

# gündem NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2025 KIŞ / SAYI 30

# 7 .YIL

**2024 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERDEN  
YILLIK BEYANNAME VERİLECEK /  
VERİLMEMEYİŞ OLANLAR**

S. 3

**SERMAYE AZALTIMI İŞLEMİNDE ÖZELLİKLI  
DURUMLAR VE VERGİLEME HUSUSLARI**

S. 10

**DİJİTAL OYUN PİYASALARINDA  
ORTAYA ÇIKAN REKABETÇİ ENDİŞELER VE  
REKABET HUKUKU UYGULAMALARI**

S. 29

ISSN: 2602-3601

YIL: 7 / 2025 KIŞ / SAYI: 30

•  
**SAHİBİ**

NAZALI Avukatlık Ortaklığı adına  
ERSİN NAZALI

•  
**SORUMLU MÜDÜR**

ÇAĞDAŞ GÜREN

•  
**YAYIN YÖNETİM YERİ**

Esentepe Mahallesi, Kore Şehitleri  
Caddesi, No.40, İç Kapı No:6  
Şişli / İSTANBUL  
T: +90(212)380-0640  
F: +90(212)217-1890  
<http://www.nazali.av.tr>

•  
Dergimiz üç ayda bir yayınlanır

•  
**BASKI-CİLT**

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

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

**İÇİNDEKİLER**

- 3 2024 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERDEN YILLIK BEYANNAME VERİLECEK/VERİLMEYECEK OLANLAR
- 9 4SERMAYE AZALTIMI İŞLEMİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE VERGİLEME HUSUSLARI
- 15 SERMAYE ŞİRKETLERİNDE SERMAYE KAYBI / BORCA BATIKLIK DURUMU VE SONUÇLARI
- 21 TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE "BLOCKED INCOME" KAVRAMI
- 25 TİCARETİN KOLAYLAŞTIRILMASI BAĞLAMINDA YYS SERTİFİKASININ HUKUKİ ALT YAPISININ GÜÇLENDİRİLMESİ
- 29 DİJİTAL DÜNYADA ÇOCUKLARI KORUMAK: YAŞ DOĞRULAMA MODELLERİ VE MAHREMİYET
- 35 YARGITAY'IN İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARI ÜZERİNE: MÜECCEL ALACAKLAR DAVA EDİLEBİLİR Mİ?
- 39 ÇALIŞMA KOŞULLARINDA ESASLI DEĞİŞİKLİK: İŞ YERİNDE GÖZETİM TEKNOLOJİLERİNİN UYGULANMASI
- 45 SU VERİMLİLİĞİ YÖNETMELİĞİ
- 47 DİJİTAL OYUN PİYASALARINDA ORTAYA ÇIKAN REKABETÇİ ENDİŞELER VE REKABET HUKUKU UYGULAMALARI

## ÖNSÖZ

*Sevgili Dostlar,*

*NAZALI Gündem dergimizin 7. yılını geride bırakmış bulunmaktayız.*

*Bugün dergimizin 30. sayısını Sizlere ulaştırıyor olmaktan dolayı hem çok mutluyuz hem de çok gururluyuz.*

*Ofisimizdeki birbirinden değerli arkadaşlarımızın büyük bir özenle hazırlamış oldukları çalışmaların Sizler tarafından ilgiyle takip edilmesi, bizim için büyük bir motivasyon kaynağıdır.*

*Dergimizin bu sayısında ofisimiz gümrük ve dış ticaret direktörü Hüseyin Serkan EROL tarafından gümrük hukuku kapsamında kaleme alınan, ticaretin kolaylaştırılması bağlamında YYS sertifikasının hukuki alt yapısının güçlendirilmesi başlığının değerlendirilmesi, önemli bir yol gösterici olmuştur.*

*Ofisimiz vergi danışmanlarından Meryem UZUN ve vergi hukuku avukatlarından avukat Ahmet Hakan MİRZA tarafından eş zamanlı sermaye azaltımı ve artırımında vergilemenin incelenmesine ilişkin detaylara yer veren çalışma, sermaye azaltımı ve artırımı konuları açısından oldukça faydalı olmuştur.*

*Ofisimiz iş hukuku avukatlarından avukat Simge YOLSAL ve avukat Zeliha ULUAĞAÇ tarafından kaleme alınan makalede, Yargıtay'ın içtihadı birleştirme kararı ışığında müeccel alacakların durumu incelenmiştir.*

*Sermaye şirketlerinde sermaye kaybı ve borca batıklık durumu ve sonuçlarına ilişkin hususlar ofisimiz vergi hukuku avukatları avukat Melike ÖZYİĞİT ve avukat Berru Ceren ZİYAGİL tarafından ele alınmıştır.*

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

*Keyifli okumalar.*

**NAZALI GÜNDEM**

## BİZDEN HABERLER

### ◇ **NAZALI OLARAK MINTED CONNECT'E HUKUKİ DESTEK SAĞLADIK**

NAZALI olarak, kıymetli madenlere ve diğer emtialara yatırıma yenilikçi çözümler sunarak yatırımcılar için daha erişilebilir hale getiren Minted Connect'in 10 milyon dolar değerlendirme ile gerçekleştirdiği son yatırım turunda sürecin başından sonuna hukuki destek sağlamış olmaktan gurur duyuyoruz.

APY Ventures liderliğinde gerçekleşen bu turda, insha Ventures, ForInvest, Tmob - Thinks Mobility ve Kayacan Ventures gibi önemli yatırımcılar da yer almıştır.

### ◇ **NAZALI OLARAK KOÇ ÜNİVERSİTESİ'NDE ÖĞRENCİLER İLE BİR ARAYA GELDİK**

Geçtiğimiz 17 Aralık tarihinde, NAZALI olarak Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kariyer Günleri'nde öğrencilerle buluştuk.

Etkinlikte, ofisimizin Şirketler Hukuku, Birleşme ve Devralmalar departmanından avukat Ezgi ER ve avukat Candan CENGİZ çalışma alanlarını aktarırken mesleki deneyimlerini de öğrencilerle paylaşmışlardır. İnsan Kaynakları sorumlumuz Fikriye TUNCEL iş fırsatı, staj imkânı ve şirket vizyonumuz konularında kariyer yolculuklarına rehberlik ederek hukuk dünyasına dair sorularını yanıtlamıştır.

### ◇ **NAZALI OLARAK TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİ MÜZAKERE SÜREÇLERİNE KATILIM SAĞLADIK**

NAZALI olarak Rivulis Sulama Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. (Rivulis Türkiye) adına İş Hukuku ortağımız avukat Nazif KARATAŞ ve iş hukuku avukatlarımızdan avukat Batuhan BİÇER'in katılımlarıyla müzakereci olarak yer aldığımız toplu iş sözleşmesi müzakere süreçleri, 13.12.2024 tarihli son toplantıda anlaşma ile sonuçlanmış ve Rivulis-Petrol İş Sendikası toplu iş sözleşmesi bağlanmıştır.



# 2024 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERDEN YILLIK BEYANNAME VERİLECEK/VERİLMEYECEK OLANLAR

İmdat TÜRKAY

Gelir İdaresi Grup Başkanı<sup>1</sup>

## ÖZET

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. 2024 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan yedi gelir unsuruna ilişkin beyana tabi kazanç ve iratları elde eden gerçek kişi tam/dar mükellefler, Mart/2025'te yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir.

**Anahtar Kelimeler:** Gelirin Toplanması, Yıllık Beyan, Beyana Tabi Gelirler, Beyan Dışı Gelirler, Beyannameden Yapılacak İndirimler, Gelir Vergisi Tarifesi.

## GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gerçek kişiler tarafından elde edildiğinde gelir vergisine tabi olan gelir unsurları; ticarî kazanç, ziraî kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. 2024 yılında gerçek kişilerin elde ettiği gelirler, şartlar sağlanıyorsa mutlaka yıllık gelir vergisi beyannamesi ile Mart/2025'te beyan edilmesi gerekiyor.

Gelir İdaresinin Aralık/2024 verilerine göre, gelir vergisinden faal mükellef olanların sayısı 2.606.489 kişidir. Bu sayıya gayrimenkul sermaye iradından dolayı faal mükellef olanların sayısı olan 2.710.366 kişiyi de eklediğimizde, toplam yıllık beyanname veren gerçek kişi mükellef sayısı 5.316.855 olmaktadır. Bilindiği üzere, sayıları 821.849 olan basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri, gelir vergisinden istisna edildiğinden yıllık gelir vergisi beyannamesi vermemektedirler (<https://www.gib.gov.tr/istatistikler>).

## 1. Yıllık Beyanname Verilmesi Gereken Gelirler

Gelirin toplanması ve beyanı ile toplama yapılmayan haller Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre mükellefler, yedi gelir unsurundan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler.

Bu Kanun'a göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur. Tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, ziraî ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerini kapsamak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar, mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda; Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevşik olunan hallerde, mükellefin bunları tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılmaktadır.

2024 yılında elde edilen aşağıdaki gelirler için (istisna hadleri içinde kalan kısımları hariç) yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

<sup>1</sup> Bu yazıda yapılan açıklamalar, tamamıyla yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

Ticari ve gerçek usulde tespit edilen zirai kazançlar ile serbest meslek kazançları ile ilgili olarak bu faaliyetlerden zarar edilmiş olsa dahi yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Özetlemek gerekirse tam mükellef kişiler tarafından 2024 yılında elde edilen aşağıda yer alan kazanç ve iratlar için Mart/2025'te yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

- Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar,
- Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar,
- Serbest meslek kazançları,
- 2024 yılında 3.000.000 TL'yi aşan telif hakkı ve ihtira berati kazançları,
- 2024 yılında mesken istisna tutarı olan 33.000 TL'yi aşan mesken kira geliri,
- 2024 yılında 230.000 TL'yi aşan tevkifata tabi işyeri kira geliri,
- 2024 yılında 87.000 TL'yi aşan değer artış kazançları,
- 2024 yılında 200.000 TL'yi aşan arızı kazançlar,
- Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş istisna kapsamında olmayan ve asgari ücretin vergi matrahını aşan (2024 yılı için 204.025,44 TL) ücretler,
- Tek işverenden alınmış ve 2024 yılında 3.000.000 TL'yi aşan tevkifata tabi ücret geliri,
- Birden fazla işverenden alınan ve birden sonraki işverenlerden alınanların toplamı 2024 yılı için 230.000 TL'yi aşan tevkifata tabi ücret gelirleri,
- 2024 yılında birden fazla işverenden elde edilen ve birden sonraki işverenden alınan ücret tutarı 230.000 TL'yi aşmamakla beraber tüm işverenlerden alınan ve tutarı 3.000.000 TL'yi aşan tevkif suretiyle vergilenmiş ücret geliri,
- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve toplamı 2024 yılında 230.000 TL'yi aşan birden fazla işverenden alınan ücret, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları,
- Tam mükellef kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmaktadır. (Beyana tabi başka gelirin bulunmaması halinde, elde edilen kâr payının brüt tutarının yarısı 2024 yılı için 230.000 TL'yi aşıyorsa beyan edilecektir),
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak hisselerinden doğan kazançların yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmaktadır (Beyana tabi başka gelirin bulunmaması halinde, elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı 2024 yılı için 230.000 TL'yi aşıyorsa beyan edilecektir),
- GVK'nın 22. maddesine eklenen 4. bent hükmüne göre; kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki kurumlardan elde edilen, GVK'nın 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup istisna düşüldükten sonra kalan tutarın tamamı beyan edilecektir (Bu kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması ve kâr payının elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla gelir vergisinden müstesnadır. Bu şartların sağlanmaması nedeniyle istisnadan yararlanılmaması durumunda, tevkifatsız kar payları GVK'nın 86/1-d maddesi gereğince 2024 yılı için 13.000 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir),
- 2024 yılında tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve tutarı 230.000 TL'yi aşan menkul sermaye iratları,
- 2024 yılında 13.000 TL'lik tutarı aşan tevkifata ve istisnaya tabi olmayan menkul sermaye iratları (Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri ve her çeşit alacak faizleri gibi),
- 2024 yılında 13.000 TL'lik tutarı aşan tevkifata ve istisnaya tabi olmayan gayrimenkul sermaye iratları (basit usulde ticari kazanç sahiplerinden elde edilen kira geliri gibi).

2024 yılında elde edilen ticari ve zirai kazançlar için verilmesi gereken yıllık gelir vergisi beyanname E-Beyanname Sisteminden verilecek; serbest meslek kazançları için verilmesi gereken yıllık gelir vergisi beyanname Defter Beyan Sistemi üzerinden verile-

cek olup kira, ücret, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratları elde eden kişilerin ise Dijital Vergi Dairesi/Hazır Beyan Sistemi üzerinden vergi dairesine gitmeden yıllık beyannamelerini kolay ve hızlı bir şekilde vermeleri mümkün bulunmaktadır.

## 2. Toplama Yapılmayan ve Beyan Edilmeyecek Gelirler

Gelir Vergisi Kanunu'nda çeşitli sebeplerle bazı kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmemesi ilkesi benimsenmiştir. Bu durum hem gelir sahipleri hem de vergiyi toplayan idareye bazı kolaylıklar sağlamaktadır. Gelir İdaresi çok küçük gelir unsurları için beyanname almayarak, o gelir tutarlarını ve mükellef gruplarını gelir vergisinden muaf veya istisna tutmuştur. Örneğin ücretlinin tek işverenden tevkifata tabi ücret geliri 2024 yılında 3 milyon lirayı aşmaması durumunda yıllık beyanname verilmeyecektir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesinde yer alan düzenleme ile tam ve dar mükellefiyette yıllık beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler için beyanname verilse de beyannameye dâhil edilmeyecek gelirler tek tek sayılmıştır. Bu nedenle, hangi gelirler için yıllık beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde ilk bakılacak madde GVK'nın 86. maddesidir.<sup>2</sup>

Görüldüğü üzere tam mükellefiyette; gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve serbest meslek kazançları tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Tasfiye halinde bulunanlar da dahil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının kazançları için de tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

Dar mükellefiyette ise; dar mükellef gerçek kişiler ticari kazançları ve gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları ile tevkif yoluyla vergilendirilmemiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermek zorundadır. Tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile serbest meslek kazançları için yıllık beyanname verilmeyecektir. GVK'nın 86. maddesinde yer alan hükümlere göre, belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler yıllık beyannameye dâhil edilmeyecektir.

2024 yılında elde edilen kazanç ve iratların Mart/2025'te beyanında dikkate alınan istisna tutarı, indirim tutarı, beyanname verme sınırı ve uygulanacak vergi tarifesi gibi maktu had ve tutarlar 324 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Öte yandan, 2025 yılında geçerli ola maktu had ve tutarlar ise Resmî Gazete' de yayımlanan 329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

<sup>2</sup> Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86. maddesinde yer alan hükümlere göre;

"Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, bu Kanununun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),

c) Vergiye tabi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 13.000 TL'yi (2025 yılı için 18.000 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar."



GVK'nın 86. maddesinde yer alan yıllık beyanname ile beyan edilecek kazanç ve iratları belirttiikten sonra şimdi yıllık beyannameye dahil edilmeyecek gelirlere toplu olarak bir bakacak olursak, tam mükellef gerçek kişiler tarafından 2024 yılında elde edilen aşağıdaki gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar,
- Basit usulde tespit edilen ticari kazançlar,
- GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan; mevduat faizleri, Özel Finans Kurumlarınca (Katılım Bankaları) kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları ve repo kazançları,
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından ayrılmalar nedeniyle yapılan ödemelerin ve bireysel emeklilik sisteminde ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları,
- Tam mükellef kurumlardan tevkifata tabi olarak elde edilen kâr paylarından, istisna sonra kalan tutarın 2024 yılında 230.000 TL'yi aşmayan kar payları,
- Yurtdışından dar mükellef kurumlardan tevkifatsız olarak elde edilen kâr payının istisna sonrası kalan tutarının 2024 yılında 13.000 TL'yi aşmayan kâr payları,
- Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımını halin de gerçek kişilerce elde edilen kâr payları,
- Kurumların kârlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kâr dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kâr payları,
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı (mesken istisnası, değer artış kazancı, arızı kazanç istisnası, telif kazançları istisnası gibi),
- 2024 yılında toplamı 13.000 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları,

- Tek işverenden alınmış ve 2024 yılında 3.000.000 TL'yi aşmayan tevkifata tabi ücret geliri,
- Birden fazla işverenden alınan ve birden sonraki işverenlerden alınanların toplamı 2024 yılı için 230.000 TL'yi aşmayan tevkifata tabi ücret gelirleri,
- Birden fazla işverenden elde edilen ve birden sonraki işverenden alınan ücret tutarı 230.000 TL'yi aşmamakla beraber tüm işverenlerden alınan ve tutarı 3.000.000 TL'yi aşmayan tevkif suretiyle vergilenmiş ücret gelirleri,
- 2024 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve GVK'nın 75/5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranının birden büyük olması dolayısıyla beyan edilmeyecektir.
- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve toplamı 230.000 TL'yi aşmayan ücret, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları.

### 3. Yıllık Beyannameye Beyan Edilen Gelirden Yapılacak İndirimler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 89'uncu maddesinde yer alan düzenlemeye göre; yıllık gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannameinde beyan edilen gelirlerden bazı indirimlerin yapılması mümkün bulunmaktadır. Gelir vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinden indirimlerin yapılabilmesi için; gelir vergisi beyannameinde beyan edilen bir gelirin bulunması ve eğer indirim yapılabilmesi şarta bağlanmış ise ilgili şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

İndirim konusu yapılacak harcamaların, beyan edilen gelirin yetersizliği sonucu gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınamaması durumunda indirim konusu yapılamayan tutarın takip eden yıllara

indirim olarak devri söz konusu değildir. İndirim hakkından, gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden mükellefler yararlanabilmektedirler. Bu nedenle ticari, zirai ve serbest meslek kazanç sahipleri yanında, ücret, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratları dolayısıyla yıllık gelir vergisi beyanamesi veren mükelleflerin de bu uygulamadan yararlanması mümkündür.

Vergiye tabi gelir elde eden ancak geliri; istisna tutarı içinde kalanlar veya nihai olarak tevkifat suretiyle vergilendirilenler yıllık gelir vergisi beyanamesi vermeyeceklerinden yıl içinde yapmış oldukları indirim konu harcamaları, gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alamayacaklardır. Bazı indirimlerde yer alan çocuk veya küçük çocuk ifadesinden ne anlaşılması gerektiği konusunda GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde; "çocuk" veya "küçük çocuk" tabirinden, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dahil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukların anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Mükellefler tarafından her yıl mart ayında verilen yıllık gelir vergisi beyanamesinde GVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 89. maddesi ve geçici 82. maddesi ile 5746 sayılı Kanunun 3 ve 3/A maddesinde ve diğer bazı özel kanunlarda yer alan indirim konusu yapılabilecek hususların toplu olarak kısa adları şöyledir;

- *Hayat/şahıs sigorta primleri (89/1),*
- *Eğitim ve sağlık harcamaları (89/2),*
- *Engellilik indirimi (89/3),*
- *Bağış ve yardımlar (89/4),*
- *Eğitim ve sağlık tesisleri ile dini tesislere ilişkin bağış ve yardımlar (89/5),*
- *Gıda bankacılığı kapsamındaki bağış ve yardımlar (89/6),*
- *Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar (89/7),*

- *Sponsorluk harcamaları (89/8),*
- *Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına yapılan aynı ve nakdi bağışlar (89/10),*
- *İktisadi işletmeler hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar (89/11),*
- *Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların indirimi (89/12),*
- *Yurt dışında mukim kişi ve/veya kurumlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan hizmetlerden sağlanan kazancın %80'ni (89/13),*
- *Korumalı işyeri indirimi (89/14),*
- *Elektronik ticaret gümrük beyanamesiyle mal ihracatı kapsamında elde edilen kazançlarda %50 indirim (89/16),*
- *Bireysel katılım yatırımcısı indirimi (GVK geçici 82. maddesi),*
- *5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanunun 3 ve 3/A maddesi),*
- *Bazı kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar (Özel kanunlar).*

#### **4. Beyan Edilecek Gelire Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi**

Vergi tarifesi sadece gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanan bir tarife değil aynı zamanda bazı kazanç ve iratlar içinde yıllık olarak beyanname verme sınırını belirleyen gelir dilimlerini içermesi açısından da çok önemlidir. Örneğin, sosyal medya içerik üreticilerinin, telif kazançlarının ve ücret gelirleri için yıllık beyanname verme sınırı gibi limitler vergi tarifesinin 4. gelir diliminde yer alan tutara göre belirlenmektedir.

329 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2025 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanmak üzere yeniden belirlenmiştir. Ancak yeni belirlenen

vergi tarifesi 2025 yılında elde edilen gelirlerle uygulanacağından 2024 yılında elde edilen ve 1-31 Mart 2025 ayında yıllık beyanname ile beyan edilecek gelirlerin beyanında 2024 yılında geçerli olan aşağıdaki vergi tarifesi uygulanacaktır.

<b>Gelir Vergisine Tabi Gelirler (2024 Yılı Gelir Vergisi Dilimleri)</b>	<b>Oran</b>
110.000 TL'ye kadar	% 15
230.000 TL'nin 110.000 TL'si için 16.500 TL, fazlası	% 20
580.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL (ücret gelirlerinde 870.000 TL'nin 230.000 TL'si için 40.500 TL), fazlası	% 27
3.000.000 TL'nin 580.000 TL'si için 135.000 TL, (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'nin 870.000 TL'si için 213.300 TL), fazlası	% 35
3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 982.000 TL, (ücret gelirlerinde 3.000.000 TL'den fazlasının 3.000.000 TL'si için 958.800 TL), fazlası	% 40
oranında vergilendirilir.	

## SONUÇ

Beyan esasına dayanan Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında, 2024 yılında tam/dar mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen yedi gelir unsuru için istisna kapsamında olmayan ve beyan sınırının altında kalmayan kazanç ve iratlar için Mart/2025'te yıllık gelir vergisi beyanname verilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre elde edilen yedi gelir unsurundan sadece ticari, zirai ve serbest meslek kazançları için zarar dahi olsa yıllık beyanname verilecektir.

Ancak, diğer gelir unsurları olan gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, ücret ve diğer kazanç ve iratlar için istisna kapsamında olan ve beyanname verme sınırını geçmeyen kazanç ve iratlar için gelir sahiplerinin yıllık beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Söz konusu dört gelir unsuru için öteden bu yana mükellefiyeti açık olanların, 2024 yılı için beyanname verilmesi durumunda, mutlaka Gelir İdaresi'ne bildirilmesinde fayda vardır.

Beyana tabi geliri olan kişilerin detaylı bilgi için öncelikle Gelir İdaresinin çağrı merkezi olan Vergi İletişim Merkezi (189)'ni araması ve hem mevzuat konusunda danışmanlık hizmeti alması hem de yıllık beyanname verirken kullandıkları e-hizmetler (Dijital Vergi Dairesi, Hazır Beyan Sistemi, Defter Beyan Sistemi vb.) hakkında bilgi almaları mümkün bulunmaktadır. Ayrıca Başkanlığın internet sayfasında yer alan rehber ve broşürler ile infografiklerden de yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

# SERMAYE AZALTIMI İŞLEMİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE VERGİLEME HUSUSLARI

**Meryem UZUN**  
Vergi Danışmanı

**Ahmet Hakan MİRZA**  
Avukat

## ÖZET

*Ticaret şirketleri, işletmeye tahsis edilen veya işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve Ticaret Sicili nezdinde tescil edilmiş bulunan sermaye tutarlarını çeşitli sebeplerde Kanun hükümlerinin yer verdiği ölçüde artırabilmekte ya da azaltabilmektedirler.*

*Sermayenin işletmeden çekilmesi halinde vergilendirmenin ne şekilde yapılması gerektiği Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanmış olup 09/11/2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile sermaye azaltımında vergilemenin ne şekilde yapılacağına ilişkin açıklamalara yer verilmiş ve vergi uygulamasında 5 yıl sınırı getirilmiştir.*

*Halka açık ve halka kapalı şirketlerde sermaye azaltımı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK")'nda yer alan hükümler çerçevesinde yapılmakla birlikte halka açık şirketler için ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu ("SPK")'nın VII-128.1 sayılı Pay Tebliği ("Pay Tebliği")'nde sermaye azaltımı özel olarak düzenlenmiştir.*

*Bu kapsamda, halka açık ve halka açık olmayan şirketlerde sermaye azaltımında ne gibi farklılıkların bulunduğu ile eş zamanlı sermaye azaltım ve artırımında ne gibi hususlara dikkat edilmesi gerektiği ve sermaye artırımı ile azaltımı bakımından bazı özellikli hususlar bu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Sermaye Artırımı, Sermaye Azaltımı, Eş zamanlı sermaye azaltımı ve artırımı, Vergileme, Geri Alınan Paylar.

## GİRİŞ

Sermaye azaltım işleminin farklı nedenleri bulunmakla birlikte anonim şirketlerde sermaye azaltımının ihtiyari olduğunu belirtmek isteriz. Ancak Türk Ticaret Kanunu'nun 376. maddesine göre teknik iflas, bir sermaye şirketinin son yıllık bilançosuna göre sermaye ve kanuni yedek akçeler toplamının zarar nedeniyle karşılıksız kalması durumunda, şirketin özsermayesinin kaybedilmesi veya borca batık hale gelmesiyle sonuçlanabilir. Aynı madde hükmü şirketlerin mali yapıları bozulduğunda alınması gereken tedbirleri ve uygulanacak prosedürleri de düzenler.

Sermaye azaltımı veya artırımı işleminde hangi kaynaktan karşılandığına bakılmaksızın bir esas

sermaye değişikliği oluşacaktır. Ancak sermaye artırımı ile sermaye azaltımının eş zamanlı gerçekleştirilmesi ve azaltılan tutar ile artırılan tutarın aynı olması durumunda esas şirketin sermayesinde herhangi bir değişiklik meydana gelmeyecektir.

İşbu makalemizde, TTK ile Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği hükümleri gereğince sermaye azaltım işlemlerinde dikkat edilmesi gereken hususlara yer verilecek ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK")'nın 32/B. maddesi kapsamında vergilendirmenin nasıl hesaplanması gerektiğine ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

### 1. Şirketin Kendi Paylarını İktisap ve Sermaye Azaltımı

TTK'nın 379. maddesinde, bir şirketin kendi paylarını, esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşan veya bir işlem sonunda aşacak olan

miktarda, ivazlı olarak iktisap edemeyeceği hükmü yer almaktadır. Buna göre esas/çıkarılmış sermayenin %10'unu aşmamak kaydıyla şirketin kendi hisselerini bedel karşılığı iktisap etmesi mümkün bulunmaktadır. Aynı Kanun'un 384. maddesinde iktisap edilen payların şirket için herhangi bir kayba yol açmadan devirleri mümkün olur olmaz ve her halde iktisaplarından itibaren üç yıl içinde elden çıkarılacakları belirtilmiştir.

