

gündem NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2024 KIŞ / SAYI 26

6 YIL

**Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerine Sağlanan
Mali Hakların Kendi Arasında Farklılaşması**

S. 41

**Girişim Şirketi Ortaklarının Taraf Olduğu
Paysahipleri Sözleşmeleri**

S. 45

**Ezberden Daha Fazlası: Hafta Tatili Hesabında
Göz Ardı Edilenler**

S. 53

ISSN: 2602-3601

YIL: 6 / 2024 KIŞ / SAYI: 26

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 reklamları için hiçbir güvence vermez.

İÇİNDEKİLER

- 3 YILLIK BEYANNAME VERECEK MÜKELLEFLER İÇİN VERGİ İLETİŞİM MERKEZİNİN (189) FONKSİYONU
- 7 AR-GE MERKEZİ VE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE FAALİYETTE BULUNAN ŞİRKETLERİN FON AYIRMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ
- 11 GÜNEŞ ENERJİSİ SANTRALLERİNDE YATIRIMDAN ELDE EDİLEN KAZANCA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARI
- 19 GAYRİ MADDİ HAK BEDELİ ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRMESİNİN DANIŞTAY KARARLARI İŞİĞİNDE İNCELENMESİ
- 23 ÖZELGELER İŞİĞİNDE FORWARD İŞLEMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ
- 29 FİNANSMAN GİDER KISITLAMASINA İLİŞKİN MAHKEME KARARLARININ ANAYASAL İLKELER ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ
- 33 REKABET HUKUKU AÇISINDAN İKİLİ DAĞITIM SİSTEMİ
- 41 ANONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULU ÜYELERİNE SAĞLANAN MALİ HAKLARIN KENDİ ARASINDA FARKLILAŞMASI
- 45 GİRİŞİM ŞİRKETİ ORTAKLARININ TARAF OLDUĞU PAYSAHİPLERİ SÖZLEŞMELERİ
- 53 EZBERDEN DAHA FAZLASI: HAFTA TATİLİ HESABINDA GÖZ ARDI EDİLENLER
- 59 VAKIF YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA ÇALIŞAN ÖĞRETİM ELEMANLARININ SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE KIDEM TAZMİNATI SORUNU
- 65 İŞLETMESEL KARARLARIN YARGISAL DENETİMİ
- 69 TEYİTLİ ÇEK

ÖNSÖZ

Sevgili Dostlar,

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

2024 yılı hem Dergimiz hem de ofisimiz açısından önemli bir yere sahip.

2024 yılının ilk çeyreğinde NAZALI Gündem dergimizin 6. yıl sayısı ile sizlerle beraberiz. Büyük bir emekle hazırlanmış olduğumuz makaleleri 6 yıldır siz değerli dostlarımızla buluşturabilmek bizler için büyük bir mutluluk kaynağı. Bu vesile ile başta çalışma arkadaşlarımızın bu azimleri olmak üzere; siz değerli dostlarımıza da bizi bu yolda desteklediğiniz için teşekkür ederiz.

İlaveten, 2024 yılı ofisimiz açısından da oldukça büyük bir öneme sahip. Bu sene NAZALI olarak 10. yılımızı kutluyoruz. 2014 yılının Kasım ayında başladığımız bu yolculukta birlikte, bilgiyle büyümeye devam ediyoruz.

Dergimizin bu sayısı yine birbirinden değerli arkadaşlarımızın çalışmaları ile dolu. Avukat Ayça Akçay ve avukat Ahmet Hakan Mirza tarafından gayri maddi hak bedeli ödemelerinin vergilendirilmesi Danıştay kararları ışığında detaylı bir şekilde incelenirken, girişim şirketi ortaklarının taraf olduğu pay sahipleri sözleşmeleri avukat İlayda Gökhan tarafından ele alınmıştır.

Rekabet hukuku bölümü avukatlarımızdan avukat Ahmet Önder, avukat Hüseyin Taha Kaya ve stajyer avukat Zeynep Berfin Kızıldaş tarafından kaleme alınan makale ise rekabet hukuku açısından ikili dağıtım sistemlerinde ortaya çıkabilecek muhtemel rekabet sorunları hakkında önemli birer yol gösterici olmuştur.

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

Keyifli okumalar.

NAZALI GÜNDEM

BİZDEN HABERLER

◇ **NAZALI TAX & LEGAL SERVICES OLARAK EGE BÖLGESEL KARIYER FUARI'NA KATILDIK**

Ege Bölgesi'ndeki 15 farklı üniversitenin öğrencilerinin ve mezunlarının katılımına açık olan organizasyonda; vergi bölümü ortaklarımızdan Ömer Emen ve iş hukuku yönetici avukatlarımızdan Nurefşan Kandemir, denetim ve hukuk alanlarında kariyer üzerine sunumlarını yapmıştır.

Ayrıca etkinlik alanında stant açarak katılım gösteren öğrenci ve mezunlara NAZALI Tax & Legal Services hakkında bilgi vermişlerdir.

◇ **BABADAĞLI SANAYİCİ VE İŞ İNSANLARI DERNEĞİ ("BASİAD") İLE NESİLLER BULUŞUYOR ETKİNLİĞİNDE BİR ARAYA GELDİK**

NAZALI Tax & Legal Services olarak BASİAD tarafından Skycity Seminer Salonu'nda gerçekleştirilen Nesiller Buluşuyor etkinliğinde "Aile Anayasası" ve "Yurtdışı Yatırımlar ve İşlemler" konularını ele aldık.

Yoğun bir katılımıla BASİAD ev sahipliğinde gerçekleştirilen etkinliğin bir parçası olmaktan mutluluk duyduk.

◇ **UŞAK SMMM ODASI, UŞAK TİCARET VE SANAYİ ODASI İLE "VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA ENFLASYON DÜZELTME İŞLEMLERİ" EĞİTİMİNİ DÜZENLEDİK**

Uşak SMMM Odası, Uşak Ticaret ve Sanayi Odası ile NAZALI Tax & Legal Services olarak UTSO Toplantı Salonunda "Vergi Usul Kanunu Kapsamında Enflasyon Düzeltme İşlemleri" eğitimini düzenledik. Etkinliğimizin açılış konuşmaları Uşak SMMM Başkanı Mustafa Mıdık ve UTSO Yönetim Kurulu Üyesi Melih Akman tarafından yapılmıştır. Eğitim kapsamında Bölgesel Ortağımız (Regional Partner) Murat Demir, Bağımsız Denetim ortağımız Halil Sağlam ve Vergi Kıdemli Müdürlerimizden Yunus Küçük alanlarında sunumlarını gerçekleştirmişlerdir.

Yoğun bir katılımıla UTSO ev sahipliğinde gerçekleştirilen "Vergi Usul Kanunu Kapsamında Enflasyon Düzeltme İşlemleri" eğitiminin bir parçası olmaktan mutluluk duyduk.

◇ **NAZALI TAX & LEGAL SERVICES OLARAK TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİ SÜREÇLERİNE KATILIM GÖSTERDİK**

NAZALI Tax & Legal Services olarak Cargill Tarım ve Gıda San. Tic. A.Ş. adına İş Hukuku Ortağımız Av. Nazif Karataş ile Av. Buket Rona'nın katılımıyla müzakereci ve moderatör olarak yer aldığımız Tek-Gıda İş Sendikası ile yeni dönem toplu iş sözleşmesi müzakere süreçleri 13.02.2024 tarihli ilk toplantı ile başlamıştır.

İdari maddelerin bir kısmında anlaşma sağlanmış olup bir sonraki toplantının önümüzdeki günlerde yapılması planlanmıştır.

YILLIK BEYANNAME VERECEK MÜKELLEFLER İÇİN VERGİ İLETİŞİM MERKEZİNİN (189) FONKSİYONU

İmdat TÜRKAY*

Mükellef Hizmetleri Grup Başkanı

ÖZET

Türk kamu sektörünün ilk profesyonel çağrı merkezi olan Vergi İletişim Merkezi (189), Gelir İdaresi Başkanlığının ilk erişim noktasıdır. Avrupa Birliği projesi kapsamında 2008 yılında hayata geçirilen Vergi İletişim Merkezi, yurt dışı ve tüm illerden gelen vergisel konulardaki çağrılara hizmet vermektedir. Vergi İletişim Merkezi'nin çalışanları, Gelir İdaresinin bünyesinde istihdam ettiği gelir uzmanlarından oluşmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İletişim Merkezi ("VİMER"-“189”), Mükellef Temsilcisi, Vergi Danışma, Borç Sorgulama, E-Vergi Uygulamaları, İngilizce, E-Posta.

GİRİŞ

OECD ve FTA (OECD Vergi İdareleri Forumu) üyesi ülkelerdeki gelir idarelerinin gelişimine baktığımızda; mükellef haklarına saygılı, anayasal vergilendirme ilkelerini hayata geçirmeyi hedefleyen, yargı kararlarına uyumlu, etkin, farklı uygulamalara yer vermeyen, tüm vergisel süreçleri dijital ortama taşımak suretiyle fiziki binalarda hizmet vermeyi ortadan kaldırmaya yönelik bir süreç içinde oldukları görülmektedir. Bu kapsamda, Türk Gelir İdaresi de e-vergi uygulamaları yanında çağrı merkezini de eş zamanlı olarak hayata geçirmiş bulunmaktadır.

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de kamu ve özel sektörde en hızlı büyüyen sektörlerden biri de çağrı merkezleridir. Ülkemizde yaklaşık iki yüz bine yakın çalışanı ile çağrı merkezleri hayatımızın ayrılmaz bir parçası olmuştur. Kamu çağrı merkezlerinin ağırlığı ise sektörün %12'sini oluşturmaktadır. Bu çalışmamızda, mükelleflerin ve meslek mensuplarının yılın her döneminde ve özellikle yıllık beyan döneminde en çok yardım aldıkları birim olan VİMER'den bahsedeceğiz.

1. YILLIK BEYANNAME VERECEK MÜKELLEFLER İÇİN VERGİ İLETİŞİM MERKEZİNİN (189) FONKSİYONU

Gerçek kişi tam/dar mükellefler tarafından bir yıllık beyan dönemi daha başladı. 2023 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan yedi gelir unsurundan bir veya birden fazlasını elde edip yıllık beyanname vermesi gerekenler 1 Mart-1 Nisan 2024 döneminde gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir.

2023 yılında elde edilen gelirlerin yıllık beyanı sırasında tereddüt edilen hususlar hakkında yardım almak ve doğru beyanda bulunmak için vatandaşlar/mükellefler 189 numaralı telefonu aramak suretiyle Gelir İdaresinin çağrı merkezi olan Vergi İletişim Merkezinden profesyonel, doğru ve hızlı bir şekilde yardım alabilirler.

Peki ilk defa yıllık beyanname verecek olan kişiler veya öteden buyana beyanname verenler Vergi İletişim Merkezindeki mükellef temsilcilerine neler sorabilirler?

İşte Türk Gelir İdaresinin kamuda ilk profesyonel çağrı merkezi olan vergi iletişim merkezinin 189 numaralı telefon hattını aramak suretiyle vergi kanunları uygulaması dışında, beyan döneminde sorulabilecek binlerce sorudan bazıları şöyledir:

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

- » *Yıllık beyanname verme süresi, verginin ödeme süresi, ödeme kanalları nelerdir?*
- » *Yıllık beyannameyi Dijital Vergi Dairesi üzerinden nasıl verebilirim?*
- » *Hazır Beyan Sistemi üzerinde benim için hazırlanan kira, ücret, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlara ilişkin beyanname değişiklik yapabilir miyim?*
- » *Mesken ve işyeri kira gelirim var, hangi şartlarda yıllık beyanname vereceğim?*
- » *Tek ve/veya birden fazla işverenden tevkifatlı ücret gelirim var beyanname verecek miyim?*
- » *Yurt dışından veya yurt içinden tevkifatsız ücret gelirim var beyanname verecek miyim?*
- » *Kar payı, Devlet tahvili/Hazine bonusu/eurobond faizi, off-shore/alacak faizi gelirim var beyanname verecek miyim?*
- » *Beş yıl içinde gayrimenkul alım-satımı yaptım hangi durumlarda beyanname vereceğim?*
- » *Ticari, zirai ve mesleki kazancımın zarar ettim yine yıllık beyanname verecek miyim?*
- » *İstisna tutarının altında kira gelirim var ne yapmalıyım?*
- » *Kira gelirin beyanı durumunda gider indirimi nasıl yapacağım?*
- » *Yıllık beyanname vermem durumunda hangi harcamaları indirebilirim?*
- » *Eğitim ve sağlık harcamalarını beyan edilen gelirimden hangi şartlarla düşebilirim?*
- » *Ailem için ödediğim hayat/sahıs sigorta primlerini beyanname nasıl indirebilirim?*
- » *Yıl içinde yaptığım bağış ve yardımları hangi oranlarda ve şartlarda düşebilirim?*
- » *Yıl içinde tevkif yoluyla ödediğim vergileri nasıl mahsup edebilirim?*
- » *Geçmiş yıl zararlarını beyanname nasıl indirebilir miyim?*
- » *Yıl içinde ödediğim vergiler hesaplanan vergiden fazlaysa kalan tutarı nasıl geri alabilirim?*
- » *Ticari, zirai ve mesleki kazancımın beyanında %5 vergi indiriminden nasıl yararlanabilirim?*
- » *Yıllık beyannameyi sistem üzerinden nasıl doldurup onaylayacağım?*
- » *Süresinde veremediğim yıllık beyannameyi pişmanlıkla beyan etmenin avantajları nedir?*

Şimdi, yıllık bir milyona yakın çağrı alan ve toplumsal vergi bilincinin artmasını sağlayan ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını artıran Vergi İletişim Merkezini biraz daha detaylı olarak inceleyelim.

Türk Gelir İdaresi, 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Gelir İdaresi Başkanlığına dönüşmesi sonrasında; mükelleflerin ihtiyaç, talep ve beklentilerinin belirlenmesi, işlemlerini hızlı ve güvenli bir şekilde yapabilecekleri hizmet kanallarının geliştirilmesi ve toplumsal farkındalığı artırmaya yönelik çalışmalar yoluyla vergiye gönüllü uyumun ve vergi bilincinin artırılması amaçlarına yönelik çalışmalar yapmaktadır.

Türk Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak ve mükelleflerin yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmeleri için gerekli tedbirleri alma gayesiyle, "mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttıracak yeterli desteği vermek" için hizmet kalitesini sürekli artırmaya çalışmaktadır.

Bu kapsamda, son yirmi yılda vergisel işlem ve süreçlerde büyük bir dönüşüm sağlanmış, geliştirilen ve hayata geçirilen e-vergi uygulamaları ile vergi dairesinde yapılan tüm vergisel işlemler internet ortamına taşınmıştır. Vergi İletişim Merkezi de mükellef odaklı hizmet anlayışının bir gereği olarak 2008 yılında hayata geçirilmiştir. VİMER, kendi insan kaynağı ile vatandaşlara hizmet sunan ender çağrı merkezlerinden biri olarak faaliyetine devam etmektedir.

VİMER'in hizmet saatleri hafta içi 09:00-18:00 arasında olup, resmi tatil günlerinde hizmet verilmemektedir. Vergi İletişim Merkezi ile sabit telefonla yapılan görüşmeler şehir içi görüşme tarifesi üzerinden, cep telefonu ile yapılan görüşmeler ise GSM firmalarıyla yapılan anlaşmaya göre ücretlendirilmektedir.

Vergi İletişim Merkezine yurt içinden 189'u, yurt dışından ise 00903121891122 telefon numarasını arayarak ulaşabilmektedir. VİMER, mükelleflerin vergi ile ilgili konularda güncel ve doğru bilgiye telefon aracılığıyla ulaşmalarını sağlamak amacıyla faaliyet göstermektedir. VİMER tarafından sunulan hizmetler şöyledir;

- › Mevzuat ve elektronik uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti,
- › Telefonla ve internet ortamında ihbar bildirimlerinin alınması,
- › Borç sorgulama ve borç bildirim hizmeti,

- › Mükellef geri bildirim sistemi,
- › Motorlu taşıtlar vergisi plaka tescil tarihi sorgulama,
- › İngilizce e-posta yanıt sistemi (İngilizce e-posta sistemi ile infovimer@gelirler.gov.tr adresine gönderilen sorulara İngilizce olarak cevap verilmektedir),
- › Gayrimenkul sermaye iradı beyannamesine ilişkin randevu taleplerini alma (Sadece kira geliri elde eden 60 yaşını doldurmuş mükellefler ile engellilik veya hastalığı nedeniyle vergi dairesine gidemeyecek durumda olan mükelleflerin, Vergi İletişim Merkezini arayarak randevu almaları halinde mükelleflerin adreslerine gidilerek beyannamelerini doldurmalarına yardımcı olunmaktadır),
- › Geri arama.

Ülkemizde verginin toplumun tüm kesimlerine benimsetilmesine ve vergiyi gönüllü olarak ödeme alışkanlığının arttırılmasına yönelik olarak Vergi İletişim Merkezinde verilen hizmetlere her geçen yıl yenileri eklenmektedir. Gelir İdaresinin yayımlanan faaliyet raporlarına göre; kurulduğu tarihten bu yana on milyonun üzerinde vergisel konulardaki soruları cevaplayan vergi iletişim merkezi, mükellefin ilk araması anında sorulan soruların %97'sini anında cevaplayabilmektedir.

Son yirmi yılda gelir idareleri tarafından mükellefle yüzyüze iletişimden dijital iletişime doğru bir süreç yaşanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı da önce internet vergi dairesi, ardından interaktif vergi dairesi ve şimdi de dijital vergi dairesi ile tüm vergisel süreçleri elektronik ortama taşımakta ve artık mükelleflerin vergi dairesine gitmedikleri bir sistem kurgulayıp hayata geçirmektedir. İşte Vergi İletişim Merkezi de e-vergi uygulamalarına mükellefin ve meslek mensubunun uyum sürecinde büyük katkı sunmaktadır.

Çağrı merkezi, kurumların temasta oldukları kişi ve/ veya kurumlarla olan etkileşimini en kısa yoldan sağlamaktadır. Örneğin, mükellefler ve meslek mensupları yayımlanan bir genel tebliğ hakkında anında bir telefonla bilgi alabilmekte ve bağlı olduğu vergi dairesine gitmeden sorusuna cevap bulabilmektedir. Çağrı merkezlerinin kali-

teli hizmet sunması, bağlı olduğu kurumun toplumsal imajını da olumlu yönde arttırmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının yürütmekte olduğu mükellef odaklı hizmet anlayışı kapsamında hayata geçirdiği tüm dijital vergi uygulamalarına ilişkin olarak her türlü yardım ve yönlendirmelerde bulunma kapasitesine sahip olan Vergi İletişim Merkezi sadece vergisel konularda danışmanlık hizmeti sunmamakta, meslek mensuplarının e-vergi uygulamaları hakkındaki her türlü sorusunu anında cevaplamaktadır. Ayrıca, kayıtdışı ekonomiyle mücadele kapsamında vatandaşların vergi kayıp ve kaçığı hakkında ihbarda bulunmalar durumunda, ülke genelinde gerekli denetimler yapılmaktadır.

SONUÇ

Gelir İdaresi Başkanlığının mükellef odaklı hizmet anlayışı doğrultusunda vergi ile ilgili konularda mükellef haklarını gözeterek profesyonel, kaliteli, güncel ve etkin bir şekilde hizmet sunmak, vergi kanunlarının tüm mükellefler için aynı standartlarda yorumlanmasını ve uygulanmasını sağlamak amacıyla Vergi İletişim Merkezi 2008 yılından bu yana çağrı merkezi olarak hizmet vermekte olup her geçen yıl yeni hizmet seçenekleri ile vatandaşların/mükelleflerin ve meslek mensuplarının memnuniyetini arttırmaya devam etmektedir.

AR-GE MERKEZİ VE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE FAALİYETTE BULUNAN ŞİRKETLERİN FON AYIRMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Özge Can ARAS
Vergi Müdür Yardımcısı

ÖZET

Bilindiği üzere 3 Şubat 2021 tarihli ve 31384 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7236 sayılı Kanun ile 01.01.2022 itibarıyla verilecek yıllık beyannamelere ilişkin olacak şekilde 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yararlanılan indirim tutarının yıllık 1.000.000,00-TL üzerinde olması durumunda yararlanılan indirim tutarının %2’si nispetinde (20.000.000,00-TL ile sınırlı olmak üzere) fon ayrılması ve bu fon ile girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şartı getirilmiştir.

16 Aralık 2023 tarihli ve 32401 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7953 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 1 Ocak 2024 tarihi itibarıyla 5746 Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3. maddesinin 14. fıkrasında yer alan ve 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanununun ek 3. maddesinde yer alan; yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim/istisna tutarının yükümlülük alt sınırı 1.000.000,00-TL’den 2.000.000,00-TL’ye,

Ar-Ge ve tasarım indirimi ile teknopark istisnası tutarı üzerinden ayrılacak fonun oranı ise %2’den %3’e yükselmiştir. Bu çalışmamızda fon ayrılması sürecinde dikkat edilmesi gereken hususlar izah edilmeye çalışılmıştır.

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

GİRİŞ

3 Şubat 2021 tarihinde yürürlüğe giren 7236 sayılı Kanun’un 6. maddesi ile, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi hakkında Kanun ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yararlanılan indirim tutarının 1.000.000,00-TL üzerinde olması durumunda yararlanılan indirim tutarının %2’sine tekabül eden tutarın dönem kârından ayrılıp fon hesabına intikal ettirilmesi ve geçici hesabın olduğu yılın sonuna kadar Türkiye’de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması gerekmektedir.

16 Aralık 2023 tarihli ve 32401 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7953 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 1 Ocak 2024 tarihi itibarıyla 5746 Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’un 3. maddesinin 14. fıkrasında yer alan ve 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu’nun ek 3. maddesinde yer alan, yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim/istisna tutarının yükümlülük alt sınırı 1.000.000,00-TL’den 2.000.000,00-TL’ye çıkarılmış; Ar-Ge ve tasarım indirimi ile teknopark istisnası tutarı üzerinden ayrılacak fonun oranı ise %2’den %3 olacak şekilde revize edilmiştir.

Bu makalemizde kurumlar vergisi beyannamesinde 5746 sayılı Kanun ve 4691 sayılı Kanun kapsamında yararlanılan indirim/istisna tutarlarına istinaden ayrılacak fon tutarına dair vergisel açıdan dikkat edilmesi gereken özellikli hususlara değinilmiştir.

I. YASAL DÜZENLEMELER

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

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

7953 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 1 Ocak 2024 tarihi itibarıyla 5746 Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3. maddesinin 14. fıkrasında yer alan ve 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu'nun ek 3. maddesinde yer alan, yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim/istisna tutarının yükümlülük alt sınırı 2.000.000,00-TL'ye çıkarılmış; fonun oranı ise %2'den %3 olacak şekilde revize edilmiştir.

Girişim Sermayesi Yatırım Fonu, nitelikli yatırımcılardan katılma payı karşılığında toplanan para ya da iştirak paylarıyla, pay sahipleri hesabına, inanca mülkiyet esaslarına göre, üçüncü fıkrada belirtilen varlık ve işlemlerden oluşan portföyü

işletmek amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu'ndan ("Kurul") faaliyet izni alan portföy yönetim şirketleri ve gayrimenkul ve girişim sermayesi portföy yönetim şirketleri ("Kurucu") tarafından bir içtüzük ile süreli olarak kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığıdır.

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

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Ar-Ge Teşvikleri Genel Müdürlüğü tarafından Ar-Ge merkezlerine gönderilen bir yazıda, Girişim Sermaye Uygulamalarına ilişkin olarak, uygulamada dikkate alınması gereken hususlar aşağıdaki şekilde sıralanmış olup,

i. Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonundan kasıt, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kurulmuş fonlar veya yurt dışında kurulmuş ancak fon iç tüzüğü vb. resmi dokümanlarında portföyün **en az yüzde sekseninin Türkiye'de teknolojik girişimcilere yatırım yapacağını belirten fonlar** olduğu,

ii. Esas amaç teknolojik girişim şirketlerine sermaye niteliğinde yatırım yapılması olduğundan yatırım yapılacak girişim sermayesi fonlarının **hedef alım fiyat garantisi bulunan lisanssız güneş enerjisi santralleri ya da belirli bir iç verim beklentisi olan ya da yıllık bazda temettü ödemeyi vaad eden fonlar olmaması gerektiği**, bu tür yatırımların yapılan Kanun değişikliğinin gerekçesine uygun olmadığı,

iii. Kanunda geçen ilgili maddede aktarılan tutarların "sermaye olarak konulması" ifadesi bu tutarların uzun vadeli olarak yatırıldığı en az belirli bir süre geri alınmaması

gerektiğini açıkça ifade etmekte olup **süre konusunda yeni düzenleme yapılana kadar herhangi bir şekilde paraya çevrilmesi mümkün olmayacağı** açıklamalarına yer verilmiştir.

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

II. FON AYIRMA VE KAYIT DÜZENİ

Nisan 2024 döneminde beyan edilecek kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan indirim/istisna tutarı üzerinden fon ayırma işlemi kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar gerçekleştirilebilecektir. Uygulama, yıllık beyannameleri kapsamakta olup geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan indirim/istisna tutarları üzerinden fon ayırma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Örneğin, X A.Ş.'nin 5746 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirmiş olduğu Ar-Ge/Tasarım harcamaları nedeniyle 2023 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yararlanılan Ar-Ge/Tasarım indirim tutarının 4.000.000,00-TL olduğu durumda, 120.000,00-TL fon ayırma yükümlülüğü bulunmaktadır. Buna istinaden muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

30.04.2024		
	Borç	Alacak
570- Geçmiş Yıllar Karları	120.000,00	
549- Özel Fonlar		120.000,00
31.12.2024		
	Borç	Alacak
242- İştirakler	120.000,00	
102- Bankalar		120.000,00

III. CEZAI MÜEYYİDE

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un "İndirim, İstisna, Destek ve Teşvik Unsurları"

başlıklı 3. maddesine eklenen 14. fıkra ile "Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimine konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir. Cumhurbaşkanı bu fıkra da yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir." hükmü getirilmiştir.

Aynı şekilde, 4691 sayılı Kanun'a eklenen geçici 3. madde ile de, "Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, bu Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançlar tutarının yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan gelir ve kurumlar vergisi istisnasına konu edilemez. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın tarh edilir." hükmü getirilmiştir.

Buna göre mükelleflerin, yararlandığı indirim istinaden ilgili dönem sonuna kadar yatırım yapılmaması halinde, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılan indirim/istisnanın %20'sine tekabül eden kısmı iptal edilecek ve bahse konu tutar üzerinden ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi oranında (2023 yılı için %25) vergi ziyayı uygulanmaksızın kurumlar vergisi tarh edilecektir. Bu tarhiyat üzerinden ise ayrıca gecikme faizi hesaplanacağını değerlendirmekteyiz.

SONUÇ

Buna göre söz konusu Kararın yürürlük tarihi 01.01.2024 olarak belirlendiğinden 01.01.2024 tarihinden itibaren verilmesi gereken kurumlar vergisi beyannamelerinde (2023 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi dahil) yararlanılan Ar-Ge/Tasarım indirimi veya teknokent istinasının 2.000.000,00-TL'nin üstünde olması durumunda pasifte geçici hesaba alınacak tutar yükümlülüğünün yararlanılan indirim tutarının %3'ü şeklinde olacağını belirtmek isteriz.

Bununla birlikte özellikle girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapacak mükellefler nezdinde fonların iç tüzüklerinin incelenmesinin önem arz ettiğini hatırlatmak isteriz.

GÜNEŞ ENERJİSİ SANTRALLERİNDE YATIRIMDAN ELDE EDİLEN KAZANCA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARI

Meryem UZUN

Vergi Danışmanı

ÖZET

Gelişen teknoloji ile birlikte enerjiye olan talep giderek artmaktadır. Bunun sonucu olarak fosil yakıtlı kaynaklar azalmakta ve enerjiye ulaşım her geçen gün daha maliyetli bir hâl almaktadır. Ayrıca yine sanayileşme ile birlikte fosil yakıt kullanımı küresel ölçekte ısınmaya yol açmaktadır.

Yaşanan enerji krizi ve küresel ısınma gerçeği ülkeleri olduğu gibi şirketleri de yenilenebilir ve çevre dostu enerji arayışına yöneltmiştir. Bu arayış sonucu, güneş enerjisi çevre dostu ve yüksek potansiyelli oluşu sebebiyle ön plana çıkmaktadır.

Son dönemlerde enerjiye olan arz ile birlikte küresel ısınma ile mücadele kapsamında güneş enerjisi üretiminin yaygınlaştırılması amacıyla GES yatırımları da yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulamasına dahil edilmiştir.

Bu kapsamda GES yatırımlarına ilişkin yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan harcamalardan elde edilen kazancın indirimli kurumlar vergisi açısından değerlendirilmesi bu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İndirimli Kurumlar Vergisi, Yatırım Teşvik Belgesi, Yatırım Harcamaları, İşletme Dönemi, Komple Yeni Yatırım, Güneş Enerjisi Santrali, Endeksleme, Yatırım Teşvik Belgesi Kapama.

GİRİŞ

Güneş enerjisinden elektrik üretiminin yaygınlaşmasının en önemli sebeplerinden biri de yasal düzenlemelerdir. Ülkemizde de güneş enerjisi santrallerinde yatırım teşvik belgesi ile kurumlar vergisi indirim, sigorta primi işveren hissesi desteği ile KDV, gümrük vergisi ve harç istisnası gibi teşviklerden yararlanılabilmektedir. Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan makine ve teçhizatların da amortisman süresinin yarısının dikkate alınması suretiyle itfa edilmesi mümkün kılınmıştır.

Güneş enerjisi santrali yatırımlarında kullanılmak üzere verilen yatırım teşvik belgeleri ile tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, çevre korumaya yönelik yatırımlar ile üretim ve istihdamın artırılması amaçlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin ilk halinde indirimli vergi oranı uygulamasının yatırımın tamamlanıp kısmen veya tamamen işletilmeye, yatırımdan kazanç elde etmeye başlanmasına bağlanılmıştı. Daha sonra 6322 sayılı Kanun'la yatırımın tamamlanması beklenmeden, yatırım aşamasında da diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanması sağlanılmıştır.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri gereğince yatırımdan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda takip edilerek bu yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanması esas olduğundan, komple yeni yatırımlarda yatırımdan elde edilen kazancın sadece yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırımdan kaynaklanan kısmının indirimli kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 66. maddesiyle yatırımların tamamlanmış olması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısım hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarının, yatırımın

tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınması imkânı sağlanmıştır.

Bu makalede, ilgili mevzuatta yer alan hükümler uyarınca komple yeni yatırımlarda yatırım teşvik belgesi kapsamında faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasında kurumlar vergisi hesaplamalarına ilişkin değerlendirmeler yer almaktadır.

I. GES YATIRIMLARINDAN ELDE EDİLEN KAZANCIN AYRI HESAPLARDA TAKİP EDİLMESİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32. maddesinde "(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rüdvans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edi-

lememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır" hükümlerine yer verilmiştir.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar'ın 8. maddesinde, "Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir." denilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Hazine Müsteşarlığına yayımlanan 2012/1 sayılı Tebliğ'in 9. maddesinde yatırımlar işletmeye geçiş tarihi bakımından "komple yeni yatırımlar", "tevsi", "modernizasyon", "ürün çeşitlendirme" ve "entegrasyon" olarak ele alınmıştır.

İşletmelerde gerçekleşen işlemlerin kayıt altına alınmasına yönelik muhasebe süreçlerinde uyulması beklenen 12 ilke yayınlanmış olup bu ilkelerden biri de tam açıklama ilkesidir. Tam açıklama ilkesi mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade etmektedir. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

Yer verilen mevzuat hükümleri gereğince, tevsi yatırımlardan elde edilen kazanç ayrı

hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebiliyorsa bu kazanç esas alınacaktır. Bu yöntem uygulanamıyorsa tevsî yatırımdan elde edilen kazanç, yatırım tutarı sabit kıymet toplamına oranlanarak tespit edilecektir. Ancak komple yeni yatırımlarda ise yatırımdan elde edilen kazancın tespit edilemeyeceği durumlarda oranlama yönteminin kullanılamayacağı açıktır. Bu kapsamda GES yatırımlarına ilişkin kazancın ayrı hesaplarda takip edilmesi büyük önem arz etmektedir. Yatırımla ilgili faaliyet sonucunun zarar olması halinde indirimli vergi uygulanması söz konusu olmaz. Zira, indirimli vergi uygulanması için yatırımdan kazanç elde edilmesi yanında, vergiye tabi safi kazancın da oluşması gerekir.

Öte yandan, gerçekleştirilen GES yatırımları için yatırım teşvik belgesi düzenlendiği hususu göz önüne alındığında, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda yatırımdan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda takip edilerek bu yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması esas olduğundan, şirketlerin bölgeler bazında oluşturduğu elektrik üretiminden elde edilen tutarların gelir hesaplarına ve ilgili fatura bazında tüketilen elektrik tutarlarının gider hesaplarına intikal ettirilmesi uygun olacaktır.

Üzerinde durulması gereken diğer bir husus da yatırımdan kazanç elde edilmesinin mutlaka işletmeye hasılat sağlanması şeklinde olmadığıdır. Nitekim Bolu Valiliği tarafından verilen 68509125-125.01-[2015/01]-11 sayılı ve 14/09/2015 tarihli özelgede, “Buna göre, teşvik belgesi kapsamındaki söz konusu yatırımınız

neticesinde atık ısı kaynaklarından üretilen ve faaliyetlerinizde kullanılan elektrik enerjisinin dışarıdan satın alınması halinde doğrudan elektrik enerjisi için (KDV, TRT Payı, BTV ve Enerji Fonu gibi elektrik tüketimine bağlı unsurlar hariç) ödenecek bedel ile bu elektrik enerjisinin şirketiniz tarafından üretilmesi nedeniyle katlandığınız maliyetler arasındaki farkın indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak kazanç olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Yer verilen hususlara ilişkin örnek bir hesaplama aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

A Şirketi 2022 yılında GES yatırım için 7.500.000,00-TL sabit yatırım harcaması içeren yatırım teşvik belgesi olarak 2022 yılında 5.000.000,00-TL yatırım yapmış ve 2022 yılında yatırım döneminde %80 sınırı da dikkate alınarak diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç kapsamında 1.800.000,00-TL yatırıma katkı tutarından yararlanmıştı. 2023 döneminde yatırım teşvik belgesi kapsamında toplam 3.000.000,00-TL tutarında harcama yapılmış ve toplam yatırım harcaması 8.000.000,00-TL ile belgenin kapanış işlemleri tamamlanmıştır. Haziran/2023 tarihi itibarıyla elektrik üretimine başladığı ve yıl sonu itibarıyla 1.328.533,96-TL amortisman giderine katlandığı varsayımıyla hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır.

