

gündem NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2026 İLKBAHAR / SAYI 35

**AR-GE VE TEKNOKENT MEVZUATI KAPSAMINDA
İNDİRİME KONU EDİLEMİYEN MUHTELİF GİDERLER
VE KAZANÇ İSTİSNASI ETKİLERİ**

S. 6

**DİJİTAL PLATFORM EKONOMİSİNDE YEREL
ŞİRKET YAPILARI VE HUKUKİ SORUMLULUK:
ORGANİK BAĞ KAVRAMI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRME**

S. 30

**GÜNCEL YARGITAY KARARLARI UYARINCA
BAZI USULSÜZ TEBLİGAT HALLERİ**

S. 42

ISSN: 2602-3601

YIL: 8 / 2026 İLKBAHAR / SAYI: 35

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

İÇİNDEKİLER

- 6 AR-GE VE TEKNOKENT MEVZUATI KAPSAMINDA
İNDİRİME KONU EDİLEMİYEN MUHTELİF GİDERLER VE
KAZANÇ İSTİSNASI ETKİLERİ
- 12 ELEKTRONİK ORTAMDA KARŞIT İNCELEME:
2025 TEBLİĞİ ÇERÇEVESİNDE YENİ YAKLAŞIM
- 16 DANIŞTAY KARARLARI ÇERÇEVESİNDE ŞİRKETLERİN
VERGİLENDİRİLMESİNDE GÜNCEL TARTIŞMALAR:
ZARAR MAHSUBU, BİRLEŞME VE SERMAYE ARTIRIMI
- 20 GRUP ŞİRKETLER ARASINDAKİ
GARANTÖRLÜK İLİŞKİLERİNİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI
HÜKÜMLERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ
- 26 AYNI İSİM, FARKLI HAKLAR
TİCARET UNVANI MARKANIN YERİNİ TUTAR MI?
- 30 DİJİTAL PLATFORM EKONOMİSİNDE YEREL ŞİRKET YAPILARI
VE HUKUKİ SORUMLULUK: ORGANİK BAĞ KAVRAMI
ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRME
- 36 GÜNCEL YARGITAY KARARLARI UYARINCA
BAZI USULSÜZ TEBLİGAT HALLERİ
- 40 SAĞLIK MESLEK MENSUPLARI VE SAĞLIK KURULUŞLARINA
YAPILAN DEĞER AKTARIMLARI
- 44 İFA ETMEME KRİZİNDE İŞ SAHİBİNİN KALKAN VE KILICI
- 48 DİJİTAL DOĞRULAMA METOTLARI: KÜRESEL ÖLÇEKTE
DİJİTAL DOĞRULAMANIN GÜNCEL YERİ

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.

ÖNSÖZ

Sevgili Dostlar,

NAZALI Gündem Dergisi'nin 35. sayısında, alanlarında uzman çalışma arkadaşlarımızın titizlikle hazırladığı makaleleri sizlerle buluşturmanın mutluluğunu yaşıyoruz.

Bu sayımızda yer alan yazılar aracılığıyla, hukuk ve iş dünyasındaki güncel gelişmeleri yakından takip etme fırsatı sunmayı amaçlıyoruz.

Ticari hayatta sıklıkla karıştırılan “marka” ve “ticaret unvanı” kavramları ise, Avukat Sedef Kılıç Erbaş tarafından Sınai Mülkiyet Kanunu ve Yargıtay kararları ışığında detaylı biçimde incelendi.

Son dönemde öne çıkan vergi konularından grup şirketlerinde garantörlük ve birleşme işlemlerinde zarar mahsubu ise, Avukatlarımız Ecem Yağmur Eroğlu ve Rabia Aslan tarafından güncel Danıştay kararları çerçevesinde değerlendirildi.

Bir sonraki sayımızda yeniden bir araya gelmeyi temenni ediyor, sizlere sağlıklı günler diliyoruz.

Keyifli okumalar.

NAZALI GÜNDEM

BİZDEN HABERLER

◇ PERYÖN AKDENİZ İLE İŞBİRLİĞİ İÇERİSİNDE GERÇEKLEŞTİRDİĞİMİZ ETKİNLİĞİMİZDE GÜNCEL KONULAR ELE ALINDI.

NAZALI olarak ev sahipliğini yapacağımız bu etkinlikte rekabet hukuku ve uyum ortağımız Metin PEKTAŞ, iş hukuku ortağımız avukat Nazif KARATAŞ ve sosyal güvenlik hukuku danışmanlığı hizmetleri ortağımız Fatih BAKIR uzmanlıkları ile ilgili konuları ele aldılar.

◇ İŞ KAZALARININ İŞ HUKUKU- CEZA HUKUKU - SOSYAL GÜVENLİK BOYUTU GERÇEKLEŞTİRDİĞİMİZ WEBINAR İLE ELE ALINDI.

17 Nisan 2026 tarihinde gerçekleştirilen webinarımız İş ve Ceza Hukuku Departman ortağı Av. Nazif KARATAŞ'ın moderatörlüğünde gerçekleşmiş olup; etkinliğimizde sosyal güvenlik hukuku danışmanlığı hizmetleri ortağımız Fatih Ahmet BAKIR, Ceza Hukuku Departmanı Yönetici Avukatı Ebru ARSLAN ve İş Hukuku Departmanı Yönetici Avukatı Çagatay ŞENOCAK konuşmacı olarak yer almışlardır.

◇ NAZALI OLARAK LEGAL 500 LİSTESİNDE OLMaktan MUTLULUK DUYUYORUZ.

NAZALI'nın bir kez daha Legal 500 tarafından Vergi, Rekabet, Uyum, Kurumsal & Birleşme ve Devralmalar (M&A), İş Hukuku ile Bilişim & Telekomünikasyon Hukuku alanlarında listeye girdiğini memnuniyetle paylaşıyoruz.

Bu başarılar, profesyonellikleri ve tutkularıyla bizi her gün ileriye taşıyan seçkin ekibimizin özverili çalışmalarının bir sonucudur.

En önemlisi, değerli müvekkillerimize ve iş ortaklarımıza içten teşekkürlerimizi sunarız. Güveniniz, iş birliğiniz ve geri bildirimleriniz, çitayı daha da yükseltmemiz için bize ilham veriyor ve bu sıralamalarındaki başarımıza doğrudan katkı sağlıyor.

Bilginin rehberliğinde, ekip çalışmasının gücüyle ve bize duyduğunuz güvenle birlikte büyümeye devam edeceğiz.

◇ "GELİR VERGİSİ BEYANNAME SÜREÇLERİ (ÜCRET GELİRLERİ VE DİĞER GELİRLER)" HAKKINDA WEBINARIMIZI GERÇEKLEŞTİRDİK.

Vergi bölümü ortağımız Ömer EMEN'in ve muhasebe departmanı direktörümüz Mehmet TOPAL'ın konuşmacı olarak katıldıkları webinarında, ücret kavramı ve beyan edilmesi gereken ücret gelirleri ile beyanname hazırlanırken dikkat edilmesi gereken hususlar gibi güncel konular ele alındı.

AR-GE VE TEKNOKENT MEVZUATI KAPSAMINDA İNDİRİME KONU EDİLEMİYEN MUHTELİF GİDERLER VE KAZANÇ İSTİSNASI ETKİLERİ

Meryem UZUN
Vergi Müdürü

Kasım ŞAHİN
Ar-Ge Teşvikleri Danışmanı

ÖZET

Bu makale, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri yürüten mükelleflerin, kurumlar vergisi matrahından indirebilecekleri veya istisna tutabilecekleri harcama kalemlerinin yasal sınırlarını incelemektedir. İlgili kanunların sunduğu vergisel teşviklerin, işletmelerin kurumsal mahiyetteki tüm harcamalarını kapsamadığı gerçeğinden yola çıkılarak; vergi incelemelerinde sıklıkla cezalı tarhiyata konu olan binek araç kısıtlamaları, ortak gider dağıtımları, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler ile finansman giderleri gibi özellikli durumlar ilgili mevzuat çerçevesinde ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge İndirimi, Teknokent Kazanç İstisnası, Müşterek Giderler, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG), Vergi İncelemesi.

Giriş

Türkiye’de teknoloji ve yenilik ekosistemini desteklemek ve uluslararası rekabet gücünü artırmak amacıyla ihdas edilen 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Ar-Ge ve yazılım faaliyeti yürüten kurumlara çok önemli vergisel avantajlar sağlamaktadır. Bu avantajların başında, Ar-Ge ve yenilik harcamalarının kurumlar vergisi matrahından indirilmesi (%100 Ar-Ge İndirimi) ve yazılım/tasarım faaliyetlerinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gelmektedir.

Ancak uygulamada, fiziken teknokent sınırları içerisinde yer alan veya Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı onaylı Ar-Ge Merkezi belgesine sahip olan mükelleflerin, kurumsal mahiyetteki tüm muhtelif harcamalarını (araç, sigorta, pazarlama, yönetim binası ortak giderleri vb.) doğrudan Ar-Ge projesinin bir maliyeti olarak değerlendirme eğiliminde oldukları görülmektedir. Bu makalede, Maliye

Bakanlığı vergi müfettişlerince yürütülen incelemelerde sıklıkla eleştiri konusu yapılan ve mevzuat gereği Ar-Ge indirimine veya istisna maliyetlerine konu edilemeyecek olan muhtelif gider kalemleri, kanuni dayanaklarıyla birlikte detaylıca incelenmiştir.

1. Yasal Çerçeve ve Temel Prensip: Münhasırlık

Bir harcamanın 5746 sayılı Kanun veya 4691 sayılı Kanun kapsamında indirim veya istisna tutarına dahil edilebilmesi için en temel kural “münhasıran” ve “doğrudan” olma ilkesidir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin ilgili bölümleri ve Ar-Ge Uygulama Yönetmeliği incelendiğinde; harcamaların Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilebilmesi için, yürütülen projedeki “teknolojik belirsizliğin giderilmesine yönelik ve sadece bu amaçla” yapılmış olması gerektiği açıkça ifade edilmektedir. Projenin Ar-Ge niteliğine doğrudan hizmet etmeyen, idame ettirici genel işletme faaliyeti niteliğindeki harcamaların 750 (Ar-Ge Giderleri) veya 263 (Aktifleştirilmiş Ar-Ge Giderleri) hesaplarına dahil edilmesi vergi mevzuatına açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Bir giderin yalnızca Ar-Ge

departmanı tarafından yapılmış olması, o giderin Ar-Ge indirimi kapsamına alınması için tek başına yeterli bir kriter değildir.

2. İndirim ve İstisna Kapsamı Dışında Kalan Temel Gider Kalemleri

Bir harcamanın Ar-Ge indirimine veya teknokent kazanç istisnasına konu edilebilmesi için 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.2. bölümünde belirtilen “*münhasıran Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olma*” şartını sağlaması gerekir. İlgili vergi kanunlarımız (KVK, GVK, VUK) ve teşvik mevzuatımız (5746 ve 4691) kapsamında indirim dışı bırakılması yasal bir zorunluluk olan başlıca gider kalemleri aşağıda ele alınmıştır.

2.1. Binek Araç Kısıtlamaları (GVK Madde 40/1 ve VUK Uygulamaları)

Şirketlerin en çok cezalı tarhiyata maruz kaldığı hususların başında binek araç giderleri gelmektedir. Ar-Ge personeline veya yöneticilere günlük ulaşım (evden işe gidiş-geliş vb.) amacıyla tahsis edilen binek otomobillere ait kira, yakıt, OGS/HGS, otopark ve bakım giderlerinin doğrudan Ar-Ge indirimine konu edilmesi, vergi incelemeleri açısından eleştirisi riski taşımaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. fıkrasına eklenen hüküm uyarınca, kiralama veya iktisap yoluyla edinilen binek otomobillerin giderlerinin en fazla %70'i ticari kazancın tespitinde gider yazılabilir; kalan %30'un ise kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak değerlendirilmesi gerektiği kabul görmektedir. İlgili araçlar doğrudan projenin teknolojik bir unsuru (örneğin otonom sürüş yazılımı testlerinde bizzat sahada kullanılan ve log defteriyle ispatlanan bir test aracı) olmadığı sürece, giderlerinin tamamının (%100) Ar-Ge maliyeti olarak 750 no.lu hesaba alınmasının GVK 40/1'deki %70 kısıtlamasını fiilen aşması nedeniyle çifte vergi ziyayı doğurabileceği değerlendirilmektedir. Bu nedenle söz konusu tutarların 770 (Genel Yönetim Giderleri) hesabında izlenmesi ve yasal KKEG kısıtlama sınırlarına tabi tutulması gerektiğini düşünmekteyiz.

2.2. İşveren Katkılı BES, Şahıs Sigortaları ve “Tam Zaman Eşdeğeri” (GVK Madde 63/3 ve 40/9)

İşverenlerce nitelikli personeli kurumda tutmak amacıyla ödenen Bireysel Emeklilik Sistemi (BES) katkı payları ile Özel Sağlık Sigortası (ÖSS) poliçeleri, Ar-Ge mevzuatında yer alan «Tam Zamanlı Eşdeğer (TZE)» hesaplaması gereğince katı sınırlamalara tabidir.

GVK Madde 63/3 ve 40/9 hükümleri gereği işverenlerce ödenen şahıs sigorta primleri ve BES katkı payları, personelin ücretinin bir unsuru niteliğinde kabul edilmektedir. Ar-Ge Yönetmeliği'nin “Personel Giderleri” kuralına göre ise bir ücretin veya yan hakkın Ar-Ge gideri olarak değerlendirilebilmesi için personelin fiilen o gün/saat Ar-Ge faaliyetinde efor sarf etmesi aranmaktadır. Örneğin PDKS (Personel Devam Kontrol Sistemi) verilerine göre ayın %60'ını Ar-Ge projesinde, %40'ını ise şirketin diğer rutin işlerinde geçiren bir mühendis için ödenen yıllık ÖSS veya BES poliçesinin tamamının 750 hesabına alınması, inceleme aşamasında eleştiriyeye konu olabilecektir. Bu nedenle yalnızca efor ile orantılı kısmın (%60) teşvike dahil edilmesi, kalan kısmın ise genel işletme gideri olarak izlenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

2.3. Finansman Giderleri ve Kur Farkları (KVK Tebliği ve VUK Değerlemeleri)

Ar-Ge projelerini veya teknokent yatırımlarını finanse etmek için kullanılan banka kredilerine ait faizler ve döviz cinsi borçlanmalardan doğan kur farkları, projenin içinde bulunduğu safhaya (yatırım dönemi ile işletme dönemi) göre farklı değerlendirilir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin “Finansman Giderleri” bölümleri ile 213 sayılı VUK'un değerlendirme hükümleri çerçevesinde; Ar-Ge faaliyetine yönelik yatırım döneminde (proje devam ederken ve henüz ürün/yazılım ortaya çıkmamışken) oluşan finansman giderleri ve kur farklarının Ar-Ge maliyetine (263 Hesap) eklenmesi gerektiği kabul görmektedir. Buna karşın

proje tamamlanıp gayrimaddi hak aktifleştirildikten, yani işletme dönemine geçildikten sonra ortaya çıkan kredi faizleri ve kur farklarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi, vergi idaresinin mevcut yaklaşımı itibarıyla eleştiriye açık olabilecektir; bu tutarların doğrudan normal ticari gider olarak izlenmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

2.4.Pazar Araştırması, Reklam ve Satış Promosyon Giderleri (5746 ve 4691 Yönetmelikleri)

Ar-Ge teşvikleri ürünün “geliştirilme” aşamasını kapsar; “ticarileştirilme” aşamasını değil. Ar-Ge projesi başarıyla tamamlandıktan veya ticarileşme aşamasına geçildikten sonra yapılan harcamalar, “teknolojik belirsizlik” ortadan kalktığı için teşvik kapsamı dışına çıkmaktadır.

Ar-Ge ve Tasarım Merkezleri Uygulama Yönetmeliği'nin 7. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendinde belirtildiği üzere; pazar araştırması ya da satış promosyonu, kalite kontrol ve seri üretim öncesi deneme kullanımları Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu çerçevede, yeni geliştirilen bir yazılımın pazar potansiyelini belirlemek için ödenen fizibilite bedelleri, ürünün piyasaya tanıtımı için yapılan lansman/ağırlama faturaları veya dijital reklam harcamalarının Ar-Ge maliyeti olarak sınıflandırılması, vergi incelemeleri açısından risk taşımaktadır. Bu tür kalemlerin 760 (Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri) altında izlenmesi daha sağlıklı bir yaklaşım olacaktır.

2.5.Amortismanlar, Arsa/Arazi Payları ve “Mükerrerlik” Yasağı (VUK Madde 314 ve KVK Madde 32/A)

Ar-Ge merkezlerinde kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanlarının teşvik havuzuna dahil edilmesinde çok ince çizgiler bulunmaktadır. 213 sayılı VUK Madde 314 uyarınca boş arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulmamaktadır; dolayısıyla teknokentte veya Ar-Ge merkezinde satın alınan bir arsanın payının Ar-Ge indirimi dahil edilmesi, mevzuat açısından tartışmalı bir yaklaşım olarak değerlendirilebilecektir.

Kısmi kullanıma da dikkat edilmelidir. Örneğin bir yazılım sunucusu hem Ar-Ge projesi için hem de şirketin muhasebe departmanı tarafından kullanılıyorsa, amortismanının uygun bir dağıtım anahtarı ile paylaştırılması gerektiği kabul görmektedir. Ayrıca KVK Madde 32/A kapsamında Yatırım Teşvik Belgesi (YTB) ile alınarak Kurumlar Vergisi indiriminden yararlanan bir laboratuvar makinesinin amortismanının aynı anda %100 oranında 5746 sayılı Ar-Ge indirimi de konu edilmesi, vergi hukukundaki “mükerrer indirim (double dipping)” yasağı kapsamında değerlendirilebileceğinden eleştiriye açık olabilecektir.

2.6.Kıdem, İhbar ve İşe Başlatmama Tazminatları (GVK Madde 61 ve 25/7)

Şirketlerin incelemelerde en çok savunma yapmak zorunda kaldığı bir diğer konu personel tazminatlarıdır. Maliye Bakanlığının yerleşik özelgeleri uyarınca; kıdem tazminatı, ihbar tazminatı ve işe başlatmama tazminatları, fiili bir Ar-Ge eforunun doğrudan karşılığı olarak ödenen ücret (GVK Madde 61) niteliğinde değildir.

On yıl boyunca yalnızca Ar-Ge projelerinde çalışmış bir personelin işten ayrılışında ödenen tazminatın dahi teşvik kapsamında değerlendirilebilmesi güçtür. Bu ödemeler 4857 sayılı İş Kanunu'ndan doğan yasal yükümlülükler niteliğinde olup projenin gelişimine teknolojik bağlamda doğrudan katkı sağlamadıklarından, 750 hesaba, Ar-Ge indirimi veya Gelir Vergisi stopaj teşvikine konu edilmesi vergi incelemeleri açısından önemli bir risk unsuru oluşturmaktadır. Bu tutarların Genel Yönetim Giderleri (770) çatısı altında ticari kârdan düşülmesi uygun olacaktır.

2.7. KKEG, Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları (KVK Madde 11 ve GVK Madde 41)

İşletmelerin idari veya ticari faaliyetleri sırasında doğan cezai yükümlülükler hiçbir koşulda Ar-Ge projesinin maliyeti sayılamaz. 5520 sayılı KVK'nın 11. maddesi ve 193 sayılı GVK'nın 41. maddesinde “Kabul Edilmeyen İndirimler” açıkça sayılmıştır.

Şirketin teknokentte yer alması veya Ar-Ge merkezi belgesine sahip olması; şirketin ödediği vergi gecikme faizlerini, SGK gecikme zamlarını, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi ziyaı/usulsüzlük cezalarını veya Ar-Ge test aracına kesilen trafik cezalarını teşvike dahil etmeye imkân tanımamaktadır. Bu tür cezai ve kanuni yükümlülük tutarlarının KKEG (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider) olarak kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi gerektiği, mevzuat ve idare uygulaması açısından genel kabul gören yaklaşımdır.

2.8.Dışarıdan Sağlanan Hizmetlerde %50 Sınırı ve İlişkili Kişi Riski (KVK Madde 13)

Şirketler tüm Ar-Ge operasyonunu kendi bünyelerinde yapabileceği gibi dışarıdan da destek alabilmektedirler. Ancak Ar-Ge projeleri kapsamında dışarıdan alınan test, laboratuvar veya uzman danışmanlık hizmetlerinin toplam Ar-Ge projesi bütçesinin %50'sini aşan kısmının Ar-Ge indirimine konu edilmesi, mevzuat çerçevesinde kabul görmemekte olup bu sınırın üzerindeki tutarların indirimden reddedilmesi ihtimali göz önünde bulundurulmalıdır.

Bir diğer önemli risk ise holding yapıları içindeki faturalaşmalardır. Grup şirketlerinden (ilişkili kişilerden) alınan fason yazılım veya danışmanlık faturalarının, Kurumlar Vergisi Kanunu 13. madde (Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı) kapsamında “emsal bedel” ilkesine uygun olması büyük önem taşımaktadır. Emsalinden suni olarak yüksek bedelle ilişkili kişilere kestirilen faturalar vasıtasıyla Ar-Ge indiriminin şişirilmesi, vergi incelemelerinde örtülü kazanç dağıtımı eleştirisiyle birlikte çifte vergi ziyaı ve ağır cezai yaptırımlara yol açabilecektir.

3. 4691 Sayılı Kanun Kapsamında Kazanç İstisnasında “Müşterek Gider” Tuzağı

5746 sayılı Kanun daha çok “harcama ve indirim” odaklı iken, 4691 sayılı Teknokent Kanunu “kazanç istisnası” odaklı çalışır. Teknokent

firmalarının, bölgede geliştirdikleri yazılım veya tasarım satışlarından elde ettikleri kurum kazancı kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak istisna edilecek net kazancın doğru bulunabilmesi için, istisna kapsamındaki hasılatın bu hasılatın elde edilmesi için yapılan doğrudan giderlerin ve “ortak genel gider paylarının” düşülmesi yasal bir zorunluluktur.

Uygulamada mükellefler genellikle yalnızca Ar-Ge/Yazılım geliştirme giderlerini istisna maliyetine dahil edip genel yönetim (770) veya pazarlama (760) giderlerini istisna dışı normal ticari kazançlarından düşerek vergi matrahlarını azaltma eğilimindedir. Ancak teknokent mevzuatında, işletmenin hem istisna kapsamında (yazılım satışı) hem de istisna dışı (ithal donanım satışı, ticari mal alım satımı vb.) faaliyetleri bir arada yürütmesi durumunda; müşterek genel giderlerin (yönetim binası kirası, genel müdür maaşı, muhasebe departmanı gideri vb.) her iki kazanç türüne doğru bir “dağıtım anahtarı” (hasılat oranı veya maliyet oranı gibi) kullanılarak dağıtım yapılması gerektiği kabul görmektedir. Maliye İdaresi, müşterek gider dağıtımının yapılmaması veya hatalı yapılması sonucu istisna edilecek kazancın yüksek gösterildiğini tespit ettiğinde, ilgili istisnayı reddedebilir ve cezalı kurumlar vergisi tarhiyatı uygulayabilir; bu tür durumlarda yaptırımların söz konusu olabileceği unutulmamalıdır.

