

gündem NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2025 İLKBAHAR / SAYI 31

**İKLİM KANUNU TASLAĞI
2053 NET SIFIR EMİSYON HEDEFİ VE
İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ İLE MÜCADELE STRATEJİLERİ**

S. 3

**TÜRKİYE'DE TİCARİ DEFTERLERİN DİJİTALLEŞMESİ:
YENİ TEBLİĞ VE ELEKTRONİK DEFTER SİSTEMİ**

S. 23

TÜRK İŞ HUKUKU KAPSAMINDA REKABET YASAĞI

S. 47

İŞ GÜCÜ PİYASASINDA REKABET HUKUKU SORUNLARI

S. 55

ISSN: 2602-3601

YIL: 7 / 2025 İLKBAHAR / SAYI: 31

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 İKLİM KANUNU TASLAĞI 2053 NET SIFIR EMİSYON HEDEFİ VE İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ İLE MÜCADELE STRATEJİLERİ
- 7 DEEPSEEK VE KÜRESEL ÇAPTA VERİ GİZLİLİĞİ ENDİŞELERİ
- 13 DANIŞTAY'IN GEÇMİŞ YILLAR MALİ ZARARLARI ÜZERİNDEN YURT İÇİ ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ HESAPLANACAĞINA YÖNELİK TEBLİĞ DÜZENLEMESİ HAKKINDA YÜRÜTME DURDURMA KARARI VE SONRASI
- 19 DİJİTAL HİZMET VERGİSİNE GENEL BİR BAKIŞ
- 23 TÜRKİYE'DE TİCARİ DEFTERLERİN DİJİTALLEŞMESİ: YENİ TEBLİĞ VE ELEKTRONİK DEFTER SİSTEMİ
- 27 KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE AR-GE/TASARIM İNDİRİMİ VE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGESİ KAZANÇ İSTİSNASINDAN FAYDALANAN ŞİRKETLERİN YATIRIM FONU AYIRMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ
- 31 KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLIK SÜRECİNDE ÖNEM ARZ EDEN HUSUSLAR
- 37 TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GEÇİCİ VERGİ GÖZDEN GEÇİRİLMELİ Mİ?
- 43 2024 YILI GELİR VERGİSİ BEYAN SONUÇLARI NE DİYOR?
- 47 TÜRK İŞ HUKUKU KAPSAMINDA REKABET YASAĞI
- 55 İŞ GÜCÜ PİYASASINDA REKABET HUKUKU SORUNLARI

ÖNSÖZ

Sevgili Dostlar,

NAZALI Gündem dergimizin bir sayısını daha tamamlayarak sizlerle buluşturmanın mutluluğunu yaşıyoruz.

Dergimizin bu sayısında, ofisimizin şirketler hukuku ekibinden avukat Emre İNCEOĞLU ile yasal stajyerler Ayşe ADIGÜZEL ve Duygu AYTAÇ tarafından kaleme alınan “Deepseek ve Küresel Çapta Veri Gizliliği Endişeleri” başlıklı değerlendirme, yapay zekâ teknolojilerinin uluslararası düzeyde düzenlenmesi ve veri gizliliğinin korunmasına yönelik politika ve mevzuat çalışmalarında önemli bir yol gösterici olmuştur.

Ofisimiz vergi hukuku ekibinden Avukat Mine BEYAZHANÇER ile Avukat Berru Ceren ZİYAGİL, dijital hizmet vergisinin OECD önerileri doğrultusunda şekillenme sürecini ve Türkiye’deki uygulamanın getirdiği yenilikleri ele alırken; vergi danışmanlarımız Özge Can ARAS ve Meryem UZUN ise kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken dikkat edilmesi gereken özellikli hususları ayrıntılı bir şekilde izah etmişlerdir.

Son olarak, Türk iş hukuku kapsamında rekabet yasağı ve sınırları, ofisimiz iş hukuku yönetici avukatı Çağatay ŞENOCAK ile stajyer avukat Doğa KARATOSUN tarafından kapsamlı bir inceleme konusu yapılmıştır.

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

Keyifli okumalar.

NAZALI GÜNDEM

BİZDEN HABERLER

◇ **NAZALI OLARAK VERGİ, REKABET, İŞ VE BİLİŞİM & TELEKOMÜNİKASYON ALANLARINDA LEGAL 500 SIRALAMASINDA YERİMİZİ ALDIK**

NAZALI olarak, Türkiye'nin en prestijli hukuk bürolarının yer aldığı Legal 500 sıralamasında vergi, rekabet, iş ve bilişim & telekomünikasyon alanlarında yer aldığımızı duyurmaktan mutluluk duyuyoruz.

◇ **NAZALI OLARAK BİLKENT ÜNİVERSİTESİ'NDE SPOR HUKUKU ÜZERİNE DÜZENLENEN SÖYLEŞİYE KATILDIK**

NAZALI olarak, Bilkent Üniversitesi Uluslararası Hukuk Çalışmaları Topluluğu'nun (Bilkent Law Community) davetiyle spor hukuku üzerine bir söyleşi gerçekleştirdik. Bizleri ağırlayan Bilkent Üniversitesi ve değerli öğrencilerine çok teşekkür ederiz.

İKLİM KANUNU TASLAĞI 2053 NET SIFIR EMİSYON HEDEFİ VE İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ İLE MÜCADELE STRATEJİLERİ

Emre DURGUN

Ortak, Avukat, Dava ve
Uyuşmazlık Çözümü

Nilay ŞAHİNOĞLU

Stajyer Avukat

ÖZET

Bu makale, iklim değişikliği ile mücadele kapsamında belirlenen “2053 Net Sıfır Emisyon Hedefi”nin gerçekleştirilmesi adına 20 Şubat 2025 tarihinde TBMM’ye teklif edilen İklim Kanunu Taslağı’nı, getirdiği yükümlülükleri ve idari yaptırımları incelemektedir.

Anahtar Kelimeler: İklim Değişikliği Başkanlığı, 2053 Net Sıfır Emisyon Hedefi, Emisyon Ticaret Sistemi, Karbon Kredisi, Ücretsiz Tahsis.

GİRİŞ

İklim değişikliğinin küresel olarak tüm dünyada bir tehdit haline gelmesinden sonra, başta Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği tarafından olmak üzere birçok hukuki ve ekonomik adım atılmıştır. Türkiye’nin bulunduğu coğrafi konumu gereği, Türkiye iklim değişikliklerinden en çok etkilenecek ülkeler arasında yer almaktadır. Bu sebeple, Türkiye, 2004 yılında Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi’ne, 2021 yılında ise Paris İklim Anlaşması’na taraf olmuştur. Paris İklim Anlaşması ile 2053 yılına kadar Net Sıfır Emisyon Hedefi konularak iklim değişikliği kapsamında gerekli adımların atılması için harekete geçilmiştir.

Bu hedef doğrultusunda, ulusal düzeyde iklim değişikliği ile mücadeleye yönelik yasal, kurumsal ve stratejik çerçevenin oluşturulması büyük önem taşımaktadır. Türkiye’de bu alandaki politika belgeleri ve eylem planlarının yanı sıra, bağlayıcı ve kapsamlı bir yasal düzenleme ihtiyacı açık şekilde hissedilmektedir. Bu çerçevede hem kamu hem de özel sektörün sorumluluklarının belirlenmesi, sera gazı emisyonlarının azaltılması ve iklim değişikliğine uyum mekanizmalarının geliştirilmesi amacıyla yeni bir yasal altyapı hazırlanmaya başlanmıştır.

20 Şubat 2025 tarihinde, 98 milletvekili imzasıyla İklim Kanunu Taslağı Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne (“TBMM”) sunulmuştur. İklim Kanunu Taslağı’nda:

- İklim değişikliği ile mücadele kapsamında, herhangi bir coğrafi alan veya sektör ayrımı gözetmeksizin tüm kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerin iş birliği yapmasına yönelik çeşitli sorumluluk ve yükümlülükler,
- 2053 Net Sıfır Emisyon Hedefi doğrultusunda, sera gazı emisyonlarının azaltımı ve iklim değişikliğine uyum faaliyetleri için bir çerçeve oluşturulması ile kamu kurumlarının kendi faaliyetlerini belirlenen stratejilere uyumlu hale getirmesine yönelik sorumluluklar yer almaktadır.

İklim Değişikliği Mücadelesi

İklim Kanunu Taslağı’nın temel yapı taşlarından biri de sadece teknik düzenlemeler değil aynı zamanda sosyal adalet perspektifiyle de şekillendirilmiş olmasıdır. Kanun taslağı, iklim değişikliği mücadelesini iklim adaleti ve adil geçiş ilkeleriyle birlikte değerlendirmektedir. Bu ilkeler, iklim değişikliğinin neden olduğu etkilerin adil ve eşit bir şekilde ele alınmasını tüm insanlar için eşit bir şekilde dağılmasını, kırılgan gruplardaki etkilerinin azaltılmasını; fosil yakıtlara dayalı ekonomiden daha sürdürülebilir bir ekonomiye geçişin sağlanmasını ifade

etmektedir. Bu yaklaşım, çevresel mücadelenin hukuki temellerle desteklenmesi gerektiği fikrini güçlendirmekte ve Anayasal haklarla bağlantı kurulmasına zemin hazırlamaktadır.

Anayasa'nın 56. maddesinde, *"Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların ödevidir."* hükmü yer almaktadır. İklim Kanunu Taslağı, bu maddeye atıfla, gerçek kişilerin yanı sıra tüzel kişilere de iklim değişikliği ile mücadele yükümlülüğü getirileceğini öngörmektedir. Bu doğrultuda, kamu idaresi içindeki yapılanmanın da iklim hedeflerine uygun şekilde şekillendirilmesi, etkin bir uygulama için zorunlu hale gelmektedir.

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'nda kurulan İklim Değişikliği Başkanlığı'nın çeşitli sektörler belirleyeceği ve bu sektörler için somut ve sayısal hedeflerle birlikte ulusal ve yerel düzeyde belirlenecek eylem ve hedeflere uyma zorunluluğu getirilerek emisyon azaltımının destekleneceği belirtilmektedir.

4 sayılı Cumhurbaşkanı Kararnamesi ile verilen görev kapsamında, kanun taslağında belirtilen yükümlülüklerin etkin koordinasyonu, planlanması, uygulanması ve raporlanması İklim Değişikliği Başkanlığı tarafından sağlanacaktır. Bu yapı, yalnızca idari koordinasyon sağlamayı değil aynı zamanda kamu politikalarının çevresel etkilerini sürekli izlemeyi ve uyumlaştırmayı amaçlayan dinamik bir yönetim modelini işaret etmektedir.

2053 Net Sıfır Emisyon Hedefi

Türkiye'nin uluslararası iklim yükümlülüklerini iç hukuka yansıtma çabalarının bir parçası olarak, 2053 Net Sıfır Emisyon Hedefi kritik bir yol haritası sunmaktadır. 2021 yılında Türkiye, Paris İklim Anlaşması'nı onaylayarak 2053 yılına kadar net sıfır emisyonla ulaşma taahhüdünde bulunmuştur. Bu taahhüt doğrultusunda hazırlanan kanun taslağında, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'nın ilgili kurumların görüşleri doğrultusunda kamu kurumlarının sera gazı azaltım politikalarını belirlemesi, yeşil dönüşümü teşvik etmesi ve sürdürülebilirlik hedeflerini hayata

geçirmesi öngörülmektedir. Kanun taslağında belirlenen hedeflerin sektörel bazda çeşitlendirilmesi ve uygulanabilir hale getirilmesi için teknik ve operasyonel çerçeveler de detaylandırılmıştır.

Belirlenecek sektörler özelinde, yükümlülüklerin genel olarak,

- Enerji, su ve hammadde verimliliği,
- Kirliliğin kaynağında önlenmesi,
- Karbon ayak izinin azaltılması,
- Alternatif temiz veya düşük karbonlu yakıtların ve hammaddelerin kullanımı,
- Temiz teknolojilerin kullanımının ve sıfır atık uygulamasının yaygınlaştırılması kapsamında olacağı belirtilmiştir.

Sera gazı emisyonlarının azaltılması amacıyla, kurum ve kuruluşların karbon dengeleme mekanizmalarını kullanması, yutak alanların ve korunan alanların korunarak genişletilmesi hedeflenmektedir. Bu hedefin başarılabilmesi için sadece çevresel değil aynı zamanda ekonomik ve teknolojik dönüşümün de sağlanması gerektiği açıktır. Bu bağlamda, sanayi politikalarının, enerji arz güvenliğinin ve finansal teşvik mekanizmalarının iklim hedefleriyle bütünleşik bir şekilde kurgulanması elzemdir. Ayrıca özel sektörün sürece aktif katılımı için öngörülebilirlik ve istikrar sağlayan düzenleyici çerçeve büyük önem taşımaktadır.

Emisyon Ticaret Sistemi

Net sıfır hedefinin ekonomik boyutunu düzenlemek üzere, piyasa temelli çözümlerin geliştirilmesi kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu kapsamda, Emisyon Ticaret Sistemi devreye alınacaktır. Emisyon Ticaret Sistemi ("ETS"), sera gazı emisyonlarını kontrol altına almak ve azaltmak amacıyla oluşturulan piyasa temelli bir mekanizmadır. Bu sistemde, belirlenen sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere belirli bir emisyon kotası tahsis edilir. İşletmeler, kendilerine tanınan sınırı aşmama çalışırken, fazla emisyon haklarını satabilir veya emisyonlarını azaltamayan şirketlerden ek hak satın alabilirler. İklim Kanunu Taslağı'nda, Avrupa Birliği ("AB") tarafından uzun yıllardır uygulanan Emisyon Ticaret Sistemi'nin Türkiye için de hayata geçirileceği belirtilmektedir.

Bu sistemin finansal yapısı ve uluslararası entegrasyonu göz önüne alındığında, Türkiye ekonomisi için önemli bir adaptasyon süreci öngörülmektedir. ETS aracılığıyla başlayacak olan karbon fiyatlandırma uygulaması ile AB'ye ödenmesi gereken karbon maliyetinin Türkiye'de kalması ve belirlenen sektörlerin yeşil dönüşümüne katkı sağlanması hedeflenmektedir.

Sistemin anlaşılmasını kolaylaştırmak adına kanun taslağı aşağıdaki örneği vermiştir:

“İhracatçımız, AB’de oluşacak bir ton karbondioksit fiyatı karşılığında, ülkemizde bir karbon fiyatı ödememiş ise, AB fiyatının tamamını ödemek durumunda kalacak, eğer ülkemizde ödediği bir karbon fiyatı var ise, AB fiyatı ile ödediği fiyat arasındaki farkı ödeyerek maliyetini azaltma imkanına sahip olacaktır.”

ETS sistemi aynı zamanda yatırım kararlarını ve yeni tesislerin kurulma süreçlerini de şekillendirecek kurallar içermektedir. 2053 Net Sıfır Emisyon Hedefi doğrultusunda, ETS ile sera gazı emisyonlarının azaltılmasına yönelik olarak, yüksek maliyetli yatırımlar yerine ticaret yapma seçeneğiyle daha düşük maliyetli yatırımların teşvik edilmesi ve böylece ekonomik baskının azaltılması amaçlanmaktadır.

Bunun yanında, ETS sistemi üzerinden, sera gazı emisyonlarına neden olan işletmelerin, özellikle yeni kurulacak tesislerde üretim faaliyetleri için önceden sera gazı emisyon izni almaları gerekecektir. Gerçek veya tüzel kişilerin tabi olacağı bu iznin, değişen sera gazı emisyon miktarına göre sonradan güncellenebileceği veya iptal edilebileceği belirtilmektedir. ETS kapsamına dahil olan işletmelerden sera gazı emisyon izni almadan faaliyet gösteren veya süresi biten veya iptal edilen sera gazı emisyon izni ile faaliyetlerine devam edenlerden;

- Doğrulanmış yıllık sera gazı emisyon raporu bulunan işletmelere, Başkanlığa son 5 yıl içerisinde sunulan en yüksek emisyon değerine sahip raporda yer alan her bir ton karbondioksit eşdeğeri emisyon miktarı başına 5 TL,

- Doğrulanmış yıllık sera gazı emisyon raporu bulunmayan işletmelere 1.000.000 TL’den 10.000.000 TL’ye kadar idari para cezası verilecektir.

Emisyon sınırlarının Resmî Gazete’de yayımlanması ve izleme-raporlama sistemlerinin zorunlu hale gelmesiyle birlikte işletmelerin şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeyi artırılacaktır. ETS kapsamında dahil olan yükümlü üretim tesisleri için belirlenen emisyon üst limiti, ülkenin iklim değişikliği politikalarına göre şekillenecek olup dönemsel olarak Resmî Gazete’de yayınlanacaktır. Bu limitlerin aşılmasını önlemek ve emisyon azaltım politikalarını uygulamak amacıyla tesislere kurulacak izleme, raporlama ve doğrulama sistemleri ile ETS sistemine emisyon verilerini girme yükümlülüğü getirilecektir. Bu kapsamda, elde edilen raporlar ile tesisler yıllık olarak saldıkları emisyonu tekabül edecek sayıda tahsisatı dönem sonunda sunmakla mükellef olacaklardır. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyen işletmelere 500.000 TL’den 5.000.000 TL’ye kadar idari para cezası uygulanacak olup ilgili işletmenin ETS kapsamında olması halinde ceza iki katına çıkacaktır. Ayrıca karbon kredileri ve gönüllü taahhütlerle işletmelerin yükümlülüklerinin bir kısmını telafi etmesi öngörülmüş, böylece esnek uyum araçları da sisteme entegre edilmiştir.

Tahsisatın dağıtımı, temel olarak açık artırma ve ücretsiz tahsis yöntemleriyle gerçekleştirilecektir. Ücretsiz tahsisat, sektörlerin ETS sistemine uyum sağlamasını kolaylaştırmak ve yatırımların karbon fiyatlandırması olmayan ülkelere kaymasını önlemek amacıyla sağlanacaktır. Açık artırma yönteminde, belirli dönemlerde ihale düzenlenecek; ücretsiz tahsis yönteminde ise tarihsel emisyon verileri veya kıyaslama ölçütlerine göre işletmelere tahsisat verilebilecektir.

Ücretsiz verilen tahsisatların amacının;

- Yatırımların karbon fiyatlandırması olan ülkelere kaymasını önlemek,
- Karbon kaççağını önlemek,

- Sektörlerin ETS sistemine uyum sağlmasını kolaylaştırmak olduğu belirtilmiştir.

İşletmelerin hesabına aktarılan ilk ücretsiz tahsisatların alım satımına konu edilmesi veya borç ödeme amacıyla kullanılması durumunda, bu tahsisatlar finansal bir ürüne dönüşecek ve bu durumda haczedilebilir hale gelecektir. İşletmenin ücretsiz tahsisatları finansal bir ürüne dönüştürmesi, herhangi bir yaptırıma tabi tutulmayacak olsa da ilgili tesisten dönem sonunda emisyon miktarı kadar tahsisatın idareye sunulması beklenmektedir.

Sera gazı emisyon değerlerine karşılık gelen tahsisatları teslim etme yükümlülüğü bulunan işletmelerin, bu yükümlülüklerinin bir kısmını, temin edecekleri karbon kredileriyle azaltabilmesi mümkün olacaktır. Bu krediler, sera gazı azaltım taahhütleri ile gönüllü taahhütler yoluyla da kullanılabilir.

İşletmelerden tüm bu süreçlerde sunulan bilgilerin doğruluğunun kontrolü de beklenmektedir. Aksi halde, ETS ve gönüllü taahhütler kapsamında yapılacak denkleştirme işlemleri için sunulan bilgi, belge ve verilerin hatalı/hileli olduğunun tespiti ile gerçek veya tüzel kişilere 170.000 TL idari para cezası verilecektir.

SONUÇ

Sonuç olarak, İklim Kanunu Taslağı, Türkiye'nin iklim politikalarında yeni bir dönemi başlatmayı hedeflemekte; çevresel, ekonomik ve sosyal dönüşümün yasal zeminini oluşturmaktadır. Henüz teklif aşamasında olmasına rağmen, Avrupa Birliği'nde uygulanan standartları esas alarak Türkiye'de iklim değişikliği ile mücadeleye yönelik önemli adımlar atılmasını hedeflemektedir. 2053 net sıfır hedefi doğrultusunda, gerçek ve tüzel kişilere yönelik belirlenen yüksek tutarlı idari yaptırımlar, caydırıcı bir sistem sunarak iklim politikalarının etkinliğini artırmayı amaçlamaktadır. Bu düzenlemeler, sürdürülebilir bir gelecek için güçlü bir temel oluşturmayı ve çevresel sorumluluğu teşvik etmeyi hedeflemektedir.

DEEPSEEK VE KÜRESEL ÇAPTA VERİ GİZLİLİĞİ ENDİŞELERİ

Emre İNCEOĞLU
Avukat

Ayşe ADIGÜZEL
Stj. Avukat

Duygu AYTAÇ
Stj. Avukat

ÖZET

Günümüzde, küresel çapta ilgi gören yapay zeka teknolojileri, çeşitli sektörlerde önemli fırsatlar sunarken etik, veri güvenliği, uyum ve benzeri pek çok perspektiften ise karmaşık sorunları beraberinde getirmektedir. En geniş kullanıcı kitlesine ulaşmayı hedefleyen söz konusu teknolojiler, mahremiyet ve veri gizliliğinin yanı sıra politik perspektiften de dikkat çekmektedir. Yapay zeka teknolojilerinin kullanıcı etkileşimleriyle kendini geliştirmesi, rekabet ortamında en geniş kullanıcı kitlesine hitap eden modelin en çok veriye erişip kendini en hızlı geliştiren model haline gelmesine yol açmaktadır. Son dönemde, yapay zeka teknolojilerine ilişkin tartışmalar devam ederken Çin menşeli DeepSeek şirketinin geliştirdiği R1 modelinin kullanımı, hukuki sorumluluklar, veri gizliliği, siber güvenlik ve benzeri kritik noktalar dikkate alınarak birçok ülkede yasaklanmaya başlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: DeepSeek, Yapay Zeka, ChatGPT, Dijital Mahremiyet.

GİRİŞ

2023 yılında kurulan Çin Halk Cumhuriyeti ("Çin") menşeli yapay zeka şirketi Hangzhou DeepSeek Hangzhou DeepSeek Artificial Intelligence Co., Ltd. ile Beijing DeepSeek Artificial Intelligence Co., Ltd. ("**DeepSeek**"), 2025 yılının Ocak ayında kendi platformlarında açık kaynaklı geniş dil modelleri (large language models) geliştiren bir yapay zeka modeli olan R1'i ("**R1**") küresel çapta piyasaya ilk kez arz etmiştir.

DeepSeek'in piyasaya arz ettiği R1 modeli, ücretsiz olması, üstün performansı ve abonelik gerektirmemesi sebepleriyle kullanıcı dostu olması ve hatta kişisel bilgisayarlarda bile sorunsuz çalışabilmesi sayesinde geniş kitlelere ulaşarak yapay zeka dünyasında ezberleri bozmuş ve büyük bir rekabetin fitilini ateşlemiştir. Özellikle Çin'den gelen bu yenilik, Silikon Vadisi devlerini derinden etkilemiş ve yapay zeka endüstrisinde yeni bir dönemin başlangıcına işaret etmiştir. DeepSeek'in küresel etkisi, yapay zeka teknolojilerinin erişilebilirliğini artırmakla birlikte kullanıcı verilerinin güvenliği konusunda önemli soruları gündeme getirmek olmuştur. İşbu makale, DeepSeek'in yapay zeka modellerine yönelik kişisel verilerin korunması, mah-

remiyet ve siber güvenlik hususlarında devletler ile yetkili otoritelerin muhtelif çekincelerine istinaden uyguladıkları yaptırımlar ve verdikleri talimatlar hakkında kapsamlı bilgi sunmaktadır.

I. DEEPSEEK TARAFINDAN GELİŞTİRİLEN YAPAY ZEKA MODELİNE GENEL BAKIŞ

R1, Çin'de küçük bir girişim olarak faaliyetlerine başlayan ve büyük dil modelleri ile gelişmiş yapay zeka çözümleri geliştiren DeepSeek tarafından bir açık kaynak modeli olarak piyasaya arz edilmiştir. DeepSeek, rakipleri OpenAI'nın GPT'si veya Google'nin Gemini'si gibi insan benzeri metin üretme ve çıkarım yapma yeteneğine sahip bir büyük dil modeli olmasının yanı sıra geliştiriciler ile kurumsal ve bireysel kullanıcılar için yapay zeka araçları, uygulama programlama arayüzleri ve platformlar sunan kapsamlı bir ekosistemdir. Açık kaynaklı, yüksek verimli ve erişilebilir yapısıyla dikkat çeken DeepSeek, farklı kullanıcı gruplarına çeşitli avantajlar sağlamaktadır. İşletmeler için maliyet tasarrufu, operasyonel verimlilik ve sektöre özel çözümler sunarken geliştiriciler için açık kaynak avantajıyla ücretsiz erişim ve yapay zeka tabanlı ürünler geliştirme imkanı tanımaktadır. Bireyler ise, kişisel ve/veya profesyonel işlerinde, öğrenme süreçlerinde ve girişimcilik faaliyetlerinde DeepSeek'i ücretsiz olarak kullanabilmektedir.

Bu yönleriyle DeepSeek, hem bireysel hem de kurumsal kullanıcılar için yenilikçi ve uygun maliyetli bir yapay zeka çözümü sunmaktadır.

DeepSeek, sunduğu hizmetlerle rakiplerine karşı güç kazanırken bazı ülkelerde veri gizliliği bakımından sağladığı korumanın yetersiz olduğu iddiaları ve ilişkili nedenlerle yasaklanmıştır. Yapay zeka tabanlı modellerin gelişimi, büyük ölçüde son kullanıcılar ile etkileşime bağlı olduğundan R1'in belirli ülkelerde yasaklanması DeepSeek'in rekabet gücünü zayıflatabilecek bir unsur olarak değerlendirilmektedir.

II. DÜNYA'DA DEEPSEEK'E YÖNELİK TEPKİLER VE DÜZENLEYİCİ MÜDAHALELER

Yapay zeka teknolojilerinin hızla yaygınlaşması, dünya genelinde yarattığı heyecanın yanı sıra çeşitli endişeleri de beraberinde getirmektedir. Şirket'in veri işleme faaliyetlerinin, özellikle kullanıcı verilerinin toplanmasına, işlenmesine, saklanmasına ve aktarılmasına yönelik politikalar bakımından yeterli şeffaflık sağlanmaması ve söz konusu faaliyetlerin Çin mevzuatına uygun şekilde yürütülmesine karşın farklı ülkelerin veri koruma düzenlemeleriyle uyumsuzluk göstermesi, DeepSeek'e yönelik eleştirilerin temelini oluşturmaktadır. Bu doğrultuda, DeepSeek, giderek daha fazla düzenleyici ve denetleyici otoritenin dikkatini çekmekte ve daha sıkı incelemelere tabi tutulmaktadır.

