

gündem NAZALI

www.nazaligundem.com ISSN 2602-3601 / 2022 SONBAHAR / SAYI 21

Rekabet Hukukunda Birleşme ve Devralma İşlemleri ve Azınlık Hisse Devirleri

S. 03

Haklı Nedenle Fesih Davasında, Azınlık Pay Sahibinin Anonim Ortaklıktan Çıkarılması: Pay Bedelini Ödeyecek Taraf ve Gerçek Değer Kavramı

S. 15

Veri Sorumluları Hakkında Verilen İdari Para Cezası Kararlarının Sınır Ötesi İcra Edilebilirliği

S. 57

ISSN: 2602-3601

YIL: 4 / 2022 SONBAHAR / SAYI: 21

•
SAHİBİ

NAZALI Avukatlık Ortaklığı adına

ERSİN NAZALI

•
SORUMLU MÜDÜR

ÇAĞDAŞ GÜREN

•
YAYIN YÖNETİM YERİ

Esentepe Mahallesi, Kore Şehitleri

Caddesi, No.40, İç Kapı No:6

Şişli / İSTANBUL

T:+90(212)380-0640

F:+90(212)217-1890

<http://www.nazali.av.tr>

•
Dergimiz üç ayda bir yayınlanır

•
BASKI-CİLT

Yapım Tanıtım Yayıncılık Ltd. Şti.

Gülbağ Mah. Gülbağ Cad. No:80/1

Mecidiyeköy Şişli / İSTANBUL

İÇİNDEKİLER

- 3 REKABET HUKUKUNDA BİRLEŞME VE DEVRALMA İŞLEMLERİ VE AZINLIK HİSSE DEVİRLERİ
- 11 6098 SAYILI TÜRK BORÇLAR KANUNU UYARINCA MALİKİN İHTİYAÇ SEBEBİYLE TAHLİYE İMKÂNI
- 15 HAKLI NEDENLE FESİH DAVASINDA AZINLIK PAY SAHİBİNİN ANONİM ORTAKLIKTAN ÇIKARILMASI: PAY BEDELİNİ ÖDEYECEK TARAF VE GERÇEK DEĞER KAVRAMI
- 23 7405 SAYILI SPOR KULÜPLERİ VE SPOR FEDERASYONLARI KANUNU KAPSAMINDA ALACAĞIN TEMLİKİ USUL VE ESASLARI
- 27 YURTIÇİNDEN/YURTDIŞINDAN ELDE EDİLEN TELİF KAZANCINDA İSTİSNA UYGULAMASI (GVK/KDV/VUK AÇISINDAN AYRICALIKLAR VE YÜKÜMLÜLÜKLER)
- 35 VERGİ SORUMLULARI AÇISINDAN DAVA AÇMA VE HATA DÜZELTME BAŞVURUSUNDA BULUNMA EHLİYETİ VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR
- 45 YURTDIŞI KURUMLARDAN TEMİN EDİLEN KREDİLERDE DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI VE KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI ORANI
- 49 AŞAĞI YÖNLÜ BİRLEŞME İŞLEMLERİNDE ŞİRKETİN KENDİ HİSSELERİNİ DEVRALMASI DURUMU
- 53 ÖTVYE TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYITLI TESLİMİNDE TECİL -TERKİN VE İADE EDİLECEK KDV
- 57 VERİ SORUMLULARI HAKKINDA VERİLEN İDARİ PARA CEZASI KARARLARININ SINIR ÖTESİ İCRA EDİLEBİLİRLİĞİ
- 63 İŞYERİ DEVRİNİN FESHE BAĞLI ALACAKLARA ETKİSİ

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

ÖNSÖZ

Sevgili Dostlar,

NAZALI Gündem dergimiz 21. sayısında yine birbirinden farklı ve değerli konuları içeren makaleleri ile sizlerle.

Avukat Alper Örnek tarafından son günlerde günlük hayatımızda da sıkça karşılaştığımız tahliye davalarının konut ihtiyacı boyutu Türk Borçlar Kanunu çerçevesinde ele alınmış ve söz konusu çalışma hem kiracılar hem de kiraya verenler için yol gösterici bir çalışma olmuştur.

Ofisimiz ortaklarından avukat Gözde Saruhan Berk ve Pınar Solyalı Gökalp tarafından kaleme alınan vergi sorumluları açısından dava açma ve hata düzeltme başvurusunda bulunma ehliyetine ilişkin makalede, emsal kararlar ve uygulamadan örnekler ile güncel tartışmalara ve sorunlara değinilmiştir.

Avukat Simge Kavtelek ve avukat Mine Beyazhançer tarafından ise yurtdışı kurumlardan temin edilen kredilerde damga vergisi istisnası ve kurumlar vergisi tevkifat oranı mevzuatımızda “uluslararası kurumlar” kavramı üzerinden değerlendirilmiş ve mükelleflerin hak kaybını engelleyebilecek mekanizmalara yer verilmiştir.

Keyifli okumalar dileriz.

NAZALI GÜNDEM

BİZDEN HABERLER

◇ **NAZALI TAX & LEGAL SERVICES OLARAK L2G VENTURES'İ TEMSİL ETTİK.**

Figopara'nın 50M USD şirket değerlemesi üzerinden almış olduğu ve toplamda 11M USD'ye ulaşan, L2G Ventures'ın lider yatırımcı olarak dâhil olduğu ve kendisini aralarında IFC - International Finance Corporation, ScaleX Ventures, Eczacıbaşı Momentum CVC, Finberg, JIMCO (Jameel Investment Management Co.), Türkiye Kalkınma Fonu, Ak Portföy, Maxis, LOGO Yazılım, TechOne Venture Capital gibi yerel ve dünya çapında itibarlı yatırımcıların takip ettiği yatırım turunda, NAZALI Tax & Legal Services olarak L2G Ventures'ı temsil etmekten gurur duyduk.

Bu süreçte NAZALI Tax & Legal Services ekiplerini yöneten Şirketler Hukuku ve M&A departmanı ortaklarımız Ayşe Ülkü Yalaz, Nilay Göker Duran ve yine kendilerine projede destek olan ekip arkadaşları yönetici avukat Tugce Gelir ve avukat Burak Emre Çetin'e katkıları ve emekleri için teşekkür ederiz.

◇ **NAZALI İSTANBUL OFİSİMİZİN AÇILIŞINI KUTLADIK.**

NAZALI Ailesi olarak taşınmamızı 28 Eylül tarihinde gerçekleştirdiğimiz kokteyl ile kutladık. Bu vesile ile NAZALI Ailesi olarak dostlarımız ile bir araya gelme fırsatı yakaladık.

◇ **NAZALI AİLESİ OLARAK ANTALYA'DA ŞİRKET ETKİNLİĞİ GERÇEKLEŞTİRDİK.**

NAZALI Ailesi olarak Türkiye ofis çalışanlarımız ile Antalya'da bir araya geldik. Genel ofis toplantılarını da içeren şirket etkinliğimizi keyif ve eğlence dolu anılar ile tamamladık.

REKABET HUKUKUNDA BİRLEŞME VE DEVRALMA İŞLEMLERİ VE AZINLIK HİSSE DEVİRLERİ

Ahmet ÖNDER
Avukat

Buse GÜLER
Stj. Avukat

ÖZET

Rekabet Hukuku kapsamında birleşme ve devralma sayılan hâllerin neler olduğu ve hukuki geçerlilik kazanabilmesi için Rekabet Kurulu'ndan izin alınması gereken birleşme veya devralmalar ile bunların Rekabet Kurulu'na bildirilmesi usul ve esasları, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 7. maddesi çerçevesinde 2010/4 sayılı Rekabet Kurulu'ndan İzin Alınması Gereken Birleşme ve Devralmalar Hakkında Tebliğ ile düzenlenmiştir. Birleşme ve devralmalar, bazı hâllerde pazardaki rekabetin ve dolayısıyla tüketici refahının önemli ölçüde azaltılması sonucunu doğurabildiğinden ilgili pazarda oluşan özgün ve dışlayıcı pazar gücünün pazardaki rekabet üzerindeki olumsuz etkilerini önleme ve rekabetin bozulduğu pazar yapılarının önüne geçmek amacıyla kontrol edilmektedir. Yakın zamanda gerek uygulamada fark edilen eksiklikler gerekse güncel rekabet hukuku yaklaşımları dikkate alınarak yoğunlaşmaların kontrolüne ilişkin mevzuatın gözden geçirilmesine yönelik olarak Kanun, 2010/4 sayılı Tebliğ, Yatay Kılavuz ve Yatay Olmayan Kılavuz kapsamında düzenlemeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Birleşme, Devralma, Kontrol, Azınlık, Veto, Hisse, Rekabet Hukuku, Rekabet Kurumu.

GİRİŞ

Pazarda faaliyet gösteren firmaların birleşme ve devralma işlemleri; ürünlerin daha ucuza sunulması, yeni ürünlerin geliştirilmesi, kalitenin artırılması gibi faydaları sağlamakla birlikte firmaların ölçek ekonomilerini gerçekleştirmeleri ile uluslararası alanda daha rekabetçi olmalarını sağlamakta, ekonomik gücün yoğunlaşmasına yol açarak ekonomik büyümeyi hızlandırabilmektedir. Bununla birlikte, bu işlemler pazar gücü yaratılmasına veya mevcut pazar gününün arttırılmasına yol açarak, ilgili pazarda birleşme/devralmaya konu olan iki veya daha fazla teşebbüsün, örtülü bir işbirliği içerisinde bulunarak, fiyat-çıkıtı gibi parametreleri, söz konusu pazarda tek başına hâkim (tekel) konumdaki bir firma veya kartel varlığına işaret eden düzeylere çekebilmekte, birleşen firma, rakiplerin işbirliği doğurucu yanıtlarına ihtiyaç duymaksızın, kendi davranışları aracılığıyla kârlı bir şekilde, fiyatları arttırabilmekte ve kaliteyi, seçenekleri veya yeniliği azaltarak

pazardaki rekabetin ve dolayısıyla tüketici refahının önemli ölçüde azaltılması sonucunu doğurabilmektedir.

Bu kapsamda, birleşme ve devralmalar, ilgili pazarda oluşan özgün ve dışlayıcı pazar gücünün pazardaki rekabet üzerindeki olumsuz etkilerini önleme ve rekabetin bozulduğu pazar yapılarının önüne geçmek amacıyla denetlenmekte, kontrol edilmektedir. Bu çalışmada, öncelikle Türkiye'deki Rekabet Kuralları uyarınca hangi hâllerin birleşme ve devralma olarak kabul edildiğine ve hangi birleşme ve devralma işlemlerinin izne tabi olduğuna genel hatlarıyla değinilecek, akabinde birleşme/devralmalarda kontrol kavramı ve azınlık devirlerinde kontrol değişikliği ele alınacaktır.

1. 4054 SAYILI KANUN'DA BİRLEŞME VE DEVRALMALARIN KONTROLÜ

4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ("4054 sayılı Kanun")'un 7. maddesi uyarınca, bir ya da birden fazla teşebbüsün başta hâkim durum yaratılması ya da mevcut bir hâkim durumun güçlendirilmesi olmak üzere ülkenin bütünü yahut bir kısmında herhangi

bir mal veya hizmet piyasasındaki etkin rekabetin önemli ölçüde azaltılması sonucunu doğuracak şekilde birleşmeleri veya herhangi bir teşebbüsün ya da kişinin diğer bir teşebbüsün mal varlığını yahut ortaklık paylarının tümünü veya bir kısmını ya da kendisine yönetimde hak sahibi olma yetkisi veren araçları, miras yoluyla iktisap durumu hariç olmak üzere, devralması yasaklanmıştır. Birleşme ve devralmaların hukuki geçerlilik kazanabilmesi için Rekabet Kurulu ("Kurul")'na bildirilerek izin alınması gerekmektedir.

Birleşme/devralma sayılan hâllerin neler olduğu ve hukuki geçerlilik kazanabilmesi için Kurul'dan izin alınması gereken birleşme veya devralmalar ile bunların Kurul'a bildirilmesi usul ve esasları, 4054 sayılı Kanun'un 7. maddesi çerçevesinde 2010/4 sayılı Rekabet Kurulu'ndan İzin Alınması Gereken Birleşme ve Devralmalar Hakkında Tebliğ ("Tebliğ") ile düzenlenmiştir. Bu kapsamda 2013 yılında Yatay Birleşme ve Devralmaların Değerlendirilmesi Hakkında Kılavuz ("Yatay Kılavuz") ile Yatay Olmayan Birleşme ve Devralmaların Değerlendirilmesi Hakkında Kılavuz ("Yatay Olmayan Kılavuz") yayımlanmıştır. Mevzuata göre, bir birleşme/devralmanın Kanun'un 7. maddesi kapsamında bir işlem olması için kalıcı kontrol değişikliğinin meydana gelmesi gerekmektedir. Bu şekilde birleşme/devralma sayılan bir işlem, işlem taraflarının Türkiye ciroları toplamı, işlem taraflarından en az ikisinin Türkiye ciroları ayrı ayrı, devralma işlemlerinde devre konu varlık ya da faaliyetin, birleşme işlemlerinde ise işlem taraflarından en az birinin Türkiye cirosunun ya da diğer işlem taraflarından en az birinin dünya cirosunun 2010/4 sayılı Tebliğ'in 7. maddesinde belirlenen ciro sınırlarını aşması hâlinde işlemin hukuki geçerlilik kazanabilmesi Kurul'dan izne tabidir.

Kurum'un gerek uygulamada fark edilen eksiklikler gerekse güncel rekabet hukuku yaklaşımları dikkate alınarak yoğunlaşmaların kontrolüne ilişkin mevzuatın gözden geçirilmesine yönelik olarak yakın zamanda 4054 sayılı Kanun ve 2010/4 sayılı Tebliğ'de düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler özetle şunlardır:

i. Etkin rekabetin önemli ölçüde azaltılması testinin mevzuata eklenmesi

7246 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ("7246 sayılı Kanun")'un 24.06.2020 tarih ve 31165 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmesiyle birlikte, 4054 sayılı Kanun'un 7. maddesindeki "*Bir ya da birden fazla teşebbüsün hâkim durum yaratmaya veya hâkim durumlarını daha da güçlendirmeye yönelik olarak, ülkenin bütünü yahut bir kısmında herhangi bir mal veya hizmet piyasasındaki rekabetin önemli ölçüde azaltılması sonucunu doğuracak şekilde birleşmeleri*" ifadesi "*Bir ya da birden fazla teşebbüsün başta hâkim durum yaratılması ya da mevcut bir hâkim durumun güçlendirilmesi olmak üzere ülkenin bütünü yahut bir kısmında herhangi bir mal veya hizmet piyasasındaki etkin rekabetin önemli ölçüde azaltılması sonucunu doğuracak şekilde birleşmeleri*" şeklinde değiştirilerek Kurul'un eski uygulamasındaki hâkim durum testi yerine etkin rekabetin önemli ölçüde engellenip engellenmediğinin analiz edildiği SIEC testi uygulamasına geçilmiştir. 2010/4 sayılı Tebliğ'in 13. maddesinin 2. bendi de aynı doğrultuda değiştirilmiştir. Bu düzenleme ile hâkim durum kavramına ilişkin uygulamanın devamlılığını sağlarken, değerlendirme tüm anti-rekabetçi etkileri kavraması için genişletilmiştir. Böylelikle, Rekabet Kurulu hâkim durumun ortaya çıkmadığı ancak pazarda ortaya çıkan iktisadi sonuçların anti-rekabetçi olduğu vakalarda yasaklama kararı alabilecektir. Bu durum eski uygulamaya kıyasla daha fazla sayıda işlemin yasaklama ile karşı karşıya kalmasına neden olabilecektir. Aynı doğrultuda, "*Başta hâkim durum yaratılması ya da mevcut bir hâkim durumun güçlendirilmesi olmak üzere ülkenin bütününde yahut bir kısmında etkin rekabetin önemli ölçüde azaltılması sonucunu doğuran birleşme veya devralmalara izin verilmaz.*" şeklinde değiştirilmiştir.

ii. Kurul'undan İzin Alınması Gereken Birleşme ve Devralmalar Hakkında Tebliğ'de Yapılan Değişiklikler

Rekabet Kurulu'ndan İzin Alınması Gereken Birleşme ve Devralmalar Hakkında Tebliğ ("Tebliğ")'de Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ ("2022/2 sayılı Tebliğ") 04.03.2022 tarih

ve 31768 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yapılan değişiklikle yoğunlaşmaların kontrolüne ilişkin mevzuatın gözden geçirilmesine yönelik olarak yapılan düzenlemeler özetle şunlardır:

- **Ciro eşikleri güncellenmiştir:** Tebliğ’in 7. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan 100.000.000-TL’lik sınır 750.000.000-TL olarak, 30.000.000-TL’lik sınır 250.000.000-TL olarak; (b) bendinde yer alan 30.000.000 TL’lik sınır 250.000.000 TL olarak ve 500.000.000-TL’lik sınır 3.000.000.000-TL olarak güncellenmiştir.
- **Teknoloji Teşebbüsleri tanımı Tebliğ’e eklenmiş ve bu teşebbüslere yönelik farklı bir bildirim eşiği ihdas edilmiştir:** Tebliğ’in Tanımlar başlıklı 4. maddesine “*Teknoloji teşebbüsleri: Dijital platformlar, yazılım ve oyun yazılımı, finansal teknolojiler, biyoteknoloji, farmakoloji, tarım kimyasalları ve sağlık teknolojileri alanlarında faaliyet gösteren teşebbüsleri veya bunlara ilişkin varlıkları, ifade eder.*” bendi eklenmiş ve bu nitelikteki teşebbüslerin devre konu taraf olduğu işlemler bakımından ilave bir bildirim yükümlülüğü getirilmiştir. Bunun yanında, aynı Tebliğ’in İzne Tabi Birleşme ve Devralmalar başlıklı 7. maddesinde teknoloji şirketlerinin devralınmasına ilişkin işlemlerde Tebliğ ile belirlenen ciro eşiklerinin aranmayacağı düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile asıl dijital pazarlarda önemli pazar gücüne sahip teşebbüsler tarafından gerçekleştirilen işlemler ile yeni kurulan veya gelişmekte olan girişimlerin (startup) devralınması şeklindeki işlemlerin bildirim yükümlülüğüne ve dolayısıyla rekabet otoritelerinin incelemesine tabi olamamasının önüne geçilmek istenmiştir.
- **Birleşme ve Devralma Bildirim Formu güncellenmiştir:** Tebliğ’in 10. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “elden veya posta ile” ibaresinden sonra gelmek

üzere “yahut e-Devlet üzerinden” ibaresi eklenerek, bildirim formu elektronik formata dönüştürülmek üzere yeniden düzenlenmiştir. Bununla birlikte, bildirim formunda formda talep edilen bilgiler, işleme ilişkin bilgiler, taraflara ilişkin bilgiler, pazara ilişkin bilgiler ve ortak girişimler başlıkları altında tasnif edilerek istenen bazı bilgiler detaylandırılmıştır.

2. REKABET HUKUKUNDA KONTROL KAVRAMI VE AZINLIK DEVİRLERİNDE KONTROL DEĞİŞİKLİĞİ

Tebliğ’in 5. maddesinin 1. bendi uyarınca, bir işlemin 4054 sayılı Kanun’un 7. maddesi kapsamında birleşme ve devralma sayılabilmesi için kontrolde kalıcı değişiklik meydana gelmesi gerekmektedir. Buna göre, kontrolde kalıcı değişiklik meydana getirecek şekilde iki ya da daha fazla teşebbüsün birleşmesi ya da bir veya daha fazla teşebbüsün tamamının ya da bir kısmının doğrudan veya dolaylı kontrolünün, hisse ya da mal varlığının satın alınmasıyla, sözleşmeyle veya diğer bir yolla bir ya da daha fazla teşebbüs veya hâlihazırda en az bir teşebbüsü kontrol eden bir ya da daha fazla kişi tarafından devralınması, Kanun’un 7. maddesi kapsamında birleşme veya devralma işlemi sayılmaktadır.

2.1. Rekabet Hukuku Açısından Kontrol Kavramı

Rekabet hukuku açısından kontrol, ayrı ayrı ya da birlikte, fiilen ya da hukuken bir teşebbüs üzerinde belirleyici etki uygulama olanağını sağlayan haklardır. Kontrol, sözleşmeler veya başka araçlarla meydana getirilebilmektedir. Bu araçlar özellikle bir teşebbüsün mal varlığının tamamı veya bir kısmı üzerinde mülkiyet veya işletilmeye müsait bir kullanma hakkıyla veya bir teşebbüsün organlarının oluşumunda veya kararları üzerinde belirleyici etki sağlayan haklar veya sözleşmelerdir. Belirleyici etki, bir teşebbüsün stratejik ticari davranışlarını belirleyen eylemleri engelleme yetkisi anlamına gelir.¹ Kontrol, hak sahipleri ya da bir sözleşmeye göre hakları kullanmaya yetkili kılınmış olan

1 Birleşme ve Devralma Sayılan Haller ve Kontrol Kavramı Hakkında Kılavuz, s. 12

veya böyle bir hak ve yetkisi olmamakla birlikte fiilen bu hakları kullanma gücüne sahip olan kişiler veya teşebbüsler tarafından elde edilebilir.²

İki tür kontrolden söz etmek mümkündür. Bunlar, tek kontrol ve ortak kontroldür. Bir teşebbüsün başka bir teşebbüs üzerinde belirleyici etkiye tek başına sahip ise tek kontrolün varlığından söz edilebilmektedir. Bir teşebbüsün tek kontrole sahip olduğu iki genel durum göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki, kontrolü elde eden teşebbüsün diğer teşebbüsün stratejik ticari kararlarını alma hakkına sahip olmasıdır. İkincisi ise, negatif tek kontrol olarak tanımlanan, bir teşebbüste sadece bir hissedarın stratejik kararları veto edebildiği ama tek başına bu tür kararları alma hakkı olmadığı durumdur. Negatif tek kontrole sahip hissedar, teşebbüste bir kilitlenme durumu yaratabileceği için Tebliğ'in 5. maddesi doğrultusunda belirleyici bir etkiye sahip olmaktadır. Tek kontrolün hukuki ya da fiili olarak da devralınması mümkündür.

Bir şirketin oy haklarının çoğunluğunun devralınması, tek kontrolün hukuken devralınmasını sağlamaktadır. Diğer unsurların mevcudiyeti olmadan oy haklarının çoğunluğunu içermeyen bir devralma işlemi, şirket sermayesinin çoğunluğu devralınsa dahi kontrol sağlamaz. Şirket ana sözleşmesi stratejik kararlar için nitelikli çoğunluk gerektiriyorsa oy haklarının salt çoğunluğunu devralmak, stratejik kararları belirleme yetkisi vermeyebilir ancak devralana kitleme hakkı ve dolayısıyla negatif kontrol vermek için yeterli olabilir. Azınlık hissesi ile birlikte işbu hissedarlığa tanınan özel hakların varlığı, tek kontrolün hukuken elde edilmesini sağlayabilir. İşbu hisseler, sahibine yönetim kurulunun yarısından fazlasını atama yetkisi gibi şirketin stratejik davranışlarını belirlemesini sağlayan özel hakların verildiği hisseler olabilir. Bir hissedarın bir teşebbüste %50 ve diğer hissedarların kalan %50 hisseye sahip olduğu durumlar (bunun fiili pozitif tek kontrole yol açmadığı varsayıldığında) ya da

çoğunluk veya azınlık hissedarı olmasına bakılmaksızın, stratejik kararlar için nitelikli çoğunluk gerekmesi nedeniyle sadece bir hissedarın veto hakkına sahip olduğu durumlar tipik negatif tek kontrol durumlarıdır. Örneğin, karar alma için %70'lik bir çoğunluğun arandığı bir şirkette, ortaklık yapısı %35, %25, %20, %20 şeklindeyse, %35 oranında hisseye sahip olan hissedarın negatif tek kontrolü söz konusudur.³

Azınlık hissedarın belirli durumlarda fiili tek kontrole sahip olabildiği ileri sürülebilir. Fiili tek kontrol özellikle, sahip olunan hisse oranları ve hissedarların geçmiş genel kurul toplantılarına katılım düzeylerine bakıldığında azınlık hissedarının genel kurulda çoğunluğu sağlamasının yüksek olasılık taşıdığı durumlar için geçerlidir. Hisse oranı, geçmiş genel kurul toplantılarındaki oy verme biçimi ve diğer hissedarların konumuna dayanarak, bir azınlık hissedarının genel kurul toplantısında istikrarlı bir şekilde oyların çoğunluğunu sağlaması olasıysa, bu azınlık hissedarının fiili olarak tek kontrol sahibi olduğu kabul edilir.

Diğer yandan, iki ya da daha fazla teşebbüs ya da kişinin, bir teşebbüs üzerinde bir arada belirleyici etkiye sahip olduğu durumda ortak kontrol kavramı karşımıza çıkmaktadır. Ortak kontrol de tek kontrol gibi hukuki veya fiili olarak elde edilebilir. Ortak kontrol, ikiden fazla ana şirket olduğu hâllerde veya iki ana şirket arasında oy haklarında ya da karar alma organlarındaki temsilde eşitlik olmadığı durumlarda da söz konusu olabilmektedir. Ayrıca azınlık hissedarların ortak girişimin stratejik ticari davranışları için zaruri olan kararları veto edebilme yetkisine sahip olduğu durumda da ortak kontrolden söz edilebilmektedir⁴. İşbu veto haklarının yatırımcıların finansal çıkarlarının korunması için normalde azınlık hissedarlarına verilen veto haklarının ötesine geçmesi ve belirleyici etki uygulama imkânı sağlayan veto haklarının ortak girişimin işletme politikası hakkındaki stratejik kararlarla ilgili olması gerekmektedir.

2 2010/4 sayılı Tebliğ, m. 5/2; B/D Sayılan Haller ve Kontrol Kılavuzu

3 Birleşme ve Devralma Sayılan Haller ve Kontrol Kavramı Kılavuz, s. 9

4 Rekabet Kurulu kararları; 23.02.2012 - 12-08/225-56, 19.01.2012 - 12-02/67-13

2.2. Kontrol Sağlayan Araçlar

Tebliğ'de kontrolün bir teşebbüs üzerinde belirleyici etki uygulama imkânı veren araçlarla sağlandığı açıkça belirtilmektedir. Kontrolün elde edilmesi hususunda, teşebbüs üzerinde belirleyici etkinin gerçekten uygulamaya konulduğunu veya konulacağını göstermek gerekli olmamakta, bu etkiyi uygulamaya koyma olanağını elinde bulundurma hususu ise yeterli olarak değerlendirilmektedir. Tebliğ'de, bir teşebbüs üzerinde belirleyici etki sağlayan uygulama olanağının, ayrı ayrı ya da birlikte, haklar, sözleşmeler veya başka araçlarla elde edilebileceği, hukuken ya da fiilen var olabileceği düzenlenmektedir. Aşağıda kontrol sağlayan ve kontrol sağlandığının anlaşılmasını sağlayan bazı araçlar hakkında bilgi verilmektedir.

- **Hisseler veya Varlıkların Devralınması Yoluyla Kontrol**

Bir işlemde kontrolün devralıp alınmadığı, bir dizi hukuki ve/veya fiili unsura bağlıdır. Kontrolün devralınmasındaki en yaygın yol, hisselerin veya varlıkların devralınmasıdır. Ortak kontrol hâllerinde ise, bu araçların yanı sıra hissedarlık anlaşması da kontrolün tespiti bakımından son derece önem taşımaktadır.

- **Sözleşme Aracılığıyla Kontrol**

Kontrolün sözleşme aracılığıyla sağlanması için, hedef şirket üzerinde ilgili sözleşmenin hisseler veya varlıkların devralınması hâlinde benzer bir kontrole yol açması gerekmektedir. Ancak kontrol sağlayan sözleşmelerin uzun süreli sözleşmeler olması ve sözleşmeden doğan hakları tanıyan tarafın sözleşmeyi erken sona erdirme imkânı bulunmaması gerekmektedir. Ayrıca sözleşmeler, stratejik ticari kararlar üzerinde veto hakkı sağlamak yoluyla da kontrole yol açabilir.

- **Kontrol Sağlayan Diğer Araçlar**

Ekonomik ilişkiler kontrolün devralınmasında belirleyici olabilmektedir. Örneğin, teşebbüsün faaliyeti açısından esaslı bir unsura yönelik uzun dönemli tedarik anlaşmalarının veya tedarikçiler ya da müşteriler tarafından

verilen kredilerin, hissedarlık ve/veya yöneticilik gibi yapısal bağlarla yan yana geldiğinde belirleyici etki sağladığı durumlarda, ekonomik bağımlılık hâli fiili kontrole yol açabilecektir.⁵ İşbu durumda, Kurul ekonomik bağların diğer bağlarla bir arada kalıcı olarak kontrol değişikliğine yol açmada yeterli olup olmadığını analiz ederek karar verecektir.

Kontrolün devralınması taraflarca beyan edilmese de ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca kontrolün devralınması bazen üçüncü kişilerin hareketleriyle tetiklenmektedir. Devralanın sadece pasif konumda olduğu bir durumda da kontrol el değiştirmiş olabilmektedir.

2.3. Kontrol Değişikliği ve Azınlık Hisse Devirleri

Rekabet hukukunda birleşme devralma bahsindeki en önemli tartışma alanlarından birisi kontrol değişikliğinin hangi durumlarda gerçekleştiğidir.

Birleşme ve devralma sayılan hâllerin tespit edilmesindeki en önemli unsur teşebbüsün kontrolünde meydana gelecek olan kalıcı değişikliktir. Tebliğ'in 5. maddesine göre, grup içi işlemler ve yalnızca azınlık hakkı sağlayan hisse devirleri gibi kontrolde kalıcı değişikliğe sebep olmayan işlemler, birleşme ya da devralma sayılan hâllerden değildir. Tebliğ'in 6. maddesinde birleşme veya devralma sayılmayan hâller açıkça belirtilmiş ve işbu işlemler için Kurul'dan izin alınmasına gerek olmadığı belirtilmiştir. Buna göre:

- Kontrol değişikliğine yol açmayan grup içi işlemlerle diğer işlemler,
- Olağan faaliyetleri kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymetlerle işlem yapmak olan teşebbüslerin yeniden satış amacıyla satın aldıkları menkul kıymetleri, bu menkul kıymetlerden doğan oy haklarının menkul kıymetleri çıkararak teşebbüsün rekabet politikalarını etkileyecek şekilde kullanmamaları kaydıyla geçici olarak ellerinde bulundurmaları,

5 Birleşme ve Devralma Sayılan Haller ve Kontrol Kavramı Hakkında Kılavuz, s. 5

- Kontrolün; tasfiye, infisah, ödeme güçlüğü, ödemelerin tatil edilmesi, konkordato, özelleştirme yapılması amacıyla veya benzeri bir nedenle ve Kanun gereği bir kamu kurum ve kuruluşu tarafından elde edilmesi,
- Bu Tebliğ'in 5'inci maddesinde belirtilen hâllerin miras yoluyla gerçekleşmesi, durumları birleşme veya devralma sayılmayan hâller olup, söz konusu işlemler için Kurul iznine gerek duyulmamaktadır.

Aşağıda kontrol hakkı sağlayan bazı önemli veto hakları hakkında bilgi verilmektedir.

- **Üst Yönetimin Atanması ve Bütçenin Belirlenmesi**

Üst yönetimin atanması ve yönetim kurulu üyelerinin belirlenmesi gibi üst yönetim yapısını belirleme yetkisi, hak sahibine teşebbüsün ticari politikalarında belirleyici etki uygulama imkânı sağlamaktadır. Bütçe ise ortak girişimin faaliyetlerini ve yapılacak olan yatırımların çerçevesini belirlemekte ve hak sahibine belirleyici etki uygulama imkânı sağlamaktadır.

- **İşletme Planı**

İşletme planı ile ilgili veto hakkına sahip olan hak sahibi, ortak girişimin işletmesi amaçlarıyla hazırlanan genel beyanlar haricinde şirketin amaçlarına ulaşmak için alınacak önlemlere yönelik veto hakkına sahip olduğu durumlarda veto hakkının varlığından söz edilebilmektedir.