Sonuç ve Değerlendirme

5746 ve 4691 sayılı kanunların sunduğu teşvik mekanizmaları, teknoloji geliştiren ve yenilik yaratan işletmeler için güçlü birer mali kalkan niteliğindedir. Ancak bu kalkanın sınırları, vergi kanunlarımızın emredici hükümleriyle keskin hatlarla çizilmiştir.

“Teknokentte veya Ar-Ge Merkezinde faaliyet gösteren bir şirketin yaptığı her harcama projenin maliyetidir” şeklindeki yaygın ve hatalı yanlış, vergi incelemelerinde işletmelerin aleyhine sonuçlanan ağır yaptırımların temel sebebidir. Mükelleflerin; binek araç kiralaları, finansman giderleri, pazarlama bütçeleri, perso-

nel yasal tazminatları ve ortak gider dağıtımları gibi muhtelif harcamaları Ar-Ge maliyetlerinden (750/263 hesaplardan) titizlikle arındırarak 760 veya 770 gibi ilgili ticari faaliyet hesaplarına aktarması kanuni bir yükümlülüktür.

Bu hususta, işletmelerin Ar-Ge/Mühendislik departmanları ile Mali İşler/Muhasebe departmanları arasında vergide uyumluluk prensiplerine dayalı güçlü bir iç kontrol ve iletişim mekanizması kurulması elzemdir. Faturaların Ar-Ge'ye ilişkin mi yoksa genel gider mi olduğu konusunda uygulanacak bu sıkı filtreleme sistemi, yersiz teşvik kullanımından doğacak vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi risklerini bertaraf edecek en önemli kurumsal adımdır.

ELEKTRONİK ORTAMDA KARŞIT İNCELEME: 2025 TEBLİĞİ ÇERÇEVESİNDE YENİ YAKLAŞIM

Ahmet KOK
Vergi Asistanı

ÖZET

24.12.2025 tarihinde yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarına Eklenen Karşit İnceleme Tutanaklarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Tebliğ (Sıra No:1)” ile, yeminli mali müşavirlerce düzenlenen tasdik raporlarının eki olan karşit inceleme tutanaklarının dijital vergi dairesi sistemi üzerinden düzenlenmesi, onaylanması ve ilgili vergi dairesine elektronik ortamda gönderilmesi yöntemine geçilmiştir. Vergi sisteminin dijital dönüşümünde e-fatura, e-arşiv, e-defter gibi uygulamalarla başlayan süreç, bu Tebliğ ile birlikte ilk kez karşit inceleme gibi köklü ve geleneksel bir denetim mekanizmasının da dijitalleşmesini sağlamıştır.

Bu makalede söz konusu Tebliğ’in getirdiği yenilikler geniş bir şekilde ele alınmakta; elektronik karşit inceleme sisteminin hukuki temelleri, teknik işleyişi, veri kaynakları, yükümlülükleri, otomatik doğrulama mekanizmaları, tablolar arası ilişki yapıları, dijital tutanak oluşturma süreçleri ve mükellefhakları üzerinde durulmaktadır. Bunun yanında sistemin uygulamada yaratacağı etkiler, olası uyumsuzluk alanları, dijital hata riskleri, mükellef psikolojisi üzerindeki etkileri ve yeminli mali müşavirlerin karşılaşabileceği teknik sorunlar analiz edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Yeminli Mali Müşavir, Tasdik Raporu, Karşit İnceleme Tutanağı.

GİRİŞ

Vergi denetimi, kamu gelirlerinin güvence altına alınması açısından kritik bir fonksiyon olup denetim sürecinin etkinliği büyük ölçüde veri erişimi, bilgi güvenliği, doğrulama mekanizmaları ve standardizasyon üzerine kuruludur. Türkiye’de dijital dönüşümün vergi alanına yansımaları e-fatura, e-defter, e-arşiv, e-irsaliye gibi uygulamalarla başlamış, 2020’li yıllardan itibaren hızlanmıştır.

Bu dönüşümün en önemli eksik halkalarından biri, karşit inceleme gibi tasdik süreçlerinde kullanılan ve hâlen manuel olarak yürütülen teyit mekanizmasının dijitalleştirilmesiydi. 2025 yılında yayımlanan Tebliğ ile bu boşluk giderilmiş, karşit inceleme tutanakları ilk kez merkezi bir dijital platform üzerinden yönetilir hâle gelmiştir.

Elektronik karşit inceleme sistemi; veri yükleme ve tablolama süreçleri, zorunlu alan kontrolleri, otomatik doğrulama motoru, dijital

tutanak üretimi ve elektronik imza ve onay mekanizması gibi teknik bileşenlerden oluşmaktadır. Bu yapı sadece belge aktarımı sağlamakla kalmamakta aynı zamanda sistemdeki verileri İdarenin kayıtlarıyla otomatik olarak karşılaştırarak mükellefler ve yeminli mali müşavirlerce gerçekleştiren vergisel işlemleri ön değerlendirmeye tabi tutmaktadır.

1. SİSTEMİN AMACI

Elektronik karşit inceleme sistemi, vergi denetiminde zaman ekonomisi, doğruluk ve şeffaflık sağlamayı hedefler. Sistemin temel hedefleri şunlardır:

- **Kağıt Ortamından Dijital Ortama Geçilmesi**
Tebliğ’den önceki uygulamada yeminli mali müşavirlerce kağıt ortamında hazırlanan tutanaklar, yeni sistemde elektronik formata uyarlanmış ve standartlaştırılmıştır.
- **Veri Bütünlüğü ve Doğrulama**
Sistem, yüklenen her veri alanını format, tutarlılık ve zorunlu alan kriteriyle doğrular. Böylece manipüle edilmiş belge,

eksik veri veya işleme konu olmayan bilgi girişi engellenmiş olur.

- **Dijital Tutanak Standardı**
Tebliğ'den önceki uygulamada yeminli mali müşavirlerce hazırlanan tutanaklar farklı formatlarda olabilmekteydi. Yeni sistem ile tek tip tutanak formatı oluşturulmuştur.
- **Denetimin Merkezi Olarak İzlenmesi**
İdare, tüm karşıt inceleme tutanaklarını aynı platformda izleyebilir hâle gelmiştir. Bu durum, Vergi Denetim Kurulu'nun risk analizine önemli bir katkı sağlayacaktır.
- **Mükellef Haklarının Güçlendirilmesi**
Elektronik sistem; yanlış tutanağa itiraz, pasif talebi, red onayı, detay görüntüleme gibi mekanizmalarla mükellef lehine daha şeffaf bir süreç yaratmıştır. Sistem bu yönleriyle önceki uygulamada öngörülen amaçların ötesine geçerek hem denetimi hem veri ekosistemini bütüncül bir biçimde yeniden tasarlamaktadır.

2. VERİ KAYNAKLARI, TABLOLAR VE İŞLEYİŞ MANTIĞI

Elektronik karşıt inceleme sistemi, toplamda yaklaşık 20'den fazla tablo kullanır. Bu tablolar; mükellef bilgileri, ortaklık yapısı, defter türleri, istihdam listeleri, tedarikçi verileri, faturaya dayalı işlem akışı gibi çok geniş bir veri alanını kapsar.

Bu tablolar sadece bilgi sunmaz; sistem arka planda çapraz eşleştirme yaparak tutarlılığı test eder. Sistem, özellikle alış-satış faturalarını GİB e-fatura/e-arşiv sisteminden otomatik olarak çekilen bilgilerle karşılaştırır.

Her tablonun en az 5 ila 20 arası zorunlu alanı vardır. Eksiklikte, tablo kırmızıya döner ve üzerinde (X) işareti çıkar, ardından açıklama kutusu çalışır.

Bu, manuel çalışmada olmayan önemli bir kontrol mekanizmasıdır.

3. VERGİ DENETİM SİSTEMİ İÇİNDEKİ KONUMU

Elektronik karşıt inceleme sistemi, vergi denetiminin önemli ayaklarından biri hâline gelmiştir.

Bu açıdan sistem, sadece “tasdik aşamasına yardımcı bir araç” değil aynı zamanda İdarenin risk analiz altyapısına ham veri sağlayan bir çekirdek fonksiyon hâline gelmiştir.

4. ELEKTRONİK KARŞIT İNCELEMENİN UYGULAMADAKİ ETKİLERİ VE SORUN ALANLARI

Elektronik karşıt inceleme sistemi teorik olarak mükellef, yeminli mali müşavir ve İdare arasındaki bilgi akışını hızlandırmak amacıyla tasarlanmış olsa da uygulama sahasında hem teknik hem psikolojik hem de hukuki birçok yeni etkileşim alanı ortaya çıkmıştır. Bu bölümde, sistemin gerçek hayattaki etkileri ele alınmaktadır.

- **Sistemin Mükellef Psikolojisine Etkisi**
Elektronik karşıt inceleme, yalnızca teknik bir dönüşüm değil aynı zamanda mükellef algısı, davranış kalıpları ve vergi uyumu üzerinde etkileri olan psikolojik bir dönüşümdür. Türkiye’de mükelleflerin önemli bir bölümü hâlen dijital veri yöntemine tam olarak uyum sağlayamamıştır. Bu nedenle sistemin, özellikle ilk etapta mükellefler üzerinde üç temel psikolojik etki yarattığı gözlemlenmektedir.

1) Dijital Denetime Karşı Şeffaflık Tedirginliği

Klasik karşıt inceleme “arka planda yürütülen” bir süreçti. Mükellef çoğu zaman yeminli mali müşavirin hazırladığı tutanağı görmez; çoğu belgenin akışı, yeminli mali müşavir ile mükellefin muhasebecisi arasında gerçekleşirdi. Elektronik karşıt inceleme ile, tüm tablolar, tüm veri girişleri, yapılan her işlem, yüklenen her fatura, doğrulanan her bilgi mükellefin gözü önünde gerçekleşmektedir.

Bu durum, birçok mükellefte “artık her şey görünür, her şey kayıt altında” algısı yaratmıştır. Bu şeffaflık bazıları için güven verici olsa da işletmelerde “yanlış bir veri girersem” kaygısını artırmaktadır.

2) Hata Yapma Korkusu ve Reddedilen Tutanak Psikolojisi

Sistemin kırmızı hata uyarıları, ret seçenekleri ve zorunlu alan kontrolleri mükellefte şu duyguyu oluşturmıştır: “Sistem hata verirse kesin bende bir sorun vardır.”, “yeminli mali müşavir tutanak reddedildi derse ben yanlış bir şey yaptım.” veya “Küçük bir hata bile büyük vergi incelemesine sebep olursa.”. Örneğin, bir faturaadaki yuvarlama farkı, kısmi ödeme ile sistemdeki tahsilat farklılığı gibi tamamen masum ve günlük hayatta sık görülen durumlar, sistem tarafından “uyumsuzluk” veya “doğrulama hatası” olarak işaretlenebilmektedir. Mükellef bu teknik uyumsuzlukları hukuki risk gibi algılamaktadır.

3) Dijital İz Bırakma Kaygısı

Elektronik karşıt inceleme, sisteme yüklenen tüm verileri zaman damgasıyla, tutanak kimlik numarasıyla, geri dönüştürülemez formatta, log kayıtlarıyla saklar. Bu kayıtlar uzun yıllar boyunca VUK 134¹ kapsamında denetimlerde kullanılabilir.

Bu nedenle mükellef zihninde şöyle bir kaygı oluşabilir; “Bugün yüklediğim bir tablonun beş yıl sonra karşıma çıkma ihtimâli var.”. Bu duygu, dijital denetim psikolojisinin en belirgin yönüdür.

• Uygulamada Karşılaşılan Teknik ve İşlevsel Sorunlar

Elektronik karşıt inceleme sistemi; veri yükleme aşamasından onay sürecine, otomatik doğrulamadan tutanak üretimine kadar birçok teknik modül içerir. Bu nedenle sistemin uygulama alanında ortaya çıkan sorunlar aşağıdaki başlıklarda değerlendirilebilir.

1) Otomatik Doğrulama Motorunun Ürettiği Yanlış Eşleşmeler

Sistem e-Fatura, e-Arşiv, e-İrsaliye, SGK ve MERSİS veri tabanlarıyla otomatik eşleşme yap-

maktadır. Ancak bu süreçte şu sorunlar sıklıkla görülür: Bazı e-faturalar iptal edildiği hâlde sistemde hâlâ alış/satış listesinde görünmektedir. Sistem tek faturayı “tam ödeme” gibi algılayabilmektedir. Tedarikçi sistemlerine geç girilen faturalar nedeniyle dönem kaymaları oluşabilmektedir. E-irsaliye ile e-fatura tarih tutarsızlıkları çevrimiçi uyumsuzluk yaratır. Bu teknik aksaklıklar gerçekte vergi doğurmayan konular olsa bile tutanağın tamamlanmasını engelleyebilir.

2) Denetim Beklentileri ile Mükellef Gerçekliği Arasındaki Farklılıklar

Elektronik sistem, mükelleflerin; tam uyumlu dijital altyapıya sahip olduğunu, tüm belgeleri zamanında işlediğini, tedarikçilerinin de aynı olgunlukta olduğunu, kayıtların tam doğrulukla muhasebeleştirildiğini varsayar.

3) Tedarikçiler Arası Dijital Uyum Farklılıkları

Bazı tedarikçiler hâlâ, manuel fatura kesmekte, e-faturayı geç yüklemekte, stok hareketlerini sisteme zamanında işlememektedir.

Bu farklılıklar elektronik karşıt incelemede “uyumsuzluk” olarak görünebilir.

• Veri Gerçekliği-İşlem Gerçekliği Ayrışması

Türkiye’de birçok işletmede muhasebe verisi birkaç saat hatta birkaç gün sonra sisteme işlenmektedir. Elektronik sistem bu zaman farkını tutarsızlık gibi görebilir.

Bu nedenle mükellef-İdare arasında algı farklılığı ortaya çıkar: İdare bu durumu “Sistem uyumsuzluk gösteriyor.” olarak mükellef de “Bu uyumsuzluk normal iş akışından kaynaklanıyor.” olarak yorumlar.

¹ Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.

SONUÇ

2026 yılında yürürlüğe giren “Elektronik Ortamda Karşıt İnceleme Tebliği (Sıra No: 1)” ile karşıt inceleme sürecinin dijitalleştirilmesi, Türk vergi sisteminde uzun süredir ihtiyaç duyulan bir dönüşümü beraberinde getirmiştir. Dijital denetim, yalnızca teknolojik bir yenilik olmayıp vergi uyum sürecinin yapısal dönüşümünü ifade etmektedir. E-fatura, e-defter, e-arşiv ve e-irsa-liye gibi uygulamalarla başlayan dijital dönüşümün kontrol ve doğrulama aşaması elektronik karşıt inceleme ile tamamlanmış; tasdikteki manuel süreçler yerini standartlaştırılmış, izlenebilir ve veri güdümlü bir modele bırakmıştır.

Elektronik karşıt inceleme sistemi, farklı tablolar üzerinden detaylı veri toplama, otomatik doğrulama, zorunlu alan kontrolleri, zaman damgası ve dijital tutanak üretimi gibi mekanizmalarla bütünsel bir yapıya sahiptir. Bu yapının temel avantajları; işlem hızının artması, veri tutarlılığının güçlenmesi, hataların daha erken aşamada tespit edilmesi, YMM tasdik raporlarının kalite standardının yükselmesi ve İdarenin risk analiz sistemine daha nitelikli veri akışının sağlanmasıdır. Ayrıca mükellef hakları bakımından şeffaf bir yapı ortaya koyması, mükellefin hem bilgi sahibi olmasını hem de dijital kayıtlar üzerinde kontrol sağlamasını mümkün kılmaktadır.

Bununla birlikte sistem, uygulamada belirli sorun alanlarını da beraberinde getirmiştir. Veri format uyumsuzlukları, otomatik eşleştirme hataları, tedarikçi tarafındaki dijital olgunluk farklılıkları, muhasebe kayıtlarının gecikmeli girilmesi, e-imza uyumsuzlukları ve yoğun dönemlerde yaşanan sistemsel yavaşlıklar YMM’lerin süreç yönetimini zorlaştıran unsurlardır. Küçük ve orta ölçekli işletmelerin dijital adaptasyon düzeylerinin farklı olması, uygulamanın sahada eşitsiz bir deneyim yaratmasına neden olmaktadır. Ayrıca sistemin ürettiği otomatik uyarıların mükellef psikolojisinde “denetime daha yakın durma” algısı oluşturması, başlangıç döneminde bazı tereddütlere yol açmıştır.

Bütün bu faktörler değerlendirildiğinde elektronik karşıt inceleme sistemi, vergi denetim mekanizmalarının merkezinde yer alan

yeni nesil bir dijital kontrol modeli olarak ele alınmalıdır. Sistem, kısa vadede belirli uyum sorunlarına yol açsa da orta ve uzun vadede denetim kalitesini artıracak, tasdik süreçlerini standartlaştıracak ve İdarenin analitik kapasitesini güçlendirecek önemli bir potansiyele sahiptir. Dijitalleşmenin derinleşmesiyle birlikte mükellef, YMM ve Vergi İdaresi arasındaki ilişki daha şeffaf, daha hızlı ve daha doğrulama odaklı bir yapıya evrilecektir.

Sonuç olarak, elektronik karşıt inceleme sistemi Türkiye’de vergi denetiminin dijital dönüşüm sürecinin önemli bir aşamasını temsil etmekte olup bu sistemin doğru yönetimi, vergi uyumu ve kayıt dışılıkla mücadelede uzun vadeli kazanımlar sağlayacaktır. Sistem tam anlamıyla olgunlaştığında, vergi denetiminin hem kapsamı hem doğruluk seviyesi önemli ölçüde güçlenecek ve Türkiye’nin dijital devlet vizyonu daha ileri bir aşamaya taşınacaktır.

DANIŞTAY KARARLARI ÇERÇEVESİNDE ŞİRKETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE GÜNCEL TARTIŞMALAR: ZARAR MAHSUBU, BİRLEŞME VE SERMAYE ARTIRIMI

Rabia ASLAN

Avukat

ÖZET

Bu çalışma, Danıştay'ın son dönem içtihatları çerçevesinde şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin güncel ve tartışmalı alanları incelemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda, özellikle borca batık veya negatif öz sermayeli şirketlerin devralınması hâlinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu bakımından birleşme öncesinde gerçekleştirilen sermaye artırımlarının hukuki ve vergisel niteliği ele alınmaktadır.

Anılan işlemler, şekli görünümünden ziyade ekonomik gerçeklikleri esas alınmak suretiyle değerlendirilmekte; bu doğrultuda yargısal yaklaşımın, işlemlerin hukuki nitelendirilmesinde maddi içeriğe öncelik tanıdığı ve vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin güç kazandığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Şirket Birleşmeleri ve Devralmalar, Borca Batıklık ve Öz Sermaye Yapısı, Sermaye Artırımı İşlemleri, Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu, Kurumlar Vergisi Hukuku, Ekonomik Gerçeklik İlkesi.

GİRİŞ

Şirket birleşmeleri ve sermaye hareketleri vergi hukukunda uzun süredir tartışma konusu olan alanlar arasında yer almaktadır. Özellikle şirketlerin yeniden yapılandırılması süreçlerinde ortaya çıkan vergisel sonuçlar hem mükellefler hem de vergi idaresi bakımından önemli hukuki değerlendirmeleri gündeme getirmektedir. Bu bağlamda Danıştay tarafından yakın tarihte verilen bazı kararlar, söz konusu alanlarda yerleşik uygulamaların yeniden değerlendirilmesine yol açmıştır.

Borca batık ya da negatif öz sermayeli şirketlerin devralınması hâlinde, devralınan şirketlere ait geçmiş yıl zararlarının devralınan şirket tarafından kullanılıp kullanılmayacağı meselesi de bu tartışmaların önemli bir boyutunu oluşturmaktadır. Özellikle devralma işleminden önce gerçekleştirilen sermaye artırımlarının şirketin mali yapısında gerçek bir iyileşme sağlayıp sağlamadığı ve bu işlemlerin zarar mahsubu bakımından nasıl değerlendirilmesi gerektiği uygu-

lamada ve yargı kararlarında önem kazanan bir mesele hâline gelmiştir. Nitekim Danıştay'ın yakın tarihli bir kararında, devralınan şirketlerde gerçekleştirilen sermaye artırımlarının, hemen sonrasında şirket bünyesinden çekilmesinin, şirketin borca batıklık durumunu ortadan kaldırıp kaldırmadığı sorunu tartışılmıştır.

Bu çalışma kapsamında söz konusu karar çerçevesinde, birleşme öncesinde gerçekleştirilen sermaye artırımlarının devralınan şirketlerin geçmiş yıl zararlarının mahsubu bakımından doğurduğu vergisel sonuçlar ele alınacaktır.

1. Borca Batıklık

Sermaye şirketlerinin mali yapısının korunması ve alacaklıların menfaatlerinin güvence altına alınması bakımından borca batıklık kavramı Türk Ticaret hukukunda önemli bir işlev görmektedir. Bu kapsamda borca batıklık, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Ayrıca 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ'in 12. maddesinde borca batıklık hâline ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir.

Doktrinde ise borca batıklık kavramı farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Bir görüşe göre

borca batıklık, şirket pasiflerinin aktiflerinden fazla olmasıdır.¹ Ancak pasif kavramının borç kavramıyla tam olarak örtüşmemesi nedeniyle bu tanım eleştirilmiştir. Bir diğer yaklaşıma göre ise borca batıklık, şirket aktiflerinin borçlarını karşılayamaması durumudur. Bununla birlikte öğretide ağırlıklı olarak kabul edilen görüşe göre borca batıklık, şirketin mevcutları ve alacaklarının borçlarını karşılamaya yetmemesi hâlini ifade etmektedir.²

Kanun'da borca batıklık; *"aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmemesi"* olarak tarif edilmiştir. Madde gerekçesine baktığımızda; borca batık olma kavramı, *"şirket aktifleri yıllık bilançoda olduğu gibi defter (iktisap) değerleriyle değil fakat gerçek (olası satış değerleri) değerleriyle değerlemeye tabi tutulsalar bile alacaklıların alacaklarını alamamaları, yani şirketin borç ve taahhütlerini karşılayamaması"* olarak açıklanmıştır.

