

KDV İADE TEBLİĞİ YMM RAPOR İSTEMİN'DE KARŞIT BİLGİ VERME ŞİRKET YÖNETİCİLERİN TİCARİ SIR İFŞASI VE TAZMİNAT YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Abdurrahman FİLİZ
Mali Müşavir & Bağımsız Denetçi

İstanbul Ocak 2018

KDV İADE TEBLİĞİ YMM RAPOR İSTEMİN'DE KARŞIT BİLGİ VERME ŞİRKET YÖNETİCİLERİN TİCARİ SIR İFŞASI VE TAZMİNAT YÜKÜMLÜĞÜ

ÖZET :

GİRİŞ :

1-SIR

1-1 TÜRK TİCARET KANUNA GÖRE SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜĞÜ

- a) Denetçilerin sır saklama yükümlüğü
- b) Yönetim Kurulu sadakat yükümlüğü
- c) Çalışanın sadakat yükümlüğü
- d) Ortakların bağlılık yükümlüğü

1-2 TÜRK TİCARET KANUNU'NUN HAKSIZ REKABET HÜKÜMLERİNE GÖRE SIR SAKLAMA

1-3 VERGİ USUL KANUNA GÖRE VERGİ MAHREMİYETİ(SIR) SAKLAMA YÜKÜMLÜĞÜ

1-4 SERMAYE PİYASASI KANUNU'NDA SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜĞÜ

1-5 SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRILIĞIN SONUÇLARI

2- MÜKELLEFLERİN KDV İADE ALACAĞI İÇİN KDV TEBLİĞİNDE YMM RAPOR İSTEMİN

2-1 HUKUKA AYKIRILIĞI

2-2 İDARENİN KUSURLUĞU

2-3 ANAYASA MAHKEME KARARLARI İŞİĞİNDE UYGULAMANIN HUKUKA AYKIRILIĞI

2-4 İDARENİN KDV İADESİ UZUN GECİKME VE YMM RAPOR KOŞULU MÜKELEFLERE TAZMİNAT ÖDEME YÜKÜMLÜĞÜ

SONUÇ :

KAYNAKÇA :

KISALTMALAR

TTK	:TÜRK TİCARET KANUNU
TBK	:TÜRK BORÇLAR KANUNU
TCK	:TÜRK CEZA KANUNU
TMK	:TÜRK MEDENİ KANUNU
KDV	:KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
VUK	:VERGİ USUL KANUNU
YMM	:YEMİNLİ MALİMÜŞAVİR

ÖZET:

Sermaye şirket ortakları ve yöneticileri şirketin hak ve menfaatleri korumakla yükümlüdürler. Kasten ya da ihmalen şirkete verilecek zararlardan şirkete ve paydaşlara karşı sorumluları bulunmaktadır. Sermaye şirketlerinin menfaatleri korunmasının gereken işlemin en başında ticari ve üretim sırrı gelmektedir. Şirket ortakları ve yöneticileri sır saklama yükümlülüğü, sadakat borcundan doğan somut bir yükümlülük olup, müdürün görevi gereği, öğrendiği gizli bilgileri üçüncü kişilere açıklamaması gerektiğini ifade etmektedir. TTK da sır saklama yükümlülüğünden bahsedilmekle beraber, bir tanımı yapılmamıştır. Kanunun gerekçesinde, sır kavramının sürekli değişen bir kavram olduğu, kavramın öğreti ve içtihatlarla içeriğinin oluşacağı ifade edilmiştir. **Gizlenmesi veya saklanması gerekli tüm bilgi ve belgeler sır kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Ticari sır, iş ve üretim sırrı kavramları da kişilik hakkı kategorisindedir. Ortaklık evraklarının yönetim kurul üyelerince, üçüncü kişilere verilmesi veya incelemesi, kopyaları alarak saklaması veya görev süresi bittikten sonra, bazı evrakların iadesinde kaçınması yasağı, kapsamına giren eylemlerdir.** Sır saklama yükümlülüğü, görevi sona erdiğinde de devam eder. KDV Uygulama Tebliği KDV İade YMM Rapor istemi nedeniyle karşıt inceleme adı altında, sır saklama yükümlülükleri bulunmayan YMM 'lere verilecek firma tedarik ve satış bilgi bileşenleri üçüncü şahıslara sır ifşa kapsamına girmektedir. Doğacak zarardan dolayı ortaklara ve paydaşlara karşı sorumludurlar. **Sır ihlali halinde, ortaklığa bağlı sadakatin zedelendiğini ileri sürerek, zarar tazmin talep edilebilmekteler. Yönetici ve müdürlerin görevden alınması, ortaksa ortaklıktan çıkarma nedeni olarak kabul edilmektedir. Hukuk devleti ilkesinin en önemli gereklerinde biri kuşkusuz kuralları uygulanacak devlet işlerini yürütecek olan yönetimin hukuk düzenine bağlı olmasının sağlanmasıdır.** Yine hukuk devletinin en önemli unsurlarından birisi de, yasaların genel olması ilkesidir. KDV uygulama tebliğinde, KDV iadesi için istenilen YMM Raporu, mükelleflerin sanayicilerin ticari bilgi meteryal bileşenine yönelik sırları ifşasına neden olmaktadır. Mahsup için farklı, iade için farklı uygulama, genellik ilkesi ile de bağdaşmaz.

