

gündem NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2024 İLKBAHAR / SAYI 27

Fiyat Bilgisi İçeren Reklamlar ve İndirimli Satış Reklamları

S. 03

Tasfiye Sürecinin Anonim Şirketlerin Kurumlar Vergisi Beyannamelerine Etkisi

S. 25

Yabancı Unsurlu İş Sözleşmelerinde Hukuk Seçimi ve Asgari Koruma Şartları

S. 31

ISSN: 2602-3601

YIL: 6 / 2024 BAHAR / SAYI: 27

•
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 FİYAT BİLGİSİ İÇEREN REKLAMLAR VE İNDİRİMLİ SATIŞ REKLAMLARI
- 9 GENEL VERİ KORUMA TÜZÜĞÜ VE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI KANUNU EKSENİNDE VERİ AKTARIMI ETKİ DEĞERLENDİRMESİ ("TIA")
- 15 ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA OLAĞANÜSTÜ HALLERDE GETİRİLEN EK VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİNE YAKLAŞIM
- 21 ENFLASYON DÜZELTMESİNİN DÖNEM KÂRI DAĞITIMINA ETKİLERİ
- 25 TASFİYE SÜRECİNİN ANONİM ŞİRKETLERİN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMELERİNE ETKİSİ
- 31 YABANCI UNSURLU İŞ SÖZLEŞMELERİNDE HUKUK SEÇİMİ VE ASGARİ KORUMA ŞARTLARI
- 37 DAHİLDE İŞLEME İZİN BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERİN TESLİMLERİNDE KDV İADE TUTARININ HESAPLANMASI

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 dergimizin bir sayısını daha tamamlayarak sizlerle buluşturmanın mutluluğunu yaşıyoruz.

Dergimizin bu sayısında kıdemli avukat Ezgi Er ve stajyer avukat Candan Cengiz tarafından fiyat bilgisi içeren reklamlar ve indirimli satış reklamları incelenirken, Genel Veri Koruma Tüzüğü ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ekseninde veri aktarımı etki değerlendirmesi avukat Ece Gürkan ve stajyer avukat Kevser Afra Hasoğlu tarafından ele alınmıştır.

Ofisimiz vergi hukuku ortağımız avukat arabulucu Gözde Saruhan Berk, avukat Ayça Akçay ve avukat Mine Beyazhançer tarafından olağanüstü hallerde getirilen ek vergi yükümlülüklerinin Anayasa Mahkemesi kararları ışığında incelenmesine ilişkin detaylara yer veren çalışma, mükellefler açısından oldukça faydalı olmuştur.

İş hukuku avukatı Buket Rona ve stajyer avukat Selin Taşdemir tarafından kaleme alınan makale ise yabancı unsurlu iş sözleşmelerinde hukuk seçimi ve asgari koruma şartları hakkında önemli birer yol gösterici olmuştur.

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

Keyifli okumalar.

NAZALI GÜNDEM

BİZDEN HABERLER

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

NAZALI Tax & Legal Services olarak Erikli Su San. ve Tic. A.Ş. adına İş Hukuku Ortağımız Av. Nazif KARATAŞ'ın katılımıyla müzakereci olarak yer aldığımız toplu iş sözleşmesi süreçleri, 04.04.2024 tarihli son toplantıda anlaşma ile sonuçlanmış ve Erikli-Tek-Gıda İş Sendikası ile yeni dönem toplu iş sözleşmesi bağitlanmıştır.

◇ **NAZALI TAX & LEGAL SERVICES OLARAK İŞ HUKUKU VE SOSYAL GÜVENLİK HUKUKU DERNEĞİ'NİN "CUMHURİYETİN İKİNCİ YÜZYILI VE ELLİNCİ YILINDA TÜRK İŞ HUKUKU" SEMPOZYUMUNA KATILDIK**

İş Hukuku Danışmanlık ekibimiz 3-4 Mayıs tarihlerinde İstanbul Üniversitesi Beyazıt Kampüsünde gerçekleşen İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Derneği'nin "Cumhuriyetin İkinci Yüzyılı ve Ellinci Yılında Türk İş Hukuku" sempozyumunda bir araya gelmişlerdir.

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

◇ **NAZALI TAX & LEGAL SERVICES OLARAK DENİZLİ ORGANİZE SANAYİ BAŞKANLIĞI İLE BİRLİKTE "ENFLASYON DÜZELTMESİNDE ÖNEM ARZ EDEN HUSUSLAR" ETKİNLİĞİNİ GERÇEKLEŞTİRDİK**

Vergi Bölümü ortağımız Ömer Emen ve Vergi Direktörümüz YMM Semra Ersoy'un konuşmacı olarak yer aldığı etkinlikte Denizli'nin önde gelen sanayicilerinin şirket yetkilileri ile birlikte enflasyon düzeltmesinde tereddüt edilen hususları ve uygulamada dikkat edilmesi gereken konuları değerlendirdik.

Yoğun bir katılımıla Denizli Organize Bölge Sanayi Başkanlığı ev sahipliğinde gerçekleştirilen etkinliğin bir parçası olmaktan mutluluk duyduk.

◇ **NAZALI TAX & LEGAL SERVICES OLARAK DESİAD TARAFINDAN BU YIL 10.'SU DÜZENLENEN "ANADOLU 500 YERELDEKİ YÜZÜMÜZ" ÖDÜL TÖRENİ'NE ALTIN SPONSOR OLDUK**

NAZALI Tax & Legal Services olarak Altın Sponsor olduğumuz ve 16 Nisan 2024 Salı günü Merkezefendi Kültür Merkezi Servergazi Salonu'nda düzenlenen etkinlikte Yönetici Ortağımız Ersin Nazalı konuşmasının ardından etkinliğe katkılarımızdan ötürü verilen plaketi NAZALI Tax & Legal Services adına aldı.

Yoğun bir katılımıla DESİAD ev sahipliğinde gerçekleştirilen "Anadolu 500 Yereldeki Yüzümüz" Ödül Töreni'nin bir parçası olmaktan mutluluk duyduk.

FİYAT BİLGİSİ İÇEREN REKLAMLAR VE İNDİRİMLİ SATIŞ REKLAMLARI

Ezgi ER
Kıdemli Avukat

Candan CENGİZ
Stj. Avukat

ÖZET

Ticari dünyanın temel unsurlarından biri olan reklamlar, sadece tüketicilere ürün veya hizmetler hakkında bilgi vermekle kalmaz, aynı zamanda satışları artırmak ve potansiyel müşterileri çekmek için son derece etkili bir araç olarak görülür. Özellikle e-ticaretin yaygınlaşması ve sosyal medyanın da her geçen gün büyümesiyle, işverenlerin reklam verdiği mecralar oldukça genişlemiş ve reklam teknikleri gittikçe çeşitlenerek ve büyüyerek önemini artırmıştır. Bu bağlamda, özellikle fiyat bilgisi içeren reklamlar ve indirimli satış duyuruları, tüketicilerin satın alma kararları üzerinde derinlemesine etkileri olan kritik faktörlerdir. Bu makale, fiyat bilgisi içeren reklamların ve indirimli satış reklamlarının yasal açıdan nasıl düzenlendiğine ilişkin esaslara konuyla ilgili Reklam Kurulu kararlarına yer verecektir.

Anahtar Kelimeler: Ticari Reklamlar, Fiyat Bilgisi, İndirimli Satış.

GİRİŞ

Reklam Kurulu, ticari iletişimde kullanılan fiyat bilgisi içeren reklamların ve indirimli satış reklamlarının denetimini sağlamak amacıyla mevzuatını sürekli olarak güncellemekte ve genişletmektedir. Bu doğrultuda, reklam verenlerin uyum sağlamaları gereken kuralları belirlemekte ve gerektiğinde cezai yaptırımlar uygulamaktadır. Bu süreçte, tüketicilerin doğru ve şeffaf bilgiye erişimini sağlamak, fiyat belirleme ve indirim uygulamalarının adil ve yasal çerçevede gerçekleşmesini temin etmek önem taşımaktadır. Bu nedenle, fiyat bilgisi verilirken nelere dikkat edilmesi gerektiği, indirimli satış reklamlarında uygulanması gereken kurallar ve özellikle indirim öncesi fiyatın nasıl belirleneceği gibi konular sıkça tartışılmaktadır. Bu soruların cevaplarının netleştirilmesi ve tüm tarafların mevzuata uygun hareket etmesi, ticari ilişkilerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır. Bu soruların cevaplanabilmesi için, reklam mevzuatı ve Reklam Kurulu Kararları ayrıntılı bir biçimde gözden geçirilmelidir.

I. 6502 SAYILI TÜKETİCİNİN KORUNMASI HAKKINDA KANUN ("KANUN") KAPSAMINDA TİCARİ REKLAMLAR

Kanun'un 62. maddesinde tanımlandığı üzere ticari reklamlar, bir mal veya hizmetin satışını veya kiralanmasını sağlamak, hedef kitleyi bilgilendirmek veya ikna etmek amacıyla yapılan duyurulardır. Bu reklamların Reklam Kurulu'nun belirlediği ilkelere, genel ahlaka, kamu düzenine ve kişilik haklarına uygun olması zorunludur. Reklamlarda doğru ve dürüst bilgi verilmeli, tüketici aldatılmamalı veya dezavantajlı duruma düşürülmemelidir. Reklamın açıkça belirtilmediği durumlarda yazı, haber, yayın ve programlarda mal veya hizmetlere ilişkin isim, marka, logo gibi unsurların yer alması ve tanıtıcı şekilde sunulması örtülü reklam olarak kabul edilir ve yasaktır.

Reklamlarda rakip ürün veya hizmetlerle karşılaştırmalar yapılabilir ancak bu karşılaştırmaların adil ve objektif olması gerekir. Reklam verenler, reklamlarında yer alan iddiaların doğruluğunu ispat etmekle yükümlüdür. Son olarak, reklam verenler, reklam ajansları ve mecra kuruluşları bu madde hükümlerine uymakla sorumludur. Ticari reklamlara ilişkin sınırlamalar ve uyulması gereken usullere ilişkin Reklam Kurulu tarafından hazırlanmış yönetmelik ve kılavuz incelenmelidir.

II. TİCARİ REKLAM VE HAKSIZ TİCARİ UYGULAMALAR YÖNETMELİĞİ (“YÖNETMELİK”) KAPSAMINDA DEĞERLENDİRMELER

Fiyat bilgisi içeren reklamlar ve indirimli satış reklamlarına ilişkin incelememize öncelikle ticari reklama ilişkin düzenlemelerden başlamalıyız. Nitekim bu reklamlar nihayetinde ticari reklamlardır.

Yönetmelik madde 7, reklamların doğru ve dürüst olmasını, ekonomik ve sosyal sorumluluk bilinciyle hazırlanmasını ve haksız rekabete yol açmamasını şart koşmaktadır. Reklamlar, ortalama tüketicinin algılama düzeyine ve reklamın etkilerine uygun şekilde tasarlanmalıdır. Tüketicinin güvenini sömürmemeli veya bilgi eksikliğini suistimal etmemeli ve reklamlarda, mal veya hizmetin özellikleri, sunan kişinin bilgileri, fiyat ve ödeme şartları, yasal haklar ve riskler gibi konularda yanıltıcı bilgi verilmemelidir. Resmî belgeler, ödüller ve sosyal yardımlar da gerçeğe uygun şekilde sunulmalıdır. Tüketicinin yasal hakları fazladan bir ayrıcalık gibi gösterilmemelidir. Araştırma sonuçları, istatistikler ve bilimsel terimler de doğru ve dürüst bir şekilde kullanılmalıdır. Özetle, madde 7, reklamların etik ve şeffaf bir şekilde hazırlanmasını, tüketicinin doğru bilgilendirilmesini ve korunmasını amaçlamaktadır.

Yönetmelik madde 13 fiyat bilgisi içeren reklamları düzenlerken, madde 14 indirimli satış reklamlarını düzenlemektedir. Buna göre fiyat bilgisi içeren reklamlarda, fiyat bilgileri doğru ve eksiksiz olmalı, tüketiciyi yanıltmamalıdır¹. Bu kapsamda reklamda yansıtılan ürün fiyatı, tüm vergiler dahil toplam satış fiyatı olmalıdır. Teslimat masrafları gibi ek giderler belirtilmeli, fiyatın başka bir şarta bağlı olması halinde ise bu şartlar mutlaka açıklanmalıdır. Taksitli satışlarda toplam fiyat ve taksit tutarları belirtilmeli, bedelsiz ürün/hizmetlerde yükümlülükler açıkça belirtilmelidir. Fiyatın geçerlilik süresi ve stok bilgisi de özellikle verilmelidir. Kişiselleştirilmiş fiyatlar açıkça belirtilmeli ve güncel satış fiyatı ile karşılaştırılmalıdır.

Sıklıkla karşımıza çıkan indirimli satış reklamlarında ise indirimden önceki fiyat, başlangıç ve bitiş tarihleri, miktar bilgisi açıkça belirtilmelidir. Yanıltıcı veya abartılı ifadeler kullanılmamalıdır. İndirimden önceki fiyat, son 30 gün içindeki en düşük fiyat olmalıdır. Meyve ve sebze gibi çabuk bozulabilen mallara ilişkin ise 30 günlük süreye bakılmaksızın bir önceki fiyat esas alınabilecektir. Sonuç olarak, reklamların etik ve şeffaf bir şekilde hazırlanması, tüketicinin doğru bilgilendirilmesi ve korunması için büyük önem taşımaktadır. Reklam Kurulu tarafından yayınlanan yönetmelikte yer alan temel ilkelere uymak hem reklam verenler hem de tüketiciler için faydalı olacaktır.

III. FİYAT BİLGİSİ İÇEREN REKLAMLAR İLE İNDİRİMLİ SATIŞ REKLAMLARI VE TİCARİ UYGULAMALARI HAKKINDA KILAVUZ (“KILAVUZ”) KAPSAMINDA DEĞERLENDİRMELER

Kılavuz, Kanun ve Yönetmelik’te belirtilen temel ilkeleri yineleyerek reklamların etik ve şeffaf olmasını hatırlatırken, fiyat bilgisinin ve indirimin hangi kaidelere göre belirleneceğini de düzenleyerek, reklam verenlerin izleyeceği yolu detaylandırmaktadır.

a. Temel İlkeler (Madde 5)

Kılavuz’un 5. maddesi “Temel İlkeler” başlığı ile, fiyat içeren veya indirimli satışlara yönelik reklamlar için Kurul’un öngördüğü temel ilkeleri açıklamaktadır. Buna göre temel ilkeler şu şekildedir: Bir mal veya hizmet satışına yönelik “bedelsiz, bedava, ücretsiz” gibi ifadeler gerçeği yansıtmıyorsa kullanılamaz. Bunun yanında, ilave ödeme yükümlülüğü doğuran opsiyonlar kendiliğinden seçili olarak tüketicie sunulamaz. Örneğin bir web sitesinden bir mont satın alacak tüketici, satın alma sayfasına geçtiğinde “Hızlı Teslimat” seçeneği ekstra 50-TL ödeme yükümlülüğü doğuruyorsa, kendiliğinden seçilmiş bir şekilde tüketicie sunulamaz. Reklamlarda kullanılan “net”, “tümü”, “her şey”, “ne

¹ 342. Reklam Kurulu Toplantısı Basın Bülteni/Dosya No: 2024/1926 “‘İskender 195 TL’ şeklinde tek bir fiyat bilgisi içeren ifadeler kullanılarak reklamlar gerçekleştirildiği, tüketicilerin muhtelif dijital panolarda yer alan bilgiler doğrultusunda firmaya ait işletmeye gelerek söz konusu ürünü satın almak istedikleri, ancak ödeme aşamasına geçildiğinde tüketicilerden, firma tarafından tanıtımı yapılan fiyattan farklı olarak “240 TL” ücret alınmış olduğu anlaşıldığından anılan reklamların tüketicileri yanıltıcı ve aldatıcı nitelik taşıdığı şeklinde değerlendirilmiş olup...”

alırsan” gibi ifadeler yanıltıcı bir şekilde kullanılabilir. Örneğin reklamda “Tüm Ürünler 899-TL” ifadesi yer alıyorsa, reklam veren tüm ürünleri 899-TL’den satmak durumundadır. Yeni sezon ürünlerin indirimden arı bir şekilde satışa sunulması kılavuza aykırı olacaktır. Yeni sezon ürünlerini indirimde sokmak istemeyen satıcı, “Yeni Sezon Hariç Tüm Ürünler 899-TL” olarak reklam vermelidir. Yine benzer bir şekilde “Kırmızı Etiketli Ürünlerde İndirim”, “Kış Sezonu Ürünlerinde İndirim”, “X Marka Ürünlerde İndirim”, “Kelebek İndirimi”, “2. Ürüne %25” şeklinde yürütülen kampanyalara ilişkin reklamlar, tüketici açısından anlaşılabilir ve gerçeği yansıtır bir şekilde olmalıdır. Reklam verenlerin dikkat etmesi gereken bir diğer husus reklamın okunabilir olmasıdır.

Özellikle “...e varan”, “...e kadar” ifadelerinin okunabilirliği kılavuzda açıkça belirtilen kriterlerdendir. Örneğin bir tüketici reklam panosuna belirli bir mesafeden baktığında panoda “%50 İndirim” yazdığını düşünüyorsa ancak panoya çok yakından baktığında minik fontlarla “ye varan” yazıldığını görüyorsa, kılavuza göre bu reklam gerçeği yansıtmayan hatalı bir reklamdır. Tüketici panoya ilk baktığında “%50’ye Varan İndirim” yazdığını görebilmelidir. Dikkat edilmesi gereken bir diğer konu ise stok bilgisinin doğru yansıtılmasıdır. Bir satıcı sattığı rujlardan 5.000 tanesini belli bir fiyatta satacak ise, belirtilen fiyatın stoklarla sınırlı olduğunu ve stok bilgisini de reklamla beraber paylaşmalıdır.