Zira, DeepSeek'in gizlilik politikasında¹ açıkça belirtildiği üzere toplanan tüm kullanıcı verilerinin Çin'de bulunan sunucularda saklanması, DeepSeek politikalarının (i) Çin hükümetinin ulusal istihbarat toplama faaliyetlerini düzenleyen 2017 tarihli Ulusal İstihbarat Yasası² ("NIL") ve (ii) veri yöne-

timi rejimini sıkılaştırarak veri toplama, işleme, saklama ve aktarım süreçlerini düzenleyen 2021 tarihli Veri Güvenliği Yasası³ ("DSL") ile uyumunu gerektirmektedir. Anılan yasalardan NIL çerçevesinde gerçek ve tüzel kişilerin Çin milli istihbarat çalışmalarını destekleme, yardımcı olma ve bu doğrultuda iş birliği yapma yükümlülüğünü öngörürken ulusal istihbarat kurumlarının da ilgili kuruluşlardan ve bireylerden gerekli destek, yardım ve işbirliğini talep edebileceğine yer verilmiştir. Bu durum ise, Çin'deki sunucularda saklanan veriler nezdinde özellikle devlet güvenliği veya istihbarat amaçları için veriye erişim talep etme hakkı sağlayabilmekte ve DeepSeek'in kullanıcı verilerinin güvenliği açısından ciddi riskler oluşturabilmektedir. Söz konusu düzenlemeler gözetildiğinde, DeepSeek'in küresel pazarda güvenilirliği düzenleyici kurumlar tarafından sorgulanmaktadır.

A. İTALYA⁴

İtalya, şu ana kadar DeepSeek modelinin kullanımını yasaklayan ilk ve tek Avrupa Birliği ("AB") üye devleti olmuştur. İtalyan Veri Koruma Otoritesi ("Garante"), İtalya'nın en önemli tüketici hakları örgütlerinden biri olan Altroconsumo tarafından yapılan başvuruya istinaden 28 Ocak 2025 tarihinde DeepSeek'ten toplanan kişisel veri kategorileri, modelin eğitimi için toplanan verilerin kaynakları, veri işlemenin amaçları ve hukuki sebepleri, kişisel verilerin Çin'deki sunucularda barındırılıp barındırılmadığı ve ilgili kişilerin bilgilendirilip bilgilendirilmediği hakkında bilgi talebinde bulunmuştur. DeepSeek ise, 29 Ocak 2025 tarihinde söz konusu bilgi talebine verdiği yanıtta, şirketin İtalyan pazarında hiçbir faaliyet göstermediği ve göstermeyi hedeflemediğini belirterek DeepSeek uygulamasını yerel uygulama marketlerinden kaldırdığını da gerekçe göstererek Genel Veri Koruma Tüzüğü ("GVKT")⁵ne⁵ tabi olmadığını öne sürmüştür.

¹ Deepseek, "Deepseek Privacy Policy," Erişim Tarihi: 24 Şubat 2025, <https://cdn.deepseek.com/policies/en-US/deepseek-privacy-policy.html>

² China Law Translate, "PRC National Intelligence Law (as amended in 2018)," Erişim Tarihi: 24 Şubat 2025 <https://www.chinalawtranslate.com/en/national-intelligence-law-of-the-p-r-c-2017/>.

³ National People's Congress of China, "Data Security Law of the People's Republic of China," Erişim Tarihi: 24 Şubat 2025, http://en.npc.gov.cn.cdurl.cn/2021-06/10/c_689311_2.htm.

⁴ Garante per la protezione dei dati personali, "Italian Data Protection Authority: Guidelines on Processing Personal Data in the Context of Artificial Intelligence," Erişim Tarihi: 06 Nisan 2025, <https://www.garanteprivacy.it/web/guest/home/docweb/-/docweb-display/docweb/10085432#english>.

⁵ General Data Protection Regulation (GDPR), "Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016," Official Journal of the European Union, L119, 1-88, Erişim Tarihi: 18 Ekim 2024, <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2016/679/oj/eng>.

Garante, DeepSeek'in anılan yanıtını da gözeterek gerçekleştirmiş olduğu incelemeler neticesinde her ne kadar DeepSeek uygulamalarının, lokal uygulama marketlerinden kaldırıldığını teyit etmiş olsa da DeepSeek yapay zeka sisteminin halen İtalyan kullanıcılar tarafından internet sitesi vasıtasıyla erişilebilir olması nedeniyle GVKT'nin 3/2(a) maddesi uyarınca DeepSeek'in veri işleme faaliyetlerinin GVKT'ye tabi olduğuna karar vermiştir. 30 Ocak 2025 tarihinde verilen söz konusu karar kapsamında (i) DeepSeek'in gizlilik politikasında GVKT'nin 6'ncı maddesinde yer alan hukuki sebepler de dahil GVKT'nin diğer ilgili maddelerinde yer alan gerekli bilgilere açıkça yer verilmemiş olması (GVKT, md. 12, 13 ve 14), (ii) AB'de yerleşik bir temsilci atanmamış olması (GVKT, md. 27), (iii) Garante tarafından talep edilen tüm bilgilere yanıt verilmemesinden kaynaklı olarak yetkili veri koruma otoritesi ile gerekli iş birliği mekanizmasının tesis edilmemesi (GVKT, md. 31) ve (iv) kişisel verilerin Çin'de barındırılması nedeniyle GVKT'de öngörülen gerekli güvenlik düzeyinin sağlanmaması (GVKT, md. 32) gerekçeleriyle DeepSeek yapay zeka modelinin GVKT ile uyumlu olmadığı tespit edilerek ülkede kullanımı yasaklanmıştır.

Söz konusu yaptırım, Garante'nin yapay zeka modellerine / sistemlerine yönelik uyguladığı ilk yaptırım olmayıp otorite, 20 Aralık 2024 tarihinde OpenAI'nin ChatGPT yapay zeka sisteminin GVKT'ye uyumlu olmadığı gerekçesiyle yaklaşık iki yıl süren soruşturma süreci neticesinde OpenAI aleyhinde 15 milyon avro idari cezasına hükmetmiştir.

B. ABD

Amerika Birleşik Devletleri'nde ("ABD") DeepSeek'e yönelik ciddi güvenlik endişeleri nedeniyle çeşitli kısıtlamalar getirilmiştir. Teknoloji dünyası ve girişimcilik ekosistemine ilişkin bir haber platformu olan Techcrunch

haberi⁶ uyarınca kısıtlamalar ve gerekçelerine aşağıdaki şekilde yer verilmiştir:

1. ABD Temsilciler Meclisi tarafından ABD kongresine bağlı ofislere gönderilen duyuruda DeepSeek'in inceleme altında olduğu belirtilmiştir. Haber kuruluşu Axios tarafından edinilen bilgilere göre ilgili duyuruda, DeepSeek'in kötü niyetli kişilerin kötü amaçlarla yazılımı dağıtmak ve cihazları zararlı yazılımlarla etkileyerek siber güvenlik zafiyeti adına kullanıldığı ifade edilmiştir. Bu gerekçelere dayanarak ABD Temsilciler Meclisi, tüm meclis cihazlarında DeepSeek'in işlevselliğini kısıtlayan güvenlik önlemleri almıştır. Ayrıca personelin DeepSeek uygulamalarını resmi görev kapsamında kullanılan cep telefonları, bilgisayarlar veya tabletlere yüklemesini yasaklamıştır.⁷
2. Teksas Valiliği, Çin menşeli yazılımların güvenlik riski oluşturduğunu ifade etmiş ve bu doğrultuda eyaletin resmi kurumları tarafından kullanılan cihazlarda söz konusu yazılımların kullanılmasını yasaklayan bir kararname yayımlamıştır. Karar metninde DeepSeek'e doğrudan yer verilmemiş olsa da Valiliğin resmi internet sitesinde⁸ DeepSeek'e atıf yapılarak söz konusu yasaklı teknolojiler sayılmıştır.
3. Haber kuruluşu CNBC'nin edindiği bilgilere göre ABD Donanması tarafından personeline gönderilen bir e-postada, DeepSeek ürünlerinin kullanımının tamamen yasaklandığı bildirilmiştir. Yasak kararının gerekçesi olarak, DeepSeek'in kökenine ve kullanımına ilişkin «potansiyel güvenlik açıkları ve etik kaygılar» gösterilmiştir. E-postada DeepSeek'in "görevle ilgili faaliyetlerde ya da kişisel amaçlarla kesinlikle kullanılmaması" gerektiği özellikle vurgulanmıştır.⁹

⁶ TechCrunch, "Deepseek: The countries and agencies that have banned the AI company's tech.", Erişim Tarihi: 24 Şubat 2025, <https://techcrunch.com/2025/02/03/deepseek-the-countries-and-agencies-that-have-banned-the-ai-companys-tech/>.

⁷ Andrew SOLANDER, "Scoop: Congress bans staff use of DeepSeek." Erişim Tarihi: 25 Şubat 2025, <https://www.axios.com/2025/01/30/house-congress-bans-deepseek-ai>.

⁸ Texas Governor's Office, "Governor Abbott announces ban on Chinese AI social media apps." Erişim Tarihi: 24 Şubat 2025, <https://gov.texas.gov/news/post/governor-abbott-announces-ban-on-chinese-ai-social-media-apps>.

⁹ Hayden FIELD, "US Navy restricts use of DeepSeek AI: 'Imperative to avoid using'." <https://www.cnn.com/2025/01/28/us-navy-restricts-use-of-deepseek-ai-imperative-to-avoid-using.html>.

4. NASA'nın baş yapay zeka yetkilisi tarafından personele gönderilen bildiride, (i) DeepSeek'in sunucularının ABD dışında faaliyet göstermesinin ulusal güvenlik açısından risk teşkil ettiği, (ii) DeepSeek'in NASA'nın verileriyle entegrasyonunun veya devlet tarafından tahsis edilen cihazlar ile ağlarda kullanımının yetkilendirilmediği ve (iii) personelin NASA cihazları ile NASA tarafından yönetilen ağ bağlantıları üzerinden DeepSeek'e erişiminin yasaklandığı ifade edilmiştir¹⁰.

Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda ABD, DeepSeek'in Çin sunucularında faaliyet göstermesini ulusal güvenlik açısından potansiyel bir tehdit olarak değerlendirerek özellikle devlet kurumları, savunma sanayii ve askeri birimler ve benzeri kritik alanlarda söz konusu teknolojinin kullanımını yasaklamıştır.

C. AVUSTRALYA

Avustralya hükümeti, 4 Şubat 2025 tarihinde yayımladığı yönerge¹¹ ile DeepSeek'in ürünlerine, uygulamalarına ve internet hizmetlerine, kamu kurumları ve kuruluşları tarafından erişimi yasaklamıştır. İlgili karar devlet organlarında çalışanları doğrudan etkilemekte olup yasağın eğitim kurumları ve benzeri diğer kamu sektörü cihazlarını kapsayıp kapsamadığına dair belirsizlikler devam etmektedir. Ancak kişisel cihazların bu yasak kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Yasağın arkasındaki temel gerekçe ise, DeepSeek'in yazılımsal alt yapısının hassas devlet bilgilerini yetkisiz erişimlere karşı savunmasız hale getirme riskidir. Siber güvenlik uzmanları, DeepSeek'in tasarımındaki potansiyel güvenlik açıklarının, siber suçlular için önemli bir hedef haline gelmesine

yol açabileceği konusunda uyarılarda bulunmuştur. Avustralya Siber Güvenlik Merkezi tarafından yayımlanan raporda, DeepSeek'in uçtan uca şifreleme eksikliklerinin ve Çin sunucularına olan bağımlılığının, siber saldırganların verilere erişmesini ve bunları manipüle etmesini mümkün kılabileceği, bu sebeple ulusal ve halk güvenliği açısından ciddi bir tehdit oluşturabileceği belirtilmiştir¹².

D. GÜNEY KORE

DeepSeek, Güney Kore Kişisel Veri Koruma Komitesi'nin ("PIPC") 17 Şubat 2025 tarihinde duyurduğu basın açıklamasında¹³ yer verdiği üzere, kişisel veri koruma yasalarına uyumunu geliştirme amacıyla uygulamasını PIPC'nin tavsiyesiyle ilgili platformlardan yeni kullanıcılara geçici olarak kaldırma kararı almıştır. Ancak ilgili karar öncesinde DeepSeek'i indiren mevcut kullanıcılar, uygulamanın mevcut sürümünü ve internet sitesini kullanmaya devam edebilmektedir. DeepSeek'in, ülkenin kişisel veri koruma yasalarına uyumlu hale getirilmesi için gerekli "iyileştirmeler ve düzeltmeler" yapıldığında, uygulamanın yeniden Güney Koreli kullanıcılara sunulacağı belirtilmiştir. Yasağın duyurulmasından bir gün sonra Güney Kore merkezli bir haber ajansı olan Yonhap tarafından yapılan habere göre PIPC, DeepSeek'in kullanıcı verilerini Çin merkezli ve Tiktok'u bünyesinde bulunduran ByteDance'e aktardığını doğrulamış fakat hangi verilerin, ne ölçüde aktarıldığının henüz belirlenmediğini belirtmiş ve DeepSeek'ten veri toplama ve yönetim yöntemleri konusunda açıklama talep etmiştir. DeepSeek, Güney Kore'de bir temsilci atadığını, yerel koruma yasalarını dikkate alma konusunda eksiklikler olduğunu kabul ettiğini açıklayarak PIPC ile aktif iş birliği yapma isteğini vurgulamıştır¹⁴.

¹⁰ Lora KOLODNY, "NASA becomes latest federal agency to block China's DeepSeek on 'security and privacy concerns'." Erişim Tarihi: 24 Şubat 2025, <https://www.cnbc.com/2025/01/31/nasa-becomes-latest-federal-agency-to-block-chinas-deepseek.html>.

¹¹ Australian Government Department of Home Affairs, "PSPF Direction 001-2025: DeepSeek Products, Applications and Web Services", Erişim Tarihi: 3 Nisan 2025, https://www.protectivesecurity.gov.au/system/files/2025-02/PSPF-Direction-001-2025_1.pdf

¹² Tom GERKEN, "Australia bans DeepSeek on government devices over security risk." 4 Şubat 2025. BBC, Erişim Tarihi: 24 Şubat 2025, <https://www.bbc.com/news/articles/c8d95vonr1yo?ysclid=m7hq8a8a5u845180718>.

¹³ Personal Information Protection Commission, "DeepSeek Temporarily Suspends Its Application Service in Korea", Erişim Tarihi: 28 Şubat 2025, <https://pipc.go.kr/eng/user/ltm/new/noticeDetail.do>

¹⁴ Yonhap News Agency, "DeepSeek sent S. Korean user data to China's ByteDance: regulator." Yonhap News Agency, Erişim Tarihi: 24 Şubat 2025, <https://en.yna.co.kr/view/AEN20250218005300315?section=search>.

E. TAYVAN

Çin ile arasında hukuki statü ve egemenlik unsurlarına dayalı süregelen uyuşmazlık bulunan Tayvan'da, Tayvan Dijital İşler Bakanlığı tarafından 3 Şubat 2025 tarihinde yapılan açıklamada¹⁵, DeepSeek'in ulusal bilgi güvenliğini tehdit ettiği gerekçesiyle, kamu kurumları ve kritik altyapılar tarafından kullanılmaması gerektiği belirtilmiştir. Bakanlık, söz konusu önlemin merkezi ve yerel hükümet kurumları çalışanlarını, devlet okullarını, kamu iktisadi teşebbüslerini, diğer yarı resmi kuruluşları ve kritik altyapı projelerinde görev yapanları ve ayrıca devlet tarafından finanse edilen vakıflarda çalışanları kapsadığını ifade etmiştir. Açıklamada DeepSeek'in yapay zeka modelinin Çin menşeli bir ürün olduğu ve sınır ötesi veri aktarımı ile bilgi sızıntısı gibi güvenlik riskleri taşıdığı vurgulanmıştır¹⁶.

SONUÇ

DeepSeek'in küresel ölçekte mevcut endişeleri gidermek adına güvenlik ve mahremiyet alanında gerçekleştireceği kapsamlı iyileştirmeler, uzun vadeli varlığını sürdürmesi ve rekabet gücünü artırması açısından stratejik bir önem taşımaktadır. Zira DeepSeek'in yapay zeka sağlayıcıları ve yerleştirmeleri ile süregelen rekabetinde daha etkin bir konuma ulaşabilmesi ancak ilgili çekinceleri gidermesi sonucu gerek bireysel gerek kurumsal kullanıcılara ve yetkili otoritelere güven tesis edebilmesi ile mümkün görülmektedir.

İşbu makalede ele alınan Garante'nin yerel kararı ve AB üye ülkelerinde yapılan benzer çalışmalar göz önünde bulundurulduğunda, üretken yapay zekanın hem teknolojik gelişmelerle hem de insan haklarıyla uyumlu bir şekilde dikkatlice düzenlenmesinin önemine dikkat çekilmektedir. Ayrıca özellikle AB dışındaki şirketler söz konusu olduğunda, kişisel verilerin işlenmesinde şeffaflık ve adil bir yaklaşımın kritik derecede önemli olduğu vurgulanmaktadır. DeepSeek'e yönelik bugüne değin verilen engelleyici / kısıtlayıcı kararlar, yapay zeka alanında çalışan sağlayıcılar, yerleştirmeler

ve benzeri tüm oyuncular tarafından da dikkatle takip edilmeli ve geliştirme, test ile uygulama fazlarında önemli birer yol gösterici kılavuz olarak benimsenmelidir. Böylece, özellikle yetkili otoritelerle kişisel veri paylaşımı bakımından güvenliğin ve denetimin sağlanması adına şeffaf, öngörülebilir ve hukuken belirli ve kural setleri oluşturularak ve mahremiyet dostu önlemler alınarak ilgili teknolojilerin kullanımı sırasında ortaya çıkabilecek riskler minimize edilebilecektir. Bu yaklaşım, yapay zeka teknolojilerinin potansiyelini en etkili şekilde değerlendirmenin yanı sıra, bireylerin kişisel verilerinin korunmasını garanti altına alarak adil, şeffaf ve hesap verebilir bir teknoloji ekosistemi inşa etmenin temelini oluşturacaktır.

¹⁵ Taiwan Ministry of Digital Affairs, "DeepSeek prohibited in government agencies to prevent cybersecurity risk." Erişim Tarihi: 23 Şubat 2025, <https://moda.gov.tw/en/press/press-releases/15104>.

¹⁶ Reuters, "Taiwan bans government departments from using Deepseek AI." Erişim Tarihi: 23 Şubat 2025, <https://www.reuters.com/technology/taiwan-bans-government-departments-using-deepseek-ai-2025-02-03/>.

DANIŞTAY’IN GEÇMİŞ YILLAR MALİ ZARARLARI ÜZERİNDEN YURT İÇİ ASGARI KURUMLAR VERGİSİ HESAPLANACAĞINA YÖNELİK TEBLİĞ DÜZENLEMESİ HAKKINDA YÜRÜTME DURDURMA KARARI VE SONRASI

Ayça AKÇAY
Avukat

ÖZET

Ülkemizde 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (“7524 sayılı Kanun/Kanun”) ile asgari düzeyde kurumlar vergisi uygulanmasına başlanmıştır. Uygulamanın geliştirilmesi adına işbu Kanun’un akabinde Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:23) (“Tebliğ”) 28.09.2024 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Tebliğ’de birden fazla maddede ve örnekte, her ne kadar Kanun düzenlemesinde yer almasa da hatta teklif aşamasında bile sessiz kalınması tartışmalara yol açsa da geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyecek ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır denilmiştir. Bu tartışmalar sonrası Tebliğ hükmünün gelmesi ile konudan etkileneceği muhtemel bir mükellef tarafından Tebliğ’in ilgili hükümlerinin iptali ve öncelikli olarak yürütmesinin durdurulması adına konu Danıştay önüne getirilmiştir.

Danıştay ise bu düzenleme bakımından 10.02.2025 tarih E.2024/5700 sayılı kararında, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nın 32/C maddesinde “Yurtiçi Asgari Kurumlar Vergisi” matrahının tespiti sırasında, geçmiş yıl zararlarının matrahtan düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağına yönelik bir düzenleme bulunmadığı halde; Tebliğ ile bahsi geçen düzenlemenin yer aldığı kısımların yetki aşımı olması nedeniyle yürütmesinin durdurulmasına karar vermiştir.

Bu çalışma, Danıştay’ın, bu kararının öncesi süreci ve karar sonrası olası sonuçları incelemeyi amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Tebliğ (Seri No:23), Küresel Asgari Kurumlar Vergisi Hesaplaması, Geçmiş Yıllar Zararları, Yetki Aşımı, Yürütme Durdurma.

GİRİŞ

Ekonomik küreselleşme ve dijitalleşme, dünya genelinde olduğu gibi Türkiye’de de vergi hukuku düzenlemelerinin hızla evrilmesine neden olmuştur. Devletler, egemenlikleri çerçevesinde, kendi mali sınırları içinde vergilendirme yetkisine sahip olmakla birlikte, bu yetkiler zaman zaman uluslararası düzeyde çakışmalar yaratabilmektedir. Bu çakışmaların çözülmesi adına, devletler arasın-

daki vergi anlaşmaları ve iş birlikleri giderek daha önemli bir hale gelmektedir. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (“Organisation for Economic Co-operation and Development” –“OECD”)’nin geliştirdiği ve ülkelerin kendi iç hukuklarına çoğunluğunun benzer şekillerde dahil ettiği küresel asgari kurumlar vergisi düzenlemesi, özellikle vergi cennetlerinin ve bütçe açıklarının yarattığı sorunlara yönelik bir çözüm olarak ortaya çıkmıştır.

Türkiye de dijital ekonominin yaygınlaşması ile son yıllarda, küresel vergi düzenlemelerine paralel olarak kendi vergi politikalarını şekillendirmiştir. 7524 sayılı Kanun ile, kurumlar vergisi

mükelleflerine %10'dan az olmamak üzere yurt içi asgari kurumlar vergisi uygulanması kararlaştırılmıştır. Bu düzenleme ile, daha önce yaşanan vergi kayıplarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. 28.09.2024 tarihinde yayımlanan Tebliğ'deki değişikliklerle, Maliye, asgari kurumlar vergisi hesaplanırken geçmiş yıl zararlarının matrahtan düşülmeyeceğini ve bu zararların asgari vergi hesaplamasında dikkate alınacağını ifade etmiştir. Kanun'un komisyonlarda görüşüldüğü andan itibaren tartışılan bu konuda İdare'nin getirdiği yaklaşım, kanaatimizce de yasa koyucunun iradesi bakımından idareye verilen yetkinin aşımı olarak yorumlanabilecektir.

Nitekim, Danıştay da konudan etkilenmesi muhtemel bir mükellef bakımından yapılan yürütmenin durdurulması talepli bir başvuruya istinaden konuyu inceleyerek, 10.02.2025 tarihli kararında, bu düzenlemenin hukuki dayanağının eksik olduğu ve yetki aşımı oluşturduğu gerekçesiyle, konuyla ilgili Tebliğ'de yer alan bölümlerin yürütmesini durdurmuştur. Danıştay'ın vermiş olduğu yürütmeyi durdurma kararı kanaatimizce de hukuken yerinde olup benzer konular hakkındaki önceki kararlar da incelendiğinde, Tebliğ'in iptali yönünde bir karar verilmesi olası olsa da bu iptal kararının ardından, geçmiş yıl zararlarının matrah hesabına dahil edilmemesi konusunun yasallaşması ve verginin yasallığı ilkesine uygun şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

I. ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ

7524 sayılı Kanun ile 32/C maddesi KVK'ya eklenmiştir. İlgili maddenin ilk fıkrasında 32. ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamaz denildikten sonra ikinci fıkrasında detaylı olarak kurum kazancından düşülecek istisna ve indirimler sayılmıştır. Nitekim, aynı maddede mükellefiyet bakımından da bir belirleme yapılmış olup 4. fıkra da görüleceği üzere ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu

madde hükümleri uygulanmaz denilerek yeni işletmelerin belirli süre ile istisna kapsamında olduğu belirtilmiştir. Bu bakımdan ilgili maddede hem indirim ve istisnalar hem de hesaplamanın nasıl olacağı geniş ve açık şekilde belirtilmiştir. Maddenin 7. fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin yalnızca maddenin ilk fıkrasındaki oranın; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirme veya bir katına kadar arttırma olduğuna dikkat edilmelidir.

Geçmişte, yasal düzenlemelere¹ dayanılarak çıkarılan 43 ve 50 Seri No.lu KVK Genel Tebliğlerinde, geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi hesaplamasında matrahtan düşülebileceği kural olarak kabul edilmiştir. Ancak burada öz sermaye karşılaştırmasından doğan zararların asgari kurumlar vergisi matrahına dahil edilmeyeceği, uygulanan indirim ve istisnalardan kaynaklanan zararların ise matraha dahil edileceği belirtilmiştir. Nitekim 3946 sayılı Kanun döneminde de ayrımı düzenleyen 50 Seri No.lu KVK Tebliği'nin ilgili kısmının iptali için dava açılmış, Danıştay ise söz konusu Tebliğ'in indirim ve istisnalardan kaynaklanan zararların asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyeceğine ilişkin açıklamalarını, Kanun'da geçmiş yıl zararlarının kaynaklarına göre bir ayrıma tabi tutulacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığı gerekçesiyle iptal etmiştir².

Aynı şekilde, Tebliğ öncesi dönemdeki bir tartışmada asgari kurumlar vergisi düzenlemesinin amacı devletin mükelleflere teşvik olarak sağladığı indirim ve istisnaların neden olduğu düşük oranlı vergilemenin önlenmesi olduğundan ilgili dönemde kâr bulunması halinde asgari kurumlar vergisi matrahından düşülemeyecek olan bir indirim ve istisna tutarının, bu dönemde ortaya çıkan zararı artırarak gelecek döneme devrettiğinde de aynı işleme tabi tutulması yani yurt içi asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmemesi gerekir³ denilmiştir. Aksi bir uygulama, gider fazlalığı mahiyetindeki geçmiş yıllar mali zararları

¹ 11.7.1992 tarih ve 21281 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3824 sayılı Kanun ve 26.12.1993 tarih ve 21804(Mük.) Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3946 Sayılı Kanun

² Danıştay 4. Dairesi'nin 20.03.1996 tarih ve E.1995/2669, K.1996/1076 sayılı kararı

³ Erdal GÜLEÇ, "Yurt İçi Asgari Kurumlar Vergisi", Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2024, Yıl:44 S.517

üzerinden %10 oranında yurt içi asgari kurumlar vergisi alınmasına yol açar ki bunun haksızlığı ve hukuksuzluğu ortadadır⁴.

Tebliğ düzenlemesi ise yedinci fıkradaki yetkiye dayanarak 28.09.2024 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak Kanun uygulaması ile birlikte yürürlüğe girmiştir. Burada Tebliğ hükümleri yayımlanana kadar olan süreçte Kanun’da açıkça belirtilmediğinden geçmiş yıllar kârlarının matrahtan düşürülüp düşürülme-yeceği tartışılmaktaydı. Tebliğ’in 32.5.4 alt bölümünde *“Beyannamelerde indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararları asgari kurumlar vergisi matra- hından düşülmeyecek ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.”* ve 32.5.6 alt bölümünde *“Asgari vergi hesabında, geçmiş yıl za- rarları da kurum kazancından düşülmeyecek ve as- gari vergi hesaplamasında dikkate alınacaktır.”* pa- ragrafları ile 32.5.6 alt bölümünde üçüncü ve beşinci örneklerde yine geçmiş yıl zararlarını hesaba dahil eden bölümler yer almaktadır. Bu bakımdan her ne kadar ilgili tartışmalar dahil edilip edilmeyeceği konusunda sona erse de bu kez de geçmiş yıl zararlarının hesaba da- hil edilmesinin kanunilik ilkesine aykırılığı ve Tebliğ’deki düzenleme ile Maliye Bakanlığı’nın kendisine Kanun ile verilen yetkinin dışına çıktığı tartışılmaya başlanmıştır.

Aşağıda, Danıştay kararı detaylı ele alınır- ken açıklanacağı üzere kanaatimizce de Ka- nun’da açıkça hangi alanlarda Bakanlığa dü- zenleme yetkisi verildiği belirtilmiş ve Kanun maddesinde hesaplamanın nasıl yapılacağı ne- lerin dahil edilip edilmediği açıkça yazılmışken Maliye Bakanlığı’nın Tebliğ ile geçmiş yıl zarar- larını matrah hesabına dahi etmesi kanunilik ilkesine aykırıdır.

