

gündem NAZALI

www.nazaligundem.com

ISSN 2602-3601 / 2023 İLK BAHAR / SAYI 23

Birleşme / Devralma Tarafları Arasında İşlem Öncesinde Gerçekleşen Bilgi Paylaşımının Rekabet Hukuku Kapsamında Değerlendirilmesi

S. 3

Rekabet Kurulu'nun Yerinde İnceleme Yetkisine İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku Bakımından İncelenmesi

S. 7

Güneş Enerji Santralleri Kurulumunda Üst Hakkı Tesisi ve Tapu Harcının Hesaplanması

S. 23

ISSN: 2602-3601

YIL: 5 / 2023 İLKBAHAR / SAYI: 23

•
SAHİBİ

NAZALI Avukatlık Ortaklığı adına
ERSİN NAZALI

•
SORUMLU MÜDÜR

ÇAĞDAŞ GÜREN

•
YAYIN YÖNETİM YERİ

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

•
Dergimiz üç ayda bir yayınlanır

•
BASKI-CİLT

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

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

İÇİNDEKİLER

- 3 BİRLEŞME / DEVRALMA TARAFLARI ARASINDA İŞLEM ÖNCESİNDE GERÇEKLEŞEN BİLGİ PAYLAŞIMININ REKABET HUKUKU KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ
- 7 REKABET KURULU'NUN YERİNDE İNCELEME YETKİSİNE İLİŞKİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI HUKUKU BAKIMINDAN İNCELENMESİ
- 15 MÜKELLEFLERİN VERGİ DAİRESİNDEN OLAN İADE ALACAKLARINI MAHSUP EDEBİLECEKLERİ BORÇLAR
- 23 GÜNEŞ ENERJİ SANTRALLERİ KURULUMUNDA ÜST HAKKI TESİSİ VE TAPU HARCININ HESAPLANMASI
- 27 ANAYASA MAHKEMESİ'NİN 13.12.2022 TARİH VE E.2022/125 K.2022/162 SAYILI KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ
- 31 GRUP ŞİRKETLERİ TARAFINDAN KULLANILAN KÖPRÜ KREDİLERİN NİTELİĞİNİN GÜNCEL DANIŞTAY KARARLARI İŞİĞİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

ÖNSÖZ

Sevgili Dostlar,

NAZALI Gündem dergimizin bir sayısını daha tamamlayarak sizlerle buluşturmanın mutluluğunu yaşıyoruz. Bu sayımızda da birbirinden değerli ekip arkadaşlarımız tarafından hazırlanan kıymetli çalışmalarla karşınızdayız.

Rekabet hukuku ve uyum ortağımız Metin PEKTAŞ ile avukat Beyza SARIPINAR ve stajyer avukat Alper YANAR tarafından kaleme alınan çalışmada birleşme / devralma süreçlerinde taraflar arasındaki bilgi alışverişi FTC ve AB yaklaşımları çerçevesinde detaylı olarak incelenmiştir.

Vergi hukuku ekibimizden avukat Ayça AKÇAY'ın çalışmasında ise grup şirketleri tarafından kullanılan köprü kredilerin niteliği güncel Danıştay kararları ışığında değerlendirilmiştir.

Keyifli okumalar.

NAZALI GÜNDEM

BİZDEN HABERLER

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

NAZALI Tax & Legal Services olarak Danone Grup şirketlerinden Sırma Grup İçecek Sanayi ve Ticaret A.Ş. adına İş Hukuku Ortağımız Av. Nazif KARATAŞ ile Av. Melike SAĞLAM'ın katılımıyla müzakereci ve modaratör olarak yer aldığımız toplu iş sözleşmesi müzakere süreçleri 16.03.2023 tarihli son toplantıda anlaşma ile sonuçlanmış ve Sırma Grup-Tek Gıda İş Sendikası 2. Dönem Toplu İş Sözleşmesi bağitlanmıştır.

Yine Danone Grup şirketlerinden Danone Tikveşli Gıda ve İçecek Sanayi ve Tic. A.Ş. adına İş Hukuku Ortağımız Av. Nazif KARATAŞ ile Av. Melike SAĞLAM'ın katılımıyla müzakereci ve moderatör olarak yer aldığımız toplu iş sözleşmesi müzakere süreçleri 31.03.2023 tarihli son toplantıda anlaşma ile sonuçlanmış ve Tikveşli Grup-Tek Gıda İş Sendikası yeni dönem toplu iş sözleşmesi bağitlanmıştır.

◇ **WEBİNARLARIMIZA HIZ KESMEDEN DEVAM ETTİK.**

Yönetici Ortağımız Ersin NAZALI'nın moderatörlüğü ile İş Hukuku Ortağımız avukat Nazif KARATAŞ ile Rekabet Hukuku ve Uyum Ortağımız Metin PEKTAŞ tarafından, anayasal güvence ile koruma altına alınan çalışma özgürlüğünün emek piyasası olarak karşımıza çıkan yansımasında iş hukuku ve rekabet hukuku düzleminde güncel tartışmalara konu olan sınırlarına değinen "Emek Piyasasında Güncel Rekabet Hukuku ve İş Hukuku Tartışmaları" adlı webinarımızı gerçekleştirmiş olmaktan mutluluk duyuyoruz.

Kurumlar vergisi beyanı sürecinde oldukça tartışma konusu edilen ek vergi yükümlülüğü ile ilgili "2022 Yılı Ek Vergi Yükümlülüğünde Özellikli Hususlar & İhtirazi Kayıt Süreçleri" webinarımız Yönetici Ortağımız Ersin NAZALI moderatörlüğünde gerçekleştirilmiş olup Vergi Bölümü Ortaklarımız Gözde SARUHAN BERK ve Ömer EMEN ile Vergi Bölümü Direktörümüz Semra ERSOY değerli konuşmaları ile webinara katkıda bulunmuşlardır.

"Yapılandırma Kanunu" webinarımız Yönetici Ortağımız Ersin NAZALI'nın moderatörlüğünde, 29 Mart 2023 Çarşamba günü saat 14:30'da gerçekleşmiştir. Bölgesel Ortağımız Murat DEMİR, Vergi Bölümü Ortaklarımız Gözde SARUHAN BERK ve Ömer EMEN konuşmacı olarak webinarımıza katılım sağlamışlardır.

◇ **DMED DİYALİZ HİZMETLERİ ANONİM ŞİRKETİ VE DMED MEDİKAL HİZMETLER ANONİM ŞİRKETİ'NİN PAYLARININ %100 SATIN ALINMASI SÜRECİNDE, NAZALI TAX & LEGAL SERVICES OLARAK ALICI TARAF AYS GROUP YAPI DIŞ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ'Nİ TEMSİL ETTİK.**

Böbrek bakımı, kardiyoloji ve dahili tıbbın diğer alanlarına odaklanan, tıbbi hizmetler ve ürün sağlayıcısı olarak 20'den fazla ülkede faaliyet gösteren Alman D.med Healthcare Group'un grup şirketleri olan DMED Diyaliz Hizmetleri Anonim Şirketi ve DMED Medikal Hizmetler Anonim Şirketi'nin paylarının %100 satın alınması sürecinde, NAZALI Tax & Legal Services olarak alıcı taraf AYS Group Yapı Dış Ticaret Anonim Şirketi'ni temsil etmekten gurur duyuyoruz. Bu süreçte, EU Advisory Ltd ve Ozbek Attorney Partnership/Özbek Avukatlık Ortaklığı'ndan sürece dâhil olan meslektaşlarımızla çalışmakta ve bu başarı hikayesinin bir parçası olmaktan mutluluk duyduk.

BİRLEŞME / DEVRALMA TARAFLARI ARASINDA İŞLEM ÖNCESİNDE GERÇEKLEŞEN BİLGİ PAYLAŞIMININ REKABET HUKUKU KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Metin PEKTAŞ

Ortak, Rekabet Hukuku ve Uyum,
Rekabet Kurumu Eski Başuzmanı

Beyza SARIPINAR

Avukat

Alper YANAR

Stj. Avukat

ÖZET

Rakip veya potansiyel rakip konumundaki teşebbüsler arasında rekabete duyarlı bilgilerin paylaşılması rekabet hukuku açısından önemli ihlâl riskleri barındırmaktadır. Bu riskler, rakip teşebbüslerin taraf olduğu birleşme / devralma süreçlerinde taraflar arasında cereyan eden müzakerelerde de gündeme gelebilmektedir. Bu işlem süreçlerindeki ihlâl risklerini bertaraf etmek amacıyla teşebbüslerin uygun protokoller imzalayarak ve bağımsız ekipler oluşturularak süreci ilerletmesi gerektiği yönünde ABD rekabet otoritesi ve Avrupa Komisyonu tarafından değerlendirmelerin yapıldığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: M&A, Bilgi Değişimi, Gun Jumping, FTC, Avrupa Komisyonu.

GİRİŞ

Teşebbüsler arasında bilgi değişimleri; gizli anlaşmaları kolaylaştırabileceği, rekabete zarar verebileceği ve tüketiciler için daha yüksek fiyatlara, daha düşük üretime veya daha düşük kaliteye yol açabileceği için rekabet hukuku endişelerini de beraberinde getirebilmektedir. Bu doğrultuda, birçok ülkede rekabet otoriteleri belirli türdeki bilgi alışverişlerini yasaklamaktadır. Bununla birlikte rekabet otoriteleri bilgi alışverişi ile ortaya çıkabilecek olan verimlilik artışları ve tüketici faydaları gibi rekabet yanlı etkilerin olabileceğini de kabul etmektedir. Bu çerçevede rekabet hukuku kapsamında rakipler arasında paylaşılacak bilgilerin sınırlarından söz etmek mümkündür. Mevcut veya gelecekteki fiyatlar, üretim seviyeleri, kapasite ve müşteriye özel veriler gibi belirli bilgi türleri genellikle hassas veya stratejik olarak değerlendirilmekte ve teşebbüsler arası gizli anlaşmaları veya koordineli etkileri kolaylaştırabilmektedir.

Birleşme / devralma ("M&A") süreçlerinde de devralan teşebbüsün, devre konu teşebbüs

hakkında bilgi sahibi olması amacıyla cereyan eden bilgi alışverişi sırasında işlem tarafı teşebbüslerin süreç boyunca gösterdiği özen ile rekabet kanunlarını ihlâl etme riski arasında gündeme gelen bir denge mevcuttur. Bu çalışma, birleşme ve devralma işlemleri yürütülürken ortaya çıkabilen teşebbüsler arası bilgi alışverişine odaklanmakta ve ABD ile AB rekabet otoritelerinin konuya ilişkin yaklaşımlarını özetlemektedir.

FTC ve Avrupa Komisyonu Yaklaşımı

Birleşme / devralmalar, teşebbüslerin faaliyetlerini birleştirmelerine, ortak sinerjiler elde etmelerine ve pazar güçlerini artırmalarına olanak tanıyan önemli ticari işlemlerdir. ABD Federal Ticaret Komisyonu ("FTC"), birleşme öncesi müzakereler ve durum tespiti sırasında rekabet hukuku risklerinden kaçınmaya yönelik bir kılavuz yayımlamıştır.¹ Kılavuz, paylaşılacak bilgi türleri ve rekabet hukuku risklerinden kaçınmak için uygulanması gereken önlemler konusunda rehberlik sağlamaktadır. Kılavuz, bilgi alışverişinin verimliliği artırması, yeniliği teşvik etmesi veya diğer tüketici faydalarıyla sonuçlanması hâlinde rekabet yanlı olabileceğini kabul etmektedir. Buna göre, teşebbüsler geçmiş finansal veriler, müşteri lis-

¹ Holy VEDOVA, Keitha CLOPPER, Clarke EDWARDS, "Avoiding Antitrust Pitfalls During Pre-Merger Negotiations and Due Diligence", FTC Guideline, Mart 2018.

teleri veya gizli olmayan iş planları gibi hassas olmayan bilgileri rekabet hukuku kaygılarını tetiklemeden paylaşabilirler. Bununla birlikte birleşme / devralmalar, rekabetin azalmasına yol açarak daha yüksek fiyatlara, daha düşük kaliteye ve daha az inovasyona neden olabileceğinden rekabetçi endişeleri de beraberinde getirmektedir. Bu nedenle rekabet hukuku mevzuatı tüketicilere veya diğer işletmelere zarar vermelerini engellemek amacıyla M&A işlemlerini düzenlemekte ve kanunda yer alan eşğin aşılması durumunda bir bildirim yükümlülüğü getirmektedir. Kılavuzda bir birleşme veya devralma sırasında teşebbüslerin birbirlerinin finansal performanslarını, varlıklarını, yükümlülüklerini ve potansiyel sinerjilerini değerlendirmek için bilgi alışverişinde bulunmalarının gerekli olabileceği kabul edilmekte ancak bu süreçlerdeki bilgi alışverişlerinin de anti-rekabetçi etkiler yaratabileceği üzerinde durulmaktadır.

Bu noktada, birleşme / devralma işleminin öncesi dönemde hassas bilgi paylaşımı, rekabet hukukunu ihlâl edebileceğinden FTC üçüncü taraflarca bilgi akışının izlenmesi ve kontrol edilmesi açısından bir uyum programının yürütülüyor olmasının önemini vurgulamıştır.² Bu kapsamda FTC tarafından teşebbüslere sunulan öneriler ise şu şekildedir:

- Rekabete aykırı bilgi paylaşımını önlemek için etkili protokoller tasarlanması ve hayata geçirilmesi, söz konusu protokollerin uygulanması sırasında rekabet danışmanlarından yararlanılması,
- Özen ve entegrasyon planlama amaçları için rekabet açısından hassas bilgilerin değişimi söz konusuysa üçüncü taraf danışmanlar ve az sayıda kişiden oluşan ve rekabetçi planlama, fiyatlandırma ve stratejiden sorumlu herhangi bir personeli içermeyen, böylece rekabete hassas bilgilerin en az şekilde teşebbüs uygulamasında kullanılmasını sağlayan temiz ekiplerden yararlanılması,

- Rekabet açısından hassas bilgilerin, tarafların işletmelerinde yayılmasını ve kullanılmasını sınırlayan diğer önlemlerin alınması,
- Rekabet danışmanı tarafından birleşmenin incelenmesi süresince taraflar arasında herhangi bir sorunlu belge paylaşımı veya ticari faaliyetlerde koordinasyon tespit edilirse, avukat taraflara faaliyeti veya belge alışverişini derhâl durdurmaları talimatının verilmesi.³

Bununla birlikte FTC, bilgiyi paylaşan ve bilgiyi alan tarafların dikkat etmesi gereken hususlara da yer vermektedir. Buna göre ilk olarak, olabildiğince az ve rekabete duyarlı olmayan bilgilerin paylaşılması gerekmektedir. Örneğin mevcut fiyatların, gelecekteki fiyatlandırma planlarının, üretim maliyetlerinin veya çıktı seviyelerinin paylaşılması koordinasyonu kolaylaştırmakta veya rekabet etme teşviklerini azaltmaktadır. Benzer şekilde, bireysel müşteriler, sözleşmeler veya diğer stratejik veriler hakkında bilgi alışverişi pazar paylaşımını veya koordineli etkileri kolaylaştırabilecektir.⁴

İkinci olarak, teşebbüslerin müşteri bilgilerinin paylaşımına da dikkat edilerek üçüncü kişiler aracılığıyla yalnızca birleşme / devralma işlemi için gerekli olacak nitelikteki müşteri bilgilerinin paylaşımına önem verilmelidir. Gizli bilgilere erişimi olan tüm çalışanların temiz ekip sözleşmeleri dâhil olmak üzere tüm gizlilik sözleşmelerinin şartlarına sadık kalması gerektiğinden emin olunmalıdır.