- **Yatırımlar**

Yatırımlar doğrultusunda veto hakkının değerlendirilmesinde, işbu yatırımların ne derecede ortak girişimin faaliyet gösterdiği piyasanın esas özelliğini oluşturduğu hususu dikkate alınmaktadır. Yalnızca çok yüksek miktarda yatırım kararlarını veto etme hakkına sahip olduğu durumlarda, işbu veto hakları ortak girişimin ticari politikasının birlikte belirlenmesine yetki veren bir haktan ziyade, azınlık hissedarının haklarının korunmasına daha yakın olarak değerlendirilmektedir.

- **Piyasaya Özgü Haklar**

Ortak girişimin geliştireceği yeni ürün hatlarıyla ilgili kararlar üzerinde veto hakkı, ortak kontrolün tespitinde önemli bir unsur olarak göze çarpmaktadır. İşbu durum genellikle ürün farklılaştırması ve yenilik düzeyinin yüksek olduğu pazarlarda görülmektedir.

- **Veto Haklarının Değerlendirilmesi**

Stratejik ticari politika, üst yönetimin atanması ya da işletme planıyla ilgili olmayan bir veto hakkı, hak sahibine genellikle ortak kontrol sağlamamakla birlikte birden fazla veto hakkının bulunduğu durumlarda işbu haklar tek başına ele alınmamalıdır. Nitekim ortak kontrolün varlığı bu hakların bütün olarak değerlendirilmesine bağlıdır.

- **Oy Haklarının Ortaklaşa Kullanılması**

Bir teşebbüsün azınlık hisselerini devralan iki ya da daha fazla teşebbüs, veto hakları olmaksızın da ortak kontrole sahip olabilmektedir. Azınlık hissedarların çoğunluk oy hakkına sahip olduğu ve birlikte hareket ederek teşebbüsü kontrol ettikleri durumlarda, bu hissedarların ortak kontrolü söz konusu olmaktadır. Bu tür bir ortak kontrol, bu amaçla yapılan hukuki bir anlaşmayla ortaya çıkabileceği gibi fiili olarak da ortaya çıkabilmektedir.

SONUÇ

Kontrolde kalıcı değişiklik meydana getirecek şekilde iki ya da daha fazla teşebbüsün birleşmesi ya da bir veya daha fazla teşebbüsün tamamının ya da bir kısmının doğrudan veya dolaylı kontrolünün, hisse ya da mal varlığının satın alınmasıyla, sözleşmeyle veya diğer bir yolla bir ya da daha fazla teşebbüs veya hâlihazırda en az bir teşebbüsü kontrol eden bir ya da daha fazla kişi tarafından devralınması 4054 sayılı Kanun'un 7. maddesi kapsamında birleşme veya devralma işlemi sayılmaktadır. Kontrol, ayrı ayrı ya da birlikte, fiilen ya da hukuken bir teşebbüs üzerinde belirleyici etki uygulama olanağını sağlayan haklardır. Belirleyici etki ise, bir teşebbüsün stratejik ticari davranışla-

rını belirleyen eylemleri engelleme yetkisi anlamına gelir. Bu doğrultuda grup içi işlemler ve yalnızca azınlık hakkı sağlayan hisse devirleri gibi kontrolde kalıcı değişikliğe sebep olmayan işlemler, birleşme ya da devralma sayılan hâllerden değildir. 4054 sayılı Kanun'un 7. maddesi kapsamındaki birleşme ve devralmaların hukuki geçerlilik kazanabilmesi için Kurul'a bildirilerek izin alınması gerekmektedir.

6098 SAYILI TÜRK BORÇLAR KANUNU UYARINCA MALİKİN İHTİYAÇ SEBEBİYLE TAHLİYE İMKÂNI

Alper ÖRNEK
Kıdemli Avukat

ÖZET

Kira bedellerinde meydana gelen öngörülemez artış sonucu, kiraya verenlerin kiracıları tahliye etmek adına başvurdukları bir yol da kiralayanın, eşinin, alt-üst soyunun yahut kanunen bakmakla yükümlü olduğu kişilerin ihtiyacına dayanan tahliye davası olmaktadır. Bu davalar, bir tahliye bahanesi olmaktan ziyade kimi zaman gerçekten de samimi ve zaruri ihtiyaçlar dolayısı ile de ileri sürülebilmektedirler. Bu anlamda çalışmamız içerisinde Türk Borçlar Kanunu'nun 350. maddesi altında kendine yer bulan bu düzenlemenin kavramsal ve teknik boyutuna dair açıklamalarda bulunularak, kurumun tüm yönlerinin ortaya konulması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tahliye, İhtiyaç, Alt-Üst Soy, Dava Süresi, Konut İhtiyacı, Tüzel Kişilerin Konut İhtiyacı.

GİRİŞ

Türk Borçlar Kanunu ("6098 sayılı TBK" veya "TBK")'nun 350. maddesi içerisinde yer alan özel tahliye sebeplerinden olan gereksinim nedeniyle tahliye davasının hangi ihtiyaçlara istinaden ileri sürülebileceği ve ileri sürülen ihtiyaçların geçerli birer neden olarak kabulü için gereken koşulların ele alındığı bu çalışmada; konut ihtiyacının varlığı ve konut kavramı, ihtiyacın samimiliği, konut ihtiyacının süjesi olabilecek kişiler, tüzel kişilerin bu haktan istifade edip edemeyecekleri ve davanın hangi süreler içerisinde açılması gerektiğine dair başlıklar üzerinde durulmuştur. Üzerinde durulan her bir başlık, ihtiyaç nedeniyle tahliye davalarının titizlikle incelenmesi gereken konularından olup tüm unsurlar bir arada oluşmadığı hâllerde davanın kabulüne karar verilemeyecektir.

I. KONUT İHTİYACININ VARLIĞI VE KONUT KAVRAMI

Kira hukukunda, tahliye davaları arasında bu sıralar en çok rastlanan türlerden biri,

konut ihtiyacı nedeniyle açılan tahliye davalarıdır. 6098 sayılı TBK'nın 350. maddesi uyarınca "Kiralananı kendisi, eşi, altsoyu, üstsoyu veya kanun gereği bakmakla yükümlü olduğu diğer kişiler için konut ya da işyeri gereksinimi sebebiyle kullanma zorunluluğu varsa" malik tahliye davası açabilmektedir.

Konuya dair mülga 6570 sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun ve 6098 sayılı TBK'nın hükümleri karşılaştırıldığında, mülga kanun madde metninde¹ "mesken", yürürlükteki kanun metninde ise "konut" teriminin kullanıldığı görülmektedir.

Doktrinde mesken ve konut teriminden anlaşılması gerekenin ikametgâh olduğunu savunanlar mevcut olduğu gibi, ikametgâhın sadece sözlük anlamına göre değerlendirme yapılmaması gerektiğini ve mutlak yerleşme maksadı olmaksızın az çok devamlı olarak oturulan yerin de mesken olarak değerlendirilmesi gerektiğini savunanlar da mevcuttur². Yargıtay kararları incelendiğinde, açıkça anlaşıldığı üzere kiralayanın eşyalarını korumak için dahi kiralayana tanınan tahliye imkânında mutlaka kiralananın ikametgâh olarak kullanılması şartı aranmadığı anlaşılmaktadır³.

1 6570 sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun madde 7/b.

2 Fikret EREN, Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015, sf. 66.

3 Yargıtay 6.Hukuk Dairesi'nin 22.02.2000 tarih ve E.2000/1413, K.2000/1493 sayılı kararı

Kiracının kiralananından çıkartılmasını sağlayacak olan ihtiyaç, kiralayanın gerçek ve samimi ihtiyacıdır. İhtiyaç kavramı hem kiralayan bakımından hem de kiralanan bakımından üzerinde durulması gereken bir husustur.

2. İHTİYACIN GERÇEK, SAMİMİ VE ZORUNLU OLMASI

Kiralayanın kiralananı konut ihtiyacı nedeniyle tahliye ettirebilmesi için ihtiyacın samimi, gerçek ve zorunlu olması gerekir. İhtiyaç nedeniyle tahliye davalarında kiralayan tarafta iddia edilen ihtiyacın var olup olmadığı ayrıntılı bir şekilde incelenmelidir⁴.

Kiralayan ihtiyaç iddiasını her türlü delille ispatlayabilir. Bu konudaki en büyük karine ise kiraya verenin de kiracı olmasıdır⁵. Kiralayanın tahliye davası açabilmesi için ihtiyacın doğmuş olması gerekir. Doğmamış veya yakın bir zamanda da doğma ihtimali olmayan bir konut ihtiyacı için tahliye davası açılmaz⁶.

Gerek doktrinde gerekse Yargıtay kararlarında da desteklendiği üzere konut ihtiyacını ileri süren kiralayanın, kirada olan birden fazla oturulabilir mahiyette taşınmazı mevcutsa kiralayanın, bu taşınmazlar arasında samimi bir şekilde tercih yaparak tahliye davası açması gerekir.

Kiralayanlar bazen kiracıyı kiralananından çıkarmak için suni ihtiyaçlar üretmektedirler⁷. Bu noktada da açılan tahliye davalarında, davacının ihtiyacının gerçek ve samimi olup olmadığının mahkeme tarafından ayrıntılı bir şekilde araştırılması gerekmektedir. Yargıtay tarafından da desteklendiği üzere kiralayanın ihtiyaç iddiasının doğmuş olması gerekir aksi takdirde kiralayan doğmamış bir ihtiyaca istinaden tahliye davası açamaz⁸.

İhtiyaçsebebinin varlığı davanın açıldığı sırada var olmasının yeterli olmadığı, yargılamanın

devam ettiği sırada da devam etmesi gerektiği Yargıtay kararlarında vurgulanmıştır⁹.

3. KONUT İHTİYACINA SAHİP OLABİLECEK KİŞİLER

TBK 350. maddesindeki tahliye sebeplerinin gerçekleşebilmesi için kiralanan konuta, bizzat kiraya verenin, eşinin, altsoyu veya üstsoyunun ya da kanunen bakmakla yükümlü olduğu kişilerin, ihtiyacının olması gerekmektedir.

Bu anlamda kendi konutunda oturan kiraya verenin geçerli nedenlerle kiralananında oturmak istemesi, kiralayanın sağlık durumu nedeniyle konut ihtiyacının olması, evlilik nedeniyle kiralananına ihtiyaç duyulması, kiralananın işyerine ve çocuklarının okuluna olan yakınlığına dayanan bir ihtiyaç olması, kiralananın kiralayanın oturduğu yere oranla daha emniyetli olması, kiralayanın oturduğu kendisine ait dairenin giderlerinin fazla olması, kiralananın eşya koyma isteğine dayanan ihtiyaç, yurt dışında bulunan kiralayanların kiralananına ihtiyaçları, yazlık konutta oturma isteğine dayanan ihtiyaç, kiralayanın eşine ait konut ihtiyacı, kiralayanın çocuklarına ve alt-üstsoyuna ilişkin konut ihtiyacı, kiralayanın kanun gereği bakmakla yükümlü olduğu kişilere ait konut ihtiyacı gibi durumlarda kiracının tahliyesine karar verilmektedir.

Bu anlamda TBK metninde sayılan her bir kişi için ileri sürülebilecek, sınırlı sayıda olmayan ve gerekli, samimi ve zaruri ihtiyaca dayanan tüm tahliye taleplerinin, yasaya uygun bir şekilde gerekçelendirilerek ileri sürüldüğü hâllerde kiracının tahliyesine imkân verildiğini ileri sürmek yanlış olmayacaktır.

4. TÜZEL KİŞİLERİN BU DAVANIN DAVACISI OLUP OLAMAYACAKLARI

Konut ihtiyacı nedeniyle tahliye davası açabilme şartındaki ihtiyaç sahibinin tüzel

4 Mustafa Alper GÜMÜŞ, *Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Cilt-1, 3.Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2013, sf. 421.*

5 *Yargıtay 6.Hukuk Dairesi'nin 21.03.2013 tarih ve E.2013/4985, K.2013/2188 sayılı kararı*

6 Müslim TUNABOYLU, *Tahliye Davaları, 1.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, sf. 153.*

7 *Yargıtay 6.Hukuk Dairesi'nin 22.03.2012 tarih ve E.2012/814, K.2012/4701 sayılı kararı*

8 *Yargıtay 6.Hukuk Dairesi'nin 24.10.2005 tarih ve E.2005/8261, K.2005/9755 sayılı kararı*

9 *Yargıtay 6.Hukuk Dairesi'nin 22.03.2012 tarih ve E.2012/814, K.2012/4701 sayılı kararı*

kişi de olup olamayacağı konusu doktrinde tartışılmaktadır.

Gümüş, hükmün gerçek kişilerin ihtiyacı- nı karşılamak için kaleme alındığını bundan dolayı da tüzel kişilerin TBK 350/b.1 maddesi uyarınca tahliye davası açamayacağını ifade etmektedir¹⁰.

Tunaboylu ve Cenan'a göre ise, her ne kadar kanunun yazım tarzından dava açma hakkının sadece gerçek kişilere tanındığı anlaşılrsa da Yargıtay'ın da desteklediği üzere tüzel kişiler lojman ihtiyacı sebebiyle tahliye davası açabilmektedirler¹¹.

Tüzel kişiliğin açtığı ihtiyaç nedeniyle tahliye davasının kabulü için ihtiyacın zorunlu olması ve bir hizmetin gereği olması gerekir. Tüzel kişiliğin ihtiyaçlarına dayanan tahliye istemlerinde bizzat tüzel kişiliğin konut ihtiyacı nedeniyle dava açılabilir, tüzel kişiliğin ortağı olan gerçek kişinin konut ihtiyacı için tahliye davası açılmaz. Aynı şekilde gerçek kişiler de ortağı veya üyesi buldukları tüzel kişiliğin konut ihtiyacını ileri sürerek tahliye talebinde bulunamazlar.

5. TAHLİYE DAVASININ AÇILMA SÜRESİ

Kiralayanın ileri süreceği nedenlerle kiralayanın açacağı tahliye davalarında davanın açılabilme süresiyle ilgili düzenlemeler, 6098 sayılı TBK'nın 350/2. maddesi ve 351. maddesinde yerini bulmuştur. TBK'nın 350/2. maddesine göre, kiralayana konut ihtiyacına dayalı olarak tahliye davası belirli süreli sözleşmelerde sürenin sonunda, belirsiz süreli sözleşmelerde kiraya ilişkin genel hükümlere göre fesih dönemine ve fesih bildirim için öngörülen sürelerle uyularak belirlenecek tarihten başlayarak bir ay içinde açma imkânı getirilmiştir.

Kiralayanın davayı belirlenen sürenin bitiminden itibaren bir ay içinde açabilmesi için önceden bir ihtarname göndermek zorunda değildir. Fakat yine de ihtarname göndererek kira

süresi bitiminde konut ihtiyacı nedeniyle tahliye talep edeceğini bildirmiş ise, bir aylık süre sona ermiş olsa dahi, kira süresi sona erdiği tarihten sonraki uzayan bir yıllık dönem sonuna kadar tahliye davası açabilecektir.

Yargıtay kararlarında da yerini alan bu uygulama, TBK 353. maddesinde de hüküm altına alınmıştır. İlgili hükme göre kiralayan, dava açma süresini yazılı bir bildirimle birlikte bir yıl uzatabilecektir.

Fakat kiralayan, kira sözleşmesi sona erdikten sonra konut ihtiyacına dayalı olarak tahliye davası açmadan ilk aya ait kira bedelini ihtirazı kayıt ileri sürmeksizin alır ve TBK madde 353 çerçevesinde yazılı bildirimde bulunmazsa tahliye davası açma imkânı kalmayacaktır.

SONUÇ

Kiraya verenin kendisi, eşi, alt-üst soyu yahut bakmakla yükümlü olduğu kişiler için ikame edebileceği bu dava türü, uygulamada günümüzde sıklıkla karşılaşılan davalardandır. Bu davaların hem kiracı hem de kiraya verenin hukuken korunan menfaatleri özelinde titizlikle irdelenmesi ve hakkaniyete uygun bir şekilde karara bağlanması bireylerin adalete olan inançlarının tesis edilmesinde, her yargılamada olduğu gibi azami ehemmiyettedir. Özellikle kira bedellerinin yasa dışı yollardan arttırılmadığı durumlarda kiracıların tahliye edilmesi için yasal fırsat olarak görülen bu davalara ilişkin yapılan yargılamalarda her iki taraf da iddia ve savunmalarını serbestçe ileri sürebilecekse de bu gibi yargılamaları nihayete erdiren her bir mahkemenin konuyu sadece TBK içerisinde yer alan lafzi düzenlemelere tabi olarak incelememesi ancak TBK ve özellikle Türk Medeni Kanunu'nun "*Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz.*" düzenlemesine uygun bir yorumla ele alması hayatidir.

10 Mustafa Alper GÜMÜŞ, *Borçlar Hukuku Özel Hükümler*, Cilt-1, 3.Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2013, sf. 421.

11 Müslim TUNABOYLU, *Tahliye Davaları*, 1.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, sf. 150.

HAKLI NEDENLE FESİH DAVASINDA AZINLIK PAY SAHİBİNİN ANONİM ORTAKLIKTAN ÇIKARILMASI: PAY BEDELİNİ ÖDEYECEK TARAF VE GERÇEK DEĞER KAVRAMI

Dila GÜNEŞ
Avukat

Burak YILMAZ
Avukat

ÖZET

Anonim ortaklıklarda azınlık pay sahipleri, haklı bir nedenin varlığı hâlinde, anonim ortaklığa dava açarak ortaklığın feshini talep edebilmektedir. Söz konusu davada mahkeme, şirketin haklı nedenle feshi dışında alternatif başka çözümlere de karar verebilecek olup bunlardan biri de davacı pay sahibine paylarının karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerinin ödenmesiyle davacı pay sahibinin şirketten çıkarılmasına karar verilmesidir. Bununla birlikte mevzuatta gerçek değer kavramına ve ödemenin kim tarafından yapılacağına ilişkin bir düzenleme mevcut değildir.

Bu çalışmamızda, payların gerçek değeri ve pay bedelinin kim tarafından ödeneceği hususlarının doktrin ve yargı kararları çerçevesindeki durumunun ortaya konması ve bu hususlara açıklık getirilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Anonim Şirketin Haklı Nedenle Feshi, Pay Sahibinin Çıkarılması, Payın Gerçek Değeri.

GİRİŞ

Haklı sebeplerin varlığı hâlinde, sermayenin en az onda birini (halka açık şirketlerde yirmide birini) temsil eden payların sahipleri tarafından dava açılarak şirketin feshinin talep edilebileceğini düzenleyen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK")'nın 531. maddesinde mahkemeye, bu dava sonucunda fesih yerine alternatif çözüm yollarına karar verme yetkisi de tanınmıştır. Mahkemeye tanınan bu yetki kapsamında maddede örnek bir alternatif çözüm yoluna da yer verilmiş ve böylelikle fesih yerine, davacı pay sahiplerine paylarının karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerlerinin ödenmesiyle, davacı pay sahiplerinin şirketten çıkarılmalarına karar verilebileceği öngörülmüştür. Buna karşın payların gerçek değerinin hesaplanması ve pay bedelinin kim tarafından

ödeneceği hususları madde kapsamında belirlenmemiş ve bu hususların uygulama ile yargı kararları çerçevesinde belirleneceği madde gerekçesinde açıklanmıştır.

Madde gerekçesinde yer alan yönlendirmeye istinaden, işbu makalede, TTK'nın 531. hükmü ile gerekçesi genel olarak açıklanacak, akabinde davacı pay sahibinin pay bedelinin kim tarafından ödeneceğiyle buna ilişkin çekinceler ve ödenecek pay bedelinin -yani gerçek değer- ne şekilde hesaplanacağı hususları incelenecektir.

1. GENEL OLARAK

TTK madde 531 kapsamında haklı sebeplerin varlığı hâlinde şirketin feshi yerine, davacı pay sahiplerinin, paylarının karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerinin ödenmesi suretiyle şirketten çıkarılabilecekleri düzenlenmiştir¹. Bu doğrultuda davacı pay sahibinin şirketten çıkarılması yönündeki bir kararda, gerçek değere ve ödeme yapacak kişiye yönelik de hüküm kurulacak²

¹ TTK madde 531: "(1) Haklı sebeplerin varlığında, sermayenin en az onda birini ve halka açık şirketlerde yirmide birini temsil eden payların sahipleri, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden şirketin feshine karar verilmesini isteyebilirler. Mahkeme, fesih yerine, davacı pay sahiplerine, paylarının karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerlerinin ödenip davacı pay sahiplerinin şirketten çıkarılmalarına veya duruma uygun düşen ve kabul edilebilir diğer bir çözüme karar verebilir."

² Aytekin ÇELİK, Anonim Şirketlerde Ortaklıktan Çıkarılma, Dördüncü Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016, s. 315.

ve böylelikle davacı pay sahibine payları karşılığı bir bedel ödeme yükümlülüğü doğacaktır³.

Ne var ki çalışmamızın giriş kısmında da belirtildiği üzere ilgili maddede gerçek değer belirlenmesine yahut payların gerçek değerlerinin kim tarafından ödeneceğine ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamış ve bu hususların yargı kararları ile uygulamadaki görüşlere göre şekilleneceği TTK madde 531'in gerekçesinde açıklanmıştır⁴.

Aşağıda detaylarına değinilecek olmakla birlikte doktrinde gerçek değer kavramı⁵ ve bu değer hesaplanmasına ilişkin yöntemler, TTK'nın farklı hükümleri ve işletme iktisadi gibi farklı disiplinler dâhilinde incelenmiştir. Benzer şekilde ödemeyi yapacak kişi bakımından da doktrinde farklı disiplinler dikkate alınarak inceleme yapılmış, ticaret hukuku ile usul hukuku kuralları çerçevesinde farklı görüş ve tartışmalar ortaya çıkmıştır.

2. PAY BEDELİNİN ÖDENMESİ

2.1. Ödemeyi Yapacak Kişi

Uygulamada ödemeyi yapacak kişi bakımından yapılan değerlendirmelerde çıkış nok-

tası usul hukuku kurallarıdır. Bununla birlikte dava sonucunda bir anonim ortaklık bakımından sonuçlar doğacak olması nedeniyle ticaret hukukunun belirli ilke ve kuralları da dikkate alınarak farklı görüşler ortaya konmuştur⁶.

Doktrinde baskın görüş olarak, ilgili davada davalı tarafın anonim ortaklık tüzel kişiliği olması⁷ sebebiyle davacı pay sahibine anonim ortaklık tüzel kişisi tarafından ödeme yapılacak şekilde hüküm kurulması gerektiği savunulmaktadır⁸. Zira yargılama sonucunda bir bedelin ödenmesine karar verilirse, bu ödemenin davanın tarafı olmayan bir üçüncü kişi tarafından yapılmasına hükmedilmesi usul hukukuna uygun olmayacaktır⁹.

Buna karşın anonim ortaklık tüzel kişiliğinin kendi paylarını iktisap yasağı ve şirketin ödeme gücünün bulunmaması gibi nedenlerle, ortaklığın diğer pay sahipleri yahut üçüncü kişiler tarafından davacı pay sahibine ödeme yapılmasına karar verilebileceği yönünde görüşler de mevcuttur¹⁰. Ancak usul hukuku yaklaşımında, çoğunluk pay sahiplerinin davaya fer'i müdahil olarak katılmaları hâlinde dahi davanın tarafı sayılmayacakları ve bu kişileri bağlayıcı kararlar verilemeyeceği¹¹, kaldı ki davalı şirketin

3 Ayşe ŞAHİN, *Anonim Ortaklığı Haklı Sebep Feshi*, 1. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2013, s. 436.

4 TTK madde 531 Gerekçesi: "(...) Davacıya paranın kim tarafından ve nasıl ödeneceği, bu payları geçici olarak şirketin iktisap edip edemeyeceği yargı kararlarına ve öğretideki görüşlere göre belirlenecektir. (...)". Ayrıca bkz.: Çelik, a.g.e., s. 131.

5 Ayşe ŞAHİN, a.g.e., s. 436; Nuri ERDEM, *Anonim Ortaklığın Haklı Sebep Feshi, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 20219, s. 295; Cansu ŞAHİN, Anonim Ortaklığın Haklı Sebep Feshinde Mahkemenin Fesih Dışındaki Çözümlere Karar Verme Yetkisi, Birinci Baskı, Adalet Yayınevi, Ocak 2020, s. 115.*

6 Baskın görüş payların davalı şirket tarafından satın alınacağı yönünde olmakla birlikte doktrinde bu görüş özelinde yapılan, kararın yalnızca davanın taraflarını bağlayabileceği ve diğer pay sahiplerinin davacının paylarını satın almaya zorlanmasının tek borç ilişkisine aykırı olduğu şeklindeki gerekçelendirmeler ve payların davanın tarafı haline getirilecek diğer pay sahiplerince satın alınabileceği yönündeki karşıt görüşler hakkındaki açıklama ve derlemeleri için bkz.: Sinan H. YÜKSEL, "Anonim Ortaklığın Haklı Sebep Feshi Davasında Davalı Sıfatı Üzerine Düşünceler", Prof. Dr. Hamdi Yasaman'a Armağan, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, s. 879.

7 Emel HANAĞASI, "Anonim Ortaklığın Haklı Sebep Feshi Davasının Medeni Usul Hukuku Perspektifinden Değerlendirilmesi", *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, C. 32, 2016, s. 223.

8 Ünal TEKİNALP, *Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Değişiklikler ve İkincil Düzenlemelerle Güncelleştirilmiş 4. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015, s. 340-341; Ayşe ŞAHİN, a.g.e., s. 436; HANAĞASI, a.g.m., s. 222-224; Özlem İLBASMIŞ HIZLISOY, Anonim Şirketin Haklı Sebep Feshi, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2016, s. 294, 298; Cansu ŞAHİN, a.g.e., s. 96.*

9 Ayşe ŞAHİN, a.g.e., s. 436.

10 Davalı anonim ortaklığın diğer ortaklarının davaya taraf yahut fer'i müdahil olabilmesi ve bunun neticesinde azınlık pay sahibinin paylarının diğer ortaklar tarafından satın alınmasını öneren görüşler için bkz.: YÜKSEL, a.g.m., s. 879; ÇELİK, a.g.e., s. 315-316. TTK madde 531'de hakime uygun çözümlere karar verme yetkisi tanınmasından hareketle, mahkemeye bu yönde bir teklif sunmaları halinde, diğer pay sahipleri veya üçüncü kişilerin de davacı pay sahibinin paylarını satın alması yönünde karar verilmesinin mümkün olduğu yönündeki açıklamaları için bkz.: Ayşe SÜMER, "Anonim Ortaklıkların Haklı Nedenle Feshi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Aralık 2012, C. 18, Sayı 2, s. 846.

11 Fer'i müdahil olan kişinin davanın tarafı sayılmadığı ve dava sonucunda bu kişi hakkında karar verilemeyeceği yönünde bkz.: HANAĞASI, a.g.m., s. 255; Cansu ŞAHİN, a.g.e., s. 97-98.

diğer ortaklarına böyle bir satın alma yükümlülüğünün getirilmesinin usul hukuku dışında TTK'nın tek borç ilkesine de aykırılık teşkil edeceği¹² gerekçeleriyle bu görüş eleştirilmektedir.

Konuya ilişkin yargı kararları incelediğinde, davacı azınlık pay sahibine, davalı anonim ortaklık tarafından ödeme yapılacağı yönünde hüküm kurulduğu açıkça görülmektedir¹³.

2.2. Şirketin Kendi Payını İktisap Sorunu

Haklı nedenle fesih davası sonunda anonim ortaklık tarafından davacı pay sahibine pay bedelinin ödemesine ve bu suretle davacı pay sahibinin şirketten çıkarılmasına karar verilmesi hâlinde, anonim ortaklığın kendi paylarını satın alması durumu gündeme gelmektedir. Bu durum ise TTK 379/1 hükmünde¹⁴ düzenlenen, şirketin kendi paylarını esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşan miktarda iktisap etmesi yasağına ilişkin tartışmaları doğurmaktadır. Madde gerekçesinde ödemenin kim tarafından yapılacağı hususunun yargı kararları ve uygulamadaki görüşlerle belirleneceği açıklanırken, şirketin kendi payını iktisap yasağının bir sorun teşkil edip etmeyeceği konusundaki belirleme de yargı kararları ve uygulamadaki görüşlere bırakılmıştır. Dolayısıyla ödemenin şirket tarafından yapılmasının uygulamada sorun yaratabileceği kanun koyucu

tarafından öngörülmüştür^{15,16}. Doktrinde kimi yazarlar tarafından, ödemeyi yapacak kişiye ilişkin değerlendirmelerde, şirketin kendi payını iktisap yasağı da dikkate alınmakta ve davacı pay sahibinin paylarının iktisap yasağı miktarını aştığı durumlarda, hakimin, -bu yöndeki taleplerini mahkemeye sunmaları hâlinde- çoğunluk pay sahipleri veya üçüncü kişilerin söz konusu payları satın alması yönünde karar verebileceği savunulmaktadır¹⁷.

Unutulmamalıdır ki TTK'nın 379/1. hükmünde, şirketin kendi paylarının onda birini aşan kısmını ivazlı olarak iktisap etmesi yasaklanırken buna ilişkin bazı istisna ve ek düzenlemeler de belirlenmiştir. Doktrinde, şirket tarafından ödeme yapılması yönünde karar verilebileceğini savunan yazarlar bu istisnalara atıf yapsa da bu kararın yerine getirilmesi nedeniyle TTK madde 379 kapsamında oluşacak hukuki durum hakkında bir görüş birliği mevcut değildir¹⁸.

Yargıtay tarafından verilen kararlarda ise şirket tarafından gerçek değeri ödenmesine karar verilen payların oranı özelinde bir inceleme yapılmadığı ve hatta bir Yargıtay kararında davacıların paylarının şirketin sermayesinin %20'ser oranında olmasına karşın bu payların gerçek değerinin şirket tarafından ödenerek davacıların şirketten ayrılmasına

¹² Anonim ortaklıklar hukukunun emredici ilkelerinden olan tek borç ilkesi gereği, şirketin diğer ortaklarına ana sözleşme ile taahhüt ettikleri pay bedeli ve payın itibari değerini aşan ödeme borcu getirilemeyeceği ve hakimin alternatif çözümlere karar verme yetkisini kullanırken ticaret hukukunun temel ilkelerine uygun davranması gerektiği yönündeki açıklamalar için bkz.: İLBASMIŞ HIZLISOY, a.g.e., s. 294-295; Cansu ŞAHİN, a.g.e., s. 97-98. Buna karşın tek borç ilkesinin diğer pay sahiplerinin davaya taraf olmasına engel teşkil etmediği ve davacının paylarını satın almak isteyen diğer pay sahiplerinin davanın tarafı haline getirilerek satın alma sırasında uygulamada meydana gelebilecek sorunların çözülebileceği yönünde bkz.: YÜKSEL, a.g.m., s. 879.

¹³ Yargıtay II. Hukuk Dairesi'nin 19.11.2015 tarih ve E.2014/17416 ve K.2015/12331 sayılı kararı: "(...) Mahkemece, iddia, savunma, bilirkişi raporu ve dosya kapsamına göre, davacının şirketten çıkma payını talep ettiği, payın gerçek değerinin 1.479.417,24 TL olduğu gerekçesiyle, davanın kabulüne, 1.479.417,24 TL ayrılma payının davalıdan tahsiline, davacının şirket ortaklığından ayrılmasına, diğer taleplerin reddine karar verilmiştir. (...)”

¹⁴ TTK madde 379: "(1) Bir şirket kendi paylarını, esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşan veya bir işlem sonunda aşacak olan miktarda, ivazlı olarak iktisap ve rehin olarak kabul edemez. Bu hüküm, bir üçüncü kişinin kendi adına, ancak şirket hesabına iktisap ya da rehin olarak kabul ettiği paylar için de geçerlidir. (...)”

¹⁵ ERDEM, a.g.m., s. 292.

¹⁶ Mahkeme tarafından verilecek kararın uygulamada ve TTK madde 379 hükmü özelinde meydana getirebileceği sorunların çözümünü amacıyla TTK madde 531 maddesine alternatif olarak önerilen madde için bkz.: "(...) Hakim, davalı şirketin kabulü halinde, fesih ve tasfiye yerine davacılar paylarının gerçek değerinin ödenmesi suretiyle ortaklıktan çıkarılmalarına da karar verebilir. Bu takdirde 379 uncu maddede öngörülen kısıtlamalar uygulanmaz. (...)”. Erdoğan MOROĞLU, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Değerlendirme ve Öneriler, 8. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 331.