II. KANUNİLİK İLKESİ

Tebliğ ile benimsenen hesaplama yöntemi Kanun’da olmadığı gibi İdareye bu şekilde ya- rarlanılacak istisnayı azaltacak bir düzenleme yapma yetkisi de verilmemiştir. Oysa kanunla verilmiş olan bir istisnanın ancak bir kanun- la sınırlandırılması gerekmektedir. Bu kapsamda

Tebliğ, açıklayıcı bir tebliğ olmanın ötesine ge- çerek düzenleyici açıklamalara yer vermiştir.

Normlar hiyerarşisine göre; yukarıdan aşağıya doğru “Anayasa”, “Kanun”, “Kanun Hükmünde Kararname”, “Tüzük”, “Yönetme- lik” ve “diğer alt düzenleyici işlemler” şeklinde sıralanan normlardan, alt kademede yer ala- nın, üst kademede ki norma aykırı olması veya onun kapsamını aşan düzenlemeler içermesi mümkün değildir. Bu sıralamanın tabii bir so- nucu olarak, normlar hiyerarşisinde üst kade- mede yer alan yasal kurallara aykırı düzenle- yici tasarrufların idare tarafından yürürlüğe konulmasının açıklanan ilkeye aykırılık oluş- turacağı tartışmasızdır.

Nitekim, Danıştay 15. Dairesi’nin 07.10.2015 tarih ve E.2013/14375, K.2015/5726 sayılı kara- rında da yönetmeliğin kanunlara aykırı ola- mayacağından bahsedilmiştir:

“...Normlar hiyerarşisine göre alttaki normların üst normlara uygun olması gerektiği ve üst normları daraltıcı, kısıtlayıcı hükümler içermeyecekleri hu- susu hukukun temel ilkelerinden birisidir. Kanunda öngörülme- yen bir sınırlamanın, idarece yapılacak düzenlemelerle getirilebileceğinin kabulünün, hak- kın özüne dokunma anlamı taşıyacağı şüphesizdir. Bu manada, yasada öngörülme- yen bir koşulun yö- netmelikle ya da herhangi bir genel düzenleme yolu ile getirilmesi hukuken mümkün değildir. Bu durum- da kanunda öngörülme- yen süre kısıtlamasının dava konusu yönetmelik düzenlemesi ile getirilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır...”

Vergi İdaresinin, uygulama birliğini sağ- lamak üzere çıkardığı, mevcut vergi kanun- larının nasıl anlaşılacağı ve nasıl uygulanaca- ğına ilişkin metinler olan “tebliğ” de idarenin bir genel düzenleyici işlemi olduğundan bu düzenlemeyle yasada öngörülme- yen bir ko- şulun getirilmesi mümkün değildir. Kararda belirtildiği üzere kanunda öngörülme- yen bir sınırlamanın, idarece yapılabilecek düzenle- melerle getirilemeyeceğinden hareketle; yö- netimin genel düzenleyici işlemlerinden biri olan tebliğin kanunda yer almayan bir kural koyması veya kanunda yer alan bir kuralı sı- nırlandırması mümkün değildir.

Aynı şekilde, Danıştay 8. Dairesi'nin 23.06.2020 tarih ve E.2020/2774 sayılı kararında da;

“...İdareler, normlar hiyerarşisine aykırı olmayacak şekilde, kamu hizmetlerini yerine getirmede etkinliğin sağlanması için gerekli önlemleri alma, bu kapsamda düzenleyici işlemler yapma yetkisine sahip olduklarından, kamu hizmetlerinin hangi koşullar altında ve nasıl yürütüleceğini önceden saptamak her zaman mümkün olmadığından, gelişen durumlara göre ortaya çıkan ihtiyaçları karşılayabilmek amacıyla yönetmeliklerle ve daha alt düzenleyici işlemler ile düzenleme yapmak hususunda takdir yetkisine sahip bulunmaktadır.

İdarelerin yönetmelik ve daha alt düzenleyici işlemler ile düzenleme yetkisi, yasama organının çizdiği sınırlar içinde, başta Anayasa olmak üzere, kanuna üst hukuk normlarına aykırı olmamak kayıt ve şartına bağlı olarak gerçekleşebilir...”

şeklinde belirtilmiştir. Söz konusu karar da göstermektedir ki idareler sahip oldukları, düzenleyici işlemlerden biri olan tebliğ ile düzenleme yapmak hususundaki takdir yetkilerini ancak kanuna üst hukuk normlarına aykırı olmamak kaydıyla kullanabilirler.

Bu kapsamda Tebliğ ile usul ve esasların belirlenmesinden ziyade, mükelleflere, normlar hiyerarşisinde daha üst konumda bulunan Kanun hükümlerini mükellef aleyhine daraltıcı hükümler getirdiği ve bu suretle düzenleyici işlemde yetki aşımı nedeniyle hukuka uyarlık bulunmadığı açıktır.

Öte yandan, Kanun'da istisna ve indirimler ile hesaplama dahil edilecek kalemlere yer verilmiş, bunlara ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi ve/veya bunlara ekleme çıkarma yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmemiştir. Söz konusu Kanun maddesinin 7. fıkrasında “maddenin ilk fıkrasındaki oran; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sifra kadar indirme veya bir katına kadar arttırma” yetkisi İdare'ye verilmiştir. Bu bakımdan kanun koyucunun burada bilinçli olarak bu madde nezdinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki vermediği açık olup bu durum kanunilik ilkesine ve normlar hiyerarşisine aykırıdır.

Bilindiği üzere, Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrası uyarınca “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” Burada önemli olan husus, vergilendirmede olduğu üzere “değiştirme” ve “kaldırma”nın da ancak bir kanunla olabileceğinin bir anayasal norm düzeyinde kabul edilmiş olmasıdır. Bununla birlikte asgari kurumlar vergisi matrah hesaplamasında her ne kadar kanun ile sayılmasa da Tebliğ ile matrahtan düşülebileceğine ilişkin olarak getirilmiş olan bu düzenleme, Kanun ile getirilen istisna kapsamını gereğinden fazla kısıtlamış olduğu gibi bu kısıtlamayı yapma yetkisi de Tebliğ'i hazırlayan İdare'ye tanınmamıştır. Bu sebeple de Tebliğ, Anayasa'daki en temel ilkelerinden olan kanunilik ilkesine açıkça aykırıdır.

Nitekim, Danıştay 7. Dairesi'nin 09.04.2015 tarih ve E.2011/4864, K.2015/1935 sayılı kararında da,

“...Öte yandan; normlar hiyerarşisine göre, yukarıdan aşağıya doğru “Anayasa”, “Kanun”, “Kanun Hükmünde Kararname”, “Tüzük”, “Yönetmelik” ve “diğer alt düzenleyici işlemler” şeklinde sıralanan normlardan, alt kademedede yer alanın, üst kademedeki norma aykırı olması veya onun kapsamını aşan düzenlemeler içermesi mümkün değildir. Bu sıralamanın tabii bir sonucu olarak, normlar hiyerarşisinde üst kademedede yer alan yasal kurallara aykırı düzenleyici tasarrufların idare tarafından yürürlüğe konulmasının açıklanan ilkeye aykırılık oluşturacağı tartışmasızdır.

...Bu bakımdan; Tebliğ ile yapılan düzenleme, yukarıda sözü edilen normlar hiyerarşisi ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu gibi geçmişe etkili sonuç doğurması nedeniyle...”

denilerek tebliğlerin kanunun verdiği yetkiyi aşarak çıkarılamayacağı gerekçesiyle ilgili tebliğ iptal edilmiştir⁵.

Bu bakımdan Kanun'un asgari kurumlar vergisinin matrah hesaplamasına ilişkin hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yetki aşımı yapılarak kullanıldığından düzenlenmiş olan bu Tebliğ “verginin yasallığı ilkesi”ne aykırılık teşkil etmektedir.

5 Aynı yönde: Danıştay 10 Dairesi'nin 15.10.2020 tarih ve E.2017/1143, K.2020/3844 sayılı kararı

III. DANIŞTAY'IN YÜRÜTMİYİ DURDURMA KARARI

Daha önceki bölümlerde belirttiğimiz üzere Danıştay, İdare'nin kendisine Kanun ile verilen yetkiyi aşarak düzenlemeler yaptığı hallerde genel olarak, yürütmeyi durdurma ya da iptal kararları vermiştir. İşbu çalışmada ele alınan konu bakımından da Danıştay 3. Dairesi, 10.02.2025 tarih ve E.2024/5700 sayılı kararıyla:

“...KVK'nın 32/C maddesinde geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceğine ilişkin bir düzenlemenin yer almadığı, bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiş bir yetkinin de olmadığı, bu nedenle Maliye'nin geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği hususunda yaptığı düzenlemenin yetki aşımı kapsamında KVK'nın 32/C ve Anayasanın 73. maddelerine aykırı olduğu” gerekçesiyle 23 Seri No.'lu Tebliğ'in “32.5. Yurtiçi asgari kurumlar vergisi” bölümünün “32.5.4.” ve “32.5.6.” alt bölümlerinin yedinci paragrafları ile “32.5.6.” alt bölümünde yer alan üçüncü ve beşinci örneklerin geçmiş yıl zararlarını ilgilendiren kısımlarının yürütmesinin durdurulmasına karar vermiştir.

Kararda, “...yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken 1. fıkrada belirtilen kurum kazancından 2. fıkrada sayılan istisna ve indirimlerin düşüleceğinin belirtildiği, bunların dışında asgari verginin matrahının hesaplanmasına yönelik başkaca bir belirleme yapılmadığı ve davalı idareye matrahın belirlenmesine yönelik bir yetki verilmediği gibi indirim ve istisnalar dışında kalan diğer unsurların asgari verginin matrahından düşülmesine izin verilmeyeceğine dair bir yasal düzenleme de bulunmadığı anlaşılmış olup geçmiş yıl zararlarının asgari kurumlar vergisi matrahından düşülmeyeceği ve asgari kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağına ilişkin dava konusu düzenlemede hukuka uygunluk bulunmadığı ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğmasına yol açabileceği sonucuna ulaşıldığından...” ifadesine yer verilmiştir. Öte yandan işbu çalışmanın önceki bölümlerinde de benzer şekilde ifade edildiği üzere “...geçmiş yıl zararlarının, dönem sonu ve dönem başı öz sermaye karşılaştırması

sonucu ticari bilanço zararı olarak ortaya çıkabilmesinin yanında çeşitli istisnalardan faydalanılması sonucu mali zarar olarak da ortaya çıkabilmesi mümkündür. Düzenlemenin amacının, çeşitli indirim ve istisnalar nedeniyle düşük vergilemenin önlenmesi olduğu belirtilmesine karşın bu mahiyette olmayan gider fazlalığından kaynaklanan geçmiş yıl zararlarının asgari vergi matrahından düşülmesine izin verilmemesi, ticari bilanço zararı üzerinden %10 oranında vergi alınmasına yol açacağından kurumlar vergisinin konusunun, Kanun'un 1. maddesinde sayılan kurumların kazançları olduğu dikkate alındığında, geçmiş yıl zararından dolayı vergiye tabi kazancı olmayan bir mükellefin dava konusu düzenleme nedeniyle vergi ödemek zorunda kalacağı da açıktır⁶...” denilerek kararda, Tebliğ düzenlemesi gelmeden önce yapılan tartışmalar bakımından yine yukarıda açıklanan verginin yasallığı ilkelerine paralel yönde hüküm verilmiştir.

Bu bakımdan, Danıştay'ın daha önce vermiş olduğu kararlara paralel olarak kanunilik ilkesine aykırı olan söz konusu Tebliğ'in ilgili bölümlerinin yürütmesinin durdurulmasına karar vermesi kanaatimizce hukuka uygun bir karardır. Her ne kadar işbu çalışmanın yapıldığı süreçte Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın herhangi bir itiraz yoluna başvurup başvurmadığı bilinmiyor olsa ya da konuya ilişkin bir iptal kararı olmasa da Danıştay'ın çalışmamızın önceki bölümlerinde verilen kararlarındaki örneklerle bakıldığında Tebliğ'in iptali yönünde karar vermesi olasıdır. Ancak bu iptal kararının akabinde geçmiş yıl zararlarının matrah hesabına dahil edilmemesi konusu istisnalardan biri olarak yasallaşmalıdır ve konuyla ilgili tartışmalara verginin yasallığı ilkesine uygun şekilde bir son verilmelidir.

SONUÇ

Vergi hukuku bakımından küreselleşme ve dijitalleşme ile gelen sorunlara çözüm olarak getirilen asgari kurumlar vergisi müessesesi 2025 yılından itibaren uygulanmak üzere 7524 sayılı Kanun ile getirilmiştir. Kanun'un teklif aşamasından beri geçmiş yıl zararlarının matrah hesabına dahil edilip edilmemesi hakkında sessiz kalınması ve önceki dönemlerde kural olarak matrah

6 Abdullah TOLU, “Danıştay asgari vergide Maliye'yi şok etti!”, Erişim Tarihi: 10.04.2025, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/danistay-asgari-vergide-maliye-yi-sok-etti/804139?ysclid=m99vgtohyh729434563>

hesabına önemli bir ayrıma yer verilerek alınmaması bakımından tartışma bulunmaktadır. Kanun düzenlemesinde birçok istisna sayıldığı ve İdareye yalnızca oran konusunda düzenleme yetkisi verildiği halde geçmiş yıl zararlarının Tebliğ ile matrah hesabına dahil edilmesi Tebliğ'in ilgili kısımlarının kanunilik ilkesine aykırı olduğu düşünülməsi sebebiyle iptali istemi ile Danıştay'a taşınmasına sebep olmuştur.

Konu hakkında, yetki aşımı gerekçesiyle verilen Danıştay'ın yürütmeyi durdurma kararı, Türkiye'deki vergi sisteminin hukuk devleti ve onun gereği olan kanunilik ilkesinin işleyişi açısından önemlidir. Danıştay'ın önceki dönemlerde de benzer kararlar vermesine de bakıldığında bu karar, idarenin, yasa koyucunun belirlediği sınırlar içinde kalarak düzenlemeler yapması gerektiğini ve her düzenlemenin kanuni dayanaklarıyla uyumlu olması gerektiğini bir kez daha hatırlatmaktadır. Bu bakımdan Danıştay'ın vermiş olduğu yürütmeyi durdurma kararı kanaatimizce de hukuken yerindedir. Danıştay'ın benzer konular hakkındaki kararları incelendiğinde, Tebliğ'in iptali yönünde bir karar verilmesi olası olsa da bu iptal kararının ardından, geçmiş yıl zararlarının matrah hesabına dahil edilmemesi konusunun yasallaşması ve verginin yasallığı ilkesine uygun şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

DİJİTAL HİZMET VERGİSİNE GENEL BİR BAKIŞ

Mine BEYAZHANÇER

Avukat

Berru Ceren ZİYAGİL

Avukat

ÖZET

Ekonomik faaliyetler büyük ölçüde sanal ortamlara taşınırken, vergi sistemlerinin de bu değişimlere ayak uydurması gerekliliği hasıl olmuştur. Dijital hizmet vergisi, 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun” ile Türk vergi sistemine dahil olmuştur.

İşbu makalede, dijital hizmet vergisinin OECD’nin önerileri doğrultusunda nasıl şekillendiği ve Türkiye’deki uygulamanın getirdiği yenilikler ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dijital Hizmet Vergisi, Dijitalleşme, Vergilendirme.

GİRİŞ

Dijital teknolojilerin hızla gelişmesi ve ekonomik faaliyetlerin giderek sanal ortamlara taşınması, mevcut vergi sistemlerini yeni gelişmelere ayak uydurmaya yöneltmiştir. Bu durum, dijital hizmet sunan çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde kamu maliyesi açısından bir boşluk yaratmaktaydı.¹

Bu bağlamda, birçok ülke dijital ekonomiyi kapsayacak şekilde vergi politikalarını güncellemeye başlamış; dijital hizmet vergileri gündeme gelmiştir. Türkiye’de de dijital hizmet vergisi (“DHV”), 7 Aralık 2019 tarihli 7194 sayılı “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun” (“7194 sayılı Kanun”) ile vergi sistemine dahil olmuştur.

Bu kapsamda makalemizde öncelikle dijital ekonomiye yönelik güncel vergi uygulamaları, OECD yaklaşımı özelinde incelenecek, ardından 7194 sayılı Kanun’a ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

I. DİJİTAL HİZMET VERGİSİNE OECD YAKLAŞIMI

Birçok ülkede teknoloji şirketlerinin brüt gelirleri üzerinden dijital hizmet vergisi ihdas etmeye yönelik bir yaklaşım benimsense de bu durum eşitlik ilkesine aykırılık ve vergi yığılması (tax pyramiding) olarak bilinen olgunun ortaya çıkmasına neden olduğu gibi gerekçelerle eleştirilmektedir.²

OECD, dijitalleşen ekonomiyle birlikte ortaya çıkan bu yeni vergi sorunlarına uluslararası düzeyde çözüm üretmek amacıyla çeşitli çalışmalar yürütmüştür. OECD’nin Ekim 2021 tarihinde yayımladığı iki sütunlu çözüm bildirisinde, dijitalleşmenin ortaya çıkardığı vergi sorunlarına yönelik kapsamlı ve çok taraflı bir çözüm geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda, Birinci Sütun, özellikle dijital hizmetler sunan ve küresel ölçekte faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin, yalnızca fiziksel varlıklarına göre değil faaliyet sürdürdükleri pazarlarda da vergilendirilmesini öngörmektedir. OECD, bildirisinde bu yeni yapının vergilendirme yetkisinin daha adil bir şekilde yeniden tahsisini sağlayacağını açıklamıştır.³ Bu düzenleme, özellikle dijital işletmelerin faaliyet gösterdiği ülkelere

¹ Bunn, D. Asen, E. Enache, C. (2020). *Digital Taxation Around the World*, Tax Foundation, s. 1.

² Tax Foundation. (2023a). *Tax Pyramiding*. TaxEDU. (<https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/tax-pyramiding/>)

Tax Foundation. (2023b). *Testimony: Pillar One & Digital Services Taxes*. (https://taxfoundation.org/testimony/pillar-one-digital-services-taxes/#_ftn4)

³ OECD. (2021). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – October 2021*. (<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>)

daha fazla vergilendirme yetkisi tanıyarak, küresel ölçekte vergi tabanının aşındırılmasını ve kârların farklı ülkelere kaydırılmasının önlemeye yönelik önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.

OECD'nin Kapsayıcı Çerçeve (Inclusive Framework) altında geliştirilen ve iki temel sütundan oluşan küresel vergi reformu kapsamında Birinci Sütun (Pillar One), çok uluslu dijital şirketlerin kârlarının faaliyet gösterdikleri pazarlara yeniden dağıtılmasını öngörürken; İkinci Sütun (Pillar Two), küresel asgari kurumlar vergisi oranı belirlenmesini amaçlamaktadır. Bu reform, dijital hizmet sağlayan şirketlerin vergi ödemekten kaçındığı yönündeki eleştirilere karşı uluslararası düzeyde adil ve etkin bir çözüm sunmayı hedeflemektedir.

Sonuç olarak, OECD'nin dijital hizmet vergisi-ne ilişkin yaklaşımı, dijitalleşmenin yarattığı vergi boşluklarını kapatmaya yönelik küresel ölçekte bir adım atmaktır.

II. TÜRKİYE'DE DİJİTAL HİZMET VERGİSİ UYGULAMASI: 7194 SAYILI KANUN'UN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye'de dijital ekonomiden elde edilen gelirlerin etkin biçimde vergilendirilmesi amacıyla atılan en somut adım, 7 Aralık 2019 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7194 sayılı Kanun ile olmuştur. Bu düzenleme ile Türk vergi sistemine dijital hizmet vergisi kavramı resmen dahil edilmiştir. Kanun kapsamında; dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri, kullanıcıların etkileşimiyle oluşturulan içeriklerin satışı ve dijital ortamda mal veya hizmet satışı gibi faaliyetlerden elde edilen gelirler için dijital hizmet vergisi ihdas edilmiştir.

7194 sayılı Kanun, verginin matrahını brüt hasılat olarak tanımlamış ve vergi oranını başlangıçta %7,5 olarak belirlemiştir. Bu oranı %1 ila %15 arasında değiştirilebilme yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilmiştir. Vergi, yıllık olarak 75 milyon TL ve üzerinde Türkiye kaynaklı hasılat elde eden, ayrıca dünya genelinde 750 milyon Euro'nun üzerinde küresel hasılat sağlayan şirketleri kapsamaktadır. Bu eşik değerlerin, uygulamanın yalnızca büyük ölçekli uluslararası

şirketleri hedef aldığına işaret ettiği ve bu yönüyle OECD'nin dijital hizmet vergilerine ilişkin eleştirileriyle benzeştiği söylenebilir.

Ancak Türkiye'deki uygulama bakımından da uluslararası literatürde tartışılan eşitlik ilkesi açısından bazı sorunlar taşıdığı görülmektedir. Verginin sadece belirli faaliyet türlerine uygulanması, sektörel ayrımcılığı beraberinde getirmekte; bu durum eşitlik ilkesini zedeleyebilmektedir. Ayrıca kazanç yerine brüt gelir üzerinden vergi alınması, şirketlerin kârlılık düzeyine bakılmaksızın vergi yükü doğurmakta ve bu da yatırım ortamında öngörülebilirliği azaltmaktadır.

Bununla birlikte, Türkiye'nin dijital hizmet vergisi uygulaması hazine geliri açısından kısa vadede olumlu sonuçlar doğuracak olsa da uluslararası vergi uyumu ve yatırım çekiciliği açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle OECD'nin iki sütunlu çözüm önerisi bağlamında, Türkiye'nin de taraf olduğu çok taraflı mutabakatlar dikkate alınarak dijital hizmet vergisinin yeniden gözden geçirilmesi ve bu vergisel yapının küresel reformlarla uyumlaştırılması, olası çifte vergilendirme risklerini azaltmak açısından önem taşımaktadır.

Sonuç olarak, 7194 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren dijital hizmet vergisi, dijitalleşmenin vergisel etkilerine yönelik ulusal düzeyde bir yanıt niteliği taşısa da anayasal ilkelere ve uluslararası normlara uyumlu olması konusunda değerlendirilmeye gereksinim duymaktadır.

a. Verginin Konusu

7194 sayılı Kanun'un 1. maddesinde dijital hizmet vergisinin konuları;

- *Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetlerinden*
- *Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden*

- *Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetlerinden (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil)*
- *Yukarıda sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden*

elde edilen hasılat olarak sayılmaktadır.

Kanun maddesinin tam metninde geçen “ve benzerleri” ifadeleri verginin kanuniliği ilkesini de zedeler niteliktedir. Elbette ki kanunların dijital dünyadaki gelişmeler ile eşzamanlı olarak yayımlanması mümkün değildir. Ancak olası uyuşmazlıkların önlenmesi adına özellikle dijital hizmetlere ilişkin kanunların daha kazuis-tik yapıda düzenlenmesi ve hızlı şekilde günümüz dünyasına adapte olması faydalı olacaktır.

Mezkur 1. maddenin yorumlanması açısından Maliye Bakanlığı tarafından 20.03.2020 tarih ve 31074 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği (“Tebliğ”) önem arz etmektedir. Tebliğ hükümlerinde 7194 sayılı Kanun kapsamında örnekler kapsamında açıklanmaktadır. Ancak bu Tebliğ’de yer alan örnek ve açıklamaların her iş modeli kapsamında düzenlenmesi ve uygulanması mümkün değildir. Bu durumda İdare ve mükellefler arasında uygulamada görüş ayrılıkları olması muhtemeldir.

Ayrıca bu maddeden anlaşılmaktadır ki dijital hizmet vergisinin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Bunların, GVK ile KVK bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine tesir etmemektedir⁴. Burada önemli olan hizmetin niteliği ve hizmetten bir hasılat elde edilmesidir.

b. Muafiyet ve İstisnalar

7194 sayılı Kanun’un 4. maddesi muafiyet ve istisnaları düzenlemektedir. Bu kapsamda ilgili hesap döneminden önceki hesap döneminde, 7194 sayılı Kanun’un 1. maddesinde sayılan hizmetlere ilişkin, Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaftır. Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun üyesi olması hâlinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılat dikkate alınmaktadır.

Eğer ki ilgili dönemi içerisinde yukarıda yer alan hadlerin her ikisi de birlikte aşılsa, muafiyet sonra erer ve haddin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlar. Söz konusu hadlerin aşılp aşılmadığının tespitinde ise, hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hasılat dikkate alınır. Ayrıca iki hesap dönemi boyunca arka arkaya yukarıdaki hadlerden birinin altında kalanların vergi muafiyeti izleyen hesap döneminden itibaren yeniden başlayacaktır.⁵

DHV’ye ilişkin istisnalara ise maddenin devamında sayma suretiyle yer verilmektedir. Dijital hizmet vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin, ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiştir.

7194 sayılı Kanun’un bu bölümü, yalnızca büyük ölçekli dijital hizmet sağlayıcılarının vergilendirilmesini hedefleyen bir yaklaşımı ortaya koymaktadır. Bu durum piyasa rekabetinde küçük işletmelerin daha fazla fırsat elde etmelerini sağlayacaktır.

⁴ Fatih SARAÇOĞLU ve Birkan KAHRAMAN, “Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak 2020, ss. 9-17.

⁵ Dr. Altan RENÇBER, “Dijital Hizmet Vergisi İlk İzlenimler, Sorun ve Sorunsallar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak 2020, ss. 27-35.

SONUÇ

DHV, dijital ekonomiden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini amaçlayan önemli bir adımdır. Uygulamada karşılaşılan bazı sorunlar, bu yeni vergi türünün hem anayasal vergilendirme ilkeleriyle hem de uluslararası normlarla uyum içinde olup olmadığı tartışmalarını doğurmaktadır.

Özellikle, verginin kapsamının geniş ve yoruma açık bir şekilde düzenlenmesi, mükellefiyet kriterlerinin net olmaması ve kazanç yerine brüt hasılat üzerinden vergi alınması gibi hususlar, hukuki öngörülebilirlik ve adalet ilkeleri açısından eleştiriye açıktır. Bu çerçevede, DHV uygulamasının daha kazuistik ve açık bir yapıya kavuşturulması hem mükellefler hem de idare açısından uygulama birliğinin sağlanması adına elzemdir.

Son dönemde Vergi İdaresi tarafından yalnızca dijital hizmet vergisi kapsamında vergi incelemelerine başlanmış olması, bu konunun önümüzdeki süreçte hem Vergi İdaresi hem de mükellefler açısından gündemde kalmaya devam edeceğine işaret etmektedir.

TÜRKİYE’DE TİCARİ DEFTERLERİN DİJİTALLEŞMESİ: YENİ TEBLİĞ VE ELEKTRONİK DEFTER SİSTEMİ

Melike ÖZYİĞİT

Avukat

ÖZET

14 Şubat 2025 tarih ve 32813 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ve 1 Temmuz 2025 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecek olan İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğ (“Tebliğ”) belirli şirketlerin muhasebesiyle ilgili olmayan bazı ticari defterlerin elektronik ortamda tutulmasını zorunlu hale getirmiştir. Her ne kadar Tebliğ bazı şirketler için bu defterlerin Elektronik Defter Sistemi (“Sistem”)’nde elektronik olarak tutulmasını zorunlu tutarken, bu zorunluluğa tabi olmayan şirketlerin ise ihtiyari olarak ilgili sistemden faydalanması imkânı tanınmıştır. İşbu makalede Tebliğ ile düzenlenen bazı ticari defterlerin Sistem’de tutulmasına ilişkin kapsam, elektronik ortamda tutulacak defterler, uyum süreci, teknik gereklilikler, hukuki sorumluluk ve yaptırımlara ilişkin özellikler arz eden diğer hususlar ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Ticari Defter, Elektronik Defter Sistemi, Tebliğ, Yaptırım, Teknik Gereklilikler.