Devletin, kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür. Kamu hizmetleri hiçbir suretle kamu görevleri dışında başka birileri vasıtasıyla görünmeyeceği açıktır. **Mükelleflerin KDV iade alacağının iadesi, bir kamu görevi ve işi olduğu açıktır. Mükelleflerin KDV iade alacağının iadesi bir kamu görevidir.** Bu hizmeti başkasının vasıtasıyla yerine getirilmesinin isteminin, anayasaya aykırılığı açıktır. Hukuk devletinde, idarenin hukuka uygun faaliyet göstermesi; kamu hizmetinin yürütülmesi sırasında, hukuk tarafından çizilen sınırlar içerisinde kalması, asıldır. **Hukuka bağlı idare anlayışı, esas gereğidir. İdarenin eylemleri hukuka uygun olmak zorundadır** İş ve eylemlerinden dolayı üçüncü şahısları mal ve haklarını zarar verici işlemlerde kaçınmak zorunda ya da tazmine yönelik sonuçlar doğurur.

Alacak hakkı, mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarındanıdır. İdarenin yasalar tarafından verilen görevlerini gereği gibi yerine getirebilmesi için, örgütlenmiş ve hizmetin yürütülmesinin gerektirdiği araç, gereç ve personel, bu örgütün emrine vermiş olması; ayrıca hizmeti yürütecek personelin seçiminde ve yetiştirilmesinde gerekli özeni göstermiş olması gerekir. İdarenin mükelleflerin KDV iade alacağı idarenin içinde olmayan idarenin hiyerarşisi içinde görev yapmayan birileri vasıtasıyla vergi iadesinin gerçekleştirme koşulu hukuka aykırıdır. **Hizmet kusurunun, kamu hizmetinin örgütlenmesindeki veya yürütümündeki eksiklikten kaynaklanmaktadır. Bu eksiklik, üç şekilde kendisini gösterir: Hizmetin hiç işlenmemesi, hizmetin geç işlemesi, ve hizmetin kötü işlemesidir.** İdarenin KDV iade alacağını zamanında yerine getirilmemesi veya YMM Raporu istenmesi hizmete kusur olarak tanımlanabilir. İdarenin kusurundan doğan zararlar, tazminatla yükümlüdür. Mükellef alacaklarının gecikmesi veya iadesinin gerçekleşmemesi mülkiyet hakkının ihlali nedeniyle, idareye karşı tazminat talep hakkı doğurmaktadır.

KDV İADE TEBLİĞİ YMM RAPOR İSTEMİN'DE KARŞIT BİLGİ VERME ŞİRKET YÖNETİCİLERİN TİCARİ SIR İFŞASI VE TAZMİNAT YÜKÜMLÜĞÜ

GİRİŞ:

Tasarruf sahiplerinin bir araya gelerek sermaye ve emeklerini bilgi becerileri birleştirerek, belli bir amacı gerçekleştirmek üzere TTK hükmüne göre, tüzel kişiliğe haiz ortaklık kurarlar. Kurulan ortaklıkta ortağın şirkete bağlılık yükümlülüğü, şirket amaçlarına ve menfaatlerine uygun hareket edilmesi, zarar verici davranışlardan kaçınılması şeklinde anlaşılmaktadır. Şirket sırlarını koruma yükümlülüğü de bu kapsamdadır. TTK, seçilmiş yönetim organı sistemini benimsemekte ve ortakların rekabet yaşasını müdürlerden bağımsız olarak düzenlenmektedir. Şirket sırları olarak, müşteri ve tedarikçi firmaları listesi, maliyetler, fiyat oluşumları, patentler ve diğer fikri mülkiyet hakları ile ilgili bilgiler gibi şirketin korunmaya değer menfaatlerini kapsar. Bu menfaatler arasında projelere, yatırımlara, şirketin kurduğu veya kurmakta olduğu ticari, sını, finansal vs. ilişkilere dair bilgiler de yer alır. **Mal ve hizmetlerin bilgi tecrübe ile mal ve hizmetlerin bileşimlerinin tümü ticari sır olarak tanımlanabilmektedir. Bu sırların korunması şirket ortakların menfaatleridir.** Ortakların hak ve menfaatlerinin korunmasından şirket yöneticileri sorumludurlar. VUK 'nca vergi mahremiyeti kapsamında bulunmayan ve TTK 'nın ticari sır mahremiyeti kapsamında yükümlülükleri bulunmayan YMM 'lere KDV iade karşıt inceleme adı altında verilen bilgilerin ticari sır kapsamında sırrın ihlaline neden olabilmektedir. Bunlara verilen tedarik ve satım bilgileri, banka hareketleri gibi bilgilerin verilmesi yönünde zararın doğmasına veya gerçekleşmesine bakılmaksızın ortakların doğacak zararlara karşı yönetimi dava edilmesi tazminat ve şirketi haklı fesih ortaklıktan çıkartmaya kadar götürme hakkına sahiptir. KDV uygulama tebliğinde her ne kadar KDV iade için YMM raporu istemi yazılı da olsa **açıkça kanunda idari yetki ve sorumlu kanunla tanımlanmış bir yetkiden söz edilemez. Yetkinin kamu idaresinin makamın görev alanı ve sorumlulukları tanımlar, kamu idaresinin yetkili makamı, görevli elemanın kimler olduğunu da açıklar.** Mükelleflerin kişisel haklarını maddi ve manevi olarak, idare kollayıp korumak zorundadır. **Anayasanın 17. Maddesi** Herkes, yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahiptir. Mükellefler ticari ve sını bilgi materyal bileşen sırları korumakla yükümlüdür. Bu sırları yasaca saklama zorunluluğu bulunmayan kişi ve kişilerce bu bilgileri öğrenmesine yol açacak şekildeki düzenlemeler, tebliğler hukuka aykırıdır.