FTC'nin birleşme incelemesi sırasında konuya ilişkin bakış açısının görülebildiği bir karede, saç ekimi hizmetleri pazarında faaliyet gösteren ve birleşmekte olan firmaların CEO'larının gelecekteki ürün teklifleri, fiyat tabanları, indirim uygulamaları, genişleme planları, operasyonları ve performansları hakkında şirkete özgü bilgileri tekrar tekrar paylaştığının tespiti üzerine teşebbüslerin kanunu ihlâl ettikleri yönünde iddiada bulunulmuştur.⁵ FTC birleş-

2 VEDOVA, CLOPPER, EDWARDS, a.g.m., para 8.

3 VEDOVA, CLOPPER, EDWARDS, a.g.m., para 9-10.

4 VEDOVA, CLOPPER, EDWARDS, a.g.m., para 11.

5 VEDOVA, CLOPPER, EDWARDS, a.g.m., para 3.

meye itiraz etmemiş olsa da bilgi alışverişinin koordinasyonu kolaylaştırdığı ve her bir firmanın rakibinin spesifik ürün teklifleri, fiyatları ve planları hakkındaki belirsizliğini azaltarak rekabeti tehlikeye attığı sonucuna varmıştır.⁶ Burada önemli olan husus, birleşme / devralma işlemi resmi olarak tamamlanana kadar teşebbüslerin rakip ve bağımsız işletmeler kabul edilmesi sebebiyle kısa vadede ve birleşme / devralmanın gerçekleşmemesi durumunda da piyasadaki rekabetçi ortamın sağlanması amacıyla rekabete duyarlı bilgileri korumak da dâhil olmak üzere teşebbüslerin bağımsız olarak faaliyet göstermeye devam etmeleridir.⁷

Birleşme / devralma işlemleri sırasında ortaya çıkan bilgi değişimi kapsamındaki rekabetçi endişeler rekabet otoriteleri tarafından “*gun jumping*” olarak tanımlanan ve ilgili rekabet otoritesinden yasal onay alınmadan önce bir teşebbüsün kontrolünü ele geçirmeyi ifade eden hukuka aykırı uygulamalar açısından da söz konusu olmaktadır. Birleşme / devralma işlemleri sırasında paylaşılması gereken bilgiler ile oluşan rekabetçi endişeler arasında rekabet otoriteleri tarafından kurulmaya çalışılan denge, teşebbüslerin henüz ilgili rekabet otoritesinden onay almadan öncül olarak bilgi değişiminde bulunması ile bozulabilmektedir. Böylece *gun jumping* faaliyetlerinde bulunan teşebbüsler pazardaki rekabetçi yapıyı bozabilmekte, tüketicilere zarar verebilmekte ve rekabet otoritelerinin inceleme sürecinin etkinliğini zayıflatabilmektedir.⁸ Birleşme / devralma işlemleri sırasında ilgili rekabet otoritesinden yasal onay almadan rekabete hassas bilgi değişimlerinde bulunarak *gun jumping* ihlâl tipine yer vermek adına da temiz ekiplerin kullanılması önerilmektedir.⁹

Avrupa Komisyonu'nun konuya yaklaşımı da FTC'ye benzer olup AB rekabet hukukunda da birleşme ve devralma işlemleri sırasında bilgi alışverişi ve *gun jumping* incelemeye tabidir. Avrupa Komisyonu'nun doğrudan birleşme / devralmalar sırasında bilgi paylaşımına ilişkin bir kılavuzu olmasa da “Teşebbüsler Arası Yoğunlaşmaların Kontrolüne Dair Konsey Yönetmeliği Kapsamında Yatay Birleşmelerin Değerlendirilmesine İlişkin Kılavuz” ilkeleri, rekabet hukuku endişelerine yol açabilecek bilgi alışverişi türleri hakkında rehberlik sağlamaktadır.¹⁰ Kılavuz ilkeleri, bilgi alışverişinin verimlilik kazanımlarını kolaylaştırabileceğini ve rekabet yanlısı etkilere yol açabileceğini kabul etmektedir. Bu nedenle şirketler, kendilerine ait mali ve muhasebe verilerini, pazar araştırması ve iş planları gibi durum tespiti için gerekli ve orantılı olan bilgileri paylaşabilirler. Bununla birlikte EC kılavuz ilkeleri, bilgi alışverişinin hassas veya stratejik bilgiler içermesi hâlinde rekabete aykırı etkilere yol açabileceği konusunda da uyarıda bulunmaktadır. Buna göre, hassas bilgiler mevcut ve gelecekteki fiyatlandırma stratejilerini, üretim planlarını, çıktı seviyelerini ve kapasite kullanımını; stratejik bilgiler ise müşteriye özel verileri, sözleşmeleri ve gelecekteki ürün planlarını içermektedir. Kılavuz ilkeleri ayrıca önemli rekabet endişelerine yol açabilecek iki tür bilgi alışverişi tanımlamaktadır: fiyat sinyali ve pazar paylaşımı. Fiyat sinyali, şirketlerin rakipleriyle fiyat bilgisi alışverişinde bulunarak fiyatları koordine hâle getirmelerini veya fiyat rekabetinden kaçınmalarını sağladığında ortaya çıkarken pazar paylaşımı ise şirketlerin pazar segmentasyonu, müşteri dağılımı veya satış hacimleri hakkında bilgi alışverişinde bulunarak eşgüdümlü etkilere veya pazar dağılımına yol açmaları hâlinde ortaya çıkmaktadır.¹¹

6 VEDOVA, CLOPPER, EDWARDS, a.g.m., para 3.

7 VEDOVA, CLOPPER, EDWARDS, a.g.m., para 4.

8 Mélanie BRUNEAU, Antoine de Rohan CHABOT, Antonia ROUNTOU, “EU Competition Law Considerations in M&A Transactions in Light of Recent Enforcement Trends: When Procedural Breaches Present Significant Risk”, K&L Gates, Nisan 2020, s. 2.

9 James ROBINSON, Graeme PRESTON, Kyriakos FOUNTOUKAKOS, Craig POUNCEY, George BLADES, “Information Sharing Between Competitors In An M&A Context: What Are The Limits Imposed By Eu Competition Law?”, Japan M&A Competition Newsletter, Temmuz 2014, s. 3.

10 European Commission, “Guidelines on the assessment of horizontal mergers under the Council Regulation on the control of concentrations between undertakings”, Erişim Tarihi: 18 Mayıs 2023

EUR-Lex - 52004XC0205(02) - EN (europa.eu)

11 European Commission, “Guidelines on the assessment of horizontal mergers under the Council Regulation on the control of con-

Avrupa Komisyonu'nda da birleşme / devralmalar sırasında oluşabilecek rekabet hukuku endişelerini en aza indirmek için FTC'ye benzer nitelikte çözümler hayata geçirilmektedir. Buna göre yapılması gereken, teşebbüsler arasında paylaşılan bilgilerin rekabet hukuku kapsamında hassas nitelikte olup olmadığının değerlendirilmesi ve bilginin hassas olduğuna kanaat getirilirse aşamalı olarak bir izlencenin takip edilmesidir.¹² Buna göre, ilk olasılık bilgi alışverişinin tamamıyla veya kısmen reddedilmesi olup bu çözüm kalıcı ve net nitelikte olsa da paylaşılacak istenen bazı bilgiler açısından pratik ve uygulanabilir olmayabilecektir. Bu durumda ise bilgilerin aşamalı olarak paylaşılması uygun olacaktır. Birleşme ve devralma sürecinin ilerlemesi ile birlikte paylaşılan bilgi sayısı ve bilgi derinliği de artırılabilir. İkinci olasılık paylaşılacak istenen bilginin rekabet hukuku hassasiyetinin ortadan kaldırılmasıdır. Bilginin kamuya açık kaynaklar suretiyle paylaşılarak veya güncel ya da geleceğe yönelik bilgiler yerine geçmiş bilgilerin paylaşılması tercih edilerek bilginin rekabet hukuku hassasiyeti ortadan kaldırılabilir ve hukuka uygun şekilde paylaşılması sağlanabilecektir. Eğer bu çözümler paylaşılacak istenen bilgi çerçevesinde uygulanabilir nitelikte değilse, rekabete hassas bilgilere maruz kalacak kişilerin sınırlandırılarak bir "temiz ekip" oluşturulması uygun olacaktır. Söz konusu temiz ekipler az sayıda kişiden oluşan ve rekabetçi planlama, fiyatlandırma veya stratejiden sorumlu herhangi bir personeli içermeyen ekiplerdir.

Görülmektedir ki rekabet hukuku kapsamında hassas bilgilerin paylaşılması hususunda Avrupa Komisyonu FTC'ye göre daha aşamalı bir öneri seti sunmaktadır. Buna göre, bilginin paylaşılması gerekli değilse bilgi hiç paylaşılmamalı, bilginin paylaşılması gerekli ise rekabetçi endişeler ortadan kaldırılmalı veya bir temiz ekip uygulamasına gidilmelidir. Ancak her iki rekabet otoritesinin de konuya yaklaşımı ve çözüm önerileri temel olarak birleşme ve dev-

ralmalar sırasında rekabete hassas bilgilerin en az düzeyde paylaşılması olup aralarında amaçsal bir farklılık bulunmamaktadır. Her iki otorite de birleşme ve devralma işlemleri sırasında bilgi alışverişinin potansiyel olarak yarattığı rekabetçi riskleri göz önünde bulundurmaktadır. FTC kılavuz ilkeleri, şirketlerin bilgi alışverişinin kapsamını durum tespiti için gerekli ve orantılı olanla sınırlandırmalarını, hassas veya stratejik bilgi alışverişinden kaçınmalarını, hassas bilgileri korumak için gizlilik anlaşmaları kullanmalarını ve uygunsuz kullanımı önlemek için bilgileri ekipler arasında ayırmalarını tavsiye etmektedir.¹³ Benzer şekilde, Avrupa Komisyonu kılavuz ilkeleri de şirketlerin bilgi alışverişinin kapsamını gerekli ve orantılı olanla sınırlamalarını, hassas veya stratejik bilgi alışverişinden kaçınmalarını, hassas bilgileri korumak için gizlilik anlaşmaları kullanmalarını ve uygunsuz kullanımı önlemek için temiz ekip uygulamalarını tavsiye etmektedir.¹⁴

SONUÇ

Birleşme ve devralma işlemleri sırasında bilgi alışverişi, devralan teşebbüsün pazar ve devre konu teşebbüs hakkında bilgi sahibi olması açısından büyük öneme sahiptir ancak FTC ve AB yaklaşımlarından görülebileceği gibi, söz konusu bilgi değişimi gizli anlaşmaları kolaylaştırabilecek veya rekabete zarar verebilecek hassas veya stratejik nitelikteyse rekabet hukuku endişelerini de beraberinde getirebilecektir. Bu nedenle şirketler rekabet ihlallerinin önüne geçmek adına bilgi alışverişinin kapsamını sınırlamak, gizlilik anlaşmaları kullanmak, bilgi alışverişini rekabetçi endişelere yer vermeyecek şekilde gerçekleştirmek ve rekabete hassas bilgiye maruz kalan kişi sayısını sınırlayarak bu bilgilere erişime açısından "temiz ekip" kurmak gibi önlemler almalıdırlar.

centrations between undertakings", Erişim Tarihi: 18 Mayıs 2023

EUR-Lex - 52004XC0205(02) - EN (europa.eu).

¹² ROBINSON, PRESTON, FOUNTOUKAKOS, POUNCEY, BLADES, a.g.m., s 3.

¹³ VEDOVA, CLOPPER, EDWARDS, a.g.m., para 9-10.

¹⁴ ROBINSON, PRESTON, FOUNTOUKAKOS, POUNCEY, BLADES, a.g.m., s 3.

REKABET KURULU'NUN YERİNDE İNCELEME YETKİSİNE İLİŞKİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI HUKUKU BAKIMINDAN İNCELENMESİ

Sena Gül
Avukat

Abdullah S. Köşgeroğlu
Stj. Avukat

ÖZET

16 Haziran 2020 tarihli ve 7246 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un yerinde incelemeye ilişkin 15'inci maddesi kapsamında Rekabet Kurulu'na teşebbüslerin veya teşebbüs birliklerinin defterlerinin, fiziki ve elektronik ortam ile bilişim sistemlerinde tutulan her türlü verilerinin ve belgelerinin kopyalarını ve fiziki örneklerini alabilmesi yönünde yetki verilmiş olup söz konusu hükümde yer alan "...bunların kopyalarını ve fiziki örneklerini alabilir..." ibaresi, kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı başta olmak üzere Anayasa'nın ilgili maddelerine aykırı olduğu öne sürülerek Anayasa Mahkemesi nezdinde iptal davasına konu edilmiştir. Anayasa Mahkemesi gerçekleştirmiş olduğu norm denetimi neticesinde ilgili ibarenin Anayasa'nın 20'nci maddesinde düzenlenen kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını ihlâl etmediğine oy çokluğuyla karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi'nin anılan karar kapsamındaki değerlendirmeleri ile kararın karşı oy gerekçelerinde yer alan değerlendirmeler, kişisel verilerin korunması hukuku bakımından önemli tespitler içermekte olup işbu çalışmada söz konusu Anayasa Mahkemesi kararındaki ilgili kısımlar karşı oy gerekçelerinde öne sürülen farklı yaklaşımlarla birlikte ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Anayasa Mahkemesi, Kişisel Verilerin Korunmasını İsteme Hakkı, Yerinde İnceleme Yetkisi, 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, 4054 Sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun.

GİRİŞ

Rekabet Kurulu ("Kurul"), serbest piyasada rekabet ortamının sağlıklı bir biçimde devamı ve doğrudan veya dolaylı olarak rekabeti sınırlayıcı anlaşma, uyumlu eylem ve kararların tespiti ve engellenmesi amacıyla 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un ("4054 sayılı Kanun") 15'inci maddesi uyarınca gerekli

gördüğü hâllerde yerinde incelemeler gerçekleştirmektedir. 16 Haziran 2020 tarihli ve 7246 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile söz konusu hüküm "...(d)efterlerini, fiziki ve elektronik ortam ile bilişim sistemlerinde tutulan her türlü verilerini ve belgelerini inceleyebilir, bunların kopyalarını ve fiziki örneklerini alabilir..." şeklinde değiştirilmiş ve Kurul'un yerinde inceleme yetkisinin kapsamı elektronik ortamları da içerecek şekilde genişletilmiştir¹.

Bu durum, hükmün değişiklik öncesi hâli bakımından da mevcut olan kişisel verilerin korunmasına ilişkin endişeleri² yeniden günde-

¹ Hükmün değişiklikten önceki hâli ise "...(d)efterlerini, her türlü evrak ve belgelerini inceleyebilir ve gerekirse suretlerini alabilir..." şeklindeydi.

² Esasen 4054 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinin değişiklikten önceki hâli kapsamında da Kurul teşebbüslerin veya teşebbüs birliklerinin defterlerini, her türlü evrak ve belgelerini inceleyebilmekte ve gerekirse suretlerini alabilmekteydi. Dolayısıyla ilgili değişiklik öncesinde geçmiş dönemdeki hüküm de kişisel verilerin korunması hukuku bakımından çekinceler doğurmaktaydı. Bununla birlikte anılan değişiklik ile elektronik ortamların da inceleme kapsamına alınması ve Kurul'un 8 Ekim 2020 tarihli ve 20-45/617 sayılı kararı ile yayımlanan Yerinde İncelemelerde Dijital Verilerin İncelenmesine İlişkin Kılavuz, konu hakkındaki özel hayatın gizliliğine ve kişisel verilerin korunmasına ilişkin kaygıları bir kez daha gün yüzüne çıkarmıştır. Söz konusu değişiklik sonrasında Kurul'un yerinde inceleme yetkisinin kişisel verilerin korunması hukuku ekseninde değerlendirilmesine ilişkin detaylı incelemeler için bkz. Metin PEKTAŞ, Ülkü SOLAK ve diğerleri, "Rekabet Kurumu'nun Yerinde İnceleme Yetkisinin Kişisel Verilerin Korunması Hukuku Ekseninde Değerlendirilmesi", NAZALI Gündem Şubat 2021, Son Erişim Tarihi: 20 Nisan 2023, <http://nazaligundem.com/tr/yayinlar/rekabet-kurumunun-yerinde-inceleme-yetkisinin--kisisel-verilerin-korunmasi-hukuku-ekseninde-degerlendirilmesi?onlyTm=&tm=>.

me getirmiştir. Nitekim 4054 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan "...bunların kopyalarını ve fiziki örneklerini alabilir,..." ifadesi Türkiye Büyük Millet Meclisi milletvekilleri tarafından (i) teşebbüslerin veya teşebbüs birliklerinin her türlü bilgilerinin ve belgelerinin herhangi bir sınırlama olmaksızın kopyalanmasını ve fiziki örneklerinin alınmasını mümkün kılması, (ii) söz konusu işlemler sırasında ilgili teşebbüslerin veya teşebbüs birliklerinin temsilcilerinin hazır bulunmasına ilişkin herhangi bir şarta yer vermemesi ve (iii) teşebbüslerin veya teşebbüs birliklerinin ticari sırlarına ve müşteri çevresine ilişkin verilerine Kurul tarafından erişim yetkisi tanınmasına karşılık kişisel verilerin elde edilmesi ve işlenmesi konusunda herhangi bir güvence içermemesi nedenleriyle hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı, orantılı olmadığı ve bu kapsamda Anayasa'nın 2'nci, 13'üncü, 20'nci, 35'inci ve 90'ıncı maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek Anayasa Mahkemesi'nde ("AYM") iptal davasına konu edilmiştir.

AYM'nin 4054 sayılı Kanun'un yerinde incelemeye ilişkin 15'inci maddesinde yer alan "...bunların kopyalarını ve fiziki örneklerini alabilir..." ibaresi ile çeşitli maddelerinin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla açılan iptal davasına ilişkin 9 Kasım 2022 tarih ve 2022/139 sayılı kararı ("Karar") 30 Mart 2023 tarihli ve 32148 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır³. Buna göre AYM ilgili hükme ilişkin gerçekleştirdiği denetim neticesinde (i) kişisel verilerin korunmasını isteme hakkının düzenlendiği Anayasa'nın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında kişisel veriler ile ilgili "herkes" ibaresinin kullanılması nedeniyle tüzel kişilere ilişkin verilerin de madde kapsamında değerlendirildiğini, (ii) dava konusu kuralın gerçek veya tüzel kişi fark etmeksizin teşebbüslerin veya teşebbüs birliklerinin kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını sınırlan-

dırdığını, (iii) ancak bu sınırlandırmanın meşru bir amacının bulunduğu, demokratik toplum düzeninin gerekliliklerine, kanunilik ile ölçülülük ilkelerine uygun olduğunu ve orantısız bir müdahaleye neden olmadığını belirterek anılan madde hükmünün Anayasa'ya aykırı olmadığına oy çokluğu ile karar vermiştir.

İşbu çalışmada 4054 sayılı Kanun'un yerinde incelemeye ilişkin 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan iptale konu ifade bakımından AYM'nin özellikle Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasını düzenleyen 13'üncü ve kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını düzenleyen 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrası bakımından gerçekleştirdiği değerlendirmeler ve buna ilişkin karşı oy görüşleri incelemeye konu edilmektedir.

1. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASINI İSTEME HAKKININ TÜZEL KİŞİLERE İLİŞKİN VERİLERİ DE KAPSADIĞI YÖNÜNDEKİ DEĞERLENDİRME

AYM, Anayasa'nın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "*Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir.*" hükmünün kişi bakımından korunma alanının tüzel kişileri de içine alıp almadığının açık olmadığını belirterek hükümdeki "*herkes*" ifadesinden hareketle tüzel kişilere ilişkin verilerin de madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde bir tespit bulunmuştur. Karar'da 95/46/EC sayılı Avrupa Birliği Veri Koruma Direktifi'nde⁴ ("95/46/EC sayılı Direktif") tüzel kişilere ilişkin verilerin kapsam dışı bırakılmış olduğu belirtilmiş olmasına karşılık söz konusu yaklaşımı desteklemek amacıyla 12/7/2002 tarihli ve 2002/58/EC sayılı Gizlilik ve Elektronik İletişime İlişkin Direktif'te⁵ ("E-Gizlilik Direktifi") ve son yıllarda kabul edilen bazı ülke kanunlarında tüzel kişilerin de kişisel verilerin

3 AYM'nin 09/11/2022 tarih ve E.2020/67, K.2022/139 sayılı kararı, Son Erişim Tarihi: 20 Nisan 2023, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/03/20230330-5.pdf>

4 Directive 95/46/EC of the European Parliament and of the Council of 24 October 1995 on the protection of individuals with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, OJ L 281, 23.11.1995, p. 31-50, Son Erişim Tarihi: 20 Nisan 2023, EUR-Lex - 31995L0046 - EN (europa.eu).

5 Directive 2002/58/EC of The European Parliament And of the Council of 12 July 2002 concerning the processing of personal data and the protection of privacy in the electronic communications sector (Directive on privacy and electronic communications), Son Erişim Tarihi: 20 Nisan 2023, https://edps.europa.eu/sites/edp/files/publication/dir_2002_58_en.pdf.

koruması alanına dâhil edildiği ve uluslararası gelişmelerin tüzel kişilerin de kişisel verilerin korunması kapsamında yer alması gerektiğini gösterdiği ifade edilmektedir.

Anayasa'nın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usullerin kanunla düzenleneceği hükmü yer almakta olup bu doğrultuda 7 Nisan 2016 tarihinde yürürlüğe giren ve kişisel verilerin işlenmesine ilişkin yasal çerçeveyi belirleyen 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun ("6698 sayılı Kanun") 2'nci maddesinde söz konusu kanun hükümlerinin kişisel verileri işlenen gerçek kişileri kapsadığı açıkça düzenlenmekte ve 3'üncü maddesinde kişisel veri kavramı "*kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi*" olarak tanımlanmaktadır. Nitekim hem 6698 sayılı Kanun hazırlanırken esas alınan 95/46/EC sayılı Direktif'te hem de Avrupa Birliği'nde kişisel verilerin korunmasına ilişkin başlıca düzenleme olan 2016/679 sayılı Avrupa Birliği Genel Veri Koruma Tüzüğü'nde⁶ ("GDPR") yer alan tanımlar incelendiğinde, kişisel veri öznesinin ancak gerçek kişiler olabileceği anlaşılmaktadır. Bu noktada 6698 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 2016 yılından bu yana tüzel kişilere ilişkin verilerin kişisel veri olarak addedilemeyeceği ve 6698 sayılı Kanun'un kapsamı dışında kalacağı hususlarında herhangi bir tereddüt bulunmadığı söylenebilecektir⁷.

Bununla birlikte Karar'da da atıf yapılan E-Gizlilik Direktifi incelendiğinde tüzel kişilerin veri sahibi olarak nitelendirilmesinden ziyade meşru menfaatlerinin korunacağına ilişkin düzenlemeler olduğu görülmektedir. Ayrıca kullanıcıların veya abonelerin E-Gizlilik Direktifi kapsamında verecekleri onayların, abonelerin gerçek kişi yahut tüzel kişi olmasından bağımsız şekilde, GDPR'nin mülga ettiği 95/46/EC sayılı Direktif'te yer alan rıza ile aynı anlama gelmesi gerektiğinin düzenlendiği anlaşılmaktadır⁸. Keza E-Gizlilik Direktifi'nin yerini almak üzere hazırlanan fakat henüz teklif aşamasında olan Gizlilik ve Elektronik İletişime İlişkin Tüzük Taslağı'nın⁹ ("E-Gizlilik Tüzük Taslağı") 10 Şubat 2021 tarihli son versiyonunda kişi bakımından konu hükmünde gerçek kişiler ve tüzel kişiler ayrı fıkralarda düzenlenmekte ve gerçek kişiler bakımından kişisel verilerin korunmasından bahsedilirken tüzel kişiler bakımından yalnızca haberleşmeye saygı hakkı özelinde temel hak ve özgürlüklerinin korunmasından bahsedilmektedir¹⁰.

Açıklanan nedenlerle, İsviçre¹¹ gibi ender rastlanan örnekler saklı kalmak kaydıyla, Türkiye ile Avrupa ülkelerindeki veri koruma mevzuatları incelendiğinde, AYM'nin bu yöndeki tespitinin aksine, tüzel kişilerin gittikçe kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlemelerin öznesi olmaya başladığını gösteren

6 Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the Protection of Natural Persons with Regard to the Processing of Personal Data and on the free movement of such data, and repealing directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation), OJ 2016 L 119/1, Son Erişim Tarihi: 20 Nisan 2023, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679>.

7 Her ne kadar AYM'nin E.2013/84 ve K.2014/183 sayılı kararında tüzel kişilere ilişkin verilerin de 20'nci madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiş olsa da söz konusu karar henüz 6698 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce verilmiştir. Dolayısıyla mevcut durumda yalnızca AYM'nin anılan kararı esas alınarak yürürlükteki kanun, Kişisel Verileri Koruma Kurumu Rehberleri ve Kişisel Verileri Koruma Kurulu kararları göz önünde bulundurulmaksızın benzer bir değerlendirme yapılmasının hatalı sonuçlara sebebiyet verebileceğini değerlendirmekteyiz. Nitekim 6698 sayılı Kanun'un yayımlanmasını takiben Kişisel Verileri Koruma Kurumu tarafından yayımlanan "6698 sayılı Kanunda Yer Alan Temel Kavramlar" başlıklı rehber kapsamında da "...burada korunan menfaat tüzel kişiye değil, düzenlemenin temellendirdiği öncelik gereği belirlenen ya da belirlenebilecek gerçek kişiye ait olacaktır. Çünkü Kanun, tüzel kişilere ait verilerin korunmasını hiçbir şekilde düzenlememektedir..." ifadelerine açıkça yer verilmektedir.

8 Bkz. E-Gizlilik Direktifi'nin 7'nci ve 12'nci paragrafları, 1'inci maddesinin (2) numaralı fıkrası ve 12'nci maddesi.

9 Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council concerning the respect for private life and the protection of personal data in electronic communications and repealing Directive 2002/58/EC (Regulation on Privacy and Electronic Communications), Son Erişim Tarihi: 20 Nisan 2023, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_6087_2021_INIT&from=EN.

10 Bkz. E-Gizlilik Tüzük Taslağı'nın 1'inci maddesinin (1) ve (1a) numaralı fıkraları.

11 İsviçre'de yürürlükte bulunan Federal Veri Koruma Kanunu'nun 2'nci maddesine göre tüzel kişilere ait veriler de koruma altına almakla beraber 1 Eylül 2023'ten itibaren yürürlüğe girecek yasal değişikliğin ardından tüzel kişiler kapsamından çıkarılmış olacaktır.

bir yönelimden söz edilemeyeceği kanaatindeyiz. Bununla birlikte Karar'da kişisel verilerin korunmasını isteme hakkının gerçek kişilere ait verilerle sınırlı olduğu kabul edilseydi dahi diğer bir ifadeyle Anayasa'nın 20'nci maddesinin (3) numaralı fıkrasının tüzel kişilere ilişkin verileri kapsamadığı tespit edilseydi dahi (i) yerinde incelemenin gerçekleştirildiği teşebbüsün veya teşebbüs birliğinin gerçek kişi hukuki niteliğinde olabileceği ve (ii) yerinde incelemenin gerçekleştirildiği teşebbüsün veya teşebbüs birliğinin hukuki niteliğinden bağımsız olarak incelemeye konu evraklar arasında her hâlükârda gerçek kişilere ait veriler yer alabileceği göz önünde bulundurulduğunda iptale konu madde hükmünün kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını ihlâl ederek Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği iddiası AYM tarafından esas bakımından incelenemez bulunabilecekti. Nitekim Karar'da karşı oy kullanan AYM üyesi Zühtü ARSLAN da karşı oy gerekçesinde, her ne kadar AYM'nin tüzel kişilere ilişkin verilere dair yapmış olduğu tespite ilişkin açıkça bir eleştiride bulunmasa da iptale konu kural kapsamında Kurul uzmanları eliyle yürütülecek yerinde incelemelerde kopyaları ve fiziki örnekleri alınabilen defterlerin, verilerin ve belgelerin kişisel veri ihtiva edebileceğini ve gerçek kişi de olabilen teşebbüslerin veya teşebbüs birliklerinin fiziki ve elektronik ortam ile bilişim sistemlerinde tutulan her türlü verilerinin bu anlamda işlenebileceğini belirterek bahse konu kuralın kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına getirilen bir sınırlandırma olduğunu ifade etmiştir.

2. KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASINI İSTEME HAKKININ İHLÂL EDİLMEDİĞİ YÖNÜNDEKİ DEĞERLENDİRME

AYM Karar kapsamında 4054 sayılı Kanun'un 15'inci maddesiyle Kurul'a verilen yerinde inceleme yetkisinin kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına yönelik ölçüsüz bir müdahale teşkil edip etmediği hususunu da değerlendirmiş olup itiraz konusu kuralın (i) Kurul'a tanınan yetkinin konusu, kapsamı ve sınırları ile kullanılacağı hâllerin açık ve net

olarak belirlediği gözetildiğinde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğunu belirterek kanunilik şartını sağladığını, (ii) rekabetin korunmasına yönelik olması nedeniyle meşru bir amacının bulunduğunu ve (iii) zorunlu bir ihtiyaçtan kaynaklanması nedeniyle demokratik toplum düzeninin gereklilikleriyle bağdaştığını tespit ederek kişisel verilerin korunmasını isteme hakkının Anayasa'nın 13'üncü maddesine uygun biçimde sınırlandırıldığı sonucuna ulaşmıştır.¹² Bu noktada AYM'nin kanunilik şartı ile ölçülülük ilkesine ilişkin değerlendirmeleri kişisel verilerin korunması hukuku bakımından kritik tespitler içerdiğinden aşağıda ayrıca incelenecektir.

Yukarıda belirtildiği üzere AYM, 4054 sayılı Kanun'un 15'inci maddesiyle Kurul'a verilen yerinde inceleme yetkisinin kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını sınırlandırdığını kabul etmektedir. Bununla birlikte temel hak ve özgürlükler mutlak olmayıp Anayasa'nın 13'üncü maddesi uyarınca sınırlandırılabilirlerdir. Bu doğrultuda AYM tarafından kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına ilişkin sınırlandırılma, 13'üncü madde uyarınca kanunilik şartı ve ölçülülük ilkesi çerçevesinde ele alınmıştır.

2.1. Kanunilik Şartı Bakımından

Anayasa'nın 13'üncü maddesi uyarınca temel hak ve özgürlükler yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve kanunla sınırlandırılabilir. Bu noktada Karar kapsamında AYM (i) Anayasa'nın 20'nci maddesinin üçüncü fıkrasında kişisel verilerin ancak kanunda öngörülen hâllerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebileceğinin belirtildiğini ve anılan fıkranın dördüncü cümlesinde ise kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usullerin kanunla düzenleneceğinin hüküm altına alındığını, (ii) 6698 sayılı Kanun'unun 2'nci 3'üncü ve 18'inci maddeleri incelendiğinde Kurul'un 6698 sayılı Kanun'daki yükümlülüklerle tabi olduğunun anlaşıldığını, (iii) iptale konu kuralın özel nitelikli kişisel verilerin kaydedilmesini ve

¹² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından geliştirilen, AYM tarafından da sıkça başvurulmuş ve literatürde "Üç Aşamalı Test" olarak da adlandırılan bu yöntemle temel hak ve özgürlüklere yönelik müdahalelerin hukukiliği değerlendirilmektedir.

kullanılmasını içermediğini ve (iv) 6698 sayılı Kanun'un 7 ila 14'üncü maddeleri arasında ve 16 ile 17'nci maddelerinde yer alan hükümlerin iptale konu kural bakımından kişisel verilerin korunmasına ilişkin olarak bilgilendirme hakkı, erişim hakkı, verilerin amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenme hakkı, verilerin güvenliğinin sağlanması gibi gerekli güvenceleri karşıladığını değerlendirmiştir. Bu kapsamda Kurul'a tanınan yetkinin konusu, kapsamı ve sınırları ile kullanılacağı hâllerin açık ve net olarak belirlendiği gözetildiğinde AYM iptale konu kuralın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğuna ve kanunilik şartını sağladığına kanaat getirmiştir.

Bununla birlikte AYM söz konusu kararı oy çokluğuyla almış olup bu karara katılmayan Zühtü ARSLAN'a ait karşı oy gerekçesinde ise kanunilik ilkesinin aynı zamanda hukuk devletinin vazgeçilmez unsurları arasında yer aldığı ve hukuk devletinde kanuni düzenlemelerin açık, net, anlaşılır olması ve kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu doğrultuda söz konusu karşı oy gerekçesinde (i) iptale konu kural uyarınca gerçek kişi de olabilen teşebbüslerin veya teşebbüs birliklerinin fiziki ve elektronik ortam ile bilişim sistemlerinde tutulan her türlü verilerinin alınabileceğinin düzenlenmesine karşılık söz konusu verilerin nasıl ve ne kadar süreyle kaydedileceğine, belli bir süreden sonra silinip silinmeyeceğine, fiziki örneklerin iade edilip edilmeyeceğine ilişkin herhangi bir düzenlemeye veya atfa yer verilmediğini, (ii) AYM'nin oy çokluğuyla aldığı kararda bu hususlara ilişkin güvencelerin 6698 sayılı Kanun'da yer aldığı ve Kurul'un da bu Kanun'a uymakla yükümlü olduğu belirtilse dahi iptale konu kuralda yer alan "...her türlü verini..." ibaresinin keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli ve öngörülebilir nitelikte olmadığını ve (iii) ne iptale konu kuralda ne de kuralın içinde yer aldığı 4054 sayılı Kanun'da Kurul tarafından alınabilecek veriler arasında özel nitelikli verilerin yer almaması gerektiğine yönelik herhangi bir tedbirin bulunmadığını ve dolayısıyla, "...her türlü verini..." ifadesinin 6698 sayılı Kanun'da

daha sıkı koruma şartlarına tabi özel nitelikli kişisel verileri de ihtiva edebileceğini belirterek iptale konu kuralın kanunilik şartını sağlamadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Hasan Tahsin Gökcan'ın karşı oy gerekçesinde de iptale konu kuralda yerinde inceleme esnasında kişisel veri niteliğindeki bilgi ve belgelerin ne şekilde kullanılacağına, bu bilgilerin ne suretle ve ne kadar süre ile saklanacağına, ilgililerin söz konusu bilgilere itiraz etme imkânının olup olmadığına, bilgilerin bir müddet sonra silinip silinmeyeceğine, silinecekse bu sırada izlenecek usulün ne olduğuna, yetkinin kötüye kullanımını önlemeye yönelik nasıl bir denetim yapılacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmediği dolayısıyla Anayasa'nın 13'üncü ve 20'nci maddelerine aykırılık nedeniyle iptal edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Kanaatimizce de belirlilik ve hukuki güvenlik ilkeleri gereği kanuni düzenlemelerin 'içeriğinde' keyfiliği önleyici unsurların bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kuralın hukuk devletinden beklenen öngörülebilirliği sağlamakta yetersiz kaldığı değerlendirilebilecektir. Zira Zühtü ARSLAN'a ait karşı oy gerekçesinde de işaret edildiği üzere, bir an için 6698 sayılı Kanun'un itiraza konu kural kapsamında gerekli güvenceleri sağladığı kabul edilse dahi söz konusu kuralda Kurul'a verilen yetki kapsamında toplanabilecek verilere ilişkin hiçbir sınırlama getirilmemesi özel nitelikli kişisel veriler dâhil birçok verinin hiçbir sınırlama olmadan işlenmesine neden olabilecek ve bu durum hem 6698 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde düzenlenen genel ilkeler arasında yer alan 'amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma' ilkesine aykırılık teşkil edebilecek¹³ hem de özel nitelikli kişisel veri işleme şartının eksikliği nedeniyle işleme faaliyetinin hukuka aykırı olarak değerlendirilmesine neden olabilecektir.

Nitekim 6698 sayılı Kanun uyarınca (i) sağlık ve cinsel hayata ilişkin kişisel veriler dışındaki özel nitelikli kişisel veriler yalnızca kanunlarda öngörülen hâllerde, (ii) sağlık ve cinsel hayata ilişkin veriler ise ancak kamu sağlığının korun-

13 Bu husus hk. incelemeler için bkz. '2.2. Ölçülülük İlkesi Bakımından' başlığı 5. para.

ması, koruyucu hekimlik, tıbbî teşhis, tedavi ve bakım hizmetlerinin yürütülmesi, sağlık hizmetleri ile finansmanının planlanması ve yönetimi amacıyla, sır saklama yükümlülüğü altında bulunan kişiler veya yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından ilgili kişinin açık rızası olmaksızın işlenebilmektedir. Buna karşın, itiraz konusu kuralda veya 4054 sayılı Kanun'da ne Kurul tarafından elde edilebilecek veriler arasında özel nitelikli kişisel verilerin bulunmamasının temine yönelik herhangi bir tedbire ne de yerinde inceleme esnasında hangi özel nitelikli kişisel verilerin hangi şartlarla işlenebileceğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmiştir. Hâl böyle olunca özel nitelikli kişisel verilerin işlenebilmesi ilgili kişilerin açık rızasını gerektirecek olup Kurul tarafından yerinde inceleme esnasında ilgili kişilerin açık rızalarının temini pratikte mümkün olamayacağından yahut söz konusu rızanın özgür irade ile verilme unsurunu karşılamadığı gerekçesiyle geçerliliği sorgulanabileceğinden, 6698 sayılı Kanun uygulansa dahi yerinde inceleme esnasında işlenebilecek özel nitelikli kişisel verilerin hukuka uygun olarak işlenmesine ilişkin bir belirsizlik doğabilecektir.