GİRİŞ

Ticari defterler, şirketlerin hukuki varlığını, mali faaliyetlerini ve yönetsel karar süreçlerini belgeleyen temel araçlardır.¹ Bu defterler, yalnızca şirket içi düzenin sağlanmasında değil aynı zamanda vergi uyumu, denetim süreçleri ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na (“TTK”) göre yargı mercileri nezdinde delil olarak kullanılabilme yönüyle de kritik öneme sahiptir. Günümüzde teknolojinin ve dijitalleşmenin etkisiyle bu kayıtların elektronik ortamda tutulması bir zorunluluk hâline gelmiş olup elektronik defter uygulamaları; zaman, maliyet ve verimlilik avantajlarının yanı sıra güvenli belge oluşturma, şeffaflık sağlama ve çevre dostu kurumsal dönüşüm gibi birçok katkı sunmaktadır. Bu çerçevede, 14 Şubat 2025 tarih ve 32813 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak 1 Temmuz 2025 itibarıyla yürürlüğe girecek olan Tebliğ, ticari hayatın dijital

dönüşümünde önemli bir adımdır. Tebliğ ile belirli defterlerin elektronik ortamda tutulması zorunlu hâle getirilerek hem hukuki düzenlemelerle uyum hem de kurumsal dijitalleşme hedeflenmektedir.

I. TEBLİĞ’İN KAPSAMI VE ELEKTRONİK ORTAMDA TUTULACAK DEFTERLER

Söz konusu Tebliğ, TTK uyarınca tutulması zorunlu olan ancak doğrudan muhasebe kayıtlarıyla ilişkili olmayan belirli ticari defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, saklanması ve gerektiğinde ibraz edilmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. Bu kapsamda, Tebliğ’in 2. maddesine göre, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, müdürler kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin idari, yapısal ve hukuki karar süreçlerini belgeleyen defterler, Tebliğ’in uygulama alanına dâhil edilmiştir. Öte yandan, yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, kasa defteri, stok defteri gibi doğrudan muhasebe sistemiyle bağlantılı olan defterler ise Tebliğ kapsamı dışında bırakılmıştır.

¹ Gökhan Ahi, *Ticari Defterler ve Kayıtlar Neden Önemlidir?* <https://ahi.av.tr/ticari-defterler-ve-kayıtlar-neden-onemlidir/>,
Erişim Tarihi: 08.04.2025

Tebliğ hem yeni kurulan şirketler hem de mevcut şirketler için elektronik defter sistemine geçişte uyulması gereken süreleri ve işlemleri belirlemekte; ilgili defterlerin artık fiziki ortamda değil Ticaret Bakanlığı tarafından oluşturulan Sistem üzerinden elektronik ortamda tutulmasını zorunlu kılmaktadır.

Zorunluluk Kapsamındaki Şirketler

Tebliğ'in 5. maddesi uyarınca, aşağıdaki şirketler elektronik ortamda defter tutmakla yükümlüdür:

- **1 Ocak 2026 tarihinden itibaren yeni kurulan şirketler:** Bu tarihten sonra ticaret siciline tescil edilen şirketler, elektronik defter tutma zorunluluğuna tabidir.
- **Belirli şirketler:** Kuruluşu ve esas sözleşme değişikliği Ticaret Bakanlığı iznine tabi olan şirketler, bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, tüketici finansmanı ve kart hizmetleri şirketleri, varlık yönetim şirketleri, sigorta şirketleri, anonim şirket şeklinde kurulan holdingler, döviz büfesi işleten şirketler, umumi mağazacılıkla uğraşan şirketler, tarım ürünleri lisanslı depoculuk şirketleri, ürün ihtisas borsası şirketleri, bağımsız denetim şirketleri, gözetim şirketleri, teknoloji geliştirme bölgesi yönetici şirketleri, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler ile serbest bölge kurucusu ve işleticisi şirketler **1 Temmuz 2025** tarihi itibarıyla defterlerini elektronik ortamda tutma yükümlülüğü kapsamına alınmıştır.
- **İsteğe bağlı elektronik defter tutma:** Yukarıda belirtilen yükümlülük kapsamı dışında kalan şirketler yani Ticaret Bakanlığı iznine tabi şirketler dışında olup da 01.01.2026 tarihinden önce kurulan şirketlerin elektronik defter tutma zorunluluğu ihtiyari hale getirilmiş olup Tebliğ kapsa-

mında defterlerini elektronik ortamda tutmaya isteğe bağlı olarak karar verebilirler. Bu durumda, tüm defterlerin elektronik ortamda tutulması gerekmekte olup sisteme geçiş yapan şirketler tekrar fiziki defter tutma yöntemine dönemeyeceklerdir.

II. UYUM SÜRECİ

Elektronik defter tutma yükümlülüğüne tabi olan işletmeler, Tebliğ'in 1 Temmuz 2025 tarihinde yürürlüğe girmesinin ardından, en geç iki ay içinde elektronik defter sistemine geçiş yapmak zorundadır. Bu süreç, işletmelerin mevcut defter tutma sistemlerini gözden geçirmelerini, yeni düzenlemelere uygun hale getirmelerini ve ilgili yazılım altyapılarını entegre etmelerini gerektirir. İşletmeler, elektronik defter sistemine geçiş için gerekli düzenlemeleri yaparak noter onaylı kapanış defterlerini elektronik ortamda güvenli bir şekilde saklama ve dijital ortamda muhafaza etme yükümlülüğünü yerine getirmelidirler.

Tebliğ, elektronik defter sistemine geçiş için belirli bir süreç öngörmektedir:²

1. **Karar Alma:** Tebliğ'in 9. maddesine göre, **kuruluşundan itibaren defterlerini elektronik ortamda tutacak şirketlerde defterler**, şirketin ticaret siciline tescili ile eş zamanlı olarak Sistem'de oluşturularak aktif hale getirilecektir.

Fiziki olarak defter tutmakta iken elektronik ortamda defter tutma yükümlülüğü kapsamına giren şirketler ise bu yükümlülüğün başladığı tarihten itibaren en geç 2 ay içinde, Tebliğ'in EK-1 kısmında yer alan örneğe uygun yönetim kurulu veya müdürler kurulu tarafından alınan geçiş kararıyla birlikte notere başvurarak fiziki defterlerin kapanış onayını alacak ve aynı başvuru ile ayrı bir kuruma gitmeden sisteme geçiş işlemini tamamlayacaklardır.

2 Emrullah Saruhan, "Elektronik Ticari Defterlere Geçiş ve Yönetim Kurulu Toplantılarının Dijital Dönüşümü"

<https://www.linkedin.com/pulse/elektronik-ticari-defterlere-ge%C3%A7i%C5%9F-ve-y%C3%B6netim-kurulu-dijital-saruhan-sfhtf/>, Erişim Tarihi:10.04.2025

İsteğe bağlı olarak sisteme geçecek şirketlerde de defter kapanışları aynı şekilde yapılacak olup geçiş kararının noter onayı ile yıl sonuna kadar tamamlanması gerekmektedir. Eğer onay zamanında yapılmazsa, sonraki dönemlerde geçiş ancak aynı dönem içinde alınacak yeni bir kararla mümkün olacaktır.

2. Kullanıcı Tanımlama: Tebliğ'in 10. maddesine Sistem'i kullanacak kişiler, şirket yönetim organı veya yönetici ortaklar tarafından belirlenecek bir veya daha fazla sistem kullanıcısına aittir. Kullanıcı, şirketin kuruluşunda Tebliğ'de yer alan Ek-2'ye uygun olarak hazırlanan bir formla belirlenir ve bu form, yönetim organı üyeleri veya yönetici ortaklar tarafından onaylanarak MERSİS'e tanımlanacaktır. Şirket tescil edilince defterler kullanıcının erişimine açılacaktır. Elektronik defter tutmaya başlandığında ise kullanıcı Tebliğ'in 9. maddesine göre sisteme tanımlanacaktır. Kullanıcı değişikliği yapılması durumunda ise, Ek-2'ye uygun form ile notere veya ticaret sicili müdürlüğüne başvurulacak veya bu değişiklikler elektronik ortamda da yapılabilecektir. Eğer yönetim kayyımı atanmışsa, sisteme erişim yetkisi kayyımaya ait olup kayyım bu yetkisini devredebilecek ve yetki devri durumunda kayyım tarafından belirlenen kullanıcı için ilgili düzenlemeler uygulanmaya devam edecektir.

3. Defterlerin Oluşturulması:

• Pay Defteri

Tebliğ'in 6. maddesine göre; şirket kuruluşundan itibaren elektronik ortamda pay defteri tutacaksa, ilk kayıt MERSİS üzerinden şirket sözleşmesindeki bilgilerle oluşturulacak ve diğer bilgiler kullanıcı tarafından eklenecektir. Fiziki defter tutan şirketler elektronik sisteme geçerken, mevcut güncel kayıtlar kullanıcı tarafından sisteme aktarılacaktır. Pay devri sistem kullanıcıları tarafından kaydedilecek ve eğer şirket onayı gerekiyorsa, onay kararının bilgisi de sisteme girilecektir.

• Yönetim Kurulu Karar Defteri

Tebliğ'in 7. maddesine göre; yönetim kurulunda alınan kararlar, kullanıcılar tarafından Sistem'e yüklenir. Elektronik Toplantı Sistemi kullanan şirketlerde ve Bakanlık entegrasyonu kullanan şirketlerde kararlar otomatik olarak sisteme aktarılırken kendi Elektronik Toplantı Sistemini kuran veya destek alan şirketler, kararları bu sistemde ayrı bir alanda saklayabilir. Bu durumda, yalnızca Bakanlıkça belirlenen özet bilgiler sisteme aktarılır ve kararların sisteme yüklenmesi zorunlu değildir. Limited şirketlerde, elektronik ortamda müdürler kurulu karar defteri ayrı olarak tutulabilir ve bu defter için de yönetim kurulu karar defteriyle ilgili kurallar uygulanır.

• Genel Kurul Karar Defteri

Tebliğ'in 8. maddesine göre; genel kurul toplantı tutanağının sureti ve ekleri, kullanıcı tarafından genel kurul toplantı ve müzakere defterine yüklenir. Elektronik Toplantı Sistemi kullanan şirketlerde ise tutanak ve ekleri, yine Bakanlıkça sağlanan entegrasyon aracılığıyla sisteme aktarılır. Kollektif ve komandit şirketlerde, yönetimle görevlendirilen ortağın veya ortakların ya da tüm ortakların şirket yönetimiyle ilgili aldığı kararlar, Tebliğ'in genel kurul toplantı ve müzakere defterine ilişkin hükümlerine göre kaydedilecektir. Limited şirketlerde ise, 7. maddenin ikinci fıkrası uyarınca ayrı bir müdürler kurulu karar defteri tutulmaması durumunda, müdür veya müdürler kurulunun şirket yönetimiyle ilgili aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine yüklenecektir.

4. Fiziksel Defterlerin Kapanışı: Geçiş yapan şirketler, mevcut fiziksel defterlerini noter aracılığıyla kapatmalıdırlar. Böylece eski defterlerin geçerliliği korunarak yeni sisteme sorunsuz geçiş yapılacaktır.

III. TEKNİK GEREKLİLİKLER

Elektronik defter tutma zorunluluğunu yerine getirecek işletmeler, sistemin teknik gerekliliklerine uygun altyapıyı kurmalıdırlar. Elektronik defterlerin saklanması ve dijital ortamda

muhafaza edilmesi için işletmelerin, Bakanlık tarafından belirlenen teknik standartlara uygun yazılım ve sistemleri kullanması zorunludur. Elektronik defterler, güvenli bir ortamda saklanmalı ve elektronik ortamda erişilebilir olmalıdır. Ayrıca defterlerin dijital ortamda düzenlenmesi ve yönetilmesi, yetkilendirilmiş kişilerin erişim ve onay süreçlerini içeren güvenlik önlemleriyle desteklenmelidir. İşletmeler, bu teknik gereksinimlerin tam olarak karşılanabilmesi için yazılım sağlayıcılarıyla iş birliği yaparak sistem kurulumlarını tamamlamalıdır.

IV. HUKUKİ SORUMLULUK VE YAPTIRIMLAR

Tebliğ'in 14. maddesine göre Sistem'de oluşturulan defterlere yapılan kayıtların doğruluğu ve kayıtlar arasındaki farklılıkların yol açabileceği zararlardan şirket yönetim organı üyeleri ve yöneticilerin sorumluluğu konusunda Türk Ticaret Kanunu'nun 553'üncü maddesi uygulanacaktır. Bakanlık, Sistemin yürütülmesiyle ilgili olarak defterlerdeki kayıtların içerik ve gerçeğe uygunluk denetimini yapmayacak olup bu nedenle defterlerin usulüne uygun tutulmasında yönetim organı ve yöneticilerin sorumluluğu devam edecektir.

Elektronik defter tutma yükümlülüğüne uymayan işletmeler için, Tebliğ'e göre belirli yaptırımlar uygulanacaktır. Tebliğ'in 1 Temmuz 2025 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte, belirtilen süre içinde elektronik defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmeyen işletmeler, vergi denetimleri ve idari yaptırımlarla karşı karşıya kalabilirler.³ Elektronik ortamda defter tutmayan işletmelere, ilgili vergi kanunları çerçevesinde usulsüzlük cezaları ve idari para cezaları uygulanabilir. Ayrıca elektronik defter tutma yükümlülüğü yerine getirilmediği takdirde, vergi dairesi tarafından bu defterlerin geçerli sayılmaması söz konusu olabilir. Bu durum, mükellef aleyhine daha yüksek vergi yükümlülükleri ve denetim sorunlarına yol açabilir. Bu nedenle, işletmelerin

Tebliğ'in yürürlük tarihine kadar gerekli teknik altyapıyı kurarak düzenlemeleri zamanında yapmaları büyük önem taşımaktadır.

SONUÇ

Tebliğ, belirli ticari defterlerin elektronik ortamda tutulmasını zorunlu hale getirerek Türkiye'deki ticaret hayatını dijitalleştirmektedir. Bu düzenleme, işletmelerin vergi uyumu ve denetim süreçlerinde şeffaflık sağlarken, dijitalleşme sürecinde önemli bir adım teşkil etmektedir.⁴ Sistem ve elektronik yönetim kurulu kararı alma uygulamaları, işletmelere sadece yasal uyum sağlamakla kalmayıp aynı zamanda dijitalleşmeye olanak tanıyan süreçlerdir.

Özellikle, şirketlerin geçiş kararlarını elektronik ortamda alması ve yönetim kurulu kararlarının dijital olarak kaydedilmesi, kâğıt tabanlı işlemlerden uzaklaşarak verimlilik artışı sağlayacaktır. Her ne kadar geçiş zorunluluğu belirli şirketler için geçerli olsa da diğer şirketler de isteğe bağlı olarak sistemden faydalanabilecektir. İşletmelerin Tebliğ'e uygun şekilde geçiş yaparak gerekli teknik altyapıyı kurmaları, hem yasal uyumlarını hem de dijitalleşme süreçlerini hızlandırarak uzun vadede operasyonel verimlilik ve maliyet avantajları sağlayacaktır. Bu süreç, dijital dönüşüm yolunda önemli bir fırsat sunmaktadır.

3 Furkan, E-Defter Nedir? E-Defter Geçiş Hadleri, <https://mukellef.co/blog/e-defter-uygulamasi/>, Erişim Tarihi: 10.04.2025
4 Danis OZCAN, Ticari Defterlerde Dijital Dönüşüm: Yeni E-Defter Düzeni <https://danisozcan.com/ticari-defterler/>, Erişim Tarihi: 10.04.2025

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE AR-GE/TASARIM İNDİRİMİ VE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGESİ KAZANÇ İSTİSNASINDAN FAYDALANAN ŞİRKETLERİN YATIRIM FONU AYIRMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Ömer Sezer BODUROĞLU
Vergi Uzmanı

ÖZET

Bilindiği üzere, 28 Şubat 2008 tarihinde kabul edilen 5746 sayılı Kanun ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri sayesinde ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir hale getirilmesi ve nitelikli işgücü istihdamının arttırılması amaçlanmıştır.

Aynı şekilde 26 Haziran 2001 tarihinde kabul edilen 4691 sayılı Kanun ile üniversite araştırma kurumları ile üretim sektöründe faaliyet gösteren kuruluşların iş birliği sağlanarak Türkiye sanayisinin uluslararası düzeyde rekabetçiliğinin artırılması ve ihracatın desteklenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçlar doğrultusunda, çeşitli destek ve teşvikler sunulmuştur.

Buna ek olarak 3 Şubat 2021 tarihli 31384 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7236 sayılı Kanun ile 01.01.2022 tarihinden itibaren verilecek olan yıllık kurumlar vergisi beyannamelerine ilişkin olarak, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yararlanılan indirim/istisna tutarının yıllık 1.000.000,00 Türk Lirasının üzerinde olması durumunda fon ayrılması ve ayrılan fon ile girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması şartı getirilmiştir. 16 Aralık 2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7953 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 1 Ocak 2024 itibarı ile yararlanılan indirim/istisna tutarına ilişkin alt sınır 2.000.000,00 Türk Lirasına yükseltilmiştir.

Makalemizde ilgili fonun ayrılması süreçlerinde dikkat edilmesi gereken hususlar hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge, Ar-Ge Merkezi, Teknokent, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, Kurumlar Vergisi, Girişim Sermayesi Fonu.

GİRİŞ

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında kurumlar vergisi beyannamesinde faydalanan indirim tutarının 1.000.000,00 Türk lirası üzerinde olması durumunda faydalanan indirim/istisna tutarının %2’sine tekabül eden tutarın ilgili dönem kârından ayrılarak fon hesabına aktarılması ve ilgili yıl

sonuna kadar Türkiye’deki girişimcilere yatırım yapmak amacıyla kurulmuş olan girişim sermayesi yatırım fonu paylarından satın alım yapılması yahut kuluçka merkezlerinde faaliyet gösteren girişimcilere sermaye yaratılması gerekmektedir.

Bu husustaki uygulama, 16.12.2023 tarihli 32401 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7953 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 01.01.2024 tarihinden itibaren 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’un 3. maddesinin 14. fıkrasında yer alan ve 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu’nun ek 3. maddesinde yer alan, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden

yararlanılan indirim/istisna tutarının yükümlülük sınırı 1.000.000,00 TL'den 2.000.000,00 TL'ye çıkarılmıştır. Teknopark Kazanç İstisnası ve Ar-Ge/Tasarım İndirim tutarı üzerinden girişim sermayesi yatırım fonuna ayrılacak oran ise %2'den %3'e çıkarılmıştır.

Bu makalemizde, uygulamanın başladığı tarihten günümüze kadar olan değişikliğine, kurumlar vergisi beyannamesinde 5746 sayılı Kanun ve 4691 sayılı Kanun kapsamında yararlanılan indirim/istisna tutarları üzerinden ayrılacak fon tutarının tespit edilmesi konularına ve ilgili tutara dair vergisel açıdan dikkat edilmesi gereken önemli hususlara değinilmektedir.

I. YASAL DÜZENLEMELER

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un "İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurları" başlıklı 3. maddesine eklenen 14. fıkra ile "1/1/2022 tarihinden itibaren 3'üncü madde kapsamında yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır." hükmü getirilmiştir.

4691 sayılı Kanun'a eklenen geçici 3. madde ile de "1/1/2022 tarihinden itibaren geçici 2'nci madde kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançları tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da bu Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır." hükmü getirilmiştir.

16/12/2023 tarihli 7953 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 01.01.2024 tarihinden itibaren 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3. maddesinin 14. fıkrasında yer alan ve 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu'nun ek 3. maddesinde yer alan, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden faydalanılan indirim/istisna tutarının yükümlülük alt sınırı 2.000.000,00 TL ve fon oranı %3 olacak şekilde düzenlenmiştir.

Girişim sermayesi yatırım fonları, özel yatırım şirketleri tarafından yönetilen ve yatırımcılardan toplanan sermaye ile yeni işletmelere ve girişimlere yatırım yapmak amacıyla kullanılan fonlardır. GSYF, Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu ("SPK") tarafından belirlenen kurallar ve yönetmelikler çerçevesinde faaliyet göstermek zorundadır.

Girişim sermayesi yatırım ortaklığı tanımına, Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği'nde, "girişim sermayesi yatırımları, sermaye piyasası araçları ve Kurulca belirlenecek diğer varlık ve haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla paylarını ihraç etmek üzere kurulan veya esas sözleşme değişikliği yolu ile dönüşen, Kanunun 48 inci maddesinde sınırı çizilen faaliyetler çerçevesinde olmak kaydı ile bu Tebliğde izin verilen diğer faaliyetlerde bulunabilen ve kayıtlı sermaye sistemine tabi anonim ortaklık olan sermaye piyasası kurumu" şeklinde yer verilmiştir.

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Ar-Ge Teşvikleri Genel Müdürlüğü tarafından Ar-Ge merkezlerine gönderilen bir yazıda, girişim sermayesi uygulamalarına ilişkin olarak, uygulamada dikkate alınması gereken hususlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- i. Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonundan kasıt, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kurulmuş fonlar veya yurt dışında kurulmuş ancak fon iç tüzüğü vb. resmi dokümanlarında portföyün **en az yüzde sekseninin Türkiye'de teknolojik girişimcilere yatırım yapacağını belirten fonlar** olduğu,
- ii. Esas amaç teknolojik girişim şirketlerine sermaye niteliğinde yatırım yapılması olduğundan yatırım yapılacak girişim sermayesi fonlarının **hedef alım fiyat**

garantisi bulunan lisanssız güneş enerjisi santralleri ya da belirli bir iç verim beklentisi olan ya da yıllık bazda temettü ödemeyi vaad eden fonlar olmaması gerektiği, bu tür yatırımların yapılan Kanun değişikliğinin gerekçesine uygun olmadığı, Kanunda geçen ilgili maddede aktarılan tutarların “sermaye olarak konulması” ifadesi bu tutarların uzun vadeli olarak yatırıldığı en az belirli bir süre geri alınmaması gerektiğini açıkça ifade etmekte olup **süre konusunda yeni düzenleme yapılana kadar herhangi bir şekilde paraya çevrilmesinin mümkün olmayacağı.**

Kuluçka merkezi ise 4691 sayılı Kanun’da “Özellikle genç ve yeni işletmeleri geliştirmek amacıyla; girişimcilere bölge içinde veya dışında ofis hizmetleri, ekipman desteği, yönetim desteği, mali kaynaklara erişim, kritik iş ve teknik destek hizmetlerinin bir çatı altında tek elden sağlandığı yapılar” şeklinde açıklanmıştır.

II. FON AYIRMA VE MUHASEBE KAYIT DÜZENİ

2025 yılı Nisan ayında beyan edilecek olan kurumlar vergisi beyannamesi kapsamında faydalanılan indirim/istisna tutarı üzerinden yapılacak olan fon ayırma işlemi ilgili kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar yapılabilir. İlgili uygulama kapsamında, geçici vergi dönemlerinde faydalanılan indirim/istisna tutarları üzerinden fon ayrılmasına dair yükümlülük bulunmamaktadır. İlgili uygulama, yıllık kurumlar vergisi beyannamelerini kapsamaktadır.

Konuya ilişkin bir örnek verecek olursak;

A Firması 4691 sayılı Kanun kapsamında 2024 yılı için Kurumlar Vergisi Beyannamesi kapsamında 15.000.000,00 TL Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnasından faydalanmaktadır. Bu durumda, 450.000,00 TL fonu kanunen ayırması gerekmektedir. Bu kapsamda gerçekleştirilecek muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

20.04.2025			
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
570	Geçmiş Yıllar Kârları	450.000,00	
549	Özel Fonlar		450.000,00
31.12.2025			
Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
242	İştirakler	450.000,00	
102	Bankalar		450.000,00

III. CEZAİ MÜEYYİDE

Kanunen ayrılması gereken fona dair tutarın ilgili yıl sonuna kadar fona aktarılmadığı durumda;

- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’un “İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurları” başlıklı 3. maddesine eklenen 14. fıkra ile “Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın yüzde

yirmisi, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimi-ne konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkra da yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”

- 4691 sayılı Kanun’a ek olarak gelen geçici 3. madde ile ise, “Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançlar tutarının yüzde

yirmisi, ilgili yılda yararlanılan gelir ve kurumlar vergisi istisnasına konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.”

hükümlerine yer verilmektedir.

Buradan hareketle bu kapsama giren mükelleflerin, ilgili yıl için yararlandıkları indirim/istisnaya istinaden yine ilgili yılın sonuna kadar yapılması hükmedilen yatırımı gerçekleştirmemesi durumunda, ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen indirim/istisna tutarının yüzde yirmilik kısmına tekabül eden tutar iptal edilecektir. Buna ek olarak ilgili yılın kurumlar vergisi oranı (2024 yılı için %25) esas alınarak zamanında alınmayan vergi, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir. Ayrıca tarh edilen tutar üzerinden ilgili dönem dikkate alınarak gecikme faizi hesaplanacağı tabiidir.

SONUÇ

2024 yılı için verilecek kurumlar vergisi beyannamelerinde Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kazanç İstisnası veya Ar-Ge/Tasarım İndirimi imkânlarından faydalanan firmaların, faydalandıkları tutar 2.000.000,00 TL'nin üstünde ise yararlanılan bu tutarın %3'ü kadarının fon olarak ayrılması gerekmektedir.

Bunlara ek olarak, girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırımda bulunacak mükelleflerin ilgili fonlara dair iç tüzüklerinin incelenmesinin ve akabinde yatırım kararının verilmesinin önemli bir husus olduğunu belirtmek isteriz.

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLIK SÜRECİNDE ÖNEM ARZ EDEN HUSUSLAR

Özge Can ARAS
Vergi Müdürü

Meryem UZUN
Vergi Müdürü

ÖZET

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

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

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

GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilk maddesi ile "sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları"nın kurumlar vergisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanun'un 14. maddesinin 8. bendinde ise, "Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır." denilmektedir.

Bu bağlamda vergi mükellefinin kurum kazancını kurumlar vergisi beyannamesi ile bildirmemesi veya söz konusu beyannamede yazılı bilgilere uygun olarak bildirmemesi halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası ile birlikte bazı sahip olunan hakların kullanılamaması (geçmiş yıl zararlarının mahsubu, tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubu vb.) sonucu ortaya çıkabilecektir.

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

I. GEÇMİŞ YIL ZARAR MAHSUBU

Kurumların ticari faaliyetlerinden doğan zararlara ilişkin yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 9.1. "Geçmiş Yıl Zararları" bölümünde, "Kurumlar vergisi beyannamesinde, **her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla** geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilecektir." hükmüne yer verilmiştir. Mükelleflerce ilgili hesap dönemi içerisinde oluşan zararın, ardı sıra beş (5) hesap dönemi boyunca oluşacak kârlardan mahsubu mümkün olup, bu zarar tutarının her bir beyannamede doğru şekilde gösterimi gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıkça belirtildiği üzere, önceki yıllara ait geçmiş yıl zararlarının beyanname üzerinde tek bir yıl olarak topluca gösterimi veya beyanname üzerinde hiç gösterilmemesi durumunda ilgili zarar tutarlarının kurumun elde ettiği kârdan mahsubu mümkün olmayacaktır. Buna göre, daha önceki beyannamelerde yer verilen geçmiş yıl zararları, en eski yıla ait geçmiş yıl zararlarına öncelik verilerek mahsup edilmelidir. Bu bağlamda 2024 kurumlar vergisi beyannamesinde 2019-2023 hesap dönemlerine ilişkin geçmiş yıl zararlarının mahsubu mümkün bulunmaktadır.