Tebliğ'de de benzer şekilde borca batıklık, şirket aktiflerinin borçlarını karşılayamaması hâli olarak tanımlanmıştır.

2. Borca Batık Şirketlerde İyileştirme Tedbiri Olarak Sermaye Artırımı

Borca batıklık hâlinde şirketin mali yapısının güçlendirilmesi amacıyla çeşitli iyileştirici tedbirlere başvurulabilmektedir. Bu kapsamda Tebliğ m.7'de, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması hâlinde genel kurulca alınabilecek tedbirler (sermaye azaltımı, sermayenin tamamlanması, sermaye artırımı) düzenlenmiş; Tebliğ m.12/4'te ise borca batıklık değerlendirmesinde bu tedbirlere atıf yapılmıştır. Bu tedbirler arasında sermaye artırımı, şirketin mali kaynaklarını güçlendirmesi bakımından önemli bir iyileştirici yöntem olarak kabul edilmektedir.

Öğretide borca batık bir şirketin sermayesinin artırılmasına karar verilip verilemeyeceği tartış-

malı olmakla birlikte, ağırlıklı görüş bu yönde bir karar alınabileceğini kabul etmektedir.³ Nitekim uygulamada, özellikle iflasın ertelenmesi kurumunun yürürlükte olduğu dönemde iyileştirme projelerinde sermaye artırımına yer verilmesi, projenin ciddiyetini ve uygulanabilirliğini gösteren önemli bir unsur olarak değerlendirilmiştir.

Öte yandan 7101 sayılı Kanun ile iflasın ertelenmesi kurumu kaldırılmış ve konkordato kurumu yeniden düzenlenmiştir. İcra ve İflas Kanunu'nun 286. maddesinde, konkordato talebine eklenecek belgeler arasında borçlunun faaliyetlerini sürdürebilmesi ve alacaklılara ödeme yapabilmesi için gerekli mali kaynağın sermaye artırımı, kredi temini veya benzeri yöntemlerle sağlanacağını gösteren konkordato ön projesine yer verilmesi öngörülmüştür. Bu düzenleme de borca batık veya aciz hâlindeki şirketler bakımından sermaye artırımının önemli bir mali kaynak ve iyileştirici tedbir niteliğinde olduğunu göstermektedir.⁴

3. Vergi Hukuku Bağlamında Borca Batık Şirketlerin Devrinde Geçmiş Yıl Zararlarının İndirimi

Vergi hukukunda geçmiş yıl zararlarının mahsubu, mükelleflerin gerçek ekonomik kazançlarının vergilendirilmesini sağlamak amacıyla kabul edilmiş önemli bir kurumdur. Bu kapsamda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde, kurum kazancının tespitinde geçmiş yıl zararlarının belirli şartlar dâhilinde indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiştir. Anılan hükme göre, geçmiş yıl zararlarının indirilebilmesi için her yıla ilişkin zarar tutarlarının kurumlar vergisi beyannamesinde ayrı ayrı gösterilmesi gerekmekte olup, söz konusu zararların en fazla beş yıl süreyle kurum kazancından mahsup edilmesine izin verilmektedir. Bu düzenleme ile mükelleflerin geçmiş dönemlerde oluşan zararlarını ilerleyen dönemlerde elde ettikleri kazançlardan mahsup

1 **Arslanlı, Halil**, *Anonim Şirketler I, Umumi Hükümler*, 3. Bası, İstanbul 1960, s.98; **Kuru, Baki**, *İcra ve İflas Hukuku El Kitabı*, 2. Bası, İstanbul 2013, s.1159

2 **Atalay**, s.20; **Pulaşlı, Hasan**, *Şirketler Hukuku Şerhi*, C. II, 3. Baskı, Ankara 2018, s.38

3 **Paslı, Ali**, "Yargıtay Kararları Işığında Anonim Şirket Sermaye Artırımı", *Türk Ticaret Kanunu Sempozyumu*, İstanbul 2018, s.79; **Manavgat [Kırca/Şehirali- Çelik]**, s. 587.

4 **Ecrin Baydak**, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 376'ncı Maddesinin Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ'in Borca Batıklığa İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi", *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 22, S. 1, Ocak 2025, s. 167-169

edebilmeleri mümkün kılınarak vergilendirilmede mali güce uygunluk ilkesinin sağlanması amaçlanmaktadır.

Şirketlerin yeniden yapılanma süreçlerinde sıklıkla başvurulmuş devir işlemleri bakımından ise geçmiş yıl zararlarının mahsubu özel olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, devralınan kuruma ait geçmiş yıl zararlarının devralan şirket tarafından indirim konusu yapılabilmesi belirli şartların varlığına bağlıdır. Öncelikle devralınan kuruma ait son beş hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra devralınan şirket faaliyetinin, devir işleminin gerçekleştiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam ettirilmesi zorunludur. Bu şartların ihlali hâlinde, zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler bakımından vergi ziyayı doğmuş sayılmaktadır.

Bununla birlikte kanun koyucu, devir işlemlerinin yalnızca vergisel avantaj sağlamak amacıyla kullanılmasını engellemek amacıyla geçmiş yıl zararlarının indirimi bakımından **öz sermaye ile sınırlı bir mahsup imkânı** öngörmüştür. Bu çerçevede devralınan şirketin geçmiş yıl zararları ancak devir tarihi itibarıyla sahip olduğu öz sermaye tutarını aşmamak kaydıyla indirim konusu yapılabilmektedir. Başka bir ifadeyle, zarar mahsubu en fazla devralınan şirketin öz sermayesi tutarına kadar mümkün olup bu tutarı aşan zararların devralan şirket tarafından indirilmesi mümkün değildir.

Uygulamada söz konusu düzenlemelerin özellikle borca batık veya mali açıdan zayıf durumda bulunan şirketlerin devralınması bakımından önem arz ettiği görülmektedir. Zira geçmiş yıl zararlarına sahip şirketlerin devralınması, bazı durumlarda devralan şirket bakımından vergisel avantaj sağlama aracı olarak kullanılabilir. Bu nedenle kanun koyucu hem öz sermaye sınırı hem de faaliyetlerin belirli bir süre devam ettirilmesi şartını öngörmek suretiyle, devir işlemlerinin yalnızca zarar mahsubu amacıyla gerçekleştirilmesini sınırlamayı amaçlamıştır.

Bu bağlamda özellikle **borca batık şirketlerin devralınması** durumunda, devralınan

şirketin mali yapısı ve öz sermaye durumu zarar mahsubunun kapsamını doğrudan etkilemektedir. Öz sermayenin düşük veya negatif olması hâlinde ise geçmiş yıl zararlarının indiriminin yararlanma imkânı önemli ölçüde sınırlanmakta; böylece zarar mahsubu yoluyla vergisel avantaj elde edilmesinin önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Dolayısıyla vergi mevzuatında öngörülen bu sınırlamalar, şirket devirlerinin yalnızca vergisel planlama amacıyla kullanılmasını engellemeye yönelik bir işlev görmektedir.

4. Danıştay 3. Dairesi Kararı Üzerine Değerlendirme

Danıştay 3. Dairesi de yakın tarihli bir kararında, negatif öz sermayeli, diğer bir ifadeyle borca batık durumda bulunan şirketlerin devri hâlinde, bu şirketlere ait geçmiş yıl zararlarının devralan şirket tarafından mahsup edilip edilemeyeceği meselesini somut olayın özellikleri çerçevesinde değerlendirmiştir. Karara konu olayda, devralınan şirketlerin devir tarihinden önce sermaye artırımını yapmak suretiyle borca batıklık durumundan kurtarıldığı ileri sürülmüş; ancak artırılan sermayenin ödenmesini müteakip, aynı tarihlerde bu tutardan daha yüksek meblağların devralınan şirketler tarafından geri gönderildiği tespit edilmiştir.

Danıştay, bu durumda gerçekleştirilen sermaye artırımının şirketlerin gerçek mali durumunda esaslı bir değişiklik yaratmadığı, dolayısıyla devralınan şirketlerin negatif öz sermayeli olma niteliğini ortadan kaldırmadığı sonucuna ulaşmıştır. Bu nedenle, anılan şirketlere ait geçmiş yıl zararlarının devralan şirket bünyesinde mahsubunun mümkün olmadığı kabul edilmiştir. Böylece Danıştay, zarar mahsubu bakımından yalnızca şekli nitelikte gerçekleştirilen sermaye artırımını yeterli görmemiş; şirketin devir tarihindeki gerçek ekonomik ve mali durumunun esas alınması gerektiğini açıkça ortaya koymuştur.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi'nin 10.04.2025 tarihli kararında⁵; "(...) *davacı şirketin bağlı ortağı olan ve 2017 yılında devralınan ... Hastanesi Özel Sağlık Hizmetleri Anonim Şirketi ile ... Sağlık Hizmetleri Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin negatif öz sermayeli (borca batık) olması nedeniyle geçmiş yıl zararlarının mahsup edilemeyeceği hususuna yönelik olarak,*

5 Danıştay 3. Daire, E. 2023/5918, K. 2025/1738, T. 10.04.2025.

söz konusu şirketlerin devir tarihinden önce sermaye artırımını yaparak borca batıklıktan kurtulduğu, davacı şirket tarafından artırılan sermayenin ödenmesine karşın aynı tarihlerde ödenen tutardan daha fazlasının devralınan kurumlarca geri gönderildiği, yapılan sermaye artırımlarının bu hâliyle devralınan şirketlerin borca batıklık durumunu değiştirmeyeceği dolayısıyla geçmiş yıl zararlarının mahsubunun mümkün olmadığı” görüşünü benimsemiştir.

Bu karar çerçevesinde, devralınan şirketin geçmiş yıl zararlarının indirilebilmesi için şirketin devir tarihi itibarıyla gerçek anlamda öz sermayeye sahip bulunması gerektiği anlaşılmaktadır. Şirketin borca batıklık durumunu ortadan kaldırdığı ileri sürülen sermaye artırımını, fiilen şirket bünyesinde kalmıyor ve kısa süre içerisinde şirket dışına çıkıyorsa bu işlemin zarar mahsubu bakımından gerçek bir mali iyileşme olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Başka bir ifadeyle Danıştay, şekli sermaye artırımına değil işlemin ekonomik gerçekliğine önem vermektedir. Bu itibarla, negatif öz sermayeli şirketlerin yalnızca sermaye artırımını yapmış görünümü altında devralınmaları, geçmiş yıl zararlarının devralınan şirket tarafından mahsup edilebilmesi bakımından yeterli görülmemiştir.

SONUÇ

Danıştay'ın son dönem kararları, şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin yerleşik bazı uygulamaların yeniden değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Özellikle borca batık şirketlerin devrinde gerçekleştirilen sermaye artırımlarının şekli değil ekonomik gerçekliğinin esas alınması gerektiği açıkça ortaya konulmuştur.

Bu kapsamda, vergilendirmede işlemlerin mahiyetinin ve fiili sonuçlarının dikkate alınması gerektiği yönündeki yaklaşımın güç kazandığı ve mükellefler lehine daha dengeli bir yargı pratiğinin oluşmaya başladığı değerlendirilmektedir.

GRUP ŞİRKETLER ARASINDAKİ GARANTÖRLÜK İLİŞKİLERİNİN TRANSFER FİYATLANDIRMASI HÜKÜMLERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ecem Yağmur EROĞLU

Avukat

ÖZET

Bu çalışma, grup şirketler arasındaki garantörlük ilişkilerinin transfer fiyatlandırması hükümleri bakımından nasıl değerlendirilmesi gerektiğini incelemeyi amaçlamaktadır. Uygulamada, grup şirketleri arasında karşılıksız ya da düşük bedelli verilen kefaletlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği önemli bir tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Bu bağlamda Vergi İdaresi'nin benimsediği yaklaşım ile Danıştay'ın son dönem içtihatları arasındaki belirgin ayrışma ele alınmakta; Danıştay'ın, grup şirketlere özgü finansal destek ilişkilerinin vergilendirilmesinde mükelleflerine gelişen içtihat çizgisi değerlendirilmektedir.

Çalışmada öncelikle garantörlük ilişkisinin hukuki niteliği ve grup şirket yapısındaki işlevi ele alınmaktadır. Ardından Vergi İdaresi'nin kefalet komisyonu konusundaki vergisel tutumu ile bu tutuma dayanan tarhiyatlar incelenmekte; son olarak Danıştay'ın bu tarhiyatlara ilişkin verdiği kararlar değerlendirilerek görüşümüz ortaya konulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı, Garantörlük, Kefalet, Grup Şirketler, Kurumlar Vergisi.

GİRİŞ

Grup şirketler arasındaki hukuki ve ticari ilişkiler, vergi hukukunda tartışmalı alanlardan birini oluşturmaktadır. Bu ilişkilerin en önemli boyutlarından biri, grup bünyesindeki şirketlerin birbirlerine verdikleri kefaletler ve garantörlüklerdir. Söz konusu işlemler, grup içi finansal dayanışmanın doğal bir parçası olarak değerlendirilebileceği gibi Vergi İdaresi tarafından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde de ele alınabilmektedir.

Vergi İdaresi, 2018-2020 yılları arasında gerçekleştirilen incelemelerde, karşılıksız kefalet veren ya da piyasa koşullarının altında komisyon alan grup şirketlerine vergi ziyayı cezalı tarhiyatlar uygulamıştır. Bu yaklaşımın temelinde, garantörlüğün bir “hizmet” niteliği taşıdığı ve emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde bedel alınması gerektiği görüşü yatmaktadır. Ne var ki söz konusu

tarhiyatlar yargı mercilerince farklı biçimlerde değerlendirilmiş; ilk derece ve istinaf aşamalarında ağırlıklı olarak idare lehine kararlar verilirken, Danıştay son dönemde verdiği kararlarla içtihadı mükellef lehine yönlendirmeye başlamıştır.

Bu çalışma kapsamında, garantörlük ilişkisinin hukuki niteliği ve vergisel boyutu, Danıştay'ın güncel kararları çerçevesinde ele alınacak; grup şirketler arasındaki kefalet işlemlerinin transfer fiyatlandırması hükümleri bakımından değerlendirilmesi incelenecektir.

Grup Şirketler Arasındaki Garantörlük İlişkilerinin Transfer Fiyatlandırması Hükümleri Bakımından Değerlendirilmesi

Grup şirketleri, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) m. 195/4'te şu şekilde tanımlanmıştır: “Hâkim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketler, onunla birlikte şirketler topluluğunu oluşturur.” Bu yapıya, TTK'da şirketler topluluğu denilmektedir. Grup şirket ticari bir kullanım olup TTK'daki “şirketler topluluğu” kavramına en yakın terimdir. Bir şirket başka şirketin hisselerinin çoğuna sahipse

aralarında hakimiyet ve tabiiyet unsurları oluşur. Koç Holding'in tek bir çatı altında topladığı, Ford Otosan, Arçelik, Yapı Kredi, Aygaz şirketleri grup şirketlere örnek olarak gösterilebilir.

Garanti sözleşmesi Kanun'da düzenlenmemiş bir şahsi teminat sözleşmesidir. Bu sözleşme, garanti alanla garanti veren arasında şekle tabi olmaksızın kurulan ve genellikle borcun tek tarafa yüklendiği bir teminat sözleşmesidir. Bu sözleşme ile, garanti alana asıl sözleşmenin geçersiz olması durumunda dahi ifa edebileceği bir teminatın sağlanmasıdır.¹

Grup Şirketleri yönünden Vergi İdaresi, holding ve grup şirketlerin kefaletleri/garantörlükleri karşılığı şirketlere kullandırılan kredi veya teminat mektupları üzerinden elde ettikleri komisyonların kurumlar vergisi ve KDV'ye tabi olduğu görüşünü benimsemiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK") m. 13'e göre, *"Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir."* Buna göre Vergi İdaresi, bir şirketin diğer şirkete kefil olması durumunda verilenin "hizmet" olmasından hareketle kazançtan da vergi alınması gerektiği görüşünü benimsemiştir.

Grup şirketlerinden birinin diğerine açık garanti üstlenimi sağlaması, transfer fiyatlandırması açısından grup içi hizmet olarak değerlendirildiğinde emsallere uygun bir bedel aranır. Bedel hiç alınmamış veya düşük alınmışsa, şartları varsa KVK m.13 kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sonucu doğabilir. Buna örnek olarak, Ford Otosan'ın banka kredi sözleşmesine Arçelik'in garantör olması verilebilir ancak bu garantörlüğü herhangi

bir bedel almaksızın yapmış olsa da Vergi İdaresi bunun aslında bir hizmet olduğu ve vergi alınması gerektiği görüşündedir.

Garantörlük hizmet bedelinin belirlenmesi hususunda Vergi Denetim Kurulu ("VDK")'nın uygulaması iç emsal bulunmaması halinde dış emsal olarak, şirketlere bankalardan kullandıkları kredilerde müşterek borçlu ve müteselsil kefil sıfatıyla kredi garanti hizmeti sunan ve bir kamu iktisadi teşekkülü olan Kredi Garanti Fonu Araştırma ve İşletme Anonim Şirketi ("KGF")'nin kredi vadesi boyunca kefalet bakiyesi üzerinden almış olduğu %2 komisyon oranının esas alınmasıdır. Nitekim VDK bünyesindeki vergi müfettişlerinin 2018 ile 2020 yılları arasında yaptıkları incelemelerde, kredi kefaletlerinde "yıllık %2" olarak belirlenen bir dış emsal komisyon oranı ile; bu oranın altında komisyon alan ya da hiç komisyon almayan şirketlere, bu oran üzerinden vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi ve KDV tarhiyatları yapıldığı görülmektedir.²

Bu tarhiyatlar dava konusu olmuş; Ankara BİM 1. Vergi Dava Dairesi, 28.11.2023 tarih ve 2022/1945 E., 2023/1261 K. sayılı kararı ile;

*"Davacı şirketin 2018 yılına ilişkin hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucu, yurt dışında mukim ilişkili şirketinin taraf olduğu kredi sözleşmesine garantörlük hizmetini karşılıksız sağlamak suretiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu ve örtülü olarak dağıtılan kazancın dağıtılmış kar payı sayılması gerektiği görüşüyle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2018/12.dönem için adına tarh edilen gelir(stopaj) vergisi ile %50 oranında kesilen ve tekerrür hükümleri uygulanarak artırılan vergi ziyai cezasının iptali istemiyle açılan davada; davacı şirket adına transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu bahisle tarh edilen vergi ziyai cezalı kurumlar vergisinin iptali istemiyle açılan davada...istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir."*³

Garantörlük hizmetinin karşılıksız sağlanması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığına ilişkin ka-

1 S. Ataoğlu, "Garanti Sözleşmesinin Geçerlilik Koşulları", AndHD, c. 8, sy 2, ss. 309-325, Tem. 2022, doi:10.54699/andhd.1128666.

2 Abdullah Tolu, "Holding ve grup şirketlere vergi müjdesi! Danıştay tartışmaları bitirdi", Ekonomim, 16.01.2026.

3 Aksi yönde kararlar için. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin 12.12.2023 tarih ve E.2023/2409, K.2023/4093 sayılı kararı

rarlara baktığımızda, önceki dönemlerde ilk derece ve istinaf mercilerince ağırlıklı olarak Vergi İdaresi lehine kararlar verilmekteyken son dönemde Danıştay'ın esas hakkında verdiği kararlarla birlikte içtihat yönünün mükellef lehine değişmeye başladığı görülmektedir.

Bununla birlikte, Danıştay'ın son dönemde vermiş olduğu ve uyuşmazlığın esasına ilişkin değerlendirmeler içeren kararlarıyla birlikte, grup şirketler arasındaki kefalet ilişkilerinin mahiyeti yeniden ele alınmış; söz konusu işlemlerin grup içi finansal destek kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, bu çerçevede her somut olayda ayrıca bir gelir elde edildiğine dair tespit bulunmaksızın salt kefalet verilmiş olmasından hareketle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığının kabul edilemeyeceği yönünde bir içtihat gelişmeye başlamıştır.

"H Danıştay 3. Dairesi'nin 14.12.2023 tarih ve E.2020/3206, K.2023/5558 sayılı kararı ile;

"Kefil olan şirket ile kefil olunan şirketin grup şirketleri olduğu, bu iki şirket arasında söz konusu banka akreditif ve kredilerine yönelik kefalet sözleşmesinin tesis edildiği, grup şirketlerin bu şekilde birbirlerine finansal destek sağlamalarının holdingleşmesinin yapısına uygun olduğu, kefil olan davacı şirketin sorumluluğunun diğer şirketin sözleşmenin icaplarına aykırı davrandığı durumlarda değerlendirilmesi gerektiği, bu nedenle ilişkili şirket tarafından imzalanan kredi sözleşmesine verilen kefalet dolayısıyla elde edilmesi gereken kazancın kayıt dışı bırakıldığından bahisle davacı şirket adına tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı"

"H Danıştay 3. Dairesi'nin 10.12.2025 tarih ve E.2023/9901, K.2025/5377 sayılı kararı ile;

"Davacı ile ilişkili şirketi arasında banka akreditif ve kredilerine yönelik kefalet sözleşmesi tesis edildiği, grup şirketlerin bu şekilde birbirlerine finansal destek sağlamalarının holdingleşmenin yapısına uygun olduğu, kefil olunan şirketin sözleşmenin icaplarına aykırı davrandığına ilişkin bir tespitin de olmadığı ve kefil olan davacı şirketin sorumluluğunun diğer şirketin sözleşmenin icaplarına aykırı davrandığı durumlarda değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varıldığından, ilişkili şirket tarafından imzalanan kredi sözleşmesine verilen kefalet dolayısıyla transfer

fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunmak suretiyle komisyon geliri elde edildiğinden bahisle davacının cari yıl zararının azaltılmasında ve davacı adına özel usulsüzlük cezası kesilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır."

"H Danıştay 3. Dairesi'nin 10.12.2025 tarih ve E. 2023/8831, K. 2025/5378 sayılı kararı ile;

"Davacı şirket tarafından ilişkili şirketine verilen kefalet hizmetinin, KDV Kanunu'nun öngördüğü anlamda KDV'ye tabi bir hizmet olarak değerlendirilemeyeceği, davacının esas faaliyetinin kredi vermek ve finansman aracılığı hizmeti yapmak suretiyle kazanç elde etmek olmadığı, kefil olması karşılığında da gelir elde ettiğine dair bir tespitinde bulunmadığı dikkate alındığında, davacının ilişkili olduğu şirketin kullandığı krediye kefil olmak suretiyle KDV'ye tabi finansman hizmeti sağlandığından bahsedilemez."