2.2. Ölçülülük İlkesi Bakımından

Anayasa'nın 13'üncü maddesi uyarınca temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlandırmalar demokratik toplum düzenine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamazlar. Karar kapsamında AYM, devletin rekabet ortamının korunması suretiyle piyasaların sağlıklı ve düzenli şekilde işlenmesini sağlamak için rekabet ihlallerinin tespit edilebilmesi amacıyla iptale konu kural ile getirilen sınırlamanın zorunlu bir toplumsal ihtiyaçtan kaynaklandığını ve dolayısıyla kuralın demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşmayan bir yönünün bulunmadığını ifade etmiştir.

Bununla birlikte temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması için meşru bir amacın varlığı tek başına yeterli olmayıp AYM'nin gerçekleştirdiği denetimlerde amaç ve sınırlama arasında bir denge olup olmadığının ölçülülük ilkesi ve onun alt ilkeleri olan elverişlilik, gereklilik ve

orantılılık ilkeleri ile ortaya konması gerekmektedir¹⁴. Bu kapsamda AYM, iptale konu kural ile Kurul'un görevlerini yerine getirirken gerekli gördüğü hâllerde teşebbüslerin veya teşebbüs birliklerinin bilgi, defter, belge ve verilerinin kopyalarını ve fiziki örneklerini alabileceğinin öngörülmesini rekabete aykırı davranış ya da işlemlerin tespit edilmesini kolaylaştıracağı gözetildiğinde ilgili kuralın özel teşebbüslerin güvenli ve serbest piyasa içinde çalışmasını sağlama ve piyasalarda fiili şekilde veya anlaşmayla doğacak tekel ve kartelleşmeyi engelleme amacına ulaşma bakımından elverişli bulmuştur.

AYM iletişim, veri depolama, üretim, pazarlama ve benzeri alanlardaki teknolojik gelişim ve dönüşüm gözetildiğinde rekabet ihlallerinin teşebbüslerin iç yapıları ve piyasa gücü gibi veriler üzerinde uzman incelemesi yapılmaksızın ortaya çıkarılması mümkün olmadığını, bu durumun teşebbüsler bünyesinde bulunan defter, kayıt, belge ve elektronik verilerin elde edilmesini ve değiştirilemeyecek ya da ortadan kaldırılamayacak şekilde saklanmasını gerektirdiğini ve dolayısıyla kuralla öngörülen sınırlamanın anılan amaca ulaşma bakımından gerekli olma kriterinin sağlandığını değerlendirmiştir. Ek olarak çoğu zaman teşebbüslerin kayıtları ve verileri dışında rekabet ihlallerinin ortaya çıkarılması açısından elde edilebilecek gerçeğe uygun, delil zinciri korunmuş başka delil bulma imkânı mevcut olmayabildiğini ve bu kapsamda inceleme sırasında elde edilen defterler, fiziki ve elektronik ortam ile bilişim sistemlerinde bulunan her türlü verilerin ve belgelerin kopyalarının ve fiziki örneklerinin alınabilmesinin gerekebileceğini belirtmiştir.

AYM iptale konu kuralda bahsi geçen yerinde incelemenin 4054 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca Kurul emrinde çalışan uzmanlar eliyle ve incelemenin konusu ile amacını gösteren bir yetki belgesi ibrazı suretiyle yapılacağını, yine anılan maddenin üçüncü fıkrasına göre yerinde incelemenin engellenmesi veya engelleme olasılığının doğması hâlinde yerinde incelemenin ancak sulh

14 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından geliştirilen, AYM tarafından da sıkça başvuru ve literatürde "Üç Aşamalı Test" olarak da adlandırılan bu yöntemle temel hak ve özgürlüklere yönelik müdahalelerin hukukiliği değerlendirilmektedir.

ceza hâkiminin kararı ile mümkün olacağını ve Kurul'un kendiliğinden zor kullanma yetkisinin bulunmadığını ayrıca 4054 sayılı Kanun'un 44'üncü maddesi uyarınca haklarında soruşturma başladığı bildirilen tarafların sözlü savunma hakkını kullanma taleplerine kadar Rekabet Kurumu bünyesinde kendileri ile ilgili düzenlenmiş her türlü evrakın ve mümkünse elde edilmiş olan her türlü delilin bir örneğinin kendilerine verilmesini talep edebileceklerinin ve Kurul'un tarafları bilgilendirmediği ve taraflara savunma hakkı vermediği konuları kararlarına dayanak yapamayacağını düzenlendiğini belirtmekte ve dolayısıyla orantısızlığa ilişkin bir tespit bulunmamaktadır. Bu bağlamda itiraz konusu kuralın rekabetin korunmasına yönelik olması nedeniyle meşru bir amacının bulunduğu, amaç ve sınırlama arasındaki dengenin ölçülülük ilkesine uygun olduğu ve kuralın zorunlu bir ihtiyaçtan kaynaklanması nedeniyle demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaştığı sonucuna varılmış olup ilgili kuralın Anayasa'nın 13'üncü maddesine ve 20'nci maddesine ölçüsüz bir müdahale teşkil etmediğine karar verilmiştir.

Bununla birlikte iptale konu hükmün, 6698 sayılı Kanun'da düzenlenen ve tüm kişisel veri işleme faaliyetlerinin¹⁵ özünde bulunması gereken genel ilkeler arasında yer alan amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma ilkesi çerçevesinde ele alınması yerinde olabilecektir. Amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma ilkesi uyarınca işlenen verilerin belirlenen amaçların gerçekleştirilebilmesine elverişli olması, amacın gerçekleştirilmesiyle ilgili olmayan veya ihtiyaç duyulmayan kişisel verilerin işlenmesinden kaçınılması ve sonradan ortaya çıkması muhtemel ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olarak veri işlenmesi yoluna gidilmemesi gerekmektedir. İptale konu hükümde yer alan "...her türlü verilerini..." ibaresinin işlenebilecek verilerin kapsamı bakımından bir belirsizlik oluşturması ve herhangi bir sınırlama getirmemesi nedenleriyle amaçla bağlantılı, sınırlı ve ölçülü olma ilkesine ve bu ilkenin bir alt kırılımı olan

veri minimizasyonu prensibine aykırılık teşkil edebileceği şeklinde eleştirilere konu olabileceği kanaatindeyiz.

SONUÇ

AYM tarafından -diğerlerinin yanı sıra- 4054 sayılı Kanun'un yerinde incelemeye yönelik 15'inci maddesinde yer alan "...bunların kopyalarını ve fiziki örneklerini alabilir," ibaresi üzerinde gerçekleştirilen norm denetimi neticesinde ilgili kuralın temel hak ve özgürlükler arasında yer alan kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını sınırlandırdığı, bununla birlikte bu sınırlandırmanın Anayasa'nın 13'üncü maddesine uygun olduğu yönünde oy çokluğu ile karar verilmiştir. Söz konusu Karar verilirken çoğunluk görüşüne katılmayan AYM üyeleri tarafından Karar'a yönelik pek çok karşı oy gerekçesi kaleme alınmış olup özellikle Zühtü ARSLAN'ın karşı oy gerekçesinde kuralın kanunilik, belirlilik ve öngörülebilirlik şartlarını taşımadığı ve Anayasa'nın 13'üncü ve 20'nci maddelerine aykırı olduğu belirtilmiştir.

Karar kapsamında AYM'nin gerçekleştirdiği incelemeler neticesinde tüzel kişilere ilişkin verilerin de kişisel verilerin korunmasını isteme hakkının kapsamına dâhil edilmesi ve iptale konu kuralda yer alan "...her türlü verilerini..." ibaresinin dahi ölçülülük ilkesine uygun bulunmasına ilişkin tespitler önem arz etmekte olup söz konusu tespitlere yönelik Kişisel Verileri Koruma Kurumu'nun yaklaşımının ne yönde olacağı bundan sonraki süreçte yakından takip edilmelidir.

¹⁵ Tüm kişisel veri işleme faaliyetleri genel ilkelere uygun olarak gerçekleştirilmelidir. O kadar ki çeşitli faaliyetler bazında 6698 sayılı Kanun'dan tam ve kısmi istisnalar sağlansa da, bu istisnalar çerçevesinde dahi yürütülen veri işleme faaliyetleri genel ilkelere uygun ve orantılı olmak kaydıyla yürütülmelidir. Kişisel Verileri Koruma Kurumu, "Örneklerle Kişisel Verilerin Korunması", s. 50, Son Erişim Tarihi: 20 Nisan 2023, <https://www.kvkk.gov.tr/SharedFolderServer/CMSFiles/a23bfe08-9b3a-4c2f-8a97-a259dcco667.PDF>.

MÜKELLEFLERİN VERGİ DAİRESİNDEN OLAN İADE ALACAKLARINI MAHSUP EDEBİLECEKLERİ BORÇLAR*

İmdat TÜRKAY

Gelir İdaresi Grup Başkanı

ÖZET

Beyan esasına dayanan Türk Vergi Sisteminde gerek yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergilerin ve ödenen geçici verginin yıllık beyannameye mahsubu sonrasında kalan tutarın iadesi, gerek katma değer vergisinden kaynaklanan iadeler, gerek vergi hatalarından kaynaklanan iadeler, gerekse vergi kanunlarındaki teşvik ve istisnalardan dolayı mükelleflere iade edilecek vergi çıkması durumunda; mükelleflerin vergi dairesinden olan bu alacaklarını mevcut vergi ve ceza borçlarına ve diğer amme borçlarına ya da ithalat sırasında alınan vergilere ve sigorta prim borçları gibi diğer kamu kurumlarına olan borçlarına mahsubunu talep etme hakları bulunmaktadır. Mükelleflerin şayet vergi idaresine veya diğer kamu kurumlarına herhangi bir borcunun olmaması durumunda ise bu alacaklar mükelleflere nakden iade edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: İade Doğuran İşlemler, Gelir/Kurumlar Vergisinde İade, KDV'de İade, Vergi Borçlarına Mahsup, İthalde Alınan Vergilere Mahsup, Sigorta Prim Borcuna Mahsup.

GİRİŞ

Mükelleflerin yapmış oldukları beyanları sonucunda tahakkuk eden vergileri süresinde ödememeleri sonucunda veya yapılan inceleme ya da diğer sebeplerle haklarında yapılan cezalı tarhiyat sonucunda tahakkuk eden vergi ve vergi cezaları süresinde ödenmediğinde vergi/ceza borçları oluşmaktadır. Yani mükellefin vergi/ceza borcu oluşması nasıl doğal bir süreç ise vergi kanunlarından kaynaklanan sebeplerle bazen de mükelleflerin vergi iade alacakları söz konusu olmaktadır.

İşte mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesinden olan iade alacaklarının, yine mükelleflerin vergi dairesindeki borçlarına, SGK'ya olan sigorta prim borçlarına, gümrükte alınan vergilere veya diğer borçlarına mahsup edilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Çünkü yasal düzenlemelere göre, mükellefin kamuya borcu varken vergi dairesinden olan bir iade alacağını hemen banka hesabına aktarmak mümkün değildir. Mükelleflerin vergi dairesinden olan iade

alacaklarını mahsup edebilecekleri borçları şöyle sınıflandırmak mümkün bulunmaktadır.

- Gelir ve kurumlar vergisi yönünden tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye mahsubundan sonra kalan tutarın iadesinde mahsup edilebilecek borçlar,
- Mükelleflerin KDV iade alacaklarının mahsup edilebileceği borçlar,
- Yıl içinde ödenen geçici verginin yıllık beyannameye mahsubu sonrasında kalan tutarın iadesinde mahsup edilebilecek borçlar,
- Vergi hatalarından kaynaklanan iadelerin mahsup edilebileceği borçlar,
- Mükelleflerin nakden iade aşamasına gelen alacaklarının 6183 sayılı AATUHK göre mahsup edilebileceği borçlar.

Mükelleflerin vergi dairesinden olan iade alacaklarını mahsup edebileceği borçlar kapsamına; mükelleflerin vergi dairelerine takip edilen tüm vergi ve ceza borçları, SGK'ya olan sigorta primi ve diğer borçları, gümrük idaresince ithalde alınan vergiler ve üçüncü kişilerin vergi borçları girmekte olup iadenin doğduğu düzenlemeye göre, iade alacağının mahsup edileceği borçlar belirlenmektedir.

Çalışmada da görüleceği üzere, devletin vatandaşlarından aldığı paranın iade süreci o

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

kadar hızlı olmamakta öncelikle mahsuben iadesi gereken bir kamu alacağı varsa onlar tahsil edilmekte ve hak sahibinin devlete hiçbir borcunun olmaması hâlinde ise nakden iade yapılmaktadır. Bunların dışında, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin yapmış oldukları ihaleler kapsamında mal ve hizmet satın aldıkları firmalara yapacakları ödemelerde hak sahibinin vadesi geçmiş vergi borcuna mahsup işlemleri **söz konu** olmaktadır.

1. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDEN KAYNAKLANAN İADE ALACAKLARININ MÜKELLEFLERİN BORÇLARINA MAHSUBU

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu("KVK")'na göre mükelleflerden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler yıllık beyanname hesaplanan vergiden mahsup edilmekte ve kalan tutar ödenecek vergi olarak tahakkuk ettirilmekte olup yıl içinde kesilen vergilerin hesaplanan vergiden fazla olması durumunda ise bu tutar belli şartlar çerçevesinde mükellefe mahsuben ve/veya nakden iade edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "*Vergi Tevkifatının Mahsubu*" başlıklı 121. maddesinde, yıllık gelir vergisi beyannamesinde gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir vergisinden fazla olması hâlinde aradaki farkın Gelir İdaresi tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflere ret ve iade edileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan KVK'nın 34. maddesine göre, kurumlar vergisi beyannamesinde yurt içinde kesilen vergilerin mahsubu mümkün bulunmaktadır. Buna göre, kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen kazançlardan, KVK'nun 15. maddesinin birinci fıkrasına ve 30. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dâhil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir.

Tevkif yoluyla kesilen vergiler ve geçici verginin mahsuben veya nakden iadesi ile gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hatalarından kaynaklanan mahsup ve iade işlemlerine ilişkin açıklamalara, 315 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'yle değişik 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. Beyana konu kazanç ve iratlardan Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre yıl içinde tevkif suretiyle kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. Mahsubu yapılan miktarın gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması hâlinde de aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilmekte ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine mükellefe talebine göre mahsuben veya nakden iade edilmektedir.

Yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergiler; öncelikle ilgili beyanname üzerinden hesaplanan vergiye mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutarın bulunması durumunda ise diğer vergi borçlarına mahsuben iade talep edilmekte, borç yoksa da nakden iade talep edilmektedir. Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılmaktadır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibarıyla yapılmaktadır.

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup işleminin yapılabilmesi için tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dâhil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekmektedir. Mükelleflerin, tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesinti yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri içeren bilgileri beyannameleri ekinde yer alan "Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin liste"de göstermeleri gerekmektedir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat istenmeden yerine getirilmektedir. Diğer vergi borçlarına mahsuben iade talebinde, tevkifatları gösterir tabloya ek olarak, mahsuben iade talep dilekçesinin verilmesi gerekmektedir. Bunun için mahsup talebinin 429 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan iade talep dilekçesi (IA) ile yapılması gerekmektedir. Mahsuba ilişkin iade talep dilekçesinin (IA) verilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilmektedir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınmaktadır. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi hâlinde diğer vergi borçlarına mahsup edilmektedir. Bu durumda mahsup talepleri iade talep dilekçesinin (IA) eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade etmekte ve bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmamaktadır.

Mükellefler isterlerse ortağı buldukları adi ortaklık, kollektif şirketler veya iş ortaklıklarının müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için iade alacaklısı mükellefin muaccel hâle gelmiş (vadesinin dolması ile birlikte istenebilir aşamaya gelmiş) vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık, kollektif şirket veya iş ortaklığının hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin iade talep dilekçesinin (IA) vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hâle gelmiş vergi borcunun bulunmaması hâlinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hâle gelecek vergi borçlarına mahsubu da mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade edecektir. Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126'ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur. Mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi iade alacakları, talepleri üzerine;

- Kendilerinin tüm vergi borçlarına (gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi, harçlar vb),
 - Muaccel hâle gelmiş bir vergi borcu bulunmaması durumunda da 213 sayılı VUK'un 114 ve 126'ncı maddeleri uyarınca hesaplanan zamanaşımı süresi içerisinde tahakkuk edecek/ödenecek vergi borçlarına,
 - Ortağı buldukları adi ortaklık ve kollektif şirketler ile iş ortaklıklarının müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına
- mahsup edilebilir.

Ancak söz konusu iade alacaklarının mükellefin vergi borcu dışındaki SGK, idari para cezaları vb. gibi borçlarına mahsubu yapılamamaktadır. Tahsil edildikten sonra kanuni sebeplerle nakden iadesi gereken alacaklara yönelik 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23'üncü maddesi ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88'inci maddesinin on altıncı fıkrasında düzenlemelere yer verilmiş olup konuyla ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara Seri:A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği'nin birinci kısım, ikinci bölümünde yer verilmiştir.