(Hesaplamalarımız kurumlar vergisi oranı 2022 yılı için %23, 2023 yılı için %25 kabul edilerek gerçekleştirilmiştir.)

i. 2022 Yılına İlişkin Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı

Sabit Yatırım Tutarı / Teşvikli Yatırım Mallarının Teslimi	Yatırım Cinsi	Vergi İndirimi	Yatırıma Katkı Oranı	Yatırıma Katkı Tutarı	İndirimli Kurum Oranı	Gerçekleşen Yatırım Harcaması	Yatırım Döneminde Sınır
7.500.000,00	Komple Yeni Yatırım	%70	%30	2.250.000,00	%6,9	5.000.000,00	1.800.000,00*

(*) 2022 yılında yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı (diğer faaliyetlerden elde edilen)

(**) 2022 yılı için kurumlar vergisi oranı %23 olarak dikkate alınmıştır.

ii. 2023 Yılına İlişkin Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı

Elektrik üretimine ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

Fatura Aralığı	Üretim Tutar	Tüketim Tutar	Elektrik Üretim Geliri
01.06.2023-30.06.2023	85.494,58	28.706,19	114.200,77
01.07.2023-31.07.2023	99.210,84	63.579,10	162.789,94
01.08.2023-31.08.2023	211.208,25	94.202,74	305.410,99
01.09.2023-30.09.2023	237.914,54	56.879,85	264.794,39
01.10.2023-31.10.2023	279.385,47	79.836,23	359.221,70
01.11.2023-30.11.2023	291.017,58	89.285,41	380.302,99
01.12.2023-31.12.2023	239.186,60	96.031,69	335.218,29
Toplam			1.951.939,07

Elektrik enerjisinin üretilmesi katılan maliyetlere ilişkin tablo aşağıdaki gibidir;

Fatura Tarihi	Mahiyet	Tutar
25/06/2023	GES Danışmanlık Bedeli	15.000,00
30/06/2023	OSB Tesis Dağıtım Bedeli	6.909,12
07/07/2023	GES Poliçe Bedeli	33.261,61
31/07/2023	OSB Tesis Dağıtım Bedeli	13.080,92
31/08/2023	OSB Tesis Dağıtım Bedeli	20.567,00
30/09/2023	OSB Tesis Dağıtım Bedeli	25.000,00
31/10/2023	OSB Tesis Dağıtım Bedeli	25.589,00

30/11/2023	OSB Tesis Dağıtım Bedeli	32.788,00
31/12/2023	OSB Tesis Dağıtım Bedeli	35.522,00
Toplam		207.717,65

Söz konusu veriler nezdinde GES yatırımından yararlanılan yatırıma katkı tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

Sıra	Açıklama	Uygulama
1	Sabit Yatırım Tutarı/Teşvikli Yatırım Mallarının Teslimi	8.000.000,00
2	Yatırım Cinsi	Komple Yeni Yatırım
3	Vergi İndirimi	70%
4	Yatırıma Katkı Oranı	30%
5	Yatırıma Katkı Tutarı (1x4)*	2.400.000,00
6	İndirimli Kurum Oranı (25-(25*0,7)/100)	%7,5
7	Gerçekleşen Yatırım Harcaması	8.000.000,00
8	Elektrik Üretim Geliri	1.951.939,07
9	Amortisman Gideri	1.600.000,00
10	Diğer Gider	207.717,65
11	Elektrik Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç (8-9-10)	144.221,42
12	Normal Hesaplanan Vergi (11*0,25)	36.055,36
13	İndirimli Vergi (11*0,075)	10.816,61
14	2023 Yılında Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (12-13)	25.238,75

(*) Yatırıma katkı tutarı A Şirketinin imalat sanayinde faaliyet göstermediği varsayımı ile gerçekleştirilmiştir.

Tablodan da görüleceği üzere yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılırken GES yatırımından elde edilen kazancın tespitine ilişkin özellikli hususlar bulunmaktadır.

2. GES YATIRIMLARINDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 30. maddesinde, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten

sonra, 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce münhasıran imalat sanayiinde veya 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerce münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat ile aynı tarihe kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Maliye Bakanlığınca bu Kanunun 315'inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir. Bu şekilde yapılacak hesaplama faydalı ömür süresinin küsuratlı çıkması halinde, çıkan rakam bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle ilgili kıymetlere uygulanacak amortisman oran ve süreleri belirlenir. Bu şekilde belirlenen oran ve süreler izleyen yıllarda değiştirilemez. İmalat sanayiinde kullanılmak üzere iktisap edilen ve madde hükmünden yararlanılabilecek makina ve teçhizatı tespit etme Cumhurbaşkanlığı, uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkilidir.

Bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2023 tarihine (bu tarihler dâhil) kadar, birinci fıkrada belirtilen kapsam ve şartlar dâhilinde iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için aynı fıkra uygulamasından yararlanılabilir. Bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkilidir." hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 28.11.2023 tarihinde yayımlanan 7491 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile söz konusu uygulama 31.12.2024 tarihine uzatılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 315. maddesinin Maliye Bakanlığınca verdiği yetkiye istinaden amortisman tabii iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları", 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste (Amortisman Listesi) ile açıklanmıştır.

Mezkûr listede "45.1.9-Güneş Enerjisi Santrali" bölümü kapsamındaki kıymetler için faydalı ömür 10 yıl, amortisman oranı %10 olarak öngörülmüştür.

Yer verilen mevzuat hükümleri gereğince, 31.12.2024 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap edilen makine ve teçhizatlar için uygulanan amortisman süreleri yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilecektir.

3. GES YATIRIMLARININ TAMAMLAMA VİZESİNDE YMM RAPORUNUN İBRAZİ

28.11.2023 tarih ve 32383 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Tebliğ No: 2023/1) " ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No:2012/1)'in ("Tebliğ") 13. maddesinin üçüncü fıkrası yer alan "(3) Aynı teşvik belgesi kapsamı yatırım için faiz desteği uygulamasına yönelik olarak, yatırım süresince birden fazla aracı kurum talepte bulunamaz. Faiz desteğinden yararlandırılmaya başlandıktan sonra aracı kurum değiştirilmemek kaydıyla aynı teşvik belgesi kapsamı yatırım için birden fazla itfa tablosuna göre işlem yapılabilir. Stratejik yatırımlar için, faiz desteği uygulamasına yönelik olarak birden fazla aracı kurum talepte bulunabilir." ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.

Tebliğ'in 23. maddesinin dokuzuncu fıkrasında yer alan "(9) Genel teşvik uygulamaları kapsamında düzenlenen elektrik enerjisi üretimine yönelik yatırımların tamamlama vizesi, firmanın teşvik belgesine konu yatırıma ilişkin ilgili kurum tarafından düzenlenen geçici kabul belgesinin tasdikli sureti ile asgari sabit yatırım tutarının sağlandığına ilişkin EK-II'de yer alan "Elektrik Enerjisi Üretimi Yatırımlarında Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamı Harcamaların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu"nu Bakanlığa ibraz etmesi halinde yapılmış sayılır." ibaresi "(9) Genel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen elektrik enerjisi üretimine yönelik yatırımların ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen güneş ve rüzgar enerjisinden elektrik enerjisi üretimine yönelik yatırımların tamamlama vizesi, firmanın teşvik belgesine konu yatırıma ilişkin ilgili kurum tarafından düzenlenen geçici kabul belgesinin tasdikli sureti ile asgari sabit yatırım tutarının ve bölgesel yatırım teşvik belgelerinin bölgesel destek sınıfı niteliğinin sağlandığına ilişkin EK-II'de yer alan, "Elektrik Enerjisi Üretimi Yatırımlarında Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamı Harcamaların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu"nu Bakanlığa ibraz etmesi halinde yapılmış sayılır." şeklinde değiştirilmiştir.

Öte yandan, söz konusu Tebliğ'e eklenen geçici maddede, "Bu maddeyi ihdas eden Tebliğ ile değiştirilen 23'üncü maddenin dokuzuncu fıkrası hükümleri bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce düzenlenen yatırım teşvik belgelerine de uygulanır." açıklamaları yer almaktadır.

Söz konusu düzenleme uyarınca, gerek genel teşvik uygulamaları kapsamında gerekse bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında desteklenen güneş ve rüzgar enerjisinden elektrik enerjisi üretimine yönelik yatırımların tamamlama vizesi, şirketlerin teşvik belgesine konu yatırıma ilişkin ilgili kurum tarafından düzenlenen geçici kabul belgesinin tasdikli sureti ile asgari sabit yatırım tutarının ve bölgesel yatırım teşvik belgelerinin bölgesel destek sınıfı niteliğinin sağlandığına ilişkin EK-II'de yer alan, "Elektrik Enerjisi Üretimi Yatırımlarında Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamı Harcamaların Tespitine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Raporu"nu Bakanlığa ibraz etmesi halinde yapılmış sayılacaktır.

İlgili hükümler, 28.11.2023 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

4. YARARLANILAN YATIRIMA KATKI TUTARININ NAZIM HESAPLARDA TAKİP EDİLMESİ VE DEVREDEN YATIRIMA KATKI TUTARININ ENDEKSLENMESİ

Daha önceki bölümlerde de yer verdiğimiz üzere yatırım teşvik belgeleri nezdinde yatırımdan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü gereğince ayrı hesaplarda takip edilmesi büyük önem arz etmektedir. Ayrıca yıllar itibarıyla yararlanılan yatırıma katkı tutarlarının da nazım hesaplar da takip edilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

Önceki bölümde vermiş olduğumuz örnekte, yatırım harcamasının 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla nazım hesap bakiyeleri aşağıdaki şekilde olacaktır.

940	Belge kapsamında toplam yatırıma katkı tutarı	2.400.000,00		
			941	Yararlanılan yatırıma katkı tutarı
				1.825.238,75

		942	Yararlanılacak yatırıma katkı tutarı	574.761,25
--	--	-----	--------------------------------------	------------

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 66. maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere, "Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır." hükmü eklenmiştir.

Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınabilecektir.

Daha önceki bölümlerde yer verdiğimiz üzere, A Şirketi için yatırımın 2023 yılı içerisinde tamamlandığı varsayımı ile endeksleme 2024 yılı itibarıyla yapılabilecektir. Belge kapsamında toplam 8.000.000,00-TL yatırım yapıldığından hareketle yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanmadığı yatırıma katkı tutarları için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A-2 maddesi kapsamında endeksleme yapabilmesi mümkün olacaktır. Söz konusu endeksleme hesaplamasına ilişkin detay bilgiler aşağıdaki gibidir:

Açıklama	
a- Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamındaki Sabit Yatırım Tutarı	8.000.000,00
b- Yatırıma Katkı Oranı	%30
c- Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Hak Kazanılan Toplam Yatırıma Katkı Tutarı (a*b)	2.400.000,00
d- 31.12.2023 Tarihi İtibarıyla Yararlanılan Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	1.825.238,75
e- 2024 Mali Yılına Devreden Toplam Yatırıma Katkı Tutarı (c-d)	574.761,25

f- 2024 Yılı İçin Yeniden Değerleme Oranı	70,00%*
g- Endekslemeden Doğan İlave Katkı Tutarı (e*f)	402.332,88
h- 01.01.2025 Tarihi İtibarıyla Kullanılabilecek Toplam Yatırıma Katkı Tutarı (f+g)	977.094,13

(*) 2024 yılı için yeniden değerlendirme oranının yıl sonu itibarıyla %70 olacağı varsayılmıştır.

SONUÇ

Son dönemlerde çevre kirliliği, kaynakların yetersizliği ve maliyetlerin giderek artıyor olması gibi sebeplerle güneş enerjisine olan ilgi de giderek artmaktadır.

Önceki bölümlerde yer verdiğimiz üzere, yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan makine ve teçhizatlarla hem yatırım döneminde hem de işletme döneminde önemli vergisel teşviklerden yararlanılabilmektedir. Bunun gerekliliği olarak da teşvik belgesi kapsamında gider ve gelirlerin önemle takip edilmesi gerekmektedir.

GES yatırımları için yatırım teşvik belgesi düzenlendiği hususu göz önüne alındığında, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda yatırımdan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda takip edilerek bu yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması esas alınacaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kazancın ayrı hesaplarda takip edilemediği durumlarda tevsî yatırımlar için oranlama imkânının bulunduğu göz önüne alındığında, güneş enerjisi santrali gibi komple yeni yatırımlarda oranlama suretiyle yatırımdan elde edilen kazanç tespit edilemeyecek ve işletme döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılamayacaktır.

Mevzuat hükümleri gereğince, yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım tamamlandıktan sonra kullanılmayan yatırıma katkı tutarlarının ilgili yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile artılmasına imkân sağlanmıştır. Bu minvalde, endekleme yatırımının tamamlandığı yıl sonu itibarıyla değil izleyen yıl sonu itibarıyla yapılabilecektir.

Öte yandan, hali hazırda 31.12.2023 tarihi itibarıyla son bulacak olan VUK'un geçici 30. maddesinde yer alan uygulamanın 7491 sayılı Kanun ile 2024 hesap döneminde de devamlılık arz etmesinin mükellefler açısından büyük önem arz ettiğini düşünmekteyiz.

GAYRİ MADDİ HAK BEDELİ ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRMESİNİN DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA İNCELENMESİ

Ayça AKÇAY
Avukat

Ahmet H. MİRZA
Avukat

ÖZET

Günümüzde ekonomik faaliyetlerin dijitalleşmesi ve çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin önem kazanmasıyla birlikte gayri maddi hak bedeli ödemelerinin vergilendirilmesinin önemi her geçen gün artmaktadır. Gayri maddi haklar, ticari kazanç veya serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmekte ve uluslararası anlaşmalar ile yerel mevzuat dikkate alınarak vergilendirilmektedir. İşbu çalışmamız, gayri maddi hak bedeli ödemelerinin tanımı, ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar gibi çeşitleri üzerinde durmaktadır. Ayrıca, Danıştay kararları incelenerek ödemelerin sınıflandırılması ve vergilendirilmesine ilişkin önemli hususlar ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gayri Maddi Hak Bedeli Ödemeleri, Ticari Kazanç, Serbest Meslek Kazancı, Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları.

GİRİŞ

Günümüzde, ekonomik faaliyetlerin giderek dijitalleştiği ve bilgiye dayalı ekonominin önem kazandığı bir dönemde olmamızın yanında global ekonomi de giderek gelişmiş, çok uluslu şirketlerin faaliyetleri gitgide önem kazanmıştır. Bu dönüşümle birlikte, çok uluslu şirketler arasında maddi olmayan varlıkların değerleri de oldukça önemli hâle gelmiştir. Fikri mülkiyet hakları, patentler, ticari markalar, telif hakları gibi sıralanabilecek olan ve ekonomik değere sahip olan bu haklar gayri maddi hak olarak adlandırılmaktadır.

Yurt içindeki vergi mükellefleri, yurt dışında bulunan ilişkili firmalarının global çapta gerçekleştirdiği ve çeşitli yöntemlerle organize edilen harcamalarına katılım sağlayabilmektedir. Yurt dışındaki ana firma veya diğer şirketler, satış işlemleri, pazarlama, IT desteği gibi faaliyetler için belirli bir dağıtım anahtarı kullanarak harcamalarını ilişkili oldukları diğer firmalara aktarabilmektedir. Buradaki temel amaç, yurt dışındaki ana firmanın gerçekleştirdiği harcamaların karşılığı olan hizmetlerden diğer firmaların da faydalanmasıdır. Dolayısıyla bir harcama yapıldığında ve diğer firmalar da bundan

yararlanmaktaysa, bu harcama diğer firmalara da yansıtılmalıdır. İşbu yansıtılmalar sonucunda ortaya çıkan bedeller gayri maddi hak bedelleri olarak adlandırılmakta ve genellikle de kullanım veya devir karşılığında ilgili bedel belirlenmektedir. Şirketlerin ilgili husus kapsamında birbirine yapmış olduğu ödemelerin vergilendirme açısından ele alınması durumunda Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının ("ÇVÖA") ve yerel mevzuatımızın dikkate alınması gerekmektedir.

İşbu makalemizde öncelikle gayri maddi hak bedeli ödemelerinin ve serbest meslek kazancı ile ticari kazanç kapsamında, ÇVÖA ve vergi mevzuatının da dikkate alınması suretiyle değerlendirmesi yapılacak, akabinde Danıştay kararları ışığında ilgili hususun nasıl ele alındığından bahsedilecektir.

1. GAYRİ MADDİ HAK BEDELİ ÖDEMELERİNİN SERBEST MESLEK KAZANCI VE TİCARİ KAZANÇ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Gayri maddi haklar, kurumların rekabet avantajını artırmak için stratejik bir araç olarak kabul edilmekte, işletmelerin üretim süreçlerini, yönetim pratiğini veya pazarlama stratejilerini iyileştirmek amacıyla değerlendirilmektedir. Dolayısıyla bir ödemenin gayri maddi hak bedeli ödemesi kapsamında değerlendirilmesi için sadece teknik bilgi transferini değil aynı

zamanda işletmenin genel performansını artıran bilgi ve deneyimlerin aktarımını da içermesi gerekmektedir.

Gayri maddi haklara ilişkin olarak akdedilen sözleşmeler, kurumlar arasında bilgi ve deneyim aktarımını düzenlerken taraflar arasında gizlilik, telif hakkı ve lisanslama gibi konuları da ele almaktadır. Bu tür sözleşmeler; teknoloji transferi, franchise anlaşmaları, danışmanlık hizmetleri ve diğer iş birliği biçimlerini de kapsamakta ve taraflar arasındaki hak ve yükümlülükleri netleştirmektedir. Bu sebeple kurumlar arasında akdedilen işbu sözleşmeler oldukça detaylandırılmaktadır.

Gayri maddi haklara ilişkin mevzuatımızda yapılmış olan tanıma ilk olarak, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Haklarında Genel Tebliğ (Seri No:1)'inin 10. maddesinde¹ yer verildiği görülmektedir. Buna ek olarak Türkiye Cumhuriyeti'nin de diğer devletler ile ÇVÖA akdederken esas almış olduğu OECD Model Andlaşması'nın 12. maddesinin 2. fıkrasında² da bu hususun tanımına yer verilmiştir. Bu kapsamda gayri maddi hakların kapsamı ya da içeriği bakımından Türk mevzuatının OECD Rehberi ile benzerlik gösterdiği söylenebilecektir.

OECD Rehberi'nde gayri maddi haklar genel olarak ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olarak ikili bir ayırımı tabi tutulmuştur. Ticari gayri maddi haklar genel olarak, bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sunulmasında kullanılan patentler,

know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin sürdürülmesinde kullanılan (ör. bilgisayar yazılım programları gibi), ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi haklar olarak ifade edilmektedir.

Buna karşın pazarlama amaçlı gayri maddi haklar, nispeten daha farklı bir niteliğe sahip ticari gayri maddi haklardan oluşmakta olup ticari gayri maddi hakların dışındaki diğer gayri maddi haklar, pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olarak sınıflandırılmıştır.

OECD Rehberi'ne göre pazarlama amaçlı gayri maddi haklar kapsamında, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip kendine özgü isimler, semboller ya da resimler de yer almaktadır.

Konu serbest meslek kazancı kapsamında ele alındığında ise, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, dar mükellefiyet altındaki kurumlar, serbest meslek kazançları üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak OECD Model Andlaşması'nın 5. ve 14. maddeleri ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (Seri No:4) dikkate alındığında serbest meslek faaliyetlerine ilişkin hükümlerin genel olarak, yurt dışında verilen hizmetlerin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilebilmesi için işyeri kurulması ve ilgili personelin altı ayı aşan bir süre boyunca

110.1- Gayri Maddi Hakların Tanımı

Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir.

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı olarak kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.

2 İlgili hükmün Türkçe çevirisine aşağıda yer verilmiştir:

Bu maddede kullanılan "gayri maddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri de dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel eserlerin telif haklarının, patentlerin, ticari markaların, tasarımların veya modellerin, planların, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı ya da sınai, ticari veya bilimsel deneyimlere ilişkin bilgiler karşılığında alınan her türlü ödemeyi ifade eder.

Türkiye'de bulunması gibi koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir. Eğer bu koşullar sağlanamazsa, serbest meslek kazancı doğsa bile, Türkiye'de vergilendirilecek bir kazanç ortaya çıkmamaktadır.

2. KONU İLE İLGİLİ DANIŞTAY KARARLARI

- » Danıştay 4. Dairesi'nin 05.03.2013 tarih ve E.2009/8814, K.2013/1016 sayılı kararında³,

"Fı şirketinin merkezlerinden biri olan Fransa'da mukim Fı Eurocoordination şirketinden sağladığı bilgisayar program sistemi ve geliştirilmiş olan versiyonları nedeniyle yaptığı ödemelerden gayrimenkul sermaye iradı stopajı hesaplayıp beyan etmediğinden bahisle dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı olayda Davacı kurumun donanım ve yazılım alt yapısından yararlandığı, bilgisayar programları sistemlerini kullandığı ve karşılığında yurt dışında mukim firmaya bedel ödediği hususlarının ihtilafsız olduğu, Türkiye ile Fransa arasında imzalanan Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasının 12 nci maddesinde "gayri maddi hak bedelleri" teriminin, sinema filmleri, radyo- televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında elde edilen her nevi bedeli kapsayacağını belirtildiği, bu bakımdan, bilimsel her nevi telif hakkı, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı karşılığında ödenen bedelin gayri maddi hak bedeli olduğu, olayda, bilimsel bir eser niteliğinde olan bilgisayar programlarının kullanılması karşılığında ödenen bedelin de bu tanım kapsamında "gayri maddi hak" bedeli olduğu anlaşıldığından ve yukarıda yer verilen çifte vergilemeyi önleme anlaşmasının 12 nci maddesinde düzenlenen vergilendirme hakkına dayanılarak yürürlükte bulunan Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca tarh edilen vergi ve kesilen cezada hukuka aykırılık bulunmadığı" gerekçesiyle İlk Derece Mahkemesi tarafından reddedilen kararın onanması yönünde hüküm tesis etmiştir.

3 Aynı yönde;

Danıştay 4. Dairesi'nin 05.03.2013 tarih ve E.2009/8815, K.2013/1018 sayılı kararı

Danıştay 4. Dairesi'nin 21.05.2020 tarih ve E.2018/1130, K.2020/1660 sayılı kararı

4 Aynı yönde;

Danıştay 4. Dairesi'nin 16.04.2018 tarih ve E.2016/14178, K.2018/3657 sayılı kararı

Danıştay 4. Dairesi'nin 16.04.2018 tarih ve E.2016/12325, K.2018/3651 sayılı kararı

Danıştay 4. Dairesi'nin 16.04.2018 tarih ve E.2016/18618, K.2018/3653 sayılı kararı

Danıştay 4. Dairesi'nin 06.07.2017 tarih ve E.2016/18202, K.2017/5985 sayılı kararı

- » Danıştay 4. Dairesi'nin 12.02.2014 tarih ve E.2010/2017, K.2014/741 sayılı kararında,

"...Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında imzalanan "Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Gayri maddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinin 4 numaralı bendinde, "satış"ın gayri maddi hak olarak nitelendirilebilmesi için "verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa" bağlı olması ve gayri maddi hakkın davacı tarafından kullanılması gerekmekte olup davacının yurt dışından temin ettiği uyumsuzluk konusu yazılım malzemelerinin satışını yapmaması veya bu konuda eğitim vermesi faaliyeti bu kapsamda değerlendirilmeyeceğinden, yurt dışındaki şirket tarafından üretilip çoğaltılarak yurt içinde davacı tarafından satışa sunulan paket yazılımların bir tür ticari emtia, davacı şirketin yapmış olduğu faaliyetin ticari faaliyet, yurt dışında mukim şirketin söz konusu yazılım programlarından elde edeceği kazancın da ticari kazanç olduğu açıktır. Bu durumda, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançlar tevkiyat kapsamı dışında olduğundan dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği" gerekçesiyle Davacı adına yapılmış olan tarhiyatın hukuka aykırı olduğu yönünde hüküm tesis edilmiştir.

- » Danıştay 4. Dairesi, 16.04.2018 tarih ve E.2014/6462, K.2018/3647 sayılı kararında⁴;

"...Bu durumda, davacı kurumun donanım ve yazılım alt yapısından yararlandığı, bilgisayar programları sistemlerini kullandığı ve karşılığında yurt dışında mukim firmalara bedel ödediği, bu bakımdan, bilimsel her nevi telif hakkı, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı karşılığında ödenen bedelin gayri maddi hak bedeli olduğu, dolayısıyla bilimsel bir eser niteliğinde olan bilgisayar programlarının alınması ve kullanılması karşılığında ödenen bedelin de bu tanım kapsamında "gayri maddi hak" bedeli olması gerektiği sonucuna ulaşıldığından, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 12. maddesinde düzenlenen vergilendirme hakkına dayanılarak yürürlükte bulunan Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca dava konusu tahakkukun, bilgisayar programları, bunların üyelik

ve bakım giderlerine ilişkin kısmını kaldıran Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmediği” gerekçesiyle Davacı adına yapılmış olan tarhiyatın hukuka uygun olduğu yönünde hüküm tesis etmiştir.

- » Danıştay 3. Dairesi'nin 03.II.2014 tarih ve E.2013/12358, K.2014/4948 sayılı kararında;

“...Davacı şirketin yurt dışı mukim grup şirketlerle yaptığı sözleşmelerin konusunun serbest meslek faaliyeti kapsamında verilen mühendislik hizmetine ilişkin olmadığı ve vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya konulabilmesi bakımından, aynı konuda geçmiş dönem incelemelerinde yapılan tespitlerin yer aldığı vergi tekniği ve vergi inceleme raporlarına atıfta bulunulmasının 213 sayılı Yasanın 134'üncü maddesine aykırılık teşkil etmediği olayda, davacı şirketin, söz konusu ödemelerin mühendislik mukavelelerine dayanması ve serbest meslek faaliyetinin icrasına ilişkin olması nedeniyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ek protokol maddeleri uyarınca vergilendirilemeyeceği ve geçmiş hesap dönemlerinde yapılmış ve tamamlanmış vergi incelemelerinin mevcut hesap dönemine ilişkin olay ve işlemlere uygulanmayacağı yolundaki iddialarına itibar edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, davacı şirkete yurt dışı grup şirketler tarafından kullanma hakkı devredilen gayri maddi haklar için lisans sözleşmesi çerçevesinde yapılan royalti ödemelerinin tevkifata tabi tutulmuş olmasının, grup şirketlerle yapılan sözleşmelerin konusunu oluşturduğu sonucuna varılan know-how mahiyetindeki gizli formül veya imalat usullerinin kullanımı nedeniyle yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesi uyarınca tevkifat yapılmasına engel teşkil etmeyeceği” gerekçesiyle Davacı tarafından yapılmış olan tevkifatın hukuka uygun olduğu yönünde hüküm tesis etmiştir.

- » Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.09.2006 tarih ve E.2006/219, K.2006/261 sayılı kararında,

“...Davacı kurum ile dar mükellef arasında yapılan Yönetim ve İdare Hizmetleri Anlaşması İncelendiğinde, anlaşmanın “Genel başlıklı kısmının “C” paragrafında, ... Şirketinin ticari, teknik, sınai ve idari yönetim teknikleri alanında geniş bilgi ve deneyimlere sahip olduğu ve bu özel bilgi ve deneyimlerden bir bütün olarak davacının faydalanmasının sağlanacağı; “Gizlilik” başlıklı

6'ncı maddede, taraflarca sağlanan bilgilerin gizli tutulacağı belirtilmiştir; sözleşme kapsamında sunulacak hizmetler incelendiğinde kapsamlı şekilde bilgi birikimi ve deneyiminden yararlandırmanın söz konusu olduğu görülmekte olup sözleşme kapsamında yapılan ödemenin gayri maddi hak bedeli niteliğinde olduğu ve dar mükellef kuruma ödenen tutarın Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesi ve yukarıda metni yazılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının 12'nci maddesi uyarınca gayri maddi hak bedeli olarak stopaja tabi tutulması gerektiği” gerekçesiyle kapsamlı şekilde bilgi birikimi ve deneyiminden yararlandırmanın söz konusu olduğu durumda ilgili ödemenin gayri maddi hak bedeli niteliğinde kabul edilmesi gerektiği yönünde hüküm tesis edilmiştir.

SONUÇ

Gayri maddi hak bedeli ödemelerinin vergilendirilmesi, modern ekonomilerde giderek artan bir öneme sahiptir. Bu ödemeler, teknolojik ilerlemeler ve küreselleşmeyle birlikte yaygınlaşmıştır ve işletmelerin rekabet avantajlarını güçlendirmelerine yardımcı olmaktadır. Bu kapsamda yapılan ödemelerin, doğru bir şekilde sınıflandırılması, tanımlanması ve yasal çerçevenin netleştirilmesi vergilendirilme açısından önem arz etmektedir.

Çalışmamızda, Danıştay tarafından tesis edilen kararlar da incelenerek yapılan ödemelerin, gayri maddi hak bedeli, ticari kazanç veya serbest meslek kazancı olarak nitelendirilmesindeki ayrıma ilişkin olarak uyuşmazlıklar özelinde örnekler verilerek mükelleflere yol gösterilmeye çalışılmıştır.

Sonuç olarak, mükellefler, gayri maddi hak bedeli ödemelerinin vergilendirilmesi konusunda uluslararası anlaşmaların ve yerel mevzuatın dikkate alınması gerektiği hususunda bilinçlenmelidir. Danıştay kararlarının incelenmesi, vergi uyumunun artırılmasına ve vergilendirme politikalarının netleştirilmesine katkı sağlayacaktır. Bu nedenle, kurumların gayri maddi hak bedeli ödemelerinin vergilendirilmesinde dikkatli olmaları ve yasal düzenlemelere uyum sağlamaları gerekmektedir.

ÖZELGELER IŞIĞINDA FORWARD İŞLEMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Mine BEYAZHANÇER
Avukat

Berru Ceren ZİYAGİL
Stj. Avukat

ÖZET

Sermaye piyasası araçlarından olan forward sözleşmesi, taraflardan birinin sözleşmeye konu olan finansal varlığı sözleşmede belirlenen fiyat üzerinden gelecekteki belirli bir tarihte satın almasını, karşı tarafın da sözleşmeye konu finansal varlığı satmasını şart koşan bir sözleşme türü olarak tanımlanmaktadır. Böylece kur değişikliklerinden etkilenme riskinden korunulması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda makalemizde forward sözleşmelerinin vergilendirilmesi hususu özelgeler ışığında incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Forward, Forward Sözleşmeleri, Kur Riski, Katma Değer Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.

GİRİŞ

Forward sözleşmesi, sahibine gelecekteki bir tarih ve belirlenmiş fiyattan herhangi bir mal veya menkul kıymetin alım/satım hak ve yükümlülüğünü veren sözleşme olarak tanımlanmakta olup gelecekteki tarih, işlemin gerçekleştirileceği tarih olarak adlandırılmaktadır. Fiyat ise işlemin yapılacağı vade tarihinde forward sözleşmesindeki sözleşme fiyatıdır. Forward sözleşmeleri tanımı itibarıyla menkul kıymet olarak değil iki taraf arasında gelecekte gerçekleşmek üzere yapılan ticaret anlaşması olarak görülmektedir.¹ Forward sözleşmeleri tezgahüstü türev araç niteliğindedir. Tezgahüstü türev ürünler borsalarda alınıp satılmayan, finansal kurumlar ile müşterileri arasında gerçekleştirilen, tutar, vade ve diğer teknik koşulları ihtiyaçlara göre biçimlendirilen, mal ve döviz fiyatlarına, faize ve borsa endeksine dayalı finansal ürünlerdir.²

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "6.1.1.Forward işlemleri" başlıklı bölümünde forward sözleşmesi, taraflardan birinin sözleşmeye konu olan finansal varlığı sözleşmede

belirlenen fiyat üzerinden gelecekteki belirli bir tarihte satın almasını, karşı tarafın da sözleşmeye konu finansal varlığı satmasını şart koşan bir sözleşme türü olarak tanımlanmıştır.³

Uluslararası piyasalar, siyasi, coğrafi birçok farklı etmenden etkilenmekte; bu durum döviz, altın, petrol, maden ürünleri gibi değerli emtiaların satış ve alış kurlarının dalgalanmasına neden olmaktadır. Forward sözleşmelerinin asıl amacı bu türdeki finansal riskleri azaltmak, bertaraf etmektir.

Forward sözleşmelerde taraflardan biri nihai satıcı olup, önceden kararlaştırılan tutardan; döviz, emtia veya menkul kıymeti satan taraftır. Diğer taraf ise nihai alıcı olup, önceden kararlaştırılan tutardan; döviz, emtia veya menkul kıymeti satın alıp, ödemeyi yapan taraftır.⁴

Bu kapsamda makalemizde öncelikle forward işlemlerine ilişkin tanımlamalara yer verilecek, ardından da İdare'nin konuya ilişkin özelgeleri üzerinden değerlendirmeler yapılacaktır.

I. FORWARD İŞLEMLERİNİN NİTELİĞİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

Forward işlemlerinin vergilendirilmesine ilişkin değerlendirme yapılabilmesi için,

1 Ebiçlioğlu F.K., Kahraman A., *Forward İşlemleri İşleyişi ve Vergisel Boyutu*, TÜRMÖB Yayınları

2 (Ersan, 1998: 165)

3 "Forward sözleşmesi, taraflardan birinin sözleşmeye konu olan finansal varlığı sözleşmede belirlenen fiyat üzerinden gelecekteki belirli bir tarihte satın almasını, karşı tarafın da sözleşmeye konu finansal varlığı satmasını şart koşan bir sözleşme türüdür."

4 Murat BAKIRTAŞ, "Forward Sözleşmelerinin Hukuksal Niteliği ve Türk Vergi Sistemindeki Yeri", *Vergi Raporu*, Mayıs 2012, s.152

öncelikle bu işlemlerin hukuki niteliklerinin saptanması gerekmektedir.

Forward, risk yönetiminde kullanılan riski devretme ve kâr amaçlı bir vadeli işlemdir. Risk yönetimi açısından forwardın önemi, gelecekle ilgili belirsizlikler ile riskin azaltılması yoluyla firmaların nakit akışlarına düzenlilik kazandırmaktır.

Forward işlemlerinin hem yapısı hem işleyişi hem de yüklediği sorumluluk açısından opsiyon, future ve swap gibi diğer türev araçlardan farklı olduğu söylenebilir. Forward işlemleri muhasebe açısından tıpkı borç-alacak gibi taraflara karşılıklı hak ve yükümlülükler getirir. Bu nedenle, tek tarafın isteği veya kararı ile vadeli işlemden cayılamaz, geri dönülemez. Sözleşmeyi yapanlar, sözleşme sona erene kadar yükümlülük altındadırlar. Sözleşmenin iptali de tarafların mutabık kalmalarıyla mümkündür.

Hukuki niteliğin tespiti ise dikkate alınan konu ve tür bakımından farklı özellikler gösterecektir. Katma Değer Vergisi ("KDV") açısından forward işleminin değerlendirilmesinde de hizmet kapsamında olup olmadığına göre vergilendirilmesinin nasıl yapılacağı sorunu çözüm kazanacaktır.