¹⁷ Bu yöndeki değerlendirme ve açıklamaları için bkz.: Sümer, a.g.m., s. 846.

¹⁸ İLBASMIŞ HIZLISOY, a.g.e., s. 299.

karar verilebileceği yönünde hüküm kurulduğu görülmektedir^{19,20}.

3. GERÇEK DEĞER

3.1. Genel Olarak

Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere TTK'nın 531. hükmünde yahut gerekçesinde davacı pay sahibine payları için ödenecek gerçek değer ne şekilde hesaplanacağı konusuna açıklık getirilmemiş ve ödemeye ilişkin diğer hususlar gibi bu hususun da yargı kararları ile doktrinde açıklığa kavuşacağı söylenmiştir.

Şüphesiz ki gerçek değer teknik bir hesaplamayla tespit edilebilecek olması nedeniyle davada bilirkişi eliyle hesaplama yapılması gerekecektir. Yine de hakim bilirkişiyi, hesaplamada dikkate alınacak esaslar hakkında yönlendirmesi ve taraf vekillerinin de bilirkişi tarafından yapılan hesaplamaya dâhil edilen değerleri denetleyebilir olması gerekmektedir²¹.

Doktrinde konu özelinde yapılan incelemelerde, Türk Hukuku çerçevesinde yine gerçek değer esasının benimsenmiş olması nedeniyle nama yazılı paylarda bağlamı düzenleyen TTK madde 493/1 hükmü ve limited ortaklıklarda

ayrılma payını düzenleyen TTK madde 641/1 hükmü ile İsviçre Hukuku ve Alman Hukukunda benimsenen esaslar dikkate alınmıştır²².

- TTK madde 641, gerçek değer kavramına ilişkin bir tanım içermemektedir. Madde gerekçesine bakıldığında aynı TTK madde 531 hükmünün gerekçesinde olduğu gibi gerçek değer kavramının yorumunun yargı kararları ile uygulamadaki görüşlere bırakıldığı görülmektedir. Fakat TTK'nın 531. maddesinin gerekçesinden ayrı olarak TTK madde 641 hükmünün gerekçesinde kısmi de olsa bir belirlemeye gidilmiş ve gerçek değer en azından bilanço değerini ifade ettiği açıklanmıştır²³.
- TTK madde 493'de ise nama yazılı payların devrini onaydan kaçınma hakkı düzenlenirken payların gerçek değerinin ödenmesine ilişkin ifadelere yer verilmiştir²⁴. Diğer düzenlemelerin aksine, TTK madde 493 gerekçesinde, gerçek değere ilişkin daha detaylı bir açıklama yapılarak gerçek değer "yaşayan bir şirketin değeri" olduğu belirtilmiş ve gerçek değer hesaplama yöntemi hakkında yol gösterilmiştir²⁵. Buna göre, payın gerçek değeri hesaplanırken anonim ortaklığın özvarlıkları, sermaye yapısı, aktiflerinin satış değeri, gizli yedek akçeler, kârlılık

19 NOMER ERTAN, a.g.m., s. 431.

20 Yargıtay II. Hukuk Dairesi'nin 02.06.2014 tarih ve E.2014/3669, K.2014/10238 sayılı kararı: "(...) Davacılar vekili, müvekkillerinin davalı şirketin % 20'şer oranda ortağı olduğunu, (...) şirketin, haklı nedenle feshi yerine davacı ortakların pay bedellerinin taraflarına ödenmesi suretiyle ortaklıktan çıkarılmalarına karar verilmesinin somut olaya uygun olacağı gözetilmeksizin yazılı gerekçeyle bu yöndeki talebin reddi doğru görülmemiş bozmayı gerektirmiştir. (...)".

21 Tamer BOZKURT, Anonim Şirketlerde Pay Devrinin Sınırlandırılması (Bağlam) -Die Vinkulierung-, I. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 175-176.

22 ERDEM, a.g.m., s. 297-302; BOZKURT, a.g.e., s. 175-176.

23 TTK Kanun Gerekçesi madde 641/1: "(...) "Gerçek değerine uyan" ibaresini kanun tanımlamamıştır. Bu ibarenin yorumu öğreti ve yargı kararlarınca yapılacaktır, ancak ibarenin en azından "bilanço değeri"ni ifade ettiği şüphesizdir. (...)".

24 TTK madde 493: "(1) Şirket, esas sözleşmede öngörülmüş önemli bir sebebi ileri sürerek veya devredene, paylarını, başvurma anındaki gerçek değeriyle, kendi veya diğer pay sahipleri ya da üçüncü kişiler hesabına almayı önererek, onay istemini reddedebilir. (...) (4) Paylar; miras, mirasın paylaşımı, eşler arasındaki mal rejimi hükümleri veya cebri icra gereği iktisap edilmişlerse, şirket, payları edinen kişiye, sadece paylarını gerçek değeri ile devralmayı önerdiği takdirde onay vermeyi reddedebilir. (5) Devralan, paylarının gerçek değerinin belirlenmesini, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden isteyebilir; bu hâlde mahkeme şirketin karar tarihine en yakın tarihteki değerini esas alır. Değerleme giderlerini şirket karşılar. (6) Devralan, gerçek değeri öğrendiği tarihten itibaren bir ay içinde bu fiyatı reddetmezse, şirketin devralma önerisini kabul etmiş sayılır. (...)".

25 TTK madde 493/1'in Gerekçesi: "(...) İsviçre'de ve 6762 sayılı Kanununun 418 inci maddesi sebebiyle Türk doktrininde söz konusu değerle, aktiflerin olası satış değerinin, kapitalizasyon değerinin ve işletme iktisadının kabul ettiği şirketin tüm varlıklarını temel alan diğer değerlerin ifade edildiği savunulmuştur. Bu değer, tasfiye değerinin üstündedir. Çünkü yaşayan bir şirketin değeridir. (...)".

durumu gibi kalemler dikkate alınmalıdır²⁶. Bir diğer deyişle, payların gerçek değeri itibari değerden ayrı tutulmalı, şirketin faaliyetlerine devam edeceği göz önünde bulundurularak davacı pay sahibinin mahrum kalacağı ekonomik fayda kendisine sağlanacak şekilde hesaplama yapılmalıdır²⁷. TTK'nın gerekçesinde yer alan yönlendirmelerden yola çıkılarak davacı pay sahibinin paylarının karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerinin belirlenebilmesi için önce yaşayan şirketin değerinin ve akabinde bu değer davacı pay oranına denk gelen kısmının hesaplanması gerektiği söylenebilecektir²⁸. Gerçek değer hesaplamasında, şirketin faaliyetlerine ve kazanç sağlamaya devam edeceği dikkate alınacağı için gerçek değer tutarı şirketin tasfiye tutarının üstünde olacaktır²⁹. Gerçek değer hesaplamasına şirket değerlemesi özelinde farklı kalemler dâhil edileceğinden, bu hesaplama için tasfiye bilançosu yahut yıllık bilanço ile sınırlı kalınmadan özel bir bilanço hazırlanacağı da açıklanmaktadır³⁰.

Davacı pay sahibinin paylarının ortaklığın yönetimine etkisini artıran yahut azaltan; imtiyazlar, payların devir kabiliyeti, paylar üzerindeki aynı haklar ve sair ilgili pay özelindeki unsurların davacı pay sahibine ödenecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınıp alınmayacağı da doktrinde değerlendirilmektedir³¹.

Gerçek değer tespitinde, hesaplama yöntemlerinin dışında, hesaplama anı da önem arz

etmektedir. TTK madde 531 hükmünde karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerden bahsedildiği için alınacak bilirkişi raporunun, haklı sebeplere ilişkin iddialar değerlendirildikten ve haklı sebebin varlığına karar verildikten sonra alınması gerekir³².

Hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin paylarının gerçek değeri olarak borsa değerinin mi yoksa dava kapsamında ayrıca yapılacak bir hesaplamanın mı dikkate alınacağı konusunda ise bir görüş, bu şirketlerde payların gerçek değerinin, borsadaki değeri ile aynı olduğunu savunurken; diğer görüş, şirketin malvarlığında bir değişim olmasa dahi şirketin borsadaki değerinde piyasa koşulları etkisiyle değişiklik olabileceğinden hareketle, borsa değerinin gerçek değer olarak kabul edilmesinin her zaman hakkaniyete uygun olmayabileceğini savunmaktadır³³.

3.2. Doktrinde Yer Alan Hesaplama Yöntemleri

a. Net Aktif Değer ve/veya Varlık Değeri Yöntemi

Bu yöntemde anonim ortaklığın borç ve yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra kalan net aktiflerine göre öz varlık miktarının güncel satış değerleri dikkate alınarak hesaplama yapılmakta³⁴; bu şekilde bulunan öz varlık miktarı hisse sayısına bölünerek her bir pay karşılığını oluşturan değer bulunmaktadır³⁵. Bu yöntem kârlılık ve işletme başarısı gibi kalemleri hesaplamaya dâhil etmemesi nedeniyle eleştirilmektedir³⁶.

26 ERDEM, a.g.m., s. 300; İLBASMIŞ HIZLISOY, a.g.e., s. 315.

27 Ayşe ŞAHİN, a.g.e., s. 462; Cansu ŞAHİN, a.g.e., s. 125.

28 Ayşe ŞAHİN, a.g.e., s. 475-476; İLBASMIŞ HIZLISOY, a.g.e., s. 313-314.

29 İLBASMIŞ HIZLISOY, a.g.e., s. 315-316.

30 İLBASMIŞ HIZLISOY, a.g.e., s. 316.

31 Davacı pay sahibinin payları açısından özellik arz eden durumların, gerçek değer hesaplaması sonrasında davacının pay oranına denk gelen tutarın artırılması ve azaltılmasında dikkate alınması gerektiği yönündeki açıklamalar için bkz.: Ayşe ŞAHİN, a.g.e., s. 471; Cansu ŞAHİN, a.g.e., s. 132. Bununla birlikte pay sahibinin paylarına değil de şahsına tanınan haklar, pay değerinin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bu yönde bkz.: İLBASMIŞ HIZLISOY, a.g.e., s. 324, 325.

32 ERDEM, a.g.m., s. 302.

33 Ayşe ŞAHİN, a.g.e., s. 463; İLBASMIŞ HIZLISOY, a.g.e., s. 316.

34 İLBASMIŞ HIZLISOY, a.g.e., s. 323.

35 ERDEM, a.g.m., s. 301-302; Ayşe ŞAHİN, a.g.e., s. 469.

36 ERDEM, a.g.m., s. 302.

b. Kârlılık ve/veya Kazanç Değeri Yöntemi

Kârlılık -bir diğer deyişle kazanç değeri- yönteminde şirketin faaliyetlerine devam ettiği yönünde, gelecekteki muhtemel kazançlar hesaplanmakta³⁷; aslında şirketin satışında ödenecek değer hesaplanmaktadır³⁸. Bu yöntemde, şirketin elde edeceği kazançlar giderlerden ari şekilde hesaplanır³⁹.

c. Karma Değer Yöntemi

Adından da anlaşılacağı üzere bu yöntem, yukarıda yer alan iki yönteme göre hesaplama yapılması ve bunların ortalamasının alınması şeklinde uygulanmaktadır⁴⁰. Buna göre şirketin varlık değerleri ile kazançları birlikte dikkate alınacaktır⁴¹.

3.3. Yargıtay Kararları Işığında Gerçek Değer Hesaplaması

Yargıtay tarafından gerçek değer hesaplanması özelinde yapılan incelemelerde, her bir somut olay bakımından ayrı değerlendirme yapıldığı ve uyuşmazlık taraflarının itirazlarının gerçek değer hesaplamasında etkili olduğu görülmektedir.

Yargıtay tarafından verilen bir kararda, gerçek değer bilirkişi tarafından hesaplanmasından sonra geçen sürede, şirketin öz kaynak tutarının değiştiği ve davalının buna ilişkin bir

bilanço raporu sunduğu ancak mahkeme tarafından bu hususun dikkate alınmadığı, eski rapora dayanılarak davacı paylarının gerçek değerlerinin tespit edildiği göz önünde bulundurulmuş ve bu durumun TTK madde 531 hükmünde öngörülen karar tarihine en yakın tarih esasına uygun olmadığına karar verilerek ilk derece mahkemesi kararı bozulmuştur⁴².

Yargıtay tarafından verilen farklı kararlarda, gerçek değer hesaplanmasında hangi hesaplama yönteminin kullanılacağı hakkında açık bir ifade söz konusu değildir. Bununla birlikte Yargıtay kararları somut durum özelinde dikkate alınması gerekebilecek hesaplama kalemelerine ilişkin örnekler içermekte ve bu örnekler gerçek değer hesaplamasına ilişkin esaslara ışık tutmaktadır⁴³.

SONUÇ

Uygulamada, davacı pay sahibinin (veya sahiplerinin) pay bedelinin kimden tahsil edileceği konusunda görüş birliği mevcut olmayıp bu konu usul hukuku ile ticaret hukuku ilkeleri çevresinde değerlendirilmektedir. Mevcut durumda usul hukuku kuralları ile tek borç ilkesinin de bir gereği olarak, haklı nedenle fesih davasının tarafı olan anonim ortaklık tarafından davacı pay sahibine ödeme yapılmasına hükmedilmesi baskın görüşü oluşturmaktadır. Buna karşın pay bedelinin davalı şirket tarafından ödenmesinin, şirketlerin kendi payını

37 İLBASMIŞ HIZLISOY, a.g.e., s. 323.

38 ERDEM, a.g.m., s. 302.

39 Ayşe ŞAHİN, a.g.e., s. 469.

40 ERDEM, a.g.m., s. 301; Ayşe ŞAHİN, a.g.e., s. 469.

41 Ayşe ŞAHİN, a.g.e., s. 470. Ayrıca somut durum özelinde şirketin değerinin kârlılık yahut varlığa dayanabileceği yani farklılık gösterebileceği ve bu nedenle karma yöntemin esas alınmasının daha isabetli olacağı yönünde bkz.: İLBASMIŞ HIZLISOY, a.g.e., s. 323-324.

42 Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 30.5.2017 tarih ve E.2016/4639 ve K.2017/3180 sayılı kararı: "(...) Ne var ki, çıkma payının hesaplanmasında payın karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerinin belirlenmesi gereklidir. Mahkemece, hükme esas alınan 02.11.2015 tarihli ek raporda şirketin 31/12/2014 tarihi itibarıyla öz kaynak tutarının 26.667.443,79 TL olduğunu, davacıların ortaklık pay değerinin ayrı ayrı 2.287.566,66 TL olduğu belirtilmiştir. Davalı vekili ek rapora itirazında, 30.09.2015 tarihli ara bilanço sunarak bu tarih itibarıyla şirketin öz kaynak tutarında azalma olduğunu ileri sürmüştür. Mahkemece 20.01.2016 tarihli karar ile ek raporda belirtilen miktara hükmedilmişse de; davalının itirazları da değerlendirilmek suretiyle çıkma payının karar tarihine en yakın tarihteki gerçek değerinin belirlenmesi ve bu bedele hükmedilmesi gerekirken, bu hususlarda yetersiz bilirkişi raporuna dayalı olarak hüküm tesisi doğru görülmemiş, kararın davalı şirket yararına bozulmasına karar vermek gerekmiştir. (...)"

43 Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 19.11.2015 tarih ve E.2014/17416 ve K.2015/12331 sayılı kararı: "(...) Dava, anonim şirket gerçek sermaye payının ödenerek ortaklıktan çıkarılma istemine ilişkin olup, mahkemece yukarıda açıklanan gerekçelerle davanın kısmen kabulüne karar verilmiş ise de, davalı taraf bir kısım mahkeme kararları ibraz ederek dairelerin geç teslimi nedeniyle şirket aleyhine tazminata hükmedildiğini, gerçek pay değerinin tespitinde bunların da nazara alınması gerektiğini savunduğu halde, mahkemece bu konuda inceleme ve değerlendirme yapmadan, yazılı şekilde karar verilmesi doğru olmamış, kararın bu nedenle bozulması gerekmiştir. (...)"

iktisap yasağına ilişkin TTK hükümleri nedeniyle uygulamada sorun yaratabileceği ve davalı şirketin yeterli ödeme gücünün bulunmayabileceği gibi nedenlerle; payların, şirketin diğer ortakları yahut üçüncü kişiler tarafından satın alınmasına karar verilebileceğini savunan yazarlar da mevcuttur. Mahkeme tarafından verilecek kararda davacı pay sahibinin şirketteki pay oranının da dikkate alınması, TTK madde 531 hükmünde mahkemeye alternatif çözüm yetkileri getirilmiş olması nedeniyle makul görülmektedir.

Gerçek değer kavramı TTK madde 531 hükmünde ve gerekçesinde açıklanmamış, TTK'nın farklı maddelerinin gerekçelerinde ise gerçek değer hakkında yol gösterici bazı ifadelere yer verilmiştir. Doktrinde yer alan görüşler ve TTK'nın ilgili diğer hükümleri ışığında gerçek değer, şirketin faaliyetlerinin devam edeceği gözetilerek hesaplanacak bir işletme değerine işaret ettiği söylenebilecektir. Gerçek değer hesaplanması teknik uzmanlığa sahip bir bilirkişi tarafından yapılacak olsa da bu hesaplamaya dâhil edilecek unsurların doğrudan bilirkişi takdirine bırakılmaması ve mahkeme tarafından bir yönlendirme yapılması gerekir.

Uygulamada hesaplama için üç yöntem örneklenebilir. Somut durumda şirketin kazanç ve öz varlık gibi değerlerinden hangisinin ön planda olduğu göz önünde bulundurulurken şirkete uygun yöntem seçilmelidir. Bu doğrultuda, her iki değer de etkili olduğu şirketlerde karma yöntemin uygulanmasının hakkaniyete uygun olacağı kanaatindeyiz.

7405 SAYILI SPOR KULÜPLERİ VE SPOR FEDERASYONLARI KANUNU KAPSAMINDA ALACAĞIN TEMLİKİ USUL VE ESASLARI

Oğulcan DOĞAN
Avukat

Asya AKPULAT
Avukat

Yağmur DEMİR
Avukat

ÖZET

Günümüzde spor ve spor müsabakaları yalnızca sporcular tarafından oynanıp ve taraftarlar tarafından izlenebilen bir iş ve/veya eğlence anlayışından öteye geçmiştir. En nihayetinde bunun bazı hukuki sonuçları da ortaya çıkmıştır. İşte spor ve hukukun bu birlikteliğinden doğan ve hukukun bir alt dalı olarak ilerleme gösteren spor hukuku, ülkemiz mevzuatında da yönerge ve yönetmeliklerin ötesinde yer bulmaya başlamıştır.

Bu konuda, “Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu” verilebilecek örnekler arasında en önemlisi olabilir. Anılan Kanun, kapsamı gereği; spor kulüpleri, spor anonim şirketleri ve spor federasyonlarının kuruluşu, organları, üst kuruluş oluşturmaları, gelir ve giderleri, bütçe ve harcama esasları, görev, yetki ve sorumlulukları, denetimleri, bunlara yapılacak her türlü yardımın şekil ve şartları ile bunlara ilişkin diğer hususlara dair usul ve esasları düzenlemektedir.

Mezkûr Kanun’un “Mali Hükümler” üst başlığı altında yer alan “Spor kulüpleri ve spor anonim şirketlerinin bütçe ve harcama ilkeleri” alt başlığı içerisinde “gelir ve alacakların devri” hakkında regülasyonlar yapılmıştır.

Biz, bu çalışmamızda “Spor Kulüplerinde Gelir ve Alacakların Devri” ve “Temlik İşlemlerine İlişkin Kanuni Sınırlandırmalar” üzerinde tartışarak spor hukuku anlamında temlik sözleşmelerinin usul ve esasları hakkında irdeleme yapacağız.

Anahtar Kelimeler: Spor Kulüpleri, Gelir ve Alacakların Devri, Temlik, Sınırlama, Temlik (Devir) Sözleşmeleri Usul ve Esasları.

GİRİŞ

26.04.2022 tarihinde Resmî Gazete’de 7405 sayılı Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu (“Spor Yasası” veya “Kanun”)¹ yayımlanmış ve bu doğrultuda Spor hukukunu ilgilendiren birçok alanda değişiklikler ve yenilikler yapılmıştır. Spor Yasası ile getirilen düzenlemeler arasında alacağın devri (temlik) işlemleri de yer almaktadır.

Alacağın devrine (temlik) ilişkin hükümler Türk Borçlar Kanunu’nun (“TBK”) 183. maddesi ve devamında yer almaktadır. Alacaklı; kanun, sözleşme veya işin niteliği engel olmadıkça

borçlunun rızasını aramaksızın alacağını üçüncü bir kişiye devredebilir. Ancak devre ilişkin kanuni sınırlamalar öngörülmüşse sınırlamalara uyararak devir yapılmalıdır. Bu doğrultuda, Spor Yasası ile spor kulüpleri ve spor anonim şirketlerinin alacaklarının devrine ilişkin bazı sınırlamalar getirilmiştir.

1. ALACAĞIN DEVRİ (TEMLİK) SÖZLEŞMELERİ

Alacaklı kimi zaman alacağını üçüncü bir kişiye temlik etme ihtiyacı duyabilir. Alacaklının, alacağının tamamını üçüncü bir kişiye devretmesi şeklinde gerçekleşen hukuki işlem den kaynaklı olarak borç ilişkisinde alacaklı tarafta bir değişim meydana gelmektedir. TBK’nın 183. maddesi uyarınca, “Kanun, sözleşme ve işin niteliği engel olmadıkça alacaklı, borçlunun rızasını

¹ 26.04.2022 tarih ve 31821 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.04.2022 Kabul Tarihli 7405 sayılı Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu

almaksızın alacağını üçüncü bir kişiye devredebilir.” Hukukumuzda, kanun, sözleşme ve işin niteliği engel olmadıkça alacaklının alacağını üçüncü bir kişiye devretmesi “alacağın temliki” olarak adlandırılmaktadır. Alacağın temliki işlemi, alacaklı tarafta bir değişim söz konusu olmakta ve borçlunun karşısındaki mevcut alacaklının yerini alacağı temlik alan yeni bir kimse almaktadır. Bu durumda, temlike konu olacak önceki alacaklının malvarlığından çıkarak yeni alacaklının mal varlığı değerine dâhil olmakta, dolayısıyla alacağı tahsil ve talep hakkı da yeni alacaklıya geçmektedir. Nitekim alacaklının, alacağını bir başkası aracılığıyla tahsil etmek istemesi hâlinde de alacaklı bu kişiye tahsil yetkisi vermek yerine alacağını ona temlik edebilir. Böylece, alacağın temlikinin maksadı esasen alacağı tahsil etmek olmaktadır.

Alacağın bir başkasına devri (temlik) alacaklının iradesine, yani üçüncü kişiyle yapmış olduğu sözleşmeye, bir kanun hükmüne veya bir mahkeme kararına dayanabilir². TBK'nın 184. maddesine göre, alacağın temliki sözleşmesi temlik edenle temlik alan arasında yazılı bir şekilde yapılmalıdır. Yazılı şekil şartı ile, temlik sözleşmesinin en azından adi yazılı şekilde yapılması aranmaktadır.

Alacağın temliki, sözleşme ile yapılan bir tasarruf işlemidir. TBK'nın 189. maddesine göre, alacağın devri ile devredenin kişiliğine özgü olanlar dışındaki öncelik hakları ve bağlı haklar da devralana temlik olur. Temlik ile devralana geçen hakların kapsamına kefalet ve rehin gibi teminat haklarının yanı sıra kanuni ipotek hakkı, hapis hakkı, mülkiyeti saklı tutma hakkı, dava açma ve icra takibinde bulunma hakkı da dâhildir. TBK'nın 189/2. maddesine göre, işlemiş faiz de asıl alacağa bağlı yan (feri) hak olarak devralana geçecektir. Bunun yanında, temlik sonrasında işleyen temerrüt faizinin de asıl alacağa bağlı yan (feri) hak olarak devralana geçtiğini söylemek mümkündür.³

Genel kural, bütün alacakların temlik edilebileceği yönünde olmakla birlikte bazı alacakların temlikine izin verilmemiştir. Devrine izin verilmeyen alacaklar kanundan, sözleşmeden veya işin niteliğinden doğmaktadır. Sözleşme ile yasaklanan alacak temliğine örnek olarak, alacaklı ve borçlunun anlaşarak kısmen veya tamamen belli kişilere karşı veya belli bir süre ile sınırlı olarak alacağın devrini yasaklaması gösterilebilir. Bu şekilde akdedilecek bir sözleşme, şekle tabi değildir. Ancak bu devir yasağının üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilmesi için devir yasağının yazılı olması ve ayrıca borç senesinde belirtilmiş olması gerekir⁴. Devrine izin verilmeyen bir alacak hakkında yapılan temlik işlemi kural olarak geçersiz olup böyle bir devir, gerek borçlu karşısında gerekse temlik edenle temlik alan arasında hiçbir hüküm ve sonuç meydana getirmez.

2. SPOR YASASI'NA GÖRE TEMLİK SINIRLAMALARI

Kanun'da, kulüplerin denetimi ile borç ve alacaklarına ilişkin birçok husus düzenlenmiştir. Spor kulüpleri ve spor anonim şirketlerinin yapacakları alacağın devri işlemlerine de Kanun'un “*Spor kulüpleri ve spor anonim şirketlerinin bütçe ve harcama ilkeleri*” başlıklı 20. maddesi⁵ ile bazı sınırlamalar getirilmiştir. Buna göre, spor kulüpleri ve spor anonim şirketleri;

Bir önceki hesap döneminde gerçekleşen brüt gelirin yüzde yirmi beşini aşmayan ve yönetim kurulunun olağan görev süresi içerisinde doğacak ya da vadesi gelecek gelir ve alacaklara ilişkin temlikleri yönetim kararıyla yapabilir.

Bir önceki hesap döneminde gerçekleşen brüt gelirin yüzde yirmi beşini aşan gelir ve alacağını üye sayısı on binden az olan spor kulüplerinde en az üye tam sayısının salt çoğunluğunun; üye sayısı on binden fazla olan spor kulüplerinde üyelerin, spor anonim

2 M. Ahmet KILIÇOĞLU, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Turhan Kitapevi, Ankara 2012, s. 784*

3 Fikret EREN, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara 2020, s. 1362-1375*

4 F. Necmeddin FEYZİOĞLU, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. II, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1977, s.631,632*

5 26.04.2022 tarih ve 31821 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 22.04.2022 Kabul Tarihli 7405 sayılı Spor Kulüpleri ve Spor Federasyonları Kanunu, Madde 20

şirketlerinde ise sermayenin en az üçte birini oluşturan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin katılacağı **genel kurulda**, spor kulüplerinde **toplantıya katılanların en az dörtte üçünün, spor anonim şirketlerinde ise toplantıya katılan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin sahip oldukları sermayenin en az dörtte üçünü** oluşturan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin olumlu oyu ile devredebilir. (madde 20/4)

Mevcut yönetim kurulunun olağan görev süresinin bitiminden sonra doğacak ya da vadesi gelecek gelir ve alacaklarını üye sayısı on binden az olan spor kulüplerinde en az üye tam sayısının salt çoğunluğunun; üye sayısı on binden fazla olan spor kulüplerinde üyelerin, spor anonim şirketlerinde ise sermayenin en az üçte birini oluşturan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin katılacağı genel kurulda, spor kulüplerinde **toplantıya katılanların en az dörtte üçünün, spor anonim şirketlerinde ise toplantıya katılan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin sahip oldukları sermayenin en az dörtte üçünü** oluşturan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin olumlu oyu ile devredebilir. (madde 20/4) **Ancak** bu tür gelir ve alacakların temlikinde, hiçbir şekilde bir önceki hesap döneminde gerçekleşen brüt gelirin **yüzde ellisi oranını geçemez.** (madde 20/4)

Yönetim kurulu üyelerine, bunların eşleri ve üçüncü dereceye kadar hısımlarına, çalışanlarına, yüzde beş ve üzeri pay sahiplerine ve yönetim kurulu üyelerinin yüzde beş ve daha fazla pay sahibi olduğu şirketlere hak ve alacaklarını **devredemez.** (madde 20/8)

3. SPOR YASASI'NDA ALACAĞIN DEVRİNE İLİŞKİN YER ALAN SINIRLAMALARIN SPOR FEDERASYONLARI TARAFINDAN GÖZETİLİP GÖZETİLEMEMEYECİĞİNİN İRDELENMESİ

Alacağın devri, TBK madde 183 ve devamında düzenlenmektedir. Prensip olarak, her alacak hakkı borçlunun rızası aranmaksızın, alacaklı ve üçüncü kişi arasında yapılan sözleşme ile devredilebilir. Aynı hükümde, istisnai ola-

rak, alacağın niteliği, kanun veya sözleşmenin devre engel oluşturabileceği öngörülmektedir. Kanunun alacağın devrini emredici bir hukuk kuralı ile yasakladığı hâllerde, bu yasağa aykırı olarak gerçekleştirilen alacağın devri işlemi -söz konusu kurala aykırılık hâlinde başka bir hükümsüzlük yaptırımı uygulanması kanunda özel olarak düzenlenmiş olmadıkça- kesin hükümsüz olur. Böyle bir devir sadece borçlu karşısında değil, devredenle devralan arasında da hüküm ve sonuç doğurmaz. Hâkim, kanundan kaynaklanan bir devir yasağına aykırılık bulunduğunu ve devrin kesin hükümsüz olduğunu görevi gereği kendiliğinden göz önüne almaktadır. Aynı şekilde devre ilişkin sınırlamalar söz konusu olduğunda da sınırlamalara uygun olarak yapılmayan devir, geçersizlik sonucunu doğurmaktadır. Devir işleminin geçersiz olduğu durumlarda borçlu devralan alacaklıya ifade bulunarak borçtan kurtulmuş olmaz. Borçlu ancak TBK madde 186 uyarınca alacağın devredildiği, devreden veya devralan tarafından kendisine bildirilmemişse, önceki alacaklıya; alacak birkaç kez devredilmişse, son devralan yerine önceki devralanlardan birine iyi niyetle ifade bulunarak borcundan kurtulur.

Spor Federasyonlarına alacağın devri bildirildiğinde, Spor Federasyonları yükümlülüklerinden kurtulabilmek için devrin geçerliliğini incelemek zorundadır. Kanundaki sınırlamalara uygun yapılmayan bir devir geçersizlik sonucunu doğuracağından, devralana yapılan ödeme ile Spor Federasyonları kanundan doğan yükümlülüklerinden kurtulmuş olmaz. Bu inceleme kulübün veya devralan alacaklının, alacağın devri sözleşmesine ekleyeceği belgeler ile şekli olarak yapılabilir. (Örneğin, genel kurul tutanağının noter onaylı sureti, yasaklı kişilere devir yapılmadığına dair taahhütname, pay oranlarını gösterir belge vs.)

4. UYGULAMASI

Kanun'un 20. maddesi uyarınca, kulüpler yönetim kurulu kararıyla bir önceki hesap döneminde gerçekleşen brüt gelirlerinin en fazla yüzde 25'ini devredebileceklerdir. Ancak kulüpler nitelikli genel kurul kararıyla, yönetim kurulunun olağan görev süresi ile sınırlı olmak

şartıyla herhangi bir temlik sınırlamasına tabi olmadan temlik yapabilecektir. Yönetim kurulunun olağan görev süresinin bitiminden sonra doğacak ya da vadesi gelecek alacaklarda ise ancak yüzde 50'sine kadar olan kısmı nitelikli genel kurul kararı ile temlik edilebilecek ve bu oranı aşan miktarı hiçbir şekilde temlik edemeyeceklerdir.

