gündem
NAZALI
www.nazaligundem.com
ISSN 2602-3601 / 2026 YAZ / SAYI 36

ŞİRKET BİRLEŞME VE DEVRALMA SÜREÇLERİNDE KİŞİSEL VERİLERİN YURT İÇİNDE AKTARILMASININ KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI VE ŞİRKETLER HUKUKU KAPSAMINDA İNCELENMESİ
S. 6

805 SAYILI KANUN VE YARGITAY'IN GÜNCEL İÇTİHATLARI IŞIĞINDA YABANCI DİLDE DÜZENLENEN MİLLETLERARASI TAHKİM ANLAŞMALARININ GEÇERLİLİĞİ
S. 14

VARLIK BARIŞI DÜZENLEMELERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ İLE DANIŞTAY İÇTİHADININ YILLAR İÇİNDEKİ DÖNÜŞÜMÜ
S. 48

İŞTİRAK EDİLEN ŞİRKETİN TASFİYESİ NEDENİYLE DOĞAN ZARARIN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU
S. 62

gündem
NAZALI
HUKUK VE GÜNCEL YAŞAM DERGİSİ

ISSN: 2602-3601
YIL: 8 / 2026 YAZ / **SAYI:** 36

SAHİBİ
NAZALI Avukatlık Ortaklığı adına
ERSİN NAZALI

SORUMLU MÜDÜR
ÇAĞDAŞ GÜREN

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

Dergimiz üç ayda bir yayınlanır

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

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

İÇİNDEKİLER

6 ŞİRKET BİRLEŞME VE DEVRALMA SÜREÇLERİNDE KİŞİSEL VERİLERİN YURT İÇİNDE AKTARILMASININ KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI VE ŞİRKETLER HUKUKU KAPSAMINDA İNCELENMESİ

14 805 SAYILI KANUN VE YARGITAY'IN GÜNCEL İÇTİHATLARI IŞIĞINDA YABANCI DİLDE DÜZENLENEN MİLLETLERARASI TAHKİM ANLAŞMALARININ GEÇERLİLİĞİ

22 AYRIMCILIK YASAĞINDAN KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞE: İŞVERENİN EŞİT DAVRANMA BORCU

30 ULUSLARARASI SATIŞ SÖZLEŞMELERİNDE TESLİM ŞEKİLLERİ VE HUKUKİ KORUMA MEKANİZMALARI

36 GEÇİCİ 37. MADDE İSTİSNASI ŞARTLARI VE UYULMAMASI NEDENİYLE YAPILAN KDV TARHİYATININ İNDİRİMİ

40 VERGİYE UYUMLU MÜKELLEF İNDİRİMİNİN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

44 BORDRO SÜREÇLERİ: GÖRÜNMEYEN RİSKLERİN YÖNETİMİ

48 VARLIK BARIŞI DÜZENLEMELERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ İLE DANIŞTAY İÇTİHADININ YILLAR İÇİNDEKİ DÖNÜŞÜMÜ

54 KDV İADELERİNDE İNCELEMEYE TABİ MÜKELLEFLER KAPSAMINA ALINMA İŞLEMİNİN DAVA EDİLEBİLİRLİĞİ: VDDK'NIN E.2025/26, K.2026/6 SAYILI GÜNCEL İÇTİHADI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRME

62 İŞTİRAK EDİLEN ŞİRKETİN TASFİYESİ NEDENİYLE DOĞAN ZARARIN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

ÖNSÖZ

Sevgili Dostlar,

NAZALI Gündem Dergisi'nin 36. 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. Teknolojik dönüşümün hızlandığı, uluslararası ticaretin ve veri odaklı iş modellerinin önem kazandığı günümüzde; şirketlerin hukuki ve vergisel risklerini doğru yönetebilmeleri için güncel mevzuatın ve yargı kararlarının yakından takip edilmesi her zamankinden daha büyük önem taşımaktadır.

Ortak avukatlarımızdan Ayşe Ülkü Yalaz, avukatlarımız Kevser Afra Hasoğlu ve Candan Cengiz, şirket birleşme ve devralma süreçlerinde kişisel verilerin yurt içinde aktarılmasını kişisel verilerin korunması ve şirketler hukuku kapsamında ele aldıkları çalışmalarının ilk bölümüyle katkı sağladılar. Makalenin devamı ise bir sonraki sayımızda sizlerle buluşacaktır.

Avukatlarımız Bartu Şeşenoğlu ve Mehmet Ali Çakı, 805 Sayılı Kanun ve Yargıtay'ın güncel içtihatları ışığında yabancı dilde düzenlenen milletlerarası tahkim anlaşmalarının geçerliliğini kapsamlı bir şekilde değerlendirdiler.

Kıdemli avukatımız İrem Çıtak, işverenin eşit davranma borcunu ayrımcılık yasağından kurumsal sürdürülebilirliğe uzanan boyutlarıyla incelerken; avukatımız Arda Vural, uluslararası satış sözleşmelerinde teslim şekilleri ve hukuki koruma mekanizmalarını uygulamadaki güncel gelişmeler çerçevesinde ele aldı.

Vergi alanındaki çalışmalarımızda ise stajyer avukatımız Sena Güvenç, iştirak edilen şirketin tasfiyesi nedeniyle doğan zararın kurumlar vergisi karşısındaki durumunu güncel Danıştay kararları ışığında değerlendirirken; KDV İade Müdürümüz Aslıhan Kavran ile KDV İade Müdür Yardımcımız Yunus Emre Durak, Geçici 37. madde istisnasının uygulanma şartları ile bu şartlara uyulmaması nedeniyle yapılan KDV tarhiyatlarının indirim konusu yapılıp yapılamayacağını ele aldılar.

Bu sayımızda ayrıca, Kıdemli Bordro Müdürümüz Serkan Çınar, bordro süreçlerinde işletmeler açısından göz ardı edilebilen risk alanlarını ve etkin yönetim mekanizmalarını değerlendirdi. Kıdemli KDV İade Asistanımız Doğukan Deniz İyidoğan ise elektronik karşıt inceleme tutanağı uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile 1 Temmuz 2026 itibarıyla başlayan zorunlu uygulamayı uygulamacılar açısından inceledi.

Bir sonraki sayımızda yeniden bir araya gelmeyi temenni ediyor, sizlere sağlıklı, huzurlu ve keyifli bir yaz dönemi diliyoruz.

Keyifli okumalar.
NAZALI GÜNDEM

BİZDEN HABERLER

- ***BİRLEŞME VE DEVRALMA İŞLEMLERİNDE GÜNCEL TRENDLERİ WEBINARIMIZDA ELE ALDIK***

Bu webinarımızda, birleşme ve devralma (M&A) işlemlerinde öne çıkan güncel trendler ve uygulamada karşılaşılan kritik risk alanları çok yönlü olarak ele alınmıştır. Ticaret hukuku, kişisel verilerin korunması, finans, vergi ve rekabet hukuku perspektiflerinden değerlendirilen süreçlerde; işlem yapılandırmaları, hukuki ve finansal risk yönetimi ile tarafların dikkat etmesi gereken temel hususlar kapsamlı şekilde incelenmiştir. Ayrıca alanında uzman konuşmacıların katkılarıyla, M&A işlemlerinde güncel piyasa dinamikleri, stratejik yaklaşım yöntemleri ve uygulamaya yönelik pratik değerlendirmeler paylaşılmıştır.

- ***"REKABET HUKUKU VE HAKSIZ FİYAT ÇERÇEVESİNDE FİYAT KONTROLLERİ" KONULU WEBINARIMIZI GERÇEKLEŞTİRDİK***

17 Haziran 2026 tarihinde gerçekleştirdiğimiz webinarımızda, Türkiye'de fiyat kontrolleri ve rekabet hukuku alanındaki güncel gelişmeler ele alınmıştır. Haksız Fiyat Değerlendirme Kurulu'nun yetkileri, Anayasa Mahkemesi'nin ilgili iptal kararı ve beyaz et sektörüne yönelik ceza soruşturmalarının rekabet hukuku bakımından doğurduğu sonuçlar değerlendirilmiştir.

Ayrıca Rekabet Kurumu'nun fiyatlandırma uygulamalarına yaklaşımı, kartel ve aşırı fiyatlandırma riskleri ile şirketlerin fiyat politikalarında dikkat etmesi gereken hukuki uyum süreçlerine ilişkin pratik değerlendirmeler paylaşılmıştır.

ŞİRKET BİRLEŞME VE DEVRALMA SÜREÇLERİNDE KİŞİSEL VERİLERİN YURT İÇİNDE AKTARILMASININ KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI VE ŞİRKETLER HUKUKU KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Ayşe Ülkü YALAZ
Ortak Avukat

Koray KILIÇEL
Avukat

Candan CENGİZ
Avukat

Değerli katkılarından dolayı Av. Tuğçe Levi, Av. Ece Gürkan ve Av. Kevser Afra Hasoğlu'na içten teşekkürlerimizle.

ÖZET

Kişisel veriler, günümüz dijital ekonomisinde şirketler için yalnızca bir kaynak değil aynı zamanda rekabet avantajı sağlayan stratejik bir varlık niteliği taşımaktadır. Müşteri sadakati, pazarlama gücü ve operasyonel verimlilik gibi pek çok temel unsur, kişisel verilerin etkin kullanımına dayanmaktadır. Bu doğrultuda, şirket birleşmeleri ve devralmaları finansal ve hukuki sonuçlarının yanı sıra kişisel veri işleme süreçlerinde de kapsamlı bir yeniden yapılandırmayı beraberinde getirmektedir. Bu yazımızda veri sorumlusu hukuki statüsünü haiz şirketlerin birleşme ve devralma süreçlerinde kişisel verilerin işlenmesi özelinde dikkat edilmesi gereken hususlar, kişisel verilerin korunması ve şirketler hukuku mevzuatı çerçevesinde mercek altına alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kişisel Veri, Kişisel Veri Aktarımı, İnceleme, Due Diligence, Birleşme, Devralma, Bölünme.

GİRİŞ

Şirketler, ticari faaliyetlerini sürdürürken çalışan ve çalışan adaylarından müşterilerine, tedarikçilerinden iş ortaklarına kadar geniş bir yelpazede farklı ilgili kişi grubuna mensup ilgili kişilerin kişisel verilerini işlemekte ve bu kapsamda 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu **("KVKK")** ile KVKK'ya dayalı ilgili ikincil düzenlemeler başta olmak üzere kişisel verilerin korunması alanını ilgilendiren diğer tüm düzenlemeler **("KVK Düzenlemeleri")** çerçevesinde veri sorumlusu ve/veya veri işleyen hukuki statüsü ile muhtelif hukuki yükümlülükler üstlenmektedirler. Bu doğrultuda, birleşme ve devralma işlemlerinin öncesinde yapılan hukuki, vergisel, finansal veya sair durum tespitine/incelemelere *(="due diligence" = "DD")* ve akabinde gerçekleştiren tüm yapısal değişiklik işlemlerine konu kişisel veri işleme faaliyetleri diğerlerinin yanı sıra, KVK Düzenlemeleri'ne uygun şekilde yürütülmelidir.

İşbu makalenin kapsamı, yalnızca tüzel kişiliği haiz şirketlerin DD ve yapısal değişiklik süreçlerindeki kişisel veri işleme faaliyetleriyle sınırlıdır. Türk veri koruma mevzuatı uyarınca, adi ortaklık ve benzeri şahıs şirketleri doğrudan gerçek kişi olarak addedildiğinden bu tür şahıs şirketlerine ilişkin kişisel veriler tüzel kişilerden farklı şekilde ele alınmalı ve ayrı bir değerlendirmeye tabi tutulmalıdır.

1. ŞİRKET BİRLEŞME VE DEVRALMALARINA YÖNELİK EKSERİYETLE KARŞIMIZA ÇIKAN İŞLEM TİPLERİNE GENEL BAKIŞ

Şirket birleşme ve devralmaları ticari hayatın dinamik yapısının önemli bir parçası olup farklı hukuki işlem türleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu hukuki işlemler, genellikle pay devri *(share transfer)*, malvarlığı devri *(asset transfer)*, birleşme *(merger)* ve bölünme *(demerger)* şeklinde sınıflandırılmaktadır. Her bir işlem, hukuki mahiyeti gereği kişisel verilerin korunması hukuku tahtında da farklı hüküm ve sonuçlar doğurabilecektir. Ekseriyetle karşımıza çıkan işlem yapılarına ve ihtiva ettiği süreçlere yönelik genel bakışımız aşağıdaki gibidir.

a. Pay Devri:

Pay devri, hedef şirketin paylarının tamamının yahut bir kısmının mevcut pay sahipleri tarafından kendi aralarında veya üçüncü kişiye/kişilere devredildiği bir işlem tipidir. Bu işlem sonucunda şirketin tüzel kişiliği değişmez veya sona ermez. Bu işlem yalnızca şirketin pay sahipliği yapısının farklılaşmasına yol açmaktadır. Pay sahipliği değişikliği, kontrol değişikliği hükümleri ve işlem için öngörülen koşullar saklı olmak ve ayrıca değerlendirmek üzere şirketin taraf olduğu sözleşmeleri ve sahip olduğu varlıkları etkilememektedir. Yine somut işlem özelinde değişkenlik gösterebilecek olmakla birlikte, bu işlemin tarafları ekseriyetle payları satın almak isteyen alıcı taraflar ile paylarını satmak isteyen satıcı pay sahipleridir. Payları satışa konu edilen şirket de belli işlemlerde sözleşmelerin tarafı yapılabilmektedir. Bunun haricinde garantörler gibi işleme yönelik belli taraflar lehine güvence veren kişiler de işlemlerin tarafı haline gelebilmektedir.

b. Malvarlığı Devri:

Malvarlığı devri, bir şirketin belirli varlıklarının ve bu doğrultuda ekseriyetle yükümlülüklerinin[1] devralan tarafa devredildiği bir işlem tipi olup bu işlemin tarafı ekseriyetle varlıkları devreden şirket ile varlıkları devralmak isteyen şirkettir. Bu işlemde de garantörler gibi farklı işlem tarafları somut olayın koşullarına göre işleme dahil edilebilmektedir. Bu tür işlemlerde devredilen unsurların kapsamı ve bu unsurlara ilişkin hak ve yükümlülüklerin geçişi büyük ölçüde sözleşmesel düzenlemelere tabidir. Malvarlığı devri yapılarında külli halefiyet değil, cüz'i halefiyet söz konusudur; bu nedenle devralan taraf sadece açıkça devraldığı hak ve borçlardan sorumlu olmaktadır. Bu işlemde malvarlığı unsurları devre konu edildiğinden pay devrinden farklı olarak, devredilen malvarlığı unsurları ve bunların ihtiva ettiği kişisel veriler var ise söz konusu kişisel verilerin ayrı bir tüzel kişiliğin kontrolüne geçmesi söz konusudur.

c. Birleşme:

Birleşme işlemi, iki veya daha fazla şirketin tek bir tüzel kişilik altında birleşmesi yoluyla gerçekleşmektedir. Bu yapı, ya bir şirketin diğerine devrolması suretiyle yapılan devralma şeklinde birleşme ya da her iki şirketin sona erip yeni bir tüzel kişiliğin ortaya çıkması yoluyla gerçekleştirilen yeni kuruluş şeklinde birleşme olarak vuku bulmaktadır.

Birleşme işlemi, hangi yöntemle yapılırsa yapılsın infisah, diğer bir ifadeyle şirketin hukuken sona ermesi, unsurunu barındırmaktadır. Devralma şeklinde birleşme söz konusu olduğunda devrolan şirket açısından, yeni kuruluş şeklinde birleşme söz konusu olduğunda ise birleşen tüm şirketler bakımından infisah söz konusu olmaktadır. Buna karşılık, ister mevcut bir şirketin diğerini devralması yoluyla ister yeni bir şirket kurulması suretiyle gerçekleşmiş olsun sona erme, şirketin tüm hak ve borçlarının ortadan kalktığı anlamına gelmemektedir. Aksine, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun **("TTK")** 153'üncü maddesi uyarınca, birleşme sonucu ortaya çıkan / devam eden tüzel kişilik, külli halefiyet ilkesi gereğince devrolan şirket(ler)in tüm hak ve borçlarına kendiliğinden halef olmaktadır.

d. Bölünme:

Bölünme, özünde mevcut bir şirketin malvarlığının tamamının veya belirli bir kısmının bir veya birden fazla mevcut ya da yeni kurulacak şirkete bölünme yoluyla devredilmesi suretiyle gerçekleşmektedir. Bölünme, tam bölünme yoluyla şirketin tamamen sona erip malvarlığının iki ya da daha fazla şirkete geçmesi şeklinde kurgulanabileceği gibi kısmi bölünmede olduğu gibi şirketin tüzel kişiliği sona ermeden, şirkete ait bazı iş kollarının, bir ticari işletmenin veya ilgili mevzuat izin verdiği ölçüde belli varlıkların başka bir şirkete kısmi bölünme yolu ile devredilmesi biçiminde de kurgulanabilecektir. Tam bölünmede şirketin tüzel kişiliği sona erdiğinden külli halefiyet ilkesi devreye girer ve devralan şirket(ler), bölünen şirketin hak ve borçlarına halef olur. Kısmi bölünmede ise, sadece belirli bir iş kolu, ticari işletme yahut mevzuatın cevaz verdiği varlıklar kısmi bölünmeye konu edildiğinden devrin kapsamı ve şekli sözleşmesel düzenlemelere tabidir. Bu nedenle kısmi bölünmeye cüz'i halefiyet ilkesi uygulanır.

---

1 *Arkan, Sabih; Ticari İşletme Hukuku, 15. Baskı, Ankara 2011, s. 34; Kendigelen, Abuzer (Ülgen, Hüseyin/Helvacı, Mehmet/Kaya, Arslan/Nomer Ertan, N. Füsun); Ticari İşletme Hukuku, 3. Bası, İstanbul 2009, s. 42.*

2. DD SÜREÇLERİNDE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI TAHTINDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

DD süreçlerine dahil olan aktörleri incelediğimizde karşımıza henüz birleşme, devralma veya bölünmenin TTK kapsamındaki sonuçları doğmadan belli bazı kişisel verileri aktaran veya bunlar kendisine aktarılan hedef şirket, hedef şirket pay sahipleri, alıcılar, bunların danışmanları ve DD kapsamında sunulan bilgi ve belgelerin yönetimini sağlayan veri odası hizmet sağlayıcıları gibi farklı işleme faaliyeti yürüten kişiler karşımıza çıkmaktadır. Özellikle pay devri işlemleri başta olmak üzere birleşme ve devralma süreçlerinde hedef şirketin veya hedef şirkete ait devre konu olan malvarlığı unsurlarının mevcut durumunun sağlıklı biçimde tespit edilebilmesi ve buna bağlı olarak değerlemesinin isabetli şekilde yapılabilmesi adına kapsamlı bir inceleme yapılması, diğer bir ifadeyle DD sürecinin yürütülmesi ekseriyetle gerekmektedir. Bu noktada, söz konusu durum tespitinin yapılabilmesi adına alıcı ve danışmanları ile DD kapsamında bilgi ve belge paylaşımı yapılabilmekte olup ilgili bilgi ve belgelerin kişisel veri ihtiva etmesi oldukça muhtemeldir. Ekseriyetle KVK Düzenlemeleri'ne uyum, işlem hızı nedeniyle göz ardı edildiğinden bu makalenin amacı bu gibi işlem süreçlerinde de ilgili düzenlemeler çerçevesinde önem arz eden uyum başlıkları bakımından farkındalık oluşturmaktır. Zira, DD süreçlerine konu tüm kişisel veri işleme faaliyetlerinin, başta KVKK olmak üzere ilgili mevzuatta düzenlenen yükümlülüklere uygun şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Bu çerçevede makalemizin bu kısmında rekabet mevzuatından doğan gerekliliklerden de ilgili olduğu ölçüde kısaca bahsedilmekle birlikte ilgili düzenlemeler bu makalenin ana konusunu oluşturmamaktadır.

2.1. Genel İlkelere Uyum

DD süreçlerinde, kişisel verilerin aktarımı da dahil olmak üzere tüm kişisel veri işleme faaliyetlerinin, KVKK'nın 4'üncü maddesinde sayılan ilkelere uygun şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Söz konusu genel ilkeler arasında yer alan 'işlendikleri amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma ilkesi' (veri minimizasyonu / ölçülülük ilkesi) gereğince, kişisel veri işlenen tüm süreçlerde temel yaklaşım asgari seviyede veri toplanması ve işlenmesi olmalıdır. Ek olarak, ölçülülük ilkesi gereğince, kişisel veri işleme faaliyeti ile gerçekleştirilmesi istenen amaç arasında makul bir dengenin kurulması, diğer bir ifadeyle kişisel veri işlemenin, amacı gerçekleştirecek ölçüde olması gerekmektedir. Bu kapsamda, işlenen verilerin belirlenen amaçların gerçekleştirilebilmesine elverişli olması zorunlu olup amacın gerçekleştirilmesiyle ilgili olmayan veya ihtiyaç duyulmayan kişisel verilerin işlenmesinden kaçınılmalıdır[2].

Kişisel verilerin potansiyel alıcılara aktarılması sürecinde öncelikle veri minimizasyonu ilkesi kapsamında, aktarımı planlanan her bir kişisel veri açısından söz konusu verinin DD süreci bakımından doğrudan gerekli olup olmadığı titizlikle değerlendirilmelidir. Zira, kişisel veri ihtiva etmeyen bilgilerin paylaşımı ile elde edilmek istenen amaca (örn. çalışanların olası tazminat ödemelerine ilişkin hesaplamalar) ulaşılabilmesi halinde, kişisel veri aktarımı yapılmaksızın (örn. çalışanları belirli veya belirlenebilir kılmadan yalnızca anonim bilgi paylaşımı) sürecin yürütülmesi önem arz etmektedir. Öte yandan, anılan yaklaşımın yetersiz kaldığı durumlarda ise, kişisel verilerin ek güvenlik tedbirleri alınarak (örn. takma ad kullanılarak (pseudonymisation) aktarılması tavsiye edilmektedir.

Öğrenilmesi halinde ilgili kişi hakkında ayrımcılık yapılmasına veya mağduriyet yaşamasına neden olabilecek nitelikteki KVKK'nın 6'ncı maddesinde listelenen özel nitelikli kişisel veriler bakımından (örn. engellilik bilgisi, sendika üyeliği bilgisi, gebelik bilgisi) ise genel ilkelere uyum ve aktarımın hukuki dayanağı çok daha sıkı bir şekilde değerlendirilmelidir. Bu noktada, takma ad kullanılarak aktarım yapılması halinde dahi söz konusu verilerin kişisel veri niteliği ortadan kalkmayacağından[3] anonimleştirilmemiş herhangi bir bilginin aktarımından kaçınılmalıdır.

---

2 *Kişisel Verilerin Korunması Kurumu, "Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler Rehberi" KVKK Yayınları No: 99, Haziran 2025, s. 14-15, Erişim Tarihi: 15 Ağustos 2025 - https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/12345/Temel-Ilkeler-Rehberi*

3 *European Data Protection Board, "Guidelines 01/2025 on Pseudonymisation", paragraf 22, Temmuz 2025, Erişim Tarihi: 15 Ağustos 2025 https://www.edpb.europa.eu/system/files/2025-01/edpb_guidelines_202501_pseudonymisation_en.pdf*
Ayrıca bkz. General Court, T-557/20 sayılı SRB v EDPS kararı.

2.2. İdari ve Teknik Tedbirler

KVKK'nın 12'nci maddesi uyarınca veri sorumluları, işlenen kişisel verilerin niteliğine uygun şekilde gerekli her türlü teknik ve idari tedbiri alma yükümlülüğü altındadır. Bu kapsamda, Kişisel Verileri Koruma Kurumu tarafından yayımlanan Kişisel Veri Güvenliği Rehberi (İdari ve Teknik Tedbirler), 15.02.2022 tarihli kullanıcı güvenliğine ilişkin teknik ve idari tedbirler hakkında kamuoyu duyurusu ve Kişisel Verileri Koruma Kurulunun 31.01.2018 tarihli ve 2018/10 sayılı kararı başta olmak üzere, yetkili otorite tarafından kamuoyu ile paylaşılan kaynaklar, DD sürecinde kişisel veri içeren bilgi ve/veya belgelerin veri odasına yüklenmesi ile takip eden yapısal değişiklik işlemleri çerçevesinde gerçekleştirilen veri aktarımlarında veri güvenliğinin sağlanması adına alınması gereken teknik ve idari tedbirler bakımından yol gösterici niteliktedir.

Bu süreçte, aktarıma konu olacak kişisel veri türlerinin belirlenmesi, bu doğrultuda söz konusu verilerin maruz kalabileceği güvenlik risklerinin değerlendirilmesi ve özellikle özel nitelikli kişisel verilere ilişkin aktarımların söz konusu olduğu durumlarda gerekli ek özel güvenlik tedbirlerinin (örn. verilerin kriptografik yöntemler kullanılarak muhafaza edilmesi, uzaktan erişim halinde en az iki kademeli kimlik doğrulama yapılması, işlem kayıtlarının güvenli olarak loglanması) uygulanması gerekmektedir. Anılan süreçlerde, kişisel verilere erişen kişilerin rollerinin ve sorumluluklarının açıkça tanımlanması, erişimin yalnızca görev icrası için gerekli kişilerle sınırlı tutulması ve bilmesi gereken prensibi *(need to know principle)* doğrultusunda yapılandırılması veri güvenliği bakımından önemli tedbirlerdir.

Bu çerçevede DD sürecine dahil olması gereken kişiler (Örn. veri odası hizmet sağlayıcı, karşı taraf danışmanları, alıcı taraf vb.) tespit edildikten sonra, bu kişilerle ayrıca gizlilik, kişisel verilerin aktarımı ve korunmasına dair sözleşmelerin akdedilmesi de oldukça önemli ve zorunlu idari tedbirler arasındadır. Bu çerçevede, ilgili sözleşmeler rekabet mevzuatından doğan bir kavram olan ve belli hallerde rekabet mevzuatı gereği zorunlu tutulan temiz ekip / bağımsız inceleme ekibi sözleşmeleri *(= "Clean Team Sözleşmeleri")* ile karıştırılmamalıdır. Temiz ekip sözleşmeleri her ne kadar gizlilik ve kişisel verilerin korunmasına dair yükümlülükleri barındırması halinde ilgili amaca hizmet edebilecek olsa da asıl amacı rekabeti korumak olup doğrudan kişisel verilerin korunması amacına hizmet etmez[4]. Bu sözleşmeler sınırlı kişilerle akdedildiğinden ve sınırlı süreli olduğundan, KVK Düzenlemeleri gereği sürece dahil olan tüm taraflarla bu sözleşmelerden bağımsız kişisel verilerin aktarımı ve korunmasına dair sözleşmeler yapılması gerekebileceği atlanmamalıdır.

Özellikle, DD aşamasında sıklıkla kullanılan sanal veri odaları aracılığıyla alıcı taraflara gizli bilgilerle birlikte kişisel verilerin de aktarılması söz konusu olabileceğinden bu platformların teknik ve idari önlemlerle desteklenmesi büyük önem arz etmektedir. Ayrıca, Kişisel Veri Güvenliği Rehberi'nde belirtildiği üzere, kişisel verilerin mümkün olduğunca azaltılması ilkesi[5] kapsamında, işleme amacı sona eren, güncelliğini yitiren veya herhangi bir hukuki dayanağı kalmayan kişisel verilerin belirlenmesi, güvenli biçimde silinmesi, yok edilmesi veya anonim hale getirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla DD sürecinin sonunda sanal veri odalarında yer alan verilerin imha edilerek erişim yetkilerinin kapatıldığından emin olunması elzemdir.

---

4 *Temiz ekip / bağımsız inceleme ekibi (clean team) uygulamasının rekabet hukuku perspektifinden önemine ilişkin daha detaylı bilgi için Rekabet departmanımız tarafından hazırlanan "Birleşme / Devralma Tarafları Arasında İşlem Öncesinde Gerçekleşen Bilgi Paylaşımının Rekabet Hukuku Kapsamında Değerlendirilmesi" konulu makaleyi inceleyebilirsiniz.*

Ayrıca bkz. Metin PEKTAŞ, Beyza SARIPINAR, Alper YANAR, "Birleşme / Devralma Tarafları Arasında İşlem Öncesinde Gerçekleşen Bilgi Paylaşımının Rekabet Hukuku Kapsamında Değerlendirilmesi", Erişim Tarihi: 15 Ağustos 2025

https://nazali.av.tr/birlesme-devralma-taraflari-arasinda-islem-oncesinde-gerceklesen-bilgi-paylasiminin-rekabet-hukuku-kapsaminda-degerlendirilmesi/

5 *Kişisel Verileri Koruma Kurumu, "Kişisel Veri Güvenliği Rehberi (Teknik ve İdari Tedbirler)" KVKK Yayınları, s.12, Erişim Tarihi: 15 Ağustos 2025*
https://www.kvkk.gov.tr/yayinlar/veri_guvenligi_rehberi.pdf

2.3. DD Süreçlerinde Yurt İçinde Yerleşik Potansiyel Alıcı Şirketlere Kişisel Veri Aktarımlarının Hukuki Sebepleri

Hedef şirketten alıcı şirkete aktarılacak kişisel verilerin niteliği ile bu verilerin işlenmesine ve aktarılmasına ilişkin hukuki sebeplerin belirlenmesi, yukarıda detaylı şekilde açıklandığı üzere söz konusu aktarımın KVKK'da yer alan genel ilkelere uygunluğunun ve alınabilecek idari ve teknik tedbirlerin değerlendirilmesi kritik önem taşımaktadır[6]. Akabinde, DD aşamasında yurt içinde yerleşik üçüncü taraf alıcı şirketlere gerçekleştirilecek kişisel veri aktarımlarının KVKK'nın 8'inci maddesine uygun şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Bu kapsamda açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

A. <u>Genel Nitelikli Kişisel Verilerin Yurt İçinde Aktarımı:</u>

DD sürecine özgü özel bir yasal düzenleme bulunmaması nedeniyle genel nitelikli kişisel verilerin yurt içinde aktarımı, KVKK'nın 5'inci maddesi kapsamında yer alan hukuki sebeplerinden en az birine dayalı olarak gerçekleştirilebilecektir. Belirtilen kişisel verilerin aktarımına ilişkin hukuki sebeplerden, DD süreçleri bakımından öne çıkanlar aşağıda incelenmektedir:

- <u>Bir hakkın tesisi, kullanılması veya korunması için veri işlemenin zorunlu olması:</u> DD aşamasında, kişisel veri ihtiva eden müşterilere ait sözleşmeler ve benzeri belgeler her ne kadar hedef şirketin değerlemesine doğrudan etki eder nitelikte olsa da anılan verilerin DD sürecinde hedef şirketten alıcı şirkete aktarılmasının doğrudan bir hakkın kullanımı veya korunmasına hizmet ettiği her durumda ileri sürülemeyecektir. Dolayısıyla, bu işleme şartının DD aşamasında her somut olay bakımından geçerli bir dayanak oluşturamayacağını değerlendirmekteyiz.