2020 ve 2023 yıllarında yürürlüğe giren ve "vergi affı" olarak bilinen "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun" ile mü-

kelleflere kurumlar vergisi açısından da matrah artırımı imkânı getirilmişti. Kurumlar vergisi açısından matrah artırımında bulunulan yıllara ilişkin geçmiş yıl zararlarının **yüzde ellisi**, vergi mükelleflerinin ilgili hesap döneminde kâr oluşması durumunda mahsup edilebilecektir. Bu noktada 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun kapsamında 2022 yılına ilişkin matrah artırımında bulunulması durumunda 2022 hesap dönemine ait zararın **tamamının** mahsuba konu olmayacağını hatırlatmakta fayda görmekteyiz.

II. NAKDİ SERMAYE ARTIŞLARINDAN KAYNAKLANAN FAİZ İNDİRİMİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde, *"Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için %75"*inin beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla matrahın tespitinde indirim olarak dikkate alınabileceği belirtilmektedir. Beyan edilen dönemde şirketin matrahında zarar olması halinde bir sonraki yıllara devredebilmektedir.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanılabilmektedir. Buna istinaden, 05.07.2022 tarihinden önce sermaye artırımını yapan veya ilk defa kurulan şirketler için 2022 yılı hesap dönemi dahil olmak üzere 5 hesap dönemi için uygulanacaktır.

Nakit sermaye artışından kaynaklı faiz indiriminden yararlanan sermaye şirketinin, daha sonraki yıllarda sermaye azaltımına gitmesi du-

rumunda, nakit sermaye artışı üzerinden azaltılan sermaye tutarına isabet eden kısım bakımından indirim konusundan yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

2024 hesap dönemi için TCMB tarafından açıklanan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olan yüzde **55,58** baz alınarak hesaplanan tutarın yüzde ellisi (yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için %75) kurumlar vergisi beyannamelerinde kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Sermaye artırımından sonra sermaye azaltımı yapılan tutarlar ile Tebliğ'de belirlenen diğer durumlar (ilişkili kişilere kullandırılan krediler vb.) nakit sermaye artırımında faiz indirimi hesabına dahil edilmeyecektir.

III. KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLER

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

Buna göre mükelleflerin 2024 hesap dönemi içinde vergi iadesi alacağı doğması halinde iade talepleri işlemlerinin gerçekleştirilmesinde GEKSİS'de sorun yaşamamak adına faize ilişkin stopaj tutarlarının bankalardan temin edilen stopaj yazılarında yer alan tutar ile "642-Faiz Gelirleri" hesabına intikal ettirilen tutarın uyumlu olması büyük önem arz etmektedir. Bankalardan temin edilen stopaj yazılarında yer alan faiz tutarlarının beyannameye doğru aktarımı sağlanmış olmakla birlikte bu tutarın "642- Faiz Gelirleri" hesabı ile uyumlu olmaması durumunda farka ilişkin vergi dairesinden

izahat talep edilebileceğinden beyannamenin hazırlanması sürecinde ilgilin farkın nedeninin tespit edilmesinin yararlı olacağı kanaatindeyiz.

IV. AR-GE ve TASARIM İNDİRİMİ

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun hükümleri uyarınca, ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek üzere hesaplanan Ar-Ge ve tasarım indirim tutarı kurum kazancından mahsup edilebilecektir. Bununla birlikte, ilgili hesap döneminde yeterli kurum kazancı bulunmaması halinde, kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan söz konusu tutarların yeniden değerlendirme oranı ile endekslenerek izleyen hesap dönemi matrahından indirilebilmesine imkân sağlanmıştır. 2023 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yer alan “Gelecek Yıla Devreden Toplam Ar-Ge İndirimi” ve “Gelecek Yıla Devreden Toplam Tasarım İndirimi” bölümünde beyan edilen tutarın 2024 hesap döneminde yüzde 43,93 yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması uygun olacaktır.

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

V. AR-GE ve TASARIM İNDİRİMİNDEN FON AYRILMASI

5746 sayılı Kanun’un 3. maddesinin (14) numaralı fıkrasında, “1/1/2022 tarihinden itibaren 3. madde kapsamında yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlü-

lüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır. Bu tutarın, geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye’de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır. Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimine konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkra da yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.” hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 16.12.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7263 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 1.1.2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim tutarının 2.000.000 Türk lirası ve üzeri, bu tutar üzerinden pasifte geçici bir hesaba aktarılacak oranın yüzde üç (%3) ve yıllık bazda aktarılması gereken tutar yükümlülüğünün sınırının 100.000.000 Türk lirası şeklinde uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hüküm kapsamında yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim tutarının yüzde üçünün pasifte geçici bir hesaba aktarılması gerekecektir.

VI. YATIRIM İNDİRİMİ

Kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen ticari kurum kazancı üzerinden indirim konusu yapılabilecek bir diğeri husus ise yatırım indirimi istisnasıdır. Yatırım teşvik belgesine sahip ve yatırım indirimi istisnasından yararlanan kurumlar 2024 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yatırım indirimi tutarına yer vereceklerdir.

Kurumların yatırımları tamamlanmadıkça yatırım katkı tutarı üzerinde herhangi bir endeksleme yapılmayacaktır. Yatırımın tamamlandığı tarih itibarıyla hak kazanılan ve

kullanılmamış yatırıma katkı tutarı yatırımın tamamlandığı hesap dönemini takip eden hesap döneminden itibaren yeniden değerlendirme oranıyla değerlendirilerek hesaplanan tutar beyanname üzerinde dikkate alınmalıdır. Yeterli kazanç bulunmaması nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan yatırım indirimine ait kısım ise Ar-Ge ve tasarım indiriminde olduğu gibi devam eden hesap dönemlerinde indirilebilecektir.

VII. İHRACATTA GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI

İhracatta götürü gider uygulaması 28 Aralık 2023 tarih ve 32413 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7491 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile, 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinin 1.fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan birinci parantez içi hüküm uyarınca mükellefler, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları ve belgesini temin edemedikleri giderlerine karşılık olmak üzere, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla hesaplanan bu giderlerini ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapabilmekteydi.

Bu düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu’nun “İndirilecek Giderler” başlıklı 40. maddesinde yer alan götürü gider uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır.

VIII. TAŞINMAZ SATIŞINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇ İSTİSNASI

“15/7/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7456 sayılı 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-(e) bendinde yer alan, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50’lik kısmına ilişkin istisna 15.7.2023 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 16. madde ile, söz konusu düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar açısından %25 oranı esas alınarak istisnanın uygulanmasına devam edileceği düzenlenmiştir.

Aynı paralelde Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yer alan istisna da yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 7456 sayılı Kanun’un yürürlük tarihinden önce (15.7.2023) kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazlar açısından ise KDV istisnası uygulanmaya devam edecektir.

Öte yandan, 2024 hesap döneminde taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlandığı takdirde istisna şartlarının yerine getirilebilmesi adına 2025 yılında, 2024 kurumlar vergisi beyannamesinin beyan edildiği tarihe kadar elde edilen kazancın istisna tutarına tekabül eden kısmının özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerektiği hususunu da hatırlatmak isteriz.

IX. TRANSFER FİYATLANDIRMASI

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

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

X. ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINA İLİŞKİN BİLGİLER

“Örtülü Sermaye Uygulamasına İlişkin Bilgiler” bölümüne kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap döneminde ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borç bulunması halinde beyanname üzerinde yer verilmesi gerekmektedir. Bu bölümde, kurumun dönem başı aktif toplamı, dönem başı toplam borçları ile dönem başı öz sermaye tutarına yer verilmesi gerektiğinden 2024 hesap dönemi için 31.12.2023 tarihi itibarıyla 2023 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilançoda bildirilen tutarların esas alınması gerekmektedir. İlgili bölümde toplam kur farkı satırına ilişkili kişilerden temin edilen dövizli borçlara ilişkin olarak kayıtlara alınan kur farkı giderleri ve faiz gideri satırına ilişkili kişilerden temin edilen tüm borçlara ilişkin tahakkuk ettirilen faiz tutarlarının yazılması uygun olacaktır.

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

SONUÇ

Mükelleflerin 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini Maliye Bakanlığı’nın belirlemiş olduğu şekil, içerik ve eklerine uygun bir biçimde düzenlemeleri gerekmekte olup, aksi halde özel usulsüzlük cezasına maruz kalınacaktır. Ayrıca ilk bölümde belirtmiş olduğumuz üzere beyanname üzerindeki bazı hakların kaybı da söz konusu olabilecektir.

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GEÇİCİ VERGİ GÖZDEN GEÇİRİLMELİ Mİ?

Ahmet KOK

Vergi Asistanı

ÖZET

Bu makalenin amacı, gerek iş yüküyle gerekse uygulamadaki sorunlarıyla her beyan dönemi öncesinde sık sık gündeme gelen geçici vergi uygulamasının hukuki dayanaklarını, işleyişini, uygulamada karşılaşılan sorunlarını ve etkilerini genel bir bakış açısıyla incelemektir.

Anahtar Kelimeler: Geçici Vergi, Türk Vergi Sistemi, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Vergi Uygulamaları.

GİRİŞ

Vergi alacağının zamanında ve doğru şekilde tahsil edilmesi, kamu finansmanında büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda geçici vergi uygulaması, devletin yıl içinde düzenli vergi geliri elde etmesini sağlamak üzere yapılandırılmış bir sistemdir. Geçici vergi, gelir (ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı) ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıl içinde elde ettikleri kazançlar üzerinden, belirli dönemlerde hesaplanarak beyan edilip ödenen bir tür avans niteliğinde vergi olup yıl sonunda beyan edilecek nihai vergiye mahsup edilmektedir. Bu uygulama, devletin yıl içindeki nakit ihtiyacını karşılamaya yönelik olduğu kadar mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini dengelemeye de hizmet etmelidir.

I. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASININ TARİHSEL GELİŞİMİ

1981- “Götürü Peşin Ödeme”: 2361 sayılı Kanun ile GVK’nın mükerrer 117. maddesinde yapılan düzenlemeyle, ticari ve serbest meslek kazancı sahiplerinden alınan, götürü usulle belirlenen geçici vergi bir yıl süreyle uygulanmıştır.

1982- “Beyana Dayalı Peşin Ödeme”: 2574 sayılı Kanun ile getirilen, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari ve serbest meslek kazancı sahiplerinin bir önceki takvim yılına ilişkin beyanları

esas alınarak hesaplanan bu geçici vergi bir yıl süreyle uygulanmıştır.

1986- “Dahili Tevkifat”: 3239 sayılı Kanun ile getirilen bu düzenlemede, kurumlar vergisi mükellefleri ile zirai kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri de kapsama dahil edilmiş ve hesaplanan KDV’den indirilebilir KDV’nin düşülmesi ile tespit edilen matrah esasına dayandırılmıştır.

1989- “Geçmiş Dönem Kazancına Dayalı Geçici Vergi”: Dahili tevkifat uygulamasından yaşattığı sorunlar nedeniyle vazgeçilmiş ve 3505 sayılı Kanun ile günümüzde uygulanmakta olan geçici vergi getirilmiştir. İçinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden ticari ve mesleki kazanca isabet eden kısmının %50’si (bir dönem %30 olarak uygulanmış) olarak hesaplanacak olan bu vergi on iki eşit taksitte ödenmiş; kurumlar vergisi mükellefleri için de %50 olarak belirlenen oran 1994 krizinde %70 olarak uygulanmıştır.

1994- “Cari Dönem Kazancına Dayalı Geçici Vergi Seçeneği”: 3946 sayılı Kanun ile daha düşük oranlı cari dönem kazancına göre beyan seçeneği getirilmiştir.

1999- “Cari Dönem Kazancına Göre Beyan Edilen Geçici Vergi”: 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren uygulanmakta olan cari dönem kazancına göre beyan edilen geçici vergi sistemine geçilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 120. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32. maddesi ile son şeklini almış olan düzenlemelere göre:

- Yıl içindeki beyan dönemleri üçer aylık olarak netleştirilmiştir (Ocak-Mart, Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül, Ekim-Aralık).
- İlgili dönemde oluşan kazanç üzerinden geçici vergi hesaplanması esas alınmıştır.
- Dönem sonunda ödenen geçici vergiler, yıllık beyanname ile hesaplanan nihai vergiden mahsup edilebilir hale getirilmiştir.

Geçici vergi ile ilgili yapılan düzenlemelerde, uygulamada standartlaşma sağlanması ve vergi tahsilatında yıl içi nakit akışı hedeflenmiş ve mükelleflerin mali planlamalarını daha etkin yapabilmeleri amaçlanmıştır.

II. GEÇİCİ VERGİNİN GETİRİLİŞ AMACI NEYDİ?

Geçici verginin temel amacı, yıllık beyan dönemini beklemeden, yıl içinde oluşan kazançların vergilendirilmesini sağlayarak vergi tahsilatının zamana yayılmasını temin etmektir. Böylece;

- Devlet açısından yıl boyunca düzenli vergi geliri elde edilmekte,
- Mükellefler açısından ise yıl sonu vergi yükünün bir anda ödenmesi yerine taksitlendirme benzeri bir kolaylık sağlanmaktadır.

Geçici vergi, esas itibarıyla nihai bir vergi değil ileride beyan edilecek olan yıllık vergiye mahsuben alınan geçici bir tahsilattır. Dolayısıyla geçici verginin fazla veya eksik ödenmesi, yıllık beyanname üzerinden yapılacak mahsup veya iade işlemleriyle dengelenmektedir.

Geçici vergi uygulamasını getiren diğer ülkelere baktığımızda benzer iniş çıkışlarla geçici vergi düzenlemelerinin olduğu ve bunun altında yatan en önemli nedenin vergi gelirlerinin enflasyon etkisinden arındırılmak istenmesi olduğu görülür. Türkiye’de geçici verginin tarihsel gelişimine baktığımızda da kriz ve yüksek enflasyon dönemlerinde yapılan yasal düzenlemelerdeki hararetten aynı etkinin gerekçe olduğunu görmek mümkündür.

III. GEÇİCİ VERGİ İLE İLGİLİ GÜNCEL MEVCUT YASAL DÜZENLEMELER

Geçici verginin yasal dayanakları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

• 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)

Geçici vergi uygulamasının temel düzenlemesi, GVK’nın **120. maddesi** ile yapılmıştır. Maddeye göre, ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanun’un ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden geçici vergi öderler.

• 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)

KVK’nın 32. maddesinde, kurumlar vergisi oranı belirlenmiş olup geçici vergi uygulaması bu maddeye dayanılarak yapılmaktadır. Kurumlar, yıl içinde üçer aylık dönemlerde kazançları üzerinden geçici vergi ödemekle yükümlüdür.

• 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)

Diğer vergilerde olduğu gibi geçici vergi açısından da mükellefin usule ilişkin hükümler bakımından VUK’da yer alan hükümlere dikkat etmesi gerekmektedir. Ayrıca enflasyon düzeltilmesine ilişkin hükümler de bu Kanun kapsamındadır.

• 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (1994)

Geçici vergi uygulamasına dair kapsamlı açıklamalar bu Tebliğ’de yer almaktadır. Tebliğ’de beyan dönemleri, matrah hesaplama esasları ve mahsup işlemleri gibi uygulama detayları açıklanmıştır.

• 252 Seri No.lu VUK Genel Tebliği (2004)

Geçici verginin iade süreçleri, özellikle fazla ödenen vergilerin mahsup veya nakden iadesine ilişkin süreçler bu Tebliğ’de düzenlenmiştir.

IV. BEYAN DÖNEMLERİ VE SÜRELER

Geçici vergi, yılda dört kez olmak üzere üçer aylık dönemler üzerinden beyan edilir. Dönemler ve beyan süreleri aşağıdaki gibidir:

Dönem	Beyan Süresi	Son Ödeme Tarihi
Ocak- Mart	1-17 Mayıs	17 Mayıs
Nisan- Haziran	1-17 Ağustos	17 Ağustos
Temmuz- Eylül	1-17 Kasım	17 Kasım
Ekim- Aralık	Beyan yok (7338 sayılı Kanun uyarınca yapılan değişiklik ile 2022 takvim yılından itibaren uygulanmak üzere dördüncü geçici vergilendirme dönemi beyannamesi verilmeyecektir.)	-

V. GEÇİCİ VERGİ ORANLARI

Geçici vergi oranları, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için aşağıdaki gibidir:

- **Gelir vergisi mükellefleri için: %15**
- **Kurumlar vergisi mükellefleri için: %25**

Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilen projeler ile 21/2/2013 tarihli ve 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde yürütülen projelerde şirketlerinin kurum kazançları üzerinden geçici vergi %30 oranında alınır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesi kapsamında kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanması durumunda kurum geçici vergi oranı da indirimli olarak uygulanacaktır.

VI. MAHSUP VE NAKDEN İADE SÜRECİ

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanun'un 47. maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu

yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nin ekinde yer alan iade talep dilekçesi (İB)'nin verilmesi gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

VII.GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Geçici vergi uygulaması, vergi sisteminin sürekliliği ve bütçe disiplini açısından önemli avantajlar sağlamakla birlikte, uygulamada birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Bunlardan üzerinde durulması gereken sorunlardan bazılarına aşağıda değinilmiştir.

• Muhasebe ve Beyan Zorlukları

Mükellefler, kurumlar vergisi beyanında hazırlanması gereken çalışmaları her geçici vergi döneminde yapmak zorundadırlar. Bu durum, dönemlerin sıklığı dikkate alındığında sadece zaman ve iş gücü açısından değil muhasebe hataları ve vergisel riskler açısından da ciddi sorunlar doğurmaktadır. Bir geçici vergi döneminde yapılan hata sonraki dönemlere ertelenen kontrollerden dolayı gözden kaçırılmaya devam edebilmektedir.

• Fazla Ödenen Vergilerin Mahsup ve İadesine İlişkin Zorluklar

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırla-

ması olamamasına ve iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmamasına rağmen uygulamada vergi dairelerinin iş yükünü artırması nedeniyle iade sürelerinin uzamasına yol açmaktadır.

• Enflasyonist Ortamda Etkileri ve Düşündürdükleri

Son yıllarda Türkiye'de yaşanan yüksek enflasyon ve döviz kuru dalgalanmaları, geçici vergi hesaplamalarında önemli etkilere neden olmuştur. Özellikle döviz cinsinden gelir ve giderlere sahip olan şirketler için geçici vergi dönemlerinde kur farklarının muhasebeleştirilmesi, matrahın dalgalı şekilde değişmesine neden olmaktadır. Bu durum, hem mükelleflerin planlama yapmasını zorlaştırmakta hem de ödenen verginin yıl sonunda değişen şartlar nedeniyle gerçeği yansıtmamasına yol açmaktadır.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasının zorunlu hâle gelmesiyle birlikte bunun geçici vergi dönemlerinde yapılıp yapılmayacağına ilişkin tartışmalar ve İdarece bu konuda yapılan düzenlemelerin tek bir standarda oturtulmamış olması, mükellefler açısından son anda yoğunlaşan iş yüklerine ve tedirginliğe yol açmıştır. Bunlar uzun vadede mükelleflerin vergiye uyumlarında sorun oluşturabilecek hususlardır.

Yukarıdaki bölümde bahsedildiği üzere, diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi Ülkemizde de geçici verginin en önemli gerekçesi enflasyon ise, enflasyon düzeltmesi uygulamasının zorunlu hâle gelmiş olmasıyla birlikte vergi gelirlerindeki düzenli tahsilat gerekçesi, enflasyon düzeltmesi yapılmayan dönemlerdeki oran ve süre aralıklarıyla devam etmenin tek başına gerekçesi olmaya devam mı etmelidir ya da yeniden gözden mi geçirilmelidir?

SONUÇ

Geçici vergi uygulaması, özellikle nakit akışının düzenlenmesi, kayıt dışılığın azaltılması ve vergi tahsilatının sürekliliği açısından faydalıdır. Bu yönüyle bütçe disiplini sağlanmakta ve devletin yıl boyunca düzenli gelir elde etmesi mümkün olmaktadır.

Ancak uygulamada mükellefler açısından dönemlerinin sıklığından kaynaklanan aşırı iş yükü ve bunun maliyeti, iade süreçlerindeki aksaklıklar, enflasyonist ortamda likidite baskısıyla aleyhlerine doğurduğu sonuçlar ile enflasyon düzeltmesi dönemlerinde uygulama kapsamı ile ilgili yaşanan belirsizlikler nedeniyle vergiye gönüllü uyumu törpüleyen etkileri bulunmaktadır.

Sonuç olarak, geçici vergi uygulaması mali sistemin istikrarı açısından gerekli olmakla birlikte mevcut haliyle mükellef yükünü artıran bazı yönlerinin gözden geçirilmesine ihtiyaç duymaktadır. Yapılacak düzenlemelerle hem vergi adaleti hem de idari etkinlik sağlanarak daha sürdürülebilir mükellef uyumlu bir geçici vergi sistemi oluşturulabilir.

2024 YILI GELİR VERGİSİ BEYAN SONUÇLARI NE DİYOR?

İmdat TÜRKAY
Gelir İdaresi Grup Başkanı¹

ÖZET

2024 yılında beyana tabi gelir elde eden gerçek kişi tam/dar mükellefler tarafından verilmesi gereken yıllık beyannameler 1 Mart-7 Nisan 2025 döneminde verilmiş bulunmaktadır. Beyan döneminde yıllık beyanname vermeyen mükelleflerin ise pişmanlık hükümlerinden yararlanarak her zaman beyanname vermesi mümkün bulunmaktadır. Bu çalışmamızda, beyan dönemi sonuçları hakkında genel açıklamalar yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi Beyanı, Mükellef Sayısı, SMS, Mektup, Matrah/Vergi Artışı.

GİRİŞ

Bilindiği üzere, gerçek kişilerin 2024 yılında elde ettikleri gelir vergisine tabi gelirleri için 1 Mart-7 Nisan 2025 döneminde yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca yürütülen çalışmalarla 2024 yılında elde edilen gelir unsurlarına ilişkin olarak yaklaşık 5 milyon beyanname alınmak suretiyle önceki yıllara göre bir rekor kırılmış olup verilen beyannamelerde yer alan matrah ve tahakkuk eden vergi miktarında da bugüne kadarki en yüksek artışlar sağlanmıştır.

Özellikle kira gelirlerinde verilen yıllık beyanname sayısında çok ciddi oranda artış sağlanmıştır. Gelir İdaresinin internet sayfasında istatistikler bölümünde yer alan verilere göre, Şubat/2025 ayında GMSİ'dan dolayı mükellef olanların sayısı 2.709.777 kişi iken bu sayı beyan dönemi olan Mart/2025 ayının sonunda 3.092.077 kişiye çıkmıştır (<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>).

2024 YILI GELİR VERGİSİ BEYANLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

2024 yılı gelir vergisi beyan dönemi sona erdi ve yedi gelir unsuruna ilişkin gelir vergisi beyannameleri 1 Mart-7 Nisan 2025 döneminde beyan edildi. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi

Başkanlığı tarafından yürütülen çalışmalarla, geçen yıl elde edilen kazançlara yönelik yaklaşık 5 milyon beyanname verilerek rekor kırılmıştır. GİB, kayıt dışı ekonomiyle mücadele kapsamında başta kira ve ücret gelirleri olmak üzere menkul sermaye iradı, değer artış kazancı, ticari, zirai ya da serbest meslek kazancı yönünden gelir elde eden mükelleflere yönelik önemli çalışmalar gerçekleştirmiştir.

Öncelikle Gelir İdaresi davranışsal yaklaşım kapsamında, 1 Mart 2025 tarihinden itibaren mükelleflere SMS göndererek 2024'te elde edilen gelirlere ilişkin beyan döneminin başladığını ve beyannamelerin elektronik ortamda verebileceğini hatırlatmıştır. Bu kapsamda kira, ücret, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan gelir elde eden ve beyanname vermesi gereken yaklaşık 1,7 milyon mükellefin yanı sıra ticari ve serbest meslek kazancı yönünden mükellef olan yaklaşık 2,9 milyon kişiye SMS gönderilmiştir.

Özellikle 2023 yılında beyan ettikleri serbest meslek kazançları çok düşük olan bazı serbest meslek erbaplarına e-tebligat yoluyla mektuplar yollanmıştır. Bu kapsamda, 2024 yılında mesleki faaliyette bulunan avukat, doktor, mimar ve mühendis gibi serbest meslek erbaplarına geçmiş yıllarda yapılan analiz sonuçlarına bağlı olarak tespit edilen hususlar konusunda hatırlatma yapılarak, 2024 yılında elde edilen gelirlerin tam ve doğru şekilde beyan edilmesi gerektiği, eksik ve hatalı beyanlara yönelik yapılan tespitler neticesinde cezalı işlemlerin uygulanacağı bildirilmiştir.

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

Kendisine SMS gönderilen mükelleflerden beyanname vermeyenlere de son gün dahil olmak üzere beyan dönemi içinde üç kez hatırlatma yapılmıştır. Yani Gelir İdaresi sürekli olarak beyanı gereken geliri olan kişilere, yıllık beyannamelelerini vermeleri konusunda beyan dönemi süresince davranışsal yaklaşımları kullanarak uyarılarda bulunmuştur. Yapılan tüm bu kamu spotu yayınları ile SMS ve mektup gönderimi gibi çalışmalarla Hazır Beyan Sistemi üzerinden verilen beyanname sayısı ile matrah ve tahakkuk eden vergi miktarında bugüne kadarki en yüksek seviyelere ulaşılmıştır.

2024 yılına ilişkin olarak Dijital Vergi Dairesi/Hazır Beyan Sisteminden alınan beyannamelere bir bakacak olursak şöyle olmuştur. Bu kapsamda, 1 Mart-7 Nisan 2025 tarihlerindeki beyan döneminde kira, ücret, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan gelir elde eden 2 milyon 248 bin mükellef beyanname vermiştir. Söz konusu mükellefler tarafından verilen beyannameler ile 857,6 milyar lira matrah ve 267,3 milyar lira vergi beyan edilmiştir. Buna göre, geçen yıla oranla beyanname sayısında %24, matrahta %115 ve hesaplanan vergide ise %111 artış meydana gelmiştir. Bu yıl 473 bin mükellef ilk kez kira, ücret, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlara ilişkin mükellefiyet tesis ettirerek beyanname vermiştir (<https://www.linkedin.com/feed/update/urn:li:activity:7316701625023127553/>).

Ticari, zirai ve serbest meslek kazancı yönünden gelir vergisi mükellefi olanlar tarafından da 2 milyon 747 bin beyanname verilmiştir. Bu beyannamelerle geçen yıla göre %90 artışla 512,9 milyar lira matrah ve %90 artışla 143,7 milyar lira vergi beyan edilmiştir. Böylece, geçen yıl elde edilen kazançlara yönelik 4 milyon 995 bin beyanname verilerek bugüne kadarki en yüksek beyanname sayısına ulaşılmıştır. Ayrıca beyan edilen toplam matrah 1 trilyon 370 milyar 500 milyon lira, hesaplanan vergi de 411 milyar lira olmuştur.

En önemli sonuç ise bu yıl 473 bin mükellef bu dört gelir unsuru için ilk kez yıllık beyanname vermiş bulunmaktadır. Beyan döneminde günlük olarak verilen beyanname sayısının yanı sıra hem toplam beyanname sayısı ile matrah ve he-

saplanan vergide hem de ilk kez beyanname veren mükellef sayısında bugüne kadarki en yüksek sayılara ulaşılmıştır (<https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/gelir-vergisinde-yaklasik-5-milyon-beyannameyle-rekor/3534703-II.04.2025>).