Bunun yanında stok bilgisi tüketiciyi baskı altında hissettirecek şekilde yanlış yansıtılmaz. Örneğin tüketici ruju sepetine eklediğinde “Acele et tükeniyor! Son 5 ürün!” uyarısı çıkıyor ise bu uyarının gerçeği yansıtması beklenir.

b. Fiyat Bilgisi İçeren Reklamlar (Madde 6)

Kılavuz’un fiyat bilgisi içeren reklamlara yönelik düzenlemelerine göre, fiyat bilgisi

reklamlarda Türk Lirası cinsinden verilmelidir. Bu durumun istisnası ise yurt dışında ifa edilmesi öngörülen paket tur ve eğitim hizmetleri ile yurt dışına yönelik ulaşım ve konaklama hizmetleriyle ilişkili reklamlardır. Buna göre bir turizm firması “3 Gece 4 Gün Yunanistan Turu Her Şey Dahil 1200-Euro” şeklinde reklam verebilir, ancak aynı turizm firması “3 Gece 4 Gün Güneydoğu Anadolu Turu 1200-Euro” şeklinde reklam veremez.² Verilecek hizmet Türkiye’de ifa edilmesi öngörülen bir hizmet olduğu için, verilecek reklamın Türk Lirası cinsinden olması gereklidir.

Mal veya hizmetin fiyatının veya “ücretsiz, bedelsiz” olmasının başka bir mal veya hizmete veya başkaca bir koşula bağlı olması durumunda, reklamda bu durum açıkça, kafa karışıklığına yol açmadan belirtilmelidir. Örneğin, “Y Markası Parfümün Büyük Boyunu Alana Küçük Boyu 300-TL” veya “2.000-TL’lik Alışverişinize Makyaj Çantası Hediye” şeklinde reklamlar Kılavuz hükümlerine uygun olacaktır. Bir mal veya hizmete ilişkin reklamda taksit tutarlarına yer veriliyorsa; taksit sayısı, toplam ücret, taksit tutarı gibi bilgilerin okunabilir bir şekilde gösterilmesi veya sesli olarak ifade edilmesi gereklidir. Ayrıca belirtilen fiyat belirli bir süre için geçerli ise bu süre de reklamda açıkça belirtilmelidir.

c. İndirimli Satış Reklamları (Madde 7)

Kılavuz’un 4. maddesinde yer alan tanımlara göre, indirimli satış “Mevsim değişimleri, mal stoklarının eritilmesi, işletmenin açılması, kapanması, devredilmesi, tasfiyesi, iş yeri adresi veya faaliyet konusu değişikliği ve benzeri nedenlerle bir mal veya hizmetin satış fiyatında indirim yapıldığını gösteren bir ibare ile gerçekleştirilen satış” anlamına gelmektedir. Madde 7 ise indirimli satış reklamlarında gözetilmesi gereken usul ve esasları düzenlemektedir. Buna göre indirimle ilişkin reklamlarda; indirimden önceki fiyat, indirimli fiyat, indirimin başlangıç ve bitiş

² 343. Reklam Kurulu Toplantısı Basın Bülteni / Dosya No: 2023/7556: “... adresli internet sayfasının 19.09.2023 tarihli görünümünde yer alan “Bio Kapaklı Evye” isimli ürünün 60€ fiyatla satışa sunulmasının Ticari Reklam ve Haksız Ticari Uygulamalar Yönetmeliği’nin “Fiyat bilgisi içeren reklamlar” başlıklı 13 üncü maddesinin “(4) Yurt dışında ifa edilmesi öngörülen paket tur ve eğitim hizmetleri ile yurt dışına yönelik ulaşım ve konaklama hizmetlerinin reklamları hariç olmak üzere, reklamlarda satış fiyatları; “Türk Lirası”, “TL” veya “” şeklinde belirtilir.” hükmüne aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmiş olup dolayısıyla inceleme konusu tanıtımların... hükümlerine aykırı olduğuna.”

tarihi, indirim belli bir miktarda mal veya hizmet için geçerliyse bu miktar açıkça belirtilmelidir. İndirim bir koşula bağlıysa, mesela belli bir tutarda alışveriş yapılması halinde indirim sağlanacaksa bu durum açıkça, kafa karışıklığına mahal vermeden belirtilmelidir³.

Bu noktada en dikkat edilmesi gereken ve reklam verenlerin belki de en çok zorlandığı husus indirimden önceki fiyatın belirlenmesidir. Çünkü Kılavuz'un 7. maddesinin 3. fıkrasına göre "Bir mal veya hizmetin indirimden önceki satış fiyatının tespitinde indirimin uygulandığı tarihten önceki 30 gün içinde uygulanan en düşük fiyat esas alınır." Örneğin bir satıcı bir elektrikli süpürgeyi ay başında 20.000-TL'ye satmakta iken, ayın 15'inde bir günlük kampanya çerçevesinde bu süpürge satıcı tarafından 15.000-TL'ye satılmışsa ve ay sonunda aynı satıcı süpürgeyi 10.000-TL'den satışa sunmak istiyorsa bu satışa ilişkin "20.000-TL 10.000-TL" şeklinde veya "%50 İndirim!" şeklinde reklam vermemelidir. Bu satıcı "15.000-TL 10.000-TL" şeklinde reklam vermeli ve indirim oranını da bu tutar üzerinden hesaplamalıdır. İndirimli satış reklamlarında indirimden önceki satış fiyatına mutlaka yer verilmelidir.⁴

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, aynı satıcı aynı süpürge için "1.000-TL İndirim!" şeklinde bir duyuru yapmışsa, ürünü 20.000-TL - 1.000-TL = 19.000-TL üzerinden satmaması, 15.000-TL - 1.000-TL = 14.000-TL üzerinden

satmalıdır. Kılavuz'un bu hükümleri, Reklam Kurulu kararlarında çokça önümüze çıkmaktadır. 30 gün içinde uygulanan en düşük fiyatın belirlenmesinde, her satıcı kendi satış uygulamasını esas alır. Yani bir ürünü X satıcısı ve Y satıcısı farklı fiyatlardan satışa sunmuş olabilir. Ancak X satıcısı indirim uygulayacağı zaman Y satıcısının fiyat uygulamalarını göz ardı ederek kendi fiyatları üzerinden son 30 günün en düşük fiyatını tespit etmelidir. Ayrıca X satıcısı örneğin birden fazla e-ticaret platformunda satış yapıyorsa, her platform için o platform özelinde değerlendirme yaparak indirimden önceki fiyatı tespit etmelidir. Kısacası her satış kanalı ve her satıcı özelinde ayrı değerlendirme yapılmalıdır. İndirimden önceki fiyatın tespit edilebilirliği ve ispatı Reklam Kurulu için önemli unsurlardandır.⁵

Bir ürün satışa çıkmalı 30 gün olmadığı takdirde, satışa çıktığından beri uygulanan en düşük fiyat esas alınarak indirim reklamı yapılmalıdır. Bunun yanı sıra, tavsiye edilen satış fiyatı indirimli satış reklamlarında baz alınmamalıdır. Örneğin bir televizyonu üreten ve aynı zamanda satan B firması, bu televizyonu 30.000-TL'den satıyorsa, C firması aynı televizyonu satışa çıkardığı esnada "30.000-TL 29.000-TL" şeklinde indirimle ilişkin bir ifadeye yer veremez. C firmasının "30.000-TL" olan tavsiye satış fiyatını referans olarak kullanabilmesi için, öncelikle televizyonu 30.000-TL'den satışa sunmuş olması gerekir. Satıcılar aynı satış

3 341. Reklam Kurulu Toplantısı Basın Bülteni Dosya No: 2024/1119: "Çok satan petshop ürünlerinde süper fırsatlar. Acele et kaçırma. Efsane 11 indirimleri 6-12 Kasım. TÜM İNDİRİMLERE EK SEPETTE %15 NET İNDİRİM" şeklinde ifadelerle yer verilerek indirimli satış reklamları gerçekleştirildiği, ... evcil hayvan ürünlerine yönelik daha önce indirim yapıldığı ve buna ilaveten tüm indirimlere ek sepette %15 net indirim daha yapılacağı yönünde bir algı oluşturulduğu, diğer taraftan yapılan incelemelerde bahse konu indirimli satış reklamları kapsamında listelenen ürünlerin birçoğunda daha önceden herhangi bir indirim uygulanmamış olduğunun tespit edildiği; bununla birlikte ilgili sayfada listelenen ürünlerin alt kısmında "500 TL üzeri %15 indirim" ibaresine yer verildiğinin görüldüğü ve çok sayıda ürünün nihai satış fiyatının 500 TL altında kalması sebebiyle söz konusu indirimin kapsamı dışında kaldığı; ancak [...]platformu ana sayfasında gerçekleştirilen evcil hayvan ürünleri indirim reklamında sepette ilave %15 indirimin yalnızca 500 TL üzeri alışverişlerde uygulanacağına dair hiçbir koşul ve kısıt bilgisine rastlanmadığı,"

4 341. Reklam Kurulu Toplantısı Basın Bülteni / Dosya No: 2024/1118 : "Yapılan incelemeler sonucunda, indirimli satış reklamlarının, belirli kurallar ve koşullar çerçevesinde düzenlenmesine yönelik Reklam Mevzuatında ilgili hükümlere yer verildiği ve bu hükümler uyarınca anılan reklamlarda, indirimden önceki fiyat başta olmak üzere indirimli satışın başlangıç ve bitiş tarihleri ile indirimli olarak satışa sunulan mal veya hizmetin miktarı sınırlı ise bu miktarın açık ve anlaşılır bir biçimde belirtilmesi gerektiği."

5 343. Reklam Kurulu Toplantısı Basın Bülteni / Dosya No: 2024/2216 "Yapılan incelemeler sonucunda; 04.12.2023 tarihli "Türkiye 100 Halkımızın ve Devletimizin Yanındayız", "Tüm Ürünlerde %60 indirim" ve "Tüm Ürünlerde %70 indirim" ifadelerinin yer aldığı indirimli satış ilanı içeren afişlere yönelik olarak Samsun Valiliği Ticaret İl Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sonucunda; söz konusu indirimlerin başlangıç ve bitiş tarihlerinin, hangi ürünlerin indirimine konu edildiğinin belirtilmediği ve indirim yapıldığı belirtilen ürünlerin indirimden önceki satış fiyatlarının indirimin uygulandığı tarihten önceki otuz gün içinde uygulanan en düşük fiyatın esas alınması hususunun ispatlanamadığının tespit edildiği, dolayısıyla bahse konu indirimli satış tanıtımlarının gerçeği yansıtmadığı ve tüketicileri aldatıcı nitelikte olduğu değerlendirilmiş olup dolayısıyla inceleme konusu tanıtımların; ... hükümlerine aykırı olduğuna."

kanalı üzerinden aynı ürünü tek bir uzantı/bağlantı yoluyla satışa koymak ve indirimi de bu tek ürün üzerinden değerlendirmek durumundadır. Örneğin bir ticaret platformunda satış yapan satıcı A, aynı marka aynı model telefona ilişkin iki ayrı uzantı üzerinden aynı platformda satış yapıp ayrı uzantılardaki ürünleri ayrı fiyatlara tabii tutamaz. Şayet bu, incelediğimiz mevzuat kapsamında öngörülen şeffaflık ve etik ilkelerini yok sayacak bir uygulama olurdu.

Kılavuz hükümlerince, çabuk bozulabilen mallar söz konusu ise önceki 30 gün içerisinde uygulanan en düşük fiyat değil indirimli fiyatın bir önceki fiyat baz alınır. Çabuk bozulabilen malları Kılavuz, üretim tarihinden itibaren 30 gün içinde bozulabilen tarım ve gıda malları olarak tanımlarken; verilen örnekler ise yaş sebze-meyve, yumurta, günlük süt, ekme gibi ürünlerdir. Bu durumda örneğin bir yumurta satıcısı ay başında bir paket yumurtayı 100-TL'ye satarken ayın ortasında 150-TL'ye satmaya başladıysa ay sonunda "150-TL 120-TL" şeklinde indirim duyurusu yapabilir.

ç. Sorumluluk – Yükümlülük (Madde 8-9)

Kılavuz hükümlerince reklam verenler, reklamda bulunan; fiyat, indirimli satış duyurusu, stok bilgisi ve ticari uygulamalardan sorumludur. Aracı hizmet sağlayıcılar (örneğin bir e-ticaret platformu), oluşturdukları sistemde satış yapanları ve hizmet sağlayanları bilgilendirmekle sorumludur. Aracı hizmet sağlayıcılar ayrıca fiyat hareketlerini grafikler halinde gösterebilirler. Kılavuz'un 9. maddesi kapsamında, reklam verenler, reklam ajansları ve mecra kuruluşları Kılavuz maddelerine uyum konusunda ayrı ayrı sorumludur ve Kanun'a Yönetmelik'e veya Kılavuz'a uygun olmayan reklamın sonradan düzeltilmesi tespit edilen aykırılığa ilişkin sorumluluğu ortadan kaldırmayacaktır.

Kanun'un 77. maddesinin 12. fıkrası çerçevesinde Reklam Kurulu, mevzuata aykırı reklamlar için reklam verenlere, reklam ajansları ve mecra kuruluşlarına; durdurma, aynı yöntemle düzeltme, idari para cezası veya üç aya kadar tedbiren durdurma cezası uygulayabilir. 20 Aralık 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan "6502 Sayılı

Tüketicinin Korunması Hakkında Kanununun 77. Maddesine Göre 2024 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ ("Tebliğ") ile 2024 yılı için uygulanacak idari para cezası limitleri belirlenmiştir. Tebliğ'e göre 2024 yılı için idari para cezası miktarları şu şekildedir:

- Yerel düzeyde yayın yapan televizyon kanalı aracılığı ile gerçekleşmiş ise 109.988-Türk Lirası,
- Ülke genelinde yayın yapan televizyon kanalı aracılığı ile gerçekleşmiş ise 2.200.258-Türk Lirası,
- Süreli yayınlar aracılığıyla gerçekleşmiş ise ilk iki maddede belirtilen cezaların yarısı (54.994-Türk Lirası ve 1.100.129-Türk Lirası),
- Yerel düzeyde veya uydu üzerinden yayın yapan radyo kanalı aracılığı ile gerçekleşmiş ise 54.987-Türk Lirası,
- Ülke genelinde yayın yapan radyo kanalı aracılığı ile gerçekleşmiş ise 550.059-Türk Lirası,
- Uydu üzerinden yayın yapan televizyon kanalı veya internet aracılığı ile gerçekleşmiş ise 550.059 -Türk Lirası,
- Kısa mesaj aracılığı ile gerçekleşmiş ise 275.012-Türk Lirası,
- Diğer mecralar aracılığı ile gerçekleşmiş ise 54.987-Türk Lirası.

SONUÇ

Kanun, Kılavuz ve Yönetmelik, tüketicinin yanılgıya düşmemesi ve şeffaf bilgiye erişebilmesi için ticari reklamları ve özellikle tüketici davranışlarını önemli derecede etkileyen fiyat bilgisi içeren ve indirimli satış reklamlarını oldukça detaylı bir şekilde yasal düzenlemeye tabi tutmuştur. Unutulmamalıdır ki bu düzenlemelerle menfaatleri korunan tüketiciler yanıltıcı olduğunu düşündükleri reklamları Reklam Kurulu'na şikâyet edebilir. Bu sebeple reklam verenler ve reklam ajansları da mevzuata uygun hareket etmeli; etik ve yasal sorumluluklarını yerine getirmelidir. Reklamlarda doğru ve yanıltıcı olmayan bilgiler sunulmalı, indirimlerin gerçek ve güncel olması sağlanmalıdır. Reklam verenler, tüketicinin güvenini kazanmak ve uzun vadeli bir başarı elde etmek için şeffaf ve dürüst bir yaklaşım benimsemelidir.

GENEL VERİ KORUMA TÜZÜĞÜ VE KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI KANUNU EKSENİNDE VERİ AKTARIMI ETKİ DEĞERLENDİRMESİ (“TIA”)

Ece GÜRKAN
Avukat

Kevser Afra HASOĞLU
Stj. Avukat

ÖZET

Dijital dünyanın gelişmesiyle birlikte küresel olarak faaliyet gösteren birçok alanda kişisel verilerin işlenmesi ve çok uluslu kurum ile kuruluşlar da dahil olmak üzere farklı aktörler tarafından yurt dışına aktarılması gerekebilmektedir. Bu kapsamda, yurt dışına veri aktarımı 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu çerçevesinde çeşitli ön şartlara tabi tutulmaktadır. Söz konusu ön şartların düzenlenmesinin temel amacı, kişisel verilerin aktarıldığı ülkede de veri aktaranın tabi olduğu ülke mevzuatı koruması ile eş değer bir koruma düzeyinin sağlanabilmesidir. Söz konusu koşulların mevcudiyetinin tespit edilebilmesi adına kanuni bir yükümlülük olmamakla birlikte TIA yapılması önerilmektedir. İşbu makalede TIA'nın amacı, kapsamı, metodolojisi, uygulanması bakımından izlenebilecek adımlar incelenerek Türk hukuku bakımından gerçekleşmesi beklenen gelişmeler mercek altına alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kişisel Veri, TIA, Schrems II Kararı, SCC, ABAD.

GİRİŞ

Genel Veri Koruma Tüzüğü (“GVKT”) uyarınca kişisel verilerin Avrupa Birliği (“AB”) dışındaki üçüncü ülkelere mevzuata uygun şekilde aktarılabilmesi belirli yöntemlerin takip edilmesi ve gerekli aktarım şartlarının sağlanması ile mümkündür. Bu kapsamda, Avrupa Komisyonunun 2010/87 sayılı Standard Contractual Clause (“SCC”) olarak anılan standart sözleşme hükümleri AB dışına veri aktarımına olanak sağlamaktadır. SCC'nin geçerliliği konusunda İrlanda Yüksek Mahkemesi (“Yüksek Mahkeme”)’nin Avrupa Birliği Adalet Divanı (“ABAD”)’ndan görüş talep etmesi üzerine verilen Schrems II kararı AB hukukunun yorumlanmasını içeren bir ön karar (ing. preliminary ruling) niteliğindedir¹. Schrems II kararı 16 Temmuz 2020 tarihinde yayınlanarak Yüksek Mahkeme tarafından yöneltilen (i) veri koruma seviyesi kriterleri, (ii) veri koruma otoritesinin yetkileri ve (iii) standart sözleşme maddeleri ile SCC kararına ilişkin sorulara

yanıt vermiştir². İlgili karar uyarınca aktarımın gerçekleştirilmesi için aktarım yapılacak ülkede AB’de sağlanan koruma ile eş değer korumanın sağlanması, gerekli idari, teknik ve organizasyonel tedbirlerin alınması öngörülmüş olup bu çerçevede TIA yapılması ön plana çıkmaktadır. Buna göre, Avrupa Komisyonu tarafından yeterlilik kararı verilmemiş üçüncü ülkelere veri aktarımı, eş değer koruma düzeyinin sağlanması, ilgili kişilerin haklarının korunması ve varsa etkili yasal çözümlerle desteklenmesi suretiyle gerçekleştirilmelidir. Türk hukuku bakımından ise, 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (“KVKK”) hükümleri, 12/03/2024 tarihli ve 32487 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7499 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (“Kanun Değişikliği”) ile genişletilmiştir. Kanun Değişikliği kapsamında bir zorunluluk olmamakla birlikte, TIA’nın KVKK kapsamında gerçekleştirilmesi planlanan yurt dışı veri aktarımları çerçevesinde iyi uygulama örneği oluşturacağı öngörülmektedir. İşbu makalede öncelikle TIA’nın amacına, kapsamına, Schrems II kararı ile ilişkisine, takiben TIA metodolojisine, uygulanması

¹ Murat Volkan DÜLGER ve Gülçin GÜMÜŞ, “Schrems II Kararı ve Sonuçları”, H+ Dergi, Haziran 2021, s.42.