Buna göre, tahsil edildikten sonra kanuni sebeplerle nakden reddi icabeden alacaklara ilişkin reddiyatın Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerince yapılacağı hâllerde, mükelleflerin talebinin olup olmadığına bakılmaksızın;

- Öncelikle borçlunun tüm vergi dairelerine olan muaccel borçlarına mahsup yapılması,
- Mahsup sonrası kalan bir tutarın bulunması hâlinde bu tutarın, borçlunun alacaklı amme idaresi olan Devletin gümrük mevzuatından doğan amme alacaklarını takiple görevli Ticaret Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerine bulunan muaccel borçlarına mahsup edilmesi,
- Bu mahsup sonrasında da iadesi gereken bir tutarın bulunması hâlinde borçlunun Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK) olan ve 6183 sayılı Kanun'a göre takip edilen muaccel prim ve diğer borçlarına ödenmek üzere SGK'ya aktarılması, gerekmektedir.

Ayrıca reddiyata konu alacağı ilişkin devir, temlik, el değiştirme ve haciz işlemleri 6183 sayılı Kanun'un 23'üncü ve 5510 sayılı Kanun'un 88'inci maddelerinin hükümleri uygulandıktan sonra ve nakden iadeye konu bir tutarın bulunması hâlinde hüküm ifade edecektir. Yukarıda bahsedilen borçların bulunmaması veya söz konusu borçlara mahsuptan sonra kalan bir tutar bulunması hâlinde, bu tutarın mükellefe iadesi ya da mükellefin talebine bağlı olarak üçüncü kişilerin vergi borçlarına mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu sonrasında kalan bir tutarın bulunması ve mükellefin mahsuben iade talebinin dışında nakden iade talebinin olması durumunda gerekli şartlar ve esaslar için 315 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile değişik 252 Seri No.lu Genel Tebliği'nde yer alan nakden iade işlemlerine göre hareket edilmesi gerekmektedir.

2. GEÇİCİ VERGİNİN YILLIK BEYANNAMEDE MAHSUBU SONRASINDA KALAN TUTARIN DİĞER VERGİ BORÇLARINA MAHSUBEN İADESİ

Geçici vergi ödemek zorunda olan mükellefler, üçer aylık dönemler hâlinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergiyi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edebilmektedirler.

Mahsup sonrası kalan geçici vergi, mükellefin talebi üzerine diğer vergi borçlarına mahsup edilir, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi hâlinde mükellefe red ve iade edilmektedir. Ancak mükelleflerin ilgili vergilendirme dönemine ilişkin olarak ödemiş oldukları geçici vergilerin, yıllık beyannamenin ilgili tablosuna/satırına yazılmış olması mükellef tarafından yapılmış yazılı iade talebi yerine geçeceğinden ayrıca yazılı olarak iade talebinde bulunmaları gerekmemektedir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilmektedir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden, ilk önce ilgili yıl içinde tevkif suretiyle ödemiş oldukları vergiler mahsup edilmekte, sonrasında ise mükelleflerin ödemiş oldukları geçici vergiler mahsup edilmektedir. Ödenen ve mahsubu talep edilen geçici vergi tutarının, ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubundan sonra kalan tutardan fazla olması hâlinde, mahsup edilemeyen geçici vergi tutarı mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanun'un 47'nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır. Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyanname

menin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz. Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz. Öte yandan, yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar 429 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan iade talep dilekçesi (İB)'nin verilmesi gerekir.

Nakden iadesi gereken geçici vergi alacağı belirlenen esaslar çerçevesinde red ve iade edilir. İlgili dönemler hâlinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsup-tan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır. Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dâhil) gösterilir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar ise mükellefe red ve iade edilir.

3. KATMA DEĞER VERGİSİNDEN KAYNAKLANAN İADE ALACAKLARININ MÜKELLEFLERİN BORÇLARINA MAHSUBU

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mükelleflerin yaptıkları işlemlerden bazılarında KDV iadesi yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu iade hakkı, işlemin üzerinden KDV tahsil edilmemesi ve tahsil edilmeyen bu KDV'nin indirim yoluyla telafi edilememesinden kaynaklanmaktadır. KDV Kanunu'na göre iade hakkı doğuran işlemler şöyledir:

- Tam istisna kapsamındaki işlemler (*KDV Kanunu'nun 32'nci maddesine göre; 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddesinin 4/s bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan tam istisna kapsamındaki işlemler (ihracat işlemleri, deniz, hava ve demir yolu taşıma araç ve tesislerin teslimi, transit taşımacılık, diplomatik istisna kapsamındaki işlemler) ve geçici bazı maddelerde yer alan istisnalar kapsamındaki işlemler*).
- 29/2'nci maddesinde belirtilen Cumhurbaşkanı Kararıyla vergi nispeti indirilen mal ve hizmetlere ilişkin işlemler.
- 9/1'inci maddesi kapsamında vergi sorumluları tarafından yapılan kısmi tevkifattan kaynaklanan işlemler.
- KDV Kanununun uygulanması sırasında fazla ve yersiz KDV ödenmesi sonucunu doğuran işlemler.

KDV iade uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerinde açıklanmıştır. Mahsuben iade talebinin gerçekleştirilebilmesi için iade talep dilekçesinin süresinde verilmesi, iadeye ilişkin KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümlerinde sayılan belgelerin eksiksiz ibraz edilmesi, herhangi bir eksiklik tespiti durumunda eksikliğin süresinde giderilmesi vb. hususların yerine getirilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin mahsuben iadeye hak kazanması hâlinde; kendilerinin, ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların);

- Vergi dairelerince takip edilen amme alacaklarına,
- İthalde alınan vergilere,
- SGK prim borçlarına,

KDV iade alacağının mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır. KDV Kanunu'nun 36'ncı maddesinin ikinci fıkrası gereğince KDV iade alacağı, ÖTV Kanunu'ndan doğan borçlara (ÖTV'ye tabi olan malların indirimli oran uygulanmak suretiyle tesliminden kaynaklanan KDV iade alacağının, bu mallara ilişkin ÖTV borçlarına mahsuben iadesi hariç) mahsup edilemez. İade alacağının, vergi dairelerine olan bütün borçla-

ra (Devlete ait olup vergi dairelerince takip edilen tüm amme alacaklarına) mahsubu suretiyle iadesi talep edilebilir. Vergi dairelerine olan borçlara mahsup talebi, gerekli bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden 10 gün içinde tamamlanır. Emlak vergisi borcu, belediyelerce takip edildiğinden KDV iade alacağının bu borca mahsup talep edilmesi mümkün değildir.

KDV iade alacağının ithalde alınan vergilere mahsubu için, ilgili gümrük idaresinden mükellefin vergi dairesine hitaben yazılan ve ithalde alınan vergiler ile varsa gecikme faizi, zam ve ceza tutarları ile ödemenin yapılacağı gümrük muhasebe birimi ve hesap numarasını belirten bir yazının alınması gerekmektedir. Mahsup tutarını gösteren muhasebe işlem fişi talep tarihinden itibaren 10 gün içinde ilgili gümrük muhasebe birimine gönderilir.

KDV iade alacağının, SGK'ya olan borçlara (sosyal sigorta primi, işsizlik sigortası primi ve idari para cezası borçları ile bunların ferilerine) mahsubu da mümkündür. Bu talep, mükellefin SGK'dan alıp mahsup dilekçesine ekleyeceği, mahsubu talep edilecek prim borçlarını ve varsa gecikme zammı ve cezası tutarlarını gösteren belgeye göre değerlendirilir. Cari dönem borçlarına ilişkin mahsup taleplerinde söz konusu belge aranmaz. Söz konusu belgeye prim alacaklısı SGK şubesinin banka hesap numarası da yazılır. Mahsup edilecek prim borcu tutarları mükellefin vergi dairesince ilgili şubenin banka hesap numarasına gönderilir. Bu şubelerdeki prim borcu, vergi iadesi talep eden mükellefin kurumdan getirdiği belgelerin tesliminden sonra, ödeme veya diğer nedenlerle vergi dairelerince gönderilen tutara göre azalmışsa, prim borcu tutarından arta kalan kısım ilgili SGK şubesi tarafından vergi dairesine iade edilir. Arta kalan tutarın prim borçlusuna iadesi veya ileride doğacak prim borçlarına mahsup edilmek üzere SGK şubesinde bekletilmesi mümkün değildir.

SGK prim borçlarının tahsilinde de 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulandığından, vergi dairesince bu işlemlerin gerçekleştirildiği tarihte prim borcunun vadesinin geçmiş olması hâlinde, borcun vade tarihi ile SGK'ya ödemenin yapıldığı tarihler arasında gecikme zammı

uygulanır. KDV iade alacaklarının SGK prim borçlarına mahsubunu isteyen mükelleflerin mahsup dilekçesi ve iade talebinde aranan belgeleri verilmesi mümkün olan en erken tarihte, fakat en geç KDV beyannamelerinin verildiği ayın son gününe kadar vergi dairelerine intikal ettirmeleri gerekmektedir.

İndirimli orana tabi işlemlerde yukarıda bahsi geçen borçlara ilave olarak mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacaklarının, (%51) veya daha fazla hissesi kamuya ait kuruluşlardan temin ettikleri elektrik ve doğalgaz borçları ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına mahsubu da mümkündür.

Tahsil edildikten sonra kanuni sebeplerle nakden iadesi gereken alacaklara yönelik 6183 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesi ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88'inci maddesinin on altıncı fıkrasında düzenlemelere yer verilmiş olup konuyla ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara Seri: A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği'nin birinci kısım, ikinci bölümünde yer verilmiştir. Buna göre, tahsil edildikten sonra kanuni sebeplerle nakden reddi icabeden alacaklara ilişkin reddiyatın Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerince yapılacağı hâllerde, mükelleflerin talebinin olup olmadığına bakılmaksızın;

- Öncelikle borçlunun tüm vergi dairelerine olan muaccel borçlarına mahsup yapılması,
- Mahsup sonrası kalan bir tutarın bulunması hâlinde bu tutarın, borçlunun alacaklı amme idaresi olan Devletin gümrük mevzuatından doğan amme alacaklarını takiple görevli Ticaret Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerine bulunan muaccel borçlarına mahsup edilmesi,
- Bu mahsup sonrasında da iadesi gereken bir tutarın bulunması hâlinde borçlunun Sosyal Güvenlik Kurumu'na olan ve 6183 sayılı Kanun'a göre takip edilen muaccel prim ve diğer borçlarına ödenmek üzere SGK'ya aktarılması

gerekmektedir.

Ayrıca reddiyata konu alacağı ilişkin devir, temlik, el değiştirme ve haciz işlemleri 6183 sayılı Kanun'un 23'üncü ve 5510 sayılı Kanun'un 88'inci maddelerinin hükümleri uygulandıktan sonra ve nakden iadeye konu bir tutarın bulunması hâlinde hüküm ifade edecektir. Yukarıda bahsedilen borçların bulunmaması veya söz konusu borçlara mahsuptan sonra kalan bir tutar bulunması hâlinde, bu tutarın mükellefe iadesi mümkün bulunmaktadır.

4. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ VERGİ HATALARINDAN KAYNAKLANAN İADE İŞLEMLERİ

Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi hâlinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir. Vergi borçlarına mahsup talebi hâlinde bu talebin 429 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ekinde yer alan iade talep dilekçesi (İC) ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz. Nakden iadesi gereken bir tutarın bulunması hâlinde bu tutar, nakden iade aşamasına gelmiş tevkif yoluyla kesilen vergilerin iadesinde uygulanan esaslara göre red ve iade edilir.

5. MERKEZİ YÖNETİM KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİNİN ÖDEMELERİNDE HAK SAHİBİNİN VADESİ GEÇMİŞ VERGİ BORCUNA MAHSUP İŞLEMLERİ

05.03.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 77 Sıra No.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği ile ödeme belgelerinde vadesi geçmiş vergi borçları ile yasal tevkifat ve diğer kesintilerin mahsubu konusunda açıklamalar yapılmıştır. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na dayanılarak yayımlanan Genel Tebliğ'de, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin ödemelerinde, hak sahiplerinin öncelikle vadesi geçmiş vergi borcu ile

yasal tevkifat ve diğer kesintilerin mahsubuna ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Buna göre, hak sahibine ait hak edişin tamamına ilişkin ödeme süreci tamamlanıncaya kadar, hak sahibinin vadesi geçmiş vergi borcunu ve diğer kesintilerini karşılayacak tutara kadar olan kısmı için ödeme emri belgesi düzenlenerek mahsuben ödeme gerçekleştirilebilir. Mahsuben ödemenin gerçekleştirilebilmesi için;

- Vadesi geçmiş vergi borcunun mahsubunu isteyen hak sahibinden, ilgili vergi dairesi tarafından düzenlenmiş ve vadesi geçmiş vergi borcu tutarını gösteren belge talep edilir. Bu belge, İnteraktif Vergi Dairesi uygulaması üzerinden de alınabilir.
- Harcama birimince, mevcut veya temin edilecek ödenek karşılığında, hak edişin vergi borcunu ve diğer kesintilerini karşılayacak tutara kadar olan kısmı için oluşturulacak ödeme emri belgesine, ödemeye ilişkin kanıtlayıcı belgelerin tamamı ve vadesi geçmiş vergi borcunu gösteren belge eklenir.
- Harcama birimince ödeme emri belgesinin, muhasebe birimince muhasebe işlem fişinin açıklama alanına ödemenin vadesi geçmiş vergi borcu ve diğer kesintiler için yapıldığı belirtilir ve kanıtlayıcı belgeler (fatura vb.) üzerine de kısmi ödemeye konu tutar belirtilerek şerh düşülür.
- Mahsuba konu ödeme işleminde, faturanın e-fatura olarak düzenlenmesi hâlinde, harcama birimince, e-faturanın kağıt çıktısı alınıp, yetkilendirilmiş görevli tarafından «Bu e-fatura elektronik imzalı aslı ile aynıdır.» ibaresine yer verilir ve hak sahibinin vergi borcunun mahsubunda kullanılacağına ilişkin şerh düşülerek imzalanır.
- Muhasebe birimince, işleme konu ödeme emri belgesi ve eki kanıtlayıcı belgeler, hak edişin kalan kısmına ilişkin ödeme sürecinde kullanılmak üzere, işlem tarihini izleyen üç iş günü içerisinde iade edilir.
- Mahsuben yapılan vadesi geçmiş vergi borcu tahsilatı, genel bütçe kapsamın-

daki idarelerde hesaben; genel bütçe kapsamı dışındaki idarelerde ise nakden ilgili vergi dairesine gönderilir.

SONUÇ

Beyan esasına dayanan vergi sistemimizde mükellefin beyanname vermesi üzerine ta-hakkuk eden verginin ödenmesi esas olmakla beraber yine vergi kanunlarında yer alan bazı düzenlemeler gereğince mükelleflere yıl içinde fazla ödenen vergilerden veya istisnalardan kaynaklanan iadeler veya vergi hataları gibi sebeplerle mükelleflere vergi iadesi söz konusu olabilmektedir. Mükelleflerin vergi dairesinden olan iade alacaklarının mükellefin vergi borçlarına ve diğer kamuya olan borçlarına mahsuben iade edilmesi; mükellefin herhangi bir vergi borcunun veya kamu kurumlarına mahsup edilecek bir borcunun olmaması durumunda ise nakden iade edilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin iade alacaklarının doğduğu anda, hiçbir borcu olmasa dahi gelecekte doğacak borçlarına mahsup talep etmesi de mümkün bulunmaktadır.

Hatta mükellefin tüm vergi dairelerinde vadesi geçmiş bir borcunun bulunmaması durumunda, iade alacağının gümrük mevzuatından doğan amme alacaklarına, yine iadesi gereken bir tutarın bulunması hâlinde borçlunun SGK'ya olan ve 6183 sayılı Kanun'a göre takip edilen vadesi geçmiş prim ve diğer borçlarına mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır. Yani mükellefin vergi dairesinden olan bir alacağını hemen kendisine nakden iade edilmesi öncesinde bu alacağın mahsup edileceği tüm kamu alacakları araştırılmakta ve mükellefin borcunun bulunmaması veya söz konusu borçlara mahsuptan sonra kalan bir tutar bulunması hâlinde, bu tutarın mükellefe iadesi mümkün olmaktadır.

Bu süreç, gayet makul ve doğru bir süreçtir; bir mükellefin kamuya borcu varken vergi kanunlarından kaynaklanan bir iadeyi hemen nakden hesabına aktarmak doğru değildir. Mükelleflerin dikkat etmesi gereken husus, iade doğuracak işlemler için süresinde vergi idaresine başvurmak ve borçları varsa mahsuben iade talebinde bulunmaktır. Ancak kamuya hiçbir borçları yoksa bu alacakları en kısa sürede nak-

den talep etmek de en doğal mükellef haklarından birisidir. Ayrıca, mükelleflerin vergi kanunlarından kaynaklanan vergi dairesinden olan iade alacaklarının mahsup edilebileceği borçlara ilişkin olarak Gelir İdaresinin internet sayfasında (www.gib.gov.tr/Rehber ve Broşürler) yayınlanan "Vergi İade Alacaklarının Mahsubuna İlişkin Rehberine" bakılmasında fayda vardır.