Forward sözleşmeleri farklı şekillerde sona erdirilebilmektedir. Taraflar edimlerini nakdi uzlaşa veya fiziki teslim yöntemleriyle sona erdirebilmektedirler. Sözleşmelerin farklı ülkelerdeki taraflar arasında yapılması, fiziki teslimat imkânını sınırladığından, uygulamada genellikle tarafların nakden uzlaşarak sözleşmenin edimlerini ifa etmeleriyle sonuçlandığı söylenebilir.⁵ Bu ayrıma gider vergileri mevzuatında yer verilmiş olup farklı türlerde geçerli olup olmayacağı tartışmalıdır. Fiziki teslimat forward sözleşmesi ile kararlaştırılan döviz, para veya emtianın vade tarihinde alıcı tarafa fiziken teslim edilmesi anlamına gelmekteyken; döviz forwardlarında daha çok fiziki teslimat yöntemi benimsenmemektedir. Döviz forwardlarında vade tarihindeki kur ile forward sözleşmesinin kurulduğu anda belirlenen

kur arasındaki fark, alıcı ya da satıcı lehine sonuçlanabilmektedir. Bu şekilde ifa edilen sözleşmeler doktrinde nakdi uzlaşa yöntemiyle sonlandırılan forward sözleşmeleri olarak tanımlanmaktadır.

a. Forward İşleminin KDV'nin Konusu Kapsamında Olup Olmadığının Değerlendirilmesi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ("KDVK")'nın "hizmet" başlıklı 4. maddesindeki hizmet, teslim ve teslim sayılan hâller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmıştır.⁶

Her ne kadar teslim ve teslim sayılan hâller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler hizmet kapsamındadır şeklinde oldukça geniş bir tanımlama yapıp örnekleme yoluyla da ucu açık bir şekilde birçok işlem sayılmış olsa da kanaatimizce forward işlemlerinin hizmet kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Öncelikle forward işlemlerinde sözleşmenin yapıldığı anda hangi taraf lehine sonuçlanacağı belli olmadığı gibi sözleşmenin lehine sonuçlandığı tarafların elde edeceği edimin bedeli de ancak vade tarihinde belirli hâle gelmektedir. Forward işlemlerinde ortaya çıkacak kâr veya zarar sözleşmeden ya da herhangi bir işlemden bağımsız olarak vadeli işlemler piyasasındaki arz-talep koşulları sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu niteliklere sahip bir işlemin KDVK anlamında bir "hizmet" niteliğinde değerlendirilmesini zorlaştırmaktadır.

Bu kapsamda, forward işlemlerinin herhangi bir hizmetin karşılığı olmadığı fikriyle hareket ettiğimizde KDV'nin konusuna girmemesi gerekmektedir.

b. Forward İşleminin KDV'nin Konusuna Girdiği Varsayımında Değerlendirilmesi

Her ne kadar forwardın KDV'nin konusu dışında kaldığına dair gerekçeler mevcut olsa da KDV kapsamında kaldığını savunan görüşler de vardır. Nitekim bu kapsamda yapılan değerlendirmelerde KDVK'nın "teslim"e ilişkin hükümlerinin de değerlendirmeye alınması gerektiği görüşünderiz.

⁵ Doç. Dr. Murat BATI, "Forward Sözleşmeler Vergiden Kaçınma Aracı Mıdır?", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Aralık 2016, S.4.
⁶ "Hizmet, teslim ve teslim sayılan hâller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleştirilebilir. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması hâlinde bunların her biri ayrı işlem olup hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı değerlendirilirler.

Forward işlemler merkezi bir pazar yeri olmayan ve bankalarla müşterileri veya brokerlar arasında yapılan işlemler olarak tanımlanırlar. Taraflar bilgi teknolojilerinin getirdiği araçlar ile sürekli bir iletişim hâlinde olarak ödeme aşamasında ilgili banka hesaplarına alacak veya borç kaydı düşülerek sözleşme şartları yerine getirilmektedir. Günümüzde para ve döviz teslimi somut anlamda “fiziken” yapılıyor olmasa da finansal işlemlerin doğasına uygun olarak banka üzerinden transfer şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Forward sözleşmelerde diğer türev araçların aksine takas kurumunda yapılan günlük hesaplaşmalar yoktur. Bu sözleşmelerde muhasebe kayıtları iki ayrı zamanda yapılır. Bunlardan biri sözleşmenin doğduğu zaman, bir diğeri de sözleşme yükümlülüğünün vade bitiminde yerine getirildiği zamandır. Forward sözleşmelerde kâr veya zarar vade sonunda yani işlem gerçekleştiğinde oluşur. Dolayısıyla sözleşme sonunda taraflardan biri kâr etmişse, diğeri bu sözleşmeden zararla çıkacaktır.

Bu noktada forward işleminin vade sonucunda lehine kâr hesaplanan tarafa bir döviz, para teslim edilmektedir. KDVK'nın “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı altıncı bölümünde düzenlenen 17. maddesinin “Diğer İstisnalar” başlıklı 4. fıkrasının g bendinde⁷ döviz, para teslimi işlemleri KDVK'dan istisna kılınmıştır. Forward işleminin bir teslim niteliğinde olduğunu kabul ettiğimizde KDVK uygulanması söz konusu olmayacaktır. Ayrıca KDVK'da forward işleminin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (“BSMV”)ne tâbi olması durumunda KDVK'dan istisna olacağı da düzenlenmiştir.⁸

II. FORWARD İŞLEMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖZELGELER

Makalemizin önceki bölümünde bahsi geçen ayırımın İdare tarafından benimsenmiş olduğu ve fiziki

teslimatlı sözleşmeler ile nakdi uzlaşma ile sonlandırılan sözleşmeler arasında vergilendirme bakımından farklı uygulamalar bulunduğu görülmektedir.

- » İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 22.07.2019 tarih ve 39044742-KDV.1-590857 sayılı “Emtia Forward Sözleşmesinin nakdi uzlaşma ile sonuçlanmasında KDV uygulaması” konulu özelgesinde:

“...Buna göre, bankalarca forward ve swap gibi vadedeli işlem sözleşmelerine aracılık edilmesi hâlinde bankaların söz konusu aracılık işlemi dolayısıyla lehe aldıkları paralar üzerinden BSMV hesaplamaları gerekmektedir. Ancak, anılan sözleşmeler nedeniyle BSMV mükellefi olmadığımız ve bu işlemler nedeniyle BSMV mükellefiyeti de gerekmeyen Shell Enerji A.Ş. tarafından alınan tutarlar BSMV'ye tabi bulunmamaktadır.

... Buna göre, grup firmalar arasında düzenlenen çerçeve sözleşmesi uyarınca gerçekleştirilen işlemler sonucunda piyasa fiyatı ile sözleşmede belirlenen future fiyat arasındaki fark, bir hizmet sonucu ortaya çıktığından bu fark üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, emtia sözleşmesinin nakdi uzlaşma ile sonuçlanması hâlinde, sözleşme dolayısıyla firmanız lehine alınan para üzerinden hesaplanacak KDV 1 No.lu KDV beyannamesi ile mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Yurtdışında mukim firma lehine fiyat farkı oluşması hâlinde ise, firmanız tarafından fiyat farkı bedeli üzerinden hesaplanacak KDV'nin 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmekte olup, ödenen KDV'nin 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.”

⁷g) Külçe altın ve külçe gümüş teslimleri ile kıymetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebircet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi, döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil), varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi,”

⁸ “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar

Madde 17 – 1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar: e) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta araçlarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (p) bentlerinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri,”

açıklaması yapılarak BSMV mükellefiyeti bulunmayan Şirket'in, nakdi uzlaşıyla sonuçlanan Forward sözleşmesinden kaynaklanan tutarlar üzerinden BSMV'ye tâbi olmayacağı ancak lehe sonuçlanan sözleşmelerde KDV hesaplanması, yurt dışında mukim firma lehine sonuçlanan sözleşmelerde ise sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödemesi gerektiği konusunda bilgi verilmiştir.

- » Yukarıda yer verilmiş olan özelgeyle aynı doğrultuda olmak üzere Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellefler Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 27.05.2014 tarih ve 64597866-125[6-2014]-81 sayılı "Forward işlemi itibarıyla oluşan kâr veya zararın KV ve KDV uygulaması" konulu özelgesinde:

"...Bu hüküm ve açıklamalara göre, forward sözleşmesi çerçevesinde oluşan vade kuru ile sözleşme kuru arasındaki fark, vade sonunda kâr veya zarar olarak tespit edilip kurum kazancına dahil edilecektir. Ayrıca zarar doğması durumunda yurtdışındaki firmaya borçlandırılmış bu tutar üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Diğer taraftan, yurt dışındaki grup şirketiyle gerçekleştirilecek forward işlemlerinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci ve 13 üncü maddelerindeki Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım hükümlerinin dikkate alınmasının gerektiği tabiidir.

...Buna göre; grup firmaları arasında düzenlenen her bir sözleşme süresi sonundaki cari kur ile sözleşmede belirlenen kur arasındaki fark, lehine fark ortaya çıkan firmanın verdiği hizmet sonucu ortaya çıktığından bu fark üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Sözleşme sonunda oluşacak kur farkı Türkiye'deki firma lehine olursa, firma tarafından düzenlenen faturada KDV hesaplanarak 1 no.lu KDV beyannamesinde mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Yurtdışındaki firma lehine kur farkı oluşması hâlinde, Türkiye'de mukim firma kur farkı bedeli üzerinden hesaplanan KDV yi 2 no.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödeyecektir."

şeklinde değerlendirmede bulunularak nakdi uzlaşılı ile sonlandırılan forward sözleşmelerinde lehine kur farkı oluşan tarafın bu durumu KDVK anlamında "hizmet" olarak nitelendirmesi ve mükellef sıfatıyla KDV beyan etmesi gerektiği vurgulanmıştır. Forward sözleşmesinin yurt dışı mukimi bir firma ile yapılması hâlinde ise, yurt dışı mukimi lehine kur farkı oluşmuşsa Türkiye'de mukim firmanın kur farkı bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerektiği de belirtilmiştir.

Bu noktada belirtmeliyiz ki Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu görüşü, makalemizin önceki bölümlerinde de yer verdiğimiz üzere "forward" işlemlerinin hizmet olarak nitelendirilmemesine dair görüşlerle zıt düşmektedir.

- » Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellefler Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 20.06.2019 tarih ve 64597866-130[1]-11822 sayılı "Grup firma adına yapılan forward işleminde vergisel yükümlülükler" konulu özelgesinde:

"...Buna göre, Şirketiniz tarafından iştirakiniz olan grup şirketi adına banka ile yaptığınız forward işlemi sonucunda sözleşmedeki tutarlar ve her türlü kâr/zarar ile işleme ait tüm maliyetlerin aynen grup şirketine aktarılması işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Şirketinizin söz konusu işleme aracılık etmesi dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükümleri uyarınca emsale uygun aldığı bedel ise şirketinizin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden, genel oranda KDV'ye tabi tutulacaktır."

şeklinde görüş belirtilerek grup şirketi adına banka ile yalnızca aracılık faaliyeti şeklinde yapılan forward işlemlerinde ortaya çıkan kârın KDV'ye tâbi olmayacağı ancak bu hizmetin sunulması için emsale uygun olarak alınan bedel üzerinden KDV uygulanacağı açıklanmıştır.

- » İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellefler Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 10.10.2013 tarih ve 39044742-BSMV-1670 sayılı "Vadeleri çakışan döviz swap ve forward

sözleşmelerinde, sözleşmeden kaynaklanan anapara yükümlülüklerinin karşılıklı olarak nakden (fiziki teslim) yerine getirilmesinin BSMV ye tabi olup olmadığı” konulu özelgesinde:

“...Buna göre, şirketinizle bankalar arasında yapılan ve vadeleri çakışan döviz swap-döviz forward sözleşmelerinde, sözleşmelerde belirlenen anapara tutarlarının taraflarca borç alacak şeklinde mahsuplaşarak kalan bakiyelerinin karşılıklı olarak ödenmesi durumunda, sözleşme fiziki teslimatla sonuçlanmış olacağından söz konusu işlemler kambiyo muamelesi olarak değerlendirilecek olup, bu işlemlerde BSMV oranının sıfır olarak uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Ancak söz konusu sözleşmelerde, tarafların vade tarihinde sözleşme dolayısıyla lehe aldıkları parayı hesaplayıp ödemek suretiyle sözleşmeleri sonlandırmaları diğer bir ifadeyle sözleşmelerin nakdi uzlaşısı ile sonuçlandırılması durumunda, bu işlemlerde kambiyo işlemi ana unsur olmayacağından bu sözleşmeler dolayısıyla lehe alınan paralar üzerinden %5 oranında BSMV hesaplanması gerektiği tabiidir.”

açıklamasıyla, nakdi uzlaşısıyla sonuçlanan forward işlemlerinde kambiyo işlemi ana unsur olmayacağından, lehe alınan paralar üzerinden BSMV hesaplanması gerektiği konusunda bilgi verilmiştir.

- » İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 13.05.2016 tarih ve 62030549-120[Geç.67-2014/682]-57213 sayılı “Forward ve opsiyon sözleşmesi kapsamında aracılık faaliyetinde bulunulması durumunda elde edilen kazanç üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesi gereğince stopaj yapıp yapılmayacağı” konulu özelgesinde:

“...Öte yandan, aracılık hizmeti vermekte olduğunuz tam mükellef gerçek kişilerin ... Bank ile gerçekleştirdikleri tezgah üstü piyasalarda işlem gören vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde ettikleri gelirler üzerinden Şirketinizce Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1)

numaralı fıkrasına göre % 10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Gerçek kişilerin taraf olduğu bu işlemlerde gelir elde eden tarafın ... Bank olması hâlinde ise, söz konusu işlemlerden elde edilen gelirler, geçici 67 nci maddenin (14) numaralı fıkrası kapsamında değerlendirilmeyeceğinden, tarafınızca geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında % 0 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, Şirketinizin yurt dışında mukim ortağınız ... Bank'a verdiği aracılık hizmeti dolayısıyla elde edeceği komisyon gelirininin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği tabiidir.”

açıklamasıyla, forward ve opsiyon sözleşmesi kapsamında aracılık faaliyetinde bulunulması durumunda tam mükellef lehine sonuçlanan sözleşmelerde %10 tevkifat uygulanacağı, banka lehine sonuçlanan sözleşmelerde %0 tevkifat uygulanacağı, yurt dışında mukim ortağa verilen aracılık hizmetinin ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiği konusunda bilgi verilmiştir.

- » İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 28.05.2014 tarih ve 62030549-125[6-2013/48]-1479 sayılı “Döviz karşılığı mal alımlarında kur riskini azaltmaya yönelik yapılan anlaşmaların kurumlar vergisinin hesaplanmasında nasıl dikkate alınacağı” konulu özelgesinde:

“...Buna göre, forward işlemleri esas itibarıyla bir taahhüt niteliğinde olup gelir veya gider tahakkuku sözleşmenin sonuçlandırılması ile mümkün olabilecektir. Ticari faaliyetiniz nedeniyle kur farkından doğacak riskleri azaltmak üzere yurt dışında mukim bir banka ile yapacağınız sözleşme kapsamındaki forward işlemlerinin fiziki teslimatla sonuçlandırılması hâlinde sözleşmenin vade tarihinde satın alınan döviz, sözleşmede belirtilen birim değer üzerinden kayıtlara alınacak olup bir mal alışından farksız olan bu işlem dolayısıyla kâr veya zarardan söz edilemeyecektir. Ancak, bu forward işlemiyle **fiziki teslimat**

olmaksızın sadece fark rakamının karşı tarafa ödenmesi sonucunu doğuran nakdi uzlaşı öngörülmüşse, işlemde doğan kâr veya zararın sözleşmenin vade tarihinde, sözleşmenin vadeden önce bozulması hâlinde ise bozulma tarihinde kayıtlara intikal ettirilmesi ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca vergi mevzuatımızda forward sözleşmelerinin tam mükellefler ile yurtdışında mukim bankalar arasında düzenlenmesini yasaklayıcı bir düzenleme bulunmamaktadır.”

açıklamasıyla, nakdi uzlaşıyla sona eren forward sözleşmelerinden kaynaklanan kâr veya zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınacağı hakkında bilgi verilmiştir.

SONUÇ

Forward işlemleri uluslararası piyasalarda yaşanan kur ve fiyat dalgalanmaları nedeniyle fazlaca tercih edilmektedir. Fakat işlemin nakdi uzlaşıyla sonuçlanmış olup olmaması bakımından uygulamada ayrıma gidildiği görülmektedir. Bu noktada, kanun ile düzenlenmiş bir ayırım bulunmadığından, nakdi uzlaşıyla sona eren forward işlemleri bakımından yapılan vergilendirmenin yasallığının tartışmalı olacağı görüşünderiz.

FİNANSMAN GİDER KISITLAMASINA İLİŞKİN MAHKEME KARARLARININ ANAYASAL İLKELER ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Melike ÖZYİĞİT
Avukat

Yağmur OBRAŞ
Stj. Avukat

ÖZET

04.02.2021 tarih ve 31385 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ve 03.02.2021 tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (“Karar”) ile 01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren finansman gider kısıtlaması Anayasal ilkelere aykırılığı sebebi ile mükellefler tarafından yargıya taşınmıştır. Finansman gider kısıtlaması kapsamında mükellefler lehine ve aleyhine verilmiş birçok mahkeme kararı bulunmakta olup işbu makalede finansman gider kısıtlamasına ilişkin mahkeme kararları Anayasal ilkeler çerçevesinde ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Finansman Gider Kısıtlaması, Haklı Beklentinin Korunması İlkesi, Verginin Kanuniliği.

GİRİŞ

Finansman gider kısıtlaması, yasal düzenlemenin yürürlük tarihi bakımından haklı beklentinin korunması ilkesini; finansman gider kısıtlamasına ilişkin tanımlamaları içeren Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 18) (“Tebliğ”)’in, 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (“Kanun”)’un amacına ve kapsamına uygun olmayışı gibi sebeplerle verginin kanuniliği ilkesini ihlal ettiği iddiasıyla birçok mahkeme kararına konu olmuştur. Finansman gider kısıtlaması kapsamında mükellefler lehine ve aleyhine verilmiş olan söz konusu kararların Anayasal ilkeler çerçevesinde değerlendirilmesi işbu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

I. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASINA İLİŞKİN MAHKEME KARARLARINDA HAKLI BEKLENTİNİN KORUNMASI İLKESİ

Haklı beklenti, idare tarafından yapılan bir işlem veya istikrar kazanmış uygulamalar

nedeniyle idare edilenlerde oluşan, meşru ve hukuki beklentilerdir.¹

Haklı beklenti ilkesinin korunması ise, vergi mükelleflerinin mevcut vergi politikalarına ve yasalara güvenerek davranışlarını şekillendirdiği ve süregelen uygulamalarda veya düzenlemelerde değişiklik yapılması durumunda mükelleflerin haklı beklentilerinin korunması anlamına gelmektedir.² Bu kapsamda bir vergi mükellefi belirli bir finansal işlemi gerçekleştirirken mevcut vergi politikalarına uygun hareket ettiyse ve bu işlemde kaynaklanan giderleri vergi matrahından düşebileceği beklentisiyle hareket etmişse, bu beklentisi haklı bir beklenti olarak düşünülebilir.

Finansman gider kısıtlaması müessesesi esasen Kanun’un 37. maddesi ile 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, 5520 sayılı Kanun’un 11. maddesinin 1. fıkrasına eklenmiş olan (i) bendi ile düzenlenmiş ve Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

Cumhurbaşkanı Kanun’un kendisine vermiş olduğu takdir yetkisini söz konusu yasal düzenlemeden yaklaşık dokuz yıl sonra Karar ile kullanmış olup Karar’da söz konusu uygulamanın 01.01.2021 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

¹ Ender Ethem ATAY, *İdare Hukuku*, 3. Baskı, Ankara 2012, s. 125.

² Kazanılmış Hakların ve Haklı Beklentinin Korunması İlkesi, Erişim Tarihi:06.02.2023, <https://vergidosyasi.com/2021/01/02/kazanilmis-haklarin-ve-hakli-beklentinin-korunmasi-ilkesi/>

Bu kapsamda söz konusu finansman gider kısıtlaması müessesesinin yaklaşık dokuz yıl boyunca işletilmediği göz önünde bulundurularak bu uygulamanın uygulanmayacağı yönünde mükellefler nezdinde bir haklı beklentinin oluştuğundan bahisle finansman gider kısıtlamasının haklı beklentinin korunması ilkesine aykırılık teşkil ettiği ve Karar'da söz konusu uygulamanın 01.01.2021 tarihinden başlatılmasının gerçek olmayan geriye yürüme olduğu ve yine haklı beklentinin korunması ilkesine aykırılık teşkil ettiği iddiaları ile mükellefler tarafından dava konusu edilmiştir.

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, 20.12.2023 tarih ve E. 2023/1133, K.2023/2867 sayılı kararında finansman gider kısıtlamasını hukuki belirlilik ve kanunların geriye yürümezliği açısından ele almış ve "Cumhurbaşkanı Kararının yayım tarihinden önce kullanılan kredilerin dahil edilmesinin hukuki belirlilik ve kanunların geriye yürümezliği ilkelerine aykırı olduğu sonucuna varıldığından, dava konusu tahakkuk işleminin ihtirazi kayda konu bu kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir." gerekçesiyle mükellef lehine hüküm tesis etmiştir.

Benzer şekilde İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 03.05.2023 tarih ve E.2022/1425, K.2023/1113 sayılı kararında, Karar'ın Resmi Gazete'de yayımlandığı tarih olan 04.02.2021 tarihinden önce alınmış borçlara dair giderlerin finansman gider kısıtlaması kapsamına alınamayacağını vurgulayarak "...söz konusu finansman gider kısıtlamasının, 04/02/2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 03/02/2021 tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile uygulanmaya başlanıldığı, bu uygulamanın da ancak yürürlüğe girdikten sonraki olaylara ve durumlara uygulanabileceği, hukuki düzenlemelerin genel kural olarak geçmişe yürümeyeceği, aksi halde hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesinin zedeleneceği, 03/02/2021 tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının 04/02/2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandığı tarih olan

04/02/2021 tarihinden önce alınmış borçlara dair giderlerin finansman gider kısıtlaması kapsamına alınmayacağı sonuç ve kanaatine varılmıştır." gerekçesiyle mükellef lehine hüküm tesis etmiştir.³

Öte yandan, İstanbul II. Vergi Mahkemesi, 15.06.2023 tarih ve E.2022/1291, K.2023/1438 sayılı kararında⁴ ise finansman gider kısıtlamasını geçmişe yürüme, belirlilik, öngörülebilirlik ve haklı beklenti ilkelerine aykırılık iddiasını değerlendirmiş ve kurum kazancının vergilendirilmesinde vergilendirme döneminin yıllık olduğunu ve söz konusu düzenlemenin 2021 yılı kurumlar vergisi dönemi içerisinde yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda, finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenlemenin yılın başından itibaren yürürlüğe konulmasının benimsenen vergi sisteminin bir sonucu olduğu sonucuna varmış ve mükellef aleyhine hüküm tesis etmiştir. Anılan kararın gerekçesi aşağıdaki gibidir:

"Kurum kazancının vergilendirilmesinde vergilendirme döneminin yıllık olduğu ve söz konusu düzenlemenin 2021 yılı kurumlar vergisi dönemi içerisinde yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı II. maddesinin i bendinin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının Eki Kararın 2. maddesinin 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde (ilk geçici vergi dönemi kapanmadan önce) yürürlüğe girmesine ilişkin düzenlemeyle vergilendirme dönemi bitmeden finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenlemenin yılın başından itibaren yürürlüğe konulması, benimsenen vergi sisteminin bir sonucu olduğundan, geriye yürümenin söz konusu olmadığı açıktır."

Görüleceği üzere finansman gider kısıtlamasının yürürlük tarihinin haklı beklenti ilkesine aykırılık teşkil ettiği iddiası mahkemeler tarafından farklı açılardan değerlendirilmekte olup mahkeme kararlarında henüz bir istikrarın sağlanmadığı söylenebilecektir.

³ Aynı yönde;

İstanbul 3. Vergi Mahkemesi'nin 30.05.2023 tarih ve E.2022/1318, K.2023/1250 sayılı kararı

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, 15.05.2023 tarih ve E.2022/1342, K.2023/1263 sayılı kararı

⁴ Aynı yönde;

İstanbul 14. Vergi Mahkemesi'nin, 24.02.2023 tarih ve E.2022/1362, K.2023/462 sayılı kararı

İstanbul 14. Vergi Mahkemesi'nin 30.11.2022 tarih ve E.2022/1347, K.2022/2975 sayılı kararı

İstanbul 12. Vergi Mahkemesi'nin 23.06.2023 tarih ve E.2022/1305, K.2023/1592 sayılı kararı

II. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASINA İLİŞKİN MAHKEME KARARLARINDA VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİ

Verginin kanuniliği ilkesi Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır." biçiminde tanımlanmıştır. Dolayısıyla bu ilke uyarınca mükelleflere vergi yükümlülüğü yalnızca kanunlar ile getirilebilecek olup Kanun ile getirilmeyen, idarenin düzenleyici işlemi olan Tebliğ ile vergi yükümlülüğünün artırılması Anayasa'ya aykırılık teşkil edecektir.

Kanun düzenlemesinde finansman gider kısıtlaması ile ilgili kavramların tanımına yer verilmemiş olup söz konusu tanımlamalar Tebliğ ile yapılmıştır. Bu kapsamda, Tebliğ düzenlemesi ile "yabancı kaynaklar"ın tanımı, "bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamı" olarak yapılmıştır.

Mükellefler Tebliğ'de yer alan söz konusu tanımın finansman giderine yol açmayan borçları da yabancı kaynak olarak kapsamasının Kanun'un amacını ve gerekçesini aşan bir vergi yükü sonucunu doğurduğunu ileri sürerek verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiğinden bahisle Tebliğ'i dava konusu etmişlerdir.

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, 20.12.2023 tarih ve E.2023/1133, K.2023/2867 sayılı kararında, Tebliğ ile yapılan tanımlamalarda Kanun'un kapsamının genişletilerek normlar hiyerarşisine aykırı şekilde öz kaynak tutarını düşürerek kanunen kabul edilmeyen gider tutarını artırmasına neden olmasının hukuka aykırı olduğunu vurgulayarak "...213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 192. maddesinde "Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş hulasa-sıdır. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder. Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleştir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzüleri sayılırlar." düzenlemesine yer verilmiştir. 18 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan tanımlamalarda ise kapsam genişletilerek

normlar hiyerarşisine aykırı şekilde öz kaynak tutarını düşürerek kanunen kabul edilmeyen gider tutarının artmasına neden olduğundan hukuka aykırı olduğu; aksi kabulün vergi hukukunda geçerli olan vergilerin, kanuniliği ilkesiyle, belirlilik ilkesiyle ve dolayısıyla da hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmayacağı sonucuna varıldığından..." gerekçesiyle mükellef lehine hüküm tesis etmiştir.

Benzer şekilde İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, 15.05.2023 tarih ve E.2023/1342, K.2023/1263 sayılı kararında da "...finansman gider kısıtlamasının baz alınacağı kullanılan yabancı kaynaklar konusunda kanunun amacına aykırı olacak şekilde geniş ve belirsiz bir tanımlama getiren Tebliğ istinaden, finansman gider kısıtlaması tutarının hesabında, gerçekte finansman teminine ilişkin olmayan hesapların salt muhasebe kurallarının adlandırılmasına bağlı kalınarak özün ve Kanunun finansman gider kısıtlamasına ilişkin murat ettiği amacın dışına çıkılarak yabancı kaynak hesaplamasına dahil edilmesinin hukuka aykırı olduğu; aksi kabulün örtülü bir vergilendirme olacağı bunun da vergi hukukunda geçerli olan vergilerin, kanuniliği ilkesiyle, belirlilik ilkesiyle ve dolayısıyla da hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmayacağı sonucuna varıldığından..." gerekçesiyle kanunun amacını aşan Tebliğ hükmü ile finansman gider kısıtlamasının genişletilmesinin örtülü bir vergilendirme teşkil edeceğinden bahisle mükellef lehine hüküm tesis etmiştir.

Öte yandan Bursa 2. Vergi Mahkemesi, 26.12.2023 tarih ve E.2023/342, K.2023/1150 sayılı kararında, Tebliğ'de yapılan tanımlamaların finansman gider kısıtlamasının uygulamasına yönelik olduğunu ve Tebliğ'in finansman gider kısıtlaması uygulamasını kanuna aykırı biçimde genişletmediği yönünde değerlendirmelerde bulunmuş ve mükellef aleyhine hüküm tesis etmiştir. Anılan kararın gerekçesi aşağıdaki gibidir:

"...Tebliğ bir bütün olarak değerlendirildiğinde; yabancı kaynakların, bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını ifade edeceği yolundaki genel tanımlamadan, finansman gider kısıtlaması uygulaması bakımından ne anlaşılması gerektiği ve nasıl uygulanacağını açıkladığı, buna göre yabancı kaynak tanımının muhasebeye ilişkin mevzuat hükümleri ile sabit olduğu, kısa vadeli yabancı kaynakların da yabancı kaynak olarak tanımlandığı ve ihtilaf konusu kalemlerin bir kısmının kısa vadeli yabancı kaynaklardan olduğu hususunda herhangi bir duraksama bulunmadığı,

bu sebeple söz konusu tutarların öz kaynak-yabancı kaynak karşılaştırmasında yabancı kaynak hesabına dahil olduğunun anlaşıldığı, 5520 sayılı Kanun'un 11/1 - (i) bendinde bir ayırım yapılmadığından kısa vadeli yabancı kaynakların da hesaplama dahil edilmesi gerektiği, dolayısıyla bu hususta bir belirsizlik bulunmadığı, söz konusu kalemlerden bir kısmının herhangi bir finansman gideri ortaya çıkarmamasının, öz kaynak-yabancı kaynak kıyaslamasında önem arz eden bir husus olmayıp gider doğmaması halinde kısıtlama aşamasında tahakkuk ortaya çıkmaması sonucunu doğuracağı anlaşılmıştır..”

Görülebileceği üzere finansman gider kısıtlamasına ilişkin tanımlamaları içeren Tebliğ mahkemeler tarafından Anayasa ile güvence altına alınmış verginin kanuniliği ilkesi bakımından değerlendirilmiş ancak mahkeme kararlarında henüz haklı beklenti ilkesine uygun bir istikrar sağlanamamıştır.

SONUÇ

Finansman gider kısıtlaması uygulaması, Karar ile yürürlüğe girdiği tarihten itibaren çeşitli Anayasal ilkeleri ihlâl ettikleri gerekçesi ile mükellefler tarafından dava konusu edilmiştir. Gerek işbu müessesenin getirildiği tarihten itibaren yaklaşık dokuz yıl boyunca uygulanmaması gerekse uygulamaya yönelik düzenlemeler getiren Tebliğ'in kanunu aşan tanımlamalar yapması, finansman gider kısıtlaması uygulamasının mükellefler tarafından yargıya taşınmasına yol açmıştır. Mahkeme kararlarında da görüldüğü üzere mükellefler lehine ve aleyhine verilmiş kararlar söz konusu olup mahkeme kararlarında henüz bir istikrar sağlanamadığı söylenebilecektir.

REKABET HUKUKU AÇISINDAN İKİLİ DAĞITIM SİSTEMİ

Ahmet ÖNDER
Avukat

Hüseyin Taha KAYA
Avukat

Zeynep Berfin KIZILTAŞ
Stj. Avukat

ÖZET

İkili dağıtım sistemi, sağlayıcıların dağıtıcılarıyla rakip konumda olması nedeniyle birtakım rekabet hukuku sorunlarını gündeme getirebilmektedir. Avrupa Komisyonu tarafından 2022 yılında yürürlüğe konulan Yeni Dikey Grup Muafiyeti Tüzüğü (VBER) ve bu kapsamdaki Dikey Kılavuz ile ikili dağıtım çerçevesinde de değişikliklere ve düzenlemelere gidilmiştir. Bu çalışmamızda ikili dağıtımda ortaya çıkabilecek muhtemel rekabet sorunlarına yer verilmiştir. Ülkemizde dikey ilişkilere ilişkin mevzuatın gözden geçirilmesi hâlinde, ikili dağıtım sistemlerinde ortaya çıkan rekabet hukuku sorunlarına ışık tutacak bir içeriğin oluşması beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: İkili Dağıtım Sistemi, Yatay İlişki, Rekabet Hukuku, Rekabet Kurumu, Avrupa Komisyonu, Dikey Grup Muafiyeti Tüzüğü, VBER, Dikey Kılavuz, Muafiyet, Doğrudan Satış, Dolaylı Satış, Bilgi Değişimi.

GİRİŞ

Rekabet Kurumu (“Kurum”), ikili dağıtım sistemini, “bazı teşebbüslerin, sundukları mal ve hizmetlerin dağıtımını hem bağımsız dağıtıcılar hem de kendi ekonomik bütünlüklerinde yer alan organları vasıtasıyla aynı anda sağladığı ve sağlayıcının anlaşma konusu malların hem üreticisi/sağlayıcısı hem de dağıtıcısı olduğu, alıcının ise bu mallarla rekabet eden malların üreticisi/sağlayıcısı olmayıp sadece dağıtıcısı olduğu bir model”¹ olarak tanımlamaktadır. Dikey Anlaşmalara İlişkin Kılavuz (“Dikey Kılavuz”)²’a göre, sağlayıcının anlaşma konusu malların hem üreticisi hem de dağıtıcısı olduğu, alıcının ise bu mallarla rekabet eden malların üreticisi değil dağıtıcısı olduğu dikey anlaşmalar grup muafiyetinden yararlanabilmektedir.²

Yine, Yatay İşbirliği Anlaşmaları Hakkında Kılavuz (“Yatay Kılavuz”)³ kapsamında da taraflar arası anlaşmanın mevcut ya da potansiyel rakiplerden oluşmadığı sürece 2002/2 Sayılı Dikey Anlaşmalara İlişkin Grup Muafiyeti Tebliği (“2002/2 sayılı Tebliğ”)⁴ ve ilgili Dikey Kılavuz kapsamında olduğu

belirtilmiştir. Buna göre, taraflar birbirleriyle rekabet hâlinde olsalar dahi sağlayıcının anlaşma konusu malların hem üreticisi hem de dağıtıcısı olması, alıcının ise bu mallarla rekabet eden malların üreticisi olmayıp yalnızca dağıtıcısı olması hâlinde 2002/2 sayılı Tebliğ uygulama alanı bulmaktadır.⁵

Esasında Kurum’un kılavuzlarında ikili dağıtım konusunda net bir çerçeve oluşturabilecek detaylara yer verilmemiş olup kılavuzlar, yukarıda bahsi geçen ifadelerle sınırlıdır. Öte yandan ikili dağıtım ilişkileri bakımından Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanarak 1 Haziran 2022 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Dikey Grup Muafiyeti Tüzüğü⁴ (“VBER”) ve Dikey Kılavuz⁵ (“AB Dikey Kılavuz”) teşebbüslere yol gösterici birtakım düzenlemelere yer vermektedir.

Bu çalışmamızda öncelikle ikili dağıtımda ortaya çıkabilen muhtemel rekabet sorunlarına, akabinde AB düzenlemeleri çerçevesinde ikili dağıtım bakımından nasıl bir bakış açısının ortaya çıktığına yer verilecektir.