Gelir İdaresinin bu sonuçlara ulaşmasında son yıllarda yapılan çalışmaların önemli katkısı olmuştur. Kira geliri elde eden mükelleflere yönelik olarak banka, tapu ve nüfus idaresi gibi kurumlardan alınan bilgiler üzerinden yapılan çalışmalarla kiraya verildiği anlaşılan gayrimenkullere ilişkin analizler ve fiili denetimler yapılmıştır.

Dijital Vergi Dairesi ve GİB Mobil üzerinden elektronik ortamda doldurulabilen Kira Bildirim Formu ile kiralanan gayrimenkuller ile kira sözleşmelerine ilişkin bilgiler temin edilmiştir. Geçmiş yıllarda kira, ücret ya da değer artışı kazancı yönünden gelir elde eden ancak beyanname vermeyen mükellefler nezdinde denetim çalışmaları ve cezalı tarhiyatlar yapılmıştır. Beyan döneminin başlaması ile birlikte beyanname vermesi gereken mükelleflere SMS gönderilerek beyan döneminin başladığı ve beyannamenin elektronik ortamda verebileceği konusunda bilgi verilmiştir. Bu kapsamda 4,5 milyondan fazla bilgilendirme ve hatırlatma SMS'i gönderilmiştir.

Ayrıca avukat, doktor, mimar ve mühendis gibi serbest meslek erbaplarına gönderilen mektuplar ile elde edilen gelirlerin tam ve doğru bir şekilde beyan edilmesi gerektiği hatırlatılmıştır.

Dijital Vergi Dairesi'nde yer alan Mali Bilgilerim menüsünden ve Hazır Beyan Sistemi içerisinden, elde edilen gelirler, eğitim ve sağlık harcamaları ile sigorta bilgileri gibi beyannamelerin verilmesi sırasında kullanılabilecek bilgilere kolaylıkla ulaşılabilmesine imkân sağlanmıştır.

Tüm bu beyannameleri e-vergi uygulamaları üzerinden alan GİB Teknoloji, kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi etkinleştiren ve gönüllü uyumu artıran uygulamaları hayata geçirmektedir.

Gelir İdaresi, beyan döneminin sona ermesinin ardından 2024 yılında gelir elde eden ve yapılan bilgilendirmelere rağmen beyanname vermeyenler başta olmak üzere, elde ettikleri gelirlerini

beyan etmeyen ya da eksik beyanda bulunan mükellefleri tespit etmek üzere çalışma yapacaktır. Yıllık beyanname vermeyen mükelleflerin bilgileri, haklarında cezalı işlem yapılmak üzere ilgili vergi dairelerine gönderilecektir.

Tabii bu arada beyannamesini süresinde vermeyen kişiler, vergi dairesinden yazı gelmeden yıllık beyannameyi Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre pişmanlık hükümlerinden yararlanarak verebilirler ve bu durumda mükelleflere vergi ziyası cezası kesilmez. Pişmanlıkla verilmesi gereken yıllık beyanname, Dijital Vergi Dairesi/Hazır Beyan Sistemi üzerinden verilebilmekte ve yine bu sistemle tahakkuk eden gelir vergisi banka ya da kredi kartıyla ödenebilmektedir.

Kayıt dışıyla mücadele çalışmaları sonucunda yıllık beyanname veren mükellef sayısında önemli bir artış sağlanmıştır. Gelir İdaresi tarafından son bir yıldır yapılan bilgilendirme ve denetim çalışmaları sonucu 2023 ve 2024 vergi dönemlerine ilişkin beyanname veren mükellef sayısı 826 bin 169 kişi artmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2024 yılının beyan döneminde yapılan tüm bu çalışmalar neticesinde, 2024 yılı gelirlerine ilişkin olarak verilen beyanname sayısı ve beyan edilen gelir, matrah ve vergide rekor sayılara ulaşmıştır.

SONUÇ

Hazine ve Maliye Bakanı sayın Mehmet ŞİMŞEK, “Kazançlarını doğru ve zamanında beyan eden mükelleflere teşekkür ediyorum, gelirlerini zamanında beyan etmeyen mükelleflerimizin de vergi dairelerimiz harekete geçmeden pişmanlıkla beyanname verebileceğini hatırlatmak istiyorum. Bu süreçte gerek mükellef hizmetleri anlamında gerekse analiz ve saha çalışmalarıyla bu sonuçların alınmasında katkı sağlayan Gelir İdaresi personelini de tebrik ediyorum.” demek suretiyle öncelikle süresinde beyanname veren mükelleflere teşekkür etmiş, süresinde yıllık beyanname vermeyen mükellefleri ise pişmanlıkla beyanname vermeye davet etmiştir (<https://www.bloomberght.com/gelir-vergisinde-yaklasik-5-milyon-beyannameyle-rekor-3746130>, 11.04.2025).

Gerçekten de toplanan vergiler ülkemizin geleceğidir. Kamu harcamalarının en önemli finansman kaynağı vergilerdir. Her ne kadar vergi ödevi Anayasal bir ödev de olsa, vergisini doğru ve zamanında beyan edip ödeyen vergi mükellefleri her türlü takdir ve saygıyı hak etmektedir.

TÜRK İŞ HUKUKU KAPSAMINDA REKABET YASAĞI

Çağatay ŞENOCAK
Yönetici Avukat

Doğa KARATOSUN
Stajyer Avukat

ÖZET

Rekabet yasağı sözleşmeleri işçinin, iş sözleşmesinin sona ermesinden sonraki çalışma hayatında çalışma özgürlüğünü sınırlaması sebebiyle yasal sınırlar dahilinde kabul edilen ancak hem düzenleyen hem de kabul eden taraflarca dikkatle değerlendirilmesi gereken maddi yükümlülükleri ciddi boyutlara ulaşan sözleşmelerdir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda özel düzenlemelere sahip rekabet yasağı sözleşmeleri hakim takdiri ile de sınırlandırılabilir. Bu makalede genel nitelikleri itibarıyla rekabet yasağı ve bu yasakların sınırları inceleme konusu yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Rekabet Yasağı, İşçi, İşveren, Cezai Şart, Rekabet Yasağı Sözleşmesi.

GİRİŞ

Türk iş hukukunda, rekabet yasağı, işverenin ticari menfaatlerini korumak amacıyla işçiye belirli kısıtlamalar getiren önemli bir düzenlemedir. Bu yasağın amacı, işçinin iş sözleşmesinin sona ermesinin ardından, eski işvereniyle aynı alanda rekabet etmeyecek şekilde davranmasını sağlamaktır. Ancak işçinin özgürlüğünü aşırı şekilde kısıtlamamak için bu yasağın sınırları belirli şartlara ve hukuki çerçevelere dayanarak çizilmiştir. Bu makalede, Türk iş hukukunda rekabet yasağının genel çerçevesi, uygulanabilirlik koşulları ve işçi ile işveren arasındaki hukuki ilişkilerdeki rolü ele alınacaktır.

• Rekabet ve Rekabet Yasağı

Rekabet kavramının, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'da tanımı yapılmıştır. İlgili Kanun'da rekabet, mal ve hizmet piyasalarındaki teşebbüsler arasında özgürce ekonomik kararlar verilebilmesini sağlayan yarış şeklinde tanımlanmıştır. Türk Hukukunda rekabet, çeşitli düzenlemelerle korunmaktadır. Rekabetin korunması hem bireysel hem de toplumsal menfaatler açısından önemlidir. Bu bağlamda, rekabet, bireylerin, işletmelerin ve devletin piyasalarda

adil bir rekabet ortamı oluşturma yükümlülüğünü doğurur. Anayasa'nın 48. maddesinde yer alan "Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahiptir." düzenlemesi, rekabetin aynı zamanda bir hak olduğunu vurgular.

Rekabet yasağı, belirli bir konu ve alanda faaliyet gösterme yasağını ifade eder. Rekabet, Anayasa tarafından güvence altına alınan temel bir hak olmakla birlikte, bazı durumlarda bu hakkın kullanımı sınırlandırılabilir ve yasaklanabilir.¹

Rekabet yasağı, özellikle iş hukukunda, işverenin iş ilişkisinde elde ettiği gizli bilgilerin, ticari sırların veya müşteri ilişkilerinin kötüye kullanılmasını engellemeyi amaçlayan bir düzenlemedir. Esasen işçinin iş sözleşmesi devam ederken yahut iş sözleşmesinin sona ermesinin ardından eski işvereniyle rekabetten kaçınmasıdır. İşçi, işvereniye karşı sadakat borcu çerçevesinde, iş sözleşmesinin sona ermesinden sonra da belirli faaliyetleri gerçekleştirememekle yükümlüdür. Bu düzenleme, Türk Borçlar Kanunu'nun 396. maddesinde açıkça belirtilmiştir ve işçinin iş ilişkisi sırasında öğrendiği iş sırlarını ifşa etmemesi gerektiğini ifade eder. Ancak iş sözleşmesinde yer alan rekabet yasağı kaydı ile, işçi yalnızca sadakat borcunu değil işverenle rekabet etmeme yükümlülüğünü de yerine getirmek zorundadır. Bu türden bir rekabet yasağı, işçinin işten ayrıldıktan sonra belirli bir süre boyunca işverenin faaliyetleri ile rekabet etmeyi yasaklar.²

¹ DEMİRA., *Hukuki Terimler Sözlüğü*, Ankara, Astana Yayınları, 2017, s. 963.

² SÜZEK S., "Yeni Türk Borçlar Kanunu Çerçevesinde İşçinin Rekabet Etmeme Borcu", *İÜHF*, C. LXXII, S. 2, 2014, s. 457-468.

Rekabet yasağı, işçinin iş sözleşmesinin sona ermesinin ardından eski işvereniyle rekabet etmeme yükümlülüğünü ifade eder. Türk Borçlar Kanunu'nun 396. maddesi, işçiye sadakat borcu yükler ve bu borç kapsamında işçinin, işverenin ticari sırlarını ve müşteri bilgilerini ifşa etmemesi gerektiği belirtilir. Bu yükümlülük, iş sözleşmesinin sona ermesinden sonra da devam edebilir. Rekabet yasağının geçerli olabilmesi için yazılı bir sözleşme gereklidir ve işçi, bu sözleşme kapsamında belirli bir süre boyunca işvereniyle aynı sektörde veya coğrafi bölgede rekabet etmeme yükümlülüğüne girer.

Rekabet yasağı, işverenin ticari menfaatlerini korurken işçinin çalışma özgürlüğünü aşırı derecede kısıtlamamalıdır. Bu düzenleme, işverenin gizli bilgilerini ve rekabet avantajlarını korumak için kritik bir önlem olarak kabul edilir. Ancak bu yasağın geçerliliği için işçinin açıkça bilgilendirilmesi ve anlaşmanın şeffaf bir şekilde yapılması gerekir. Rekabet yasağının sadece işçi lehine düzenlemelerle sınırlı olması, işçinin ekonomik geleceğini tehlikeye sokmamak adına kanun koyucu tarafından önemli bir denetim altına alınır. Bu şekilde, işverenin menfaatleri korunurken, işçinin hakları da gözetilmektedir.

• Rekabet Yasağı ile Korunan Menfaatler

Türk iş hukukunda, rekabet yasağı sözleşmeleri işverenin haklı menfaatlerini korumayı amaçlarken, aynı zamanda işçinin çalışma özgürlüğü ile ekonomik piyasanın dengesini sağlamak adına belirli sınırlarla düzenlenmiştir. Bu bağlamda, rekabet yasağı ile korunmak istenen üç temel menfaat bulunur: işverenin haklı menfaati, işçinin çalışma özgürlüğü ve ekonomik piyasanın korunması.

İlk olarak, işverenin menfaati, rekabet yasağının öncelikli amacıdır. İşveren, ticari sırlarını, müşteri portföyünü, üretim yöntemlerini ve know-how gibi stratejik bilgilerini korumak ister. Bu tür bilgiler, işverenin rekabet gücünü belirleyen unsurlardır ve bu

bilgilerin rakipler tarafından kullanılmasını engellemek amacıyla rekabet yasağına başvurulur. Ayrıca işverenin yaptığı Ar-Ge yatırımlarının korunması da bu yasağın önemli bir gerekçesidir. Rekabet yasağı sayesinde, işverenin gayri maddi malvarlıkları ve iş süreçleri korunur, böylece ticari faaliyetlerin sürekliliği sağlanmış olur.³

İkinci olarak, işçinin çalışma özgürlüğü de korunması gereken bir menfaattir. Rekabet yasağı, işçilerin serbest piyasa ekonomisi çerçevesinde iş bulma ve çalışma haklarını sınırlayabilmektedir. Anayasada belirtilen çalışma özgürlüğü hakkı göz önünde bulundurularak işçinin aşırı ve keyfi rekabet yasağından korunması amaçlanır. İşçinin ekonomik geleceğini tehlikeye atacak şekilde uygulanan yasakların önüne geçilmesi, hukuki denetimle sağlanır.⁴ Bu nedenle, rekabet yasağının sınırları, işçinin iş ilişkisi süresiyle ve çalıştığı işyeri ile sınırlı tutulur.

Son olarak, ekonomik piyasanın korunması da rekabet yasağının bir başka önemli amacı olarak karşımıza çıkar. Rekabet, serbest piyasa ekonomisinin sağlıklı işlemesi için temel bir unsurdur ve işçilerin rekabet etmelerinin engellenmesi, tüketiciye daha kaliteli ve uygun fiyatlarla ürün ve hizmet sunulmasını sağlar. Rekabet yasağı, ekonomik piyasanın dürüstlük kurallarına uygun şekilde işlemesine olanak tanır ve toplumun genel refahını artıracak şekilde piyasa dengesini sağlar.⁵

Bu üç menfaat arasında denge kurularak, rekabet yasağının hukuki sınırları belirlenmiş ve her bir tarafın hakları korunmak istenmiştir. İşverenin ticari menfaatlerinin korunması, işçinin çalışma özgürlüğüne aşırı kısıtlamalar getirmemek ve ekonomik piyasanın düzenli işlemesini sağlamak adına rekabet yasağı sözleşmelerinde emredici hükümlerle sınırlamalar getirilmiştir. Böylece Türk iş hukukunda rekabet yasağının, taraflar arasındaki adaletli bir dengeyi gözeterek uygulanması sağlanmaktadır.

3 ALTAY S., *Türk Borçlar Kanunu Hükümlerine Göre İşçi ile İşveren Arasında Yapılan Rekabet Yasağı Sözleşmesi MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi* C.14 S.3 2008 s.171 ; BAŞKAN Ş. Esra, "6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Rekabet Yasağı Sözleşmesi", *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.2(2), (2012), s. 117;

4 UŞAN, M. F., *İş Hukukunda İş Sırrının Korunması*, Ankara, 2003, s.235 (İş Sırrı)

5 YENİSEY K., 'İşçinin Sözleşme Sonrası Ticari Sırları Saklama Yükümlülüğü', Prof. Dr. Devrim Ulucan'a Armağan, İstanbul: Legal Kitabevi, 2008, s.404.

• **İş Sözleşmesi Kapsamında Rekabet Etme ve Rekabet Etmeme Sözleşmeleri**

Türk iş hukuku kapsamında işçinin rekabet etmeme borcu, hem iş sözleşmesinin devamı süresince hem de sözleşmenin sona ermesini takiben ayrı ayrı düzenlemeler altında değerlendirilir. İşçinin rekabet etmeme yükümlülüğünün kaynağı, sözleşmenin varlığı süresince işçinin işverene karşı sahip olduğu sadakat borcudur. İş sözleşmesinin sona ermesinden sonraki dönem için ise rekabet yasağı ancak yazılı bir anlaşma veya iş sözleşmesi-ne konulmuş bir hükümle mümkün hale gelir.⁶

İş sözleşmesi süresince işçi, sadakat borcunun gereği olarak, işverenle rekabet teşkil eden faaliyetlerden kaçınmakla yükümlüdür. Bu kapsamda işçi kendi adına işverene rakip bir işletme açamaz, işverene rakip başka bir işletmede çalışamaz veya rakip şirketlerde ortaklık ilişkisi içerisine giremez.⁷

İş sözleşmesi sona erdikten sonra ise rekabet yasağı yükümlülüğü işçinin ekonomik geleceğini kısıtlayıcı sonuçlar doğurabileceğinden, sınırlı ve net bir şekilde düzenlenmiştir. Türk Borçlar Kanunu'nun 444. maddesi rekabet yasağına tabi faaliyetleri örnekleme yöntemi ile saymış olup işçinin kendi adına rakip bir işletme açması, rakip bir işletmede çalışması ya da rakip işletmeyle başka türden menfaat ilişkisi içerisine girmesi rekabet yasağının kapsamına alınmıştır.⁸

İşçinin Kendi Hesabına Rakip İşletme Açması: İşçinin kendi adına ve hesabına rakip bir işletme açması, doğrudan rekabet oluşturur ve yasaktır. Burada sadece doğrudan kendi hesabına değil işçinin başkası hesabına fakat kendi adına hareket etmesi halinde de yasağın ihlâl edilmiş sayılması gerekir. Böyle bir durum yasağın dolanılması olarak yorumlanmakta olup

hâkim tarafından somut olayın özelliklerine göre rekabet yasağının ihlâl edildiği değerlendirilmesi yapılmalıdır.⁹

İşçinin Rakip İşletmede Çalışması: İş sözleşmesi sona erdikten sonra işçinin rakip bir işletmede çalışması durumu sıkça karşılaşılan ihlâl şeklidir. "Çalışma" kavramı sadece iş akdiyle sınırlı tutulmamalı, acentelik, müşavirlik gibi işverenin menfaatine olabilecek tüm faaliyetleri kapsayacak şekilde geniş yorumlanmalıdır.¹⁰ Ancak hatırlanacak olursa, burada faaliyetin süresi, karşılık durumu ve eski işverenin işletmesi üzerindeki etkisi değerlendirme ölçütleri olarak kullanılmalıdır.¹¹

İşçinin Rakip İşletme ile Başka Türden Menfaat İlişkisine Girmesi: Bu kapsamda önemli olan, işçinin doğrudan ya da dolaylı olarak rakip işletmenin faaliyetlerine etki edebilme olasılığıdır. Kâr ve zarara ortak olmak, şirkette iş sırlarını kullanabileceği bir pozisyona gelmek, şirketi finansal olarak desteklemek ya da teknik konularda danışmanlık yapmak gibi faaliyetler yasağın ihlâli kapsamında değerlendirilir.¹² Bu konu Yargıtay içtihatlarında da ele alınmıştır. İşçinin eski işverenin müşteri portföyünde bulunan rakip bir şirkette çalışması rekabet yasağı ihlâli olarak değerlendirilmiş ve bu durumun işverenin ekonomik çıkarlarına doğrudan etkisi vurgulanmıştır.¹³

İşçinin Rakip Müesseseye Ortak veya Başka Bir Sıfatla İlgili Olması: Rakip işletmeye ortak olmak veya başka bir sıfatla ilişkili olmak, işletmenin faaliyetlerine etkili olunabilecek durumlarda yasağın ihlâli anlamına gelir. İşçinin sadece işletmenin hisselerine sahip olması, rekabet yasağı kapsamına girmez; ancak hisse sahipliğinin şirket yönetimine etkili olma durumunu doğurması halinde yasak kapsamına

6 SÜZEK, S. "Yeni Türk Borçlar Kanunu Çerçevesinde İşçinin Rekabet Etmeme Borcu, s.457-467

7 MOLLAMAHMUTOĞLU, Hamdi/ASTARLI, Muhittin/ BAYSAL, Ulaş *İş Hukuku Ders Kitabı*, Cilt 1: Bireysel İş Hukuku, Ankara Gözden Geçirilmiş 3. Bası., 2012, s.368; UŞAN, M. F., *İş Hukukunda İş Sırrının Korunması*, Ankara, 2003, s.45. (İş Sırrı)

8 SOYER, M. P., *Rekabet Yasağı Sözleşmesi*, Ankara, 1994, s.29 (Rekabet Yasağı)

9 ALTAY, S., *Türk Borçlar Kanunu Hükümlerine Göre İşçi ile İşveren Arasında Yapılan Rekabet Yasağı Sözleşmesi*, MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi Cilt:14 Sayı:3, İstanbul, 2008, s.194; UŞAN, M. F., *İş Hukukunda İş Sırrının Korunması*, Ankara, 2003, s.235 (İş Sırrı); DOĞAN S., *İşçinin Rekabet Yasağı-İş Sırrının Korunması*, Genişletilmiş 2. Bası, Ankara, 2019, s.134).

10 SOYER, M. P., *Rekabet Yasağı Sözleşmesi*, Ankara, 1994, s.32 (Rekabet Yasağı); UŞAN, M. F., *İş Hukukunda İş Sırrının Korunması*, Ankara, 2003, s.235 (İş Sırrı)

11 SOYER, M. P., *Rekabet Yasağı Sözleşmesi*, Ankara, 1994, s.32 (Rekabet Yasağı)

12 ALTAY, S., *Türk Borçlar Kanunu Hükümlerine Göre İşçi ile İşveren Arasında Yapılan Rekabet Yasağı Sözleşmesi*, MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi Cilt:14 Sayı:3, İstanbul, 2008, s.196

13 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 13.10.2011, 40014/37170 (Çevrimiçi), <https://www.sinerjimevzuat.com.tr>, 20.08.2016.

girer.¹⁴ Ayrıca işçinin teknik bilgi transferi veya know-how sözleşmesi yoluyla danışmanlık yapması da bu kapsamda yasaktır.¹⁵

Özetle, rekabet yasağı sözleşmeleri, işverenin ticari menfaatlerini korurken işçinin çalışma özgürlüğünü aşırı sınırlamamalı; yasak açık, belirli ve ölçülü biçimde düzenlenmelidir. Bu ilkeler doğrultusunda yasağın kapsamının belirlenmesi ve yorumlanması gerekir.

• Geçerlilik Şartları

Türk iş hukuku kapsamında, iş ilişkisi devam ederken ve iş sözleşmesi sona erdikten sonra eski işveren ile rekabet edilmesini engellemek üzere düzenlenen rekabet etmeme sözleşmeleri, hem işverenin ekonomik menfaatlerini koruma hem de işçinin çalışma özgürlüğünü güvence altına alma amacını taşır. Bu sözleşmelerin geçerliliği, kanun koyucu tarafından belirli şartlara bağlanmıştır.

İş ilişkisi devam ederken rekabet yasağı, işçinin sadakat borcundan doğan ve iş sözleşmesinin doğrudan bir parçası olarak kabul edilen bir yükümlülüktür. Bu dönemde işçi, işverenin faaliyet gösterdiği alanlarda kendi adına veya üçüncü kişiler adına rekabete giripemez; aksi halde işveren haklı nedenle iş sözleşmesini feshedebilir ve uğradığı zararların tazminini talep edebilir (TBK m.396/3).

İş sözleşmesi sona erdikten sonraki rekabet yasağı için ise ayrıca bir rekabet etmeme sözleş-

mesi yapılması gerekmektedir. Bu sözleşmenin geçerli olması için öncelikle yazılı şekilde yapılması zorunludur (Türk Borçlar Kanunu (TBK) m.444/1). Yazılılık şartı adi yazılı şekil olup tarafların yükümlülükleri ve sözleşmenin kapsamı açıkça belirtilmelidir.¹⁶

Rekabet yasağı sözleşmesinin geçerli olabilmesi için işçinin fiil ehliyetine sahip olması şarttır; işçi sözleşme anında ayırt etme gücüne sahip, reşit ve kısıtlı olmamalıdır.¹⁷

Geçerlilik için bir diğer önemli koşul, rekabet yasağı sözleşmesinin, işçinin iş ilişkisi sırasında edindiği müşteri çevresi, işverenin üretim sırları veya işin niteliğine dair bilgileri kullanarak işverene önemli zarar verebilecek konumda olmasıdır (TBK m.444/2). Yargıtay kararlarına göre, zararın gerçekleşmiş olması gerekli olmayıp gerçekleşme ihtimali yeterlidir.¹⁸ İşçinin görev tanımı ve işletmedeki konumu bu değerlendirmede kritik önem taşır.

Rekabet yasağı sözleşmesi işçinin ekonomik geleceğini haksız bir biçimde kısıtlamamalı; kapsamı, süresi ve coğrafi sınırları açısından makul ve ölçülü olmalıdır (TBK m.445). Genellikle yasağın süresi iki yılı aşmamalı ve belirli bir coğrafi bölgeyle sınırlanmalıdır.¹⁹ Yargıtay, rekabet yasağının süresinin ve coğrafi sınırının somut olayın özelliklerine ve sektör koşullarına göre belirlenmesi gerektiğini vurgulamaktadır.²⁰

14 DOĞAN S., *İşçinin Rekabet Yasağı-İş Sırrının Korunması*, Genişletilmiş 2. Bası, Ankara 2019, s.24; SOYER, M. P., *Rekabet Yasağı Sözleşmesi*, Ankara, 1994, s.29-31 (Rekabet Yasağı); ALTAY, S., *Türk Borçlar Kanunu Hükümlerine Göre İşçi ile İşveren Arasında Yapılan Rekabet Yasağı Sözleşmesi*, MÜHF Hukuk Araştırmaları Dergisi Cilt:14 Sayı:3, İstanbul, 2008, s.195

15 SOYER, M. P., *Rekabet Yasağı Sözleşmesi*, Ankara, 1994, sf.19-20, s.32 (Rekabet Yasağı); UŞAN, M. F., *İş Hukukunda İş Sırrının Korunması*, Ankara, 2003, s.255, (İş Sırrı)

16 SÜZEK, S., "Yeni Türk Borçlar Kanunu Çerçevesinde İşçinin Rekabet Etmemeye Borcu", İÜHF, C. LXXII, S. 2, 2014, s.457-468

17 TUNCAY, A. Can, "Rekabet Yasağı Sözleşmesinin Geçerlilik Şartları (Bir Yargıtay Kararı Üzerine)", Prof. Dr. Turhan Esener'e Armağan Cilt 1, İKÜHFD Özel Sayısı, C.15, S.11, Ankara, 2016, s.483 (Rekabet Yasağı); SOYER, M. P., *Rekabet Yasağı Sözleşmesi*, Ankara, 1994, s.44 (Rekabet Yasağı)

18 Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 04.10.2018, 2016/14678 E., 2018/6032 K.

19 SÜLU, Muhammed, "Rekabet Yasağı Sözleşmeleri", MÜHF - HAD, C.22, S.2, İstanbul, 2016, s.583; SÜZEK, S., "Yeni Türk Borçlar Kanunu Çerçevesinde İşçinin Rekabet Etmemeye Borcu", İÜHF, C. LXXII, S. 2, 2014, s.460

20 Yarg. 11. HD. 30.03.2016, E.2015/8396, K.2016/3470, www.lexpera.com, erişim tarihi:09.01.2020. Aynı yönde bkz. Yarg. 11. HD. 22.02.2016, E.2015/7354, K.2016/1838, www.lexpera.com, erişim tarihi:09.01.2020. Yakın tarihli bir yerel mahkeme kararında ise "... Sözleşmedeki rekabet yasağı kaydı işçiye (davalya) yer yönünden bir sınırlama içermemektedir. Kural olarak rekabet yasağı sözleşmesinin belli bir coğrafi alan ile sınırlı şekilde kurulması gerekir. Burada amaç işçinin ekonomik geleceğini tehlikeye düşürmemektedir. Ancak rekabet yasağı sözleşmesinin yer yönünden bir sınırlama içermemesinin yaptırımı sözleşmenin geçersiz sayılması değildir. TBK m.445/2 ile Hakime tanınan yetki gereği, bu tür kayıtların geçersiz sayılması yerine sınırlı şekilde uygulanması mümkündür. Davalının çalıştığı her iki işyeri aynı il sınırları içerisinde ... rekabet yasağı sözleşmesi yer yönünden bir sınırlama içermiyor olsa da birbirlerine bu kadar yakın iki işyerinde çalışmış olan davalının sözleşmede yer yönünden sınırlama olmadığından bahisle rekabet yasağı sözleşmesinin geçersizliğini ileri sürmesi TMK m.2'de düzenlenen dürüstlük kuralı uygun bulunmamaktadır." gerekçesiyle ilgili rekabet yasağı sözleşmesinin geçerli olduğuna hükmedilmiştir. Bkz. İstanbul Anadolu 3. Asliye Ticaret Mahkemesi, 26.09.2019, E.2015/1091 K.2019/978, www.lexpera.com, erişim tarihi:15.08.2020. Karş. İstanbul BAM 28. HD., 08.02.2018, E.2017/2046, K.2018/192, www.lexpera.com, erişim tarihi:17.08.2020.