- <u>İlgili kişinin temek hak ve özgürlüklerine zarar vermemek kaydıyla, veri sorumlusunun meşru menfaatleri için veri işlenmesinin zorunlu olması:</u> DD aşamasında, kişisel verilerin hedef şirketin meşru menfaatine dayalı olarak alıcı şirkete aktarılıp aktarılamayacağı değerlendirilirken söz konusu aktarımın ilgili kişilerin temel hak ve özgürlükleri üzerindeki potansiyel etkisi mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır. Bu çerçevede, aktarılacak kişisel verilerin niteliği, kapsamı, içeriği, ilgili kişiler üzerindeki etkisi, veri aktarımının şeffaflığı, alıcı tarafın konumu ve alınan idari ve teknik güvenlik önlemleri ve benzeri hususlar dikkate alınarak bir denge testi gerçekleştirilmelidir. Her ne kadar mevzuatımızda birleşme ve devralma süreçlerinde kişisel veri aktarımına özgü doğrudan özel bir düzenleme bulunmasa da Kişisel Verileri Koruma Kurumu tarafından yayımlanan Örneklerle Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Rehber'de açıklandığı üzere, bir işletmenin devralınması, satılması ve benzeri potansiyel yapısal değişikliklerde, alıcı tarafın, hedef şirketin çalışanlarının kişisel verilerinin dahil olduğu bilgi ve belgeleri incelemesi meşru menfaat kapsamında değerlendirilebilmektedir[7]. Benzer şekilde, hedef şirketin tedarikçi ve/veya iş ortağı ağı da ticari değer taşıdığından DD kapsamında tedarikçilerin, iş ortaklarının ve hatta bunların yetkililerinin, çalışanlarının veya gerçek kişi hissedarlarının kişisel verilerinin aktarılması söz konusu olabilmektedir. Bu aktarımlar bakımından da yukarıdaki yaklaşım esastır. DD aşamasında hedef şirketin değerlemesi açısından kritik öneme sahip bir diğer husus ise, hedef şirketin müşteri ve/veya kullanıcı potansiyelidir. Bu aşamada henüz birleşme, devralma veya bölünmenin TTK bakımından hukuki sonuçları doğmamış olup yalnızca ön inceleme süreci yürütülmektedir. Bu aşamada, müşteri ve/veya kullanıcı kişisel verilerinin doğrudan veri odasına yüklenmesi, denge testini geçemeyeceği ve bu nedenle meşru menfaat hukuki sebebine dayanılamayacağı ön görüsüyle tavsiye edilmemektedir.

---

6 *Information Commissioner's Office (ICO), "Due Diligence When Sharing Data Following Mergers and Acquisitions" Erişim Tarihi: 15 Ağustos 2025 https://ico.org.uk/for-organisations/uk-gdpr-guidance-and-resources/data-sharing/data-sharing-a-code-of-practice/due-diligence/*

7 *Kişisel Verileri Koruma Kurumu, "Örneklerle Kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Rehber", KVKK Yayınları No:52, Erişim Tarihi: 15 Ağustos 2025 https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/32ff74f6-9798-405a-b3d2-b42d28423fde.pdf*

- İlgili kişinin açık rızasının bulunması: Öncelikle belirtmek gerekir ki bilindiği üzere açık rıza, KVKK uyarınca kişisel veri işlemenin hukuka uygunluk sebeplerinden biri olup yalnızca diğer hukuki işleme sebeplerinin bulunmadığı hallerde son çare (last resort)[8] olarak başvurulmalıdır. Aksi durum, ilgili kişinin yanıltılması sonucunu doğuracak ve neticede hukuka ve dürüstlük kuralına aykırılık teşkil edecektir[9]. Bu nedenle, DD süreçlerinde kişisel veri aktarımına yönelik açık rızaya başvurulmadan önce söz konusu aktarıma dayanak oluşturabilecek farklı herhangi bir veri işleme sebebinin bulunmadığından emin olunması gerekmektedir. Kaldı ki açık rızaya başvurulması hem işleme dair gizlilik yükümlülüklerinin ihlâli riskini doğurabilecek hem de operasyonel açıdan uygulaması oldukça güç olacaktır.

B. Özel Nitelikli Kişisel Verilerin Yurt İçinde Aktarımı:

DD sürecine özgü özel bir yasal düzenleme bulunmaması nedeniyle özel nitelikli kişisel verilerin yurt içinde aktarımı, KVKK'nın 6'ncı maddesi kapsamında düzenlenen hukuki sebeplerinden en az birine dayalı olarak gerçekleştirilebilecektir. KVKK kapsamında, özel nitelikli kişisel verilerin ifşasının ilgili kişiler üzerindeki potansiyel olumsuz etkileri göz önünde bulundurularak bunların işlenmesine ilişkin hukuki sebepler, genel nitelikli kişisel verilerin işlenmesine ilişkin hukuki sebeplerden daha sınırlı halleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla genel nitelikli kişisel verilerin aksine bu verilerin aktarımı meşru menfaat hukuki sebebine dayandırılamayacaktır. Özel nitelikli verilerin DD sürecinde hedef şirketten alıcı şirkete aktarılmasının doğrudan bir hakkın kullanımı veya korunmasına hizmet ettiği de her somut olay bakımından ileri sürülemeyecektir. Bu noktada son çare olarak açık rızaya başvurulabilecekse de açık rıza alınması yukarıda açıkladığımız riskleri ve zorlukları beraberinde getirecektir. Açıklanan sebeplerle, DD aşamasında özel nitelikli kişisel verilerin mümkünse veri aktarımı kapsamı dışında tutulması önerilmektedir.

2.4. DD Süreçlerinde Yurt Dışında Yerleşik Tedarikçilere, Potansiyel Alıcı Şirketlere ve Danışmanlarına Kişisel Veri Aktarımlarının Hukuki Sebepleri

DD ve devamındaki yapısal değişiklik süreçlerinde, alıcı şirketin, temsilcilerinin, danışmanlarının veya veri odası hizmet sağlayıcılarının yurt dışında yerleşik olması halinde, hedef şirketten yurt dışına kişisel veri aktarımı gündeme gelebilecektir. Bu durumda, yurt dışına gerçekleştirilecek kişisel veri aktarımlarının yalnızca KVKK'nın 5'inci ve 6'ncı maddelerinde düzenlenen veri işleme şartlarından en az birine dayanması yeterli olmayıp ayrıca KVKK'nın 9'uncu maddesinde düzenlenen yurt dışına veri aktarım rejimine de uygunluk sağlanması gerekmektedir. Yukarıda yurt içi aktarımlar bakımından genel ilkeler ile birlikte veri güvenliği bakımından altını çizdiğimiz hususlar yurt dışı aktarımları bakımından da aynen geçerlidir. KVKK'nın 9'uncu maddesi özelinde açıklamalarımız ise aşağıda yer almaktadır.

Uygulamada DD süreçleri kapsamında gerçekleştirilen birçok yurt dışı aktarımının, veri sorumlusunun olağan ve sürekli veri işleme faaliyetlerinin bir parçasını oluşturmayan; belirli bir işlem, inceleme veya müzakere süreci ile sınırlı kalan ve süreklilik arz etmeyen arızi aktarımlar niteliğinde olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, yalnızca belirli bir birleşme, devralma veya yatırım işleminin değerlendirilmesi amacıyla sınırlı süre boyunca ve sınırlı kişi gruplarına gerçekleştirilen veri paylaşımları arızi aktarım olarak değerlendirilebilecektir. Buna karşılık, DD sürecinde kullanılan veri odasının yurt dışı sunucular üzerinde sürekli barındırılması, aynı grup şirketleri arasında sistematik erişim sağlanması veya işlem sonrasında verilerin yurt dışındaki altyapılarda muhafaza edilmeye devam edilmesi gibi durumlarda, aktarımın

8 *European Data Protection Board (EDPB), "Guidelines 1/2024 on processing of personal data based on Article 6(1)(f) GDPR", Erişim Tarihi: 15 Ağustos 2025*
https://edpb.europa.eu/system/files/2024-10/edpb_guidelines_202401_legitimateinterest_en.pdf

9 *Kişisel Verilerin Korunması Kurumu, "Kişisel Verilerin İşlenmesine İlişkin Temel İlkeler Rehberi" KVKK Yayınları No:99, s. 7-8, Erişim Tarihi: 15 Ağustos 2025*
https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/9feefe58-9b0f-49c9-a0c7-2b2eb8c012bb.pdf

arızi nitelikte olduğunun ileri sürülmesi güçleşebilecektir. Bu çerçevede, aktarımın arızi nitelikte olması, KVKK'nın 9'uncu maddesi tahtında önem arz etmekte olup uygun güvencelere dayalı aktarım mekanizmalarının somut olayda uygulanamadığı hallerde ilgili kişinin aktarıma ilişkin açık rızasının alınması gündeme gelebilecektir.

***

Yukarıda detaylı şekilde açıklandığı üzere, DD sürecinin hem taraflar açısından etkin bir biçimde yürütülebilmesi hem de olası yaptırım risklerinden ari tutulabilmesi için her bir işleme faaliyetinin hukuka uygunluğu titizlikle değerlendirilmelidir. Bu incelemenin ardından tarafların yapısal değişiklik işlemini gerçekleştirme konusunda mutabakata varmaları halinde ise, gerçekleştirilecek yapısal değişiklik işleminin türüne bağlı olarak şirket yapısının yeniden şekillendirilmesi ve bu çerçevede kişisel verileri de içeren unsurların devri gündeme gelmektedir.

Bu makale iki kısımda yayınlanacak olup bu ilk bölümünde KVK Düzenlemeleri yönünden DD süreçleri kapsamında ortaya çıkan önemli konu başlıkları ele alınmıştır. Bir sonraki **NAZALI Gündem** sayısında yayımlanacak makalemizin ikinci kısmında ise, kişisel verilerin ve dolayısıyla alınan açık rızalar ile ticari elektronik ileti onaylarının KVK Düzenlemeleri ve ticari elektronik iletişime yönelik mevzuat düzenlemeleri tahtında akıbeti bakımından her bir işlem tipi özelinde dikkat edilmesi gereken hususlar ele alınacaktır.

805 SAYILI KANUN VE YARGITAY'IN GÜNCEL İÇTİHATLARI IŞIĞINDA YABANCI DİLDE DÜZENLENEN MİLLETLERARASI TAHKİM ANLAŞMALARININ GEÇERLİLİĞİ

Bartu ŞEŞENOĞLU
Stj. Avukat

Mehmet Ali ÇAKI
Avukat

ÖZET

Bu çalışmada, 805 sayılı İktisadi Müesseselerde Mecburî Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun[1]'un yabancı dilde düzenlenen milletlerarası tahkim anlaşmalarının geçerliliği üzerindeki etkisi incelenmektedir. Milletlerarası ticari ilişkilerde bu sözleşmelerin ve bu sözleşmelerde yer alan tahkim şartlarının yabancı dilde düzenlenmesi yaygın bir uygulamadır. Ancak, 805 sayılı Kanun'un Türkçe kullanma zorunluluğuna ilişkin hükümleri, uygulamada tahkim kayıtlarının geçerliliğine ilişkin tartışmalara yol açmaktadır. Bu kapsamda, tahkim anlaşmalarının geçerliliğine ilişkin bu tartışmaların; New York Sözleşmesi, Avrupa Sözleşmesi, 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu ve Yargıtay kararları çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Milletlerarası Tahkim, Tahkim Anlaşması, 805 Sayılı Kanun, Türkçe Kullanma Zorunluluğu, Yabancı Dilde Tahkim Şartı, Yargıtay Kararları.

GİRİŞ

Milletlerarası ticari ilişkilerin gelişmesiyle birlikte, devlet yargısının yanında alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri de önem kazanmıştır. Bu yöntemlerin başında gelen tahkim, tarafların aralarında doğmuş veya doğabilecek uyuşmazlıkları devlet mahkemeleri yerine hakem veya hakem kurulu aracılığıyla çözmeyi kabul ettikleri özel bir uyuşmazlık çözüm mekanizmasıdır. Tahkim yargılamasında uyuşmazlık, tarafların iradesi doğrultusunda seçilen bağımsız hakemler tarafından çözümlenmekte ve verilen hakem kararları birçok ülkede mahkeme kararları gibi icra edilebilmektedir.

Tahkimin günümüzde özellikle uluslararası ticarette yer alan aktörler tarafından yaygın şekilde tercih edilmesinin temel sebepleri arasında; yargılamanın daha hızlı yürütülmesi, taraflara gizlilik sağlaması, uyuşmazlığın teknik uzmanlığa sahip hakemler tarafından incelenebilmesi ve taraf iradesine geniş ölçüde önem verilmesi yer almaktadır. Özellikle milletlerarası ticari uyuşmazlıklarda taraflar, farklı devlet mahkemelerinde yargılanmanın doğurabileceği tarafsızlık endişelerini ortadan kaldırmak amacıyla tahkimi tercih etmektedir. Bunun yanında New York Sözleşmesi sayesinde hakem kararlarının çok sayıda devlette tanınıyor ve kolaylıkla tenfiz edilebiliyor olması tahkimi uluslararası ticaret hayatında son derece güçlü bir uyuşmazlık çözüm yöntemi hâline getirmiştir.

Tahkimin milletlerarası ticari uyuşmazlıklarda yaygın biçimde tercih edilmesi, tahkim şartlarının yer aldığı sözleşmelerin niteliğini de önemli hâle getirmektedir. Milletlerarası ticari sözleşmeler, tarafların farklı devletlerde bulunması, sözleşmenin birden fazla hukuk sistemiyle bağlantı kurması ve ticari iletişimde İngilizcenin yaygın biçimde kullanılması nedeniyle çoğu zaman yabancı dilde hazırlanmaktadır [2]. Bu sözleşmelerin içinde yer alan tahkim şartları da genellikle aynı dilde düzenlenmekte

1 *İktisadi Müesseselerde Mecburî Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun, Kanun No. 805, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026, https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.805.pdf*

2 *Emre ESEN, "İktisadi Müesseselerde Mecburî Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun'un Milletlerarası Tahkim Anlaşmaları Üzerindeki Etkisi", Public and Private International Law Bulletin, C. 40, S. 1, 2020, s. 207, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026, https://doi.org/10.26650/ppil.2020.40.1.0024*

ve tarafların uyuşmazlıkların tahkim yoluyla çözülmesine yönelik iradesini ortaya koymaktadır.

Türk hukukunda ise bu noktada 805 sayılı İktisadi Müesseselerde Mecburî Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun ("805 sayılı Kanun") devreye girmektedir. 1926 yılında yürürlüğe giren söz konusu kanun, Türk tabiiyetindeki şirket ve müesseselerin[3] Türkiye dâhilindeki işlem, sözleşme, yazışma, hesap ve defterlerini Türkçe tutmalarını zorunlu kılmaktadır. Ancak günümüz uluslararası ticaret düzeninde ağırlıklı olarak İngilizce olmak üzere yabancı dillerde sözleşme yapılması olağan hale gelmiş ve 805 sayılı Kanun'un milletlerarası tahkim anlaşmalarına bizzat uygulanıp uygulanamayacağı, birbiriyle farklı yönde olan Yargıtay kararları ile birlikte önemli tartışmaları beraberinde getirmiştir.

Şöyle ki devam eden başlıklarda ayrıntısına yer verdiğimiz Yargıtay'ın bazı kararlarında Türk şirketlerinin birbirleri ile akdettikleri Türkçe dışında bir dilde düzenlenen tahkim şartlarının geçersiz olduğu kabul edilmiştir. Bazı kararlarında ise taraflardan birinin yabancı olduğu durumlarda uyuşmazlığın yabancılık unsuru taşıdığı gerekçesiyle tahkim anlaşmasının geçerli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum, bir yandan sözleşme özgürlüğü ile tahkim iradesinin korunması, diğer yandan ise emredici nitelikteki dil kurallarının uygulanması arasında hassas bir denge kurulmasını gerekli kılmaktadır.

1. TÜRK HUKUKUNDA TÜRKÇE KULLANMA ZORUNLULUĞUNUN KANUNİ DÜZENLEMELER IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Cumhuriyet'in erken dönemlerinde millileşme hareketinin ön planda olması ve Türkçe'nin kullanımının yaygın hale getirilmesi devlet tarafından kabul edilmiş ve uygulanmış bir politikadır. 805 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği dönemde yabancı şirketlerin kendi dillerinde sözleşme yapmaları, yazışma yürütmeleri ve defter tutmaları, hem devletin bu şirketleri mali ve idari yönden denetlemesini zorlaştırmakta hem de Türkçe dışında dil bilmeyen kişilerin ticari hayata katılımını ve hak arama imkânlarını sınırlamaktaydı. Bu nedenle söz konusu 805 sayılı Kanun, aynı zamanda Ülkenin ekonomik bağımsızlık anlayışıyla da bağlantılı tarihsel bir düzenleme niteliği taşımaktadır.

Bununla birlikte, 805 sayılı Kanun'un kabul edildiği dönemin ekonomik ve ticari koşulları ile günümüz koşulları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Günümüzde ticari hayatın uluslararası niteliği, yabancı yatırımların artması ve sözleşmelerin çoğu zaman birden fazla hukuk sistemiyle bağlantılı olarak kurulması karşısında, 805 sayılı Kanun'un uygulanmasına bazı eleştiriler getirilmiştir. Nitekim öğretide de 805 sayılı Kanun'un, özellikle sözleşmeler bakımından günümüz ihtiyaçlarına uygun düşmediği ve yürürlükten kaldırılması gerektiği ifade edilmektedir[4]. Ne var ki kanun koyucunun sonraki tarihli düzenlemelerinde de bu eleştirilerin dikkate alındığını tespit etmek güçtür. Öyle ki 2008 yılında 5728 sayılı Kanun ile 805 sayılı Kanun'un 7. maddesinde değişiklik yapılmış ve kanun hükümlerine aykırı hareket eden kişiler bakımından adli para cezası öngörülmüştür. Bu durum, kanun koyucunun 805 sayılı Kanun'un varlığından haberdar olduğunu ve 805 sayılı Kanun'u açıkça yürürlükten kaldırmak yerine sınırlı bir değişiklikle yürürlükte tutmayı tercih ettiğini göstermektedir[5]. 2012'de yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu[6]'nun 65. maddesinde, defterlerin ve gerekli diğer kayıtların Türkçe tutulacağı açıkça düzenlenmiştir. Buna göre, ticari defterler ve gerekli kayıtlar Türkçe tutulmalı; kısaltma, rakam, harf ve sembol kullanılması hâlinde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir. Benzer şekilde, 10 Ocak 1961'de yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, başlığı 16 Temmuz 2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle değiştirilen 215. maddesinde de ilgili Kanun'a göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının zorunlu olduğu

3 *Türk kanunlarına göre Türkiye'de kurulmuş tüzel kişiler.*

4 *ESEN, s. 208.*

5 *Lexpera, "İktisadi Müesseselerde Mecburî Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun", Kanun No. 805, m. 5, Değişik madde: 23/01/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun m. 5, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026,*
https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/kanunlar/iktisadi-muesseselerde-mecburi-turkce-kullanilmasi-hakkinda-kanun-805

6 *6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 13.01.2011, RG 14.02.2011/27846, m. 65, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6102&MevzuatTertip=5&MevzuatTur=1*

belirtilmiştir. Ancak aynı hükümde, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt yapılabileceği de kabul edilmiştir[7]. Bu düzenlemeler, kanun koyucunun ticari defterler, kayıtlar ve mali denetim bakımından Türkçe kullanma iradesini 805 sayılı Kanun'un yanında ayrıca özel kanun hükümleriyle ortaya koyduğunu göstermektedir.

Belirtmemiz gerekir ki 805 sayılı Kanun'un sözleşmeler bakımından Türkçe zorunluluğu getiren hükümleri, öğretide de Anayasa'nın 48. maddesiyle bağdaşmadığı gerekçesiyle eleştirilmektedir[8]. Günümüz ticari hayatında yabancı dilde sözleşme yapılmasının olağan hâle geldiği dikkate alındığında, 805 sayılı Kanun'un sözleşmeler bakımından katı şekilde uygulanması hem sözleşme özgürlüğüyle hem de milletlerarası ticaretin gerekleriyle uyumsuz sonuçlara yol açabilmektedir.

805 sayılı Kanun'un tarihsel amacı ile günümüz ticari hayatının ihtiyaçları birlikte değerlendirildiğinde kanunun kabul edildiği dönemdeki dil politikası ve ekonomik şartların günümüz dünyasının ihtiyaçlarına da cevap vermediği ortadır. Bu sebeple, özellikle milletlerarası tahkim anlaşmaları bakımından, taraf iradesi ve sözleşme özgürlüğü esas alınmalı; tahkim şartının sırf yabancı dilde düzenlenmiş olması, her ne kadar kanunun emredici hükmüne ve bazı Yargıtay uygulamalarının aksine olsa da tek başına geçersizlik sebebi olarak kabul edilmemelidir.

2. 805 SAYILI KANUN'UN MİLLETLERARASI TAHKİM ANLAŞMALARI BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ

Bir sözleşmenin belirli bir dilde düzenlenmesinin gerekip gerekmediği, esasen sözleşmenin şekline ilişkin bir meseledir[9]. Bu nedenle, yabancı dilde düzenlenen bir tahkim anlaşmasının geçerli olup olmadığı değerlendirilirken, öncelikle tahkim anlaşmasının şekli ve buna bağlı olarak geçerliliği için hangi hukukun uygulanacağı belirlenmelidir. 805 sayılı Kanun, 1926 yılında kabul edilmiş ve kapsamına giren sözleşmeler bakımından Türkçe kullanma zorunluluğu öngörmüştür. Ancak kanun koyucunun daha sonraki dönemde milletlerarası tahkim alanında kabul ettiği düzenlemeler ve Türkiye'nin taraf olduğu milletlerarası sözleşmeler, milletlerarası tahkim anlaşmalarının şekli bakımından kanundan bağımsız özel bir uygulama alanı oluşturmuştur[10]. Öyle ki 805 sayılı Kanun'un kabul edildiği dönemde milletlerarası ticari tahkimin günümüzdeki ölçüde yaygın olmadığı bir gerçektir. Bu nedenle, kanun koyucunun söz konusu düzenlemeyi kaleme alırken milletlerarası ticari tahkim anlaşmalarını kapsama yönünde bir irade ortaya koymadığı da ileri sürülebilir.

Bu kapsamda öncelikle Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve İcrası Hakkındaki 1958 tarihli New York Sözleşmesi önem taşımaktadır[11]. Türkiye, sözleşmeyi karşılıklılık esası ve ticari uyuşmazlıklarla sınırlı olmak üzere uygulayacağını beyan etmiştir. New York Sözleşmesi, tahkim anlaşmalarının yazılı olmasını aramakla birlikte, bu anlaşmaların hangi dilde düzenlenmesi gerektiğine ilişkin herhangi bir sınırlama getirmemektedir. Dolayısıyla New York Sözleşmesi'nin aradığı yazılı şekil şartını taşıyan bir tahkim anlaşmasının, sırf Türkçe dışında bir dilde düzenlenmiş olması sebebiyle geçersiz sayılması sözleşmenin amacıyla bağdaşmaz. New York Sözleşmesi'nin Türk hukukundaki etkisi, 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun'un 1. maddesinin 2. fıkrası ile de desteklenmektedir. Anılan hükümde, Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu milletlerarası sözleşme hükümlerinin saklı olduğu açıkça belirtilmiştir[12].

---

7 *213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10703, m. 215, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTertip=4&MevzuatTur=1*

8 *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun Numarası: 2709, Kabul Tarihi: 18.10.1982, RG 09.11.1982/17863, m. 48, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2709&MevzuatTertip=5&MevzuatTur=1*

9 *Bkz. Kemal OĞUZMAN ve M. Turgut ÖZ, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 16. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2018, s. 142-143; Fikret EREN, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 18. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 273; Necip KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Borçlar Hukukuna Giriş Hukukî İşlem Sözleşme, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2008, s. 278-279.*

10 *ESEN, s. 209.*

11 *Yabancı Hakem Kararlarının Tanınması ve İcrası Hakkındaki New York Sözleşmesi, RG 25.09.1991/21002.*

12 *5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 27.11.2007, RG 12.12.2007/26728, m. 1/2, Eri-*

805 sayılı Kanun'dan sonra kabul edilen bir diğer önemli düzenleme ise Milletlerarası Ticarî Hakemlik Konusundaki 1961 Tarihli Avrupa (Cenevre) Sözleşmesi'dir[13].Bu Sözleşme, milletlerarası ticari işlemlerden doğmuş veya doğabilecek uyuşmazlıkların çözümü için yapılan tahkim anlaşmalarına uygulanmaktadır. Sözleşme'nin I(1)(a) maddesi uyarınca, tahkim anlaşmasının akdedildiği sırada mutat meskenleri veya iş merkezleri farklı âkit devletlerde bulunan gerçek veya tüzel kişiler arasındaki milletlerarası ticari tahkim anlaşmaları Sözleşme kapsamına girmektedir. Avrupa Sözleşmesi'nin I(2)(a) maddesi ise tahkim anlaşmasının şekline ilişkin özel bir düzenleme getirmektedir. Buna göre tahkim anlaşması, asıl sözleşmeye konulan bir tahkim şartı şeklinde yapılabileceği gibi, taraflar arasında ayrıca akdedilen bağımsız bir tahkim sözleşmesi şeklinde de yapılabilir. Söz konusu hüküm, tahkim anlaşmasının yazılı olarak ortaya konulmasını aramakta; ancak tahkim anlaşmasının belirli bir dilde yapılması gerektiğine dair herhangi bir koşul öngörmemektedir. Bu nedenle, Avrupa Sözleşmesi kapsamına giren bir tahkim anlaşması, anılan hükümde aranan şekil koşullarını taşıdığı sürece, yalnızca yabancı dilde düzenlenmiş olması nedeniyle en azından Avrupa Sözleşmesi hükümleri gereği geçersiz kabul edilmemelidir.

Benzer yaklaşım, 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu'nda da görülmektedir. Kanunun 4. maddesinin 2. fıkrasına göre tahkim anlaşması yazılı şekilde yapılmalıdır. Yazılı şekil şartının yerine getirilmiş sayılması için tahkim anlaşmasının taraflarca imzalanmış yazılı bir belgede yer alması, taraflar arasında teati edilen mektup, telgraf, teleks, faks gibi iletişim araçlarıyla veya elektronik ortamda ortaya konulması ya da dava dilekçesinde tahkim anlaşmasının varlığının ileri sürülmesine karşı tarafın cevap dilekçesinde itiraz etmemesi bu kanun uyarınca yeterlidir. Ayrıca asıl sözleşmenin bir parçası hâline getirilmek amacıyla tahkim şartı içeren bir belgeye yollama yapılması hâlinde de geçerli bir tahkim anlaşmasının varlığı kabul edilmektedir[14].

Görüldüğü üzere, Milletlerarası Tahkim Kanunu da tahkim anlaşmasının yazılı şekilde yapılmasını yeterli görmüş; buna karşılık tahkim anlaşmasının Türkçe düzenlenmesi gerektiğine dair herhangi bir şart öngörmemiştir. Bu durum, kanun koyucunun milletlerarası tahkim anlaşmaları bakımından dil yerine yazılı şekil unsurunu esas aldığını göstermektedir. Dolayısıyla New York Sözleşmesi, Avrupa Sözleşmesi ve Milletlerarası Tahkim Kanunu birlikte değerlendirildiğinde, milletlerarası tahkim anlaşmalarının şekli bakımından özel bir hukukî düzen kabul edildiği sonucuna varılmalıdır.

Kanaatimizce, yabancılık unsuru taşıyan tahkim anlaşmalarının sırf Türkçe düzenlenmemiş olması sebebiyle geçersiz sayılması Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası antlaşmalar ve milletlerarası tahkime ilişkin olarak ihtisas ettiği kanunu düzenlemeler çerçevesinde isabetli değildir. Farklı bir ifadeyle 805 sayılı Kanun, Türkiye'nin taraf olduğu söz konusu uluslararası antlaşmalar ve bu antlaşmalara dayanılarak kabul edilen diğer kanuni düzenlemelerle uyumlu bir sistematik içinde değildir. Kanundan sonraki dönemdeki gelişmeler milletlerarası tahkim anlaşmalarının geçerliliği bakımından belirleyici unsurun anlaşmanın dili değil bu sözleşmelerin yazılı şekilde yapılmış olması gerektiği üzerinde yoğunlaşmaktadır.