GÜNEŞ ENERJİ SANTRALLERİ KURULUMUNDA ÜST HAKKI TESİSİ VE TAPU HARCININ HESAPLANMASI

Mine BEYAZHANÇER
Avukat

Melike ÖZYİĞİT
Stajyer Avukat

ÖZET

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 64. maddesinde, tapu ve kadastro harçlarının (4) Sayılı Tarife'de yazılı nispetler üzerinden alınacağı düzenlenmiştir. Güneş enerji santrali kurulumu işlemlerinde başvuru bir yol olan üst hakkı tesisinde, üst hakkının niteliğine ilişkin olarak tapu harcının hesaplanmasında (4) Sayılı Tarife'nin hangi bendinin uygulanacağı hususu önem arz etmektedir. İşbu makale kapsamında üst hakkının niteliğine ilişkin olarak üst hakkı tesisinde (4) Sayılı Tarife'nin hangi bendinin uygulanacağı ve tapu harcının hesaplanması hususu ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Üst Hakkı Tesisi, (4) Sayılı Tarife, Tapu Harcı, Bağımsız ve Sürekli Nitelikte Üst Hakkı.

GİRİŞ

Yenilenebilir bir enerji kaynağı olan güneş enerjisini elektrik enerjisine çeviren Güneş enerji santralleri, temiz bir enerji kaynağı olmasının yanı sıra uzun vadede enerji üretim maliyetlerini azaltmaktadır. Güneş enerji santrallerinde üretilen enerjinin pazarlanabilir olması, güneş enerji santrali kurulumunun kârlı bir yatırım aracı olarak görülmesi sonucunu da doğurmaktadır. Makalemizin konusunu güneş enerji santrallerinin kurulma şekline bağlı olarak uygulanan tapu harcının ne şekilde hesaplanacağı oluşturmaktadır.

1. GÜNEŞ ENERJİ SANTRALİ KURULUMUNDA ÜST HAKKI TESİSİ VE TAPU HARCİ

Güneş enerji santralleri, ev veya işyerlerinin çatılarında kurulabileceği gibi araziler üzerinde de kurulabilmektedir. Özellikle daha büyük Güneş enerji santrallerinin kurulumunda geniş araziler tercih edilmektedirler. Bu kapsamda arazi üzerinde güneş enerji santrali kurulması için üst hakkı tesisine başvurulabildiği ve üst hakkı kapsamında güneş enerji santrali faaliyetlerinin sürdürebildiği görülmektedir.

Türk Medeni Kanunu'nun 826. maddesinde üst hakkı, "Bir taşınmaz maliki, üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabilir." şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Kanun hükmünün 3. fıkrasında ise üst hakkının bağımsız ve sürekli nitelikte olması halinde tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebileceği ve en az 30 yıl süre ile kurulan üst hakkının sürekli nitelikte olacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda, güneş enerji santrali kurmak isteyen gerçek veya tüzel kişilerin arazi üzerinde kurmuş oldukları üst hakkının niteliği, lehlerine kurulacak olan üst hakkı tesisı sırasında ödeyecekleri tapu harcı bakımından önem arz edecektir.

Zira 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 64. maddesinde, tapu ve kadastro harçlarının (4) sayılı tarifede yazılı nispetler üzerinden alınacağı hükme bağlanmıştır. (4) Sayılı Tarife'nin (d) bendinde tapu ve kadastro harçlarının, gayrimenkul hükmündeki daimi ve müstakil hakların tesis ve devri için ödenen bedel üzerinden devir alan için binde 20 olacağı, (e) bendinde ise gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesis ve devrinde (634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre yapılan kat irtifakları hariç olmak üzere) tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden devir alan için binde 20 olarak belirleneceği hükmüne yer verilmiştir.

Sonuç olarak, güneş enerji santrali kurulumu için arazi üzerinde tesis edilmiş üst hakkının niteliği bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı tesisi sırasında ödenecek olan tapu harcı (4) Sayılı Tarife'nin (d) bendine göre, eğer üst hakkı sürekli nitelikte olmayıp irtifak hakkı niteliğinde ise üst hakkı tesisi sırasında ödenecek tapu harcının (4) Sayılı Tarife'nin (e) bendine göre hesaplanması gerekecektir.

2. (4) SAYILI TARİFE'NİN (d) VE (e) BENTLERİNE GÖRE TAPU HARCININ HESAPLANMASI

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.01.2008 tarih ve B.07.1.GİB.O.63-6373-745/3007 sayılı özelgesinde:

“Yazınız ve eklerinin incelenmesinden, mülkiyeti A.Ş. adına kayıtlı gayrimenkul üzerine yıllık 200.000 USD bedel üzerinden 49 yıllığına A.Ş. lehine üst hakkı tesis edileceği, üst hakkına konu gayrimenkulün emlak vergisi değerinin 660.738,66 YTL olduğu belirtilerek tapuda yapılacak işlemlerde hangi değer üzerinden tapu harcı aranacağına ilişkin görüşümüzün sorulduğu anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı Tapu ve Kadastro İşlemlerinden Alınacak Harçlar başlıklı (4) sayılı tarifinin 5615 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile değişik 20/d maddesinde, gayrimenkul hükmündeki daimi ve müstakil hakların tesis ve devri için ödenen bedel üzerinden (Bu bedel, üzerinde hak tesis edilen gayrimenkulün emlak vergisi değerinin yarısından az, iki katından çok olamaz.) devir alan için binde 15 oranında, aynı tarifinin 20/e maddesinde, gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesis ve devrinde (634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre yapılan kat irtifakları hariç olmak üzere) tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden, devir alan için binde 15 oranında harç alınacağı hükme bağlanmıştır.

(4) sayılı tarifinin 20/d maddesine göre, daimi ve müstakil nitelikli hakkın tesisi sırasında tapu harcı matrahının belirlenmesinde, hakka konu gayrimenkulün tesis ve devri için ödenen bedeli ile emlak vergisi değerinin mukayesesinin yapılması gerekmektedir. Yapılan mukayese sonucunda harcın, tesis ve devir için ödenen bedelin emlak vergisi değerinin iki katının üzerinde olması halinde emlak vergisi değerinin iki katı

üzerinden, emlak vergisi değerinin yarısından daha az olması durumunda ise, emlak vergisi değerinin yarısı üzerinden hesaplanması gerekir. Üst hakkının bu iki değer arasında bir değer olarak bildirilmesi halinde, harcın üst hakkı olarak belirlenen değer üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, aynı tarifinin 20/e maddesine göre, gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesisinde tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden harç alınması öngörülmüş olup, harcın matrahında alt ve üst sınır bulunmamaktadır.

Buna göre, tesis olunan hakkın tarifinin yukarıda açıklanan hükümlerden hangisinin kapsamı içinde olduğunun belirlenmesi harcın matrahının belirlenmesi bakımından önem arz etmektedir.

Üst hakkı, başkasına ait bir arsanın altında veya üstünde inşaat yapmak veya mevcut inşaatı yerinde tutmak hakkını veren bir irtifak hakkıdır (MK.726, 826). Türk Medeni Kanununda üst hakkı, kurulması ve kütüğe tescil şekli bakımından irtifak hakkı olan üst hakkı (MK.726) ile bağımsız ve sürekli (müstakil ve daimi) hak olan üst hakkı (MK.826) olmak üzere iki ayrı şekilde değerlendirilmektedir.

İrtifak hakkı olan üst hakkı Medeni Kanununun 726 ncı maddesinde tanımlanmıştır. Bu madde uyarınca; üst hakkı bir şahıs veya bir taşınmaz lehine irtifak hakkı olarak tesis edilebilir. Eğer bu hak bağımsız ve sürekli nitelik taşııyorsa yani, 30 yıldan az süreli ise veya 30 yıl ve daha uzun süreli olmakla beraber üst hakkının tesisi sırasında üçüncü kişilere devredilemeyeceğine, mirasçılara intikal etmeyeceğine, üzerinde aynı hak tesis edilemeyeceğine veya bu tür tasarrufların izin alınmak suretiyle yapılabileceğine dair kısıtlamalar getirilmişse bu üst hakkı daimi ve müstakil nitelikli bir hak sayılamayacaktır.

Bağımsız ve sürekli hak olan üst hakkı ise Medeni Kanunun 826 ila 836 ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre üst hakkı en az 30 yıl için tesis edilmişse sürekli sayılacağı bu hakkın başkasına devredilebileceği ve mirasçılara geçeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlere göre, 30 yıldan daha fazla süreli tesis edilen ve mirasçılara intikal eden üçüncü şahıslara devredilebilen veya üzerine aynı hak tesis edilebilen üst hakları daimi ve müstakil nitelikli hak olarak kabul edilecektir.

Bu itibarla, daimi ve müstakil nitelikli üst hakkının tesisi sırasında tapu harcı matrahının belirlenmesinde, hakka konu gayrimenkulün tesis ve devri için ödenen bedeli ile emlak vergisi değerlerinin mukayesesinin yapılması gerekecektir.

Yazımız ekindeki sözleşmenin incelenmesinden, üst hakkının 49 yıllığına yapıldığı ve hakkı kısıtlayan herhangi bir hüküm bulunmadığı görüldüğünden bu hakkın daimi ve müstakil nitelikli hak olduğunun kabul edilmesi gerekir.

Buna göre, yıllık 200.000 USD olan üst hakkı bedelinin işlem tarihindeki YTL cinsinden değerinin belirlenmesi, bu bedelin üst hakkı süresi ile çarpılması ve bulunacak değer üzerinde hak tesis edilen gayrimenkulün işlem tarihindeki emlak vergisi değeri ile mukayesesinin yapılması, üst hakkı bedelinin emlak vergisi değerinin iki katından fazla olması durumunda, emlak vergisi değerinin iki katının esas alınarak harcın hesaplanması gerekmektedir.”

yönünde görüş verilmiş olup özalgede özetle:

..... A.Ş adına kayıtlı gayrimenkul üzerine 200.000 USD bedel üzerinden A.Ş lehine üst hakkı tesis edileceği, gayrimenkulün emlak vergisi değerinin 660.738,66 YTL olduğunun anlaşıldığı, 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı Tapu ve Kadastro İşlemlerinden Alınacak Harçlar başlıklı (4) Sayılı Tarife'de işbu durumda alınacak harcın düzenlendiği,

(4) sayılı Tarife'nin 20. maddesinin (d) bendine göre, daimi ve müstakil nitelikli hakkın tesisi sırasında tapu harcı matrahının belirlenirken, hakka konu gayrimenkulün tesis ve devri için ödenen bedeli ile emlak vergisi değerinin mukayesesinin yapılması gerektiği, yapılan mukayese sonucunda harcın, tesis ve devir için ödenen bedelin gayrimenkulün emlak vergisi değerinin iki katının üzerinde olması halinde emlak vergisi değerinin iki katı üzerinden, emlak vergisi değerinin yarısından daha az olması durumunda ise, emlak vergisi değerinin yarısı üzerinden hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. İlgili bedelin bu iki değer arasında bir değer olarak bildirilmesi halinde, harcın tesis ve devir için ödenen değer üzerinden hesaplanması gerektiği,

Tesis olunan hakkın tarifedeki hükümlerden hangisinin kapsamı içinde olduğunun belirlenmesinin harcın matrahının belirlenmesi bakımından önem arz ettiği,

Üst hakkının bir şahıs veya bir taşınmaz lehine irtifak hakkı olarak tesis edilebileceği ancak bu hakkın üzerinde kısıtlamalar bulunması durumunda bu üst hakkının daimi ve müstakil nitelikli bir hak sayılamayacağı, daimi ve müstakil nitelikli üst hakkının tesisi sırasında tapu harcı matrahının belirlenmesinde, hakka konu gayrimenkulün tesis ve devri için ödenen bedeli ile emlak vergisi değerlerinin mukayesesinin yapılması gerekeceği hakkında bilgi verilmiştir.

Örneğin 49 yıllığına, yıllık 49.000,00-TL bedel ile tesis edilmiş ve hakkı kısıtlayan herhangi bir hüküm bulunmayan üst hakkı tesisinde, üst hakkı 49 yıllığına tesis edildiğinden ve hakkı kısıtlayan herhangi bir hüküm bulunmadığından hakkın niteliği daimî ve müstakil nitelikte olacaktır. Daimî ve müstakil nitelikli bir üst hakkına ilişkin tapu harcı belirlenirken yıllık üst hakkı bedeli olan 49.000,00-TL ile üst hakkı süresi olan 49 yıl çarpılacak ve bulunacak olan değer, üzerinde hak tesis edilen gayrimenkulün işlem tarihindeki emlak vergisi değeri ile mukayesesini yapılarak, üst hakkı bedeli eğer emlak vergisi değerinin iki katı ise, emlak vergisi değerinin iki katı esas alınarak tapu harcı belirlenecektir.

Söz konusu özalgede, (4) Sayılı Tarife'nin 20. maddesinin (e) bendine göre ise, daimî ve müstakil nitelikli olmayan hakkın tesisi sırasında ise tapu harç matrahının belirlenmesi hususunda, “Diğer taraftan, aynı tarifenin 20/e maddesine göre, gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesisinde tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden harç alınması öngörülmüş olup, harcın matrahında alt ve üst sınır bulunmamaktadır.” denilmek suretiyle irtifak hakkı tesisinde tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden harç alınması öngörülmüştür.

Örneğin 25 yıllığına, aylık 1.000-TL bedel ile tesis edilmiş üst hakkına ilişkin tapu harcı belirlenirken üst hakkı 25 yıllığına tesis edildiğinden üst hakkının niteliği “bağımsız ve sürekli” nitelikte olmayacaktır. Bu kapsamda (4) Sayılı Tarife'nin (e) bendinin uygulanması gerekecek ve üst hakkına ilişkin olarak $(12.000,00 * 25 * 20 / 1000 =) 6.000,00$ -TL tapu harcı ödemesi yapılması gerekecektir.

SONUÇ

Güneş enerji santrali kurulumunda üst hakkının niteliği, üst hakkı tesisine ilişkin tapu harcı bedelinin belirlenirken (4) sayılı Tarife'nin (d) bendinin mi yoksa (e) bendinin mi uygulanacağı konusunda önem arz etmektedir. Güneş enerji santrali kurulumunda tesis edilmiş olan üst hakkı "bağımsız ve sürekli" nitelikte ise 4 Sayılı Tarife'nin (d) bendinin uygulanması, "bağımsız ve sürekli" nitelikte değil ise 4 Sayılı Tarife'nin (e) bendinin uygulanması gerekecektir. Üst hakkının daimi ve müstakil nitelikli olması durumunda tapu harcı matrahının belirlenmesinde, hakka konu gayrimenkulün tesis ve devri için ödenen bedeli ile emlak vergisi değerlerinin mukayesesinin yapılması gerekecektir.

ANAYASA MAHKEMESİ'NİN 13.12.2022 TARİH VE E.2022/125 K.2022/162 SAYILI KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Simge KAVTELEK
Avukat

Ahmet Hakan MİRZA
Stj. Avukat

ÖZET

İşbu çalışmamızda kamu ihale sözleşmesinin imzalanmasının ardından ihalenin iptal edilmesi veya sözleşmenin uygulanamaz hâle gelmesi durumunda damga vergisinin ret ve iade edilemeyeceğine dair kanun hükmünün iptal edilmesi hakkında verilmiş olan 13.12.2022 tarih ve E.2022/125, K.2022/162 sayılı Anayasa Mahkemesi ("AYM") kararı tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kamu İhale Sözleşmesi, Damga Vergisi, Anayasa Mahkemesi Kararı.

GİRİŞ

Danıştay 9. Dairesi tarafından Damga Vergisi Kanunu ("DVK")'na ekli 30/12/2004 tarih ve 5281 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle değiştirilen (1) sayılı Tablo'nun "II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün 5766 sayılı Kanun'un 10. maddesiyle değiştirilen (2) numaralı fıkrasına 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ("6728 sayılı Kanun")'un 28. maddesiyle eklenen parantez içi hükmün 2. cümlesinin Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülerek iptali için AYM'ye başvuruda bulunulmuştur.

Danıştay 9. Dairesi'nin başvurusunda özetle, damga vergisinin konusunun kişiler arasında yapılan hukuki işlemleri ispat ve belli etmek için düzenlenen ve DVK'da belirtilen kâğıtlar olduğu, düzenlenen sözleşmelerin hüküm ifade edebilmesi için ihale sürecinin bütün aşamalarının sonuçlanması gerektiği, DVK uyarınca da sözleşmelerin ispat edici niteliğinin yanı sıra hükmünden yararlanma imkânının da bulunmasının zorunlu olduğu, ihalenin iptali durumunda sözleşmenin uygulanmayan kısmı için hükmünden yararlanma imkânının ortadan

kalktığı, itiraz konusu kuralla mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın orantılı olmadığı, belirlilik ve öngörülebilirlik içermediği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğunu ileri sürülmüştür.

Anayasa Mahkemesi ise gerçekleştirmiş olduğu inceleme neticesinde 13.12.2022 tarih ve E.2022/125, K.2022/122 sayılı kararında; DVK'na ekli (1) Sayılı Tablo'nun "II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün (2) numaralı fıkrasında yer alan "Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez." hükmünü Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesi ile oyçokluğuyla iptal edilmiştir.

I. AYM'NİN İPTAL KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I.1. İlgili Mevzuat

İtiraza konu kural, 6728 sayılı Kanun'un 28. maddesi ile eklenmiş olup, mezkûr maddenin gerekçesinde, Kamu İhale Kanununa tabi ihalelerde şikâyet ve itirazın şikâyet üzerine ilgili kurum ve kuruluşlar ile Kamu İhale Kurumu kararı ve yargı kararlarına istinaden ihalenin iptal edilmesi hâlinde, ihale kararına ilişkin damga vergisinin iade edilmesine imkân tanıdığı ancak söz konusu ihale konusu işlerde

1 "2. (Değişik: 4/6/2008-5766/10 md.) İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları (Ek hüküm: 15/7/2016-6728/28 md.) (4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez.)"

düzenlenen sözleşmelere ait damga vergisinin iade edilemeyeceği hususunda açıklık getirildiği belirtilmiş olup, bu düzenleme ile kamu ihale sözleşmesinin imzalanmasının ardından ihalenin iptal edilmesi veya ihalenin üzerine bırakıldığı isteklinin değişmesi nedeniyle sözleşmenin uygulanamaz hâle gelmesi durumunda dahi sözleşmeye ilişkin damga vergisinin reddedilemeyeceği ve iade edilmeyeceği öngörülmekte idi.