Bu doğrultuda, Danıştay tarafından, önceki dönemde benimsenen yaklaşımın önemli ölçüde değiştiği görülmektedir. Bu konudaki görüşümüz de Danıştay içtihatları ile paraleldir; kefaletin grup şirket kapsamında verilmesi durumunda, TTK'nın 395. maddesinde yer alan "şirketler topluluğuna dahil şirketlerin birbirlerine kefil olabileceği ve garanti verebileceğine" dair hüküm gereği "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" düzenlemesi kapsamında değerlendirilmemesi gerektiğidir. Kefalet ve garantörlük, lehtar grup şirketin birtakım menfaatler sağlamasına sebep olabilmektedir. Kredi kapasitesinin artması, düşük faiz oranlı kredi, vadeli mal hizmet temini ya da yeni iş alma bu menfaatlere örnek gösterilebilir. Yine bu işlem kefil/garantörü yükümlülük altına sokmaktadır. Ne var ki grup şirket yapısında bu ilişki, bağımsız taraflar arasındaki kefalet ilişkisinden özünde farklılaşmaktadır. Grup içinde kefalet, çoğunlukla ticari bir karar olmaktan çok holdingleşme yapısının doğal bir gereği olarak tesis edilmekte; hâkim şirketin yönlendirmesiyle ya da grubun bütünü adına ortak bir finansal çıkar gözetilerek gerçekleştirilmektedir. Bu çerçevede kefil grup şirketi, söz konusu işlemde bağımsız bir piyasa aktörü gibi bireysel menfaat beklentisiyle değil grubun sürdürülebilirliğine ve finansal gücüne olan katkısı nedeniyle hareket etmektedir.

Dolayısıyla grup şirketleri arasındaki garantörlük ilişkisinin, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde salt ticari bir hizmet ilişkisi olarak değerlendirilmesi, bu yapının ekonomik gerçekliğiyle bağdaşmamaktadır.

Bu noktada, grup şirketler arasındaki garantörlük ilişkisinin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorusunun yalnızca ulusal yargı içtihadı çerçevesinde ele alınması yeterli değildir. Nitekim Türk vergi hukukundaki transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin OECD standartları esas alınarak şekillendirildiği göz önüne alındığında, bu alandaki uluslararası rehberlik ilkelelerinin de incelenmesi büyük önem taşımaktadır.⁴ Bu çerçevede OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin grup içi hizmetlere ilişkin bölümü, garantörlük işlemlerinin ne zaman bir hizmet sayılacağı ve ne zaman hissedarlık faaliyeti kapsamında kalacağı konusunda belirleyici kriterler ortaya koymaktadır.

Grup Şirketler Arasındaki Garantörlük İşleminin Transfer Fiyatlandırması Kapsamında Değerlendirilmesinde OECD Yaklaşımı

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi ("TP Rehberi")'nin 7.5. paragrafı uyarınca, grup içi hizmetlere ilişkin transfer fiyatlandırması analizinde iki temel sorunun yanıtlanması gerekmektedir: İlki, grup içi hizmetin gerçekten sağlanıp sağlanmadığı; ikincisi ise emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde bu hizmet karşılığında alınması gereken bedelin ne olduğudur.⁵

TP Rehberi'nin 7.6. paragrafı kapsamında, grup şirketler arasındaki garantörlük işleminin bir grup içi hizmet teşkil edip etmediği belirlenirken belirleyici ölçüt, söz konusu garantörlüğün lehtar grup şirketine ekonomik veya ticari bir değer sağlayıp sağlamadığıdır. Bu husus somut olarak şu soru üzerinden değerlendirilebilir: Bağımsız bir işletme, aynı koşullarda üçüncü bir taraftan böyle bir garantörlük hizmeti alsaydı bunun karşılığında bedel ödemeye razı olur

muydu ya da bu hizmeti kendi bünyesinde üretir miydi? Yanıt olumsuzsa, söz konusu garantörlük işlemi emsallere uygunluk ilkesi kapsamında bir grup içi hizmet olarak nitelendirilemez.⁶

TP Rehberi'nin 7.9. paragrafı çerçevesinde ise garantörlüğün grubun birden fazla üyesini ilgilendirdiği ya da holdingin iştirakler adına grup genelinde garanti verdiği durumlarda daha karmaşık bir analiz yapılması gerekmektedir. Şayet garantörlük, lehtar şirketin gerçek bir ihtiyacından değil hâkim ortağın hissedarlık konumuna dayanan yönlendirmesinden kaynaklanıyorsa bu faaliyet bir "hissedarlık faaliyeti" niteliği taşır ve bu nedenle diğer grup şirketlerinden bedel talep edilmesini meşrulaştırmaz.

TP Rehberi'nin 7.13. paragrafı ise garantörlük değerlendirmesinde kritik bir ayrıma dikkat çekmektedir: *"...ilişkili bir işletmenin yalnızca grup üyeliği nedeniyle bağımsız olması durumuna kıyasla daha yüksek bir kredi notuna sahip olduğu durumlarda herhangi bir hizmet alınmamış sayılır; ancak daha yüksek kredi notunun başka bir grup üyesi tarafından sağlanan garanti nedeniyle ortaya çıkması durumunda grup içi bir hizmetin varlığından söz edilebilir."* Bu çerçevede pasif üyelik etkisi ile fiilen sağlanan garantörlük hizmeti birbirinden özenle ayrıştırılmalıdır.⁷

Bu açıklamalar ışığında, grup şirketler arasındaki garantörlük işleminin transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilebilmesi için öncelikle şu hususların incelenmesi gerekmektedir: Lehtar grup şirketine somut bir menfaat sağlanıp sağlanmadığı; bu menfaatin garantörlük olmaksızın da elde edilip edilemeyeceği, yani lehtar şirketin grup üyeliğinden kaynaklanan pasif etkiyle zaten aynı kredibilitateye sahip olup olmadığı; bağımsız bir işletmenin aynı koşullarda bu tür bir garantörlük için bedel ödemeye razı olup olmayacağı; ve son olarak işlemin hissedarlık faaliyeti mi yoksa hizmet ilişkisi mi olarak nitelendirileceği. Tüm bu koşulların birlikte gerçekleşmesi ve işlemin hissedarlık faaliyeti kapsamına girmemesi hâlinde, garantörlük için emsallere uygun bir bedelin belirlenmesi gerekecektir.

4 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 13 Gerekçesi, T.B.M.M. Dönem: 23, Yasama Yılı: 1, Sıra Sayısı: 98

5 OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris 2022, para. 7.5.

6 OECD, a.g.e., para. 7.6.

7 OECD, a.g.e., para. 7.13.

Yukarıda aktarılan OECD yaklaşımı, Danıştay'ın son dönem içtihadıyla da örtüşmektedir. Her iki çerçevede garantörlük işlemini değerlendirirken ekonomik gerçekliği esas almakta; grup yapısının doğal bir gereği olarak tesis edilen kefalet ilişkilerinin, salt biçimsel bir hizmet sunumu gerekçesiyle vergilendirme konusu yapılmasına mesafeli durmaktadır. Bu doğrultuda Danıştay kararları ile OECD rehber ilkelerinin birlikte değerlendirilmesi, garantörlük işlemlerinin vergisel nitelendirmesinde tutarlı ve hukuki gerçeklikle bağdaşan bir sonuca ulaşılmasına imkân tanımaktadır.

SONUÇ

Danıştay'ın son dönem kararları, şirketlerin vergilendirilmesine ilişkin yerleşik bazı uygulamaların yeniden değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Özellikle borca batık şirketlerin devrinde gerçekleştirilen sermaye artırımlarının şekli değil ekonomik gerçekliğinin esas alınması gerektiği açıkça ortaya konulmuştur. Benzer şekilde, grup şirketler arasındaki garantörlük işlemlerinin her durumda vergilendirilebilir bir hizmet olarak kabul edilemeyeceği yönünde içtihat gelişmiştir. Bu kapsamda, vergilendirmede işlemlerin mahiyetinin ve fiili sonuçlarının dikkate alınması gerektiği yönündeki yaklaşımın güç kazandığı ve mükellefler lehine daha dengeli bir yargı pratiğinin oluşmaya başladığı değerlendirilmektedir.

AYNI İSİM, FARKLI HAKLAR TİCARET UNVANI MARKANIN YERİNİ TUTAR MI?

Sedef KILIÇ ERBAŞ

Kıdemli Yönetici Avukat Dava ve Uyuşmazlık Çözümü

ÖZET

Ticari hayatta işletmelerin görünürlüğü ve ayırt edilebilirliğini sağlayan başlıca araçlardan ikisi ticaret unvanı ve markadır. Bununla birlikte, uygulamada bu iki kavramın çoğu zaman birbirine karıştırıldığı görülmektedir. En yaygın yanlışlardan biri, ticaret siciline tescil edilen bir unvanın aynı zamanda marka koruması da sağladığı düşüncesidir. Oysa Türk hukukunda ticaret unvanı ile marka farklı hukuki rejimlere tabidir; amaçları, koruma alanları ve doğurdukları hukuki sonuçlar aynı değildir.

Bu çalışmada ticaret unvanı ile marka arasındaki ilişkinin sınırları ele alınmakta ve ticaret unvanının marka yerine geçip geçemeyeceği sorusu incelenmektedir. Bu kapsamda iki temel mesele birbirinden ayrılarak değerlendirilmektedir: İlki, ticaret unvanının belirli şartlar altında “önceki hak” olarak ileri sürülmesi; ikincisi ise önceki tarihli tescilli bir markanın başka biri tarafından ticaret unvanı içinde kullanılmasının marka hakkına tecavüz teşkil edip etmeyeceğidir. Özellikle 556 sayılı KHK dönemi ile Sınai Mülkiyet Kanunu dönemi arasındaki yaklaşım farkı, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 08.02.2023 tarihli kararı ışığında ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ticaret Unvanı, Marka, Önceki Hak, Marka Hakkına Tecavüz, Karıştırılma İhtimali, Haksız Rekabet, Dijital Kimlik, Alan Adı Uyuşmazlıkları.

GİRİŞ

Ticari hayatta bir işletmenin kimliğini görünür kılan başlıca araçlar ticaret unvanı ve markadır. Ancak uygulamada bu iki kavramın işlevleri sıklıkla birbirine karıştırılmaktadır. Özellikle şirket kuruluşu sırasında ticaret siciline tescil edilen unvanın, aynı ibarenin başkaları tarafından marka olarak kullanılmasını da kendiliğinden engellediği yönünde yaygın bir kanaat bulunmaktadır. Oysa hukuk düzeni bu iki kurumu farklı hukuki fonksiyonlar çerçevesinde düzenlemektedir.

Ticaret unvanı, tacirin işletmesini tanıtmaya yarayan addır. Marka ise bir işletmenin mal veya hizmetlerini başkalarının mal veya hizmetlerinden ayırt etmeye yarayan işarettir. Bu çerçevede ticaret unvanı işletmenin hukuki ve ticari kimliğini ifade ederken marka tüketici nezdinde mal ve hizmetlerin kaynağını gösteren ayırt edici işareti temsil eder.

Bu ayırım, yalnızca teorik değildir; uygulamada önemli hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Bir tarafta ticaret unvanını uzun süredir kullanan bir işletme, aynı ibarenin bir başkası tarafından marka olarak tescil edilmesiyle karşı karşıya kalabilir. Diğer tarafta ise önceki tarihli bir markanın, sonradan kurulan bir şirket tarafından ticaret unvanı içinde kullanılmaya başlanması marka hakkına tecavüz iddialarını gündeme getirebilir.

Özellikle ikinci ihtimâl bakımından uzun süre şu soru tartışılmıştır: Bir ibarenin yalnızca ticaret unvanında yer alması ve ayrıca markasal biçimde kullanılmaması halinde marka hakkına tecavüzden söz edilebilir mi? Bu soruya verilen cevap, 556 sayılı KHK döneminde farklı, Sınai Mülkiyet Kanunu döneminde ise farklı bir doğrultuda gelişmiştir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 08.02.2023 tarihli kararı da bu dönüşümün önemli dönüm noktalarından biri olarak kabul edilmektedir.

Ticaret Unvanının Marka Hukuku Bakımından Önceki Hak Niteliği

Ticaret unvanı marka tescili ile aynı nitelikte bir koruma sağlamasa da marka hukuku bakımından tamamen etkisiz değildir. Belirli

şartlar altında ticaret unvanı “önceki hak” olarak ileri sürülebilir.

Bir işletme, daha önce kullanmaya başladığı ve belirli ölçüde tanınmış hale getirdiği ticaret unvanına dayanarak sonradan yapılan bir marka başvurusuna karşı çıkabilir. Ancak bu durum ticaret unvanının kendiliğinden marka koruması sağladığı anlamına gelmez; her somut olayda kullanımın kapsamı ve bilinirliği ayrıca değerlendirilir.

Bu noktada iki farklı hukuki durumun birbirinden ayrılması gerekir. Birincisi, ticaret unvanı sahibinin kendi unvanına dayanarak sonradan yapılan marka başvurusuna itiraz etmesidir. İkincisi ise marka sahibinin, kendi markasının başkası tarafından ticaret unvanı içinde kullanılmasına karşı dava açmasıdır. Uygulamada bu iki durum sıklıkla birbirine karıştırılmaktadır.

Önceki Tarihli Marka ile Sonraki Ticaret Unvanı Arasındaki Çatışma

Konunun merkezinde yer alan mesele, önceki tarihli tescilli bir markanın daha sonra başka biri tarafından ticaret unvanı içinde kullanılması halinde hukuki durumun nasıl değerlendirileceğidir.

Uzun süre uygulamada şu yaklaşım hâkim olmuştur: Eğer ilgili ibare yalnızca ticaret unvanında yer alıyor ve ayrıca markasal biçimde kullanılmıyorsa, marka hakkına tecavüzden söz edilemez. Özellikle 556 sayılı KHK döneminde mahkemeler çoğu zaman ticaret unvanındaki kullanımın piyasada ayrıca bir marka işlevi görüp görmediğine odaklanmaktaydı. Bir ibare yalnızca şirket adında yer alıyor ve ürün, ambalaj, reklam veya tanıtım faaliyetlerinde marka gibi kullanılmıyorsa, marka hakkına tecavüz iddiası çoğu durumda kabul edilmiyordu.

Ancak 10 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe giren Sınai Mülkiyet Kanunu ile bu yaklaşım önemli ölçüde değişmiştir. Özellikle SMK'nın 29/1-a maddesinin 7. maddeye yaptığı atıf ve 7/3-e bendindeki düzenleme, işaretin ticaret unvanı veya işletme adı olarak kullanılmasının da marka hukuku bakımından değerlendirilmesine imkân tanımıştır. Böylece değerlendirme yalnızca “markasal kullanım” unsuruna indirgenmemiş; kullanımın markanın işlevlerine zarar verip ver-

mediği veya böyle bir tehlike doğurup doğurmadığı da dikkate alınmaya başlanmıştır.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 08.02.2023 Tarihli Kararı

Bu tartışmanın önemli dönüm noktalarından biri Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 08.02.2023 tarihli ve 2021/446 E., 2023/61 K. sayılı kararıdır. Karara konu olayda davacılar ait markalar ile benzer hizmet alanında faaliyet gösteren davalı şirketin ticaret unvanında aynı esas ibarenin kullanılması değerlendirilmiştir.

İlk derece mahkemesi, davalının bu ibareyi ticaret unvanı dışında ayrıca markasal biçimde kullanmadığını kabul ederek marka hakkına tecavüz bulunmadığına ancak haksız rekabetin gerçekleştiğine karar vermiştir. Bölge Adliye Mahkemesi ise marka hakkına tecavüzün de olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Dosya temyiz incelemesi kapsamında Yargıtay 11. Hukuk Dairesi önüne gelmiş ve Daire marka tecavüzünün kabulü için markasal kullanımın bulunması gerektiği gerekçesiyle kararı bozmuştur. Bunun üzerine Bölge Adliye Mahkemesi bozma kararına direnmiş ve uyuşmazlık Hukuk Genel Kurulu'nun önüne gelmiştir.

Hukuk Genel Kurulu, SMK'nın 29/1-a maddesi yollamasıyla 7/3-e maddesi kapsamında marka hakkına tecavüzün kabulü için ticaret unvanının ayrıca markasal kullanımının bulunmasının zorunlu olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Kurul, kullanımın markanın işlevlerine zarar verme ihtimâli taşımamasının da marka hakkına tecavüz değerlendirmesi bakımından yeterli olabileceğini belirtmiştir.

Bu kararın önemi, ticaret unvanı kullanımının marka hakkına tecavüz oluşturabilmesi için her durumda klasik anlamda markasal kullanımın ispatını zorunlu görmeyen; bunun yerine markanın işlevlerinin zarar görmesi veya zarar görme ihtimâlini dikkate alan bir değerlendirme çerçevesi benimsemiş olmasında yatmaktadır. Böylece karar, SMK döneminde marka hakkına tecavüz analizinin daha işlevsel ve daha bütüncül bir temele oturtulduğunu göstermektedir.

Dolayısıyla bugün gelinen noktada, “ticaret unvanı kullanımında markasal kullanım yoksa marka tecavüzü de yoktur” biçimindeki kategorik önermenin, en azından SMK dönemi bakımından artık aynı kesinlikle savunulması mümkün görünmemektedir. Güncel yaklaşım, biçimsel ayrımlardan çok kullanımın fiili ekonomik etkisine ve markanın korunan fonksiyonlarına yönelmektedir.

Ticaret Unvanı Tescili, Marka Hakkına Müdahaleyi Meşrulaştırır mı?

Ticaret unvanının ticaret siciline tescil edilmiş olması, bu unvanın her koşulda hukuka uygun biçimde kullanılabileceği anlamına gelmez. Zira ticaret sicili tescili ile marka sicili tescili farklı hukuki amaçlara hizmet eder ve biri diğere mutlak üstünlük sağlamaz. Bu nedenle, ticaret siciline uygun şekilde tescil edilmiş bir unvan, yine de bir başkasının önceki tarihli marka hakkına müdahale teşkil edebilir.

Özellikle önceki tarihli marka sahibinin korumaya alanına giren bir ibarenin, benzer mal veya hizmet alanlarında ticaret unvanı içinde kullanılması, ilgili çevrede ekonomik bağlantı izlenimi yaratabiliyor veya markanın ayırt edicilik ve kaynak gösterme işlevlerini zedeleyebiliyorsa ticaret unvanı tescili tek başına hukuka uygunluk savunması oluşturmaz. Aynı şekilde, ticaret unvanının sicilde yer alması, marka hakkına tecavüz iddiasına karşı otomatik bir korunma kalkanı da sağlamaz.

Bu sebeple, ticaret unvanı tescili ile marka hakkı arasındaki ilişki, “tescil edilmiş olan üstün tutulur” şeklinde basit bir çatışma kuralına indirgenemez. Hukuki değerlendirme, önceki hakkın niteliği, kullanımın kapsamı, tarafların faaliyet alanı, işaretler arasındaki benzerlik ve ortaya çıkan tehlikenin derecesi dikkate alınarak yapılmalıdır.

Başka bir ifadeyle, ticaret sicilindeki kayıt, markaya ilişkin uyuşmazlıkta yalnızca tartışmanın başlangıç noktalarından biridir; uyuşmazlığı tek başına çözen bir meşruiyet zemini değildir. Aksi kabul, ticaret sicili ile marka sicilinin farklı fonksiyonlara sahip olduğu gerçeğini göz ardı etmek anlamına gelir ve önceki tarihli marka hakkının etkisini gereksiz biçimde zayıflatır.

Ticaret Sicili, Marka Sicili ve Dijital Kimlik

Ticaret unvanı ile marka arasındaki uyuşmazlıkların sık görülmesinin önemli sebeplerinden biri, bu iki hukuki kurumun farklı sicil sistemleri tarafından yürütülmesidir. Türkiye’de ticaret unvanları ticaret sicillerinde, markalar ise Türk Patent ve Marka Kurumu nezdinde tescil edilmektedir. Bu iki sistem arasında tam anlamıyla bütünleşik bir ön inceleme mekanizmasının bulunmaması, aynı veya benzer ibarelerin farklı kişiler lehine farklı hukuki statüler altında tescil edilebilmesine yol açabilmektedir.

Bu nedenle, şirket kuruluşu aşamasında yalnızca ticaret sicili uygunluğuna bakılması yeterli değildir. Belirlenecek unvanın, daha önce tescil edilmiş markalarla çatışıp çatışmadığının da ayrıca araştırılması gerekir. Aksi hâlde ticaret siciline sorunsuz biçimde tescil edilen bir unvan, ilerleyen aşamada marka hakkına tecavüz veya haksız rekabet iddialarının konusu hâline gelebilir; hatta unvanın terkinin veya değiştirilmesi sonucunu doğurabilir.

Dijital ekonominin gelişmesi bu sorunları daha da görünür kılmıştır. Günümüzde işletmelerin ticari kimliği yalnızca ticaret unvanı ve marka ile sınırlı değildir; internet alan adları, sosyal medya kullanıcı adları ve çevrim içi platformlardaki işletme hesapları da ticari görünürlüğün ayrılmaz parçaları hâline gelmiştir. Bu nedenle, aynı işaretin ticaret unvanı, marka, alan adı ve dijital platform kimliği olarak farklı kişilerce farklı mecralarda kullanılması, klasik uyuşmazlık türlerini daha karmaşık bir düzleme taşımaktadır.

Alan adı uyuşmazlıkları bu bağlamda en tipik örneklerden biridir. Alan adı tahsisi tek başına marka hakkı doğurmasa da bu alan adının ticari hayatta kullanım biçimi marka hakkına tecavüz veya haksız rekabet hükümleri bakımından sonuç doğurabilir. Uluslararası alanda UDRP sistemi, Türkiye’de ise “.tr” uzantılı alan adları bakımından TRABİS kapsamında öngörülen alternatif uyuşmazlık çözüm mekanizmaları, bu tür ihtilaflarda hızlı ve uzmanlaşmış çözümler sunmayı amaçlamaktadır.

Dolayısıyla modern ticari hayatta işletmelerin yalnızca ticaret unvanı tescili ile yetinmeleri yeterli değildir. Ticaret unvanı, marka, alan adı ve dijital platform kimlikleri birbirinden kopuk değil birbirini tamamlayan unsurlar olarak ele alınmalıdır. Özellikle uygulamada çatışma ihtimâlini azaltmanın en etkili yolu, bu unsurların baştan itibaren birlikte planlanması ve koruma stratejisinin sadece sicil kaydına değil fiili kullanım ve dijital görünürlük boyutlarına da yayılmasıdır.

SONUÇ

Ticaret unvanı ile marka, aynı ibareyi içerebilseler de hukuken birbirinin yerine geçen kurumlar değildir. Ticaret unvanı işletmenin ticari ve hukuki kimliğini gösterirken marka mal ve hizmetlerin piyasadaki ayırt edici işaretidir. Bu nedenle, ticaret unvanı tescili kural olarak marka koruması sağlamaz ve marka tescilinin alternatifi olarak değerlendirilemez.