1- SIR

En eski tanımla, açığa vurulmak istenmeyen gizli tutulan şey olarak ifade edilebilir. Doktrinde yapılan tanımlara göre: İşitilmek, görmek veya sair suretlerle öğrenilen ve maddi varlığa sahip olmayan veya mahdut şahıslar tarafından bilinen ve saklı tutulması lazım olan hususlardır.¹Sahibinin açıklanmamasında fayda gördüğü, daha önce başkaları tarafında bilinmeyen bir husus olarak tanımlanabilir. Üretim ve iş sırrı kişinin üzerinde menfaati bulunan bir durum olması sebebiyle başkalarından korunmaya değer bir nitelik taşımaktadır. Medeni kanunun madde 23 ve devamında kişiliğin korunması hükümleri düzenlenmiştir.²**Ticari sır iş ve üretim sırrı kavramları da kişilik hakkı kategorisindedir.** Ticari üretim bilgi bileşeni, onun sonuç olarak elde ettiği kazanç, kişisel değerler içinde görmek gerekir. Kişilik hakları korunması sadece gerçek kişilerde aynı zamanda tüzel kişilik haklarında aynı hak içinde görmesi gerekmektedir..

1-1 TÜRK TİCARET KANUNA GÖRE SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜĞÜ

a) Denetçilerin sır saklama yükümlüğü

TTK m 404 'de denetçilerin sır saklamadan doğan sorumlulukları da düzenlenmiştir. Denetçiler, özel denetçiler, bunların yardımcıları ile denetleme yapılmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve saklamakla yükümlü tutulmuş, özellikle faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan işletme sırlarını izinsiz kullanmaları yasaklanmıştır.³Kasten veya ihmal ile yükümlüklerini ihlal edenler şirkete zarar verdikleri takdirde bağlı şirkete sorumludurlar. Zarar veren kişiler birden fazla ise sorumluk müteselsildir. TTK madde 404/ 3 ün de denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması halinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar. Denetçinin sır yükümlüğü tüm faaliyet alanı kapsar. TTK 397 maddesince getirilen denetim zorunluğuna bağlı olarak denetçilere sır saklama yükümlülüğü de getirilmektedir. Ticari defter ve belgelerin görülmesine izin verilen kimselerin sır saklama yükümlüğünün de kanunda açık olması gerekmektedir. **TTK 404'üncü madde denetçilerin sır saklama sorumluluğunu ihlal etmeleri halinde, 554'üncü madde ise 404'üncü maddesinin dışında uygulanacaktır.** Sorumluluk kusur ilkesine bağlanmış bulunmakla beraber kusuru da iddia eden ispatlamak durumundadır. **404. Madde ile düzenlenen sorumlulukla, 554'üncü maddede yer alan sorumluluğu karıştırmamak gerekmektedir.**⁴Denetçiler: kanunii görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. (TTK madde 554)

¹ Bağrıaçık Safiye Nur, Üretim ve iş sırların korunması, XII levha yay. Ankara 2017,s.7

² Bağrıaçık Safiye Nur, Üretim ve iş sırların korunması, XII levha yay. Ankara 2017,s.56

³ ÜçışıkGüzin,Çelik Aydın,Anomin ortaklıkta finansal tablolar yedek akçeler ve kar dağıtımı,XII Levha yay.ankara,2018,s.161

⁴ İpek Selahattin Denetçinin Sır Saklama Yükümlülüğü, <http://www.dt-audit.com/yazar/denetcilerin-sir-saklama-yukumlulugu-717.html>

b) Yönetim Kurulu sadakat yükümlüğü

Sır saklama yükümlülüğü sadakat borcundan doğan somut bir yükümlülük olup, müdürün görevi gereği öğrendiği gizli bilgileri üçüncü kişilere açıklamaması gerektiğini ifade etmektedir. TTK da sır saklama yükümlülüğünden bahsedilmekle beraber bir tanımı yapılmamıştır. Kanunun gerekçesinde sır kavramının sürekli değişen bir kavram olduğu, kavramın öğretisi ve içtihatlarla içeriğinin oluşacağını ifade edilmiştir. **Gizlenmesi veya saklanması gerekli tüm bilgi ve belgeler sır kapsamında değerlendirilmesi gerekir.** 6102 s. TTK'nın 626. maddesinin atfı gereği 613. hükmü kapsamında müdürler ortaklık sırlarını saklamakla yükümlüdürler. Bu düzenleme emredici niteliktedir. Bu yükümlülüğün ortaklık esas sözleşmesi ile veya ortaklık genel kurul kararı ile ortadan kaldırılması mümkün değildir. Aynı zamanda müdürler bu sırların üçüncü kişiler tarafından ulaşılmasına ve öğrenilmesini engelleyecek olan tüm önlemleri de almakla yükümlüdürler. Bu yükümlülük görev süresi ile sınırlı değildir. Bu sebeple müdürler ortaklıkla ilgili öğrenmiş oldukları sırrı, hiçbir zaman açıklamamaları gerekmektedir. TTK 553. Madde hükmüne göre müdürler şirket yönetim kurul üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlüklerini kusurlarıyla ihlal etikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahiplerine ve şirket alacaklılarından sorumludurlar. Bir ticari sırrın ifşasına neden olan yönetici ya da ortak bu sırdan dolayı zararın doğmasını beklemeden zarar tazmini sırrın ihlale neden olan ortak aleyhine dava açabilirler. Karşıt inceleme adı altında YMM lere verilen tedarik ve müşteri meteryal bilgi bileşimi bir sır kapsamında olduğu için, bunu veren ortak ya da yönetici diğer ortaklara karşı zarar tanzim yükümlülüğü doğar. Yönetim kurul üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kuralına uyararak gözetmek yükümlülüğü altındadırlar.⁵