Kanun'un yürürlük tarihinden sonra yapılan temliklerde ise Spor Federasyonlarının doğrudan denetim yükümlülüğü kanunda düzenlenmemiş olsa da yukarıda yapılan açıklamalar neticesinde, Kulüpler tarafından Spor Federasyonlarına iletilen alacağın temlik işlemlerinde Spor Federasyonlarının, Kanun hükümleri uyarınca kulüplerden; bir önceki hesap döneminde gerçekleşen brüt gelirlerini, mevcut ise nitelikli genel kurul kararını, görevdeki yönetim kurulunun görev süresi ile temlik edilecek alacaklara ilişkin süreyi ve temlik edilecek alacak miktarının kanunda belirtilen sınırlamalara uygunluğunu bildirmesini talep edeceği düşüncesindeyiz. Söz konusu sınırlamalara uygun düşmeyecek ölçüde yapılan temlik sözleşmelerinin geçerliliği konusunda tartışma çıkma ihtimali mevcuttur.

Özetle; spor kulüplerinde alacağın temlik sözleşmesi yapılabilmesi için, temlik işleminin gerçekleştiği hesap döneminden bir önceki hesap döneminde gerçekleşen brüt geliri gösteren bağımsız denetim raporu minvalinde muhasebe kayıtları ile kapsam dışı dönemlere ait gelir ve alacakların devri için genel kurul kararının var olması ve yine ek olarak, temlik işleminde alacaklı, borçlu ve devralacak taraflar ile söz konusu alacağın miktarlarının belirlenebilir olması gerekmektedir.

SONUÇ

Alacağın devri (temlik) işleminin TBK anlamında adi yazılı şekilde yapılabileceği belirtilmiştir. Ancak yine TBK uyarınca temlik hususunun; işin mahiyeti ve kanuni yükümlülükler gereği bazı sınırlandırmalara tabi tutulabileceği de düzenlenmiştir. Bizim irdeleme konumuzunda içeren Spor Yasası'nda ise alacağın temlikine yönelik bazı sınırlandırmalar getirilmiştir.

Bunlar, yalnızca hesap dönemine ilişkin gelir ve giderlere ait olmayıp aynı zamanda genel kurul ve yönetim kurulu kararı alınmasını gerektirecek ve nitelikli oy çoğunluğuna ihtiyaç duyacak aşamalara kadar varan sınırlandırmalar olarak da Kanun'da yer almaktadır.

Söz konusu düzenleme ile spor kulüplerinin denetimsiz ve bütçesini aşan nitelikte alacak devri yapmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca bir sonraki yönetim de bu sayede kısmen koruma altına alınmıştır. Esasen bu düzenleme ile spor kulüplerindeki yöneticilerin de şahsi çıkar elde etmesinin ya da kulübü kendisine borçlandırması müessesesi gibi hususların da bir anlamda önüne geçilmeye çalışılmıştır. Ancak her ne kadar yasa koyucu tarafından bu düşünceler ile hareket edilse de genel kurul oyları ile seçilen yönetim kurulu büyük ölçüde sınırlandırılmış, hareket alanı daraltılmış ve hukuki anlamda da sözleşme serbesti ilkesine zarar verilmiştir.

Yine de Spor Yasası olarak tanımlanan kanunun çıkartılması suretiyle spor kulüpleri açısından bazı regülatif düzenlemeler getirilmiş ve spor kulüplerinin daha profesyonel bir şekilde yönetilmesinin önü açılmıştır. İleride yapılacak ek düzenlemeler ile spor hukuku alanının daha fazla gelişme kaydedeceğini öngörmekteyiz.

YURTIÇİNDEN/YURTDIŞINDAN ELDE EDİLEN TELİF KAZANCINDA İSTİSNA UYGULAMASI (GVK/KDV/VUK AÇISINDAN AYRICALIKLAR VE YÜKÜMLÜLÜKLER)*

İmdat TÜRKAY
Gelir İdaresi Grup Başkanı

ÖZET

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan telif hakkı ve ihtira beratı kazanç istisnası hükümlerine göre, serbest meslek faaliyetinde bulunan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitler ile bunların kanuni mirasçılarının istisna kapsamındaki çalışmalarından elde ettikleri kazançları için; gelir vergisi tevkifatı, vergiden istisna edilme şartları, yıllık beyanname verilmesi veya verilmemesi, işe başlama, defter tutma, belge düzenleme, katma değer vergisi mükellefiyeti gerekip gerekmediği gibi birçok vergisel ödev ve yükümlülük gündeme gelmektedir. Bu çalışmamızda gerek yurtiçinden gerekse yurtdışından elde edilen telif kazançlarındaki vergisel yükümlülükler ve vergisel avantajlardan bahsedilecektir.

Anahtar Kelimeler: Telif Kazancı İstisnası, Yurtdışı Telif Kazancı, Vergi Tevkifatı, Katma Değer Vergisi, Defter Tutma, Belge Düzeni, Yıllık Beyan.

GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler de serbest meslek erbabı olarak kabul edilmektedir. Serbest meslek kazançları kapsamında yer alan telif hakkı ve ihtira beratı kazanç istisnasından yararlanan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarının gerek yurtiçinden gerekse yurtdışından istisna kapsamında kazanç elde ettiklerinde yıllık beyanname verme, defter tutma, belge düzenleme, tevkifat yapma, katma değer vergisi mükellefiyeti ve belgelerin saklanması gibi birçok vergisel yükümlülüklerden hangisini yapmaları gerektiği veya bu yükümlülüklerin hangisinden muaf tutuldukları önem arz etmektedir.

Bilişim teknolojilerinin gelişmesine paralel olarak serbest meslek erbabları tarafından or-

taya konan eserlerin dünyanın dört bir yanında satışı çok kolaylaşmış ve bu eserlerden yurtdışındaki firmalardan döviz olarak gelir elde etmek artık olağan hale gelmiştir. Dolayısıyla, son yıllarda telif kazancı elde eden sanatçı ve yazarların yurtdışından elde ettikleri telif kazancının ne şekilde vergilendirileceği konusu da gelir vergisi ve vergi usul açısından ayrıca gündemde olan konulardan birisi olmaktadır. Çalışmamızda öncelikle telif kazançlarının yurtiçinde ne şekilde vergilendirileceği incelenecek, ardından da yurtdışından elde edilen telif kazançlarının nasıl vergilendirileceği gelir vergisi ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında ele alınacaktır.

1. Türkiye'de Elde Edilen Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazançlarında İstisna Uygulaması ile Diğer Vergisel Yükümlülükler

• Telif Kazançlarında Gelir Vergisi Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene

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

tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Telif hakkı ve ihtira beratı kazanç istisnasının yer aldığı GVK'nın 18'inci maddesinde yer alan hükme göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Kişilerin ortaya koydukları eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. İstisna kapsamındaki kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel değildir. Serbest meslek kazançları istisnasının, tevkif suretiyle ödenecek vergiye etkisi de yoktur. Ancak istisna kapsamındaki kazanç toplamı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar (2022 yılı için 880 bin lira) bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olanlar sayılmış olup buna göre; kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. Aynı maddede telif kazançları istisnası kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 oranında,

diğer ödemelerden ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

5/12/2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun'la 1.1.2020 tarihinden geçerli olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde yer alan ve uzun yıllardır uygulanmakta olan telif ve ihtira beratı kazanç istisnasında sınırlamaya gidilmiş olup yapılan düzenleme ile yıllık olarak belirlenen sınırı aşan telif hakkı ve ihtira beratı kazançları için yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi esası benimsenmiştir.

Bu düzenleme sonrasında Vergi İdaresi tarafından 27/05/2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, serbest meslek kazançlarında istisna uygulaması ve istisnanın sınırı kapsamlı ve örneklerle açıklanmış bulunmaktadır. GVK'nın 18'inci maddesinde, serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükellefler ve istisna kapsamında olan eserler sayılmış olup söz konusu maddede hangi hasılatın istisna kapsamında olduğu da ayrıca belirtilmiştir. Anılan Genel Tebliğ'de, istisnanın kapsamı ve istisnadan yararlanma şartları açıklanmıştır. Buna göre:

- Anılan istisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarlarına tanınmıştır.
- İstisna kapsamına; şiir, hikâyeye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ile ihtira beratları girmektedir.
- İstisna uygulanacak hasılat, eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlaması veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilen hasılattır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi

karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisna kapsamındaki hasıllata dahildir.

Esasen 5/12/1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyari tutulmuştur. GVK'nın 18'inci maddesinde yer alan serbest meslek kazanç istisnasından yararlanabilmek için maddede belirtilen eserlerden kayıt ve tescili zorunlu olanların kayıt ve tescil ettirilmesi şart olup diğer eserlerde kayıt ve tescil şartı aranmayacaktır.

Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca kayıt-tescil edilen eserlerin, aynı zamanda istisna kapsamındaki eserler veya bu eserlere benzerlik gösteren eserlerden olması şart olup 5846 sayılı Kanun'a göre kayıt-tescil edilen tüm eserler istisna kapsamına girmemektedir. Yani 5846 sayılı Kanun kapsamında kayıt ve tescil edilen bir eserin aynı zamanda GVK'nın 18'inci maddesinde sayılmış olması da gerekmektedir.

Tüm bu şartların sağlanmış olması durumunda istisnadan yararlanma kapsamında olan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarının yine istisna kapsamındaki eserlerini ve ihtira beratlarını satmaları veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmeleri veya kiralamaları karşılığında elde ettikleri hasıllat istisna kapsamındadır. Ayrıca eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisna kapsamındaki hasıllata dahildir.

Ancak 5/12/2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun'la 1.1.2020 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan düzenleme sonrasında istisna kapsamındaki çalışmalardan elde edilen kazancın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL'yi) aşması halinde, elde edilen kazancın tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllık olarak belirlenen beyanname verme sınırının aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir. İlgili takvim yı-

linda istisnadan yararlanılamaması sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu arada, istisna kapsamındaki çalışmaların gelir vergisi tevkifatı yapmak mecburiyetinde olanlara satılması halinde, eser sahiplerine ödeme yapacak kişi ve kurumlar tarafından %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

- ***Yıllık Beyanname Verenlerde Geçici Vergi, Tevkifatın Mahsubu, Mesleki Giderlerin İndirimi, Diğer İndirimler***

Serbest meslek kazançlarındaki telif ve ihtira beratı kazanç istisnasından faydalanılıp faydalanılamayacağı yılsonu itibarıyla belirleneceğinden, yıllık olarak belirlenen beyanname verme sınırının aşılması nedeniyle istisnadan faydalanamayan mükelleflerin yıllık beyanname vermesi durumunda, bu mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri olmayacaktır. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nın 68'inci maddesinde sayılan mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak yapılan giderler, yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır. Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, GVK'nın 89'uncu maddesinde yer alan şahıs sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, sponsorluk harcamaları ve engellilik indirimi ile anılan madde ve ilgili kanunlarında indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiş olan bağış ve yardımlar gibi harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

- ***Serbest Meslek Kazanç İstisnasında İşyeri Kiralanması ve Personel Çalıştırılması Durumunda Gelir Vergisi Tevkifatı***

Yıllık olarak belirlenen beyanname verme sınırının aşılmaması veya aşılması durumunda diğer yükümlülükler açısından bir değişiklik

yoktur. Yıllık kazanç tutarının beyanname verme sınırını aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilecektir. Ancak telif ve ihtira beratı kazancından dolayı belirlenen limiti geçen ve istisna dışına çıkan mükellefler sadece yıllık beyanname verme gibi yükümlülüğüne tabi olacaklar, bunların diğer serbest meslek erbabları gibi yapmış oldukları ödemeler (işyeri kirası, ücret ve serbest meslek ödemesi gibi) üzerinden tevkifat yapma yükümlülükleri olmayacaktır.

- **Telif Kazançlarında Katma Değer Vergisi Uygulaması**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, yine 9/1'uncü maddesinde ise mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisi açısından durumu ise KDV Genel Uygulama Tebliği'nde açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre; serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların, prensip olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı katma değer vergisinin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekir.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan

faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir. Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna bildirmesi gerekmektedir.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen GVK'nın 18'inci maddesinde sayılan serbest meslek mensupları ayrıca KDV beyanname vermez ve defter tutmazlar. İşlemin belgelendirilmesi ise, Vergi Usul Kanunu'nun genel hükümlerine göre gerçekleştirilir. Bu uygulamaya göre, GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı Kanun'un 18'inci maddesi kapsamına giren kişilere yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi stopaj tutarı dâhil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Hesaplanan KDV tutarı gelir vergisi stopaj matrahına dâhil edilmez. Anılan istisna kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar, katma değer vergisindeki bu imkândan faydalanamazlar.

Söz konusu istisnadan yararlanan serbest meslek erbaplarından, katma değer vergisi açısından sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu durumda, sorumluluk uygulamasını kabul etmeyen mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve KDV beyanname verirler. Bu durumda, GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz.

Buna göre, istisna kapsamındaki çalışmalara ilişkin faaliyetlerin mutlak ve sürekli olarak yapılması halinde bu faaliyetler kapsamında verilen hizmetler KDV'ye tabi olacaktır. Bu hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, faaliyetin GVK'nın 18'inci maddesi kapsamına girmesi ve hizmetin münhasıran aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde yer alan kişi, kurum veya kuruluşlara verilmesi halinde, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. İstisna kapsamındaki faaliyetler sonucu ortaya konan hizmetlerin GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da verilmesi halinde, anılan faaliyetler kapsamında verilen hizmetlerin tamamına (GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara verilenler dahil) ilişkin hesaplanan KDV, bu faaliyetleri yapan kişiler tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Öte yandan, söz konusu hizmetlerin arızı olarak yapılması halinde ise bu hizmetler KDV'nin konusuna girmeyecektir.

- ***Telif Kazançlarında Vergi Usul Kanunu Uygulaması (Defter Beyan Sistemi ve Belge Düzeni)***

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsihinin mecburi olduğu hükme bağlanmış olup söz konusu kayıtların ise anılan Kanun'un ilgili maddelerinde yer alan veya Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye dayanılarak kullanılma/düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerle tevsi edilmemesi gerekmektedir.

VUK'un 236'ncı maddesine göre; serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteride bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir. Ayrıca, istisna kapsamındaki kazançlarda defter tutma ve belge düzeni konusunda son dönemlerde yayımlanan 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklama yapılmış bulunmakta-

dır. Buna göre, VUK'un 172'nci maddesinde defter tutmaya mecbur olanlar sayılmış olup aynı Kanun'un 210'uncu maddesinde ise serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Yine VUK'un 236'ncı maddesinde de serbest meslek erbabının tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir. GVK'nın 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini kısmen veya tamamen aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde belirtilenler dışındakilere teslim eden serbest meslek erbabının; defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır.

Ancak 311 Seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaya göre; 213 sayılı VUK'un mükerrer 257'nci maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, münhasıran GVK'nın 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin; yıl içindeki kazançlarının toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan (2022 yılı için 880.000 TL) tutarı aşmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması uygun görülmüştür.

Yine GVK'nın 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerinin yanı sıra başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunanların, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır. Başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunan ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin GVK'nın 18'inci maddesi kapsamındaki kazançlarına ilişkin kayıtlarını da aynı defterde göstermesi mümkündür. Ancak, istisna kapsamındaki faaliyetleri arızı olarak yapanların, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

Bu arada istisna kapsamında elde edilen kazançların, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı, (2022 yılı için 880 bin lirayı) aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüklerinin olmayacağı konusunda bir değişiklik yaratmayacaktır. Yani istisna kapsamında kazanç elde eden ve yıllık sınırı geçmesi nedeniyle yıllık beyanname veren serbest meslek erbabının defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğü yoktur.

GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında faaliyette bulunan ve serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan alınan eserlere ilişkin yapılan ödemelerin gider pusulası imzalatılmak suretiyle tevsik edilmesi mümkün bulunmaktadır. Telif kazançları ve ihtira beratları kazanç istisnasından yararlanan kişilerin, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini, VUK'da yer alan beş yıllık süre boyunca saklamaları gerekmektedir. Ancak, yapmış oldukları eserleri kısmen veya tamamen GVK'nın 94 üncü maddesinde belirtilenler dışındakilere satılması, devir ve temlik edilmesi veya kiralanması halinde, VUK kapsamında defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu olacağından, bu durumdaki eser sahiplerinin yapmış oldukları faaliyet sonucunda her türlü tahsilatları için tahsilat anında serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 2001/1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında İç Genelge'de; yeminli mali müşavir, avukat, mimar, mühendis, doktor gibi kişilerin serbest meslek erbabı olmaları sebebiyle 3100 sayılı Kanun kapsamına girmediklerinden ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetlerinin bulunmadığı açıklanmış bulunmaktadır. Bu nedenle, GVK'nın 18'inci maddesinde yer alan istisna kapsamında olan veya olmayan anılan kişilerin yaptığı tüm faaliyetler serbest meslek faaliyeti olması nedeniyle ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetleri yoktur.

2. Yurtdışından Elde Edilen Telif Kazançlarında İstisna Uygulaması ile Defter ve Belge Düzeni

Konu hakkında yazdığı bir kitap nedeniyle yurtdışındaki bir yayınevinden telif kazancı elde eden bir kişiye, Gelir İdaresi tarafından verilen bir özeldede, yurtdışında bulunan yayınevinden alınan telif hakkının (döviz cinsinden telif kazancının) serbest meslek kazanç istisnası yönünden değerlendirilmesi şöyle olmuştur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 ve 66'ncı maddesinde yer alan serbest meslek faaliyeti, serbest meslek kazancı ve meslek erbabı tanımına yer verilerek; aynı Kanun'un 18'inci maddesinde yer alan hükümlere yer verilmiş ve devamında GVK'nın 94'üncü maddesinde tevkifat yapacak kişi ve kurumlardan bahsedilerek, aynı maddenin birinci fıkrasının (2/a) bendinde, 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 oranında, diğer ödemelerden ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir.

GVK'nın 18'inci maddesinde 05/12/2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler hakkında 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "3.İstisnanın kapsamı ve istisnadan yararlanma şartları" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalara göre; anılan istisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılara tanınmıştır. İstisna kapsamına; şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ile ihtira beratları girmektedir. İstisna uygulanacak hasılat, eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilen hasılattır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisna kapsamındaki hasılatla dahildir.

Buna göre, kişinin yazmış olduğu eserin, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında eser niteliği taşıdığına ilişkin Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen kayıttescil belgesi sahibi olunduğu anlaşıldığından, söz konusu kitap çalışmasından dolayı elde edilecek hasılatla münhasır olmak üzere, GVK'nın 18'inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca söz konusu istisna kapsamında bulunan çalışmanın tevkifat yapmak mecburiyetinde olanlarca satın alınması halinde, eser sahibine yapılacak ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve yıllık olarak belirlenen istisna hadleri içinde kalan kazançlar için yıllık beyanname verilmeyecektir.

Ancak söz konusu kitap satışından 2022 takvim yılında elde edilecek kazancın vergi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutan (2022 takvim yılı için 880.000 TL) aşması halinde, söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün bulunmayacağından, kazancın tamamının yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Öte yandan serbest meslek erbabının, VUK'da yer alan hükümler gereğince işe başlamayı vergi dairesine bildirme, serbest meslek kazanç defteri tutma ve mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

Bu durumda, serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenlerin, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yükümlülükleri yerine getirmesi gerekmektedir. Ancak konuya ilişkin olarak 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, münhasıran GVK'nın 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde belirtilen kişi ve kuramlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin; yıl içindeki kazançlarının toplamının 2022 yılı için 880.000 TL'lik tutarı aşmış olmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme ve belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması uygun görülmüştür.

Bu çerçevede, söz konusu kitap yazma faaliyetinin mutat meslek halinde ifa edilmesi ve istisna kapsamındaki eserlerin GVK'nın 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındakilere de satılması halinde; işe başlama bildiriminde bulunma, serbest meslek kazanç defteri tutma ve serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır. Dolayısıyla, yurtdışındaki bir firmadan elde edilen telif kazançları üzerinden, söz konusu firmaların tevkifat yapma imkânları olmadığından yani tevkifat yapılmadığından; yurtiçinde eserlerini sadece GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtilen kişi ve kuramlara teslim eden serbest meslek erbabının yararlandıkları defter tasdik ettirme ve belge düzenleme zorunluluklarının olmaması imkânından yararlanmaları mümkün değildir.

Diğer taraftan, yurtdışı menşeli yayınevi tarafından yayımlanacak romana ilişkin olarak eser sahibine ödenecek telif haklarına ilişkin vergilemenin, Türkiye Cumhuriyeti ile ilgili ülke arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın "Gayri Maddi Hak Bedelleri" ne ilişkin 12'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, yurtdışındaki yayınevi tarafından yapılacak telif hakkı ödemeleri, "Gayri Maddi Hak Bedelleri" ne ilişkin 12'nci maddenin 1'inci fıkrası kapsamında Türkiye'de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilebilecektir. Aynı maddenin 2'nci fıkrası kapsamında ise, kaynak devlet olarak İngiltere'nin de vergi alma hakkı bulunmakta olup alınacak vergi, gayri maddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

Her iki ülkenin de bu gayri maddi hak bedellerinden vergi alması durumunda yol açılacak çifte vergilendirme, Anlaşmaların "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" ne ilişkin 23'üncü maddesi ile önleneyecek olup gayri maddi hak bedeli için yurtdışında ödenen vergi Türkiye'de ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilebilecektir. Ancak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümlerinden yararlanmak isteyen gerçek ve tüzel kişilerin tam mükellef oldukları ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bunu karşı ülke vergi sorumluları ve yetkili makamlarına ibraz etmeleri gerekmektedir. Manisa Vergi Dairesi

Başkanlığı'nın 24.03.2022 tarih ve E-96620903-120-56507 sayılı özeliği bu yöndedir.

SONUÇ

Serbest meslek faaliyetinde bulunan müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitler, istisna kapsamındaki çalışmalarından elde ettikleri kazançları yıllık olarak belirlenen kazanç tutarını aşması durumunda istisna uygulanmayacak ve mükellefiyet tesis ettirerek yıllık beyanname vereceklerdir. Ancak istisna kapsamında kazanç elde edip de yıllık beyanname vermek durumunda olan serbest meslek erbaplarının defter tutma (defter-beyan sistemine kaydolma), serbest meslek makbuzu düzenleme, tevkifat yapma ve geçici vergi ödeme gibi yükümlülükleri olmayacak sadece yıllık beyanname verecekler ve beyan ettikleri serbest meslek kazançları için yıl içinde ödedikleri tevkifatı da beyanname üzerinde mahsup edebileceklerdir.

Yurtdışından elde edilen telif hakkı ve ihтира beratı kazancından dolayı ise ödemeyi yapan yurtdışındaki kişi veya kurumlar olduğundan, gelir vergisi tevkifatı yapılmamakla birlikte, şartları sağlıyorsa GVK'nın 18'inci maddesindeki serbest meslek kazançları istisnasından yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Ancak yurtdışından istisna kapsamında gelir elde eden kişinin eserlerini sadece aynı GVK'nın 94'üncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara teslim etme şartını sağlamadıklarından yani yurtdışındaki firmalardan kazanç elde ettiklerinden ve bu kazançlar üzerinden tevkifat yapılmadığından, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır.

Ayrıca, yurtdışından elde edilen istisna kapsamındaki kazançların, sadece iç mevzuat hükümlerinin değil ödemeyi yapan kişi ve kurumların bulunduğu ülke ile Ülkemiz arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının da dikkate alınması gerekmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gelir üzerinden alınan vergileri kapsama aldığından gerek mükelleflerin gerekse vergi uygulamala-

rıyla ilgili görevlilerin, uygulamada iç mevzuat hükümlerimizin yanı sıra bu anlaşmaları da dikkate almaları gerekmektedir. Anlaşmalarda, telif hakkı ödemeleri "Gayrimaddi Hak Bedelleri" kapsamında yer almakta olup bunların ne anlama geldikleri yönünde yapılan tanımlamalar da yine bu anlaşmalarda yer almaktadır. Yurtdışından kazanç elde eden ilgililerin, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları için Gelir İdaresi'nin internet sayfasında (<https://www.gib.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari>) yer alan uluslararası anlaşmaların Türkçe metinlerine bakmalarında fayda vardır.

VERGİ SORUMLULARI AÇISINDAN DAVA AÇMA VE HATA DÜZELTME BAŞVURUSUNDA BULUNMA EHLİYETİ VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Gözde SARUHAN BERK

Ortak, Avukat-Arabulucu

Vergi Uyuşmazlıkları ve

Şirket Yeniden Yapılandırılmaları Departmanı

Pınar SOLYALI GÖKALP

Ortak, ADIT-SMMM

Uluslararası Vergi ve

Transfer Fiyatlandırması Departmanı

ÖZET

Verginin mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları, vergi hukukunu ilgilendiren iki temel kavramdır. Söz konusu kavramlar her ne kadar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından farklı iki kavram olarak tanımlansalar da bu iki kavrama ilişkin yapılan değerlendirmeler, vergi sorumlusu kavramını verginin mükellefi kavramına yaklaştırır niteliktedir.

Bu iki kavramın hem dava sürecinde hem de idari başvuru yollarında mahkemeler ve Vergi İdaresi tarafından değerlendirilmesi ise, yıllar içinde değişikliğe uğramış ve mükellef lehine kararlar tesis edildiği kadar aleyhe de kararlar tesis edilmiştir.

Bu çalışmamızda, vergi usul hukukunun en temel kavramlarından olan verginin mükellefi ile vergi sorumlusu kavramlarının hem Mahkemeler hem de Vergi İdaresi nezdinde nasıl ele alındığını, emsal kararlar ve uygulamadan örnekler ile ele alıyor olacağız.

Anahtar Kelimeler: Vergi Sorumlusu, Vergi Mükellefi, Dava Açma Ehliyeti, Hata Düzeltme, Hukuki Menfaat.

karşı muhatap olan kişiyi ifade etmektedir.

GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nun "Mükellef ve vergi sorumlusu" başlıklı 8. maddesi uyarınca "vergi mükellefi" ve "vergi sorumlusu" iki farklı kavram olarak tanımlanmıştır. Söz konusu madde düzenlemesi' uyarınca,

- Verginin mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu oluşan gerçek veya tüzel kişiyi,
- Vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı Vergi Dairesine

Madde düzenlemesinde her ne kadar vergi mükellefi ile vergi sorumlusu iki farklı kavram olarak tanımlanmış olsa da aynı madde de yer alan "Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen «mükellef» tabiri vergi sorumlularına da şamildir." ifadesi ile VUK'ta yer alan maddelerdeki mükellef ifadelerinin, vergi sorumlusu olan kişiler için de geçerli olacağı belirtilmiştir.

Öte yandan vergi yargısında dava açma ehliyetine yönelik "Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar" başlıklı VUK'un 377. maddesinin 1. fıkrası hükmü şu şekildedir:

1 "Madde 8 - Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı Vergi Dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler Vergi Dairelerini bağlamaz.

Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen «mükellef» tabiri vergi sorumlularına da şamildir.

Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

“Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.”

Aynı şekilde, VUK’un vergi hatalarında düzeltme talebine yönelik “Düzeltilme Talebi” başlıklı 122. maddesinde yer alan hüküm uyarınca “Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler.”

Söz konusu madde düzenlemelerinin birlikte değerlendirilmesi neticesinde, her ne kadar VUK’un 122. ve 377. maddeleri, yalnızca vergi mükellefinin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin dava ve/veya idari başvuru yollarını kullanma ehliyetini düzenler gözükmekte ise de söz konusu madde düzenlemesi, VUK’un 8/4 hükmü ile birlikte düşünüldüğünde; vergi mükelleflerine ve kendilerine ceza kesilenlere verilen dava açma ve düzeltme başvurusu yapabilme ehliyetine vergi sorumlularının da sahip olduğu söylenebilir.²

Son dönemdeki Danıştay kararlarına bakıldığında ise, Danıştay’ın eski kararlarından farklı bir görüşe doğru yöneldiğini ve vergi sorumluları açısından dava açma ehliyeti kriterlerinde, VUK’ta yer alan maddelerdeki mükellef ifadelerinin, vergi sorumlusu olan kişiler için de geçerli olacağı belirtilmesine rağmen, “doğrudan ihlâl edilen bir menfaatin olmadığı” gerekçesine dayandırılmak suretiyle aleyhe yönde kararlar vermeye başladığını gözlemlemekteyiz.

Özellikle gelir vergisi iadesi konularında son dönemde başvuru olan dava yolunda farklı yönlerde kararlar veriliyor olması, kararlarda Hazineci bir yaklaşıma doğru bir dönüş olup olmadığı sorularını aklımıza getirmektedir.

Bu makalemizde Danıştay’ın eski ve yeni içtihatları ve idari uygulamalar çerçevesinde vergi sorumlularının dava açma ve düzeltme

talebinde bulunma ehliyeti konusu ele alınacaktır.

1. Danıştay’ın Vergi Sorumlularının Dava Açma Ehliyetinin Olmadığına İlişkin Kararları

Danıştay’ın vergi sorumlularının dava açma ehliyetinin olmadığı yönünde vermiş olduğu kararlara bakıldığında, farklı gerekçeler ile aleyhe yönde kararlar verdiğini gözlemlemekteyiz. Bu gerekçelere örnek olarak, dava açan vergi sorumlusunun davayı kazanması durumunda aynı konuda verginin mükellefi olan kişinin de dava açması ve lehe sonuç alması durumunda pratikte yaşanabilecek sorunları göstermekte iken bir diğer gerekçesi de vergi sorumlularının verginin mükellefi adına vergiyi ödemesi ile görevini tamamladığı ve uyuşmazlık ortaya çıktığında herhangi bir ihlâl edilen menfaatinin olmadığıdır.

Aşağıda yer alan kararlarda farklı uyuşmazlık konuları açısından bu gerekçelerin Danıştay tarafından benimsendiği gözlemlemekteyiz.

• Danıştay 4. Dairesi’nin 25.05.2022 Tarih ve E.2020/2193, K.2022/3279 Sayılı Kararı

“...Sözü edilen mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, bir verginin ekonomik yükü onu ödeyenden farklı kişilere (vergi yüklenicisi) yüklenmek amaçlansa bile, verginin ödenmesi ve diğer ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap olanların mükellef oldukları, bu nedenle, mükellefiyette kanundan doğan hukuki bir ilişki bulunduğu, Vergi Usul Kanunu’nun 8/3. maddesinde belirtildiği gibi vergi kanunlarında öngörülen istisnalar dışında mükellefiyete ilişkin özel sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağı, vergi sorumlusunun vergiyi yansıma yoluyla başkalarına aktarma imkanı olsa da vergi mükellefinin asıl vergi borçlusu konumunda olduğu, dolayısıyla vergi sorumlusunun, başkasının vergisini keserek vergi dairesine ödemek amacıyla vergi dairesine karşı muhatap olacağı, bu anlamda vergi

² Levent YARALI, “Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesilenlerin Dava Ehliyeti”,

<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/97850#:~:text=Vergi%20yarg%C4%B1s%C4%B1nda%20dava%20a%C3%A7ma%20ehliyetine,vergi%20mahkemesinde%20dava%20a%C3%A7abilirler.>, Erişim Tarihi: 20.09.2022

sorumlusunun asıl mükellefe yaptığı ödemelerden hesapladığı vergiyi keserek alacaklı vergi dairesine onun adına yatırma yükümlülüğü bulunan «aracı ödeyici» sayılacağı açıktır. Diğer yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun ve Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri ile kendilerine bazı görevler verilen vergi sorumlularının bu görevleri gereği gibi yerine getirmemelerinin yaptırımı ve buna karşı sorumluların başvurabilecekleri talep ve dava hakları, özel bir yargılama usulü kuralı getiren Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde gösterilmiş olup, buna göre; vergi davaları için dava açmaya yetkili olanların, subjektif dava ehliyetine haiz olması gerektiğinin belirtilmesi, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde ise, bir idari işleme karşı iptal davası açılabilmesinin menfaat ihlâli şartına bağlanmış olması karşısında, vergi yükümlüsünün mal varlığından vergi idaresine aktarılan fazla kesilmiş ya da yanlış kesilmiş vergiler nedeniyle, “kusur sorumluluğu”ndan hareketle sorumluya karşı özel hukuk hükümlerine göre dava açılması ve uğranılan zararın tazmininin istenmesi mümkün ise de, **idari dava açılabilmesi için vergi sorumlusunun doğrudan menfaatinin ihlâl edilmiş olması gerekmektedir.**

.... Olayda, işveren konumundaki davacı şirketin vergi sorumlusu sıfatıyla, şirket çalışanına yaptığı hizmet ödülü ödemesi üzerinden tevkifat yaparak vergi dairesine ödediği verginin mükellefi çalışan olup, bu haliyle vergi hatası hükümleri uyarınca düzeltme şikayet başvurularında bulunma ve fazladan ödenen bir vergi var ise bunu iade alma hakkının, kendisine yapılan ödemedan kesinti yapılarak menfaati ihlâl edilen çalışan konumundaki mükellefe ait olduğu, işveren konumundaki davacı şirketin, sadece asıl mükellef olan çalışana yaptığı ödemedan hesapladığı vergiyi keserek alacaklı vergi dairesine onun adına yatırma yükümlülüğünün bulunduğu, kendi adına ödemiş olduğu bir vergiden söz edilemeyeceği dikkate alındığında, vergi sorumlusu konumunda olan işveren şirketin, doğrudan ihlâl edilen bir menfaatinin olmadığı ve dolayısıyla dava açma ehliyetinin bulunmadığı sonucuna varıldığından, aksi yönde verilen temyize konu kararda hukuki isabet görülmemiştir...”