- ▶ Sermaye piyasası mevzuatına tabi şirketler bakımından ise SPK'nın II-22.1 sayılı Geri Alınan Paylar Tebliği ("Geri Alınan Paylar Tebliği")nin 19. maddesi uyarınca geri alınan paylar;
- ▶ Geri Alınan Paylar Tebliği'nin 9/1 ile 9/3 maddelerinde belirtilmiş olan şartlara uymak şartıyla süresiz olarak elde tutulabilir,
- ▶ Anılan Tebliğ hükümlerine aykırı olarak geri alınmışlarsa, geri alım tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde elden çıkarılır. Bu süre boyunca satılmayan paylar sermaye azaltımı suretiyle itfa edilir,
- ▶ Ortaklığın ödenmiş veya çıkarılmış sermayesinin yüzde onunu aşan kısmı, herhangi bir kayba yol açmadan devirleri mümkün olur olmaz ve her halükârda elde edilmelerinden itibaren üç yıl içinde elden çıkarılır. Bu süre zarfında elden çıkarılmayan paylar sermaye azaltımı suretiyle derhal itfa edilir.

Geri Alınan Paylar Tebliği'nin 18. maddesine göre ise geri alınan paylar ortaklıkların genel kurullarında toplantı nisabının hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır. Ortaklıkların elde ettikleri bedelsiz paylar dahil geri alınan payları, kâr payı ve yeni pay alma hakkı hariç hiçbir pay sahipliği hakkı da vermeyecektir.

Ayrıca yine sermaye piyasası mevzuatına tabi şirketler bakımından, Geri Alınan Paylar Tebliği'nin 19/6 maddesi uyarınca geri alınan payların itfa edilmesi suretiyle yapılan sermaye azaltımlarının "Fon Çıkışı Gerektirmeyen" sermaye azaltımı hükümlerine göre gerçekleştirileceği düzenlenmiştir.

Pay Tebliği'nin 19. maddesi ile de "Fon Çıkışı Gerektirmeyen" sermaye azaltımı hükümleri düzenleme altına alınmıştır. Mezkûr maddenin 10. fıkrasında ise söz konusu azaltımda TTK'nın 473/2 maddesi ile 474. ve 475. maddelerinin uygulanmıyacağı düzenlenmiştir. Bu kapsamda TTK'da düzenlenen "alacaklıların haklarının güvence altına alınması müessesesi" söz konusu olmayacak ayrıca iki aylık bekleme süresi de gündeme gelmeyecektir.

Sermaye azaltımı ile eş zamanlı olarak sermaye artırımında bulunduğu takdirde ise Pay Tebliği'nin 19/12 hükmü uyarınca "yönetim kontrolünü elinde bulunduran ortakların yeni pay alma haklarının tamamını kullanmaları zorunlu olup; bu suretle elde edecekleri payları, ihraç edilen payların borsada işlem görmeye başlamasından itibaren bir yıl süreyle borsada satamayacaklardır."

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere 17/11/2020 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7256 sayılı Kanun uyarınca eklenen fıkra ile, tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını iktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları hâlinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutarın iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacağı ve bu tutarlar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

14/02/2023 tarih ve 6791 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile stopaj oranı %0 olarak belirlenmiştir.

Sonrasında 7343 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yapılan değişiklik uyarınca, payları Borsa İstanbul'da işlem gören tam mükellef sermaye şirketlerinin 7 Temmuz 2023 tarihinden itibaren iktisap ettikleri kendi paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kâr payı sayılan tutarlar %0 oranında, bunlar dışındaki tam mükellef sermaye şirketlerinin 7 Temmuz 2023 tarihinden itibaren iktisap ettikleri kendi paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kâr payı sayılan tutarlar ise %15 oranında tevkifata tabi olacaktır.

KVK'nın "Sermaye Azaltımında Vergileme" başlıklı 32/B maddesinde ise sermaye azaltımında uygulanacak olan vergilemeye ilişkin esaslar belirlenmiştir. KVK Genel Uygulama Tebliği'nin ("Tebliğ") "32.4. Sermaye azaltımında vergileme" başlıklı bölümü kapsamında ise vergilemenin nasıl yapılması gerektiği hususunda detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

## 2. Sermaye Azaltımında Uygulama

Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği'nin "32.4.8. Sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmesi sonucu yapılan sermaye azaltımı" başlıklı bölümünde "tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarını sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri halinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki olumsuz farkın, sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih itibarıyla sermaye şirketleri nezdinde %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, 9286 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan kâr paylarında stopaj oranı 22 Aralık 2024 tarihinden geçerli olmak üzere %10'dan %15'e artırılmıştır.

Tebliğ hükümleri gereğince örnek hesaplamalar aşağıdaki gibidir.

### ► Öz Sermaye Kalemlerinin Sermayeye Eklendiği Tarihten İtibaren Beş Tam Yıl Geçtikten Sonra Kurumlar Tarafından Sermaye Azaltılması

**Örnek;** X A.Ş. İşletmesi 10.02.2019 tarihinde 100.000 adet kendi hisse senedini 1.000.000,00 TL bedel karşılığında satın almıştır. X A.Ş. 1.000.000,00 TL'ye iktisap ettiği kendi hisse senetleri için sermaye azaltım kararı almış ve alınan azaltım kararını 12.01.2025 tarihinde ticaret siciline tescil ettirmiştir. Hisselerin 12.1.2025 tarihi itibarıyla itibari değeri 17 TL'dir.

X A.Ş.'nin azaltım kararı öncesindeki bilançosundaki sermaye hesabında 12.000.000,00 TL yer almakta olup, bu tutarın;

- 2.000.000 TL'si aynı ve nakdi sermayeden,
- 5.000.000 TL'si 2013 tarihinde sermayeye ilave edilen enflasyon düzeltmesi olumlu farkından,
- 5.000.000 TL'si ise 2015 tarihinde sermayeye ilave edilen geçmiş yıl kârlarından oluşmaktadır.

Bu durumda, azaltılması planlanan 1.00.000,00 TL tutarındaki hisse bedeli için sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtiği anlaşıldığından, Tebliğ hükümleri gereğince sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurlarının tespit edilmesi gerekmektedir.

I "Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi sonrası kurumlar tarafından sermaye azaltılması durumunda, azaltılan bu tutar üzerinden yapılması gereken vergileme işleminde öncelikle dikkat edilecek husus, sermayenin hangi unsurunun ne kadar tutarda azaltılacağıdır.

Azaltıma konu edilebilecek sermaye unsurları esas itibarıyla;

I. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,

II. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,

III. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye şeklinde üç sınıfta gruplandırılabilirler.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi uyarınca, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, azaltımın yukarıdaki gruplandırmada (I), (II) ve (III) numaralı sınıflarda yer alan sermaye unsurlarından sırasıyla yapıldığı kabul edilecektir.

**Diğer taraftan, bu unsurların sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda ise söz konusu sınıflandırmalarda yer alan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunacaktır.**

Bu bağlamda, sermaye azaltımına konu edilen sermaye unsurları, vergi kanunları ve özel kanunlarında yer alan ilgili düzenlemeleri uyarınca vergilendirilecektir."

Açıklama	Tutar	Toplam Sermaye İçindeki Oran	Azaltıma Konu Edilen Tutar	Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%25)	Gelir Vergisi Kesintisi (%15)
Nakit	2.000.000,00	16,67%	166.666,67	-	-
Enflasyon Farkı	5.000.000,00	41,67%	416.666,67	104.166,67	31.250,00
Geçmiş Yıl Kârları	5.000.000,00	41,67%	416.666,67	-	41.666,67
<b>TOPLAM</b>	<b>12.000.000,00</b>	<b>100,00%</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>104.166,67</b>	<b>72.916,67</b>

(\*) Söz konusu vergiler mükelleflerin hukuki durumuna göre değişebilecektir.

- **Öz Sermaye Kalemlerinin Sermayeye Eklendiği Tarihten İtibaren Beş Tam Yıl Geçmeden Kurumlar Tarafından Sermaye Azaltılması**

**Örnek;** Y A.Ş. işletmesinin 7500.000,00 TL sermayesi bulunmaktadır. Kurum yetkili organı tarafından 3.000.000 TL sermaye azaltımı kararı alınmış ve bu karar 11.02.2025 tarihinde tescil edilmiştir. Y A.Ş.'nin azaltım kararı öncesi bilançosundaki sermaye hesabında 7500.000,00 TL yer almakta olup sermayesinin kırılımı aşağıdaki gibidir:

Yayın Tarihi	İlan Türü	Nakdi	Yeniden Değerleme Fonu	Enflasyon Düzeltme Farkları	Geçmiş Yıl Kârı	Toplam
05.05.2000	Kuruluş	10.000,00				10.000,00
01.11.2001	Sermaye Artırımı	100.000,00				100.000,00
10.09.2003	Sermaye Artırımı	350.000,00				350.000,00
18.12.2007	Sermaye Artırımı	800.000,00				800.000,00
19.08.2010	Sermaye Artırımı		1.000.000,00	1.000.000,00	1.500.000,00	3.500.000,00
12.04.2022	Sermaye Artırımı				2.740.000,00	2.740.000,00
		<b>1.260.000,00</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>4.240.000,00</b>	<b>7.500.000,00</b>

Yer verilen bilgiler nezdinde, azaltılması planlanan 3.000.000,00 TL tutarındaki hisse bedeli için Tebliğ hükümleri gereğince öncelikle sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmiş unsurlardan karşılanması gerekmektedir. Bu kapsamda, azaltımın ilk olarak geçmiş yıl karların-

dan (2.740.000) yapıldığı kabul edilecektir. Kalan 260.000,00 TL'nin ise (3.000.000 - 2.740.000) kalan toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurlarının tespit edilmesi gerekmektedir.

Açıklama	Tutar	Toplam Sermaye İçindeki Oran	Azaltıma Konu Edilen Tutar
Nakit	1.260.000,00	26,47%	68.823,53
Yeniden Değerleme Fonu	1.000.000,00	21,01%	54.621,85
Enflasyon Farkı	1.000.000,00	21,01%	54.621,85
Geçmiş Yıl Karları	1.500.000,00	31,51%	81.932,77
<b>TOPLAM</b>	<b>4.760.000,00</b>	<b>100%</b>	<b>260.000,00</b>

Bu kapsamda hesaplanan kurumlar vergisi ve stopaj kesintisine ilişkin hesaplama tablosu aşağıdaki gibidir:

Açıklama	Tutar	Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%25)	Gelir Vergisi Kesintisi (%15)
Nakit	68.823,53	-	-
Yeniden Değerleme Fonu	54.621,85	13.655,46	4.096,64
Enflasyon Farkı	54.621,85	13.655,46	4.096,64
Geçmiş Yıl Karları	2.821.932,77	-	282.193,28
<b>TOPLAM</b>	<b>3.000.000,00</b>	<b>27.310,92</b>	<b>290.386,55</b>

(\*) Söz konusu vergiler mükelleflerin hukuki durumuna göre değişebilecektir.

### 3. Eş Zamanlı Sermaye Artırım ve Azaltımında Uygulama

Eş zamanlı sermaye azaltımı ve artırımı gerçekleştirilmesine ilişkin mevzuat hükümleri incelendiğinde, öncelikli olarak sermaye artırım işleminin dikkate alınacağına ilişkin bir hüküm bulunmamasıyla birlikte Mali İdare vermiş olduğu özelge bazında da eş zamanlı sermaye artırım ve azaltımında sermaye azaltım işlemine öncelik verileceğini belirtmiştir.

Öte yandan, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.09.2013 tarih ve 64597866-125[6-2013]-158 sayılı özelgesinde "İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, sermaye hesabınızın nakit artırımlar ile yeniden değerlendirme değer artış fonu, iştirakler değer artış fonu, emisyon primleri ve olağanüstü yedeklerin sermayeye ilavesinden oluştuğu, geçmiş yıl zararlarının sermaye azaltımı yolu ile mahsup edileceği ve sermayenin de eş zamanlı olarak azaltılan tutar kadar artırılacağı belirtilerek sermaye azaltımının hangi kalemlerden kaynaklandığının kabul edileceği hususu sorulmuş olup öncelikle, sermayeye eklen-

miş olan yeniden değerlendirme değer artış fonunun, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonunun şirketin sermaye azaltımı yapması sebebiyle işletmeden çekildiğinin kabulü ve işletmeden çekilen tutarların kurumlar vergisine tabi tutulması, Daha önce sermayeye eklenmiş olan, yeniden değerlendirme değer artış fonunun ve iştirakler yeniden değerlendirme artış fonunun geçmiş yıl zararlarına mahsubu işleminde nakden veya hesaben bir ödeme bulunmadığından, üzerinden kurumlar vergisi hesaplanarak ödenen yeniden değerlendirme artış fonunun, iştirakler değer artış fonunun geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işleminin, kâr payı dağıtımını olarak değerlendirilmemesi ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması, önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan emisyon primlerinin ve olağanüstü yedeklerin geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işleminde nakden veya hesaben bir ödeme bulunmadığından kâr payı dağıtımını olarak değerlendirilmemesi ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması, son olarak da, şirket ortakları tarafından nakdi veya aynı olarak konulan sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü ve bu tutar üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmaması ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir." şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.



Yer verilen özalgede de görüleceği üzere, Mali İdare vermiş olduğu özelge bazında da eş zamanlı sermaye artırımı ve azaltımında sermaye azaltım işlemine öncelik verileceğini belirtmiştir.

**Örnek:** X A.Ş.'nin 12.01.2025 tarihi itibarıyla 12.000.000,00 TL olan sermayesini eş zamanlı olarak 1.000.000,00 TL azaltmış ve 555 Sıra No.lu VUK Tebliği uyarınca enflasyon düzeltme farkları tutarı olan 5.000.000,00 TL'yi sermayeye eklemeyi planlamaktadır.

X A.Ş.'nin eş zamanlı sermaye azaltım ve artırımı kararı öncesindeki bilançosundaki sermaye hesabının kırılımı aşağıdaki gibidir.

- 2.000.000 TL'si aynı ve nakdi sermayeden,
- 5.000.000 TL'si 2013 tarihinde sermayeye ilave edilen enflasyon düzeltmesi olumlu farkından,
- 5.000.000 TL'si ise 2015 tarihinde sermayeye ilave edilen geçmiş yıl kârlarından oluşmaktadır.

Bu kapsamda, vergilemede sermaye azaltım işlemine öncelik verilecektir. Yer verilen örnekte sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtiği anlaşıldığından, Tebliğ hükümleri gereğince sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurlarının tespit edilmesi gerekmektedir.

Açıklama	Tutar	Toplam Sermaye İçindeki Oran	Azaltıma Konu Edilen Tutar	Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%25)	Gelir Vergisi Kesintisi (%15)
Nakit	2.000.000,00	16,67%	166.666,67	-	-
Enflasyon Farkı	5.000.000,00	41,67%	416.666,67	104.166,67	31.250,00
Geçmiş Yıl Kârları	5.000.000,00	41,67%	416.666,67	-	41.666,67
<b>TOPLAM</b>	<b>12.000.000,00</b>	<b>100,00%</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>104.166,67</b>	<b>72.916,67</b>

(\*) Söz konusu vergiler mükelleflerin hukuki durumuna göre değişebilecektir.

İşlem sonucu X A.Ş.'nin sermayesi 16.000.000,00 TL (12.000.000 - 1.000.000+5.000.000) olacak ve 177.083,33 TL tutarında vergi yükü oluşacaktır.

## SONUÇ

İşbu makale ile sermaye azaltımı ve artırımı eş zamanlı gerçekleştirilmesi ile geri alınan payların sermaye azaltımı yolu ile itfa edilmesi hususları mevzuat hükümleri bakımından incelenmiştir. Ardından ise sermaye azaltımı, artırımı ve eş zamanlı artırımı azaltımının vergisel uygulamaları örnekler ile anlatılmıştır.

2024 kurumlar vergisi beyan döneminin yaklaşması ile şirketler enflasyon düzeltmesi işlemlerine ilişkin çalışmalarını artırmakta ve 555 Sıra

No.lu VUK Genel Tebliği kapsamında öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının sermayeye ilave edileceği hususu gündeme gelmektedir.

Eş zamanlı sermaye azaltımı ve artırımı gerçekleştirilmesine ilişkin mevzuat hükümleri incelendiğinde, öncelikli olarak sermaye artırımı işleminin dikkate alınacağına ilişkin bir hüküm bulunmamakla birlikte Mali İdare vermiş olduğu özelge bazında eş zamanlı sermaye artırımı ve azaltımında sermaye azaltım işlemine öncelik verileceğini belirtmiştir.

# SERMAYE ŞİRKETLERİNDE SERMAYE KAYBI / BORCA BATIKLIK DURUMU VE SONUÇLARI

Melike ÖZYİĞİT  
Avukat

Berru Ceren ZİYAGİL  
Avukat

## ÖZET

Şirketlerin ticari faaliyetlerinde, zaman zaman finansal zorluklarla karşılaşmaları olağan bir durumdur. Bu durum şirketlerin sermayelerini kaybetmeleri veya borca batık konuma gelmeleri ile sonuçlanabilmektedir. Kanun koyucu, ticari hayatın olağan akışının olabildiğince az etkilenmesi amacıyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK")'nın 376. Maddesi ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ ("Tebliğ") hükümleri çerçevesinde sermaye şirketlerinde sermaye kaybı ve borca batıklık durumlarının tespiti ve bu durumlara karşı alınması gereken hukuki ve mali önlemleri düzenlemiştir.

İşbu makalemizde ise sermayenin korunması ilkesinden hareketle, borca batıklık veya sermaye kaybı durumlarında yönetim kurulu ile genel kurulun sorumlulukları incelenecek, TTK ve Tebliğ hükümlerine göre sermaye kaybı ve borca batıklık durumlarının sonuçları, alınabilecek önlemler ve birleşme süreçlerindeki özellikli durumlar ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Borca Batıklık, Sermayenin Karşılıksız Kalması, İşletmenin Devamlılığı İlkesi, Sermayenin Tamamlanması.

## GİRİŞ

Sermaye şirketleri TTK'nın 124. maddesinin 2. fıkrasında anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler olarak belirlenmiştir. TTK'nın ilgili şirket türleri bakımından benimsediği en önemli ilkelerden biri işletmenin devamlılığı ve şirket malvarlığının korunması esasıdır. Şirket malvarlığının korunması ilkesi, öncelikle alacaklıların menfaatlerinin korunması düşüncesine dayanmaktadır.<sup>1</sup> Dolayısıyla kanun koyucu şirketlerin mali durumlarının her zaman istendiği gibi gitmemesi durumunda şirketlerin doğrudan müf-

lis konumuna düşmemesi adına yönetim kurulu ve genel kurulun temel sorumluluklarını düzenleme gereği duymuştur. Bu nedenle sermaye kaybı ve borca batıklık hallerinin hesaplanması, şirketlerin ticari hayatının devamlılığı açısından oldukça önemli bir husustur. Sermaye şirketleri açısından bu durumların sonuçları ve TTK kapsamında alınması gereken önlemler işbu makalemizin konusunu oluşturacaktır.

## I. BORCA BATIKLIK VE SERMAYE KAYBININ HESAPLANMASI

Sermayenin kaybı ve borca batıklık hallerinde şirket nezdinde alınabilecek önlemlere ilişkin çerçeve düzenleme TTK'nın "Sermayenin Kaybı, Borca Batık Olma Durumu" başlıklı 376. maddesinde<sup>2</sup> yapılmaktadır.

<sup>1</sup> Hasan PULAŞLI, "Şirketler Hukuku Şerhi", Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s.717

<sup>2</sup> "(1) Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

(2) Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, derhal toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

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

Borca batıklık veya sermaye kaybının varlığı, şirket bilançosunun aktif ve pasif kalemlerinin incelenmesi yoluyla belirlenebilecektir. Bu inceleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uyulması ve uygulaması suretiyle hazırlanacak finansal tablolar esas alınarak belirlenmelidir.<sup>3</sup> Aktifler, şirketin sahip olduğu varlıklar olup duran ve dönen varlıklar gibi kalemlerden oluşmaktadır. Pasifler ise şirketin kısa ve uzun vadeli borçlarından oluşmaktadır. Bu borçlar aktiflerden çıkarıldığında şirketin özsermayesine ulaşılmaktadır. Şirketin özsermayesi, işletme sahibinin veya şirket ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları yatırımları, ödenmiş sermayeyi, sermaye yedeklerini, kâr yedeklerini, geçmiş yıllar kârları ve geçmiş yıllar zararlarını ve dönem net kâr veya zararını gösteren bir kaynaktır. Dolayısıyla özsermayenin yarısından fazlasının kaybı veya negatif hale gelmesi borca batıklık veya sermaye kaybının tespitinde önemli bir işarettir.

Sermaye, şirket ortakları tarafından şirkete tesis edilen ve şirket esas sözleşmesinde yer alan malvarlığı değeri olup işletme faaliyetlerinin ana maddi kaynağıdır. Bu maddi kaynağın korunması için kanun koyucu, TTK'nın 519. maddesi ve bu maddenin limited şirketlere de uygulanmasını öngören 610. madde uyarınca kanuni yedek akçe ayrılması gerekliliğini öngörmüştür. Bu kapsamda, sermayenin korunması ilkesine uygun olarak TTK ve Tebliğ hükümleri sermaye kaybı ve borca batıklık durumlarına ilişkin belirli hesaplama ve düzenlemeler öngörmektedir.

TTK ve Tebliğ hükümleri uyarınca sermayenin kaybının iki şekilde gerçekleşmesi durumuna farklı sonuçlar bağlamaktadır. İşbu hükümlere göre sermayenin kaybı;

- Sermaye ve kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kalması: Öz kaynaklar  $\leq$  (Sermaye + Kanuni Yedek Akçeler) / 2 ve

- Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması: Öz kaynaklar  $\leq$  (Sermaye + Kanuni Yedek Akçeler).2/ 3 şeklinde gerçekleştiğinde genel kurul ve yönetim kurulu tarafından alınması gereken önlemler de farklılık gösterecektir.

Ayrıca TTK ve Tebliğ hükümleri borca batıklık halini sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının tamamının karşılıksız kalması olarak tanımlamaktadır. Bu durumda borca batıklık: Öz kaynaklar  $\leq$  Sermaye + Kanuni Yedek Akçeler şeklinde hesaplanabilecektir.

## 2. SERMAYE KAYBININ TTK VE TEBLİĞ BAKIMINDAN SONUÇLARI

### a. Yönetim Kurulu'nun Sorumluluğu

TTK'nın mezkûr 376. maddesi uyarınca anonim şirketlerde yönetim kurulunun, limited şirketlerde ise TTK'nın 633. maddesinde sermayenin kaybı ve borca batıklığa ilişkin hükümlerin limited şirketlere kıyasen uygulanması öngörüldüğünden müdürler kurulunun genel kurulu ivedilikle toplantıya çağırması ve uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunması gerekmektedir. Tebliğ hükümlerinde ise yönetim organının görevlerine ve genel kurulun verebileceği kararlara ilişkin detaylara yer verilmektedir.

### b. Sermaye ile Kanuni Yedek Akçeler Toplamının En Az Yarısının Zarar Sebebiyle Karşılıksız Kalması Halinde Genel Kurul

Tebliğ hükümleri uyarınca sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kalması durumunda ivedilikle toplanan genel kurulda şirketin yönetim organı, son bilançoju genel kurula sunarak şirketin finansal açıdan içinde bulunduğu durumu bütün açıklığıyla ve her ortağın anlayabileceği şekilde anlatır. Bu hususta genel kurula rapor da sunulabilir. Yönetim organı, şirketin mali durumundaki kötüleşmeyi ortadan kaldırmak veya en azından etkilerini hafifletmek amacıyla, uygun gördüğü sermayenin

3 Emek Deniz ŞİMŞEK & Zülküf DEMİR, "Karşılıksız Sermaye & Borca Batık Bilanço, Türk Ticaret Kanunu 376. Maddesi Kapsamında Yapılacak Sermaye Artırımı ve Azaltımı", MDERGI, Mart 2021

tamamlanması, sermaye artırımı, bazı üretim birimlerinin veya bölümlerinin kapatılması ya da küçültülmesi, iştiraklerin satışı, pazarlama sisteminin değiştirilmesi gibi iyileştirici önlemleri alternatifli ve karşılaştırmalı olarak aynı genel kurula sunar. Genel kurul, sunulan iyileştirici önlemleri aynen kabul edebileceği gibi değiştirerek de kabul edebilir ya da sunulan önlemler dışında başka bir önlemin uygulanmasına karar verebilir.

### **c. Sermaye ile Kanuni Yedek Akçeler Toplamının En Az Üçte İkisinin Zarar Sebebiyle Karşılıksız Kalması Halinde Genel Kurul**

**Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması halinde** toplanan genel kurul tarafından aşağıdaki kararların alınması zorunludur.

- i. TTK kapsamında sermaye azaltımı yapılmasına,
- ii. Sermayenin tamamlanmasına,
- iii. Sermayenin artırılmasına.

Sermaye azaltımı yapılması halinde şirket, TTK'nın 473 ile 475. maddelerine göre, sermaye ve kanuni yedek akçeler toplamının özkaynak içerisinde korunması şartıyla asgari sermaye tutarına kadar indirebilmektedir. Tebliğ hükümleri uyarınca bu madde kapsamında yapılacak sermaye azaltımında şirket yönetim organının, alacaklıları çağrı yaptıktan ve bunların haklarının ödenmesinden veya teminat altına alınmasından vazgeçme imkânı bulunmaktadır.

Genel kurul tarafından sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi ise bilançodaki sermaye kaybına neden olan açıkların ortakların bazıları veya tamamı tarafından kapatılmasıdır. Bu durumda kanuni yedek akçelerin tamamlanmasına gerek yoktur. Ortaklar tarafından yapılan ödemelerin geri alınması mümkün olmamakla birlikte bu ödemeler karşılıksızdır ve ileride yapılacak bir sermaye artırımında avans olarak değerlendirilemez. Sermayenin tamamlanmasını isteyen her ortak payları oranında katılabilecektir. Bilanço zararının kapatılması amacıyla yapılan ödemeler özkaynaklar içerisinde "*sermaye tamamlama fonu*" hesabında toplanarak bu hesapta takip edilecektir. Bu fon sadece zararların mahsup edilmesi suretiyle kullanılabilir.

Genel kurul tarafından sermayenin artırılması kararı alınması halinde halka açık anonim şirketler için özel hüküm niteliğinde olan sermaye piyasası mevzuatı saklı kalmak kaydıyla bu sermaye artırımının farklı şekillerde gerçekleştirilmesi mümkündür. Şöyle ki;

- Sermayenin zarar sonucu ortaya çıkan kayıp kadar azaltılması ile birlikte eş zamanlı olarak istenilen tutarda artırımı yapılabilir. Bu şekilde yapılacak sermaye artırımında, anonim şirketlerde nakden taahhüt edilen payların itibarı değerlerinin en az %25'i tescilden önce TTK'nın 344. maddesi uyarınca ödenmesi gerekmekte olup TTK'nın 585. maddesi uyarınca bu gereklilik limited şirketler bakımından uygulanmamaktadır.
- Sermayenin zarar sonucu ortaya çıkan kayıp kadar azaltılması yoluna gidilmeden sadece sermaye artırımına da karar verilebilir. Bu şekilde yapılacak sermaye artırımında, tescil edilecek sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının özkaynak içerisinde korunmasını sağlayacak tutarın sermaye artırımının tescilinden önce ödenmesi zorunludur.
- Aynı genel kurul toplantısında, bedelleri tamamen ödenmek suretiyle, sermayenin istenilen düzeyde artırılmasına ve daha sonra azaltılmasına karar verilebilir. Bu şekilde gerçekleştirilecek işlemler sonucunda, tescil edilecek sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının özkaynak içinde korunması zorunludur.