Sadakat borcundan doğan somut yükümlülüklerden birisi sır saklama yükümü genel olarak bir yönetim kurul üyesi görevi gereği öğrendiği bilgileri üçüncü kişilere açıklama yasağını ifade eder. **Ortaklık evraklarının yönetim kurul üyelerince üçüncü kişilere verilmesi veya incelemesi, kopyaları alarak saklaması veya görev süresi bittikten sonra bazı evrakların iadesinde kaçınması yasağı, kapsamına giren eylemlerdir.** Sır saklama yükümlülüğü görevi sona erdiğinde de devam eder.⁶ KDV uygulama tebliği KDV iade YMM Rapor istemi nedeniyle karşıt inceleme adı altında, sır saklama yükümlülükleri bulunmayan YMM 'lere verilecek firma tedarik ve satış bilgi bileşenleri üçüncü şahıslara sır ifşa kapsamına girmektedir. Yönetim kurul üyeleri, YMM 'lere verilen bilgilerden dolayı doğacak zararlar nedeniyle pay sahipleri ve şirket alacaklılarına karşı sorumludurlar. **Ortaklığa bağlı sadakatin zedelendiğini ileri sürerek zarar tazmin talep edilebilmekteler.** Zarar sonucu dahi doğmasa yönetim, sorumluluğu ve sadakatten ayrıldığı ileri sürülerek yönetimden el çektirilebilir. TTK madde 555/1

⁵ KircaI,ŞehriAli.ÇelikF.H.,Manavgat Ç.Anomin şirketler hukuku,Cilt 1,Türkiye iş ban vakfı yay,Ankara,2013,s.654

⁶ Proy,Tekinalp;Çamoglu,Ortaklar hukuk,Vedat kitapci, İstanbul,2014,s.382

maddesi Şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket veya her pay sahibi isteyebilir. Pay sahipleri tazminatın ancak şirkete ödenmesini isteyebilir. Haksız fiil mağduru, şirket yanında Türk medeni kanunun madde 50/3 **Organlar, kusurlarından dolayı ayrıca kişisel olarak sorumludurlar.**

Yani YMM ' lere verilen bilgi ve belgelerden dolayı işletmenin ifşa olan sırlardan dolayı sorumludurlar. Ayrıca kişisel olarak sorumludurlar. Kısaca haksız fiilden şirket ve organ mutesilen sorumludurlar⁷**özenle işleri idare etmek işletmeyi korumakla yükümlü yönetimin, sır ifşasında doğacak zararlara karşı sorumlukları ortaklara karşı tanzim yükümlülükleri vardır.** Müdürlerin sorumluluğu ile amaçlanan, zarar verene isnat edilebilecek ve onun hukuk düzenince onaylanmayan bir davranışından kaynaklanan zararın giderilmesidir. TTK'nın 553. maddesi gereği müdürler kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem ortaklığa hem pay sahiplerine hem de ortaklık alacaklılarına karşı verdikleri zararlardan sorumludurlar. İşletmenin sırlarının, kanunlarda sır saklama yükümlülüğü bulunmayan kişi ve kişilere verilmesi ile, işletmeye zarar verme ihtimali her zaman söz konusudur. Pay sahipleri bundan dolayı, zararlarının doğmasına neden olan, kusurlu organdan tanzim hakkı vardır.

c)Çalışanın sadakat yükümlüğü

İşçinin sadakat borcu kapsamında, uyması gereken bir borç var ise, o da rekabet etmeme borcudur. İşçinin iş ilişkisi içinde işverenin müşteri çevresine nüfuz etmesi ya da ticari sırlarına vakıf olması nedeniyle, iş sözleşmesi sona erdikten sonra, belirli bir faaliyet alanında, belirli bir yerde ve belirli bir süre içerisinde işverenle rekabet teşkil eden davranış içerisinde girmesini yasaklayan bir sözleşmeye konu edilebilir.⁸Sözleşmede iş sırlarına ifşa tazminat yükümlülüğü sözleşmeye hukuken konulduğunda yasa erki ticaret erbabın ve sınavının sırları güvenliğine yönelik tetbir getirilmiştir. Ancak KDV uygulama tebliği ticari ve sınai sır saklama yükümlü bulunmayan, anayasanın kamu hizmetini kamu görevlileri dışında kimsenin yapılmayacaklarına rağmen, YMM lere karşı inceleme istemi KDV iadenin gerçekleştirilmesi hukuki değildir. İş kanunu madde 25/2 de işçi tarafından işverene ait meslek sırlarının ortaya atılmasının, iş sözleşmesinin haklı sebeple derhal fesih edebileceğine ilişkin düzenleme yapılmıştır.⁹Firmaların muhasebe servislerinde çalışan personelin KDV iade karşı inceleme adı altında YMM 'lere izinsiz bilgi belge vermesi, iş akdinin fesih nedenleri olarak kabul edilebilmektedir. **Üretim ve iş, işletme sırlarının korunmasını sağlayabilmek için kullanılacak en iyi yöntem bir sır saklama sözleşmesinin yapılmasıdır.** Yönetici konumdakilerinde yönetimde el çektirme maddi manevi tazminatla karşılaşabilmekteler.