3. YARGI KARARLARI IŞIĞINDA YABANCI DİLDE DÜZENLENEN TAHKİM ANLAŞMALARININ GEÇERLİLİĞİ

805 sayılı Kanun'un yabancı dilde düzenlenen tahkim anlaşmalarına etkisi konusunda yargı içtihatlarında yeknesak bir yaklaşım bulunmamaktadır. Kararlardaki temel ayrım, taraflardan birinin yabancı olduğu ilişkiler ile her iki tarafın Türk olduğu, ancak uyuşmazlığın yabancılık unsuru taşıdığı hâller bakımından ortaya çıkmaktadır.

şim Tarihi: 06 Ocak 2026, https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5718.pdf

13 *Milletlerarası Ticarî Hakemlik Konusundaki 21 Nisan 1961 Tarihli Avrupa Sözleşmesi, RG 23.09.1991/21000.*

14 *4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu, Kabul Tarihi: 21.06.2001, RG 05.07.2001/24453, m. 4/2, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026, https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4686.doc*

A. Taraflardan Birinin Yabancı Olduğu Hâllerde Yabancı Dilde Düzenlenen Sözleşmeleri Geçerli Kabul Eden Kararlar

Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin 14.06.2007 tarihli kararında[15], taraflardan birinin yabancı şirket olduğu ve İngilizce düzenlenen münhasır mali müşavirlik sözleşmesinde yer alan tahkim şartının geçerliliği incelenmiştir. Tahkim şartının, sözleşmenin yabancı dilde düzenlenmiş olması nedeniyle 805 sayılı Kanun'a aykırı ve kesin hükümsüz olduğu ileri sürülmüştür.

Yargıtay, sözleşmelerin Türkçe düzenlenmesine ilişkin zorunluluğun 805 sayılı Kanun'un 1. maddesinde Türk şirketleri bakımından öngörüldüğünü; yabancı şirketlere ilişkin 2. maddede ise sözleşmelerin Türkçe yapılmasının açıkça zorunlu tutulmadığını belirtmiştir. Bu nedenle, Türk şirketi ile yabancı şirket arasında yabancı dilde akdedilen sözleşmedeki tahkim şartının yalnızca kullanılan dil nedeniyle geçersiz sayılamayacağı sonucuna ulaşmıştır[16].

İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 12. Hukuk Dairesinin 13.02.2020 tarihli kararı[17] da aynı yöndedir. Türk şirketi ile yabancı şirket arasındaki İngilizce satış sözleşmesinden kaynaklanan uyuşmazlıkta davacı, tahkim şartının 805 sayılı Kanun uyarınca geçersiz olduğunu ileri sürmüştür. Bölge Adliye Mahkemesi, sözleşmenin taraflarından birinin yabancı şirket olması nedeniyle 805 sayılı Kanun'un 1. maddesinin uygulanamayacağını kabul etmiş ve tahkim ilk itirazını yerinde bulmuştur.

Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin 05.11.2024 tarihli kararında[18] da benzer bir yaklaşım benimsenmiştir. Türk şirketi ile yabancı şirket arasında İngilizce düzenlenen sözleşmeye dayanılarak verilen yabancı hakem kararının tenfizi talep edilmiş; sözleşmenin ve tahkim şartının İngilizce olması nedeniyle 805 sayılı Kanun'a aykırılık bulunduğu yönündeki itiraz reddedilmiştir. Taraflardan birinin yabancı olması ve uyuşmazlığın yabancılık unsuru taşıması dikkate alınarak yabancı hakem kararının tenfizine karar verilmiştir.

Bu kararlarda ulaşılan sonuç isabetli olmakla birlikte, milletlerarası nitelikteki tahkim anlaşmalarının şekli geçerliliğinin 805 sayılı Kanun üzerinden değil milletlerarası tahkime ilişkin özel hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi daha uygun olurdu.

B. Yabancılık Unsuruna Rağmen Tahkim Şartını Geçersiz veya İleri Sürülemez Kabul Eden Kararlar

Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin 28.02.2014 tarihli kararına[19] konu uyuşmazlık, İsviçre tabiiyetindeki bir şirket ile Türk şirketi arasında İngilizce düzenlenen lisans ve distribütörlük sözleşmesinden kaynaklanmıştır. Davalı Türk şirketi sözleşmedeki tahkim şartına dayanmış; ancak ilk derece mahkemesi, esas sözleşmenin süresinin sona ermesiyle tahkim şartının da sona erdiği gerekçesiyle tahkim itirazını reddetmiştir.

Yargıtay, sözleşmenin İngilizce düzenlenmiş olması nedeniyle 805 sayılı Kanun uyarınca tahkim şartının geçerli olmadığını kabul ederek tahkim itirazının reddini onamıştır. İlk derece mahkemesinin gerekçesi tahkim anlaşmasının asıl sözleşmeden bağımsızlığı ilkesiyle bağdaşmadığı gibi, Yargıtay'ın 805 sayılı Kanun'a dayanan gerekçesi de eleştiriye açıktır. Zira taraflardan biri yabancı şirket olup tahkim anlaşması yabancılık unsuru taşıyan bir ticari ilişkiye ilişkindir.

---

15 *Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, E. 2007/5129, K. 2007/9050, T. 14.06.2007, Lexpera, Erişim Tarihi: 6 Ocak 2026, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hd-e-2007-5129-k-2007-9050-t-14-6-2007.*

16 *ESEN, s.222.*

17 *İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 12. Hukuk Dairesi, E. 2020/19, K. 2020/184, T. 13.02.2020, Lexpera, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-adliye-mahkemesi/istanbul-bam12-hd-e-2020-19-k-2020-184-t-13-2-2020*

18 *Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, E. 2023/6163, K. 2024/7745, T. 05.11.2024, Lexpera, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2023-6163-k-2024-7745-t-5-11-2024*

19 *Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, E. 2014/1385, K. 2014/3815, T. 28.02.2014, Lexpera, Erişim Tarihi: 10 Temmuz 2026, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2014-1385-k-2014-3815-t-28-2-2014.*

Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin 26.09.2017 tarihli kararında[20] da İsviçre şirketi ile Türk şirketi arasında İngilizce düzenlenen lisans ve distribütörlük sözleşmesi incelenmiştir. Davalı Türk şirketinin tahkim ilk itirazı başlangıçta kabul edilmiş ancak bozma sonrasında ilk derece mahkemesi, 805 sayılı Kanun'un 4. maddesi uyarınca davalı Türk şirketinin İngilizce kaleme alınmış tahkim şartına dayanamayacağı sonucuna ulaşmıştır. Yargıtay da bu kararı onamıştır[21].

2014 ve 2017 tarihli kararlar aynı yaklaşımı yansıtmakla birlikte yaptırımın niteliği bakımından farklılaşmaktadır. İlk kararda tahkim şartının geçerli olmadığı belirtilirken ikinci kararda Türk şirketinin yabancı dildeki tahkim şartına dayanamayacağı kabul edilmiştir. Bu farklılık, Kanun'un 4. maddesindeki yaptırımın ne olması gerektiği konusunda belirsizlik meydana getirmektedir.[22]

C. HER İKİ TARAFIN TÜRK OLDUĞU UYUŞMAZLIKLARA İLİŞKİN KARARLAR

Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin 05.02.2019 tarihli kararında[23], başlangıçta yabancı şirket ile Türk şirketi arasında İngilizce olarak akdedilen acentelik sözleşmesi daha sonra bir Türk şirketine devredilmiş ve sözleşmenin her iki tarafı Türk şirketi hâline gelmiştir. Yargıtay, uyuşmazlık tarihinde tarafların Türk şirketleri olduğunu esas alarak Kanun'un 1. maddesini uygulamış ve İngilizce tahkim şartını geçersiz kabul etmiştir.

Kararın doğrudan Türk şirketi ile yabancı şirket arasındaki bir sözleşmeye ilişkin olmadığına dikkat edilmelidir. Yargıtay, değerlendirmesini sözleşmenin devri sonucunda ortaya çıkan iki Türk şirketli yapı üzerinden yapmıştır.

Buna karşılık Yargıtay 15. Hukuk Dairesinin 02.10.2020 tarihli kararında[24], tarafların her ikisi de Türk olmasına rağmen uyuşmazlığın 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu anlamında yabancılık unsuru taşıdığı kabul edilmiştir. Bu nedenle yabancı dilde düzenlenen tahkim anlaşmasının 805 sayılı Kanun'a aykırı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu karar, tarafların tabiiyetinden ziyade tahkim ilişkisinin milletlerarası niteliğini esas alması bakımından önemlidir. Böylece, her iki taraf Türk olsa dahi, uyuşmazlığın Milletlerarası Tahkim Kanunu kapsamında yabancılık unsuru taşıması hâlinde tahkim anlaşmasının şekli geçerliliğinin milletlerarası tahkim hükümlerine göre değerlendirilmesi gerektiği kabul edilmiştir.

D. İÇTİHATLARIN ORTAYA KOYDUĞU EĞİLİM

İncelenen kararlarda iki farklı yaklaşımın bulunduğu görülmektedir. Birinci yaklaşım, taraflardan birinin yabancı şirket olması veya uyuşmazlığın milletlerarası nitelik taşıması hâlinde yabancı dildeki tahkim şartını geçerli kabul etmektedir. İkinci yaklaşım ise yabancılık unsuruna rağmen 805 sayılı Kanun'u uygulayarak tahkim şartını geçersiz veya Türk şirketi tarafından ileri sürülemez saymaktadır. Tahkim anlaşmalarının şekli bakımdan geçerliliklerini etkileyecek belirleyici ölçüt, tarafların yalnızca hangi hukuka tabi olduğu üzerinden değil tahkim ilişkisinin Milletlerarası Tahkim Kanunu anlamında yabancılık unsuru taşıyıp taşımadığı üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu ölçütün benimsenmesi hâlinde, mevcut içtihatlardan hareketle günümüz ticari uygulamalarının ihtiyaçlarına cevap veren, öngörülebilir ve yeknesak bir yargısal uygulamanın oluşması mümkün olacaktır.

---

20 *Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, E. 2016/5836, K. 2017/4720, T. 26.09.2017, Lexpera, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2016-5836-k-2017-4720-t-26-9-2017*

21 *ESEN, s.229.*

22 *Öğretide bir görüş, 805 sayılı Kanun'un 4. maddesindeki yaptırımın butlan olduğunu kabul etmektedir. Diğer görüşe göre ise yabancı dilde düzenlenen belge geçersiz olmayıp yalnızca Türkçe kullanma zorunluluğuna tabi şirket veya müessese lehine dikkate alınamaz; dolayısıyla yaptırım, geçerlilikten ziyade ispat hukukuna ilişkindir.*

23 *Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, E. 2017/5003, K. 2019/842, T. 05.02.2019, Lexpera, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2017-5003-k-2019-842-t-5-2-2019*

24 *Yargıtay 15. Hukuk Dairesi, E. 2020/1714, K. 2020/2652, T. 02.10.2020, Lexpera, Erişim Tarihi: 06 Ocak 2026, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/e-2020-1714-k-2020-2652-t-2-10-2020*

SONUÇ

Sonuç olarak, Kanun kabul edildiği dönemin ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkmış olmakla birlikte, günümüz milletlerarası ticaret hayatı bakımından işlevini büyük ölçüde yitirmiştir. Milletlerarası tahkim anlaşmalarının şekli bakımından New York Sözleşmesi, Avrupa Sözleşmesi ve 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu ile özel bir hukukî rejim oluşturulmuş; bu düzenlemelerde tahkim anlaşmasının Türkçe yapılması gerektiğine ilişkin herhangi bir şart öngörülmemiştir. Bu nedenle, yabancılık unsuru taşıyan bir tahkim anlaşmasının sırf yabancı dilde düzenlenmiş olması, tek başına geçersizlik sebebi olarak kabul edilmemelidir.

Bununla birlikte, uygulamada Kanun'a ilişkin yargı kararlarının yeknesak olmaması ve mahkemelerin kimi zaman yabancı dilde düzenlenen tahkim şartlarını geçersiz sayması, taraflar bakımından hukuki belirsizlik yaratmaktadır. Bu nedenle, herhangi bir geçerlilik tartışmasına yol açmamak adına, özellikle Türk şirketlerinin taraf olduğu milletlerarası sözleşmelerde tahkim şartlarının mümkün olduğunca çift dilli düzenlenmesi ve Türkçe metnin de sözleşmeye eklenmesi isabetli olacaktır. Böylece hem milletlerarası ticari uygulamanın gerektirdiği yabancı dil kullanımı korunacak hem de 805 sayılı Kanun kaynaklı olası geçerlilik itirazlarının önüne geçilebilecektir.

Kanaatimizce, nihai çözüm ise 805 sayılı Kanun'un yürürlükten kaldırılmasıdır. Kanun yürürlükte kaldığı sürece, yargı mercilerinin 805 sayılı Kanun'u dar yorumlaması; milletlerarası tahkim anlaşmaları bakımından ise New York Sözleşmesi, Avrupa Sözleşmesi ve Milletlerarası Tahkim Kanunu ile oluşturulan özel rejimi esas alması gerekmektedir. Aksi yöndeki yorumlar hem sözleşme özgürlüğü hem de milletlerarası tahkim hukukunun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır.

AYRIMCILIK YASAĞINDAN KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞE: İŞVERENİN EŞİT DAVRANMA BORCU

İrem ÇITAK
Kıdemli Avukat

ÖZET

İşverenin geniş anlamda eşit davranma borcu, ayrımcılık yasağı ile dar anlamda eşit davranma borcundan oluşur. Ayrımcılık yasağı, işçilerin kanunda korunan veya bunlara benzer kişisel özellikleri nedeniyle farklı işleme tabi tutulmasını önlerken dar anlamda eşit davranma borcu, karşılaştırılabilir durumdaki işçiler arasında nesnel ve makul bir neden olmaksızın farklılık yaratılmasını yasaklar. Bu yükümlülük ücret, prim, yan hak, terfi, görev dağılımı, disiplin ve fesih süreçlerinde uygulanır. İşveren; işin niteliği, kıdem, eğitim, deneyim, performans ve sorumluluk gibi işle bağlantılı ölçütlere dayanarak farklı uygulamalar yapabilir ancak bu ölçütlerin somut, tutarlı ve denetlenebilir olması gerekir. İhlâlin hukuki sonuçları farklı işlemin niteliğine göre değişir. İşçi yoksun bırakıldığı hakları talep edebilir; İş Kanunu m. 5 kapsamındaki ayrımcılık yasağının ihlâli hâlinde ayrıca 4 aya kadar ücreti tutarında ayrımcılık tazminatı gündeme gelir. Anayasa Mahkemesinin Burcu Reis kararı, farklı muamelenin varlığının ortaya konulmasından sonra bunun nesnel ve makul nedene dayandığını ispatlama yükünün işverene geçtiğini vurgulamıştır. Eşit davranma borcuna uyum, hukuki sorumluluğun yanında şirketlerin insan hakları, çalışan deneyimi ve kurumsal yönetişim politikaları bakımından da önem taşır.

Anahtar Kelimeler: Eşit Davranma Borcu, Ayrımcılık Yasağı, Ayrımcılık Tazminatı, Kurumsal Sürdürülebilirlik, Kurumsal Sosyal Sorumluluk.

GİRİŞ

İş hukukunda eşit davranma borcu denildiğinde birçok yöneticinin aklına ilk olarak ayrımcılık yasağı gelir ve konu, insan kaynakları politikalarının tali bir başlığı olarak değerlendirilir. Oysa 4857 sayılı İş Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen bu yükümlülük; işletmenin ücret politikasından terfi kriterlerine, prim ve yan hak uygulamalarından yeniden yapılanma ve fesih süreçlerine kadar oldukça geniş bir alanı doğrudan etkiler.

Eşit davranma borcuna aykırı uygulamalar bireysel tazminat taleplerinin yanı sıra çalışan bağlılığının zedelenmesine, kurum içi uyuşmazlıkların artmasına ve şirketin itibar kaybına uğramasına da neden olabilir. Bu nedenle eşitlik ilkesi hem hukuki bir uyum konusu hem de kurumsal yönetim ve insan kaynakları risklerinin temel bileşenlerinden biridir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 5. maddesinde dayanağını bulan eşit davranma borcu, işverenin iş ilişkisinin kurulmasından sona ermesine kadar dil, ırk, renk, cinsiyet, engellilik, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri nedenlere dayalı olarak ayrımcılık yapmamasını gerektirir. Bunun yanında, esaslı ve objektif bir neden bulunmadıkça tam süreli çalışan ile kısmi süreli çalışan, belirsiz süreli çalışan ile belirli süreli çalışan arasında farklı işlem yapılması da yasaktır. Özellikle cinsiyet ve gebelik nedeniyle iş sözleşmesinin kurulması, çalışma koşullarının belirlenmesi ve uygulanması ile iş ilişkisinin sona erdirilmesi süreçlerinde doğrudan veya dolaylı ayrımcılık yapılamaz; aynı veya eşit değerde bir iş için cinsiyete dayalı olarak daha düşük ücret kararlaştırılamaz.

Bununla birlikte İş Kanunu'nun 5. maddesi işverene, bütün çalışanlara her durumda aynı şekilde davranma yükümlülüğü getirmez. Eşit davranma borcu, esas itibarıyla benzer veya karşılaştırılabilir durumda bulunan çalışanlar arasında haklı, nesnel ve makul bir neden olmaksızın farklı işlem yapılmasını yasaklar.

Geniş anlamda eşit davranma borcu, ayrımcılık yasağı ile dar anlamda eşit davranma borcundan oluşur. Dar anlamda eşit davranma borcu, eşit veya karşılaştırılabilir durumda bulunan işçiler arasında nesnel ve makul bir neden olmaksızın farklı işlem yapılmamasını ifade eder. Ayrımcılık yasağı ise farklı işlemin dil, ırk, renk, cinsiyet, engellilik, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep veya bunlara benzer korunan bir nedene dayanmasını yasaklar. Dar anlamda eşit davranma borcunun temelinde işverenin yönetim hakkını sınırlayan dürüstlük kuralı; ayrımcılık yasağının temelinde ise temel hak ve özgürlüklerin korunması bulunmaktadır. Bu ayrım, ihlâlin hukuki sonuçları ve uygulanacak yaptırımlar bakımından da önem taşır.[12] Doktrinde de genel eşit davranma borcunun temelinin işverenin yönetim hakkını sınırlayan dürüstlük kuralına dayandığı; ayrımcılık yasağının ise temel hak ve özgürlüklerle bağlantılı olarak daha güçlü ve sıkı bir koruma sağladığı kabul edilmektedir. Bu ayrım yalnızca kavramsal olmayıp genel eşit davranma borcuna aykırılık ile ayrımcılık yasağının ihlâli, doğurdukları hukuki sonuçlar ve uygulanacak yaptırımlar bakımından da birbirinden farklıdır. [3]

1. EŞİT DAVRANMA BORCUNUN UYGULANMASI

Eşit davranma borcunun uygulanabilmesi için doktrin ve Yargıtay kararlarında birtakım koşulların birlikte bulunması aranmaktadır. Buna göre karşılaştırmaya konu edilen işçilerin kural olarak *aynı işveren nezdinde ve aynı işyerinde* çalışmaları gerekir. Ayrıca karşılaştırma yapılabilecek bir işçi topluluğunun bulunması, diğer bir ifadeyle uygulamanın yalnızca tek bir işçiye özgü münferit bir işlemden ibaret olmaması önem taşır.[4]

Eşit davranma borcu bakımından *zamanda birlik* de temel koşullardan biridir. Farklı dönemlerde çalışan işçiler, çalışma koşulları ve işyeri uygulamaları değişebileceğinden, kural olarak birbirlerine emsal teşkil etmez. Bunun yanında farklı işlemin ücret zammı, ikramiye, prim, sosyal yardım veya yan hak gibi kolektif nitelikteki bir işyeri uygulaması kapsamında ortaya çıkması gerekir.

Karşılaştırılan işçilerin işin niteliği, unvan, kıdem, eğitim, tecrübe, sorumluluk ve performans gibi ölçütler yönünden benzer veya karşılaştırılabilir durumda bulunmaları da zorunludur. Zira eşit davranma borcu, farklı konumda bulunan işçilere her koşulda aynı işlemin uygulanmasını değil benzer durumda olan işçiler arasında keyfî farklılık yaratılmamasını gerektirir. [5] Bu nedenle farklı işlemin haklı ve objektif bir nedene dayanması hâlinde eşit davranma borcunun ihlâlinden söz edilemez. [6] Burada belirleyici olan, farklı işlemin gerçek, işle bağlantılı, açıklanabilir ve ölçülü bir nedene dayanmasıdır. Yargıtay da farklı çalışma koşullarına tabi olan veya aynı nitelikte bulunmayan işçiler arasında farklı işlem yapılabileceğini kabul etmektedir. Ancak bu farklılığın, yapılan *işin niteliğiyle bağlantılı ve objektif ölçütlere uygun* olması gerekir.

---

1 *Yargıtay 9. Hukuk Dairesi E.2025/8322 K.2025/9763.*

2 *Yargıtay 9. Hukuk Dairesi E.2025/5139 K.2025/7218. "Buna göre işveren kural olarak işyerinde çalışan işçilere eşit işlem yapmak, eşit çalışma koşullarını uygulamak zorundadır. İşveren, haklı bir neden olmadıkça farklı davranmama, sosyal yardım ve parasal menfaatlerinden eşit olarak yararlandırma borcu altında olup kamu düzenine ilişkin eşit işlem borcunun resen gözetilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak eşit işlem borcu, işverenin tüm işçilere mutlak bir biçimde eşit davranacağı anlamına gelmez.*

Farklı çalışma koşullarına tâbi işçiler için eşitlik ilkesinden söz edilemez. Bu durumdaki işçiler arasında ayrım yapılabilir. Ancak bunun yapılan işin niteliğine, objektif ölçülere uygun olması gerekir.

Eşit davranma yükümlülüğü aynı nitelikte işçiler için söz konusudur. İşveren gerek işçinin yaptığı iş, uzmanlığı, öğrenimi, kıdemi gibi objektif nedenlere, gerek çalışkanlık, yetenek, liyakat gibi subjektif nedenlere dayanarak farklı çalışma koşulları yaratabilir."

3 *Kübra Doğan Yenisey, Eşitlik İlkesi, s. 66; ayrıca bkz. Hatice Duygu Özer, "Anayasa Mahkemesi'nin İş İlişkisinde İşverenin Eşit Davranma Borcuna İlişkin Kararı ve Düşündürdükleri (2016/5824 No.lu 28/12/2021 Tarihli Burcu Reis Başvurusu)", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2022, DOI: 10.21492/inuhfd.1139980*

4 *Yargıtay 9. HD, E. 2024/12168, K. 2024/15288.*

5 *Yargıtay 9. HD, E. 2020/9093, K. 2021/6337.*

6 *Yargıtay 9. HD, 17.03.2021, E. 2020/9093, K. 2021/6337; Yargıtay 9. HD, 25.07.2008, E. 2008/27310, K. 2008/22095; Yargıtay 9. HD, 02.12.2009, E. 2009/33837, K. 2009/32939.*

İşverenin benzer durumdaki işçiler arasında farklı işlem yapabilmesi için bu farklılığın meşru bir amaca dayanması, amaca ulaşmaya elverişli ve gerekli olması ve işçi bakımından aşırı bir külfet doğurmaması gerekir. Bu yönüyle orantılılık ilkesi, işverenin yönetim hakkının keyfî biçimde kullanılmasını önleyen temel bir denetim ölçütüdür. Bununla birlikte orantılılık denetiminin yoğunluğu, ihlâl edilen normun niteliğine göre değişir. Cinsiyet, ırk, dil veya din gibi korunan nedenlere dayalı ayrımcılık söz konusu olduğunda daha sıkı bir değerlendirme yapılırken, genel eşit davranma borcuna aykırı görünen bazı farklı uygulamalar objektif, makul ve ölçülü nedenlere dayanıyorsa hukuka uygun kabul edilebilir. [7]

A. İş İlişkisi Sürmekteyken Eşit Davranma Borcu

İşverenin eşit davranma borcu, iş ilişkisinin devamı süresince ücretin belirlenmesinden çalışma koşullarının uygulanmasına, görev dağılımından terfi ve disiplin süreçlerine kadar geniş bir alanda etkisini gösterir.

- **Ücret Yönünden Eşitlik:** Ücrette eşitlik ilkesi, Anayasa'nın 55. maddesinde düzenlenen ücrette adaletin sağlanması ilkesine dayanmakta; 4857 sayılı İş Kanunu'nun 5. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında ise özellikle cinsiyete dayalı ücret ayrımcılığı yasaklanmaktadır. Bu kapsamda ücret kavramı yalnızca temel ücreti değil ikramiye, prim ve benzeri parasal menfaatleri de içine alan geniş anlamıyla değerlendirilmelidir.

  Ücret ödeme borcunun ifasında geçerli olan eşit işe eşit ücret ilkesi, karşılaştırılabilir durumda bulunan işçiler arasında haklı ve objektif bir neden olmaksızın ücret farklılığı yaratılmasını yasaklar.[8] Bununla birlikte eğitim düzeyi, kıdem, deneyim, üretime katkı, kabiliyet, beceri, verimlilik, performans ve yapılan işin niteliği gibi somut ve nesnel ölçütler farklı ücret, ikramiye veya sosyal yardım uygulanmasını haklı kılabilir. [9] Yargıtay da işçilerin kıdem, tecrübe veya çalışma koşulları yönünden farklı durumda bulunmaları hâlinde ücret farklılığının eşit davranma borcuna aykırılık oluşturmayacağını; işverenin haklı ve objektif nedenlere dayanarak farklı uygulamalara gidebileceğini kabul etmektedir. [10] Buna karşılık aynı veya eşit değerde iş yapan işçiler arasında cinsiyet nedeniyle daha düşük ücret belirlenmesi yasaktır; kadın işçinin gebelik, analık veya süt izni gibi koruyucu düzenlemelerden yararlanması da ücretinin azaltılmasını haklı kılmaz. Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun 25. maddesi uyarınca toplu iş sözleşmesinden kaynaklanan ücret, ikramiye, prim ve parasal sosyal yardım farklılıkları saklı olmakla birlikte, parasal olmayan çalışma koşulları bakımından sendika üyeliğine dayalı ayrım yapılamaz.

- **İşyeri Uygulamaları Yönünden Eşitlik:** İşverenin eşit davranma yükümlülüğü, yalnızca ücret ve yan haklarla sınırlı olmayıp işyerindeki yönetim ve disiplin uygulamalarını da kapsar. Bu nedenle işveren, yönetim hakkına dayanarak belirlediği kuralları, verdiği talimatları ve uyguladığı disiplin hükümlerini benzer durumda bulunan çalışanlar bakımından tutarlı biçimde uygulamalıdır. İşe giriş ve çıkışların denetlenmesi, kısa çalışma, fazla çalışma, gece çalışması, sigara yasağı veya ara dinlenmeleri gibi konularda çalışanlar arasında haklı ve objektif bir neden olmaksızın farklılık yaratılamaz. Aynı şekilde işveren, ayrımcılık yasağını ihlâl eden veya keyfî nitelik taşıyan talimatlar veremez. Örneğin güvenlik amacıyla üst araması yapılmasına karar verilmesi mümkün olmakla birlikte, bu uygulamanın

---

7 *Süzek, S. (2012). İş Hukuku, İstanbul, Beta Yayınları s.471; Yıldız, G. B. (2013) "Türk İş Hukukunda Orantılılık İlkesi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Özel Sayı., ss. 684.; Yenisey, K. D. (2005). Eşit Davranma İlkesinin Uygulanmasında Metodoloji ve Orantılılık İlkesi, Legal İsghd, Cilt. 2, Sayı:7, ss. 976.*

8 *Kaya, P. A. (2014) Çalışma Hukukunda Eşitlik ve Ayrımcılık, 1.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi. s.239.*

9 *Süzek, S. (2020) İş Hukuku,19.Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık. s. 462.*

10 *Yargıtay HGK. E.2016/2401, K.2018/213.*

yalnızca kadın çalışanlara yöneltilmesi eşit davranma borcuyla bağdaşmaz. [11]

Eşit davranma yükümlülüğü; görev dağılımı, mesleki eğitim, hizmet içi gelişim, terfi ve çalışma koşullarının belirlenmesi süreçlerinde de geçerlidir. Anayasa Mahkemesinin 28.12.2021 tarihli ve B. No: 2016/5824 sayılı Burcu Reis kararına konu olayda başvurucu, işyerinde kreş çağında çocuğu bulunan bazı kadın çalışanlara sağlanan kreş imkânından yararlandırılmadığını ileri sürmüştür. Anayasa Mahkemesi, başvurucunun kreş çağında çocuğu bulunan ve kreş imkânından yararlanan kadın çalışanlarla karşılaştırılabilir durumda olduğunu; başvurucuya bu imkânın sağlanmamasının farklı muamele teşkil ettiğini kabul etmiştir. İşverenin kreş imkânından yararlanacak çalışanları hangi ölçütlere göre belirlediğini açıklamaması ve farklı muamelenin nesnel ve makul bir nedene dayandığını ortaya koyamaması nedeniyle aile hayatına saygı hakkıyla bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının ihlâl edildiğine karar verilmiştir. Buradan hareketle, işverenin farklı uygulamayı haklı kılan yeterli bir neden ortaya koyamaması hâlinde eşit davranma borcunun ihlâli gündeme gelebilecektir.

B. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinde Eşit Davranma Borcu

İşverenin eşit davranma borcu, yalnızca iş ilişkisinin devamı sırasında değil iş sözleşmesinin sona erdirilmesi aşamasında da önem taşır. Fesih yetkisi işverenin yönetim hakkının bir görünümü olmakla birlikte, bu yetkinin karşılaştırılabilir durumdaki işçiler arasında keyfî, tutarsız veya ayrımcı biçimde kullanılması mümkün değildir.

- **İşletmesel Fesihte Eşitlik:** Yargıtayın eski tarihli kararlarında, işten çıkarılacak işçiler belirlenirken aynı işi üstlenen işçilerin karşılaştırılması; verim, işe devam, iş görme borcunun ifasında gösterilen özen, kıdem, emekliliğe hak kazanma ve aile yükümlülükleri gibi kriterlerin değerlendirilmesi gerektiği kabul edilmiştir. Bu dönemde Yargıtay, seçimin hangi ölçütlere dayandığının araştırılmasını feshin geçerlilik denetiminin bir parçası hâline getirmiştir. [12]

Yargıtayın sonraki dönem içtihadında ise Türk hukukunda işletme gerekleriyle fesih bakımından kanunla belirlenmiş genel bir sosyal seçim yükümlülüğü bulunmadığı kabul edilmiştir. Buna karşılık bireysel veya toplu iş sözleşmesinde, personel yönetmeliğinde ya da işverenin tek taraflı düzenlemesinde seçim kriterleri öngörülmüşse veya işveren fesihte belirli kriterleri uyguladığını savunmuşsa, bu kriterlerin hukuken korunabilir olup olmadığı ve karşılaştırılabilir işçilere objektif, genel ve tutarlı biçimde uygulanıp uygulanmadığı yargısal denetime tabidir. Nitekim Yargıtay 22. Hukuk Dairesinin 17.01.2019 tarihli, E. 2018/13586, K. 2019/1134 sayılı kararında, işçinin yalnızca emekliliğe hak kazanmasının tek başına fesih nedeni olmayacağı; ancak işverenin işletmesel karar kapsamında emekliliğe hak kazanmayı sosyal seçim kriteri olarak benimsemesinin mümkün olduğu belirtilmiştir. Kararda, söz konusu kriterin toplu iş sözleşmesi, iş sözleşmesi veya personel yönetmeliği gibi sözleşmesel bir kaynakta düzenlenmesi ve fesih uygulamasının objektif ve genel olması hâlinde geçerli neden oluşturabileceği kabul edilmiştir. Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 20.02.2018 tarihli, E. 2016/22291, K. 2018/3576 sayılı kararında ise aynı durumdaki işçilere, farklı işlemi haklı kılan objektif neden bulunmadıkça eşit davranılması gerektiği vurgulanmıştır. Uyuşmazlıkta güvenlik hizmetlerinin dışarıdan alınmasına ilişkin işletmesel karar nedeniyle bazı güvenlik görevlilerinin iş sözleşmeleri feshedilirken bazı çalışanların istihdamına devam edilmesi, eşit davranma borcu kapsamında değerlendirilmiştir.

- **Haklı Fesihte Eşitlik:** İşverenin haklı fesih hakkının doğduğu durumlarda eşit davran-

11 *Kaplan, Tuncay Senyen. "İş Hukuku'nda Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı," TBB Dergisi, Özel Sayı (2017) s. 252.*

12 *Yargıtay 9. HD. E. 2005/28125, K. 2005/30446; E. 2006/2894, K. 2006/6224; E. 2006/24963, K. 2006/32630.*

ma borcunun uygulanıp uygulanmayacağı tartışmalıdır. Bir görüşe göre, ayrımcılık yasağı ve hakkın kötüye kullanılması hâlleri dışında, işveren aynı veya benzer davranışta bulunan bütün işçilerin iş sözleşmelerini feshetmek zorunda değildir. Diğer görüş ise eşit davranma borcunun fesih aşamasında da geçerli olduğunu; işverenin aynı olayda yer alan karşılaştırılabilir işçiler arasında keyfî biçimde farklı yaptırımlar uygulayamayacağını kabul etmektedir. Doktrindeki ara yaklaşım, eşit davranma borcunun haklı fesihte sınırlı olarak uygulanması ve farklı işlemin objektif ve haklı nedenlerle açıklanabilmesi gerektiği yönündedir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 26.11.2024 tarihli, E. 2024/12168, K. 2024/15288 sayılı kararı, benzer davranışlarda bulunan işçiler arasından feshe tabi tutulacak kişilerin seçimi bakımından güncel ve açık bir ölçüt ortaya koymaktadır. Karara göre birden fazla işçinin davranışı geçerli veya haklı fesih nedeni oluşturmuşsa işveren, bu işçilerin tamamının iş sözleşmesini feshetmek zorunda değildir. Bununla birlikte, karşılaştırılabilir durumda bulunan işçilerden yalnızca biri veya bir kısmı hakkında fesih uygulanacaksa, yapılacak seçimin olayın özelliklerine göre hakkaniyete uygun olması; işverenin keyfî davranmaması ve tercihinin objektif nedenlerle açıklanabilmesi gerekir. [13] Bu çerçevede, farklı yaptırım uygulanıp uygulanamayacağı yalnızca işçilerin aynı olaya karışıp karışmadığına bakılarak belirlenemez. İşçilerin olayın meydana gelmesindeki rolleri, eylemin ağırlığı, kast ve kusur dereceleri, davranışlarının işyeri üzerindeki etkisi, önceki disiplin durumları, görev ve sorumlulukları ile kıdemleri değerlendirilmelidir. İşçiler bu yönlerden farklı durumda ise birinin iş sözleşmesinin feshedilip diğerine daha hafif bir yaptırım uygulanması eşit davranma borcuna aykırılık oluşturmaz. Buna karşılık, işçilerin eylemleri ve kişisel durumları esaslı biçimde aynı olduğu hâlde farklı yaptırımın objektif bir gerekçeyle açıklanamaması, feshi eşit davranma borcu ve hakkaniyet yönünden hukuka aykırı hâle getirebilir.

Özellikle kavga, sataşma veya karşılıklı hakaret olaylarında olayı başlatan işçiyle haksız tahrik altında tepki gösteren işçinin aynı durumda olduğu kabul edilemez. Eylemi başlatan taraf, davranışların ağırlığı, tahrikin varlığı ve tepkinin makul sınırlar içinde kalıp kalmadığı araştırılmadan yalnızca bir işçinin iş sözleşmesinin feshedilmesi eşit davranma borcuna aykırılık oluşturabilir. Buna karşılık, işçilerin eylemlerinin ağırlığı veya olayın meydana gelmesindeki rolleri farklıysa, farklı yaptırım objektif olarak haklılaştırılabilir.

2. EŞİT DAVRANMA BORCUNA AYKIRILIĞIN SONUÇLARI: AYRIMCILIK TAZMİNATI, YOKSUN BIRAKILAN HAKLARIN TALEP EDİLMESİ VE KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK

Eşit davranma borcuna aykırılık, işveren bakımından yalnızca bireysel bir iş uyuşmazlığı veya tazminat riski doğuran teknik bir ihlâl değildir. İhlâlin niteliğine göre işçi, yoksun bırakıldığı ücret, prim, ikramiye, sosyal yardım ve diğer parasal hakların yanında ayrımcılık tazminatı da talep edebilir; buna faiz, yargılama giderleri, vekâlet ücreti ve feshe bağlı diğer mali sonuçlar eklenebilir. Bununla birlikte her eşit davranma borcu ihlâlinin aynı yaptırımı doğurmadığı gözden kaçırılmamalıdır. Genel eşit davranma borcuna aykırılık çoğu durumda işçinin mahrum bırakıldığı hakların giderilmesini gündeme getirirken, ayrımcılık tazminatı bakımından farklı işlemin kanunda korunan veya bunlara benzer bir nedene dayanması aranır. Bu ayrım, hukuki sorumluluğun kapsamını belirlemenin ötesinde, şirketlerin insan hakları risklerini nasıl tanımladığı ve yönettiği bakımından da önem taşır.

13 *Yargıtay 9. HD, 26.11.2024, E. 2024/12168, K. 2024/15288: "Birden fazla işçi davranışıyla geçerli veya haklı fesih nedeni yaratmışsa bu davranışlarda bulunan işçilerin tümünün sözleşmelerinin feshine engel bir durum bulunmamakta ise de işveren her durumda bütün işçilerin iş sözleşmesini feshetmek zorunda değildir. Lehine geçerli veya haklı fesih nedeni doğmuş bulunan işveren, bu davranışta bulunan işçilerden birinin veya bir kısmının iş sözleşmesini feshedecekse, yapacağı tercihin olayın özelliğine göre hakkaniyete uygun olması gerekir. Buna göre işveren işten çıkarılacak işçiler konusunda keyfî davranmamalı, seçimini objektif olarak haklılaştırabilmelidir."*

- **Ayrımcılık Tazminatı:** 4857 sayılı İş Kanunu'nun 5. maddesinin 6. fıkrasına göre, işverenin iş ilişkisinde veya iş sözleşmesinin sona ermesinde maddede düzenlenen ayrımcılık yasaklarına aykırı davranması hâlinde işçi, 4 aya kadar ücreti tutarında uygun bir tazminat talep edebilir. Tazminatın miktarı 4 aylık ücret olarak maktu biçimde belirlenmemiştir. Kanun, tazminatın üst sınırını 4 aylık ücret olarak düzenlemiş; somut miktarın belirlenmesini hâkimin takdirine bırakmıştır. Doktrinde tazminatın belirlenmesinde ihlâlin ağırlığı, süresi, işçinin kıdemi, işverenin kusuru ve farklı işlemin işçi üzerindeki etkisi gibi somut olayın özelliklerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir. Ayrımcılık tazminatının hesabında işçinin ikramiye, prim, yemek ve yol yardımı gibi ücret ekleri dâhil edilmeksizin çıplak brüt ücreti esas alınır. Tazminata hükmedilmesi için işçinin ayrıca belirli miktarda maddi zarara uğradığını ispatlaması aranmaz; tazminat, ayrımcılık yasağının ihlâlinin yaptırımı niteliğindedir.

- **Yoksun Bırakılan Hakların Talep Edilmesi:** İşçi, ayrımcılık tazminatının yanında, eşit davranma borcuna aykırı işlem nedeniyle yoksun bırakıldığı hakları da talep edebilir. İş Kanunu'nun 5. maddesinde kullanılan "başka" sözcüğü, ayrımcılık tazminatı ile yoksun bırakılan hakların birbirinden bağımsız ve birlikte talep edilebileceğini göstermektedir. Yoksun bırakılan haklar; ücret farkı, prim, ikramiye, zam farkı, sosyal yardım, kreş yardımı, yemek veya yol yardımı ile objektif bir neden olmaksızın mahrum bırakılan diğer para veya para ile ölçülebilen menfaatlerden oluşabilir. Bu alacaklar ayrımcılık tazminatından ayrı olarak hesaplanır ve hüküm altına alınır. Örneğin aynı veya eşit değerde işi yapan işçiler arasında objektif neden bulunmaksızın ücret farklılığı yaratılmışsa, işçi ayrımcılık yasağının koşulları bulunması hâlinde ayrımcılık tazminatının yanı sıra eksik ödenen ücret farklarını da isteyebilir. Farklı işlem İş Kanunu'nun 5. maddesinde sayılan veya benzeri bir ayrımcılık nedenine dayanmıyorsa, ayrımcılık tazminatının değil yalnızca yoksun bırakılan ücret ve diğer hakların talep edilmesi gündeme gelir.

Eşit davranma borcuna uyum, hukuki sorumluluğun yanında şirketlerin çalışan hakları ve insan hakları politikaları bakımından da önem taşır. Çevresel, sosyal ve yönetişim kriterlerinin sosyal boyutu; çalışan hakları, insan hakları ve çalışma hayatına ilişkin hukuki çerçeveye uyum konularını kapsamaktadır. Sermaye Piyasası Kurulunun Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesinde de insan haklarına, Türkiye'nin taraf olduğu ILO sözleşmelerine ve çalışma hayatını düzenleyen hukuki çerçeveye uyum, insan hakları ve çalışan hakları başlığı altında ele alınmaktadır. Bu nedenle eşitlik ve ayrımcılığın önlenmesine ilişkin iş hukuku yükümlülükleri, şirketlerin sosyal sürdürülebilirlik yaklaşımından bağımsız değerlendirilemez.

Bununla birlikte eşit davranma borcuna aykırı her uygulamanın doğrudan çalışan kaybına, yatırımcı tepkisine veya kurumsal itibar kaybına yol açacağı söylenemez. Kurumsal etkinin varlığı ve yoğunluğu; ihlâlin niteliği ve yaygınlığına, etkilenen çalışan grubuna, şirketin kamuya açıkladığı politikalara, tabi olduğu raporlama yükümlülüklerine, faaliyet gösterdiği sektöre ve paydaş yapısına göre değişir. Bu nedenle eşit davranma borcuna aykırı uygulamalar, kesin bir kurumsal sonuçtan çok, şirket özelinde değerlendirilmesi gereken bir yönetişim ve itibar riski doğurur.

Bu riskin yönetilmesi için ücret, prim, yan hak, terfi, görev dağılımı, disiplin ve fesih kararlarında kullanılacak ölçütlerin önceden belirlenmesi; ölçütlerin işle bağlantılı, nesnel ve denetlenebilir olması; farklı işlemlerin gerekçelerinin yazılı olarak kayda alınması ve uygulamaların belirli aralıklarla karşılaştırmalı biçimde incelenmesi gerekir. Böyle bir sistem, işverenin farklı işlemin nesnel ve makul nedenini ortaya koymasını kolaylaştırdığı gibi, kamuya açıklanan çalışan hakları politikaları ile fiilî uygulamalar arasındaki tutarlılığın izlenmesine de imkân sağlar.

SONUÇ

İşverenin eşit davranma borcu, tüm çalışanlara her koşulda aynı işlemin uygulanmasını değil karşılaştırılabilir durumdaki çalışanlar arasında nesnel ve makul bir neden olmaksızın farklılık yaratılmamasını

gerektirir. Bu nedenle ücret, yan hak, terfi, disiplin ve fesih kararlarında kullanılan ölçütlerin işle bağlantılı, somut, tutarlı ve denetlenebilir olması önem taşır.

İhlâlin hukuki sonuçları, farklı işlemin niteliğine göre değişir. Dar anlamda eşit davranma borcuna aykırılık çoğunlukla işçinin yoksun bırakıldığı hakların talebini gündeme getirirken ayrımcılık tazminatı için farklı işlemin kanunda korunan veya benzeri bir ayrımcılık nedenine dayanması gerekir.

Eşit davranma borcuna uyum, yalnızca uyuşmazlık ve tazminat riskini azaltan bir iş hukuku tedbiri değildir. Aynı zamanda şirketin çalışan hakları politikaları, işveren markası, kurumsal itibarı ve sosyal sürdürülebilirlik yaklaşımı bakımından da önem taşır. Bu nedenle farklılaştırma ölçütlerinin önceden belirlenmesi, kararların yazılı gerekçelere dayandırılması ve uygulamaların düzenli olarak gözden geçirilmesi hem hukuki uyumun hem de sorumlu yönetişimin temel unsurlarındandır.

ULUSLARARASI SATIŞ SÖZLEŞMELERİNDE TESLİM ŞEKİLLERİ VE HUKUKİ KORUMA MEKANİZMALARI

Arda VURAL
Avukat

ÖZET

Bu makalede, uluslararası ticarette teslim şekillerini standart bir dilde düzenleyen Incoterms 2020 kuralları incelenmektedir. Uluslararası Ticaret Odası (ICC) tarafından yayımlanan bu kurallar, satıcı ile alıcı arasındaki risk, maliyet ve sorumluluk dağılımını belirlemekte; sözleşmeye dahil edilmeleri halinde hukuki bağlayıcılık kazanmaktadır. Makalede, 11 teslim şeklinin her biri ayrı ayrı ele alınmakta; uygulamada karşılaşılan sorunlar, kritik risk geçiş noktaları ve her Incoterm'e özgü koruyucu değerlendirmeler açıklanmaktadır. Ayrıca Incoterms 2010'dan 2020'ye geçişte gerçekleştirilen başlıca değişiklikler ile uygulamada sıkça yapılan hatalar ve bu hataların pratik sonuçları değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Incoterms 2020, Teslim Şekilleri, Risk Geçişi, Uluslararası Satış Sözleşmeleri, ICC, CIF, FOB, FCA, DDP, Sigorta Yükümlülüğü.

GİRİŞ

Uluslararası ticaretin temel taşlarından biri olan teslim şekilleri, satıcı ile alıcı arasındaki risk, maliyet ve sorumluluk dağılımını belirlemektedir. Uluslararası Ticaret Odası (ICC) tarafından yayımlanan Incoterms kuralları, bu dağılımı standart bir dilde ifade etmeyi amaçlamaktadır.

Incoterms 2020, 1 Ocak 2020 tarihinde yürürlüğe girmiş olup bir önceki versiyon olan Incoterms 2010'a göre belirli değişiklikler içermektedir. Önemle belirtmek gerekir ki Incoterms kuralları yasal olarak bağlayıcı bir uluslararası sözleşme niteliği taşımamaktadır ancak tarafların sözleşmelerine dahil etmeleri halinde hukuki bağlayıcılık kazanmaktadır. Bu makale, Incoterms 2020 kurallarının her birini ele almakta; uygulamada karşılaşılan sorunları ve kritik noktaları açıklamaktadır.

1. INCOTERMS 2020: GENEL ÇERÇEVE

Incoterms 2020, toplam 11 teslim şeklinden oluşmaktadır. Bu kurallar iki ana gruba ayrılmakta olup tüm taşıma türlerine uygun kurallar: EXW, FCA, CPT, CIP, DAP, DPU, DDP (7 kural) şeklinde iken sadece deniz ve iç su yolu taşımacılığına uygun kurallar: FAS, FOB, CFR, CIF (4 kural) şeklindedir.

1.1. Özet Tablo

No.	Incoterm	Tam Adı	Riskin Geçiş Noktası	Kullanım Alanı	Sigorta Yükümlülüğü
1	**EXW**	Ex Works	Satıcının tesisinde	Tüm taşıma türleri	Yok
2	**FCA**	Free Carrier	Taşıyıcıya teslimde	Tüm taşıma türleri	Yok
3	**CPT**	Carriage Paid To	Taşıyıcıya teslimde	Tüm taşıma türleri	Yok
4	**CIP**	Carriage and Insurance Paid To	Taşıyıcıya teslimde	Tüm taşıma türleri	Evet (Tüm riskler)

5	**DAP**	Delivered at Place	Varış yerinde (boşaltma öncesi)	Tüm taşıma türleri	Yok
6	**DPU**	Delivered at Place Unloaded	Varış yerinde (boşaltma sonrası)	Tüm taşıma türleri	Yok
7	**DDP**	Delivered Duty Paid	Varış yerinde (boşaltma öncesi)	Tüm taşıma türleri	Yok
8	**FAS**	Free Alongside Ship	Geminin yanına teslimde	Sadece deniz taşımacılığı	Yok
9	**FOB**	Free on Board	Gemiye yüklendiğinde	Sadece deniz taşımacılığı	Yok
10	**CFR**	Cost and Freight	Gemiye yüklendiğinde	Sadece deniz taşımacılığı	Yok
11	**CIF**	Cost, Insurance and Freight	Gemiye yüklendiğinde	Sadece deniz taşımacılığı	Evet (Asgari teminat)

Not: Incoterms 2010'daki DAT (Delivered at Terminal), Incoterms 2020'de DPU (Delivered at Place Unloaded) olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklik, teslim yerinin yalnızca terminal ile sınırlı olmadığını vurgulamaktadır.

1.2. Incoterms 2010: Genel Bakış

Incoterms 2010, ICC tarafından 1 Ocak 2011 tarihinde yürürlüğe girmiş olup kendisinden önceki Incoterms 2000'in revize edilmiş halidir. Toplamda 11 teslim şeklinden oluşmakta olup bu kurallar arasında daha sonra Incoterms 2020 ile kaldırılan DAT (Delivered at Terminal) kuralı da yer almaktadır.

Incoterms 2010'un en önemli özelliklerinden biri hem iç ticarete hem de uluslararası ticarete uygulanabilir olduğunun ilk kez açıkça ifade edilmesidir. Bu versiyon, özellikle güvenlik yükümlülükleri ve sigorta konularında önceki versiyona göre daha ayrıntılı düzenlemeler getirmiş olmaktadır. CIP ve CIF kurallarında sigorta teminatı, her iki kural için de eşit biçimde ICC-C (asgari teminat) klozu ile sınırlı tutulmuş olmaktadır. Bu durum, Incoterms 2020 ile değiştirilmiş; CIP'te teminat ICC-A düzeyine yükseltilirken CIF, ICC-C düzeyinde kalmaya devam etmektedir.

Incoterms 2010, pek çok ülkede hâlâ sözleşmelerde atıf yapılan bir versiyon olup geçerliliğini yitirmemiştir. Tarafların sözleşmelerinde hangi versiyona atıf yaptıklarını açıkça belirtmeleri bu sebeple kritik önem taşımaktadır.

1.3. Incoterms 2020 ile Gelen Başlıca Değişiklikler

Incoterms 2010'dan 2020'ye geçişte öne çıkan farklar şunlardır:

- CIP kuralında sigorta teminatı asgari teminattan (ICC-C) tüm riskleri kapsayan (ICC-A) teminata yükseltilmiştir. CIF ise ICC-C düzeyinde kalmaya devam etmektedir. Bu durum, herhangi bir hasar oluşması halinde tarafların hak ve yükümlülüklerinin kapsamı bakımından yüksek derecede önem arz etmektedir.

- FCA kuralına, alıcının taşıyıcısına yüklenen mallar için bir "gemi üstü konşimento" düzenlenmesine ilişkin yeni bir seçenek eklenmiş olmaktadır. Bu ekleme, uluslararası ticarette yükleme sonrası satış opsiyonunu yaratmış, çeşitli uygulamaları kolaylaştırmıştır.

- DAT kaldırılmış, yerine teslim yerini terminal ile sınırlamayan DPU getirilmiştir.

- Güvenlik gereksinimleri ve taşıma ile ilgili yükümlülükler daha ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Hukuki belirlilik ilkesine uyumlu bir değişim olup çoğu süreci rahat ve anlaşılır kılmıştır.

2. HER BİR INCOTERM'İN DETAYLI İNCELEMESİ

2.1. EXW (Ex Works – Teslim Yeri: Satıcının Tesisi)

Satıcı, malları kendi tesisinde alıcının tasarrufuna bırakarak yükümlülüğünü yerine getirmiş olmaktadır. Yükleme, taşıma, gümrükleme ve sigorta tamamen alıcının sorumluluğunda bulunmaktadır.

Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar

EXW, uluslararası ticarette ihracat gümrük işlemlerinin alıcıya bırakılması nedeniyle ciddi sorunlara yol açabilmektedir. Birçok ülkede yabancı alıcının doğrudan ihracat gümrük beyanı yapması hukuken mümkün bulunmamaktadır. Bu durum, KDV iadesi ve ihracat teşviklerinde de işleyişi sekteye uğratmaktadır.

Sözleşmeye Eklenebilecek Koruyucu Hükümler

EXW kullanılacaksa; satıcının ihracat gümrük işlemlerini alıcı adına yapmasını öngören ek bir kloz eklenmelidir. Ayrıca yükleme sırasında oluşabilecek hasarlar için sorumluluk sınırı açıkça belirlenmelidir. Genel tavsiye olarak uluslararası satışlarda EXW yerine FCA tercih edilmesi önerilmektedir.

2.2. FCA (Free Carrier – Teslim Yeri: Taşıyıcıya Teslim)

Satıcı, malları ihracat gümrüğünden geçirerek alıcının belirlediği taşıyıcıya teslim etmektedir. Risk, teslim anında alıcıya geçmektedir.

Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar

Teslim yerinin belirsiz bırakılması uyuşmazlıklara zemin hazırlamaktadır. Özellikle *"Free Carrier... [belirtilmemiş]"* şeklinde yazılmış sözleşmeler ciddi hukuki risk taşımaktadır. Ayrıca FCA'da konşimento düzenlenmemesi, akreditifli ödemelerde ödemenin gerçekleşmemesine yol açabilmektedir.

Sözleşmeye Eklenebilecek Koruyucu Hükümler

Teslim yeri mutlaka tam adres olarak belirtilmelidir. Incoterms 2020'nin getirdiği *"gemi üstü konşimento"* düzenlenmesi seçeneği, akreditifli satışlarda sözleşmeye eklenmelidir. Taşıyıcının kim olduğu ve teslim alma koşulları da ayrıntılı biçimde düzenlenmiş olmaktadır.

2.3. CPT (Carriage Paid To) ve CIP (Carriage and Insurance Paid To)

Her iki kuralda da satıcı, malları taşıyıcıya teslim etmekte ve varış noktasına kadar taşıma ücretini ödemektedir. Ancak risk, ilk taşıyıcıya teslim anında alıcıya geçmektedir. CIP'te ek olarak, satıcı tüm riskleri kapsayan (ICC-A kloşu) sigorta yaptırmakla yükümlü tutulmaktadır.

Kritik Nokta: Risk Geçişi ile Maliyet Geçişinin Ayrışması

CPT ve CIP'te en önemli husus, risk geçiş noktası ile maliyet geçiş noktasının farklı olmasıdır. Satıcı navlunu ödese dahi taşıma sırasındaki hasar riski alıcıya ait olmaktadır. Bu durum, taraflar arasında sıklıkla yanlış anlaşılmakta ve hasar tazminat taleplerinde uyuşmazlıklara neden olmaktadır.

Sözleşmeye Eklenebilecek Koruyucu Hükümler

CIP kullanılıyorsa, sigorta poliçesinin kapsamı ve tutarı sözleşmede açıkça belirlenmelidir. Minimum sigorta tutarının sözleşme bedelinin en az %110'u olması önerilmektedir. CPT'de ise alıcının kendi sigortasını yaptırması gerektiği sözleşmede ayrıca hatırlatılmalıdır.

2.4. DAP (Delivered at Place)

Satıcı, malları belirlenen varış noktasına boşaltmaya hazır şekilde ulaştırmaktadır. İthalat gümrük işlemleri ve boşaltma alıcıya ait olmaktadır.

Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar

Varış yerinin yeterince spesifik belirlenmemesi, özellikle yalnızca şehir adının yazılması, ciddi sorunlara yol açmaktadır. Ayrıca bazı ülkelerde ithalat gümrük vergilerinin ödenmesinde yaşanan gecikmeler malların uzun süre gümrükte beklemesine ve ek ardiye maliyetlerine neden olabilmektedir.

Sözleşmeye Eklenebilecek Koruyucu Hükümler

Varış yeri, açık adres ve varsa depo/antrepo numarası ile birlikte belirtilmelidir. Alıcının ithalat gümrük

işlemlerini belirlenen sürede tamamlaması yükümlülüğü sözleşmeye eklenmelidir; gecikme halinde ardiye masraflarının alıcıya ait olacağının da ayrıca düzenlenmesi önerilmektedir.

2.5. DPU (Delivered at Place Unloaded)

Eski DAT kuralının genişletilmiş halidir. Satıcı, malları belirlenen yerde boşalttıktan sonra yükümlülüğünü yerine getirmiş sayılmaktadır. 11 Incoterm içinde satıcının boşaltma sorumluluğu taşıdığı tek kural olma özelliğini korumaktadır.

Kritik Nokta

Boşaltma işlemi sırasında meydana gelen hasar, satıcının sorumluluğunda kalmaya devam etmektedir. Satıcının boşaltma için yeterli ekipmana sahip olması veya boşaltma hizmetini organize etmesi gerekmektedir. Bu durum, özellikle ağır sanayi ürünlerinde hem maliyet hem de lojistik açıdan dikkatli değerlendirilmesi gereken bir risk unsuru oluşturmaktadır.

2.6. DDP (Delivered Duty Paid)

Satıcının maksimum yükümlülük üstlendiği kuraldır. Satıcı; taşıma, sigorta, ihracat ve ithalat gümrük işlemleri ile vergiler dahil tüm masrafları karşılamaktadır. Alıcının yükümlülüğü yalnızca malları teslim almaktan ibarettir.

Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar

Satıcının ithalatçı ülkedeki vergi rejimini tam olarak bilmemesi riski bulunmaktadır. Öngörülmeyen ek vergiler veya anti-damping vergileri, satıcı için ciddi mali yük oluşturabilmektedir. Ayrıca bazı ülkelerde yabancı satıcının ithalat beyannamesi vermesi hukuken mümkün olmayabilmektedir.

Sözleşmeye Eklenebilecek Koruyucu Hükümler

DDP kullanan satıcı, KDV ve özel tüketim vergisi gibi ithalat vergilerinin kapsamını sözleşmede sınırlandırmalıdır. "DDP, KDV hariç" gibi bir kloz eklenebilmektedir. Ayrıca ithalat döneminde uygulamaya giren yeni vergi veya harici ödemelerin hangi tarafa ait olacağının da sözleşmede açıkça belirlenmesi önerilmektedir.

2.7. FAS (Free Alongside Ship) ve FOB (Free on Board)

FAS'ta satıcı, malları limanda geminin yanına getirerek teslim etmektedir. FOB'da ise mallar gemiye yüklendiğinde risk geçişi gerçekleşmektedir. Her iki kural da yalnızca deniz ve iç su yolu taşımacılığında kullanılmaktadır.

Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar

FOB, uygulamada en sık yanlış kullanılan Incoterm olma özelliğini korumaktadır. Konteyner taşımacılığında mallar genellikle limanda değil iç noktadaki bir konteyner terminalinde taşıyıcıya teslim edilmektedir. Bu durumda FOB kullanmak, risk geçiş noktasını belirsizleştirerek taraflar arasında hasar tazminatı uyuşmazlıklarına zemin hazırlamaktadır. ICC de bu nedenle konteyner taşımacılığında FOB yerine FCA kullanılmasını önermektedir.