- **Danıştay 4. Dairesi'nin 06.04.2000 Tarih ve E.1999/4832, K.2020/1330 Sayılı Kararı**

“..213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “vergi kesenlerin sorumluluğu” başlıklı II inci maddesinde, yap-

tıkları veya yapacakları ödemelerinden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır. Mükellef, verginin asıl borçlusu, vergi sorumlusu ise alacaklı vergi dairesiyle muhatap olan kişidir; dolayısıyla vergi sorumlusunun bir vergi borcu bulunmayıp ödediği vergiyi asıl mükelleften tahsil etmektedir.

Davacı şirket, sorumlu sıfatıyla öğretmenlere ödenen eğitim öğretimin tazminatından kesintileri yaparak vergi dairesine yatırmıştır. Bu bakımdan vergi sorumlusunun kanunen yapmak zorunda bulunduğu ödevi son bulmuştur. Ödenen verginin kanuna aykırı olduğu, verginin terkinin ve iadesi gerektiği iddiasıyla açılacak bir davayı, bu davayı açmakta menfaati bulunan öğretmenler açabilirler. Aksi takdirde ödenmiş verginin iadesi konusunda birtakım zorluklar olabilir. Çünkü vergi sorumlusu ödenen vergiyi asıl mükelleften kesip vergi dairesine yatırmaktadır. Mahkeme kararının lehine olması durumunda iade edilen vergilerin vergi sorumlusu uhdesinde kalması söz konusu olacaktır. Kuşkusuz vergi sorumlularının ihtilaf yaratmalarının mümkün olduğu haller de vardır. Örneğin böyle bir uyuşmazlıkta eğitim öğretimin tazminatından gelir vergisi kesintisi yapılmaması nedeniyle davacı şirket adına bir tarhiyat yapılması durumunda bu tarhiyat dava konusu edilebilecektir. Bu itibarla davayı ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararında kanuna aykırılık bulunmamıştır...”

2. Danıştay'ın Vergi Sorumlularının Dava Açma Ehliyetinin Olduğuna İlişkin Kararları

Vergi sorumlusunun dava açma ehliyetinin olup olmadığı yönünde verilen kararlara bakıldığında VUK'un 8. maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi; vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmış ve VUK'un diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğu kurala bağlanmış olduğundan bahisle lehe yönde karar verildiği görülmektedir.

Nitekim konuyla ilgili yerleşik Danıştay kararlarında da vergi kesenlerin de dava açma ehliyetinin bulunduğu kabul edilmiştir.

- **Danıştay 4. Dairesi'nin 28.01.2020 Tarih ve E.2019/7758, K.2020/290 Sayılı Kararı**

“..Vergi hukukunda dava açma ehliyeti, özel ve farklı bir düzenlemeye tabidir. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, Vergi Mahkemelerinde dava açılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Mükellefler ile kendilerine vergi cezası kesilenler bu işlemlerin hukuka aykırılığını ileri sürerek dava açabileceklerdir. Dolayısıyla, vergi mükellefinin vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu ödeme görevi düşen kişi olarak tanımlanması ve mükellef tabirinin verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusunu da kapsadığı dikkate alındığında vergi sorumlusunun da mükellefler gibi dava açma ehliyeti bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu durumda, davacı şirketin dava açma ehliyeti bulunduğundan Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Öte yandan, davacı şirket tarafından adlarına kesinti yapılan K1, K2, K3 ve K4'un aynı döneme ilişkin kendileri adına açılmış dava bulunup bulunmadığı hususu araştırılarak, işin esası hakkında verilecek kararda bu davaların sonucu da değerlendirilerek bir karar verilmesi gerekmektedir...”

- **Danıştay 4. Dairesi'nin 06.03.2014 Tarih ve E.2011/4340, K.2014/1392 Sayılı Kararı**

“..Vergi hukukunda dava açma ehliyeti, özel ve farklı bir düzenlemeye tabidir. Vergi Usul Kanunu, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanmakta olup, bu Kanun hükümlerine göre, Vergi Mahkemelerinde dava açılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Mükellefler ile kendilerine vergi cezası kesilenler bu işlemlerin hukuka aykırılığını ileri sürerek dava açabileceklerdir. Dolayısıyla, vergi mükellefinin vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu ödeme görevi düşen kişi olarak tanımlanması ve mükellef tabirinin verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusunu da kapsadığı dikkate alındığında vergi sorumlusunun da mükellefler gibi dava açma ehliyeti bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

lenler bu işlemlerin hukuka aykırılığını ileri sürerek dava açabileceklerdir. Dolayısıyla, vergi mükellefinin vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu ödeme görevi düşen kişi olarak tanımlanması ve mükellef tabirinin verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusunu da kapsadığı dikkate alındığında vergi sorumlusunun da mükellefler gibi dava açma ehliyeti bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca istihdam edilen çalışanlara yapılan ödemelerden vergi kesenler vergi sorumlusu, ücret gelirinden vergi kesilenler ise mükellef olup, vergi sorumlusu, kestiği vergiyi muhtasar beyanname ile beyan edip, ödemek zorundadır. Başka bir ifadeyle, kestiği verginin beyan edilip ödenmemesi durumunda vergi sorumlusunun takip edileceği açık olup, sorumlu tarafından beyannameye ihtirazi kayıt konulması halinde bu kayıt kabul edilmeyerek tahakkuk ettirilen verginin vergi davasına konu olabileceği de tabiidir.

Bu durumda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca çalışanlarının ücretlerinden yasada öngörülen oranda vergiyi keserek, muhtasar beyanname ile beyan edip, ödeme sorumluluğu bulunan davacı şirketin Anayasaya Mahkemesinin 8.1.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 15.10.2009 günlü E:2006/95, K:2009/144 sayılı kararıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yer alan “fazlası %35 oranında” ibaresinin ücret gelirleri yönünden Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmesi üzerine ihtirazi kayıtle verdiği beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir(stopa) vergisinin kaldırılarak ödenen miktarın iadesi istemiyle açtığı davada, dava açma ehliyeti bulunduğundan aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır...”³

- **Danıştay 4. Dairesi'nin 28.11.2011 Tarih ve E.2011/4349, K.2011/10312 Sayılı Kararı**

“..vergi mükellefinin vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu ödeme görevi düşen kişi olarak tanımlanması ve mükellef tabirinin verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusunu da kapsadığı dikkate alındığında vergi sorumlusunun da mükellefler gibi dava açma ehliyeti bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

3 Aynı yönde bakınız: Danıştay 3. Dairesi'nin E.2011/3275, K.2014/803 sayılı kararı

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca istihdam edilen çalışanlara yapılan ödemelerden vergi kesenler vergi sorumlusu, ücret gelirinden vergi kesilenler ise mükellef olup, vergi sorumlusu, kestiği vergiyi muhtasar beyanname ile beyan edip, ödemek zorundadır. Başka bir ifadeyle, kestiği verginin beyan edilip ödenmemesi durumunda vergi sorumlusunun takip edileceği açık olup, sorumlu tarafından beyannameye ihtirazi kayıt konulması halinde bu kayıt kabul edilmeyerek tahakkuk ettirilen verginin vergi davasına konu olabileceği de tabiidir. Bu durumda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca çalışanlarının ücretlerinden yasada öngörülen oranda vergiyi keserek, muhtasar beyanname ile beyan edip, ödeme sorumluluğu bulunan davacı şirketin, Anayasaya Mahkemesinin 8.1.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 15.10.2009 günlü E:2006/95, K:2009/144 sayılı kararıyla, Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan "fazlası %35 oranında" ibaresinin ücret gelirleri yönünden Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmesi üzerine ihtirazi kayıtlı beyanname üzerinden fazladan tahakkuk ettirilen gelir(stopaj) vergisinin kaldırılarak ödenen miktarın iadesi istemiyle açtığı davada, dava açma ehliyeti bulunduğundan aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır..."

• **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 12.10.2011 Tarih ve E.2011/390, K.2011/583 Sayılı Kararı**

"...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinde, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olan vergi sorumlularının, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu olacakları; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılan kuruluş ve kişilerin bu ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları ve 98'inci maddesinin birinci fıkrasına göre tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi; vergi sorumlusu ise, verginin

ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmış ve bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğu; 377'nci maddesinin birinci fıkrasında, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri öngörüldükten sonra; 378'inci maddesinde, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurala bağlanmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasında 2577 sayılı Kanun ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa aynı maddenin 1'inci fıkrasında atıf yapılan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması öngörüldüğünden, vergi davalarında dava açma ehliyetinin, Vergi Usul Kanununun 377'nci maddesine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 377. maddesinde dava açma yetkisinin sadece mükelleflere ve kendisine ceza kesilenlere tanınmadığı, aynı Kanunun 8'inci maddesinde, bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğunun kurala bağlanmasından anlaşılmaktadır. Bu nedenle vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtlı beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde dava açmaları olanaklıdır.

Vergi Usul Kanununun yukarıda değinilen hükümlerine göre davacının, tevkif ederek ihtirazi kayıtlı beyan ettiği vergiye karşı dava açma yetkisi bulunduğundan, davayı, vergi sorumlusu olan davacının dava açma ehliyeti bulunmadığı gerekçesiyle ve 2577 sayılı Kanunun 15/1 -b maddesi uyarınca reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir...."

- **Danıştay 3. Dairesi'nin 15.09.2005 Tarih ve E.2004/239, K.2005/1905 Sayılı Kararı**

“...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu da, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlandıktan sonra son fıkrasında, bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu, aynı Kanunun 377 nci maddesinde, mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, 378 inci maddesinde ise vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve üçlemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurala bağlanmıştır.

Vergi sorumluları, istihkak sahiplerine yapılan ödemelerden yasada öngörülen vergiyi kesmek, muhtasar beyanname ile beyan edip, ödemekten sorumlu tutulmaktadır. Kestiği vergiyi beyan etmemesi ya da ödememesi durumunun, vergi sorumlusunun takibini gerektireceği açık olup, yukarıda sözü edilen hükümler de dikkate alındığında beyana dayanan vergi tarh ve tahakkuk işlemlerinin, beyanda bulunan mükellef ya da sorumlu tarafından usulüne uygun olarak ihtirazi kayıt konulması durumunda idari davaya konu edilebileceğinin olanaklı olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinde belirtilmiştir. Dava konusu olayda Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 ncı bendinin (b-i) alt bendi uyarınca sorumlu sıfatı bulunan davacı şirket, Haziran 2003 döneminde ortaklarından Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na ödediği kâr payından vergi kesmiş ve ihtirazi kayıtla beyan etmiştir. İleride cezaya muhatap olmamak için beyannamesini ihtirazi kayıt koyarak veren davacı şirket tarafından, yapılan tahakkuka dava açılabilir. Bu nedenle davanın, esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken, ehliyet yönünden reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir...

- **Danıştay 4. Dairesi'nin 28.12.1972 Tarih ve E.1971/5552, K.1972/141 Sayılı Kararı**

“...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8, maddesinde vergi sorumlusu: verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlandıktan sonra aynı maddenin son fıkrasında bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olacağı belirtilmiştir ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi ile de, tevkif yolu ile vergi kesmeğe mecbur olanların vergi sorumlusu olacağı kabul olunduğu bu bakımdan yukarıda adı geçen **213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377. maddesi ile tesbit edilen itiraza yetkili bulunan mükellefler tabirin vergi sorumlularını da kapsar nitelikte anlamak lazım geldiği gibi** ihtilaflı vergiyi sorumlular ihtirazi kayıtla beyan etmiş bulduklarından, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116-126. maddeleri ile ilgisi bulunmayan olayda maddi hatadan bahsedilerek verilen kararda isabet yoktur...”

3. Vergi Sorumlularının Hata Düzeltme Başvurusu Ehliyeti

Vergi sorumlularının dava açma ehliyetinin tartışılmaya başlanması ile birlikte gündeme gelen konulardan bir tanesi de vergi sorumlularının vergi hatalarına yönelik olarak düzeltme başvurusunda bulunup bulunamayacağıdır. VUK'un 122. maddesi uyarınca, mükellefler vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Yukarıda da yer verildiği üzere, mükellef tabirinin VUK'un uygulaması açısından vergi sorumluları için de geçerli olacağına dair hükme göre, vergi sorumlularının da düzeltme talebinde bulunabileceğine dair birçok üst yargı kararı mevcuttur. Danıştay 4. Dairesi'nin 23.01.1986 tarih ve E.1985/3253, K.1986/343 sayılı kararında, işçinin İş Mahkemesi'ne başvurusu neticesinde, işveren tarafından ödenen kıdem tazminatından haksız yere kesinti yapılmış olduğu ve İş Mahkemesi kararı gereğince işveren tarafından yapılan fazla kesintinin işçiye geri ödendiği bir durumda işverenin düzeltme talep hakkı olup olmadığı değerlendirilmiştir. Verilen kararda işverenin servetinde meydana gelen bir azalma nedeniyle düzeltme isteminde bulunduğu be-

lirtilerek vergi sorumlusunun idari işlem ehliyeti tanınmıştır:

*“Bu hale göre, vergi hatalarının mükellefin başvurusu ile de meydana çıkarılabileceğini hükme bağlayan Vergi Usul Kanununun 119/5. maddesi ile vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini mükelleflerin yazı ile isteyebileceklerini öngören 122. maddesinin yukarıda bahsi geçen 8. madde ile birlikte değerlendirilmesi durumunda **vergi sorumlularının düzeltme isteminde bulunmalarını engelleyen açık bir hükmün bulunmadığı anlaşılmaktadır.***

*Olayda İş Mahkemesi kararına dayanarak, evvelce yapılan vergilendirme hatası sonucu mamelekinde meydana gelmiş olan azalmayı vergi sorumlusu durumunda bulunan davacı Bankadan aynı tutarda para almak suretiyle gideren **asıl yükümlünün düzeltme isteminde bulunmasının kendisi yönünden bir menfaat sağlamayacağı ve amacının sağlanmış olması nedeniyle bu yönde bir girişimde bulunmasına olanak bulunmadığı, diğer taraftan davacı Bankanın asıl yükümlünün değil, kendi mamelekinde meydana gelen bir azalma nedeniyle düzeltme isteminde bulunduğu ve kesinleşmiş yargı kararı nedeniyle yükümlüye rücu hakkının da kalmadığı** göz önüne alınınca, haksız olarak kendi üzerinde kalan vergi yükü nedeniyle düzeltme isteminde bulunmasında usul ve kanuna aykırı bir yön olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.”*

Aynı şekilde, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 11.04.1997 tarih ve E.1995/194, K.1997/188 sayılı kararına konu somut olayda davacı, inşaat işine yönelik yapmış olduğu avans ödemesinden %5 kesinti yapmış olmasına karşın, bu tevkifatı beyannamede %15 olarak hesaplamış ve ödemiştir. %10 oranında vergi istihkaktan kesilmemesine rağmen hatalı olarak beyan edilip ödenmiş, vergi dairesi de hataya kuşku olmadığı yönünde mükellef ile mutabık kalmıştır. Ancak vergi sorumlularının ehliyeti olmadığı gerekçesiyle düzeltme talebi idarece reddedilmiştir. Verilen kararda, vergi sorumlusunun düzeltme talebinde bulunabileceği sonucuna ulaşılmıştır:

“Vergi Usul Kanunu'nun 121 inci maddesinde, te reddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak vergi hatalarının idarece re'sen düzeltilmesi kurala bağlanmıştır. Müteahhite yapılan avans ödemelerinden % 5 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiğinde kuşku yok iken, bu oranın üç katı düzeyinde kesinti yapıldığı görülen beyanname üzerinden yapılan tahakkukun açık ve mutlak bir hata içerdiği de belirli olduğuna göre vergi idaresince, Ekim 1990 ayı tahakkukunun Vergi Usul Kanunu'nun 121 inci maddesine göre re'sen düzeltilmesi ve davacı isteği doğrultusunda işlem yapılması gerekirken, Kurum adına ödeme emri düzenlenmesinde ve ödeme emrine karşı açılan davanın reddi yolundaki kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”

İlk örnekte, işçiye ödenen istihkaktan yapılan fazla kesintinin İş Mahkemesi kararı uyarınca işçiye iade edilmesi, ikinci örnekte ise müteahhide yapılan ödemedeki %5 oranında kesinti yapılmasına rağmen beyanname üzerinde stopajın %15 oranında hesaplanması sebebiyle dava konusu vergilerin yükü vergi sorumlularında kalmıştır. Diğer bir ifadeyle, yukarıda yer verilen her iki örnekte de vergi hatası neticesinde mal varlığında azalma gerçekleşen taraf vergi sorumlusudur.

Her ne kadar yukarıda yer verilen yargı kararlarında menfaat ihlâli şartına referans yapılmasa da, 261 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği bu ayrımı yaparak bir nevi İdare'nin yaklaşımına da ışık tutmuştur. Mazbut vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında 1/1/2004 tarihinden önce yapılan tevkifatların iadesine ilişkin yayımlanan bu Tebliğ'de;

*“Buna göre, söz konusu iade taleplerine ilişkin olarak 7/7/2007 tarihine kadar, **anılan mazbut vakıflarca, yazılı olarak Vergi Usul Kanununun düzeltme hükümleri çerçevesinde, muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesine başvurulması icap etmektedir.***

.....

*Ancak, kira sözleşmesinde, **kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan kiracı tarafından üstlenilmesi, başka bir ifade ile gayrimenkulü kiraya veren mazbut vakfın kira bed-***

lini net olarak almış olması halinde vergi, brüt tutar üzerinden hesaplanarak ödenmiş ve söz konusu vergi kesintisi kiracının mal varlığından ödenmiş olacağından, ödenmiş olan söz konusu vergiler kiracılara iade edilecektir. Bu nedenle, kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan kiracı tarafından üstlenilmesi halinde, gayrimenkul sahibi mazbut vakıf ile kiracının müşterek imzasını taşıyan düzeltme dilekçesinin 7/7/2007 tarihine kadar ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.”

hükümlerine yer verilerek düzeltmede ehliyet, taraflar arasındaki sözleşmenin net mi brüt mü anlaşıldığına göre belirlenmiştir. Net anlaşılan bir sözleşmede yapılan tevkifat vergi sorumlusunun mal varlığında bir azalmaya işaret ederken, brüt anlaşılan bir sözleşmede ise vergi mükellefinin mal varlığında bir azalma söz konusudur. Tebliğ'in bu yaklaşımından çıkan sonuç ise, vergi sorumlusunun yalnızca mal varlığında azalma meydana geldiği takdirde düzeltme başvurusunda bulunabileceğidir. Her iki yargı kararında da sorumlunun mal varlığında bir azalma olduğundan, bu yaklaşımın kararlar ile doğrudan bir çelişki yaratmadığı söylenebilir.

Çalışmamızın “I- Danıştay'ın Vergi Sorumlularının Dava Açma Ehliyetinin Olmadığına İlişkin Kararları” başlığında yer verilen vergi sorumlusunun dava açma ehliyeti olmadığına dair kararlarda menfaat ihlâline değinilmesine karşın, vergi kesintisinin taraflar arasındaki sözleşmeler uyarınca kimin mal varlığında azalma meydana getirdiği konusu irdelenmemiştir. Diğer bir ifadeyle, mezkûr yargı kararları 261 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ndeki yaklaşım ile de çelişir niteliktedir.

Konu ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen “Tahliye Davası Sonucunda Ödenen Kira Bedellerine İsbet Eden Tevkifat Tutarlarının İadesi” konulu 03.11.2011 Tarih ve B.07.1. GİB.4.34.16.01-KVK 34-1970 sayılı özelgede de “bahse konu düzeltme işlemi nedeniyle yapılacak iadenin **istihkakından vergi kesintisi yapılan ta-**

şınmaz sahibinin müracaatı üzerine istihkak sahibine yapılması gerekmekte olup, sorumlu sıfatıyla vergi kesintisi yapan şirketinize söz konusu iadenin yapılması mümkün bulunmamaktadır.” denilmektedir.

Vergi sorumlusunun düzeltme talebinde bulunup bulunmayacağı ile, düzeltme sonucu iade edilecek tutarın hangi tarafın hesabına transfer edileceği konuları ayrı değerlendirmelidir.⁴ Bir an için yukarıda yer verilen yargı kararlarının menfaat ihlâli ilkesinden bağımsız olarak vergi sorumlularının düzeltme başvurusu yapabileceğini ima ettiğini varsaysak dahi hatanın vergi sorumlusunun talebi üzerine **düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan iadenin hak sahiplerine yapılması gerekmektedir.** Güncel bir düzeltme başvuru süreci de bu yaklaşıma paralel gerçekleşmiştir. Anılan olayda vergi sorumlusu, Türkiye'nin çifte vergiyi önleme anlaşması akdettiği bir ülkede mukim şirkete tamamen uzaktan ifa edilen serbest meslek hizmetine yönelik olarak **ödeme yaparken** hatalı bir şekilde %20 oranında stopaj uygulamıştır. Sözleşme brüt olarak anlaşılmış olup fazla kesilen stopaj vergisi yurt dışında mukim şirketin mal varlığında bir azalma meydana getirmiştir. Olayın fark edilmesi üzerine, vergi sorumlusu vergi dairesine düzeltme talebinde bulunmuş ve bu talep vergi dairesince kabul edilmiş, dosyanın incelenmesine başlanmıştır. Vergi sorumlusunun düzeltme talebine yönelik ehliyeti kabul edilmiş olsa da iadenin vergi sorumlusuna yapılabilmesi için yurt dışında mukim şirketten vekaletname talep edilmiş, iadenin ancak vergi sorumlusunun yurt dışındaki şirket adına tahsile yetkili olduğuna ilişkin bir belge ile yapılacağı belirtilmiştir. Anılan olayda sözleşme bedeli brüt olarak anlaşılmıştır.

Hizmet bedeli net olarak anlaşılıysaydı izlenecek prosedürün ne olması gerektiği konusu ise tartışmalıdır. İç mevzuata göre haksız yere stopaj yapıldığı durumlarda çoğu zaman yurt dışında mukim işletme muhasebe hesaplarına istihkakını net bedel olarak kaydeder ve il-

4 Ali ÇAKMAKÇI, “Vergi Sorumluları Vergi Hatası Kapsamında Düzeltme Başvurusunda Bulunabilir mi?”,

<https://www.adenymm.com.tr/vergi-sorumlulari-vergi-hatasi-kapsaminda-duzeltme-basvurusunda-bulunabilirler-mi> Erişim Tarihi: 11.09.2022.

gili ülkedeki kurumlar vergisi oranı üzerinden vergi mükellefiyetini yerine getirir. Bu durumda, yurtdışındaki işletmenin elde etmediği ve hiç kayıtlarına intikal etmeyen bir gelirin mal varlığını azalttığından bahsedilemez. Bu gibi durumlarda menfaati ihlâl edilen Türkiye’de hizmeti alan, fazla ve yersiz stopaj ödeyen vergi sorumlusudur. Vergi sorumlusu, esas mükellef olmamasına karşın verginin nihai yüklenicisidir. Bu durumda iadenin doğrudan vergi sorumlusuna yapılabileceği düşünülse de VUK’un 8. maddesinde belirtilen, “mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz” hükmü uyarınca iadenin bir menfaat kaybına uğramamış olan esas mükellefe yapılması gerektiği, vergi sorumlusunun ise iade alınan tutarda hak sahibi olup olmadığına ticari bir ihtilaf olacağı savunulabilir. Ancak bu iddia, mülkiyet hakkı ihlâl edilen vergi taşıyıcılarının da dava açma (ve dolaylı olarak idari işlem yürütme) ehliyeti bulunduğu hükmeden yargı kararlarındaki yaklaşıma ters düşmektedir. Bu kapsamda, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 09.06.2021 tarih ve E.2021/42, K.2021/943 sayılı kararı ile onanan Ankara BİM 4. Vergi Dava Dairesi’nin 29.09.2020 tarih ve E.2020/631, K.2020/880 sayılı kararı örnek gösterilebilir.⁵

“Ancak, idare ile kişi arasında yasa gereği kurulan vergi ilişkisinin doğrudan tarafı olmamakla birlikte, yine yasadaki kaynaklanan nedenlerle verginin asıl yüklenicisi olan, yani vergi yükü nihai olarak kendisinde kalan ve mal varlığından bu yükü karşılamak zorunda kalan “vergi taşıyıcısı”nın, vergi ilişkisinde dolaylı da olsa menfaati etkilenen taraf olduğu tartışmasızdır.

213 sayılı Kanun’un 377. maddesinin lafzına sıkı sıkıya bağlı kalındığında vergi taşıyıcısının vergi mahkemesinde dava açma yetkisinin (sübjektif ehliyetinin) bulunmadığı ileri sürülebilir. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, vergilerle ilgili alınan tedbirlerin mülkiyet hakkına bir müdahale olduğunu birçok kararında kabul etmiştir. Mahkeme aynı zamanda, vergi politikaları ve vergilendirme yetkisi kapsamında alınan tedbirlere ve yapılan

uygulamalara karşı, bu tür yükümlülüklerin muhataplarının yargıya başvurma yolunun her durumda açık bırakılması gerektiğini, mükelleflerin haklarını koruyabilmesi için yeterli hukuksal güvencelerin bulunmamasının mülkiyet hakkına aykırılık oluşturduğunu kabul etmektedir (Hentrich/Fransa ve S.A. Dangeville/Fransa kararları). Zira, Sözleşme’nin 6. maddesinin 1. fıkrasında, herkesin medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyumsuzluklar konusunda bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde adil ve makul süre içerisinde yargılanma hakkına sahip olduğu belirtilmek suretiyle medeni haklardan olan mülkiyet hakkına ilişkin uyumsuzlukların çözümünün hukuki yolları da güvence altına alınmaktadır.

Mülkiyet hakkının idari işlem yoluyla ihlâlden doğan zararların karşılanmasına yönelik dava usulü 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 12. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde uyarınca açılacak tam yargı davasının esasının incelenmesi için iptal istemine konu idari işlemin kişinin kanunen korunması gereken bir hakkını ihlâl etmiş olması, başka deyişle, idari işlemin kişide maddi ve/veya manevi bir zarara neden olması gerekli ve yeterlidir.

Olayda, devir işlemlerinin harca tabi tutulmasında harcın mevzuunda hata halinin mevcut olduğu kabul edilmekle, bu işlem nedeniyle davacının mülkiyet hakkının ihlâl edildiği; dosyada mevcut İller Bankası Anonim Şirketinin 08/06/2016 tarihli yazısından da açıkça anlaşılacağı üzere, İller Bankası Anonim Şirketince ödenmesi gereken tutarların davacı tarafından yüklenildiği; bu haliyle, davacının, hem kendisine hem de dava dışı Bankaya düşen harç ödeme yükümlülüğünü yerine getirmekle, yasaya aykırı işlem nedeniyle mülkiyet hakkı ihlâl edilen taraf olduğu tartışmasızdır. Devir masraflarının davacı tarafından üstlenilmesinin, diğer tarafın kamu tüzel kişisi olması da dikkate alındığında, sözleşme serbestisinden kaynaklandığının kabulü de hayatın olağan akışına aykırı olacaktır.

.....

5 Mustafa BALCI, Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022, s. 64-66.

Sonuç olarak, davacının, yüklenmek zorunda kaldığı tapu harcının iadesi istemiyle, Anayasa'nın 90. maddesinin son paragrafında yapılan gönderme uyarınca, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 1 No.lu Protokolü ve Sözleşme'nin 6. maddesi ile 2577 sayılı Kanun'un 12. maddesi ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun E:2009/1; K:2012/2 sayılı kararı uyarınca vergi mahkemesinde dava açma ehliyetinin bulunduğu kabul edilmesi gerekmektedir.”

SONUÇ

Verginin mükellefi ile vergi sorumlusu kavramlarının farklı iki kavram olarak kabulü gerekmekte ise de VUK'un vergi sorumlusu kavramını vergi mükellefi kavramı ile özdeşleştirir nitelikteki ifadesi, özellikle dava açma ehliyeti bakımından farklı emsal kararların verilmesine sebebiyet vermektedir.

Aleyhe olan kararların gerekçelerinde mükerrer iade söz konusu olmaması adına bu yönde kararlar verildiği gözlemlenmekte ise de lehe verilen kararlarda İdare'nin iadede mükerrerliğe sebep olmayacak şekilde mahkeme kararlarını yerine getireceği açıkça ifade edilmektedir.

Bu kapsamda sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin dava açma ehliyetinin bulunduğu, vergiyi fiilen ödeyen ve verginin getirdiği mali yüke katlanan vergi sorumlularının ise bu vergi ile ilgisinin olmadığını kabul etmek, mükellefiyet kavramı ile bağdaşmayacak niteliktedir. Bu yönüyle bakıldığında vergi sorumlularının da tıpkı verginin mükellefleri gibi dava açma ve hata düzeltme başvurusu ehliyetlerinin bulunduğu kabulü, VUK'un yukarıda bahsetmiş olduğumuz maddelerinin birlikte değerlendirilmesinin bir sonucu olmaktadır.

YURTDIŞI KURUMLARDAN TEMİN EDİLEN KREDİLERDE DAMGA VERGİSİ İSTİSNASI VE KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI ORANI

Simge KAVTELEK
Avukat

Mine BEYAZHANÇER
Avukat

ÖZET

Ülkemizdeki ekonomik koşulların son dönemlerde bireylerin ve şirketlerin borçlanma eğilimlerini artırdığını gözlemek mümkündür. Bu durum kredi kullanımının artışında somut olarak hissedilmektedir. Özellikle şirketler yurtdışı grup şirketlerinden kredi temin ederek ticari faaliyetleri için kaynak yaratmaktadır. Şirketin yurtdışındaki şirketlerden kullanmış olduğu bu kredilerin “uluslararası kurumlarca” temin edildiği kabul edildiğinde, vergi mevzuatımız bakımından, hem kredi sözleşmesinin damga vergisinden istisna edilmesi hem de bu krediler için ödenecek faizler üzerinden %0 oranında vergi tevkifatı yapılması gereği hasıl olacaktır. “Uluslararası kurumlar” kavramının mevzuat ve uygulamada tartışmalı olması, konuyla ilgili mükellefler lehine ve aleyhine farklı yönde kararların bulunması neticesinde; hak kaybına uğramak istemeyen mükellefler gerek ihtirazi kayıt ile beyanname vererek gerekse düzeltme ve şikâyet yoluna başvurarak idare ve yargının değerlendirmesine bırakmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Kurumlar, Damga Vergisi, Kurumlar Vergisi Tevkifatı, TCMB Sermaye Hareketleri Genelgesi, Normlar Hiyerarşisi, İhtirazi Kayıt, Düzeltme ve Şikâyet.

GİRİŞ

Son dönemlerde ekonomik koşulların etkisiyle şirketlerin kredi kullanımlarının arttığı, özellikle de yurtdışındaki şirketlerden temin edilen kredilerin ön plana çıkması, konu ile ilgili vergisel anlamdaki tartışmaların da ivmesini artırmıştır. Bu tartışmaların kaynağını ise, yurtdışındaki şirketlerin damga vergisi ve kurumlar vergisi mevzuatı nezdinde uluslararası kurum olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği oluşturmaktadır. Bu kapsamda, işbu çalışmada, öncelikle uluslararası kurum kavramı 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (“DVK” veya “Kanun”), Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (“TCMB”) Sermaye Hareketleri Genelgesi, yargı kararları ve kurumlar vergisi tevkifatı bakımından değerlendirilecek, akabinde ise mükelleflerin konu ile ilgili olarak sahip olduğu haklara yer verilecektir.