Şirket genel kurulunun sermaye azaltımı veya artırımı ve sermayenin tamamlanması önlemlerinden birine karar vermemesi halinde şirketin kendiliğinden sona ermesi hali söz konusu olacaktır. Bu şekilde sona eren şirketler hakkında TTK'nın tasfiyeye ilişkin hükümleri uygulanır.

### **3. BORCA BATIKLIĞIN TTK VE TEBLİĞ BAKIMINDAN SONUÇLARI**

Şirketin borca batık olma durumu şirket aktiflerinin borçlarını karşılayamaması hali olup bu durum şirketin yıllık ve ara dönem finansal tablolardan, denetime tabi şirketlerde denetim raporlarından, erken teşhis komitesinin raporlarından, yönetim organının belirlemelerinden ortaya

çıkabilmektedir. Bu durumda yönetim organının, şirketin borca batık olduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartması gerekmektedir. Bu esaslara göre hazırlanacak bilançodan aktiflerin şirket alacaklarını karşılama yetmediğinin anlaşılması ve genel kurulun makalemizin önceki bölümünde bahsetmiş olduğumuz sermaye azaltımı veya artırımı ve sermayenin tamamlanması önlemlerinden birini almaması halinde yönetim kurulu tarafından şirketin iflası için mahkemeye başvurulacaktır.

Bir anonim şirket borca batık olduğu takdirde, yönetim kurulu borca batıklık durumunu şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine bildirerek şirketin iflasını istemek zorundadır. Aksi halde yönetim kurulu üyeleri İcra İflas Kanunu'nun 345. maddesinin a bendi ve sair madde hükümleri uyarınca bir alacaklının şikâyeti üzerine cezai yaptırıma maruz kalabilirler ve ayrıca Türk Ceza Kanunu'nun 162. maddesi çerçevesinde cezalandırılmaları da söz konusu olabilecektir.<sup>4</sup> Ancak kanun koyucu TTK'nın 376. maddesinin 3. fıkrasının devamında şirketin iflasını önleyici bir araç öngörmüştür. Bu açıdan bakıldığında, TTK'nın 376. maddesinin 3. fıkrasında, Türk hukukuna, borca batık şirketin yönetim kurulunu iflas talebinde bulunmaktan muaf kılan yeni bir imkân getirmiş olmaktadır. Genel bir yaklaşımla denebilir ki hukukumuzda sırada sona yerleştirilme, alacakları tutarı en az borca batıklık durumunu ortadan kaldıracak kadar olan bir kısım şirket alacaklısının, alacaklarını borçlu şirketin borca batıklığı devam ettiği sürece talep ve tahsil etmemeye ve borçlu şirketin iflası halinde de tüm diğer şirket alacaklılarından sonra almaya razı olmasını, yani diğer şirket alacaklılarının alacaklarının tam olarak ödenmesinden sonra kendi alacağının ödenmesine sıra gelmesini kabul etmesini ifade eder.<sup>5</sup>

#### **4. SERMAYE KAYBI VE BORCA BATIK OLMA DURUMUNDA BİRLEŞMEYE KATILMA**

Sermaye kaybı veya borca batık durumda olan bir şirketin kimi zaman faaliyetlerinin devam ede-

bilmesi ve varlıklarının korunması amacıyla bir başka şirket ile birleştirilmesi tercih edilebilmektedir. Bu kapsamda uygulanacak prosedürler olağan birleşme işlemi ile benzer özellik göstermektedir. Ancak kanun koyucu tarafından sermaye kaybı ve borca batıklık durumlarında birleşme olması halinde birleşen şirketlerin menfaatlerinin korunduğundan emin olmak amacıyla TTK'nın 139. maddesinde ve Tebliğ'in 14. maddesinde birtakım ek yükümlülükler ve koşullar öngörmüştür. TTK'nın 139. maddesinin 1. fıkrasında sermayesiyle kanuni yedek akçeleri toplamının yarısı zararlarla kaybolan veya borca batık durumda bulunan bir şirketin, kaybolan sermayeyi veya gerekiyorsa borca batıklık durumunu karşılayabilecek tutarda serbestçe tasarruf edilebilen özkaynağa sahip bulunan bir şirket ile birleşebileceği öngörülmektedir. TTK'nın 139. maddesinin 2. fıkrasında ise bu durumu ispatlayan belgelerin Ticaret Sicil Müdürlüklerine sunulması gerekli tutulmuş olup bu belgelerin neler olduğu ise Tebliğ'in 14. maddesinin 2. fıkrasında açıklığa kavuşturulmuştur. Mezkûr madde hükmü uyarınca birleşmeye taraf olan diğer şirketin kaybolan sermayeyi veya borca batıklık durumunu karşılayacak miktarda serbestçe tasarruf edilebileceği özvarlığa sahip bulunduğu ve buna ilişkin tutarların, hesap şekli de gösterilerek doğrulandığı veya belirtilen durumların mevcut olmadığına doğrulandığı yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu ile ortaya konulması gerekmektedir. İlâveten devrolunan şirketlerin bağımsız denetime tabi olması halinde bu raporun denetime tabi şirketin denetçisi tarafından da hazırlanması mümkündür.

Sonuç olarak, sermaye kaybı veya borca batıklık durumundaki şirketlerin birleşme yoluyla yeniden yapılandırılması hem şirket varlıklarının korunmasını hem de ticari faaliyetlerin sürdürülebilirliğini sağlamak açısından önemli bir hukuکی çözüm olarak öne çıkmaktadır. TTK ve Tebliğ hükümlerindeki bu ek yükümlülük ve koşullar da birleşmenin tarafları açısından adil ve şeffaf bir şekilde gerçekleştirilmesini güvence altına almakla birlikte birleşme işlemlerinin hukuka ve piyasa dinamiklerine uygun bir şekilde gerçekleştirilmesine katkıda bulunmaktadır.

<sup>4</sup> Selçuk ÖZTEK, "Borca Batık Anonim Şirketlerde İflası Önleyen Yeni Bir Araç Olarak Sırada Sona Yerleştirme (Sıradan Vazgeçme)", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.2321

<sup>5</sup> ÖZTEK, a.g.m., S.2323

## SONUÇ

Sermaye kaybı ve borca batıklık, sermaye şirketlerinin mali yapısında karşılaşılabilecek önemli sorunlardan biridir. Bu durumların etkin bir şekilde yönetilmesi, şirketin varlığını sürdürebilmesi açısından büyük bir önem taşımaktadır. TTK ve Tebliğ hükümleri, şirketlerin bu tür mali sorunlarla karşı karşıya kaldığında, alınması gereken önlemleri ve izlenmesi gereken süreçleri açıkça düzenleyerek hem alacaklıların hem de şirketin menfaatlerini korumaktadır. Bu sayede, şirketlerin devamlılığı ile birlikte ticaretin sürdürülebilirliği ve piyasa güveninin artması da sağlanmaktadır.



# TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE “BLOCKED INCOME” KAVRAMI

İ. Enes DERELİ  
Stj. Avukat

Ömer Faruk ERİM  
Vergi Danışmanı

## ÖZET

*Transfer fiyatlandırması kuralları her ne kadar emsallere uygunluk ilkesi uyarınca son biçimlerini alsalar da mükellefler birtakım engellerle karşılaşabilmektedir. Söz konusu kurallar transfer fiyatlandırmasının yalnız bir ögesini teşkil etmekte olup yurt içi veya yurt dışı bazı düzenlemeler sonucu fiyatlandırma dikte edilmiş, kısıtlanmış veya külliyen engellenmiş olabilir. Türk mevzuatında düzenlenmemiş işbu husus yabancı literatürde “Blocked Income” olarak bilinmektedir. Söz konusu kavram Türkçe’ye “engellenmiş gelir” olarak çevrilebilir. İşbu makalemizde ABD Vergi Mahkemesi’nin (United States Tax Court) ve Danimarka Yüksek Mahkemesi’nin (Eastern High Court) mevzubahis başlık üzerine yakın zamanda verdiği kararlar ışığında engellenmiş gelir kavramı incelenmiştir. Son olarak, konuya ilişkin devlet mahkemelerinin daha fazla içtihadına ihtiyaç olduğu sonucuna varılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Transfer Fiyatlandırması, Engellenmiş Gelir, Vergi, Royalti.

## GİRİŞ

Küreselleşmenin hızla yayılması, çok uluslu şirketlerin uluslararası ticarete daha aktif rol üstlenmesine olanak tanıırken, bu durum ülkeler arasında gelir paylaşımı ve vergilendirme açısından birçok yeni sorunu da beraberinde getirmiştir. Transfer fiyatlandırması, bu sorunların çözümünde kritik bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu uygulama, çok uluslu şirketlerin grup içi işlemlerinin, tıpkı bağımsız taraflar arasında gerçekleşmiş gibi adil ve piyasa koşullarına uygun şekilde fiyatlandırılmasını sağlamayı amaçlar. Böylece, ülkeler arası gelir dağılımı düzenlenirken, vergi tabanlarının korunması ve çifte vergilendirme gibi olumsuz durumların önüne geçilmesi hedeflenir.<sup>1</sup>

Transfer fiyatlandırması, yalnızca grup içi ticaretin fiyatlandırılmasını değil aynı zamanda şirketlerin faaliyet gösterdikleri her bir ülkede yaratıkları değerini vergisel olarak nasıl dağıtılacağını

da belirler. Bu bağlamda, fikri mülkiyet, finansman faaliyetleri, hizmet sunumları ve ürün ticareti gibi birçok işlem, transfer fiyatlandırması kurallarının kapsamındadır. Uygulamada, şirketlerin grup içi işlemleri bağımsız emsallere dayalı bir şekilde fiyatlandırması gerekir. Bu yaklaşım, özellikle ülkeler arasında farklı vergi oranlarının bulunması nedeniyle şirketlerin vergi planlaması amacıyla gelirlerini düşük vergi oranına sahip ülkelere kaydırmasını engellemeyi amaçlar.<sup>2</sup>

Ancak transfer fiyatlandırması, teoride açık bir çerçeve sunmasına rağmen uygulamada çeşitli zorluklarla karşı karşıya kalır. Bu zorluklardan biri de engellenmiş gelir kavramıdır. Engellenmiş gelir, bir ülkedeki yasal düzenlemeler, döviz kısıtlamaları veya ekonomik politikalar nedeniyle şirketlerin elde ettikleri gelirleri transfer edememesi veya bu gelirlerden serbestçe faydalanamaması durumu ifade eder. Örneğin, döviz kontrol politikaları, sermaye çıkışı üzerindeki kısıtlamalar veya yerel ortaklar için öncelik veren düzenlemeler, engellenmiş gelir durumlarının ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu durum, yalnızca şirketlerin finansal

<sup>1</sup> OECD, “2022 Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”,

Erişim Tarihi: 30.12.2024

<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations.htm>

<sup>2</sup> United Nations, “2021 Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries”,

Erişim Tarihi: 30.12.2024

<https://financing.desa.un.org/document/un-practical-manual-transfer-pricing-developing-countries-2021>



yönetimlerini değil aynı zamanda transfer fiyatlandırması politikalarının uygulanabilirliğini de önemli ölçüde etkiler.

Engellenmiş gelir konusu, çok uluslu şirketlerin nakit akışı yönetimi, maliyet hesaplamaları ve finansal raporlama süreçlerinde ciddi sorunlar yaratabilir. Ayrıca, bu durum vergi otoriteleri için de gelir tahsisi, matrahın doğru belirlenmesi ve vergi kaybı risklerinin önlenmesi açısından zorluklar barındırır. Bu nedenle, engellenmiş gelir ve transfer fiyatlandırması arasındaki ilişki, uluslararası vergi sisteminin karmaşık ve tartışmalı konularından biri olarak öne çıkmaktadır. Bu makalede, engellenmiş gelir konusu ile ilgili Danimarka merkezli EAC Invest ve ABD merkezli 3M davaları üzerinden, bu davalara ilişkin yargılama süreçleri, mahkemelerin verdiği kararlar, transfer fiyatlandırması düzenlemeleri ile bağdaştırılarak incelenecektir.

### I. 3M v. IRS

Engellenmiş gelir kavramı ile ilgili tesis edilmesi beklenen önemli hükümlerden biri, 2023 yılı içerisinde 3M ve ABD İç Gelir Komiserliği (Commissioner of Internal Revenue) arasındaki engellenmiş gelir konulu davada ABD Vergi Mahkemesi tarafından tesis edilen hükümdür. Kararda mahkeme, 3M Grubunun iddialarını dokuz yargıcın oyçokluğuyla reddedip IRS tarafından tesis edilen tahakkuk işlemini onaylamıştır. İşbu karar Cola Cola ve Komiserlik arasındaki davada da Mahkeme tarafından tekrar edilmiştir.

Olayda, ABD merkezli 3M grubunun ticari marka haklarının temerküz ettiği ve patent gibi teknolojik fikri ve sınai haklarının temerküz ettiği iki şirketi (3M ABD) ve bu şirketin haklarını kullanan Brezilya'da mukim 3M iştiraki (3M Brezilya) bulunmaktadır. 3M Brezilya, ticari marka haklarını üç ayrı lisans anlaşması altında kullanarak 2006 yılında 3M ABD'ye 1% oranında royalti ödemiştir. Öte yandan ABD merkezli diğer şirket ile hakların kullanımı konulu bir anlaşma mevcut olmayıp, patent ve patent benzeri teknolojik fikri hakların kullanımı karşılığında da 3M Brezilya tarafından herhangi ödeme yapılmamıştır. Buna karşın yine de fikri hakların kullanımına devam edilmiştir.

Brezilya'daki mevcut yasal kısıtlamalar, Brezilya'da mukim bulunan iştirakin kullandığı ticari marka haklarına karşılık ödediği royalti oranını 1% olarak kısıtlamıştır. Bu sebeple 3M Brezilya iştirakinin royalti ödemesi 5.1 milyon USD ile kısıtlı kalmıştır. Öte yandan dava dosyasından, 3M Brezilya ve 3M ABD arasında diğer fikri hakların kullanımına yönelik bir anlaşma bulunup buna ilişkin royalti ödemesi yapılsaydı da bu farazi royalti ödemesinin 4.6 milyon USD olabileceği anlaşılmıştır.

Yapılan ödemeler Amerikan İç Gelir Komiserliği tarafından emsallere uygunluk ilkesine aykırı olduğu gerekçeleriyle yeterli bulunmamış olup komiserlikçe sanki 3M ABD alması gereken ödemeleri almış gibi (23.7 milyon USD) vergilendirme yoluna gidilmiştir. 3M grubunun temel iddiası, bu ödemenin Brezilya'daki iştiraktan zaten alınmaması bir yana Brezilya ulusal mevzuatı uyarınca emsallere aykırı royalti ödemesi yapılmış olmasının bir zorunluluk hali teşkil ettiği'dir.

3M Grubu, Chevron testi birinci aşaması uyarınca ABD İç Gelir Tebliği'nin 482. bölümünün, mükellefin hukuken elde etmesi engellenmiş gelirlerinin yeniden tahsis edilmesini açık bir şekilde yasakladığını savunmuştur. Özellikle Mahkeme'nin First Security Bank kararını da içeren ve bu görüşü destekler nitelikte görünen bir dizi dava kararına atıfta bulunmuştur. First Security davasında Mahkeme, Komiser'in, ABD yasaları gereğince sigorta primi toplaması yasaklanmış iki bankaya 482. bölüm uyarınca sigorta primi gelirlerini tahsis edemeyeceğine hükmetmiştir. Bu karar sonrasında görülen Procter & Gamble davasında ise Vergi Mahkemesi, First Security kararını şu şekilde yorumlamıştır: "482. bölüm, kontrol grubundaki gelir dağılımını bozan durumlar, yalnızca yasal kısıtlamalardan kaynaklanıyor ve bu kısıtlamalar kontrol grubunun eylemlerinden bağımsız olarak uygulanıyorsa geçersizdir." 3M, bu ve benzeri davaların bir yargı yorumu oluşturduğunu ve bu yorumun, söz konusu düzenleme yayımlanmadan önce 482. bölümün engellenmiş gelir konusundaki tutumunun açık olduğunu ortaya koyduğunu ileri sürmüştür. Bu bağlamda, 3M, Hazine'nin yetkisini aştığını iddia etmiştir<sup>3</sup>.

3 Baker McKenzie, "United States: Tax Court topples Supreme Court precedent in favor of agency deference", Erişim Tarihi: 03.01.2025

[https://insightplus.bakermckenzie.com/bm/attachment\\_dw.action?attkey=FRbANEucS95NMLRN47z%2BeeOgEFCt8EGQJsW-JiCH2WAXENnrNzNVLuijcmXl%2BqjHo&nav=FRbANEucS95NMLRN47z%2BeeOgEFCt8EGQbuwypnpZjc4%3D&attdocparam=pB7HEsg%2FZ312Bk8OIuOIH1c%2BY4beLEAe5keLIOwnHuo%3D&fromContentView=1](https://insightplus.bakermckenzie.com/bm/attachment_dw.action?attkey=FRbANEucS95NMLRN47z%2BeeOgEFCt8EGQJsW-JiCH2WAXENnrNzNVLuijcmXl%2BqjHo&nav=FRbANEucS95NMLRN47z%2BeeOgEFCt8EGQbuwypnpZjc4%3D&attdocparam=pB7HEsg%2FZ312Bk8OIuOIH1c%2BY4beLEAe5keLIOwnHuo%3D&fromContentView=1)

İkinci olarak, 3M, 482. bölümün engellenmiş gelir konusunda belirsiz olduğunu varsaysak bile, Hazine'nin bu konuda yayımladığı düzenlemenin Chevron'un ikinci aşaması uyarınca makul bir yorum olmadığını ileri sürmüştür. 3M, 482. bölümde belirtilen birkaç şartın makuliyetini sorgulamıştır. Bunlar arasında, yasal kısıtlamanın "benzer koşullarda bulunan bağımsız bir mükellefi benzer bir süre boyunca etkilemesi" ve "kamusal olarak yayımlanmış ve benzer durumdaki tüm kişilere genelde uygulanabilir" olması gerektiği gibi hükümler bulunmaktadır<sup>4</sup>.

Üçüncü olarak, 3M, Hazine'nin 482. bölümü yayımlarken, Mahkeme'nin State Farm kararında belirttiği idari usullere uymadığını iddia etmiştir. Özellikle, Hazine'nin geçici düzenlemelere ilişkin olarak sunulan ve esasen nihai düzenlemeyle aynı içerikteki düzenlemelere yönelik yorumlara cevap vermediğini ileri sürmüştür. Bu yorumlar, diğer hususların yanı sıra, bazı yabancı yasal kısıtlamaların (Brezilya yasasında olduğu gibi) bağımsız mükelleflere uygulanmadığı ve çoğunlukla resmi olmayan politikalar veya kamusal yayımlama şartını karşılamayan yorumlarla getirildiği konusundaki endişeleri dile getirmiştir. Ancak Hazine nihai düzenlemeyi uygularken bu yorumları ne tanımlamış ne de tartışmıştır<sup>5</sup>.

ABD Vergi Mahkemesi, 3M ve iştiraklerinin, Brezilya'daki yasal kısıtlamalar nedeniyle gerçekleştirmediği royalti ödemelerine ilişkin olarak, ABD İç Gelir İdaresi'nin (IRS) yaptığı gelir tahsis düzenlemesini onaylamış ve 3M'in iddialarını reddetmiştir. Mahkeme, öncelikle 482. bölümün, Chevron doktrini kapsamında ele alındığında, engellenmiş gelir konusunda açık olmadığından Hazine'nin yorum yapma yetkisi içinde hareket ettiğini değerlendirmiştir. Mahkeme, düzenlemenin, 482. bölümün emsallere uygunluk ve gelir tahsisini doğru bir şekilde yansıtma amacına uygun olduğunu vurgulamıştır. Ayrıca, Brezilya'daki yasal kısıt-

lamaların yalnızca belirli ilişkili taraf işlemlerini etkilediği ve genel geçerliliği bulunmadığı tespit edilmiştir. IRS'in uyguladığı "Engellenmiş Gelir Düzenlemesi"nin, gerek Chevron'un ikinci aşaması gerekse transfer fiyatlandırması kurallarının ruhu ile uyumlu olduğu kanaatine varılmıştır. Mahkeme, 3M'in, düzenlemenin idari prosedürlere uygun şekilde yayımlanmadığı ve yasal yetkiyi aştığı iddialarını da reddetmiş, söz konusu düzenlemenin yasalara uygun olduğunu teyit etmiştir. Böylelikle, transfer fiyatlandırması kurallarının, grup içi işlemlerde bağımsız taraflar arasındaki emsallere uygunluk ilkesine sıkı bir şekilde bağlı kalınarak uygulanması gerektiğini vurgulanmıştır.

## 2. EAC Invest v. Danimarka

Dava, Venezuela'daki hiperenflasyon ve buna bağlı olarak politik koşulların da etkisi altında kalan EAC'nin, bağlı ortaklığından elde ettiği gelirleri Danimarka'ya transfer edememesi nedeniyle ortaya çıkmıştır. Bu gelirlerin transfer fiyatlandırması kurallarına uygun bir şekilde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, davanın temel tartışma noktası olmuştur.

Mahkeme, Venezuela'daki yasal kısıtlamaların bağımsız tarafları da benzer şekilde etkilediğini ve bu nedenle bu kısıtlamaların kontrol grubu arasındaki gelir dağılımını bozmadığını kabul etmiştir. Özellikle döviz kontrolü ve sermaye hareketlerini sınırlandıran düzenlemelerin, yalnızca ilişki grubu işlemleriyle sınırlı olmayıp genel bir uygulama niteliği taşıdığı vurgulanmıştır. ABD Vergi Mahkemesi'nin değerlendirmesindeki dosyanın aksine, EAC Grubunu ilgilendiren bu olayda her mükellefi ilgilendiren kategorik bir düzenleme söz konusu olmuştur.

Danimarkalı Vergi Dairesi, EAC'nin Venezuela'daki iştirakinden tahsil edemediği gelirlerin vergi matrahına dahil edilmesi gerektiğini savun-

4 Baker McKenzie, "United States: Tax Court topples Supreme Court precedent in favor of agency deference", Erişim Tarihi: 03.01.2025

[https://insightplus.bakermckenzie.com/bm/attachment\\_dw.action?attkey=FRbANEucS95NMLRN47z%2BeeOgEFct8EGQJsw-JiCH2WAXENnrNzNVLuicMXI%2BqjHo&nav=FRbANEucS95NMLRN47z%2BeeOgEFct8EGQbuwypnpZjc4%3D&attdocparam=pB7HEsg%2FZ312Bk8OIuOIHic%2BY4beLEAe5keLIOwnHuo%3D&fromContentView=1](https://insightplus.bakermckenzie.com/bm/attachment_dw.action?attkey=FRbANEucS95NMLRN47z%2BeeOgEFct8EGQJsw-JiCH2WAXENnrNzNVLuicMXI%2BqjHo&nav=FRbANEucS95NMLRN47z%2BeeOgEFct8EGQbuwypnpZjc4%3D&attdocparam=pB7HEsg%2FZ312Bk8OIuOIHic%2BY4beLEAe5keLIOwnHuo%3D&fromContentView=1)

5 Baker McKenzie, "United States: Tax Court topples Supreme Court precedent in favor of agency deference", Erişim Tarihi: 03.01.2025

[https://insightplus.bakermckenzie.com/bm/attachment\\_dw.action?attkey=FRbANEucS95NMLRN47z%2BeeOgEFct8EGQJsw-JiCH2WAXENnrNzNVLuicMXI%2BqjHo&nav=FRbANEucS95NMLRN47z%2BeeOgEFct8EGQbuwypnpZjc4%3D&attdocparam=pB7HEsg%2FZ312Bk8OIuOIHic%2BY4beLEAe5keLIOwnHuo%3D&fromContentView=1](https://insightplus.bakermckenzie.com/bm/attachment_dw.action?attkey=FRbANEucS95NMLRN47z%2BeeOgEFct8EGQJsw-JiCH2WAXENnrNzNVLuicMXI%2BqjHo&nav=FRbANEucS95NMLRN47z%2BeeOgEFct8EGQbuwypnpZjc4%3D&attdocparam=pB7HEsg%2FZ312Bk8OIuOIHic%2BY4beLEAe5keLIOwnHuo%3D&fromContentView=1)

muştur. Ancak Danimarka Danıştayı, bu tür kısıtlamaların şirketlerin kontrolü dışında olduğuna ve bu gelirlerin fiilen elde edilmediğine dikkat çekerek vergi otoritelerinin talebini haksız bulmuştur. Mahkeme, gelir tahsisini yalnızca ticari gerçekler ve fiili durumlar ışığında değerlendirmiş olup mahkeme tarafından yapılan değerlendirmede mevcut durumun mükellefler açısından *force majeure* teşkil ettiğinin altını çizmiştir.

Mahkeme ayrıca, transfer fiyatlandırması kurallarının yalnızca gelirlerin nasıl tahsis edileceği değil aynı zamanda bu gelirlerin ekonomik olarak elde edilip edilmediğiyle ilgili olduğunu belirtmiştir. EAC'nin Venezuela'dan elde edilen gelirlerin transfer edilmesinin engellenmesi, gelirlerin tahsisatını bozucu bir durum olarak görülmemiştir. Bu, transfer fiyatlandırması uygulamalarında ticari gerçekliğin öncelikli bir unsur olduğunu açıkça ortaya koymuştur.

Karar, aynı zamanda uluslararası transfer fiyatlandırması kurallarının ülkelerin vergi otoriteleri tarafından nasıl uygulanması gerektiğine dair önemli bir mesaj içermektedir. Mahkeme, yerel yasal kısıtlamaların, bağımsız taraflar üzerindeki etkilerinin detaylı bir şekilde değerlendirilmesinin gerektiğini vurgulamıştır. Bu hem uluslararası vergi politikaları hem de yerel uygulamalar açısından önemli bir emsal teşkil etmektedir.

Sonuç olarak, Danimarka Yüksek Mahkemesi, EAC Invest A/S'nin Venezuela'daki kısıtlamalar nedeniyle tahsil edemediği gelirlerin Danimarka vergi matrahına dahil edilmesinin yanlış olduğuna hükmetmiştir. Bu karar, transfer fiyatlandırması kurallarının yalnızca hukuki gerekliliklere değil aynı zamanda ticari gerçeklere ve ekonomik kısıtlamalara dayandırılması gerektiğini göstermektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, yerel ve uluslararası kısıtlamalar dikkate alınarak uygulanmalıdır.

## SONUÇ

Sonuç olarak, mahkemelerin transfer fiyatlandırması konusunda engellenmiş gelir kavramına tutumları mevcut durum itibarıyla kesin değildir. ABD Vergi Mahkemesi, ABD vergi mevzuatınca gerçekleştirilen royalti kısıtlamaları dosyalarında (*First Security Bank ve Procter & Gamble*) anılan Teb-

liğ'in 482. bölümüne göre vergi tahakkukunun yasanın yanlış yorumlanmasına teşkil edeceğine yönelik hüküm tesis etmişken; royalti ödemesi kısıtlaması Brezilya vergi mevzuatından kaynaklandığında ise önceki yorumunu takip etmemiştir. Öte yandan Danimarka Danıştayı, Venezuela'da mevcut bulunan döviz ve royalti ödemesi kısıtlamalarının, mükellefler adına mücbir sebep teşkil ettiğine yönelik hüküm tesis etmiştir. Özetle işbu makalemizde ele alınan transfer fiyatlandırması hususunda engellenmiş gelir kavramını konu alan davalarda fazla içtihadı ihtiyaç duyulmaktadır.