² C-311/18 Data Protection Commissioner v Facebook Ireland Limited and Maximillian Schrems, Erişim Tarihi: 5 Mayıs 2024, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228677&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=9791227>

bakımından izlenebilecek adımlara, ek/tamamlayıcı tedbirlere ve son olarak ise kanun değişikliği ile KVKK kapsamında gerçekleşmesi beklenen TIA gelişmelerine yer verilmiştir.

I. TIA'NIN AMACI, KAPSAMI VE SCHREMS II KARARI İLE İLİŞKİSİ

TIA esasen GVKT kapsamında düzenlenmemiş olup Schrems II kararı sonrasında hukuki bir dayanak kazanmıştır³. TIA'nın üçüncü ülkelere veri aktarımı öncesinde veri aktarımına ilişkin hukuki risklerin belirlenebilmesi ve veri aktaranın tabi olduğu ülke mevzuatı koruması ile eş değer bir koruma düzeyinin sağlanabilmesi adına muhtelif güvenlik standartları göz önünde bulundurularak potansiyel risklerin değerlendirilmesine ve mevcut ise risklerin ortadan kaldırılmasına/minimize edilmesine (gerekli ise ek/tamamlayıcı güvenlik tedbirlerinin alınmasına) yönelik bir ön çalışma olduğu söylenebilecektir.

Schrems II kararı, özellikle Avrupa Komisyonu'nun yeterlilik kararının bulunmadığı yargı bölgelerine kişisel verilerin aktarılması durumunda ek/tamamlayıcı bir inceleme gerektirdiğini vurgulamaktadır. Bu çerçevede, TIA'nın temel amacı, üçüncü ülkelere yapılan veri aktarımlarının hukuki olarak uygunluğunu değerlendirmektir⁴. Değerlendirme süreci, veri aktarımı öncesinde hukuki riskleri belirleyerek ve gerekli güvenlik önlemlerini alarak veri aktaranın tabi olduğu ülkedeki veri koruma standartlarına uyum sağlanmasına imkân tanımaktadır. Örneğin, kişisel verilerin Avrupa Ekonomik Alanı dışındaki ülkelere aktarılması ve ilgili ülkeler hakkında verilmiş bir yeterlilik kararının bulunmaması durumunda, GVKT'nin 46'ncı maddesinde belirtilen

aktarım araçlarına dayanan veri aktarımlarında, veri aktaran tarafından TIA yapılması gerekmektedir. Aktarımın gerçekleştirileceği ülkedeki veri koruma standartları, mahremiyetin korunması, kişisel verilerin güvenliği ve diğer faktörler göz önüne alınarak potansiyel riskler bakımından eksiklikler belirlenmektedir⁵. TIA, veri aktarım süreçlerinin şeffaf bir şekilde yönetilmesine yardımcı olmakta ve AB dışındaki ülkelere veri aktarımı yapılması halinde veri koruma mevzuatına uyumlu bir şekilde faaliyet gösterilmesini sağlamaktadır. Öte yandan, aktarım yapılan ülkeye dair Avrupa Komisyonu tarafından bir yeterlilik kararı verilmiş olması veya aktarımın GVKT'nin 49'uncu maddesinde belirtilen istisnalardan birine dayanılarak yapılması halinde veri aktaran tarafın TIA yapma yükümlülüğünün ortadan kalkması söz konusu olmaktadır⁶.

II. TIA METODOLOJİSİ VE UYGULANMASI BAKIMINDAN İZLENEBİLECEK ADIMLAR

a. Avrupa Veri Koruma Kurulu'nun 01/2020 Sayılı Tavsiye Kararı

Avrupa Veri Koruma Kurulu ("EDPB") AB kişisel veri koruma düzeyine uyumu sağlamak amacıyla Schrems II kararını takiben veri aktarım mekanizmalarını destekler tedbirlere ilişkin 01/2020 sayılı tavsiye kararında TIA ile ilgili adımları tanımlamış olup Fransız Veri Koruma Otoritesi ("CNIL") tarafından yayımlanan Taslak Uygulama Rehberi ise TIA'nın oluşturulması için izlenmesi gereken metodoloji ve süreçlere ilişkin tavsiye açıklamalar sunmaktadır. Benzer adımlar uygun düştüğü ölçüde KVKK bakımından da uygulama alanı bulabilecektir⁷:

3 Jørn Aslak JULIUSSEN, Elisavet KOZYRI, Dag JOHANSEN ve Jon Petter RUI "The Third Country Problem under The GDPR: Enhancing Protection of Data Transfers with Technology", Oxford University Press, 2023, s.227.

4 Data Guidance, "The Definitive Guide to Schrems II", Erişim Tarihi: 7 Mayıs 2024, <https://www.dataguidance.com/resource/definitive-guide-schrems-ii>

5 Information Commissioner Office, "Transfer Risk Assessments", Erişim Tarihi: 7 Mayıs 2024, <https://ico.org.uk/for-organisations/uk-gdpr-guidance-and-resources/international-transfers/international-data-transfer-agreement-and-guidance/international-data-transfer-agreement-and-guidance/transfer-risk-assessments/>

6 CNIL, "Transfer Impact Assessment (TIA): the CNIL Consults You on a Draft Guide", Erişim Tarihi: 4 Mayıs 2024, <https://www.cnil.fr/en/closed-transfer-impact-assessment-tia-cnil-consults-you-draft-guide>

7 EDPB, Recommendations 01/2020 on measure that supplement transfer tools to ensure compliance with the EU level of protection of personal data (Version 2.0), Erişim Tarihi: 5 Mayıs 2024, https://www.edpb.europa.eu/system/files/202106/edpb_recommendations_202001vo.2.0_supplementarymeasurestransferstools_en.pdf; Marcelo Corrales COMPAGNUCCI, Mateo ABOY, Timo MINSSEN, "Cross-Border Transfers of Personal Data after Schrems II: Supplementary Measures and New Standard Contractual Clauses (SCCs)", s.19, Erişim Tarihi: 4 Mayıs 2024, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3951085>; CNIL, "Draft Practical Guide: Transfer Impact Assessment", Erişim Tarihi: 4 Mayıs 2024, https://www.cnil.fr/sites/cnil/files/2024-01/draft_practical_guide_transfer_impact_assessment.pdf

i) Veri aktarım haritasının oluşturulması: Sonraki aktarımlar da dahil olmak üzere kişisel verilerin işlendiği her yerde eş değer bir koruma seviyesinin sağlanmasına yardımcı olmak amacıyla tüm işleme faaliyetlerinin kayıt altına alınması, ilgili kişilerin bilgilendirilmesi ve aktarımın veri minimizasyonu ilkesine uygun olduğundan emin olunması suretiyle hangi verilerin nereden nereye aktarıldığının tespitinin sağlandığı bir yol haritası oluşturulmalıdır.

ii) Güvenilir aktarım araçlarının belirlenmesi: Kanun değişikliği ile yurt dışına kişisel veri aktarımına ilişkin yöntemler GVKT'ye daha fazla uyum sağlanması amacıyla genişletilmiştir. Bu kapsamda, açık rıza alınması yurt dışına veri aktarımı bakımından tek başına veri işleme şartı olmaktan çıkarılarak üç alternatifli ve kademeli bir aktarım rejimi tesis edilmiştir: (i) yeterlilik kararına dayalı aktarım, (ii) uygun güvencelere dayalı aktarım ve (iii) istisnai durumlara dayalı aktarım. Buna göre "uygun güvenceler" içeren aktarım araçlarından Kişisel Verileri Koruma Kurulu ("Kurul") tarafından ilan edilen, veri kategorileri, veri aktarımının amaçları, alıcı ve alıcı grupları, veri alıcısı tarafından alınacak teknik ve idari tedbirler, özel nitelikli kişisel veriler için alınan ek önlemler gibi hususları ihtiva eden standart sözleşmenin varlığı ile ortak ekonomik faaliyette bulunan teşebbüs grubu bünyesindeki şirketlerin uymakla yükümlü oldukları, kişisel verilerin korunmasına ilişkin hükümler ihtiva eden ve Kurul tarafından onaylanan bağlayıcı şirket kurallarının varlığı aktarım araçlarına örnek teşkil edebilecektir.

iii) Üçüncü ülkenin veri koruma mevzuatı ve uygulamaları: Seçilen aktarım aracının kişisel verilerin korunmasına yönelik yeterli koruma sağlayıp sağlamadığının belirlenmesine yardımcı olmak amacıyla veri aktaran, veri alıcı ile iş birliği içinde bir TIA yapmalıdır. Söz konusu değerlendirme yapılırken ilgili kişinin aktarımın yapılacağı ülkede de haklarını kullanma ve etkili kanun yollarına başvurma imkânının bulunması unsurları dikkate alınmalıdır. EDPB, bu tür bir değerlendirmenin detaylı bir şekilde belgelenmesi gerektiğini ve işbu değerlendirmenin yetkili denetim ve/veya yargı makamları tarafından talep edilebileceğini belirtmiştir.

iv) Ek/tamamlayıcı tedbirlerin alınması: Seçilen aktarım aracının eş değer bir koruma düzeyi sağlamaması halinde genellikle teknik ve organizasyonel nitelikte olan ek/tamamlayıcı tedbirler alınmasını ve veri aktaran ile veri alıcılarının iş birliği içerisinde hangi ek/tamamlayıcı tedbirlerin etkili olabileceğini her bir olay özelinde belirlemeleri gerekmektedir. Söz konusu tedbirler, mevcut korumalara ek olarak alınmalıdır ve aktarılan verilere veri aktaranın tabi olduğu ülke mevzuatında belirlenen standartlara eşit bir düzeyde koruma sağlamak amacıyla uygulanmalıdır.

v) Belirlenen ek önlemlerin uygulanması: Kullanılan veya kullanılması beklenen aktarım aracına bağlı olarak değişebilen ek/tamamlayıcı tedbirlerin belirlenmesinin akabinde veri aktarımına devam edilebilecektir.

vi) Uygun aralıklarla yeniden değerlendirme: EDPB tarafından önerilen son adım, aktarım yapılan üçüncü ülkelerdeki mevzuat ve uygulamalardaki değişikliklerin düzenli olarak kontrol edilmesidir. İlgili adımın temel amacı, aktarım yapılan üçüncü ülkede veri koruma düzeyini etkileyebilecek yeni gelişmeleri izlemek ve gözden geçirmektir. Bu yaklaşım aynı zamanda hesap verilebilirliğin sağlanması bakımından da önem arz etmekte olup başlangıçta yapılan değerlendirmelerin yanı sıra aktarım yapılan üçüncü ülkede meydana gelen değişikliklerin de göz önünde bulundurulmasını gerektirmektedir. Özellikle ek/tamamlayıcı tedbirlerin artık etkili olmaması, söz konusu tedbirlerin ihlâl edilmesi veya yerine getirilmesinin imkânsız hale gelmesi durumunda ilgili sürecin uygulanması, TIA'nın akıbeti açısından kritik bir adım olarak karşımıza çıkmaktadır.

b. Ek/Tamamlayıcı Tedbirler

Ek/tamamlayıcı tedbirler, Schrems II kararında anılmakla birlikte örnek olarak yer almaktadır. EDPB tavsiyeleri Ek-2'de listelenen ek/tamamlayıcı tedbirler kapsamında üçüncü ülkelere gerçekleştirilmesi planlanan veri aktarım süreçlerinde hangi tedbirin alınması gerektiği her bir olay özelinde ayrıca değerlendirilmelidir. Bu

doğrultuda, sözleşmeye dayalı ve organizasyonel önlemlerin tek başına yeterli olmadıkları ve her zaman teknik tedbirler ile desteklenmeleri gerektiği belirtilmektedir⁸.

EDPB üçüncü ülkelere aktarım sırasında kişisel verileri güvence altına almak için takma ad kullanımı (*ing.pseudonymization*) yönteminin etkili bir ek önlem olup olmadığını değerlendirirken (i) kişisel verilerin artık belirli veya belirlenebilir bir ilgili kişiye atfedilemiyor veya ilgili kişiyi daha büyük bir gruptan ayırt etmek için kullanılamıyor olması, (ii) ilgili kişiyi tanımlamak için gerekli ek bilgilerin yalnızca veri aktaran tarafından tutulması, (iii) ilgili kişiyi belirli veya belirlenebilir kılacak ek bilgilerin açıklanması veya yetkisiz kullanımının teknik ve organizasyonel tedbirlerle engellenmesi ve (iv) takma adla anılan kişisel verilerin birtakım bilgilerle çapraz referans verilse bile kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek bir kişiyle ilişkilendirilememesi hususlarının dikkate alınmasını önermektedir⁹.

Özellikle altını çizmek gerekir ki bazı durumlarda hiçbir ek tedbir vasıtasıyla veri aktarımları için eş değer bir koruma düzeyi sağlanamayacağı sonucuna varılabilmektedir. Böyle bir sonuca varılması halinde ilgili veri aktarımının gerçekleştirilmesinden vazgeçilerek söz konusu durum raporlanarak süreç durdurulmalıdır.

III. KANUN DEĞİŞİKLİĞİ İLE KVKK KAPSAMINDA GERÇEKLEŞMESİ BEKLENEN TIA GELİŞMELERİ

KVKK'nın "Kişisel verilerin yurt dışına aktarılması" başlıklı 9'uncu maddesinde değişiklik yapılmış olup uygulamada yurt dışına veri

aktarımı bakımından genel kural olarak başvuru açık rıza hukuki şartına yalnızca, Kurul'un yeterlilik kararının bulunmadığı, taraflarca uygun güvencelerin sağlanmadığı ve istisnai aktarımların söz konusu olduğu durumlarda başvurulabileceği düzenlenmiştir. Bu kapsamda, Kurul tarafından verilmiş bir yeterlilik kararının bulunmaması halinde 9'uncu maddenin (4) numaralı fıkrasında düzenlenen uygun güvencelerden¹⁰ birinin sağlanması suretiyle veri aktarımının gerçekleştirileceği ülke bakımından TIA yapılarak ilgili aktarım gerçekleştirilebilecektir.

KVKK'nın 9'uncu maddesinin yeni halinin (II) numaralı fıkrasında söz konusu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği öngörülmüş olup bu çerçevede, Kişisel Verileri Koruma Kurumu tarafından Kişisel Verilerin Yurt Dışına Aktarılmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Taslağı¹¹ ("Yönetmelik Taslağı") hazırlanmıştır. Uygun güvencelere dayalı olarak yurt dışına veri aktarımı gerçekleştirilebilmesi için Yönetmelik Taslağı'nda düzenlenen emredici ön şartların tamamının mevcudiyeti gerekmektedir. Söz konusu ön şartların düzenlenmesinin temel amacı, kişisel verilerin aktarıldığı ülkede de Türkiye'de sağlanan korumaya eş değer bir koruma düzeyinin sağlanabilmesidir.

Anılan ön şartlar arasında yer alan "ilgili kişinin aktarımın yapılacağı ülkede de haklarını kullanma ve etkili kanun yollarına başvurma imkânının bulunması" koşullarının mevcudiyetinin tespit edilebilmesi adına ise kanuni bir yükümlülük olmamakla birlikte, veri aktaran tarafından veri alıcısının da desteği ile bir TIA yapılması önerilmektedir.

8 Marcelo Corrales COMPAGNUCCI, Mark FENWICK, Mateo ABOY ve Timo MINNSEN, "Supplementary Measures and Appropriate Safeguards for International Transfers of Personal Data after Schrems II", Erişim Tarihi: 5 Mayıs 2024, <https://ssrn.com/abstract=4042000>

9 JULIUSSEN, KOZYRI, JOHANSEN ve RUI "a.g.e.", s.232.

10 Uygun güvenceler, yurt dışındaki kamu kurum ve kuruluşları veya uluslararası kuruluşlar ile Türkiye'deki kamu kurum ve kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları arasında yapılan uluslararası sözleşme niteliğinde olmayan anlaşmanın varlığı ve Kurul tarafından aktarıma izin verilmesi, ortak ekonomik faaliyette bulunan teşebbüs grubu bünyesindeki şirketlerin uyumla yükümlü oldukları, kişisel verilerin korunmasına ilişkin hükümler ihtiva eden ve Kurul tarafından onaylanan bağlayıcı şirket kurallarının varlığı, Kurul tarafından ilan edilen, veri kategorileri, veri aktarımının amaçları, alıcı ve alıcı grupları, veri alıcısı tarafından alınacak teknik ve idari tedbirler, özel nitelikli kişisel veriler için alınan ek önlemler gibi hususları ihtiva eden standart sözleşmenin varlığı, yeterli korumayı sağlayacak hükümlerin yer aldığı yazılı bir taahhütnamenin varlığı ve Kurul tarafından aktarıma izin verilmesi olarak sayılmıştır.

11 Kişisel Verilerin Yurt Dışına Aktarılmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Taslağı, Erişim Tarihi: 9 Mayıs 2024, <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/aaf0eeec-9599-4c68-8b7a-33039059ca41.pdf>

Böylelikle TIA, kişisel verilerin eş değer korumaya sahip olmayan bir ülkeye aktarılmasının önüne geçilmesine yönelik potansiyel bir adım haline gelecek ve ileride karşı karşıya kalınabilecek herhangi bir Kurul incelemesinde hesap verilebilirlik de sağlanabilecektir.