Sözleşmeye Eklenebilecek Koruyucu Hükümler

FOB kullanılacaksa, yükleme limanı ve yükleme koşulları ayrıntılı olarak belirtilmelidir. Konteyner taşımacılığı söz konusuysa FOB yerine FCA tercih edilmesi hem hukuki belirsizliği gidermekte hem de sigorta kapsamında boşluk oluşmasını engellemektedir. FAS'ta ise malların geminin yanına ne zaman ve nasıl getirileceğinin sözleşmede tanımlanması gerekmektedir.

2.8. CFR (Cost and Freight) ve CIF (Cost, Insurance and Freight)

CFR'de satıcı, navlun bedelini ödemekte ancak risk, mallar yükleme limanında gemiye konduğunda alıcıya geçmektedir. CIF'te ise satıcı ayrıca asgari düzeyde (ICC-C) sigorta yaptırmakla yükümlü tutulmaktadır.

Kritik Nokta: CIF ile CIP Arasındaki Sigorta Farkı

CIF'te yalnızca asgari teminat (ICC-C kloşu) zorunlu tutulmaktadır. CIP'te ise Incoterms 2020 ile birlikte tüm riskleri kapsayan ICC-A kloşu gerekli hale getirilmiştir. Bu fark, özellikle yüksek değerli malların deniz yoluyla taşınmasında kritik önem taşımaktadır; zira ICC-C kapsamı dışında kalan bir hasar durumunda alıcı tazminat talep edememektedir.

Sözleşmeye Eklenebilecek Koruyucu Hükümler
CIF kullanan alıcı, ICC-C teminatının yetersiz kalabileceği durumlarda ek sigorta talep etmelidir. Sözleşmeye "CIF, ICC-A kloşu ile" gibi bir hüküm eklenmesi bu açığı kapatmaktadır. Ayrıca sigorta poliçesinin döviz cinsi ve tutar bilgilerinin de sözleşmede açıkça yer alması gerekmektedir.

3. UYGULAMADA SIKÇA YAPILAN HATALAR

Aşağıda, uluslararası ticaret sözleşmelerinde en sık karşılaşılan Incoterms hatalarına, bu hataların nedenlerine, doğurduğu pratik sonuçlara ve kaçınılması için önerilere yer verilmektedir.

1. Konteyner Taşımacılığında FOB veya CIF Kullanmak

FOB ve CIF, uluslararası ticarette geleneksel olarak en yaygın bilinen terimler olduğundan taraflar taşıma şeklinden bağımsız biçimde bu terimleri otomatik olarak seçme eğilimindedir. Öte yandan konteyner taşımacılığında mallar, yükleme limanına varmadan çok önce iç noktadaki bir konteyner terminalinde taşıyıcıya teslim edilmektedir. FOB veya CIF seçilmesi halinde, malların terminale tesliminden gemiye yüklenmesine kadar geçen süredeki hasarlarda kimin sorumlu olduğu belirsizleşmekte ve sigorta kapsamında ciddi boşluklar oluşmaktadır. Bu noktada tavsiyemiz, konteyner taşımacılığında FOB yerine FCA, CIF yerine CIP tercih edilmesi olacaktır. Bu tercih, risk geçişini teslim anına bağlamakta ve sigorta kapsamını netleştirmektedir.

2. Incoterms Versiyonunu Belirtmemek

Taraflar, teslim terimini belirtmenin yeterli olduğunu varsayarak sözleşmeye yalnızca "FOB İstanbul" veya "CIF Hamburg" gibi ifadeler yazmaktadır. Öte yandan hangi Incoterms versiyonunun esas alınacağı konusunda belirsizlik doğmaktadır. Incoterms 2000, 2010 ve 2020 arasında özellikle sigorta yükümlülüğü ve güvenlik gereksinimleri bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Uyuşmazlık halinde hakem veya mahkemenin hangi versiyonu uygulayacağı tartışmalı hale gelebilmektedir. Dolayısıyla sözleşmeye "CIF İstanbul Limanı, Incoterms 2020" şeklinde eksiksiz atıf yapılmalıdır. Bu ifade, yorum farklılıklarını ortadan kaldırmakta ve uyuşmazlık halinde uygulanacak kuralı açıkça belirlemektedir.

3. Risk Geçişi ile Maliyet Geçişini Birbirine Karıştırmak

Satıcının navlun ve sigorta gibi taşıma maliyetlerini karşılamasının riski de üzerinde tuttuğu izlenimi yaratması nedeniyle taraflar CPT, CIP, CFR ve CIF kurallarını yanlış yorumlamaktadır. Satıcı navlunu ödemiş olsa da taşıma sırasında malların hasar görmesi halinde bu zarar alıcıya ait olmaktadır. Durumdan habersiz alıcılar, hasarı navlunu ödeyen satıcıdan talep etmeye çalışmakta; bu durum hasar tazminat davalarında haksız pozisyona düşmelerine yol açmaktadır. CPT ve CFR kullanan alıcılar, risk kendilerine geçtiği andan itibaren kendi nam ve hesabına sigorta yaptırmalıdır. Bu husus sözleşmede açıkça belirtilmelidir. Sigorta yapılmaması halinde hasar riskinin alıcıya ait olacağı taraflarca kabul edilmiş sayılmaktadır.

4. Teslim Yerini Belirsiz Bırakmak

Sözleşme müzakerelerinde taraflar teslim yerine ilişkin ayrıntıyı önemsiz görmekte ya da sonradan kararlaştırılacağını düşünerek sözleşmede "DAP Türkiye" veya "FCA İstanbul" gibi muğlak ifadeler kullanmaktadır. Teslim yerinin tam olarak belirlenmemesi, risk geçiş anının tespit edilememesine yol açmakta ve hasarın kimin üzerinde kaldığını tartışmalı kılmaktadır. Ayrıca taşıyıcı teslim tutanaklarının düzenlenmesinde de sorun oluşturmaktadır. Teslim yeri; sokak adresi, depo veya antrepo referans numarası ile birlikte eksiksiz şekilde belirtilmelidir. Bu detay, olası uyuşmazlıklarda riskin hangi anda el değiştirdiğini belgelemenin temel aracı olmaktadır.

5. CIF'te Sigorta Teminatını Yetersiz Bırakmak

CIF seçildiğinde satıcının sigorta yaptırdığı bilinmekte ancak bu sigortanın yalnızca asgari teminat (ICC-C) düzeyinde olduğu gözden kaçırılmaktadır. ICC-C kloşu; hırsızlık, hasar, depo yangını gibi pek çok hasarı kapsam dışında bırakmaktadır. Özellikle yüksek değerli ya da kırılgan mallarda bu teminat açığı, alıcının ciddi kayıp yaşamasına ve sigortacıya başvurduğunda talep reddiyle karşılaşmasına neden olmaktadır. CIF

kullanan alıcı, sözleşmeye "CIF, ICC-A kloşu ile" gibi bir hüküm ekleyerek teminat düzeyini yükseltmeli ya da kendi nam ve hesabına ek sigorta yaptırmalıdır. Bu adım, özellikle tekstil, elektronik ve makinede kayıp riskini önemli ölçüde azaltmaktadır.

SONUÇ

Incoterms 2020 kuralları, uluslararası satış sözleşmelerinin vazgeçilmez bir parçası olmaya devam etmektedir ancak bu kurallar tek başına yeterli değildir. Her bir Incoterm kuralı, sözleşmenin diğer hükümleriyle uyumlu biçimde yorumlanmalı ve uygulanmalıdır.

Doğru Incoterm seçimi, yalnızca ticari tercihlere değil taşıma şekline, malların niteliğine, varış ülkesinin mevzuatına ve tarafların müzakere gücüne bağlı olmaktadır. Sözleşme hazırlanırken her bir kuralın risk, maliyet ve sorumluluk dağılımı dikkatle analiz edilmelidir.

GEÇİCİ 37. MADDE İSTİSNASI ŞARTLARI VE UYULMAMASI NEDENİYLE YAPILAN KDV TARHİYATININ İNDİRİMİ

Aslıhan KAVRAN
KDV İade Müdürü

Yunus Emre DURAK
KDV İade Müdür Yardımcısı

ÖZET

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Geçici 37. maddesi kapsamındaki yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerin inşaat işlerine ilişkin almış oldukları KDV istisna belgesi ile istisna uygulanarak yapılan alımların, belge kapsamı veya mevzuat şartlarına aykırı olduğunun tespiti halinde vergi ziyaı doğabilmekte; buna bağlı olarak verginin tarhı ve cezai yaptırım uygulanması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda tarhiyat sonucunda ödenen KDV'nin, KDV yönünden indirim ve kurumlar vergisi yönünden gider konusu yapılıp yapılamayacağına ilişkin değerlendirmeye ihtiyaç olduğu görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Geçici 37. Madde, Yatırım Teşvik, İstisna, KDV, İndirim, Tarhiyat, Gider.

GİRİŞ

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Kanunun 7394 sayılı Kanunla değiştirilen Geçici 37. maddesine göre, imalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den istisnadır. Söz konusu istisna uygulaması, doğrudan imalat sanayiine yönelik yatırımla ilgili inşaat harcamaları için getirilmiş ve daha sonra turizm amaçlı inşaat harcamaları da eklenerek bu kapsamdaki işlemlerin teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

İstisnanın usul ve esasları, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/E-7/A.) bölümünde düzenlenmiş olup uygulama vergi dairesince verilen istisna belgesine ve bu belgenin eki niteliğindeki elektronik ortamda onaylanan mal ve hizmet listesine bağlanmıştır.

Mezkur Tebliğ'de yer alan açıklamalarda; istisna belgesinin ekli listesinde yer almayan, listede belirtilen miktarı aşan, istisna kapsamına girmeyen veya belgeye aykırı nitelikteki teslimlerin istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği ve zamanında alınmayan vergi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi yatırım teşvik belgesi sahibi alıcıdan aranacağı hükümleri yer almaktadır. Bunlara ek olarak İdarenin çeşitli görüşlerinde istisnanın kapsam ve koşullarını katı ve dar bir yaklaşımla değerlendirmesi, uygulamada alıcı nezdinde KDV tarhiyatlarının artmasına yol açmaktadır.

Makalemizde, 3065 sayılı Kanun'un geçici 37. maddesinde düzenlenen ve 7394 sayılı Kanun'la kapsamı değiştirilen imalat sanayii ile turizme yönelik inşaat işlerine ilişkin KDV istisnası; bu kapsamda alıcı nezdinde yapılan tarhiyat sonucunda ödenen KDV'nin indirim konusu yapılıp yapılamayacağı ve söz konusu tutarın kurum kazancının tespitinde nasıl değerlendirileceği yönleriyle incelenecektir.

1. GEÇİCİ 37. MADDE KAPSAMINDAKİ İSTİSNA UYGULAMASI

1.1. Kapsam

İstisna uygulaması 31.12.2028 tarihine kadar yürürlükte olmakla birlikte, mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmesi için imalat sanayii ile turizme yönelik düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi sahibi olmaları gerekmektedir.

Ayrıca, yatırım teşvik belgesinin Geçici 37. Maddenin değişikliğine ilişkin düzenlemenin yürürlük tarihi olan 01.05.2022 tarihinden önce düzenlenmiş olması istisnanın uygulanmasında engel teşkil etmediği, istisnaya tabi alımların bu tarihten sonra olması gerektiği KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/E-7/A.1 bölümünde açıklanmıştır.

Anılan Tebliğ'in ilgili bölümlerinde; istisna kapsamındaki malların ithalat yoluyla temin edilmesi halinde istisna belgesinin ilgili gümrük idaresine ibraz edileceği, istisna belgesi talebi sırasında inşaat işlerinde kullanılacak mal ve hizmetlere ilişkin bilgilerin elektronik ortamda sisteme girileceği, projenin sonradan revize edilmesi, güncellenmesi veya ek proje düzenlenmesi halinde bu bilgilerin de elektronik ortamda revize edileceği ve revize sonrası istisna kapsamına giren alışlarda istisnadan yararlanılabilmesi için istisna belgesinin de revize ettirilmesi gerektiği yönünde açıklamalara yer verilmiştir.

Ayrıca, yine KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/E-7/A.1 bölümünde *"Öte yandan, inşaat işlerinin yatırım teşvik belgesinde öngörülen yatırıma ilişkin olması, 31/12/2028 tarihini aşmamak kaydıyla yatırım teşvik belgesinde öngörülen süre içinde yapılmış olması ve istisna uygulanacak harcama tutarının inşaat işlerine yönelik yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırım tutarını aşmaması gerekmektedir."* ifadesi ile birlikte, yatırıma ait belirlenen harcama tutarının aşılmaması ve işlerin öngörülen süre içinde yapılması gerektiği önemle vurgulanmıştır.

Yine aynı bölümde belirtildiği üzere, istisnaya aykırı davranılmasının alıcı firmadan kaynaklandığı hallerde tarhiyatın muhatabının yatırım teşvik belgesi sahibi alıcı olduğu ve bu durumda vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi uygulanacağı tabidir.

1.2. Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Bahsi geçen istisnaya ilişkin ilk düzenleme, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/E-7 başlığı altında imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki alımlara istisna hakkı tanınmasına ilişkin hükümler ile yapılmıştı. Bu ilk başlıkta istisna *"Bu istisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde düzenlenmiş olup, istisna kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır."* hükmüne uygun olarak düzenlenmekteydi. Dolayısıyla ilk düzenlemede alımın KDV hesaplanarak yapılması ve yüklenilen KDV tutarının iade talep edilmesi yönündeydi.

Diğer taraftan, 08/04/2022 tarihinde yayımlanan 7394 sayılı Kanun sonrasında yapılan değişiklik ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/E-7A başlığı altında yapılan düzenlemeler ile KDV istisna sertifikası alınması suretiyle yapılan alımlara KDV istisnası getirilmiş, bu durumda yapılan alımlar herhangi bir KDV maliyeti olmaksızın temin edilmesi mümkün hale gelmiştir.

Ancak istisnanın uygulama şekli sebebiyle, istisna kapsamında değerlendirilen alımların sonradan istisna şartlarını taşımadığının anlaşılması halinde cezai yaptırımlarla karşılaşılması söz konusu olabileceğinden, herhangi bir cezai durumla karşılaşılmaması adına alıcı nezdinde bazı hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan açıklamalar neticesinde, konuya ilişkin olarak;

- *Yatırım tutarı ve proje için verilen süreyi aşmaması, ancak her hâlükârda son süre olan 31.12.2028 tarihini geçmemesi,*
- *Yatırım teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmış olması,*
- *Alımların, yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işleri, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa işlerine ilişkin olması,*
- *İnşaat işlerine ilişkin makine, araç-gereç ve tefrişatın ise yatırım teşvik belgesinde yer alsa dahi istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği hususlarının önem taşıdığı anlaşılmaktadır.*

Diğer yandan, Gelir İdaresi Başkanlığının **19.12.2023 tarih ve 104675** sayılı yazısında ise istisnanın; *sadece yeni yatırımlara ilişkin inşaat işleri için geçerli olduğu; yenileme, restorasyon, tadilat, bakım, onarım, modernizasyon gibi yatırımların bu kapsamda olmadığı belirtilmektedir.* Dolayısıyla yapılan alımların; yıkılıp yeniden yapılan üretim alanı için olduğunda istisnanın uygulanabileceği ancak restore edilen vb. üretim tesisi için olduğunda bu kapsamda değerlendirilemeyeceği anlaşılmaktadır.

Son olarak ise, Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen çeşitli görüşlerde, *üretim tesisine ilişkin bulunmayan idari bina, depo, ardiye, bekçi kulübesi, peyzaj düzenlemesi ve hatta üretim tesisinin inşasında bulunsa dahi yangın kapısı, giriş kapısı gibi alımların da kabul edilmediği* görülmektedir.

Bu sebeplerle, KDV istisna belgesi talebi sırasında söz konusu alımların ilgili istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle reddedilmesi ihtimali bulunmaktadır.

Başka bir ihtimalde ise, istisna belgesinin bu alımları içerecek şekilde verilmesi ancak sonradan yapılacak incelemelerde bu alımların esasen ilgili madde kapsamında olmadığı sonucuna varılarak alıcı firmaların tarhiyat ve cezai işlemlerle karşı karşıya kalması söz konusu olabilmektedir.

2. TARH EDİLEN KDV'NİN İNDİRİM VE GİDER KARŞISINDAKİ DURUMU

Yazımızın önceki başlığında bahsi geçtiği üzere, istisnanın uygulanmasına aykırı davranılması sebebiyle tarh edilen verginin Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisi bakımından indirim yoluyla giderilip giderilemeyeceği bu aşamada önem kazanmaktadır.

2.1. KDV Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin, bu madde kapsamındaki işlemlerde müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlerin düzenlendiği II.7/A-6 başlığında; *"Daha sonra işlemin, istisna için ilgili düzenlemelerde belirtilen şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim veya hizmet yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda açıklanan şekilde değerlendirilir."* açıklamaları yer almaktadır.

Dolayısıyla yatırım teşvik belgesi sahibi firmanın KDV istisna belgesi alması ve bu belge kapsamında istisnaya tabi alımları yapmasından sonra aslında belgede yer alan satırların bu kapsamda alımının uygun olmayacağı ihtimalinde alıcı firmanın sorumlu olacağı açıklanmaktadır.

Konuya ilişkin olarak, Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2015 tarih ve 37009108-130[29-2014/3954]-35 sayılı özelgesinde; yatırım teşvik belgesi iptal edilmesi nedeniyle *tarh edilen KDV'nin indirim konusu yapılıp yapılamayacağına dair görüş talebine, tarh edilen KDV'nin, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılının aşılmış olması nedeniyle,* indirim konusu yapılamayacağı görüşü verilmiştir. Bahsi geçen görüşte indirim talebinin, indirim zamanaşımının fatura tarihi itibarıyla başlayacağından bahisle reddedildiği anlaşılmaktadır.

Yine son dönemlerde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın *sonradan istisna hükümlerine uyulmaması sebebiyle KDV istisna sertifikası ek listesinden çıkarılan alımlara* ilişkin vermiş olduğu görüşlerde ise, önceki paragrafta bahsi geçen görüş yerine *istisna belgesindeki sınırı aşan kısmı için mükelleften aranan KDV tutarlarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığı* değerlendirmesiyle karşılaşılmaktadır.

Ancak buna benzer bir örnekte, *sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine tarh edilen KDV'nin yine bu tarhiyatın düzenlendiği yıl sonuna kadar indirim konusu* yapılabileceği KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-5.6 başlığı altında açıklanmaktadır.

Örnekteki yaklaşımdan hareketle, benzer konu bakımından aynı yorumun yapılmasının gerekli ve hakkaniyet çerçevesinde olduğu görülmekle birlikte, imalat sanayii ve turizm yatırımlarına yönelik KDV istisnası uygulamasında, Kanunun usul uygulamasının bütünlüğünü ve uyumunu bozacak şekilde katı bir yaklaşım benimsendiğini değerlendirmekteyiz.

2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere, tarhiyata konu tutarların kurum kazancı karşısındaki durumu değerlendirilirken, vergi aslı ile ceza-faiz tutarlarının birbirinden ayrılması gerekmektedir. Vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-d maddesindeki hüküm karşısında kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğu tabiidir. Vergi aslı, yani tarh edilerek ödenen KDV bakımından ise durum farklıdır.

3065 sayılı Kanunun 58. maddesinde yer alan, hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV'nin gider olarak kabul edilmeyeceği hükmünden hareketle, indirim imkânı bulunmayan KDV'nin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği düşünülmektedir.

Nitekim bu yaklaşım, Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen muhtelif görüşlerde de benimsenmiş olup, indirim yoluyla giderilemeyen KDV yükünün bu yolla azaltabilmesi imkânı bulunmaktadır.

SONUÇ

Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere yönelik KDV avantajı sağlayan üç temel düzenleme arasından ilki olan 3065 sayılı Kanun'un 13/d maddesi, teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralamalarını doğrudan istisna yöntemiyle vergiden arındırmakta, ancak inşaat harcamalarını kapsamamaktadır.

İnşaat harcamalarındaki bu boşluğu gidermek üzere düzenlenen ve uygulama süresi 31.12.2023 tarihinde sona eren, Geçici 30. Madde ile asgari 500 milyon TL sabit yatırım şartı olan büyük yatırımların inşaat işlerinde yüklenilen ve indirimle telafi edilemeyen KDV›nin izleyen yıl iadesi imkânını getirilmiş olsa da bu uygulama yatırımcıya KDV yükü ve enflasyon karşısında finansman açısından zorluk yaşatmaktaydı.

Diğer yandan, makalemize konu Geçici 37. Madde kapsamındaki istisna ise, tutar sınırı aranmaksızın, inşaat işlerine ilişkin mal ve hizmet alımlarını doğrudan istisna kapsamına almak suretiyle teşvik belgeli yatırımcılara KDV yükü oluşturmadan yararlanabilecekleri, 31.12.2028 tarihine kadar uzatılan yürürlük süresi ve doğrudan istisna mekanizması ile teşvik belgeli yatırımcılara sunulan en etkili KDV avantajı niteliğini korumaktadır.

Ancak bu avantajın sürdürülebilmesi, istisnanın belge ve liste düzeninde çizilen sınırlara uyulmasına bağlıdır; aksi halde istisna uygulamasının ihlal edilmesi halinde mükellef, vergi aslının yanı sıra vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinden oluşan ve indirim yoluyla telafisi de mümkün olmayan ağır bir mali yükle karşı karşıya kalmaktadır. İndirilemeyen vergi aslının 3065 Sayılı Kanun'un 58. maddesi uyarınca gider veya maliyet olarak dikkate alınabilmesi ise bu yükü kısmen hafifletmektedir.

Bu itibarla mükelleflerin yapabilecekleri açısından, istisna belgesi kapsamını ve ekli listeyi yatırım projesindeki değişikliklere paralel olarak güncel tutmaları ve alımlarını bu sınırlar içinde gerçekleştirmeleri, teşvikin bir yaptırıma dönüşmemesi bakımından büyük önem taşımaktadır.

Son olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca istisnanın uygulanmasına ilişkin olarak verilen görüşlerde teşviği aşındırmayacak şekilde yaklaşılması, söz konusu sektörleri desteklemesi açısından daha faydalı olacaktır.

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEF İNDİRİMİNİN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Ahmet KOK
Vergi Asistanı

ÖZET

Bu makalenin amacı, vergiye uyumlu mükellef indirimi uygulamasının hukuki altyapısını, uygulama esaslarını, yararlanma şartlarını ve uygulamada karşılaşılan sorunlarını inceleyerek söz konusu düzenlemenin vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisini değerlendirmektir. Makalede, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesi çerçevesinde uygulamanın kapsamı ele alınmış; düzenlemenin vergi bilinci, kayıt dışılıkla mücadele, vergi tahsilatı ve mükellef davranışları üzerindeki etkileri analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergiye Uyum, Vergiye Uyumlu Mükellef İndirimi, Gönüllü Uyum, Vergi Teşvikleri, Kurumlar Vergisi.

GİRİŞ

Vergi uygulamalarının etkinliği yalnızca vergi oranlarının yüksekliği veya denetim mekanizmalarının gücü ile değil aynı zamanda mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirme düzeyi ile ölçülmektedir. Vergiye gönüllü uyumun yüksek olduğu ülkelerde kamu gelirlerinin sürdürülebilirliği sağlanmakta, kayıt dışı ekonomi azalmakta ve vergi idaresinin denetim maliyetleri düşmektedir.

Geleneksel vergi sistemlerinde mükellef davranışlarını yönlendirmek amacıyla ağırlıklı olarak cezai yaptırımlar kullanılmakta iken, modern vergi politikalarında ödüllendirme esaslı yaklaşımlar da ön plana çıkmaya başlamıştır. Bu kapsamda Türk vergi sisteminde uygulamaya alınan düzenlemelerden biri de vergiye uyumlu mükellef indirimi uygulamasıdır.

Vergiye uyumlu mükellef indirimi, yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükelleflerin hesaplanan vergileri üzerinden belirli oranda indirim yapılmasını öngören bir teşvik mekanizmasıdır. Uygulama ile amaçlanan temel husus, mükelleflerin düzenli beyan ve ödeme alışkanlığı kazanmalarını sağlamak ve gönüllü uyum kültürünü güçlendirmektir.

1. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEF İNDİRİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergiye uyumlu mükellef indirimi uygulaması, 08.03.2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6824 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Türk vergi mevzuatına dahil edilmiştir.

Söz konusu Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na mükerrer 121. madde eklenmiş ve belirli şartları taşıyan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yıllık beyanname üzerinden hesaplanan verginin %5'i oranında indirim imkânı tanınmıştır.

Uygulama ilk olarak 2018 yılında verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde kullanılmaya başlanmıştır.

Düzenlemenin hazırlanma sürecinde özellikle vergi idarelerinin yalnızca denetim ve ceza mekanizmaları ile değil aynı zamanda teşvik edici yöntemlerle de mükellef davranışlarını yönlendirmesi gerektiği anlayışı bu düzenlemenin temel çıkış noktalarından biri olmuştur. Zaman içerisinde uygulamaya ilişkin çeşitli değişiklikler yapılmış; indirim tutarına üst sınır getirilmiş, yararlanma şartları netleştirilmiş ve bazı teknik belirsizlikler Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan tebliğler ile açıklığa kavuşturulmuştur.

2. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEF İNDİRİMİNİN AMACI

Vergiye uyumlu mükellef indiriminin temel amacı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında, eksiksiz ve doğru şekilde yerine getirmelerini teşvik etmektir.

Bu kapsamda uygulama ile;

- Vergi beyannamelerinin süresinde verilmesi,
- Vergi borçlarının zamanında ödenmesi,
- Kayıt dışı ekonominin azaltılması,
- Vergi bilincinin geliştirilmesi,
- Vergi ahlakının güçlendirilmesi,
- Vergi tahsilatının düzenli hale getirilmesi amaçlanmaktadır.

Vergi teorisi açısından değerlendirildiğinde bu uygulama, "ödüllendirme esaslı vergi uyum modeli" kapsamında değerlendirilmektedir. Geleneksel sistemlerde vergiye uyumsuzluk cezalandırılırken, bu sistemde uyumlu davranış ödüllendirilmektedir.

Bu yönüyle uygulama, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkinin daha pozitif bir zemine taşınmasına katkı sağlayabilecek bir düzenleme niteliğindedir.

3. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEF İNDİRİMİNE İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

- **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**

Vergiye uyumlu mükellef indiriminin temel hukuki dayanağı, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesidir. Söz konusu maddede;

- İndirimden yararlanabilecek mükellefler,
- Yararlanma şartları,
- İndirim oranı,
- İndirim tutarına ilişkin sınırlamalar,
- İhlâl durumunda uygulanacak hükümler düzenlenmiştir.

Madde hükmüne göre, gerekli şartları sağlayan mükelleflerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i indirilmektedir.

- **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**

Kurumlar vergisi mükellefleri de Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 121 kapsamında bu indirimden yararlanabilmektedir.

Dolayısıyla düzenleme yalnızca gerçek kişi gelir vergisi mükelleflerini değil sermaye şirketleri başta olmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerini de kapsamaktadır.

- **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan;

- Beyan yükümlülükleri,
- Defter ve belge düzeni,
- Vergi incelemeleri,
- Tarhiyat süreçleri,
- Kaçakçılık fiilleri

uygulamanın değerlendirilmesinde doğrudan önem taşımaktadır.

Özellikle VUK'un 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerinin bulunması halinde mükellefler indirimden yararlanamamaktadır.

- **301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği**

Vergiye uyumlu mükellef indirimine ilişkin uygulama esasları büyük ölçüde bu Tebliğ ile açıklanmıştır.

Tebliğ'de;
- Yararlanma şartları,
- İndirimin hesaplanması,
- Örnek uygulamalar,
- Özellikli durumlar,
- İndirim sonrası tarhiyat işlemleri

ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

4. İNDİRİMDEN YARARLANMA ŞARTLARI

Vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanılabilmesi için bazı şartların birlikte sağlanması gerekmektedir.

- **Beyanname Verme Şartı**

İndirimin hesaplanacağı yıl ile önceki iki yıla ait tüm vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir.

Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler nedeniyle mükellefler indirim hakkını kaybedebilmektedir.

- **Vergilerin Süresinde Ödenmiş Olması**

Beyan edilen vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması gerekmektedir.

Ancak çok küçük tutarlı eksik ödemelere ilişkin bazı toleranslar mevzuatta düzenlenmiştir.

- **Kesinleşmiş Vergi Borcu Bulunmaması**

İndirimin hesaplanacağı tarih itibarıyla belirlenen sınırı aşan kesinleşmiş vergi borcu bulunmaması gerekmektedir.

- **Tarhiyat Şartı**

İndirimin hesaplanacağı yıl ile önceki iki yıl içerisinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda kesinleşmiş tarhiyat bulunmaması gerekmektedir.

Ancak belirli oranları aşmayan tarhiyatlar bu kapsamda değerlendirilmemektedir.

- **Kaçakçılık Fiilleri**

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerinin işlenmiş olması halinde indirimden yararlanılması mümkün değildir.

5. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Vergiye uyumlu mükellef indirimi, mükellef davranışlarını olumlu yönde etkilemeyi amaçlayan doğrudan finansal bir teşvik mekanizmasıdır.

Uygulamanın olumlu etkileri aşağıdaki şekilde değerlendirilebilir:

- Mükelleflerin düzenli beyan verme alışkanlığı kazanması,
- Vergilerin zamanında ödenmesinin teşvik edilmesi,
- Vergi sistemine olan güvenin artırılması,
- Kayıt dışılığın azaltılmasına katkı sağlaması,
- Vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkinin güçlenmesi.