# TİCARETİN KOLAYLAŞTIRILMASI BAĞLAMINDA YYS SERTİFİKASININ HUKUKİ ALT YAPISININ GÜÇLENDİRİLMESİ

H. Serkan Erol

Gümrük ve Dış Ticaret Direktörü

## ÖZET

*Ticaretin Kolaylaştırılması kavramı DTÖ, DGÖ ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar tarafından ülkelerin ulusal kalkınmalarının ve refah seviyelerinin artırılması için önerilen bir dış ticaret politikası modelidir. Ticaretin Kolaylaştırılması politikasının en önemli araçlarından birisi de DGÖ tarafından AEO, ülkemizde ise YYS olarak adlandırılan uygulamadır. On yılı aşkın süredir Türkiye’de de uygulanan YYS modeli, uygulamadaki belirsizliklerin giderilmesi, firmalar açısından daha özendirici ve teşvik edici hale getirilmesi, ekonomi ve güvenlik politika hedefleri ile uyumlaştırılması amaçlarına yönelik olarak geliştirilmelidir. Ticaretin kolaylaştırılması aracı olarak YYS uygulamasının başarılı olması, söz konusu uygulamanın hukuki altyapısının güçlendirilmesine ve ticaret ve güvenlik gibi kamusal politika alanlarında kurumsal iş birliği ve koordinasyon mekanizmalarının geliştirilmesine bağlıdır.*

**Anahtar Kelimeler:** Ticaretin Kolaylaştırılması, Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü (YYS), Tedarik Zinciri Güvenliği, SAFE.

## GİRİŞ

Dünya Gümrük Örgütü ("DGÖ")nün gümrük politika tavsiyeleri doğrultusunda, gümrük idareleri, ticaretin kolaylaştırılması ve güvenlik politikaları çerçevesinde farklı uygulama araçlarını kullanarak ticaretin kolaylaştırılması ve tedarik zinciri güvenliği politika hedeflerine ulaşmayı amaçlamaktadırlar. Ticaretin kolaylaştırılması ve güvenlik politikalarının hangi bağlam ve zeminde ele alınması gerektiği politika hedeflerinin belirlenmesi açısından önem taşımaktadır. Bu politika araçlarından ve uygulamalarından en önemlilerinden birisi de Yetkilendirilmiş Yükümlü Statüsü ("YYS") uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır. YYS uygulaması, bir ticaretin kolaylaştırılması ve tedarik zinciri güvenliği politikası aracı olarak öngörüldüğünden YYS tasarımının ve kurgusunun da bu politika hedefleriyle uyumlu bir şekilde yapılandırılması gerekmektedir. Diğer yandan, ticaretin kolaylaştırılması ve tedarik zinciri güvenliği kavramlarının teorik bir çerçevede tanımlanması ve anlamlandırılmasının YYS’den beklenen faydanın artırılması ve uygulayıcılara yol göstermek açısından önem taşıdığı değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda, makalenin ilk bölümünde ticaretin kolaylaştırılması konusunda kavramsal bir çerçeve oluşturulduktan sonra Dünya Gümrük Örgütü’nün bu konudaki yaklaşımlarına değinilecektir. İkinci bölümde ise ticaretin kolaylaştırılması ve tedarik zinciri güvenliği kamusal politikaları bağlamında YYS uygulamasının DGÖ tavsiye kararları doğrultusunda Türkiye’deki uygulaması hakkında kısa bir bilgi verilecektir. Son olarak ise, söz konusu kamu politikaları ile YYS uygulamasının örtüşüp örtüşmediği ve ticaretin kolaylaştırma aracı olarak YYS’nin politika hedeflerini gerçekleştirme amacına uygun olarak nasıl yapılandırılacağı tartışılacaktır.

## 1. Kamu Politikaları Açısından Ticaretin Kolaylaştırılması Kavramı

Ticaretin kolaylaştırılması kavramı, ticaretin arttırılmasının ülkelerin ekonomik çıkarlarıyla uyumlu olduğu ve başta ihracat kanalıyla olmak üzere milli geliri ve refah seviyesini yükselttiği varsayımına dayanmaktadır. Ekonomik refah seviyesini arttırdığı değerlendirilen uluslararası ticaretin önündeki engellerin kaldırılması ve ticaretin daha kolay ve yapılabilir hale getirilmesi anlamında ticaretin kolaylaştırılması kavramı ortaya çıkmıştır. Farklı ülkelerin dış ticaret politikaları ve gümrük stratejileri giderek artan bir biçimde bu kavram etrafında şekillenmiştir.

DGÖ'nün yaklaşımına göre<sup>1</sup> *“Ticaretin kolaylaştırılması, ulusların ekonomik kalkınması için temel faktörlerden biridir ve sosyal refah, yoksulluğun azaltılması ve ülkelerin ve vatandaşların ekonomik kalkınmasına ilişkin ulusal gündemlerle yakından bağlantılıdır. DGÖ açısından ticaretin kolaylaştırılması, gereksiz ticaret kısıtlamalarından kaçınılması anlamına gelir. Bu çerçevede ticaretin kolaylaştırılması, modern tekniklerin ve teknolojilerin uygulanmasıyla ve aynı zamanda kontrollerin kalitesinin uyumlu bir şekilde uluslararası seviyede arttırılması ile başarılabilir.”*

Dünya Ticaret Örgütüne göre ise ticaretin kolaylaştırılması kısaca uluslararası ticarete ilişkin süreçlerin basitleştirilmesi ve uyumlaştırılması olarak tanımlanmaktadır. Ticaretin kolaylaştırılması ile amaçlanan uluslararası ticaret işlemlerinin zamanının kısaltılması ve maliyetlerinin düşürülmesine yönelik olarak uluslararası ticaret süreçlerinin etkin ve şeffaf bir şekilde yürütülmesidir (WTO, 2025).

Bu çerçevede Haziran 2005'te DGÖ Konseyi, uluslararası terörizme karşı caydırıcı olacak, gelir tahsilatlarını güvence altına alacak ve dünya çapında ticareti kolaylaştırmayı teşvik edecek SAFE Küresel Ticareti Güvence Altına Alma ve Kolaylaştırma Standartları Çerçevesini (SAFE Çerçevesi) kabul etmiştir. SAFE Çerçevesi, Küresel Gümrük Topluluğu'nun tedarik zinciri güvenliğine yönelik tehditlere karşı ortak yanıtı olarak ortaya çıkmış olup aynı zamanda yasalara uygun davranan ve güvenli olan işletmelerin ticari faaliyetlerinin desteklenmesini sağlamıştır.

## 2. Bir Ticaret Politikası Aracı Olarak YYS (AEO) Uygulaması

DGÖ'nün ticaretin kolaylaştırılması amacının bir aracı olarak 2007 yılında Yetkilendirilmiş Gümrük Operatörleri programı tanıtılmıştır. DGÖ'ye göre AEO (Authorized Economic Operator), bir ulusal gümrük idaresi tarafından veya onun adına DGÖ'nün veya eşdeğer tedarik zinciri güvenlik standartlarına uyumlu olduğu onaylanan, malların uluslararası hareketine herhangi bir işlemden dahil olan bir taraftır. Yetkilendirilmiş Gümrük Operatörleri kavramı, güçlü bir şekilde, gümrük idareleri ile yetkilendirilmiş ekonomik operatörler (AEO)

arasındaki ortaklığa dayanmaktadır. Söz konusu ortaklık, gümrük ile AEO arasındaki ilişkinin her zaman karşılıklı şeffaflık, doğruluk, adalet ve sorumluluk ilkelerine ve bu konuda birbirlerinin rollerine ve sorumluluklarına karşılıklı saygıya dayalı olması gerektiği anlamına gelmektedir. Gümrük idaresi, AEO'nun gümrük mevzuatına uygun hareket etmesini ve mevzuata uyum sağlamada yaşanan zorluklar hakkında gümrüğe bilgi verilmesini beklemektedir. AEO yetkisi alan ekonomik operatörler, gümrük idaresi için (ve uygulanabilir olduğu takdirde diğer devlet kurumları için de) güvenilir bir ekonomik operatör olarak kabul edilmekte ve bu şekilde operasyonel faydalar sağlanmaktadır. Ayrıca AEO'nun uyumluluğuna güvenen gümrük idareleri risk yönetimlerini de iyileştirmekte ve kaynaklarını daha iyi kullanabilmektedirler.

Türkiye'de ise DGÖ'nün tavsiye niteliğinde öngördüğü AEO uygulaması, YYS 2013 yılında düzenlenmeye başlamıştır. Esas olarak Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği çerçevesinde mevzuatımıza giren YYS firmaların gümrük işlemlerinin kolaylaştırılması ve basitleştirilmesi amacıyla yönelik olarak yapılandırılmıştır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 5/A maddesine göre Türkiye Gümrük Bölgesinde ekonomik faaliyette bulunan yerleşik kişilere belli şartları taşımaları halinde yetkilendirilmiş yükümlü statüsü tanınır. Bu çerçevede, yetkilendirilmiş yükümlüler, kolaylaştırılmış emniyet ve güvenlikle ilgili gümrük kontrollerinden veya gümrük mevzuatının öngördüğü basitleştirilmiş uygulamalardan faydalanırlar. YYS uygulamasının ayrıntılarına Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği'nde yer verilmiştir. Söz konusu Yönetmelik'te, YYS'ye başvuru yöntemi, sertifika sahiplerinin hangi kolaylıklardan ve avantajlardan faydalanabilecekleri, yükümlülüklerinin neler olduğu ve sertifikanın sürdürülebilmesi için yapılması gerekenlerin neler olduğu açıklanmıştır. YYS Sertifikası başvurusu için aranılacak koşullar, güvenilirlik, ticari kayıtların güvenilirliği ve izlenebilirliği, mali yeterlilik ve emniyet ve güvenlik koşulları başlıkları altında düzenlenmektedir. YYS Sertifikası sahibi firmalar, yeşil hat ve daha az kontrol, eksik beyan, kısmi teminat uygulaması, öncelikli kontrol hakkı ve basitleştirilmiş gümrük işlemleri gibi kolaylaştırmalardan ve avantajlardan yararlanmaktadırlar.

1 (<https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/overview/customs-procedures-and-facilitation.aspx>, 2025)

YY5 uygulamasında 20 Şubat 2020 tarihinde köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu değişiklikler genel itibarıyla YY5 sahibi firmaların gümrük formalitelerinin kolaylaştırılması, maliyetlerinin düşürülmesi ve hızlı ticaretin gerçekleştirilmesi gibi kolaylıklar ve avantajların artırılması amaçlarını taşımaktadır. Örneğın YY5 soru formu güncelleme ve izleme dönemlerinin 3 yıldan 5 yıla çıkarılması, YY5 yıllık faaliyet raporlarının Bölge Müdürlüklerine gönderilmesi uygulamasından vazgeçilerek bu raporların istenildiğinde ibraz edilmek üzere firma bünyesinde saklanması, YY5 I ve YY5 II gibi daha ayrıcalıklı statülerin getirilmesi şeklindeki değişiklik ve yenilikler YY5 Sertifikasını daha cazip ve avantajlı kılmaya yönelik düzenlemelerdir.

## SONUÇ

Ticaretin kolaylaştırılması politikası araçlarından bir olan, Türkiye’de kaynağını 4458 sayılı Gümrük Kanunu’ndan alan ve esas olarak 21.05.2014 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliğı ile düzenlenen YY5 uygulaması on yılı aşkın süredir uygulanagelmektedir. Ancak bu süre zarfında, YY5 Sertifikası kolaylıklarının ikincil düzenlemelerle desteklenmemesi yeni belirsizliklerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Örneğın, YY5 sahibi firmaların sonradan kontrole tabi olacağı açıkça GİK Yönetmeliğı’nde belirtilmiştir ancak sonradan kontrollerin hangi durumlarda ve hangi sıklıkla gerçekleştirileceğı belirsizdir. Yine söz konusu sonradan kontrolün, “Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliğı” kapsamında gerçekleştirilmesi mevzuata uyum konusunda yetkinliğı en azından sertifika ile belgelenmiş YY5 sahibi firmaları diğer firmalardan farksız duruma getirmektedir ki bu durum hakkaniyete uygun değıldir. Yıllık faaliyet raporlarının bağlayıcılığı ve sonradan kontrollerde ne şekilde değerlendirileceğı de yine bir soru işaretidir. Diğer yandan YY5 Yerinde İnceleme Standartları ve YY5 Başvuru Rehberi gibi yazılı usul belgelerinin yetersizliğı mevcut belirsizlikleri daha da arttırmaktadır. Bu belirsizlikler YY5 Sertifikası sahibi firmaların işlerini zorlaştırmaktadır.

Sonuç olarak, YY5 Sertifikası uygulamalarında yeknesaklığı sağlamak ve belirsizlikleri gidermek için YY5 sahibi firmalara uygun bir denetim modelinin yapılandırılması şarttır. Bu yapılandırma belirsizlikleri azaltacak firmaların mevzuata uyumunu arttıracaktır. Ayrıca YY5 ticaretin kolaylaştırılması ve tedarik zinciri güvenliğı gibi iki önemli kamu politikası alanını ilgilendirdiğinden tüm kamu kurumlarının koordineli olarak çalışmasına ve politika hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik olarak yasal dayanağın daha ayrıntılı olarak düzenlenmesi gerekmektedir. YY5 alanında her ne kadar uygulayıcı kamu kurumu Ticaret Bakanlığı’na bağlı Gümrükler Genel Müdürlüğü olsa da ticaretin kolaylaştırılması ve güvenlik ile ilgili tüm kamu kurumlarının politika oluşturma ve uygulama sürecine dahil edilmesi zorunludur. Bu çerçevede, tüm kamu ve özel sektör aktörlerinin dahil olduğı bir politika oluşturma süreci geliştirilerek YY5 mevzuatının daha açık, yol gösterici nitelikte düzenlenmesi ve YY5 sisteminden beklenen ticaretin kolaylaştırılması ve tedarik zinciri güvenliğı politika hedeflerinin gerçekleştirilmesine odaklanması gerekmektedir.



# DIJİTAL DÜNYADA ÇOCUKLARI KORUMAK: YAŞ DOĞRULAMA MODELLERİ VE MAHREMİYET

Ayşe ADIGÜZEL  
Stj. Avukat

Duygu AYTAÇ  
Stj. Avukat

## ÖZET

Geçmişte bireylerin korunması sadece fiziksel tehlikelere karşı alınan önlemlerle mümkün iken, dijital dönüşüm ve teknolojinin hayatımızın vazgeçilmez birer parçası haline gelmesi ile bireylerin yalnızca fiziksel değil dijital dünyada da korunması zorunlu hale gelmiştir. Özellikle de çocuklar gerek yaşlarının getirdiği deneyimsizlik gerek dijital dünyayı anlamlandırma konusundaki sınırlı kapasiteleri nedeniyle, çocukların dijital dünyada korunma ihtiyacı daha önemli olmaktadır. Hâl böyle iken, dijital dünyada çocukların korunmasının kimin sorumluluğunda olacağı tartışmalı bir husustur. Çocukların çevrim içi ortamda karşılaşılabilecekleri tehditleri önlemek, çevrim içi hizmet sağlayıcılar ile ebeveynlerin çabalarına mı bırakılmalıdır yoksa bu alanda yasaların ve regülasyonların daha etkin bir rol oynaması mı gereklidir? İşbu makalede söz konusu soruların cevapları, teknolojik gelişmeler ışığında farklı ülkelerin konuya yaklaşımı, regülasyonlar ve uygulamalar çerçevesinde değerlendirilerek aranacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Dijital Mahremiyet, Çocukların Korunması, Verifikasyon Modelleri, Yaş Doğrulama.

## GİRİŞ

Dijital dünyanın, çeşitli ürün ve hizmetlere erişim açısından büyük avantajlar sunduğu ve söz konusu ürün ve hizmetlerden yalnızca yetişkinlerin değil, çocukların da yoğun şekilde faydalandığı bir gerçektir. Ancak dijital dünyanın geldiği noktada, çocukların mahremiyetinin gözetilmesinin öncelikli kaygılardan olduğunu söylemek çok mümkün değildir. Çocukların dijital dünyadaki deneyimsizlikleri ve savunmasızlıkları, onları çevrim içi tehditlere ve suistimallere karşı son derece açık hale getirmektedir. Çocukların dijital güvenliklerinin sağlanması yalnızca veri mahremiyetlerinin korunması ile sınırlı olmayıp aynı zamanda onların sosyal, psikolojik ve hukuki refahını koruyarak sağlıklı ve güvenli bir dijital kimlik oluşturmaları açısından önem arz etmektedir.

ECPAT, INTERPOL ve UNICEF ortaklığı ile yapılan araştırma<sup>1</sup> kapsamında, her gün 175.000'den fazla çocuğun ilk kez çevrim içi olduğunu ve dünya

genelinde internet kullanıcılarının yaklaşık üçte birini çocukların oluşturduğunu ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, çocuklara yönelik çevrim içi cinsel istismar materyallerine ilişkin raporlarda ise, son 15 yılda çocuklara yönelik çevrim içi cinsel istismarın %15.000 oranında arttığını ortaya konulmuştur. Yapılan araştırmaların ortaya çıkardığı sonuçlar, çocukların dijital ortamdaki güvenliklerinin korunması gerekliliğini daha da somut hale getirmektedir.<sup>2</sup> Bu bağlamda çocukların çevrim içi güvenliğinin sağlanması çerçevesinde ebeveynler, çevrim içi hizmet sağlayıcılar ve düzenleyici otoriteler arasındaki sorumluluk paylaşımının nasıl olması gerektiği işbu makalenin ana tartışma konusunu oluşturmaktadır.

## 1. KÜRESEL PERSPEKTİFTE ÇOCUKLARIN MAHREMİYET HAKKININ KORUNMASI VE DÜZENLEYİCİ OTORİTELERİN SORUMLULUĞU

Çocukların dijital dünyadaki mahremiyetlerinin korunması adına son dönemde önemli adımlar atılmaktadır. Aşağıda, bu kapsamda veri koruma standartlarının küresel ölçekte nasıl geliştiğine ve çeşitlendiğine, farklı düzenleyici otoriteler nezdindeki güncel örnekleri ele alarak değinilecektir.

<sup>1</sup> ECPAT International, "Disrupting Harm", Erişim Tarihi: 19 Aralık 2024 <https://ecpat.org/disrupting-harm>.

<sup>2</sup> ChildFund Alliance, "Every Day Needs to Be a Safer Internet Day for Children", Erişim Tarihi: 18 Aralık 2024, <https://childfundalliance.org/2024/02/05/every-day-needs-to-be-a-safer-internet-day-for-children/#:~:text=In%20the%20more%20than%20three,third%20of%20internet%20users%20worldwide>.



İngiltere Veri Koruma Otoritesi (“ICO”) tarafından 12.08.2020 tarihinde “Yaşlara Uygun Tasarım: Çevrim İçi Hizmetler İçin Uygulama Kuralları”<sup>3</sup> (“Kılavuz”) yayımlanmış ve 02.09.2021 tarihi itibarıyla Kılavuz’a hem ebeveynlerin hem de çevrim içi hizmet sağlayıcıların uyması zorunlu hale getirilmiştir. Bu kapsamda, çocukların güvenliği ve mahremiyeti için, yalnızca çocuklara yönelik olarak tasarlanmış hizmetler değil, aynı zamanda çocukların istemeden de olsa erişebileceği tüm dijital hizmetler, Kılavuz’un standartlarına uymalıdır. Bu yaklaşım ile çocuklara dijital ortamda güvenli bir deneyim sunmak ve çevrim içi hizmetlere erişmeleri sebebiyle doğabilecek riskleri minimize etmek amacıyla standartlar belirlenmiştir. Özellikle yaş doğrulama sayfalarının, çocukların yetişkin içeriklerine erişimini etkili ve şeffaf bir şekilde engelleyecek şekilde tasarlanması getirilen önemli standartlardan biridir. Bu bağlamda ICO, kullanıcının yaşını kesin bir şekilde tespit etmeyi ve olası risklerden kaçınmayı tavsiye etmekte, yaşın kesin tespitinin mümkün olmaması halinde ise bu standartların tüm kullanıcılara uygulanmasını önermektedir. Bu doğrultuda, Kılavuz’un asıl amacının çocukları dijital dünyadan korumak değil onları dijital dünyanın içinde korumak olduğu söylenebilmektedir.

Avustralya’da, çocukların dijital dünyadaki mahremiyetlerinin önemi göz önüne alınarak, yakın zamanda Çevrim İçi Güvenlik Değişikliği (Sosyal Medya Minimum Yaş) Yasa Tasarısı 2024 (“Tasarı”) adı altında yeni bir düzenleme getirilmiştir. Tasarı uyarınca, birden fazla kullanıcının çevrim içi sosyal etkileşimini sağlayan ve içerik paylaşmalarına olanak tanıyan platformlar «yaş kısıtlanmalı sosyal medya platformları» olarak tanımlanmıştır. İşbu platformların sağlayıcılarına, 16 yaşından küçük kullanıcıların hesap açmalarını engelleme hususunda yükümlülükler ve işbu yükümlülüklerle uymayan platformlara 49,5 milyon dolara kadar para cezası uygulanması öngörülmektedir.

Global düzeyde en güncel gelişmelerden biri ise İtalya Veri Koruma Otoritesi (“Garante”) tarafından OpenAI nezdinde verilmiş karardır<sup>4</sup>. Kararda, OpenAI şirketinin etkin bir yaş doğrulama modeli kullanmaması ve bu kapsamda çocukların yapay zeka tarafından üretilen uygunsuz içeriğe maruz kalmasını önlemek adına yeterli tedbirleri alması 15 milyon Euro para cezasına hükmedilmesi ne yol açan temel unsurlardan biri olmuştur.

Ülkemizde ise çocukların kişisel verilerinin korunması özelinde çalışmalar yapılmakta olup Kişisel Verileri Koruma Kurumu (“Kurum”) tarafından çocuklar, ebeveynler ve çevrim içi hizmet sağlayıcılarına hitap eden duyurular, afişler ve broşürler yayımlanmıştır. Kurum, aynı zamanda çocukların çevrim içi ortamda güvende kalmalarını sağlamak adına önerilerde bulunan Verican<sup>5</sup> adlı bir çizgi karakter yaratarak güvenli ve dijital bir gelecek için çocukların farkındalığını arttırmayı ve ilgilerini çekmeyi hedeflemiştir. Kişisel Verileri Koruma Kurulu (“Kurul”) tarafından ise Meta nezdinde, çocuk kullanıcıların gizli Instagram hesaplarının işletme hesabına dönüştürülebilmesi ve bu kapsamda ilgili hesapların tüm kullanıcıların erişimine açık hale getirilmesine imkân tanınması nedeniyle anılan süreçte çocuklarının mahremiyetinin korunmasına ilişkin gerekli güvenlik önlemlerinin alınmaması neticesinde toplamda 11,5 milyon TL tutarında idari para cezası uygulanmasına yönelik karar verilmiştir.<sup>6</sup> Söz konusu idari para cezasının, şu ana kadar Kurul tarafından verilen en yüksek idari para cezası olduğunun altının çizilmesi gerekmektedir. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı (“Bakanlık”), ülkemizde çocukların çevrim içi platformlarda maruz kaldıkları risklerin azaltılması amacıyla çevrim içi hizmet sağlayıcılar için yaş doğrulama modellerinin uygulamaya alınacağına dair açıklamalarda bulunmuş olup ilgili açıklamalarda yer verilen “Dijital Kimlik” adlı model aşağıda incelenecektir.

3 ICO, “Age-Appropriate Design: A Code of Practice for Online Services” Erişim Tarihi: 20 Aralık 2024, <https://ico.org.uk/for-organisations/uk-gdpr-guidance-and-resources/childrens-information/childrens-code-guidance-and-resources/age-appropriate-design-a-code-of-practice-for-online-services/>.

4 Garante per la Protezione dei Dati Personali, “Chatgpt, the italian data protection authority closes the preliminary investigation.”, Erişim Tarihi: 23 Aralık 2024, <https://www.garanteprivacy.it/home/docweb/-/docweb-display/docweb/10085432>.

5 Kişisel Verileri Koruma Kurumu, “Verican İle Kişisel Verileri Öğreniyorum.” Erişim tarihi: 19 Aralık 2024 <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/8033/Verican-Ile-Kisisel-Verileri-Ogreniyorum>.

6 Anadolu Ajansı, “KVKK’dan Instagram’ın Sahibi Meta’ya ‘Çocuk Hesapları’ Cezası”, Erişim Tarihi: 21 Aralık 2024, <https://www.aa.com.tr/tr/gundem/kvkkden-instagramin-sahibi-metaya-cocuk-hesaplari-cezasi/3421186>.

Bu bilgiler ışığında, dünya genelindeki otoritelerin ve hükümetlerin çocukların dijital dünyada korunmasına yönelik birbirini tamamlayan kararlar aldıkları görülmektedir.

### 3. ÇEVİRİM İÇİ HİZMET SAĞLAYICILARIN SORUMLULUĞU

Çevrim içi hizmet sağlayıcılar, çevrim içi ortamda faaliyet göstererek kullanıcıların içerik veya bilgiye erişimini sağlayan veya içerik paylaşmasına veya etkileşimde bulunmasına olanak tanıyan platformlardan arama motorlarına kadar çeşitlenebilmektedir. Yukarıda anılan çeşitli yasal düzenlemelerden görüleceği üzere, çocukların mahremiyetlerinin korunması hususunda çevrim içi hizmet sağlayıcıların sorumluluğu önemli derecede arttırılmaktadır. Örneğin, küçük yaştaki çocukların yaşlarının doğrulanması adına yüz tanıma teknolojisi kullanılması suretiyle biyometrik verilerinin işlenmesi, Kılavuz standartlarına uygun bir doğrulama yapılmasının aksine anılan standartların ihlâl edilmesine neden olabilmektedir. Bu nedenle, hem çocuğun yaşını kesin bir şekilde doğrulayabilecek hem de gizlilik dostu bir yaklaşım sunacak uygun bir model belirlemek kritik bir öneme sahiptir.

#### 3.1. Çevrim İçi Platformlarda Yaş Doğrulama: Yaygın Modeller ve Barındırdığı Riskler

Çevrim içi hizmet sağlayıcıların sorumlulukları doğrultusunda kullanıcı yaşlarını doğrulama ihtiyacı, söz konusu dijital platformların geniş kullanıcı kitlesine ulaşması nedeniyle ve özellikle çocukların korunma gerekliliğiyle giderek daha kritik hale gelmiştir. Yaş doğrulama modellerinin tasarımı ve uygulanması, çocukların zararlı içeriklere maruz kalmasını engelleyerek çocukların dijital dünyadaki güvenliğini koruma amacı gütmektedir. Günümüzde yaygın olarak kullanılmakta olan modellere ise aşağıda yer verilmektedir.