SONUÇ

TIA, veri aktarımı öncesinde potansiyel risklerin belirlenmesini ve gerekli güvenlik önlemlerinin alınmasını sağlayarak kişisel verilerin aktarıldığı ülkede de veri aktaranın tabi olduğu ülke mevzuatı koruması ile eş değer bir koruma düzeyinin sağlanamaması halinde ilgili aktarımın önüne geçmektedir. TIA'nın metodolojisi ve uygulanması bakımından, EDPB'nin tavsiye kararı ve CNIL'ın taslak rehberi gibi kaynaklar önemli bir kılavuz niteliği taşımaktadır. Söz konusu kaynaklar, veri aktarımı sürecinin adım adım yönetilmesine ve gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olmaktadır. Ek olarak, en son kanun değişikliği ile birlikte getirilen uygun güvencelere dayalı olarak yurt dışına veri aktarımı süreçlerinde TIA'nın şeffaflık ve hesap verebilirliği artıran bir ön çalışma olması beklenmektedir. Sonuç olarak, veri aktarımı süreçlerinde TIA yapılması, kişisel verilerin uluslararası düzeyde korunmasına yönelik önemli bir adım olarak değerlendirilmelidir. Böylelikle veri güvenliği ve koruma standartlarına uyum sağlanabilmesi bakımından etkili bir ön çalışma yürütülmesi beklenmektedir.

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA OLAĞANÜSTÜ HALLERDE GETİRİLEN EK VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİNE YAKLAŞIM

Gözde SARUHAN BERK
Ortak, Avukat, Arabulucu

Ayça AKÇAY
Avukat

Mine BEYAZHANÇER
Avukat

ÖZET

Son yıllarda ülkemizde gerçekleşen deprem, yangın, pandemi gibi olağanüstü durumlar sonrasında hükümet tarafından, oluşan zararların telafisi için vatandaşlara ek vergiler gibi belirli yükümlülükler getirilmiştir. Mükelleflere getirilen bu ek vergi yükümlülükleri, Anayasa'da koruma altına alınan pek çok ilkeye aykırı olduğu gerekçesiyle hem mükellefler hem de konuyu ele alan mahkemeler tarafından Anayasa Mahkemesi ("AYM")'ne konu edilmiştir. İşbu çalışmamızda, AYM tarafından ek kurumlar vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi hakkında verilen kararlar değerlendirilecek ve iki kararın karşılaştırılması yapılarak AYM'nin olağanüstü durumlarda tesis edilen ek vergi yükümlülüklerine bakış açısı ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: 7440 sayılı Kanun, Ek Kurumlar Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Anayasa Mahkemesi Kararları.

GİRİŞ

Geçtiğimiz yıl, 6 Şubat'ta yaşadığımız deprem felaketinin akabinde kanun koyucu tarafından ek gelir sağlanması amacıyla vatandaşların beklemediği birçok önlem alınmıştır. Bu önlemlerden biri 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ("7440 sayılı Kanun") ile getirilen ek kurumlar vergisi ve 06.02.2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi için Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ve Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ("Ek MTV Kanunu") ile getirilen ek motorlu taşıtlar vergisidir.

Söz konusu düzenlemelerin yürürlüğe girmesinin akabinde kanuni düzenlemelerden etkilenen mükellefler tarafından, bu düzenlemeler ile getirilen "ek" yükün Anayasa tarafından güvence altına alınan geçmişe yürümezlik, vergide eşitlik ve hukuki güvenlik ilkelerine ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesini ihlâl ettiği hususları tartışma konusu yapılmıştır. Nitekim söz konusu

düzenlemeler yürürlüğe girdiği andan itibaren ilk derece mahkemelerinde dava konusu edildiği gibi AYM nezdinde de bireysel başvurulara konu edilmişlerdir. İlk derece mahkemeleri bu hususlarda çoğunlukla davanın reddi yönünde karar vermiş olsa da bazıları konu hakkında Anayasa'ya aykırılık iddialarını ciddi bularak konuyu AYM'ye göndermiş ya da bekletme konusu yapmıştır. Geçtiğimiz aylarda ise AYM her iki düzenleme bakımından kararını vermiştir.

Makalemizde, AYM tarafından ek kurumlar vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisi hakkında verilen kararlar karşılaştırılarak değerlendirilecek ve AYM'nin olağanüstü dönemlerde tesis edilen ek vergi yükümlülüklerine bakış açısından bahsedilecektir.

I. 7440 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN EK KURUMLAR VERGİSİ DÜZENLEMESİNE İLİŞKİN VERİLEN AYM KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Öncelikle hatırlatmak gerekirse, 7440 sayılı Kanun, 12.03.2023 tarih ve 32130 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, söz konusu Kanun'un "Diğer Hükümler" başlıklı 10. maddesinin 27. fıkrasında ise birtakım kurumlar vergisi mükelleflerine ek vergi düzenlemesi ihdas edilmiştir.

Mükellefler ilgili düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olduğu iddiası ile 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesini ihtirazi kayıtlı sunmuş ve ödenen ek verginin faiziyle iadesi talebiyle öncelikle ilk derece mahkemelerinde dava yoluna gitmişti. Emisyon primine ilişkin ek vergiyi konu alanlar dışında davaların büyük bir kısmı ilk derece mahkemelerince mükellef aleyhine sonuçlanmış, ilk derece mahkemelerinden biri ise mükellef tarafından başvuru olan dava yolunda Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi bularak yapılan düzenlemenin Anayasa'nın 13, 35 ve 73. maddelerine aykırı olduğu gerekçesi ile konuyu değerlendirilmek üzere AYM'ye taşımış, bu bakımdan birtakım ilk derece mahkemeleri de karar vermek üzere AYM'nin konuyla ilgili değerlendirmesini bekleme kararı almıştı. Nihayet AYM, 19.04.2024 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan kararı¹ ile düzenleme konusundaki kararını vermiştir.

AYM'nin önüne gelen somut olayın konusu, nakit sermaye artışında faiz indirimine getirilen ek verginin Anayasa'ya uygun olup olmadığıdır². AYM tarafından yapılan incelemede, konuyu Anayasa'nın 73. maddesi bakımından değerlendirirken, getirilen düzenleme ile verginin kapsamındaki indirim tutarlarının ve verginin hesaplanma usulünün herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak düzenlendiğini ve kuralın belirli ve ulaşılabilir nitelikte olduğu ve bu yönüyle kanunilik şartını taşıdığını belirtmiştir.

Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasındaki mülkiyet hakkı bakımından yaptığı değerlendirmede ise mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceğine vurgu yaparak deprem gibi olağanüstü hadiseler nedeniyle oluşan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması amacıyla ek vergi yükümlülüğü getirilmesinin mümkün olup kuralla ek vergi getirilmesinde kamu yararına yönelik meşru bir amacın olmadığına söylenemeyeceğine ve 6 Şubat 2023 tarihinde yaşanan ve çok sayıda ili etkileyen depremlerin büyüklüğü ve yıkıcı boyutu da dikkate alındığında kuralla güdülen "meşru amaç" daha belirgin hâle geldiğine dikkat çekmiştir.

Öte yandan, AYM, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin Anayasa'nın 13. maddesine aykırılığa ilişkin yapılan başvuruda ölçülülük ilkesini elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilke bakımından değerlendirmiş;

• Getirilen düzenlemenin 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından indirim konusu yapılan indirim tutarı üzerinden ek verginin hesaplanarak ödenmesinin öngörülmesinin 06/02/2023 tarihinde yaşanan depremlerin etkilerinin azaltılması için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanmasına katkı sağlayacağını gözeterek kuralın anılan meşru amaçta ulaşma bakımından elverişli olduğunu,

• Vergilendirmenin devletin takdir yetkisinin geniş olduğu alanların başında geldiğini, depremin yol açtığı ekonomik kayıpları telafi etmek ve sosyal dayanışmayı sağlamak amacıyla mevcut vergilerin artırılması ya da yeni bir verginin ihdas edilmesinin kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurabileceği araçlardan olduğuna dikkat çekerek söz konusu ek verginin gereklilik ölçütünü karşıladığını,

• 06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen depremler nedeniyle Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Elâzığ, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illeri ile Sivas ilinin Gürün ilçesinde deprem tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunanların ek vergiden muaf tutulduğuna; bunun yanı sıra ek verginin geçici nitelikli ve bir defalığa mahsus alınan bir vergi olduğuna dikkat çekerek, ek vergiye muhatap kişilere aşırı bir külfet yüklenmediği, yaşanan depremler nedeniyle oluşan maddi kayıpların büyüklüğü karşısında bu kayıpların giderilmesi neticesinde "elde edilecek fayda" ile "katlanılacak külfet" arasında makul olmayan bir dengesizliğin bulunmadığı ve bu nedenlerle sınırlamanın orantılı olduğu

sonucuna ulaşmıştır.

¹ Anayasa Mahkemesi'nin 14.03.2024 tarih ve E.2023/169, K.2024/82 sayılı kararı

² Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, "Anayasa Mahkemesi'nin Ek Vergi Kararı ve "Kamu Yararı" Dilemması" <https://www.bdturkey.com/anayasa-mahkemesinin-ek-vergi-karari-ve-kamu-yarari-dilemmasi?ysclid=lw4ulodkyi560016421> (Erişim Tarihi: 13.05.2024)

Son olarak AYM tarafından, indirim imkânından yararlanan tutarlara göre hesaplanacak ek verginin muhatapları üzerinde orantısız bir vergi yükü oluşturmadığı ve ayrıca kuralın da yer aldığı fıkra da ek vergiye konu olmayan indirim unsurlarının bazılarının bağış ve yardım niteliğinde, bazılarının da ilgili alanların teşvikine yönelik tutarlar olduğu gözetildiğinde bu unsurlar üzerinden ek vergi hesaplanmamasının kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında başvurabileceği vergilendirme araçlarının seçimiyle doğrudan ilgili olduğu belirtilerek söz konusu kuralın, mali güce göre vergilendirme, vergi yükünün adaletli dağılımı ve eşitlik ilkeleriyle çelişmediğine hükmedilmiştir.

Bu bakımdan söz konusu karar, halihazırda mükellefler aleyhine devam eden dava süreçlerinin aleyhe sonuçlanması yolunu açacaktır. Her ne kadar söz konusu düzenleme bakımından gerçek geriye yürüme var olsa da AYM bu hususta bir değerlendirme yapmamış, düzenlemenin getirdiği yükümlülüğü, 6 Şubat'ta gerçekleşen depremlerin oluşturduğu hasarın giderilmesi ile orantılı olmasına özellikle dikkat çekerek konuyu önüne taşıyan ilk derece mahkemesinin aykırılık iddiasını reddetmiştir.

Nitekim lehe kararın bulunduğu emisyon primi üzerinden ödenen ek vergi bakımından da AYM ayrıca bir değerlendirme yapmamıştır. Ancak bir görüşe göre burada emisyon primleri bir kazanç olmadığından, sermaye benzeri bir öz varlık kalemi – sermaye yedeği olması, ek verginin indirim ve istisna tutarları ile indirimli kurumlar vergisi matrahını oluşturan kurum kazancı üzerinden alındığı göz önüne alındığında kazanç niteliğinde olmadığı açık olan emisyon primlerinin ek verginin kapsamına girmemesi, ve bu nedenle emisyon primi üzerinden ek vergi alınmasının mevcut olan kanuni düzenlemeler çerçevesinde (Anayasal değerlendirmeye dahi gerek olmaksızın) hukuka aykırı olması sebebiyle AYM kararının lehe gelen ilk derece kararlarına bir etkisinin olmaması gerekmektedir³. Bir diğer görüş ise Ek Vergi Tebliği'nin yürütmesinin

durdurulması ve iptaline ilişkin doğrudan Danıştay'da açılan davada emisyon primi konusu da dahil tüm talepler reddedildiğinden bahisle Danıştay'ın AYM kararından sonra emisyon primi konusunda da söz konusu AYM kararı doğrultusunda karara bağlanacaktır⁴.

Sonuç olarak, makalemizin ilerleyen bölümlerinde de ele alınacağı üzere “kamu yararı” kavramı, “ek” vergisel yükümlülüklerde ek MTV'de olduğu gibi burada da kararın merkezinde. AYM, 1999 depremi sonrası verdiği kararlar ile benzer şekilde, olağanüstü dönemlerde mükelleflere getirilen vergi yükümlülükleri, Anayasa ile güvence altına alınan birtakım ilkelere aykırı olsa da bu yükümlülüklerin söz konusu dönemlerdeki zararın giderilmesine büyük katkı sağlayacağı ve orantılı olduğuna dikkat çekerek Anayasa'ya aykırı olmadığına hükmetmiştir.

II. EK MTV KANUNU İLE GETİRİLEN EK MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ DÜZENLEMESİNE İLİŞKİN VERİLEN AYM KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

14.07.2023 tarih ve 7456 sayılı 06.02.2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi için Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ve Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (“7456 sayılı Kanun”)’un 15.07.2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanması ile 18/02/1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 5., 6. ve geçici 8. maddelerinde yer alan (I), (I/A), (II) ve (IV) sayılı tarifelere göre vergiye tabi olan ve bu Kanun’un yayımı tarihinde ilgili sicilde kayıt ve tescilli bulunan taşıtlar ile bu Kanun’un yayımı tarihinden 31/12/2023 tarihine kadar ilgili sicillere ilk defa kayıt ve tescil edilecek olan taşıtlar için, bir defaya mahsus olmak üzere, 2023 yılı için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisi tutarı kadar ek motorlu taşıtlar vergisi yükümlülüğü düzenlenmiştir.

3 Esin Avukatlık Ortaklığı, “Anayasa Mahkemesi’nden Ek Vergi Düzenlemesine İlişkin Önemli Karar”, <https://www.esin.av.tr/tr/2024/04/29/anayasa-mahkemesinden-ek-vergi-duzenlemesine-iliskin-onemli-karar/> (Erişim Tarihi: 13.05.2024)

4 Zeki GÜNDÜZ, “Anayasa Mahkemesi Ek Vergiyi Anayasaya Uygun Buldu”, <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/tr/component/k2/item/12295-anayasa-mahkemesi-ek-vergi-karar-%C4%B1n-%C4%B1-a%C3%A7%C4%B1klad%C4%B1-ek-vergi-d%C3%BCzenlemesi-anayasaya-uygun-bulundu-ve-ana-yasaya-ayk%C4%B1r%C4%B1l%C4%B1k-iddias%C4%B1-kabul-edilmedi> (Erişim Tarihi: 13.05.2024)

7456 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (1) numaralı fıkrası ile (7) numaralı fıkrasının "...2/7/2008 tarihli ve 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile diğer kanunlara göre mahallî idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmaz." bölümünün iptali talebiyle incelemeyi gerçekleştiren Anayasa Mahkemesi, 28.09.2023 tarih ve E.2023/131, K.2023/160 sayılı kararıyla iptal taleplerinin reddine karar vermiştir.

Hukuk devleti ilkesi gereğince vergiye ilişkin düzenlemelerin geriye yürütülmemesi ve bu düzenlemelerde mali güce göre vergilendirme ilkesinin göz önünde bulundurulmadığı, bu itibarla kuralın devletin temel amaç ve görevleriyle de bağdaşmadığı, ayrıca depremin etkilerinin zorunlu şartlarından ziyade kaynak arayışının sonucu olduğu ve kamu yararının sağlanması amacını taşımadığı, motorlu taşıtlar vergisi mükelleflerine aşırı külfet yüklediği, bu durumun ölçülülük ilkesini, mülkiyet hakkı ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmaların bağlayıcılığı ilkesini ihlâl ettiği, Anayasa Mahkemesinin aynı konudaki önceki iptal kararlarının dikkate alınmaması nedeniyle kuralın hiçbir kimse ve organın kaynağını Anayasa'dan almayan bir devlet yetkisini kullanamayacağı ve kuvvetler ayrılığı ilkeleriyle bağdaşmaması gerekçesiyle ilgili hükümlerin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur.

Anayasa Mahkemesi, dava konusu kural ile benzer konudaki 26/11/1999 tarihli ve 4481 sayılı 17.08.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Deprem Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da düzenlenen ek vergi ihdasına yönelik iptal talebinin reddedildiği, ek motorlu taşıtlar vergisi ihdasını öngören ve Anayasa Mahkemesi kararlarına konu olmuş diğer düzenlemeler ise, 03/04/2003 tarihli ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanun'da düzenlenen ek MTV'nin iptaline karar verildiği, buna karşılık 4837 sayılı Kanun'un ek emlak vergisi ihdasını öngören 2. maddesinin anayasallık denetiminde, 1319 sayılı Kanun'da öngörülen muaflik ve istisnaların ek

vergiler için de uygulanacağını gözeterek emlak sahibi mükellefler yönünden kimi olumsuzlukların giderilmeye çalışıldığını, bu suretle vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının sağlanmasının amaçlandığını belirterek kuralın iptal talebini reddettiğini belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi, önceki kararlarında da vurguladığı üzere deprem gibi "olağanüstü hadiseler nedeniyle oluşan kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması maksadıyla" ek vergi yükümlülüğü getirilmesi mümkün olduğuna dikkat çekerek dava konusu kuralda, ek motorlu taşıtlar vergisinin getirilmesinde kamu yararına yönelik meşru bir amacın bulunduğunu ve 6 Şubat 2023 tarihinde yaşanan ve çok sayıda ili etkileyen depremlerin büyüklüğü ve yıkıcı boyutu da dikkate alındığında düzenlemeyle güdülen meşru amacın daha belirgin hale geldiğine dikkat çekmiştir.

Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi yaptığı değerlendirmeler ışığında söz konusu kuralı Anayasa'nın 2., 10., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı bulmamıştır ve iptal talebini reddetmiştir.