Bununla birlikte uygulamanın etkisinin sınırlı kaldığı yönünde çeşitli eleştiriler de bulunmaktadır.

Özellikle; indirim oranının düşük olması, şartların katı olması, küçük ihlâller nedeniyle hakkın tamamen kaybedilmesi, sistemin daha çok zaten uyumlu olan mükellefleri ödüllendirmesi uygulamanın etkinliğini sınırlayan unsurlar arasında gösterilmektedir.

6. UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

- **Şartların Aşırı Katılığı**

Çok küçük usulsüzlükler veya gecikmeler nedeniyle mükelleflerin indirim hakkını tamamen kaybetmesi uygulamanın en çok eleştirilen yönlerinden biridir.

- **İndirim Oranının Düşüklüğü**

%5 oranındaki indirimin bazı mükellefler açısından yeterince teşvik edici olmadığı değerlendirilmektedir.

- **Geçmiş Dönem Performansına Bağlılık**

Üç yıllık geçmiş dönemin dikkate alınması, mükelleflerin anlık uyum davranışlarını teşvik etmek yerine cezalandırıcı sonuçlar doğurabilmektedir.

- **Teknik Karmaşıklık**

Uygulama şartlarının teknik ve detaylı olması özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler açısından uygulamada zorluk yaratmaktadır.

- **Vergi Adaleti Tartışmaları**

Zaten yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin ödüllendirilmesi olumlu görülmekle birlikte, kayıt dışı çalışan mükelleflerin sisteme dahil edilmesinde uygulamanın etkisinin sınırlı kaldığı değerlendirilmektedir.

SONUÇ

Vergiye uyumlu mükellef indirimi uygulaması, Türk vergi sisteminde gönüllü uyumu artırmaya yönelik önemli düzenlemelerden biridir. Ödüllendirme esasına dayanması nedeniyle modern vergi politikaları açısından olumlu bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir.

Ancak uygulamanın mevcut haliyle sınırlı bir mükellef kitlesine hitap etmesi, yararlanma şartlarının katılığı ve indirim oranının göreceli düşük olması nedeniyle beklenen etkinin tam anlamıyla sağlanamadığı görülmektedir.

Sonuç olarak, şartların sadeleştirilmesi, küçük ihlâller nedeniyle hakkın tamamen kaybedilmesinin önlenmesi, indirim oranının artırılması, daha kapsayıcı bir sistem oluşturulması uygulamanın etkinliğini artırabilecek düzenlemeler arasında değerlendirilebilir.

Bu doğrultuda yapılacak iyileştirmeler, vergiye gönüllü uyumun artırılmasına ve vergi sisteminin daha etkin işlemesine katkı sağlayacaktır.

BORDRO SÜREÇLERİ: GÖRÜNMEYEN RİSKLERİN YÖNETİMİ

Serkan ÇINAR
Kıdemli Bordro Müdürü

ÖZET

Bordro süreçleri, işletmelerde çoğu zaman ücret hesaplama ve ödeme faaliyetleri ile ilişkilendirilmektedir. Ancak bordro uygulamaları; iş hukuku, sosyal güvenlik mevzuatı, vergi yükümlülükleri ve çalışan ilişkileri açısından önemli riskler barındırmaktadır. Değişen çalışma modelleri, artan mevzuat yükümlülükleri ve çeşitlenen yan hak uygulamaları, bordro süreçlerinin her zamankinden daha dikkatli yönetilmesini gerekli kılmaktadır. Bu çalışmada bordro süreçlerinin işletmeler açısından taşıdığı stratejik önem ele alınmakta, uygulamada karşılaşılan temel risk alanları değerlendirilmekte ve etkin bordro kontrol mekanizmalarının sağlayacağı faydalar incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bordro, İş Hukuku, SGK, Risk Yönetimi, İnsan Kaynakları, İç Kontrol

GİRİŞ

Şirketlerin sürdürülebilir büyüme hedeflerine ulaşabilmeleri yalnızca satış, finans veya operasyonel başarılarına bağlı değildir. Aynı zamanda yasal yükümlülüklerin doğru yönetilmesi, çalışan haklarının korunması ve iç kontrol mekanizmalarının etkin çalışması da kurumsal başarının temel unsurları arasında yer almaktadır.

Bu noktada bordro süreçleri çoğu zaman görünmeyen ancak etkileri oldukça büyük olabilen bir yönetim alanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ücret hesaplamalarının doğruluğu, sosyal güvenlik yükümlülüklerinin yerine getirilmesi, çalışan haklarının korunması ve mevzuata uyumun sağlanması doğrudan bordro süreçlerinin etkinliğine bağlıdır.

Birçok işletmede bordro, maaşların hesaplanıp ödenmesinden ibaret teknik bir süreç olarak değerlendirilmektedir. Oysa bordro; insan kaynakları, mali işler, hukuk ve üst yönetimi ilgilendiren çok boyutlu bir yapıya sahiptir. Bordro süreçlerinde meydana gelen bir hata yalnızca finansal sonuçlar doğurmaz; aynı zamanda çalışan memnuniyetini, işveren markasını ve şirketin kurumsal itibarını da etkileyebilir.

Özellikle son yıllarda çalışma hayatında yaşanan dönüşüm, uzaktan çalışma modellerinin yaygınlaşması, performansa dayalı ücretlendirme sistemlerinin artması ve mevzuat değişikliklerinin hız kazanması, bordro süreçlerinin stratejik önemini daha da artırmıştır. Bu nedenle işletmeler açısından bordronun yalnızca operasyonel bir faaliyet olarak değil risk yönetiminin önemli bir unsuru olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

1. Bordro Süreçlerinin İşletmeler Açısından Önemi

Bordro süreçleri yalnızca çalışan ücretlerinin hesaplanması ve ödenmesinden ibaret değildir. İşverenlerin çalışanlarına karşı yükümlülüklerini yerine getirdiğini gösteren en önemli süreçlerden biridir.

Bir bordro kaydı içerisinde ücret, fazla çalışma, yıllık izin, sosyal yardımlar, prim uygulamaları ve çeşitli yan haklar ve yasal ve özel kesintiler gibi birçok unsur yer almaktadır. Bu nedenle bordro üzerinde yapılan her işlem aynı zamanda iş hukuku ve sosyal güvenlik mevzuatı açısından da değerlendirilmelidir.

Şirket yönetimleri açısından bakıldığında bordro süreçlerinin doğru yönetilmesi yalnızca mevzuata uyum sağlamakla kalmaz, çalışan bağlılığı ve kurumsal itibar açısından da önemli katkılar sağlar. Çalışanların ücretlerinin doğru ve zamanında ödenmesi,

haklarının eksiksiz uygulanması ve süreçlerin şeffaf şekilde yürütülmesi kuruma duyulan güveni doğrudan etkilemektedir.

Günümüzde şirketlerin en önemli sermayelerinden biri insan kaynağıdır. Bu nedenle çalışanların ücret ve yan haklarına ilişkin süreçlerde yaşanabilecek aksaklıklar yalnızca operasyonel bir hata olarak değerlendirilmemelidir. Bordro süreçlerinin etkin yönetimi aynı zamanda çalışan deneyiminin ve kurumsal kültürün de önemli bir parçasıdır.

2. Uygulamada Karşılaşılan Temel Risk Alanları

Bordro kontrol çalışmalarında farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde benzer risk alanları ile karşılaşılmaktadır.

Bunların başında fazla çalışma uygulamaları gelmektedir. Fazla çalışma sürelerinin doğru hesaplanmaması veya yeterli şekilde kayıt altına alınmaması işveren açısından önemli yükümlülükler doğurabilmektedir. Özellikle vardiyalı çalışma düzenine sahip işletmelerde çalışma sürelerinin fiili durumla uyumlu şekilde takip edilmesi büyük önem taşımaktadır.

Bir diğer risk alanı ise SGK primine esas kazanç uygulamalarıdır. Çalışanlara sağlanan çeşitli ödemelerin ve yan hakların mevzuata uygun şekilde değerlendirilmemesi eksik prim bildirimi veya hatalı vergilendirme risklerine neden olabilmektedir.

Yıllık izin uygulamaları da dikkatle takip edilmesi gereken konular arasında yer almaktadır. Özellikle büyüyen organizasyonlarda izin kayıtlarının etkin şekilde yönetilememesi ilerleyen dönemlerde çeşitli uyuşmazlıklara yol açabilmektedir.

Bunun yanında prim sistemleri, özel sağlık sigortası uygulamaları, yemek ve ulaşım destekleri gibi yan hakların bordro üzerindeki etkileri de düzenli olarak gözden geçirilmelidir. Yan hak uygulamalarının çeşitlenmesiyle birlikte bordro süreçlerinin de daha karmaşık hale geldiği görülmektedir.

Uygulamada karşılaşılan bir diğer konu ise süreçlerin uzun yıllar boyunca aynı şekilde devam etmesi nedeniyle mevcut uygulamaların sorgulanmamasıdır. Şirketler çoğu zaman yıllardır uyguladıkları yöntemlerin doğru olduğunu varsaymakta, ancak detaylı incelemelerde iyileştirilmesi gereken alanlar ortaya çıkabilmektedir.

2.1. Mevzuat Değişikliklerinin Bordro Süreçlerine Etkisi

Çalışma hayatına ilişkin mevzuat, ekonomik koşullar ve iş dünyasının ihtiyaçları doğrultusunda sürekli güncellenmektedir. Asgari ücret değişiklikleri, SGK uygulamalarındaki düzenlemeler, gelir vergisi istisnaları veya teşvik sistemlerinde yapılan revizyonlar bordro süreçlerini doğrudan etkilemektedir.

Bu nedenle işletmeler açısından en önemli risklerden biri, geçmiş dönemlerde doğru olan bir uygulamanın güncel mevzuat karşısında riskli hale gelmesidir. Özellikle uzun yıllardır aynı şekilde devam eden süreçlerin belirli aralıklarla gözden geçirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Denetim ve kontrol çalışmalarında sıklıkla karşılaşılan durumlardan biri de şirketlerin mevcut uygulamalarını mevzuat değişikliklerine rağmen güncellememeleridir. Bu durum herhangi bir kötü niyet olmaksızın ortaya çıkmakla birlikte, ilerleyen dönemlerde ek maliyetler ve uyum problemleri yaratabilmektedir.

Mevzuat değişikliklerinin yakından takip edilmesi ve bu değişikliklerin bordro süreçlerine etkilerinin düzenli olarak değerlendirilmesi, işletmeler açısından kritik öneme sahiptir.

3. Bordro Hatalarının İşletmelere Etkileri

Bordro süreçlerinde meydana gelen hatalar yalnızca mali sonuçlar doğurmamaktadır. Öncelikle çalışanların ücret ve haklarına ilişkin algısını doğrudan etkilemektedir. Hatalı uygulamalar çalışan memnuniyetinin azalmasına ve işveren ile çalışan arasındaki güven ilişkisinin zedelenmesine neden olabilmektedir.

Diğer taraftan mevzuata aykırı uygulamalar idari yaptırımlara, ek maliyetlere ve çeşitli hukuki süreçlere yol açabilmektedir. Özellikle uzun süre devam

eden uygulama hatalarının toplu mali etkileri oldukça yüksek seviyelere ulaşabilmektedir.

Bordro süreçlerinde yaşanan hatalar şirketlerin iç kontrol yapısına ilişkin soru işaretleri de yaratabilmektedir. Bu nedenle bordro kaynaklı risklerin yalnızca operasyonel değil yönetsel açıdan da değerlendirilmesi gerekmektedir.

4. Çalışan Deneyimi Açısından Bordronun Önemi

Bordro süreçleri çoğu zaman yalnızca işveren perspektifinden değerlendirilmektedir. Ancak çalışan açısından bakıldığında bordro, işveren ile kurulan ilişkinin en somut çıktılarından biridir.

Çalışanlar ücretlerinin doğru hesaplanmasını, haklarının eksiksiz uygulanmasını ve kendilerine sunulan yan hakların şeffaf şekilde yönetilmesini beklemektedir. Bu nedenle bordro kaynaklı hatalar yalnızca teknik bir eksiklik değil aynı zamanda çalışan güvenini etkileyen bir unsur olarak değerlendirilmelidir.

Özellikle nitelikli iş gücünün elde tutulmasının önem kazandığı günümüzde, çalışan deneyiminin önemli bileşenlerinden biri de ücret ve yan hak süreçlerinin doğru yönetilmesidir. Bordro süreçlerinin sağlıklı işlemesi çalışan bağlılığına ve kurumsal aidiyete olumlu katkı sağlamaktadır.

5. Bordro Kontrolünün Kurumlara Sağladığı Katkılar

Etkin bir bordro kontrol süreci işletmelere önemli avantajlar sağlamaktadır.

Düzenli kontroller sayesinde mevcut uygulamaların mevzuata uygunluğu değerlendirilebilmekte, potansiyel risk alanları erken aşamada tespit edilebilmekte ve gerekli iyileştirmeler zamanında gerçekleştirilebilmektedir.

Bunun yanında kontrol süreçleri operasyonel verimliliğin artırılmasına da katkı sağlamaktadır. Tekrarlayan hataların önlenmesi, süreçlerin standardize edilmesi ve kurum hafızasının güçlendirilmesi mümkün hale gelmektedir.

Özellikle büyüme sürecindeki şirketlerde bordro kontrolünün bir maliyet unsuru olarak değil riskleri azaltan ve kurumsallaşmayı destekleyen bir yatırım olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Düzenli bordro kontrolü sayesinde şirket yönetimleri yalnızca mevcut riskleri görmekle kalmaz, aynı zamanda süreçlerini geliştirme fırsatı da elde eder. Bu durum uzun vadede daha sağlıklı ve sürdürülebilir bir yönetim yapısının oluşmasına katkı sağlar.

6. İç Kontrol ve Bordro Yönetimi

Kurumsallaşma sürecindeki şirketlerde iç kontrol mekanizmaları her geçen gün daha fazla önem kazanmaktadır. Bordro süreçleri de bu yapının ayrılmaz parçalarından biridir.

Etkin bir iç kontrol sistemi yalnızca hataların tespit edilmesini değil hataların ortaya çıkmasını önleyecek süreçlerin oluşturulmasını da amaçlamaktadır. Görev ayrılıkları, onay mekanizmaları, düzenli raporlamalar ve periyodik kontroller bordro süreçlerinin daha güvenli şekilde yönetilmesine katkı sağlamaktadır.

Özellikle çalışan sayısının arttığı organizasyonlarda bordro süreçlerinin kişilere bağlı şekilde yürütülmesi yerine kurumsal prosedürler ile desteklenmesi büyük önem taşımaktadır. Bu yaklaşım hem operasyonel sürekliliği sağlamakta hem de hata riskini azaltmaktadır.

7. Gelecekte Bordro Yönetimi ve Dijitalleşme

Teknolojik gelişmeler bordro süreçlerinin yönetim şeklini önemli ölçüde değiştirmektedir. Dijital sistemler ve otomasyon çözümleri sayesinde birçok operasyonel süreç daha hızlı ve verimli şekilde yürütülebilmektedir.

Ancak teknoloji tek başına yeterli değildir. Bordro süreçlerinin doğru kurgulanması, güncel mevzuata uygun şekilde yönetilmesi ve düzenli olarak kontrol edilmesi gerekmektedir. Çünkü sistemler yalnızca tanımlandıkları kurallar kadar doğru sonuç üretebilmektedir.

Bu nedenle gelecekte başarılı olacak şirketler yalnızca güçlü teknolojik altyapılara değil aynı zamanda

güçlü kontrol mekanizmalarına ve uzman insan kaynağına da ihtiyaç duyacaktır.

8. Yönetim Ekipleri İçin Öneriler

Şirket yönetimlerinin bordro süreçlerine yalnızca operasyonel bir faaliyet olarak yaklaşmamaları gerekmektedir. Bordro uygulamalarına ilişkin düzenli raporlamaların alınması, kritik risk alanlarının belirlenmesi ve bağımsız kontrol mekanizmalarının oluşturulması sağlıklı bir yönetim yaklaşımının önemli unsurlarıdır.

Bunun yanında insan kaynakları, mali işler ve bordro ekipleri arasındaki koordinasyonun güçlendirilmesi süreçlerin etkinliğini artıracaktır. Bordro yönetiminin yalnızca bir departmanın sorumluluğu olarak görülmesi yerine kurum genelinde sahiplenilen bir süreç olarak değerlendirilmesi daha sürdürülebilir sonuçlar doğuracaktır.

Bordro süreçlerine stratejik bir bakış açısıyla yaklaşan şirketler yalnızca risklerini azaltmakla kalmayacak, aynı zamanda çalışan memnuniyeti ve kurumsal verimlilik açısından da önemli kazanımlar elde edecektir.

SONUÇ

Bordro süreçleri işletmelerin yasal uyumu, çalışan memnuniyeti ve kurumsal sürdürülebilirliği açısından kritik öneme sahiptir. Günümüzde değişen çalışma koşulları ve artan mevzuat yükümlülükleri dikkate alındığında bordro süreçlerinin yalnızca ücret hesaplama faaliyetleri olarak değerlendirilmesi yeterli değildir.

İşletmelerin bordro süreçlerini düzenli olarak gözden geçirmeleri, risk alanlarını belirlemeleri ve etkin kontrol mekanizmaları oluşturmaları büyük önem taşımaktadır. Doğru yönetilen bordro süreçleri yalnızca riskleri azaltmakla kalmayacak, aynı zamanda şirketlerin kurumsal yapılarını güçlendirerek uzun vadeli başarılarına katkı sağlayacaktır.

Bordro süreçlerinin başarısı yalnızca ücretlerin zamanında ödenmesiyle değil şirketin çalışanlarına ve mevzuata karşı sorumluluklarını ne ölçüde doğru yönettiğiyle ölçülmektedir. Bu nedenle bordro kontrolü, günümüz iş dünyasında bir uyum gerekliliğinin ötesinde, kurumsal yönetimin temel unsurlarından biri olarak değerlendirilmelidir.

VARLIK BARIŞI DÜZENLEMELERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ İLE DANIŞTAY İÇTİHADININ YILLAR İÇİNDEKİ DÖNÜŞÜMÜ

Ecem Yağmur EROĞLU
Avukat

ÖZET

Varlık barışı düzenlemeleri, 2008 yılından bu yana sekiz ayrı kanunla Türk vergi hukukunda yer edinmiş; kayıt dışında kalan veya yurt dışında tutulan varlıkların ekonomiye kazandırılması karşılığında mükelleflere vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmaması güvencesi tanımıştır. Bu çalışmada söz konusu düzenlemelerin kronolojik gelişimi, korumanın kapsamındaki daralma ve Danıştay içtihadının dönüşümü birlikte incelenmektedir. İlk dönem kararlarında kanunun açık mahsup hükmü uygulanarak mükellef lehine sonuçlara ulaşılmışken, sonraki dönemde bildirilen varlık ile matrah farkı arasında illiyet bağı aranmış ve bu bağın ispatı mükellefe yüklenmiştir. Çalışmanın ulaştığı sonuç, kanunda açıkça öngörülen beyan ve ödeme koşullarını yerine getiren mükelleflerin, kanun metninde bulunmayan ek şartlar veya sonradan geliştirilen daraltıcı yorumlar yoluyla koruma kapsamı dışında bırakılmasının verginin kanuniliği, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleriyle bağdaşmadığı yönündedir.

Anahtar Kelimeler: Varlık Barışı, Vergi İncelemesi, Vergi Tarhiyatı, Danıştay, Hukuki Güvenlik, Vergi Hukuku.

GİRİŞ

Varlık barışı, belirli koşulların yerine getirilmesi karşılığında mükellefe geçmişe dönük güvence tanıyan olağanüstü bir maliye politikası aracıdır. Bu yasal düzenleme ile, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve sermaye piyasası araçlarının Türkiye'ye getirilmesi; Türkiye'de bulunan ancak kayıtlarda yer almayan bu varlıkların da kayda alınması amaçlanmaktadır. [1] Türk vergi hukukunda bu araca ilk kez 2008 yılında başvurulmuş, izleyen on sekiz yıl içinde sekiz ayrı kanunla düzenleme yenilenmiştir.[2]

Bu karşılıklılığın hukuki karşılığı, kanun metinlerinde yer alan *"bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz"* ifadesidir. Ne var ki asıl uyuşmazlık bu ifadenin lafzından değil kapsamından doğar: güvence yalnızca bildirilen varlığın kendisini mi, yoksa bildirilen tutara karşılık gelen matrah farkını da mı korumaktadır? İdarenin dar yorumu ile mükellefin kanun metnine dayanan beklentisi arasındaki gerilim, konunun yargı organlarınca çözülmesini zorunlu kılmıştır. Bu çalışmada içtihattaki değişim, yalnızca karar sonuçları üzerinden değil yorum yöntemi, ispat yükü ve inceleme yasağının kapsamı üzerinden analiz edilmektedir.

1. VARLIK BARIŞI DÜZENLEMELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE AMACI

Varlık barışı düzenlemeleri ekonomik açıdan iki amaca hizmet eder: kayıt dışı kalan veya yurt dışında tutulan değerlerin resmî kayıt sistemine kazandırılması ve vergiye gönüllü uyumun güçlendirilmesi.

Hukuki açıdan ise mükellefin bildirim veya beyan yoluyla iradesini ortaya koyması ve kanunda öngörülen vergiyi süresinde ödemesi hâlinde, idarenin olağan denetim ve tarhiyat yetkisini sınırlayan

1 *Tan, T. (2025). Prof. Dr. Celal Göle'ye Armağan. Z. Özkan & K. Özkorkut & N. Sunca & G. Aydoğan (Yay. haz.), Hukuksuzluğu Özendiren Hukuk (s. 778-779). On İki Levha Yayıncılık*

2 *Volkan ERDOĞDU, "Varlık Barışı Kanunlarının Kronolojik Evrimi, Vergi İdaresinin Tarhiyat Yetkisi ve Danıştay İçtihadının Gelişimi", Erişim Tarihi: 23 Temmuz 2026, https://www.hukukihaber.net/varlik-barisi-kanunlarinin-kronolojik-evrimi-vergi-idaresinin-tarhiyat-yetkisi-ve-danistay-ictihadinin-gelisimi."*

istisnai bir rejim kurarlar. Bu yönüyle varlık barışı, geçmiş dönem beyanlarının ilave vergiyle tamamlanmasına dayanan matrah artırımından ayrılır.

Mükellefe sağlanan koruma çok boyutludur. Bildirilen varlıklar nedeniyle inceleme ve tarhiyat yapılamaması temel güvenceyi oluştururken; beyan edilen tutarların dönem kazancına dâhil edilmemesi, pasifte oluşturulan fon hesabının sermayenin unsuru sayılması ve bildirilen varlıkların işletmeden çekilebilmesi bu korumayı tamamlar. Bu yönüyle varlık barışı, yalnızca bir tahsilat veya kayıt altına alma aracı değil şartların gerçekleşmesiyle mükellefin hukuki durumunu doğrudan değiştiren özel bir güvence rejimidir.[3] Bu nedenle korumanın kapsamı, mükellefin bildirim tarihindeki haklı öngörüsü esas alınarak belirlenmelidir.

2. VARLIK BARIŞI DÜZENLEMELERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

İlk Dönem: Genel Mahsup Modeli

İlk varlık barışı 5811 sayılı Kanun ile hayata geçirilmiş; hem yurt dışı hem yurt içi varlıklar kapsama alınarak yurt dışından getirilenler %2, yurt içinde beyan edilenler %5 oranında vergilendirilmiştir. Düzenlemenin ayırt edici yönü, diğer nedenlerle yapılacak incelemelerde tespit edilen matrah farklarından beyan edilen tutarların mahsubuna imkân tanıyan mekanizmadır. 2013 yılında Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 85. madde ise yalnızca yurt dışı varlıkları kapsamış; %2 oranındaki vergi yeterli görülmekle birlikte varlığın kanunda belirtilen tarih itibarıyla yurt dışında bulunduğunun *kanaat verici belge* ile ispatı zorunlu tutulmuş, mahsup imkânı ise korunmuştur.[4] Her iki düzenlemede de mahsup için nedensellik aranmamış; koruma, kaynağı araştırılmaksızın objektif biçimde işlemiştir.

Ara Dönem: Yalın İnceleme Yasağı

2016 yılında 6736 sayılı Kanun ile getirilen üçüncü barışta yurt dışından getirilen varlıklardan vergi alınmamış; koruma ceza, idare ve ticaret hukuku alanlarına da teşmil edilmiştir. Bunu izleyen 7143, 7186 ve 7256 sayılı kanunlar döneminde yasa koyucu daha yalın bir teknik benimsemiş; bildirilen varlıklar nedeniyle *hiçbir suretle* inceleme ve tarhiyat yapılamayacağı yeniden hükme bağlanmakla birlikte, diğer nedenlerle yapılan incelemelerden mahsup imkânına yer verilmemiştir.[5] Oranlar da bu dönemde en düşük düzeyine inmiş; 7143 sayılı Kanun'da %2, 7186 sayılı Kanun'da %1 benimsenmiş, 7256 sayılı Kanun ise vergi alınmaksızın bildirime imkân tanımıştır. Bu dönemin hukuki anlamı önemlidir: kanun koyucu mahsubu kaldırmakla birlikte, korumanın uygulanabilmesi için bildirilen varlık ile matrah farkı arasında bağ kurulmasını şart koşmamış; metinlerde ne illiyet bağı ne de bir ispat külfeti yer almıştır.

Son Dönem: İlliyet Bağı Esaslı Şartlı Koruma

En köklü kırılma 7417 sayılı Kanun ile gerçekleşmiştir. Düzenleme, bildirilen varlıklara isabet eden tutarlar bakımından yasağı korumakla birlikte; diğer nedenlerle başlayan incelemeler ile takdir komisyonu kararları sonucunda bulunan matrah farkının bildirilen varlıklardan kaynaklandığının tespiti ve bildirilen tutarın matrah farkına eşit ya da fazla olması hâlinde tarhiyat yapılmayacağını, aşması hâlinde ise yalnızca aşan kısmın vergilendirileceğini hükme bağlamıştır. Bildirime konu varlıklar dışındaki nedenlerle matrah farkı tespit edilirse bildirilen tutarlar mahsup edilmeksizin tarhiyat yapılacaktır. Aynı Kanun, incelemeye başlanılan veya takdir komisyonuna sevk edilen tarihten sonra yapılan bildirimlerin koruma sağlamayacağını da düzenlemiştir.[6] Kanun aynı zamanda, varlık barışı bakımından bildirilen varlık ile inceleme sonucunda tespit edilen matrah farkı arasında **illiyet bağı** kurulmasını açık bir kanuni ölçüte dönüştürdüğü

---

3 *Fulya Işıl Orkunoğlu Şahin, "Türkiye'de Varlık Barışı Uygulamalarının Vergi Uyumuna ve Tahsilatına Etkileri", İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2017, s. 37, Erdoğan Sağlam, "Süre 30 Haziran'da sona eriyor; Varlık Barışı nedir, koşulları ne, hangi imkânları sağlıyor?", https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/sure-30-haziran-da-sona-eriyor-varlik-barisi-nedir-kosullari-ne-hangi-imkanlari-sagliyor,26980, Makale Yılı:2020*

4 *6736 sayılı Kanun, RG 19.08.2016, S. 29806*

5 *7143 sayılı Kanun, RG 18.05.2018, S. 30425; 7186 sayılı Kanun, RG 19.07.2019 (Mükerrer), S. 30836; 7256 sayılı Kanun, RG 17.11.2020, S. 31307.*

6 *01.07.2022 tarihli ve 7417 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG, 05.07.2022, S. 31887, m. 50.*

için önemlidir. Böylece vergi müfettişleri ve takdir komisyonları, korumanın uygulanıp uygulanmayacağını soyut değerlendirmelerle değil somut tespitlere dayanarak belirlemekle yükümlü hâle gelmiştir. Düzenleme, önceki kanunlarda tartışmalı kalan alanı açıklığa kavuşturarak varlık barışı beyanlarının vergi incelemelerinde hangi koşullarda ve ne ölçüde koruma sağlayacağını kanuni bir çerçeveye bağlamıştır.[7]

Nihayet 4 Haziran 2026 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7582 sayılı Kanun ile sekizinci ve son düzenleme yürürlüğe girmiştir. Genel vergi oranı %5 olarak belirlenmiş; bildirilen varlığın vadeli mevduatta, devlet iç borçlanma senetlerinde, kira sertifikalarında veya girişim sermayesi yatırım fonlarında belirli sürelerle tutulacağının taahhüt edilmesi hâlinde bu oran kademeli olarak %0'a kadar indirilmiştir.[8] Son bildirim tarihi 31 Temmuz 2027 olup, bu süre altışar aylık dönemler hâlinde iki kez uzatılabilir.Düzenleme, illiyet bağı esasını ve inceleme başladıktan sonra yapılan bildirimlere ilişkin zaman sınırlamasını aynen muhafaza etmiştir.

Kronolojik seyir bir bütün olarak değerlendirildiğinde korumanın **üç evrede** daraldığı görülmektedir: nedensellik aranmayan genel mahsup sisteminden, mahsup imkânı tanımayan ancak lafzı mutlak inceleme yasağına; oradan da illiyet bağına dayalı şartlı koruma modeline geçilmiştir.