**Beyana Dayalı Doğrulama:** Kullanıcıların doğum tarihlerini beyan etmeleri, belirli bir yaştan büyük olduklarını onaylamaları veyahut bir onay kutucuğunu işaretlemeleri yoluyla yaş doğrulaması yapılmasıdır.<sup>7</sup> Beyana dayalı model, bilgilerin doğruluğunun kanıtlanması için ek bir prosedüre sahip olmaması dolayısıyla çocuklar tarafından yanıtlanabilmektedir.

**Belge ile Doğrulama (ing. *Hard Identifiers*):** Kullanıcıların yetkili otoriteler tarafından geçerli kabul edilen ehliyet veya pasaport gibi kimlik belgeleri sunmaları yoluyla yaş doğrulaması yapılmasıdır. Ancak bu modelde, kullanıcıların sundukları belgenin içerdiği diğer kişisel verilerin de paylaşılması gündeme gelmektedir. Öte yandan, anılan ek verilerin işlenmesi ise yaş doğrulama amacı ile bağdaşmayacak şekilde veri minimizasyonu ilkesine aykırılık teşkil edebilecek ve mahremiyeti daha da tehlikeye düşürebilecek uygulamalara imkân verebilecek olması nedenleriyle endişeler barındırmaktadır.

**Üçüncü Taraf Yaş Doğrulama Hizmetleri:** Çevrim içi hizmet sağlayıcıların üçüncü taraf yaş doğrulama ürünü ve/veya hizmetleri vasıtasıyla kullanıcılarının yaşlarını doğrulamasıdır. Üçüncü taraf yaş doğrulama hizmet sağlayıcıları kimlik belgesi doğrulama, biyometrik analiz veya kredi kartı doğrulama gibi çeşitli yöntemlerle yaş doğrulama işlemi yapabilmektedir. Fakat kabul edilmelidir ki söz konusu harici sağlayıcıların, veri güvenliği ve mahremiyetine uygunluk sağlamaları ve bu amaçla önceden belirlenmiş güvenlik protokollerine uymaları oldukça önem arz etmektedir.<sup>8</sup> Söz konusu modeller, yaş doğrulama platformları, sosyal medya vasıtasıyla doğrulama veyahut biyometrik doğrulama gibi örneklerle uygulama alanı bulabilmektedir. Yaş doğrulama platformları ağırlıklı olarak kimlik doğrulama, bilgi tabanlı kimlik doğrulama veya kredi kartı kontrolü gibi yöntemler kullanarak yaş doğrulama hizmeti sağlamaktadır. Öte yandan sosyal medya vasıtasıyla doğrulama modeli, kullanıcıların sosyal medya

<sup>7</sup> Prove, "Approaches to the Complex Issue of Age Verification" Erişim Tarihi: 20 Aralık 2024, <https://www.prove.com/blog/approaches-to-the-complex-issue-of-age-verification>.

<sup>8</sup> ICO, "Age-Appropriate Design: A Code of Practice for Online Services" Erişim Tarihi: 20 Aralık 2024, <https://ico.org.uk/for-organisations/uk-gdpr-guidance-and-resources/childrens-information/childrens-code-guidance-and-resources/age-appropriate-design-a-code-of-practice-for-online-services/>.

profillerindeki verileri ve platform üzerindeki aktivitelerini analiz ederek yaş doğrulaması yapmaktadır.<sup>9</sup> Ancak işbu model, toplanan verilerin profillemeye, hedeflenmiş reklamlar ve yasa dışı amaçlarla kullanılması gibi potansiyel tehditler içermekte ve çocukların çevrim içi güvenliğini tehlikeye atabilmektedir. Ağırlıklı kullanılan modeller arasında en tartışmalı olan husus yapay zeka destekli yüz tanıma sistemleri vasıtasıyla yüz hatlarına dayalı yaş analizi yapabilen biyometrik doğrulama modelidir. Ancak biyometrik doğrulama yöntemleri, kameraya üçüncü bir tarafça erişim sağlanması ve kişinin yüz detaylarının analizi sonucu kişinin yaşının ötesinde cinsiyetine ve hatta sağlık durumuna dahi erişilebilmesi başta olmak üzere esaslendişeler barındırmaktadır.

Yukarıda da değinilmiş olduğu üzere yaş doğrulama amacıyla üçüncü taraf sağlayıcılardan hizmet alınması, çevrim içi ortamda veri mahremiyeti odaklı iş modelleri yeni bir pazar yaratmaktadır. İşbu amaçla toplanan verilerin kapsamı bireylerin dijital kimliklerinin daha ayrıntılı profillenmesine olanak tanıyabileceğinden üçüncü taraf sağlayıcılar amacın sınırlarını aşan şekilde veri işleme faaliyetinde bulunmamalı, çocukların dijital mahremiyeti tehlikeye atılmamalıdır. Çevrim içi hizmet sağlayıcılarının üçüncü taraflardan aldıkları yaş doğrulama hizmetinin sonuçları kapsamında doğabilecek yükümlülüklerin ilgili taraflar üzerinde nasıl dağıtılacağı ise yetkili otoriteler tarafından ayrıca düzenlenmelidir.

**Ödeme Temelli Doğrulama:** Kullanıcıların geçerli bir kredi kartı bilgisi sağlamaları sonucu ya da kartın geçerliliğini kontrol etmek amacıyla kredi kartından bir tutarın geçici olarak tutulması (provizyon) veya mikro ödeme alınması vasıtasıyla yaş doğrulaması yapılmasıdır. Günümüzde pek çok çocuğun gerek ön ödemeli kartlar gerek ebeveyn bağlantılı kartlara erişimi olması sebebiyle bankalar ile entegre sistemler aracılığıyla kart hamilinin çocuk olduğuna yönelik bilgi akışının sağlanamaması halinde işbu modelin yaş doğrulamadaki etkinliği tartışmalı olacaktır.

**Kullanıcı Temelli Yaş Doğrulama:** İşbu doğrulama modelleri, kullanıcılara belirli bir yaş grubundaki kişilerin bilebileceği kişisel bilgilere dayalı sorular sorularak yapılan bilgi temelli doğrulama modeli olarak veyahut kullanıcının cihaz türü, tarayıcı geçmişi veya diğer dijital izlerine dayanarak yaş tahmini yapılan cihaz temelli doğrulama modeli olarak uygulanabilmektedir. Kullanıcı temelli doğrulama, Kurum'un da konuya ilişkin yayımlanmış olduğu broşürde<sup>10</sup> yaş doğrulaması amacıyla o yaşlardaki bir çocuğun cevaplayabileceği sorular sorulmasını önererek değinmiş olduğu bir modeldir. Elbette ki modelin uygulandığı hallerde ilgili soruların uzmanlardan yardım alınarak hazırlanması gerekmektedir. Fakat çocuklar işbu modelde dijital dünyayla bilinçsizce pek çok kişisel veri de paylaşabilmektedir. Cihaz temelli doğrulamanın uygulama alanı bulunduğu hallerde ise çocukların çevrim içi davranışlarının izlenmesi, onların cihazları üzerinden tüm dijital etkinliklerinin kaydedilerek amaç dışı veri toplamalara da sebebiyet verebilmesi yönüyle çocukların dijital mahremiyetini riske atabilmektedir.

**Hesap Sahibi Onayı / Ebeveyn İzni (Dolaylı Yaş Doğrulama Modelleri):** Kullanıcı yaşının, yetişkin olduğu onaylı mevcut bir hesap sahibinin onayına dayanarak doğrulanması modelidir. Model, özellikle abonelik tabanlı hizmetlerde yaygın olarak tercih edilmekte ve yetişkin hesap sahibi kullanıcıların çocuk profilleri oluşturması, erişimi bir şifre ve benzeri yöntemlerle kısıtlaması ve benzeri şekillerde doğrulama yapılmasına imkân tanımaktadır. İşbu modelde esas sorumluluk ebeveynlere atfedilmektedir.

### 3.2. Yaş Doğrulama Modellerinin Geleceği: Dijital Kimlik, Endişeleri Giderebilir mi?

Dijital kimlik, bireylerin doğrulanabilir kimlik bilgileri aracılığıyla çevrim içi hizmetlere erişim sağlamalarına olanak tanıyan bir yöntemdir. Günümüzde Çin, Kanada ve Avustralya, vatandaşlar için dijital kimlik uygulamasını hayata geçirmiş olup işbu uygulamanın küresel ölçekte benim-

<sup>9</sup> Prove, "Approaches to the Complex Issue of Age Verification" Erişim Tarihi: 20 Aralık 2024, <https://www.prove.com/blog/approaches-to-the-complex-issue-of-age-verification>.

<sup>10</sup> Kurum, KVKK Bülten s.5 "Dijital Çağda Mahremiyet: Çocukların Kişisel Verilerinin Korunması", Erişim Tarihi: 19 Aralık 2024, <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/35b708d7-449d-417d-87cb-d52f46dd570f.pdf>.

seneceği öngörülmektedir. Öte yandan, Avrupa Komisyonu yetkilileri, sosyal medya platformlarında çocukları korumak amacıyla dijital cüzdanların geliştirildiğini ve söz konusu teknolojinin öncelikle Dijital Hizmetler Yasası çerçevesinde uygulanacağını belirtmiştir. Ayrıca, etkili ve gizliliği koruyan mevcut yaş doğrulama yöntemleri hakkında farkındalık yaratmak amacıyla Yaş Güvencesi Aracı'nın<sup>11</sup> (ing. *Age Assurance Toolkit*) yayımlanacağı da belirtilmiştir.<sup>12</sup> Tüm bu gelişmeler, yaş doğrulama sistemlerinin dijitalleşmesinin hızla ivme kazandığını ve bu dönüşümün öneminin giderek arttığını göstermektedir.

Yukarıda bahsedildiği üzere ülkemizde de uzman görüşleri doğrultusunda 16 yaş kriterinin esas alındığı kademeli bir uygulamaya geçilerek Dijital Kimlik modelinin benimsenmesi hedeflenmektedir. Türkiye'de atılması planlanan bu adım, küresel ölçekte dijital güvenlik politikalarına uyum sağlama niteliği taşımaktadır.

Çocukların dijital dünyada korunmaları için, yaş doğrulama modelleri yalnızca yasal gereklilikleri karşılamakla kalmamalı, kullanıcı güvenliği ve gizliliğini de ön planda tutmalıdır. Zira yukarıdaki örnek yöntemlerde de yer verilmiş olduğu üzere, mevcut çözümlerin dijital dünyayla son derece haşır neşir olan çocuklar tarafından kolayca atlatılabilir olması ve ölçsüz veri işleme faaliyetlerine imkân verebilmesi, yaş doğrulama sistemlerinin etkileri konusunda önemli soru işaretleri yaratmaktadır. Bu noktada, çocukların ilgisini çekecek kullanılabilirlik anlayışının geliştirilmesi ve yenilikçi, güvenilir çözümlerin hayata geçirilmesi kritik öneme sahiptir. Nihayetinde, hangi yaş doğrulama modeli tercih edilirse edilsin, hedef grubun çocuklardan oluşması nedeniyle sürecin çok daha özenli, hassas ve ihtimamla yürütülmesi gerekmektedir.

#### 4. EBEVEYNLERİN SORUMLULUĞU

Çevrim içi hizmet sağlayıcılarının mevcut düzenlemeler doğrultusunda yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirmesi önemli bir husus olsa da

çocukların güvenliği konusunda ebeveynlere de kritik bir rol düştüğü açıktır. Bu kapsamda ebeveynlerin sorumluluğuna yönelik küresel ölçekte en temel düzenlemelerden biri olan Çocuk Haklarına Dair Sözleşme ("UNCRC"), en fazla imzalanmış uluslararası sözleşmelerden biri olmuştur. UNCRC'nin 16. maddesiyle güvence altına alınan mahremiyet hakkı, çocuğun ifade özgürlüğü ve bilgiye erişim gibi diğer temel haklarıyla doğrudan ilişkili olarak düzenlenmektedir. Bu sözleşmenin yayımlanmasından 32 yıl sonra ise, dijital dünyada her üç internet kullanıcılarından birinin çocuk olduğu gerçeği ışığında, 04.02.2021 tarihinde Birleşmiş Milletler Çocuk Hakları Komitesi tarafından çocukların mahremiyet hakları ile ebeveyn denetiminin dengelenmesine dikkat çeken hükümler içeren Dijital Ortamda Çocuk Hakları ve Genel Yorum No: 25 yayımlanmıştır.

ICO tarafından hazırlanan, anılan Kılavuz'da, ebeveyn kontrolleri ile, çocukların çevrim içi dünyada karşılaşabileceği risklerin azaltılmasının hedeflendiği belirtilmektedir. Dolaşım sürelerinin kontrolü, yalnızca onaylı sitelere erişim izni verilmesi ve uygulama içi satın alımların sınırlandırılmasına yönelik dijital araçlar, ebeveynlerin çocuklarını koruma sürecinde etkili bir destek sağlamaktadır. Ancak çocuğun büyüdükçe artan mahremiyet hakkı doğrultusunda, söz konusu çevrim içi davranışların takibi, ebeveynleri tarafından da aşamalı olarak azaltılmalıdır. Kılavuz kapsamında, ebeveynlere yönelik olarak yaş gruplarına göre çocuklarının mahremiyetini ihlâl etmeksizin koruma sağlama yolları detaylandırılmaktadır.

Garante'nin boşanmış ebeveynlerin ortak velayetindeki çocuğun fotoğraflarının babası tarafından annenin onayı olmadan paylaşılmasına yönelik kararında<sup>13</sup>, ebeveynlerin çocukların mahremiyetini koruma yükümlülüğü ve ebeveynlerin ortak sorumluluğuna dikkat çekilmektedir. Karar ile çocukların dijital güvenliğinin sağlanmasında hem her iki ebeveynin de sorumluluğuna hem de hizmet sağlayıcıların, yasal onay süreçlerinde her iki ebeveynin rızasını temin etmeleri gerektiğine dikkat çekerek iki taraflı bir sorumluluk yüklemektedir.

<sup>11</sup> European Commission, "Guide to Age Assurance: Section Updated, Resources Now Available" Erişim Tarihi: 20 Aralık 2024, <https://better-internet-for-kids.europa.eu/en/news/guide-age-assurance-section-updated-resources-now-available>.

<sup>12</sup> Euractiv, "European Authorities Press on with Digital Wallets for Social Media Age Verification" Erişim Tarihi: 20 Aralık 2024, <https://www.euractiv.com/section/tech/news/european-authorities-press-on-with-digital-wallets-for-social-media-age-verification/>.

<sup>13</sup> Garante, "Newsletter del 3 dicembre 2024" Erişim tarihi: 23 Aralık 2024, <https://www.garanteprivacy.it/home/docweb/-/docweb-display/docweb/10076607#3>

## SONUÇ

Çocukların dijital dünyada karşılaşabilecekleri risklerden korunmasının, çok paydaşlı bir iş birliği ve etkin bir denetim mekanizması gerektirdiği açıktır. Bu kapsamda, yetkili otoritelerin çocukların dijital haklarını ve güvenliklerini koruyacak yasal düzenlemeleri hayata geçirmesi ve bu düzenlemelerin uygulamada etkin bir şekilde denetlenmesini sağlaması kritik bir rol oynamaktadır. Çevrim içi hizmet sağlayıcılar ise sorumluluklarının bilincinde hareket ederek çocukların zararlı içeriklere ve risklere maruz kalmasını önleyecek, yaş doğrulama sistemlerinin etkin bir şekilde uygulanmasından, içerik filtreleme ve denetim süreçlerinin güçlendirilmesine kadar birçok farklı tedbir almalıdır. Ancak bu süreçte, platformların şeffaf bir şekilde hareket etmesi ve ilgili düzenleyicilerle iş birliği içinde olması da şarttır. Diğer yandan ebeveynler, çocuklarının çevrim içi davranışları ve tükettiği içeriklerin farkında olmalı, dijital platformlar ve otoritelerin sağladığı araçlardan etkin şekilde yararlanmalıdır. Ebeveynlerin dijital farkındalığının artırılması, yalnızca çocuklarını koruma süreçlerine aktif katılım sağlamalarını değil aynı zamanda otoritelerin ve platformların aldıkları önlemlerin daha etkili olmasını da mümkün kılacaktır. Çocukların dijital dünyada güvenli bir biçimde varlığını sürdürmesi, yetkili otoriteler, çevrim içi platformlar ve ebeveynlerin birbirlerini destekleyen ve tamamlayan sacayağının birer ayağı olarak hareket etmelerine dayanır. Bu üç paydaşın herhangi birinin eksikliği, dengenin bozulmasına ve çocukların dijital dünyada savunmasız kalmasına yol açacaktır. Dolayısıyla çocukların dijital dünyada güvenli bir şekilde var olabilmesi, yalnızca tek bir tarafın çabasıyla değil bu paydaşların sürekli iş birliği ve koordinasyonu ile mümkün olacaktır.

# YARGITAY'IN İÇTİHADI BİRLEŞTİRME KARARI ÜZERİNE: MÜECCEL ALACAKLAR DAVA EDİLEBİLİR Mİ?

**Simge YOLSAL**  
Avukat

**Zeliha ULUAĞAÇ**  
Avukat

## ÖZET

*Bu makale, müeccel alacakların dava edilebilirliğine ilişkin hukuki belirsizlikleri ve 18.12.2022 tarihli Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı'nın bu konudaki etkilerini yargısal ve doktrinel yaklaşımlar çerçevesinde incelemektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Müeccel Alacak, Hukuki Yarar, Dava Şartları, Muacceliyet, Zamansız Dava, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı, Maddi Hukuk, Usul Hukuku, Maktu Vekalet Ücreti, Nispi Vekalet Ücreti.

## GİRİŞ

Henüz vadesi gelmeyen (müeccel) alacakların dava edilip edilemeyeceği, dava edilmesi halinde ise mahkemenin ilgili alacağa ilişkin dava şartları ve maddi hukuk açısından nasıl bir değerlendirme yapacağı gerek yargı kararlarında gerek doktrinde tartışmalı bir alan oluşturmuştur. Müeccel alacakların talep edildiği uyuşmazlıklara ilişkin verilen mahkeme kararları incelendiğinde, mahkemeler nezdinde bu davanın esastan mı yoksa usulden mi reddedileceği sorunu ortaya çıkmıştır. Konu hakkında mahkemelerce birbiri ile çelişen kararlar verildiğinin anlaşılması nedeniyle Yargıtay tarafından konuya ilişkin içtihatların birleştirilmesine karar verilmiştir. Bu doğrultuda, müeccel alacakların dava edilebilirliğine ilişkin 18.02.2022 tarihli ve E.2019/5, K.2022/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı işbu çalışmada ele alınmıştır.

## 1. Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı'nın Özeti

Yargıtay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu ("YİBBGK"), ifa zamanı gelmemiş alacaklar için açılmış davanın esastan mı yoksa usulden mi reddedilmesi gerektiğine dair Yargıtay Hukuk Genel

Kurulu ve Yargıtay Hukuk Daireleri arasındaki görüş ayrılığını gidermek amacıyla 18.02.2022 tarihli ve E.2019/5, K.2022/1 Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararına<sup>1</sup> ("Karar") imza atmıştır.

Karar'da, ifa zamanı gelmemiş alacaklar için açılan bir davada davacının hukuki yararından bahsedilemeyeceği, ifa zamanından önce borcun ifasının talep edilemeyeceği, alacaklının bu durumda doğmuş ve güncel bir menfaatinin bulunmadığı, ifa zamanı gelmemiş bir alacak için açılan davanın erken açılmış dava niteliğinde olduğu, bu davanın açılmasında davacının henüz hukuki yararının bulunmadığı gerekçesiyle 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun ("HMK" veya "Kanun")<sup>2</sup> m. 115/2 uyarınca davanın usulden reddedilmesi ve buna bağlı olarak tayin edilecek avukatlık ücretinin maktu olması gerektiğine hükmedilmiştir.

## 2. Karar'da Bahsi Geçen Farklı Hukuk Dairelerinin Görüşleri

Yargıtay (kapatılan) 19. Hukuk Dairesi tarafından, bir alacağın doğumu ya da talep edilebilmesinin taraflarca şarta bağlanması durumunda alacağın dava konusu yapılması halinde mahkemece şartın gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi gerekeceğinden böyle bir davanın reddine karar verilmesinin esastan ret niteliğinde olduğu, benzer doğrultuda muaccel olmayan bir alacak hakkında başlatılan icra takibi nedeniyle açılan menfi tespit ve itiraz üzerine açılan itirazın iptali davalarında

<sup>1</sup> Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 18.02.2022 tarih ve E. 2019/5, K. 2022/1 sayılı kararı (04.11.2022 Tarihli, 32003 sayılı Resmî Gazete).

<sup>2</sup> 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmî Gazete.

mahkemece takip tarihi itibarıyla alacaklının talep edilebilir muaccel bir alacağının bulunup bulunmadığı tespit edildikten sonra karar verilebileceği, mahkeme tarafından verilen ret kararının esasan ret niteliğinde olduğu, dolayısıyla nispi vekalet ücreti verilmesi yönünde karar verilmesi gerektiği, doktrin ve uygulamada da “zamansız açılan dava” olarak isimlendiren bu tür davaların reddine dair verilen kararların esasan ret niteliğinde olduğu ve dolayısıyla nispi vekalet ücretine hükmedilmesi gerektiğinin benimsendiği, bu hallerin HMK m. 114/11-h maddesinde dava şartı olarak düzenlenen “hukuki yarar” kapsamında değerlendirilmediği savunularak İcra İflas Kanunu’nun 257/2. maddesinin de bu görüşü desteklediği bildirilmiştir.

Yargıtay 4, 8, 9, 11, (kapatılan) 15, (kapatılan) 22, (kapatılan) 23. Hukuk Daireleri ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu tarafından, muacceliyetin ifanın alacaklı tarafından istenebilir hale gelmesini, muaccel bir borcun ise borcun ifa edilebilir hale gelmesini ifade ettiği, henüz vadesi gelmemiş borçta borcun ifa edilebilir olması ve ifa edilmesinin talep edilebilmesi için belli bir sürenin geçmesi gerektiği, tarafların borcun muacceliyetini bir vadeye bağlayabilecekleri, bu durumda vade gelene kadar borcun talep edilemeyeceği, henüz ifa zamanı gelmemiş bir borcun talep edilmesi halinde davanın hukuki yarar yokluğu nedeniyle usulden reddedileceği, borçlunun borcunu ifa etmeyeceğini vadeden önce beyan etmesi veyahut borcun ifasının imkansızlığının vadeden önce belli olması hallerinin bunun istisnası olduğu, bu sebeple zamansız açılmış olması halinde dava şartı yokluğu sebebiyle davanın usulden reddine ve Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi m. 7/2’de yazılı olduğu şekilde maktu vekalet ücretine karar verilmesi gerektiği savunulmaktadır. Öte yandan, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun, ifa zamanı gelmemiş bir alacak için açılmış davada esasan ret kararı verilmesi gerektiği yönünde de kararları bulunduğu ve bu konuda birbiri ile çelişen kararlar verildiğinin anlaşılması nedeniyle içtihatların birleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

### 3. Öğretinin Karar’a ve Karar’a Konu Hususa Yaklaşımı Doğrultusunda Karar’ın Değerlendirilmesi

Karar’da vadesi gelmemiş alacaklar bakımından bir dava açılması halinde işbu davanın esasan mı yoksa usulden mi reddedileceği ve bu ret kararına bağlı olarak davacı taraf aleyhine hükmedilecek vekalet ücretinin nispi mi yoksa maktu mu olması gerektiği ele alınmıştır. Karar’ın ele aldığı müccel alacaklar bakımından açılan davalar, öğretilerde ve yargı kararında “zamansız dava, erken dava, mevsimsiz dava” şeklinde isimlendirilmektedir<sup>3</sup>.

Üstündağ, hakkın henüz doğmamış olmasının dava şartına değil davanın esasına ilişkin bir savunma teşkil edeceğini belirtmiş<sup>4</sup> ve dava şartlarını maddi hukuka ilişkin ve usul hukukuna ilişkin dava şartları olarak ikiye ayırarak bir hak veya borcun talep edilebilir olmasını maddi hukuka ilişkin dava şartları arasında değerlendirmiştir<sup>5</sup>. Yazara göre, müccel alacaklar ile şarta bağlı alacaklarda, alacaklının şartının gerçekleşmesinden veya vadenin gelmesinden önce bir talep hakkı mevcut olmadığından bu noktada eda davası açılmaya çağı ancak tespit davası açılabilirliği belirtilmiştir. Ayrıca yine yazara göre, vadenin varlığına rağmen henüz vadesi gelmemiş bir alacak için açılmış olan bir davanın usuli bir hükümle reddedilmesi gerektiği, ancak bu usuli reddin hukuki yarar yokluğundan ziyade maddi hukuka ilişkin dava şartlarına dayandırılmış olması gerektiği belirtilmiştir.

Postacıoğlu/Altay’a göre ise müccel alacaklar ile şarta bağlı alacaklar, şartın gerçekleşmesinden veya vadenin gelmesinden önceki süreçte alacaklının bir talep hakkı mevcut olmadığından eda davasına konu edilemeyecek olsa da alacaklının tespit davası açmada hukuki yararı bulunabileceğinden tespit davası açılması mümkündür<sup>6</sup>. Ayrıca, alacağın vadesinin gelmediği durumlarda vadenin gelmediğini ve bu nedenle hukuki yararın bulunmadığını yargılama esnasında davalı taraf ileri süreceğinden bu hususun adeta bir defi niteliğinde olduğu ve mahkemece re’sen dikkate alınamayacağı ifade edilmektedir.

3 Muhammet ÖZEKES, Nilüfer Boran GÜNEYSU, “Mevsimsiz (Zamansız/Erken) Davanın Yargı Kararları Kapsamında Değerlendirilmesi”, *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 2023, s. 865-866.

4 Saim ÜSTÜNDAĞ, *Medeni Yargılama Hukuku*, İstanbul 2000, s. 281.

5 ÜSTÜNDAĞ, *a.g.e.*, s. 283-285.

6 İlhan E. POSTACIOĞLU, Sümer ALTAY, *Medeni Usul Hukuku Dersleri*, İstanbul 2015, s.225.

Karar verildikten sonra Karar'ın değerlendirilmesi ile ilgili yayınladığı bir yazıda Özkes, muacceliyet kavramının ifa zamanına ilişkin bir maddi hukuk kavramı olduğunu ve bu nedenle muacceliyetin dava şartlarından hukuki yararın kapsamına alınarak yargılamanın başında çözülmesi gereken usuli bir sorun olarak değerlendirilmesinin işbu kavramın içeriği ile bağdaşmadığını, maddi hukuk konularının hukuki yarar içerisinde değerlendirilmesinin mümkün olmadığını, muacceliyetin dava şartı olarak kabul edildiği bir senaryoda muaccel olmayan geçersiz bir sözleşmenin, sözleşmenin geçersizliği tartışılmadan önce muacceliyetten davanın reddileceğini, böylece geçersiz bir sözleşmenin sanki geçerliymiş gibi muacceliyet şartına itibar edilmiş olacağını ve geçersiz bir sözleşmedeki muacceliyetin tartışılmış olacağını, yine muacceliyetin dava şartı olarak nitelendirilmesi onun kamu düzeninden olması sonucunu doğuracağından maddi hukukta muacceliyete bağlanan sonuçların da değişimine neden olacağını belirterek maddi hukuk açısından bir defa niteliğinde olan muacceliyetin dava şartı haline getirilmesinin mümkün olmadığını, kaldı ki genel dava şartlarının HMK'da sayıldığını ve bu durumun özel dava şartı niteliği de taşımadığını savunmuştur<sup>7</sup>.