Anlaşılabacağı üzere; ihale kararının iptal edilmesi durumunda, ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısma isabet eden damga vergisi reddedilip iade olunması mümkün durumdayken ihale sözleşmesinin uygulanabilirliği ortadan kalktığı hâllerde sözleşmenin faydalanılmayan kısma isabet eden damga vergisinin ret ve iadesinin önüne geçilmiş olması bir çelişkiye yol açmaktaydı. Nitekim 6728 sayılı Kanun'un gerekçesi incelendiğinde de açıkça; ihale kararının iptali hâlinde karara ilişkin damga vergisinin iadesine imkân tanındığı ancak ilgili ihale konusu işler için imzalanmış sözleşmeler bakımından damga vergisinin iadesinin mümkün olmayacağı belirtilmiştir. AYM de işbu çelişkili husus üzerinde durmuş ve kararını bu yönde ihdas etmiştir.

1.2. Vergiyi Doğuran Olay

Son günlerde tartışma konusu olan ek vergi nezdinde de değerlendirme konusu edilen ve vergilendirmenin temel taşlarından olan vergiyi doğuran olay hususu DVK'da da oldukça önem taşımakta olup işbu çalışmanın konusu AYM kararında da yer bulmuştur. Vergilendirmeye ilişkin tespitlerin doğru yapılabilmesi ve anayasal hakların doğru noktadan tartışılabilmesi için gerçekten de vergiyi doğuran olay tespitinin doğru yapılması önem teşkil eder.

Nitekim DVK'da vergiyi doğuran olay, kural olarak Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'da yer alan kâğıtların imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenerek hukuken tekemmül etmesidir. Diğer bir ifade ile Kanun'a ekli (1) Sayılı Tablo'da yer alan bir kâğıdın/sözleşmenin herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek hâle gelmesi durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

1.3. AYM Kararı ile Karşı Oyun Değerlendirilmesi

İşbu çalışmamıza konu AYM kararında genel olarak 4734 sayılı Kanun uyarınca ihale sürecinin tamamlanmış olmasının sözleşmenin imzalanmasına bağlanmış olması ve iptal edilen ihale söz konusu olduğunda ihale kararının faydalanılmayan kısma isabet eden damga vergisinin iadesine müsaade edilmesinin çelişkili bir uygulama ortaya koyması üzerinde durulmuştur.

Karşı oyda ise vergiyi doğuran olay özelinde bir inceleme yapılmıştır. İhale kararlarının iptal edilmesi veya taraf değişikliği sebebiyle ihale sözleşmesinin uygulanamaz hâle gelmesinin sözleşmenin butlanına yol açmayacağı belirtilmiştir. Sözleşme, düzenlendiği tarihten itibaren hüküm doğurmaya başlamış ancak sonradan ortaya çıkan hukuki imkânsızlık sebebiyle sözleşmenin ifasının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Bu durumda sözleşme düzenlendiği tarihten itibaren hüküm ve sonuçlarını doğurmuş olacak ve daha sonrasında yalnızca hukuki imkânsızlık sebebiyle ifa edilemez hâle gelecektir. Damga vergisi ise, yukarıda da bahsettiğimiz üzere, sözleşmenin ifa edilip edilmemesi konusunda herhangi bir ayırım gözetmeksizin yalnızca DVK'ya ekli (1) Sayılı Tablo'da belirtilen kâğıtların herhangi bir hususu ispat veya belli edebilir hâle gelmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacak ve mükellef tarafında vergi borcu doğmuş olacaktır.

Kanaatimizce hem AYM kararının hem de işbu karara karşı yazılmış olan karşı oyun hukuki dayanakları yerinde görülmektedir. Burada tartışılması gereken husus, mükellefin yalnızca bir kâğıdı imzalaması suretiyle o kâğıttan herhangi bir fayda sağlamamış olsa dahi doğmuş olan damga vergisini ödemesinin vergilemede adalet ilkesine uyup uymadığıdır. Nitekim mükelleflerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi vergi hukukunun en temel ilkelerden biri iken yararlanılmayan bir sözleşmeye isabet eden damga vergisinin işbu ilkeye aykırılık teşkil etmesi söz konusu olabilecektir. Mükellef, hem ihale sözleşmesinin kendisine sağlayacağı faydalardan mahrum olmakta hem

de yaşadığı mahrumiyetinin üzerine damga vergisi ile karşı karşıya kalmaktadır. Kanaatimizce asıl sorgulanması gereken husus ise, günümüz şartlarında damga vergisinin gerekliliği üzerine olmalıdır.

2. İPTAL KARARI SONUCU MÜKELLEFLERİN HAKLARI

AYM tarafından verilmiş olan iptal kararlarının geriye yürümeyeceği Anayasa'nın 153. maddesi uyarınca net bir şekilde belirtilmiş ve ancak ileriye dönük işlemler için ilgili kararın vuku bulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde vatandaşlar tarafından kazanılmış olan hakların korunması amaçlanmış ayıca idari istikrar dolayısıyla da hukuki güvenlik ilkesi korunmaya çalışılmıştır. Aksi hâlde AYM tarafından her iptal kararı tesis edildiğinde birçok vatandaş yargı yoluna başvurabilecek ve işbu durum da yargı mercilerinin meşgul edilmesine sebep olacaktır. Lâkin Anayasa'ya aykırı olarak çıkartılmış olan bir kanun uyarınca işlemler tesis edilmiş olması da Anayasa'nın 2. maddesi ile hüküm altına alınmış olan hukuk devleti ilkesinin sarsılmasını da gündeme getirecektir. Her ne kadar idare tarafından tesis edilmiş işlemler iptal edilinceye kadar hukuka uygunluk karinesinden faydalansa da işlemin dayandığı kanunun Anayasa'ya aykırı olması durumunda işbu idari işlemlerin akıbetinin nasıl olacağı tartışma konusudur.

İşbu çalışmamızın konusu olan AYM Kararınca iptal edilen kanun hükmüne istinaden tahsil edilmiş damga vergilerinin akıbetinin ne olacağı sorusu mükelleflerin akıllarına gelmektedir. Bu kapsamda öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ("VUK")'nun 116. vd. maddelerince ihtiva edilmiş vergi hatası müessesesi ve bu hatalara karşı başvurulacak olan düzeltme-şikâyet yolu düşünülebilecektir.

Ancak Danıştay'ın yerleşik içtihadı uyarınca, düzeltme-şikâyet yoluna başvurulabilmesi

için vergide yapılmış olan hatanın hukuki ihtilaftan arı bir şekilde gerçekleşmiş ve yoruma kapalı bir şekilde ilk bakışta görülebilir olması gerekmektedir. Aksi hâlde işbu müesseseye başvurulması ve başvurunun vergi dairesi tarafından ret işlemi tesis edilmek suretiyle iadenin gerçekleşmemesinin akabinde yargı yoluna gidilmesi durumunda vergi iadesi mümkün olmayacaktır.

Danıştay tarafından tesis edilmiş olan kararlar² incelendiği takdirde, genel olarak vergi hatasının bulunmaması sebebiyle mükellef aleyhine kararlar tesis edildiği görülmektedir. Anılan kararların gerekçelerinde ise; AYM tarafından vergiye ilişkin bir kanun hükmünün iptal edilmesinin üzerine iptal kararı öncesinde mükellefler üzerinde tesis edilmiş olan işlemlere karşı vergi hatası sebebiyle düzeltme-şikâyet yoluna başvurulması durumunda mükellef lehine bir kararın tesis edilemeyeceği, işbu durumun vergi hatası olarak kabul edilmesinin açık bir şekilde görülmediği yani hukuki bir ihtilafın mevcut olduğu hususları üzerinde durulmuştur.

Danıştay'ın yerleşik içtihadı her ne kadar vergi hatasının var olmayacağı yönünde olsa da yakın bir zamanda Danıştay 9. Dairesi tarafından tesis edilmiş olan 21.12.2022 tarih ve E.2022/171, K.2022/6589 sayılı kararda, Adana 1. Vergi Mahkemesi'nin 25.10.2021 tarih ve E.2021/1022, K.2021/1833 sayılı kararının kanun yararına temyizden incelenerek bozulması istemi üzerine inceleme gerçekleştirilmiştir. Anılan kararda özetle şöyle denilmektedir:

Davacı şirketin uhdesinde kalan ihaleye ilişkin ihale kararı ve sözleşmenin, sigorta sözleşmesi ve/veya sigorta yaptırma taahhüdü kapsamında olup olmadığı hususunun hukuki değerlendirme ve tespiti bağlı olduğu ve ilk bakışta anlaşılabilir bir hata mevcut olmadığı, düzeltme ve şikâyet başvurusu yapılarak açılan davanın bu kapsamda değerlendirilerek incelenmesine olanak bulunma-

2

- Danıştay 3. Dairesi'nin 05.11.2015 tarih ve E.2012/181, K.2015/7865 sayılı kararı
- Danıştay 9. Dairesi'nin 22.03.2018 tarih ve E.2016/1679, K.2018/1749 sayılı kararı
- Danıştay 4. Dairesi'nin 08.09.2017 tarih ve E.2013/4401, K.2017/6206 sayılı kararı
- Danıştay 4. Dairesi'nin 13.09.2019 tarih ve E.2015/3626, K.2019/1873 sayılı kararı

dağı gerekçesiyle davanın reddine, ilk derece mahkemesi tarafından kesin olarak karar verilmiştir. Danıştay 9. Dairesi tarafından yapılan incelemede ise; ihtilafın özünün davacıdan tahsil edilen damga vergisinin konusunu oluşturan kağıtlardan ihale kararı ve sözleşmenin 488 sayılı Kanun'a ekli damga vergisine tabi kağıtları düzenleyen (1) sayılı tablonun I. kısmının 9. maddesinde ve II. kısmının 2. maddesinde belirtilen kağıtlardan mı, yoksa bu verginin istisnasını düzenleyen (2) sayılı tablonun IV. bölümünün 5. maddesinde belirtilen kağıtlardan mı olduğunun çözümü noktasında düğümlendiği sonucuna ulaşılmıştır. Sonuç olarak ise ihtilafın çözümü için, damga vergisi ihtilaflı kağıtların hukuki nitelenmesinin yapılması, bu kapsamda 488 sayılı Kanun'a ekli (1) ve (2) sayılı tablolar karşısındaki durumlarının değerlendirilmesi, içinde birtakım hukuksal yorum ve tespitleri içerse de maddi olayın çözümü ve ortaya konulmasına yönelik yargısal süreç içinde yapılan faaliyetler olarak nitelendirilerek salt bu nedenle davacının iddialarını göz ardı ederek ihtilaflı konunun bir vergilendirme hatasını içermediği, hukuksal yorum ve hukuki ihtilafa ilişkin olduğu sonucuna vararak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin müessesenin amacına da aykırılık oluşturacağı belirtilmiş ve Adana I. Vergi Mahkemesi tarafından verilmiş olan karar kanun yararına olacak şekilde bozulmuştur.

Kanun yararına bozma kararları her ne kadar diğer mahkemeleri bağlayıcı niteliğe sahip değilse de mevcut hukuki düzene aykırı olarak verilmiş ve kesinleşmiş bir kararın emsal niteliğinde olmasını engelleme amacı ile tesis edilmektedir. Bu sebeple diğer mahkemeler tarafından dikkate alınması zorunlu olmasa da yol gösterici nitelikte ele alınabilmektedir. Bu sebeple, tesis edilmiş olan işbu karar uyarınca, AYM tarafından iptal edilen kanun hükmüne dayanarak iptal kararı öncesinde tesis edilmiş işlemlerin, Danıştay tarafından vergi hatası kapsamında ele alınması da muhtemeldir.

Bu kapsamda hata düzeltme yolunun kullanılamaması hâlinde mükelleflerce başvurulabilecek bir diğer yol ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ("İYUK")'nun 10. maddesi ile düzenlenmiş olan idari başvurudur. İşbu başvuru

ile ilgililer kendileri hakkında bir idari işlem tesis edilmesi amacıyla İdare'ye direkt olarak başvuruda bulunabilmektedirler. İdare tarafından işbu başvurunun zımnen veya direkt olarak reddedilmesi hâlinde ise işbu ret işlemine karşı dava açılması mümkün hâle gelecektir. Danıştay'ın, AYM'nin iptal kararlarına karşı düzeltme-şikâyet yoluna gidildiği olasılıklardaki görüşü de dikkate alındığında işbu idari başvuru yoluyla konunun yargıya taşınması, mükellef lehine karar tesis edilebilmesi açısından daha olumlu gözükmektedir.

SONUÇ

Günümüz şartlarında lüzumu her fırsatta sorgulanan damga vergisine yönelik bir düzenleme daha AYM kararı ile iptal edilmiştir. Verilmiş olan iptal kararında genel olarak ihale kararının iptal edilmesi hâlinde faydalanılmayan kısma isabet eden damga vergisinin iadesi mümkünken, ihale sözleşmesinin uygulanamaz olduğu durumda sözleşmenin faydalanılmayan kısmının iadesinin engellenmesinin çelişkili bir durum oluşturduğu üzerinde durulmuştur. İşbu iptal kararına karşı yazılmış olan karşı oyda ise, vergiyi doğuran olayın üzerinde durularak kâğıdın imzalanması ile damga vergisinin tahakkuk edeceği, bu sebeple de işbu iptal kararına konu kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olmadığı belirtilmiştir.

AYM tarafından verilen iptal kararına karşı mükelleflerin izleyebileceği yol bakımından ilk aşamada VUK'un 116. vd maddelerince düzenlenen düzeltme-şikâyet yolu olsa da Danıştay'ın yerleşik içtihadı uyarınca mükellef lehine iadeye hükmedilmesi yüksek olasılıkla gerçekleşmeyecektir. Ancak geçtiğimiz dönemde Danıştay 9. Dairesi tarafından tesis edilmiş olan 21.12.2022 tarih ve E.2022/171, K.2022/6589 sayılı karar uyarınca da işbu hususun vergi hatası kapsamında değerlendirilmesi ve düzeltme-şikâyet yolundan sonuç alınabilmesi ihtimali de mevcut durumdadır. Bu sebeple hak ve zaman kaybına uğramamak adına İYUK'un 10. maddesince düzenlenen idari başvurunun yapılması ve akabinde idarece tesis edilen işleme karşı dava yoluna gidilmesi daha güvenli olacaktır.

GRUP ŞİRKETLERİ TARAFINDAN KULLANILAN KÖPRÜ KREDİLERİN NİTELİĞİNİN GÜNCEL DANIŞTAY KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Ayça AKÇAY
Avukat

ÖZET

İşbu çalışmada, grup şirketleri tarafından kullanılan köprü kredilerin niteliği değerlendirilerek güncel Danıştay kararları ışığında finansman temini olarak nitelendirilmesi tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Grup Şirketi, Köprü Kredi, Finansman Temin Hizmeti.

GİRİŞ

Grup şirketi, birden fazla şirketin bir araya gelerek bir çatı şirket altında toplanmasıdır. Bu çatı şirket, genelde holding olarak adlandırılmaktadır. Nitekim 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK")'nın 195. maddesi ve devamında şirketler topluluğuna ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Şirketler topluluğu da grup şirketi ifadesini karşılayacak niteliktedir. Bu grup şirketleri birbirleriyle bağlantılıdır. TTK'da da düzenlendiği üzere bu şirketler ortak bir yönetim yapısına sahiptirler ve genellikle globalleşen dünyanın da bir sonucu olarak birbirlerine finansal, operasyonel ve pazarlama destekleri sağlarlar. Grup şirketleri arasında güçlü olanın, banka veya finans kurumlarından temin ettiği krediyi aynı koşullar altında diğer grup şirketine aktarması işlemi de köprü kredi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan güncel tarihli Danıştay kararları ışığında henüz tam bir görüş birliği olmamakla birlikte çoğunlukla birebir yansıtılan bu köprü kredilerin niteliği, karşılığı olması gereken bir finansman temini hizmeti olarak ele alınmaktadır.

GRUP ŞİRKETLERİ NEZDİNDE KÖPRÜ KREDİ KULLANIMI

TTK'da grup şirketlerine ilişkin düzenle-

melerin yanında 519. maddenin 4. fıkrasında holdinglerin başlıca amacının başka işletmelere katılmaktan ibaret olduğu belirtilmiştir. Bu bakımdan, şirketler topluluklarının çatı şirketi olan holdingler kendi başlarına herhangi bir ticaret veya imalat faaliyeti gerçekleştirilmeyip yalnızca diğer şirketlere iştirak etmişlerdir. Bu nedenle de kendi grup şirketleri arasında gerekli destekleri sağlamakla yükümlüdürler.

Bu bakımdan finansal durumu ve kredi temin eden kurumlar nezdindeki konumu daha yüksek olan holding ya da grup şirketi daha güçsüz durumda bulunan grup içerisindeki başka bir şirkete köprü kredi kullanılabilmektedir. Kredinin grup içerisinde kullanılması ve bu yolla riskin düşük olması sebebiyle köprü krediler diğer finansman araçlarına kıyasla daha düşük maliyetli olduğundan grup şirketleri köprü kredi kullanımını daha avantajlı bulmaktadırlar.