⁷ Kırca İ.,Şehir Ali Çelik F.H. , Manavgat C.,Anonimşirketlerde hukuk,Türkiye işbank A.Ş vakfi,Ankara,2013,s.645

⁸ Akaşoğlu Şeyman,Şirketlerde birleşme bölünme veya tür değiştirmenin iş sözleşmesinin etkisi,XII Levha yay.Ankara,2017,s.164

⁹ Bağrıaçık Safiye Nur,Üretim ve iş sırların korunması,XII levha yay. Ankara 2017,s.59

d) Ortakların bağıllık yükümlüğü

Şirkete bağıllık yükümlülüğü, şirket amaçlarına ve menfaatlerine aykırı hareket edilmemesi, zarar verici davranışlardan kaçınılması şeklinde anlaşılmalıdır. Şirket sırlarının korunması yükümlülüğü de bu kapsamdadır. Kişisel unsurları güçlü ve ortak sayısı az olan limited şirkette, bağıllık ve dolayısıyla sır saklama yükümlülüğü önem kazanmaktadır. Yeni TTK m. 613/1 hükmüne göre; ortaklar, şirket sırlarını korumakla yükümlüdür. Bu yükümlülük şirket sözleşmesi veya genel kurul kararıyla kaldırılamaz.¹⁰ Her ortak, müdürlerden, şirketin bütün işleri ve hesapları hakkında bilgi vermelerini isteyebilir ve belirli konularda inceleme yapabilir. Ortağın, elde ettiği bilgileri şirketin zararına olacak şekilde kullanması tehlikesi varsa, müdürler, bilgi alınmasını ve incelemeyi gerekli ölçüde engelleyebilir; bu konuda ortağın başvurusu üzerine genel kurul karar verir. Genel kurul red veya sınırlı bilgi verilmesine müsaade edebilir. **Ortaklar ve yöneticilerin KDV iade karşıt incelemeden istinaden YMM 'lere verdikleri firma tedarik ve bileşeni satış bilgilerinde genel kurul karşısında doğacak zarardan sorumludurlar.** Bağıllık(sır saklama yükümü) emredicidir, genel bir düzenleme getirilerek şirket sözleşmesiyle ve ya genel kurul kararıyla kaldırılamaz. Haklı sebeplerin varlığı halinde şirket sözleşmesi veya genel kurul kararıyla kapsamının daratılması imkân dahilindedir.¹¹ Ancak tüm ortak ve pay sahiplerin verdiği onay ile sır kapsamı daralta imkânı söz edilebilir aksi takdirde yöneticilerin üçüncü şahıslara verdiği bilgilerden sorumludurlar.

1-2 TÜRK TİCARET KANUNU'NUN HAKSIZ REKABET HÜKÜMLERİNE GÖRE SIR SAKLAMA

Türk hukukunda üretim ve iş sırrının haksız rekabete konu olmasına ilişkin hükümler madde 55 de düzenlenmiştir. Buna göre TTK m.55/3-b bendinde işyerinin veya müvekkilinin üretim ve iş sırlarının işçi, vekilleri veya diğer işveren tarafından ele geçirilmesi veya ifşa edilmesi şeklinde hareket etmek suretiyle sözleşmenin ihlal edilmesi veya sona erdirilmesine yönlendirilmesi halinde haksız rekabet eylemi gerçekleşmiş olacağı düzenlenmiştir.¹²Yönetim kurul üyelerinin bazılarının iş ve işlemleri ile şirketi zarar uğratmaları halinde, bu işleme nezaret etme yükümlüğü altında olan diğer yönetim kurul üyeleri de, zararda müteselsilen sorumludurlar.¹³ Eğer YMM 'lere karşıt inceleme adı altında şirketin tedarik müşteri ve bileşen bilgileri verilirse bu sırrın ifşası kapsamında olduğunda doğacak zararları, şirket ortakları yönetim kurul üyelerinde tanzim hakkı vardır. Haksız rekabete ilişkin düzenlemeler Türkiye Borçlar Kanunu 'nda(TBK) da bulunmaktadır TBK madde 57 haksız rekabet hallerinde doğacak zararın tanzim hakkın talebi uygulanmaktadır. Dürüstlük kurallarına aykırı diğer davranışlarda bulunulması yüzünden müşterileri azalan veya onları kaybetme tehlikesiyle karşılaşan kişi, bu davranışlara son verilmesini ve kusurun varlığı hâlinde zararının giderilmesini isteyebilir.

¹⁰ Can MustafaErdem, Yeni türk ticaret kanunu'na göre limited şirket ortağının borçları ve yükümlülükleri Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XV, Y. 2011, Sa. 4

¹¹ Bilgili Fatih, Demirkapı Ertan, Şirketler hukuku, Dora yay, Bursa, 2013, s.739

¹² Bağrıaçık Safiye Nur, Üretim ve iş sırların korunması, XII levha yay. Ankara 2017, s.109

¹³ Üçişik Güzin, Çelik Aydın, Anomin ortaklar hukuku, Adalet yay. Ankara, 2013, s.518

İdarenin KDV Genel Tebliğ uygulamaları nedeniyle YMM 'lere verilen ticari tedarik bileşen, bilgi ürün satış bilgilerinde birçok ticari sınai erbabi zararlarında söz edilebilir. **TTK madde 56-** (1) Haksız rekabet sebebiyle müşterileri, kredisi, meslekî itibarı, ticari faaliyetleri veya diğer ekonomik menfaatleri zarar gören veya böyle bir tehlikeyle karşılaşabilecek olan kimseler; dava açma hakkını tanıdığı görülmektedir. **Dava açma hakkı sadece zarar gören kimselere değil zarar görme tehlikesi altında olan kimselerde tanımıştır.**¹⁴TTK' nın 63. Maddesi tüzel kişilerin işlerini görmeleri sırasında bir haksız rekabet fiilinin işlenmesi durumunda cezai sorumluluk hükümlerinin tüzel kişi adına hareket eden veya etmesi gerekmiş olan organın üyeleri veya ortakları hakkında uygulanacağı öngörmektedir.¹⁵TTK madde 54/2 de Rakipler arasında veya tedarik edenlerle müşteriler arasındaki ilişkileri etkileyen aldatıcı veya dürüstlük kuralına diğer şekillerdeki aykırı davranışlar ile ticari uygulamalar ve hukuka aykırıdır denilmektedir. KDV uygulama tebliğindeki YMM raporun istemi bu haksız uygulamalarda sebep vermektedir.