1. “ULUSLARARASI KURUMLAR” KAVRAMI

1.1. DVK Bakımından

DVK’nın 9. maddesi atfıyla Kanun’a ekli (2) sayılı tabloda bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına, geri ödemelerine, devrine ve krediden doğan alacakların temlikine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler damga vergisi istisnası kapsamında tutulmuştur.

“Uluslararası kurumlarca kullanılacak krediler” ifadesi, 2 Ocak 2004 tarih ve 25334 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (“5035 sayılı Kanun”)’un 30. maddesi ile yapılan değişiklik ile düzenlenmiştir. Kanun’un söz konusu değişiklikten önceki hükmünde, borç alınan kurumların yurt içi ve yurt dışı kredi kuruluşu olması şartı aranırken, “uluslararası kurumlar” ifadesinin eklenmesi ile istisnanın kapsamı genişletilerek kredi kuruluşu olma şartı kaldırılmıştır. Diğer bir ifade ile değişikle birlikte, sözleşmenin damga vergisinden istisna tutulabilmesi için finans-

manı sağlayan sözleşme tarafının banka, yurtdışı kredi kuruluşu ve uluslararası kurum niteliğinde olması gerekmektedir.

5035 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde, reel sektörün bankacılık kesiminden sağladığı kaynakların maliyetinin düşürülmesi amacı çerçevesinde, kredi sözleşmeleri üzerinden ödenen damga vergisinin kaldırıldığına yer verilmektedir. Buradan hareketle, kanun koyucunun söz konusu yeni düzenlemedeki amacının, dış krediler üzerindeki vergi yükünün azaltılması suretiyle döviz girişinin teşvik edilmesi olduğu anlaşılmaktadır.

Söz konusu değişiklik, gerekçede açıkça belirtilen amaca rağmen lafzına ilişkin olarak tartışma konusu olmuştur. Bu kapsamda, "Uluslararası Kurum" ifadesinden Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu, Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası, İslam Kalkınma Bankası gibi çeşitli ülkelerin katılımları şeklinde oluşturulmuş, bir nevi uluslararası resmi kurumların anlaşılması gerektiği ileri sürülmekle birlikte¹; bizim de katıldığımız görüş uyarınca, Kanun metninde geçen "Kurum" lafzının, sözlük anlamı olarak "ortaklık" veya "Şirket" anlamını ifade ettiği bu nedenle de bir şirketin mukimi olduğu ülke sınırları dışına kredi ya da teminat vermesi hâlinde sırf bundan dolayı bile artık uluslararası bir kurum/şirket sayılması gerektiği² de savunulmaktadır.

Kaldı ki 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nun 3. maddesinde de düzenlenmiş olduğu üzere, vergi kanunlarının yorumlanmasında, lafzın açık olmadığı hâllerde vergi kanunlarının hükümlerinin konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutulmalıdır. Bu açıdan, değişikliğin amacı göz önünde tutulduğunda, yurt dışından kullanılan kredilerde bir sınırlama ile karşı karşıya kalınmaması için de bankalar ve yurt dışı kredi kuruluşları sayıldıktan sonra "uluslararası kurumlar" ibaresi

konulduğu sonucuna açıkça ulaşılabilmektedir. Nitekim yine aynı amaca yönelik olarak, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 123. maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm gereğince de Esnaf ve Sanatkârlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri, bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödemelerine ilişkin işlemler harçtan istisna edilmiştir.

1.2. TCMB Sermaye Hareketleri Genelgesi

TCMB'nin 02.01.2002 tarihli Sermaye Hareketleri Genelgesi ve TCMB'nin 20.06.2005 tarihli ve 2005/YB-16 sayılı Genelgesi'nde ise uluslararası kurumlar ifadesinden Dünya Bankası (Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası), Uluslararası Para Fonu, Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası, İslam Kalkınma Bankası ve gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarının veya bir ülkenin yeniden yapılandırılmasının finansmanının temini amacıyla bu ülkelere kredi veren benzeri kuruluşların anlaşılması gerektiği belirtilmiş olup uygulamada bankaların söz konusu hükme göre işlem yapması sonucu mükellefler damga vergisini ödeme mecburiyeti ile karşı karşıya kalmaktadır.

Ancak Kanun'da yer verilmiş olan bir istisnanın, TCMB'nin Genelgesi'ne dayanarak uygulanmaması açıkça normlar hiyerarşisine aykırılık teşkil etmektedir. Bir başka anlatımla, Kanun hükmüyle düzenlenen ve amacına açıkça gerekçede yer verilen söz konusu istisnanın, tebliğ veya genelgelerde yer alan çeşitli düzenlemelerle mükelleflerin aleyhine olacak şekilde daraltılabilmesi normlar hiyerarşisi dikkate alındığında mümkün bulunmamaktadır.

1.3. Yargı Kararları

"Uluslararası kurumlar" kavramının mevzuatta net bir tanımı olmaması karşısında, bu husus çeşitli yargı kararlarına konu olmuştur. Yargı kararlarında bir görüş birliği olmamakla

1 Güray ÖĞREDİK, "Kredi Temin Edilen Yurtdışı Firma Vergi Uygulamasında "Uluslararası Kurum" Olarak Görülebilir mi? Kredi Alacaklısı Firmanın Alacağına Devrine İlişkin Onay Verilen Kâğıtlar Ek Damga Vergisi Doğurur mu?", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Eylül 2020, Sayı 201.

2 Emrah AYGÜL, "Yurt Dışındaki İlişkili Şirketlerden Temin Edilen Nakdi ve Gayrinakdi Kredilere İlişkin Kağıtların Damga Vergisi Yükümlülükleri", *Erişim Tarihi: 14 Kasım 2022*, <https://www.alomaliye.com/2021/04/14/yurt-disindaki-iliskili-sirketler-kredi-damga-vergisi/>

birlikte, “uluslararası kurumlar” kavramının çoğunlukla geniş yorumlanarak mükellefler lehine karar verildiğine rastlanmaktadır.

Yargı kararları ile ilgili olarak genel bir değerlendirme yapılacak olursa, mükellefler lehine hüküm tesis edilen mahkeme kararlarında, kanun değişikliğindeki amacın vurgulanarak “uluslararası kurum” ibaresinin tüm şirketleri içine alacak şekilde geniş yorumlanması gerektiği, aksinin kabulünün ise maddenin gerekçesi ile bağdaşmayacağı yönde gerekçeye yer verildiği; mükellefler aleyhine hüküm tesis edilen mahkeme kararlarında ise -kanaatimizce hatalı bir şekilde- “uluslararası kurum” ibaresinin dar yorumlanarak, TCMB Sermaye Hareketleri Genelgesi’ndeki tanıma dayanılarak kredi veren kurumun kredi kullandırmaya yetkili bir kurum olup olmadığı araştırılarak uluslararası kurum değerlendirilmesi yapıldığı hususlarına yer verilerek karar verilmektedir.

Ancak yukarıda da belirtildiği üzere, TCMB Sermaye Hareketleri Genelgesi’ne dayanılarak “uluslararası kurum” ibaresinin dar yorumlanması, Kanun’da belirtilen bir istisnanın normlar hiyerarşisine aykırı olarak mükellefler aleyhine uygulanmasına sebep olmaktadır.

1.4. Kurumlar Vergisi Tevkifatı Bakımından Değerlendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”)’nın 30. maddesi kapsamında dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerde vergi tevkifatı oranlarını düzenleyen 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın 1. maddesinin 5 numaralı bendinde, “*her nevi alacak faizlerinden, yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) % 0*” oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmektedir.

Söz konusu hükümde, “uluslararası kurumlar” ifadesi ile “bulunduğu ülkede mutad ola-

rak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlar” ifadesi ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu iki farklı ifade, damga vergisi mevzuatı bakımından mükellef aleyhine tesis edilen yargı kararlarında aynı anlamda kullanılmakta iken, burada karıştırılmaması için İdare tarafından özellikle ayrı olarak açıklanmıştır. Bu nedenle hem kurumlar vergisi tevkifatı hem de damga vergisi mevzuatı bakımından her iki ifadenin farklı anlamlarda kullanılması gerektiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, bir şirketinde yurtdışındaki grup şirketinden temin edilmiş olan krediye ilişkin olarak – yurtdışındaki kredi veren kurumun “uluslararası kurum” niteliğinin kabulü ile - işletilecek faiz üzerinden %0 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

2. MÜKELLEFLERİN BAŞVURABİLECEKLERİ HUKUKİ YOLLAR

“Uluslararası kurum” ibaresinin vergi mevzuatında açıkça düzenlenmemiş olması karşısında, yazarlar ve yargı kararlarında farklı şekillerde ele alınmış olması, mükellef nezdinde hak kaybı yaşanması tehlikesini beraberinde getirmektedir. Böylesine tartışmalı bir konuda, mükellefler bankaların uygulamadaki tavrı nedeniyle damga vergisi yüküne katlanmakta ve beraberinde yine olası bir incelemede herhangi bir eleştiriyle karşı karşıya kalmamak adına yurtdışındaki şirketinden temin edilmiş olan krediye ilişkin olarak ödenecek faiz üzerinden %0 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapmaktan kaçınmaktadır.

Buna karşılık, mükelleflerin olası bir hak kaybını engellemek amacıyla başvurabileceği iki yol mevcuttur. Bunlardan ilki, ihtirazi kayıtla beyan müessesesine başvurulmasıdır. Mükellefler, bu gibi tereddüt yaşadıkları konularda süresi içinde olmak üzere ihtirazi kayıt ile beyanname vererek otuz günlük dava açma süresi içerisinde dava yoluna başvuruda bulunabilirler. Belirtmekte fayda vardır ki damga vergisine ilişkin olarak ihtirazi kayıt ile beyanname vere-

rek dava yoluna başvuruda bulunan mükellefler söz konusu ödemiş oldukları vergi tutarını faizi ile birlikte iade talep edebilmektedir.

Bununla birlikte, ihtirazi kayıt müessesine başvurmayan mükelleflerin ise, VUK hükümleri kapsamında beş yıllık zamanaşımı süresi içerisinde, düzeltme ve şikâyet prosedürüne başvuruda bulunarak, fazladan ödemiş oldukları vergilerin iadesini yine faiz ile birlikte talep edebileceklerdir.

SONUÇ

Yurtdışı şirketlerden kredi temin eden şirketlerin artışıyla birlikte, Damga Vergisi Kanunu, TCMB Sermaye Hareketleri Genelgesi ve kurumlar vergisi tevkifatı kapsamında farklı yönde tesis edilen yargı kararlarının ışığında, “uluslararası kurumlar” ibaresinin nasıl nitelendirilmesi gerektiğine ilişkin tartışmalar tekrar gündeme gelmiştir. Bu kapsamda, “uluslararası kurum” ifadesinin eklenmesine ilişkin değişikliğin altında yatan gerekçe, normlar hiyerarşisi, kurumlar vergisi tevkifatı oranlarını düzenleyen hükümde “uluslararası kurumlar” ifadesi ile “bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlar” ifadesinin ayrı olarak düzenlenmiş olması ve mükellefler lehine tesis edilen güncel yargı kararları göz önünde bulundurulduğunda; şirketlerin kredi kullanmış oldukları yurtdışı şirketlerin “uluslararası kurum” olarak nitelendirilmesinin mümkün olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu kapsamda da, herhangi bir hak kaybına uğramak istemeyen mükelleflere geçmişte yükledikleri vergiler için VUK kapsamında düzeltme ve şikâyet prosedürüne başvuru yapabilecekleri gibi, mevcutta yükledikleri/yüklenebilecekleri vergiler için ise ihtirazi kayıt müessesesine başvurarak konuyu yargı önüne taşımaları tavsiye olunmaktadır.

AŞAĞI YÖNLÜ BİRLEŞME İŞLEMLERİNDE ŞİRKETİN KENDİ HİSSELERİNİ DEVRALMASI DURUMU

Derya OĞUZER
Avukat

Ayça AKÇAY
Avukat

ÖZET

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nin 379. maddesi uyarınca şirketlerin kendi paylarını iktisap etmeleri sınırlı serbestlik ilkesi çerçevesinde mümkün olup 382. maddede TTK’nın 379. maddesindeki koşullara uyulmasına gerek kalmadan şirketlerin kendi payını iktisabının mümkün olduğu hâller düzenlenmektedir. Ana şirketin yavru şirket tarafından iktisabı şeklinde gerçekleşen aşağı yönlü birleşmeler ise vergi ve ticaret hukuku mevzuatı açısından kural olarak; şirketlerin kendi payını iktisabı için sağlanması gereken koşullardan muaf olan ve şirketin kendi payını iktisap ettiği bir birleşme türüdür. Bu anlamda çalışmamız içerisinde aşağı yönlü birleşmelerde şirketlerin nasıl kendi payını iktisap ettiğinin ortaya konulması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Aşağı Yönlü Birleşme, Ana Şirket, Yavru Şirket, Kendi Payını İktisap.

GİRİŞ

Şirketlerin kendi payını iktisabı sınırlı serbestlik ilkesi çerçevesinde mümkün olup bu kapsamda vergi ve ticaret hukuku mevzuatında belirtilen ve makalemiz dahilinde ele alınan bazı şartların gerçekleşmemesi durumunda şirketler kendi payını, kural olarak, iktisap edemez. Buna karşın TTK’nın 382. maddesinde belirtilen durumlarda şirketler söz konusu kurala uymadan kendi payını iktisap edebilmektedir. Aşağı yönlü birleşmeler de külli halefiyet ilkesi çerçevesinde gerçekleştiğinden ve bu ilke uyarınca gerçekleşen birleşmelerde de TTK’nın 382. maddesi uyarınca TTK’nın 379. maddesinde yer alan şartlar aranmadığından söz konusu koşullara riayet edilmesi gerekmektedir.

1. AŞAĞI YÖNLÜ BİRLEŞME İŞLEMLERİ

TTK’nın “Ticaret Şirketleri” başlıklı 2. kitabının “Genel Hükümler” başlıklı 1. kısmında 136- 158. maddelerinde birleşme işlemi düzenlenmiştir. Bu çerçevede şirket birleşmeleri iki şekilde gerçekleşmektedir. Bir birleşme işlemi bir şirketin diğerini devralması diğer bir deyişle “devralma şeklinde birleşme” ya da “yeni

kuruluş şeklinde birleşme” şeklindedir. TTK’nın 136. maddesinin 3. fıkrasına göre “birleşme, devrolunan şirketin malvarlığı karşılığında, bir değişim oranına göre devralan şirketin paylarının, devrolunan şirketin ortaklarınca kendiliğinden iktisap edilmesiyle gerçekleşir.” Bu kanun maddesi devrolunan şirketin mal varlığının kendiliğinden geçişini, mal varlığının geçişi karşılığında devrolunan şirketin ortaklarının bir değiştirme oranına göre devralan şirketin paylarını yine kendiliğinden kazanmalarını düzenlemekte olup; devralma yoluyla birleşmelerde külli halefiyet ilkesi uygulaması devam etmekte olup mal varlıklarının ayrı yönetiminin terk edildiği ve sona erme ile terkinin aynı anda gerçekleşmesine ilişkin bir sistem düşünülmüştür¹. Yine aynı maddenin 4. fıkrasında ise “birleşmeyle, devralan şirket devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün hâlinde devralır. Birleşmeyle devrolunan şirket sona erer ve ticaret sicilinden silinir” denilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (“KVK”) 18. maddesinin 1. fıkrasına göre de yukarıdaki 4. fıkra ile paralel bir düzenle getirilmiş olup “Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir” denilmiştir. Bu bakımdan birleşmenin oluşması için devrolunan şirketin infisah etmesi şarttır. Örneğin, bir anonim şirket, başka bir anonim şirketin bütün paylarını satın alıp karşılığında kendi hisse se-

1 Özgür AKKAYA, “Ters ve Düz Şirket Birleşmelerinde Özellik Arz Eden Hususatlar”, Erişim Tarihi: 5 Kasım 2022
Ters ve Düz Şirket Birleşmelerinde Özellik Arz Eden Hususatlar - Özgür AKKAYA, SMMM - Alomaliye.com

netlerini verirse mal varlığı birleşmesi ve infisah olmadığı için birleşmeden söz edilemeyecektir.

Devralma yoluyla birleşmeler de iki farklı birbirinden bağımsız şirketin birleşmesi, iki kardeş şirketin birleşmesi, aşağı yönlü (ters) ve yukarı yönlü (düz) birleşme olarak dört türlü olabilmektedir. Aşağı yönlü birleşmelerde yavru şirket (%100 iştirak), ana şirketi (%100 ortak) devralırken; Yukarı yönlü birleşmelerde ise ana şirket, yavru şirketi devralmaktadır. Kural olarak devralınan (infisah eden) şirketin ortaklarını korumak amacıyla devralan şirketin sermayesi, şirketlerin özkaynakları dikkate alınarak hesaplanan birleşme oranına göre artırılır. Bu kapsamda makalemizin ilerleyen bölümlerinde de yer verileceği üzere devralan yavru şirket tarafından ihraç edilecek yeni paylar devralınan ana (münfesi) şirketin ortaklarına verilecektir.

Ana şirketin yavru şirketin tüm hisselerine sahip olduğu ve onu devraldığı bazı yukarı yönlü birleşmelerde sermaye artırımını gerekli olmayabilir. Bu tür birleşmeler, TTK'nın 155. ve 156. maddeleri uyarınca "kolaylaştırılmış birleşme" olarak da adlandırılır. Yavru şirketin ana şirketi devraldığı bazı aşağı yönlü birleşmelerde de yavru şirket ana şirketteki kendi paylarını devralabileceğinden (pay geri alımı), şirketlerin ortaklık yapısına bağlı olarak sermaye artırımını gerekmeyebilir.

2. ŞİRKETLERİN KENDİ PAYINI İKTİSABI

Şirketlerin kendi paylarını iktisap etmesi, ortaklık paylarını ilgili pay sahiplerinden belirli bir bedel karşılığında satın alması anlamına gelmekte olup şirket kendi paylarının bir kısmını iktisap edip değerleri arttığında bu payları satarak kazanç elde edebilir veya kendi payını iktisap ederek paylarını şirkete satan pay sahipleri, pay dağıtımını beklemeden şirket kazancına ulaşabilir.² TTK uyarınca anonim şirketlerin kendi paylarını iktisap etmesine "sınırlı bir serbestlik" tanınmıştır. Bu sınırlı serbestlik ilkesi uyarınca TTK'nın

379. maddesinde yer alan şartlar gerçekleştiği müddetçe şirket kendi payını iktisap edebilir. İlk olarak, genel kurul tarafından yönetim kurulu yetkilendirilmediği sürece, yakın ve ciddi bir kaybın önlenmesi durumu haricinde, şirket kendi paylarını iktisap edemez. Buna ek olarak TTK'nın 379. maddesinin 1. fıkrası uyarınca şirket esas veya çıkarılmış sermayesinin onda birini aşan oranda kendi paylarını iktisap edemez. Şirketin iktisap ettiği kendi payları 1/10'luk yasal sınırı aştığı durumda ise aşılacak paylar TTK'nın 384 ve 385. maddeleri uyarınca elden çıkarılmalıdır. Bu maddeler uyarınca elden çıkarılmayan paylar ise sermaye azaltımı yoluyla yok edilmelidir. Üçüncü koşul, TTK'nın 379. maddesinin 3. fıkrası uyarınca iktisap edilecek pay bedeli düşüldüğünde kalan net aktifin kanun ve esas sözleşme uyarınca dağıtımına izin verilmeyen yedek akçeler toplamı kadar olması koşulu olup söz konusu koşulun amacı alacaklıların alacaklarını korumaktır. Son koşul ise TTK'nın 379. maddesinin 4. fıkrasına göre, iktisap edilebilecek payların bedellerinin tamamen ödenmiş olmasıdır.

Şirketlerin kendi payını iktisabı durumundaki vergilendirme sistemi incelendiğinde, şirket hisselerinin itibari değerinin üzerinde geri çağırılması sonrası çağrılan hisse senetlerinin sermaye azaltımı yoluyla iptal edilmesi veya şirket tarafından geri alınan hisselerin tekrardan elden çıkarılması sonucu doğan kâr veya zararın vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği görülmektedir. Buna karşın baskın görüşler değerlendirildiğinde, KVK'nın 5/1-a maddesine göre iştirak kazancı istisnasından kendi payını iktisap eden şirketlerin paylarını alım bedellerinin üzerinden sattıkları durumda faydalanmayacağı sonucuna ulaşılmaktadır çünkü bir şirketin kendi hisselerine iştirak etmesi ile geri alınan hisseler nedeniyle kâr payı dağıtımını yapması teknik olarak mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda da KVK'nın 5/1-a maddesi uyarınca getirilen istisna ile önlenmek istenen kazancı dağıtan kurumda ku-

2 Umut KOLCUOĞLU, Şirketlerin Kendi Paylarını İktisap Etmesi, Erişim Tarihi: 5 Kasım 2022, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/sirketin-kendi-paylarini-iktisap-etmesi/370123>

rumlar vergisine tabi tutulan iştirak kazancı istisnasına konu kazancın, kazancı elde eden kurumda tekrardan vergilendirilmemesinin sağlanması amacı zaten gerçekleşmektedir.

Söz konusu kazancın KVK'nın 5/1-e maddesinde düzenlenen "iştirak satış kazancı"ndan faydalanıp faydalanmayacağı konusunda ise farklı görüşler mevcuttur. KVK'nın 5/1-e maddesine göre kurumların menkul değerler portföyünde bulunan hisse senetleri ve ortaklık paylarından oluşan iştirak hisseleri ve 49 Seri No.lu Tebliğ'e göre iştirak hissesi sayılan ve dolayısıyla istisna uygulamasına konu olacak anonim şirketlerin hisse senetlerinin, limited şirketlere ait iştirak paylarının, eshamlı komanditer şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarının, iş ortaklıkları ve adi ortaklıklara ait ortaklık paylarının ve kurumun en az iki tam yıl süreyle aktifinde bulundurulmuş ise bu senetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır. Kurumlar kendi iştirakleri ile birleştğinde ise kendi hisse senetlerine sahip olmakta olup kendi hisselerini edinen kurumların da hisse satışlarından elde ettikleri kazancın KVK 5/1-e uyarınca istisna kapsamına girmesi gerekmektedir. Buna karşın şirketin ancak TTK 379'da düzenlenmiş olan şartların gerçekleşmesi durumunda kendi paylarını iktisap edebileceğinden hareketle; hisselerin geri alımında ana amacın "iştirak etmek" olmadığını savunarak bu durumlarda şirketlerin elde ettiği kazancın istisna kapsamına girmemesi gerektiği yönündeki görüş de mevcuttur.

İstisnalar kapsamında son değerlendirme ise KVK'nın 5/1-ç maddesindeki "emisyon primi kazancı" çerçevesinde yapılmış olup emisyon primi kazanç istisnası, ihraç edilen hisse senetlerinde ihraç bedeli üzerinde elden çıkarma sonucu oluşan kazancı istisna kapsamına almaktadır. Şirketlerin "kendi payını" iktisap etmesi durumunda ise "ihraç edilen" hisse senedi bulunmamasından ötürü emisyon prim kazancı istisnasına giren bir kazanç söz konusu değildir.³

3. AŞAĞI YÖNLÜ BİRLEŞMELERDE ŞİRKETLERİN PAYI

Birleşen (devrolan) şirketin, birleşilen şirketin hisse senetlerine sahip olması durumunda, birleşme sonrası, birleşilen şirket (devralan şirket) kendi hisse senetlerine sahip hâle gelmektedir. Bu bakımdan TTK kapsamında şirketin kendi paylarını iktisabı şartlarının yerine getirilmesi için bazı hususlara dikkat etmek gerekir.

Yukarıda da bahsedildiği üzere TTK'nın 379. maddesinde şirketlerce hisselerin geri alımı belli koşullar altında mümkün kılınmıştır. Diğer yandan, TTK'nın 382. maddesi bahsi geçen koşulların uygulanmayacağı istisnai hâlleri düzenlemektedir. İlk olarak şirket esas veya çıkarılmış sermayesinin azaltılmasına ilişkin 473 ila 475'inci madde hükümlerini uyguluyorsa; ikinci olarak, söz konusu geri alım birleşme gibi küllî halefiyet kuralının gereğiyle; üçüncü olarak bu geri alım bir kanuni satın alma yükümlüğünden doğuyorsa, geri alım bedellerinin tümü ödenmiş olmak şartıyla ve cebrî icradan, bir şirket alacağının tahsili amacına yönelikse ve son olarak şirket menkul kıymetler şirketi ise TTK'nın 379. maddesinde sayılan şartlar uygulanmayacaktır. Bu bakımdan, ana şirketin yavru şirket tarafından iktisabı (aşağı yönlü birleşme) hâlinde ana şirket infisah olunup küllî halefiyet ilkesi gereği yavru şirkete devrolacağından bir başka deyişle aşağı yönlü birleşmeler küllî halefiyet kapsamında olduğundan ötürü, bu tür birleşmelerde de 379. maddedeki koşullara riayet edilmesi gerekmemektedir.

Bununla birlikte TTK'nın 385. maddesi uyarınca, şirketlerin %10'dan fazla iktisap ettikleri hisselerini şirket için herhangi bir kayba yol açmadan devirleri mümkün olur olmaz ve herhâlde iktisaplarından itibaren üç yıl içinde elden çıkarmaları gerekmektedir. Aksi halde, satılmayan/devredilemeyen bu hisseler sermaye azaltımı suretiyle yok edilmelidir. Daha net olmak gerekirse, aşağı yönlü birleşme yapıldıktan sonra, yönetim kurulunun şirketin sermayesinin %10'unu aşan hisseleri elden çıkarmak/satmak için 3 yıllık bir süresi bulunmaktadır. Bu

3 Can SÖZER, Anonim Şirketlerin Kendi Payını İktisabının Vergisel Sonuçları, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2013, s.40

hisseler hissedarlara ya da 3. kişi yatırımcılara satılmak suretiyle elden çıkarılmadığı takdirde, sermaye azaltımı yoluyla şirket bünyesinden çıkartılmalıdır.

Buna istinaden 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de ("Tebliğ") "*Bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği başka bir kurumu küll halinde devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutarda daha az gerçekleşmesi Kurumlar Vergisi Kanununun 19. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen şartların ihlali anlamına gelmemektedir. İştirakler hesabında yer alan değer, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki müspet veya menfi farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenmesi mümkün olup bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesi de mümkün bulunmaktadır*" denilmiştir. Sonuç olarak, hem ticaret hem de vergi mevzuatı açısından aşağı yönlü birleşmelerde TTK'nın 379. maddesindeki şartların yerine getirilmesi gerekmemektedir.

SONUÇ

Şirketler "kendi payını iktisap" müessesesini genel olarak paylarının bir kısmını iktisap edip daha sonra değeri arttığında elden çıkararak kazanç elde etmek amaçlı kullanmaktadırlar. Külli halefiyet kapsamında olan aşağı yönlü birleşmelerde de şirketler kendi paylarını iktisap etmekte olup kendi payını iktisap eden şirketin alacaklılarının hakları da tehlikeye düşmediği bu gibi birleşmelerde vergi ve ticaret hukuku mevzuatında yer alan şartların sağlanması gerekmemektedir.

ÖTV'YE TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYITLI TESLİMİNDE TECİL-TERKİN VE İADE EDİLECEK KDV

Aslıhan KAVRAN
KDV İade Müdürü

Meryem ÜNSOY
KDV İade Kıdemli Asistanı

ÖZET

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi ile ihracat yoluyla yapılan mal/hizmet teslimleri/ıfaları KDV'den istisna edilmiş mezkûr Kanun'un 11/1-C maddesi ile de imalatçı vasfı bulunanların ihracat edilmek kaydıyla yaptıkları teslimler için hesaplanan KDV'nin tecil-terkin /iade edileceği ve aynı teslimler için 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 8/2. maddesi ile de hesaplanan ÖTV'nin belirtilen şartları taşıması şartıyla tecil-terkin edileceği düzenlenmiştir. ÖTV matraha dâhil bir unsur olduğundan, tecil-terkin edilen ÖTV'ye isabet eden KDV'nin iadesi mümkün bulunmamaktadır.

Anahtar Kelimeler: KDV, İhracat Kayıtlı KDV İadesi, ÖTV'ye Tabi Malların İhracat Kayıtlı Tesliminde KDV İadesi.

GİRİŞ

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ("3065 sayılı Kanun")'nun 11/1-C. maddesi ile ihracatçıların faaliyetleri nedeniyle yüklenmeleri vergi yükünün azaltılmasını sağlamak amacıyla¹ yurt içinden imalatçı vasfı taşıyanlardan ihracat edilmek kaydıyla yapılan teslimler için KDV'nin hesaplanacağı ancak gerekli şartların yerine getirilmesi ile ödenmeyeceği düzenlenmiştir.

Makalemizde, ihracat kayıtlı teslimlerde KDV iadesine ve ÖTV'ye tabi malların ihracat kaydıyla tesliminde hesaplanan KDV'nin tecil ve terkin veya iadesinde özellik arz eden durumlara değinilecektir.

1. İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE TECİL-TERKİN VE İADE UYGULAMASI

3065 sayılı Kanunu'nun 11/1-c. maddesi gereğince; ihracat edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, fatura üzerinde "3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-C) maddesi hükümlerine göre ihracat edilmek kaydıyla teslim edildiğinden KDV hesaplanmamıştır." ifadesi yazılmak suretiyle hesaplanır ancak ihracatçı tarafından ödenmez.

İmalatçı konumundaki mükelleflerce tahsil edilmeyen fakat ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gereken bu vergi, vergi daire-since tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Bu malların, ihracatçıya teslim edilmesinden sonra malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihracat edilmesi halinde ise tecil edilen vergi, vergi idaresince terkin olunmaktadır.

Ancak tecil edilecek olan vergi tutarı hesaplanan KDV tutarından fazla olamaz ve hesaplanan- ödenmesi gereken vergi bu tutardan az ise kalan tutar mükellefe KDV iade talepleri kapsamında iade edilir.

*Örneğin:*² Otomobil lastiği imalatçısı (A), Temmuz/2012 döneminde bir kamu kuruluşuna 5.000-TL, ihracatçı bir firmaya da ihracat kaydıyla 7.000-TL tutarında otomobil lastiği teslim etmiştir. (A)'nın bu döneme ait toplam KDV indirimi 1.700-TL'dir. (A)'nın ilgili dönem beyannamesi ile tecil işlemlerine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılır:

Hesaplanan KDV [(5.000 + 7.000) x % 18]	= 2.160
Toplam Vergi İndirimi	= 1.700
Fark (Ödenmesi Gereken KDV)	= 460
Tecil Edilebilir KDV (7.000 x %18)	= 1.260
Tecil Edilecek KDV	= 460
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	= 800
Ödenmesi Gereken KDV	= 0

1 Nuri DEĞER, "Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu" (2004), S.503.

2 Örnek KDV GUT II/A-8.5. Tecil Edilecek Verginin Hesabı Terkini başlığından alınmıştır.

Terkin işleminin yapılabilmesi için, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesi veya listesinin ihraç kaydıyla satış faturalarıyla birlikte vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.

Ayrıca, tecil-terkin veya iade işlemine konu olabilmesi için ihraç kaydıyla teslimi yapılan malın nihai mamul niteliğinde olması ve ihracat faturası ile gümrük beyannamesinde yer alan malla aynı olması, imalatçının teslim ettiği şekilde ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmiş olması gerekir. İhracatın bu sürede gerçekleştirilememesi ve bu sürenin bitiminden 15 gün içinde ek bir süre talep edilmemesi halinde ise, bu teslim mahiyeti itibariyle yurtiçi mal teslimine dönüşür.

Aynı olmasına rağmen fatura ve/veya gümrük beyannamesinde farklı belirtilmesi halinde, ihraç kaydıyla teslim edilen mal ile ihraç edilen malın aynı olduğunun, bu konuya münhasır vergi inceleme raporu veya YMM raporu ile tespiti istenir.