AYM, ek vergiye ilişkin yapılan başvuruda da benzer gerekçelendirmelerle Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olmadığına ve itirazın reddi gerektiğine karar vermiştir. Ek verginin, vergiye muhatap kişilere aşırı bir külfet yüklenmediği, yaşanan depremler nedeniyle oluşan maddi kayıpların büyüklüğü karşısında bu kayıpların giderilmesi neticesinde elde edilecek fayda ile katlanılacak külfet arasında maddi olmayan bir dengesizliğin bulunmadığı ve bu nedenlerle sınırlamanın orantılı olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Her iki kararda da yapılan değerlendirmede, kurallarla vergilerin, kapsamının herhangi bir şüpheye yer bırakmayacak derecede açık ve net olarak düzenlendiği; belirli ve ulaşılabilir nitelikte olduğu ve bu sebeple kanunilik koşulunu sağladığı; deprem gibi olağanüstü hadiseler nedeniyle oluşan kayıpların giderilmesinde kamu yararına yönelik meşru bir amaç olduğu; ölçülülük ilkesi kapsamında yaptığı incelemede, düzenlemelerin elverişli, orantılı ve gerekli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

SONUÇ

Ek MTV ve ek vergi yönünden yapılan Anayasa Mahkemesi incelemelerinden anlaşılacağı üzere, Anayasa Mahkemesi'nin deprem gibi olağanüstü koşullarda getirilen ek vergisel yükümlülüklerin Anayasal olduğuna yönelik bir eğilimi olduğu görülmektedir. Bu kapsamda düzenleme her ne kadar birtakım Anayasal ilkelere aykırı olsa da kamu yararı gözetildiği ve meşru bir amaca hizmet ettiği gerekçeleriyle iptal edilmemiştir. Ayrıca hem ek vergi hem ek MTV'nin kanunilik ilkesine uygun şekilde yapılmış olduğu, bu kapsamda hükümlerin açık ve net olarak düzenlendiği değerlendirilerek iptal talebinin reddine karar verilmiştir. Bu noktada kamu yararı kavramının geniş anlamda değerlendirildiğini söylemek mümkündür.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN DÖNEM KÂRI DAĞITIMINA ETKİLERİ

Melike ÖZYİĞİT
Avukat

İ. Enes DERELİ
Stj. Avukat

ÖZET

Enflasyon düzeltmesi veya enflasyon muhasebesi, enflasyonist ülkeler tarafından uzunca bir süredir kullanılmaktadır. Günümüzde enflasyonun tekrar yüksek rakamlara ulaşması enflasyon düzeltmesi tartışmalarını yeniden gündeme getirmiştir. 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ("555 Sıra No.lu Tebliğ")'nin 30 Aralık 2023 tarihli ve 32415 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmasıyla birlikte enflasyon düzeltmesinin dönem kârının dağıtılmasına olan etkileri geçtiğimiz aylarda yoğun bir şekilde tartışılmıştır. Bu çalışmada enflasyon düzeltmesi muhasebesiyle şirketler açısından hangi dönem kârının dağıtılacağı incelenmiştir. Bağımsız denetime tabi olmayan şirketler tek düzen hesap planına göre belirlenen dönem kârı dağıtımını yapabilecekken, bağımsız denetime tabi olanlar Kamu Gözetim Kurumu ("KGK")'nun belirlediği esaslara göre yapacaklardır. Halka açık şirketler ise dönem kârını Sermaye Piyasası Kurulu ("SPK")'nun kararlarını göz önüne alarak dağıtacaklardır. Son olarak, enflasyon düzeltmesini müteakip ortaya çıkan düzeltme kaynaklı zararların özsermaye düzeltme farklarına mahsubu yoluyla enflasyon muhasebesinin kâr dağıtımına engel olmasının önüne geçilebileceği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Enflasyon Muhasebesi, Enflasyon Düzeltmesi, Vergi, Dönem Kârı.

GİRİŞ

Bilindiği üzere yüksek enflasyonlu ekonomiler için belirsizlik en önemli tehditlerdendir. Yüksek enflasyonlu ülkelerde üretim ya da ticaret yapan girişimciler hatta tüketiciler belirsizlikten önemli derecede etkilenmektedirler. Ekonomiye ya da paranın satın alma gücüne yönelik belirsizlik tüm tarafların kararlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle söz konusu belirsizlik ortamını mümkün olduğunca öngörülebilir hâle getirmek ekonomi yöneticilerinin öncelikli görevlerindedir¹. Bu kapsamda enflasyon düzeltmesi veya muhasebesi, ticari hayatın zorlaştığı veya belirsizleştiği dönemlerde finansal tabloların uyarlanması yoluyla ekonomik belirliliği sağlama yolunda bir araçtır.

Vergi Usul Kanunu ("VUK") hükümleri kapsamında enflasyon muhasebesi ülkemiz açısından yeni bir uygulama olmamakla birlikte 2020 yılından sonra Türkiye'de enflasyonun yüksek

seviyelere ulaşması enflasyon muhasebesi tartışmalarını yeniden güncel hâle getirmiştir². Enflasyon düzeltmesine ilişkin 555 Sıra No.lu Tebliğ'in 30 Aralık 2023 tarihli ve 32415 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmasıyla birlikte şirketlerin 2023 yılına ilişkin hangi kârı dağıtacağı hususu merak konusu olmuştur. İşbu makalemizde enflasyon düzeltmesiyle beraber hangi dönem kârının dağıtımına esas alınabileceği tartışılacaktır.

I. GENEL OLARAK ENFLASYON MUHASEBESİ

Enflasyon düzeltmesi kısaca, paranın değerinin değişmediğini varsayan geleneksel değerlendirme ölçülerine göre finansal tablolarda yer alan kalemlerin uygun değerlendirme ölçüleri ile düzeltilmesi işlemidir³.

Enflasyon düzenlemesi ülkemizde ilk olarak, yaklaşık yirmi yıl öncesinde 31.12.2003 tarihli bilançolar için getirilmiş ve VUK mükerrer madde 298'de şu şekilde düzenlenmiştir: "I. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve

1 Ersin, YENİSU. "Enflasyonun Finansal Tablolara Etkisi ve Enflasyon Muhasebesi", Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık 2022, S.718.
2 YENİSU, a.g.m., S.718.
3 Remzi ÖRTEN ve Aydın KARAPINAR, Enflasyon Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2003, S. 22-23.

kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.” Mezkur madde enflasyon düzenlemesinin her iki anılan şartın gerçekleşmesine bağlı olduğunu belirtmişse de 31/12/2023 tarihli mali tabloların düzeltilmesini öngören VUK'un geçici 33'üncü maddesi bu şartların gerçekleşmesini aramamaktadır: “31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur”. Enflasyon düzeltmesi ana hatlarıyla VUK mükerrer 298/A maddesinde düzenlenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 555 Sıra No. lu Tebliği ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 165 sayılı Sirküleri ile yukarıda mezkur bulunan VUK enflasyon düzeltmesi maddeleri ve enflasyon düzeltmesinin nasıl uygulanacağına dair açıklamaları önemlidir. Tüm bunlara ek olarak düzeltmeye tabi tutulacak parasal olmayan mali tablo kıymetleri, düzeltmeye tabi olacak parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tarihleri, düzeltmeye tabi olacak parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tutarları ve mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen düzeltme katsayısı⁴ gibi bilgilerin enflasyon düzeltmesi için bilinmesi gerekmektedir.

II. ZARAR DURUMUNDAN DÜZELTMEYİ MÜTEAKİP KÂR DURUMUNA GEÇİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kâr dağıtımını konusu halka açık olmayan şirketlerde Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nun, halka açık şirketlerde ise SPK ve ilgili mevzuatın alanındadır. Dolayısıyla şirketlerin ne

kadar kâr dağıtımını yapabilecekleri konusu vergi hukukunun değil, ticaret ve sermaye piyasası hukukunun konusudur. Ancak belirtmek gerekir ki enflasyon düzeltmesi sonucunda ortaya çıkan kârın dağıtımını konusunda VUK'a göre oluşturulan mali tablolar aşağıda detaylı olarak açıklanacağı üzere önemli rol oynayacaklardır.

Enflasyon düzeltmesiyle beraber düzeltmeye konu dönem açısından zarar durumundan kâr durumuna geçilmesi sonrasında oluşan kârın dağıtılması veya işletmeden çekilmesi kurumlar vergisine tabi olacaktır. Her ne kadar düzeltme sonucu oluşan kâr, pasif kalemlerin enflasyon düzeltmesi farkı olmasa da Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki görüşü aksi yönde olduğundan kâr dağıtımının yapılması dönem kârının dağıtılmasından ayrı kabul edilerek tarhiyata konu olabilecektir.

Ek olarak, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıllar zararı bilançoda bulunduğu ve mahsup yapılmadığı müddetçe, zarar tutarının kâr dağıtımında dikkate alınması gerekecektir. Çünkü 01.01.2024 tarihinden itibaren yapılacak tüm öz sermaye hesaplarında dikkate alınacak bir zararın, ortaya çıktığı 31.12.2023 tarihli bilançolarda dikkate alınmamasını gerektiren özel bir durum söz konusu değildir⁵. Mahsubun nasıl yapılabileceği hususu ise aşağıda ayrı bir şekilde incelenmiştir.

Halka açık şirketlerde enflasyon düzeltmesi sonrası kâr dağıtımının nasıl yapılabileceğine dair SPK verdiği 07.03.2024 tarihli ve 14/382 sayılı kararda, halka açık şirketlerin kâr dağıtımında enflasyon düzeltmesi yapılmış TFRS kâr/zararını dikkate almalarını ve dağıtılacak kârın enflasyon düzeltmesi öncesi Vergi Usul Kanunu'na göre hesaplanan dönem kârını geçemeyeceğini belirtmiştir⁶. Buna göre mali tablolar arasında bir karşılaştırma yapılacak ve en düşük kâr tutarı dağıtımına konu olabilecektir.

4 Dr. Can SÖZER, “Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Enflasyon Düzeltmesi ve Özellikli Konular”, https://www.ey.com/tr_tr/tax/vergi-usul-kanunu-hukumlerine-gore-enflasyon-duzeltmesi (Erişim Tarihi: 14.05.2024)

5 Erdal GÜLEÇ, “Enflasyon Düzeltmesi Sonucunda Zarar Ortaya Çıktı, Kâr Dağıtamayacak mıyım?”, <https://www.linkedin.com/pulse/enflasyon-d%C3%BCzeltmesi-sonucunda-zarar-ortaya-%C3%A7%C4%B1kt%C4%B1-k%C3%A2r-erdal-g%C3%BCle-%C3%A7-jqfcf/> (Erişim Tarihi: 09.05.2024)

6 Bora YARGIÇ, “Enflasyon Düzeltmesinde Hangi Kâr Dağıtılacak?”, <https://gazetebirlik.com/yazarlar/enflasyon-duzeltmesinde-hangi-kar-dagitilacak/> (Erişim Tarihi: 07.05.2024)

III. KÂR DURUMUNDAN DÜZELTMEYİ MÜTEAKİP ZARARA GEÇİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Düzeltilme öncesi kâr durumundayken enflasyon düzeltmesiyle zarara geçilmesi halinde, düzeltme öncesi kârın dağıtılması TTK'nın 509. maddesi kapsamında olmayan kârın dağıtılması sonucunu doğurabilecektir.⁷ Bağımsız denetime tabi olmayan şirketler sadece VUK'a göre oluşturulmuş mali tablolarını esas alacaklarından, aşağıda açıklanacağı üzere, düzeltmeyle oluşan zararlarını yine düzeltmeyle oluşmuş özsermaye farklarından mahsup ederek kâr dağıtımını yine de gerçekleştirebileceklerdir.

Bağımsız denetime tabi olan şirketler açısından ise kâr dağıtımını konusunda Kamu Gözetim Kurumu ("KGK")'nın koyduğu esaslar geçerlidir. KGK kurallarına göre bağımsız denetime tabi şirketler kâr payına esas mali tablo olarak TFRS veya BOBİ FRS uyarınca hazırladıkları mali tablolarına itibar etmek zorundadır. Bu tablolarda görünen dağıtıma kaynak olacak kârlarını dağıtabileceklerdir. Fakat VUK uyarınca tutulan yasal defter kayıtlarından çıkardıkları mali tablolarda görünen dağıtılabilir kaynaklar, TFRS veya BOBİ FRS uyarınca hazırlanan mali tablolardaki dağıtılabilir kaynaklardan küçükse düşük olan tutara itibar edeceklerdir. Bir başka deyişle, TFRS veya BOBİ FRS uyarınca hazırladıkları mali tablolarında var olan dağıtılabilir kârların ve serbest yedek akçelerin VUK mali tablolarında karşılığının olması gerekecektir⁸.

Halka açık şirketlerde enflasyon düzeltmesi sonrası zarar durumunun SPK'nın yukarıda mezkur bulunan kararı doğrultusunda gerçekleştirileceği yine belirtilmelidir.

IV. ÖZSERMAYE KALEMLERİNE AİT ENFLASYON FARKLARININ DÜZELTME SONUCU OLUŞAN GEÇMİŞ YIL ZARARLARINA MAHSUBU

VUK'un mükerrer 298. maddesi uyarınca özsermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsubu mümkündür. Bu durumda düzeltmeden doğan zararların özsermaye hesaplarının düzeltme farklarına mahsubu suretiyle kâr dağıtımının önünü açmak mümkün olacaktır. Hatta bir görüşe göre, parasal olmayan aktiflerin düzeltmesi her zaman bir kâr durumu yaratacağından, istisnai haller saklı kalmak üzere, mahsup edilebilecek özkaynaklara ait yeterli fark hesabı her zaman bulunacaktır⁹. Yine yazara göre, parasal olmayan aktiflerin yarattığı kâr tutarı, parasal olmayan yabancı kaynakların (alınan avanslar, alınan depozito ve teminatlar ile gelecek dönemlere ait gelirler) yarattığı zarar tutarından daha yüksekse, enflasyon düzeltmesi kâr dağıtımına olumsuz bir etki etmeyecektir¹⁰.

Konu ile ilgili Vergi İdaresinin 04.07.2013 tarih ve 41931384-105[298-2012-16]-25 sayılı özelgesinde "Bu itibarla devredilen şirketin (devir sonucu şirketinize geçtiği için şirketiniz tarafından yapılması mümkün olan) 31.12.2003 ve 31.12.2004 tarihli bilançolarının Vergi Usul Kanununun geçici 25'inci ve mükerrer 298'inci maddeleri uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu yukarıda açıklanan mezkur hükümler uyarınca hesaplanacak düzeltilmiş geçmiş yıl zararı toplamının, sermaye düzeltmesi olumlu farkından mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak anılan bilançolarda bulunan ve enflasyon düzeltmesi kaynaklı olmayan geçmiş yıl zararlarının, sermaye düzeltmesi olumlu farkından mahsup edilmesine ya da reel olarak husule gelen dönem kârı ile fiktif bir

7 Haluk ERDEM, "Enflasyon Düzeltmesinin Kâr Dağıtımına Etkileri", <https://t24.com.tr/yazarlar/haluk-erdem/enflasyon-duzeltmesinin-kar-dagitimina-etkileri,43953> (Erişim Tarihi: 07.05.2024)

8 Haluk ERDEM, "Enflasyon Düzeltmesinin Kâr Dağıtımına Etkileri", <https://t24.com.tr/yazarlar/haluk-erdem/enflasyon-duzeltmesinin-kar-dagitimina-etkileri,43953> (Erişim Tarihi: 07.05.2024)

9 Erdal GÜLEÇ, "Enflasyon Düzeltmesi Sonucunda Zarar Ortaya Çıktı, Kâr Dağıtamayacak mıyım?", Erişim Tarihi: 09.05.2024, <https://www.linkedin.com/pulse/enflasyon-d%C3%BCzeltmesi-sonucunda-zarar-ortaya-%C3%A7%C4%B1kt%C4%BI-k%C3%A2r-erdal-g%C3%BCle%C3%A7-jqfcf>

10 Erdal GÜLEÇ, "Enflasyon Düzeltmesi Sonucunda Zarar Ortaya Çıktı, Kâr Dağıtamayacak mıyım?", Erişim Tarihi: 09.05.2024, <https://www.linkedin.com/pulse/enflasyon-d%C3%BCzeltmesi-sonucunda-zarar-ortaya-%C3%A7%C4%B1kt%C4%BI-k%C3%A2r-erdal-g%C3%BCle%C3%A7-jqfcf/>

zarar olan düzeltilmiş geçmiş yıl zararının kapatılmasına imkân bulunmamaktadır.” şeklinde belirtildiği gibi, **sadece enflasyon düzeltmesi işlemleri nedeniyle oluşan zarar tutarının öz sermaye kalemlerine ait fark hesaplarından mahsup edilebilmesi mümkündür**¹¹

Öte yandan yine Vergi İdaresinin 555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nde:

**“Geçmiş yıl kârları ve zararları
MADDE 30- (...)**

(4) Mükellefler 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarını, düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edebilecekler ve 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoya ait nihai kâr ya da zarar rakamına ulaşacaklardır.”

denilerek önceki yıllardaki uygulamaya benzer şekilde bugün de düzeltme neticesinde oluşan zararların düzeltme neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edilebileceği belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilenlere ek olarak halka açık şirketler bakımından SPK’nın “Kâr Payı Tebliği” başlıklı Tebliği’nin II. maddesi benzer bir düzenlemeye yer vermiştir:

“Geçmiş yıllar zararları

MADDE II -(1) Ortaklıkların geçmiş yıllar zararlarının; geçmiş yıllar kârları, paylara ilişkin primler dahil genel kanuni yedek akçe, sermaye hariç özkaynak kalemlerinin enflasyon muhasebesine göre düzeltilmesinden kaynaklanan tutarların toplamını aşan kısmı, net dağıtılabilir dönem kârının hesaplanmasında indirim kalemi olarak dikkate alınır.”

SONUÇ

Enflasyon düzeltmesi veya muhasebesi, ülkemiz gibi yapısal olarak enflasyona yatkın ülkelerde büyük önem taşımaktadır. Enflasyon düzeltmesinin yasal altyapısını VUK’un mükerrer 298 ve geçici 33. maddeleri oluşturmakta

olup yapılacak düzeltmeleri takiben işletmelerin faaliyet sonuçları kâr durumundan zarara ya da zarar durumundan kâra dönüşebilecektir.

TFRS veya BOBİ FRS uyarınca mali tablolarını hazırlayan bağımsız denetime tabi olan şirketler için kâr dağıtımının esasını bu tablolar oluşturacak ve bu tablolara göre oluşan kârı dağıtabileceklerdir. Her koşulda işbu şirketlerin dağıtabilecekleri kârların ve serbest yedek akçelerin VUK mali tablolarında da bir karşılıklarının olması gerekecek dolayısıyla dağıtılacak kârın asgari sınırını VUK mali tabloları oluşturacaktır.

Bağımsız denetime tabi olmayan şirketler ise, TFRS veya BOBİ FRS uyarınca mali tablo hazırlama zorunlulukları olmadığından kâr dağıtımlarında VUK mali tablolarını esas alabileceklerdir.

Son olarak, düzeltmeyi takiben kârdan zarara geçen şirketler için de öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsubu mümkün olduğundan bu mahsup yapılmak suretiyle enflasyon düzeltmesinin bu şekilde kâr dağıtımına olumsuz bir etki teşkil etmesinin önüne geçilebilecektir.