İşçinin sözleşmeden önceki çalışma hayatı, mesleki bilgi birikimi ve gelecekteki iş bulma olanakları da yasağın ölçülülüğü değerlendirilirken dikkate alınmalıdır. Bu kapsamda işçinin önceki deneyim ve yetkinliklerini kullanarak benzer işleri başka bir yerde yapma olanağı kısıtlanmamalıdır; aksi halde sözleşmenin ölçüsüz olduğu kabul edilir ve geçersiz sayılır.²¹

Ayrıca rekabet yasağının karşılığında işçiye uygun bir ekonomik menfaat sağlanması gerekebilir. Bu, özellikle yasağın uzun veya geniş kapsamlı olduğu durumlarda söz konusudur. İşçiye hiç karşılık verilmemesi durumunda, sözleşmenin geçersiz sayılması olasılığı artmaktadır.

İş sözleşmesinin geçersiz olması halinde, rekabet yasağı sözleşmesi de genellikle geçersiz olur. Bunun nedeni, rekabet yasağı sözleşmesinin temelinde geçerli bir iş ilişkisinin bulunması gerekliliğidir. Dolayısıyla iş sözleşmesi başlangıçtan itibaren hükümsüzse, rekabet yasağı sözleşmesi de geçerliliğini yitirir.²²

• Rekabet Yasağının Sınırlandırılması

Rekabet yasağı sözleşmeleri, işçinin Anayasa'yla korunan çalışma ve sözleşme hürriyetini kısıtlamakta aynı zamanda ekonomik geleceğini etkilemektedir. İşverenin korunmaya muhtaç menfaatinin varlığı sebebiyle rekabet engellemelerinin gereklilikleri işçinin menfaatlerini orantısız ve gereksiz ölçüde kısıtlamamalıdır.

Şüphesiz taraflar rekabet yasağına ilişkin koşulları sözleşme serbestisiyle belirleyebilecekleri gibi işçinin işveren karşısındaki konumu ve müzakere imkânının kısıtlı olması sebebiyle TBK 445 rekabet yasağının üst sınırları niteliğinde düzenlemeler getirmiştir.

• Süre Bakımından

İşverenlere iş ilişkisi sona eren işçilerin sonraki çalışma hayatlarına müdahale imkânı veren rekabet yasağı sözleşmeleri süre bakımından kısıtlanmadığı takdirde işçinin ekonomik mahvına sebebiyet verebilecektir. Aynı zamanda uzun sürelerle geçerli sayılacak bir rekabet yasağı anlayışı çalışma hakkının engellenmesinin yanında hakkaniyete de aykırı olacaktır.²³

818 sayılı Borçlar Kanunu'nda rekabet yasağı sözleşmelerinde süre sınırı düzenlenmemiş ancak yine de rekabet yasağına ilişkin süre sınırı yargı kararlarıyla getirilmeye çalışılmıştır.²⁴ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu m.445/I uyarınca rekabet yasağı özel durum ve koşullar dışında iki yılı aşamayacaktır.

Doktrinde, yasada belirtilen iki yıllık sürenin dahi somut olayın durumuna göre düşürülebileceği tartışılmaktadır.²⁵ Ayrıca belirtmek gerekir ki iki yıllık süreyi aşan durumlar için de rekabet yasağı düzenlemesinin özel durum ve koşullar durumunda mümkün olduğu yasa düzenlemesidir. Ancak yasada özel durum ve koşullardan ne anlaşılması gerektiğine dair net bir ifade bulunmamaktadır. Uyuşmazlık durumunda özel durum ve koşulların ne olduğu konusunda yargının takdir yetkisini kullanması gerekecektir. Nitekim doktrinde de üst düzey yöneticiler için somut duruma göre iki yılı aşan süre için rekabet yasağı düzenlemesi gerektirilebileceği tartışılmaktadır. Yine de bu durumun istisna nitelikte olduğunun ve özel durum ve koşula ilişkin şartların bu iddiayı ileri süren kişi tarafından ispatlanması gerektiğinin belirtilmesi gerekmektedir.

• Yer Bakımından

Rekabet yasağının yer bakımından sınırlandırılması coğrafi olarak çalışmanın engellemesi anlamına gelmektedir. İşverenin faaliyet gösterdiği alan ve bölge dışında korunmaya değer bir menfaatinin bulunduğunu kabul etmek mümkün değildir.²⁶

Yer bakımından sınır olarak gösterilecek alan işverenin faaliyet alanı ve yürüttüğü işin niteliğine göre değişiklik göstermekle birlikte bölge, il, ilçe gibi belirlenebilir alanlar olarak

21 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 28.03.2013, 2010/25792 E., 2013/10539 K.

22 SÜZEK S., "Yeni Türk Borçlar Kanunu Çerçevesinde İşçinin Rekabet Etmeme Borcu", s.465

23 ÇELİK, N. CANİKLİOĞLU, N. CANBOLAT, T. ÖZKARACA, E. İş Hukuku Dersleri. s. 330.

24 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E: 2009/1286, K: 2011/3918, T: 18.2.2011 "Süre konusunda da en fazla bir ya da birkaç yılı aşmayacak şekilde rekabet yasağı öngörülebilir. Aksi durum işçinin ekonomik anlamda yıkımına sebep olabilecektir."

25 EKMEKÇİ, Ö. YİĞİT, E., Bireysel İş Hukuku, Güncellenmiş 5. Baskı, İstanbul, Oniki Levha Yayınları, 2023, s.397

26 ÇELİK, N. CANİKLİOĞLU, N. CANBOLAT, T. ÖZKARACA, E., a.g.e, s. 329

sınır koyulması uygun olacaktır.²⁷ Bu noktada yer bakımından sınırlamayı, sadece coğrafi bölgenin ismini yazmaktan ibaret değil çalışanın menfaatini kısıtlamayacak nitelikte olup olmadığı bakımından değerlendirmek gerekmektedir. Nitekim Yargıtay da rekabet yasağının geçerli olacağı yerin “Türkiye Cumhuriyeti” olarak belirtilmesini kabul etmemiş ve bu düzenlemeyi aşırı nitelikte rekabet yasağı olarak kabul etmiştir.²⁸ Ancak Yargıtay istisnai olarak çalışma hayatının çoğunu yurtdışında geçiren yabancı uyruklu çalışanlar için ülke sınırıyla rekabet yasağının belirlenmesinin mümkün olacağını kabul etmektedir.²⁹

Doktrinde işveren faaliyetinin ülke sınırını aşan bir noktada olması ve faaliyet sahasının uluslararası düzlemde olması durumunda rekabet yasağının ülke sınırı dışında da yapılabileceği şeklinde görüşler mevcuttur.³⁰

• Konu Bakımından

Rekabet yasağı ile yasaklanabilecek faaliyet konu bakımından işverenin iştigal alanında yer alan bir iş alanı olmalıdır.³¹ Aksi halde işverenin rekabet yasağı sözleşmesi imzalamasında bir menfaati bulunduğu kabul edilemez.

İşverenin iştigal alanının birden çok olması durumunda ise işçinin belirsiz şekilde tüm faaliyet alanlarından yasaklanmasının yine işçinin çalışma hürriyetinin orantısız olarak kısıtlanması anlamına geleceği unutulmamalıdır.³²

• Rekabet Yasağındaki Sınırlara Hakim Takdir Yetkisi

TBK m.445'te yer alan sınırlamalara aykırı davranılması halinde doğrudan rekabet yasağının geçersiz olduğundan söz edilemeyecektir. Zira TBK m. 445/2 uyarınca “*Hâkim, aşırı nitelikteki rekabet yasağını, bütün durum ve koşulları serbestçe değerlendirmek ve işverenin üstlenmiş olabileceği karşı*

edimi de hakkaniyete uygun biçimde göz önünde tutmak suretiyle, kapsamı veya süresi bakımından sınırlayabilir.”

İfade etmek gerekir ki hakim takdir yetkisinin düzenlendiği fıkra aşırı nitelikteki rekabet yasağına ilişkin getirilmiş olup rekabet yasağının genel niteliklerine aykırılığın hakim müdahalesi ile tamamlanması mümkün değildir.

Yine uygulamada yargının rekabet yasağında kararlaştırılan cezai bedeli indirmesi de sıklıkla karşılaşılan bir durumdur.

• Rekabet Yasağına Aykırılık

TBK m. 446'da düzenlenen aykırılık yaptırımlarından ilki, işverenin zararının tazminidir. İşveren, işçinin rekabet yasağına aykırı davranışını ve bunun sonucunda zararı oluştuğunu ispat ettiği noktada oluşan zararın tazminini talep etme hakkına sahip olacaktır.³³

İfade etmek gerekir ki zarar ispatının mümkün olmadığı veya zor olduğu noktada işveren TBK m. 446/2 uyarınca sözleşmede mevcut olması halinde cezai şartı da talep edebilecektir. Bu noktada işveren tarafından cezai şartın talep edilebilmesi için rekabet yasağına aykırı davranışın ispatlanması yeterli olup herhangi bir zarar ispatı önemli değildir. Cezai şarta ilişkin aşırı yararlanma içeren düzenlemeler ise TBK m.182/3 uyarınca hakim takdiri ile indirilebilmektedir.

İşverenin rekabet yasağına aykırılık durumunda başvurabileceği diğer bir yol ise TBK m.446/3 uyarınca yasağa aykırı davranışa son verilmesini isteme hakkıdır.³⁴

• Rekabet Yasağı Sözleşmelerinin Sona Ermesi

Rekabet yasağına ilişkin sözleşmeler niteliği itibarıyla TBK anlamında genel hükümlere tabii bir sözleşme olduğundan genel sözleşme sona

²⁷ EKMEKÇİ, Ö. YİĞİT, E. a.g.e, s. 397; ÇELİK, N. CANİKLİOĞLU, N. CANBOLAT, T. ÖZKARACA, E.a.g.e s. 329; TAŞKENT, S., KABAKCI, M., *Rekabet Yasağı Sözleşmesi*, Sicil İş Hukuku Dergisi, 2009, 16 s.31

²⁸ Yargıtay 11. HD. T. 03.12.2020, E. 2019/2082, K. 2020/5672; Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E: 1999/8262, K: 1999/12073, T: 06.7.1999 *kazancı.com.tr* T.T. 21.04.2025

²⁹ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E: 2011/20759, K: 2013/19695, T: 26.6.2013 (*kazancı.com.tr* T.T. 21.04.2025)

³⁰ ÖKTEM S. “Rekabet Yasağı Sözleşmesi”, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, s.167-195

³¹ ÇELİK, N. CANİKLİOĞLU, N. CANBOLAT, T. ÖZKARACA, E. a.g.e., s. 331

³² ÇELİK, N. CANİKLİOĞLU, N. CANBOLAT, T. ÖZKARACA, E. a.g.e, s. 331;

³³ EKMEKÇİ, Ö. YİĞİT, E. a.g.e, s. 402

³⁴ SÜZEK, S., “Yeni Türk Borçlar Kanunu Çerçevesinde İşçinin Rekabet Etmeme Borcu” s. 358

ermesi hükümleri uyarınca sona erebilir. Bu noktada işverenin sözleşmeden vazgeçmesi, sözleşme süresinin sona ermesi, tarafların karşılıklı iradeleri ile sözleşmeyi sona erdirmesi durumlarında rekabet yasağının sona erdiği kabul edilir.

Ayrıca özgü niteliği gereği TBK 447. madde rekabet yasağı sözleşmelerinin özel sona erme durumlarını düzenlemiştir. İlgili düzenlemeye göre işverenin bu yasağın sürdürülmesinde gerçek bir yararının kalmaması ya da haklı bir sebep olmaksızın işveren tarafından veya işverene yüklenebilen bir nedenle işçi tarafından iş sözleşmesinin feshedilmesi halinde rekabet yasağı sözleşmesinin de sona ereceği düzenlenmiştir.

SONUÇ

Sonuç olarak, Türk iş hukukunda rekabet yasağı hem işverenin meşru ticari menfaatlerini koruyan hem de işçinin anayasal çalışma özgürlüğünü gözeten hassas bir denge mekanizmasıdır. Yazılı şekil, süre, coğrafi sınır ve konu bakımından ölçülülük ilkeleriyle çerçevelenen bu yasağın amacı, işçi-işveren ilişkisi sona erdikten sonra dahi tarafların hakkaniyete uygun biçimde korunmasını sağlamaktır. Makalede ortaya koyulduğu üzere, rekabet yasağı sözleşmeleri; işverenin gizli bilgilerini, müşteri çevresini ve rekabet avantajını güvence altına alırken, işçinin ekonomik geleceğini de makul şekilde sınırlandırmalıdır. Ölçüsüz veya belirsiz yasaklar hâkim müdahalesiyle daraltılabilir; işverenin korunmaya değer menfaati kalmadığında ise yasağın kendiliğinden sona ermesi mümkündür. Böylece rekabet yasağı, tarafların hak ve menfaatlerini dengeli biçimde gözeten, serbest piyasanın dürüstlük kuralına uygun işlemesine katkıda bulunan işlevsel bir hukuk kurumuna dönüşür.

İŞ GÜCÜ PİYASASINDA REKABET HUKUKU SORUNLARI

Metin PEKTAŞ

Rekabet Hukuku Ortağı

Hüseyin Taha KAYA

Avukat

Zehra Ahsen KAYACI

Avukat

Oğuzhan TUĞLA

Stj. Avukat

ÖZET

İş gücü piyasaları özellikle son yıllarda rekabet hukukunun uygulama alanını genişlettiği ve rekabet otoritelerinin yoğun bir şekilde gündemine giren bir alan haline gelmiştir. Bu kapsamda çalışan hareketliliğini kısıtlayan ve dolaylı olarak tüketici refahını olumsuz yönde etkileyen ücret tespiti ve çalışan ayartmama anlaşmaları gibi rekabeti amaç itibarıyla kısıtlayan anlaşmalar ağır / per se ihlaller olarak kabul edilmektedir. Bunun yanında tedarik, hizmet, lisans ve franchise sözleşmelerinde yer alan çalışan ayartmama hükümlerinin doğrudan ağır ihlâl olarak nitelendirilmemesi gerektiği, bunun yerine etki temelli bir analiz biçimi olan “rule of reason” analizine tabi tutulması gerektiği görüşü ağırlık kazanmıştır. Ancak yine de hem dünyada hem de Türkiye’de rekabet otoriteleri iş sözleşmelerindeki çalışan hareketliliğini kısıtlayabilecek hükümleri titizlikle incelemekte ve “yan sınırlamalar” konusundaki tartışmaları sürdürmektedir. Bunun yanında sözleşmesel bir yükümlülük olarak çalışanlara getirilen rekabet etmeme yasağı hükümlerinin rekabeti kısıtlayıcı anlaşmalar olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ya da teşebbüs için kilit roldeki çalışanların toplu şekilde transfer edilmesinin fiili bir devralma işlemi olarak değerlendirilebileceği gibi güncel tartışma alanları doğmuştur. Bilgi değişimi hususunda ise Türkiye’de Rekabet Kurulu’nun yayımladığı İş Gücü Kılavuzu rekabete hassas bilgilerin teşebbüsler arasında paylaşılmasına ilişkin yol gösterici birtakım kriterler sunmuştur.

Anahtar Kelimeler: İş Gücü, Ücret Tespiti Anlaşmaları, Çalışan Ayartmama Anlaşmaları, Yan Sınırlamalar, Rekabet Etmemeye Anlaşmaları, Birleşme ve Devralmalar.

GİRİŞ

İş gücü piyasalarının rekabet hukukunun uygulama alanına tabi olup olmadığı uzun bir süre hem iş hukukçuları hem de rekabet hukukçuları tarafından tartışmalara konu olmuştur. Özellikle son yıllarda rekabet otoriteleri tarafından verilen kararlar ve yayımlanan kılavuzlarla iş gücü piyasalarının diğer piyasalardan farklı bir yerde konumlandırılmadığı ortaya konmuştur. Başka bir deyişle girdinin emek / iş gücü olduğu piyasalarda da rekabet yasaları uygulama alanı bulmakta ve olası rekabet ihlallerine karşı otoriteler aynı perspektifle yaklaşmaktadır.

Rekabetçi mal ve hizmet piyasalarında fiyat ve fiyata ilişkin hususlarda rekabet halinde olan teşebbüsler iş gücü piyasalarında da çalışanlarını ellerinde tutmak ya da birbirlerinin çalışanlarını

istihdam etmek için ücret ve ücrete etki eden unsurlar bakımından rekabet halindedirler. Tıpkı mal ve hizmet piyasalarında fiyatları sabit tutmak, fiyata ilişkin koşulları birlikte belirlemek için yapılan rekabeti kısıtlayıcı anlaşmalar gibi iş gücü piyasalarında da çalışan ücretlerini sabit tutmak, çalışma koşullarını birlikte belirlemek ve çalışan transferini engellemek için rekabeti kısıtlayıcı anlaşmalar yapılmaktadır. Bu anlaşmalar kimi zaman rekabet hukukundan bağımsız tutulsalar da (örneğin iş sözleşmelerindeki yan sınırlama niteliğindeki çalışan ayartmama hükümleri ya da sosyal bir amaca hizmet eden toplu iş sözleşmeleri gibi) rakiplerle yapılan ve rekabeti “amaç itibarıyla” kısıtlayan anlaşmalar “kartel” olarak değerlendirilmektedir.

Bu çalışmada öncelikle rekabet hukukunun iş gücü piyasalarındaki tarihsel gelişimine değinilecek daha sonra pazarın yapısı ile piyasadaki başlıca rekabet hukuku sorunlarından bahsedilecek ve nihayetinde rekabet otoritelerinin verdiği kararlarda benimsediği içtihatlarla ve yayımladıkları kılavuzlara yer verilecektir.

I. Tarihsel Gelişim

ABD’de 1994’ten itibaren çalışan ayartmama (non-poaching) ve işe almama (no-hiring) anlaşmaları rekabet otoritelerinin gündemine girmiştir. 2007’de Arizona’daki hastanelerin hemşire ücretlerini belirlemesi¹, 2010’da Silikon Vadisi firmalarının birbirlerinin çalışanlarını ayartmama anlaşmaları rekabet ihlâli sayılmış² ve ABD Adalet Bakanlığı Rekabet Birimi (“DOJ”) bu anlaşmaları *per se* ihlâl³ olarak değerlendirmiştir. 2016’da DOJ ve ABD Federal Ticaret Komisyonu (“FTC”), bu tür anlaşmaların yasa dışı olduğunu belirten bir Rehber⁴ yayımlamıştır. 2024’te FTC, çalışanlara getirilen rekabet etmeme yükümlülüğünü yasaklayan Non-Compete Rule’u yayımlamış, ancak bu düzenleme Texas mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. 2025 başında FTC ve DOJ, 2016’daki Rehber yerine iş gücü piyasalarında rekabet ihlâllerini daha kapsamlı bir şekilde ele alan yeni bir Kılavuz⁵ yayımlamıştır.

2024’te Microsoft’un Inflection AI, Inc.’in kritik önemdeki çalışanlarını transfer etmesi işleme karşı Avrupa Komisyonu bir karar almayacağını açıklamış; İngiltere Rekabet Otoritesi CMA ve Almanya Rekabet Otoritesi Bundeskartellamt tarafından ise söz konusu işlem birleşme/devralma kapsamında değerlendirilmiştir.

Türkiye’de ise 2005 tarihli dizi yapımcıları kararıyla⁶ çalışan transferlerinin engellenmesi ve çalışan ücretlerinin sabitlenmesinin tespit edildiği önaraştırmada teşebbüslere iş gücü piyasalarındaki rekabet ihlâllerine ilişkin ilk uyarılar verilmiştir. Ardından 2011 yılında özel okullar⁷ ve kimya şirketleri ön araştırmasında⁸ da çalışan transferlerinin engellenmesi hususu rekabet hukuku kapsamında değerlendirilmiştir. 2020 yılında konteyner taşımacılığı kararında⁹

çalışan maaşlarının birlikte belirlendiği tespit edilmiş ve bu ön araştırma da önceki ön araştırmalardaki gibi teşebbüsler bakımından uyarıyla sonlandırılmıştır. 2022 yılında ise Özel Hastaneler kararıyla¹⁰ Rekabet Kurulu, iş gücü piyasasına ilişkin ilk soruşturmasını açmış ve teşebbüsler hakkında sağlık çalışanlarının ücretlerini birlikte belirledikleri ve çalışan transfer etmemeye yönelik anlaşmalar yaptıkları gerekçesiyle idari para cezasına hükmetmiştir. 2023 yılı itibarıyla Rekabet Kurulu, vermiş olduğu kararlarla ücret sabitleme ve açık çalışan ayartmama anlaşmalarını “kartel” olarak kabul ettiğini ve ileride vereceği kararlarda da bu tutumunu sürdüreceğinin sinyallerini vermiştir. Kurul, 2024 yılında yayımladığı bir başka gerekçeli kararında da¹¹ Türkiye’deki beş Özel Fransız Lisesinin okul ücretlerini ve Türk öğretmen maaşlarını birlikte belirleyerek 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun’un 4. maddesini ihlâl ettiklerini ve “kartel” oluşturduklarını tespit etmiş; söz konusu teşebbüsler hakkında idari para cezası verilmesine hükmetmiştir.

II. Pazar Yapısı / Tanımı

İşçilerin emeğin satıcısı, işverenlerin ise alıcısı konumunda bulunduğu iş gücü pazarında, işverenlerin monopson gücüne sahip olduğu, işçi ve işveren arasında “güç dengesizliğinin” fazlasıyla belirgin olduğu söylenebilecektir. Bu dengesizliğin en büyük göstergelerinden biri; pazarda emek arzı esnekliğinin az olması, diğer bir deyişle çalışanların ücretlerdeki/maaşlarındaki değişime verdikleri reaksiyonun (işten ayrılma, grev vb) düşük olmasıdır.¹² Dolayısıyla iş gücü piyasasında emeğin alıcısı konumundaki işverenler, emeğin satıcısı konumundaki işçilerden/çalışanlardan daha fazla pazarlık gücüne sahiptirler. İşverenlerin çalışanların ücretlerine

1 United States and the State of Arizona v. Arizona Hospital and Healthcare Association and AzHHA Service Corporation, 22 Mayıs 2007. <https://www.justice.gov/atr/case/us-and-state-arizona-v-arizona-hospital-and-healthcare-association-and-azhha-service-corp>

2 DOJ – U.S. v. Adobe Systems, Inc., et al., 24 Eylül 2010. <https://www.justice.gov/atr/case/us-v-adobe-systems-inc-et-al>

3 *Per se* ihlâl, “kendi başına ihlâl” anlamına gelmekte olup bir eylemin, herhangi bir ek değerlendirmeye gerek kalmadan, amaç temelli bir yaklaşımla açık bir biçimde ihlâl olarak kabul edildiği durumlarda söz konusu olmaktadır.

4 FTC & DOJ Antitrust Guidance for Human Resource Professionals, Ekim 2016.

5 FTC & DOJ Antitrust Guidelines for Business Activities Affecting Workers, 16 Ocak 2025.

6 Rekabet Kurulunun 28.07.2005 tarih ve 05-49/710-195 sayılı kararı

7 Rekabet Kurulunun 03.03.2011 tarih ve 11-12/226-76 sayılı kararı

8 Rekabet Kurulunun 26.05.2011 tarih ve 11-32/650-201 sayılı kararı

9 Rekabet Kurulunun 02.01.2020 tarih ve 20-01/3-2 sayılı kararı

10 Rekabet Kurulunun 24.02.2022 tarih ve 22-10/152-62 sayılı kararı

11 Rekabet Kurulunun 24.04.2024 tarih ve 24-20/466-196 sayılı kararı

12 Nezir Furkan Kıran, İş Gücü Pazarında Rekabet Hukuku Uygulamaları s.33.

tek taraflı etki edebilmeleri onları çoğu zaman ücret tespiti gibi pazardaki rekabeti kısıtlayıcı anlaşma ve eylemlere sürüklemektedir. Ayrıca işgücü pazarındaki yoğunlaşmış yapı ve işverenlerin sahip olduğu monopson gücü, özellikle hâkim durumun kötüye kullanılması ve birleşme ve devralmalar bakımından birtakım rekabetçi endişelere neden olabilecektir.¹³

III. İş Gücü Piyasasına İlişkin Başlıca Rekabet Hukuku Sorunları

İş gücü pazarındaki başlıca rekabet hukuku sorunları şu konular etrafında ortaya çıkabilmektedir: **i)** rekabeti sınırlayıcı anlaşmalar (ücret tespiti anlaşmaları, çalışan ayartmama anlaşmaları) **ii)** çalışanlara ilişkin rekabete hassas bilgilerin değişimi **iii)** yan sınırlamalar **iv)** rekabet etmeme anlaşmaları **v)** hâkim durumun kötüye kullanılması ve **vi)** birleşme ve devralmalar. Anılan konulara yönelik güncel gelişmelere aşağıdaki bölümlerde sırasıyla yer verilecektir.

• Rekabeti Sınırlayıcı Anlaşmalar

a. Ücret Tespiti Anlaşmaları

Ücret tespiti anlaşmaları, mal ve hizmet piyasalarındaki fiyat tespiti anlaşmalarıyla paralellik göstermektedir. Çalışanların ücretlerinin sabitlendiği bir iş gücü piyasasında çalışanların iş değiştirme motivasyonları kırılacak ve çalışan hareketliliği kısıtlanacaktır. Bu tür anlaşmalar mal ve hizmet piyasalarındaki fiyat anlaşmalarıyla benzerlik göstermektedir.

b. Çalışan Ayartmama Anlaşmaları

Çalışan ayartmama anlaşmaları, işverenler arasında birbirlerinin çalışanlarını işe almaya yönelik yaptıkları anlaşmalardır. Çalışan ayartmama anlaşmalarını açık ve açık olmayan çalışan ayartmama anlaşmaları olarak ikiye ayırmak mümkündür. Bu anlaşmalar kimi zaman esas sözleşmeden bağımsız birer rakipler arası anlaşma olarak kimi zaman da esas sözleşmenin bir hükmü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte bazı dikey sözleşmeler-

deki (lisans, franchise vb) çalışan ayartmama hükümleri sözleşmenin varlığı ve devamlılığı için gerekli, sözleşmeyle doğrudan ilgili ve orantılı bir yan sınırlama olarak kabul edilebilmektedir. Bu doğrultuda ABD’de rekabeti amaç itibarıyla sınırlayan açık çalışan ayartmama anlaşmaları (*naked no-poach agreements*) *per se* ihlâl olarak kabul edilirken açık olmayan çalışan ayartmama anlaşmaları, davranışın doğuracağı etkilerin de göz önünde bulundurulduğu *rule of reason* analizine¹⁴ tabi tutulmaktadır. Dünya-daki diğer rekabet otoriteleri tarafından açıkça böyle bir ayırım yapılmamakla birlikte Avrupa ve Türkiye’deki anlayışın da ABD’deki bu anlayışa yakınsadığı söylenebilecektir.

c. Rekabet Kurulu Kararları

Türkiye’de iş gücü piyasasına ilişkin olarak idari para cezası ile sonuçlanan ilk karar 2022 yılında özel hastanelerin hekim ücretlerini ortaklaşa belirledikleri ve hekim transferlerini engelledikleri iddialarına yönelik alınan Özel Hastaneler kararıdır. Bu karardan itibaren Rekabet Kurulu, ücret tespiti ve çalışan ayartmama anlaşmalarını “kartel” olarak sınıflandırmaya başlamıştır. Ayrıca Rekabet Kurulunun okul ücretlerinin ve öğretmen maaşlarının belirlendiği Fransız Liseleri kararında da ücret tespiti anlaşmaları “kartel” olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu güncel kararlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

- » **Teknoloji Şirketleri Kararı**¹⁵: Rekabet Kurulu, 2023 yılında içlerinde Hepsiburada, Yemeksepeti, Çiçeksepeti, Türk Telekom ve Vodafone’un da bulunduğu 16 teşebbüs hakkında birbirlerinden çalışan almama üzerine centilmenlik anlaşmaları yaptıkları ve bu anlaşmaların kartel teşkil ettiği gerekçesiyle idari para cezası uygulanmasına karar vermiştir. Soruşturma kapsamında 11 teşebbüs uzlaşma yoluna başvurmuştur.
- » **Bilgi Teknolojileri ve Bilişim Şirketleri Kararı**¹⁶: 2023’te içlerinde Turkcell, Ericsson, Netas ve Geti’in de bulunduğu bilgi teknolojileri ve yazılım alanında fa-

¹³ A.g.e. s.38.