Bununla birlikte, ticaret unvanı belirli şartlar altında önceki hak olarak ileri sürülebilir ve sonradan yapılan marka başvurularına karşı koruma sağlayabilir.

Öte yandan önceki tarihli markanın bir başkası tarafından ticaret unvanında kullanılması bakımından özellikle Sınai Mülkiyet Kanunu döneminde önemli bir yaklaşım değişimi yaşandığı görülmektedir. Özellikle Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 08.02.2023 tarihli kararı sonrasında, ticaret unvanının ayrıca markasal biçimde kullanılmaması her durumda marka hakkına tecavüz iddiasını ortadan kaldırmamaktadır. Eğer bu kullanım markanın işlevlerine zarar verme tehlikesi yaratıyorsa marka hakkına tecavüz sonucuna ulaşılması mümkündür.

Bu çerçevede işletmeler açısından en isabetli yaklaşım, ticaret unvanını marka korumasının yerine geçen bir araç olarak görmek değil ticaret unvanı, marka ve dijital kimlik unsurlarını birlikte değerlendiren bütüncül bir koruma stratejisi benimsemektir.

DİJİTAL PLATFORM EKONOMİSİNDE YEREL ŞİRKET YAPILARI VE HUKUKİ SORUMLULUK: ORGANİK BAĞ KAVRAMI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRME

Dila GÜNEŞ ÜSTÜNDAĞ

Kıdemli Avukat, Dava ve Uyuşmazlık Çözümü

Rana TOPRAK

Stajyer Avukat

ÖZET

Bu makale, yurt dışı merkezli şirketlerin Türkiye'deki faaliyetlerini hizmet ilişkisi altında yerel şirketler aracılığıyla yürütmesi halinde ortaya çıkan hukuki sorumluluk rejimini incelemektedir. Özellikle dijital platformlar bakımından yaygın olan bu modelde, yerel şirketlerin hukuki statüsü yalnızca sözleşmesel düzenlemelerle değil fiili faaliyet, uygulamada tüketici algısı ve ticari organizasyonun yapısı da dikkate alınarak değerlendirilmektedir. İşbu makalede, yerel şirketin temsilci, aracı hizmet sağlayıcı veya doğrudan hizmet sağlayıcı olarak nitelendirilmesi ihtimâlleri tüketici hukuku ve elektronik ticaret mevzuatı çerçevesinde ele alınmakta; Yargıtay ve Bölge Adliye Mahkemesi kararları ışığında "organik bağ" kavramının platform sorumluluğuna etkisi analiz edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dijital Platformlar, Organik Bağ, Aracı Hizmet Sağlayıcı, Tüketici Hukuku, Platform Sorumluluğu.

GİRİŞ

Dijital platform ekonomisinin hızla gelişmesi, hizmetlerin ulusal sınırların ötesinde sunulmasını mümkün kılmış ve özellikle çevrim içi ulaşım, rezervasyon ve içerik platformları bakımından küresel ölçekte yeni ticari modeller ortaya çıkarmıştır. Bu platformların önemli bir kısmı faaliyetlerini; doğrudan yabancı merkezli şirketler üzerinden yürütmek yerine, yerel uygulamalara adaptasyon ve yerel pazarın gerekliliklerine hakimiyet bakımından daha avantajlı görülebileceğinden ilgili ülkelerde kurulan yerel şirketler aracılığıyla hizmet akdi altında organize edilmektedir. Bu modelde çoğu zaman yabancı şirket içerik üretimi, marka yönetimi ve platform altyapısını sağlarken yerel şirket operasyonel süreçlerin yürütülmesinde rol almaktadır.

Her ne kadar çoğu örnekte bu yapı hizmet ilişkisi olarak kurgulanmış olsa da hem doktrine hem de yargı kararlarına bakıldığında, hizmet sunan tarafın hukuki sorumluluğu değerlendirilirken sözleşme metinlerinden ziyade fiili faaliyetlerin ve ekonomik organizasyonun dikkate alındığı yönünde güçlü bir yaklaşım ortaya çıkmaktadır.

Özellikle tüketici hukukunun koruyucu yapısı ve elektronik ticaret mevzuatının getirdiği yükümlülükler dikkate alındığında yabancı merkezli bir platformun Türkiye'deki faaliyetlerini yerel bir şirket üzerinden yürütmesi durumunda bu yerel yapının hukuki statüsü önem kazanmaktadır. Bu noktada yerel şirketin temsilci, aracı hizmet sağlayıcı veya doğrudan hizmet sağlayıcı olarak nitelendirilmesi ihtimâlleri gündeme gelmektedir. Bu nitelendirme yalnızca sözleşmesel sorumluluğun kapsamını değil aynı zamanda tüketici davalarında taraf sıfatını, idari yaptırımları ve rekabet hukuku bakımından ortaya çıkabilecek sonuçları da doğrudan etkilemektedir.

Bu kapsamda işbu çalışmada öncelikle platform ekonomisinde yerel şirket kullanımının yarattığı hukuki sorunlar ele alınacak; ardından fiili faaliyet ve organik bağ kavramlarının yargı kararlarındaki yeri incelenecektir. Devamında tüketici hukuku ve elektronik ticaret mevzuatı bakımından doğabilecek sorumluluklar değerlendirilerek Yargıtay ve bölge adliye mahkemesi kararları ışığında konuya ilişkin içtihat analizi yapılacaktır.

I. DİJİTAL PLATFORM EKONOMİSİNDE YEREL ŞİRKET KULLANIMI VE HUKUKİ YAPI

Dijital platform ekonomisi, mal ve hizmetlerin

çevrim içi ortamda sunulmasını sağlayan ve farklı ülkelerde bulunan kullanıcıları aynı sistem içerisinde buluşturan bir ticari organizasyon modelidir¹. Bu modelde platform sahibi şirket, genellikle merkezi bir teknoloji altyapısı ve marka üzerinden faaliyet gösterirken operasyonel süreçlerin önemli bir kısmı farklı ülkelerde kurulan yerel şirketler aracılığıyla yürütülmektedir. Özellikle ulaşım, rezervasyon ve içerik platformları bakımından bu organizasyon modeli günümüzde oldukça yaygındır.

Uluslararası ölçekte faaliyet gösteren dijital platformların birçok ülkede doğrudan faaliyet yürütmek yerine yerel şirketler üzerinden operasyonlarını organize etmesinin başlıca sebepleri arasında vergisel planlama, operasyonel maliyetlerin azaltılması ve yerel düzenlemelere uyumun kolaylaştırılması yer almaktadır. Bu kapsamda yerel şirketler kimi zaman müşteri hizmetleri, çağrı merkezi faaliyetleri, satış destek hizmetleri, teknik destek ve pazarlama gibi fonksiyonları üstlenmekte; sözleşmesel düzlemde bu ilişki genellikle hizmet sözleşmesi, alt yüklenicilik veya destek hizmeti sağlanması şeklinde kurgulanmaktadır.

Bununla birlikte dijital platformların faaliyet modeli, klasik ticari organizasyonlardan önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Platformlar çoğu zaman merkezi bir marka ve teknoloji altyapısı üzerinden faaliyet gösterirken, kullanıcılar bakımından platform ile yerel şirket arasında açık bir ayırım bulunmayabilmekte; bir marka çatısı altında tek görünür muhatap üzerinden işlemler sürdürülebilmektedir. Tüketici çoğu durumda hizmeti hangi tüzel kişiden aldığını net şekilde ayırt edememekte; platform markası ile yerel yapı arasında fiili bir bütünlük algısı oluşmaktadır. Bu durum, özellikle tüketici hukukunun koruyucu yapısı dikkate alındığında hukuki sorumluluğun belirlenmesi bakımından önemli tartışmalar doğurmaktadır.

Bu doğrultuda dijital platformların Türkiye'deki

faaliyetlerinde ortaya çıkan temel hukuki sorunlardan biri de yurt dışı merkezli dijital platformlara yerel süreçleri bakımından destek sunan yerel şirketlerin hukuki statüsünün nasıl nitelendirileceğidir. Sözleşmesel düzenlemelerde yerel şirketler çoğu zaman yalnızca destek hizmetleri sağlayan bağımsız bir hizmet sağlayıcı olarak tanımlanmakta ve platform ile tüketici arasındaki hukuki ilişki tamamen yabancı merkezli şirket üzerinden yürütülecek şekilde kurgulanmaktadır. Ancak uygulamada yerel şirketin yalnızca yabancı şirkete hizmet vermenin ötesine geçecek şekilde tüketici işlemlerine taraf olması söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlar karşısında doktrinde² giderek ağırlık kazanan yaklaşım, platform faaliyetlerinin değerlendirilmesinde ticari organizasyonun fiili işleyişinin ve taraflar arasındaki ekonomik ilişkinin dikkate alınması gerektiği yönündedir. Bu yaklaşım doğrultusunda yerel şirketin yalnızca bağımsız bir hizmet sağlayıcı mı yoksa platformun Türkiye'deki operasyonel uzantısı mı olduğu sorusu önem kazanmaktadır.

a. Dijital Platform Yapılarında Organik Bağ Kavramı ve Tespiti

Dijital platform ekonomisinde faaliyetlerin farklı ülkelerde kurulu şirketler aracılığıyla yürütülmesi, bu şirketler arasındaki ilişkinin hukuki niteliğinin belirlenmesini önemli bir mesele hâline getirmektedir. Özellikle de yerel yapının, platformdan bağımsız bir hizmet sağlayıcı mı yoksa platformun Türkiye'deki uzantısı mı olduğu sorusu gündeme gelmektedir. Bu noktada doktrin ve yargı uygulamasında sıklıkla başvurulanan kavramlardan biri "organik bağ"dır.

Organik bağ kavramı, farklı tüzel kişiliklere sahip şirketler arasında hukuken ayrı görünmekle birlikte, fiilen, ekonomik ve organizasyonel bütünlük oluşturan ilişkileri ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır³.

Bu yaklaşımda şirketler arasındaki ilişkinin yalnızca şekli unsurlar üzerinden değil faali-

¹ Dilek Veysikarani/ Sibel Örk Özel, "Dijitalleşme Sürecinde Platform Ekonomisinin Analizi", Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:29 Sayı:1, Haziran 2025, s.2; Kenney, M., & Zysman, J. (2016). *The rise of the platform economy. Issues in Science and Technology*, 32(3), 61–69.

² Simge Arslantaş, *Platform Çalışması ve Platform Çalışanlarının Hukuki Statüsü*, İzmir Ekonomi Üniversitesi, Özel Hukuk Yüksek Lisans Programı Tezi, İzmir 2024, s. 135; Hazal Tolu Yılmaz, *Dijital Platform Çalışanlarının Hukuki Statüsü (İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Bakımından)*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2023, s. 265; Çağla Şahin, *Bireysel İş Hukukunda Konum Tabanlı Dijital Platform Çalışanlarının Hukuki Statüsü*, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksel Lisan Programı Tezi, Bursa 2025, s. 64.

³ Nuri Çelik, Nurşen Caniklioğlu, Talat Canbolat ve Ercüment Özkaraca, *İş Hukuku Dersleri*, Yenilenmiş 36. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2023, s. 516; Nurşen Caniklioğlu, "İş İlişkisinin Sona Ermesi ve Kıdem Tazminatı", *Yargıtay'ın İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Kararlarının*

yetlerin yürütülme biçimi ve ekonomik gerçeklik dikkate alınarak değerlendirilmesi gerektiği kabul edilmektedir.

Organik bağın varlığı değerlendirilirken temel ölçüt, şirketler arasındaki ilişkinin bağımsız ticari faaliyet sınırlarını aşarak fiili bir ekonomik bütünlük oluşturup oluşturmadığının tespiti⁴. Şirketler arasındaki sermaye ve ortaklık ilişkileri, yönetim kadrolarının örtüşmesi veya şirketlerin aynı ticari organizasyon içerisinde hareket etmesi organik bağın varlığına işaret edebilmektedir. Bunun yanında faaliyetlerin tek bir marka altında yürütülmesi, şirketlerin aynı ticari strateji doğrultusunda hareket etmesi ve operasyonel süreçlerin birbirine bağlı şekilde organize edilmesi de önemli göstergeler arasında yer almaktadır.

Eğer tüketici bakımından hizmeti sunan taraf ile yerel şirket arasında açık bir ayrım bulunmuyorsa ve yerel şirket platformun faaliyetlerinin önemli bir bölümünü fiilen yürütüyorsa, yerel şirketin yalnızca bağımsız bir hizmet sağlayıcı olarak kabul edilmesi güçleşmektedir. Bu durumda yerel şirket, platformun faaliyetlerinin yürütülmesinde aktif rol alan bir yapı olarak değerlendirilmekte ve platform ile sorumluluk doğurabilecek bir konuma gelebilmektedir.

Organik bağ incelemesinde dikkate alınan bir diğer önemli unsur da faaliyetlerin fiili yürütülme biçimidir. Yerel şirketin müşteri hizmetlerini yürütmesi, tüketici şikâyetlerini karşılaması, satış veya pazarlama faaliyetlerinde aktif rol alması ya da platform faaliyetlerinin operasyonel kısmını yönetmesi gibi durumlar, şirketler arasındaki ilişkinin yalnızca teknik destek hizmetiyle sınırlı olmadığını gösterebilmektedir. Bu tür durumlarda yerel şirketin platform faaliyetleri bakımından fiilen temsilci veya operasyonel uzantı konumunda olduğu değerlendirilebilmektedir.

b. Dijital Platformlarda Hizmet Sağlayıcı

Değerlendirilmesi 2017, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 208.

4 Yargıtay 6. HD, E. 2024/287, K. 2024/2934, T. 25.09.2024; Yargıtay 6. HD, E. 2024/355, K. 2024/2887, T. 24.09.2024; Yargıtay 11. HD, E. 2019/4266, K. 2019/6723, T. 30.10.2019; İstanbul BAM 12. HD, E. 2020/398, K. 2023/1583, T. 19.10.2023; Yargıtay 13. HD, E. 2017/6142, K. 2017/8267, T. 18.09.2017.

5 İlhan Kara, *Tüketici Hukuku, Yetkin Yayınları*, Ankara, 2023, s. 1145; Erman Ekingen, "Avrupa Birliği Rekabet Hukuku Açısından Avrupa İçin Dijital Tek Pazar Stratejisinin Son Adımı: Dijital Pazarlar Yasası Taslağı," *Legal Hukuk Dergisi* 20, no. 232, 2022, s. 1209; Musa Furkan Şahin, "Mesafeli Sözleşmelerde Aracı Hizmet Sağlayıcı Kavramı," *Bilişim Hukuku Dergisi* 6, No: 1, 2024, s. 141-151.

ve Aracı Hizmet Sağlayıcı Ayrımı

Dijital platformun ürün veya hizmetlerini sunuş biçimi bakımından yerel şirketlerle çalışma ilişkisi özelinde değerlendirme yapılırken, platformun faaliyetinin hukuki niteliğinin doğru şekilde tespit edilmesi de büyük önem teşkil etmektedir. Özellikle elektronik ticaret ve tüketici hukuku bakımından platformun doğrudan hizmet sağlayıcı mı yoksa aracı hizmet sağlayıcı mı olduğu sorusu, sorumluluk rejiminin kapsamını belirleyen temel unsurlardan biridir.

Aracı hizmet sağlayıcı, başkalarına ait ekonomik ve ticari faaliyetlerin elektronik ortamda yapılmasına imkân sağlayan gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmaktadır. Bu modelde platform, hizmetin veya ürünün doğrudan sağlayıcısı olmayıp yalnızca tarafların bir araya gelmesini sağlayan teknik bir altyapı sunmaktadır. Bu nedenle aracı hizmet sağlayıcıların sorumluluğu çoğu zaman sınırlı kabul edilmekte; platformun sunduğu hizmetten doğan yükümlülükler esas olarak hizmeti fiilen sunan kişi veya işletmeye yüklenmektedir⁵.

Buna karşılık platformun yalnızca teknik bir aracılık faaliyeti yürütmediği, aksine hizmetin sunumunda aktif rol aldığı durumlarda platformun hukuki statüsü değişebilmektedir. Özellikle platformun hizmetin içeriğini belirlemesi, fiyatlandırma üzerinde etkili olması, ödeme süreçlerini yönetmesi veya hizmetin organizasyonunu doğrudan kontrol etmesi gibi durumlarda platformun yalnızca aracı hizmet sağlayıcı olarak değerlendirilmesi güçleşmektedir. Bu tür durumlarda platformun doğrudan hizmet sağlayıcı olarak kabul edilmesi ve buna bağlı olarak tüketici hukukundan doğan sorumlulukların platform bakımından da gündeme gelmesi mümkündür.

Yurt dışında yerleşik platformların yerel şirketlerle yürüttüğü hizmet ilişkilerinin hukuki statüsü ve yerel şirketlerin bu kapsamdaki sorumluluğu da

platform sahibi yabancı şirketin bu hukuki statüsüne göre farklılık gösterebilecek ve bir üst başlık altında incelenen organik bağ kavramının varlığına göre, söz konusu sorumluluklar yerel şirketlere de sirayet edebilecektir.

2. DİJİTAL PLATFORM FAALİYETLERİNDE TÜKETİCİ ALGISI VE SORUMLULUĞUN BELİRLENMESİ

Tüketici hukukunun temel amacı, tüketicinin ekonomik bakımdan zayıf konumda olması nedeniyle korunmasını sağlamak olduğundan, dijital platformların hukuki sorumluluğunun belirlenmesinde yalnızca şirketler arasındaki sözleşmesel ilişki değil aynı zamanda tüketicinin hizmeti kimden aldığına ilişkin algısı da önemli bir ölçüt olarak kabul edilmektedir.

Platform ekonomisinde faaliyetler çoğu zaman tek bir marka ve dijital arayüz üzerinden yürütülmektedir. Kullanıcılar platforma ait internet sitesi veya mobil uygulama aracılığıyla hizmet satın almakta, ödeme işlemlerini aynı sistem üzerinden gerçekleştirmekte ve hizmete ilişkin destek taleplerini yine platformun sunduğu iletişim kanalları üzerinden iletmektedir. Bu durum, hizmetin hangi tüzel kişi tarafından sunulduğunun çoğu zaman açık şekilde ayırt edilememesine yol açmaktadır. Dolayısıyla platform ile yerel şirket arasında yapılan sözleşmelerde hizmetin yabancı bir şirket tarafından sunulduğunun belirtilmesi, tüketici bakımından hukuki ilişkinin tarafını belirlemek için yeterli görülmeyebilmektedir.

Bu nedenle, tüketici hukukunda sorumluluğun belirlenmesinde “tüketicinin makul beklentisi” önemli bir kriter olarak ortaya çıkmaktadır. Eğer ortalama bir tüketici, platform üzerinden satın aldığı hizmet bakımından yerel şirketi muhatap olarak görmekte veya marka ile yerel yapı arasında açık bir ayırım yapılmadığı için hizmetin yerel şirket tarafından sağlandığını düşünmekteyse, yerel şirketin söz konusu hukuki ilişkide tamamen sorumluluktan muaf tutulması güçleşmektedir. Bu durumda yerel şirketin platform faaliyetlerinin yürütülmesinde aktif rol üstlenmesi de dikkate alınarak sorumluluğun geniş yorumlanması gündeme gelebilmektedir.

Tüketici hukukunun koruyucu yaklaşımı gereği, hizmetin sunumuna katılan birden fazla aktörün bulunduğu durumlarda müteselsil sorumluluk gündeme gelebilmektedir. Bu durumda tüketici, uğradığı zararın giderilmesini hizmetin sunumunda rol alan taraflardan herhangi birinden talep edebilmekte; taraflar arasındaki iç ilişki ise ancak rücu mekanizması çerçevesinde çözülebilmektedir. Dolayısıyla platform ile yerel şirket arasında yapılan sözleşmelerde sorumluluğun sınırlandırılmış olması, tüketiciye karşı ileri sürülebilecek dış sorumluluğu ortadan kaldırmayabilmektedir.

3. DİJİTAL PLATFORM FAALİYETLERİNİN İDARİ VE REGÜLASYON BOYUTU

Dijital platformların Türkiye’de faaliyet göstermesi yalnızca özel hukuk ilişkileri bakımından değil aynı zamanda kamu hukuku ve idari düzenlemeler bakımından da çeşitli yükümlülükler doğurmaktadır. Özellikle elektronik ticaret, tüketici hukuku ve ticari faaliyetlerin düzenlenmesine ilişkin mevzuat kapsamında platformların belirli bilgilendirme ve şeffaflık yükümlülüklerine tabi olduğu görülmektedir. Bu çerçevede yabancı merkezli bir platformun Türkiye’de faaliyetlerini yerel bir şirket aracılığıyla yürütmesi durumunda, söz konusu yerel yapının hukuki statüsü idari sorumluluk bakımından da önem kazanmaktadır.

6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili ikincil düzenlemeler uyarınca çevrim içi ortamda ticari faaliyet yürüten platformların belirli kayıt ve bilgilendirme yükümlülüklerini yerine getirmesi gerekmektedir. Bu kapsamda hizmet sağlayıcıların ve aracı hizmet sağlayıcıların kimlik bilgilerini açık şekilde belirtmeleri, kullanıcıların kolaylıkla ulaşabileceği iletişim kanallarını sunmaları ve ticari faaliyetlerin şeffaf bir şekilde yürütülmesini sağlamaları zorunludur. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi halinde idari para cezaları ve faaliyet kısıtlamaları gündeme gelebilmektedir.

Benzer şekilde tüketici mevzuatı da dijital platformların faaliyetlerini doğrudan ilgilendiren çeşitli düzenlemeler içermektedir. Özellikle mesafeli sözleşmeler kapsamında tüketicilere sunulması gereken ön bilgilendirme yükümlülükleri, cayma hakkına ilişkin düzenlemeler ve

tüketici taleplerine cevap verilmesine ilişkin yükümlülükler platform faaliyetleri bakımından önem taşımaktadır. Platformun doğrudan hizmet sağlayıcı olarak kabul edilmesi durumunda bu yükümlülükler platform bakımından doğrudan uygulanabilir hâle gelmektedir.

Yabancı merkezli platformların faaliyetlerini yerel bir şirket aracılığıyla yürütmesi halinde idari sorumluluk bakımından ortaya çıkan temel sorunlardan biri, Türkiye’de muhatap bulundurma yükümlülüğünün nasıl yerine getirileceğidir. Eğer platform faaliyetleri fiilen yerel şirket üzerinden yürütülüyor ve tüketiciler bakımından yerel yapı platformun Türkiye’deki temsilcisi olarak algılanıyorsa, idari otoriteler tarafından yerel şirketin platform faaliyetlerinden doğan yükümlülükler bakımından sorumlu tutulması ihtimâli ortaya çıkabilmektedir.