¹¹ Erdal GÜLEÇ, “Enflasyon Düzeltmesi Sonucunda Zarar Ortaya Çıktı, Kâr Dağıtamayacak mıyım?”, Erişim Tarihi: 14.05.2024, <https://www.linkedin.com/pulse/enflasyon-d%C3%BCzeltmesi-sonucunda-zarar-ortaya-%C3%A7%C4%B1kt%C4%B1-k-%C3%A2r-erdal-g%C3%BCle%C3%A7-jqcf/>

TASFİYE SÜRECİNİN ANONİM ŞİRKETLERİN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMELERİNE ETKİSİ

Ahmet Hakan MİRZA
Avukat

Berru Ceren ZİYAGİL
Stj. Avukat

ÖZET

Tasfiye, Türk Dil Kurumu tarafından yapılan tanımlama uyarınca “Bir ticaret kuruluşunun batması, kapanması vb. sebepler üzerine hesapların kesilmesi, alacaklılara, ortada kalan mal ve paradan paylarına düşen miktarın verilmesi; likidasyon.” şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Elbette ki ilgili tanımlama oldukça geniş kapsamlı olup makalemizin konusunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (“KVK”) kapsamındaki “tasfiye” sürecinin oluşturacağı şüphesizdir. Tasfiye, tüzel kişiliğe sahip olan ticaret şirketlerinin feshedilmesi veya ifisahı üzerine şirket bilançosunda yer alan alacak ve borçların kesin olarak hesaplanması, alacakların tahsili ve borçların ödenmesi ve kalan mevcudun, ortaklar arasında kanun ve esas sözleşmeye uygun olarak dağıtılmasını ifade etmektedir.¹ Bu noktada şirketler nezdinde tasfiye sürecine girilmesi halinde kurumlar vergisi beyannamelerinin hazırlanması ve verilmiş zamanları ile ilgili mükellefler nezdinde birtakım soru işaretleri oluşmaktadır. Makalemizde işbu husus TTK, KVK, mahkeme kararları ve özelgeler ışığında anonim şirketler özelinde incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Tasfiye, Anonim Şirketlerin Tasfiyesi, Kurumlar Vergisi Beynamesi, Tasfiye Dönemleri, Kıst Dönem Beynamesi.

GİRİŞ

Anonim şirketler, ticaret hayatında temel bir unsur olup kamu finansmanının sağlanması açısından devletler için de fazlasıyla önemli aktörlerdir. Her şeyden önce, anonim ortaklığın en büyük fonksiyonu, dağınık ve küçük sermayeleri toplayarak değerlendirmek ve bunları büyük teşebbüslerin ve yatırımcıların emrine kanalize ederek büyük işletmelerin ortaya çıkmasını sağlamaktır.² Bu noktada anonim şirketler belli amaç ve faaliyet konusunu gerçekleştirmek için pay sahipleri ve yönetim kurulu üyeleri tarafından yönetilen bir organizasyondur. Bu noktada elbette anonim şirketler amaçları doğrultusunda uzun süreler faaliyet gösterebilecekleri gibi sona da erdirilebilirler. Bu noktada makalemizin konusunu, anonim şirketlerin kendi iradeleri ile faaliyetlerine son vermelerinin kurumlar vergisi beyannamelerine olan etkisi oluşturacaktır.

I. ANONİM ŞİRKETLERİN SONA ERME HALLERİ VE TASFİYE

Anonim şirketlerin sona erme halleri TTK'nın 529. maddesinde hüküm altına alınmıştır. İlgili madde uyarınca anonim şirket,

- sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz süreli hale gelmemişse, esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesiyle,
- işletme konusunun gerçekleşmesiyle veya gerçekleşmesinin imkânsız hale gelmesiyle,
- esas sözleşmede öngörülmuş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesiyle,
- TTK'nın 421. maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarına uygun olarak alınan genel kurul kararıyla iflasına karar verilmesiyle ve
- kanunda öngörülen diğer hallerde

sona erer. Bu durumda sona eren şirket, kanundaki bazı tasfiyesiz ifisah halleri ve diğer istisnalar dışında tasfiye haline girmektedir. Bu

1 Ersin NAZALI, *Vergisel ve Yeni TTK Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme, Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2018 İstanbul, s.81

2 Prof.Dr. Hasan PULAŞLI, “Şirketler Hukuku Şerhi”, 2018, Adalet Yayınevi, s.657.

noktada tasfiye, anonim şirketin iradi olarak sona ermesi halinde tasfiyeye ilişkin genel kurul kararının alınması ile bu kararın ticaret sicilinde tescilinden itibaren başlayacaktır. Tasfiyeye girişin ilanının akabinde şirket ünvanının başına “Tasfiye Halinde” ibaresinin de eklenmesi gerekecektir.

II. KVK KAPSAMINDA TASFİYE

KVK’da tasfiye işleminin tanımına veya prosedürüne ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamakta, daha çok tasfiye halindeki şirketlerin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni esaslarının açıklamaları yer almaktadır. KVK’nın 17. maddesinde vergilendirmenin tasfiye dönemine göre yapılacağına ilişkin açıklamaya yer verilmiştir. İlgili madde “*Tasfiye dönemi: Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.*” hükmünü ihtiva etmektedir. Tasfiye haline giren kurumların normal faaliyetleri sona ermekle beraber, tasfiye sonuna kadar kâr veya zarar doğuran birtakım işlemlerde bulunulacağından tasfiye sonucunda da nihai bir kâr veya zarar ortaya çıkacaktır.³ Bu noktada belirtmeliyiz ki tasfiye işlemi şirketin malvarlığının paraya çevrilmesi, her türlü alacağın tahsil edilip borçların ödenmesi, işlem sonunda oluşan tasfiye bakiyesinin dağıtılması gibi birçok kapsamlı aşamadan oluşmaktadır. Bu durum da tasfiye işleminin sona erme süresini uzatmaktadır. Dolayısıyla kanun koyucunun tasfiye döneminin özel nitelikleri gereği vergilendirmesi açısından da özel düzenlemeler yaptığı kanaatindeyiz.

KVK’nın 17. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi tasfiye dönemini, “*Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.*” şeklinde öngörmektedir. Bu maddeden anlaşılmaktadır ki kanun koyucu KVK’nın 14. maddesinin 3. fıkrasındaki beyannamenin hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına

kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmesini öngören genel düzenlemeden ayrılmış ve beyannamelerin verilmesinde “tasfiye dönemi” kavramını esas almıştır. Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sonuçlanması durumu ile tasfiyenin bir yıldan uzun sürmesi durumlarında tasfiye dönemleri farklı şekilde değerlendirilecektir. Bu durumda:

a) Tasfiyenin aynı yıl içerisinde sonuçlanması halinde:

KVK’nın 17. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde, “*Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.*” hükmü düzenlenmiştir. Bu maddeden anlaşılması gereken tasfiye işleminin başladığı takvim yılı içerisinde sona ermesi halinde,

- Tasfiyenin başladığı takvim yılı hesap dönemi ile tasfiyeye giriş genel kurul kararının tescil edildiği tarih arası için kıst dönem beyannamesi, tasfiyeye girişin tescil tarihinden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar,
- Tasfiyeye giriş genel kurul kararının tescil edildiği tarih ile tasfiye sonu genel kurul kararının tescil tarihi arası için verilecek beyanname ise tasfiye sonu genel kurul kararının tescil edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde verilmelidir.

Bu durum aşağıdaki örnek ile daha detaylı anlaşılacaktır:

Örnek- 1

X A.Ş.’nin tasfiye işlemine başlanmasıyla ilişkin genel kurul kararının tescil tarihi 20.03.2022’dir.

Tasfiyenin sona erdiği tarih ise 17.10.2022’dir. Bu örnekte;

- 01.01.2022 ile 20.03.2022 tarihleri arası için verilecek kıst dönem beyannamesi için son gün 25.07.2022 olacaktır.

- Tasfiye dönemi beyannamesi bakımından geçerli tarihler ise 20.03.2022 ile 17.10.2022 tarihleri arası olacaktır. Bu nedenle tasfiye dönemine ilişkin beyanname için son gün 16.11.2022 olacaktır.

(Mali tatil ve resmi tatil günleri dikkate alınmamıştır.)

b) Tasfiyenin başladığı takvim yılı içerisinde sonuçlanmaması halinde:

KVK'nın 17. maddesinin 2. fıkrasında "*Tasfiye beyannameleri: Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kanunun 14'üncü maddesinde yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.*" hükmü düzenlenmiştir.

Bu maddeden anlaşılmaktadır ki kanun koyucu tasfiyenin başladığı takvim yılı içerisinde sonuçlanmaması halinde KVK'nın 14. maddesindeki genel sürenin uygulanmasını; yani "hesap döneminin" kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar beyannamenin verilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Bu noktada hesap döneminin kapandığı gün "tasfiye döneminin" de son günü olacaktır. Tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesinin ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Örnek- 2

X A.Ş.'nin tasfiyeye giriş tarihi 20.03.2022'dir. Tasfiyenin sona erdiği tarih ise 03.05.2023'tür. Bu durumda kurumlar vergisi beyannameleri için son günler;

- 01.01.2022 tarihi ile 20.03.2022 tarihleri arası için verilecek kıst dönem beyannamesi için 25.07.2022,
- 20.03.2022 ile 31.12.2022 tarihleri için verilecek 1. tasfiye dönemi beyannamesi için 25.04.2023,
- 31.12.2023 ile 03.05.2023 tarihleri için verilecek 2. tasfiye dönemi beyannamesi için 02.06.2023

tarihleri olacaktır.

(Mali tatil ve resmi tatil günleri dikkate alınmamıştır.)

III. TASFİYEDEN DÖNÜLMESİ HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ

Anonim şirketlerde tasfiyeden dönme TTK'nın 548. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, şirket genel kurul kararıyla sona ermiş ise, pay sahipleri arasında şirket malvarlığının dağıtımına başlanılmış olmadıkça genel kurul şirketin devam etmesini kararlaştırabilir. Tasfiyeden dönülmesine ilişkin genel kurul kararını tasfiye memuru tescil ve ilan ettirir.

KVK'da tasfiyeden dönülmesine ilişkin herhangi bir tanımlamaya yer verilmemekle birlikte tasfiyeden dönülmesi durumunda kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesi durumunu nasıl etkileyeceği hüküm altına alınmıştır. KVK'nın 17. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendindeki düzenlemede: "*Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur. Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçer. Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri, tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlar.*" denilmek suretiyle tasfiyeden döneminin vergi hukuku anlamındaki sonuçları ortaya konmuştur.

Kanundan anlaşılmaktadır ki tasfiyeden dönülmesi halinde tasfiye hükümleri uygulanmayacak; tasfiyeden dönme tarihi ile tasfiye başlangıç tarihi arasındaki beyannameler normal faaliyet dönemi beyannamelerinin yerine geçecektir. Bu konuda kanunda kesin bir belirleme olmamasına rağmen bu tasfiyeden dönme tarihinin de tasfiyeden dönmeye ilişkin genel kurul kararının tescil tarihi olarak belirlenmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu tarihin sonrasında anonim şirket normal beyan dönemi kapsamında vergi yükümlülüklerini yerine getirmeye devam edecektir. Bu hususa örnek vermek gerekirse:

Örnek:

Şirket 22.03.2022 tarihinde tasfiyeye girmiştir. Daha sonrasında 21.01.2023 tarihinde tasfiyeden dönmeye karar verilmiştir. Bu durumda:

• I. tasfiye dönemini olan 22.03.2022 ile 31.12.2022 tarihleri için tasfiye dönemi beyannamesi verilecek,

• 01.01.2023 ile 31.12.2023 tarihlerinde normal beyanname dönemine geçiş yapılacaktır.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü 08.11.2022 tarih ve S. 62030549-125[17-2020747]-1304864 sayılı özelgesinde;

“Bu hüküm ve açıklamalara göre; 01/10/2019 tarihi itibarıyla tasfiyeye giren şirketinizin, 01/01/2019-30/09/2019 tasfiye öncesi kıst dönem beyannamesini takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar (29/03/2019 tarihli ve 115 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri gereğince 31/01/2020 tarihine kadar), 01/10/2019-31/12/2019 tasfiye dönemi beyannamesinin ise 30 Nisan 2020 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Şirketiniz tarafından tasfiyeden 28/01/2020 tarihinde vazgeçilmesi nedeniyle, tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı dönem başı itibarıyla, başka bir deyişle 01/01/2020 tarihinden itibaren normal beyan dönemine geçileceğinden 2020 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin 30 Nisan 2021 tarihinde verileceği tabiidir.”

şeklinde konuya ilişkin görüşünü belirtmiştir.

IV. TASFİYE MEMURUNUN VERGİ BORÇLARI İLE İLGİLİ SORUMLULUĞU

TTK'nın “Kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğu” başlıklı 553. maddesine göre tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlâl ettikleri takdirde hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar. Bu maddenin vergi yükümlülüğü açısından da geçerli olduğunu söyleyebiliriz. Tasfiye memurlarının vergi borçlarından kaynaklanan sorumluluğuna dair özel hükümlere daha çok 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (“VUK”) ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (“AATUHK”)’da yer verilmiştir. VUK’un 10. maddesinde “Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden

silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.” hükmü düzenlenmiştir. İlgili maddeden anlaşılmaktadır ki VUK kapsamında tasfiye memurlarının anonim şirketin vergi borçlarından sorumluluğuna kanuni birtakım sınırlar getirilmiştir. Bu sınırlar zamansal anlamda “tasfiye dönemi”; miktar olarak da “tasfiye sonucu dağıtılan tutar” ile sınırlandırılmıştır. AATUHK ise vergi borçlarından ziyade amme alacaklarına ilişkin genel düzenlemeler barındırmaktadır. AATUHK’nın 33. maddesinin 2. fıkrasında, “Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez.” denilerek tasfiye memurlarının genel olarak amme alacaklarından sorumluluğu düzenlenmekte, VUK ile paralel bir yaklaşım sergilenmektedir. İlgili hükümlerden anlaşılmaktadır ki tasfiye memurları hakkında takibat yapabilmek için tasfiye memurlarının kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için karşılık ayırmadan dağıtımda bulunmaları gerekmektedir.⁴ AATUHK’nın 33. maddesinin devamında ise “Bunların ödedikleri borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mahfuzdur.” denilerek rücu hakkına vurgu yapılmıştır. Makalemizin konusunu oluşturan kurumlar vergisi mevzuatını incelediğimizde de KVK’nın tasfiyeye ilişkin 17. maddesinin 7. fıkrasında,

“Tasfiye memurlarının sorumluluğu: Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri

4 NAZALI, a.g.e., s.109

ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

a) Yukarıda belirtilen vergiler ile sekizinci fıkra uyarınca tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz.

b) Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dahilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.”

şeklinde düzenleme yapılarak tasfiye memurlarının anonim şirketin kurumlar vergisi yükümlülüğüne ilişkin sorumluluklarının kapsamı belirlenmiştir. Bu düzenlemeler ile anonim şirket tasfiye olduğunda tüzel kişiliği sona erdiğinden kamu alacağının tehlikeye düşmesinin önüne geçilmektedir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.03.2014 tarih ve E.2013/377, K.2014/200 sayılı kararında,

“...Tasfiyesi sonuçlanmış olmakla tüzel kişiliği sona ermiş ve hukuk aleminden silinmiş olan şirketin haklara sahip olması, borçlu kılınması ve temsilinin hukuken olanaklı olmadığı, bunun sonucu olarak münfesi şirket adına tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi hukuki işlem tesis edilemeyeceği, tesis edilen işlemlerin hukuki sonuç doğurmayacağı, hukuki sonuç doğurmayan, diğer bir ifadeyle hukuk düzeninde varlık kazanmayan işlemlerin herhangi bir kişinin menfaatini ihlâl etmesinin de söz konusu olamayacağı, bu hukuki durum karşısında tüzel kişiliği sona eren şirketin medeni haklarından

yaralanma ve bu hakları kullanabilme ehliyeti son bulacağından yargı mercileri nezdinde temsil edilmesi ve yargılamaya taraf olmasının da mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddedilmesi...”

yönünde hüküm tesis eden ve aynı gerekçe ile kararında ısrar eden İstanbul 4. Vergi Mahkemesi'nin, 18.02.2013 tarih ve E.2013/691, K.2013/407 sayılı kararını hukuka uygun bulmuştur. Bu karardan anlaşılmaktadır ki münfesi şirketler yargılamanın hiçbir aşamasında taraf ehliyetine sahip olamamaktadırlar.

SONUÇ

Sonuç olarak anonim şirketlerin tasfiye süreci gerek ticaret hukuku gerek vergi hukuku yönünden dikkat edilmesi gereken birçok önemli noktayı bünyesinde barındırmaktadır. Uzun soluklu ve kapsamlı bir hukuki çalışma gerektiren tasfiye sürecinde kurumlar vergisi kapsamındaki yükümlüklerin yerine getirilmesi konusunda ayrıca dikkatli olunmalıdır.

YABANCI UNSURLU İŞ SÖZLEŞMELERİNDE HUKUK SEÇİMİ VE ASGARİ KORUMA ŞARTLARI

Buket RONA
Avukat

Selin TAŞDEMİR
Stj. Avukat

ÖZET

Yabancılık unsuru barındıran iş sözleşmelerinde hangi hukuk kurallarının uygulama alanı bulacağı konusunda belirsizlikler ile sıkça karşılaşmaktadır. Hatta tarafların sözleşmede hukuk seçimi yaptıkları durumlarda dahi, uygulama esnasında soru işaretleri ortaya çıkabilmektedir. Bu sebeple, bu çalışmamız, genel hatlarıyla yabancı unsurlu iş sözleşmelerinde hangi hukukun uygulanacağını tespiti ve hukuk seçimine ilişkin temel prensipleri ortaya koyma amacı taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Hukuk Seçimi, İş Sözleşmesi, Uygulanacak Hukuk, İşçinin Korunması.

GİRİŞ

Yabancılık unsuru taşıyan iş sözleşmelerinde öncelikle sözleşmede taraflarca bir hukuk seçimi yapılıp yapılmadığı incelenmelidir. Ancak ne var ki hukuk seçiminin işçinin aleyhine sonuçlar doğurmasının engellenmesi amacıyla, Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun ("MÖHUK") madde 27 hükmünde işçinin mutad işyeri hukukunun emredici hükümleri uyarınca sahip olacağı asgarî koruma saklı tutulmuştur. Bununla birlikte işçilerin sıklıkla farklı ülkelerde çalışabildiği, ağırlıklı olarak hangi ülkede çalışmalarının yoğunlaştığının tespit edilemediği durumlar için MÖHUK 27 hükmü devamında esas işyeri kavramı karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla yabancılık unsurunun bulunduğu tespitini akabinde tek bir kriter yeterli olmayıp birden fazla olgu göz önünde bulundurulurken hangi hukukun uygulanacağını tespitinin yapılması gerekecektir.