¹⁴ *Rule of reason* analizi, teşebbüs davranışlarının değerlendirilmesinde piyasa yapısının ve ortaya çıkacak sonuçların dikkate alındığı etki temelli bir yaklaşım biçimidir.

¹⁵ Rekabet Kurulunun 26.07.2023 tarih ve 23-34/649-218 sayılı kararı

¹⁶ Rekabet Kurulunun 27.02.2024 tarih ve 24-10/170-66 sayılı kararı

aliyet gösteren 8 teşebbüse centilmenlik anlaşmaları yaptıkları gerekçesiyle açılan soruşturma 2024 yılının şubat ayında teşebbüslere idari para cezası verilmesi kararıyla sonuçlandırılmıştır. Bu kararda Kurul, çalışan ayartmama hükümlerinin yer aldığı centilmenlik anlaşmalarını “kartel” olarak değerlendirmiştir.

- » **İlaç Şirketleri Kararı**¹⁷: 2023 yılında ilaç sektöründe faaliyet gösteren teşebbüsler hakkında açılan soruşturmada, rakip teşebbüslerin birbirlerinin çalışanlarını işe almamaya yönelik olarak centilmenlik anlaşmaları yapmaları ve rekabete hassas bilgi değişiminde bulunmaları suretiyle anlaşma/uyumlu eylem içerisinde oldukları tespit edilmiştir. Bu anlaşmalar Kurul tarafından “kartel” olarak değerlendirilmiştir. 2024 yılında söz konusu soruşturma GSK, Abdiibrahim, Bilim İlaç, Drogosan bakımından uzlaşmayla sonuçlanmıştır. Diğer teşebbüsler bakımından ise soruşturma halen devam etmektedir.
- » **Fransız Liseleri Kararı**¹⁸: Rekabet Kurulu, Türkiye’deki beş Özel Fransız Lisesinin okul ücretlerini ve Türk öğretmen maaşlarını birlikte belirledikleri iddiasıyla açtığı soruşturmada 4054 sayılı Kanun’un 4. maddesini ihlâl ettikleri ve “kartel” oluşturdukları gerekçesiyle söz konusu teşebbüsler hakkında idari para cezası verilmesine hükmetmiştir. Kurul, yapmış olduğu değerlendirmeler neticesinde teşebbüslerin okul fiyatları, burslar ve burslara ilişkin şartlar hakkında birlikte karar aldıklarını ve öğretmen ücretlerini teşebbüsler arası anlaşmayla birlikte belirledikleri kanaatine varmıştır.
- » **Kast Ajansları Soruşturması**¹⁹: Rekabet Kurulu, 2024 yılının aralık ayında Kast ajansları derneği (KASTDER) ve kast ajanslarının komisyon oranlarını ve satış koşullarını birlikte belirledik-

leri ve bir yapım şirketine karşı boykot çağrısında bulundukları iddialarıyla KASTDER ve 20 kast ajansı hakkında soruşturma açılmasına karar vermiştir.

Söz konusu kararlarla Rekabet Kurulu, iş-gücü piyasalarında emek için rekabet eden teşebbüsler arasında ücret tespiti anlaşmaları yapılmasının, teşebbüsler arasında centilmenlik anlaşmaları yapılarak çalışanların transferinin engellenmesinin ve çalışanların daha yüksek ücret ve daha iyi koşullar sunan iş olanaklarından mahrum bırakılmasının piyasanın rekabetçi yapısına zarar vereceğini ortaya koymaktadır.

• Yan Sınırlamalar

Yan sınırlamalar, esas anlaşmanın özünü oluşturmamakla birlikte esas anlaşmayla doğrudan ilgili, orantılı ve istenen hedeflere ulaşmak için gerekli kısıtlamalar olarak tanımlanabilmektedir. Bir yan sınırlama olarak esas sözleşmelerde yer alan “çalışan ayartmama hükümleri”ne ilişkin otoriteler tarafından çeşitli kararlar verilmiştir. Örneğin ABD’de FTC ve DOJ’un verdiği kararlarda sözleşmelerdeki çalışan ayartmama hükümlerinin hepsi ihlâl sayılmamıştır.²⁰ Avrupa Komisyonu da aynı şekilde bu tip sınırlamaları doğrudan ihlâl olarak nitelendirmemiştir.²¹ Türkiye’de de birleşme ve devralma işlemlerine yönelik birçok kararında Rekabet Kurulu çalışan ayartmamaya dair hükümleri incelemiş ve rekabeti sınırlayıcı bir anlaşma olarak değil de bu hükümleri yan sınırlama olarak kabul etmiştir. Bununla birlikte Kurulun birleşme ve devralma işlemleri dışında bir çalışan ayartmama anlaşmasını yan sınırlama olarak kabul ettiği bir kararına rastlanmamaktadır.²² Nitekim Kurul, çalışan ayartmama hükümlerinin özellikle süre yönünden işlem için gerekli sınırlamaların ötesinde olduğu durumlarda ilgili sınırlamanın daraltılması gerektiği yönünde kararlar vermiştir.²³ Sonuç olarak yan sınırlamalar gereklilik, doğrudan ilgililik ve orantılılık şartlarını sağlamadığı takdirde amacını aşabilecek ve rekabete aykırı sınırlamalar olarak da değerlendirilebilecektir.

17 Rekabet Kurulunun 16.04.2024 tarihli kararı

18 Rekabet Kurulunun 24.04.2024 tarih ve 24-20/466-196 sayılı kararı

19 Rekabet Kurulunun 12.12.2024 tarih ve 24-53/1175-M sayılı kararı / 08.01.2025 tarihli Rekabet Kurumu Duyurusu

20 *Eichorn v. AT&T Corp.*, 248 F 3d 131 (3rd Cir. 2001).

21 *Kingfisher/ Großlabour*, Case IV/M.1482 (1999) ve *ICI/Williams*, Case IV/M.1167 (1998)

22 *Nezir Furkan Kıran, İş Gücü Pazarında Rekabet Hukuku Uygulamaları* s.62

23 Rekabet Kurulunun 17.11.2003 tarih ve 03-74/899-383 sayılı kararı; 4.12.2008 tarih ve 08-69/1124-440 sayılı kararı.

Bunun yanında ABD’de verilen kararlarda²⁴ dikey sözleşmelerde (örn.hizmet, lisans, franchise sözleşmeleri) yer alan yan sınırlama şeklindeki çalışan ayartmama hükümleri için *rule of reason* analizinin yapılması gerektiği kanaatine varılmıştır.

- **Rekabet Etmeme Anlaşmaları**

Rekabet etmeme anlaşması veya hükmü bir iş sözleşmesinde yer alan ve çalışma süresince ve/veya iş akdinin feshinden sonra işçinin belirli bir süre ve belirli bir coğrafi alanda işverenle rekabet eden benzer bir mesleğe veya ticarete girmesini veya başlamasını yasaklayan bir maddedir. Rekabet etmeme anlaşması çalışanın aynı sektörde faaliyet gösteren rakiplerle çalışmasını yasaklayarak iş hareketliliğini kısıtlamakta ve böylelikle rekabeti ciddi ölçüde kısıtlamaktadır. Bu çerçevede 2024 yılının Nisan ayında, işgücü piyasası rekabet ihlallerine ilişkin önemli gelişmelerden biri olan FTC tarafından yayımlanan Nihai Kural²⁵ (NPRM) ve söz konusu kararın Teksas Mahkemesi tarafından iptal edilmesi detaylıca aktarılacaktır.

- **Hakim Durumun Kötüye Kullanılması**

İş gücü piyasalarında “hâkim durum” farklı bir biçimde ele alınmaktadır. Zira mal ve hizmet piyasalarından farklı olarak iş gücü piyasaları bakımından aynı sektörde faaliyet göstermeye de çalışanları istihdam etme bakımından bütün işverenler rekabet içerisinde dirler. Buna göre hâkim durum değerlendirilmesi yapılırken teşebbüsün yalnızca faaliyet gösterdiği sektörde hâkim durumda olup olmadığı değerlendirilmeyecek; iş gücü piyasasındaki hâkim durumu da göz önünde bulundurulacaktır. Ayrıca iş gücü piyasalarında bir teşebbüsün hâkim durumunu kötüye kullanması farklı şekillerde ortaya çıka-

bileceğinden rekabet ihlalleri, somut olaya özgü özellikler dikkate alınarak bir değerlendirmeye tabi tutulacaktır.²⁶

İş gücü pazarında hangi davranışların kötüye kullanma olarak nitelendirileceği hususunda özellikle “yıkıcı istihdam”ın kötüye kullanma davranışlarından biri olarak kabul edilebileceği söylenebilecektir. Yıkıcı istihdam hâkim durumdaki bir teşebbüsün rakiplerini pazardan dışlayacak seviyede çalışan ücretlerini çok yüksek tutması, pazarda tek oyuncu olarak kaldığından çok düşük ücretler sunması ya da rakibinin kilit önemdeki çalışanlarını ihtiyacı olmadığı halde istihdam ederek rakibini piyasadan dışlaması şeklinde ortaya çıkabilecektir.²⁷

- **Birleşme ve Devralmalar**

- **Microsoft & Inflection Kararı**

Avrupa Komisyonu Mart 2024’te Microsoft’un bir yapay zeka start-up’ı olan Inflection AI, Inc. (“Inflection”) çalışanlarını transfer etmesi işlemine yönelik bir karar almayacağını duyurmuştur.²⁸ Birleşik Krallık rekabet otoritesi CMA ve Alman rekabet otoritesi Bundeskartellamt ise verdikleri kararlarda²⁹ bu tür çalışan transferlerinin “birleşme/devralma” olarak nitelendirilebileceği sonucuna varmışlardır.

İngiltere rekabet otoritesi CMA, Microsoft’un Inflection’ın varlıklarını ve çalışanlarını almasına ilişkin yürüttüğü soruşturmada Birleşik Krallık hukukuna göre söz konusu işlemin bir “devralma” niteliğinde olduğunu tespit etmiştir. Bahse konu işlem, Microsoft’un Inflection’ın kurucu ortakları da dahil olmak üzere ekibinin neredeyse tamamını işe almasını ve Inflection’ın fikri mülkiyetini kullanmak için münhasır ol-

24 United States v. Knorr-Bremse AG and Westinghouse Air Brake Technologies Corporation, No. 1:18-cv-00747 (D.D.C. 2018) and Helmerich&Payne International Drilling Co., v. Schlumberger Technology Corporation (Case No.17-CV-358-GKF-FHM), 26.12.2017.

25 FTC – Press Release 23 Nisan, 2024. <https://www.ftc.gov/news-events/news/press-releases/2024/04/ftc-announces-rule-banning-noncompetes>

26 İş Gücü Piyasalarındaki Rekabet İhlallerine Yönelik Kılavuz, 21.11.2024 tarih ve 24-49/1087-RM(4) sayılı Rekabet Kurulu kararı

27 Nezir Furkan Kıran, İş Gücü Pazarında Rekabet Hukuku Uygulamaları, sayfa 44.

28 European Commission announcement, 18.09.2024 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_24_4727

29 CMA decision, 24.10.2024.

https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6719ff5f549f63039436b3c8/___Full_text_decision___pdf, Bundeskartellamt press release, 29.11.2024

https://www.bundeskartellamt.de/SharedDocs/Meldung/EN/Pressemitteilungen/2024/29_II_2024_Microsoft.html

mayan lisans anlaşmaları yapmasını içermektedir. Microsoft, Inflections'ın işlem öncesi ticari faaliyetlerinin önemli bir kısmı üzerinde etkin bir şekilde kontrol sahibi olduğundan, CMA bunu basit bir personel transferinden ziyade bir birleşme/devralma işlemi olarak kabul etmiştir. Ancak CMA, işlemin rekabeti önemli ölçüde kısıtlama riski taşımadığı sonucuna varıp işleme izin vermiştir.

Bundeskartellamt da yaptığı değerlendirmelerde, iş gücünün devralınması ve Inflection'ın temel fikri mülkiyet haklarının Microsoft tarafından kullanılmasını düzenleyen şartların, Inflection'ın Microsoft tarafından fiilen devralınması anlamına geldiği ve kontrole tabi olduğu sonucuna varmıştır. Bu doğrultuda Microsoft ile Inflection arasındaki ve Microsoft ile Inflection'ın hissedarları arasındaki farklı sözleşmeler incelenmiş, ancak devralmanın incelenmesi için gerekli eşiklere ulaşamadığından Bundeskartellamt soruşturmayı durdurmuştur.

IV. Rekabet Kurumu – İş Gücü Kılavuzu

Hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğin sağlanması amacıyla ilk olarak Rekabet Kurumu tarafından “İşgücü Piyasasında Rekabet Hukuku İhlallerine İlişkin Kılavuz Taslağı” hazırlanmış ve kamuoyunun görüşüne açılmıştır. Kamuoyundan gelen geri bildirimler kapsamında revize edilen Taslak Kılavuz daha sonra Rekabet Kurulu'nun 21 Kasım 2024 tarihli oturumunda görüşülmüş ve nihai “İşgücü Piyasasında Rekabet İhlallerine İlişkin Kılavuz” kabul edilmiştir. Kılavuz'da iş gücü piyasalarındaki rekabet ihlâl tipleri 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 4. maddesinin kapsamında (i) çalışan ayartmama anlaşmaları, (ii) ücret tespiti anlaşmaları ve (iii) bilgi değişimi başlıkları altında ele alınmakta akabinde yan sınırlamalar ve Kanun'un diğer maddeleri bakımından değerlendirmeler sunulmaktadır. Kılavuz'da çalışan ayartmama ve ücret tespiti anlaşmalarının kartel olarak kabul edileceği belirtilmektedir. Rekabeti sınırlayıcı bu anlaşmaların yanı sıra özellikle bilgi değişimine ilişkin aşağıdaki hususlara dikkat çekilmiştir:

- Bilgi değişiminin teşebbüsler arasında doğrudan gerçekleştirilebildiği gibi ayrıca aracı kurumlar ve platformlar, pazar

araştırma şirketleri gibi üçüncü taraf bir mecra üzerinden de gerçekleştirilebileceğinin üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda toplulaştırılmamış, güncel ve/veya geleceğe dönük, veri kaynağının veya verinin bireysel olarak içeriğinin anlaşılmasını mümkün kılan ve kamuya açık olmayan türden bilgilerin, teşebbüsler arasında paylaşılmasının rekabeti kısıtlayabileceği belirtilmiştir.

- Bilgi değişiminin rekabeti sınırlayıcı etki doğurmaması için ise aşağıdaki şartları taşıması gerektiği belirtilmiştir:
 - » Bilgi değişimi bağımsız bir üçüncü tarafça yürütülmelidir,
 - » Veri kaynağının veya bireysel veri içeriğinin anlaşılması mümkün olmamalıdır,
 - » Bilgi değişimine konu bilgiler en az üç ay öncesine ilişkin olmalıdır,
 - » Bilgiler en az on katılımcının verisini içermelidir,
 - » Hiçbir katılımcının verisi toplam veri içerisinde %25'ten fazla ağırlığa sahip olmamalıdır.

Yan sınırlamalar, hakim durum ve birleşme ve devralma işlemlerine yönelik;

- » Yan sınırlama olduğu tespit edilen kısıtlamaların, Kanun'un 4. maddesi kapsamında değerlendirilmeyeceği; bununla birlikte yan sınırlama niteliği taşımadığı tespit edilen çalışan ayartmamaya ve ücret tespitine yönelik kısıtlamaların amaç bakımından ihlâl olarak kabul edileceği,
- » Hakim durumun kötüye kullanılmasına ilişkin değerlendirmelerde, inceleme konusu teşebbüsün hem ilgili ürün veya hizmet pazarında hem de ilgili iş gücü pazarında hakim durumda bulunup bulunmadığının inceleneceği,
- » Birleşme ve devralma işlemlerinin iş gücü pazarındaki rekabeti azaltıp azaltmadığının ilgili işlemin öldürücü devralma ihtimali taşıyıp taşımadığı gibi çeşitli kriterler çerçevesinde değerlendirileceği ifade edilmiştir.

V. Güncel Tartışma Alanları

• Yan Sınırlamalar

Çalışan ayartmama hükümlerinin ne ölçüde yan sınırlama kapsamında değerlendirileceğine ilişkin teorik tartışmalar bakımından; ABD kararlarında özetle ücret ve yan haklara ilişkin rakipler arası anlaşma ve salt çalışan dolaşımını kısıtlamaya yönelik çalışan ayartmama anlaşmaları “per se ihlâl” olarak kabul edilmekte, dolayısıyla burada dar/kategorik bir yoruma gidilmektedir. Bununla birlikte söz konusu kararlarda çalışan ayartmama anlaşmasının tedarik, hizmet, eser, lisans, franchise sözleşmesi gibi ayrı bir sözleşmesel ilişkiye bağlı bir yükümlülük – bir yan sınırlama – olarak karşımıza çıktığı durumlarda esasen rekabeti artırıcı sonuçları olabileceği gündeme gelmektedir. ABD’de konuya yönelik verilen kararlarda söz konusu sözleşmesel ilişkilere bağlı bir yükümlülük olarak getirilen çalışan ayartmama hükümlerine “rule of reason” analizi yapılması gerektiği kanaatine varılmıştır. Ancak yine de halen bu hususun tam anlamıyla açıklığa kavuşturulmadığı söylenebilecektir. Örneğin ABD’de *Deslandes v. McDonald’s* davasında davalılar, çalışan ayartmama hükmünün franchise anlaşmasının bir parçası olduğunu ve gerekli bir yan sınırlama olduğunu öne sürerek bu hükmün rule of reason kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini savunmuşlardır. Mahkeme tarafından ise franchise anlaşmalarındaki “çalışan ayartmama” hükümlerinin yatay nitelikte olabileceği ve davalılar tarafından bu tür hükümlerin franchise anlaşmasına rekabetçi bir hedefe ulaşmak için makul ölçüde gerekli olan bir yan sınırlama olarak eklendiği kanıtlanmadığı sürece per se ihlâl olarak nitelendirilebileceği kanaatine varılmıştır.³⁰ Türkiye’de ise sözleşmelerdeki çalışan ayartmama hükümlerinin hangi durumlarda “yan sınırlama” olarak kabul edilip hukuka uygunluk karinesinden yararlanıp yararlanmayacağı sorularına yayımlanan son Kılavuz’la da net olarak bir cevap vermek mümkün olmayacaktır. Ancak ilerleyen zamanlarda iş gücü piyasalarına ilişkin verilecek kararlar konuya dair ışık tutabilecektir.

• Rekabet Etmeme Anlaşmaları

Genellikle işçi ve işveren arasındaki sözleşmelere dercedilen ve hükmün doğası gereği çalışanların hareket özgürlüğünü kısıtlayan rekabet etmeme anlaşmaları FTC’nin verdiği Nihai Kararla birlikte dünya çapında rekabet hukuku bakımından tartışma konusu olmuştur. Bu kapsamda aşağıda FTC’nin aldığı karara ve ona karşı işverenlerin açtığı davaya yönelik alınan mahkeme kararlarına aşağıda sırasıyla yer verilecektir:

• FTC – Rekabet Etmeme Anlaşmalarını Yasaklayan Nihai Kural³¹

FTC 2024 Nisan ayında rekabeti teşvik etmek, çalışanların iş değiştirme özgürlüğünü korumak ve yeni iş fırsatları sunmak ve böylece müşteri refahını korumak amacıyla işveren ve çalışanlar arasında yapılan rekabet yasağı anlaşmalarını ülke çapında yasaklayan Nihai Kuralını yayımlamıştır. FTC, bu kararda işveren tarafından rekabet etmeme anlaşmaları imzalatılmasının haksız bir uygulama teşkil ettiğini ve bu sebeple FTC Yasası’nı ihlâl ettiğini değerlendirmiştir. Ayrıca işverenlerin yatırımlarını korumak ve hassas bilgi değişimini önlemek için rekabet etmeme anlaşmaları haricinde gizlilik anlaşmaları (NDA’lar) gibi etkili alternatifleri olduğunu ve çalışanların %95’inden fazlasının zaten NDA’lar kapsamında olduğunu değerlendirmiştir.

Sonuç olarak Nihai Kural ile, yürürlük tarihinden sonra üst düzey yöneticiler de dahil olmak üzere tüm çalışanlar için tüm rekabet yasağı anlaşmalarının yapılması yasaklanmıştır. Öte yandan, mevcut anlaşmalar bakımından FTC, üst düzey yöneticiler için diğer çalışanlardan farklı bir yaklaşım benimsemiştir. Buna göre FTC, piyasanın %0,75’inden daha azını temsil etmeleri sebebiyle üst düzey yöneticiler bakımından mevcut rekabet etmeme anlaşmalarının yürürlükte kalabileceğini belirlemiştir. Bunun yanında, işverenler tarafından, mevcut bir sözleşmeye bağlı olan üst düzey yöneticiler dışındaki işçilere gelecekte bu tür bir sözleşmenin uygulanmayacağının bildirilmesi yükümlülüğü getirilmiştir.

³⁰ *Deslandes v. McDonald’s USA Amicus Brief, United States Court of Appeals for the Seventh Circuit.* https://www.ftc.gov/system/files/ftc_gov/pdf/2022-11-09-Deslandes-v-McDonald%27s-USA-Amicus-Brief-FINAL.pdf

³¹ FTC, Non - Compete Clause Rule, https://www.ftc.gov/system/files/ftc_gov/pdf/noncompete-rule.pdf

- **Texas Bölge Mahkemesi – İhtiyati Tedbir Kararı**³²

ABD Kuzey Teksas Bölge Mahkemesi (Mahkeme), 20 Ağustos'ta *RYAN LLC v. FTC* davasında FTC'nin işçi işveren sözleşmelerinde yer alan rekabet etmeme anlaşmalarını yasaklayan Nihai Kuralını iptal etmiştir. Mahkeme, bu kararı FTC'nin yasal yetkisini aşarak yürürlüğe girdiğini ve keyfi ve öngörülemez olduğu gerekçeyle iptal ederek işverenlerin mevcut rekabet etmeme anlaşmalarını uygulamalarına ve yenilerini oluşturmalarına izin vermektedir. Bununla birlikte Nihai Kurala ilişkin yasal sürecin tamamen sona ermediğini belirterek temyiz yolunun açık olduğunu vurgulamıştır.

- **Texas Bölge Mahkemesi – Nihai Kararı**³³

İhtiyati tedbir kararıyla uyumlu olarak Teksas Bölge Mahkemesi (Mahkeme) vermiş olduğu nihai kararında FTC'nin Nihai Kuralını iptal ederek işverenlerin çalışanları ile mevcut rekabet yasağı anlaşmalarını uygulamaya devam edebileceğine ve hatta yeni anlaşmalar oluşturabileceğine hükmetmiştir. Sonuç olarak, Teksas Mahkemesi tarafından verilen nihai kararda, FTC'nin Nihai Kuralının hukuka aykırı olduğu ve yürütmesinin durdurulması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Bununla birlikte Nihai Kural temyizde iptal edilmiş olsa da iş sözleşmelerinde bulunan rekabet yasağı hükümlerinin iş gücü piyasasındaki rekabeti kısıtlayıcı etkisi tartışılmaya devam edilmektedir.

SONUÇ

İş gücü piyasaları, günümüzde rekabet hukukunun doğrudan müdahale alanlarından biri haline gelmiştir. Rekabet Kurulu'nun özellikle 2022 sonrası aldığı kararlarla birlikte, ücret tespiti ve çalışan ayartmama anlaşmaları amaç bakımından rekabeti kısıtlayıcı, dolayısıyla kartel niteliğinde ihlaller olarak değerlendirilmektedir. Bu yaklaşım, çalışanların iş değiştirme özgürlüğünün ve iş gücü hareketliliğinin korunması bakımından önemli bir dönüşüme işaret

etmektedir. İş sözleşmelerinde yer alan rekabet etmeme hükümleri bakımından ise, FTC'nin bu tür hükümleri yasaklayan Nihai Kuralı ile Texas mahkemesinin iptal kararı, bu hükümlerin rekabeti kısıtlayıcı anlaşmalar olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve tamamen yasaklanıp yasaklanamayacağı konularının hukuken halledilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu durum, iş hukuku ile rekabet hukuku arasındaki etkileşim noktalarının giderek daha dikkatli ele alınması gerektiğini göstermektedir.

Öte yandan, iş gücü piyasalarındaki rekabet yalnızca yatay anlaşmalarla değil birleşme ve devralma işlemleri yoluyla da etkilenebilmektedir. Nitekim Microsoft & Inflection örneğinde olduğu gibi bir teşebbüsün kilit önemdeki çalışanlarını büyük ölçüde transfer etmesi, ilgili otoritelerce basit bir personel hareketliliği değil fiili bir devralma işlemi olarak değerlendirilmiş ve bu kapsamda rekabet hukuku denetimine tabi tutulmuştur. Bu karar, çalışan transferlerinin de artık yapısal bir denetim konusu olabileceğini ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak, teşebbüslerin iş gücü piyasasına ilişkin tüm uygulama ve sözleşme hükümlerini yalnızca iş hukuku bakımından değil aynı zamanda rekabet hukuku perspektifiyle ele almaları gerekmektedir. Son olarak, Türkiye'de Rekabet Kurumu'nun yayımladığı İşgücü Kılavuzu, bu alanda içtihadi tutarlılığı sağlamaya yönelik önemli bir araç olarak öne çıkmakta ve iş gücü piyasalarında rekabetin korunmasına ilişkin temel çerçeveyi belirlemektedir.

³² Ryan, LLC v. Federal Trade Commission, No. 3:24-CV-00986-E, 3 Temmuz 2024

https://storage.courtlistener.com/recap/gov.uscourts.txnd.389064/gov.uscourts.txnd.389064.153.o_4.pdf

³³ Northern District of Texas, final judgment on RYAN LLC v. FTC, 20 Ağustos 2024. [gov.uscourts.txnd.389064.211.o_4.pdf](https://storage.courtlistener.com/recap/gov.uscourts.txnd.389064.211.o_4.pdf) (courtlistener.com) (Texas Court Final Judgment)



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
No:47B K:19 D:1903-04-05
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, Hollanda



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.