1. İKİLİ DAĞITIM SİSTEMİNDE ORTAYA ÇIKAN REKABET HUKUKU SORUNLARI

İkili dağıtım sisteminin bir sonucu olarak, sağlayıcı ile bağımsız dağıtıcılar arasındaki

¹ Rekabet Kurumu, Terimler Listesi, İkili Dağıtım

² 2003/3 ve 2007/2 sayılı Rekabet Kurulu Tebliğleri ile Değişik, Dikey Anlaşmalara İlişkin Grup Muafiyeti Tebliği

³ Yatay İşbirliği Anlaşmaları Hakkında Kılavuz

⁴ Avrupa Komisyonu Dikey Grup Muafiyeti Tüzüğü, “COMMISSION REGULATION (EU) 2022/720”, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022R0720>

⁵ Avrupa Komisyonu Dikey Kılavuz, “Guidelines on vertical restraints (2022/C 248/01)”, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022XC0630\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022XC0630(01))

ilişkilerde birtakım rekabet hukuku sorunları doğabilmektedir. Bu risklerin saptanabilmesi ve rekabet hukukuna uygun çözümlerin geliştirilebilmesi adına, öncelikle her bir sorunun hangi ilişki çerçevesinde gerçekleştiğinin saptanması önem arz etmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, ikili dağıtım sisteminin bir özelliği olarak sağlayıcı ve dağıtıcı arasında hem yatay hem de dikey bir ilişki kurulmaktadır. İkili dağıtım sisteminin doğası gereği ortaya çıkan bu ilişki gerek doktrinde gerekse otoriteler önünde pek çok tartışmaya sebep olmuştur. Dağıtıcı ilişkisi kapsamında normal ve olağan olarak kabul edilen pek çok fiil, yine sağlayıcı ve dağıtıcı arasında ikili dağıtımın bir sonucu olarak ortaya çıkan rakiplik ilişkisi değerlendirildiğinde yatay yönlü rekabet hukuku risklerini de beraberinde getirmektedir. Bu bölümde, ikili dağıtım çerçevesinde ortaya çıkan başlıca rekabet hukuku sorunları, beraberinde gelişen veya gelişmekte olan çeşitli görüşler ve kararlar ile birlikte ele alınacaktır.

1.1. Doğrudan ve Dolaylı Satışın Bir Arada Olması

Öncelikle belirtmek gerekir ki doğrudan ve dolaylı satış kanallarının bir arada kullanılması ile ortaya çıkan ikili dağıtımın bir sonucu olarak sağlayıcı ile dağıtıcı arasındaki rekabet ilişkisi sonucunda, rekabet hukukunda ihlallerin yatay olarak mı yoksa dikey olarak mı değerlendirileceği sorunu doğmaktadır.⁶ Bu bağlamda, rekabet hukuku bakımından ikili dağıtım sistemi kapsamında hem yatay hem de dikey bir ilişki kurulması sebebiyle bir yatay-dikey ikilemi çıktığı söylenebilecektir.⁷ Böylece, ortaya çıkan bir rekabet hukuku riskinin dikey mi yoksa yatay bir ilişki kapsamında mı değerlendirileceği sorunu doğmakta, sağlayıcı ve dağıtıcı ilişkisinde ortaya çıkan davranışlar bakımından ihlâl yol açılıp açılmadığı tespiti buna göre değişmektedir. Bu noktada, ilgili rekabet hukuku riskinin rakipler arası ilişki kapsamında mı yoksa tedarik ilişkisi kapsamında mı meydana geldiğinin

analiz edilebilmesi adına, otoriteler ve doktrin tarafından “dikey-yatay testi” uygulama alanı bulmaktadır. Bu test, her somut olay bazında özel olarak uygulanmakta ve taraflar arasındaki ilişkinin tespit edilebilmesi adına yol gösterici olmaktadır. Yatay/dikey kısıtlamaların ayrıştırılmasının önemini vurgulayan Sylvania Kararı’ndan⁸ bu yana, ikili dağıtım davalarındaki tanımlama süreci neredeyse sadece dağıtım düzenlemesinin dikey mi yoksa yatay mı olduğuna odaklanmıştır.⁹ Esasında bu ikilem, ikili dağıtım sisteminin bir sonucu olarak ortaya çıkan sağlayıcı ve dağıtıcı arasındaki ilişkilerin rekabet hukuku bağlamında nasıl değerlendirileceği sorusunda kendini göstermektedir.

Bu hususta otoriteler nezdinde genel olarak kabul edilen görüş, rekabet karşıtı uygulamanın doğurduğu etkinin saptanarak her somut olay özelinde ayrı ayrı değerlendirilmesidir. Nitekim ikili dağıtımın hem yatay hem de dikey ilişki türünü barındırması sebebiyle, var olan ilişkinin direkt olarak yatay veya dikey olarak nitelendirilmesi isabetli bir uygulama olarak görülmemektedir. Ancak belirtmek gerekir ki otoritelerin değerlendirme ve nitelendirmeleri ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin, bir otorite belirli olayı yatay ilişki kapsamında değerlendirirken başka bir otorite benzer bir olayı dikey ilişki kapsamında ele alabilmektedir. Nitekim Rekabet Kurulu’nun Kargo Kararı’nda¹⁰ verilen karar ile karşıt görüş arasında ortaya çıkan farklılık, bu konudaki ikilemi yansıtır niteliktedir. Buna göre Rekabet Kurulu, posta/kargo taşımacılığı pazarında faaliyet gösteren teşebbüslerin müşteri paylaşımı yapmak suretiyle 4054 sayılı Kanun’u ihlâl ettiklerine yönelik yapmış olduğu incelemede, sağlayıcı konumundaki teşebbüsün bir ikili dağıtım kurgusu içerisinde olduğu; bağımsız dağıtıcıların ise üretim seviyesinde faaliyet göstermemeleri sebebiyle ortada bir ikili dağıtım sistemi olduğu tespiti ile, 2002/2 sayılı Tebliğ ile ikili dağıtıma getirilen istisna çerçevesinde söz konusu ilişkinin dikey nitelikte olduğuna karar vermiştir. Aynı

6 Sebhat Gözde BİRCAN, “Rekabet Hukuku Perspektifinden İkili Dağıtım Sistemi”, *Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi*, 2022

7 CHAND, A ve A. AWASTHI, “Cartel Risks in Dual-Distribution Models – Too Soon to Tell?”, 2019, Erişim Tarihi: 10.01.2024 <https://www.competitionpolicyinternational.com/cartel-risks-in-dual-distribution-models-too-soon-to-tell/>

8 Continental T. V., Inc. v. GTE Sylvania Inc., 433 U.S. 36, (1977)

9 Robert ZWIRB, “Dual Distribution and Antitrust Law”, 21 Loy. L.A. L. Rev. 1273 (1988), Erişim Tarihi: 10 Ocak 2024, <https://digitalcommons.lmu.edu/llr/vol21/iss4/15>

10 Rekabet Kurulu’nun 16.01.2020 tarih ve 20-04/47-25 sayılı kararı

kararda yer alan karşı görüş ise, ihlâl konu olan uygulamayı yatay seviyede gerçekleşen bir anlaşma niteliğinde kabul etmiştir.

Görüldüğü üzere, ikili dağıtım sistemi çerçevesinde ortaya çıkan yatay-dikey ikilemi Rekabet Kurulu bünyesinde dahi halen devam etmektedir. Bu kapsamda, yatay veya dikey olarak sınıflandırılması gereken hususun, ikili dağıtımın kendisi değil bu yapıda ortaya çıkabilecek rekabet karşıtı uygulamalar olması gerektiği belirtilmektedir. Bu tespit bakımından ise asıl belirleyici olan husus, ihlâl konu eylemin tedarik zincirinin hangi seviyesinde gerçekleşmiş olduğunun tespiti olmaktadır.¹¹

Bu kapsamda ikili dağıtım sisteminden kaynaklanan bu ikilem bakımından ortaya çıkmakta olan en temel rekabet hukuku riski, ikili dağıtım sistemlerinde sağlayıcı ile bağımsız dağıtıcılar arasında gerçekleşen iletişim ve bilgi paylaşımlarıdır. Zira sağlayıcı ile dağıtıcı arasında iletişimin sağlıklı yürütülmesi, dağıtıcıların performansının takibi/geliştirilmesi ve genel olarak kârlılığın artırılması bakımından önem taşımaktadır. Bu kapsamda doğrudan ve dolaylı satış kanallarının bir arada kullanımı, e-ticaret sebebiyle yaygınlaşmakta; sağlayıcılar, bir yandan çevrimiçi bir şekilde kendi satış kanalları ile satış yaparken bir yandan da çevrimiçi veya çevrimdışı olmak üzere bağımsız dağıtıcılarla çalışmaktadırlar. Bu durum, sağlayıcılar ile distribütörleri arasında iletişim ve bilgi paylaşımlarının nasıl değerlendirilmesi gerektiğine yönelik doğan rekabet hukuku hassasiyetlerinin bir zemine oturtulması ihtiyacının giderek artmasına sebep olmaktadır. Zira çevrimiçi satış koşullarında bir satıcıdan diğerine geçiş sağlamak oldukça kolay olduğundan müşterilerin gözünde görünürlük, şeffaflık ve esneklik artmakta, böylece rakiplik ilişkisi daha görünür hâle gelerek var olan yatay ilişkiyi dikey ilişkiye nazaran daha ön plana çıkarmaktadır.¹² Bu nedenle, yatay seviyedeki ilişkinin daha görünür hâle gelmesi, ikili dağıtım özelinde gerçekleştirilen iletişim kapsamında

rakipler arası bilgi değişimi ihlâl türü bakımından e-ticaret satış kanallarını fiziksel satış kanallarına oranla daha riskli hâle getirmektedir.

Sağlayıcı ile bağımsız dağıtıcı arasında kurulan dikey ilişki çerçevesinde sağlayıcı, dağıtıcısıyla olan dikey ilişkisinde belirli konular özelinde çeşitli iletişimlerde bulunmakta ve dağıtıcısından bilgiler talep edebilmekte ya da dağıtıcısının bilgilerine erişmektedir. Ancak bu durum, ikili dağıtımın bir sonucu olarak tedarik zincirinin alt seviyesinde ortaya çıkan rakiplik ilişkisi çerçevesinde rakipler arası bilgi değişimi ihlâl türü bakımından risk doğurup doğurmadığı tartışmasını gündeme getirmektedir. Bilgi değişimleri, rekabet hukukunda yatay işbirliği anlaşmaları olarak kabul edilmektedir ve uygulamada çoğunlukla haklı sebep (*"rule of reason"*) yaklaşımıyla incelenirse de bazı durumlarda *"per se"* ihlâl olarak da kabul edilmekte ve doğrudan cezalandırılmaktadır.¹³ İkili dağıtıcı ile distribütörler arasında gerçekleşen iletişimlerin ve bilgi paylaşımlarının sınırının çizilmesi, bu noktada bir zorunluluk hâline gelmektedir.

Çevrimiçi veya çevrimdışı olarak gerçekleşmesi fark etmeksizin, ikili dağıtım sistemi çerçevesinde gerçekleşen bilgi değişimlerine ilişkin asıl soru, mevcut düzenleme çerçevesinde sağlayıcı ile bağımsız dağıtıcılar arasındaki iletişimlerin ve bilgi paylaşımlarının dikey ilişkinin bir parçası olarak ele alınıp alınmayacağı ve dolayısıyla muafiyet kapsamında kabul edilip edilmeyeceğidir.¹⁴ Rekabet otoritelerinin kararlarına baktığımızda ise, genellikle dikey ilişki bağlamında bilgi değişiminin rekabetçi endişe doğurmadığı, bununla birlikte üretici alt pazardaki alıcılarıyla rekabet hâlinde olduğunda ürünün fiyatı, satış miktarı ve indirim oranları üzerinden yapılan bilgi değişiminin yatay seviyede rekabeti kısıtlayabileceği belirtilmiştir. Türk hukukunda ise, 2002/2 sayılı Tebliğ doğrultusunda ikili dağıtıcı ile bağımsız dağıtıcılar arasındaki bilgi değişimleri tedarik ilişkisi kapsamında makul görülebilecektir. Ancak belirtmek gerekir ki bilgi değişimlerinin hangi ölçüde dikey ilişki kapsamında kabul edilebilir

¹¹ BİRCAN, a.g.e., s.61

¹² KIRSCH, A. ve W. WEESNER (2006), "Can Antitrust Law Control E-commerce? A Comparative Analysis Light of U.S. and E.U. Antitrust Law", U.C. Davis Journal of International Law & Policy, Cilt: 12, Sayı: 2, s.297-330

¹³ Şamil PİŞMAF, "İktisadi ve Hukuki Açından Teşebbüsler Arası Bilgi Değişimi", Rekabet Kurumu Uzmanlık Tezleri Serisi, 2012

¹⁴ BİRCAN, a.g.e., s.49

görüleceğine ve hangi durumlarda yatay yönlü rekabet ihlallerine sebebiyet vereceğine ilişkin hukuki belirlilik bulunmamaktadır. Öte yandan, ikili dağıtım sistemi bağlamında gerçekleşen bilgi değişimlerinin kapsamının daha iyi anlaşılabilmesi ve sınırlarının daha iyi çizilebilmesi bakımından, 2022 yılında yürürlüğe giren yeni Avrupa Birliği Dikey Grup Muafiyeti Yönetmeliği (VBER) yol gösterici olmayı amaçlamaktadır.

VBER'in ikili dağıtım sistemine yaklaşımına değinmeden önce, ikili dağıtım sisteminde karşılaşılabilecek diğer bir muhtemel soruna aşağıda yer verilmektedir.

1.2. Hakim Durum Çerçevesinde İkili Dağıtım

İkili dağıtım kurgularında temel risk bilgi değişimi ihlâli bakımından karşımıza çıkmakla birlikte ortaya çıkan bir diğer sorun ise, hâkim durumda olan veya yüksek pazar gücüne sahip bir teşebbüsün ikili dağıtım sistemini benimsemesi durumunda bağımsız dağıtıcılar üzerinde oluşabilecek dışlayıcı etkiler ve bunun kategorize edilmesi olarak ifade edilmektedir. İkili dağıtım sistemleri, sağlayıcının pazar gücüne sahip olması ve ikili dağıtım çerçevesini alt pazardaki rekabeti bastırmak için kullanması durumunda rekabet hukuku kaygılarına yol açabilmektedir.¹⁵ Buna göre, ikili dağıtıcının¹⁶ pazarın üst seviyesinde var olan hakim durumu sebebiyle, bağımsız dağıtıcıları pazar dışına itebileceği ve böylece alt pazarda bağımsız dağıtıcılar arasında var olan rekabetin azalarak üreticinin alt pazarda da hakim konuma geleceği endişesi ortaya çıkmaktadır. Örnek vermek gerekirse, hâlihazırda pazar gücüne sahip bir sağlayıcı, ikili dağıtım sistemini kullanarak münhasır bölgeler tahsis etmek gibi alt pazarda fiyat dışı sınırlamalar ile rekabeti engelleyici davranışlarda bulunabilecektir.¹⁷ Ancak sağlayıcının bir ikili dağıtıcı olması, fiyat dışı her dikey kısıtlamanın doğrudan yatay bir anlaşma olarak nitelendirilmesine yol açmaması gerekmektedir. Elbette kısıtlamanın

amacının veya baskın etkisinin, teşebbüslerin bayi sıfatıyla rekabet etmesini engellemek olduğu durumlarda, söz konusu kısıtlama yatay bir sınırlama olarak kabul edilebilecektir.¹⁸ Özetle, yine bu durumda da ilgili kısıtlamanın ikili dağıtım ilişkisi bağlamında nasıl nitelendirileceği sorunu ortaya çıkmaktadır.

2. YENİ VBER VE İKİLİ DAĞITIM SİSTEMİ BAKIMINDAN MUAFİYET

Bu kapsamda ikili dağıtım hakkında yeni VBER ile gerçekleşen değişikliklerin aktarılmasında fayda bulunmaktadır. İkili dağıtım sistemlerinde sağlayıcı, distribütörü ile hem dikey hem de yatay bir ilişki içerisinde bulunduğundan, her ne kadar anlaşmanın yatay bir boyutu olsa da bazı şartların varlığı hâlinde, eski VBER düzenlemelerinde bu anlaşmalara grup muafiyeti tanınmıştır. Yeni VBER'de ise, ikili dağıtım sistemlerine sağlanan koruma çemberi, sağlayıcının toptancı veya ithalatçı olduğu hâllerinde de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bununla birlikte ikili dağıtım çerçevesinde bilgi değişiminin VBER'den yararlanabilmesi için anlaşma taraflarının toplam pazar paylarının perakende seviyesinde %10'u geçmemesine ilişkin taslak metinde¹⁹ yer alan ön şart yeni VBER'de yer almamaktadır.

Buna ek olarak, yeni VBER ile birlikte ikili dağıtım sistemindeki ikili yapının pazarı şeffaflaştıracağından endişe duyulmuş ve anlaşmanın uygulanmasıyla doğrudan ilgili olmayan veya sözleşme konusu mal veya hizmetlerin üretimini veya dağıtımını iyileştirmek için gerekli olmayan bilgi alışverişi grup muafiyeti kapsamı dışında tutulmuştur.

Yeni VBER ve Dikey Kılavuz, mal ve hizmetlerin dağıtımında giderek daha önemli bir rol oynadığını dikkate alarak platform ekonomisine ilişkin özel kurallar ve rehberlik sağlamaktadır. Bu doğrultuda, ikili dağıtım istisnası bağlamında belirtildiği üzere, yeni VBER'in 2(6) maddesi, çevrimiçi aracılık hizmetlerinin sağlanmasına ilişkin anlaşmaların, sağlayıcının karma bir işleve sahip olduğu (aynı zamanda ilgili pazarda satıcı olarak

¹⁵ *Rea v. Ford Motor Co.*, *Federal Supplement*, para. 867

¹⁶ Doğrudan ve dolaylı satış kanallarını bir arada kullanan sağlayıcıyı ifade etmektedir.

¹⁷ LEMLEYM. A. ve C. R. LESLIE, "Categorical Analysis in Antitrust Jurisprudence", *Iowa Law Review*, 2007, Cilt: 93, Sayı: 4, s.1207-1270

¹⁸ BANKS, T. L., "Distribution Law: Antitrust Principles and Practice", 3rd Edition, Wolters Kluwer Law & Business, New York, 2019

¹⁹ Dikey Grup Muafiyeti Tüzüğü Taslağı, 09.07.2021, https://competition-policy.ec.europa.eu/public-consultations/2021-vber_en

rekabet ettiği durumlarda VBER tarafından sağlanan güvenli limandan yararlanamayacağını düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile, 1 Kasım 2022 tarihinde kabul edilen Dijital Piyasalar Yasası (“DMA”) ile uyumluluk sağlanmıştır.

2.1. Genel Muafiyet

VBER’in 2(4) maddesine göre, rakip teşebbüsler arasındaki anlaşmalar grup muafiyeti dışında tutulmuştur. VBER 2(4) maddesinin ikinci cümlesinde belirtilen iki istisna da ikili dağıtım sistemi ile ilgilidir. İlgili maddenin (a) bendi, tedarikçinin sözleşme konusu malları ticaretin çeşitli seviyelerinde imalatçı, ithalatçı veya toptancı olarak sattığı, alıcının ise sözleşme konusu malları ithalatçı, toptancı veya perakendeci olarak sattığı ve sözleşme konusu malları satın aldığı üst ilişkide rakip bir teşebbüs olmadığı durumlarla ilgilidir. İlgili maddenin (b) bendi ise, tedarikçinin çeşitli ticaret seviyelerinde faaliyet gösteren bir hizmet sağlayıcısı olduğu, alıcının ise perakende seviyesinde faaliyet gösterip üretim seviyesinde tedarikçiyle rakip konumda olmadığı durumlarla ilgilidir. Yer verilen (a) bendi mal/ürün piyasalarına ilişkin, (b) bendi ise hizmet piyasalarına yönelik olup bu iki durum, muafiyet kapsamında kabul edilmektedir.

VBER’in 2(4) maddesinin (a) veya (b) bendinde belirtilen koşulların yerine getirilmesi hâlinde, VBER’in 2(1) maddesinde sağlanan muafiyet, genel olarak anlaşmanın uygulanmasına ilişkin taraflar arasındaki bilgi alışverişleri de dâhil olmak üzere, söz konusu dikey anlaşmanın tüm yönleri için geçerli olacaktır.

Öte yandan, VBER’in 2(5) sayılı maddesi, 2(4) maddesinin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen istisnaların da sayılan durumlarda uygulanmayacağını, diğer bir ifade ile istisnanın istisnasını belirtmektedir. Öyle ki ikili dağıtım sistemi içerisinde sınırsız bilgi alışverişi yeni VBER ve AB Dikey Kılavuz kapsamında muaf tutulmamaktadır.

Ayrıca söz konusu gözden geçirme, ikili dağıtım muafiyetinin toptancıları ve ithalatçıları kapsayacak şekilde genişletilmesinin uygun olduğunu göstermiştir. Bu genişletme yeni VBER’in 2(4)

maddesine yansıtılmıştır. İkili dağıtımda bilgi alışverişine ilişkin olarak, yeni VBER’in 2(5) maddesi, dikey anlaşmanın uygulanmasıyla doğrudan ilgili olmayan veya sözleşme konusu mal veya hizmetlerin üretim veya dağıtımını geliştirmek için gerekli olmayan ya da bu iki koşulu da yerine getirmeyen bilgi alışverişini muafiyet dışında bırakmaktadır. Yeni VBER’deki ikili dağıtım istisnasının kapsamına ilişkin daha fazla açıklamaya yeni AB Dikey Kılavuzu’nda yer verilmiştir. Buna göre ikili dağıtım bağlamında grup muafiyetinin kapsamına girmesi veya dışında kalması muhtemel bilgi alışverişi türlerine ilişkin örneklerin yanı sıra grup muafiyeti kapsamı dışında bilgi alışverişinde bulunmanın hukuki sonuçlarına ilişkin rehberlik de yeni AB Dikey Kılavuzu’nda yer almaktadır. Buna ek olarak, yeni VBER’in 2(6) maddesi uyarınca, VBER’in 2(4) maddesinin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen ikili dağıtım istisnaları, çevrimiçi aracılık hizmetleri sağlayıcı platformunun (“OIS”) karma bir işleve sahip olduğu, yani aracılık edilen mal veya hizmetlerin satışı için ilgili pazarda hizmet sağladığı teşebbüse fiili veya potansiyel rakip olduğu çevrimiçi aracılık hizmetlerinin sağlanmasına ilişkin dikey anlaşmaların grup muafiyeti dışında olduğu düzenlenmiştir. AB Dikey Kılavuzu’nda, anlaşmanın nesnel kısıtlamalar içermediği ve platformun önemli bir pazar gücüne sahip olmadığı durumlarda ve hibrit platformların önemli bir pazar gücüne sahip olmadığı durumlarda Komisyon’un rekabetin kısıtlandığına dair değerlendirmesinin pek olası olmayacağı ifade edilmiştir.

2.2. Bilgi Değişimi Kapsamında Muafiyet ve Örnekler

Sağlayıcı ve dağıtıcı arasındaki bilgi alışverişi, özellikle üretim ve dağıtım süreçlerinin optimizasyonu olmak üzere, dikey anlaşmaların rekabet yanlısı etkilerine katkıda bulunabilmektedir. Ancak ikili dağıtımda, belirli bilgi türlerinin değişimi yatay endişelere yol açabilecektir. Bu nedenle, yeni VBER’in sadece bilgi alışverişinin hem dikey anlaşmanın uygulanmasıyla doğrudan ilgili olduğu hem de sözleşmeye konu mal veya hizmetlerin üretim veya dağıtımının iyileştirilmesi için gerekli olduğu durumlarda, ikili dağıtım senaryosunda bir sağlayıcı ile bir dağıtıcı arasındaki bilgi alışverişini muaf tutması beklenmektedir.

Türk hukukunda, 2002/2 sayılı Tebliğ doğrultusunda ikili dağıtıcı ile bağımsız dağıtıcılar arasındaki bilgi değişimleri tedarik ilişkisi kapsamında genellikle meşru görülmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki bilgi değişimlerinin hangi ölçüde dikey ilişki kapsamında kabul edilebilir görüleceğine ve hangi durumlarda yatay yönlü rekabet ihlallerine sebebiyet vereceğine ilişkin henüz hukuki belirlilik bulunmamaktadır.

Öte yandan, 2022 yılında yürürlüğe girmiş olan yeni VBER kapsamında ikili dağıtım sistemi yönünde genişletilmiş olan muafiyet ve muafiyetten yararlanma şartları yol göstericidir.

Açıklandığı üzere ikili dağıtım sistemi uygulamalarında sağlayıcı ile dağıtıcı arasındaki birtakım bilgi değişimlerinin rekabeti sınırlayıcı etki yaratabileceği öngörülmekte olup VBER 2(5) uyarınca meşru kabul edilmeyecek bilgi değişimleri genel itibarıyla aşağıdaki şekildedir:

(a) Sağlayıcı ve dağıtıcı arasında **dikey anlaşmanın uygulanmasıyla doğrudan ilgili olmayan**, veya

(b) Sözleşme konusu mal veya hizmetlerin **üretim veya dağıtımını geliştirmek için gerekli olmayan**, ya da

(c) Bu **iki koşuldan hiçbirini yerine getirmeyen** bilgi alışverişi için geçerli sayılmamaktadır.

Görüldüğü üzere, VBER kapsamında, ikili dağıtım sisteminde muafiyetin kapsamı ve şartları genel nitelikli ve yoruma açık bir şekilde düzenlenmiştir. Bu bakımdan, söz konusu genel düzenlemeler bakımından yol gösterici olması adına AB Dikey Kılavuzu'nda güncellemeler yapılmıştır.

AB Dikey Kılavuzu'na göre, bir ikili dağıtım sisteminin mevcut olması hâlinde VBER'in 2(5) maddesinde yer verilmiş olan ikili dağıtım sisteminin tarafları arasındaki bilgi değişimleri bakımından incelenen "gereklilik" ve "geliştirme" unsurları, her bir dağıtım sisteminin kendi dinamikleri doğrultusunda farklı değerlendirmelere tabi tutulabilecektir.

Kılavuz, bu noktada; "mal veya hizmetlerin üretim veya dağıtımını geliştirmek için gerekli" olarak değerlendirilebilecek bilgilere ilişkin ayrıntılı rehberlik sağlamaktadır. Bu bakımdan, söz konusu

koşulu karşıladığı ve dolayısıyla grup muafiyetinden yararlandığı düşünülebilecek bilgilerin bir listesine tahdidi olmamak üzere yer vermektedir. Bu **örnek listeye göre "genel olarak" meşru kabul edilecek bilgi değişimi hâlleri şunlardır:**

(a) Sözleşme konusu mal veya hizmetlere ilişkin **teknik bilgiler**,

(b) Üretim, envanter, stoklar, satış hacimleri ve iadelere ilişkin bilgiler de dahil olmak üzere, sözleşme konusu mal veya hizmetlerin **tedarikine ilişkin bilgiler**,

(c) Müşteri alımlarına ilişkin **toplu bilgiler**,

(d) Sözleşme konusu mal veya hizmetlerin **tedarikçi tarafından alıcıya satıldığı fiyatlara** ilişkin bilgiler,

(e) **Alıcının satış fiyatını belirleme kabiliyetini kısıtlamak veya sabit ya da asgari bir satış fiyatı uygulamak için kullanılmaması kaydıyla**, sağlayıcının sözleşme konusu mal veya hizmetler için tavsiye ettiği yeniden satış fiyatlarına veya azami yeniden satış fiyatlarına ilişkin bilgiler ve dağıtıcının mal veya hizmetleri yeniden sattığı fiyatlara ilişkin bilgiler,

(f) Sözleşme konusu mal veya hizmetlerin **pazarlanmasına ilişkin bilgiler**,

(g) **Dağıtıcının belirli rakip alıcıların faaliyetlerini tespit etmesine imkân vermemesi koşuluyla**, sağlayıcı tarafından alıcıya iletilen ve sözleşme konusu mal veya hizmetlerin diğer dağıtıcıların pazarlama ve satış faaliyetlerine ilişkin toplu bilgiler de dahil olmak üzere performansla ilişkin bilgiler ile dağıtıcının rakip mal veya hizmetlere ilişkin satışlarına kıyasla alıcının sözleşme konusu mal veya hizmetlere ilişkin satışlarının hacmi veya değerine ilişkin bilgiler.

Buna karşılık, "genel olarak" meşru kabul edilmeyecek bilgi türlerine ilişkin örnekler şunlardır:

(a) Sağlayıcı veya dağıtıcının mal veya hizmetleri **gelecekte satacağı fiili fiyatlara** ilişkin bilgiler,

(b) Müşteriye özel (**toplu olmayan**) satış verileri (özel üretim ve seçici dağıtım/münhasır dağıtım durumları hariç olmak üzere),

(c) Bir dağıtıcının rakip markalı malların üreticisi ile kendi markası altında sattığı mallara ilişkin bilgiler.

Belirtilen örnekler, teşebbüslere öz değerlendirmelerinde yardımcı olmak amacıyla AB Dikey Kılavuzu tarafından sağlanmaktadır. Ancak örneklerde belirli bir bilgi türüne yer verilmesi, söz konusu bilgi alışverişinin her durumda VBER'in 2(5) maddesinde belirtilen iki koşulu karşılayacağı anlamına gelmediği gibi, aynı şekilde, belirli bir bilgi türünün örneklerde yer almaması bu tür bilgilerin değişiminin bu iki koşulu hiçbir zaman karşılamayacağı anlamına da gelmemektedir. Dolayısıyla bir bilgi değişiminin, muafiyet kapsamında olup olmadığı değerlendirilirken, somut bilgi alışverişinin VBER'in 2(5) maddesindeki koşulların teşebbüslerin kendi dikey anlaşmalarının özel durumlarına uygulamaları önem arz etmektedir.

Bu kapsamda VBER, ikili dağıtımda muafiyete hak kazanacak bilgi alışverişlerinin türüne ilişkin yasal kesinlik sunmamaktadır. Ayrıca, AB Dikey Kılavuzu'nun AB üye devletlerinin ulusal rekabet otoriteleri ve mahkemeleri üzerinde bağlayıcı olmaması nedeniyle, bu üye devletler arasında uygulamaya yönelik farklı yaklaşımların ortaya çıkması ihtimali bulunmaktadır.

SONUÇ

İkili dağıtım sistemi, sağlayıcıların dağıtıcılarıyla rakip konumda olması nedeniyle rekabet hukuku sorunlarını gündeme getirebilmektedir. Ancak bu sorunların saptanabilmesi ve rekabet hukukuna uygun çözümlerin geliştirilebilmesi adına, sağlayıcı ile dağıtıcılar arasındaki iletişimler ya da yüksek pazar gücüne sahip ikili dağıtıcının kısıtlamaları gibi ortaya çıkabilecek her bir sorun bakımından, öncelikle bu sorunların sağlayıcı ile dağıtıcı arasındaki dikey ilişki mi yoksa yatay ilişki çerçevesinde mi gerçekleştiğinin tespiti önem arz etmektedir. Bu kapsamda özellikle de e-ticaretin gelişimiyle doğrudan ve dolaylı satış kanallarının birlikte kullanımı, sağlayıcı ile dağıtıcı arasındaki ilişki çerçevesinde gerçekleştirilen iletişimler ve bilgi paylaşımlarının ya da hâkim durumda olan veya yüksek pazar gücüne sahip bir sağlayıcının ikili dağıtım sistemini benimsemesi durumunda, bağımsız dağıtıcılar üzerinde oluşabilecek dışlayıcı etkilerin hangi kapsamda değerlendirileceğinin belirlenmesi giderek önem kazanmaktadır. Burada ortaya çıkabilecek ikilemlerin ve problemlerin önüne geçmek adına

güncellenen AB Dikey Kılavuzu; ikili dağıtım bakımından yeni ve daha kapsamlı düzenlemelere gitmiş, ikili dağıtım çerçevesinde sağlayıcı ile dağıtıcı arasındaki ilişkiler bakımından kurulmuş olan dikey ilişkinin gerektirdiği ölçüde bilgi paylaşımını meşru görerek bunun ötesine geçebilecek bilgi paylaşımları bakımından yasaklamaya gitmiş, bu hususları bazı örneklerle açıklamaya çalışarak bir sınır çizmeye çalışmıştır. Öte yandan henüz söz konusu yeni AB Dikey Kılavuzu'nu esas alarak verilmiş bir karar olmaması nedeniyle, sınırlı olarak tesis edilmiş örneklerin pratikte nasıl bir yansımalarının olacağı ve bu yeni düzenlemelerin otoriteler nezdinde nasıl değerlendirileceği bakımından muğlak bir durum ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde ise bu doğrultuda ikili dağıtım ilişkisi bakımından yol gösterici güncel bir karar, düzenleme veya kılavuz olmadığı düşünüldüğünde ve e-ticaret ile birlikte doğrudan ve dolaylı satış kanallarının birlikte kullanımını tercih eden teşebbüs sayısındaki artış göz önünde bulundurulduğunda bu teşebbüslere ışık tutacak bir yaklaşıma olan ihtiyaç giderek artmaktadır.

ANONİM ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULU ÜYELERİNE SAĞLANAN MALİ HAKLARIN KENDİ ARASINDA FARKLILAŞMASI

Simel ÖNCEL
Avukat

Nezih AVGIN
Stj. Avukat

ÖZET

Günümüzde yatırımlarda sıklıkla karşımıza çıkan ortak teşebbüs (joint venture), pay alımı (share acquisition) veya sermaye taahhüdü (share subscription) yöntemlerinin icrası kapsamında yatırım yapılan şirketin yönetiminin belirlenmesi konusunda ilgili şirketin pay sahipleri arasında çoğunlukla pahasahipleri sözleşmesi imzalanması yoluna gidilmektedir. Bu veya benzeri nitelikteki sözleşmelerde şirket yönetiminin ne şekilde seçileceği, ilgili yönetime atanacak kişilerin kim tarafından ne şekilde atanacağı ile mali haklarının ne şekilde ödeneceği gibi konulara da yer verilmektedir. Bu noktada uygulamada en çok sorulan sorulardan bir tanesi de bir tarafta yatırımcı, diğer tarafta ise diğer pay sahibi grupları tarafından atanan yönetim kurulu üyelerinin mali haklarının birbirinden farklı şekilde belirlenip belirlenemeyeceği hususudur. Aynı soru herhangi bir yatırım söz konusu olmaksızın yönetimde oynadığı belirleyici role göre birden fazla yönetim kurulu üyesi arasında üyelerden bir veya birkaçına diğerlerine kıyasla daha avantajlı mali haklar tanınması noktasında da gündeme gelmektedir. Bu makalemizde Yargıtay kararları ışığında huzur hakkı belirlenmesinin esaslarına yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Huzur Hakkı, Mali Haklar, Yönetim Kurulu, Farklılaşma.

GİRİŞ

Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 394'üncü maddesi uyarınca Yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebilir. Bu kapsamda yönetim kurulu üyelerine sağlanan mali haklar birçok farklı şekilde sağlanabileceği gibi tek seferde birden fazla nam altında mali avantajlar da sağlanabilir. Söz konusu mali hakların ne şekilde belirleneceği konusunda ise TTK sessiz kalmış ve herhangi bir sınırlayıcı düzenlemeye yer vermemiştir.

Bununla birlikte TTK'nın 408'inci maddesi uyarınca yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları hususları genel kurulun devredilemez yetkilerinden sayılmış olup yönetim kurulu üyelerinin mali haklarının belirlenmesi noktasında genel kurula münhasır bir takdir yetkisi tanındığı görülmektedir.