I. İŞ SÖZLEŞMESİNDE YABANCILIK UNSURU

Milletlerarası özel hukuktaki iş sözleşmelerine özgü kuralların uygulanabilmesi için ilk olarak yabancılık unsuru taşıyan sözleşmesel

ilişkinin iş sözleşmesi niteliğine sahip olması gerekmektedir.

Uyuşmazlığa bakan hâkim, hukuki nitelendirmeyi yapmakla yükümlü olduğundan Türk mahkemelerinde görülen uyuşmazlıklar bakımından Türk hukukuna göre vasıflandırma yapılacaktır. Türk hukuku bakımından bir iş sözleşmesinin unsurları, belirli veya belirsiz bir süre için bir işin görülmesi, bu işin ücret karşılığında görülmesi ve işin bağımlılık ilişkisine dayanması olarak kısaca özetlenebilecektir.¹

Milletlerarası özel hukuk kuralları çerçevesinde iş sözleşmesinden kaynaklanan anlaşmazlıkların çözümü, sözleşmenin yabancılık unsuru taşıması şartına bağlıdır. Bu durumda, hangi iş sözleşmesinin yabancılık unsuru taşıdığı sorusu da önem kazanmaktadır.

Yabancılık unsuru, MÖHUK'ta tanımlanmamış olup öğretide farklı tanımlar olmakla birlikte yargı kararlarında son yıllarda özetle, hukukî işlemler, ilişkiyi veya olayı birden fazla devletin hukuku ile irtibatlı hâle getiren unsur olarak belirtilmektedir. Dolayısıyla yabancılık unsuru, her hukuki işlem veya ilişki türü açısından farklılık arz edebilmektedir.

Yargıtay kararlarında iş sözleşmelerinde, işçinin veya işverenin yabancı olması, işverenin işletme merkezinin yabancı bir ülkede bulunması, işçinin kendi işini

¹ 4857 sayılı İş Kanunu madde 8/1 hükmü: "İş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir. İş sözleşmesi, Kanunda aksi belirtilmedikçe, özel bir şekle tâbi değildir."

mutad olarak yabancı bir ülkede yapması veya iş ilişkisinin yabancı bir ülke ile sıkı irtibatlı olduğunun durumun genelinden anlaşılması gibi hâllerde² yabancılık unsurunun varlığından söz edilebileceği görülmektedir.

Bu bakımdan, iş ilişkisinde işçinin ya da işverenin yabancı olması, işverenin işletme merkezinin yabancı ülkede bulunması, işin yabancı ülkede görülmesi hâllerinde iş sözleşmesinin yabancılık unsuru taşıdığı kabul edilecektir.

II. İŞ SÖZLEŞMELERİNDE HUKUK SEÇİMİ

MÖHUK madde 27 hükmü hukuk seçimine olanak tanısa da akademik çevrede, yabancılık unsuru taşıyan iş sözleşmelerinde işçi ile işverenin eşit konumda olmadığı, tarafların sözleşme koşullarını eşit şekilde müzakere edemeyecekleri ve bu nedenle iş sözleşmelerinde hukuk seçiminin mümkün olmadığı şeklinde görüş farklılıkları bulunmaktadır. Bu görüş farklılıkları, kimi zaman istinaf mahkemeleri ile Yargıtay arasında da söz konusu olmaktadır. Tarafların hukuk seçimi yaptığı durumlarda iş uyuşmazlığına hangi hukukun uygulanacağı sorusu, zaman zaman Yargıtay kararlarında odak noktası hâline gelmektedir.³

a) Mutad İşyeri Kavramı

Türk hukuku açısından, MÖHUK madde 27/1 hükmü gereğince, yabancılık unsuru taşıyan iş sözleşmelerinde işçi ile işverenin seçtiği hukuk, işçinin mutad işyeri hukukunun emredici hükümleri uyarınca sahip olacağı asgari koruma şartlarının gözetilmesi kaydıyla uygulanabilmektedir.

Mutad işyeri ile kastedilenin ne olduğu sorusu bu noktada gündeme gelebilecektir. Mutad

işyeri; işin zaman ve içerik olarak ağırlıklı ifa edildiği, başka bir anlatımla işçinin işini fiilen yaptığı yerdir.⁴

Yargıtay'ın yerleşik nitelik kazanan içtihadı uyarınca, işçinin ücretinin nasıl ödendiği veya hangi para birimiyle ödendiği gibi faktörler mutad işyerini belirlemede tek başına belirleyici olmamaktadır. Aynı şekilde, işçinin geçici olarak başka bir ülkede çalışması da işyerinin yerini belirlemede tek başına yeterli olmamaktadır.

Mutad işyeri, işin esas kısmının ya da ağırlıklı bölümünün mutad olarak yapıldığı yer anlamına geldiğinden işçinin sürekli olarak aynı ülkede çalışması durumunda, mutad işyerinin neresi olduğunu belirlemek nispeten kolay olacaktır. Ancak işin birden fazla ülkede yapılma olasılığı söz konusu olduğunda, mutad işyerinin belirlenmesi oldukça zorlu olacaktır.

Yargıtay 18.09.2019 tarihli emsal bir kararında, Avrupa Birliği Adalet Divanı kararları ve doktrin görüşlerini dikkate alarak, mutad işyerinin tespiti konusunda belirli kriterlere vurgu yapmıştır:

“Somut olayda olduğu gibi işin birden fazla ülkede ifa edilmesi durumunda, gerek Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları gerekse doktrin görüşleriyle mutad işyeri tespiti bakımından birtakım kriterler geliştirilmiştir. Buna göre işçinin işini ifa faaliyetlerini veya ifa faaliyetlerinin çoğunluğunu gerçekleştirdiği yer, işçinin esas olarak işverene karşı yükümlülüklerini yerine getirdiği yer, işçinin işini ifa etmek üzere hangi ülkede daha çok zaman geçirdiği, işin organize edildiği yer, işin esas kısmının ve ağırlıklı bölümünün mutad olarak yapıldığı yer gibi kriterler mutad işyeri tespitinde önem taşımaktadır.”⁵

² Kazancı İçtihat Bankası, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 29.03.2022 tarih ve E. 2022/1838, K. 2022/4098 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 09.05.2024

³ “Gerek mülga 2675 sayılı Kanun'un 24 üncü maddesi gerekse 5718 sayılı Kanun'un 27 nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca iş sözleşmesinin tarafları, sözleşme ile irtibatlı olsun olmasın diledikleri bir ülkenin hukukunu seçebilirler. Ancak tarafların seçmiş oldukları bu hukuk düzeninin, işçinin mutad işyeri hukukunun emredici hükümleri uyarınca sahip olacağı asgari korumanın altında kalması hâlinde mutad işyeri hukuku uygulanır. Bu durumda, seçilen hukuk ile mutad işyeri hukuku arasında bir yararlılık karşılaştırması yapılmalıdır.” (Kazancı İçtihat Bankası, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 24.05.2023 tarih, E. 2022/12652, K. 2023/7664 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 09.05.2024)

⁴ Bknz. Kazancı İçtihat Bankası, Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 22.05.2023 tarih ve E. 2022/11637 K. 2023/7462 sayılı güncel kararı, Erişim Tarihi: 09.05.2024

⁵ Bknz. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, Yargıtay 22. Hukuk Dairesi'nin 18.09.2019 tarih ve E. 2016/9339 K. 2019/16564 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 09.05.2024; Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 10.05.2023 tarih ve E. 2022/873 K. 2023/424 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 09.05.2024

Dolayısıyla MÖHUK madde 27 uyarınca, işçinin mutad işyeri hukukunun emredici hükümleri uyarınca sahip olacağı asgari koruma saklı kalmak kaydıyla, iş sözleşmesinde taraflar, sözleşme ile irtibatlı olsun olmasın diledikleri bir ülkenin hukukunu seçme serbestisine sahiptirler. Ancak Hukuk Genel Kurulu kararında da vurgulandığı üzere, mutad işyeri hukuku ile seçilen hukuk arasında bir değerlendirme yapılması ve bu değerlendirmede yararlılık karşılaştırması yapılarak lehe olan hukukun uygulanması gerekecektir.⁶

b) Esas İşyeri Kavramı

İşin ağırlıklı olarak tek bir ülkede görülmediği, sürekli olarak aynı yoğunlukta birden fazla ülkede yapıldığı durumlar için MÖHUK 27. maddenin devamında karşımıza esas işyeri kavramı çıkmaktadır. Bu hâldeyse, MÖHUK madde 27/3 “İşçinin işini belirli bir ülkede mutad olarak yapmayı devamlı olarak birden fazla ülkede yapması hâlinde iş sözleşmesi, işverenin esas işyerinin bulunduğu ülke hukukuna tâbidir.” hükmü uyarınca esas işyeri hukuku uygulama alanı bulacaktır.

MÖHUK'ta işverenin esas işyerinin belirlenmesine ilişkin kriterlere yer verilmemişse de Kanun'un gerekçesine bakıldığında esas işyeri kavramı ile kastedilenin işverenin işyeri merkezinin bulunduğu ülke olduğu söylenebilecektir.⁷ Bu durumda gerçek kişinin esas işyerinin ticari faaliyetlerinin bulunduğu yer; tüzel kişiler bakımından ise esas işyerinin ana sözleşmede veya ortaklık sözleşmesinde belirlenen ya da tüzel kişiliği olmayan birlikteliklerde ortaklığın fiilen idare edildiği yer olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

Dolayısıyla, bir üst başlıkta yer verdiğimiz kriterlere göre mutad işyeri hukukunun belirlenmesinin mümkün olmadığı, işçinin faaliyetlerinde yoğunluk merkezinin belirlenemediği durumda esas işyerinin bulunduğu ülkenin hukukuna başvurulabilecektir.

c) Daha Sıkı İlişkili Yer Hukuku

Bununla birlikte MÖHUK madde 27/4'te, “Ancak hâlin bütün şartlarına göre iş sözleşmesiyle daha sıkı ilişkili bir hukukun bulunması hâlinde sözleşmeye ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri yerine bu hukuk uygulanabilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Daha sıkı ilişkili hukuk, taraflarca hukuk seçiminin yapılmadığı yahut hukukun geçersiz olduğu durumda uygulama alanı bulacak olup mutad işyeri veya esas işyeri yerine daha sıkı ilişkili hukuk hükümleri uygulanabilecektir.

Daha sıkı ilişkili hukuk için belirli bir kriter söz konusu değilse de örneğin; emeklilik, emeklilik dereceleri, işçinin ve işverenin ortak vatandaşlığı, ücretin ödendiği para birimi, iş sözleşmesinin akdedildiği yer, iş sözleşmesinin millî bir iş hukukundaki temelde düzenlenmiş olması veya bu ülkenin hukukunda uygulanan daha önceki bir sözleşmeye gönderme yapılmış olması, işçinin yerleşim yeri, işverenin iş faaliyetlerinin merkezi, sözleşmede kullanılan dil veya sözleşmenin şekli gözetilerek işin yapıldığı ülke yerine daha sıkı ilişkili hukuk uygulama alanı bulabilecektir.⁸

6 Bknz. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 10.05.2023 tarih ve E. 2022/873 K. 2023/424 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 09.05.2024

7 MÖHUK madde 27/3 gerekçesinde; “Üçüncü fıkrada işçi işini mutaden farklı ülkelerde ifa ediyorsa, her iki tarafı da belirsizlikler ve zorluklardan korumak üzere işverenin işyeri merkezinin bulunduğu ülke anlamında “esas işyeri” hukukunun uygulanması kuralı kabul edilmiştir.” şeklinde ifade edilmiştir.

8 “Tarafların aralarındaki ilişkiye uygulanacak hukuk konusunda anlaşma yapmaması veya yaptıkları anlaşmanın herhangi bir sebepten dolayı geçersiz olması hâlinde iş sözleşmesiyle daha sıkı ilişkili olan yer hukuk uygulanacaktır. Sıkı ilişkinin tespitinde tarafların vatandaşlığı, işverenin ikametgahı, sözleşmenin dili, ücretin ödendiği para, sözleşmenin yapıldığı yer, tarafların ikametgahı gibi ölçütler dikkate alınabilir. Yurtdışında hizmet alanında faaliyet yürütmek için bulunduğu ülke mevzuatına göre işyeri açan ve işveren olan Türk vatandaşlarının, bu iş yerinde çalışmak üzere Türkiye'den çalışmak üzere Türk vatandaşı gerçek kişileri işçi sıfatıyla götürdükleri ve bunun genelde Türkiye İş Kurumu vasıtasıyla yapıldığı bilinen bir gerçektir. Ancak çoğu zaman Türk vatandaşı işçiler, Türkiye bağlantılı şirketler vasıtasıyla kurum kayıtları yerine getirilmeden turist vizesi ile çalıştırmak üzere götürülmekte ve yurtdışındaki ülke mevzuatı ile kurulan şirket işçisi olarak çalışmaktadır. Dosya kapsamından davacının Türk vatandaşı olduğu, davalı şirketin Türkiye'de kurulu bulunduğu ve yurtdışındaki projede çalıştırmak üzere davacıyı yurtdışına değişik ülkelere götürdüğü, iş sözleşmesi ile daha sıkı ilişkili bulunan Türk hukukunun olduğu, ilk derece mahkemesince Türk hukuku uygulanarak hüküm kurulmasında hata bulunmadığından bu yönü kapsayan istinaf başvurusuna itibar edilmemiştir.” (Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, İstanbul BAM'ın 13.10.2017 tarih ve E. 2017/890 K. 2017/1331 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 09.05.2024); Doğan ELÇİN, “İş Sözleşmelerinden Doğan Kanunlar İhtilâfi”, Ankara 2011, s.152.

Ancak sıkı ilişkili hukukun uygulanması konusunda hâkime takdir hakkı tanınmış olup mutad işyeri hukukunun hükümleri sıkı ilişkili hukukun hükümlerine göre işçinin daha lehine ise hâkim, işçi açısından daha lehe olduğunu düşündüğü mutad işyeri hukukunu uygulamakta serbest olacaktır.

d) Doğrudan Uygulanan Kurallar

Sözleşme serbestisine müdahale teşkil eden durumlardan biri de milletlerarası özel hukuka özgü olan doğrudan uygulanan kurallardır. MÖHUK madde 6 hükmüne göre, “Yetkili yabancı hukukun uygulandığı durumlarda, düzenleme amacı ve uygulama alanı bakımından Türk hukukunun doğrudan uygulanan kurallarının kapsamına giren hâllerde o kural uygulanır.”

Doğrudan uygulanan kurallar devletin mali, ekonomik ve sosyal politikalarını gerçekleştirmek amacıyla çıkardığı kurallar olup bu kurallar hukuki işlem veya uyumsuzluğun niteliğine bakılmaksızın uygulama alanı bulurlar. Bu bağlamda, iş hukukundaki doğrudan uygulanan kuralların, ülkede icra edilen her iş sözleşmesine, tarafları yabancı bile olsa ve/veya ilişkiye uygulanacak hukuk Türk hukuku olmasa dahi uygulanabileceği ifade edilebilir. Dolayısıyla iş hukuku açısından doğrudan uygulanan kuralların uygulama kapsamını belirlemede en uygun ölçüt, işin gerçekleştirildiği yer olarak kabul edilir.⁹

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararında değinildiği üzere, “...doğrudan uygulanan kurallar,

9 Alperen Korkmaz, “Yurtdışına Çalıştırılmak Üzere Götürülen Türk İşçilerin İş Hukuku Bakımından Korunması”, Eylül 2019, s. 102

10 Bknz. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 10.05.2023 tarih ve E. 2022/873 K. 2023/424 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 09.05.2024

11 “Türk doktrininde de zayıf taraf olan işçinin korunmasının nihai amacının ülkedeki iş hayatını ve dolayısıyla toplum barışını korumak olduğu, bu nedenle de her ne kadar işçi özelinde işçinin çıkarını gözetme sonucuna ulaşılsa da bu tür kuralların sadece bireyin çıkarlarına hizmet etmemesi, aynı zamanda devletin sosyal, ekonomik ve politik çıkarlarına da hizmet etmesi nedeni ile doğrudan uygulanan kural olarak nitelendirilebileceği kabul edilmektedir. Ancak işçiyi koruyan her kuralın doğrudan uygulanacak kural olmadığı, her kuralın getirilme amacı doğrultusunda ayrı değerlendirme yapılması gerektiği unutulmamalıdır.” (Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 10.05.2023 tarih ve E. 2022/873 K. 2023/424 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 09.05.2024)

12 “Sözleşmenin belirli süreli olarak yapılp yapılamayacağı, sözleşmenin sona ermesi nedeniyle işçinin hak kazanacağı tazminatlar, fazla çalışma, yıllık izin, işverence yapılan uygulama ve ödemelerin niteliği, zamanaşımı gibi hususlar 5718 Sayılı Kanun’un 27. maddesi uyarınca tayin edilen hukuka göre değerlendirilmelidir. Hafta tatili, dini ve millî ... günleri ve ücretlerini düzenleyen hükümler, doğrudan uygulanan kuraldır; ancak uygulama alanına giren ... ilişkilerine uygulanır. Örneğin tamamen yurt dışında ifa edilen bir ... ilişkisinde, dini ve millî ... günleri ... hukukuna göre belirlenemez.” (Kazancı İhtihat Bankası, Yargıtay 9.Hukuk Dairesi’nin 24.05.2023 tarih, E. 2022/12652, K. 2023/7664 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 09.05.2024)

13 Aksi yönde bknz. İlke Gürsel, “Milletlerarası Özel Hukukta İş Sözleşmelerinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklara Uygulanacak Hukuk – Yargıtay Karar İncelemesi”, Sicil Dergisi, 2021/II Sayı 46: 155-187

düzenleme alanına giren hususlarda özel kanun niteliğinde kabul edilmekte ve yabancılık unsuru barındıran ilişkide yabancılık unsuru yokmuş ve ilişki bir iç hukuk ilişkisiymiş gibi kabul edilerek uygulanmaktadır. Doğrudan uygulanan kurallar, kamu menfaati gözetilen müdahaleci kurallardır...”¹⁰ Bu kapsamda işçiyi koruyan bir kuralın devletin sosyal, ekonomik ve politik çıkarlarına da hizmet etmesi nedeni ile doğrudan uygulanan kural olarak nitelendirilebileceği kabul edilmektedir.¹¹ Dolayısıyla işçiyi koruyan her bir kural için doğrudan uygulan kural olup olmadığı bakımından ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede örneğin, sözleşmenin belirli süreli olarak yapılp yapılamayacağı, sözleşmenin sona ermesi nedeniyle işçinin hak kazanacağı tazminatlar ile yıllık izin, fazla mesai, hafta ve genel tatil alacaklarına ilişkin hükümler iç hukukumuz bakımından emredici nitelikte olsa da işbu hususlara ilişkin yabancı hukukun farklı düzenlenmeleri, sırf farklılıkları nedeniyle somut uyuşmazlıkta ortaya çıkan durum değerlendirilmeden doğrudan uygulanan kural müdahalesine neden olmayacaktır.¹² Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 24.05.2023 tarihli güncel kararı gözetilerek doğrudan uygulanan kurallara örnek olarak hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil günlerini ve ücretlerini düzenleyen hükümler örnek verilebilecektir.¹³

e) Sözleşmede Birden Fazla Ülke Hukukunun Seçilmiş Olması

Uygulamada tarafların iş sözleşmelerinde, birden fazla ülke hukukunu seçtiği durumlarla karşılaşılabilir. Bu gibi durumlarda,

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun yukarıda değindiğimiz kriterler doğrultusunda tespit edilecek daha sıkı ilişkili hukukun uygulama alanı bulabileceği yönünde değerlendirmede bulunduğu görülmektedir.¹⁴

SONUÇ

İşbu çalışmamızda, güncel Yargıtay kararları ışığında yabancılık unsuru taşıyan iş sözleşmelerinde hukuk seçimi, milletlerarası hukuka özgü mutad işyeri hukuku, esas işyeri hukuku, daha sıkı ilişkili yer hukuku, doğrudan uygulanan kural gibi kavramlar üzerine bir değerlendirme sunulmuştur. MÖHUK madde 27/1 hükmü ile Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarına ve bu görüşleri paylaşan doktrin perspektifine göre, mutad işyeri hukukunca sağlanan asgari koruma işçi lehine sağlandığı müddetçe, işçi ve işverenin iş sözleşmesine uygulanacak hukuku serbestçe belirleyebilmesi mümkündür. Ancak pek tabii doğrudan uygulanan kurallara aykırı bir hâl söz konusu ise seçilen hukukun uygulanmaması, Türk hukukunun uygulanması durumuyla karşılaşılabacaktır.