1-3 VERGİ USUL KANUNA GÖRE VERGİ MAHREMİYETİ(SIR) SAKLAMA YÜKÜMLÜĞÜ

Vergi mahremiyeti olarak nitelendirilen, vergiye esas ve sır kalması gereken bilgilerdir. VUK 5. Maddesinde, saklı kalması gereken bilgiler 'mükellefler ve mükelleflerle ilgili kimselerin şahısları, muamele ve hesap durumları, işleri, işletmeleri, servetleri veya meslekleri ile ilgili sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususlar.¹⁶**Yanı mükellef ve sanayicinin tüm bilgi bileşeni kapsamaktadır. İşletmelerin tedarik ve bilgi bileşeninde doğan semerin sunulduğu müşteri kitlesi kapsamaktadır. Vuk 5. Maddesi vergi mahremiyet yükümlüğü şu şekilde belirtmektedir.**

Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırsalar dahi devam eder. Bunların dışındakiler için defter, belge ve bilgilerin öğrenmesi kanunun vergi mahremiyeti kapsamında değildir.

¹⁴ Bağrıaçık Safiye Nur, Üretim ve iş sırların korunması, XII levha yay. Ankara 2017, s.163

¹⁵ Altaş soner, Türk ticaret kanununa göre limited şirketler. Seçkin yay. Ankara, s.2015, s.670

¹⁶ Uğur Hüsamettin, Elibol Mert, Vergi suçları, Adalet yay. Ankara, 2016, s.555

Hukuk devleti ilkesinin en önemli gereklerinden biri kuşkusuz, kuralları uygulanacak devlet işlerini yürütecek olan yönetimin hukuk düzene bağlı olmasının sağlanmasıdır. Yine **hukuk devletinin en önemli unsurlarında birisi de yasalar genel olması ilkesidir.** KDV Uygulama Tebliğinde KDV iadesi için istenilen YMM raporu mükelleflerin sanayicilerin ticari bilgi meteryal bileşenine yönelik sırları ifşasına neden olmaktadır. Bu uygulama mükellef ve sanayicilerin zarar görebileceği gibi mülkiyet hakkına zeval gelebilmektedir. Vergi idaresi inceleme ve denetlemede mükelleflerin vergi mahremiyeti korunurken KDV uygulama tebliğiyle bu açıkça zedelenmektedir. Bu uygulama aynı zamanda idarenin eyleminde gerçek ve tüzel kişilerin zarar görmelerine neden olabileceği için İdarenin aleyhine tam yargı dava konusu tazminat hakkı talep yolu açabilmektedir.

1-4 SERMAYE PİYASASI KANUNU'NDA SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜĞÜ

Sermaye piyasası kanunu 16. Maddesi:

Değerleme uzmanları, konut değerleme uzmanları, şirketin yöneticileri ve denetçileri; müşterileri ve değerlemesini yaptıkları işlerle ilgili bilgileri açıklayamazlar; doğrudan veya dolaylı kendilerine veya üçüncü kişilere menfaat sağlama veya başkalarını zarara uğratma amacıyla kullanamazlar. Bu yükümlülük görevden ayrılmadan sonra da devam eder. Sermaye piyasa kurulunda görevlendirilen uzman ve denetçilere sır saklama yükümlüğünü ayrıca TTK 'da da bulunmaktadır.

1-5 SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜĞÜNE AYKIRILIĞIN SONUÇLARI

Sır saklama yükümlülüğü, kanunda emredici olarak düzenlendiği için, ortaklık veya ortaklar sırrın açıklanmasına rıza göstermiş olsa dahi, müdürler sorumluluktan kurtulamayacaktır, Bu yükümlülüğe aykırı hareket eden müdürler, ortaklık tarafından azledilebileceği gibi, bu fiili ortak müdür tarafından gerçekleştirilmişse TTK 'nın 640. hükmü gereği haklı sebeple ortaklıktan da çıkarılabilecektir. Ayrıca TTK madde 527/1 de saklama yükümlülüğü altında denetçilerin görev sebebiyle incelemekle yükümlü olduğu defter ve belgelerden öğrendikleri iş veya işletme sırlarını açıklamaları yasaklamakla beraber, aksine davranış maddi manevi tazminata sebep olacağı ifade edilmiştir. Maddi manevi tazminat dışında TTK madde 562/7 de ise TTK madde 527 de belirten sır saklama yükümlülüğüne aykırı hareket edilerek, işletme sırlarına ifşa edilmesi halinde yaptırım olarak TCK madde 239 da düzenlenmiştir.¹⁷ Vergi mahremiyetini ihlal edenler: V.U.K 'nun 5 inci maddesindeki yasağa uymayanlar için, VUK 362.nci maddede, Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır. Hükmü ile TCK.'na atıfta bulunulmuştur.

Sifat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

¹⁷ Bağrıaçık Safiye Nur, Üretim ve iş sırların korunması, XII levha yay. Ankara 2017, s.127

Bu bilgi ve belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafında yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezalandırılır.