Yine ihraç kayıtlı teslimi yapan satıcının imalatçı vasfını taşıyamaması veya piyasadan hazır aldığı malların teslimini gerçekleştirmediği halinde bahsi geçen teslim KDV'ye tabi bir teslim olacaktır. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin imalatçı vasfının açıklandığı II/A-8.3 başlığında; "Tecil-terkin uygulamasından "imalatçı" vasfını haiz satıcılar yararlanabilir. İmalatçının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığında alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması, (Bu belgeler sonraki bölümlerde "imalatçı belgesi" olarak anılacaktır.)
- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,
- Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması, gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

İhraç kayıtlı mal almış olan ihracatçının; Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan ihracatta, istisna izin belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine gümrükte tasdik edilen özel faturanın aslı veya noter, ilgili gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneğini ibraz etmesi gerekmektedir.

İhraç kayıtlı teslimleri gerçekleştiren firma tarafından gümrük beyannamesi veya listesinin ihraç kaydıyla satış faturaları ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmesi ve bu evrakların kontrol edilmesi üzerine herhangi bir olumsuzluk bulunmaması durumunda tecil-terkin işlemi gerçekleştirilir.

İhraç kayıtlı teslimlerde gümrük beyannamesi üzerinde imalatçı firma bilgilerine ilişkin kayıt bulunmaması halinde de tecil-terkin işlemleri ile ilgili olarak KDVGUT II/A-8.2 başlığında yer alan, "İmalatçılara ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların ihraç edildiğine ilişkin yazı veren ihracatçılar, bir ay içerisinde bu yazıyı verdikleri imalatçılara ait bir listeyi (Bu listede en az, yazı verilen imalatçıların adı-soyadı, unvanı, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası ile adres bilgilerine yer verilir.), izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar kendilerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine verirler." açıklamalarına göre yol izlenmesi gerekir.

Serbest bölgeye "Serbest Bölge İşlem Formu" ile yapılan ihracatta ise, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için gümrük beyannamesi yerine "Serbest Bölge İşlem Formu"nun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin uygulanan bu tecil-terkin işleminde ihracatçı yurtdışına teslim edeceği mallar için KDV ödemezken aynı zamanda bu teslimlerde yer alan KDV'yi de indirim konusu yapamayacaktır. İmalatçı tarafında ise, hesaplanan vergi beyan edilmekle birlikte tecil-terkin ettirilmekte, tecil edilmeyen kısım için iade talep edilmektedir. Bu durumda istisna imalatçının teslimi safhasında ortaya çıkmakta olup ön istisna olarak adlandırılan bu

safhada KDV iadesinden ihracatçıya mal tesliminde bulunan imalatçı yararlanmaktadır.³

2. ÖTV'YE TABİ MALLARIN İHRAÇ KAYITLI TESLİMİNDE TECİL-TERKİN VE İADE UYGULAMASI

ÖTV'ye tabi malların ihraç kayıtlı teslimiyle ilgili olarak 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Verginin Tecili" başlıklı 8. maddesinin 2. fıkrasında; "İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir." hükümlerine yer verilmiştir.

Bu madde hükmüne göre, ihraç kayıtlı teslim edilen malların ÖTV'sinin iadesi mümkün olmayıp tecil-terkini düzenlenmiştir.

Konuyla ilgili ihraç kayıtlı yapılan teslimlerin ÖTV'ye tabi olması durumunda tecil-terkin edilen ÖTV'ye isabet eden KDV'nin iadesinin mümkün olup olmayacağı hakkında tereddüt oluşmuş, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2019 ta-

rihli duyurusunda;

"...

Buna göre ÖTV'nin konusuna giren malların ihraç kayıtlı teslimlerinde hesaplanan ancak tahsil edilmeyen ÖTV'nin KDV matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.

Ancak, tahsil edilmeyen ÖTV üzerinden hesaplanan KDV'nin, KDV Kanununun 11/1-c maddesi kapsamında iadeye konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır." denilmiştir. Ancak tecil edilmiş ÖTV üzerinden hesaplanmış KDV'nin iadesinin mümkün olmaması ile beraber oluşan KDV yükünün ne şekilde giderileceği hususunda tereddüt devam edince genel bir yazı ile konunun açıklığa kavuşturulduğu görülmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 02/03/2020 tarih 30257 sayılı yazısında:

"...

Bu kapsamda, ÖTV'ye tabi malların ihraç kayıtlı tesliminde iade edilecek KDV tutarı, ÖTV'ye isabet eden KDV tutarı düşülmek suretiyle hesaplanır.

Bu çerçevede, ihraç kaydıyla teslimden kaynaklanan tecil-terkin kapsamındaki ÖTV dâhil toplam bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin;

- Tamamının ilgili dönem beyannamesinin "Tecil Edilecek KDV" satırında yer alması halinde, KDV iadesi (talebi) söz konusu olmadığından herhangi bir işlem yapılmayacak,
- Bir kısmının "Tecil Edilecek KDV" bir kısmının "İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV" satırında yer alması durumunda,
- Öncelikle ÖTV'ye isabet eden KDV tutarı ile "Tecil Edilecek KDV" tutarının yüksek olması durumunda herhangi bir işlem yapılmayacak,
- ÖTV'ye isabet eden KDV tutarının "Tecil Edilecek KDV" tutarından yüksek olması halinde ise aşan kısmı KDV iade tutarından düşülecek ve bu suretle ÖTV'ye isabet eden iade edilmeyecek KDV tutarı tespit edilecektir.

Diğer taraftan, ÖTV üzerinden hesaplanan ve yukarıda belirtilen şekilde iade hesabından düşülen KDV tutarı, en erken ihracatın gerçekleştiği dönem beyan-

3 Mahmut VURAL, "Uygulayıcılar için Katma Değer Vergisi" (1. Cilt), S.652.

namesinin “indirimler” kulakçığının “indirimler” tablosunda 107 kod numaralı satır aracılığıyla indirim konusu yapılabilecektir.

Ayrıca ihraç kaydıyla teslim edilen söz konusu malların girdisinin ÖTV’li olması durumunun, tecil-terkin kapsamındaki ÖTV dâhil bedel üzerinden hesaplanan KDV’nin iadesine ilişkin olarak tesis edilecek işlemlere herhangi bir etkisi bulunmamaktadır” açıklamalarına yer verilmiştir.

Örneğin, 5.000,00-TL tutarında % 18 KDV’li olan ve %20 ÖTV’ye tabi saç spreyini ihraç kayıtlı olarak teslim etmiş olan imalatçının ÖTV beyannamesinde hesaplanan ÖTV tutarının tamamının tecil edilmesi ve ÖTV’ye isabet eden KDV tutarının KDV beyannamesinde yer alan “Tecil Edilecek KDV” tutarından yüksek olması durumunda bahsi geçen teslimatı ilişkin fatura detayı ve iade alabileceği tutara ilişkin hesaplama aşağıdaki gibidir;

Teslim Edilen Ürünün Matrahı	= 5.000,00
Hesaplanan ÖTV	= 1.000,00
Hesaplanan KDV	= 1.080,00
Tecil Edilebilir KDV (6.000 x %18)	= 1.080,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde	= 900,00
İade Edilecek KDV	
(1.080,00-(1000x%18))	

Görülebileceği üzere, firmailgili dönem 1.080,00-TL KDV iadesi alabilecek iken tecil edilen ÖTV’ye isabet eden KDV tutarı iade tutarından düşülecek iade tutarı 900,00-TL olacaktır. İade tutarından düşülen 180,00-TL’nin ise; en erken ihracatın gerçekleştiği dönem KDV beyannamesinin indirimler başlığında bulunan “107-Kanununun (11/1-c) ve Geçici 17. Maddelerinden Doğan İadelerin İndirim Yoluyla Telifisi Nedeniyle İndirilecek KDV” satırında beyan edilerek “Sonraki Döneme Devreden KDV”ye eklenmesi mümkündür.

SONUÇ

İhraç kaydı ile yapılan teslimatlar arasında ÖTV’ye tabi malların bulunması ve bu ÖTV’nin tecil-terkin edilmesi durumunda bu ÖTV’ye isabet eden KDV’nin iade alınamayacağı ve iade hesabından çıkarılması gerektiği, gerek Kanun lafzına ve ruhuna gerek iadenin mantığına uygun olduğu açıktır.

Ancak bu düzenlemenin bir iç yazıyla değil, en azından sirküler veya tebliğ düzeyinde yapılmasının ve oluşacak bir haksız iade nedeniyle cezalı işlemin bu düzenlemeyle önlenmesi olmasının, mükellef haklarının korunması bakımından önemli olduğunu düşünmekteyiz.

VERİ SORUMLULARI HAKKINDA VERİLEN İDARİ PARA CEZASI KARARLARININ SINIR ÖTESİ İCRA EDİLEBİLİRLİĞİ

Burak Emre ÇETİN
Avukat

ÖZET

Küresel ekonominin dinamikleri teknolojinin de etkisiyle hızla değişerek sınır ötesi etkileşimleri kolaylaştırmakta ve bu durum global çapta kişisel veri işleme faaliyetlerinin yaygınlaşmasına imkân vermektedir. Yürütülen söz konusu kişisel veri işleme faaliyetlerinin tabi olduğu veri koruma düzenlemeleri kapsamında uygulanabilecek idari para cezalarının sınır ötesi icra edilebilirliği ise uygulamada hâlen belirsizliğini korumaktadır. Nitekim özellikle Türkiye dışında yerleşik veri sorumlularının 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'na tabi olarak yürüttükleri kişisel veri işleme faaliyetlerine ilişkin yetkili otorite tarafından verilen idari para cezalarının icra edilebilirliği her ne kadar hukuki açıdan teorik olarak mümkün görünse de uluslararası hukukun değişkenleri göz önünde bulundurulduğunda söz konusu kararların pratikte uygulanabilirliğinin temin edilmesinin yalnızca devletler arası iş birliğinin sağlanması ve/veya uluslararası anlaşmaların yürürlüğe alınması kaydıyla imkân bulabileceği değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kişisel Veri, GDPR, GVKT, KVKK, İdari Para Cezası.

GİRİŞ

İşbu makale kapsamında 7 Nisan 2016 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu¹ ("KVKK") ve 28 Mayıs 2018 tarihinde yürürlüğe girmiş olan Genel Veri Koruma Tüzüğü² (*General Data Protection Regulation*) ("GVKT") hükümleri uyarınca yurt dışında yerleşik veri sorumluları tarafından gerçekleştirilen kabahatler uyarınca verilen idari para cezalarının icra edilebilirliği özellikle uluslararası hukuk ve karşılaştırmalı hukuk alanları açısından incelenmiştir. İşbu makalenin birinci bölümünde, söz konusu mevzuat düzenlemelerinin yer bakımından uygulama alanı ele alınmış olup ikinci bölümünde ise, sınır ötesi yetki iddiaları, uluslararası hukuk ilkeleri uyarınca değerlendirilmiştir. İşbu makalenin

üçüncü bölümünde, idari para cezalarına ilişkin kararların tenfiz edilebilirliğine yönelik mevcut durum ortaya konmuştur. Son bölümde ise, idari para cezalarının sınır ötesi icra edilebilirliğine ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

İ. KVKK'NIN VE GVKT'NİN BÖLGESEL UYGULAMA ALANI

KVKK'nın uygulaması bakımından çoğunlukla esas alınan Avrupa Birliği'nin (*European Union*) ("AB") kişisel verilerin korunmasına ilişkin temel düzenlemesi olan GVKT'nin 3'üncü maddesi uyarınca GVKT'nin bölgesel kapsamı, (i) veri işleme faaliyetinin AB sınırları içerisinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinden bağımsız olarak, AB sınırları içerisinde yer alan bir veri sorumlusu veya veri işleyen kuruluşunun her türlü kişisel veri işleme faaliyetleri, (ii) (a) mal veya hizmet sunulması veya (b) davranışların AB sınırları içerisinde gerçekleşmesi

¹ 7 Nisan 2016 tarihli ve 29677 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, Son Erişim Tarihi: 21 Ekim 2022,

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6698&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>

² Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the Protection of Natural Persons with Regard to the Processing of Personal Data and on the free movement of such data, and repealing directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation), OJ 2016 L 119/1, Son Erişim Tarihi: 21 Ekim 2022, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679>

kaydıyla davranışların izlenmesi ile ilgili olması hâlinde AB sınırları içerisinde kurulmuş olmayan bir veri sorumlusunun veya veri işleyen AB sınırları içerisinde bulunan ilgili kişilere ilişkin veri işleme faaliyetleri ve/veya (iii) AB sınırları içerisinde kurulmuş olmayan ve fakat bir üye devletin hukukunun uluslararası kamu hukuku vasıtasıyla uygulandığı bir yerde kurulu bulunan bir veri sorumlusunun veri işleme faaliyetleri olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte, ilgili maddenin uygulanmasına yönelik belirsizliklerin giderilmesi adına, veri koruma düzenlemelerinin tüm AB’de istikrarlı biçimde uygulanması amacıyla kurulmuş bağımsız bir AB organı olan Avrupa Veri Koruma Kurulu (*European Data Protection Board*) tarafından ilgili maddenin nasıl yorumlanması gerektiği hakkında bir rehber³ yayımlanmıştır. Hâlihazırda geniş bir uygulama alanı sunan ilgili maddenin, anılan Rehber kapsamındaki açıklamalar doğrultusunda daha da geniş yorumlanabileceğini ifade etmek mümkündür.

Öte yandan, KVKK’nın 2’nci maddesi KVKK’nın kişisel verileri işlenen gerçek kişiler ile bu verileri tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla işleyen gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanacağı hükmünü havi olmakla birlikte, KVKK’nın bölgesel kapsamı bakımından uygulanmasına ilişkin Türk mevzuatı çerçevesinde daha detaylı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bununla birlikte, verilerin korunması bakımından Türkiye’de yetkili otoritenin icra organı olarak hareket eden Kişisel Verileri Koruma Kurulu (“Kurul”) tarafından verilen iki farklı karar⁴ kapsamında “...Veri ihlâlinin yurtdışında yerleşik veri sorumlusu nezdinde yaşanması hâlinde, bu ihlalin sonuçlarının Türkiye’de yerleşik ilgili kişileri etkilemesi ve ilgili kişilerin sunulan ürün ve hizmetlerden Türkiye’de faydalanmaları durumunda, bu veri

sorumlusu tarafından da aynı esaslar çerçevesinde Kurula bildirimde bulunulmasına...” ve “...veri koruma düzenlemelerinin yer bakımından uygulama alanının belirlenmesinde, bireylere en üst düzeyde ve en geniş kapsamda korumayı sağlayan bir yaklaşımın benimsenmesi gerektiği, görüş talebinde bulunan yabancı bankanın temsilciliği vasıtasıyla ülkemizdeki sürekli mevcudiyeti...hususları göz önünde bulundurulduğunda, mezkûr bankanın kişisel veri işleme faaliyetleri açısından 6698 sayılı Kanunun uygulama alanı bulacağına ve bu kapsamda söz konusu yabancı bankanın veri sorumlusu sıfatını haiz olduğuna...” ifadelerine yer verilerek, KVKK’nın yer bakımından uygulama alanının belirlenmesinde esas alınacak kriterlere ışık tutulmuştur.

Bu bakımdan, KVKK ve GVKT arasında yer bakımından uygulamaya ilişkin benzer bir yaklaşımın benimsendiği değerlendirilmekte olup, yukarıda değinilen belirsizliklere rağmen her iki düzenlemenin de üçüncü ülkelerde yerleşik veri sorumlularına ve uygun olduğu ölçüde veri işleyenlere uygulanabileceği açıktır. Söz konusu geniş uygulama alanı, üçüncü ülkelerde yerleşik veri sorumluları ve uygun olduğu ölçüde veri işleyenler aleyhine ilgili yetkili otoriteler tarafından uygulanabilecek idari para cezalarının icra edilebilirliğine ilişkin soru(n)ları gündeme getirmektedir.

2. SINIR ÖTESİ UYGULANABİLİRLİĞE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN HUKUKİLİĞİ

Teknolojinin gelişmesi ve zamanla toplumun her kesimi tarafından erişilebilir hâle gelmesiyle birlikte uluslararası unsurlar barındıran kişisel veri işleme faaliyetleri yaygınlaşmıştır. GVKT ve KVKK başta olmak üzere dünya genelinde yaygın olarak veri koruma mevzuat düzenlemeleri, tarafların sözleşme serbestisi hakkından bağımsız şekilde ilgili kişisel veri işleme faaliyetlerine doğrudan uygulanacak

3 *Guidelines 3/2018 on the territorial scope of the GDPR (Article 3), version 2.1*, 7 Ocak 2020, Son Erişim Tarihi: 18 Ekim 2022, https://edpb.europa.eu/sites/default/files/files/file1/edpb_guidelines_3_2018_territorial_scope_after_public_consultation_en_o.pdf

4 Kişisel Verileri Koruma Kurulu, *Kişisel Veri İhlâli Bildirim Usul ve Esaslarına İlişkin Kişisel Verileri Koruma Kurulunun 24 Ocak 2019 Tarih ve 2019/10 Sayılı Kararına İlişkin Duyuru*, Son Erişim Tarihi: 17 Ekim 2022, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/5362/Veri-Ihlali-Bildirimi> ve *Kişisel Verileri Koruma Kurulu, Ülkemizde Temsilciliği Bulunan Bir Yabancı Bankanın 6698 Sayılı Kanun Kapsamında Veri Sorumlusu Sayılıp Sayılmayacağı ve Veri Sorumluları Siciline Kayıt Yükümlülüğü Hakkındaki Görüş Talebi ile ilgili Kişisel Verileri Koruma Kurulu’nun 23 Haziran 2020 tarihli ve 2020/471 sayılı Karar Özeti*, Son Erişim Tarihi: 17 Ekim 2022, <https://www.kvkk.gov.tr/Icerik/6772/2020-471>

biçimde kaleme alınmıştır. Söz konusu doğrudan uygulanabilirlik, uluslararası unsurlar barındıran kişisel veri işleme faaliyetlerine birden fazla mevzuat düzenlemesinin aynı anda ve eş zamanlı olarak uygulanması ve muhtelif devletlerin aynı işleme faaliyeti hakkında söz sahibi olması sonucunu doğurmaktadır. Devletlerin kendi egemenliğinin bulunduğunu ileri sürdüğü kişisel verilerin işlenmesine ilişkin diğer devletlerin de ayrıca egemenlik iddialarının gündeme gelmesi hâlinde, farklı ülkelerin veri koruma otoriteleri tarafından hükmedilen idari para cezalarının icra edilebilirliğine yönelik devletlerarası iş birliğinin noksanlığı, ilgili kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin mutlak suretle güvence altına alınması bakımından sorun teşkil edebilecektir.

Anılan sorunlara ve uygulamadaki yansımalarına daha detaylı şekilde değinmeden önce, devletlerin sınır ötesi yetki iddialarını uluslararası hukukun hangi ilkelerine dayandırarak öne sürdüklerinin anlaşılması mühimdir. Zira, GVKT ile KVKK'nin uygulama alanı tespit edilirken, kişisel veri işleme faaliyetlerine konu ve/veya bu faaliyetlerden etkilenen kişilerin milliyeti ve/veya yeri belirleyici unsurlar arasında yer almaktadır. Bu bağlamda uluslararası hukuk özelinde yetki alanına ilişkin iddiaların dayandığı ilkeler genel itibarıyla subjektif mülkilik ilkesi, objektif mülkilik ilkesi, milliyet ilkesi, pasif şahsılık ilkesi, koruma ilkesi ve evrensellik ilkesi olarak sayılabilecektir⁵.

Söz konusu ilkeler arasında yer alan pasif şahsılık ilkesi, herhangi bir devletin sınırları dışında bulunan vatandaşlarına karşı bir suç işlenmesi durumunda, vatandaşının menfaati-

ni koruyabilmek adına bu suçu kovuşturması olarak tanımlanabilecektir⁶. Pasif şahsılık ilkesinin, hâlihazırda bir devletin yetki alanına giren konularda, başka bir devletin yetki iddiasında bulunuyor olması nedeniyle uluslararası hukuk doktrininde şüpheli bir zemine sahip olduğu değerlendirilmektedir⁷. Nitekim pasif şahsılık ilkesi, uygulanabilirliği bakımından eleştirilmekte⁸ ve diğer ülkelerin hukuk sistemlerinin yetersiz olduğuna dair bir mesaj olarak yorumlanabilmektedir⁹. Diğer bir ilke olan katı ülkesellik yani mülkilik ilkesi ise, bir devletin kendi sınırları içerisinde meydana gelen suçlarda o devletin kendi hukukunun uygulanmasını öngörmektedir. Pasif şahsılık ilkesi, mülkilik ilkesini kapsadığından¹⁰ her iki ülkenin de mülkilik ilkesini benimsemediği durumlarda pasif şahsılık ilkesi için yapılan değerlendirmelerin mülkilik ilkesi bakımından da geçerli olduğunu ifade etmek mümkündür.

Nitekim GVKT'nin henüz yürürlüğe alınmadan önceki müzakere sürecinde Avrupa Komisyonu (*European Commission*) tarafından Avrupa Parlamentosu'na (*European Parliament*) sunulan taslak GVKT metnine ilişkin Avrupa Parlamentosu'nun AB'nin yargı alanına giren bir olayın aynı zamanda üçüncü bir ülkenin yargı alanına girmesi hâlinde, AB hukukunun uygulanacağı yönünde bir tadil önerisi olmuş ve fakat söz konusu öneri yürürlükteki GVKT metnine yansıtılmamıştır¹¹. Dolayısıyla bu yönde bir yaklaşım, AB üyesi olmayan devletlerin egemenlik haklarına meşru olmayan bir müdahale riski olarak değerlendirilebilecektir. Bununla birlikte, iyi niyet ve iş birliği ile devletlerin, söz konusu riskleri bertaraf edebilecekleri öngörülmektedir.

5 Dan Jerker B. SVANTESSON, *Extraterritoriality in the Context of Data Privacy Regulation*, *Masaryk University Journal of Law and Technology* 7(1), 87-96, 2012, s. 93.

6 İlyas ŞAHİN, *Ceza Kanunlarının Yer Bakımından Uygulanması ve Türk Ceza Kanununda Esas Alınan İlkeler*, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. X S. 1, 107-144, 2015, s. 124.

7 Malcolm Nathan SHAW, *International Law (Sixth ed.)*, Cambridge University Press, 2009, s. 665.

8 Malcolm David EVANS, *International Law (Second ed.)*, Oxford University Press, 2006, s. 346.

9 Jan KLABBERS, *International Law*, Cambridge University Press, 2013, s. 102.

10 Mistale TAYLOR, *Permissions and Prohibitions In Data Protection Jurisdiction*, *Brussels Privacy Hub Working Paper*, Vol. 2, No. 6, 2016, s. 18.

11 *Recital 90, Position of the European Parliament adopted at first reading on 12 March 2014 with a view to the adoption of Regulation (EU) No .../2014 of the European Parliament and of the Council on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data (General Data Protection Regulation)*, EP-PE_TCI-COD(2012)0011, *Son Erişim Tarihi: 17 Ekim 2022*, https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TCI-COD-2012-0011_EN.pdf

3. VERİ KORUMA HUKUKU KAPSAMIN- DA UYGULANAN İDARİ PARA CEZALARININ TENFİZ EDİLEBİLİRLİĞİ

Kişisel verilerin korunması düzenlemeleri uyarınca uygulanan idari para cezalarına dair yetki kavramının meşruluğu yukarıda açıklandığı üzere uluslararası hukuk doktrininde tartışmalı olmakla birlikte, kişisel verilerin korunmasına dair uyuşmazlıklarda genel olarak ilk çözüm merci olan veri koruma otoritelerinin vermiş olduğu kararların üçüncü bir ülkede tenfizinin mümkün olup olmadığı ise ayrıca değerlendirilmelidir. Veri koruma otoriteleri tarafından verilmiş idari para cezaları, genel itibarıyla konuya ilişkin uyuşmazlığın götürüldüğü bağımsız yargı organları tarafından denetlenmiş olmaları şartıyla tenfiz edilebilmektedir¹². Bu noktada, mahkemeler dışındaki yabancı yetkili kuruluşlar tarafından verilen kararların mahkeme kararı niteliğinde olup olmadığına kararın verildiği ülke hukuku uyarınca belirleneceğini ve kararı tenfiz etmesi talep edilen ülke tarafından ayrıca tayin edilebileceğini belirtmek gerekir¹³. Uluslararası antlaşmalarla izin verilmesi hâlinde, yabancı idari makamların vermiş oldukları kararların tenfizi mümkün olabilmekte ise de kişisel verilerin korunması hukuku bakımından veri koruma otoritelerinin verdikleri kararların mahkeme kararı niteliğinde olduğunu ortaya koyan herhangi bir uluslararası sözleşme bulunmamaktadır. Bu nedenle, herhangi bir ülkenin veri koruma otoritesi tarafından verilen bir kararın Türkiye’de tenfiz edilebilmesi mümkün olmayabilecektir. Nitekim, yabancı bir veri koruma otoritesi tarafından verilen kararın, veri koruma otoritesinin bulunduğu ülke tarafından mahkeme kararı niteliğinde olması hâlinde dahi, Türkiye’nin söz konusu kararı mahkeme kararı niteliğinde değerlendirmemesi mümkündür.

Dolayısıyla, GVKT kapsamındaki bir veri koruma otoritesi tarafından verilmiş idari para

cezalarına ilişkin itirazların, söz konusu veri koruma otoritesinin bulunduğu ülkedeki hangi yargı merciine götürüldüğü mutlaka tespit edilmelidir. Örneğin, Türkiye’de Kurul tarafından verilmiş olan idari para cezalarına yönelik itirazların çözümlenmesinden sulh ceza hakimlikleri yetkilidir. Konu hakkında AB üye ülkelerinde de benzer şekilde, idari para cezalarına itiraz davaları bakımından genel itibarıyla idare mahkemelerinin ve/veya ceza mahkemelerinin yetkili olduğu değerlendirilmektedir. Örneğin, Google aleyhine Fransız veri koruma otoritesi (*Commission nationale de l’informatique et des libertés*) (“CNIL”) tarafından verilmiş olan para cezasının iptali adına Google, Fransa’daki yetkili üst derece idare mahkemesine başvurmuş ve fakat ilgili mahkeme Google’ın itirazını esastan reddetmiştir¹⁴.

Son olarak, GVKT kapsamında verilen idari para cezalarının AB üye ülkeleri dışında tenfiz edilebilirliği bakımından ise, ilgili ülkenin iç hukukundaki tenfize ilişkin düzenlemeler ayrıca incelenmelidir.

4. İDARİ PARA CEZALARININ SINIR ÖTESİ İCRA EDİLEBİLİRLİĞİNE DAİR DE- ĞERLENDİRME

Başta GVKT olmak üzere veri koruma hukukunun sınır ötesi uygulanabilirliğine ilişkin düzenlemelerin yerindeliği tartışmaya açık olup bu düzenlemelerin meşruluğuna, sınırlandırılmasına veya tamamen kaldırılmasına yönelik eleştiriler makul zeminde ileri sürülebilecektir. Nitekim doktrinde bazı akademisyenler, GVKT’nin yer bakımından uygulama alanına dair düzenlemenin AB dışındaki ülkelerde bulunan veri sorumluları için yalnızca caydırıcılık amacı taşıdığını ve bu nedenle düzenlemelerin yerinde olduğunu¹⁵ ancak bazı akademisyenler ise bunun tam karşıtı olarak uygulanabilir olmayan düzenlemelerin veri koruma hukukunun hâlihazırda uygulama alanına yönelik olan

12 Vahit DOĞAN, *Milletlerarası Özel Hukuk*, Ankara, 2010, s. 88.

13 Cemal ŞANLI, *Milletlerarası Özel Hukuk*, İstanbul, 2016, s. 491.

14 *Conseil d’Etat, Google LLC Hakkında Verilen 19 Haziran 2020 tarihli ve 430810 sayılı Karar, Son Erişim Tarihi: 21 Ekim 2022, https://www.conseil-etat.fr/decisions-de-justice/dernieres-decisions/conseil-d-etat-19-juin-2020-sanction-infligee-a-google-par-la-cnil*

15 Dan Jerker B. SVANTESSON, *Extraterritoriality and targeting in EU data privacy law*, Oxford University Press, 2015, 226-234, s. 233.

tartışmaları şiddetlendirebileceğini ileri sürmektedir¹⁶.

Devletler arası ilişkileri ilgilendiren birçok alanda olduğu gibi kişisel verilerin korunması hukuku kapsamında da sorunların çözülebilmesi adına her hâlükârda devletlerin iş birliği içerisinde hareket etmeleri gerektiği kanaatindeyiz. Bu noktada, bireylere en üst düzeyde ve en geniş kapsamda korumayı sağlayan ortak bir politikasının belirlenmesi ve bu doğrultuda cezaların sınır ötesi uygulanabilirliğine ilişkin etkin iş birliği mekanizmaları öngören uluslararası bir sözleşmenin imzalanması uygulamadaki belirsizliğin ortadan kaldırılması adına önemli bir adım olabilecektir.

Öte yandan, kişisel verilerin korunması hukuku ile ilgili iç mevzuat düzenlemeleri kapsamına icra edilebilirliği kolaylaştıran mekanizmaların dâhil edilmesi, alternatif bir yöntem olarak benimsenebilecektir. Örneğin, GVKT'nin 27'nci maddesi uyarınca AB dışında kurulmuş veri sorumluları veya veri işleyenlere çeşitli istisna hâlleri¹⁷ hariç olmak üzere AB içerisinde bulunan bir temsilci atama yükümlülüğü getirilmiş olup AB dışında kurulmuş olan veri sorumluları ile veri koruma otoriteleri arasındaki iletişimin kolaylaştırılması amaçlanmıştır. Her ne kadar veri koruma otoriteleri hâlihazırda AB sınırları içerisinde merkezleri bulunan büyük teknoloji firmaları aleyhine verdiği cezaları söz konusu veri sorumlularının / veri işleyenlerin merkezleri aracılığıyla icra edebilmekte ise de daha küçük çaptaki veri sorumluları / veri işleyenler bakımından GVKT'nin 27'nci maddesi önemli bir iletişim ve icra edilebilirlik mekanizması sağlamaktadır. GVKT'nin 27'nci mad-

desine aykırılığa ilişkin bilinen ilk¹⁸ idari para cezası kararı, Hollanda Veri Koruma Otoritesi (*Autoriteit Persoonsgegevens*) tarafından verilmiştir¹⁹. Bu kararın icrası sınır ötesi icra edilebilirliğin çözümü konusunda bir örnek teşkil edebilir nitelikte olacaktır. GVKT ile benzer şekilde, Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik'in²⁰ 11'inci maddesi uyarınca Türkiye'de yerleşik olmayan veri sorumlularına, temsil yetkisinin asgari çerçevesi ilgili mevzuat düzenlemeleri ile çizilen, Türkiye'de yerleşik bir tüzel kişiyi ya da bir Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı gerçek kişiyi 'veri sorumlusu temsilcisi' olarak atama yükümlülüğü getirilmiş ve böylece idari para cezalarına ilişkin tebligat ve yazışmalar da dahil yetkili otorite ile iletişimlerin yürütülmesi amaçlanmıştır. Bu noktada önemli olan hususun, devletlerin farklı devletlerde daha düşük seviyede yahut daha az etkin bir koruma sağlandığı hakkındaki endişelere/iddialara mahal vermeyecek şekilde uluslararası düzeyde minimum bir koruma standardının belirlenmesinin elzem olduğu kanaatindeyiz.

Yukarıdaki yöntemlerden hangisinin benimseneceğinden bağımsız olarak, her hâlükârda milletler arası iş birliğini destekleyici mekanizmaların sürdürülebilir, şeffaf ve etkin biçimde sağlanması, bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasına ilişkin tesis edilecek güvencelere daha sağlam bir zemin oluşturacaktır. Örneğin, 2010 yılında Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (*OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development*) önerisiyle kurulan ve dünya üzerindeki çeşitli veri koruma otoritelerinin üye olduğu Global Mahremiyet Uygulama Ağı (*Global Privacy Enforcement Network*) ("GMUA"), mahremiyeti ve

16 Christopher KUNER, *Data Protection Law and International Jurisdiction on the Internet (Part 2)*, *International Journal of Law and Information Technology* 18, 2010, 227-247, s. 235.