¹⁴ “Yabancılık unsuru taşıyan iş sözleşmelerinde taraflarca açık veya örtülü olarak bir hukuk seçimi yapılmadığı veya yapılan seçimin geçersiz olduğu hâllerde 5718 sayılı Kanun'un 27 nci maddesinin dördüncü fıkrası gereği daha sıkı ilişkili yer hukukunun uygulanması söz konusu olacaktır.” (Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 10.05.2023 tarih ve E. 2022/873 K. 2023/424 sayılı kararı, Erişim Tarihi: 09.05.2024)

DAHİLDE İŞLEME İZİN BELGESİ SAHİBİ MÜKELLEFLERİN TESLİMLERİNDE KDV İADE TUTARININ HESAPLANMASI

Aslıhan KAVRAN
KDV İade Müdürü

Yunus Emre DURAK
KDV İade Müdürü

ÖZET

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (“3065 sayılı Kanun”)’nun ihraç kaydıyla yapılan teslimleri düzenleyen 11/1-c maddesi gereğince hesaplanmış ancak tahsil edilmemiş katma değer vergisi (“KDV”)nin iadesi talep edilebilmektedir. Ancak imalatçıların dahilde işleme izin belge (“DİİB”)lerini kullanarak KDV ödenmeksizin temin ettiği girdiler ile vücuda getirdikleri ürünlerin ihraç kaydıyla tesliminde ise iade tutarı hesaplanırken bu belge kapsamındaki alımlarda ödenmeyen KDV’nin iade tutarını azaltıcı bir unsur olarak hesaplamaya dahil edilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde DİİB belgesi sahibi mükelleflerin yurt dışına yapmış oldukları teslimler için talep ettikleri ihracat istisnasından kaynaklanan iade taleplerinde de aynı hususun gözetilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dahilde İşleme İzin Belgesi, DİİB, İhraç Kayıtlı Teslimler, İhracat, KDVK Geçici 17. Madde, KDVK 11/1-c, KDVK 11/1-a.

GİRİŞ

Ülkemizde KDV’nin uygulanmasında -özellikle Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde- varış ülkesinde vergilendirme prensibi benimsenmiştir. Bu sebeple ihracat teslimleri sırasında KDV hesaplanmaması gerekeğinden bazı vergi düzenlemelerinin de buna uygun olarak yapılması gerekli hâle gelmiştir.

Bu sebeple yurt dışına yapılan teslimler için firmaların yükledikleri KDV’nin de iadesi düzenlenmiş olmakla beraber dahilde işleme rejimi uygulamasıyla yüklenilecek KDV’nin daha ortaya çıkmadan bertaraf edilmesi mümkün hâle getirilmiştir.

Ancak bu düzenlemeye rağmen de yine ihracatçıların (veya bunlara KDV’siz teslimlerde bulunanların) yüklenmiş oldukları KDV’nin bulunması tabiidir. Burada iade alınacak tutarın hesaplanmasında, yüklenilmiş ancak indirim yoluyla giderilememiş KDV dikkate alınacağından bu rejim kapsamında yararlanılan KDV’nin azaltıcı bir unsur olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

I. DAHİLDE İŞLEME REJİMİ

Dahilde işleme rejimi, firmaların öngörülen süre zarfında işlendikten sonra ihraç edilmek şartıyla, ihraç ürünlerin üretiminde ihtiyaç duydukları malları, ithalatta alınması gereken her türlü vergiden muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın, getirmelerine imkân sağlayan bir sistemdir.¹

Bu sistemin de varış ülkesi prensibi sebebiyle ihracatçıların yapmış olduğu teslimler sebebiyle hesaplamalarına engel olmaktadır. Bu sebeple yurt dışına yapılan KDV’den istisna teslimler sebebiyle harcanmış KDV’nin yüklenilmesi ile beraber bu rejim kapsamında da girdi maliyetleri düşürülerek ihracatın desteklenmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır.

2006/12 (İhracat) Sayılı Dahilde İşleme Rejimi Tebliği’nin 6. maddesinde dahilde işleme izin belgesi kapsamında üretilen malların önce ihraç edilebileceği ve ardından ithal edilebileceği ve 7. maddesinde söz konusu girdilerin yurt içinden de temin edilebileceği belirtilmiş olup, yapılan değişikliklerle hem yurt içinden hem yurt dışından yapılan alımların bu rejim kapsamında değerlendirildiği görülecektir.²

1 A. Oğuz Demir, Nurşen Cengiz, “Dahilde İşleme Rejiminde Katma Değer Vergisi Geçici 17. Maddenin Önemi”, https://vergiraporum.com.tr/upImage/org/2003-063_Dahilde_Isleme_Rejiminde_KDVnin_Gecici17_Maddesinin_Onemi.pdf (Erişim Tarihi 09.05.2024)

2 Mahmut Vural, Katma Değer Vergisi İade Rehberi, Hesap Uzmanları Derneği, Nisan 2008, s.560

II. DİİB KAPSAMINDA TEMİN EDİLEN MALLAR İLE ÜRETİLEREK YAPILAN TESLİMLERDE İADE TUTARI

Bilindiği üzere, DİİB sahibi mükellefler tarafından ihraç kaydıyla ve mal ihracatı kapsamı ile teslimi yapılan malların üretiminde kullanılacak hammadde ve yardımcı malzemelerin “Dahilde İşleme İzin Belgesi” kapsamında yurt içi veya yurt dışından KDV ödenmeksizin temini mümkündür.

Ancak KDV iade talebine konu bir teslim için normal şartlar altında KDV ödenerek alınacak girdiler yerine DİİB kapsamında KDV’siz temin edilip kullanılması hâlinde, talep edilecek KDV iade tutarında kısıtlamalar ve değişiklikler olacağı tabiidir.

a) DİİB Kapsamında Temin Edilen Mallar İle Üretilerek Yapılan İhraç Kayıtlı Teslimlerde İade Tutarının Hesaplanması

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin “IV/A-1.5. DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek KDV” başlıklı bölümünde, “DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurtiçi ve yurtdışından satın aldığı girdileri kullanarak ürettiği malı 3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı olarak teslim eden bir mükellefin iade alacağı KDV tutarı, ihraç kayıtlı teslim bedeli ile DİİB kapsamında aldığı girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz. Dış ticaret sermaye şirketleri ile sektörel dış ticaret şirketlerine yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde bu sınır uygulanmaz.” ifadesine yer verilmektedir.

11 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliği ile 16 Şubat 2017 tarihinde yapılan değişiklikten önce DİİB sahibi mükelleflerin ihraç kayıtlı alacağı iade tutarı, ihraç kayıtlı yapılan teslim için hesaplanmış tahsil edilmemiş KDV tutarından, bu malların üretimi için DİİB kapsamında alınan girdiler için ödenmeyen KDV tutarı düşülerek hesaplanıyordu.

Ancak işbu Tebliğ ile yapılan değişiklikte, iade alınacak azami tutar ihraç kayıtlı teslim bedelinden DİİB kapsamında yapılan alımlara ilişkin bedel düşülerek bulunan tutara genel

vergi oranı uygulanarak bulunan tutar olarak belirlenmiştir.

Yapılan bu değişiklikte beraber genel vergi oranına tabi ürünlere ilişkin iade taleplerinde DİİB kapsamında faydalanılan KDV kadar düşüş olurken, indirimli orana tabi ürünlerin iade taleplerinde ise iade taleplerine etkisi bu oranda olmayacaktır.

Dolayısıyla firmanın KDV’siz alımları var ise, ilgili dönem KDV beyannamesinin “İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim” başlığı altında yer alan “Yurt İçi ve Yurt Dışı KDV Ödenmeksizin Temin Edilen Mal Bedeli” satırına KDV’siz alımlara ilişkin tutarın eklenerek iade tutarının hesaplanması gerekmektedir.

Aşağıda bu konu ile ilgili farklı vergi oranlarına tabi ürünlerin teslimlerinde iade tutarının ne şekilde hesaplandığı uygulamalı örneklerle değerlendirilmiştir.

Örnek 1: Mükellef (Y) firması, (E) firmasına 1.400.000,00-TL değerinde ihraç kayıtlı olarak kumaş pantolon satmıştır. (E) firması kumaş pantolonları süresi içerisinde ihraç etmiştir.

Mükellef (Y), satmış olduğu bu kumaş pantolonlar için DİİB kapsamında 1.000.000,00-TL değerinde kumaş almış ve bunun için KDV ödemiştir. Ayrıca mükellef (Y)’nin hesaplanan KDV’si indirilecek KDV’sinden düşük olması nedeniyle ihraç kayıtlı teslimi için hesapladığı KDV’yi tecil edemiştir.

Bu doğrultuda KDV beyannamesinde yer alan satırların tutarsal değerleri ve KDV iadesi alınabilecek tutarın hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Azami KDV İade Tutarı Hesaplaması

- İhraç Kayıtlı Teslim Bedeli: 1.400.000,00-TL
- DİİB Kapsamında Alınan Girdilerin Bedeli: 1.000.000,00-TL
- Fark: 400.000,00-TL
- Genel Vergi Oranı: %20
- İade Alınabilecek KDV: 400.000,00*0,20 = 80.000,00-TL

KDV Beyannamesi Durumu 1

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERE AİT BİLDİRİM	
İhraç Kaydıyla Teslim Bedeli Toplamı	1.400.000,00
Tecil Edilebilir KDV (%10)	140.000,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV	140.000,00
Yurt İçi ve Yurt Dışı KDV Ödenmeksizin Temin Edilen Mal Bedeli	1.000.000,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	80.000,00

Aynı örnek doğrultusunda, mamulün %1 KDV oranına sahip olduğu durumlarda ise aşağıdaki tutarlar göze çarpmaktadır.

KDV Beyannamesi Durumu 2

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERE AİT BİLDİRİM	
İhraç Kaydıyla Teslim Bedeli Toplamı	1.400.000,00
Tecil Edilebilir KDV (%1)	14.000,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV	14.000,00
Yurt İçi ve Yurt Dışı KDV Ödenmeksizin Temin Edilen Mal Bedeli	1.000.000,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	14.000,00

Aynı örnek doğrultusunda, mamulün %20 KDV oranına sahip olduğu durumlarda ise aşağıdaki tutarlar göze çarpmaktadır.

KDV Beyannamesi Durumu 3

İHRAÇ KAYDIYLA TESLİMLERE AİT BİLDİRİM	
İhraç Kaydıyla Teslim Bedeli Toplamı	1.400.000,00
Tecil Edilebilir KDV (%20)	280.000,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV	280.000,00
Yurt İçi ve Yurt Dışı KDV Ödenmeksizin Temin Edilen Mal Bedeli	1.000.000,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV	80.000,00

Görüleceği üzere ihraç kayıtlı teslim farklı KDV oranlarına tabi teslimlerde iade edilecek KDV tutarları değişiklik göstermektedir. Teslimin tabi olduğu KDV oranının artması ile DİİB kapsamında KDV'siz mal alımını sebebiyle iade tutarının azaldığı görülmektedir.

b) DİİB Kapsamında Temin Edilen Mallar ile Üretilerek Yapılan İhracat Kapsamındaki Teslimlerde İade Tutarının Hesaplanması

Bilindiği üzere, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (IV/A-1.1, 1.2 ve 1.3) numaralı bölümlerinde, iade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen KDV'nin, öncelikle indirim konusu yapılması gerektiği ve indirim ile giderilemeyen bir miktarın kalması hâlinde kalan tutarın iade edilecek KDV tutarı olarak dikkate alınabileceği detaylıca belirtilmiştir.

Öte yandan iade hesabı yapılırken, genel gider ve ATİK alımları nedeniyle yüklenilen vergiler dahil edildiğinde bir vergilendirme döneminde iade edilecek KDV tutarının, o dönemdeki iade hakkı doğuran işlemlere ait bedelin %20'sini aşmaması gerektiği belirtilmiştir.

İlgili husus ayrıca KDV Uygulama Genel Tebliği'nin "IV/A-1.5 DİİB Sahibi Mükellefin İhraç Kayıtlı Tesliminde İade Edilecek KDV" başlıklı bölümünde aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

"Eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle KDV ödeyerek satın aldığı girdileri kullanarak vücuda getirdiği ürünü ihraç eden ve bunun karşılığında da DİİB kapsamında KDV ödemeyerek söz konusu girdi veya eşdeğer eşyasını temin etme hakkı kazanan mükellefin KDV ödeyerek satın aldığı girdilere ilişkin KDV'yi, başlangıçta iade olarak talep etmesi mümkün değildir. İade edilecek KDV'nin hesabı, eşdeğer eşya uygulaması nedeniyle DİİB kapsamında KDV ödemeksizin girdi temininden sonra yapılır.

Bu durumda iade edilecek KDV tutarı, ihracat bedeli ile DİİB kapsamında KDV ödemeksizin yurt içi ve yurt dışından temin edilen girdilerin bedeli arasındaki farka genel vergi oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarı aşamaz."

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, DİİB sahibi mükelleflerin mal ihracatı kapsamında KDV iade beyanı ve talebinde bulunmaları hâlinde, söz konusu KDV'nin ödemedi temin edilen girdilerin düşülmesi akabinde, kalan tutarın en fazla %20'si kadarının iade alınabileceği tabiidir.

Uygulamalı örnek ile açıklayacak olursak:

Örnek 2: Mükellef (A) firmasının, Mükellef (Z) firmasına 18.500.000,00-TL değerinde mal ihracatı teslimi olduğunu ve bu teslimler için kullandığı hammadde veya hazır ürünler içerisinde toplam 9.000.000,00-TL'lik kısmının DİİB kapsamında KDV ödemedi temin edildiğini ve yüklenilen KDV tutarının 1.475.000,00-TL olduğunu varsayalım.

Bu varsayımlardan yola çıkarak, "Azami KDV İade Tutarı" hesaplaması ve KDV beyannamesi üzerindeki durumunu aşağıdaki gibi görebiliriz.

Azami KDV İade Tutarı Hesaplaması

- İhracat Teslim ve Hizmet Tutarı: 18.500.000,00-TL
- DİİB ile KDV Ödenmeksizin Temin Edilen Tutar: 9.000.000,00-TL
- Fark: 9.500.000,00-TL

- Genel Vergi Oranı: %20
- Azami KDV İade Tutarı: 9.500.000,00*0,20 = 1.900.000,00-TL
- Yüklenilen KDV Tutarı: 1.475.000,00-TL

KDV Beyannamesi Durumu

TAM İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER			
İstisna Türü	Teslim ve Hizmet Tutarı	KDV Ödenmeksizin Temin Edilen	Yüklenilen KDV
301- Mal İhracatı	18.500.000,00	9.000.000,00	1.475.000,00

SONUÇ

Yazımızdan anlaşılacağı üzere DİİB ile KDV'siz ürün temin edenlerin ihracat kayıtlı teslimlerinde alınacak iade tutarı bu teslimlerin tabi olduğu KDV oranına göre değişiklik göstermektedir.

Yine, Dahilde İşleme Rejimi kapsamında yapılan KDV'siz alımların dikkate alınmayıp, KDV iadesine konu talepler sırasında azami KDV iade tutarının yanlış hesaplanması ve iade tutarının fazla alınması sonucu tarhiyat ile karşı karşıya kalınması kaçınılmazdır. Bu sebeple doğru ve eksiksiz olarak bu tutarın hesaplanması akabinde iade taleplerinde bulunulması önem arz etmektedir.



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

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



DENİZLİ OFİS

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



LONDRA OFİS

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



AMSTERDAM OFİS

Singel 250 1016 AB
Amsterdam, Hollanda



KAZABLANKA OFİS

Les Alizés Bureau No:102, 1er Etage,
Lotissement La Colline II, No:33
Sidi Maarouf, Kazablanka, Fas



KİEV OFİS

SilverBreeze Business centre Iv,
Pavla Tychyny Av., Office 434
Kiev, Ukrayna 02152.