Hâl bu iken genel kurula tanınan bu geniş yetkinin sınırlarının olup olmadığı, söz konusu mali hakların tamamen serbestçe belirlenebilecek olup genel kurulda azınlık konumunda bulunan pay sahipleri tarafından aday gösterilen ve seçilen yönetim kurulu üyeleri bakımından belirlenen huzur hakkının diğer yönetim kurulu üyelerine kıyasla daha düşük olması halinde nasıl bir yol izlenebileceği veya kendisine diğer yönetim kurulu üyelerine kıyasla daha düşük haklar tanınan yönetim kurulu üyesinin ne gibi hakları olduğu, şirketlerin bu belirlemelerin yapılması noktasında ne şekilde inisiyatif kullanmasının en güvenli yöntem olacağı gibi sorular gündeme gelmektedir.

I. TİCARET HUKUKU VE UYGULAMA AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Yukarıda da belirtildiği üzere TTK'nın yönetim kurulu üyelerinin mali haklarının belirlenmesi noktasında sessiz kalarak tüm yetkiyi genel kurula vermiş olması ve söz konusu yetkinin sınırlarına ilişkin herhangi bir alt düzenlemenin bulunmamasından yola çıkarak kanunun genel kurulun takdir yetkisine güvenmekte olduğu ve hem ilgili şirketin mali gücü ile orantılı olacak

şekilde hem de şirket içi düzeni gözetecek şekilde karar kuracağı inancı ile bu hususta genel kurulun takdir yetkisini sınırlayacak bir düzenlemeye gitmemiş olduğu söylenebilir.

Diğer yandan uygulamaya bakıldığında şirketlerin yönetim kurulu üyelerine eşit oranda mali hak tanımadığı, örneğin bir yönetim kurulu üyesine, diğer yönetim kurulu üyelerine verilenden az huzur hakkı tanınması veya hiç huzur hakkı tanınmaması gibi kararlar alındığı sıklıkla görülmektedir. Bu durum yönetim kurulu üyelerinin yönetimdeki etkinliği, ortaya koyduğu know-how, pay sahipleri arasında akdedilen sözleşme kapsamında düzenleme yapılarak bu düzenlemelerin hâlihazırda oy sözleşmesi mahiyetinde yapılmış olması, imza yetkisi kapsamındaki sorumluluk yükü, TTK'nın 367'nci maddesi kapsamında yapılan yönetimin devri sonucu görev ve sorumluluk yükü, ilgili kişinin aynı zamanda pay sahibi olup olmadığı veya özellikle grup bünyesindeki şirketler bakımından yönetim kurulu üyesi olarak seçilen kişilerin aynı zamanda farklı kanallardan da geliri olup olmadığı gibi değişkenlerden kaynaklanabilmektedir. Kanunda aksine herhangi bir hüküm bulunmuyor olmasına karşın ileride olası dürüstlük kuralının ihlâli taleplerinin önüne geçmek adına genel kurul kararı alınırken söz konusu ayrıştırmanın gerekçesine yer verilmesi¹ ve söz konusu ticari kararın geçerli bir nedene dayanıyor olması uygun bir yaklaşım olacaktır. Zira haklı bir gerekçeye dayandırılmadan huzur hakkının miktarındaki farklılaştırma bakımından dürüstlük kuralına aykırılık gündeme gelebilir.

Bu vesileyle genel ticaret hukuku prensibi olan "dürüstlük kuralına" da değinmek gerekir. TTK'nın 445'inci maddesi uyarınca kanun veya esas sözleşme hükümlerine ve özellikle dürüstlük kuralına aykırı olan genel kurul kararları aleyhine iptal davası açılabilir. Söz konusu iptal davasını, karara olumsuz oy veren ve bu muhalefeti tutanağa geçirten veya genel kurulun toplanmasında usulsüzlük olduğunu iddia eden pay sahipleri ile yönetim kurulu veya kararların yerine getirilmesi kişisel sorumluluğuna sebep olacaksa yönetim

kurulu üyelerinden her biri açabilmektedir. Uygulamaya bakıldığında belirli koşullarda mali hakları konusunda yönetim kurulu üyeleri arasında ayırım yapılmak suretiyle verilen kararlar için iptal davası açıldığı görülmektedir. Ancak burada belirtilmesi gerekir ki salt yönetim kurulu üyelerine sadece farklı huzur hakkı tanınması sebebiyle genel kurul kararları Yargıtay kararları nezdinde iptale konu olmamaktadır. Aşağıda Yargıtay kararları ışığında incelememiz ayrıca mevcuttur.

2. ANONİM ŞİRKETLERDE HUZUR HAKKI BAĞLAMINDA GENEL KURUL ("GK") KARARININ İPTAL EDİLEBİLİRLİĞİ

Genel kurul kararına karşı iptal davasının açılabilmesi için TTK'nın 445. madde hükmünde öngörülen hâller olan kanuna, esas sözleşmeye veya dürüstlük kuralına aykırılıktan en az birinin varlığı şarttır. Mahkemece genel kurul kararının iptaline karar verilebilmesi için davacının 445. madde hükmüne dayalı olarak açtığı davada iddiasını kanıtlaması gerekir.² Özellikle haklı bir gerekçeye dayandırılmadan yönetim kurulu üyelerine farklı huzur hakkı tanınması, dürüstlük kuralına aykırılığı gündeme getirebilir.

Yargıtay kararları kapsamında mali haklar açısından alınan genel kurul kararlarının dürüstlük kuralına uygun olarak kabul edilebilmesi için söz konusu tutarların şirketin mali yapısı, şirketin bu yöndeki uygulaması, yönetim kurulunun bu iş için harcadığı emek ve mesai ile orantılı olarak belirlenmesi gerektiği değerlendirilmiştir. Özellikle şirketin mali yapısına uygun olmayan fahiş tutardaki kâr payı ödemelerinin şirketin ekonomik yapısı ve faaliyetleriyle uyumlu olmayıp, örtülü kazanç transferi niteliğinde değerlendirilebilmesi de söz konusu olabilecektir.³

Ayrıca yönetim kurulu üyelerine ödenecek ücretlerin fahiş olup olmadığı değerlendirilirken genel kurulun yapıldığı dönemde şirketin ortaklık yapısı, finansal durumu, şirketin geçmiş uygulamaları, ortaklık yapısı ve mali durum açısından ilgili şirketle aynı-benzer durumda

¹ A. Elif USLUUEL GÜRBÜZ, *Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu Hükümleri Bakımından Yönetim Kurulu Üyelerine Tanınan Mali Haklar*, Hacettepe HFD, Nisan 2022, s.210

² Hasan PULAŞLI, "Şirketler Hukuku Genel Esaslar", *Adalet Yayınları*, Ankara 2016, s. 400

³ İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi 14. Hukuk Dairesi'nin 17.06.2020 tarih ve E.2020/567, K.2020/593 sayılı kararı

bulunan şirketlerin yöneticilerinin aldığı emsal ücretler göz önünde bulundurulup karşılaştırılmak suretiyle yönetim kurulunun harcadığı emek ve mesai ile orantılı, pay sahiplerinin vazgeçilmez nitelikteki kârdan pay alma haklarını da ihlâl etmeyecek şekilde tespiti gerektiği kabul edilmektedir.⁴

Diğer yandan pay sahipleri arasında eşit işlem ilkesine aykırılık doğuran genel kurul kararlarının da iptal edilebilir olduğu değerlendirilmektedir. Zira bir paysahipleri sözleşmesi kapsamında azınlık pay sahibi tarafından aday gösterilmiş olan yönetim kurulu üyesinin hak kazanacağı tutarların diğer pay sahipleri tarafından aday gösterilen yönetim kurulu üyesine kıyasla daha düşük olması durumunda bu kararın iptal edilebilir olarak kabul edilebileceği tartışılmaktadır.⁵

2.1. Genel Kurul Kararının İptalini Talep Edebilecek Kişiler

a) Pay Sahipleri

Çağrının usulüne göre yapılmaması, gündemin gereği gibi ilan edilmemesi, genel kurula katılma yetkisi bulunmayan kişilerin veya temsilcilerinin toplantıya katılıp oy kullanmaları, genel kurula katılmasına ve oy kullanmasına haksız olarak izin verilmediği ve yukarıda sayılan aykırılıkların genel kurul kararının alınmasında etkili olduğunu ileri sürmesi halleri söz konusu olduğunda her pay sahibi Genel Kurul kararının iptalini talep edebilir.

Yukarıda sayılan durumlar bakımından herhangi bir aykırılık bulunmuyor ise farklı bir gerekçeyle dayanarak genel kurul kararının iptalini talep edecek pay sahibinin Genel Kurul toplantısında hazır bulunması, karara olumsuz oy vermesi ve bu muhalefetini tutanağa geçirtmiş olması gerekmektedir.

b) Yönetim Kurulu Üyeleri

TTK'nın 446. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde belirtildiği üzere, kararların yerine getirilmesi, kişisel sorumluluğuna sebep olacaksa yö-

netim kurulu üyelerinden her biri Genel Kurul kararının iptali için dava açabilir. Fakat huzur hakkının dürüstlük kuralına aykırı olarak belirlenmesi bağlamında yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu doğurabilecek bir durum bulunmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu gerekçe ile yönetim kurulu üyelerinin dava açmasında hukuki yarar bulunmamaktadır.

SONUÇ

TTK'da herhangi açık bir sınırlayıcı düzenleme bulunmamasına karşın yönetim kurulu üyelerine sağlanacak mali hakların belirlenmesi noktasında genel kurulun dürüstlük kuralı ile bağlı olduğu kabul edilmelidir. Dürüstlük kuralı ile çelişmediği ve Yargıtayca kabul edilen genel ilkeler ile uyumlu olduğu müddetçe yönetim kurulu üyeleri arasında farklılaştırılmış mali hak düzenlemeleri yapılmasının önünde herhangi bir hukuki engel bulunmamaktadır. Ancak dürüstlük kuralına uygun olmadığı tespit edilen genel kurul kararlarının mahkeme kararı ile iptal edilebilme riski mevcuttur.

⁴ Yargıtay II. Hukuk Dairesi'nin 08.01.2020 tarih ve E.2019/1419, K.2020/164 sayılı kararı

⁵ Helin AKBULUT, "Genel Kurul Kararlarının İptal Nedeni Olarak Örtülü Kazanç Aktarımı", Erişim Tarihi: 17 Aralık 2023, <https://www.erdem-erdem.av.tr/bilgi-bankasi/genel-kurul-kararlarinin-iptal-nedeni-olarak-ortulu-kazanc-aktarimi>

GİRİŞİM ŞİRKETİ ORTAKLARININ TARAF OLDUĞU PAYSAHIPLERİ SÖZLEŞMELERİ

İlayda GÖKHAN

Avukat

ÖZET

Ticaret şirketlerinde pay sahipleri mevzuat kapsamında koruma altına alınmaktadır. Bu kapsama elbette ki Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıkları ("GSYO") da dahildir. Buna karşın, söz konusu mevzuatın kapsamı belirlenirken kanun koyucu girişim sermayesi özelinde ayrıca bir değerlendirme yapmamış olup ortaklık düzeni hakkında belirleme yaparken ve esas sözleşmenin içeriğini düzenlerken olağan şirketleri ve olağan pay sahiplerini gözlemlemiştir. GSYO'ların yapıları gereği içerdikleri yüksek risk ve belirsizlik göz önüne alındığında bahsedilen bu olağan koruma düzeninin yeterli gelmemesi oldukça normal olup GSYO yatırımcılarının beklentilerini karşılayamıyor olması kaçınılmaz bir durumdur. Zira, GSYO'lar yalnızca yatırımını korumayı amaçlamamakta aynı zamanda yatırımı üzerinde kontrol ve denetim yetkisine de sahip olmayı hedeflemektedir. İşte bu durumda mevzuatın yetersiz gelmesiyle birlikte bir yan düzen oluşturma sistemi olarak paysahipleri sözleşmeleri uygulama alanı bulmaktadır. Bu çalışmada öncelikli olarak girişim sermayesi hakkında genel bilgilere yer verilecek olup akabinde girişim sermayesi bakımından paysahipleri sözleşmesinin özellikleri incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Girişim Sermayesi, Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıkları, Paysahipleri Sözleşmesi, Pay Devri Kısıtlamaları.

GİRİŞ

Bir yatırım finansmanı modeli örneği olarak girişim sermayesi günümüz dünyasında sıkça adından bahsettirmekte ve birçok devletin ekonomik yapısını derinden etkilemektedir. Bu nispeten yeni finansman yöntemi ile maddi olarak yeterli olanaklara sahip olmayan girişimcilerin yeni ve yaratıcı fikirlerinin önü açılmakta ve aynı zamanda büyüme stratejisi güden şirketlere destek olunmaktadır. Söz konusu bu iki işlevi göz önüne alındığında girişim sermayesi yatırımlarının hem nicelik hem de nitelik açısından gelişme gösteriyor olması da yadsınamaz bir gerçek haline gelmektedir. Girişim sermayesi yatırımının ortaya çıkışı açısından iki yöntemin varlığından bahsedilmektedir. Bunlar kısaca incelendiğinde, ilk yöntem bir şirketin kazancının belli bir bölümünü herhangi bir girişim şirketine ortak olarak kullanması olarak değerlendirilebilirken; ikinci yöntem ana faaliyet amacı ve yapısal özellikleri göz önüne alındığında yeni bir şirket türü olarak oluşum gösteren girişim sermayesi yatırım ortaklığının kurulması

olarak değerlendirilmektedir. Girişim sermayesinin ekonomik denklemde böylesine etkili bir rol oynaması ile yatırımcılarının yatırım yapmak ve yatırımlarını yönetmek açısından bazı araçlara olan ihtiyaçları boy göstermeye başlamıştır. Bu araçlardan biri de paysahipleri sözleşmeleridir. Paysahipleri sözleşmesi, genel niteliği itibarıyla her ne kadar ticaret şirketlerinde ihtiyari bir yer edinmiş olsa da girişim sermayesinin doğası gereği yüksek risk ve belirsizlik taşıyor olması sebebiyle bu tür yatırımlar özelinde GSYO'ların menfaatlerini güvence altında tutma gayesi ile doğru orantılı olmak üzere zaruriyet arz etmektedir.

Paysahipleri sözleşmeleri, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda ("TBK") düzenleme alanı bulan sözleşme özgürlüğü ilkesine dayanılarak, TBK'nın sınırları gözetilerek kurulmaktadır. Böylelikle birçok çeşitli nedenden ötürü esas sözleşme kapsamında düzenlenemeyen konular paysahipleri sözleşmesi ile hayat bulmaktadır. Ticaret şirketlerindeki görevine benzer şekilde, paysahipleri sözleşmeleri girişim sermayesi yatırımlarında da girişimci ile girişim sermayesi yatırımcısı arasında girişim şirketi bağlamında menfaat birliğinin ve çıkar dengesinin sağlanması görevini üstlenmektedir.

1. GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIMI

Genel anlamda ele alındığında girişimlerin finanse edilmesi adına iki tür yolun benimsenebileceği düşünülebilmektedir. Bunlardan ilki söz konusu girişimcinin daha çok ailesi, arkadaşları, akrabaları gibi yakın çevresi aracılığıyla elde edebileceği kaynaklar bütününden oluşmakta iken ikincisi ise banka kredi ve benzeri kredi türlerinin bütünü olarak anlaşılabilir. Bu ayrıma ek olarak bir de iç kaynak ve dış kaynak ayrımı yapılmaktadır. Bu doğrultuda şirketin kendi kazançlarından şirket için fon yaratılması ile sağlanan kaynağa iç kaynak, banka finansmanı ya da devlet teşviki ile sağlanan kaynaklara ise dış kaynak adı verilmektedir.¹Harvard Üniversitesi İşletme Fakültesi Profesörü Doriot girişim sermayesini *“daha önce kimsenin yatırım yapmaya cüret edemediği alanlara yatırım yapılması”*² şeklinde tanımlarken; Sermaye Piyasası Kurulu (**“Kurul”**) tarafından *“dinamik, yaratıcı ancak finansal gücü yeterli olmayan girişimcilerin yatırım fikirlerini gerçekleştirmeye olanak tanıyan bir yatırım finansman biçimi”*³ olarak tanımlanmaktadır.

Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği (III-48.3)'in (**“Tebliğ”**) madde 4'te yer alan tanımı doğrultusunda aynı Tebliğ'de düzenlenen usul ve esaslara uygun olarak girişim sermayesi yatırımları, sermaye piyasası araçları ve Kurulca ilerde belirlenecek diğer her türlü varlık ve haklardan oluşan portföyü işletmek amacı ile paylarını ihraç etmek üzere kurulan veyahut esas sözleşme tadili ile dönüşen, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (**“SerPK”**) madde 48'de sınırları belirtilen faaliyet özelinde Tebliğ'de izin verilen diğer faaliyetlerde bulunma yetisi olan ve kayıtlı sermaye sistemine tabi anonim ortaklık olan bir tür sermaye piyasası kurumu olarak GSYO'lar tanımlanmaktadırlar.⁴ Söz konusu bu tanımdan ve Tebliğ'in 5. maddesinden de anlaşılacağı üzere bir ortaklığın kuruluş aşamasında GSYO olarak kurulması mümkün iken bir anonim ortaklığın esas sözleşmesinin SerPK ve Tebliğ uyarınca tadil edilmesi ile GSYO'ya dönüşmesi de pek tabi mümkündür.

GSYO'lar uygulamadaki tek girişim sermayesi yatırımı yapabilecek şirket türü olmayıp bunlardan yalnızca birisidir. Lakin mevzuat kapsamında GSYO'lara tanınan vergisel olmak üzere birtakım avantajlar neticesinde girişim sermayesi yatırımı kapsamında uygulamada girişimciler ve yatırımcılar tarafından sıklıkla tercih edilen bir şirket türüdür. Bir anonim ortaklık şeklinde var olan GSYO'ların yatırımcıları da *“pay sahibi”* sıfatına haiz olup bu sıfat kapsamında pay sahipliği haklarından yararlanabilmektedirler.⁵ Bu kapsamda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (**“TTK”**) 357. maddesi uyarınca eşit işleme tabi tutulma, 425. maddesi uyarınca genel kurula katılma ve kendisini temsil etme, 434. maddesi uyarınca asgari oy hakkı ve benzeri ilgili TTK maddeleri uyarınca pay sahiplerine tanınan hak ve menfaatlerden GSYO yatırımcıları da yararlanabilmektedirler.

GSYO'lar anonim ortaklık olarak örgütlenmeleri sebebiyle mevzuatta anonim ortaklık açısından öngörülen hükümlere tabi olmaları dışında nitelikleri itibarıyla GSYO'ların aynı zamanda tabi oldukları başka hükümler de mevzuatta düzenlenmektedir. Örnek vermek gerekirse, Tebliğ'in 6. maddesi doğrultusunda GSYO'ların kuruluş aşamasında kurucu ortaklarının, dönüşüm aşamasında ise mevcut ortaklarının işbu hükümde yer alan niteliklere haiz olmaları gerekmektedir. Yine anonim ortaklıklar için geçerli olmayan bir düzenleme olarak GSYO ortaklarından birinin lider sermayedar olması ve Tebliğ'in 6. maddesinde alan müflis olmaması, hakkında iflasın ertlenmesi kararı verilmiş olmaması, muaccel vergi borcu olmaması, ortaklık kuruluşu için gerekli kaynağın kendi ticari, sınai ve sair yasal faaliyetleri sonucunda her türlü muvazaadan arı olarak sağlanması ve taahhüt ettikleri sermaye miktarını karşılayabilecek mali güce ve benzeri diğer niteliklere sahip olması şarttır.

GSYO'lar için uygulanan paysahipleri sözleşmesi açısından aranan zorunlu ve seçimlik şartlar Tebliğ'in 23. maddesinde genel olarak ele alınmaktadır. İşbu madde kapsamında girişim şirketinin

1 Salih Tayfun İnce, *“Remarks on The New Regulation for Crowdfunding in Turkey”*, UHAM-FSM, s.6.

2 Alexander Haislip, *Essentials of Venture Capital*, New Jersey, ABD, Wiley, 2011, s.1.

3 İlhan Uludağ, *Gümrük Birliği Sürecinde KOBİ'ler ve Risk Sermayesi Şirketleri Modeli*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul 1996, s.7.

4 Salih Tayfun İnce, *Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıkları ve Paysahipleri Sözleşmesi*, İstanbul 2018, s.29.

5 Füsun Nomer, *Yatırım Ortaklıkları*, Beta Yayıncılık, İstanbul 2003, s.73.

yönetimi ile GSYO'nun ve girişim şirketinin mevcutta var olan ortaklarının hak ve yükümlülüklerinin paysahipleri sözleşmesinde düzenlenmesi zorunlu bir şart olarak sayılır iken GSYO'ların girişim şirketinden kısmî veya tam çıkışı olanakları ve bunların usulleri, ön alım, birlikte satış, satışa katılma, temettü politikası gibi hususlar seçimlik olarak sayılmakta olup düzenlenmesi ihtiyaridir.

2. GİRİŞİM SERMAYESİ BAKIMINDAN PAY SAHİPLERİ SÖZLEŞMESİNİN İŞLEVLERİ

Ortaklığın Stratejik Amacını Elde Etmesine Katkı: Girişim sermayesi yatırımlarında yatırımcıların sayı itibarıyla az olmaları ve uzun vadeli ortaklık yapısı ile yüksek kazanç elde etme arzularının bulunması sebebiyle kurmayı planladıkları ortaklık yapısının süreç içerisinde devamlılığını ve etkinliğini sağlamak adına TTK hükümleri neticesinde yeterli verim elde edilemeyen esas sözleşmenin yanında paysahipleri sözleşmesi kurulmaktadır.

Ortaklığın Yenilikçi Hedeflerine Ulaşmasına Destek İşlevi: Girişim sermayesi yatırımları doğrultusunda kurulan girişim şirketleri yalnızca ortaklarına yüksek getiri vadedmemekte aynı zamanda ülkelerin ekonomilerini desteklemekte ve teknolojik gelişmelere öncülük etmektedir. Girişim şirketlerinin bu yenilikçi tavırlarının desteklenmesi ve korunması adına GSYO'lardan tecrübe ve bilgi aktarımının kurulması kapsamında da paysahipleri sözleşmesi özelinde hükümler düzenlenmektedir.

Ortaklık Yönetiminde Etkili Olma: Paysahipleri sözleşmesi her şeyden önce girişimci ile GSYO arasında mutabık kalınan düzenlemeleri içermektedir. Bu durum iki yapının da şirket özelinde söz söyleme hakkını kullanmış olduğunu göstermektedir. Zira esas sözleşmede herhangi bir imtiyaz öngörülmedikçe payları fazla olan ortağın daha çok söz hakkı olduğu yani ortaklar arasında eşitliğin söz konusu olmadığı durum göz önüne alındığında paysahipleri sözleşmesinde taraf sıfatına haiz olan ortakların uzlaşma yolu ile şirket yapısını ve organizasyonu düzenlemektedirler.

Ortaklığın İstenmeyen/Yabancı Kişilerin Kontrolüne Girmesinin Önlenmesi: GSYO'ların güven ilişki kapsamında uzun vadeli ortaklıkları arzuladıklarından bahsedilmiştir. Her ne kadar esas sözleşme ile pay devrinin yönetim kurulu iznine bağlanması ya da pay devrinde ortaklara ön alım hakkı verilmesi gibi düzenlemeler ile bu endişe bir nebze giderilebiliyor olsa bile uygulamada sıklıkla karşılaşılan oy haklarına ilişkin düzenlemeler içeren paysahipleri sözleşmesinin tercih edildiği gözlemlenmektedir.

Ortaklığa Fon ve Kredi Sağlanmasının Kolaylaştırılması: Girişim sermayesi yatırımları yalnızca kuruluş aşamasında değil yatırım sürecinin her aşamasında fon ve krediye ihtiyaç duymaktadır. Bu noktada yeterli fonun ve kredinin sağlanması hususunda ortaklara birtakım sorumluluklar yüklenmesi de yine paysahipleri sözleşmesi vasıtası ile sağlanmaktadır. Ancak İnce'nin bahsetmiş olduğu üzere *"...sözleşmenin konusunun özel menfaat karşılığında oy kullanma ve oy satımı olarak kabul edilip batıl sayılmasını engellemek üzere, sözleşme yazımında ve içeriğinde bu tür nitelendirmeyi haklı çıkarma ihtimali olan ifadeler yer verilmemelidir."*⁶

Ortaklık Yönetiminde Gerçekleşebilecek Kilitlenmelerin Önlenmesi: Yönetimde kilitlenmenin önüne geçilmesi ve yönetim devamlılığının sağlanabilmesi adına ortaklığın yönetiminde söz sahibi olarak görevlendirilecek kişi ve kişilere, bunların görevlerinin sınırlarına, hangi şartları sağlamaları gerektiğine ilişkin paysahipleri sözleşmesine hüküm konulması mümkündür.

Ortaklığa İlişkin Uyuşmazlıkların Çözümünde Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yönteminin Belirlenmesi: Çözüm yollarının tarafların tercihleri doğrultusunda belirlenmesi ve paysahipleri sözleşmesi kapsamına dahil edilmesi mümkündür. Öyle ki uygulamada bulunan paysahipleri sözleşmelerinin çoğunda bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak tahkim benimsenmiş olup bu doğrultuda ilgili hükümler sözleşme içerisine eklenmektedir.

⁶ İnce, a.g.e., s.58.

3. PAYSAHİPLERİ SÖZLEŞMESİNİN ÖZELLİKLERİ

TTK madde 339'da içeriği düzenlenen ve madde 336'da kuruluş belgeleri arasında sayılan esas sözleşmeden farklı olarak TTK pay sahipleri sözleşmesini düzenleyen herhangi bir hüküm içermemektedir. Buna rağmen içeriği TTK kapsamında düzenlenmekte olan esas sözleşmede paysahipleri sözleşmesi kurulamayacağına ilişkin hüküm eklenememektedir. Zira her ne kadar özel bir düzenlenmesi olmasa da TTK kapsamında yer yer paysahipleri sözleşmesine atıf yapılmaktadır. Yani, temelinde paysahipleri sözleşmesi aslında tamamen sözleşme özgürlüğü ilkesine dayanılarak kurulmaktadır. Mevzuat tarafından herhangi bir düzenlemeye tabi tutulmamış olan paysahipleri sözleşmesi açısından doğal olarak bir şekil şartı aranmamakta TBK madde 12 uyarınca şekil serbestisi ilkesi uygulanmaktadır. Lakin dikkat edilmelidir ki paysahipleri sözleşmesinin tahkim şartı, kefalet şartı, ölüme bağlı tasarruf gibi özel hükümleri içeriyor ise bu özel hükümlerin tabi oldukları şekil şartlarına uyması gerekmektedir.⁷

Taraflar açısından bir değerlendirme yapıldığında paysahipleri sözleşmesi için öngörülen bir asgari taraf sayısı olmadığı gibi ortaklık pay sahiplerinin tamamının sözleşmeye taraf olması gerektiğine ilişkin bir şart da bulunmamaktadır. Bu kapsamda pay sahiplerinden yalnızca bazılarının, pay sahibi olmayan kişilerin, pay sahibi olma ihtimali olanların, pay üzerinde rehin veya intifa hakkı sahibi olanların paysahipleri sözleşmesine taraf olması açısından herhangi bir engel bulunmamaktadır.⁸ Paysahipleri sözleşmesi de diğer sözleşmeler gibi nispi ilkesi uyarınca sözleşme tarafları üzerinde bağlayıcılık etkisini gösterecek olup şirket genel kurulunda alınan kararların paysahipleri sözleşmesi hükümlerine aykırılık teşkil ettiğine ilişkin iddialar kararın iptaline sebebiyet oluşturmayacaktır. Taraflar yalnızca aralarında kurmuş oldukları bu sözleşme uyarınca sözleşmenin ihlâli sebebiyle aynen ifa veya tazminat talebinde bulunabileceklerdir.⁹

4. PAYSAHİPLERİ SÖZLEŞMESİNİN GEÇERLİLİĞİ

Bahsedildiği üzere mevzuatta paysahipleri sözleşmesine ilişkin bir düzenleme bulunmaması olup niteliği itibarıyla paysahipleri sözleşmesi bir atipik sözleşmedir. Bu kapsamda diğer atipik sözleşmeler gibi paysahipleri sözleşmelerinin de geçerliliği TBK madde 27/1 kapsamında değerlendirilecektir.¹⁰ TBK madde 27/1 uyarınca herhangi bir sözleşme kanunun emredici hükümlerine aykırı olamaz. Bu nedenle paysahipleri sözleşmesi içerisinde kanunun emredici hükümlerine aykırılık teşkil eden bir düzenleme bulunur ise sözleşme kesin hükümsüz olarak sayılacaktır. Bu noktada paysahipleri sözleşmesi kurulan TBK, TTK ve sermaye piyasası hukukuna tabi olan ortaklıklar açısından SerPK hükümlerinin gözetilmesi önem arz etmektedir. Örnek verilecek olursa TTK'da düzenlenen anonim ortaklıkta esas sermayenin emredilen miktarın altına düşürülmesine, bilançoda imkân olduğu halde ortaklara kâr dağıtılmamasına ve benzeri emredici hükümlere aykırı düzenlemelere paysahipleri sözleşmesinde yer verilmesi sözleşmeyi batıl kılacaktır.¹¹ Aynı şekilde, oy hakkından yoksunluk ve pay devri kısıtlamalarına ilişkin düzenlemelere de paysahipleri sözleşmesinde yer verilmesi mümkündür.

TBK 27/1'de yer aldığı üzere objektif anlamda imkânsızlık, ahlaka ve kişilik haklarına aykırılık ve kamu düzenine aykırılık da paysahipleri sözleşmesinin geçerliliğini etkileyen diğer başlıca unsurlardır.

5. PAYSAHİPLERİ SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ

Paysahipleri sözleşmesinin adi ortaklık oluşması veya oluşmaması durumuna göre sona erme süreci de farklılık göstermekte olup bu sebeple bu iki durum ayrı ayrı incelenecektir. Paysahibi sözleşmesi bir adi ortaklık oluşturuyor ise sözleş-

⁷ Erdoğan Moroğlu, *Oy Sözleşmeleri, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015, s.55.*

⁸ İnce, a.g.e., s.70.

⁹ Erdoğan Moroğlu, *Anonim Ortaklıkta Genel Kurul Kararının Hükümsüzlüğü, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2014, s.234.*

¹⁰ İnce, a.g.e., s.75.

¹¹ Eriş Gönen, *Ticari İşletme ve Şirketler Cilt II, Seçkin Yayınları, Ankara 2017, s.2009.*

menin tarafları aynı zamanda bu adi ortaklığın da ortakları olarak kabul edilecektir.¹² Bu doğrultuda pay sahipleri sözleşmesinin sona ermesi açısından TBK madde 639 ve 640 maddeleri uygulama alanı bulacaktır. Pay sahipleri sözleşmesi bir adi ortaklık niteliği taşıyor ise TBK hükümleri uyarınca bir borçlar hukuku sözleşmesi olarak sona ermektedir.

6. GİRİŞİM SERMAYESİ BAKIMINDAN PAYSAHIPLERİ SÖZLEŞMESİNİN OLAĞAN HÜKÜMLERİ

Paysahipleri sözleşmeleri her ne kadar ticaret şirketlerinin tümü açısından uygulanabilir olsa da girişim sermayesi yatırımı ve GSYO'ların özellikli yapıları itibarıyla bunlar açısından kurulacak pay sahipleri sözleşmelerinin girişimcilerinin ve yatırımcıların menfaatlerinin korunması ve çıkar dengesinin sağlanması adına titizlikle düzenlenmesi ve bu doğrultuda başlıca bazı ana hükümleri içermesi gerekmektedir.

7. ORTAKLIĞIN ÖRGÜTLENMESİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER

TTK madde 339/2-b kapsamında esas sözleşmede şirketin işletme konusunun belirtilmesi zorunludur. Her ne kadar ortaklığın konusu esas sözleşmede yer alsa da konunun değişmesi halinde esas sözleşme tadili açısından uzun ve çetrefilli bir tescil aşamasının kanunda zorunlu görülmesinden ötürü hiçbir tescil şartına tabi olmayan pay sahipleri sözleşmesi ile ortaklık faaliyetinin belirlenmesi ve değiştirilmesi ortaklarca sıklıkla tercih edilen bir yöntemdir. Bu kapsamda faaliyetin ne olduğuna ilişkin veya nasıl değiştirileceğine ilişkin usullerin pay sahipleri sözleşmesi içeriğinde düzenlenmesi uygulamada karşılaşılan bir durumdur.

Ortaklığın organizasyonu açısından bir değerlendirme yapmak gerekir ise, yine esas sözleşme ile belirli bir pay grubuna veya azlığa yönetim yetkisi verilebilmekte olup bu durum tescil ve ilana tabidir. Oysa gizliliğin önemli

olduğu girişim sermayesi yatırımlarında pay sahipleri sözleşmesi ile şirketin organizasyon yapısı oluşturulabilmekte ve bu durumun yalnızca taraflar açısından aleni olması sağlanabilmektedir.¹³ Bununla beraber TTK kapsamında organizasyon açısından bazı sınırlamalar getirilmiş olup kanuna aykırılık teşkil etmeyecek şekilde pay sahipleri sözleşmesi ile örneğin şirket dahilinde yeni organların oluşturulabilmesi ve bu organların görev alanlarının belirlenmesi oldukça kolay bir şekilde sağlanabilmektedir.

8. PAY SAHIPLERİNİN HAKLARINA İLİŞKİN HÜKÜMLER

Pay sahiplerinin hakları arasında en önemli olan hak oylara ilişkindir. Oy hakkının kullanılmasına ilişkin esas ve usuller bir oy sözleşmesi niteliğinde olan pay sahipleri sözleşmesi kapsamında düzenlenebilmektedir. Paysahipleri sözleşmelerinde oy hakkının belirli bir şekilde kullanılması, kullanılmaması veya çekimser olarak kullanılması düzenlenmekte olup *"...bu taahhütler vekalet yoluyla oy kullanmadan farklı olduğu gibi oy hakkı yine pay sahiplerinde kaldığı için paydan ve pay sahibinden ayrı olarak devrini yasaklayan emredici hükümlere de aykırı değildir."*¹⁴

Anonim ortaklıklara uygulanan temel prensiplerden biri, payların devir serbestliğidir. Lakin bu serbestlik özelinde, kanuni ve esas sözleşmesel sınırlamalara TTK'da yer verilmektedir. Pay devrine dair kısıtlamalar, yabancıların ve rakiplerin ortaklığa girmesinin engellenmesinin büyük önem arz etmekte olduğu girişim sermayesi yatırımlarında pay sahipleri sözleşmeleri ile düzenlenmektedir. Bu doğrultuda payın devrinin belirli bir süre kısıtlanmasına ilişkin, devrin geçerliliğinin diğer ortakların onayına tabi olmasına ilişkin diğer pay sahiplerine pay üzerinde öncelik, alım, ön alım, satım gibi hakların tanınmasına ilişkin hükümler pay sahipleri sözleşmesi içeriğine eklenebilmektedir. Bu gibi düzenlemelere örnek olarak aşağıdaki hükümler sayı-

¹² İnce, a.g.e., s.84.

¹³ Sercan Uçar, *Anonim Şirket Paylarının Devrinde Önalım ve Öncelik Hakları*, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2018, s.131.