Görev gereği ulaşılabilir olunan sır niteliğindeki bilgilerin, açıklama veya elverişli hareket sonucu bu bilgilere ulaşma yetkisi bulunmayan kişilerin temin etmelerine sebep olan davranışlar ifşa etme olarak tanımlar.¹⁸

Sermaye Piyasası Kanunu madde 113 te Sır saklama yükümlülüğüne getirilen müeyyide Sermaye Piyasası Kurulu tarafından icra edilen inceleme veya denetim faaliyeti kapsamında istenen bilgi veya belgelere ilişkin olarak başkalarına açıklamada bulunanlar bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

2- MÜKELLEFLERİN KDV İADE ALACAĞI İÇİN KDV TEBLİĞİNDE YMM RAPOR İSTEMİN HUKUKA AYKIRILIĞI

Yetki, kamu gücü kullanarak, tek yanlı irade beyanı ile idari işlem yapabilme iktidaridir ve her türlü idari makam için, kendi görev alanını gösteren huku kuralları tarafından belirlenir. Kamu makamlarına bu kurullarla tanınan yetkiler, kimi işlemleri, belli bir alan ve konuda hukuka uygun olarak yapabilme yeteneği ifade eder.¹⁹Kamu idaresi dışında herhangi kimselerle iş işlem yapma selahyetinde değiller ancak yine kamunun tahsis edilen personeli yanı kamu görevlileri eliyle iş görürler. İdare hukuku bakımından yetki, idari fonksiyon itibariyle, bir idari makamın bir işlemi yapabilme ehliyeti şeklinde tanımlanabilir. Başka bir deyişle hukuk tasarrufunun temelini oluşturan iradenin ehil ve yetkili bir merci ve makamda sadır olmasıdır.²⁰Anayasanın 123/1 m **İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir, görev düzenlemeleri ancak kanunlarla yapılacağını vurgulamaktadır.** Anayasanın123/2 m **İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır.** Anayasanın merkezsiz yönetim ve yerel yönetim teşkilatlarına bağlı kamu hizmeti görülmektedir. **MADDE 128. – Devletin, kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asfî ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür.** Kamu hizmetleri hiçbir suretle kamu görevleri dışında başka birileri vasıtasıyla görünmeyeceği açıktır. **Mükelleflerin KDV iade alacağının iadesi bir kamu görev ve işi olduğu açıktır.** Bu hizmeti başkasının vasıtasıyla yerine getirilmesini istemi, anayasa aykırılığı açıktır. Hukuk devletinde, idarenin hukuka uygun faaliyet göstermesi; kamu hizmetinin yürütümü sırasında, hukuk tarafından çizilen sınırlar içerisinde kalması, asıldır.²¹ **Hukuka bağlı idare anlayışı esas gereğidir.**

¹⁸ Sarıcaoğlu Ercan, Vergi suç ve kabahatleri bakımında yorum ve ispat, Adalet yay.ankara,2017,s.223

¹⁹ Candan Turgut, İdari yargılama usul kanunu, Yetkin yay. Ankara,2017,s.131

²⁰ Taşdeğer Salih, İdari yaptırım kararlarının hukuki niteliği ve unsuru, Kabahatler hukuku makale-1,XII levha yay. Ankara,2017,s.158

²¹ Candan Turgut,İdari yargılama usul kanunu,Yetkin yay. Ankara,2017,s.183

Anayasanın çizdiği bir sınır dahilinde, yasama gücünün kanun yapma sınırındır. Yasama gücü anayasayı değiştirmedikçe bu sınırı aşması hukuk devletinde mümkün bulunmamaktadır. Kanunda idareye verilmeyen bir yetkiyi, idare kendiliğinden ihdas edemez. Kanun yapma yetkisi Anayasanın 7. Maddesi açık. **Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez.** Maliye bakanlığında bulunmayan bu yetki, maliye idaresi yasama gücünün görev ve yetki alanının gerektiği bir hususu tebliğlerde var olması bir hukuk bağlamı bulunmayacağını söyleyebiliriz.

Mükelleflerin KDV iade alacakları bir kişisel haktır. Onun geciktirilmesi veya zarara uğratılması kamu yönünden, zarara tazmin yükümlüğü getirebilmektedir. Hukuk kuralı ile verilmeyen yetkinin kullanımı hukuka aykırılık oluşturur. İdare hukunda cari olan kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak, bir hukuk kuralı ile verilmeyen yetki kullanımı, işlemi hukuka aykırı kılar.²² Anyasada yetki ve görev alanın kamu hizmetinde kamu görevlerine ait demesine rağmen, herhangi bir kanunî düzenleme olmadan tebliğlerde kamu hizmeti olan vergi alacağın iadesi için YMM Raporu istemi işlemi, hukuka aykırılık kılar. Vergi usul kanununun 5. Maddesi YMM lerı kapsamadığı açıktır. Sır mahremiyetine hiçbir müeyyidesi yükümlüğü olmayan kişi ve kişilerin mükelleflerin ticari bilgilerini görmesine izin verilmesi ve bunu tebliğlerle zorunluluk getirilmesi hukuka uygunluğu bulunmamaktadır.

2-1 İDARENİN KUSURLUĞU;