17 GVKT madde 27/2: "2. Bu maddenin 1. paragrafında belirtilen yükümlülük aşağıdaki durumlara uygulanmaz: (a) nadiren gerçekleşen, 9(1) maddesinde atıfta bulunulan özel veri kategorilerinin işlenmesini büyük çaplı olarak içeren işleme faaliyeti veya 10. maddede atıfta bulunulan mahkumiyet kararları ve ceza gerektiren suçlar ile ilgili olan ve, işleme faaliyetinin mahiyeti, bağlamı, kapsamı ve amaçları dikkate alındığında, gerçek kişilerin hakları ve özgürlükleri açısından bir riske sebep olması muhtemel olmayan bir işleme faaliyeti veya (b) bir kamu kuruluşu veya organı."

18 Andreas MÄTZLER, Clara SATOR, *Commentary on Dutch DPA's fine for not appointing an EU representative*, *Son Erişim Tarihi: 24 Ekim 2022*, <https://iapp.org/news/a/commentary-on-dutch-dpas-first-fine-for-not-appointing-an-eu-representative/>

19 *Autoriteit Persoonsgegevens*, *Locatefamily.com Hakkında Verilen 10 Aralık 2020 tarihli Karar*, *Son Erişim Tarihi: 18 Ekim 2022*, <https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/en/news/dutch-dpa-imposes-fine-%E2%82%AC525000-locatefamilycom>

20 30 Aralık 2017 tarihli ve 30286 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik*, *Son Erişim Tarihi: 21 Ekim 2022*, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=24276&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>

kişisel verilerin korunmasını ilgilendiren mevzuatların sınır ötesi uygulanabilirliğini veri koruma otoriteleri, veri sorumluları ve benzeri paydaşları bir araya getirerek arttırmak amacıyla kurulmuştur²¹. GMUA her ne kadar kişisel verilerin korunması hukukunda icra edilebilirlik sorununa özel bir çözüm getirmek amacıyla kurulmuş olsa da aksiyon planını²² 15 Haziran 2012 tarihinde kabul etmiş ve 22 Ocak 2013 tarihinde tadil etmiş olup aktif şekilde yürütmekte olduğu çalışmalara dair kamuya açık duyurular da bulunmamaktadır. Bu tür kuruluşların, uluslararası antlaşma taslakları oluşturmak veya farkındalık oluşturmak adına çeşitli konferanslar düzenlemesi, kamuya açık çalıştaylar gerçekleştirmesi ve benzeri faaliyetlerini şeffaf bir şekilde yürütmesinin, kişisel verilerin korunması hukuku alanında verilen kararların icra edilebilirliğini destekleyici nitelikte olacağı değerlendirilmektedir.

SONUÇ

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, teknolojik gelişmelerin bir yansıması olarak veriye erişimin her geçen gün kolaylaştığı ve hızlandığı dünyamızda, kişisel verilerin korunması hukuku çerçevesinde verilen kararların sınır ötesi icra edilebilirliği hususu her geçen gün daha da önem kazanmakta ve konuya ilişkin belirsizliklerin giderilmesi kaçınılmaz bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira bireylerin insan haklarına ilişkin milletlerarası sözleşmeler ile güvence altına alınan kişisel verilerin korunmasını isteme hakkının en üst düzeyde ve en geniş kapsamda korunması adına veri koruma düzenlemeleri ile sınır ötesi yetkiler tanınmakta ve fakat devletler arası egemenlik hiyerarşisine yönelik etkin mekanizmaların sağlanamaması nedeniyle söz konusu hakka yönelik ne yazık ki gerçek bir koruma tesis edilememektedir. Bu noktada, bireylerin mahremiyetinin korunmasının uluslar üstü ortak gaye olduğu göz önünde bulundurulduğunda, mülk ilkesinin benimsenmesi ve uluslararası düzeyde minimum bir koruma standardının belirlenmesi kaydıyla her

devletin yetki alanının devlet toprakları ile sınırlandırılması yahut pasif şahsılık prensibinin belirlenmesi ve cezaların sınır ötesi uygulanabilirliğine ilişkin etkin iş birliği mekanizmaları öngören uluslararası bir sözleşmenin imzalanması yöntemlerinden birine başvurulması suretiyle uygulamadaki belirsizliğin giderilmesi gerektiğini değerlendirmekteyiz.

21 Global Privacy Enforcement Network, *Son Erişim Tarihi: 18 Ekim 2022*, <https://www.privacyenforcement.net/>

22 Global Privacy Enforcement Network, *Action Plan for the Global Privacy Enforcement Network (GPEN)*, *Son Erişim Tarihi: 18 Ekim 2022*, <https://www.privacyenforcement.net/content/action-plan-global-privacy-enforcement-network-gpen>

İŞYERİ DEVRİNİN FESHE BAĞLI ALACAKLARA ETKİSİ

Zeynep GÜLAY
Avukat

İrem ÇITAK
Avukat

Zeynel Abidin KARASU
Stj. Avukat

ÖZET

İşyeri devrinin birçok farklı sebebi olabilir ancak ana sebepler arasında olumlu ya da olumsuz ekonomik değişimler gösterilebilir. Bununla birlikte, işyeri sahibinin sektör değiştirmek istemesi, sağlık problemleri, emekliliği ya da yalnızca bu amaçla kurulmuş start-up diye nitelendirilen girişimlerin belirli bir gelişimi gösterdikten sonra satılıp yeni girişimlere başlanması gibi birçok farklı etken de olabilir. Özellikle, günümüz ekonomisinde yaşanan yüksek enflasyon ve Türk Lirasındaki hızlı gerileyiş sebebiyle birçok işverenin firmasını devretmek ya da iflas etmek durumunda kaldığı bir dönemde de işyeri devri mevzuu önem kazanmıştır. Bu sebepten, en temel amacı iş ilişkisinin korunması ve işçinin değişen ekonomik düzene uygun olarak iş güvenliğinin sağlanması olan İş hukuku işyeri devrine birtakım düzenlemeler getirmiştir çünkü işyerinin devri iş ilişkisinin sürekliliğini ve işçilerin iş güvencesini etkileyen bir durumdur. Bu çalışmada, işyeri devrine kısaca değinilip işyeri devrinin feshe bağlı alacaklara etkisinden bahsedilecektir.

Anahtar Kelimeler: İşyeri Devri, Feshe Bağlı Alacaklar, Kıdem Tazminatı, İhbar Tazminatı, Yıllık İzin Ücreti Alacakları.

GİRİŞ

İşçi ile işveren arasındaki hukuki bağ, kural olarak iş sözleşmesinin yapılması ile ortaya çıkmakla birlikte, işçinin iş sözleşmesi nedeniyle elde ettiği haklar yanında, işçiye işyerindeki çalışması nedeniyle de bazı haklar sağlanmıştır. Bu husus, kanun koyucunun işçi ile işyeri arasındaki bağa da hukuki sonuçlar bağlamış olmasının bir simgesi olarak değerlendirilebilmektedir. Bu bağlardan birisi de işçinin işverenden -koşulların uyuşması neticesinde- feshe bağlı alacaklarıdır. Kıdem tazminatı, ihbar tazminatı ve yıllık izin ücreti alacakları, iş sözleşmesinin feshi ile doğan alacaklardır. İş sözleşmesinin feshi, tarafların haklı fesih nedenlerinden bir veya birkaçına bağlı olarak ya da süreli bildirim yolu ile gerçekleşir. İş sözleşmesinin feshiyle birlikte aşağıda şartlarına da değineceğimiz işçilik alacakları doğacaktır.

1. İŞYERİ DEVRİ

Bu kavram, 1475 sayılı İş Kanunu ("1475 sayılı Kanun")'nda düzenleme bulmaz iken, 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 179-180-320 ve 347. maddeleri ile boşluğu doldurulmuştur.¹ Bu hususta öğretilerdeki görüşlerden ve yargı kararlarından da yararlanılmıştır. 1475 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih olan 1 Eylül 1971'de işyerinin devri ile ilgili hususlardan söz edilmiyorken Avrupa Birliği yönergeleri² ile önce işbu durum hakkında eski kanunda değişiklikler yapılmış, daha sonrasında 4857 sayılı İş Kanunu ("4857 sayılı Kanun" veya "İK")'da kendine yer bulmuştur. Hatta 2001/23EC sayılı Avrupa Birliği Yönergesi'nin 3. maddesinin 1. fıkrası 4857 sayılı Kanun'un 6. maddesinin gerekçelerinden bir tanesini oluşturmaktadır.

İşyeri devri, işyerinin tamamının veya bir bölümünün üzerindeki hakların, herhangi bir nedenle iş sözleşmesinin tarafı olan işverenden başka bir işverene geçmesi ve işyerinin devralan yeni işverenin yönetiminde faaliyetini sürdürmesidir.³ 4857 sayılı Kanun'un yanı sıra

1 Fatma Bengü UÇAROL, "İşyeri Devrinin İş Sözleşmesine Etkisi", Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2014, s.144.

2 Detaylı bilgi için bkz. Tuğba BİRİNCİ UZUN, "İşyerinin Devri Halinde İşçilerin Haklarının Korunması Bakımından 2001/23EC Sayılı Avrupa Birliği Yönergesi ile 4857 Sayılı İş Kanunu'nun Karşılaştırılması", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Kasım-Aralık 2014, Sayı 115, ss. 359-402.

3 Ercan AKYİĞİT, İçtihatlı ve Açıklamalı, 4857 Sayılı İş Kanunu Şerhi, Cilt 1, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006, ss.331; Eda MANAV, İşyeri Devrinde İş Güvencesi, Prof. Dr. Sarper Süzek'e Armağan, C.II, İstanbul 2011, ss. 1344; 4857 Sayılı İş Kanunu m.6, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu m. 11, 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu m. 202)

gerek 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 11. maddesi gerekse 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu ("TBK")'nın 202. maddesi uyarınca devir sözleşmesi, ticari işletmenin yahut malvarlığı veya işletmenin aktif ve pasifleriyle birlikte sahibinin değişmesi ve devir sonucunda devralanın, ticari işletmenin yahut malvarlığı veya işletmenin faaliyetine kendi adına devam edebilme imkânına kavuşması; devreden de TBK'nın 202. maddesinde öngörülen iki yıllık sürede, malvarlığı veya işletmenin devri esnasında, işletmenin faaliyetlerinden doğan borçlarından müteselsil olarak devralanla birlikte sorumlu olmasıdır.⁴

Bu devir sırasında mevcut iş gücü ve ekonomik bütünlüğün devredilmiş olması gerekmektedir. Buradaki ekonomik bütünlük -öğretinin görüşü de bu yöndedir- işyerinin maddi, maddi olmayan varlıkları ve işgücünün toplamını ifade eder. Dolayısıyla, işçilerin devir sırasında devre konu yapılmaması hâlinde ya da yalnızca bina, makine, araç vb. maddi varlıkların devri durumunda işyeri devrinden söz edilemez. Yani, işyeri devrinin tanımı çerçevesinde, işyerinin ekonomik bütünlüğünü kapsamayan sadece maddi varlığın devri, işyeri devri olarak nitelendirilemez. İşgücünü oluşturan, devir sırasında çalışan işçilerin de devre konu yapılmaması hâlinde işyeri devrinden söz edebilmek mümkün olmayacaktır.⁵

Belirtmek isteriz ki işyeri devrinde ekonomik birliğin devri son derece önem arz etmekte olup aynı faaliyetin sürdürülmesi hususu da ekonomik birliğin devamı bakımından aranacak yegâne kıstas değildir.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 06.04.2009 tarih ve E.2009/13501, K.2009/9655 sayılı ilamında "Yeni işletme sahibi, hem selefinin icra ettiği faaliyetlerin aynısını sürdürüyor, hem de önceki işverenin ilgili faaliyeti için kullandığı işçilerin sayı ve uzmanlık yönü itibarıyla önemli sayılabilecek bir kısmını da devralarak çalıştırmaya devam ediyorsa, devralanan ekonomik bütünlüğün kimliğini koruduğu söyle-

nebilecektir." şeklinde bu husus belirtilmiştir.

Yine Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 22.12.2011 tarih ve E.2011/5329, K.2011/8043 sayılı ilamında, "Somut olayda, tarafların iddia ve savunmalarına göre, işyeri devri olgusu araştırılmalıdır. Mahkemece, belirtilen ek protokol, satış öncesi çalışanlar ile hastaneyi alan dava dışı şirkette işe başladığı anlaşılan kişilerin listesi getirilmelidir. Eğer satıştan önce çalışan işçilerin çoğunluğu satın alana aktarılmış ise işyeri devri kabul edilmelidir." şeklinde aynı husus belirtilmiştir.

İşçi, işveren, işyeri vb. tanımların yapıldığı 4857 sayılı Kanun'un 2. maddesinin 1. fıkrasına göre işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye işveren denir ve işveren sıfatı yeni kişiye devrolduğunda işyeri devri gerçekleşmiş sayılır. Karıştırılmamalıdır ki ortaklık söz konusu olduğunda ortağın ölümü, pay devri, ortaklığa yeni kişinin katılması durumları işveren değişikliği ya da işyeri devri olarak sayılamaz. Ancak ticaret şirketlerinin birleşme (merger), devralma (acquisition) ya da tür değiştirme işlemleri işyeri devri kapsamına girmektedir. Unutulmamalıdır ki ticari ortaklıkların az önce sayılan işlemlerinin gerçekleştirildiği bazı noktalarda İş Kanunu'ndan ayrıldığı durumlar vardır. Örneğin, Türk Ticaret Kanunu madde 178'e göre işçinin devir işlemine rıza göstermeyerek ihbar süresinin sonunda işten ayrılma hakkı mevcuttur. Yine aynı şekilde, devreden ve devralan işverenlerin müteselsil sorumluluğuna, sorumluluğun süresine ve alacakların teminat altına alınmasına ilişkin farklı düzenlemeler getirmektedir.

İşyeri devri; bağış, satış, trampa, kiralama intifa hakkının tesisi vb. gibi hukukî işlemlerle gerçekleşebileceği gibi, işyerinin özelleştirilmesi, işyerine el konulması, işverenin ölümü hâlinde de gerçekleşebilir.⁶ İşyerinin devrinin hukuki işleme dayalı olarak devrinde işyeri çalışanlarının rızası alınması gerekmez. Bu husus, ilk bakışta pozitif hukuk anlamında yanlış görünebilir çünkü TBK'ya göre sözleşmenin

4 Prof. Dr. Rıza AYHAN, Doç. Dr. Hayrettin ÇAĞLAR, *Ticari İşletme Hukuku, Yetkin Yayıncılık, 10. Basi, s. 110-111.*

5 Mustafa ÇİÇEK, *İşyerinin Devri, İş Davaları Dizisi 2. Kitap, Seçkin Yayıncılık, 1. Basi, Mart 2017, s.32.*

6 Gökçen HETEMOĞLU İŞHAK, "İşyeri Devrinin İş Sözleşmesine Etkisi", *Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2021, s.124, ss. 27.*

devrinde sözleşmede kalan tarafın rızası devir için kurucu unsur niteliğindedir. Örneğin, TBK'nın 429. maddesinde düzenlenen hizmet sözleşmesinin devrinde işçi rızası zorunlu unsurdur. Ancak işyeri devri kurumunu düzenleyen İK 6. maddesinde bu husus işçinin rızasının gerekeceği şekilde düzenlenmediği gibi "...devir işçi yönünden fesih için haklı sebep oluşturmaz" lafzını içerir.⁷ Dolayısıyla işçinin devir hakkında rızasına ve aynı şekilde işçiye devrin bildirilmesine ihtiyaç yoktur. Ancak ve ancak işyerinin devri sonucu işçinin çalışma koşullarında esaslı değişiklik meydana gelirse, işçi haklı nedenle fesih yapabilir. İşveren tarafından ise ekonomik ya da teknolojik sebepler veya iş organizasyonu değişiklikleri nedeniyle fesih yapılabilir.

2. İŞYERİ DEVRİNİN FESHE BAĞLI ALACAKLARA ETKİSİ

2.1. İŞYERİ DEVRİNİN KIDEM TAZMİNATI ALACAĞINA ETKİSİ

i. Kıdem Tazminatı

İşverene ait bir ya da birkaç işyerinde belli bir süre çalışmış bir işçinin, işini belli koşullar hâlinde kaybetmesi durumunda işinde yıpranması, yeni bir iş edinmede karşılaşacağı güçlükler ve işyerine yıllar içerisinde sağladığı katkı göz önüne alınarak, geçmiş hizmetlerine karşılık işveren tarafından işçiye kanuni esaslar dahilinde verilen toplu paraya kıdem tazminatı denilmektedir. Yıllar boyu çalıştığı işe ve işyerine emek veren ve işverenin ticari işinin yürütülmesine katkı sunan işçinin geçirdiği süre o işçinin kıdemi olarak tanımlanır. 10 Haziran 2003 tarihinde kabul edilen 4857 sayılı Kanun ile birlikte 1475 sayılı Kanunu'nun diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmış ancak kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesi,

4857 sayılı Kanun'un 120. ve geçici 6. maddesi ile yürürlükte bırakılmıştır. Kanun koyucunun 4857 sayılı Kanun'un geçici 6. maddesi ile "Kıdem tazminatı için bir kıdem tazminatı fonu kurulur. Kıdem tazminatı fonuna ilişkin Kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü maddesi hükümlerine göre kıdem tazminatı hakları saklıdır." şeklinde yaptığı düzenlemeye göre kıdem tazminatı fonu kurulana kadar 1475 sayılı Kanunu'nun 14. maddesi yürürlükte kalacaktır.

Kıdem tazminatı koşulları incelenecek olursa 4857 sayılı Kanunu'na göre işçi sayılan, işyerinde en az bir yıl süre ile çalışmış olan ve iş sözleşmesi kıdem tazminatını hak edecek şekilde sona ermiş olan bir işçi kıdem tazminatı koşullarını yerine getirmiş olarak sayılır. İK'nın 4. maddesi 1. fıkrasının (a),(b),(c),(d),(e),(f),(g),(h),(ı) bentlerinde sayılan iş ve iş ilişkilerinde işçinin varlığından bahsedemeyeceğimiz için kanun koyucu bu kanunun hükümlerinin uygulanamayacağını belirtmiştir. Dolayısıyla kıdem tazminatından bahsedebilmek için öncelikli olarak işçi ve işveren sıfatına haiz iki taraf ve bunlar arasında yazılı veya sözlü olması fark etmeyecek şekilde iş sözleşmesinin varlığı aranır. En az bir yıl süreli çalışmanın gerekmesi kıdem tazminatı için diğer bir koşuldur ve bu koşula göre aynı işverenin farklı işyerlerinde ve hatta farklı şirketlerinde dahi çalışsa bile en az 1 yıllık sürenin hesaplanmasında aynı işverene bağlı olup olmadığı gözetilir. 1475 sayılı Kanun'un 14. maddesinin 1. fıkrasında "İşçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler içinde aynı oran üzerinden ödeme yapılır." denilmektedir; dolayısıyla bir yıldan az süreli çalışmış, başka bir deyişle kıdemi bir yıldan az olan işçi, kıdem tazminatına hak kazanamaz.

7 Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 30.10.2017 tarih ve E.2017/8929, K.2017/23490 sayılı kararında "... Sözleşmeden doğan borç ilişkisi tarafları arasında bir hukuki durum yarattığı için, kimler arasında meydana gelmiş ise onlar arasında varlığını sürdürür. Bu nedenle kural olarak borç ilişkisi özellikle de sözleşme, karşı tarafın rızası olmaksızın devredilemez. Ancak sözleşmenin karşı tarafın rızası olmaksızın devredilemeyeceği yönündeki kural mutlak değildir. Sözleşmedeki taraf değişikliği kanun gereği ise kendiliğinden ve başka bir işleme gerek olmadan gerçekleşiyorsa sözleşmenin kanuni devri söz konusu olurken; kanuna bağlı olmaksızın tarafiradelerinden kaynaklanıyorsa sözleşmenin irade devri söz konusu olacaktır. (... İhtar; İş Sözleşmesinin İrade Devri 2014 yılı s. 5 vd.) Bu kapsamda 4857 sayılı İş Kanunu'nun işyeri devri ile birlikte devir tarihinde mevcut olan iş sözleşmelerinin bütün hak ve borçları ile devralana geçeceğini öngören 6. maddesi sözleşmenin kanuni devrine tipik bir örnektir. Bunun dışında başka kanunlarda da benzer yönde düzenlemeler mevcuttur..." sözleşmenin kanuni devrini açıklamıştır.

İşçi ve işveren sıfatlarına haiz olunmasından ve en az bir yıllık kıdeme sahip olmanın ardından gereken diğer bir koşul ise kıdem tazminatının düzenlendiği maddede sayılan sebeplerden en az birine dayanarak iş akdinin feshedilmesidir. Bunları, işçinin işinin işveren tarafından 4857 sayılı Kanun'un 25. maddesinde sayılan sağlık sebeplerine ya da zorunlu sebeplerden birine ya da iş sözleşmesinin 17. madde kapsamında feshedilmiş olmasına; işçinin iş sözleşmesini aynı Kanun'un 24. maddesinde sayılan sebeplerine dayanmasına; muzavvaf askerlik nedeniyle feshetmesine; emeklilik nedeniyle feshetmesine; kadın işçinin evlilik sebebiyle iş akdini feshetmesine ve son olarak işçinin ölümü sebebiyle feshedilmiş olması olarak sıralayabiliriz.

ii. İşyeri Devrinin Kıdem Tazminatı Alacağına Etkisi

Yukarıda koşullarını saydığımız kıdem tazminatına eski işvereni ile hak kazanabilecek bir işçi yeni işvereni ile de aynı hakka sahip olabilecektir. İK'nın 6. maddesinde, "İşyeri veya işyerinin bir bölümü hukukî bir işleme dayalı olarak başka birine devredildiğinde, devir tarihinde işyerinde veya bir bölümünde mevcut olan iş sözleşmeleri bütün hak ve borçları ile birlikte devralana geçer. Devralan işveren, işçinin hizmet süresinin esas alındığı haklarda, işçinin devreden işveren yanında işe başladığı tarihe göre işlem yapmakla yükümlüdür." denilmesi ile ilk bentten kıdem tazminatı hakkının yeni işverene devrolunacağını, ikinci bentten ise kıdem tazminatı hesaplamasında işyeri devri tarihinin göz önünde bulundurulmayarak işçinin eski işveren nezdinde işe başladığı tarihi göz önünde bulundurmanın lazım geldiğini anlamak gerekir. Devralan işveren ile devam eden işçinin kıdem tazminatına kazanacak bir biçimde iş sözleşmesinin sona ermesi hâlinde, devralan işveren işçinin tüm çalışma süresinden, devreden işveren ise kendi dönemindeki çalışmasıyla sınırlı olarak işçinin kıdem tazminatından müşterek müteselsil sorumlu olacaktır.⁸

Bu hususta tekrar belirtmek gerekir ki kanun koyucu, devrin ileri sürülerek gerçekleştirilecek fesihle taraflara fesih yasağı getirmiş olması ile, eğer bu feshe müracaat edilecekse haklı fesih sayılmayacağı dolayısıyla kıdem tazminatına hak kazanılmayacağını öngörmüştür.

2.2.İŞYERİ DEVRİNİN İHBAR TAZMİNATI VE YILLIK İZİN ÜCRETİ ALACAĞINA ETKİSİ

i. İhbar Tazminatı

İş sözleşmesi -Kanunda aksi belirtilmedikçe- özel bir şekle tabi değildir. Aksi kararlaştırılabilecek olan durumlardan birisi, ihbar süreleridir⁹ ancak İş Yasası madde 17 aksi düzenlenmediği hususta genel geçerli süreleri içermektedir. İlgili maddede, "Belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerekir.

İş sözleşmeleri;

a) İş altı aydan az sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra,

b) İş altı aydan birbuçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra,

c) İş birbuçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra,

d) İş üç yıldan fazla sürmüş işçi için, bildirim yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra, feshedilmiş sayılır." denilmek suretiyle, her ne kadar uygulamada ihbar tazminatının sadece işverenin ödemesi gereken bir tazminat olduğu yaygın bir kanaatse de taraflara bu bildirim sürelerine uymayı aksi takdirde tazminat ödenmesi gerektiğini öngörmektedir. İhbar tazminatı ancak belirsiz süreli iş sözleşmelerinde ve haklı bir sebep bulunmaksızın fesih söz konusu olduğunda vuku bulur.

ii. Yıllık İzin Ücreti Alacağı

İnsan için temel bir gereksinim olduğundan uluslararası hukukta ve 1982 Anayasa'sın-

⁸ Ercüment ÖZKARACA, *İşyeri Devrinin İş Sözleşmesine Etkisi ve İşverenlerin Hukuki Sorumluluğu*, Beta Yayıncılık, 2008, s.368; Öner EYRENCİ, Savaş TAŞKENT, Devrim ULUCAN, *Bireysel İş Hukuku*, Beta Yayıncılık, 2004, s.231.

⁹ Kanunun bir üst sınır belirlememiş olmasını, sınırsız yapılabileceği olarak yorumlanamayacağını ve Türk Medeni Kanunu'nun 2. maddesinde işlenen dürüstlük kurallarına uygun olması gerektiğini, dolayısıyla üst sınırın yasal ihbar sürelerinin dört katı olabileceği belirtilmiştir. Detaylı bilgi için bkz. Yargıtay 7. Hukuk Dairesi'nin 11.03.2013 tarih ve E.2013/1423, K.2013/2712 sayılı kararı.

da benimsenmiş dinlenme hakkına dayanmakta olan yıllık ücretli izin hakkı, 4857 sayılı Kanun'da işlenmiştir. Bu hakka ilişkin hükümlere bakıldığında yasa koyucunun; asgari ölçüler için taraf iradelerine değer vermeksizin, çalışmış gibi sayılan hâllerle birlikte bir yıllık hizmetinden sonra işçinin, takip eden yıl içinde, fiili çalışmasına bağlı eklerinden ve sosyal yardımlardan arındırılmış ücretini alarak, kesintisiz bir süre dinlendirilmesini istediği anlaşılmaktadır.

4857 sayılı Kanun'un 53. maddesi "*İşyerinde işe başladığı günden itibaren, deneme süresi de içinde olmak üzere, en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verilir.*

Yıllık ücretli izin hakkından vazgeçilemez.

Niteliklerinden ötürü bir yıldan az süren mevsimlik veya kampanya işlerinde çalışanlara bu Kanunun yıllık ücretli izinlere ilişkin hükümleri uygulanmaz.

İşçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi, hizmet süresi;

a) Bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dahil) olanlara ondört günden,

b) Beş yıldan fazla onbeş yıldan az olanlara yirmi günden,

c) Onbeş yıl (dahil) ve daha fazla olanlara yirmialtı günden, az olamaz." denilmek suretiyle yıllık izin hakkını işlemiştir. Bununla birlikte, on sekiz ve daha küçük yaştaki işçilerle elli ve daha yukarı yaştaki işçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi yirmi günden az olamaz. Niteliklerinden ötürü bir yıldan az süren mevsimlik veya kampanya işlerinde çalışanlara bu hükümler uygulanmaz.

iii. İşyeri Devrinin İhbar Tazminatı ve Yıllık İzin Ücreti Alacağına Etkisi

"Bildirim şartına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır." denilmek suretiyle işçi sözleşmeyi feshediyorsa kıdemine göre bildirim süresinin sonuna kadar çalışmamanın, işveren sözleşmeyi feshediyorsa bildirim süresinin sonuna kadar işçiyi çalıştırmamanın tazmi-

natını ödemekle mükelleftir. İhbar tazminatı işyerinin devri sırasında devreden işverenin sebebiyet vermesiyle muaccel olamaz çünkü bu durumda iş akdinin madde 6 kapsamında devralan işverene geçeceğinden söz edemeyiz. Başka bir deyişle, devreden işveren tarafından feshedilen belirsiz süreli iş sözleşmesinin devirle devralana geçmesi mümkün olmadığından bu hususta ihbar tazminatı yalnız devreden işverence yükümlülük doğuracaktır. Tam tersi olarak da, işyeri devri ile birlikte iş sözleşmelerinin de devrinin hukuka uygun bir şekilde devri tamamlandıktan sonra ancak ve ancak devralan işverenin ihbar tazminatına muacceliyet verebileceği göz önünde bulundurulursa devralan işveren ihbar tazminatından kendi başına sorumlu olacaktır. Bir başka şekilde açıklamak gerekirse, ihbar tazminatı bakımından muacceliyet vakti önemlidir; eğer devreden işverence muaccel olan ihbar tazminatı söz konusu ise zaten iş sözleşmesi devralan işverene geçmeyeceğinden devreden işveren tek başına sorumludur. Eğer muacceliyet devirden sonra gerçekleştiyse bu yükümlülüğe devralan işveren kendi başına aykırı davrandığı için tek başına sorumludur.¹⁰ Bunun istisnası, birleşme gibi külli halefiyet hâli ve TBK'nın 202'inci maddesindeki şartların oluşmasıdır.¹¹

Yıllık izin ücreti de ihbar tazminatı gibi feshe bağlı bir alacak olması sebebiyle kullanılmayan izin ücretlerinden son işveren sorumlu olup devreden işverenin bu işçilik alacaklarından bir sorumluluğu bulunmamaktadır. İşçinin hak kazanıp da kullanılmadığı yıllık izin haklarına ilişkin alacağı ancak iş sözleşmesinin sona ermesinde gerçekleşebilir; devirle birlikte iş sözleşmesinin sona ereceğini kabul edemediğimizden işçinin devirden önce kazandığı bu haklar, devir tarihinde ödenmesi gereken alacaklar kapsamında yer almazlar. Dolayısıyla bu alacaklardan yalnızca devralan işveren sorumlu olacaktır. Yüksek Mahkeme'nin yerleşik görüşü de bu yöndedir.¹²

¹⁰ Yargıtay 7. Hukuk Dairesi'nin 14.03.2016 tarih ve E.2015/5496, K.2016/6195 sayılı kararı; "Feshe bağlı diğer haklar olan ihbar tazminatı ve kullanılmayan izin ücretlerinden sorumluluk ise son işverene ait olmakla devreden işverenin bu işçilik alacaklarından sorumluluğu bulunmamaktadır. Devralan işveren ihbar tazminatı ile kullanılmayan izin ücretlerinden tek başına sorumludur."

¹¹ HETEMOĞLU İŞHAK, a.g.m., S. 96.

¹² Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 03.12.2014 tarih ve E.2013/1320, K.2014/993 sayılı kararı "Feshe bağlı diğer haklar olan

SONUÇ

İş sözleşmesi işyerinin devri sonucu devralan işverenle devam eden işçilerin, devir anında ihbar veya kıdem tazminatına veya hak kazanılıp da kullanılmayan yıllık izin ücretine hak kazanmaları, yasal olarak tek başına devir olgusu taraflara fesih olanağı vermediğinden ve sözleşmeler devralan işveren nezdinde varlığını koruduğundan mümkün değildir. Dolayısıyla öncelikli olarak devir taraflara fesih imkânı sağlamaz ve işyerinde mevcut olan iş sözleşmeleri bütün hak ve alacaklarıyla devralana geçer.

Feshe bağlı alacaklardan şartların oluşmuş olması koşuluyla, kıdem tazminatının tümü son ücret üzerinden devralan işveren tarafından ödenecek, bu işveren ödediği tazminatın, devreden işverenin işçiyi çalıştırdığı sürelerle ve devir esnasındaki işçinin aldığı ücret seviyesiyle sınırlı olan kısmını devredene rücu edecektir.¹³ İhbar tazminatına ve yıllık izin ücreti alacaklarına ilişkin ise devralan işveren bu alacaklardan tek başına sorumlu olacak ve devreden işverene rücu hakkı bulunmayacaktır.

ihbar tazminatı ve kullanılmayan izin ücretlerinden son işveren sorumlu olup devreden işverenin bu işçilik alacaklarından herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.”

¹³ Prof. Dr. Sarper SÜZEK, “İşyerinin Devri ve Hukuki Sonuçları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, 2013, s.311-330, ss. 319.



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 Mıdan 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

Golden Cross House
8 Duncannon St, Charing Cross
Londra WC2N 4JF, 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.