Uygulamada idari denetimlerin özellikle ticari uygulamaların şeffaflığı, tüketicinin doğru bilgilendirilmesi ve platform faaliyetlerinin hukuka uygun şekilde yürütülmesi konularına odaklandığı görülmektedir. Bu çerçevede platformların yerel şirket yapıları üzerinden faaliyet yürütmesine rağmen hukuki sorumluluktan kaçınmaya yönelik bir organizasyon kurduklarının tespit edilmesi halinde, söz konusu durumun kanuna karşı hile veya haksız ticari uygulama olarak değerlendirilmesi mümkün olabilmektedir.

Dolayısıyla dijital platformların Türkiye’de faaliyet yürütürken yalnızca sözleşmesel yapılarını değil aynı zamanda faaliyetlerinin fiili organizasyonunu da mevzuata uygun şekilde yapılandırmaları önem taşımaktadır. Aksi halde platform faaliyetlerinin yerel şirketler aracılığıyla yürütülmesi, hukuki sorumluluğun ortadan kalkmasını sağlamamakta hem özel hukuk hem de idari hukuk bakımından çeşitli risklerin ortaya çıkmasına yol açabilmektedir.

SONUÇ

Dijital platform ekonomisinin gelişmesi, hizmetlerin farklı ülkelerde kurulan yerel şirketler aracılığıyla yürütüldüğü yeni organizasyon modellerini ortaya çıkarmıştır. Bu çalışmada incelendiği üzere, yabancı merkezli bir platformun Türkiye’de

yerel bir şirket üzerinden faaliyet yürütmesi halinde ortaya çıkan hukuki sorumluluk yalnızca taraflar arasındaki sözleşmelerle belirlenmemektedir. Platform ile yerel şirket arasındaki ilişkinin değerlendirilmesinde fiili faaliyet, ekonomik organizasyon ve tüketici ile kurulan ilişkinin niteliği belirleyici rol oynamaktadır.

Bu çerçevede organik bağ kavramı, farklı tüzel kişiliklere sahip şirketlerin gerçekte tek bir ekonomik organizasyon içinde faaliyet göstermesi durumunda sorumluluğun belirlenmesinde önemli bir ölçüt olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca platformun aracı hizmet sağlayıcı mı yoksa doğrudan hizmet sağlayıcı mı olduğu sorusu, tüketici hukukundan doğan yükümlülüklerin kapsamını doğrudan etkilemektedir. Platform faaliyetlerinin fiili niteliği ve tüketici algısı birlikte değerlendirildiğinde, platform ile yerel şirketin birlikte sorumlu tutulması ihtimâli gündeme gelebilmektedir.

Sonuç olarak, yabancı merkezli dijital platformların Türkiye’de yerel şirketler aracılığıyla yürüttüğü faaliyetlerin hukuki değerlendirmesi yapılırken sözleşmesel düzenlemelerden ziyade faaliyetlerin fiili organizasyonu ve ekonomik gerçeklik esas alınmalıdır. Bu nedenle platformların faaliyetlerini hukuki açıdan sürdürülebilir bir zemine oturtabilmeleri için organizasyon yapılarını ve sorumluluk ilişkilerini mevzuata uygun şekilde yapılandırmaları önem taşımaktadır.

GÜNCEL YARGITAY KARARLARI UYARINCA BAZI USULSÜZ TEBLİGAT HALLERİ

Arda VURAL

Avukat

ÖZET

Bu çalışmada, 7201 sayılı Tebligat Kanunu ("TK") ve Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik ("Yönetmelik") hükümleri çerçevesinde usulsüz tebligat kavramı, Yargıtay'ın güncel içtihatları doğrultusunda incelenmiştir. Tebligatın, hukuki dinlenilme hakkı ve adil yargılanma hakkının ayrılmaz bir parçası olduğu; usulsüz tebligatın ise savunma hakkını doğrudan etkileyen, sürelerin başlangıcını değiştiren ve yargılamanın seyrini zedeleyen sonuçlar doğurduğu ortaya konulmuştur. Çalışmada özellikle; muhatabın adres araştırması yapılmaksızın doğrudan 21/2'ye göre tebligat yapılması, şirketlere yapılan tebligatlarda yetkili kişiye ulaşılamaması halinde izlenmesi gereken usul, mernis adresine yapılan tebligatlar, komşuya haber verilmemesi, tebliğ mazbatasındaki eksiklikler gibi Yargıtay kararlarına yansıyan usulsüzlük halleri değerlendirilmiştir. Sonuç olarak, usulsüz tebligatın mutlak butlan değil öğrenme tarihine bağlanan nispi bir sonuç doğurduğu ancak uygulamada ciddi hak kayıplarına yol açabildiği vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Usulsüz Tebligat, Tebligat Kanunu, Hukuki Dinlenilme Hakkı, Yargıtay İçtihatları, Savunma Hakkı, Sürelerin Başlangıcı.

GİRİŞ

Tebligat, yargılamanın ve icra takiplerinin sağlıklı şekilde yürütülebilmesi için tarafların yapılan işlemlerden haberdar edilmesini sağlayan temel bir usul işlemidir. Hukuki dinlenilme hakkı ve savunma hakkı ancak usulüne uygun bir tebligat ile fiilen ve efektif şekilde kullanılabilir. Bu yönüyle tebligat, Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının hukuk uygulamasındaki görünümüdür.

Usulsüz tebligat ise, kanunda öngörülen şekil ve usul şartlarına uyulmaksızın yapılan ve bu nedenle hukuki sonuç doğurması tartışmalı hale gelen tebligattır. Özellikle icra takiplerinde ödeme emrinin usulsüz tebliği, borçlunun itiraz süresini; dava dosyalarında ise kararın usulsüz tebliği, kanun yolu sürelerini doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle usulsüz tebligat, salt teknik bir usul meselesi değil maddi hukuki sonuçları olan kritik bir kurumdur.

Bu çalışmada, usulsüz tebligatın hukuki niteliği, Yargıtay'ın güncel kararları çerçevesinde

hangi hallerin usulsüz kabul edildiği ve usulsüz tebligatın hukuki sonuçları incelenecektir.

1. USULSÜZ TEBLİGAT KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca, tebliğ usulsüz yapılmış olsa dahi muhatap tebliği öğrenmiş ise tebligat geçerli sayılır ve öğrenme tarihi tebliğ tarihi kabul edilir. Bu hüküm, usulsüz tebligatın mutlak butlanla sakat olmadığını, nispi nitelikte bir geçersizlik rejimine tabi olduğunu göstermektedir. Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarına göre usulsüz tebligat, "kanunda öngörülen şekil şartlarına uyulmaksızın yapılan tebligat"tır. Ancak her şekil eksikliği usulsüzlük sonucunu doğurmaz; eksikliğin savunma hakkını etkileyecek nitelikte olması gerekir.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun kararlarında da vurgulandığı üzere, tebligat hükümleri şekli nitelikte olmakla birlikte hukuki dinlenilme ve adil yargılanma hakkının bir yansıması olarak kamu düzeniyle yakından ilgilidir. Bu nedenle tebligat işlemlerinde kanunda öngörülen prosedüre sıkı sıkıya bağlı kalınması zorunludur.

2. YARGITAY KARARLARI İŞİĞİNDA USULSÜZ TEBLİGAT HALLERİ

a. Adres Araştırması Yapılmaksızın 21/2'ye Göre Tebligat

TK'nın 21/2. maddesi uyarınca, muhatabın adres kayıt sistemindeki adresine yapılan tebligatlarda belirli şartlar altında kapıya yapıştırma suretiyle tebligat mümkündür. Ancak Yargıtay, doğrudan bu yönteme başvurulmasını hukuka aykırı bulmaktadır.

Yargıtay 12. HD. E.2016/9795, K.2017/1346 T. 7.2.2017

"7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 21/2. maddesi gereğince tebligat yapılabilmesi için, tebliği çıkaran mercice tebligat çıkarılan adresin muhatabın adres kayıt sistemindeki adresi olduğu belirtilerek bu adrese Kanun'un 21/2. maddesine göre tebligat yapılacağına dair tebliğ evrakı üzerine kayıt düşülmesi zorunludur. Tebligatı çıkaran mercii tarafından söz konusu şerh verilmeden dağıtıcı tarafından 21/2. maddeye göre tebliğ işlemi yapılamaz."

Yargıtay'ın güncel kararlarında, muhatabın bilinen en son adresine normal tebligat çıkarılmadan ve adres araştırması yapılmadan doğrudan 21/2'ye göre tebligat yapılmasının usulsüz olduğu açıkça ifade edilmiştir. Bu yaklaşım, 21/2'nin istisnai bir düzenleme olduğu ve genişletici yorumlanamayacağı ilkesine dayanmaktadır.

b. Komşuya Haber Verilmemesi

TK'nın 21. maddesi uyarınca, kapıya yapıştırma suretiyle yapılan tebligatlarda komşuya haber verilmesi zorunludur. Yargıtay, tebliğ mazbatasında komşuya haber verildiğine ilişkin açık bir şerh bulunmamasını usulsüzlük sebebi saymaktadır.

Yargıtay Kararı - 12. HD., E. 2014/22429 K. 2015/276 T. 12.1.2015

"Somut olayda, örnek 7 numaralı ödeme emrinin, borçluya 06.5.2014 tarihinde gösterilen adreste kimse bulunmaması, adresin kapalı olması sebebiyle muhatabın en yakın komşusundan sorulmuş, isim vermeyen komşunun sözlü beyanında muhatabın geçici olarak çarşıya gittiğinin beyan edilmesi üzerine tebliğ

zarfı.....Muhtarına teslim edilerek 2 nolu haber kağıdı muhatabın kapısına yapıştırılarak isim vermeyen en yakın komşuya haber verilmmiştir" şerhiyle Tebligat Kanunu'nun 21/1. maddesine göre tebliğ edildiği anlaşılmıştır. Görüldüğü üzere şikayetçi borçlu adına çıkartılan tebligatta, beyanı alınan ve haber bırakılan komşunun kim olduğuna dair hiçbir bilgi bulunmamaktadır. Tebliğ tutanağında komşunun isimden imtina ettiğine ilişkin şerh mevcut ise de bu şerh, yapılan tebligatı usulüne uygun hale getirmez.

Yargıtay'a göre, "komşuya haber verildi" şeklinde soyut bir ifade yeterli olmayıp komşunun adı ve soyadının yazılması gerekir. Görüldüğü üzere komşu tarafından isim verilmekten imtina edilmiş olduğunun şerh olarak düşülmesi de yeterli olmayıp komşunun isminin işlenmesi bir zorunluluk olarak tanımlanmıştır. Bu durumda isim vermekten imtina eden komşu haricinde başka komşular bulunması gerekecek ve isimleri tebligat mazbatasının üstüne şerh olarak düşülecektir. Aksi halde tebligatın şekli şartı eksik sayılmakta ve usulsüz tebligat olarak nitelendirilmektedir.

c. Şirketlere Yapılan Tebligatlarda Yetkili Kişi Sorunu

Tüzel kişilere yapılacak tebligatlarda öncelikle temsil ve ilzama yetkili kişiye ulaşılması gerekir. Yargıtay, şirket çalışanına yapılan tebligatlarda, yetkili kişiye ulaşılmadığına dair açıklama bulunmamasını usulsüzlük nedeni kabul etmektedir.

Yargıtay, 6. Hukuk Dairesi, E. 2012/10271, K. 2012/13410, T. 16.10.2012:

"Davalılar, tüzel kişiliği haiz ticari şirket olup Tebligat Yasası'nın 12-13, Tebligat Tüzüğü'nün 17-18. maddeleri tüzel kişilere yapılacak tebligat usulünü düzenlemiştir. Anılan madde hükümlerine göre tebligatın tüzel kişinin yetkili temsilcisine yapılması, yetkili temsilcinin herhangi bir sebeple orada bulunmaması veya evrakı bizzat alamayacak bir halde olması durumunda tebliğin tüzel kişinin memur ve müstahdemlerinden birine yapılması gerekir. Tebligat yetkili temsilci yerine Kanunda belirtilen sıralı kişilere yapılmışsa bunun nedenlerinin tebligat mazbatasına

açıkça yazılması gerekir. Olayımızda, hüküm davalı şirketlerin yetkili temsilcilerinin orada olup olmadığı veya tebligatı alacak durumda olup olmadıkları belirtilmeksizin çalışana yapılmıştır. Bu durumda yapılan tebliğ işlemi usulsüz olup hükmün davalılara yöntemine uygun şekilde tebliğ edilerek temyiz süresinin beklenilmesi ve ondan sonra temyiz incelemesi yapılmak üzere dosyanın mahalline GERİ ÇEVİRİLMESİNE, 16.10.2012 tarihinde oy birliğiyle karar verildi.”

Özellikle tebliğ mazbatasında “yetkili bulunamadi” ibaresi yer almaksızın doğrudan personele tebligat yapılması halinde, Yargıtay tebligatı geçersiz saymaktadır. Bu yaklaşım, tüzel kişilerin savunma hakkının korunmasına yöneliktir.

d. Tebliğ Mazbatasındaki Eksiklikler

Yargıtay kararlarında, tebliğ mazbatasının kanunda öngörülen unsurları taşımasının zorunlu olduğu belirtilmektedir. Tebliğ tarihi, teslim alan kişinin kimliği, imzası ve sıfatı gibi unsurların eksikliği usulsüzlük sonucunu doğurmaktadır.

Yargıtay, 12. Hukuk Dairesi, E. 2018/2747, K. 2018/5580, T. 31.05.2018

“Tebliğat Kanunu’nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin, Tebliğ mazbatasında bulunması gereken bilgiler ve tanzimi başlıklı 35/1. maddesinde ise; “Tebliğ bir mazbata ile belgelendirilir. Bu mazbatanıne) Tebliğ tarihini.... içermesi gerekir” düzenlemesi yer almaktadır...Somut olayda, borçlu şirkete tebliğ edilen, şikayet konusu icra emrini içerir tebliğ mazbatasında tebliğin ne zaman yapıldığı belirtilmediğinden, anılan tebliğ yukarıda anılan düzenlemelere göre usulsüzdür.”

Yargıtay’a göre, tebliğ mazbatası resmî belge niteliğindedir ve içeriği açık, denetlenebilir ve tereddütsüz olmalıdır. Bu nedenle Tebligat Kanunu’nun Uygulanmasına Dair Yönetmeliğin, Tebliğ mazbatasında bulunması gereken bilgiler ve tanzimi başlıklı 35/1. maddesi uyarınca öngörülen şekil şartı unsurlarından herhangi birisinin eksik veya çelişkili olması, tebligatın geçerliliğini ortadan kaldıracak ve usulsüz tebligat niteliğine kavuşturacaktır.

3. USULSÜZ TEBLİGATIN HUKUKİ SONUÇLARI

Usulsüz tebligatın en önemli sonucu, sürelerin öğrenme tarihinden itibaren işlemeye başlamasıdır. TK m.32 uyarınca muhatap, tebligatı fiilen öğrendiğini ispat ederse süre bu tarihten itibaren başlar.

Yargıtay uygulamasında, borçlunun icra dosyasını incelemesi, ödeme yapması veya dosyada işlem yapması öğrenme tarihi olarak kabul edilebilmektedir. Ancak öğrenme tarihi somut olayın özelliklerine göre belirlenmektedir.

Usulsüz tebligat, kesinleşme sürecini de etkiler. Usulsüz tebliğ edilen bir karar şeklen kesinleşmiş görünse dahi kanun yolu süresi öğrenme tarihinden itibaren işlemeye başlayacaktır. Bu durum, özellikle icra edilebilirlik bakımından büyük önem taşır.

Bununla birlikte, usulsüz tebligatın iptal davasına konu edilmesi zorunlu değildir. Tebligatın usulsüzlüğü her aşamada ileri sürülebilir ve mahkemece re’sen gözetilebilir. Bu çerçevede adil yargılanma hakkı, herhangi bir sebeple hakkında işlem yapıldığını bilmeyen davalı veya borçlular açısından yargılamanın her aşamasında sağlanmış olacaktır.

SONUÇ

Tebliğat, yargılamanın teknik bir unsuru gibi görünmekle birlikte, savunma hakkının ve adil yargılanma ilkesinin güvencesidir. Usulsüz tebligat ise, sürelerin başlangıcını değiştiren, kesinleşmeyi etkileyen ve kimi zaman yargılamanın tüm seyrini değiştirebilen ciddi sonuçlar doğurmaktadır.

Yargıtay’ın güncel içtihatları, tebligat hükümlerinin şekli değil hak koruyucu bir anlayışla yorumlanması gerektiğini ortaya koymaktadır. Özellikle 21/2 uygulaması, şirketlere yapılan tebligatlar ve tebliğ mazbatasındaki eksiklikler bakımından yüksek hassasiyet gösterildiği görülmektedir.

Uygulamada sıkça karşılaşılan hatalar dikkate alındığında, tebligat işlemlerinin hem icra müdürlükleri hem de mahkemeler nezdinde ti-

tizlikle yürütülmesi gerektiği açıktır. Aksi halde, şeklen yapılmış görünen bir tebligat dahi hukuki sonuç doğurmayacak ve ciddi hak kayıplarına yol açacaktır.

Sonuç olarak, usulsüz tebligat, yalnızca usul hukuku meselesi değil doğrudan temel haklarla bağlantılı bir kurumdur. Bu nedenle hem uygulayıcıların hem de avukatların Yargıtay içtihatlarını yakından takip etmeleri büyük önem taşımaktadır.

SAĞLIK MESLEK MENSUPLARI VE SAĞLIK KURULUŞLARINA YAPILAN DEĞER AKTARIMLARI

Norda LAZOĞLU
Avukat

ÖZET

Bu çalışmada, sağlık meslek mensuplarına ve sağlık kurum ve kuruluşlarına yapılan değer aktarımlarının Türkiye'deki hukuki çerçevesi incelenmektedir. Sağlık sektöründe farklı paydaşlar arasında yürütülen bilimsel iş birlikleri, eğitim faaliyetleri ve tanıtım faaliyetleri kapsamında sağlık meslek mensuplarına çeşitli finansal veya ayni destekler sağlanabilmektedir. Bu tür ilişkilerin şeffaflık, etik kurallar ve kamu sağlığı ilkeleri çerçevesinde yürütülmesi, sağlık hizmetlerinin tarafsızlığının korunması ve toplumun sağlık sistemine duyduğu güvenin sürdürülmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Türkiye'de sağlık meslek mensuplarına ve sağlık kurum ve kuruluşlarına sağlanan finansal veya ayni destekler "değer aktarımı" kavramı kapsamında düzenlenmektedir. Bu alandaki temel düzenleme, 03.07.2015 tarihli ve 29405 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Beşerî Tıbbî Ürünlerin Tanıtım Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik'tir ("Yönetmelik"). Çalışmada, değer aktarımı kavramı, değer aktarımı bildirim sistemi, yazılı onay şartı, sağlık meslek mensuplarına ve sağlık kurumlarına yapılan değer aktarımlarının kapsamı ile uygulamada ortaya çıkan hukuki sorunlar incelenmektedir. Ayrıca değer aktarımı süreçlerinin kişisel verilerin korunması hukuku bakımından doğurduğu yükümlülükler de değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Değer Aktarımı, Sağlık Meslek Mensupları, İlaç Tanıtım Faaliyetleri, Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu, Bilimsel Toplantılar, Sağlık Hukuku.

GİRİŞ

Yönetmelik'te sağlık sektöründe yürütülen tanıtım faaliyetleri kapsamında bazı temel kavramlar özel olarak tanımlanmıştır. Yönetmeliğe göre "ruhsat/izin", bir ürünün belirli bir formül ile belirli bir farmasötik form ve dozda, kabul edilen ürün bilgilerine uygun olarak üretilip pazara sunulabileceğini gösteren ve Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu ("Kurum") tarafından düzenlenen belgeyi ifade etmektedir. Buna bağlı olarak "ruhsat/izin sahibi", Kurum tarafından ürünleri için adlarına ruhsat veya izin belgesi düzenlenen gerçek veya tüzel kişileri ifade etmektedir.

Yönetmelik kapsamında ruhsat veya izin sahibi tarafından sağlık meslek mensuplarına, sağlık kurum ve kuruluşlarına, üniversitelere veya sağlık alanında faaliyet gösteren meslek

örgütleri ile sivil toplum kuruluşlarına sağlanan bazı finansal veya ayni destekler "değer aktarımı" olarak nitelendirilmektedir. Mevzuat uyarınca parasal değeri ilgili tarihte yürürlükte bulunan aylık brüt asgari ücretin %10'unu aşan doğrudan veya dolaylı değer aktarımlarının Kurum'a bildirilmesi gerekmektedir.

Uygulamada değer aktarımı kapsamında değerlendirilen başlıca destek türleri arasında bilimsel toplantı ve kongre katılım destekleri, danışmanlık veya konuşmacı ücretleri, sponsorluk faaliyetleri, bağışlar ile bilimsel literatür veya mesleki yayın destekleri yer almaktadır.

1. TÜRKİYE'DE DEĞER AKTARIMI BİLDİRİM SİSTEMİ

Türkiye'de değer aktarımı bildirimleri Kurum tarafından oluşturulan Elektronik Bilgi Sistemi (EBS) üzerinden yapılmaktadır. Ruhsat/izin sahibi firmalar tarafından gerçekleştirilen değer aktarımları, ilgili sistem üzerinden elektronik olarak Kurum'a bildirilir. Bildirimler yalnızca elektronik

ortamda yapılmakta olup ayrıca yazılı bildirim yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Bildirim sürecinde sistem iki ana kategori üzerinden veri girişi yapılmasını öngörmektedir:

- Sağlık meslek mensuplarına yapılan değer aktarımları
- Sağlık kurum ve kuruluşlarına yapılan değer aktarımları

2. DEĞER AKTARIMINDA YAZILI ONAY ŞARTI

Yönetmelik uyarınca, sağlık meslek mensuplarına veya sağlık kurum ve kuruluşlarına değer aktarımı yapılabilmesi için önceden yazılı onay alınması zorunludur. Buna göre;

- KDV dahil parasal değeri ilgili tarihte yürürlükte bulunan aylık brüt asgari ücretin %10'unu aşan değer aktarımları için yazılı onay alınması gerekmektedir.
- Yazılı onay alınmaksızın değer aktarımı yapılması mümkün değildir.
- Onay, değer aktarımı yapılacak sağlık meslek mensubundan veya sağlık kurum ve kuruluşunun yetkili amirinden alınmalıdır.