3. DANIŞTAY'IN ÖNCEKİ DÖNEM VARLIK BARIŞI YAKLAŞIMI

İlk dönem içtihadı, 5811 ve 6486 sayılı kanunların açık mahsup hükümlerinin uygulandığı kararlardan oluşur. Danıştay 4. Dairesi'nin 2021 tarihli ilk kararında, geçici 85. madde kapsamında bildirimde bulunan mükellefin varlığı Kuveyt'teki bir bankada bulundurduğunu konsolosluk şubesince tercüme ettirilmiş banka belgesiyle kanıtladığı, varlıkları süresinde Türkiye'ye transfer ettiği ve vergiyi vadesinde ödediği tespit edilmiştir.[9] Daire, kanuni şartların oluştuğuna ve beyan edilen tutarın tarhiyat konusu tutardan mahsubu gerektiğine hükmetmiştir. Kararın belirleyici yönü, incelemenin hangi nedenle başladığının veya varlığın hangi faaliyetten kaynaklandığının araştırılmamış olmasıdır.

İkinci kararda, sahte fatura kullanıldığı tespitine dayalı cezalı katma değer vergisi tarhiyatına karşı davacı, geçici 85. madde kapsamında beyanname vererek vergiyi ödediğini ortaya koymuştur. Danıştay, farklı gerekçelerle yapılan incelemede tespit edilen matrahtan beyan edilen tutarın mahsubu gerektiğine karar vermiş; ayrıca idarenin beyannameyi kabul edip vergiyi tahsil ettiği aşamada davacının kanundan yararlanıp yararlanamayacağının tartışılamayacağını vurgulamıştır. Bu ikinci gerekçe, hukuki güvenlik ilkesine dayanan sonraki yaklaşımın nüvesidir.

Aynı çizginin bir sonraki halkasını 7143 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin 2023 tarihli kararlar oluşturur. Mükellefler yabancı şirketlere verdikleri dijital hizmet gelirlerini beyan edip %2 oranındaki vergiyi ödemiş; idare ise mükellefiyetlerinin beyan tarihinden sonra tesis edildiğini ileri sürerek tarhiyat yapmıştır. Danıştay 9. Dairesi, mükelleflerin haklardan usulüne uygun yararlandırıldığını ve tahakkukun hukuken varlığını koruduğunu belirterek bu gelirler nedeniyle inceleme ve tarhiyat yapılamayacağı sonucuna ulaşmıştır.[10]

İlk dönem kararları şöyle sentezlenebilir: Danıştay, yararlanma koşullarını kanunda sayılan unsurlarla sınırlı yorumlamış, beyan edilen varlık ile matrah farkı arasında ayrıca bağ aramamış ve mükellefe kanunda öngörülmeyen bir ispat külfeti yüklememiştir.

4. DANIŞTAY İÇTİHADINDA DEĞİŞİM VE YENİ YAKLAŞIM

Dönüşümün ilk açık işareti, 7186 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin 2023 tarihli karardır. Mükellef hakkında 08.11.2019 tarihinde inceleme başlatılmış,

---

7 *Volkan ERDOĞDU, "Varlık Barışı Kanunlarının Kronolojik Evrimi, Vergi İdaresinin Tarhiyat Yetkisi ve Danıştay İçtihadının Gelişimi", Erişim Tarihi: 23 Temmuz 2026, https://www.hukukihaber.net/varlik-barisi-kanunlarinin-kronolojik-evrimi-vergi-idaresinin-tarhiyat-yetkisi-ve-danistay-ictihadinin-gelisimi."*

8 *21.05.2026 tarihli ve 7582 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG, 04.06.2026, S. 33270, m. 10.*

9 *Danıştay 4. D., E.2016/8778, K.2021/905, T.11.02.2021*

10 *Danıştay 9. D., E.2022/1001, K.2023/3466; aynı yönde E.2022/1002, K.2023/3467, T.09.10.2023*

beyanname 24.12.2019 tarihinde verilmiştir. Bölge idare mahkemesi, kanunda inceleme başlatılmamış olması gerektiğine dair kısıtlayıcı bir hüküm bulunmadığını belirterek tarhiyatı kaldırmış; Danıştay 9. Dairesi ise bu kararı bozmuştur. Daireye göre bildirim, ticari faaliyetle bağlantılı kayıt dışı hasılata ilişkin yürüyen incelemeyi sona erdirmez; kanunda incelemenin sona ereceği yönünde açık bir düzenleme de yoktur.[11]

Bu yaklaşım izleyen yıllarda Danıştay 3. Dairesi kararlarıyla sistemli bir çizgiye dönüşmüştür. Otomasyon verileri ile beyanlar arasındaki uyumsuzluk nedeniyle başlatılan incelemenin devamı sırasında yapılan beyana ilişkin kararda Daire, geçici 90. maddenin amacının kayıt dışı varlıkların sisteme dâhil edilmesi olduğunu, bunun *"devam eden vergi incelemesini sona erdirici veya tespit edilen matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılmasını engelleyici"* bir niteliği olmadığını belirtmiştir.[12]

Aynı yaklaşım 7256 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin kararlarda da sürdürülmüştür.[13] 7417 sayılı Kanun bakımından ise kapsam yönünden bir sınır çizilmiş; yurt dışındaki taşıtını kanunda sayılan varlıklardan birine dönüştürmeksizin doğrudan getirip bildiren şirketin düzenlemeden yararlanamayacağına hükmedilmiştir.[14]

Bu değişim yalnızca bir görüş farklılığı değil belirli bir yorum yönteminin tercihidir. İlk dönemin lafzî ve şartlara odaklı yorumunun yerini amaçsal yorum almış; düzenlemenin amacı *kayıt dışı varlıkların sisteme kazandırılması* şeklinde dar tanımlanarak devam eden incelemeyi sona erdirmeyeceği ve korumanın yalnızca kanunda açıkça sayılan varlıklarla sınırlı olduğu kabul edilmiştir.

5. DANIŞTAY KARARLARININ KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ

Kararlar kronolojik olarak karşılaştırıldığında içtihadın genişletici yorumdan daraltıcı yoruma evrildiği görülür. 2021 tarihli kararlarda kanunda sayılan şartların gerçekleşmesi yeterliyken, 2023 sonrası kararlarda illiyet bağı aranmış ve ispatı mükellefe yüklenmiştir. Değişim, düzenleme metinlerindeki daralmadan bağımsız gerçekleşmiştir; zira 7186 ve 7256 sayılı kanunlarda böyle bir şart yoktur.

Koruma hükümlerinin düzenlemenin amacıyla uyumlu yorumlanıp yorumlanmadığı sorusu belirleyicidir. Varlık barışının amacı mükellefi beyana yöneltmek, bunu sağlayan saik ise beyan karşılığında elde edilecek güvencedir. Beyan edilen tutar kadar bir matrah farkının sonradan yine vergilendirilebileceği kabul edildiğinde, beyanda bulunmayı haklı kılan menfaat ortadan kalkar.

Yararlanma koşulları bakımından tablo açıktır: 7186 ve 7256 sayılı kanunlarda bildirim veya beyan, varlığın süresinde Türkiye'ye getirilmesi ya da banka veya aracı kuruma yatırılması ve verginin vadesinde ödenmesi yeterli görülmüş; illiyet bağı ve bunun somut belgelerle ispatı şartına yer verilmemiştir. Yargısal yorumla geliştirilen bu ölçüt ancak 7417 ve 7582 sayılı kanunlarla kanuni dayanak kazanmıştır. Kanunda bulunmayan bir şartla korumanın daraltılması verginin kanuniliği ilkesiyle bağdaşmadığı gibi, 7417 sayılı Kanun'da ayrıca düzenleme yapılması da önceki metinlerde böyle bir şartın bulunmadığını göstermektedir.

6. VARLIK BARIŞI KORUMASININ HUKUKİ GÜVENLİK VE KANUNİLİK İLKELERİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme ilişkisinin bütün unsurlarının kanunla düzenlenmesini gerektirir; bu gereklilik mükellefe tanınan istisna ve koruma hükümleri için de geçerli olduğundan, korumadan yararlanmanın koşulları ancak kanunla belirlenebilir. Bununla birlikte belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri de mükellefin hukuki durumunu önceden bilebilmesini gerektirir; iradi başvuruya dayanan bir müessesede bu gereklilik daha da güçlüdür. Bildirimden yıllar sonra geliştirilen bir yoruma dayanılarak korumanın geri

11 *Danıştay 9. D., E.2022/724, K.2023/4040, T.26.10.2023*

12 *Danıştay 3. D., E.2023/5528, K.2025/4583, T.17.11.2025*

13 *Danıştay 3. D., E.2024/1319, K.2025/2006, T.21.04.2025; E.2023/5859, K.2025/8, T.20.01.2025; E.2024/3620, K.2026/2591, T.02.06.2026*

14 *Danıştay 9. D., E.2024/839, K.2026/2189, T.30.04.2026*

alınması, mükelleften beyan anında sahip olamayacağı bir bilgiye göre davranmasını beklemektir.

Haklı beklentinin korunması ve idarenin kanuna bağlılığı bakımından en açık örnek, başvurunun idarece kabul edilerek verginin tahsil edildiği hâllerdir. Danıştay 3. Dairesi'nin E.2022/2864, K.2024/6301 sayılı kararında, bu aşamadan sonra yapılan tarhiyatın anılan ilkelere aykırı olduğu kabul edilmiştir. Bu yaklaşım, idarenin bizzat kabul ettiği hukuki durumu usulüne uygun bir işlemle ortadan kaldırmadıkça yok sayamayacağını göstermekte olup, ilk dönem kararlarıyla da örtüşmektedir.

İspat yükü meselesi mükellef hakları bakımından ayrıca değerlendirilmelidir. Kanunda mükellefe yüklenen bir külfet bulunmadığı hâlde, bildirilen varlığın hangi dönemin ve hangi faaliyetin ürünü olduğunu ispat yükünün mükellefe bırakılması, ispatı çoğu zaman güç bir yükümlülük doğurur; belgelerin ilk kez dava aşamasında sunulmasının aleyhe değerlendirildiği eğilim de dikkate alındığında savunma imkânı fiilen bildirim anına sıkışmaktadır. Nihayet, yargı yerleri arasında süren ve henüz çözümlenmemiş görüş ayrılığı, aynı kanun hükmüne tabi mükelleflerin dosyalarının hangi mahkemede görüldüğüne göre farklı sonuçlarla karşılaşmasına yol açarak öngörülebilirlik ilkesini bizzat zedelemektedir.

SONUÇ

Varlık barışı düzenlemeleri, 2008'den bu yana korumanın kapsamı bakımından üç model ortaya koymuştur: nedensellik aranmayan genel mahsup, lafzı mutlak inceleme yasağı ve illiyet bağına dayalı şartlı koruma. Bu düzenlemeler, yalnızca bir bildirim usulü değil idarenin inceleme ve tarh yetkisini sınırlayan istisnai bir güvence rejimidir.

Danıştay da başlangıçta kanuni şartların yerine getirilmesini yeterli görmüş; sonraki dönemde korumayı bildirilen varlıkla sınırlayarak matrah farkıyla bağlantının mükellefçe ispatını aramıştır. Ancak bu ölçütün, kanunda yer almadığı önceki dönemlere uygulanması hukuken tartışmalıdır.

Sonuç olarak, kanuni şartları yerine getiren mükellefler, sonradan geliştirilen daraltıcı yorumlar veya kanunda bulunmayan ek koşullarla koruma dışında bırakılamaz. Korumanın daraltılması ancak açık bir kanuni düzenlemeyle ve ileriye etkili olarak mümkündür; aksi yaklaşım verginin kanuniliği, hukuki güvenlik, belirlilik ve haklı beklenti ilkeleriyle bağdaşmaz.

KDV İADELERİNDE İNCELEMEYE TABİ MÜKELLEFLER KAPSAMINA ALINMA İŞLEMİNİN DAVA EDİLEBİLİRLİĞİ: VDDK'NIN E.2025/26, K.2026/6 SAYILI GÜNCEL İÇTİHADI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRME

Rabia ASLAN
Avukat

ÖZET

Bilindiği üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesinde 7524 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında, kamuoyunda "özel esaslar" olarak bilinen uygulama yürürlükten kaldırılarak iade taleplerinin vergi incelemesine göre sonuçlandırılmasına ilişkin yeni bir sistem benimsenmiştir. Bununla birlikte, mükelleflerin "iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler" kapsamına alınmasına ilişkin işlemlerin tek başına iptal davasına konu edilip edilemeyeceği hususunda Bölge İdare Mahkemeleri arasında farklı kararlar verilmiş; söz konusu içtihat aykırılığı nihayet Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 01.04.2026 tarihli ve E.2025/26, K.2026/6 sayılı kararı ile giderilmiştir.

Bu çalışmada, öncelikle özel esaslar uygulamasının tarihsel gelişimi ile 7524 sayılı Kanun sonrasında oluşturulan yeni hukuki yapı incelenmiş; ardından Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun anılan kararı, idari işlemin icrai niteliği, dava konusu edilebilirliği ve yargısal denetimin kapsamı bakımından değerlendirilmiştir. Ayrıca kararın mükellefler, vergi idaresi ve KDV iade sisteminin işleyişi üzerindeki muhtemel etkileri ele alınmış; söz konusu kararın yalnızca dava açılabilirliğine ilişkin usulî bir içtihat oluşturmadığı, aynı zamanda kapsama alma işlemlerinin maddi ve hukuki dayanaklarının da yargısal denetime tabi olduğunu ortaya koyan yeni bir içtihat çizgisi oluşturduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Özel Esaslar, İade Talepleri Vergi İncelemesine Göre Sonuçlandırılacak Mükellefler, İcrai İşlem, İptal Davası.

GİRİŞ

Katma Değer Vergisi ("KDV") iade sistemi, mükellefin kanundan doğan iade hakkı ile Hazine'nin haksız veya yersiz iade ödemelerini önleme yükümlülüğü arasında hassas bir denge üzerine kurulmuştur. Bu kapsamda, iade taleplerinin teminat, yeminli mali müşavir raporu veya vergi inceleme raporu gibi farklı usullerle sonuçlandırılması yalnızca idari sürece ilişkin teknik bir tercih olmayıp; mükellefin iade alacağına erişim süresini, finansman maliyetini, nakit akışını ve ticari faaliyetlerini doğrudan etkileyen sonuçlar doğurmaktadır. Bu nedenle, KDV iade sisteminde uygulanacak yöntemin belirlenmesine ilişkin idari işlemler, mükelleflerin hukuki ve ekonomik durumları bakımından büyük önem taşımaktadır.

Uzun yıllar boyunca Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "Özel Esaslar" başlıklı düzenlemeleri çerçevesinde yürütülen uygulama kapsamında, haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri ya da kullandıkları yönünde olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin KDV iade talepleri genel usullerden ayrılan ağırlaştırılmış prosedürlere tabi tutulmuştur. Her ne kadar 7524 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesinde yapılan değişiklik ve akabinde yayımlanan 52 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile "özel esaslar" başlığı yürürlükten kaldırılmış olsa da belirli risk kriterlerini taşıyan mükelleflerin iade taleplerinin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılmasına

dayanan sistem farklı bir hukuki çerçevede varlığını sürdürmüştür. Dolayısıyla değişen yalnızca terminoloji değil uygulamanın kanuni dayanağı ve hukuki kurgusu olmuştur.

Bununla birlikte gerek eski özel esaslar rejiminde gerekse yeni sistemde en fazla tartışılan hususlardan biri, mükellefin "iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler" kapsamına alınmasına ilişkin işlemin hukuki niteliği olmuştur. Özellikle söz konusu işlemin tek başına iptal davasına konu edilip edilemeyeceği, başka bir ifadeyle kesin ve yürütülmesi gereken (icrai) bir idari işlem niteliğinde bulunup bulunmadığı konusunda Bölge İdare Mahkemeleri arasında farklı içtihatlar ortaya çıkmıştır. Bu içtihat farklılığı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 01.04.2026 tarihli ve E.2025/26, K.2026/6 sayılı kararı ile giderilmiş; Kurul, mükellefin söz konusu kapsama alınmasına ilişkin işlemin idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olduğuna, dolayısıyla uyuşmazlığın esasının incelenmesi gerektiğine hükmetmiştir.

Anılan karar, yalnızca idari işlemin dava konusu edilebilirliğine ilişkin usulî bir değerlendirme içermemekte; aynı zamanda 7524 sayılı Kanun sonrasında oluşturulan yeni KDV iade sisteminin hukuki sınırlarını ve yargısal denetimin kapsamını ortaya koyması bakımından da önem taşımaktadır. Nitekim Kurul, bir taraftan mükelleflerin kapsama alınma işlemlerine karşı doğrudan dava açabilmelerine imkân tanırken, diğer taraftan Hazine ve Maliye Bakanlığına KDV Kanunu'nun 36. maddesiyle tanınan risk esaslı farklı iade yöntemleri belirleme yetkisinin varlığını da açıkça kabul etmiş; bu suretle uyuşmazlığın çözümünü işlemin soyut hukuki dayanağından ziyade, somut olayda kapsama alma işlemine esas alınan olumsuz rapor veya tespitlerin hukuka uygunluğu noktasına taşımıştır.

Bu çalışmada öncelikle özel esaslar uygulamasından 7524 sayılı Kanun sonrasında oluşturulan yeni sisteme geçiş süreci incelenecek; ardından Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 01.04.2026 tarihli ve E.2025/26, K.2026/6 sayılı kararı, idari işlemin kesinliği ve icrailiği, dava konusu edilebilirliği ve yargısal denetimin kapsamı bakımından değerlendirilecektir. Son bölümde ise kararın mükellefler, vergi idaresi ve KDV iade uygulaması bakımından ortaya çıkaracağı hukuki ve pratik sonuçlar ile gelecekteki uyuşmazlıklara olası etkileri ele alınacaktır.

1. ÖZEL ESASLARDAN YENİ REJİME GEÇİŞ

KDV iade sistemi, bir taraftan mükellefin kanundan doğan iade hakkının gecikmeksizin kullanılmasını, diğer taraftan gerçeğe aykırı belgeler üzerinden haksız iade yapılmasının önlenmesini amaçlayan iki yönlü bir güvenlik mekanizmasına dayanmaktadır. Bu amaçla uzun yıllar uygulanan "özel esaslar" sistemi, 7524 sayılı Kanun'la Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ("KDVK") 36. maddesinde yapılan değişiklik ve bunu izleyen 52 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği değişikliğiyle biçimsel olarak kaldırılmış; iade taleplerinin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılmasını kanuni esas kabul eden, buna karşılık mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemlerinin uygulanmasına imkân tanıyan yeni bir sisteme geçilmiştir.[1]

1.1. Eski Özel Esaslar Sisteminin Yapısı

26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin değişiklik öncesindeki "IV/E-Özel Esaslar" bölümü, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma riski taşıdığı kabul edilen mükelleflerin KDV iade taleplerinin farklılaştırılmış şartlara bağlanmasını öngörmekteydi.[2] Sistem yalnızca hakkında kesinleşmiş bir vergi inceleme raporu bulunan mükellefleri değil olumsuz tespit bulunanları, bazı durumlarda bunların ortaklarını ve kanuni temsilcilerini, bunların kurdukları veya ortağı oldukları diğer mükellefleri ve haklarında olumsuz rapor ya da tespit bulunan kişilerden doğrudan mal veya hizmet temin edenleri de kapsamına alabilecek şekilde düzenlenmişti.

Eski sistemde "özel esaslar", mükellefin vergi mükellefiyeti statüsünü sona erdiren veya KDV iade hakkını tamamen ortadan kaldıran bir rejim değildi.

1 *28.07.2024 tarihli ve 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, m.21 ve m.60; RG, 02.08.2024, S.32620.*

2 *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, değişiklik öncesi IV/E "Özel Esaslar" bölümü; RG, 26.04.2014, S.28983.*

Bununla birlikte, mükellefin iade talebinin genel esaslara göre yerine getirilmesini engelleyerek talebin vergi inceleme raporu veya artırılmış teminat gibi daha ağır şartlara bağlanmasına yol açmaktaydı. Bu nedenle özel esaslara alınma işlemi, iade hakkının varlığından çok, bu hakkın kullanılma usulünü değiştiren bir idari işlem niteliği taşımaktaydı.[3]

Özel esaslara alınmanın sonuçları doğrudan iade talebinde bulunan mükellefle de sınırlı kalmıyordu. Mükellefin bu statüsü, KDV iade kontrol raporlarında veya yeminli mali müşavirlerin vergi dairesinden bilgi talep etmeleri sırasında ticari ilişki içindeki diğer mükellefler tarafından öğrenilebilmekteydi. Bu durum, özel esaslara alınan mükellefle ticari ilişkilerin sınırlandırılması veya sona erdirilmesi sonucunu doğurabildiğinden, uygulama yalnızca vergi tekniğine ilişkin bir kontrol yöntemi değil mükellefin ticari itibarı ve ekonomik faaliyeti üzerinde de sonuç meydana getiren bir kategorizasyon sistemi hâline gelmişti.[4]

Eski rejimin en çok tartışılan yönlerinden biri, özel esaslara alınmanın her durumda tamamlanmış bir vergi incelemesine veya kesinleşmiş bir yargı kararına dayanmamasıydı. Tebliğ'de öngörülen bazı hâllerde vergi tekniği raporu, yoklama, belge ibraz edilmemesi, adresinde bulunamama, beyanname vermeme veya mükellefle bağlantılı başka kişiler hakkındaki olumsuz rapor ve tespitler de uygulamanın başlatılmasına yol açabilmekteydi. Böylece mükellefler, henüz vergi kaybına yol açtıkları kesin olarak ortaya konulmadan, KDV iadeleri bakımından daha ağır bir statüye dâhil edilebilmekteydi.

Pek tabi bu yapı, özel esaslara alınma işleminin kanuni dayanağı, kapsamı, ölçülülüğü ve yargısal denetimi konusunda çok sayıda uyuşmazlık doğurmuştur. Özellikle KDVK'nın eski 36. maddesinde Bakanlığa mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri belirleme yetkisi verilmiş olmakla birlikte, "özel esaslara tabi mükellef" şeklinde ayrı bir statü oluşturulmasının bu yetkinin sınırları içinde kalıp kalmadığı tartışılmıştır. Yargı mercilerinin bir bölümünde söz konusu işlemlerin mükellefin ticari hayatı ve iade hakkının kullanılma biçimi üzerinde doğrudan sonuç meydana getirdiği kabul edilirken, bazı kararlarda işlem ileride tesis edilecek iade ret işleminin hazırlık aşaması olarak değerlendirilmiştir.[5]

1.2. 7524 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklik

28.07.2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle KDVK'nın 36. maddesinin ikinci fıkrasına, "Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır." cümlesi eklenmiştir. Düzenleme, Kanun'un 60. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca 01.09.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Aynı değişiklikle Hazine ve Maliye Bakanlığı; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergiler, vergisel ödevlere uyum ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge yönünden olumsuz rapor veya tespit bulunup bulunmadığı gibi ölçütlere göre mükelleflerin vergisel uyum seviyelerini belirlemeye ve farklı iade yöntemleri öngörmeye yetkili kılınmıştır.

Böylece vergi inceleme raporu KDV iadeleri bakımından kanuni ana yöntem hâline getirilmiş; teminat, yeminli mali müşavir raporu, İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi ("İTUS") ve Hızlandırılmış İade Sistemi ("HİS") ise Bakanlığın yetkisi çerçevesinde uygulanan alternatif yöntemler olarak yapılandırılmıştır. Bununla birlikte bu düzenleme, bütün iade taleplerinin fiilen vergi incelemesine sevk edilmesini gerektirmemektedir. Tebliğ'de işlem türleri itibarıyla öngörülen iade yöntemleri uygulanmaya devam etmekte; vergi incelemesi, özellikle Tebliğ'de sayılan olumsuzlukları taşıyan veya yapılan kontroller sonucunda belirlenen eksiklikleri gideremeyen mükellefler bakımından devreye girmektedir.

1.3. 52 Seri No.lu Tebliğ ve Özel Esasların Kaldırılması

7524 sayılı Kanun'un ikincil düzenleme düzeyindeki karşılığı, 31.10.2024 tarihli ve 32708 sayılı Resmî

3 *Danıştay VDDK, 09.04.2025, E.2025/1, K.2025/13.*

4 *Danıştay VDDK, 01.04.2026, E.2025/26, K.2026/6; RG, 19.06.2026, S.33285.*

5 *Konya BİM 1. Vergi Dava Dairesi, 27.03.2025, E.2025/139, K.2025/290; İstanbul BİM 1. Vergi Dava Dairesi, 28.01.2025, E.2025/272, K.2025/125; İstanbul BİM 1. Vergi Dava Dairesi, 07.07.2025, E.2025/1544, K.2025/1546.*

Gazete'de yayımlanan 52 Seri No.lu Tebliğ olmuştur. Bu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "IV/E-Özel Esaslar" bölümü kaldırılmış; bunun yerine "IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar" başlığı altında "A1. Genel Açıklama" ve "A2. İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar" bölümleri oluşturulmuştur.

"A2. İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar" bölümünde ise başlıca aşağıdaki mükellef ve durumlara yer verilmiştir:

- Sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenler ve bunlarla işlem yapanlar,
- Haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma raporu veya tespiti bulunanlar,
- İadeye esas belgeleri sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olanlar,
- Adresinde bulunamayan, defter ve belgelerini ibraz etmeyen veya beyanname vermeyenler,
- Olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin temsilcileri, ortakları ve bağlantılı mükellefler,
- Olumsuz rapor veya tespit bulunanlardan doğrudan mal veya hizmet temin edenler.

Dolayısıyla 52 Seri No.lu Tebliğ, eski sistemde "özel esaslara" alınmaya yol açan olumsuzlukları bütünüyle ortadan kaldırmamıştır. Değişiklik esas olarak bu olumsuzlukların, ayrı bir "özel esaslar" sistemi yerine, kanunda ana yöntem olarak belirlenen vergi incelemesine dayalı iade rejimi içinde ele alınmasını sağlamıştır.

1.4. Eski ve Yeni Rejim Arasındaki Temel Farklar

Eski ve yeni rejim arasındaki temel fark, vergi incelemesine dayalı iadenin normatif dayanağıdır. Eski özel esaslar sistemi büyük ölçüde KDV Genel Uygulama Tebliği'nde düzenlenmiş ve bu sistemin kanuni dayanağı yargı kararlarında tartışılmıştır. Yeni rejimde ise iade taleplerinin vergi inceleme raporuna göre yerine getirilmesi doğrudan KDVK'nın 36. maddesinde düzenlenmiştir.

Eski sistem, "genel esaslar" ve "özel esaslar" ayrımına dayanmaktayken yeni sistemde kanuni başlangıç noktası vergi inceleme raporudur. Teminat, yeminli mali müşavir raporu, İTUS ve HİS uygulamaları ise vergisel uyum seviyesi ve işlem türüne göre yararlanılabilecek alternatif iade yöntemleridir.

Terminoloji de bu değişime uygun olarak yenilenmiştir. "Özel esaslara tabi mükellef" yerine *"iade talepleri vergi inceleme raporuna göre yerine getirilecek mükellef"* ifadesi kullanılmaktadır. Ancak terminolojideki değişiklik, işlemin mükellef üzerindeki etkisini ortadan kaldırmamaktadır. İadenin teminat veya yeminli mali müşavir raporu yerine vergi inceleme raporuna bağlanması, iade süresini ve mükellefin finansman yükünü doğrudan etkileyebilmektedir.

2. YENİ REJİMİN YARGISAL DENETİMİ VE VDDK KARARININ ANALİZİ

2.1. Bölge İdare Mahkemeleri Arasındaki Görüş Ayrılığı

7524 sayılı Kanun'la Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesinde yapılan değişiklik ve bu değişikliğin ardından Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin yeniden düzenlenmesi, eski "özel esaslar" uygulamasının yargısal denetimine ilişkin tartışmaları bütünüyle sona erdirmemiştir. Yeni dönemde uyuşmazlık, mükellefin "KDV Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler" kapsamına alınmasına ilişkin işlemin tek başına iptal davasına konu edilip edilemeyeceği noktasında yoğunlaşmıştır.

Örneğin Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, bu işlemi ileride yapılabilecek bir KDV iade talebine yönelik hazırlayıcı işlem olarak değerlendirmiş; hukuka aykırılık iddialarının ancak iade talebinin tamamen veya kısmen reddedilmesi üzerine ileri sürülebileceğini kabul etmiştir. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi ise işlemin mükellefin ticari itibarı, ekonomik durumu ve üçüncü kişilerle ilişkileri üzerinde doğrudan sonuç doğurduğu gerekçesiyle kesin ve yürütülmesi gereken bir idari işlem olduğu sonucuna ulaşmıştır.[6]

6 *Konya BİM 1. VDD, 27.03.2025, E.2025/139, K.2025/290; İstanbul BİM 1. VDD, 28.01.2025, E.2025/272, K.2025/125.*

Bölge İdare Mahkemeleri arasında ortaya çıkan bu içtihat farklılığının giderilmesi amacıyla konu Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu önüne taşınmış; Kurul, 01.04.2026 tarihli ve E.2025/26, K.2026/6 sayılı kararıyla aykırılığı İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin benimsediği yaklaşım doğrultusunda gidermiştir. Kurul, kişileri farklı bir hukuki statü kapsamına alan, bir haktan yararlanma biçimini değiştiren veya vergisel hak ve yükümlülükler üzerinde doğrudan sonuç doğuran işlemlerin icrai nitelikte olduğunu kabul etmiştir. Buna göre, mükellefin KDV iade taleplerinin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılacak olması, yalnızca idarenin iç işleyişine ilişkin bir kayıt veya ileride tesis edilecek işlemin hazırlık aşaması olarak değerlendirilemez.