¹⁴ İnce, a.g.e., s.98.

labilmektedir:

Öncelik Hakkı (Right of First Option / Right of First Refusal): Bu hak ile payın üçüncü kişiye devrinden önce mevcut pay sahiplerine teklif edilmesi şart koşulmuştur. Bu hak yalnızca teklifte öncelik teşkil etmekte olup bu teklifin yapılması dışında satışın da öncelik hakkı tanınan kişiye yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır.¹⁵

Önalım Hakkı (Pre-emption Right): Payın üçüncü kişilere satılması durumunda pay sahipleri sözleşmesine taraf olan ortaklara önalım hakkı tanınmaktadır. Bu kişiler sahip oldukları bu hak ile tek taraflı beyanları üzerine ilgili payı satın alabileceklerdir. Son olarak bu hakkın sözleşmeye taraf olan her ortağa tanınması zorunlu olmayıp sadece bazı ortaklara tanınmasının da mümkün olduğunun altını çizmekte fayda vardır. Diğer ticaret şirketlerinden farklı olarak girişim sermayesi yatırımlarında önalım hakkının sonraki yatırım turlarında da tanınması mümkün olup bu hak ile şirketin sermaye artırımını neticesinde yeni paylar çıkararak bu payların yeni ortaklara satılması halinde, girişim sermayesi yatırımcısının girişim şirketindeki payının sulanması engellenmeye (anti-dilution effect) çalışılmaktadır.¹⁶

Alım ve Satım Hakları (Call Option ve Put Option): Girişim şirketlerindeki eşit oranda ortaklık göz önüne alındığında kilitlenmelerin yaşanabileceğinden bahsedilmiştir. Bu kapsamda taraflar arasında uzlaşmanın sağlanamadığı hallerde kilitlenme durumlarında (deadlock) ortaya çıkmak üzere zorunlu alım (call option) ve zorunlu satım (put option) haklarının pay sahipleri sözleşmelerinde düzenlenmesi sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bu haklar sayesinde satım hakkına sahip olan sözleşme tarafı ortak, karşı tarafı payını satmak üzere zorlayabilmekte, alım hakkına sahip olan sözleşme tarafı ortak ise, karşı tarafın paylarının karşı tarafın iradesi gözetilmeksizin kendisine devrini talep

edebilmektedir.¹⁷ Yine bu hakların nasıl ortaya çıkacağına ve nasıl kullanılacağına ilişkin usul ve esasların pay sahipleri sözleşmesi içerisinde düzenlenmesi de mümkündür.

Katılım ve Katma Hakkı (Tag Along ve Drag Along): Pay sahipleri sözleşmesine taraf olan bir ortağın paylarının devrine ilişkin üçüncü bir kişi tarafından teklif gelir ise, katılma hakkı tanınan taraf aynı koşulları benimseyerek bu satışa katılabilecek olup katma hakkında ise aynı amaçla iletilen teklif ile payını satmak isteyen pay sahibi diğer tarafları da aynı koşullar ile bu satışa katabilecektir.¹⁸

9. MALİ HAKLAR VE SADAKAT

Anonim ortaklıklar açısından geçerli olan TTK 480/1 kapsamında düzenlenen tek borç ilkesi uyarınca esas sözleşmede düzenlenemeyen bazı hususların pay sahipleri sözleşmesi ile düzenlenmesi mümkün olup tarafların mali hak ve borç dengeleri korunabilmektedir. Öyle ki girişim şirketinin belirli bir büyüklüğe ulaşmaya kadar kâr dağıtımını teklif edilemeyeceğine ilişkin, ortaya çıkan şirket zararlarının yatırımcı tarafından karşılanacağına ilişkin ya da yatırımcının şirket borçlarına kefil olacağına ilişkin hükümler tek borç ilkesi uyarınca esas sözleşmede düzenlenememekte iken pay sahipleri sözleşmesinde düzenlenebilmektedir.¹⁹ Bir diğer dikkat edilmesi gereken ilke ise malvarlığının korunması ilkesidir. Tek borç ilkesinden farklı olarak malvarlığının korunmasına ilişkin yasaklayıcı hükümlerin TTK'da yer almasından ötürü bu ilkeye aykırı hususlar ne esas sözleşmede düzenlenebilir ne genel kurul kararı ile alınabilir ne de pay sahipleri sözleşmesi içeriğine dahil edilebilir.²⁰

Her ne kadar anonim ortaklıklar açısından pay sahiplerine sadakat yükümlülüğü getirilmemiş olsa da girişim sermayesi yatırımlarının niteliği itibarıyla pay sahipleri arasındaki güvenin sağlanması ve devamlılığının korunma-

¹⁵ Hasan Ayrancı, *Ön Sözleşme, Yetkin Yayınları, Ankara 2006, s.102.*

¹⁶ İnce, a.g.e., s.105.

¹⁷ Tolga Ayoğlu, *Sermaye Şirketleri Özelinde Şirketler Hukuku Uyuşmazlıklarının Çözümünde Tahkim, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018, s.213.*

¹⁸ İnce, a.g.e., s.108.

¹⁹ İnce, a.g.e., s.109.

²⁰ İnce, a.g.e., s.111.

sı adına sadakat yükümlülüğünün hatta buna ek olarak rekabet etmeme yükümlülüğünün de paysahipleri sözleşmesinde düzenlenmesi uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumdur.

SONUÇ

Girişim sermayesi yatırımlarının hızla dünyayı sarması ile bu yatırımların özellikli ve kendilerine has durumlarının gözetilerek mevzuat düzenlemeleri yapılması bir zorunluluk teşkil etmekte olup ayırık tabiatları dolayısıyla her girişim sermayesi yatırımının birbirinden farklı olması göz önüne alındığında tarafların iradeleri ile kurulan birtakım sözleşmeler de ek bir zorunluluk ürünü olarak boy göstermeye başlamıştır. Paysahipleri sözleşmesi de bu tür sözleşmelerden biri olarak girişim sermayesi yatırımı tarafları arasında akdedilmektedir.

Paysahipleri sözleşmeleri her ne kadar sıklıkla ticaret şirketleri için uygulanmakta olsa da yapıları ve işlevleri gereği girişim sermayesi yatırımlarına da adapte olabilmektedir. Esnek yapıları, detaylandırılabilir olmaları, mevzuatsal avantaj sağlamaları ve tarafların arzularını dengeli bir biçimde yansıtabiliyor olmaları sebebiyle girişim sermayesi yatırımlarında paysahipleri sözleşmesinin akdedilmesi durumu uygulamada tercih edilmektedir. Paysahipleri sözleşmesinde uygulamada olağan olarak bulunan kâr payına, yönetime, karar mekanizmasına ilişkin ve benzeri birçok diğer hüküm girişim sermayesi yatırımlarının özellikli durumlarına hitap edecek şekilde evrimleştirilmekte ve bu hükümlere ilaveten girişim sermayesi özelinde etkisi önem teşkil edecek ön alım hakkı, alım ve satım hakkı, mali haklar, sadakate ilişkin hükümler de paysahipleri sözleşmesi içeriğine eklenerek tarafların uzun vadeli olarak devam etmesini umdukları yatırım süreçleri açısından menfaatleri gözetilmekte, hakları ve yatırımları güvence altına alınabilmekte olup bu durum aslında niteliği sebebiyle girişim sermayesi yatırımları açısından arzulanan çıkar dengesinin sağlanmasına hizmet eder nitelik taşımaktadır.

EZBERDEN DAHA FAZLASI: HAFTA TATİLİ HESABINDA GÖZ ARDI EDİLENLER

Nurefşan KANDEMİR
Avukat

Buket RONA
Avukat

ÖZET

Hafta tatilinde, ulusal bayram ve genel tatilden farklı olarak işçinin sağlığı ve işyeri güvenliği gözetilerek haftalık çalışmasının sonunda işçinin kesintisiz dinlendirilmesi amacı güdüldüğünden kanun koyucu hafta tatili çalışmasını “yasak çalışma” olarak görmüş ve hafta tatili çalışmasına cevaaz vermemiştir.* Nitekim, Anayasa’nın 50. maddesi ile koruma altına alınan dinlenme hakkının bir gereği olarak, hafta tatilinde çalışma yapılmasının karşılığının ne olacağı İş Kanunu’nda düzenlenmemiştir.

Anayasa’nın açık buyruğuna karşın; kimi zaman işin doğasından kaynaklanan durumlar kimi zaman da işverenlerin üretimin aksayacağı endişesi, hafta tatili çalışmasını yaygın bir uygulama haline getirdiğinden hukuken yasak çalışmaya sonuç bağlanması zorunluluğu doğmuş olup yargı kararlarıyla hafta tatili ücreti konusunda bir çerçeve oluşturulmuştur. Sendikalar da bu konuyu bir adım öteye taşıyarak toplu iş sözleşmeleri ile hafta tatilinde çalışan işçilere zamlı ücret ödenmesi yönünde teamül oluşturmuşlardır.**

Uygulamada sıkça hafta tatili çalışmasına ilişkin hatalı hesaplamalarla, Yargıtay’ın içtihadı ile çelişen sözleşme hükümleri ile karşılaşmamız ve özellikle işyeri haftalık çalışma sürelerine göre eksik çalışma yapan işçilerin hafta tatiline hak kazanmasındaki belirsizlik, bizi işbu çalışmayı yapmaya yöneltmiştir. İşbu çalışmamızda; Yargıtay’ın içtihadı doğrultusunda hafta tatilinde çalışma ücreti hesabında tartışmalı olan konular üzerinde durulacak ve göz ardı edilen hususlara cevap aranacaktır.

Anahtar Kelimeler: Hafta Tatili Çalışması, Hafta Tatili Ücreti, Hafta Tatilinde Çalışma Ücreti, Fazla Çalışma, Fazla Çalışma Ücreti, Eksik Çalışma.

GİRİŞ

Hafta tatilinde, ulusal bayram ve genel tatillerde olduğu gibi işçilerin milli ve dini duygularını yakınlarıyla birlikte yaşamalarının hedeflenmesinden ziyade Anayasal dinlenme hakkı ve iş sağlığı ve güvenliği kapsamında işçilerin dinlendirilmesi amaçlanmaktadır.¹ Bu nedenle, iş mevzuatında işçinin hafta tatilinde çalıştırılması

ihtimâli ve bu halde ödenecek zamlı ücret hiçbir şekilde yer almamış, İş Kanunu’nun 46. maddesinde işçinin hafta tatili hakkı düzenleme bulmuştur. Hafta tatilinde çalıştırılan işçilere fazla çalışma mantığıyla zamlı ücret ödenmesinin nedeni, Yüksek Mahkeme içtihadının bir sonucudur:

“4857 sayılı İş Kanunu’nun 46. maddesinin ikinci fıkrası gereğince, çalışılmayan hafta tatili günü için bir iş karşılığı olmaksızın işçinin ücreti tam olarak ödenir. Hafta tatilinde çalışan işçinin ücretinin nasıl hesaplanacağı yasalarda düzenlenmemiş

* Diğer yandan şunu da belirtmek gerekir ki Anayasal dinlenme hakkı kapsamında olan ve bu sebeple yasak çalışma kapsamına giren hafta tatili ve ulusal bayram genel tatil çalışmalarının aylık ücrete dahil olduğu hakkındaki sözleşme hükmü geçersizdir.” Kazancı İçtihat Bankası, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 29.03.2018 tarih ve E.2018/2411, K.2018/6965 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 30.01.2024; Kazancı İçtihat Bankası, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 22.03.2022 tarih ve E.2022/2739, K.2022/3859 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 30.01.2024

** Somut olayda işyerinde 2005 yılında uygulanan toplu iş sözleşmesinin 54. 2006-2009 döneminde uygulanan toplu iş sözleşmelerinin 51. maddesinde “Hafta tatili Cumartesi ve Pazar günleridir ancak işin gerektirdiği hallerde işçi hafta tatillerinde çalıştırılabilir. Kendi yevmiyesi hariç cumartesi günü çalıştırılırsa iki yevmiye, Pazar ve bayram günleri çalıştırılırsa üç yevmiye ödemeyi taahhüt eder” şeklinde hüküm getirilmiştir. Hafta tatili çalışmasına ilişkin İş Kanunu 46. maddesindeki düzenleme nispi emredici bir hüküm olup taraflar her zaman işçi lehine düzenleme yapabilir. Toplu iş sözleşmesindeki düzenlemede işçi lehine yapılan bir düzenlemedir.” Kazancı İçtihat Bankası, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 16.04.2014 tarih ve E.2012/8094, K.2014/12836 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 29.01.2024

¹ Gaye BAYCIK, Yargıtay’ın İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Kararlarının Değerlendirilmesi 2016, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018, s. 298

ise de Dairemizce hafta tatilinde yapılan çalışmanın fazla çalışma sayılacağı, buna göre ücretin yüzde elli zamlı ödenmesi gerektiği görüşü benimsenmiştir.” (Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 20.04.2022 tarih ve E.2022/4321, K.2022/4919 sayılı kararı)

Bu kapsamda, çalışmanın bundan sonraki kı-sımlarında, güncel Yargıtay kararları ışığında ilk olarak hafta tatili kavramı ele alınacak olup devamında işçinin hafta tatilinde çalışma olmaksızın hak kazanacağı ücret ile çalışma karşılığı hak ka-zanacağı ücret hesapları üzerinde durulacaktır.

I. HAFTA TATİLİ KAVRAMI

İş Kanunu madde 46/1 hükmüne göre; “63'üncü maddeye göre belirlenen iş günlerinde çalışmış olmaları koşulu ile yedi günlük bir zaman dilimi içinde kesintisiz en az yirmi dört saat dinlenme (hafta tatili) verilir.” İlgili yasal düzenlemenin atıf yaptığı İş Kanunu'nun 63. maddesi ise, “Genel bakımdan çalışma süresi haftada en çok kırk beş saattir.” şeklinde düzenlenmiştir.

İş Kanunu'nun 46. maddesinin devamında da “Şu kadar ki;

- Çalışmadığı halde kanunen çalışma süresin-den sayılan zamanlar ile günlük ücret ödenen veya ödenmeyen kanundan veya sözleşmeden doğan tatil günleri,
- Ek 2'nci maddede sayılan izin süreleri,
- Bir haftalık süre içinde kalmak üzere işveren tarafından verilen diğer izinlerle hekim rapo-ruyla verilen hastalık ve dinlenme izinleri

çalışılmış günler gibi hesaba katılır.” hükmüne yer verilmiştir.

İşverenlerin, haftanın yedi günü faaliyetlerini sürdürmelerini sınırlayan herhangi bir yasal engel bulunmaması, işçilerin kesintisiz bir şekilde yedi gün boyunca tatil yapmaksızın çalıştırılabilecekleri sonucunu doğurmamaktadır. Haftada 45 saat çalışan veya çalışmış gibi sayılan

sürelerle birlikte 45 saatlik haftalık çalışma süresini tamamlayan işçi, haftalık çalışma süresini tamamladığı günün sonunda hafta tatiline hak kazanacaktır. Söz konusu yasal düzenlemede “yedi günlük bir zaman dilimi içinde kesintisiz en az yirmi dört saat dinlenme (hafta tatili) verilir.” ifadesine yer verildiğinden işçi bir önceki hafta tatilinden sonra en fazla altı gün çalıştırılabilecek olup en geç yedinci günde işçiye hafta tatilinin kullanılması gerekmektedir.

Hafta tatili hakkının temelinde, işçinin yedi günlük zaman dilimi içinde kesintisiz en az 24 saat dinlendirilmesi amacı bulunduğundan hafta tatili haklarının toplanarak daha uzun periyotlarda kullanılması, dinlenme hakkının amacına aykırı olacağından hafta tatillerinin toplu kullanımı halinde yalnızca ilk gün işçinin dinlendirildiği ve o haftaya ilişkin hafta tatilinin kullanıldığı kabul edilecektir.² İşçinin çalıştırılmadığı diğer günler ise İş Kanunu madde 55/1-(j) “İşveren tarafından verilen diğer izinler” kapsamında değerlendirilerek bu günlerin yıllık ücretli izinden mahsup edilmesi İş Kanunu madde 56/4 hükmü³ uyarınca mümkün olmayacaktır.⁴

Bununla beraber işyerinde haftalık çalışma süresinin 45 saatin altında belirlenmesi durumunda, söz gelimi 40 saat çalışma yapılan bir işyerinde, işçinin hafta tatiline hak kazanabilmesi için 40 saatlik haftalık çalışma süresini bilfiil çalışarak yahut çalışmış sayılan sürelerle birlikte tamamlaması yeterli olacaktır. Benzer mantıkla, haftanın beş günü günlük 9 saat haftalık 45 saat çalışma yapılan işyerlerinde hafta tatiline hak kazanma açısından önceki altı iş gününde çalışma şartı aranmayacak, beş gün boyunca haftalık çalışma süresini tamamlayan işçi hafta tatilini hak edecektir.

Bu noktada da kısmi süreli çalışma yapan işçiler ile haftalık çalışma süresinin altında çalışma yapan işçiler hafta tatiline hak kazanır mı sorusu akla gelmektedir.

² “Hafta tatili günlerinin toplu kullanıldığına dair bir kısım belgeler sunulmuş ise de hafta tatili dinlenme hakkının niteliğine göre toplu kullanılması mümkün değildir. Bu durumda toplu kullanılan izin belgelerinde yer alan izin günlerinden sadece o haftaya denk gelen bir hafta tatilinde dinlendiğinin kabulü gerekir.” (Kazancı İçtihat Bankası, Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 10.03.2016 tarih ve E.2016/4296, K.2016/7472 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 30.01.2024)

³ 4857 sayılı İş Kanunu'nun madde 56/4 hükmüne göre, “İşveren tarafından yıl içinde verilmiş bulunan diğer ücretli ve ücretsiz izinler veya dinlenme ve hastalık izinleri yıllık izne mahsup edilemez.”

⁴ BAYCIK, a.g.e., s.326

i. Kısmi Süreli Çalışan İşçiler Bakımından

Aksi yönde kararlar olmakla birlikte⁵, yakın zamana kadar Yüksek Mahkeme hafta tatiline hak kazanma konusunda haftalık 45 saatin tamamlanması gerektiği görüşünü benimsediğinden kısmi süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçilerin hafta tatiline hak kazanamayacağı yönünde kararlar tesis edilmektedir:

“63. maddede, genel bakımdan iş süresinin haftalık en çok kırk beş saat olduğu belirlenmiştir. Bu sebeple, 4857 sayılı Kanun’un uygulandığı dönemde, haftalık çalışma süresi kırk beş saati bulamayacağından, kısmî süreli iş ilişkisinde işçinin hafta tatiline hak kazanması mümkün olmaz.” (Yargıtay 22. Hukuk Dairesi’nin 23.05.2017 tarih ve E.2015/21146, K.2017/11941 sayılı kararı⁶)

Ancak Yüksek Mahkemenin son dönemki kararlarında eski içtihadından döndüğü, haftalık çalışma süresinin 45 saate tamamlanması koşulu yerine haftada 6 gün çalışma koşulunu aradığı görülmektedir:

*“İlk Derece Mahkemesi ve Bölge Adliye Mahkemesince davacının emeklilik sonrası dönem de kısmi süreli iş sözleşmesi ile günde üç saat çalışma esasına göre çalıştığı kabul edilerek bu döneme ilişkin hafta tatili ücret alacağı talebinde bulunmasının mümkün olmadığı belirtilmiş ise de yukarıda da ayrıntılı olarak belirtildiği üzere, 4857 sayılı İş Kanunu uyarınca hafta tatili, yedi günlük zaman dilimi içindeki yirmi dört saatlik dinlenme hakkını ifade etmektedir. Dosya kapsamından, **davacının haftanın yedi***

günü çalışmasına rağmen hafta tatili ücret alacağının ödenmediği sabit olup söz konusu alacağın emeklilik sonrası dönem için de kısmi süreli çalışma esasına göre yapılacak hesaplama ile hüküm altına alınması gerekmektedir.” (Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 23.12.2020 tarih ve E.2020/3437, K.2020/19928 sayılı kararı⁷)

Gelinen noktada, Yüksek Mahkeme tarafından hafta tatiline hak kazanma koşulunun altı gün çalışma olduğu görüşü benimsendiğinden kısmi süreli çalışmada çalışma süresinin haftanın altı gününe dağıtılması halinde işçinin hafta tatiline hak kazanması söz konusu olabilecektir.⁸

ii. Haftalık Çalışma Süresinin Altında Çalışma Yapan İşçiler Bakımından

İşçinin işvereninden izin aldığı yahut İş Kanunu Ek Madde 2⁹ kapsamında mazeret izinli olduğu ya da bir haftalık süreyi aşmamak üzere istirahat raporlu olduğu durumda İş Kanunu madde 46 hükmü gereği, işçi hafta tatili hesabında farazi olarak çalışmış gibi sayıldığından işçi hafta içerisinde eksik çalışma yapmamış gibi kabul edilmektedir.

Uygulamada özellikle bir haftadan daha uzun süren istirahat raporlarının, işçinin hafta tatili hesaplamasında nasıl dikkate alınacağı konusu tereddüt oluşturmaktadır. Söz konusu yasal düzenlemede, bir haftayı aşmayan raporlu süreler hafta tatiline hak kazanmada çalışılmış gibi kabul edildiğinden Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin eski tarihli bir kararı uyarınca da bir

⁵ Farklı yönde bkz. “4857 sayılı İş Kanunu’nun 46. maddesinde, işçinin tatil gününden önce aynı Kanun’un 63. maddesine göre belirlenmiş olan iş günlerinde çalışmış olması koşuluyla, yedi günlük zaman dilimi içinde yirmi dört saat dinlenme hakkının bulunduğu belirtilmiş, işçinin hafta tatili gününde çalışma karşılığı olmaksızın bir günlük ücrete hak kazanacağı da 46. maddenin ikinci fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme nedeni ile davacının hafta tatiline hak kazanması için haftanın altı günü, ayda ise en az 22 gün çalışması gerekir.” (Kazancı İhtihat Bankası, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 07.03.2017 tarih ve E.2017/3772, K.2017/3445 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 28.01.2024)

⁶ Aynı yönde bkz. Kazancı İhtihat Bankası, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 18.03.2015 tarih ve E.2015/5444, K.2015/11088 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 30.01.2024

⁷ Aynı yönde bkz. “Dosya kapsamından, davacının haftanın yedi günü çalışmasına rağmen hafta tatili ücret alacağının ödenmediği sabit olup söz konusu alacağın, kısmi süreli çalışma esasına göre hesaplama yapılan 15.03.2021 tarihli bilirkişi raporuna göre hüküm altına alınması gerekmektedir.” (Kazancı İhtihat Bankası, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 15.09.2021 tarih ve E.2021/7386, K.2021/11845 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 28.01.2024)

⁸ Miraç Şamil PEKŞEN, “Kısmi Süreli İş Sözleşmesiyle Çalışanların Hafta Tatili Hakkı”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Nisan 2023, s. 339-368

⁹ 4857 sayılı İş Kanunu ek madde 2 hükmüne göre, “İşçiye; evlenmesi veya evlat edinmesi ya da ana veya babasının, eşinin, kardeşinin, çocuğunun ölümü hâlinde üç gün, eşinin doğum yapması hâlinde ise beş gün ücretli izin verilir. İşçilerin en az yüzde yetmiş oranında engelli veya süregelen hastalığı olan çocuğunun tedavisinde, hastalık raporuna dayalı olarak ve çalışan ebeveyninden sadece biri tarafından kullanılması kaydıyla, bir yıl içinde toptan veya bölümler hâlinde on güne kadar ücretli izin verilir.”

haftayı aşan raporlarda işçi ilk hafta tatiline hak kazanacaksa da bir sonraki haftada hafta tatili hesabında çalışmamış gibi değerlendirilecektir.¹⁰ Ayrıca rapor başlangıç tarihinin hafta tatiline rastlamış olması, işçinin hafta tatilinin bir sonraki haftaya sarkması gibi bir durum yaratmayacak olup çalışan ilk hafta için hafta tatilini kullanmış sayılacaktır.

Esasında, burada haftalık çalışma süresini tamamlamayan işçiler ile hafta içerisinde izinsiz ve mazeretsiz devamsızlık yapan işçiler kastedilmektedir. Uygulamada, tam günlük devamsızlıklardan ziyade, işçilerin mesailerine geç kaldıkları, mesailerini erken terk ettikleri, ara dinlenme sürelerini aştıkları vb. durumlarla ile de sıkça karşılaşılacaktır. Yukarıdaki başlıkta değinildiği üzere, Yüksek Mahkemenin son dönemdeki kararlarında kısmi süreli çalışan işçiler tamamen hafta tatili hakkının kapsamı dışında bırakılmayıp hafta tatiline hak kazanabilmeleri hafta tatili gününden önce altı gün çalışmış olmalarına bağlı tutulmuştur. Haftalık çalışma süresi eksik kalan işçilerin hafta tatili hakkına dair bir uyuşmazlığın henüz Yüksek Mahkeme'nin önüne gelmediğini tespit ettiğimizden Yüksek Mahkeme'nin kısmi süreli çalışan işçilerin hafta tatili hakkına ilişkin son dönem kararlarındaki yaklaşımı temel alınarak haftalık çalışma süresini tamamlamayan işçilerin haftanın tüm iş günlerinde işe gelmeleri durumunda hafta tatiline hak kazandığı ifade edilebilir.

Ancak bu durum beraberinde haftalık çalışma süresini tamamlamayan işçilerin hafta tatilinde çalışma yapmaları halinde ücretin ne olacağı sorusunu gündeme getirmektedir ki burada net bir cevap vermek mümkün değildir. Yüksek Mahkeme'nin bu zamana kadarki kararlarında hafta tatili öncesi haftalık çalışmasını tamamlayan tam süreli işçilerin durumunun ele alındığı görülmektedir. Ancak öyle ki kimi olaylarda,

işçinin hafta içerisindeki eksik çalışması nedeniyle, işçi ancak hafta tatilinde çalışma yapması halinde haftalık çalışma süresine ulaşabilmektedir. Örnek üzerinden gidilecek olursa, haftanın 6 günü çalışma yapılan haftalık çalışma süresi 45 saat olan bir işyerinde, haftanın tüm iş günleri işe gelen ancak haftalık çalışma süresi 37,5 saat olan bir işçinin hafta tatili çalışması ile birlikte toplam çalışması ancak 45 saati bulabilmektedir. Bu durumda tartışma yaratan husus, hafta tatili çalışması ile 45 saatin aşılması sebebiyle işçinin hafta tatili çalışması karşılığı hak kazanacağı ücretin bir günlük ücret ile sınırlı mı kalacağı yoksa salt o günün hafta tatili kabul edilmesinden kaynaklı olarak işçinin yine de zamlı ücrete, 1,5 günlük ücrete hak kazandırılacağı sorusudur.

Kanaatimizce, Yüksek Mahkeme'nin kısmi süreli çalışanların hafta tatiline hak kazanma konusundaki içtihadının, hafta içinde eksik çalışma yapan tam zamanlı işçiler için de uygulanabileceği sonucuna varmak mümkündür. Ancak bahse konu tam zamanlı işçiler, hafta tatilinden evvel haftalık çalışmasını tamamlamadığından hafta tatilinde yapılan bu çalışmaların hukuken fazla çalışma niteliğinde olmadığı gerekçesiyle işçilerin çalışma karşılığı 1 günlük ücrete hak kazanması gerektiği görüşündeyiz.¹¹² Üstelik, endüstriyel ilişkiler bağlamında, mesai saatlerine özen gösteren işçiler ile devamsızlık yapmayı alışkanlık haline getirmiş işçilere hafta tatili çalışma ücreti yönünden eşit mali hakların sağlanıyor olması, günümüz ekonomik şartlarında çalışma barışını olumsuz etkileyeceği su götürmez bir gerçektir. Uygulamada, toplu iş sözleşmelerinde hafta tatili çalışmasını düzenlemek için standart bir yaklaşım benimsendiğinden işçilerin devamlılığını sağlamak amacıyla hafta tatili çalışmasının hukuken fazla çalışma olup olmamasına göre hafta tatili çalışma ücretinde farklılaştırma yapılması tercih edilebilir.

¹⁰ "Bu durumda davalı işverenlikçe hastalığın başladığı ilk hafta tatili dışında hastalık ve dinlenme izinleri dışında sağlık kurumlarınınca verilen raporlu süre içindeki hafta tatili ücretlerine davacı hak kazanamadığından davanın reddi yerine yazılı şekilde kabulü hatalı olup bozmayı gerektirmiştir." (Kazancı İçtihat Bankası, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 17.10.2002 tarih ve E.2002/5078 K.2002/19638 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 28.01.2024)

¹¹ Sarper SÜZEK, *İş Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul 2020, s. 842-843.

¹² Aksi yönde bkz. "Kanımızca da işçinin hafta tatiline hak kazandığı durumda, hafta tatilinde yapmış olduğu çalışma kanuna aykırı bir çalışma olup, haftalık normal çalışma süresi olan kırk beş saatin tamamlanıp tamamlanmadığına bakılmaksızın yapılan çalışma karşılığında yüzde elli zamlı ücret ödenmelidir." Kenan BAŞKURU, 4857 sayılı İş Kanunu'nda Düzenlenen Ücret Alacakları Bakımından İspat Yükü ve Deliller, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2020, s.173.

II. HAFTA TATİLİ ÜCRETİ

Konuya ilişkin açıklamalarımızdan önce, hem tatil günü olması nedeniyle hak kazanılan ücret hem de tatil gününde çalışma yapılması sebebiyle hak kazanılan ücret pratikte ve yargı kararlarında “*hafta tatili ücreti*” olarak adlandırılmaktadır. İlk olarak çalışma karşılığı olmaksızın hak kazanılan ücret üzerinde durulacaktır, hafta tatilinde çalışma karşılığı hak kazanılan ücret konusuna bir sonraki başlıkta değinilecektir.

İş Kanunu'nun madde 46/II hükmüne göre, “*Çalışılmayan hafta tatili günü için işveren tarafından bir iş karşılığı olmaksızın o günün ücreti tam olarak ödenir.*” Hafta tatili ücretli bir tatil olduğundan işçi hafta tatiline hak kazandığı her durumda bir günlük hafta tatili ücretine hak kazanacaktır. Hafta tatili ücretinin hesabında hangi ücretin dikkate alınacağı hususunda İş Kanunu'nda bir açıklık bulunmamakla birlikte, yargı kararlarında temel ücret esas alınmaktadır.

Maktu aylık olarak belirlenen ücretin içerisine tatil gününe ait ücret zaten dahil edilmiş olduğundan ayrıca tatil ücreti adı altında bir ödeme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.¹³ Zira, maktu aylık ücret, işçinin hastalık, izin ve benzeri nedenlerle mazeretli olduğu, iş göremediği halde dahi ücretin 30 gün üzerinden tam olarak ödendiği ödeme şekli olarak kabul edilmekte olup ayrıca İş Kanunu'nun madde 49/4 hükmü¹⁴ gereği maktu aylıklı işçilere, hafta tatiline ilişkin hükmün uygulanmayacağı açıkça belirtilmiştir. Ancak ücretin maktu aylık dışında günlük, saatlik ya da yüzde olarak belirlendiği durumda işçiye hafta tatili ücretinin ayrıca ödeniyor olması gerekmektedir.

III. HAFTA TATİLİNDE ÇALIŞMA ÜCRETİ

Hafta tatilinde esas olan işçinin dinlendirilmesi olmakla birlikte, işçinin onayı alınarak hafta tatili kabul edilen günde çalışılması halinde yapılan çalışma Yüksek Mahkeme tarafından fazla çalışma hükümlerince değerlendirilmektedir.

Bunun sonucunda, işçi hafta tatilinde çalışması karşılığı yüzde elli zamlı ücrete hak kazanmakta olup başka bir anlatımla, hafta tatilinde çalışma karşılığı olmaksızın ödenmesi gereken bir günlük ücret yanında çalışmasının karşılığı olarak da 1,5 günlük ücret işçiye ödenmesi gerekmektedir.

Uygulamada ortaya çıkan sorunlardan birisi, sözleşmelerde kimi zaman hafta tatilinde çalışılan süre kadar ücret ödeneceği ya da yarım güne kadar yapılan çalışmalarda yarım ücret, yarım günü aşan çalışmalarda tam ücret ödeneceği şeklinde hükümlere yer verilebilmektedir. Ancak hafta tatili nitelik itibarıyla bölünemeyen tatil hakkı olduğundan işçi hafta tatili bölünerek bir kısmında çalıştırılmış olsa dahi, hafta tatili gününde yapılan çalışma karşılığında işçi bir tam günlük ücrete hak kazanacaktır:

“Hükme esas bilirkişi raporunda bir kısım hafta tatillerinde 10 dakika, 1 saat 41 dakika veya biraz daha fazla çalışmalardan da bahsedilmiştir. Art arda 6 gün çalışmanın ardından gelen 7'nci gün yani, hafta tatilinde çalışma var ise bu çalışmanın 7,5 saatten az olması halinde dahi işçi, çalışmasa da alması gereken normal günlük yevmiyesi haricinde 1,5 günlük yevmiyeye daha hak kazanır.

Somut olayda buna göre hafta tatilinde 10 dakika çalışması olsa dahi davacı o hafta tatili günü için ilave 1,5 günlük yevmiyeye hak kazanmış sayılmalıdır. Buna göre, bilirkişi raporunda 10 dakika, 1 saat 41 dakika ve sair süreler ile çalışması tespit edilen davacı lehine bu günlük çalışma süresine bakılmaksızın çalıştığı her bir hafta tatili günü için 1,5 günlük yevmiye üzerinden hafta tatili ücreti hesaplanmalıdır. (Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 29.II.2021 tarih ve E.2021/11687, K.2021/15895 sayılı kararı)

Dolayısıyla, işçi hafta tatili gününde bir saat çalışsa dahi tam günlük ücrete hak kazanacağından sözleşmelerde aksi yönde yer alan hükümler hukuken geçersiz olacaktır.

¹³ “Somut olayda, ibraz edilen bordrolardan da anlaşılacağı üzere davacının aylık maktu ücret aldığı görülmüştür. Aylık maktu ücret içerisinde çalışılmayan hafta tatilleri ücreti olan 1 yevmiye de dahildir.” (Kazancı İçtihat Bankası, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 01.07.2020 tarih ve E.2016/19446, K.2020/6889 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 29.01.2024)

¹⁴ 4857 sayılı İş Kanunu'nun madde 49/4 hükmü uyarınca, “Hasta, izinli veya sair sebeplerle mazeretli olduğu hallerde dahi aylığı tam olarak ödenen aylık ücretli işçilere 46, 47 ve 48 inci maddenin birinci fıkrası hükümleri uygulanmaz. Ancak bunlardan ulusal bayram ve genel tatil günlerinde çalışanlara ayrıca çalıştığı her gün için bir günlük ücreti ödenir.”