Uygulamada bu onay genellikle “**Değer Aktarım Onay Formu (DAF)**” aracılığıyla alınmaktadır. Bu formda aşağıdaki unsurların yer alması gerekmektedir:

- Değer aktarımının niteliği ve kapsamı
- Değer aktarımının türü (nakdi/ayni, doğrudan/dolaylı)
- Kurum’a bildirim yapılacağına ilişkin açık bilgilendirme
- Bildirimin mevzuattan kaynaklanan bir yükümlülük olduğu
- Verilen onayın gerçekleştirilen değer aktarımı bakımından geri alınamayacağı
- Tarafların kimlik ve imza bilgileri

3. SAĞLIK MESLEK MENSUPLARINA YAPILAN DEĞER AKTARIMLARI

Sağlık meslek mensuplarına yapılan değer aktarımları temel olarak üç kategoride değerlendirilmektedir.

a. Etkinlik Maliyetlerine Yapılan Katkılar
Bilimsel toplantılar ve ürün tanıtım toplantıları kapsamında sağlanan destekler bu kapsamda yer almaktadır. Bu destekler arasında özellikle kongre kayıt ücretleri, ulaşım, konaklama ve toplantı kapsamında sağlanan yemek giderleri gibi maliyet kalemleri yer almaktadır. Bu giderler etkinlik maliyetinin bir parçası olarak raporlanmaktadır.

b. Hizmet ve Danışmanlık Ücretleri
Sağlık meslek mensupları bazı durumlarda firmalara bilimsel danışmanlık veya eğitim hizmetleri sunabilmektedir. Bu kapsamda yapılan ödemeler de değer aktarımı olarak kabul edilmektedir. Bu başlık altında bildirilen ödemeler arasında konuşmacı ücretleri, danışmanlık ücretleri ve sözleşmeyle bağlantılı ulaşım ve konaklama giderleri yer almaktadır.

b. Diğer Değer Aktarımları
Bilimsel toplantı veya danışmanlık kapsamına girmeyen bazı mesleki destekler de değer aktarımı olarak kabul edilmektedir. Bunlara örnek olarak mesleki tıbbi dergi abonelikleri, bilimsel literatüre erişim destekleri ve diğer bilimsel içerikli katkılar sayılabilmektedir.

Değer aktarımının hukuka uygun şekilde gerçekleştirilebilmesi için sağlık meslek mensubu tarafından verilecek yazılı onayın yanı sıra ilgili kişinin bağlı bulunduğu kurum veya kuruluşun da yazılı onayının alınması gerekmektedir. Uygulamada sağlık meslek mensubuna yapılacak değer aktarımlarında bireysel onayın yanı sıra sağlık meslek mensubunun bağlı olduğu kurumun onayının da alınması gerekli görülmektedir. Bununla birlikte, söz konusu onayların iki ayrı belge halinde düzenlenmesi yönünde bir zorunluluk bulunmamakta sağlık meslek mensubu ile bağlı bulunduğu kurum veya kuruluşun onaylarının tek bir metin üzerinde, ayrı imza alanları aracılığıyla alınması yeterli olmaktadır.

Değer aktarımı yapılırken aracı konumda bulunan kurum ve kuruluşlardan değil doğrudan değer aktarımı yapılacak olan sağlık meslek mensubundan ve varsa sağlık meslek mensubunun bağlı bulunduğu kurum veya kuruluştan yazılı onay alınması gerekmektedir. Bununla birlikte, kongre katılımına sponsor olunan hekim bakımından, kongreyi düzenleyen dernekten ayrıca yazılı onay alınması gerekmemektedir. Onay, doğrudan değer aktarımı yapılacak sağlık meslek mensubundan ve hekimin bağlı olduğu kurum/kuruluştan alınmalıdır.

4. SAĞLIK KURUM VE KURULUŞLARINA YAPILAN DEĞER AKTARIMLARI

Değer aktarımı yalnızca bireysel sağlık meslek mensuplarına değil sağlık kurum ve kuruluşlarına yapılan ödemeleri de kapsamaktadır. Bu kapsamda bildirilen başlıca değer aktarımı türleri arasında bağışlar, etkinlik maliyetlerine katkı, sponsorluk sözleşmeleri, hizmet ve danışmanlık ücretleri ve diğer değer aktarımları sayılmaktadır. Örneğin kongrelerde stant kurulması, sempozyum sponsorluğu veya bilimsel etkinlik destekleri bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Sağlık kurum ve kuruluşları adına değer aktarımına ilişkin yazılı onay, ilgili kurumun yetkili amiri veya imza yetkisini haiz temsilcisi tarafından verilir. Bu kapsamda; devlet hastanelerinde ve kamu sağlık kurumlarında başhekimlik, üniversite hastanelerinde dekanlık veya rektörlük tarafından yetkilendirilmiş birim/kişi, özel hastanelerde başhekimlik veya şirket adına imza yetkisini haiz yönetici, dernek ve vakıflarda yönetim kurulu başkanı veya imza yetkilisi olarak ve bunlarla sınırlı olmamak üzere, Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu düzenlemeleri (Beşeri Tıbbi Ürünlerin Tanıtım Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik ve Değer Aktarımlarına İlişkin Usul ve Esaslar Kılavuzu) çerçevesinde ilgili kurum adına imza yetkisi bulunan kişiler tarafından yazılı onay verilebilecektir.

5. BİLDİRİM SÜRESİ VE VERİ SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Ruhsat veya izin sahibi firmalar tarafından bir takvim yılı içerisinde gerçekleştirilen değer aktarımlarının, takip eden yılın ilk altı ayı içerisinde Kurum'a bildirilmesi gerekmektedir. Ayrıca değer aktarımına ilişkin tüm bilgi ve belgelerin en az beş yıl süreyle muhafaza edilmesi mevzuat gereği zorunludur. Bu yükümlülük, denetim süreçlerinin etkin şekilde yürütülebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

6. KVKK KAPSAMINDA DEĞER AKTARIMI SÜRECİ

Değer aktarımı süreçleri aynı zamanda kişisel veri işleme faaliyetlerini de içermektedir. Bu nedenle 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ("KVKK") hükümlerine uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, sağlık meslek mensuplarına aydınlatma metni sunulması, açık rıza gerektiren faaliyetler için açık rıza alınması ve veri işleme faaliyetlerinin KVKK'ya uygun yürütülmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Sağlık meslek mensuplarına ve sağlık kurum ve kuruluşlarına yapılan değer aktarımları, sağlık sektöründe etik ilkelerin korunması ve şeffaflığın sağlanması bakımından önemli bir düzenleme alanı oluşturmaktadır. Türkiye'de bu alan başta Beşeri Tıbbi Ürünlerin Tanıtım Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik olmak üzere ilgili mevzuat ve Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu tarafından yürütülen bildirim sistemi çerçevesinde düzenlenmektedir.

Değer aktarımı bildirim sistemi ile sağlık sektöründeki paydaşlar ile sağlık meslek mensupları arasındaki mali ilişkilerin kayıt altına alınması ve bu ilişkilerin şeffaf şekilde yürütülmesi amaçlanmaktadır. Bununla birlikte, uygulamada yazılı onay süreçleri, kurum izinleri ve kişisel verilerin korunmasına ilişkin yükümlülükler bakımından çeşitli hukuki riskler ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle, değer aktarımı süreçlerinin mevzuata uygun şekilde yürütülmesi ve kurumsal uyum mekanizmalarının güçlendirilmesi büyük önem taşımaktadır.

İFA ETMEME KRİZİNDE İŞ SAHİBİNİN KALKAN VE KILICI

Burak YILMAZ

Avukat

ÖZET

İnşaat sözleşmesi, Türk Borçlar Kanunu'nun 470. maddesi kapsamında eser sözleşmesinin özel bir görünümü olup yüklenicinin yapıyı meydana getirip teslim etme borcunu çekirdek edim olarak barındırır. Bu makalede yüklenicinin temerrüdü, ayıplı/eksik ifa ve ifa imkânsızlığı halleri incelenmekte; iş sahibinin TBK m. 123-125, m. 474-475 ve m. 484 çerçevesindeki seçimlik hakları Yargıtay içtihadı ışığında değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Sözleşmesi, Yüklenici, Temerrüt, Ayıplı İfa, Eksik İfa, İfa İmkânsızlığı, İş Sahibinin Hakları, TBK m. 470.

GİRİŞ

İnşaat sektörü, ekonomik büyüklüğü ve sosyal etkileri itibarıyla hukuki ihtilafların yoğunlaştığı alanların başında gelmektedir. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK), inşaat sözleşmesini müstakil bir sözleşme tipi olarak düzenlemekle birlikte bu sözleşme, ağırlıklı olarak eser sözleşmesine (TBK m. 470 vd.) ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilmektedir. Kocağa'ya göre inşaat sözleşmesi, "karma nitelikli, karmaşık bir hukuki ilişki" olup yüklenicinin ediminin çok katmanlı yapısı nedeniyle uyumsuzluklar da aynı çok boyutlu seyri izlemektedir.¹

Yüklenicinin edimini gereği gibi yerine getirmemesi, iş sahibini telafi edilmesi güç zararlarla karşı karşıya bırakabilmektedir. Bu nedenle kanun koyucu, iş sahibine çok yönlü koruma mekanizmaları tanımlamıştır. Söz konusu hakların kapsamı ve sınırları, doktrinde tartışmalı olma-ya devam etmekte; Yargıtay içtihadı ise her geçen yıl yeni boyutlar kazanmaktadır. Bu makale, yüklenicinin ifa etmeme hallerini sistematik biçimde sınıflandırarak iş sahibinin karşılık haklarını analiz etmeyi amaçlamaktadır.

1. İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE TEMEL BORÇLAR

TBK m. 470 uyarınca eser sözleşmesinde yüklenici, "bir eser meydana getirmeyi"; iş sahibi ise "bunun karşılığında bir bedel ödemeyi" taahhüt etmektedir. İnşaat sözleşmesinde eser, taşınmaz niteliğindeki yapının bizzat kendisidir. Eren'e göre bu sözleşme, sürekli borç ilişkileri ile ani ifa gerektiren ilişkiler arasında karma bir yapıya sahiptir; bu karma nitelik, sözleşmenin sona erme biçimini de doğrudan etkilemektedir.²

Yüklenicinin asli borçları şunlardır: (i) sözleşme ve fen kurallarına uygun inşaatı meydana getirme, (ii) yapıyı eksiksiz ve ayıpsız teslim etme, (iii) iş sahibine gerekli bilgileri verme. İş sahibinin asli borcu ise sözleşmede kararlaştırılan bedeli ödemektir (TBK m. 479). Öz'ün vurguladığı üzere yüklenicinin yapıyı "olması gereken nitelikte" teslim etme yükümlülüğü, sözleşmenin özünü teşkil etmektedir.³

2. YÜKLENİCİNİN EDİMİNİ YERİNE GETİREMESİNİN HUKUKİ GÖRÜNÜMLERİ

A. Temerrüt (TBK m. 117-126)

Yüklenicinin muaccel borcu yerine getirmemesi ve iş sahibinin ihtarı (temerrüt ihtarı) üzerine yüklenici temerrüde düşer (TBK m. 117). İnşaat

1 Köksal KOCAĞA, İnşaat Sözleşmesi, Yetkin Yayınları, Ankara 2023, s.45

2 Fikret EREN, Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Yetkin Yayınevi, Ankara 2017, s. 521.

3 Turgut ÖZ, İnşaat Sözleşmesi ve İlgili Mevzuat, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2021, s. 38.

sözleşmelerinde temerrüt; inşaatın hiç başlanmaması, sözleşmede belirlenen süre içinde tamamlanmaması ya da projeye aykırı sürdürülmesi biçiminde tezahür edebilir. Büyükay'ın isabetle belirttiği üzere, inşaat sözleşmelerinde süre çoğunlukla "belirli vade" niteliğinde değildir; bu nedenle ihtarsız temerrüt istisnai kalmaktadır.⁴

B. Ayıplı İfa

Ayıplı ifa, yapının maddi değerini ya da sözleşmede öngörülen kullanım amacını olumsuz etkileyen bozuklukların varlığını ifade eder (TBK m. 474). Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 2018/573 E., 2020/393 K. sayılı kararında ayıplı "yapının nitelik ve nicelik bakımından sözleşmeye, projeye veya fen kurallarına aykırılık taşıması" olarak tanımlamıştır.⁵ Ayıp, gizli-açık ayıp ve esaslı-esaslı olmayan ayıp olarak sınıflandırılmaktadır.

C. Eksik İfa ve Ayıptan Ayrımı

Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, 19.03.2012 tarihli ve 2011/4254 E., 2012/1689 K. sayılı kararında eksik iş ile ayıplı işi birbirinden titizlikle ayırt etmektedir: Eksik iş, "kararlaştırılan imalatın hiç yapılmamış olması"; ayıplı iş ise "yapılan imalatın sözleşmeye veya projeye uygun olmaması" şeklinde tanımlanmaktadır.⁶ Bu ayrımın pratik önemi, uygulanacak hükümler ve zamanaşımı süreleri bakımından belirleyici olmaktadır.

D. İfa İmkânsızlığı

Yüklenicinin kusurundan kaynaklanmayan imkânsızlık halinde sözleşme kendiliğinden sona erer (TBK m. 136). Kusurundan kaynaklanan imkânsızlık ise tam tazminat yükümlülüğünü doğurur (TBK m. 112). Kılıçoğlu'nun vurguladığı üzere kısmi imkânsızlık, sözleşmenin bütününe sona erip ermeyeceği sorusunu gündeme getirmekte; yanıt, imkânsız kısmın sözleşmenin esaslı unsuru olup olmadığına göre belirlenmektedir.⁷

3. İŞ SAHİBİNİN HAKLARI

A. Temerrüt Halinde Seçimlik Haklar (TBK m. 123-125)

İş sahibi yüklenicinin temerrüdü halinde TBK m. 123 uyarınca ek süre vermekle yükümlüdür. Ek sürenin sonuçsuz geçmesi üzerine üç seçimlik hak doğar:

- i. **Aynen ifa ve gecikme tazminatı:** İş sahibi sözleşmeye bağlı kalmayı ve geç teslim nedeniyle uğradığı zararın giderilmesini talep edebilir.
- ii. **İşin üçüncü kişiye yaptırılması (TBK m. 473/2):** İş sahibi tamamlanmayan veya ayıplı yapılan kısmı başka bir müteahhide yaptırarak fazla masrafı yükleniciden talep edebilir.
- iii. **Sözleşmeden dönme ve müspet/menfi zarar tazminatı:** Yargıtay emsal kararlarında müspet zararın hesabında "piyasa fiyatı ile sözleşme bedeli arasındaki farkın" esas alınacağını kabul etmiştir.

B. Ayıplı İfada Seçimlik Haklar (TBK m. 474-475)

İş sahibinin ayıp hükümlerinden yararlanabilmesi için muayene ve ihbar külfetini yerine getirmesi şarttır (TBK m. 474). Bu yükümlülüğe uymak koşuluyla iş sahibinin dört seçimlik hakkı mevcuttur: onarım (giderim) talebi, bedel indirim, sözleşmeden dönme ve tazminat. Gümüş'e göre bedel indirimi hakkı, yapının ayıplı haliyle gerçek değeri ile ayıpsız haldeki değeri arasındaki orantısal fark üzerinden hesaplanmaktadır.⁸

Yargıtay HGK, 2019/468 E., 2020/539 K. sayılı kararında ayıplı ifada tazminat talebinin koşullarını açıkça belirlemiş; yüklenicinin kusuru ile ayıp arasındaki illiyet bağının ispatının iş sahibine ait olduğunu vurgulamıştır.⁹

4 Yusuf BÜYÜKAY, *Eser Sözleşmesi, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 183.*

5 Yargıtay HGK, 11.06.2020, E. 2018/573, K. 2020/393.

6 Yargıtay 15. HD, 19.03.2012, E. 2011/4254, K. 2012/1689.

7 Ahmet M. KILIÇOĞLU, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s. 620.*

8 Mustafa Alper GÜMÜŞ, *Borçlar Hukuku Özel Hükümler (Cilt II), Vedat Kitapçılık, İstanbul 2014, s.297.*

9 Yargıtay HGK, 08.07.2020, E. 2019/468, K. 2020/539.

C. Sözleşmeden Dönme ve Fesih

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 25.01.1984 tarihli ve 1983/3 E., 1984/1 K. sayılı kararı, inşaat sözleşmelerinde feshin etkisi bakımından belirleyici bir içtihat niteliğindedir. Bu karara göre inşaat sözleşmesi "geçici-sürekli karma" bir sözleşmedir; dolayısıyla ifa edilen kısımlar bakımından geriye etkili fesih (dönme) değil ileriye etkili fesih söz konusu olmalıdır.¹⁰

Öte yandan iş sahibi, TBK m. 484 uyarınca herhangi bir neden göstermeksizin sözleşmeyi her zaman feshedebilir (keyfi fesih). Ancak bu hâlde yüklenicinin tüm zararını, özellikle yoksun kaldığı kârı tazmin etmek zorundadır. Yargıtay emsal kararlarında bu tazminatın "bâligân mâbelâğ" ilkesiyle sınırlandırılmayacağını açıkça hükme bağlamıştır.

4. ÖZEL GÖRÜNÜM: ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, arsa sahibinin taşınmazını devretmesi karşılığında yüklenicinin inşaatı yapıp daireleri teslim etmesini içeren karma bir sözleşmedir. Kostakoğlu'na göre bu sözleşme türünde ifa sırası taraflar arasındaki temel çekişme kaynağını oluşturmakta olup TBK m. 97 kapsamındaki ödemezlik def'i doğrudan uygulanabilmektedir.¹¹

Yüklenicinin kendi edimini ifa etmeden arsa payından doğan alacağını üçüncü kişilere temlik etmesi ise ciddi hukuki sorunlara yol açmaktadır. Bu durumda iş sahibi, TBK m. 83 vd. hükümleri çerçevesinde temlik ilişkisine itiraz imkânına sahip olabilecektir.

5. ZAMANAŞIMI

İnşaat sözleşmesinden doğan alacaklar bakımından TBK m. 147/6 uyarınca beş yıllık zamanaşımı süresi uygulanmaktadır. Bununla birlikte ayıptan doğan seçimlik haklar özel hükümlere tabidir: Gizli ayıpların ihbarında TBK m. 478 uyarınca yapının tesliminden itibaren beş yıllık hak

düşürücü süre işlemektedir; hile veya ağır ihmâl söz konusu ise bu süre yirmi yıla uzamaktadır. Öngören'in belirttiği üzere zamanaşımı başlangıç anının tespiti, geçici kabul-kesin kabul ayrımına göre farklılık göstermekte ve bu husus davalarda kritik bir sorun olmaya devam etmektedir.¹²

SONUÇ

Yüklenicinin edimini yerine getirememesi halleri; temerrüt, ayıplı/eksik ifa ve imkânsızlık olarak üç ana grupta ele alınmakta, her grup iş sahibi açısından farklı hukuki yolların açılmasına zemin hazırlamaktadır. İş sahibi, temerrüt karşısında TBK m. 123-125 kapsamındaki seçimlik haklarını; ayıplı ifa karşısında ise TBK m. 474-475'i işleterek onarım, bedel indirimi, dönme ya da tazminat yolunu tercih edebilmektedir.

Yargıtay içtihadının özellikle ayıp-eksik iş ayrımı, ileriye-geriye etkili fesih tartışması ve müspet zarar hesabı konularında belirleyici roller üstlendiği görülmektedir. İnşaat sözleşmelerinin karma ve karmaşık yapısı, uygulamada standart çözümlerin yetersiz kaldığını ortaya koymaktadır. Bu sebeple iş sahiplerinin haklarını etkin biçimde kullanabilmesi için hem kanun metinleri hem de güncel Yargıtay içtihadının birlikte değerlendirilmesi zorunludur.

¹⁰ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 25.01.1984, E. 1983/3, K. 1984/1.

¹¹ Cengiz KOSTAKOĞLU, İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri, Beta Basım Yayın, İstanbul 2017, s. 312.

¹² Gürsel ÖNGÖREN, İnşaat Hukuku, Öngören Hukuk Yayınları, İstanbul 2016, s.198.

DİJİTAL DOĞRULAMA METOTLARI: KÜRESEL ÖLÇEKTE DİJİTAL DOĞRULAMANIN GÜNCEL YERİ

Eylül GÜRCEĞİZ
Stj. Avukat

Roşan ÖZBİNGÖL
Stj. Avukat

ÖZET

Yaş doğrulama süreçleri bağlamında hem ilkesel hem de teknik düzenlemeler kapsamında dikkatle ele alınması gereken dijital doğrulama mekanizmaları, dijital ortamda güvenliğin sağlanmasına yönelik önemli araçlardan biri olarak son dönemde düzenleyici otoritelerin gündeminde giderek daha fazla yer almaktadır. İşbu makalede, Amerika Birleşik Devletleri'nin Missouri eyaletinde yayımlanan yaş doğrulama düzenlemesi çerçevesinde yaş doğrulama yükümlülüğünün kapsamı ve uygulanma kriterleri ele alınacaktır. Akabinde Avrupa Birliği'nde dijital kimlik ve yaş doğrulama sistemlerine ilişkin yayımlanan tavsiye metinleri ve düzenleyici çerçeve incelenerek daha az kişisel veri işlenmesini mümkün kılan kimlik doğrulama modelleri ile bu modellerin tasarım yaklaşımları değerlendirilecektir. Son olarak, Türkiye'nin dijital dönüşüm süreci kapsamında halihazırda kullanılan kimlik doğrulama metodlarına ve ileriye dönük gündeme gelebilecek kamusal düzenlemelere değinilecektir.

Anahtar Kelimeler: Dijital Doğrulama, Kimlik, Yaş Doğrulama, Dijital Kimlik.

GİRİŞ

İnternet erişiminin giderek kolaylaşmasıyla birlikte internet kullanımının beraberinde getirdiği tehlikelerin de daha görünür hale gelmesine yol açmıştır. Güvenlik ihlalleri, finansal sistemlere zarar verilmesi, kimlik hırsızlığına yol açma ve çocukların zararlı ya da pornografik içeriklere maruz kalması yönündeki potansiyel tehditler, dijital ortamda güvenliğin sağlanmasına yönelik etkili mekanizmaların geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda dijital doğrulama yöntemleri, çevrim içi ortamda kullanıcıların kimliğinin veya belirli niteliklerinin güvenilir şekilde doğrulanmasını sağlayan önemli araçlar olarak öne çıkmaktadır. Bankacılık ve finans faaliyetleri, kamu hizmetleri, sosyal medya platformları başta olmak üzere pek çok alanda sıkça kullanılan dijital doğrulama uygulamalarının önemli bir kullanım alanı da çocukların korunması adına başvuru alan yaş doğrulama sistemleridir.