Köprü kredi tanım olarak da banka veya finans kuruluşlarından temin edilen kredilerin aynı şartlarla ortak veya ilişkili kişi ve kurumlara aktarılmasıdır. Aynı şartla kullanılmakla ibaresinden de anlaşılacağı üzere krediyi kullanan şirketin rolü kredi ile kredinin aktarıldığı taraf arasında köprü olmaktır. Bu sebeple de yapılan bu işlemler neticesinde üzerinde herhangi bir finans yükü kalmadığı gibi herhangi bir kâr da elde etmemelidir.¹ Başka bir deyişle kredinin aynı faiz oranı,

¹ Uğraş BAYDAR, "Köprü Kredi Uygulamasının Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Kararları Işığında Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:379, Nisan 2020.

aynı vade yapısı ile, makul sayılabilecek bir sürede aktarımı birebir aktarım olarak kabul edilecektir.²

Birebir kredi yansıtmasından bahsedebilmek için işbu kredinin aktarımının makul bir sürede gerçekleşmesi gerekmektedir. Makul sürenin aşılması halinde kredinin kullanım tarihi ile aktarım tarihi arasında geçen sürede krediyi kullanan şirket faaliyeti ile ilgisi olmayan bir gidere katlanmış olacaktır ki bu durum 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ("GVK")'nun 40. maddesi kapsamında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan gider niteliğinde olmadığından gider yapılması mümkün olmayan bir finans yüküne dönüşecektir.³ Makul sürede ve aynı faiz oranı ile aktarımın yanında köprü krediler aynı vade yapısı içerisinde yansıtılmalıdır. Başka bir anlatımla, krediyi kullanan şirketin değil de kredinin aktarıldığı şirket vade tarihlerinde krediye ilişkin ödemeleri yapmalıdır. Vade tarihlerinde krediyi kullanan şirketin ilgili ödemeleri yapması makul sürede ödenmemesi halinde bahsedilen sonuçların doğmasına sebebiyet verecektir. Bu bakımdan köprü krediler, kredinin tüm unsurlarının birebir olarak kredibilitesi yüksek, krediyi kullanan şirket tarafından kredibilitesi görece düşük grup firmasına kullandırması işlemdir.

GÜNCEL DANIŞTAY KARARLARI İŞİĞİNDA KÖPRÜ KREDİLERİN FİNANSMAN TEMİNİ OLARAK NİTELENDİRİLMESİ

Finansman temin hizmeti, köprü kredi tanımına benzetmekle birlikte yukarıda bahsedilen birebir yansıtma mekanizmasından farklı olarak finansman kuruluşları tarafından diğer şirketlerin iyi şartlarda kredi alabilmelerini sağlamak amacıyla birtakım finansman hizmetleri sunup, sunduğu hizmet karşılığında da birtakım menfaatler elde etmesidir. Bu bakımdan köprü kredilerden farklı olarak krediyi kullandıran şirket kredi aktarımı yaparken kredinin unsurları gereği bazı masraflar dışın-

da kalan bir gelir elde edecektir. Bu da GVK'nın yukarıda bahsi geçen maddesinde sayılan ticari kazanç niteliğinde olacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ("KVK") açısından da finansman temini hizmeti, iki şirket arasında gelir getiren bir hizmet (ticari kazanç) olması bakımından kurumlar vergisine tabi olabilecektir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ("KDVK")'nun 1. maddesinde KDV'ye tabi teslim ve hizmetler belirtilmiş, bu Kanun'un 20. maddesinde ise bu teslim ve hizmetlerin matrahı düzenlenmiştir. Buna göre de köprü krediler bakımından sağlanan menfaat grup içi krediyi kullanan ve kredinin aktarıldığı şirket arasında değil kredinin sağlandığı finans kuruluşuna karşı elde edildiğinden grup şirketleri arasında KDV yükümlülüğü doğacağından bahsedilemeyecektir. Nitekim, bu holdingleşmenin yapısına da uygundur.⁴ Ancak finansman temin hizmetinin niteliği gereği iki şirket de birbirlerine karşı menfaat elde edeceğinden burada KDV yükümlülüğü doğacağından bahsedilebilecektir.

Konu hakkında verilmiş Danıştay kararlarına bakacak olursak Danıştay 9. Dairesi, 15.10.1993 tarih ve E.1992/4864 K.1993/3536 sayılı kararında ve 27.04.1999 tarih ve E.1998/2339 K.1999/1687 sayılı kararında *"..yükümlü adına açılmış bulunan banka kredilerinin ... A.Ş.'ne kullandırıldığı ve bankalar tarafından adına tahakkuk ettirilen faiz tutarlarının da bu kredileri kullanan anonim şirket adına dekont edildiğinin anlaşıldığı, olayda yasanın öngördüğü anlamda bir hizmet ve bu hizmet karşılığında davacı adına bir menfaat doğmadığı, idarece aksi yönde yapılmış bir tespit ve ileri sürülmüş bir iddia bulunmadığı, temin edilen banka kredilerinin bir başka şirkete kullandırılması işlemi finansman temini hizmeti olarak kabul edilemeyeceğinden..."* gerekçesi ile aynen aktarılan kredilerde finansman hizmeti sayılması için hizmeti sunan şirketin bir menfaat elde etmesi gerektiği belirtilmiştir.

Nitekim, Danıştay 4. Dairesi'nin 14.12.2015 tarih ve E. 2015/2533 K. 2015/6979 sayılı kara-

² Özge KISACIK, Beyza GÜNSEL, "KDV Açısından Grup Şirketleri Arasında Birebir Kredi Yansıtması/Köprü Krediler", Nazal Gündem, Sayı:4, 2018/Sonbahar

³ BAYDAR a.g.m.

⁴ Özge ERKİŞ, "Holding Şirketlerin Sundukları Grup içi Kefalet Hizmeti KDV'ye Tabi Midir?", GSG Hukuk, 2018/Mayıs

rında “... Davacı şirket ile kredi aktardığı şirketler aynı Holding bünyesinde yer alan şirketler olup, firmaların temel olarak ekonomik veya çeşitli nedenlerden dolayı, organizasyon yapılarını ve faaliyetlerinin yürütülüş biçimlerini değiştirmeleri, bu kapsamda iş bölümü yapmaları ticari hayatın olağan akışına aykırılık taşımamaktadır. Zira, holdingleşme, genel olarak, araştırma ve geliştirme çalışmalarının daha ekonomik ve etkin biçimde yürütülmesi, yönetici ve personel çalıştırma olanaklarının artması, büyük ölçekte üretimde bulunmanın maliyetler üzerinde olumlu etkisi olduğu gibi atıl üretim araçlarını da üretim sürecine sokarak, mevcut makina ve gereçlerin daha rasyonel ve verimli şekilde kullanılmasına imkan sağlayan, gerek üretim verimliliği gerek finansman temini bakımından ölçek ekonomisi oluşturabilen yapılanmalardır. Bu durumda, grup şirketlere aktardığı kredi nedeniyle katlandığı tüm masrafların aynen grup şirketlerine aktarıldığı, aktarılan bu masraflar dışında başka herhangi bir ad altında gelir elde edilmediği, davacının asıl faaliyetinin kredi vermek ve finansman aracılık hizmeti yapmak suretiyle kazanç elde etmek olmadığı yönünde iddialarının aksi yönde bir tespit olmadığını dikkate alındığında-

da grup şirketlere kredi vermek suretiyle katma değer vergisine tabi bir finansman hizmeti sağladığı söylenemez. Dolayısıyla, holdingleşmenin amacına uygun olarak, davacı şirket tarafından grup şirketlere aktarılan krediler, sunulan bir finansman hizmeti niteliğinde değildir...” gerekçesi ile holdingleşme amacına da uygun olarak grup içinde kullanılan köprü kredilerin bir finansman temin hizmeti niteliğinde olmadığını belirtmiştir⁵. Ancak Danıştay 4. Dairesi'nin bahsi geçen kararından sonra Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25.01.2017 tarih ve E.2016/709, K.2017/2 sayılı kararı ile bu karar bozulmuş Danıştay 4. Dairesi tarafından da her türlü kredi aktarım işlemi finansman hizmeti olarak nitelendirilmeye başlanmıştır⁶.

Görüş değişikliği sonrası bu yönde, Danıştay 3. Dairesi de 31.01.2022 tarih ve E.2018/2614, K.2022/235 sayılı kararıyla⁷ “...Kredibilitesi görece olarak daha yüksek olan kurumun banka veya benzeri finans kurumlarından daha ucuz ve kolay şekilde sağladığı krediyi, daha pahalı şekilde kredi alabilecek ilişkili kişiye aynı faiz oranı ve vade şartlarıyla kullanılmama-

5 Aynı yönde:

- Danıştay 11. Dairesi'nin 13.03.1997 tarih ve E.1996/600, K.1997/955 sayılı kararı
- Danıştay 9. Dairesi'nin 17.01.1997 tarih ve E.1996/2110, K.1997/171 sayılı kararı
- Danıştay 9. Dairesi'nin 20.03.1997 tarih ve E.1996/2227, K.1997/957 sayılı kararı
- Danıştay 7. Dairesi'nin 13.11.1989 tarih ve E.1989/2547, K.1989/2526 sayılı kararı
- Danıştay 7. Dairesi'nin 9.11.1993 tarih ve E.1992/418, K.1993/4554 sayılı kararı
- Danıştay 9. Dairesi'nin 15.10.1993 tarih ve E.1992/4864, K.1993/3536 sayılı kararı
- Danıştay 7. Dairesi'nin 21.2.1994 tarih ve E.1993/2387, K.1994/781 sayılı kararı
- Danıştay 11. Dairesi'nin 24.4.1995 tarih ve E.1995/1378, K.1995/1231 sayılı kararı
- Danıştay 11. Dairesi'nin 27.4.1995 tarih ve E.1995/648, K.1995/1309 sayılı kararı
- Danıştay 11. Dairesi'nin 5.2.1998 tarih ve E.1997/420, K.1998/331 sayılı kararı
- Danıştay 9. Dairesi'nin 27.4.1999 tarih ve E.1998/2338, K.1999/1689 sayılı kararı
- Danıştay 9. Dairesi'nin 26.10.2000, tarih ve E.1999/2321, K.2000/3055 sayılı kararı
- Danıştay 4. Dairesi'nin 14.12.2015 tarih ve E.2015/2533, K.2015/6979 sayılı kararı

6 Aynı yönde:

- Danıştay 4. Dairesi'nin 3.11.2014 tarih ve E.3011/1444, K.2014/6146 sayılı kararı
- Ankara 1. Vergi Mahkemesi'nin 30.11.2010 tarih ve E.2010/1461, K.2010/2581 sayılı kararı
- Danıştay 3. Dairesi'nin 12.10.2015 tarih ve E.2013/4148, K.2015/6798 sayılı kararı
- Danıştay 9. Dairesi'nin 28.01.2015 tarih ve E.2010/11146, K.2015/72 sayılı kararı
- Danıştay 4. Dairesi'nin 07.02.2006 tarih ve E.2006/133, K.2006/106 sayılı kararı
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 30.03.2007 tarih ve E.2006/354, K.2007/129 sayılı kararı

7 Benzer şekilde aynı Dairece 06.06.2022 tarih ve E.2019/5988, K.2022/2773 sayılı kararında “... Davacı şirket hakkında düzenlenen 2016 dönemine ait ... tarih ve ... sayılı vergi inceleme raporundaki tespitlerden 2014 yılında Yapı Kredi Bankası'ndan temin edilen ve 79.098.345,44 TL'si ilişkili kişi ve ortaklara aktarılan 80.000.000,00 TL'lik kredi ile tamamı ilişkili kişi ve ortaklara aktarılan 120.000.000,00 TL'lik köprü kredinin ortak ve/veya ilişkili kişilere sağlanan finansman hizmetine dönüştüğü, 2014 ve 2015 yıllarında ilişkili olduğu kişilere aktarılan ve Yapı Kredi Bankası'ndan alınan 180.000.000,00 TL anapara tutarlı krediden kaynaklandığı iddia edilen toplam 71.618.872,31 TL'nin de davacının kendi faaliyetinden elde ettiği haslatından kaynaklandığı, böylece değinilen şirketin ilişkili kişi ve ortaklarına finansman hizmeti sağladığı ve faiz hesaplamayarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu sonucuna varıldığından sağlanan finansman hizmeti için hesap edilen bedelin hukuka uygunluğu değerlendirilerek ulaşılabilecek sonuca göre yeniden karar verilmek üzere yazılı gerekçeyle verilen Vergi mahkemesi kararının, 2016 döneminde olması gereken kâr ve ilaveler toplamı dikkate alınarak kurumlar vergisi beyanının yeniden tanzim edilmesi suretiyle oluşturulan beyan tablosu uyarınca devreden geçmiş yıl zararının azaltılmasına ilişkin kısmının iptali yolundaki hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir.” sonucuna varılmıştır.

ası anlamına gelen ve uygulamada köprü kredi olarak tanımlanan bu işlemde, daha uygun koşullarla kredi sağlayan kurum tarafından sunulan hizmet, finansman aracılık hizmeti olmakla birlikte, finansman temin hizmetinin kredi tutarı üzerinden hesaplanması halinde, köprü krediyi kullanacak ortağa, kredinin maliyetinin bankaca uygulanan faiz oranını davaya konu olayda belirlenen komisyon oranı kadar daha artıracacağı, bu şekilde köprü kredi kullanmakla ulaşılmaya çalışılan amacın ortadan kalkacağı keza, davacının kendi öz sermayesi içinde yer almayan bir parayı kullandığı hususu dikkate alındığında, finansman temin hizmeti bedelinin, faiz tutarı üzerinden hesaplanmasının gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesine uygun düşeceği sonucuna varılmaktadır..” gerekçesiyle köprü kredileri finansman temin hizmeti olarak nitelendirmiş ve bu nitelendirmeyi yapmayan Bölge İdare Mahkemesi kararını bozmuştur. Yine Danıştay 3. Dairesi KDV konulu dosya bakımından da yukarıdaki gerekçeye yer vererek birebir kredi yansıtma işlemini finansman temini hizmeti olarak nitelendirmiş ve olayda KDV doğacağından bahisle Bölge İdare Mahkemesi kararını bozmuştur⁸. Bazı Bölge İdare Mahkemesi kararlarına da bakıldığında bu kararların akabinde görüş değişikliğinden bahsetmek mümkündür⁹.

Temyiz eden tarafından 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin konusuna girecek işlemlerin mal ve hizmetler olarak sayıldığı, şirket ortaklarına dağıtılan kâr payının katma değer vergisi konuları arasında sayılmadığı ileri sürülen bir davada Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 10.04.2019 tarihli E. 2016/9793, K. 2019/2775 sayılı kararda “... kazanç vergileri için bir vergi güvenlik sistemi olarak getirilen düzenlemeler itibarıyla ortaya çıkan sonucun, muamele vergileri için de vergiyi doğuran bir olaya sebebiyet vermeyeceği, bir başka ifade ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıkça belirtilen “kâr payı dağıtımının”, Katma Değer Vergisi Kanununda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceği, sonuç olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde kâr payı ve iştirak kazançlarının katma değer vergisinin konusu olarak sayılmaması karşısında dava konusu tahakkuk-

ta hukuka uyarlık görülmemiştir.” gerekçesi ile temyiz istemi kabul edilmiştir. İşbu kararın akabinde Vergi Mahkemesi kendi kararında ısrar etmiş ve konu ısrar kararının bozulması istemiyle Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na taşınmıştır. Bu bakımdan güncel tarihli kararlarda yukarıda bahsi geçen görüş değişikliğinden farklı olarak, Vergi Mahkemesi'nin ısrar kararının bozulması istemiyle açılmış olan davada Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 15.02.2023 tarih ve E.2021/262, K.2023/95 sayılı kararıyla, yukarıda verilen Danıştay 4. Dairesi'nin kararına karşı olan ısrar kararını bozmuş ve davacının temyiz istemini kabul etmiştir.

SONUÇ

TTK'da düzenlenen şirketler grubu yani grup şirketleri arasında globalleşen dünyanın gereği olarak yapı olarak güçlü olanın, banka veya finans kurumlarından temin ettiği krediyi tamamen aynı koşullar altında diğer grup şirketine aktarması işlemi köprü kredi olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim finansman temin hizmeti de köprü kredilere benzemekte ancak çalışmamızda da bahsedildiği üzere birebir yansıtma mekanizmasından farklı olarak finansman kuruluşları tarafından diğer şirketlere iyi şartlarda kredi alabilmelerini sağlamak için birtakım finansman hizmetleri sunulmakta sunulan bu hizmet karşılığında da birtakım menfaatler elde edilmektedir. Bu bakımdan, köprü kredilerin birebir yansıtma mekanizması gereği bir menfaat içermesi, ticari kazanç olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. İki hizmet, tanım olarak ayrışmasına rağmen güncel tarihli Danıştay kararlarına baktığımızda ise henüz içtihat birliği olmasa da kararların büyük çoğunluğunda birebir yansıtılan bu köprü kredilerin niteliği, menfaat içeren, karşılığı olması gereken bir finansman temini hizmeti olarak ele alınmaktadır. Ancak çalışmamızda da bahsedildiği üzere güncel tarihli bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında işbu görüş değişikliğine uygun bir vergi mahkemesi kararı bozulmuştur.

8 Danıştay 3. Dairesi'nin 31.01.2022 tarih ve E.2018/2587, K.2022/236 sayılı kararı

9 İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi'nin 30.12.2022 tarih ve E:2022/2915, K.2022/4659 sayılı kararı ve aynı tarihli E.2022/2919, K.2022/4660 sayılı kararı



İSTANBUL OFİS

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



ANKARA OFİS

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



İZMİR OFİS

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



BURSA OFİS

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



DENİZLİ OFİS

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



LONDRA OFİS

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



AMSTERDAM OFİS

Singel 250 1016 AB
Amsterdam, Hollanda



KAZABLANKA OFİS

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



KİEV OFİS

Silver Breeze Business centre 1v,
Pavla Tychyny Av., Office 434
Kiev, Ukrayna 02152.