2.2. İşlemin Kesin ve İcrai Niteliği

Kapsama alma işlemiyle mükellefin gelecekte doğacak KDV iade taleplerinin hangi yöntemle sonuçlandırılacağı önceden ve bağlayıcı biçimde belirlenmektedir. Bu durum, mükellefin yeminli mali müşavir raporu, teminat veya diğer alternatif iade yöntemlerinden yararlanma imkânını etkileyerek iade hakkının kullanım biçimini doğrudan değiştirmektedir. Dolayısıyla işlem, mükellef hakkında tesis edildiği anda hukuki sonuç doğurmakta ve uygulanabilmesi için ayrıca bir iade ret işleminin tesis edilmesine ihtiyaç göstermemektedir.

Kurulun icrailik değerlendirmesi, statü değişikliğinin yalnızca mükellefin kendi iade hakkı üzerindeki etkileriyle de sınırlı değildir. Mükellefin bu kapsama alındığına ilişkin bilgi, onunla ticari ilişki içinde bulunan diğer mükelleflerin KDV iade kontrol raporlarında veya yeminli mali müşavirlerin vergi dairesinden bilgi talep ettiği süreçlerde karşılarına çıkabilmektedir. Ticari ilişki içindeki kişiler, söz konusu olumsuzluğun kendi iade süreçlerini etkileyebileceği endişesiyle mükellefle olan hukuki ve ticari ilişkilerini sınırlandırabilmekte ya da sona erdirebilmektedir.

Bu itibarla kapsama alma işlemi, yalnızca iade yöntemini değiştiren teknik bir idari belirleme olmayıp mükellefin ticari itibarı, müşteri ve tedarikçi ilişkileri ile ekonomik durumu üzerinde de güncel ve doğrudan sonuç doğurma kapasitesine sahiptir. VDDK, işlemin üçüncü kişiler nezdinde meydana getirebileceği bu etkileri, işlemin kesin ve icrai niteliğinin temel gerekçelerinden biri olarak kabul etmiştir.

VDDK'nın bu yaklaşımı, Kurulun 09.04.2025 tarihli ve E.2025/1, K.2025/13 sayılı kararında eski özel esaslar sistemi bakımından benimsediği içtihat çizgisinin yeni rejime taşınması niteliğindedir. Anılan kararda da özel esaslar kapsamına alınma işleminin etkilerinin yalnızca ilgili mükellefle sınırlı kalmadığı, onunla hukuki ve ticari ilişki içinde bulunan kişilere sirayet ettiği ve bu nedenle mükellefin vergisel hakları ile ticari hayatı üzerinde hukuki sonuç doğurduğu kabul edilmiştir. 01.04.2026 tarihli karar, işlemin adının ve hukuki dayanağının değişmesinin, söz konusu etkileri ortadan kaldırmadığını ortaya koymaktadır.

Bu çerçevede VDDK, dava açılabilmesi için mükellefin öncelikle somut bir KDV iade talebinde bulunmasını ve bu talebin tamamen veya kısmen reddedilmesini gerekli görmemiştir. Statü değişikliği, tesis edildiği anda mükellefin yararlanabileceği iade yöntemini değiştirdiği ve ticari ilişkileri üzerinde dışsal sonuçlar doğurduğu için mükellef, gelecekte tesis edilmesi muhtemel bir iade ret işlemini beklemeksizin doğrudan kapsama alma işleminin iptalini talep edebilecektir.

2.3. Yeni Rejimin Kanuni Dayanağı Yargısal Denetimin Kapsamı

VDDK kararının ikinci temel yönü, 7524 sayılı Kanun sonrasında oluşturulan sistemin kanuni dayanağına ilişkindir. Kurul, vergi incelemesine dayalı iade yönteminin kanuni temelden yoksun olduğu yönündeki yaklaşımı kabul etmemiştir.

KDV Kanunu'nun 36. maddesinde yapılan değişiklikle, iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi temel yöntem olarak belirlenmiş; Hazine ve Maliye Bakanlığına ise mükelleflerin vergisel uyum seviyelerini dikkate alarak farklı iade yöntemleri belirleme yetkisi verilmiştir. Bu yönüyle vergi incelemesine dayalı iade yöntemi, yalnızca belirli mükellefler için öngörülen istisnai bir uygulama olmayıp kanuni sistemin başlangıç noktası hâline gelmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar" bölümünde ise sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma yönündeki olumsuz rapor ve tespitlerin yanı sıra adresinde bulunamama, defter ve belge ibraz etmeme ve beyanname vermeme gibi hâllere yer verilmiştir. Ayrıca olumsuz rapor veya tespit bulunan mükelleflerin kanuni temsilcileri, ortakları ve bunlarla bağlantılı diğer mükellefler bakımından uygulanacak esaslar da düzenlenmiştir.

Bu sistematik içerisinde, Tebliğ'de sayılan olumsuz rapor veya tespitlerden birinin bulunduğu mükellefin iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi, VDDK tarafından kanuni dayanaktan yoksun bir "kodlama" veya hukuka aykırı bir "kategorizasyon" olarak değerlendirilmemiştir. Kurul bu yönüyle, eski özel esaslar sistemine yöneltilen kanuni dayanak eleştirilerinin yeni rejim bakımından aynı kapsamda sürdürülemeyeceğini ortaya koymuştur.

Bununla birlikte VDDK, yeni sistemin kanuni dayanağa sahip olması ile somut mükellef hakkında tesis edilen bireysel işlemin hukuka uygunluğunu birbirinden ayırmıştır. KDV Kanunu'nun 36. maddesinin vergi incelemesine dayalı iade yöntemi için yeterli bir kanuni temel oluşturmasını, her mükellefin bu kapsama alınmasını kendiliğinden hukuka uygun hâle getirmediği kanaatine varmıştır. Bu noktada da Vergi mahkemelerinin, kapsama alma işlemine karşı açılan davalarda uyuşmazlığın esasını incelemesi ve idarenin dayandığı olumsuz rapor veya tespitin somut olayda mevcut ve hukuken geçerli olup olmadığını belirlemesi gerektiğini ifade etmiştir.

Bu kapsamda yargısal denetim, esas olarak işlemin sebep unsuru üzerinde yoğunlaşacaktır. Mahkeme; olumsuz rapor veya tespitin doğru mükellef ve dönemle ilişkilendirilip ilişkilendirilmediğini, Tebliğ'de sayılan durumlardan hangisine karşılık geldiğini ve ilgili düzenlemenin davacı mükellef bakımından uygulanma koşullarının gerçekleşip gerçekleşmediğini değerlendirecektir. Mükellefin başka bir şirketle ortaklık, kanuni temsilcilik veya benzeri bir bağlantı nedeniyle kapsama alınması hâlinde ise bu ilişkinin Tebliğ'de öngörülen kapsam ve koşulları taşıyıp taşımadığı ayrıca incelenecektir.

Kısacası; İdarenin yalnızca KDV Kanunu'nun 36. maddesine ve Tebliğ'in ilgili bölümüne genel olarak atıfta bulunması yeterli olmayacak, davacı mükellefin hangi nedenle kapsama alındığını, buna dayanak teşkil eden rapor veya tespitin ve Tebliğ'deki koşulların ne şekilde gerçekleştiğini yargı merciine açıklaması gerekecektir. Bu hususların ortaya konulamaması hâlinde işlem, türü itibarıyla kanuni dayanağa sahip olsa dahi sebep unsuru yönünden hukuka aykırı hâle gelecektir.

DEĞERLENDİRMELERİMİZ

VDDK'nın 01.04.2026 tarihli ve E.2025/26, K.2026/6 sayılı kararı sonucunda yeni rejimin yargısal denetimi iki aşamalı bir yapıya kavuşmuştur. İlk aşamada, KDV Kanunu'nun 36. maddesinin vergi incelemesine dayalı iade yöntemi için yeterli kanuni temel oluşturduğu kabul edilmektedir. İkinci aşamada ise mükellefin bu yönteme tabi tutulmasına neden olan olumsuz rapor veya tespitlerin varlığı, doğruluğu, güncelliği, hukuki geçerliliği ve Tebliğ'de öngörülen koşullara uygunluğu esastan denetlenmektedir.

Bu yaklaşım çerçevesinde Kurul, bir taraftan yeni sistemin kanuni dayanağını kabul etmiş, diğer taraftan idarenin bireysel statü belirleme işlemlerini yargısal denetimin dışında bırakmamıştır. Böylece uyuşmazlığın odağı, İdarenin genel olarak böyle bir statü oluşturma yetkisine sahip olup olmadığı tartışmasından çıkarılarak somut mükellefin hangi maddi ve hukuki gerekçelerle bu statüye alındığı noktasına taşınmıştır.

7524 sayılı Kanun'la gerçekleştirilen değişiklik, özel esaslar uygulamasının sonuçlarıyla birlikte bütünüyle ortadan kaldırılması anlamına gelmemektedir. Değişiklikle sistemin kanuni dayanağı, terminolojisi ve hukuki kurgusu yeniden oluşturulmuştur. Eski rejimde "genel esaslar" ve "özel esaslar" ayrımı üzerinden yürütülen uygulama, yeni rejimde vergi inceleme raporunun temel yöntem olarak kabul edildiği ve vergisel uyum seviyesi uygun bulunan mükelleflerin alternatif iade yöntemlerinden yararlanabildiği bir yapıya dönüştürülmüştür.

Buna karşılık, olumsuz rapor ve tespitlere dayalı statü belirlemelerinin mükellefin iade süreci, ticari

itibarı ve üçüncü kişilerle ilişkileri üzerindeki etkileri devam etmektedir. Bu nedenle VDDK kararı yalnızca usule ilişkin bir dava edilebilirlik kararı olarak değerlendirilmemelidir. Karar, kapsama alma işleminin bağımsız, kesin ve icrai bir idari işlem olduğunu kabul etmenin yanında, yeni rejim kapsamında tesis edilen bireysel işlemlerin özellikle sebep unsuru yönünden etkili bir yargısal denetime tabi tutulması gerektiğini ortaya koymaktadır.

SONUÇ

Sonuç olarak, mükellefin kapsama alınmasına ilişkin işlemin hukuka uygunluğu yalnızca KDV Kanunu'nun 36. maddesinin varlığına dayanılarak belirlenemeyecektir. İdarenin dayandığı somut olumsuz rapor veya tespitlerin Tebliğ'de aranan şartları taşıması, doğru mükellef ve dönemle ilişkilendirilmesi ve işlemi haklı kılacak güncel ve hukuken geçerli maddi olgulara dayanması gerekmektedir. VDDK kararı, yeni rejimin kanuni temelini kabul ederken, bu rejim kapsamında tesis edilen bireysel işlemlerin yargısal denetimini de güvence altına almaktadır.

İŞTİRAK EDİLEN ŞİRKETİN TASFİYESİ NEDENİYLE DOĞAN ZARARIN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Sena GÜVENÇ
Stajyer Avukat

ÖZET

Bu çalışma, iştirak edilen şirketin tasfiyesi sonucunda karşılıksız kalan iştirak hisselerinden doğan zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağını incelemeyi amaçlamaktadır. Uygulamada söz konusu kaybın gerçek bir ticari zarar mı, sermayede meydana gelen ve vergi matrahını etkilemeyen bir azalma mı olduğu; ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisna kazançlara ilişkin gider ve zararların indirimini sınırlandıran 5. maddesinin üçüncü fıkrasının tasfiye zararına uygulanıp uygulanamayacağı tartışmalıdır.

Çalışmada öncelikle tasfiye sonucunda iştirak hissesinin karşılıksız kalmasının hukuki ve vergisel niteliği ele alınmaktadır. Ardından Vergi İdaresinin özelgelerde zaman içinde değişen yaklaşımı ile Danıştay dairelerinin farklı içtihatları incelenmekte; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 15.02.2023 tarihli kararı ve bu kararı izleyen güncel kararlar çerçevesinde görüşümüz ortaya konulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İştirak Hissesi, Tasfiye Zararı, Kurum Kazancı, KVK m. 5/3

GİRİŞ

Şirketlerin başka kurumların sermayelerine katılmaları; grup yapılanması oluşturulması, yeni pazarlara erişilmesi, stratejik iş birlikleri kurulması veya uzun vadeli yatırım yapılması gibi farklı ekonomik amaçlara dayanabilmektedir. İştirakçi şirket açısından bu yatırım bilançoda bir varlık olarak izlenmekte; iştirak edilen şirketin faaliyetlerinin olumlu sonuçlanması hâlinde kâr payı veya pay değerindeki artış yoluyla ekonomik menfaat sağlamaktadır.

Buna karşılık iştirak edilen şirketin faaliyetlerinin başarısızlıkla sonuçlanması ve tasfiyenin sonunda pay sahiplerine dağıtılabilecek bir değer kalmaması hâlinde, iştirak hisseleri ekonomik karşılığını kaybetmekte ve iştirakçi şirketin aktifinden çıkarılmaktadır. Ticari açıdan gerçek bir kayıp doğduğu açık olmakla birlikte, bu kaybın kurumlar vergisi matrahında dikkate alınıp alınamayacağı uzun yıllar hem idari görüşlerde hem de yargı kararlarında farklı biçimlerde değerlendirilmiştir.

Bu çalışma kapsamında, tasfiye nedeniyle karşılıksız kalan iştirak hisselerinden doğan zararın hukuki niteliği; safi kurum kazancının tespiti, öz sermaye karşılaştırması ve istisna kazançlara ilişkin zarar yasağı çerçevesinde ele alınacak, güncel Danıştay içtihatlarının uygulamaya etkisi değerlendirilecektir.

- **İştirak Hissesinin Tasfiye Sonucunda Karşılıksız Kalması**

İştirak hissesi, bir kurumun başka bir şirketin sermayesine katılması karşılığında elde ettiği ortaklık payını ifade etmektedir. İştirak hisseleri, iştirakçi kurumun bilançosunda bir varlık unsuru olarak izlenmektedir. İştirak hissesi kavramı farklı hukuki nitelikteki ortaklık paylarını kapsadığından, uygulanacak değerleme ölçüsünün payın niteliğine göre belirlenmesi gerekir. Hisse senetleri, Vergi Usul Kanunu'nun ("VUK") 279. maddesi uyarınca alış bedeliyle değerlenmektedir.[1]

Tasfiye, şirketin sona erme sebeplerinden birinin gerçekleşmesinin ardından mevcutların paraya çevrilmesi, alacakların tahsil edilmesi, borçların ödenmesi ve kalan mal varlığının pay sahiplerine dağıtılması

1 *213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m. 279. İştirak hissesi kavramı bakımından ayrıca bkz. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1), bölüm 5.6.2.2.2.*

suretiyle şirketin hukuki ve ekonomik ilişkilerinin sonuçlandırıldığı süreçtir.[2] Ortaklara dağıtılabilecek bir tasfiye payı kalmaması hâlinde iştirakçi şirketin aktifinde kayıtlı payların tamamı; kısmi bir dağıtım yapılması hâlinde ise kayıtlı değer ile elde edilen tasfiye payı arasındaki fark karşılıksız kalmaktadır.

Tasfiye sonucunda doğan kayıp, iştirak hissesinin üçüncü kişiye satılması veya iradi biçimde devredilmesi nedeniyle değil iştirak edilen şirketin hukuken ortadan kalkması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle tasfiye zararının, iştirak hissesi satış kazancı istisnasına ilişkin hükümlerden bağımsız biçimde değerlendirilmesi gerekir.

- **Kurum Kazancının Tespitinde Öz Sermaye Karşılaştırması**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK") m. 6 uyarınca kurumlar vergisi, bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmakta; safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ("GVK") ticari kazanca ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. GVK m. 38'e göre bilanço esasına göre ticari kazanç, hesap dönemi sonundaki öz sermaye ile hesap dönemi başındaki öz sermaye arasındaki müspet farktır.[3]

VUK'un 192. maddesinde aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın öz sermayeyi oluşturduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla iştirak hissesinin tasfiye nedeniyle aktiften çıkarılması, diğer koşullar sabitken aktif toplamını ve dönem sonu öz sermayesini azaltmaktadır. Güncel Danıştay kararlarının temel dayanaklarından biri, bu azalmanın tahmini bir değer kaybı değil tasfiyenin tamamlanmasıyla kesinleşen gerçek bir ekonomik kayıp olmasıdır.[4]

İştirak yatırımının tasfiye sonucunda hukuki ve ekonomik varlığını yitirmesi, bilançoda kayıtlı bir iktisadi kıymetin kesin olarak ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Bu kıymetin aktiften çıkarılması, dönem sonu öz sermayesini azaltmaktadır. Söz konusu azalmanın mali kazancın tespitinde dikkate alınmaması ise ancak bu sonucu öngören açık bir kanuni düzenlemenin veya indirim yasağının bulunması hâlinde söz konusu olabilir.

- **KVK m. 5/3 Hükmünün Tasfiye Zararına Uygulanabilirliği**

KVK m. 5/3 uyarınca, iştirak hisselerinin alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin ve istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.17 numaralı bölümünde de bu genel yasak açıklanmakta; ancak iştirak edilen şirketin tasfiyesi nedeniyle karşılıksız kalan iştirak hisselerine özgü bir belirleme yapılmamıştır.[5]

Tasfiye zararının KVK m. 5/3 kapsamında değerlendirilebilmesi için bu zarar ile kurumlar vergisinden istisna edilmiş bir kazanç veya istisna kapsamındaki bir faaliyet arasında doğrudan bağlantı bulunması gerekir. İştirak hissesinin yalnızca KVK m. 5'te düzenlenen istisnalara konu olabilecek bir iktisadi kıymet olması, tasfiye sonucunda doğan her zararın kendiliğinden indirim yasağı kapsamına girmesi için yeterli değildir. KVK m. 5/3'teki sınırlama, iktisadi kıymetin niteliğine değil gider veya zararın istisna edilen kazanç ya da istisna kapsamındaki faaliyetle ilişkisine bağlanmıştır.

Tasfiye zararının söz konusu hüküm kapsamında değerlendirilemeyeceği görüşü, öncelikle tasfiyede bir satış işlemi bulunmamasına dayanmaktadır. KVK m. 5/1-e'deki istisna, iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara ilişkindir. Tasfiye hâlinde satış bedeli ve satış kazancı doğmadığından, satış kazancı istisnasına bağlı bir zarar sınırlamasının uygulanması mümkün değildir.

Aynı şekilde tasfiye zararı, iştirak kazançları istisnası kapsamında elde edilen kâr payına ilişkin

---

2 *Ersin NAZALI, Vergisel ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, 2024, s. 37-40.*

3 *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, m. 6; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, m. 38.*

4 *213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m. 192; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 15.02.2023 tarih ve E.2021/222, K.2023/96 sayılı karar.*

5 *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, m. 5/3; Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1), bölüm 5.17.*

bir gider veya zarar da değildir. Zarar, dağıtılmış ve vergiden istisna edilmiş bir kâr payının elde edilmesi sırasında değil bilançoda varlık olarak izlenen iştirak yatırımının karşılıksız kalması nedeniyle doğmaktadır. Bu nedenle tasfiye zararının "istisna kapsamındaki faaliyet zararı" olarak kabul edilmesi, indirim yasağının kanunda öngörülmeyen bir alana genişletilmesi sonucunu doğurur.

- **Vergi İdaresinin Konuya İlişkin Yaklaşımı**

Vergi İdaresinin tasfiye sonucunda değersiz hâle gelen iştirak paylarından doğan zarara ilişkin görüşünün zaman içerisinde değiştiği görülmektedir. 2002-2006 döneminde verilen bazı özelgelerde tasfiye zararının öz sermaye karşılaştırması kapsamında kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği kabul edilmiş; 2008, 2011, 2015 ve 2022 tarihli bazı özelgelerde ise vergi kanunlarında bu zararın indirimine imkân veren açık bir hüküm bulunmadığı gerekçesiyle aksi yönde görüş bildirilmiştir.[6]

Vergi İdaresinin güncel görüşü kapsamında, iştirakin tasfiyesi sonucunda iştirak paylarının tamamen değersiz hâle gelmesi bir satış işlemi oluşturmadığından, söz konusu zarar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e ve 5/3 hükümleri kapsamında oransal ayrıştırmaya tabi tutulmamaktadır. İdare, bu zararın gider olarak dikkate alınmasına izin veren açık bir kanun hükmü bulunmadığı gerekçesiyle zararın tamamının kurum kazancından indirilemeyeceği görüşündedir.

Nitekim İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 09.06.2011 tarihli ve B.07.1. GİB.4.35.16.01-176300-225 sayılı özelgesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

"Anılan maddelerde iştirak hisselerinin, iştirakin tasfiyesi sonucu değerinin kalmaması nedeniyle doğan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu itibarla, gerek şirketinizin iştirakinin tasfiyesi nedeniyle doğan zararın gerekse bu iştirake ilişkin enflasyon düzeltmesi farkının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir."

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 04.03.2022 tarihli ve E-64597866-125-4310 sayılı özelgesinde de aynı yaklaşım benimsenmiştir:

"Diğer taraftan, bankalarca (...)'a kullandırılan kredilerin ödenmemesi nedeniyle (...) hisselerinin devrinin yapıldığı kreditör bankaların iştiraki olarak kurulan (...)'nin tasfiyesinin zararla sonuçlanması halinde, bankanız aktifinde bulunan (...) iştirak hisselerinin, iştirakin tasfiyesi sonucu değerinin kalmaması nedeniyle doğan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

...

Bu itibarla, şirketinizin iştirakinin tasfiyesi nedeniyle doğan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir."

İdarenin görüş değişikliğinin açık bir kanun değişikliğine dayanmadığı değerlendirildiğinde, aynı nitelikteki ekonomik kaybın farklı dönemlerde farklı vergisel sonuçlara bağlanması, hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkeleri bakımından tartışma yaratmaktadır.

- **Danıştay İçtihatlarının Gelişimi ve Güncel İçtihat Çizgisi**

Danıştayın konuya ilişkin kararlarında da uzun süre içtihat birliği sağlanamamıştır. Mükellef lehine kararlarda, iştirake yapılan yatırımın ticari faaliyetle bağlantılı olduğu, tasfiye sonucu oluşan kaybın gerçek bir ticari zarar teşkil ettiği ve bu zararın kurum kazancında dikkate alınmasını engelleyen açık bir düzenleme bulunmadığı kabul edilmiştir. Mükellef aleyhine kararlarda ise zararın kanunda açıkça sayılmadığı, sermayede meydana gelen azalma niteliğinde olduğu ve istisna kazançlarla bağlantısı nedeniyle indirilemeyeceği gerekçeleri kullanılmıştır.[7]

Mükellef lehine içtihat çizgisinin önemli dayanaklarından biri, Danıştay 9. Dairenin 24.10.2019

6 *Recep BIYIK, "İştirakin Tasfiyesinden Doğan Zararlar", PwC Türkiye, 23.06.2023, Erişim Tarihi: 17 Temmuz 2026, https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/recep-biyik/istirakin-tasfiyesinden-dogan-zararlar.html*

7 *Recep Bıyık, a.g.m.; Hatice TUNCER, "İştirak Edilen Kurumun Tasfiyesi Durumunda Ortaya Çıkan Olumsuz Farkın Değerlendirilmesi", Vergide Gündem, Mayıs 2021, Erişim Tarihi: 17 Temmuz 2026, https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2021/may/files/downloads/VG_Mayis2021.pdf*

tarihli ve E.2016/8871, K.2019/5050 sayılı kararıdır. Kararda, şirketlerin başka şirketlerin sermayesine iştirak etmelerinin ticari faaliyetle ilgili olduğu; iştirak edilen şirketin hukuken ortadan kalkması sonucunda iştirak hisselerinin değerini kaybetmesinin iştirakçi şirketin öz sermayesinde azalmaya yol açtığı ve bu azalmanın zarar olarak nitelendirilmesinin mevzuata uygun olduğu kabul edilmiştir. [8]

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun ("VDDK") 15.02.2023 tarihli ve E.2021/222, K.2023/96 sayılı kararı, iştirak edilen şirketin tasfiyesi nedeniyle karşılıksız kalan iştirak hisselerinden doğan zararın vergisel niteliği bakımından güncel içtihat çizgisini belirleyen temel kararlardan biridir. İşbu kararda aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

"Olayda ise davacı şirket tarafından iştirak hisseleri satılmamıştır. Davacı şirket iştirak hisselerini, iştirak ettiği şirketin tasfiyesinin kapanmasından sonra değerinin düşmesi ve karşılığının kalmaması nedeniyle aktifinden çıkarmıştır. Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasının olaya uygulanması mümkün değildir.

...

Diğer taraftan, iştirak eden şirket konumunda bulunan davacı, iktisap ettiği iştirak hisselerini, envanterine kaydetmek suretiyle aktifinde izlemiş ancak iştirak ettiği şirketin tasfiye edilmesi nedeniyle aktifinden çıkarmasına bağlı olarak zarar ortaya çıkmıştır.

...

Davacının aktifindeki bu azalma davacının dönem sonu öz sermayesini negatif bir unsur olarak etkilemiştir. Dolayısıyla, öz sermaye kıyaslamasına bağlı olarak hesaplanan kâra negatif bir etki yapan bu durumun, kurum kazancının tespitinde esas alınmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

...

Bu durumda davacı şirketin aktifinde bulunan iştirak hisselerinin, iştirak edilen şirketin tasfiye edilmesi nedeniyle karşılıksız kalması sonucu oluşan zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığından, bu nedenle ihtirazi kaydın kabul edilmeyerek adına vergi tahakkuk ettirilmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır."

Böylelikle Kurul, değerlendirmesini iki temel hukuki gerekçe üzerine kurmuştur: İlk olarak, KVK m. 5/1-e'deki istisnanın iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için öngörüldüğünü; somut olayda ise hisselerin satılmadığını, iştirak edilen şirketin tasfiyesinin tamamlanması nedeniyle değerini ve karşılığını kaybettiğini tespit etmiştir. Bu nedenle KVK m. 5/3'teki indirim yasağının uyuşmazlığa uygulanamayacağı sonucuna ulaşmıştır. Kararın ikinci dayanağı öz sermaye karşılaştırmasıdır. İştirak hisselerinin aktiften çıkarılması nedeniyle şirketin aktif toplamında ve dönem sonu öz sermayesinde meydana gelen azalmanın, kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gereken gerçek bir kayıp olduğu kabul edilmiştir.

VDDK kararından sonra Danıştay 3. Dairesinin 22.05.2024 tarihli E.2023/4498, K.2024/3293; 07.06.2024 tarihli E.2023/5530, K.2024/3862; 30.09.2024 tarihli E.2023/6213, K.2024/4934; 16.12.2024 tarihli E.2022/1369, K.2024/6860 ve E.2023/1664, K.2024/6861 sayılı kararlarında aynı yaklaşım sürdürülmüştür. Danıştay 3. Dairenin 24.06.2025 tarihli E.2023/3201, K.2025/3066 sayılı kararı da bu içtihat çizgisinin devam ettiğini göstermektedir.[9]

Söz konusu kararlar birlikte değerlendirildiğinde, 2023 öncesindeki dağınık içtihat görünümünün yerini tasfiye zararının kurum kazancında dikkate alınabileceği yönünde güçlü ve büyük ölçüde istikrarlı bir yargısal eğilime bıraktığı görülmektedir.

SONUÇ

İştirak edilen şirketin tasfiyesi sonucunda iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen karşılıksız kalması, iştirakçi şirketin aktifinde ve öz sermayesinde gerçek bir azalmaya neden olmaktadır. Söz konusu kayıp, iştirak hisselerinin satılmasından veya vergiden istisna edilmiş bir kâr payının elde edilmesinden değil, iştirak yatırımının tasfiye sonucunda ekonomik ve hukuki değerini kaybetmesinden kaynaklanmaktadır.

---

8 *Danıştay 9. Dairesi, 24.10.2019 tarih ve E.2016/8871, K.2019/5050 sayılı karar.*

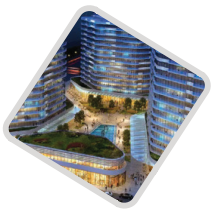
9 *Danıştay 3. Dairesi, 22.05.2024 tarih ve E.2023/4498, K.2024/3293; 07.06.2024 tarih ve E.2023/5530, K.2024/3862; 30.09.2024 tarih ve E.2023/6213, K.2024/4934; 16.12.2024 tarih ve E.2022/1369, K.2024/6860; 16.12.2024 tarih ve E.2023/1664, K.2024/6861; 24.06.2025 tarih ve E.2023/3201, K.2025/3066 sayılı kararlar.*

Bu nedenle KVK m. 5/3'teki istisna kazançlara ilişkin gider ve zarar yasağının tasfiye zararına uygulanması isabetli değildir. GVK m. 38'deki öz sermaye karşılaştırması yöntemi uyarınca, tasfiyenin tamamlanmasıyla kesinleşen ve usulüne uygun şekilde tevsik edilen zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir.

VDDK'nın 15.02.2023 tarihli E.2021/222, K.2023/96 sayılı kararı ile bunu izleyen 2024 ve 2025 tarihli Danıştay kararları, bu yaklaşımı güçlü biçimde desteklemektedir. Bu çerçevede, iştirak hissesinin vergiye esas kayıtlı değeri ile tasfiye sonunda elde edilen tutar arasındaki olumsuz farkın, tasfiyenin tamamlandığı hesap döneminde ve gerekli belgelerle tevsik edilmek şartıyla kurum kazancında zarar olarak dikkate alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

Kanaatimizce güncel Danıştay yaklaşımı, bilanço esasına göre ticari kazancın tespit sistemi ve verginin kanuniliği ilkesiyle uyumludur. İştirak edilen şirketin tasfiyesi nedeniyle bilançoda kayıtlı bir varlığın kesin olarak ortadan kalkması, kurumun ticari yatırım faaliyetinden doğan bilanço zararı niteliğindedir. Bu kaybın kurum kazancını etkilememesi için açık bir kanuni yasak bulunması gerekir.

İSTANBUL OFİS
Esentepe Mahallesi, Kore Şehitleri
Caddesi, No.40, Şişli,
Istanbul, Turkiye



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.