Dijital ortamda çocukları koruyucu önlemler arasında yer alan yaş doğrulama mekanizma-

ları son yıllarda giderek daha yaygın biçimde uygulanmaya başlamakla birlikte, yaş doğrulamasının hangi yöntemler aracılığıyla gerçekleştirilmesi gerektiğine ilişkin uluslararası düzeyde ortak bir standart veya yöntem birliğine henüz varılmamıştır. Beyana dayalı yaş doğrulama, belge ile yaş doğrulama, üçüncü taraf yaş doğrulama hizmetleri, ödeme temelli yaş doğrulama, kullanıcı temelli yaş doğrulama, hesap sahibi onayı ya da ebeveyn iznine dayalı dolaylı yaş doğrulama modelleri, uygulamada yaygın olarak kullanılan yöntemler arasındadır¹. Bu modellerle alternatif olarak ise dijital kimlik altyapıları vasıtasıyla doğrulama yapılması, son dönemde giderek daha fazla tartışılan ve düzenleyici otoritelerin de gündemine giren bir yaklaşım olarak öne çıkmaktadır.

Dijital kimlikle doğrulama sıkça konuşulan bir konu olarak karşımıza çıkmakla birlikte dijital kimliğin ne olduğu ve dijital kimlikle doğrulama yönteminin nasıl uygulamaya alınacağı hakkında keskin sınırlar bulunmamaktadır. Birleşik Krallık tarafından yayımlanan Birleşik Krallık'ta dijital kimlik kullanımının hayata geçirilmesine ilişkin rehberde dijital kimlik "isim ve yaş gibi kimlik bilgilerinin dijital temsili" ola-

1 Ayşe ADIGÜZEL, Duygu AYTAÇ "Dijital Dünyada Çocukları Korumak: Yaş Doğrulama Modelleri ve Mahremiyet", Nazal Gündem Dergisi, Kış 2025, s.29, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026 https://nazaligundem.com/UserFiles/Press/nazal%C4%B1_gundem_30pdf-e9w7q3n4zi.pdf

rak tanımlanmıştır². Dijital kimlikle doğrulama yapılması, beyana dayalı doğrulamaya benzer yöntemlerin aksine doğrudan kimlik bilgisine eriştiğinden diğer doğrulama yöntemlerine kıyasla daha güvenilir bir kaynak sağlamaktadır. Bu bağlamda dijital kimlikle doğrulama yöntemleri, özellikle yaş doğrulama yükümlülüklerinin gündeme geldiği düzenlemelerde önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir. İşbu makale kapsamında ise dijital doğrulama alanında yaşanan önemli bir gelişme olan Missouri Yaş Doğrulama Düzenlemesi (**“Missouri Düzenlemesi”**) ile dijital kimlikle doğrulama hususunun Avrupa ve Türkiye’deki seyri incelenecektir.

1. DİJİTAL KİMLİKLE DOĞRULAMADA MISSOURI DÜZENLEMESİ ÖRNEĞİ

Dijital kimlikle doğrulama gerçekleştirilmesi konusunda oldukça önemli bir gelişme olan Missouri Düzenlemesi, Missouri Başsavcılığı (Missouri Attorney General) tarafından 30 Kasım 2025 tarihinde yürürlüğe koyulmuştur. Missouri Düzenlemesi, Amerika Birleşik Devletleri’nde (**“ABD”**) uygulamaya alınan yaş doğrulama yöntemi olarak dijital kimlikle doğrulamayı benimsemiş olan ilk düzenlemedir. Missouri Düzenlemesi, kamuya açık içeriğinin “%33’ü veya daha fazlası” (substantial portion) çocuklar için pornografik veya zararlı içerik niteliğinde olan internet siteleri veya uygulamalara erişim bakımından yaş doğrulaması zorunluluğu getirmektedir. Çocukların internet ortamında zararlı içeriklere maruz kalmasını önlemeyi amaçlayan söz konusu düzenleme, belirli durumlarda internet siteleri ve uygulamalar bakımından yaş doğrulama yükümlülüğü öngörmektedir. Buna göre, (i) bir kişi veya ticari kuruluş tarafından bir internet sitesinin, uygulamanın ya da sosyal medya platformlarının bağımsız bir cinsel içerik bölümünün işletilmesi, (ii) söz konusu sitenin, uygulamanın ya da platformun pornografik materyalin önemli bir kısmını içerdiğinin bilinmesi veya bu hususun göz ardı edilmesi ve (iii) ilgili içeriğin Missouri eyaletinde erişilebilir olması durumunda,

siteye, uygulamaya, platforma veya ilgili bölüme erişmeye çalışan kişinin on sekiz yaşından büyük olduğunun makul yaş doğrulama yöntemleri kullanılmaksızın doğrulanmadan erişime izin verilmesi hukuka aykırı bir ticari uygulama olarak kabul edilmektedir. Söz konusu düzenleme kapsamında arama motorları, yalnızca ilgili içeriğe erişim sağlanmasına imkân tanımları ve/veya başka bir internet sitesinin içeriğine bağlantı vermeleri gerekçeleriyle düzenlemeyi ihlâl etmiş sayılmayacaktır.

Yukarıda açıklanmış olan yaş doğrulaması yükümlülüğü ancak “makul doğrulama yöntemleri” ile doğrulama yapıldığında yerine getirilmiş sayılmaktadır. Makul doğrulama yöntemleri ise aynı düzenlemede, (i) dijital kimlik bilgisi sunmak ve (ii) yaştan doğrulanmasını sağlayan bir ticari yaş doğrulama sistemine uymak olarak iki ana yöntem belirtilerek açıklanmıştır. Ticari yaş doğrulama sistemine uymanın ise, devlet tarafından verilmiş kimlik belgesi veya kişinin yaşını doğrulamak için kamuya açık veya özel işlem verilerine dayanan ticari olarak makul bir yöntem ile gerçekleştirilebileceği yine aynı maddede düzenlenmiştir³. Söz konusu düzenlemenin teklif aşamasında sunulan metninde, ABD’de en az on milyon cihazda bulunan bir mobil işletim sistemi sağlayıcısı veya işletmecisi açısından söz konusu mobil işletim sisteminin, bir internet sitesi veya uygulamanın kullanabileceği bir dijital yaş doğrulama kimliği üretme ve sunma kapasitesine sahip olmaması halinde, bu işletim sistemini sağlayan veya işleten kişi ya da kuruluş bakımından bunun haksız, aldatıcı, dolandırıcılık teşkil eden veya başka şekilde hukuka aykırı bir uygulama sayılacağına ilişkin bir hükme de yer verilmiştir. Ancak söz konusu hüküm nihai metinde yer almamıştır.

Dijital kimlikle doğrulama zorunluluğu konusunda bir ilk olan Missouri Düzenlemesi, ABD’de başta olmak üzere dijital doğrulama alanında ilham kaynağı haline gelmiştir. ABD Temsilciler Meclisi üyesi Cumhuriyetçi Mary Miller, Missouri Düzenlemesi’ni örnek göstererek çevrim içi yetişkin içerikli internet sitelerinde ulusal düzeyde

2 UK Government. (n.d.). Digital identity., GOV.UK., Erişim tarihi: 06 Ocak 2026 <https://www.gov.uk/guidance/digital-identity?>

3 Missouri Secretary of State, 15 CSR 60-18.030 – Reasonable Age Verification Methods, Erişim Tarihi: 07 Ocak 2026. <https://www.sos.mo.gov/CMSImages/AdRules/csr/current/15csr/15c60-18.pdf>

yaş doğrulama zorunluluğu getiren federal bir yasa tasarısı sunmuştur⁴. Dijital kimlikle doğrulama ve Missouri Düzenlemesi'nin gitgide daha çok önem kazanacağı beklenen bir durum olmakla birlikte dijital kimlikle doğrulama yöntemine önerilecek alternatiflerle de önümüzdeki süreçte karşılaşılacağı değerlendirilmektedir.

2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE DİJİTAL KİMLİKLE DOĞRULAMA YAKLAŞIMLARI

Avrupa Birliği ("AB") içerisinde yaş doğrulama ve yaş güvencesi tartışmaları kapsamında AB hukukunda birbirini tamamlayan farklı enstrümanlar bulunmaktadır. Görsel / İşitsel Medya Hizmetleri Direktifi ("AVMSD") kapsamında reşit olmayan bireyleri olumsuz etkileyebilecek içeriklerin sınırlandırılmasına yönelik yaş doğrulama araçları ve teknik tedbirler dahil olmak üzere çeşitli önlemler öngörülmüştür⁵. İlgili düzenlemelere paralel şekilde Dijital Hizmetler Tüzüğü ("DSA"), çevrim içi hizmetlerde yüksek düzeyde mahremiyet, güvenlik ve emniyet hedeflerini ilkesel bir konuma getirmiştir⁶. Avrupa Veri Koruma Kurulu ("EDPB") ise yaş güvencesini "bir kişinin yaşını veya yaş aralığını farklı güven düzeylerinde belirlemeye yarayan yöntemleri kapsayan terim" olarak tanımlamış ve AB veri koruma hukuku kapsamında ilkeleri belirtmiştir.

EDPB'nin Statement 1/2025 sayılı belgesinde, yaş güvencesi kavramının Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü ("GVKT") ve DSA başta olmak üzere AB düzenlemelerinde yer alan hangi ilke ve yükümlülüklerle ilişkilendirildiği açıklığa kavuşturulmuştur. Örneğin, AVMSD'de yer alan

yaş doğrulama tedbirlerine yapılan atıflar, GVKT kapsamında çocukların rızasına ilişkin yaş rejimleri ve DSA kapsamında yaş doğrulamanın risk azaltma tedbiri olarak değerlendirilmesi hususlarına ilişkin Statement 1/2025 ile açıklık getirilmiştir. Böylelikle, yaş doğrulama sistemlerinin yalnızca çocukların korunması amacıyla değil aynı zamanda veri minimizasyonu, amaçla sınırlılık gibi veri koruma ilkeleriyle de beraber değerlendirilmesi gerektiği kurumsal düzeyde ortaya konulmuştur⁷.

AB kurumları geçtiğimiz 2025 yılı içerisinde yaş doğrulama alanında ilkesel tanımlamaların ötesinde somut uygulama araçları üretimi yönünde de adımlar atmıştır. Avrupa Komisyonu, DSA kapsamında küçüklerin korunmasına ilişkin tavsiye niteliğindeki kılavuzların 14 Temmuz 2025 tarihinde kabul edildiğini ve ilgili kılavuzların DSA'nın 28. maddesinde sayılmakta olan yükümlülüklerin yerine getirilmesine katkı sağlaması ve çevrim içi platformlarda kullanıcı dostu ve mahremiyeti koruyan yaş doğrulama yönteminin uygulanabilmesi için kullanılacağını duyurmuştur⁸. Avrupa Komisyonu tarafından kamuya açık olarak yayımlanan bilgilendirmede süreç (i) kullanıcının yaş doğrulama uygulaması indirmesi, (ii) yaş kanıtını içeren ulusal kimlik belgeleri / pasaport bilgilerinin yüklenmesi, (iii) ilgili belgelerden yaş doğrulamaya ilişkin kanıt üretilmesi ve (iv) anılan kanıtın söz konusu uygulamalarda kullanılarak ilgili kişi ile bağının kesilmesi suretiyle ek bir veri sunulmadan sadece gerekli sonucun verilmesi amaçlanmıştır. Söz konusu süreç kapsamında, ilgili kişilerin AB'de yaş sınırına tabi internet sitelerine erişiminde

4 H.R.1623 – SCREEN Act, 119th Cong. (20252026), Congress.gov. Erişim tarihi: 07 Ocak 2026, <https://www.congress.gov/bill/119th-congress/house-bill/1623?s=6&r=15>

5 European Union, "Directive (EU) 2018/1808 of the European Parliament and of the Council of 14 November 2018 amending Directive 2010/13/EU on audiovisual media services (Audiovisual Media Services Directive)", Official Journal of the European Union, OJ L 303/69, 28 Kasım 2018, Erişim Tarihi: 13 Ocak 2026
<https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2018/1808/oj>

6 European Union, "Regulation (EU) 2022/2065 of the European Parliament and of the Council of 19 October 2022 on a Single Market for Digital Services and amending Directive 2000/31/EC (Digital Services Act)", Official Journal of the European Union, OJ L 277/1, 27 Ekim 2022, Erişim Tarihi: 13 Ocak 2026

<https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2022/2065/oj>

7 European Data Protection Board (EDPB), "Statement 1/2025 on Age Assurance", 11 Şubat 2025, Erişim Tarihi: 13 Ocak 2026
https://www.edpb.europa.eu/system/files/2025-04/edpb_statement_20250211ageassurance_vi-2_en.pdf

8 European Commission, "Minimising the risks children and young people face online", 14 Temmuz 2025, Erişim Tarihi: 13 Ocak 2026
https://commission.europa.eu/news-and-media/news/minimising-risks-children-and-young-people-face-online-2025-07-14_en

kimlik veya tam yaş gibi kişisel verilerini paylaşmaksızın da yaşlarını ispat edebilmelerinin mümkün olacağı belirtilmiştir⁹. İlerleyen süreçte bu yaklaşım genişletilmiş ve 10 Ekim 2025 tarihinde Avrupa Dijital Kimlik Çerçevesi (European Digital Identity Framework) ile mobil bir uygulamanın geliştirilmesi ve bu uygulamanın ulusal kimlik cüzdanlarına entegrasyonunun sağlanması öngörülmüştür¹⁰. Avrupa Komisyonu tarafından bu doğrultuda yapılan açıklamalarda yaş doğrulama girişimi, “mini-wallet” olarak adlandırılmış olup bunun yanı sıra, 2026 yılı sonuna kadar hayata geçirilmesi hedeflenen EUID Wallet uygulamasının yaygınlaşmasıyla birlikte AB genelinde ortak bir altyapının oluşturulmasının öngörüldüğü ifade edilmiştir¹¹.

Bu çerçevede 2026 Ocak ayında Avrupa Parlamentosu Araştırma Servisi (“EPRS”) tarafından yayımlanan analiz notunda yaş doğrulama metodlarının teknik ve ilkesel dayanakların yanı sıra yaşanan olgusal problemler ortaya konmuştur. Anılan analiz notunda, yaş doğrulama yükümlülüklerinin üye devletler tarafından uygulanmaya başlanmasıyla birlikte sanal özel ağ (VPN) kullanımında belirgin bir artış gözlemlendiği ve bu artışın temel gerekçelerinin yaş doğrulama ve ülke bazı erişim kısıtlamalarına dayandığı tespit edilmiştir. Bu kapsamda EPRS, sanal özel ağlara getirilecek doğrulama yükümlülüklerinin anonimlik ve kişisel verilerin korunması açısından risk doğurabileceğini belirtmiş olup bu görüşe istinaden

alınabilecek teknik tedbirler arasında cihaz üzerinden yaş sinyali üretebilecek sistemlerin değerlendirilmesine odaklanmıştır¹².

Son olarak, AB’nin yaklaşımı sebebiyle uygulama ve denetim bakımından üye devletlerin teknik setleri de oluşmuştur. Fransa’da Görsel / İşitsel ve Dijital İletişim Düzenleme Kurumu (“Arcom”) pornografik içeriklere erişimde çocukların korunmasına yönelik asgari teknik gereklilikler dokümanı yayınlamıştır¹³. Arcom, ilgili dokümanda ulusal düzenlemeleri esas almakla birlikte söz konusu düzenlemelerin AB düzeyindeki ilkelerle uyumunun gözetilmesi gerektiğini belirtmiştir¹⁴.

3. DİJİTAL KİMLİK İLE DOĞRULAMA VE TÜRKİYE’DEKİ GELİŞMELER

Türkiye’de yaş doğrulama amacıyla dijital kimlik temelli doğrulama yöntemlerinin uygulanıp uygulanmayacağı henüz netlik kazanmamış olmakla birlikte, dijital kimlikle doğrulama uygulamalarının farklı alanlarda giderek yaygınlaştığı görülmektedir. Birçok internet sitesinde kullanıcı doğrulaması e-Devlet Kapısı üzerinden gerçekleştirilen dijital kimlik doğrulaması yoluyla yapılmakta olup örneğin, Sosyal Güvenlik Kurumu gibi kamu kurumlarının çevrim içi hizmetlerine erişmek için e-Devlet üzerinden kimlik doğrulaması zorunludur. Bu noktada e-Devlet Kapısı sisteminin benimsediği amaç, ilgili

9 European Commission, “Blueprint for an age verification solution to help protect minors online”, 9 Ekim 2025, Erişim Tarihi: 13 Ocak 2026 <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/factpages/blueprint-age-verification-solution-help-protect-minors-online>

10 European Commission, “Commission releases enhanced second version of the age-verification blueprint”, 10 Ekim 2025, Erişim Tarihi: 13 Ocak 2026

<https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/news/commission-releases-enhanced-second-version-age-verification-blueprint>

11 European Union, “Regulation (EU) 2024/1183 of the European Parliament and of the Council of 11 April 2024 amending Regulation (EU) No 910/2014 as regards establishing the European Digital Identity Framework”, Official Journal of the European Union, OJ L 114/1, 30 Nisan 2024, Erişim Tarihi: 13 Ocak 2026

<https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2024/1183/oj/eng>

12 European Parliamentary Research Service “Age Assurance in the Digital Environment: Regulatory Responses and Challenges”, EPRS Analytical Think-Tank, Study, PE 782.618, European Parliament, Ocak 2026, Erişim Tarihi: 2 Şubat 2026.

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2026/782618/EPRS_ATA\(2026\)782618_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2026/782618/EPRS_ATA(2026)782618_EN.pdf)

13 Arcom (Autorité de régulation de la communication audiovisuelle et numérique), “Access by minors to pornographic content: Arcom publishes its guidelines”, 11 Ekim 2024, Erişim Tarihi: 13 Ocak 2026, <https://www.arcom.fr/en/press/access-minors-pornographic-content-arcom-publishes-its-guidelines>

14 France, “Délibération n° 2024-20 du 9 octobre 2024 relative au référentiel déterminant les exigences techniques minimales applicables aux systèmes de vérification de l’âge...”, Journal officiel de la République française (JORF n° 0251 du 22 octobre 2024), Erişim Tarihi: 13 Ocak 2026 <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000050385836>

hizmetlere başvurmadan önce kullanıcının kim olduğunun devlet altyapısı üzerinden güvenli şekilde doğrulanmasını sağlamaktır. Ayrıca Türkiye’de NFC (Near Field Communication) teknolojisini kullanan Elektronik Kimlik Doğrulama Sistemi de aktif olarak kullanılmaktadır. İlgili sistem, çipli Türkiye Cumhuriyeti kimlik kartlarının telefon veya benzeri bir NFC okuyucu aracılığıyla okunması esasına dayanmakta olup bazı durumlarda kimlik kartındaki fotoğrafın kişinin yüzüyle eşleştirilmesi suretiyle biyometrik doğrulama da yapılabilmektedir.

Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de çocukların, başta sosyal medyadaki içerikler olmak üzere internet aracılığıyla zararlı içeriklere maruz kalması göz ardı edilemeyecek bir sorun haline gelmiştir. Bu kapsamda, 15 yaş altına yönelik sosyal medya düzenlemesini de içeren bir torba yasa teklifinin Türkiye Büyük Millet Meclisi gündemine getirileceğine ilişkin Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı tarafından açıklamalar yapılmıştır¹⁵. Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanı Mahinur Göktaş işbu teklifle ağ sağlayıcılarına, 15 yaşından küçük çocuklara hiçbir şekilde hizmet sunmama ve hesap açmama yükümlülüğü getirilmesini, çocuklar zararlı içeriklere maruz kalmadan etkili filtreleme sistemlerinin kurulmasını önerdiklerini dile getirmiştir. Çocukların 15 yaşından büyük olup olmadıklarına ilişkin doğrulamanın nasıl yapılacağına ilişkin ise henüz bir bilgi paylaşılmamıştır. Bahsi geçen teklifin yanı sıra “Dijital Ortamda Çocuk ve Gençlerin Korunmasına Dair Kanun Teklifi” de 8 Ocak 2026 tarihinde ilgili komisyonlara sunulmuştur¹⁶. Söz konusu kanun teklifi kapsamında sosyal ağ sağlayıcılarına yaş doğrulaması yapma zorunluluğu getirilmesi teklif edilmiş, fakat doğrulamanın gerçekleştirileceği yöntemle ilişkin bir bilgi verilmemiştir.

SONUÇ

Dijital doğrulama süreçleri özellikle internette pornografik ve yetişkin içeriklere erişimi-

nin gittikçe kolaylaşması ile hukuki tartışmalar da önemli bir yer edinmeye başlamıştır. Süreç kişisel veriler çerçevesinde potansiyel hak ihlallerinin ve kullanılacak mahremiyet artırıcı teknolojilerin kamu kurumları önünde tespiti ile somut bir olgusal gerçekliğe bürünmüş ve özellikle ABD ve AB kapsamında Missouri Düzenlemesi ile Avrupa Komisyonunun yaptığı çalışmalar neticesinde söz konusu süreçlere ilişkin düzenleyici kriterler ve kullanılacak teknik yöntemler belirlenmiştir. Benzer şekilde ülkemizde de devam eden dijital dönüşüm anlayışı, NFC teknolojisinin kimlik kartlarında kullanılmaya başlanması ve e-Devlet kullanımının yaygınlaşması ile benzeri atılımlarla halihazırda uygulanmakta olan düzenlemeleri kamu kurumları nezdinde de geliştirmek ve somutlaştırmak adına çalışılmaktadır. Bu çerçevede dijital doğrulama uygulamaları, farklı hukuk sistemlerinde benimsenen düzenleyici yaklaşımlar ve kullanılan teknik yöntemler itibarıyla, kişisel verilerin korunması ilkeleriyle birlikte değerlendirilmesi gereken çok katmanlı bir alan olarak ortaya çıkmaktadır.

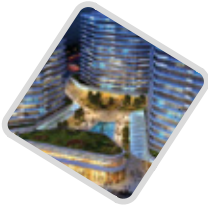
¹⁵ Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, “Bakanımız Göktaş’tan 15 yaş altına yönelik sosyal medya düzenlemesine ilişkin açıklama”, 05 Ocak 2026, Erişim Tarihi: 13 Ocak 2026

<https://www.aile.gov.tr/haberler/bakanimiz-goktastan-15-yas-altina-yonelik-sosyal-medya-duzenlemesine-iliskin-aciklama/>

¹⁶ Türkiye Büyük Millet Meclisi, “Cumhuriyet Halk Partisi Grup Başkanlığı – Dijital Ortamda Çocuk ve Gençlerin Korunması Hakkında Kanun Teklifi Metni”, 07 Ocak 2026, Erişim Tarihi: 12 Ocak 2026 <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D28/Y4/T2/WebOnergeMetni/3c6eab50-1fb7-4f31-be88-8280e370eca6.pdf>



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.