Özkes ve Boran Güneysu tarafından yazılan bir başka makalede ise bir talebin vadesinin gelip gelmediği, muaccel olup olmadığının maddi hukuku ilgilendiren bir husus olduğu ve bu durumlarda davanın usulden değil esastan reddedilmesi gerektiği vurgulanmıştır<sup>8</sup>. Pekcanitez/ Özkes/ Atalay ise muacceliyetin usuli değil maddi hukuku ilgilendiren bir mesele olduğunu, bu maddi hukuk meselesinin duruma göre somut olayda açık bir hukuki yarar yokluğu anlamına gelebileceğini ancak muacceliyetin davanın başından saptanabilecek bir durum olmadığını ve duruma göre değişebileceğini belirtmektedir<sup>9</sup>.

Bununla birlikte öğretide Budak ve Yağcı, Karar'ın verdiği sonucu isabetli bularak henüz muaccel olmayan bir alacak için açılmış davada mahkemenin ifa zamanının henüz gelmediği gerekçesiyle davanın hukuki yarar yokluğu nedeni ile usulden reddedilmesi gerektiğini ifade etmektedir<sup>10</sup>.

Dava şartları, mahkemenin bir davanın esası hakkında inceleme yapabilmesi için gerekli olup bu şartlardan biri olmadan dava açılması halinde dava açılmış sayılsa da mahkeme dava şartlarının eksikliğini tespit ettiğinde davanın esası hakkında inceleme yapmaksızın dava şartı yokluğu nedeniyle usulden reddine karar verecektir. Bu ifadeden de anlaşıldığı üzere dava şartının yokluğu, davanın esastan incelenmesine engel olabilecek mahiyettedir. Ayrıca HMK m. 115/1 uyarınca dava şartlarının hâkim tarafından yargılamanın her aşamasında kendiliğinden göz önünde bulundurulması gerekmektedir<sup>11</sup>.

Karar'da da tartışılan muacceliyet kavramının ağırlıklı olarak maddi hukukta düzenlenmesi ve alacağın henüz muaccel olmaması hususunun maddi hukuk anlamında bir defa olması nedenleriyle muacceliyet kavramının bir dava şartı olarak kabul edilmesi, kavramın niteliğine aykırılık teşkil edecektir. Zira yargılama esnasında defilerin dosyadan açıkça anlaşılması halinde dahi hâkim tarafından resen dikkate alınması mümkün değil iken dava şartları yukarıda da ifade edildiği üzere hâkim tarafından yargılamanın her aşamasında kendiliğinden dikkate alınır. Ayrıca dava şartları, davanın esası hakkında inceleme yapılabilmesi için aranan şartlar olduğundan muacceliyetin dava şartı olarak kabul edilmesi halinde davanın esasına girilmeden önce çözümlenmesi gereken bir husus olacaktır ki bu durum hukukumuzda birçok güçlüğü sebebiyet verecektir<sup>12</sup>.

7 Muhammet ÖZEKES, "Muaccel Olmayan Alacak İçin Açılan Dava Usûlü mü Esası mı İlgilendirir? Yargıtay'ın Konuyla İlgili Çok Yeni Bir İBK Üzerine Kısa Değerlendirme (Erişim Tarihi 18.12.2024)

<https://www.hukukihaber.net/muaccel-olmayan-alacak-icin-acilan-dava-uslu-mu-esasi-mi-ilgilendirir-yargitayin-konuyla-ilgili-cok-yeni-bir-ibk-uzerine-kisa-degerlendirme>

8 ÖZEKES, BORAN GÜNEYSU, *a.g.m.*, s. 881 vd.

9 Hakan PEKCANITEZ, Oğuz ATALAY, Muhammet ÖZEKES, *Medeni Usul Hukuku, İstanbul 2023*, s. 216-217, dn. 10.

10 Ali Cem BUDAK, Mustafa Okan YAĞCI, "Mevsimsiz Dava: Davanın Vaktinden Önce Açılması", *Adalet Dergisi*, 2023, s.17-46, s. 40-43; Yazarlar her ne kadar vadesi gelmemiş alacaklar için açılan bir davanın hukuki yarar yokluğu nedeniyle usulden reddedilmesini isabetli bulsa da hukuki yarar kavramına ilişkin olarak Karar'da yer alan "bu dava şartının davanın açıldığı anda mevcut olması gerektiği, bu konudaki eksikliğin giderilmesi için beklenilemeyeceği ve bu şartın sonradan tamamlanamayacağı" şeklindeki tespitlere katılmadıkları ifade edilmektedir.

11 Servet KANTARCIOĞLU, *Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 115. Maddesi Çerçevesinde Medeni Usul Hukukunda Dava Şartlarının İncelenmesi, İstanbul 2024*, s. 112.

12 KANTARCIOĞLU, *a.g.e.*, s. 113.



Yargıtay'ın çelişkileri ve uyuşmazlıkları gidermek amacıyla kaleme aldığı işbu Karar'da, Özekes ve Boran Güneysu tarafından da edildiği gibi maddî hukuka ilişkin ve ayrıntılı tartışılması gereken bir konu, basit bir yorumla dava şartına indirgenerek karara bağlanmıştır<sup>13</sup>. Kaldı ki Karar'da ifa, ifa ilkelere, ifa zamanı, muaccel- müeccel borç, ifa zamanının önemi gibi kavramlar detaylıca açıklanmasına rağmen vadesi gelmeyen alacakların dava edilmesi halinde, dava şartlarından hukuki yararın yokluğu nedeniyle davanın usulden reddedileceğinden adeta bahsedilmiş, tatmin edici hiçbir gerekçeye yer verilmeksizin bir sonuca varmaya çalışılmıştır. Her ne kadar Yargıtay çelişkileri gidermek ve içtihadı birleştirmek amacıyla ilgili Karar'ı ihdas etmiş olsa da doyurucu gerekçelerden yoksun bir şekilde verilen işbu Karar, veriliş amacının tam aksine, hukuki belirsizliklere ve uygulamada zorluklara yol açabilecek bir yaklaşımı ortaya koymaktadır.

## SONUÇ

Sonuç olarak, müeccel alacakların dava edilebilirliği, hukuki yarar ve dava şartları kavramlarının sınırlarını belirlemede önemli bir test alanı oluşturmuştur. 18.12.2022 tarihli Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı, bu alandaki belirsizlikleri gidermek amacıyla önemli bir adım olmakla birlikte, içeriğinde yer alan eksiklikler ve tartışmalı yorumlarla yeni hukuki soruların doğmasına da yol açmıştır. Kararın, yargı kararlarında bir birliklik sağlamayı hedeflediği açık olsa da, doktrin ve uygulamada daha kapsamlı değerlendirmelere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda, hukuki yarar ilkesinin ve muacceliyet kavramının doğru yorumlanması, gelecekteki uyuşmazlıkların çözümünde kritik bir rol oynayacaktır.

13 ÖZEKES, BORAN GÜNEYSU, *a.g.m.*, s. 904.

# ÇALIŞMA KOŞULLARINDA ESASLI DEĞİŞİKLİK: İŞ YERİNDE GÖZETİM TEKNOLOJİLERİNİN UYGULANMASI

İrem ÇITAK  
Avukat

## ÖZET

*Bu çalışma, dijital gözetim teknolojilerinin iş sözleşmelerinde meydana getirdiği esaslı değişikliklerin hukuki ve pratik etkilerini ele almıştır. Gözetim uygulamalarının işverenlerin meşru menfaatlerini koruma amacıyla yaygınlaştığı günümüzde, bu teknolojilerin çalışanların kişisel verileri ve mahremiyet hakları üzerindeki etkisi tartışılmıştır. Makalede, esaslı değişiklik kavramı, özellikle kamera sistemleri, bilgisayar izleme yazılımları ve GPS gibi teknolojilerin uygulanması bağlamında incelenmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) ve Türk yargı kararlarından örneklerle desteklenen çalışma, işveren ve çalışanlar arasında hukuki bir denge sağlanmasının önemini vurgulamaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Gözetim Teknolojileri, Çalışma Koşulları, Esaslı Değişiklik, Açık Rıza.

## GİRİŞ

İşveren bakımından işçiyi gözetim hem işverene verilmiş bir hak hem de bir yükümlülüktür. İşverenin yönetim yetkisi, işçilerin menfaati ve aynı zamanda işverenin ticari faaliyetini verimli bir şekilde sürdürebilmesi için gerekli olan gözetim ve denetim görevini de içerir. 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun 4/I-(b) bendinde bu görev, "İşveren (...) İşyerinde alınan iş sağlığı ve güvenliği tedbirlerine uyulup uyulmadığını izler, denetler ve uygunsuzlukların giderilmesini sağlar." şeklinde hukuki dayanağını bulmaktadır.

Dijital dönüşüm ve teknolojinin iş hayatındaki etkisi giderek artarken, işverenlerin çalışanlarını izleme ve denetleme yöntemleri de çeşitlenmektedir. Dijitalleşme ve yapay zekâ gibi teknolojilerin gelişmesiyle, gözetim uygulamaları hızla yaygınlaşmış ve daha karmaşık hale gelmiştir. İşverenlerin bu teknolojilere yönelmesindeki başlıca nedenler arasında verimliliği artırma, güvenlik önlemlerini iyileştirme ve iş süreçlerini optimize

etme hedefleri bulunmaktadır. Bilgisayar kullanımını takip eden yazılımlar, e-posta denetimleri ve kamera gözetim sistemleri gibi uygulamalar, işverenlere çalışan performansını ve verimliliğini izleme imkânı sunarken, çalışanların özel hayatının gizliliği ile çelişen bir boyut da taşımaktadır. Bu durum, özellikle iş sözleşmesinde esaslı değişiklik kavramı çerçevesinde ele alınması gereken hukuki sorunları gündeme getirmektedir.

## I. ÇALIŞMA KOŞULLARI VE ESASLI DEĞİŞİKLİK KAVRAMI

Öncelikle belirtmek gerekir ki genel anlamda çalışma koşulları iş görme ediminin ifa edileceği, iş ilişkisinin tabii olduğu tüm koşulları ifade eder. İşin ifa yeri, ifa zamanı, ücret, çalışma süreleri, yıllık ücretli izin süreleri gibi işin ifa sürecine dair hususlar çalışma koşullarını oluştururlar.<sup>1</sup> Çalışma koşullarının hukuki temelleri Anayasa, yasa hükümleri, toplu iş sözleşmesi, iş sözleşmesi, iş yeri iç yönetmelikleri, iş yeri uygulamaları ve işverenin yönetim hakkıdır.<sup>2 3</sup> Özel kaynakların resmi kaynaklara muhalefet etmesi mümkün değilken, özel kaynaklar arasındaki hiyerarşik sıralama iş hukukunun özellikleri dikkate alınarak tespit edilmelidir.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> EKONOMİ, M., "Çalışma Şartlarının Belirlenmesi ve Değişen İlkelere Uyumu", Prof. Dr. Kemal Oğuzman'a Armağan, Ankara 1997, s.158.

<sup>2</sup> TAŞKENT, S., İşverenin Yönetim Hakkı, İstanbul 1981, s.43 vd.

<sup>3</sup> Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 6.11.2017 tarihli ve 2015/19059 E., 2017/24181 K. sayılı ilamı.

<sup>4</sup> ÇAMOĞLU, M. "4857 Sayılı İş Kanunu Uyarınca Çalışma Koşullarında Esaslı Değişiklik", Bahçeşehir Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul 2022, s.12.

İş sözleşmesinin esaslı unsurları olan işçinin iş görme borcu ile bunun karşılığında işverenin ücret ödeme borcu, çalışma şartlarının en önemlileridir. Bundan başka, işin nerede ve ne zaman görüleceği, işyerindeki çalışma süreleri, yıllık izin süreleri, ödenecek ücretin ekleri, ara dinlenmesi, evlenme, doğum, öğrenim, gıda, maluliyet ve ölüm yardımı gibi sosyal yardımlar da çalışma şartları arasında yerini alır.

Çalışma şartlarındaki değişiklik, işverenin yönetim hakkı ile doğrudan ilgilidir. İşveren işyerinin kârlılığı, verimliliği noktasında işin yürütümü için gerekli tedbirleri alır. İş görme ediminin yerine getirilmesinin şeklini, zamanını ve hizmetin niteliğini işveren belirler. İşverenin yönetim hakkı, taraflar arasındaki iş sözleşmesi ya da işyerinde uygulanan toplu iş sözleşmesinde açıkça düzenlenmeyen boşluklarda uygulama alanı bulur.<sup>5</sup>

İş hukukunun ihtilafı alanlarından biri, çalışma koşullarının belirlenmesi, bu koşulların uygulanması ve değiştirilmesi süreçleriyle işverenin yönetim hakkı arasında dengeli bir çizginin oluşturulmasıdır. Bilindiği üzere iş hukuku, işçi hakları açısından sürekli gelişim gösteren ve ilerlemeyi hedefleyen bir yapıya sahip olup işçinin haklarının iş ilişkisi süresince geliştirilmesi, iş hukukunun temel amaçlarından biridir. Bu prensip ile paralel olarak çalışma koşullarında işçi hilafına bir değişiklik, işçinin yazılı rızası alınmadıkça yapılamamaktadır. Bu husus 4857 sayılı İş Kanunu'nun 22. maddesinde, "İşveren, iş sözleşmesiyle veya iş sözleşmesinin eki niteliğindeki personel yönetmeliği ve benzeri kaynaklar ya da işyeri uygulamasıyla oluşan çalışma koşullarında esaslı bir değişikliği ancak durumu işçiye yazılı olarak bildirmek suretiyle yapabilir. Bu şekle uygun olarak yapılmayan ve işçi tarafından altı işgünü içinde yazılı olarak kabul edilmeyen değişiklikler işçiyi bağlamaz. İşçi değişiklik önerisini bu süre içinde kabul etmezse, işveren değişikliğin geçerli bir nedene dayandığını veya fesih için başka bir geçerli nedenin bulunduğunu yazılı olarak açıklamak ve bildirim süresine uymak suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir." şeklinde belirtilmekte ve işçinin rızası alınmayan esaslı değişikliklerin işçiyi bağlamayacağı açıkça düzenlenmektedir.

Yargıtay uygulamasına göre esaslı değişiklik, işçinin çalışma koşullarını ağırlaştıran, işçinin görev tanımında radikal farklılıklara sebep olan değişikliklerdir. Başka bir ifadeyle, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 22. maddesinde düzenlenen esaslı değişiklik işçinin maddi veya manevi kaybına yol açacak nitelikteki değişiklikleri kapsamaktadır.<sup>6</sup> Çalışma koşullarında işçinin yararına değişiklik yapılması halinde esaslı değişiklikten söz edilemeyecektir. Yine, işverence çalışma koşullarında yapılan değişiklik, yönetim hakkı kapsamında esassız değişiklik arz etmeyecek ve İş Kanunu'nun 22. maddesi uygulanmayacaktır.<sup>7</sup>

İşçinin çalışma koşullarında esaslı değişikliği kabul etmemesi halinde işveren de şayet ilgili değişiklik geçerli bir nedene dayanmaktaysa ilgili nedeni yazılı şekilde açıklamak ve bildirim önelerine uymak suretiyle işçinin iş akdini geçerli nedenle feshedebilemektedir. Bu husus Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 15.10.2024 tarihli ve E.2024/12293, K.2024/13588 sayılı ilamında,

*"İşçi çalışma koşullarında esaslı değişikliği kabul etmez ve işyerinde çalışmaya devam edilirse, değişiklik gerçekleştirilmemiş ve sözleşme eski şartlarla devam ediyor sayılır. Bu durumda işveren, değişiklik teklifinden vazgeçerek sözleşmenin eski şartlarda devamını isteyebilir ya da çalışma koşullarında değişikliğin geçerli bir nedene dayandığını veya fesih için başka bir nedenin bulunduğunu yazılı olarak açıklamak ve bildirim süresine uymak koşulu ile sözleşmeyi feshedebilir."* şeklinde ifade edilmiştir.

İş Kanunu'nun 22. maddesinde, çalışma koşullarında esaslı değişiklik sebebiyle işçinin iş sözleşmesini haklı olarak feshedebileceği düzenlenmemişse de çalışma koşullarının değiştirilmesi aynı zamanda koşullarının uygulanmaması anlamına geldiğinden, işçi bakımından İş Kanunu'nun 24/II-f "...**çalışma şartları uygulanmazsa**" bendine göre haklı fesih hakkı doğacaktır. Bu doğrultuda işçi, iş sözleşmesini esaslı değişikliğe dayandırarak haklı nedenle feshedebilecek ve kıdem tazminatı talebinde bulunabilecektir.

5 Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 5.4.2017 tarihli ve 2015/22-3050 E., 2017/605 K. sayılı ilamı.

6 GÖKTAŞ S., Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Başkanı, Türk İş Hukukunda Haksız Fesih, Ankara 2020, s.138.

7 SÜZEK., S. İş Hukuku, Genel Esaslar – Bireysel İş Hukuku, Yenilenmiş 14. Baskı, İstanbul 2017, s.681.

## 2. GÖZETİM TEKNOLOJİLERİ VE ESASLI DEĞİŞİKLİK

Gözetim teknolojileri, iş dünyasında çalışanların performansını, güvenliğini ve faaliyetlerini izlemek için kullanılan çeşitli araçlar ve sistemleri kapsar. Günümüz sofistike gözetim teknolojilerinden bazılarını örneklemek gerekirse;

- **Video ve Görüntü Gözetimi**

*CCTV (Kapalı Devre Televizyon) Sistemleri:* Güvenlik amacıyla işyerlerinde yaygın olarak kullanılır.

*IP Kameralar:* İnternet üzerinden erişim sağlanarak uzaktan izleme imkânı sunar.

*Yüz Tanıma Teknolojisi:* Çalışanların kimlik doğrulama işlemleri için kullanılabilir.

- **Çalışan Takip Yazılımları**

*Ekran Kayıt Yazılımları:* Çalışanların bilgisayar ekranındaki etkinliklerini izler ve kaydeder.

*Klavye ve Fare Takip Sistemleri:* Çalışanların üretkenliklerini ölçmek için klavye tuş vuruşlarını ve fare hareketlerini analiz eder.

*Uygulama ve Web Kullanımı İzleme:* Çalışanların hangi uygulamaları ve web sitelerini kullandığını takip eder.

- **Konum ve Hareket İzleme**

*GPS Takibi:* Araç takip sistemleri veya mobil cihazlar üzerinden çalışanların konumlarını izler.

*RFID (Radyo Frekansı ile Tanımlama):* Çalışanların belirli alanlara giriş ve çıkışlarını izlemek için kullanılır.

*Giyilebilir Cihazlar:* Akıllı saatler veya sensörler yoluyla çalışanların fiziksel aktivitelerini ve konumlarını takip eder.

- **Biyometrik Sistemler**

*Parmak İzi ve Retina Tarayıcılar:* Erişim kontrolü ve kimlik doğrulama için yaygın olarak kullanılır.

*Ses Tanıma Teknolojisi:* Çağrı merkezlerinde kimlik doğrulama ve güvenlik için kullanılır.

- **Yapay Zekâ ve Analitik Sistemler**

*Davranış Analizi Sistemleri:* Çalışanların e-posta ve mesajlaşma içeriklerini analiz ederek riskli davranışları tespit eder.

*Performans Değerlendirme Yazılımları:* Çalışanların iş performansını değerlendirmek için büyük veri ve analitik yöntemleri kullanır.

- **İletişim Gözetimi**

*E-posta ve Mesajlaşma Gözetimi:* Kurumsal e-posta hesaplarının veya mesajlaşma uygulamalarının izlenmesi.

*Çağrı Kayıt Sistemleri:* Çalışanların müşteri görüşmelerini kaydeder ve analiz eder.

- **Çevresel ve Fiziksel İzleme Sistemleri**

*IoT Sensörleri:* Çalışma alanlarındaki sıcaklık, nem, ışık ve hava kalitesi gibi çevresel faktörleri izler.

*Akıllı Kart Sistemleri:* Çalışanların fiziksel erişim hareketlerini takip eder.

- **Sağlık ve Güvenlik İzleme Teknolojileri**

*Giyilebilir Sağlık İzleme Cihazları:* Çalışanların kalp atışı, stres düzeyi ve diğer biyometrik verilerini takip eder.

*Kaza Tespiti Sistemleri:* Tehlikeli işlerde çalışanların güvenliğini artırmak için düşme veya yaralanma gibi durumları algılar.

- **Hibrit ve Uzaktan Çalışmada Kullanılan Teknolojiler**

*Ekran Paylaşımı ve Gözetim Yazılımları:* Çalışanların uzaktan çalışma sırasında ekranlarını işverenle paylaşmasını sağlar.

*Aktivite İzleme Uygulamaları:* Çalışma saatleri boyunca aktif olup olmadıklarını kontrol eder.

- **Sesli ve Görsel Asistanlar**

*Konuşma Tanıma ve Analitik Sistemler:* Çalışanların konuşmalarını analiz ederek müşteri ilişkileri yönetiminde iyileştirmeler sağlar.

Her şeyden önce değinmek gerekir ki 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun ("KVKK") amaçlarından biri de çalışanların işveren tarafından toplanan ve işlenen kişisel verilerinin korunmasıdır. Şayet gözetim teknolojileri kapsamında elde edilen veri işçinin kimliğini belirli veya belirlenebilir hale getirmekteyse bu tür verilerin toplanması ve işlenmesi, çalışanın açık rızasına veya KVKK'nın meşru menfaat gibi diğer hukuka uygunluk sebeplerine dayanmalıdır.

Bununla birlikte bu teknolojilerin kullanımı, işverenlerin verimlilik sağlama konularındaki ihtiyaçlarına hizmet etse de bu durumun işçinin çalışma koşullarını ağırlaştırdığı tespit edilirse, değişiklik esaslı sayılabilir. Öte yandan ilgili esaslı değişikliğin geçerli bir nedene dayanması gerekmekte olup işyerinde iş sağlığı ve güvenliğinin sağlanması ve dolayısıyla çalışanların korunması bu geçerli sebeplerin başında sayılabilir.

Türk İş Hukuku'nda konuya ilişkin özel düzenleme bulunmaması sebebiyle 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan dürüstlük

kuralı ile 24. madde hükmü, işverenin işçiyi gözetme yükümlülüğü ve İş Kanunu'nun 22. maddesi birlikte değerlendirildiğinde iş güvenliği ve iş sağlığına ilişkin olarak teknolojik araçlarla yapılan denetim, iş sağlığına münhasır olduğu müddetçe ilgili gözetimin işverenin yönetim hakkı kapsamında kaldığı, dolayısıyla esaslı değişiklik arz etmeyerek işçinin rızasına tabi olmayacağı değerlendirilebilir. Bununla birlikte üretim süreçlerinin ve iş organizasyonunun denetimi, işletme mallarının ve donanımının korunması gibi amaçlarla yapılacak düzenlemelerde işçinin rızasının alınmasının gerektiğini kabul etmek gerekir.<sup>8</sup>

Nitekim gözetim teknolojileri, işçilerin her hareketini izlenebilir hale getirerek üzerlerinde yoğun bir baskı yaratabilir. Örneğin ekran kayıt yazılımları ve klavye/fare takip sistemleri, işçilerin sürekli izleniyor oldukları algısını güçlendirir. Bu durum, işyerinde psikolojik stresin artmasına neden olabilir. Yine yapay zekâ tabanlı performans değerlendirme sistemleri, işçilerin hata yapma korkusuyla verimlilik baskısı altında kalmalarına yol açabilir.

Bunun gibi e-posta ve mesajlaşma gözetimi, işçinin kişisel iletişimlerinde de izleme yapılması riskini taşır. GPS takibi, işçinin sadece iş saatlerinde değil, iş dışındaki konumunun da izlenebileceği bir sistem yaratabilir ve bu tip uygulamalar her şeyden önce Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 20. ve 22. maddelerine muhalefet ederek bireylerin özel hayatına ve haberleşme özgürlüğüne müdahale niteliği taşıyabilir.

Performans takibi yazılımları, işçilerin sürekli yüksek performans göstermeye zorlanmasına yol açabileceği gibi çalışanlar, işverenin bu sistemleri yalnızca performans değerlendirme için değil cezalandırıcı bir şekilde kullandığını düşünebilir. Dolayısıyla gözetim teknolojilerinin iş yerinde kullanımı aşırıya kaçıldığında işçilerin çalışma koşullarını ağırlaştırarak işçinin haklı nedenle fesih hakkını gündeme getirebileceği gibi işverenin KVKK başta olmak üzere çeşitli hukuki yükümlülüklerle aykırı hareket ettiği iddialarını doğurabilecektir.

### 3. YARGI KARARLARI VE ULUSLARASI UYGULAMALAR

Doktrinde genel kabul gören görüşe göre, çalışma koşullarında esaslı değişiklik, işverenin yönetim hakkını aşan, işçinin durumunu zorlaştıran ve dürüstlük ilkesi çerçevesinde işçinin makul bir şekilde kabul etmesinin beklenemeyeceği değişikliklerdir.<sup>9</sup> Yargıtay, esas olarak işçinin çalışma koşullarında bir ağırlaşma olup olmadığını temel kriter olarak ele almaktadır. Çalışma koşullarının ağırlaştığı durumlarda yapılan değişiklikler esaslı değişiklik sayılmaktadır. Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarına göre, "işverenin yönetim hakkı çerçevesinde kalan değişiklikler, esaslı değişiklik olarak değerlendirilmez." Ancak yönetim hakkının sınırlarını aşan ve işçinin koşullarını zorlaştıran değişiklikler esaslı değişiklik niteliğinde kabul edilmektedir.<sup>10</sup>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Çalabaş v. Romanya kararında, iş yerindeki e-posta sistemini kişisel yazışmalar için kullandığı gerekçeyle iş akdine son verilen işçi hakkında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesi kapsamında çalışanların işyerinde belirli bir mahremiyet hakkına sahip olduklarını vurgulamıştır. Yine AİHM'e göre işverenin iletişim araçlarını izleyebilmesi, yalnızca belirli koşullarda, meşru bir gerekçeye dayanılarak ve orantılı bir şekilde yapılmalıdır. İşverenin e-postaları izlemesi, iş süreçlerini korumak için yapılabilir ancak bu süreçte çalışana önceden bilgi verilmesi ve izleme faaliyetinin sınırlarının açıkça belirtilmesi gereklidir. Çalabaş'ın durumunda işverence yeterli şeffaflık ve bilgi sağlanmadığı tespit edilmiştir. AİHM, işverenin izleme faaliyetinin amacını ve müdahalenin gerekliliğini değerlendirmiş ve işverenin, çalışanlarının mahremiyetine daha az müdahale eden yolları değerlendirmede sonucuna varmıştır. Mahkeme, Romanya'nın, başvuruçunun özel hayatına ve yazışma özgürlüğüne saygı gösterilmesini sağlama yükümlülüğünü yerine getiremediğine karar vermiştir.