Aynı zamanda, Yüksek Mahkeme'nin hafta tatiline dair kararlarında, fazla çalışma düzenlemelerinde olduğu gibi, hafta tatili ücretlerinin serbest zaman olarak kullanılmasının hukuken mümkün olamayacağını ifade etmekte olup gerekçesini de şu şekilde açıklamaktadır:

“4857 sayılı Kanun'da fiili izin müessesesi yalnızca fazla çalışma için öngörülmesi olup çalışılan hafta tatili karşılığı izinle telafi edilemez. Buna göre Mahkemece davalı tanığının ayda kaç hafta 7 gün çalışma olduğu açıklattırılıp sonucuna göre davacının hafta tatili alacağı belirlenmesi gerekirken hatalı değerlendirme ile talebin reddi bozmayı gerektirmiştir.” (Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 25.06.2018 tarih ve E.2018/5762, K.2018/13661 sayılı kararı¹⁵)

Maktu aylıkla çalışan işçilerin hafta tatilinde çalışma karşılığı olmaksızın ücretleri, yukarıdaki başlıkta da izah edildiği üzere, ücretlerinin içinde olsa da işçinin hafta tatilinde çalışmasının karşılığı olarak ödenen ücretin, ücret içinde kararlaştırılması farklı bir değerlendirme gerekmektedir. Zira, hafta tatilinde yapılan çalışma yasak çalışma olduğundan işçinin ücretinin hafta tatilinde yapacağı çalışmayı da kapsadığı yönündeki sözleşme hükümlerinin Yüksek Mahkeme tarafından geçersiz olduğu kabul edilmektedir:

“Diğer yandan şunu da belirtmek gerekir ki Anayasal dinlenme hakkı kapsamında olan ve bu sebeple yasak çalışma kapsamına giren hafta tatili ve ulusal bayram genel tatil çalışmalarının aylık ücrete dahil olduğu hakkındaki sözleşme hükmü geçersizdir.” (Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 29.03.2018 tarih ve E.2018/2411, K.2018/6965 sayılı kararı)

SONUÇ

İşbu çalışmamızda, hafta tatili ile ilgili olarak uygulamayı en fazla meşgul eden hususlara yer verilmeye çalışılmış olup genel olarak toplu

hafta tatili kullanımı, işçilerin raporluluk durumunun hafta tatili hakkının üzerine etkisi, hafta içerisinde çalışma süresini tamamlamayan işçiler ile kısmi süreli işçilerin hafta tatili hakkı, hafta tatili ücreti hesabı üzerinde durulmuştur. Hafta tatili çalışmasının iş mevzuatında yasak çalışma olarak kabul edilmesi sebebiyle açık bir yasal düzenleme bulunmadığından hafta tatili konusu yargı kararları ile şekillenmiştir. Yargıtay'ın köklü ve yerleşik içtihatlarına ve bu görüşleri paylaşan doktrinin perspektifine göre, işçilerin haftanın altı iş gününden sonra yedinci tatil gününde çalıştırılmasının, kanuna aykırı fiili fazla çalışma oluşturduğu genel kabul görmektedir.¹⁶ Yargı kararlarında işçinin hafta tatili öncesi haftalık çalışma süresini tamamlayıp tamamlamadığının irdelendiği yargı kararı tespit edilememekte olup kararlarda hafta tatilinde çalışma karşılığı doğrudan %50 zamlı ücretin hüküm altına alındığı görülmektedir. Yüksek Mahkeme'nin hafta tatili çalışma ücretine ilişkin içtihadının haftalık çalışma süresini tamamlamayan işçiler bakımından nasıl yorumlanması gerektiği hususunda bir belirsizlik bulunduğundan uygulamada birlik sağlanması açısından hafta tatili konusunda yargı kararlarında kriterlerin açık bir şekilde ortaya konması oldukça önem arz etmektedir.

¹⁵ Aynı yönde bkz. “Hafta tatili ve ulusal bayram ve genel tatil günleri dinlenme hakkı kapsamında kaldığından, tatilde yapılan çalışma karşılığı serbest zaman kullanılmasında yasaya aykırılık teşkil eder. Serbest zaman ancak fazla mesai karşılığı verilebilir. Tatilde yapılan çalışma karşılığında izin verilmişse bu ancak mazeret izni olarak kabul edilebilir.” (Kazancı İçtihat Bankası, Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 28.03.2019 tarih ve E.2016/8447, K.2019/6866 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 30.01.2024)

¹⁶ Münir EKONOMİ, “Bölünemeyen Çalışma Şartlarından Hafta Tatili ve Diğer Tatiller”, Çalışma ve Toplum, Sayı 72, 2022, s. 34

VAKIF YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA ÇALIŞAN ÖĞRETİM ELEMANLARININ SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE KIDEM TAZMİNATI SORUNU

Burkay İNAN
Stj. Avukat

İsmail TORUN
Stj. Avukat

ÖZET

Vakıf yükseköğretim kurumları, öğretim elemanlarını 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda belirtilen usul ve esaslara göre temin edebilirler. Yükseköğretim Kanunu'nun ek 5'inci maddesine istinaden istihdam edilen öğretim elemanları ile vakıf yükseköğretim kurumları arasındaki ilişkinin sözleşme olduğu sabittir. Vakıf üniversitelerinin kamu tüzel kişiliklerinden ve kamu hizmetleri yürütmelerinden bahisle yaptıkları sözleşmenin niteliği tartışmalara yol açmıştır. Sözleşmenin türünün belirlenmesi başta kıdem tazminatı hakkı ve diğer işçilik alacaklarının tespiti hususunda önem arz etmektedir. Nitekim sözleşmenin kamu hukuku kurallarına tabi bir idari hizmet sözleşmesi veya belirli veyahut belirsiz iş sözleşmesi olması halinde kıdem tazminatı noktasında farklı uygulamalar gündeme gelmektedir. Bu bağlamda kıdem tazminatının kapsamını ve kıdem tazminatından doğacak uyuşmazlığın hangi yargı kolunda görüleceğini saptamada farklılıklar ortaya çıkacaktır. Bu çalışmada, öğretim elemanlarının tanımı ve kapsamı ortaya konularak öğretilerdeki farklı görüşlere yer vermek suretiyle idari sözleşmeler ve iş sözleşmesi incelenecek olup kıdem tazminatının uygulanabilirliği ve olası uyuşmazlıkların hangi yargı koluna gireceği incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Vakıf Yükseköğretim Kurumları, Öğretim Elemanları, İdari Hizmet Sözleşmesi, İş Sözleşmesi, Belirli Süreli İş Sözleşmesi, Kıdem Tazminatı Hakkı.

GİRİŞ

Vakıf yükseköğretim kurumlarıyla öğretim elemanları arasında yapılan sözleşmelerin hukuki niteliğinin tespitiyle kıdem tazminatının uygulanabilirliği yargı kararlarında ve öğretilerde tartışılmış, farklı görüş ve öneriler sunulmuştur. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi İçtihat Farklılıklarının Görüşülmesi Eylül 2020 İlke Kararları'nda belirtildiği üzere vakıf yükseköğretim kurumlarıyla öğretim elemanları arasında sözleşmenin niteliği (uyuşmazlıkların hangi yargı kolunda görüleceği) ve belirli süreli iş sözleşmesi yapıp yapılamayacağına dair İçtihadı Birleştirme Başvurusu yapılmıştır. Yargıtay'ın İçtihadı Birleştirme Kararı sonucu beklenmektedir. Söz konusu sözleşmenin hukuki niteliğinin tespiti konusunda, idari sözleşme, idari hizmet sözleşmesi ve iş sözleşmesi olmak üzere üç farklı hukuki müessese gündeme

gelmektedir. Yargı kararları ve öğretilerdeki görüşler ışığında vakıf yükseköğretim kurumlarıyla öğretim elemanları arasında yapılan sözleşmenin iş sözleşmesi olduğunu ve bu sözleşmelerin kanundan doğan sebeple belirli süreli iş sözleşmesi olarak yapılabileceğini değerlendirmekteyiz. Dolayısıyla vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarının belirli süreli iş sözleşmeleriyle çalışabileceği ve bu bağlamda kıdem tazminatına Yargıtay İlke Kararları uyarınca hak kazanabileceği ifade edilebilir.

I. ÖĞRETİM ELEMANI KAVRAMI

Vakıf üniversitelerindeki öğretim elemanları kavramı, Yüksek Öğretim Kanunu'nun Ek 8'inci maddesine göre "Vakıfça kurulacak yükseköğretim kurumlarındaki akademik organlar, Devlet yükseköğretim kurumlarındaki akademik organlar gibi düzenlenir ve onların görevlerini yerine getirir. Öğretim elemanlarının nitelikleri Devlet yükseköğretim kurumlarındaki öğretim elemanlarının niteliklerinin aynıdır. Devlet yükseköğretim kurumlarında çalışmaları yasaklanmış veya disiplinyoluyla bu kurumlardan çıkarılmış kişiler, vakıf yükseköğretim

kurumlarında görev alamazlar.". Yüksek Öğretim Kanunu "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinin (I) bendinde "Öğretim elemanları, Yükseköğretim kurumlarında görevli öğretim üyeleri, öğretim görevlileri ve araştırma görevlileridir." demek suretiyle vakıf üniversitelerindeki öğretim elemanları; öğretim üyeleri, öğretim görevlileri ve araştırma görevlileri olarak üç sınıf sayılmıştır. Vakıf üniversitelerinde öğretim elemanlarının istihdamı 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nda belirtilen usul ve esaslara tabidir. Bununla birlikte aynı Kanun'da lafzı geçen "kadro" ve "atama" mefhumlarının vakıf yükseköğretim kurumları bakımından uygulanabilirliği ve geçerlilikleri tartışmalıdır. Nihayetinde vakıf yükseköğretim kurumları 2547 sayılı Yükseköğretim Kurumu Kanunu'nun Ek 5'inci ve Ek 11'inci maddeleri uyarınca öğretim elemanı ile bir sözleşme yaparak işlem gerçekleştirir. Bu kapsamda, öncelikli eleştirimiz "kadro" ve "atama" kavramlarının yalnızca devlet üniversitesindeki öğretim elemanları açısından geçerli olması gerektiği yönündedir. Nitekim, vakıf yükseköğretim kurumlarıyla öğretim elemanları arasında bir sözleşme olduğu aşıkardır.

II. ÜNİVERSİTE İLE ÖĞRETİM ELEMANLARI ARASINDAKİ HUKUKİ İLİŞKİ

Vakıf üniversitelerinin Anayasa'nın 130. maddesi gereği kamu tüzel kişiliğini haiz olup kamu hizmeti yürütmeleri dolayısıyla istihdam ettikleri öğretim elemanları ile yaptıkları sözleşmenin hukuki niteliği, doktrinde ve yargı kararlarında tartışmalara yol açmıştır. Bu bahisle gerek yargı kararlarında gerekse doktrinde farklı görüşler öne sürülmüştür. Sözleşmenin niteliği hususunda öncelikle ilgili sözleşmenin ve kamu tüzel kişisi tarafından istihdam edilenin, idari hizmet sözleşmesine tabi olup olmadıklarına ilişkin açık bir hükmün varlığı incelenir. Yasada açık hüküm bulunmaması halinde, yürütülen işin kamu hizmeti olup olmadığı ve sözleşmede idareye özel hukuku aşan yetkiler verilip verilmediği incelenerek sözleşmenin hukuki niteliği tespit edilir.

A. İdari Sözleşme

İdarenin imzaladığı sözleşmeler, idarenin özel hukuk sözleşmeleri ve idari sözleşmeler olarak ikili tasnife tabi tutulur. İdari sözleşme, "genel olarak kamu kurum ve kuruluşlarının özel hukuk gerçek ve tüzel kişileri ile ya da diğer kamu tüzel kişileri ile kamu hizmetine ilişkin yaptıkları sözleşme"¹, "kanunla idari sözleşme olarak nitelendirilen veya taraflardan en az birisinin bir kamu tüzel kişisi olması şartıyla kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olan veya özel hukuku aşan hükümler içeren sözleşme"² şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla bir sözleşmeyi idari sözleşme olarak nitelendirmek için taraflardan en az birinin idare olması ve sözleşmenin kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olması gerekmektedir. Kanunda sözleşmenin açık bir şekilde idari sözleşme olarak belirtilmediği durumlarda, bir idari sözleşmenin konusunun kamu hizmetinin yürütülmesini kapsamasından başka, sözleşmede idareye özel hukuku aşan özel yetkiler de verilmiş olmalıdır³. Başka bir anlatımla özel hukukun temel ilkelerinden olan eşitliği bozucu hükümler içermesi gerekir⁴. Bu kapsamda idarenin, karşı taraf üzerinde yaptırımlar uygulama yetkisi, tek taraflı feshi, sözleşmede uyarılama ve değişiklikler yapma yetkisi gibi özel hukuku aşan ve özel hukuka yabancı üstün yetkiler gündeme gelir. Anayasa Mahkemesi de bir kararında⁵ idari sözleşmenin gündeme gelebilmesi için sözleşmenin konusunun kamu hizmetlerinin yürütümüne ilişkin olması, taraflardan birinin kamu idaresi olması ve idareye özel hukuku aşan yetkiler tanınması koşullarını birlikte aramıştır. Danıştay⁶ da benzer şekilde bu üç unsuru şart koşmuştur.

B. İdari Hizmet Sözleşmesi

İdari hizmet sözleşmesi, işçi niteliğinde olmayan kamu görevlileri ile idare arasında yapılan, idari sözleşme türlerinden biridir. İdari hizmet sözleşmesinin, idari sözleşmelerden farkı, bir tarafın hep gerçek kişi olmasıdır. Vakıf üniversitesi ve istihdam edilen öğretim elemanları arasında

1 Prof. Dr. Bahtiyar AKYILMAZ, Prof. Dr. Murat SEZGİNER, Prof. Dr. Cemil KAYA, *Türk İdare Hukuku*, Ankara 2018, s.453

2 Kemal GÖZLER, *İdare Hukukuna Giriş*, Bursa 2010, s.267

3 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Başkanı Dr. Seracettin GÖKTAŞ, "Vakıf Üniversiteleri ile Öğretim Elemanları Arasındaki Hukuki İlişkinin Niteliği", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, s.589

4 GÖKTAŞ, a.g.m., s.589

5 Anayasa Mahkemesi'nin 09.12.1994 tarih ve E.1994/43 sayılı kararı

6 Danıştay 8. Dairesi'nin 13.12.1999 tarih ve E.1999/2852, K.1999/7533 sayılı kararı

atama tasarrufuna tabi idari hizmet sözleşmesi olduğu öne sürülmektedir. Bu bağlamda, öğretime kimi yazarlar vakıf üniversiteleri kamu tüzel kişisi olduğundan ve kamu hizmeti yürütmelerinden bahisle istihdam ettikleri öğretim elemanlarını kamu görevlisi olarak nitelendirmektedir. Dolayısıyla buradan çıkacak uyuşmazlıklarda görevli yargı kolu idari yargı olacaktır. Kamu tüzel kişiliğini haiz vakıf üniversitelerinde çalışan öğretim elemanlarının birer kamu görevlisi olduğu ifade edilerek iş sözleşmesi ile çalıştırılmalarının mümkün olmayacağı görüşü öğretime yer bulmuştur.⁷ Yargıtay 2018 yılından sonraki bir kararında⁸ “Anayasa’nın 31. maddesi düzenlemesi ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu hükümleri dikkate alındığında, özellikle kadroların akademik yönden belirlenmesi, sözleşmelerin onaya tabi tutulması dikkate alındığında, vakıf üniversitelerinde çalışan öğretim elemanlarının idari sözleşmelerle çalıştığı kabulü gerekmektedir.” şeklinde içtihat değişikliğine giderek vakıf yükseköğretim kurumu ve öğretim elemanı arasındaki ilişkinin idari sözleşme olduğunu belirtmiştir. İlaveten Uyuşmazlık Mahkemesi kararlarında da vakıf üniversiteleri ile öğretim elemanları arasındaki ilişkinin kamu hukuku kurallarına tabi olduğu belirtilmiştir.⁹ Ancak yine Uyuşmazlık Mahkemesi bazı kararlarında da vakıf üniversitesi ile öğretim elemanları arasındaki uyuşmazlıklarda adli yargı koluna gidilmesi gerektiğine hükmetmiştir.¹⁰ Danıştay ise pek çok kararında vakıf üniversitesi ile öğretim elemanı arasındaki sözleşmenin hukuki niteliği konusunda idari hizmet sözleşmesinin gündeme geleceğini belirtmiştir.¹¹

C. İş Sözleşmesi

İş sözleşmesi, İş Kanunu’nun 8. maddesinin 1. fıkrasına göre “İş sözleşmesi, bir tarafın bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluş-

şan sözleşmedir”. Bu noktada öğretime de dile getirildiği üzere iş sözleşmesi, iş görme, ücret ve bağımlılık unsurlarından oluşmaktadır. Öğretime bir görüşe göre vakıf üniversiteleri ile öğretim elemanları arasında yapılan sözleşme, yukarıdaki tanımlar ışığında bir iş sözleşmesi niteliğindedir.¹² Yargıtay akdedilen sözleşmeyi bazı kararlarında iş sözleşmesi olarak nitelendirmiş¹³, ayrıca Yargıtay Hukuk Genel Kurulu da 22.03.2017 tarih ve E.2015/1738 sayılı kararında, “Üniversite arasında bağitlanan sözleşmenin bireysel iş sözleşmesi olduğu, dolayısıyla bu iş ilişkisinin özel hukuk kurallarına göre belirlenen özel hukuk ilişkisi olduğu açıktır. Davalı Vakıf Üniversitesinin, mali ve idari konuları dışındaki akademik çalışmaları, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden, Devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasa’da belirtilen hükümlere tabi olması, davacının iş sözleşmesi ile çalışma olgusunu ve buna bağlı olarak İş Mahkemesinin görevini ortadan kaldırmaz.” diyerek sözleşmenin, iş sözleşmesi olduğuna hükmetmiştir.

Kanaatimizce, vakıf yükseköğretim kurumlarıyla öğretim elemanları arasında bağitlanan sözleşme açık bir şekilde iş sözleşmesidir. Nitekim bağımlılık, iş görme ve ücret olmak üzere iş sözleşmesinin bütün temel unsurlarını içermektedir. Anayasa Mahkemesi bir kararında¹⁴ devlet üniversitesindeki öğretim elemanları ile vakıf yükseköğretim kurumlarındaki öğretim elemanlarını mukayese ederken şu ifadelerle yer vermiştir: “Vakıf üniversitelerinde çalışanlar ile Devlet üniversitelerinde görev yapanlar statüleri ve özlük hakları bakımından farklı kurallara bağlıdır ve dolayısıyla aynı hukuksal durumda değildirler.” Dolayısıyla burada vakıf yükseköğretim kurumlarındaki öğretim elemanları için “çalışan” devlet üniversitelerindekiler için ise “görev yapanlar” ifadesi sözleşmenin niteliği açısından ipuçları vermektedir. Yine Uyuşmazlık Mahkemesi ve Danıştay’ın idari sözleşme olarak

7 Prof. Dr. Serkan ÇINARLI, Prof. Dr. Refik KİRAZ, “Vakıf Üniversitesi Personelinin Hukuki Statüsü ve Vakıf Tüzel Kişiliği Kaybı Durumunda Personele Yönelik Düzenleme Önerisi”, Uluslararası Yükseköğretim Kongresi 2011, Bildiri Kitabı, 2011, s. 1783-1789.

8 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 26.02.2019 tarih ve E.2018/11073, K.2019/4780 sayılı kararı

9 Uyuşmazlık Mahkemesi’nin 23.12.2019 tarih ve E.2019/603, K.2019/818 sayılı kararı; aynı yönde Uyuşmazlık Mahkemesi’nin 05.11.2012 tarih ve E.2012/189, K.2012/234 sayılı kararı

10 Uyuşmazlık Mahkemesi’nin 29.12.2014 tarih ve E.2014/1087, K.2014/1136 sayılı kararı

11 Danıştay Dava Daireleri Kurulu’nun 27.03.2014 tarih ve E.2011/1492, K.2014/1350 sayılı kararı

12 Prof. Dr. Nuri ÇELİK, “Vakıf Üniversitesi Öğretim Elemanları ile Yapılan Sözleşmelerin Hukuki Niteliği Konusundaki Uyuşmazlık Mahkemesi ve Diğer Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi”, s. 6-12

13 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 09.07.2017 tarih ve E.2014/15037, K.2014/23989 sayılı kararı; aynı yönde Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 03.06.2015 tarih ve E.2014/6509, K.2015/20365 sayılı kararı

14 Anayasa Mahkemesi’nin 10.10.2013 tarih ve E.2013/58, K.2013/114 sayılı kararı

nitelendirdiği kararlarında, idarenin özel hukuku aşan yetkileri olup olmadığı incelenmemiş ve temel düşünce “akademik güvence” ve “bilimsel özgürlük” çerçevesinde şekillenmiştir. Ne var ki önemli olan akademik personele daha iyi güvence sağlayan sözleşmenin tercihi değil sözleşmenin hukuki niteliğinin ne olduğunun ortaya konulmasıdır. Bu konuda Danıştay’ın, Yargıtay’ın ve Uyuşmazlık Mahkemesi’nin değişik kararlarında kendileriyle ve birbirleriyle çelişen hükümler vermesi hukuki öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik ilkelerine uygun düşmemektedir.

III. KIDEM TAZMİNATI YÖNÜNDE DEĞERLENDİRME

A. Belirli Süreli İş Sözleşmesi Olup Olmadığı

4857 sayılı İş Kanunu’nun 11. maddesinin 1. fıkrasının 2. cümlesi olan, “... *Belirli süreli işlerde veya belli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullara bağlı olarak işveren ile işçi arasında yazılı şekilde yapılan iş sözleşmesi belirli süreli iş sözleşmesidir.*” lafzıyla hangi şartlarda belirli süreli iş sözleşmesi yapılabileceğinin altı çizilmektedir. Aynı maddenin devamı fıkralarında, “*Belirli süreli iş sözleşmesi, esaslı bir neden olmadıkça, birden fazla üst üste (zincirleme) yapılamaz. Aksi halde iş sözleşmesi başlangıçtan itibaren belirsiz süreli kabul edilir. Esaslı nedene dayalı zincirleme iş sözleşmeleri, belirli süreli olma özelliğini korurlar.*” denilmek suretiyle kanun koyucu tarafından belirli süreli iş sözleşmesi ile belirsiz süreli iş sözleşmesi arasındaki ayırım vurgulanmıştır. Bu kapsamda, kanun koyucu kanuni şartları taşımayan belirli süreli iş sözleşmelerinin, belirsiz süreli olarak değerlendirileceğini hükme bağlamıştır. Ayrıca belirtmek gerekir ki Uluslararası Çalışma Örgütü (“ILO”) tarafından hazırlanan ve Türkiye’nin imzalayarak 4 Ocak 1995’te yürürlüğe koyduğu 158 sayılı Hizmet İlişkisine Son Verilmesi Sözleşmesi (“158 sayılı ILO Sözleşmesi”)’nin 2. maddesine göre “... *Bu sözleşmenin koruyucu hükümlerinden kaçınmak amacıyla belirli süreli hizmet sözleşmeleri yapılmasına karşı yeterli güvenceler alınmalıdır.*” İşbu hükümle belirli süreli çalışma yönteminin kötü-

ye kullanılması engellenmeye çalışılmıştır. Buna paralel olarak, 4857 sayılı İş Kanunu’nun belirli süreli iş sözleşmesi yapılabilmesi için getirdiği sınırlamalar dahilinde objektif koşulun bulunması gerektiği dile getirilmiştir. Ancak bazı özel kanunlar ile istisnai düzenlemelere gidilmiştir. Nitekim öğreti ve uygulamaya göre, mevzuatta belirli süreli iş sözleşmesi yapılmasını zorunlu kılan veya buna olanak tanıyan bir düzenleme bulunuyorsa, belirli süreli iş sözleşmesinin kurulabilmesi için ayrıca objektif koşul aranmamaktadır.¹⁵ İstisnai düzenlemelerden birisi 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu’na tabi öğretmen ve yöneticiler için belirli süreli iş sözleşmesinin yapılmasına ilişkin hükümdür. Yargıtay’ın 2018 tarihli İçtihadı Birleştirme Kararında¹⁶ Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında çalışanların iş sözleşmeleri üst üste yenilense dahi yasadan kaynaklandığı gerekçesiyle belirli süreli iş sözleşmesi niteliğini koruduğu belirtilmiştir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu m. 23/1-(a) uyarınca doktor öğretim üyeleri ile en çok dört; m. 31 uyarınca da öğretim görevlileriyle en çok iki yıllık süre için sözleşme ilişkisi kurulabileceği düzenlenmiş olup bu sürenin bitimi ile sözleşme kendiliğinden sona erecektir. Öğretideki bazı görüşlere göre, kanunda belirtilen süreler dahilinde akdedilen sözleşmelerin süresinin sona ermesiyle yeniden belirli süreli iş sözleşmesi yapılabilmesi mümkün olacaktır.¹⁷ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi de öğretideki görüşlere paralel olarak, Eylül 2020’de yayımladığı İlke Kararların 14. maddesinde, vakıf üniversitesinde çalışan öğretim elemanlarıyla akdedilen sözleşmenin belirli süreli olarak yapılabileceğini ifade etmiştir.

B. Belirli Süreli İş Sözleşmesinde Kıdem Tazminatı

Kıdem tazminatına hak kazanılması bakımından mevzuatımızda belirli süreli veya belirsiz süreli iş sözleşmelerine ilişkin bir ayırım bulunmamaktadır.¹⁸ Belirli süreli iş sözleşmeleri uygulamada her ne kadar daha kısa sürelerle ve objektif koşul dahi-

¹⁵ Prof. Dr. Sarper SÜZEK, *İş Hukuku*, İstanbul 2022, s.256

¹⁶ T.C. Yargıtay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu’nun 23.02.2018 tarih ve E.2017/1, K.2018/2 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı

¹⁷ Dr. Seracettin GÖKTAŞ, “Vakıf Yükseköğretim Kurumları ile Akademik Personel Arasında Belirli Süreli İş Sözleşmesi Yapılıp Yapılmayacağı Sorunu”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 2022, s.176

¹⁸ Yargıtay 22. Hukuk Dairesi’nin 26.03.2019 tarih ve E.2016/8206, K.2019/6608 sayılı kararı

linde bir seferlik yapılsa da bir seneyi aşan sürelerle yapıldığı takdirde kıdem tazminatının diğer şartları sağlanırsa kıdem tazminatı hakkı doğacaktır. Bu doğrultuda, 1475 sayılı mülga İş Kanunu'nun halen yürürlükte olan 14. maddesi kapsamında iş sözleşmesinin; 4857 sayılı İş Kanunu m. 25/II uyarınca gösterilen nedenler dışında, emeklilik, muvazzaf askerlik, kadın işçinin evlenmesi, işçi tarafından haklı nedenlerle son verilmesi gibi hallerden birinin varlığı ile sona ermesi gerekecektir.

Buna karşın, belirli süreli iş sözleşmesinde kendiliğinden sona ermesi durumu 1475 sayılı mülga İş Kanunu'nun halen yürürlükte olan 14. maddesi kapsamında kıdem tazminatına hak kazanma sebepleri arasında gösterilmemiştir. Dolayısıyla kural olarak kıdem tazminatı hakkı kendiliğinden sona erme durumunda vuku bulmaz. Ancak Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin mezkûr Eylül 2020 yılında yayımladığı İlke Kararları m. 30 uyarınca "... Belirli süreli iş sözleşmesinin süresinin sonunda yenilenmeyeceğinin işveren tarafından bildirilmesi halinde işçinin kıdem tazminatı hakkı mevcuttur. Belirli süreli iş sözleşmesinde sözleşmeyi yenilemeyeceğini işçi bildirdiğinde kıdem tazminatı talep edilemez. Belirli süreli iş sözleşmesinin kendiliğinden sona ermesinde sadece Kanun gereği belirli süreli iş sözleşmesi yapılan hallerle (5580 SY) sınırlı olmak üzere kıdem tazminat talep edilebilir". İşbu görüş doğrultusunda Yargıtay, Özel Öğretim Kurumları Kanunu'na tabi bir öğretmen için 2020 yılında verdiği kararında da haklı nedene dayanmayan yenilememe iradesinin işveren tarafından gösterilmesi gerektiğini yinelemiştir.¹⁹ Bu itibarla, iş sözleşmesinin kanun gereği belirli süreli olmasının zorunlu olduğu hale özgü olarak, sözleşme süresinin sona ermesi durumunda kıdem tazminatına hak kazanılacağı anlaşılmaktadır.²⁰

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile öğretim elemanları ile yapılacak sözleşmelere özel bir düzenleme getirilmiştir. Yargıtay, kanundan doğan

özel sebebe dayanarak belirli süreli iş sözleşmesinin yenilenebileceğini ve belirli süreli olma özelliğini koruyacağını 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu'na tabi öğretmenler için ortaya koymuştur. Yargıtay'ın verdiği kararlara ve öğretilerde görüşlere göre, bu durumun iş sözleşmelerinin kanun gereği belirli süreli olmasının zorunlu koşulduğu haller için uygulandığı görülmektedir. Vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanları da kanun gereği belirli süreli iş sözleşmesi ile çalıştığı için vakıf yükseköğretim kurumu tarafından sözleşmenin süre sonunda yenilenmemesi halinde, kıdem koşulları da mevcutsa kıyas yolu ile kıdem tazminatına hak kazanılmasının hukuka uygun olacağı öne sürülmüştür.²¹ Dolayısıyla vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarıyla belirli süreli iş sözleşmesi yapılabileceğini ve sürenin kendiliğinden bitimiyle birlikte de kıdem tazminatına hak kazanılabileceğini savunmaktayız.

SONUÇ

Vakıf üniversiteleri de devlet üniversiteleri gibi kamu tüzel kişiliğine sahiptir. Vakıf üniversitelerinin öğretim elemanlarını istihdam ederken gerçekleştirilen işlemin sözleşme olduğu sabittir. Bu sözleşmenin niteliği ise, her ne kadar kamu tüzel kişiliğinin yürüttüğü kamu hizmetine ilişkin olsa da bir idari sözleşme niteliğinde olmadığını değerlendirmekteyiz. Zira idari sözleşmeden bahsedebilmek için sözleşmede idarenin özel hukuku aşan yetkilere sahip olması gerekir. Nitekim Yargıtay'ın güncel içtihatlarında da vurguladığı gibi vakıf üniversitelerinin öğretim elemanları ile yaptıkları sözleşmelerde özel hukuku aşan yetkileri bulunmamaktadır. Bu bağlamda sözleşmenin idari sözleşme olarak nitelendirilemeyeceği açıktır.²² Dolayısıyla iş sözleşmesinin tanımı ve unsurları göz önüne alındığında vakıf üniversiteleri ile öğretim elemanları arasındaki sözleşmenin belirli süreli iş sözleşmesi olarak kabulü hukuken isabetli olacaktır.

19 Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 20.01.2020 tarih ve E.2016/27696, K.2020/622 sayılı kararı "Ancak belirli süreli iş sözleşmesinin sona ermesinden önce taraflardan biri yenilememe iradesini ortaya koymuş ise burada yenilemeyen tarafın iradesine göre kıdem tazminatına hak kazanılıp kazanılamayacağı araştırılmalıdır. İşveren yenilememe iradesini göstermiş ve haklı nedene dayanmıyor ise bir yıllık kıdem koşulu gerçekleştiği takdirde kıdem tazminatı ödenmelidir."

20 Prof. Dr. Hamdi MOLLAMAHMUTOĞLU-Prof. Dr. Muhittin ASTARLI-Doç. Dr. Ulaş BAYSAL, İş Hukuku, Ankara 2022, s.1172-1173

21 MOLLAMAHMUTOĞLU, ASTARLI, BAYSAL, a.g.e., s.1173

22 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 04.03.2021 tarih ve E.2021/1478, K.2021/5636 sayılı kararı "... davacı ile davalı Üniversite arasında bağtlanan sözleşmelerin bireysel iş sözleşmesi olduğunu... Davalı Vakıf Üniversitesinin, mali ve idari konuları dışındaki akademik çalışmalarını, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden, Devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasa'da belirtilen hükümlere tabi olması, davacının iş sözleşmesi ile çalışma olgusunu ve buna bağlı olarak İş Mahkemesinin görevini ortadan kaldırmaz."

Belirsiz süreli olarak akdedilen iş sözleşmelerinde, kanuni şartlar sağlandığı takdirde kıdem tazminatı hakkının doğacağı noktasında bir tartışma bulunmamaktadır. Ancak öğretim elemanlarının vakıf yükseköğretim kurumlarıyla yaptığı belirli süreli iş sözleşmelerinin sona erme şekillerine göre hak edilecek kıdem tazminatı hususunda belirsizlik mevcuttur. Bu noktada öğretim elemanlarının belirli süreli iş sözleşmelerinin süresinin kendiliğinden bitmesiyle sona ermesi durumunda, yenilememe iradesi işveren tarafından haklı bir gerekçe olmaksızın sübuta erdiği takdirde, Yargıtay İlke Kararları'ndaki 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu nezdindeki karar kıyas edilerek kıdem tazminatına hak kazanılabileceği kanaatindeyiz.

İŞLETMESEL KARARLARIN YARGISAL DENETİMİ

Fatma Nur ZABUN BAYAZIT
Avukat

Ece NART
Stj. Avukat

ÖZET

İşverenin, işletmesel karar ile işçinin iş akdini feshettiği durumlarda muhakkak “işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan sebeplere” dayanması gerekmektedir. Feshin tutarlılık, keyfilik, ölçülülük denetimlerine tabi olması aranır. İşletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan sebeplere dayandırılarak yapılan fesihlerde yargısal denetim yapılabilmesi için işletmesel kararın var olması şarttır. İşletmesel kararın denetim süreci sonucunda işverenin işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda kararının tutarlı olup olmadığı, keyfi davranış sergileyip sergilemediği, feshin son çare ilkesine uygun yapıp yapılmadığı, feshin kaçınılmaz olup olmadığı yahut feshin geçerli olup olmadığı ortaya çıkacaktır.

Anahtar Kelimeler: İşletmesel Karar, Son Çare, Yargısal Denetim, Ölçülülük, Yerindelik.

GİRİŞ

İşletmesel karar kavramının konusunu işverenin ekonomik faaliyeti ve işletmesi ile ilişkili hususlarda karar alma özgürlüğü oluşturmaktadır. Örneklendirmek gerekirse, iş sözleşmelerinde değişiklik yapılması, işyerinin kapatılması, işyerinin nakli, işyeri gerekleri sonucunda iş sözleşmesinin feshi, çalışma sürelerinin değiştirilmesi işletmesel kararların konusunu oluşturabilmektedir. İşletmesel karar alma özgürlüğü olarak da ifade edilebilecek olan bu kavram, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun “Düzenlemelere ve Talimatlara Uyma Borcu” başlıklı 399. maddesinde düzenlendiği üzere işverenin yönetim hakkı kapsamında değerlendirilmekte olup Anayasa'nın “Çalışma ve Sözleşme Hürriyeti” başlıklı 48. maddesinin tezahürü olan girişim özgürlüğüne dayanmaktadır.¹

Yargıtay'ın kararlarında tanımladığı üzere işletmesel karar ise, “İşverenin amaç ve içeriğini belirlemekte serbest olduğu kararlar, yönetim hakkı kapsamında olabilir. Geniş anlamda, işletme, işyeri ile ilgili ve işin düzenlenmesi konusunda, bu kapsamda işçinin iş sözleşmesinin feshi dahil olmak üzere işverenin aldığı her türlü kararlar, işletmesel karardır. İşletmenin, işyerinin ve işin gereklerinden kaynaklanan fesih, yargısal denetim yapılabilmesi için mutlaka bir

işletmesel karar gerekir. İş sözleşmesinin iş, işyeri veya işletme gereklerine dayalı olarak feshi, işletmesel kararın sonucu olarak gerçekleşmekte, fesih işlemi de işletmesel karar çerçevesinde değişen durumlara karşı işverene tepkisini oluşturmaktadır. Bu kararlar işletme ve işyeri içinden kaynaklanan nedenlerden dolayı alınabileceği gibi işyeri dışından kaynaklanan nedenlerden dolayı da alınabilir.” şeklindedir.²

1. İşletmesel Karar Nedeniyle İş Akdinin Feshi

İşletmesel karar alma özgürlüğünün işverenin girişim özgürlüğünün yansıması olduğu unutulmamakla birlikte işverenin girişim özgürlüğünün de sınırını oluşturan iş güvencesi hükümleri 4857 sayılı İş Kanunu'nun “Feshin geçerli sebebe dayandırılması” başlıklı 18. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre “Otuz veya daha fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en az altı aylık kıdemi olan işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesini fesheden işveren, işçinin yeterliliğinden veya davranışlarından ya da işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan geçerli bir sebebe dayanmak zorundadır.” İşçinin iş sözleşmesinin feshedilebilmesi için işverenin 4857 sayılı İş Kanunu'nun 18. maddesinin 1. fıkrası uyarınca “işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan sebeplere” dayanması gerekmektedir. Özellikle belirtmek gerekir ki işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan sebeplere dayandırılarak yapılan fesihlerde yargısal denetim yapılabilmesi için de muhakkak işletmesel kararın varlığı aranır.