8 ERDEMİR, M., *İşverenin Yönetim Hakkı ve Sınırları*, Seçkin Yayıncılık, Mayıs 2015, Ankara, s.174.

9 ŞEN, M., "Çalışma Koşullarında Değişiklik", Ankara 2005, s.108; DOĞAN YENİSEY, K., "Çalışma Koşullarında Değişiklik ve İş Sözleşmesinin Feshi", *Çalışma ve Toplum*, S. 3, 2010/3, s. 95.

10 ÇAMOĞLU a.g.e. s.5. (Kararlar için bkz. Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 13.11.2019 tarihli ve 2016/22397 E., 2019/20993 K. sayılı ilamı., Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin, 13.12.2010 tarihli ve 2009/39668 E., 2010/37397 K. sayılı ilamı., Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin, 07.07.2017 tarihli ve 2015/15592 E., 2017/16616 K. sayılı ilamı., Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 10.10.2008 tarihli ve 2007/27670 E., 2008/26213 K. sayılı ilamı., Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 17.07.2011 tarihli ve 2009/19275 E., 2011/23293 K. sayılı ilamı.)

İlgili kararın çalışma koşullarında esaslı değişiklik bakımından değerlendirilmesinde bu tür izleme faaliyetlerinin, çalışanların işyerindeki davranışlarını ve çalışma koşullarını doğrudan etkileyebileceği sonucu doğmaktadır. İzleme uygulaması, işveren-çalışan ilişkilerinde güven ilişkisini zedeleyebilecek ve iş yerindeki çalışma koşullarını esaslı bir şekilde değiştirebilecektir. Çalabaş davasında, işverenin izleme uygulamasını haber vermeden hayata geçirmesi ve işten çıkarma kararını bu verilere dayandırması, çalışma koşullarında tek taraflı ve ağır bir değişiklik olarak değerlendirilebilecektir.

Nitekim çalışma koşullarında esaslı değişiklik yapılması durumunda, işverenin işçiyi bilgilendirme ve bu değişikliğin gerekçelerini açıkça belirtme yükümlülüğü vardır. İşyerindeki gözetim ve izleme uygulamaları, çalışanların mahremiyet hakkına saygı göstermek suretiyle yalnızca meşru ve orantılı bir şekilde uygulanabilir.

## **SONUÇ**

Gözetim teknolojilerinin iş hayatında kullanılması, çalışan hakları ile işverenin meşru menfaatleri arasında hassas bir denge kurulmasını gerektirir. Esaslı değişiklik kapsamında değerlendirilebilecek bu tür uygulamalar, çalışanların mahremiyet hakkını koruma ve işverenin yönetim hakkını dengeli bir şekilde uygulama zorunluluğunu gündeme getirmektedir. İşverenlerin, çalışanların özel hayatına saygı göstermekle birlikte, işin gereklerini karşılayacak ve ölçülü olacak şekilde gözetim uygulamalarını düzenlemeleri gerekmektedir. Bu bağlamda, izleme süreçlerinin şeffaf olması, çalışanlara önceden açık bilgilendirme yapılması ve onaylarının alınması büyük önem taşımaktadır.

Bu kapsamda işverenlerin iş sözleşmelerinde gözetim teknolojilerinin kullanımına ilişkin açık hükümler bulundurması ve KVKK ile uyumlu veri işleme politikaları oluşturması önerilebilecektir. Ayrıca izleme teknolojilerinin kapsamı ve süresi belirlenirken, orantılılık ilkesine uyulmalı ve sadece işin gerektirdiği veriler toplanmalıdır. Bu tür önlemler hem işverenin meşru menfaatlerini koruyacak hem de çalışanların temel haklarının ihlâl edilmesini önleyecektir.



# SU VERİMLİLİĞİ YÖNETMELİĞİ

Ebru Bozkurt

Avukat

## ÖZET

*Bu makale, Türkiye'nin su kaynaklarını sürdürülebilir ve verimli kullanma hedefi doğrultusunda hazırlanan Su Verimliliği Strateji Belgesi ve Eylem Planı ile 27.12.2024 tarihli Su Verimliliği Yönetmeliği'nin su yönetimine getirdiği yenilikleri incelemektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Su Verimliliği, Eylem Planı, Su Yönetimi, Sürdürülebilirlik, Su Tasarrufu, ISO 46001.

## GİRİŞ

### 1. Cumhurbaşkanlığı Eylem Planı

Cumhurbaşkanlığı tarafından yayımlanan Su Verimliliği Strateji Belgesi ve Eylem Planı (2023-2033), Türkiye'nin su kaynaklarını daha verimli kullanmayı amaçlayan kapsamlı bir plan sunmaktadır.<sup>1</sup> Bu strateji, özellikle suyun yönetimi, korunması ve verimli kullanımı ile ilgili hedefler belirlerken aynı zamanda tarımsal sulama ve sanayi kullanımındaki verimliliği artırmayı da öngörmektedir.

Su Verimliliği Strateji Belgesi ve Eylem Planı'nın ana hedefleri, su kaynaklarının sürdürülebilir şekilde korunması ve etkin kullanımı üzerine odaklanmaktadır. Öncelikli olarak, mevcut su kaynaklarının daha verimli kullanılması amacıyla su tasarrufu sağlanması hedeflenmektedir. Bu kapsamda, tarımsal sulamada su verimliliğinin artırılması ve daha sürdürülebilir sulama yöntemlerinin teşvik edilmesi büyük önem taşımaktadır. Aynı şekilde, sanayi sektöründe de su kullanımının daha verimli hale getirilmesi amaçlanarak üretim süreçlerinde su tasarrufunu sağlayacak yenilikçi teknolojilerin kullanımı desteklenmektedir. Ayrıca su kayıplarının önlenmesi ve suyun korunması için çeşitli önlemler alınarak doğal su kaynaklarının gelecek nesillere sağlıklı bir şekilde aktarılması hedeflenmektedir.

2023-2033 yıllarını kapsayan bu strateji, belirli eylem adımlarını içermektedir ve tüm ilgili kurumlar tarafından uygulanması zorunludur. Eylem Planı, bu hedeflere ulaşmak için gerekli adımların belirli bir takvim dahilinde atılmasını sağlayacak ve stratejiye uygun olarak ilerleme kaydedilmesi için sorumlu kurumlar belirlenecektir.

### 2. Su Verimliliği Yönetmeliği

Eylem Planı çerçevesinde bu stratejinin uygulanmasının en önemli adımlarından birini oluşturan Su Verimliliği Yönetmeliği ise 27 Aralık 2024 tarihli ve 32765 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.<sup>2</sup> Yönetmelik, su kaynaklarının korunması ve verimli kullanılması maksadıyla tüm sektörlerde uygulanacak su verimliliği sistemlerinin oluşturulması ve belgelendirilmesi ile su verimliliği il planlarının hazırlanması, uygulanması ve izlenmesine ilişkin ilke ve esasları düzenlemektedir.

Su Verimliliği Yönetmeliği, su kaynaklarının sürdürülebilir şekilde kullanılmasını sağlamayı ve su israfını önlemeyi amaçlar. Bu yönetmelik, bireylerden sanayiye, tarımdan kamu kuruluşlarına kadar geniş bir yelpazede su tasarrufunu teşvik eden kurallar ve yönergeler sunar. Aynı zamanda, gelecek nesillerin temiz ve erişilebilir suya sahip olabilmesi için mevcut kaynakların korunmasını hedefler.

Yönetmelik kapsamında su verimliliği belgesi almakla yükümlü olan kişiler genel hatlarıyla sanayi alanında faaliyet gösteren işletmeler, kamu

<sup>1</sup> T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı, "Su Verimliliği Strateji Belgesi ve Eylem Planı (2023-2033)", Erişim Tarihi: 09.01.2025 [https://suverimliliği.gov.tr/wp-content/uploads/2023/09/SU-VERİMLİLİĞİ-STRATEJİ-BELGESİ-ve-EYLEM-PLANI\\_dikey\\_260923.pdf](https://suverimliliği.gov.tr/wp-content/uploads/2023/09/SU-VERİMLİLİĞİ-STRATEJİ-BELGESİ-ve-EYLEM-PLANI_dikey_260923.pdf)

<sup>2</sup> T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, "Su Verimliliği Yönetmeliği (Resmî Gazete Tarihi: 27.12.2024, Sayı: 32765)", Erişim Tarihi: 09.01.2025 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/12/20241227-3.htm>



kurumları, belediyeler, limanlar ve alışveriş merkezleri, turizm işletmeleri, plazalar, tarımsal sulama yapan işletmelerdir.

Yönetmelik tüm bu işletme ve kuruluşlar bakımından bir geçiş süreci öngörmektedir. Yönetmelik'te öngörülen belgelere uygun sistemlerin kurulması için 18 ila 24 ay arasında değişen süreler öngörülmektedir.

Yönetmelik uyarınca, sorumlulara verilecek su verimliliği belgesi, mavi, yeşil ve turkuaz olmak üzere üç seviyede düzenlenecektir. Turkuaz Su Verimliliği Belgesi ise gönüllük esasına göre gerekli sistemleri kuranlara verilecektir. Mavi Su Verimliliği Belgesi için başvuru, su verimliliği sistemini kurmakla yükümlü olanlar tarafından yapılacaktır. Mavi Su Verimliliği Belgesi almakla sorumlu olduğu tespit edilen faaliyetler mavi su verimliliği belgesini almalarını takip eden en fazla üç yıl sonunda yeşil su verimliliği belgesini almak üzere başvuru yapmakla yükümlüdür.

Mavi Su Verimliliği Belgesinin geçerliliği, belgeyi alan faaliyetlerin türüne bağlı olarak değişmektedir. Yönetmelik'in 13. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen faaliyetler için mavi su verimliliği belgesinin geçerliliği üç yıl, (b) bendinde belirtilen diğer faaliyetler için ise beş yıl olarak belirlenmiştir. Yeşil ve turkuaz su verimliliği belgeleri ise beş yıl süreyle geçerlidir.

Her yıl, belge sahibi faaliyetler Bakanlık tarafından yerinde incelenecek ve bu incelemelerde, faaliyetlerin Yönetmelik'te belirlenen kriterlere uygunluğu kontrol edilecektir.

### **3. ISO 46001 Su Verimliliği Yönetim Sistemi**

ISO 46001 Su Verimliliği Yönetim Sistemi, kuruluşların su kullanımını daha verimli hale getirmek ve su kaynaklarının sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla oluşturulmuş uluslararası bir standarttır.<sup>3</sup> Bu standart, suyun etkin bir şekilde yönetilmesine yönelik kapsamlı bir yaklaşım sunar ve çevresel etkilerin azaltılması için gerekli adımları belirler. Su verimliliği sisteminin kurulması, kuruluşların su kaynaklarını daha az tüketerek çevresel sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur.

ISO 46001, özellikle su tüketimini daha verimli yönetmek isteyen kamu kurumları ve özel sektör kuruluşları için bir rehber niteliğindedir. Bu standart, su yönetimi süreçlerini sistematik bir şekilde düzenleyerek kuruluşların su tasarrufu sağlamalarını, su kayıplarını en aza indirmelerini ve çevresel etkilerini azaltmalarını sağlar. Bunun yanı sıra, işletmelere yasal uyumluluk açısından da önemli bir çerçeve sunar, çünkü Türkiye'deki çevre kanunları ve su yönetimi düzenlemeleri, ISO 46001 standartlarına uyumu teşvik etmektedir. Yani bu standartları uygulamak hem çevresel sorumlulukları yerine getirmek hem de mevcut çevre yasaları ile uyum sağlamak açısından işletmelere önemli bir avantaj sunar. Yeşil Su Verimliliği Belgesi alınması şartları arasında sayılan bu sertifika ilk belge başvurularında değil ancak yenileme dönemlerinde talep edilecektir.

ISO 46001 Su Verimliliği Yönetim Sistemi Sertifikası, Türkiye Standartları Enstitüsü (TSE) tarafından verilmektedir. Bu sertifika, Su Verimliliği Yönetmeliği'nin yürürlüğe girmesinden önce kurumların su verimliliği alanındaki hazırlıklarını yapmalarını sağlamak adına kritik bir adımdır. Sertifikanın alınması, işletmelere sadece çevresel sorumluluklarını yerine getirme konusunda değil aynı zamanda yasal gereklilikleri karşılamak noktasında da yardımcı olur.

### **SONUÇ**

Sonuç olarak, Su Verimliliği Strateji Belgesi ve Eylem Planı (2023-2033) ile Su Verimliliği Yönetmeliği, Türkiye'nin su kaynaklarını sürdürülebilir ve etkin bir şekilde kullanmasını sağlamak amacıyla kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır. Tarım, sanayi ve kamu sektörlerinde su tasarrufunu artırmaya yönelik getirilen düzenlemeler, su kayıplarının azaltılması ve yenilikçi teknolojilerin teşviki açısından büyük önem taşımaktadır. ISO 46001 gibi uluslararası standartlarla desteklenen bu süreç hem çevresel sorumluluğun yerine getirilmesine hem de yasal uyumun sağlanmasına katkıda bulunarak gelecek nesillere sağlıklı su kaynaklarının aktarılmasını hedeflemektedir.

3 Türk Standartları Enstitüsü (TSE), "TS ISO 46001 Su Verimliliği Yönetim Sistemi", Erişim Tarihi: 09.01.2025  
<https://www.tse.org.tr/ts-iso-46001-su-verimliliği-yonetim-sistemi/>

# DİJİTAL OYUN PİYASALARINDA ORTAYA ÇIKAN REKABETÇİ ENDİŞELER VE REKABET HUKUKU UYGULAMALARI

**Metin PEKTAŞ**

Ortak, Rekabet Hukuku,  
Kamu Politikaları ve Uyum

**Derviş Boran BEYSÜLEN**

Avukat

**Zehra Ahsen KAYACI**

Stj. Avukat

## ÖZET

*Dijitalleşmenin ilerlemesiyle birlikte hızla gelişen ve dönüşen dijital oyun piyasaları çeşitli rekabet hukuku hassasiyetleriyle birlikte büyümekte olup; sektördeki birleşme ve devralmalar ile önde gelen teşebbüslerin tek taraflı uygulamalarına yönelik rekabet hukuku müdahaleleri artmaktadır. Rekabet otoritelerince yapılan incelemelerde ve yazında; kişisel bilgisayarlar, konsollar ve mobil cihazlar üzerinden erişilebilen dijital oyunlarda platformların birbirlerine ikame olmadığı ve her bir oynama aracının ayrı pazar olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşü hakimdir. Bu pazarlardaki yoğunlaşmış yapı, dikey bütünlüğe yapıların rekabeti sınırlayıcı uygulamaları ile rekabetçi ortama zarar verebilecek nitelikteki birleşme/devralma işlemleri otoritelerin radarına giren başlıca rekabetçi endişeler olarak ön plana çıkmaktadır. Teşebbüslere yönelik alınan kararlar ve sektör araştırmaları, hakim durumdaki teşebbüslerin aşırı fiyatlandırma başta olmak üzere sömürücü uygulamalarına, ayrımcı davranışlarına, girdi kısıtlamalarına ve lisanslara erişim imkanlarına yoğunlaşmakta olup geçtiğimiz yıllardaki gelişmeler, dijital oyun pazarlarına yönelik rekabet hukuku müdahalelerin giderek artacağı yönünde güçlü bir işaret vermektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Dijital/Video Oyunlar, İnovatif Pazarlar, Dikey Bütünlüğe Yapılar, Birleşme ve Devralmaların Kontrolü, Hâkim Durum, Kötüye Kullanma Davranışları.

## GİRİŞ

Günümüzde yüksek hacimli ve ülke ekonomilerine önemli katkılar sağlayan bir yazılım endüstrisi olarak karşımıza çıkan dijital oyunlar (video oyunları), gerek donanım gerekse teknik bileşenlerle, çevrim içi platform sağlayıcılar, oyun geliştiricileri, yayıncılar, interaktif medya araçları ve bilgi iletişim teknolojileri gibi birçok sektör ile ilişki içerisinde olup doğrudan ve dolaylı olarak birçok farklı pazarı etkilemektedir. Dijital oyunlarla ilişkili olan pazarlar, yüksek inovasyona ve yaratıcılığa dayalı yapısı ile sürekli değişim ve gelişim içerisindedir. Oyun geliştirme ve yayınlamadan dağıtıma kadar dikey bütünlüğe yapıların varlığı başta olmak üzere sektörün kendine özgü yapısal özellikleri, bir-

takım rekabet hukuku endişelerini beraberinde getirmiş ve geçtiğimiz yıllarda teşebbüslerin davranışlarına ve birleşme devralma işlemlerine yönelik rekabet hukuku müdahaleleri giderek artmıştır. Bu çalışmada ilk olarak dijital oyun pazarının yapısından ve ikame ilişkilerinden bahsedilecek ve akabinde sektörde ortaya çıkan rekabetçi endişeler otoritelerin incelemeleri çerçevesinde aktarılacaktır.

### I. Pazar Yapısı, Pazar Tanımı ve İkame Edilebilirlik

Dijital oyun sektörü temel olarak sanal gerçeklik donanımları dışarıda tutulduğunda (i) kişisel bilgisayarlar ("PC'ler"), (ii) oyun konsolları ve (iii) mobil oyun cihazları olmak üzere üç ana segmente ayrılmaktadır. Bu üç yapı; kullanıcı kitlesi, geliştirme maliyetleri ve pazarlama olanakları bakımından farklı dinamiklere ve pazar yapılarına sahiptir<sup>1</sup>. Değer zinciri açısından ise bir video oyunun geliştirilip pazarlanması, üretilmesi ve tüketiciye ulaştırılması; (i) donanım

<sup>1</sup> Ankara Kalkınma Ajansı: "Dijital Oyun Sektör Raporu"

<https://kutuphane.ankaraka.org.tr/upload/dokumandosya/dijital-oyun-sektoru-raporu.pdf>

Son Erişim Tarihi:22.03.2024

üreticileri, (ii) geliştiriciler, (iii) yayıncılar, (iv) dağıtıcılar, (v) perakendeciler/bayiler ve bu hal-kanın dağıtım aşamasına kadar faaliyet gösteren (vi) oyun yerelleştiriciler tarafından gerçekleştirilmektedir<sup>2</sup>. Sektör, bir yazılım endüstrisi olmakla birlikte gerekli olan oyun donanımı ve teknik altyapı gibi fiziksel bileşenlerle birçok etkilenen pazar da ortaya çıkarmaktadır<sup>3</sup>.

Dijital oyun sektörü PC, oyun konsolu ve mobil cihaz oyunlarını kapsasa da gerek talep ikamesi bakımından gerekse arz ikamesi bakımından bu üç pazar birbirinden ayrılmaktadır. Rekabet Kurulu, *TakeTwo/Zynga*<sup>4</sup> kararında bu pazarlar arasındaki ilişkiyi incelemiş ve aşağıdaki çıktılarla bu pazarların birbirine ikame olmadığını değerlendirmiştir.

### **Talep ikamesi bakımından:**

- PC oyunlarına bu oyunların teknik gereksinimlerini karşılayabilecek standart bilgisayarlar ve/veya oyun bilgisayarları ile, konsol oyunlarına ise yalnızca taşınabilir veya sabit oyun konsolları ile ve mobil oyunlara yalnızca akıllı telefon/tablet gibi mobil cihazlar ile erişilebildiğinden, her bir oyun platformuna erişim için farklı gereksinimler bulunmaktadır.
- Her bir platformun sundukları hizmet karşısında elde ettikleri gelir kaynağı farklılaşmaktadır. Örneğin, PC ve konsol oyunlarının birincil gelir kaynağı ürün satışı iken mobil oyunlar genelde oyun içi satın alımlar ile reklamlar ile gelir sağlamaktadır.
- Her bir platform grafik ve benzeri teknik özellikler bakımından da farklılaşmaktadır.

### **Arz ikamesi bakımından:**

- Her bir oyun platformu özelinde oyun geliştirme maliyetleri ve pazarlama ile reklam faaliyetleri farklılaşmaktadır.

- Bilgisayar ve konsol oyunlarının geliştirilmesi mobil oyunlara nazaran para, zaman diğer kaynaklar bakımından oldukça yüksek bir yatırım gerektirmektedir.

Kurul, bilgisayar veya oyun konsollarındaki tarayıcılardan da oynanabilen mobil oyunların hangi pazar altında değerlendirileceği tartışmasında; (i) tarayıcı oyunlarının bilgisayar veya oyun konsollarının teknik özelliklerinden bağımsız olarak sadece tarayıcıya ihtiyaç duyması, (ii) bilgisayar veya konsol oyunlarına göre düşük bir maliyet ve yatırıma ihtiyaç duyması ve (iii) her yaşta insan tarafından oynanabilen ve kolay erişilebilen oyunlar olması nedeniyle farklı platformlardan erişilebilen mobil oyunların bilgisayar veya konsol oyunlarından ziyade mobil oyunlar pazarı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini değerlendirmiştir. Rekabet Kurulu, *Sony*<sup>5</sup> kararında da benzer şekilde oyun konsollarının PC ve mobil cihazlardan farklı olarak yalnızca oyun oynama amacıyla üretilmiş olması ve yalnızca oyun oynamak isteyen tüketicileri hedeflemesi nedeniyle diğer oyun donanımlarından ayrıştığını değerlendirmiştir.

Rekabet Kurulu ile paralel olarak Avrupa Komisyonu da PC ve konsol oyunları geliştirme ve yayınlama pazarının, mobil oyun geliştirme ve yayınlama pazarından ayrıştığı kanaatinde. Avrupa Komisyonu, 2016 yılında mobil oyun geliştiricisi olan King'in tek kontrolünün oyun geliştiricisi ve yayımlayıcısı olan Activision Blizzard tarafından devralınması işlemini incelemiş olup bu kararında, oyun yazılımı yayıncılığı pazarının (i) PC oyunları; (ii) konsol oyunları ve (iii) mobil oyunlar olmak üzere farklı platformlara göre ayrıştırılabileceğini belirtmiştir<sup>6</sup>. Bununla birlikte Komisyon, genellikle teşebbüslerin tüm büyük işletim sistemleri için oyun geliştirdiği ve farklı işletim sistemleri kullanılarak oynanan oyunlar arasında anlamlı bir fark olmadığı gerekçesiyle mobil oyunlar pazarının daha alt kırımlara (gündelik, orta seviye, sert oyunlar vb. kırımlar) ayrılmasına gerek olmadığı değerlendirilmiştir.

2 Rekabet Kurulu'nun 07.02.2019 tarih ve 19-06/47-16 sayılı kararı

3 Doç. Dr. İlğaz Büyükbaykal C. - Abay Cansabuncu İ.: "Türkiye'de Yeni Medya Ortamı Ve Dijital Oyun Olgusu", Yeni Medya Elektronik Dergi s.1-9, Ocak 2020 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/904521> Son Erişim Tarihi: 22.03.2024

4 Rekabet Kurulu'nun 24.03.2022 tarih ve 22-14/215-92 sayılı kararı

5 Rekabet Kurulu'nun 07.02.2019 tarih ve 19-06/47-16 sayılı kararı

6 Avrupa Komisyonu kararı: 12.02.2016, M.7866

[https://ec.europa.eu/competition/mergers/cases/decisions/m7866\\_221\\_3.pdf](https://ec.europa.eu/competition/mergers/cases/decisions/m7866_221_3.pdf)

dirmesinde bulunmuştur. Avrupa Komisyonu konsol oyunları pazarının, kullanıcının sadece tek bir konsol kullanması anlamına gelen potansiyel single-homing nedeniyle ayrı konsollar (PlayStation (Sony), Xbox (Microsoft) ve Switch (Nintendo) gibi) şeklinde bölümlere ayrılıp ayrılmayacağı konusunda ise henüz net bir kanaat ortaya koymamıştır<sup>7</sup>.

## 2. Oyun Piyasalarında Ortaya Çıkan Rekabetçi Endişeler

Video oyun endüstrisindeki büyüme ve gelişmelerle birlikte rekabetçi sorunlar ve otoritelerin inceleme alanları ile müdahaleleri geçtiğimiz yıllar içerisinde giderek artmıştır. Sektörde özellikle oyun geliştirme ve yayınlamadan dağıtım kadar dikey bütünleşik teşebbüslerin varlığı, birtakım yapısal rekabetçi endişeleri beraberinde getirmektedir. Örneğin, Microsoft bir geliştirici (Obsidian Entertainment), bir yayıncı (Xbox Game Studios) ve bir dağıtımçı (Microsoft Store) olarak faaliyet göstermekte ve kendi PC işletim sistemine (Windows) sahiptir. Ayrıca Microsoft kendi oyun konsoluna (Xbox) da sahiptir. Dikey olarak bütünleşmiş bir başka şirket örneği de PlayStation'ın üreticisi olan ve birden fazla oyun geliştiricisine (Insomniac Games gibi) sahip olan ve oyunlarını Sony Interactive Entertainment aracılığıyla yayınlayan Sony'dir. Dolayısıyla video oyun sektörü rekabet hukuku uygulamaları, büyük oranda dikey bütünleşik yapıda olan şirketlerin gerçekleştirdiği birleşme ve devralmalar ile kötüye kullanma davranışlarının incelenmesine odaklanmaktadır. Bu noktada, Avrupa Komisyonu'na 2010 yılından bu yana bilgisayar oyunlarının yayınlanmasıyla ilgili olarak bildirilen işlemlerdeki %200'lük artış dikkat çekmektedir<sup>8</sup>.

Bu kapsamda, sektördeki rekabet hukuku endişeleri; (i) yoğunlaşmış (ve yoğunlaşmaya devam eden) pazar yapısı, (ii) aşırı fiyatlandırma davranışları ve diğer sömürücü uygulamalar, (iii) lisanlara erişim, (iv) ayrımcı davranışlar ve (v)

girdi kısıtlamaları (içeriğe erişilebilirlik) başta olmak üzere rekabetçi ortama zarar verebilecek nitelikteki birleşme ve devralmalar ile hâkim durumun kötüye kullanılmasına yönelik davranışlar üzerine yoğunlaşmaktadır.

### i. Yoğunlaşmış Pazar Yapısı

Video oyun sektörü Sony, Microsoft, Google ve Apple başta olmak üzere az sayıda oyuncu tarafından kontrol edilen yoğunlaşmış bir yapıya sahiptir<sup>9</sup>. Nitekim Birleşik Krallık rekabet otoritesi CMA, bulut oyunları ve mobil tarayıcılara ilişkin gerçekleştirdiği pazar araştırmaları ile mobil cihazlarda yerel uygulamaların (ve dolayısıyla oyunların) dağıtımına yönelik pazarın az sayıda firma arasında yoğunlaştığını tespit etmiştir. CMA, Apple'ın bulut oyun tekliflerinin App Store'da yerel uygulama olarak yer almasını etkin bir şekilde engellemiş olmasından duyduğu endişeyi de dile getirmiştir<sup>10</sup>. Diğer yandan Google da "Google Play Store" aracılığıyla Android cihazlar bakımından sahip olduğu pazar gücüyle öne çıkmaktadır.

PC platformları ve donanımları bakımından ise; çevrimiçi oyun satın alma platformları, (Valve – Steam) ekran kartı gibi donanımlar (Nvidia), işletim sistemleri (Windows) ve oyunlar bakımından (birçok spor oyunu bakımından Electronic Arts) yine yoğunlaşmış bir pazarın ortaya çıktığı söylenebilecektir. Konsol oyunu platformları ise Sony (PlayStation) ve Microsoft (Xbox) tarafından domine edilmektedir.