¹ Mehtap YÜCEL BODUR, İşverenin İşletmesel Karar Alma Özgürlüğü, İş ve Hayat Dergisi, Ağustos 2015, s.140.

² Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 22.02.2010 tarih ve E.2010/2290 sayılı kararı

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 22.02.2010 tarih ve 2010/2290 sayılı kararında da geçtiği üzere işletmesel karar almanın sebebi, “sürüm ve satış olanaklarının azalması, talep ve sipariş azalması; enerji sıkıntısı, ülkede yaşanan ekonomik kriz, piyasada genel durgunluk, dış pazar kaybı, ham madde sıkıntısı” gibi işyeri dışından kaynaklanan sebeplerden veya işyeri içi sebepler olan “yeni çalışma yöntemlerinin uygulanması, işyerinin daraltılması, yeni teknolojinin uygulanması, işyerlerinin bazı bölümlerinin iptal edilmesi, bazı iş türlerinin kaldırılması” sebeplerinden de kaynaklanabilmektedir.

Ölçüt “işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan sebepler” olmakla birlikte feshi geçerli kılan işletmenin, işyerinin ve işin gereklerinin neler olduğu İş Kanunu'nun “Toplu İşçi Çıkarma” başlıklı 29. maddesinde, “ekonomik, teknolojik, yapısal ve benzeri” şeklinde sayılmıştır. İş güvencesinin kapsamına giren iş ilişkilerinde fesih hakkının geçerli olarak kullanılabilmesi için feshin ekonomik, teknolojik ya da yapısal gerekçelere dayandırılması gerekmektedir.³

İşbu gerekçelere dayandırılması gerekmele birlikte feshin son çare (Ultima Ratio) ilkesine de uyularak yapılması şarttır. Son çare ilkesi, mevzuatımızda yer almamakla birlikte doktrinde önemli bir yer edinmiş olup Yargıtay tarafından da düzenli olarak uygulanmaktadır. İş güvencesinin özünde, iş ilişkisinin korunması ile feshin ancak son çare olarak başvurulması vardır.⁴ Başka bir söyleşiyle, işverenin işletmesel karara dayandırarak işçinin iş akdini feshettiği hâllerde feshin geçerli sayılması için son çare ilkesine riayet edilmesi gerekmektedir.

2. İşletmesel Karara Bağlı Feshin Yargısal Denetimi

İşletmesel kararlar genel anlamda yargı denetiminin dışında kalır. İşveren kendi zararına, ekonomik açıdan mantıksız veya yetersiz kararlar almış olsa dahi hâkim işverenin yerine geçerek karar alamaz veyahut bu kararı denetleyemez. Anlamsız veya mantıksız olsa bile işveren işlet-

mesel kararını uygulama konusunda serbesttir. Yargı, işverenin kararının yerine geçemez ve işletmesel özgürlüğü kısıtlayan hüküm tesis edemez.

İş sözleşmesinin feshine yol açan işletmesel kararın yargı denetimine tabi olmaması, hatalı olarak alınan işletme kararları açısından da söz konusudur. Bir başka anlatımla, yargıç, işletmesel kararı denetleyemeyeceğinden onun hatalı olup olmadığını da denetleyemeyecek dolayısıyla işletme kararının hatalı olduğu gerekçesi ile feshin geçersizliğine karar veremeyecektir.⁵

Yargı denetimi, işletme yönetiminin nasıl daha iyi ve daha doğru olacağını belirlemek haline dönüşmez.⁶ Ekonomik kararlarının başarılı veya başarısızlıkla sonuçlanma riski yalnızca işverene aittir. Dolayısıyla karar alma yetkisi ile kararının yerindeliliğinin sonuçları ve sorumluluğu tamamen işvereni ilgilendirir.⁷

İşveren tarafından alınan işletmesel kararların sebepleri ve gerekçeleri genellikle denetim dışında kalsa da bu kararların dürüst ve tutarlı olup olmadığı yani muvazaalı olup olmadığı, denetime tabidir. Bu kapsamda işletme gerekleri ile iş sözleşmesinin feshi de denetime tabidir. Sebep ve amaçların yerindeliliği tartışılmazsa da gerçeğe, hukuka ve dürüstlük kuralına uygun bir fesih olup olmadığı denetlenebilecektir.⁸ Bir başka deyişle mantıksız bir işletmesel karara dayanarak alınan fesih kararı, tutarlı bir biçimde uygulanıyorsa yargı denetimine tabi tutulamayacaktır.

İşletmesel karara dayalı fesihlerde hâkim, fesih nedeninin uygunluğunu denetleyemez ancak fesih nedeninin doğru, keyfi olup olmadığını ve objektif bir temele dayanıp dayanmadığını kontrol edebilir. Başka bir deyişle, bu karar sadece gerçek ve ciddi bir nedenin varlığı noktasında yargısal denetime tabidir. İşverenin fesih için dayandığı nedenin varlığını ispat etmesi, bu nedenin geçerli olduğu anlamına gelmez. Çünkü feshin muhakkak bu nedene dayandığı ispat edilemez. Bu nedenle

³ Sarper SÜZEK, *İş Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul 2022, s.618

⁴ SÜZEK, *a.g.e.*, s.624

⁵ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 15.01.2025 tarih ve E.2014/29947 sayılı kararı

⁶ Mustafa Kemal ALP, *İşletme Gerekleri, Ekonomik Kriz Koşullarında Feshe Karşı Koruma Çalışma Hukuku I. Sempozyum-2009*, s.95

⁷ Mustafa KILIÇOĞLU, Kemal ŞENOCAK, *İş Güvencesi Hukuku*, 2007, s.278

⁸ ALP, *a.g.e.*, s.96

yargıç feshin geçerli olup olmadığını bu denetim ölçütlerine dayanarak tespit etmelidir.⁹

3. Denetimde Esas Alınacak Unsurlar

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin istikrar kazanmış uygulamalarına göre feshin, işletme, işyeri ve işin gereklilikleri nedeniyle yapıldığı iddiasıyla karşılaşıldığında, öncelikle işverenin işletmesel kararı araştırılmalıdır. Bu bağlamda, iş görme edimini engelleyen veya istihdamı etkileyen durumlar incelenmeli, işletmesel kararın iş görme ediminde ifayı ne şekilde engellediği anlaşılmalı çalışılmalıdır. Ayrıca, işletmesel kararın istihdam fazlalığına yol açıp açmadığı, işverenin bu kararı tutarlı bir şekilde uygulayıp uygulamadığı, işverenin keyfi davranış sergileyip sergilemediği ve işletmesel karar sonucunda feshin kaçınılmaz olup olmadığı açıklığa kavuşturulmalıdır.

3.1. Ölçülülük Denetimi

İşletme, işyeri ve iş gereğinin kaçınılmaz olup olmadığının denetiminin dayanağı ölçülülük ilkesidir. Türk hukukunda da kabul edildiği üzere, ölçülülük ilkesi, üç alt ilkeye ayrılabilir¹⁰.

Bunlar: elverişlilik, gereklilik ve oranlılık ilkeleridir. Buna göre, ölçülülük ilkesi uyarınca uygulanacak tedbir ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmalı, bir başka anlatımla tedbir uygun olmalı, ulaşılmak istenen amaç açısından gerekli olmalı ve uygulanacak tedbirin sonucu olan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç, ölçüsüz bir oran içerisinde bulunmamalıdır¹¹.

Ölçülülük ilkesi ve bu kapsamda alt ilkelerinin iş güvencesinde özellikle işletmenin, işyerinin ve işin gerekleri nedeni ile iş sözleşmesinin feshinin yargısal denetiminde uygulanmasına gelince, öncelikle önlem olarak düşünülen iş sözleşmesinin feshinin, fesihle takip edilen amaca uygun olması gerekir. Feshe oranla daha hafif olan bir önlem,

işverenin takip ettiği amaca ulaşmasına fesih gibi elverişli ise, fesihle kaçınılması gerekir. İşverenin fesih dışında hangi alternatif önlemlere başvurabileceğinin ve hangi araçların feshe alternatif olamayacağını öncelikle belirlenmesi gerekir.

Ölçülülük denetimi içinde, feshin son çare olması ilkesi, işletme gereklerinden kaynaklanan geçerli fesih nedenlerinin mevcudiyeti halinde göz önünde bulundurulması gereken en önemli ilkedir.¹² Feshin son çare olması ilkesi, fesihle önce dürüstlük kuralına göre denenebilecek tüm alternatiflerin işverence denemesi anlamını taşımaktadır.

3.2. Tutarlılık Denetimi

Tutarlılık denetimi, işletmesel kararın samimi ve gerçek şekilde uygulanıp uygulanmadığına yönelik bir denetim olup işletmesel kararı serbestçe belirleyen işveren, istihdam fazlası doğuran bu tedbiri sürekli ve kalıcı bir şekilde hayata geçirmelidir. Feshe ilişkin karar mantıksız olsa dahi tutarlı şekilde uygulanıyor ise yapılan feshin geçerli olduğu kabul edilir.¹³

Tutarlılık ilkesine ilişkin Yargıtay kararlarında, "Ancak işveren yeniden yapılanma tedbirini ciddi ve kalıcı biçimde uyguladığını, tutarlılık denetimi kapsamında ispatlamalıdır... Yargı denetimi sırasında işveren işletmesel kararın amacını açıklayarak feshin neden gerekli olduğunu ispatlamak zorunda olacağı için işçi tarafından kötü niyet olarak ileri sürülen olgular çoğu kez tutarlılık denetiminin konusu olacaktır."¹⁴ ifadelerine yer verilmiştir.

3.3. Keyfilik Denetimi

Keyfilik denetimi, alınan işletmesel kararın hakkın kötüye kullanılması yasağı bakımından denetlenmesini ifade etmektedir. Yargıtay'ın istikrar kazanan uygulamalarında keyfilik denetiminde kararın objektif iyi niyet kurallarına uygun olarak alınıp alınmadığına bakılması gerektiği belirtilmektedir.

9 Hamdi MOLLAMAHMUTOĞLU, Muhittin ASTARLI, Ulaş BAYSAL, İş Hukuku, Lykeion Yayınları, Ekim 2022, s.1023.

10 Kemal GÖZLER, İdare Hukuku, C. I, Bursa 2003, s.5110

11 KILIÇOĞLU, ŞENOCAK, a.g.e., s.188

12 KILIÇOĞLU, ŞENOCAK, a.g.e., s.204

13 Murat ENGİN, İş Sözleşmesinin İşletme Gerekleri ile Feshi, İstanbul 2003 s.64.; Bektaş KAR, İşletme, İşyeri ve İşin Gereklilerinden Kaynaklanan Nedenlere Dayalı Fesihlerde Yargısal Denetim, Çalışma ve Toplum Dergisi, 2008/2, s.118.

14 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 15.10.2007 tarih ve E.2007/16151 sayılı kararı

SONUÇ

İşçinin iş sözleşmesinin, işletmenin, işyerinin ve işin gereklilikleri sebebiyle feshi durumunda, fesih, İş Kanunu'nun 18. maddesi çerçevesinde, tutarlılık, keyfilik ve ölçülülük denetimlerine tabi tutulmalıdır. Bu denetim süreci sonucunda, işverenin işletme ihtiyaçları doğrultusunda işten çıkarma kararını tutarlı bir şekilde uygulayıp uygulamadığı, keyfi davranış sergileyip sergilemediği, feshin kaçınılmaz olup olmadığı, işten çıkarma kararına başvurmanın bir zorunluluk olup olmadığı ve nihayetinde işverenin işletmesel kararının geçerli bir nedene dayanıp dayanmadığı ortaya çıkacaktır.

TEYİTLİ ÇEK

Dila GÜNEŞ

Avukat

ÖZET

Teyitli çek ne 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ne de 5941 sayılı Çek Kanunu kapsamında düzenlenmiş olup uygulamada çekte duyulan güvenin artırılması ve çek kullanımının yaygınlaştırılması amacıyla gündeme gelmiş bir kavramdır.

Teyitli çekin kapsamı, ilgili mevzuat çerçevesinde düzenlenmemiş olması nedeniyle, çek hukukunun belli bazı prensiplerinin incelenmesiyle belirlenebilir olmaktadır. Bu bakımdan teyitli çekte ilişkin olarak özellikle çekte muhatabın kambiyo ilişkisine dahil olmaması gerekliliği ve kabul yasağına ilişkin çekinceler gündeme gelmekte, teyitli çek kavramının anlaşılabilirliği adına teyidin şekli ve sonuçları bakımından da değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Muhatap bankanın çekte düştüğü teyit şerhi gereği, çekin belirli şartları sağlar şekilde ibraz edilmesi hâlinde, banka istisnai bazı durumlar haricinde ödeme yapmaktan kaçınmayacak; çekte düşülen şerh karşılığın bulunmaması durumunda dahi bankanın ödeme yapma gerekliliğini doğuracaktır. Bu durumda düzenlenen aleyhine karşılıksız çek nedeniyle cezai yaptırım uygulanmaması gibi sonuçlar da gündeme gelmektedir.

Anahtar Kelimeler: Teyitli Çek, Bloke Çek, Çek Hukuku.

GİRİŞ

Çek hukuku bakımından uygulamada olan çekte kabul yasağı ve sair benzer bazı uygulamalar doğrultusunda muhatabın kambiyo ilişkisine dahil olması engellenmekte, bu durum ise çekin güvenilirliği konusunda çekincelerin doğmasına sebep olmaktadır.

Uygulamada, kişilerin çeki düzenleyen kişi ile çekin karşılığının bulunduğuna güven duyması ve bu sayede çekin ticari hayattaki kullanımının artması için, muhatap bankanın çekin karşılığı olduğunu beyan etmesine yönelik bir ihtiyaç doğmuştur. Bu ihtiyacın karşılığı olarak, teyitli çek adını verdiğimiz, çekin muhatap tarafından teyit edilmesi yöntemi doğmuştur.

Bu çalışmada genel olarak teyitli çek kavramından ve teyitli çekin unsurlarından bahsedilerek bilhassa çekin teyit edilme şekli, teyit kapsamında yapılması gerekenler ve teyidin kimler tarafından talep edilebileceği gibi hususlar açıklanmaktadır. Devamında, teyitli çekin doğurduğu sonuçlar, çekte teyit

şerhi işleyen bankanın yükümlülükleri ve üçüncü kişilerin durumu, farklı ihtimaller değerlendirilerek ele alınmaktadır.

I. ÇEKİN UNSURLARI

Çekin şekli unsurları 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK") madde 780 kapsamında sayılarak, bu unsurları bulundurmayan bir senedin çek olarak nitelendirilemeyeceği düzenlenmiştir. Çek Kanunu ("ÇekK") madde 2/7 uyarınca da çek defterinin her bir yaprağında bulunması gereken unsurlar sayılmıştır. Ne TTK ne de ÇekK kapsamında, çek üzerine düşülebilecek teyit şerhine ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır.

Çek üzerine, yukarıdaki maddelerde yer alan zorunlu içeriğin dışında, bazı ihtiyari kayıtların konması da mümkündür. Bu ihtiyari kayıtların bazıları TTK kapsamında düzenlenmekte, bazıları ise mevzuat hükümleri kapsamında düzenlenmemekle birlikte ihtiyaçlar doğrultusunda uygulamada gündeme gelmektedir.¹ Ne var ki TTK'nın çek üzerine konulabilecek ihtiyari kayıtlara ilişkin hükümlerinde de çekte yer alan bedelin karşılığının bulunduğu muhatap banka tarafından teyit edilmesine ilişkin kayıtlara yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır.

¹ Arslan KAYA, Hüseyin ÜLGEN, Mehmet HELVACI, N. Füsün NOMER ERTAN, Kıymetli Evrak Hukuku, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2021, s.299.

Çek üzerinde bulunması gereken kayıtlar ile ihtiyari olarak bulunabilecek kayıtlar dışında, çek üzerine konması yasak olan kayıtlar da TTK kapsamında düzenlenmiştir. Çek üzerine, çekin geçerliliğini etkilemese de konması yasak olan ve yalnızca yazılmamış sayılacak olan kabul kaydı, muhatabın aval beyanı, vade kaydı, faiz kaydı ve düzenleyenin sorumsuzluk kaydı gibi kayıtlar ile çeki geçersiz hâle getiren çek kapsamında lehtar ödeme yapılmasını şarta bağlayan kayıtlara ilişkin düzenlemelerde de teyitli çek kavramını açıklayan bir unsura rastlanmamaktadır.

II. TEYİTLİ ÇEKİN UNSURLARI

TTK ve Çek kapsamında açıkça düzenlenmemekle birlikte, çeşitli hukuki düzenlemelerden de dayanak alan² teyitli çek esasen uygulamada çeki güvenin artırılması ve çek kullanımının yaygınlaştırılması noktasında bir çözüm olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirtmek gerekir ki teyitli çek uygulamada ve doktrinde aynı zamanda bloke çek olarak da geçmektedir.

A. Teyidin Şekli

Çekin teyidi, çekin ön veya arka yüzü üzerine muhatap banka tarafından³ konulan “karşılığı bloke-
dir”, “teyitli çektir”, “karşılığı teyit edilmiştir”, “hamil emrine amadedir”, “işbu çekin muhteviyatı olan yalnız ...-TL hesapta bloke edilmiştir” gibi ifadelerden oluşan bir şerh ile sağlanmaktadır.⁴ Bu şerhin yalnızca çekin karşılığının bulunduğu yönünde bir beyan olması hâlinde ise teyitli çekten söz edilemeyecek, bu tip şerhler vize olarak kabul görecektir.⁵ Teyidin şekli

bakımından ayrıca banka yetkililerinin imzasının bulunması gerekmektedir.⁶ Teyit tarihinin çek üzerine yazılmasının gerekli olup olmadığı konusunda ise doktrinde görüş birliği sağlanamamıştır.⁷

B. Bloke İşlemi

Bir çekin teyitli hâle getirilmiş olması durumunda, çek hesabında çek bedelinin karşılığı tutarında bloke uygulanmasının ve bloke edilen çek bedelinin farklı bir hesaba alınmasının gerekip gerekmediği tartışmalı bir konudur.⁸

Bir görüşe göre çekin teyidiyle birlikte, çek bedeli çek hesabında bloke edilmeli ve başka bir hesaba alınmalıdır.⁹ Ancak belirtmek gerekir ki bu görüşü savunan yazarlar, çek hesabında çek tutarında bloke işlemi uygulandıktan sonra, bloke edilen bu tutarın farklı bir hesaba alınması gerekliliğini, bir zorunluluk olarak değerlendirmekten ziyade üçüncü kişilerin haciz ve sair taleplerine karşı sağlayacağı faydalara bağlamaktadır.¹⁰ Bunun doktrindeki benzer bir yansıması olarak, teyidin amacının, çek bedelinin hamil emrine hazır bulundurulması olduğu; bu amacın sorunsuz şekilde sağlanmasının ise çek bedelinin çek hesabından çıkarılarak, lehtar adına bir hesaba geçirilmesiyle mümkün olabileceği ifade edilmektedir.¹¹ Zira bu sayede ibraz süresinin sonuna kadar ilgili tutar hamilin emrine hazır olarak bekletilebilecektir.

Bunun aksini savunan görüş ise, çek hesabında bloke işlemi yapılmasının mümkün olduğunu kabul etmekle birlikte çek hesabında herhangi bir bloke işlemi olmaksızın, yalnızca çek üzerine bloke

² Bu konuda daha detaylı okuma için, teyidin çek değil borçlar hukuku taahhüdü olarak kabul edilebileceği yönünde bkz.: Reha PORPY, Ünal TEKİNALP, Kıymetli Evrak Hukuku Esasları, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019, s.338. Çekin teyidi kapsamında muhatap bankanın hamile karşı borçlar hukuku taahhüdünde bulunduğu yönündeki görüşü ile bu taahhüdün içeriğinin bir garanti taahhüdü olup olmadığına ilişkin değerlendirmeler için bkz.: Abuzer KENDİGELEN, Çek Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, s.471-472.

³ PORPY, TEKİNALP, a.g.e., s.338.

⁴ Fırat ÖZTAN, Kıymetli Evrak Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 1997, s.1132; KENDİGELEN, a.g.e., s.464; KAYA (ÜLGEN, HELVACI, NOMER ERTAN), a.g.e., s.323; Ramazan DURGUT, “Çekte Kabul Yasağı ve Çekin Teyidi”, İstanbul Barosu Dergisi, 2006, s.995.

⁵ POROY, TEKİNALP, a.g.e., s.339; KENDİGELEN, a.g.e., s.464; Durgut, a.g.m., s.995.

⁶ ÖZTAN, a.g.e., s. 1133; POROY/TEKİNALP, a.g.e., s. 338; KENDİGELEN, a.g.e., s. 464; KAYA (ÜLGEN, HELVACI, NOMER ERTAN), a.g.e., s.323; DURGUT, a.g.m., s.995.

⁷ Çekteki teyit kaydının tarih de içermesi gerektiği yönünde bkz.: POROY, TEKİNALP, a.g.e., s.338; KENDİGELEN, a.g.e., s.464; KAYA (ÜLGEN, HELVACI, NOMER ERTAN), a.g.e., s.323. Aksi görüş için bkz.: ÖZTAN, a.g.e., s.1133.

⁸ Gönen ERİŞ, Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine Göre Kıymetli Evrak, Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016, s.1043.

⁹ Ali BOZER, Celal GÖLE, Kıymetli Evrak Hukuku, Güncellenmiş ve Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 2015, s.238.

¹⁰ ÖZTAN, a.g.e., s. 1135.

kaydının konulmasını, çekin teyit edilmiş olması için yeterli kabul etmektedir.11 Yargıtay uygulamasında da bir çekin banka tarafından teyit edilmesi hâlinde, çek karşılığının hesapta bloke edildiğinin kural olarak kabul edileceği ancak hesapta bloke işleminin yapılmamasının, teyidin geçerliliğini etkilemeyeceği kabul edilmektedir.12

Doktrinde yer alan bu tartışmanın dışında, bloke işleminin Türk hukukunda geçerli bir işlem olup olmadığı da değerlendirilmektedir. Bu kapsamda çek hesabında yapılan bloke işleminin üçüncü kişilere karşı ileri sürülemeyeceği belirtilerek bloke edilen bedelin başka bir hesaba aktarılmasının muvazaa teşkil edebileceği de savunulmaktadır.15

C. Teyit Talebi

Teyit talebinin kim tarafından ve ne zaman ileri sürülebileceği konusunda da doktrinde farklı görüşler mevcuttur.

Bir görüşe göre çekin teyit edilmesi yalnızca düzenleyen tarafından talep edilebilir. Zira çekin ödenmesi anına kadar, çek hesabında tasarruf yetkisini haiz olan kişi düzenleyendir ve bu nedenle çek hesabındaki tutarın bloke edilmesi suretiyle, bu tutar üzerinde tasarruf edebilecek kişi de ancak düzenleyen olabilir.14 Fakat çeki düzenleyen kişinin, çek üzerine koyacağı bir kayıtla karşılığı devrettiği ve dolayısıyla tasarruf yetkisinin hamile geçtiği hâllerde, hamilin çekin teyidini talep etmesinin mümkün olacağı da ifade edilmektedir.15

Karşit görüş ise, çekin teyidinin hem düzenleyen hem de hamil tarafından talep edilebileceğini belirtirken teyidi talep eden kişiye göre bankanın sorumluluğunu oluşturan hukuki

temellerde ayırım yapmakta16 ve çekte ibraz süresinin kısa olması nedeniyle uygulamada hamil tarafından teyit talep edilmesinin çok olası olmadığını da ifade etmektedir.17

Özetle, doktrinde düzenleyenin çekin teyidini talep edebileceği konusunda görüş birliği mevcuttur. Hamilin çekin teyidini talep edip edemeyeceği konusundaki görüş ayrılığı bulunmakla birlikte Yargıtay'ın, hamilin talep yetkisini kabul ettiği kararları mevcuttur.18

III. TEYİDİN HÜKÜM VE SONUÇLARI

Teyit ile muhatap banka, çek bedelinin karşılığının çek hesabında bulunduğunu belirtmekte ve -doktrinde tartışmalı bir husus olmakla birlikte- ibraz süresi boyunca bu tutarı hamil lehine bloke ettiğini taahhüt ederek, süresi içerisinde ibraz hâlinde çekin bedelini hamile ödeyeceğini bildirmektedir.19

Bankanın taahhüdü doğrultusunda, teyit edilmiş çek karşılığı bulunmasa da banka tarafından ödeneceği için teyitli çekler kapsamında karşılıksız çekten söz edilemeyecektir.20 Bu doğrultuda muhatap banka, karşılıksız olduğu gerekçesiyle çeki ödemedi kaçınamayacağından düzenleyen aleyhine karşılıksız çek nedeniyle cezai yaptırım uygulanması gündeme gelmeyecektir.21

A. Muhatap Banka Bakımından

Bankanın teyitli çek bakımından sorumluluğu, kambiyo ilişkisine dayalı bir sorumluluk değil -çek bedelinin ödenmesi için blokaj işlemi yapılabildiği de dikkate alındığında, banka teyitli çeki düzenleyen hesabından ödeyeceğinden- borçlar

11 Çek hesabında bloke işleminin gerçekleştirilmesinin yasal bir zorunluluk olmadığı ve çek üzerindeki şerh ile bankanın sorumluluk altına girdiği yönünde bkz.: ERİŞ, a.g.e., s.1044.

12 Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 29.12.1993 tarih ve E.2232, K.8792 sayılı kararı, bkz.: ERİŞ, a.g.e., s.1049.

13 POROY, TEKİNALP; a.g.e., s. 339.

14 KENDİGELEN, a.g.e., s.465; BOZER, GÖLE, a.g.e., s.239. Teyidin sadece düzenleyen tarafından talep edilebileceğine ek olarak bu talebin çek henüz lehtara teslim edilmeden yapılması gerektiğine ilişkin olarak ayrıca bkz.: KENDİGELEN, a.g.e., s.465.

15 KENDİGELEN, a.g.e., s.466.

16 KAYA (ÜLGEN, HELVACI, NOMER ERTAN), a.g.e., s.323-342.

17 ÖZTAN, a.g.e., s.1133.

18 ÖZTAN, a.g.e., s.1133; ERİŞ, a.g.e., s.1043.

19 POROY, TEKİNALP, a.g.e., s.338; DURGUT, a.g.m., s.997-998.

20 REİSOĞLU, a.g.e., s.1134

21 KENDİGELEN, Çek Hukuku, s.467

hukuku kapsamında çekin bedelinin ödeneceğine dair bir taahhüttür.²² Dolayısıyla banka çeki kabul eden sıfatında olmaz²³, kambiyo borçlusu hâline gelmez ve bankanın teyitli çek kapsamındaki sorumluluğu çekten bağımsız bir sorumluluktur.²⁴

Muhatap banka tarafından, TTK'da öngörülen zorunlu unsurları taşımayan bir çek teyit edilmiş ise muhatap bankanın, genel hükümler kapsamında sorumlu olduğu kabul edilmekte²⁵; bu doğrultuda bir açık çekin teyit edilmesi ve bedel kısmının sonradan doldurulması hâlinde de muhatap bankanın iyi niyetli hamillere bu bedeli ödemesi gerekeceği ifade edilmektedir.²⁶

Bankanın teyitten doğan sorumluluğu çekin süresinde ibrazına bağlıdır. İbraz süresi dolduktan sonra bankanın sorumluluğu sona erer ve çekin teyit edilmiş olması ibraz süresini uzatmaz yahut çekin ibraz süresinden sonra da banka tarafından ödeneceği şeklinde yorumlanamaz.²⁷

Çekin keşide tarihinin teyitten sonradan değiştirilmesi hâlinde ve bu değişiklik banka tarafından onaylanmadığı sürece, bankanın sorumluluğu eski keşide tarihinden itibaren işleyen ibraz süresiyle sınırlı olacaktır.²⁸

Belirli bazı durumlarda muhatap bankanın süresinde ibraz edilen ve kendisi tarafından teyit edilmiş çeki ödememesi mümkün olabilmektedir. Örneğin çek için ödemedi men kararı varsa²⁹ yahut keşidecinin çekten cayması hâlinde³⁰ muhatap banka ödeme yapamayacaktır. Benzer şekilde çekin sahte veya tahrif edilmiş olması

veya ciro zincirinde kopukluk olması gibi hâllerde de teyide rağmen muhatap bankanın ödeme yükümlülüğü kalkacaktır.³¹

Muhatap bankanın ödeme yükümlülüğünü ortadan kaldıran ve yukarıda örneklenen hâllerden birinin mevcut olmamasına rağmen, muhatap bankanın teyitli bir çeki ödemedi kaçınması hâlinde, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun borçların ifa edilmemesine ilişkin 112. maddesi ile devam hükümleri uyarınca, muhatap bankanın hamile karşı sorumluluğu gündeme gelir. Bu doğrultuda hamil, muhatap bankadan çek bedelinin yanı sıra, gecikme faizi ile geç ödemedi doğan diğer zararlarının tazminini de talep edebilir.³²

Teyit beyanına rağmen çek bedelinin bloke edilmemesi yahut karşılığı olmadığı hâlinde çekin teyit edilmesi, muhatap bankanın iyi niyetli hamile karşı sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.³³ Ancak çek hamili, çek hesabında karşılık olmasına rağmen muhatap banka tarafından çekin teyit edildiğini biliyorsa, bu durumda çek hamilinin iyi niyetinden söz edilemez ve muhatap bankanın sorumluluğu ortadan kalkar.³⁴ Bu duruma örnek olarak, bir Yargıtay kararında, çek hamilinin banka çalışanlarıyla işbirliği içerisinde hareket ederek, karşılığı olmayan bir çeki teyit şerhi koydurması ve çekin ibrazında bu durumun ortaya çıkmasına istinaden bankayı ibra etmesi nedeniyle, muhatap bankadan herhangi bir talepte bulunulamayacağına hükmedilmiştir.³⁵

Çekin teyidi kapsamında, yukarıda da değinildiği üzere banka kambiyo ilişkisine girme-

22 POROY/TEKİNALP, a.g.e., s.339; KENDİGELEN, Çek Hukuku, s.471

23 ÖZTAN, a.g.e., s.1134

24 Sezai REİSOĞLU, Türk Hukukunda ve Bankacılık Uygulamasında Çek, Genişletilmiş İkinci Baskı, Ankara 1998, s. 110. Bu yönde Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 22.03.1991 tarih ve E.1901, K.2038 sayılı kararı için bkz.: ERİŞ, a.g.e., s.1050.

25 Muhatap banka tarafından teyit edilen çekin, zorunlu unsurları haiz olduğunun kabul edilmesi gerektiği yönündeki açıklamalar için bkz.: BOZER, GÖLE, a.g.e., s.240. Aksi yöndeki görüş için bkz.: REİSOĞLU, a.g.e., s.111.

26 KENDİGELEN, a.g.e., s.467.

27 REİSOĞLU, a.g.e., s.111; ÖZTAN, a.g.e., s.1134.

28 REİSOĞLU, a.g.e., s.111.

29 REİSOĞLU, a.g.e., s.112; ÖZTAN, a.g.e., s.1136

30 DURGUT, a.g.m., s.1000.

31 Bu konuda daha detaylı açıklamalar için bkz.: KENDİGELEN, a.g.e., s.468 vd.

32 Muhatap bankanın teyitli çeki ödememesi nedeniyle muhatap bankaya ve herhalde çekin ödenmemesi nedeniyle düzenlenebilecek taleplere ilişkin detaylı açıklamalar için bkz.: KENDİGELEN, a.g.e., s.469.

33 KENDİGELEN, a.g.e., s.470.

34 REİSOĞLU, a.g.e., s.1137.

35 Yargıtay 11 Hukuk Dairesi'nin 29.12.1993 tarih ve E.2232, K.8792 sayılı karar için bkz.: ERİŞ, a.g.e., s.1049.

mekte, borçlar hukuku kapsamında bir taahhütte bulunmaktadır. Dolayısıyla teyitli çeki istinaden muhatap bankaya karşı kambiyo senetlerine özgü takip yolları kullanılamayacaktır.³⁶

B. Üçüncü Kişiler Bakımından

Çek bedelinin bloke edilmesi hâlinde üçüncü kişilerin haklarının ne olacağı tartışmalı bir konudur. Bir görüşe göre çek bedelinin, bloke edilerek çek hesabından başka bir hesaba geçirilmiş olması hâlinde, ilgili bedel üzerinde ihtiyati tedbir, haciz ve rehin gibi işlemler yapılamayacağı savunulmaktadır.³⁷ Buna karşı olarak ise, bloke edilen meblağın hâlen hesap sahibine ait olduğu ve çek ibraz edilmediği sürece haciz, ihtiyati tedbir ve rehin işlemlerine konu olabileceği ile çek bedelinin başka bir hesaba geçirilmeden üçüncü kişilerin taleplerinden arı tutulması için banka lehine rehin hakkı tanınabileceği ifade edilmektedir.³⁸

SONUÇ

Sonuç olarak, doğrudan TTK ve ÇekK kapsamında düzenlenmeyen ve aynı zamanda yasaklanmayan, uygulamadaki ihtiyaçlar doğrultusunda bir borçlar hukuku taahhüdü olarak doğan teyitli çek, hamil için bir güvence teşkil etmekte ve muhatap bankayı bağlayan taahhüdü gereği süresinde ibraz edilmeme gibi hâller haricinde ödeme alma güvencesi sunmaktadır.

Teyitli çek, hakkında açık şekli düzenlemelerin bulunmaması nedeniyle doktrin ve yerleşik uygulama ile Yargıtay kararları kapsamında değerlendirme konusu olabilmekte, her ne kadar bir güvence olsa da dikkat edilmesi gereken hususlar barındırmaktadır.

³⁶ KENDİGELEN, a.g.e., s.471-472.

³⁷ KENDİGELEN, a.g.e., s.467.

³⁸ REİSOĞLU, a.g.e., s.112; ÖZTAN, a.g.e., s.1135-1136.



İSTANBUL OFİS

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



ANKARA OFİS

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



İZMİR OFİS

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



BURSA OFİS

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



DENİZLİ OFİS

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



LONDRA OFİS

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



AMSTERDAM OFİS

Singel 250 1016 AB
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.