Sektörle ilişkili olan pazarlardaki bu yoğunlaşma seviyesinin rekabet hukuku müdahalelerini tetikleyen başlıca unsur olduğu söylenebilecektir.

### ii. Aşırı Fiyatlandırma ve Sömürücü Uygulamalar

Yazında video oyun fiyatlarının yıllar içerisinde artış eğiliminde olduğu, bu yönde tüketici şikayetlerinin arttığı ve bu artışlar nedeniyle

<sup>7</sup> Hieselaar T., Braeken B., Versteeg J.: "The Game is On: Increased Competition Law Scrutiny and Enforcement in Gaming Industry" <https://bureaubrandeis.com/the-game-is-on-increased-competition-law-scrutiny-and-enforcement-in-gaming-industry/?lang=en> Son Erişim Tarihi:22.03.2024

<sup>8</sup> <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=16fe78aa-32ed-408e-9b34-345ae2ed2030>

<sup>9</sup> Mordor Intelligence: "Gaming Industry Size & Share Analysis - Growth Trends & Forecasts (2024 - 2029)" <https://www.mordorintelligence.com/industry-reports/global-gaming-market> Son Erişim Tarihi:22.03.2024

<sup>10</sup> Gerasimidis K., Kaltenbrunner L.: "Fight for Fair Play: Antitrust Battles in the Gaming Industry", 2023

<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=16fe78aa-32ed-408e-9b34-345ae2ed2030>

Son Erişim Tarihi:22.03.2024

tüketici taleplerinde azalma meydana geldiği yönündeki endişe de ön plana çıkmaktadır<sup>11</sup>. Ancak oyun geliştiricisi teşebbüslerin yüksek geliştirme ve yatırım maliyetleri ile tüketicilerin fiyat hassasiyetleri göz önüne alındığında, video oyun fiyatlarının rekabet yasaları bağlamında aşırı fiyatlama davranışı niteliğinde olduğunun tespiti pek kolay olmayacaktır. Dolayısıyla her ne kadar tüketici şikayetleri video oyun ücretlerinde yoğunlaşsa da esasen otoritelerin inceleme konusu yaptığı aşırı fiyatlama iddiaları video oyun fiyatlarından ziyade sektörün başka alanlarında ortaya çıkmaktadır.

Bu kapsamda sektördeki oyun satışlarına aracılık eden platformların (App Store, Google Play Store vb.) uygulayabileceği yüksek komisyon oranları ve ücretler, aşırı fiyat endişelerini ortaya çıkarmış ve rekabet otoriteleri bu platformların talep ettiği komisyon/ücretleri inceleme altına almıştır.

Bu rekabetçi endişeye ilişkin olarak 2022 yılının sonlarına doğru Sony'nin oyun geliştiricileri ve yayıncılara haksız şartlar ve koşullar dayatarak hâkim durumunu kötüye kullandığı ve bu uygulamanın PlayStation Store'dan her dijital oyun veya oyun içi içerik satın alımında nihai tüketiciler için aşırı ve haksız fiyatlara yol açtığı iddiasıyla Birleşik Krallık Rekabet Temyiz Mahkemesi'nde ("CAT") toplu dava açılmıştır<sup>12</sup>. Açılan davada; Sony'nin PlayStation'larda (PS) oyun oynamak için diğer üçüncü taraf işletim sistemlerinin veya uygulamalarının kullanılmasına izin vermediği, PS'de kullanılmak üzere dijital oyun ve eklenti içeriklerinin yalnızca PS Store üzerinden satın alınabildiği ve Sony'nin PS Store üzerinden yapılan tüm oyun ve eklenti içerik satın alımları için tüketiciler tarafından ödenen ücret üzerinden geliştiricilerden komisyon aldığı ve bu oranın aşırı olduğu ileri sürülmektedir. CAT, açılan davanın düşürülmesi yönündeki Sony'nin talebini, ileri sürülen iddiaların makul gerekçelere dayanmadığını kanıtlayamaması gerekçesiyle reddederek davanın devam edeceğine karar vermiştir.

Bir diğer dosyada Fortnite oyununun sahibi Epic Games, Fortnite oyununda Apple'ı aradan çıkartarak oyun içi satın alımlarda tüketicilere doğrudan ve indirimli ödeme imkânı tanımış ve böylelikle %30'luk komisyon maliyetinden kurtulmuştur. Ancak bu uygulama sonucunda Apple ve Google, App Store ve Google Play mağazalarından Fortnite'ı kaldırmıştır. Bunun üzerine Epic Games, geliştiriciler tarafından tüketicilere yapılacak satışlarda ve uygulama içi satın alımlarda App Store'un kullanılmasının zorunlu tutulduğunu ve bu suretle Apple'ın hâkim durumunu kötüye kullandığını ileri sürerek dava açmıştır. ABD Bölge Mahkemesi, iddiaların büyük bölümünü reddetmiş, ancak Apple'ın kendi sistemi dışında satın alım işlemlerini yasaklamasının rekabet yasalarına aykırı olduğuna karar vererek uygulamalar için mağaza dışı ödeme yolunun önünü açmıştır<sup>13</sup>. Yüksek Mahkeme ise 2024 yılında verdiği kararla hem Apple'ın hem de Epic Games'in tüm itirazlarını reddetmiş; Apple'ın ödeme sistemine alternatif bağlantılara izin verilmesi ve bu duruma aykırı davranışlarda politikaları durdurması yönündeki kararı korumuş, bununla birlikte Epic Games'in App Store'a geri dönme girişimlerini engellemiştir. Dolayısıyla Temyiz Mahkemesi kararı gerek yargılama süresince Apple'ın ödeme sistemini dayatmaya devam edebilmesi, gerekse Epic Games'in App Store'a geri dönmesi yönünde karar alınmaması nedeniyle büyük oranda Apple'ın zaferi olarak yorumlanmıştır.

Apple'ın uygulamalarının yanı sıra Epic Games, Android uygulamalarının satışı için kendi mağazasını kurmasını ve ödeme işlemlerini gerçekleştirmesini engellediği için Google aleyhine de dava açmıştır. Bu davada Google'ın "Android uygulama dağıtım pazarı" ve "Android uygulama içi faturalandırma hizmetleri" pazarlarındaki hâkim durumunu kötüye kullandığına ve uygulama geliştiricilerle yaptığı anlaşmaların ABD rekabet yasalarını ihlal eden makul olmayan ticaret kısıtlamaları içerdiğine karar verilmiştir. Bununla birlikte dava sonucunda, Google'ın, Play Store kullanımını Google Play'in faturalandırmasına bağlama uygulamasının da rekabet hukukuna aykırı olduğuna karar verilmiştir.

11 Gerasimidis K., Kaltenbrunner L., "Fight for Fair Play: Antitrust Battles in the Gaming Industry", 2023

12 Birleşik Krallık Rekabet Temyiz Mahkemesi kararı: 21.11.2023, 1527/7/22

<https://www.catribunal.org.uk/sites/cat/files/2023-11/1527722%20Alex%20Neill%20Class%20Representative%20Limited%20v%20Sony%20Interactive%20Entertainment%20Europe%20Limited%3B%20Sony%20Interactive%20Entertainment%20Network%20Europe%20Limited%3B%20and%20Sony%20Interactive%20Entertainment%20UK%20Limited%20-%20Jud.pdf>

13 United States District Court for the Northern District of California, Epic Games, Inc. v. Apple Inc., 10.09.2021

Birleşik Krallık rekabet otoritesi Competition & Markets Authority ("CMA") de 2019 yılında oyun abonelik sözleşmelerinin otomatik uzamasına yönelik bir sektör incelemesi yapmıştır<sup>14</sup>. 2022 yılında Sony, Nintendo ve Microsoft, aboneliklerin otomatik olarak yenilenmesine ilişkin uygulamalarını iyileştirmeyi kabul etmiştir. Buna göre Sony, aboneliklerini uzun süre kullanmadıklarında müşterilerle iletişime geçerek ödemeleri nasıl durduracaklarını hatırlatmayı, Nintendo ise otomatik abonelik yenilemesini varsayılan seçenek olmaktan çıkarmayı taahhüt etmiştir<sup>15</sup>. Diğer yandan 2022 yılının Kasım ayında CMA, bulut oyunları ve mobil tarayıcılara yönelik bir pazar araştırması başlatmıştır. CMA, Apple ve Google'ın mobil ekosistemlerdeki duopol pazar gücünü inceledikten sonra, bu iki şirketin rekabeti nasıl sınırladığını araştırmak için bir sektör incelemesi başlatmıştır. Apple'ın itirazları sonucunda sektör incelemesi kararı bir süreliğine askıya alınsa da nihai olarak Temyiz Mahkemesi'nin incelemenin hukuka uygun olduğuna karar vermesiyle, CMA'nın incelemesi Ocak 2024'te yeniden başlamış olup halihazırda devam etmektedir.

### iii. Lisanslara erişim

Video oyun sektörü, birçoğu münhasır nitelikte olan lisansları elde etmek için rakipler arasında kıyasıya bir yarışa da içinde barındırmaktadır. Yaygın olarak tanınan karakterleri, serileri, takımları veya evrenleri kullanma lisansını güvence altına almak, geliştiricilerin hem mevcut hem de potansiyel oyunculara hitap eden oyunlar yapmasını sağlayarak rakiplerine karşı önemli bir rekabet avantajı sağlamaktadır. Dolayısıyla lisans rekabeti, yarışa kaybeden teşebbüslerin pazardan çıkmaları ve rekabetin azalmasıyla sonuçlanabilmektedir. Bu kapsamda ilerleyen dönemde, lisans anlaşmalarının da rekabet otoritelerince mercek altına alınması ve özellikle münhasırlık içeren olası lisans sözleşmelerinin pazardaki dışlayıcı etkileri bir tartışma alanı oluşturabilecektir.

### iv. Ayrımcı Davranışlar

Sektördeki yoğunlaşma seviyesi ayrımcı davranışlara yönelik potansiyel rekabet huku-

ku endişelerini de ortaya çıkarmaktadır. Bir teşebbüsün gerek oyun geliştirme gerek donanım gerekse mağazalara sahip olabilmesi, üst pazarda faaliyet gösteren teşebbüslerin alt pazardaki teşebbüslerden alacağı ücretler ve sunabileceği fırsatlar bakımından potansiyel ayrımcı davranışların da incelenmesini gerektirmiştir.

Bu endişelere ilişkin olarak Fransa rekabet otoritesi Autorité de la Concurrence, 2023 yılının aralık ayında PS4 için video oyun kumandası tedariki pazarındaki hâkim durumunu kötüye kullandığı gerekçesiyle Sony'ye idari para cezası vermiştir. Sony'nin 8. nesil konsolu olan ve 2019'dan beri satışta olan PS4, Sony tarafından tasarlanan DualShock 4 adlı bir PS4 kumandasıyla birlikte satışa sunulmaktadır. Video oyun kumandalarının en çok satan konsol aksesuarı olması nedeniyle aynı kumanda PS4'ten ayrı olarak da satışa konu olmaktadır. Otorite, (i) Sony'nin üçüncü taraf video oyun kumandalarının (Sony dışındaki üreticiler tarafından üretilen ve resmi Sony lisansı olmayan) düzgün çalışmasını etkileyerek konsol işletim sistemi güncellemeleri sırasında üçüncü taraf oyun kumandalarının düzenli olarak bağlantılarının kesilmesine yol açması ve (ii) Sony'nin şeffaf olmayan lisanslama politikası ile PS4 uyumlu kontrolörleri pazarlamak isteyen rakip şirketlerin, üçüncü tarafların resmi bir lisans ve benzersiz kimlik numaraları almasının tek yolu olan OLP ortaklık programına katılmasını engellemesi davranışlarının rekabet yasasına aykırı olduğunu değerlendirmiştir.

### v. İçeriğe Erişilebilirlik

Konsol üreticileri ve oyun içerik sağlayıcıları arasındaki işlemlere ilişkin rekabet hukuku uygulamasında, dikey bütünleşik yapıların oluşmasıyla devralan tarafın işlem sonrasında hedef şirketin oyunlarına rakiplerinin erişimini kısıtlama olasılığının olup olmadığı, bir diğer ifadeyle girdi kısıtlamalarının ortaya çıkıp çıkmayacağı bir diğer rekabetçi endişe olarak karşımıza çıkmaktadır. Microsoft'un geçmişte ZeniMax'ın oyunlarını yalnızca Xbox'ta sunma yönündeki uygulaması bu duruma örnek olarak gösterilebilecektir. Nitekim Microsoft'un bu uygulamaları, 2021 yılında Avrupa Komisyonu tarafından Mic-

<sup>14</sup> Sektör incelemesinin basın duyurusu için bkz. <https://www.gov.uk/cma-cases/mobile-browsers-and-cloud-gaming>

<sup>15</sup> Nintendo ve Sony'nin taahhütlerine ilişkin basın duyurusu için bkz. <https://www.gov.uk/government/news/cma-welcomes-sony-and-nintendo-s-gaming-subscription-improvements>

rosoft/Zenimax devralma işlemi incelenirken<sup>16</sup> öngörmüş ancak işlem döneminde birleşik şirketin pazar payının sınırlı olacağını ve video oyunlarının dağıtımında güçlü rakiplerin varlığını göz önüne alarak önerilen devralmanın rekabet endişesi yaratmayacağı kanaatine varmıştır.

Girdi kısıtlamaları bakımından oyun piyasalarındaki rekabet hukuku uygulamalarına ilişkin son yılların en büyük tartışması Activision Blizzard'ın Microsoft tarafından devralınması işlemine yönelik rekabet otoritelerinin incelemeleri etrafında gelişmiştir. Başvuru konusu işlem ile çoklu oyun abonelik hizmetleri ve/veya bulut oyun akış hizmetleri de dahil olmak üzere konsol ve bilgisayar oyunlarının dağıtım ve PC işletim sistemleri pazarlarındaki rekabetin önemli ölçüde azalabileceği tespit edilmiş, ilaveten Activision Blizzard'ın konsol ve bilgisayar oyunlarına diğer platformların erişimi açısından olası kısıtlamalara yönelik endişeler ortaya çıkmıştır. Zira Microsoft, Sony ve Nintendo ile birlikte son 20 yıldır oyun konsolları pazarına liderlik ederken, Activision Blizzard ise Call of Duty ve World of Warcraft gibi dünyanın en çok satan ve en çok tanınan oyun serilerinden bazılarında sahip teşebbüstür. Dolayısıyla birçok ülkede çeşitli tartışmalara konu olmuş, nihayetinde Microsoft tarafından sunulan kapsamlı taahhütler ile işleme rekabet otoritelerince izin verilmiştir. Bu çerçevede Avrupa Komisyonu, CMA ve Rekabet Kurulu tarafından alınan kararlar aşağıdaki şekilde özetlenebilecektir:

- **Avrupa Komisyonu kararı<sup>17</sup>**

Avrupa Komisyonu, Microsoft'un, Activision'ın devralmasıyla (i) rakiplerinin Activision'ın video oyunlarını kendi konsollarında tüketicilere sunmasını engellemek veya bu video oyunlarına erişimlerine veya kullanımlarına ilişkin hüküm ve koşulları dezavantajlı hale getirmek gibi yollarla Microsoft'a rakip olan konsol video oyunları distribütörlerine karşı pazar kapayıcı stratejiler oluşturma imkanının yanı sıra bu yönde ekonomik teşviğe de sahip olabileceği ve (ii) çoklu oyun abonelik hizmetleri ve/veya bulut oyunu akış hizmetleri pazarında Microsoft'un,

bu tür hizmetleri sunan rakip konsol ve bilgisayar video oyunları dağıtıcılarının faaliyetlerini zorlaştıracak şekilde bu şirketlerin bilgisayar ve konsol oyunlarına erişimini engelleyebileceği yönündeki rekabetçi endişelerini belirtmiştir. Komisyon, Microsoft'un Activision'ın oyunları ile Microsoft'un sahibi olduğu Windows bulut oyun akışı yoluyla dağıtım hizmetlerini birleştirerek rakip bilgisayar işletim sistemi sağlayıcılarının Windows ile rekabet etme gücünü azaltabileceği endişesi ve bu tür olası stratejilerin bahsi geçen pazarlardaki rekabet ortamına zarar verebileceği gerekçesiyle başvuruyu nihai incelemeye almıştır.

Bu endişeleri gidermek adına Microsoft, Avrupa Ekonomik Alanı'ndaki tüketicilere ve bulut oyun yayın hizmeti sağlayıcılarına mevcut ve gelecekteki tüm Activision Blizzard PC ve konsol oyunlarını yayınlamak için ücretsiz bir lisans da dahil olmak üzere kapsamlı lisans taahhütleri sunmuştur. Bu kapsamda Microsoft, 10 yıllık bir süre için tüketicilere ve bulut hizmet sağlayıcılarına Activision Blizzard oyunları için ücretsiz lisans sağlamayı taahhüt etmiştir. Böylelikle işlem öncesinde herhangi bir bulut oyunculuğu hizmetinde yer almayan Activision Blizzard oyunlarına, ilgili oyunları indirerek oynayan tüketiciler ile aynı şekilde bulut oyunculuğu hizmetleri üzerinden erişilebileceği, bu doğrultuda hem tüketicilerin Activision Blizzard oyunlarını bulut üzerinden oynayabileceği hem de bulut oyunculuğu hizmetlerinin Activision Blizzard oyunları sayesinde gelişeceği ifade edilmiştir.

Komisyon, Microsoft tarafından sunulan taahhütlerin rekabetçi endişeleri gidermekte yeterli olduğu kanaatine vararak işleme izin vermiştir.

- **CMA kararı<sup>18</sup>**

Avrupa Komisyonu'na benzer şekilde CMA, Microsoft'un Activision Blizzard'ı satın almasıyla, oyun sektörüne yeni girenler de dahil olmak üzere rakiplerinin Activision oyunlarına erişimini engellemek veya çok daha kötü koşullarda erişim sağlamak suretiyle rekabet ortamına zarar verebileceğine yönelik endişeler doğrul-

<sup>16</sup> Avrupa Komisyonu kararı: 05.03.2021, M.10001 <https://competition-cases.ec.europa.eu/cases/M.10001>

<sup>17</sup> Avrupa Komisyonu kararı: 15.05.2023, M.10646

[https://ec.europa.eu/competition/mergers/cases1/202330/M\\_10646\\_9311516\\_7443\\_3.pdf](https://ec.europa.eu/competition/mergers/cases1/202330/M_10646_9311516_7443_3.pdf)

<sup>18</sup> Kararın basın duyurusu için bkz. <https://www.gov.uk/government/news/microsoft-concession-a-gamechanger-that-will-promote-competition>

tusunda işlemi nihai incelemeye almıştır. CMA ayrıca Activision Blizzard'ı Microsoft'un daha geniş ekosistemiyle birleştirmenin potansiyel etkisine de dikkat çekmiştir. CMA, Microsoft'un halihazırda önde gelen bir oyun konsolu (Xbox), önde gelen bir bulut platformu (Azure) ve önde gelen PC işletim sistemi (Windows OS) olduğunu ve bunların tümünün bulut oyunlarındaki başarı için önemli olabileceğini vurgulamıştır.

Bunun üzerine Microsoft, Activision'ın bulut oyun haklarının Microsoft yerine Ubisoft tarafından alınmasını önermiş ve CMA, Microsoft'un, bulut oyun hakları olmaksızın Activision Blizzard'ı devralmasını onayladığını açıklamıştır. Bu karar, Activision Blizzard'ın önümüzdeki 15 yıl içinde ürettiği tüm PC ve konsol içeriğinin bulut yayın haklarını (AEA dışındaki), bu içeriğe erişim için yeni yollar sunma noktasında güçlü ve bağımsız bir rakibe devretmesi anlamına gelmektedir.

#### • **Rekabet Kurulu kararı**<sup>19</sup>

Rekabet Kurulu, yaptığı incelemede tarafların "Oyun Geliştirme ve Yayınlama", "Oyun Dağıtım", "Lisanslı Ürün Satışı" ve "Çevrim içi Görüntülü Reklamcılık" pazarları bakımından yatay, "Konsol Donanımı ve Bulut Oyunculugu" ile "Oyun Dağıtım" pazarları bakımından ise dikey olarak örtüştüğü tespitinde bulunmuştur. Bu kapsamda Kurul, sıralanan her bir etkilenen pazarı ayrı ayrı değerlendirmiş ve yatay örtüşmenin bulunduğu pazarlar bakımından tarafların ilgili pazardaki payları toplamının %20'nin altında olması nedeniyle daha ayrıntılı bir analiz yapılmasına gerek olmadığı ve bahsi geçen pazarlar bakımından herhangi bir rekabetçi endişenin söz konusu olmayacağı kanaatine ulaşmıştır.

Dikey örtüşen her bir pazarı da ayrı ayrı değerlendiren Kurul, Microsoft tarafından Avrupa Komisyonu'na sunulan taahhütlerin Türkiye pazarları bakımından bağlayıcı olup olmadığını incelemiş ve ilgili taahhütlerin 10 yıl boyunca Türkiye'de de geçerli olacağını tespit etmiştir. Bu kapsamda, tarafların Türkiye'de faaliyetlerinin bulut oyun hizmetleri kapsamında örtüşmediği, küresel ölçekte ise tarafların bu pazardaki faaliyetleri bakımından çok sınırlı bir örtüşme ihti-

malinin bulunduğu, tarafların Komisyon'a sunduğu taahhütler kapsamında pazarın rakiplere kapanmasına ilişkin endişelerin tamamen ortadan kalktığı, sunulan taahhütlerin Türkiye bakımından geçerli olduğu ve gelecekte pazara yeni girecek teşebbüsler bakımından da geçerli olacağı, bu kapsamda Microsoft'un halihazırda birçok teşebbüsle sözleşme yaptığı hususları nedeniyle ilgili işlemin pazarda tek taraflı etkiler kapsamında rekabet karşıtı bir endişe yaratmayacağı kanaatine ulaşarak CMA ve Avrupa Komisyonu kararlarına paralel olarak işleme izin vermiştir.

#### vi. **Yatay ve Dikey Rekabet Hukuku Endişeleri**

Dijital oyun sektöründe pazar gücünün kötüye kullanılmasına yönelik rekabet hukuku uygulamaları ön plana çıksa da yatay ve dikey ilişkiler kapsamında incelemeler de gerçekleştirilmiştir. Rekabeti sınırlayıcı anlaşmalara yönelik olarak Avrupa Komisyonu 2021 yılında yaptığı incelemede, çevrimiçi PC video oyun platformu Steam'in sahibi Valve ve beş yayıncı olan Bandai Namco, Capcom, Focus Home, Koch Media ve ZeniMax'in; Avrupa Ekonomik Alanı ("AEA") içindeki kullanıcıların coğrafi konumuna göre belirli oyunların sınır ötesi satışlarını coğrafi engelleme (geo-blocking) yaparak kısıtladığı gerekçesiyle teşebbüslere para cezası vermiştir. Komisyon bu kararında, Valve ile yayıncılar arasında coğrafi olarak kısıtlanmış Steam etkinleştirme anahtarları aracılığıyla uygulanan ikili anlaşmalarla, yayıncıların bazı bilgisayar video oyunlarının Çekya, Polonya, Macaristan, Romanya, Slovakya, Estonya, Letonya ve Litvanya dışında etkinleştirilmesinin engellenmesini (pasif satışların engellenmesi) ve bazı yayıncılar ile AEA'daki ilgili oyunların dağıtıcıları (Valve dışında) arasında, yukarıda belirtilen ülkeler de dahil olmak üzere, AEA'daki etkilenen oyunlarının pasif satışlarını kısıtlayan hükümler içeren lisanslama ve dağıtım anlaşması şeklinde yapılan coğrafi kısıtlamaları rekabet yasalarına aykırı bulmuştur. Zira Komisyon, bu davranışların, tüketicilerin yayıncı dağıtımçıları tarafından satılan oyunları etkinleştirip oynamasını ve "Dijital Tek Pazar"dan yararlanmasını engellediği kanaatine varmıştır<sup>20</sup>.

19 Rekabet Kurulu'nun 13.07.2023 tarih ve 23-31/592-202 sayılı kararı

20 Kararın basın duyurusu için bkz. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_21\\_170](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_170)



## SONUÇ

Dijital oyun endüstrisinde rekabet hukuku uygulamaları, sektörün yapısı gereği birleşme ve devralmaların kontrolü ile pazar gücünün kötüye kullanılmasının yasaklanması üzerine yoğunlaşmakta olup geçtiğimiz yıllarda rekabet otoritelerinin oldukça önemli kararlarına konu olmuştur. Dijital oyun başlığı altında birleşmeler de PC oyunları, konsol oyunları ve mobil oyunların ve platformların birbirine ikame olmadığı yönünde rekabet otoritelerince görüş birliğinin hâkim olduğu görülmektedir. Dikey bütünsel yapıların varlığı ve yoğunlaşma seviyesinin yüksekliği sektördeki rekabet hukuku endişelerinin temelini oluşturmakta olup Microsoft/Activision Blizzard devralması, son yılların en önemli gelişmesi ve rekabet hukuku tartışma alanı olarak öne çıkmaktadır. Bununla birlikte Valve (Steam), Apple, Sony, Google gibi çeşitli pazarlarda hâkim durumda bulunan teşebbüslerin kötüye kullanma davranışları da otoritelerin radarına girmiş ve ayrımcı, dışlayıcı, sömürücü uygulamaların engellenmesine yönelik alınan kararlar rekabet hukuku müdahalelerine ilişkin olarak yol gösterici olmuştur.

Son olarak, CMA'nın 2022 yılında başlayan, kesintiye uğradıktan sonra 2024 yılı itibariyle devam eden pazar araştırmasının çıktıları önümüzdeki dönem için önem arz etmektedir. Son birkaç yılda alınan bu kararlar ve gelişmeler, sektördeki rekabet hukuku denetimlerinin artacağı yönünde güçlü bir işaret vermektedir.



### İSTANBUL OFİS

Esentepe Mahallesi, Kore Şehitleri  
Caddesi, No:40, Şişli,  
İstanbul, Türkiye



### ANKARA OFİS

Eskişehir Yolu Bilkent Kavşağı  
Mustafa Kemal Mah. 2118. Cad.  
No:4 Maidan İş ve Yaşam Merkezi  
B Blok K:3 D:14 Çankaya/Ankara



### İZMİR OFİS

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



### BURSA OFİS

Odunluk Mah. Akpınar Cad.  
Efe Towers A Blok No:15/19 Kat: 4  
Nilüfer 16110 Bursa, Türkiye



### DENİZLİ OFİS

Sümer Mah. Çal Cad.  
Skycity İş Merkezi Kat:5  
No: 1/41 Merkezefendi, Denizli



### LONDRA OFİS

Second Floor  
106 Great Portland Street,  
Londra W1W 6PF, Birleşik Krallık



### AMSTERDAM OFİS

Nieuwezijds Voorburgwal 104,  
1012SG Amsterdam, Netherlands



### KAZABLANKA OFİS

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



### KİEV OFİS

Silver Breeze Business centre 1v,  
Pavla Tychyny Av., Office 434  
Kiev, Ukrayna 02152.