İdarenin hukuka aykırı bir işlem tesis etmesi aslında idarece yürütülen bir hizmeti kötü olarak yürütüldüğü anlamına gelir.²³ İdarenin hukuki sorumluluğu idare işlevinden kaynaklanmaktadır. Varlık nedeni hizmet ve edim sunmak olan idare, hizmetten yararlanan, hizmete katılan veya hizmetten etkilenen birey ile ilişkisini hukukun genel ilkeleri doğrultusunda hakkaniyet ve dürüstlüğü gözeterek hukuk çerçevesinde yürütmekle ve ortaya çıkan hak ihlallerini de mümkün olduğunca dava yoluna gidilmeden gidermekle yükümlüdür. Usul kanunları, vergi yükü koymayan, maddi bakımda vergi borcu doğurmayan fakat maddi vergi kanunlarında yer alan hak ve ödevlerin usul uygulanacağını ve vergilendirmeye ilişkin diğer birtakım yönetim, teknik ve usulleri gösteren kanunlardır.²⁴ Bu kanunda usule yönelik bir kanun metni olmaksızın tebliğlere dayanarak mükelleflerin hak alacağı KDV iadesi YMM Raporu ile istemi zorunlu kılması hak zıyasıdır. VUK inceleme yetkisi olmayan KDV uygulama tebliği gereğince YMM lerin tanzim edecek KDV iade raporu için Karşıt inceleme yapılacak firmaların ticari sırların ifşasına neden teşkil ettiği bu bilgilerde itina edilmesi neticesinde alacak hakların makul surede iadesinin gerçekleşmemesi bir hizmet kusuru olarak nitelendirilebilmektedir. **Aynı şekilde idarenin bu iş ve eylemin uygulama neticesinde ticari sırları ifşa tehlikesiyle karşı karşıya kalan mükelleflerin zararın tanzim edilmesi gerekmektedir.**

²² Çağlayan Ramazan, İdari yargılama hukuku, Seçkin yay.7. basım, Ankara, 2015, s.421

²³ Günday Metin, İdare hukuk, İmaj yay. Ankara, 2011 s.373

²⁴ Soydan Başaran, Vergi incelemesi. XII Levha, Yay. Ankara, 2015, s.198

Anayasanın 17. Maddesi gereği kişilerin maddi manevi gelişmeleri koruyacak denmesine rağmen anayasanın 35. Madesinin mülkiyet hakkının korunması ile ilgili maddeleri ihlal edilmektedir. **İdarenin yasalar tarafından verilen görevlerini gereği gibi yerine getirebilmesi için, bu iş için örgütlenmiş ve hizmetin yürütümüne gerektirdiği araç, gereç ve personel, bu örgütün emrine vermiş olması; ayrıca hizmeti yürütecek personelin seçiminde ve yetiştirilmesinde gerekli özeni göstermiş olması gerekir.**²⁵İdarenin mükelleflerin KDV iade alacağı idarenin içinde olmayan idarenin hiyerarşisi içinde görev yapmayan birileri vasıtasıyla vergi iadesinin gerçekleştirme koşulu hukuka aykırıdır. Bu işlem nedeniyle mükelleflerin uğrayacağı zararda idarenin kusurundan söz edilebilmektedir. **Ekonomilerde bir değişim vasıtası olan para, çeşitli ticari, sınai, zirai vs faaliyetlerde kullanılmakla, sahibine kazanç, kira, nema vs adlar altında kimi yararlar sağlayan ekonomik bir dengedir. Paranın sahibi dışındaki kişi ve kuruluşlarca kullanılması, sahibinin bu ekonomik değerden mahrum bırakılması sonucunu yaratması yanında, enflasyon etkisinde olan ekonomilerde, paranın değerini, yani mali gücü enflasyon oranına bağlı olarak yitirmesine neden olur.**²⁶Vergi usul kanununun 112 maddesinde görülen gecikme faizi ile ilgili olarak yapmış olduğu nitelendirme bu yöndedir. İdarenin zamanında gerçekleştirilmeyen Mükellef iade alacağına hiçbir koşul vasıtasıyla sürülmeksizin idare tasarruf kaybını tanzimine yönelik olduğu açık. Bir kamu tüzel kişisinden çıkan idari işlemin, o kamu tüzel kişisi adına işlem yapmaya yetkili kişi veya kişiler tarafından yapılabilmesi durumunu ifade eder²⁷

2-2 ANAYASA MAHKEME KARARLARI İŞİĞİNDE UYGULAMANIN HUKUKA AYKIRILIĞI

Mülkiyetin korunması ve kişisel temel hak ve alacağı bakımından Anayasanın 13 üncü maddesi Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. **Mülkiyet korunması; Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır.** Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.²⁸ İdarenin işlemleri zamanında yerine getirilmemesinden dolayı, mükelleflerin KDV iade alacağından uzun süre yoksun bırakılmasından doğacak zararı gecikme faizi ile telafi etme yükümlüğü doğar. KDV iade usulünde uygulama tebliğleriyle mükelleflerde KDV alacakları için YMM raporu istemi mükellef işlemlerinden dolayı diğer mükelleflerin ticari sırları ve menfaatlarına herhal getirilmektedir. **İdarenin eylemleri hukuka uygun olmak zorundadır** İş ve eylemlerinden dolayı üçüncü şahısları mal ve haklarını zarar verici işlemlerden kaçınmak zorunda ya da tazmine yönelik sonuçlar doğurur.

²⁵ Candan Turgut, İdari yargılama usul kanunu, Yetkin yay. Ankara, 2107, s. 186

²⁶ Anayasa mahkeme kararı, E:1997/34, K:1998/27, 26/11/1999, RG:23888

²⁷ Gözler Kemal, Kaplan Gürsel, İdare huku dersleri, Erkin yay. 19. Basım. Bursa, 2017. 317

²⁸ Anayasa mahkeme kararı, E:2013/28 K:2015/ 27 T:05/2015-R:G :29368

Alacak hakkı, mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından.²⁹ Mülkiyet hakkı, herkese başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla, sahibi olduğu şey üzerinde dilediği biçimde yararlanma, tasarruf etme, başkalarına devretme, kullanma, biçimini değiştirme, harcama ve tüketme olanağı verir³⁰. Ancak bu hakkın mükelleflere iadesi için diğer mükellefleri mahremiyet sınırları aşınmasına yönelik vergi idaresinin KDV uygulama tebliği ile YMM raporu istemi hukuki değildir. Mülkiyet hakkına ziyan verilebilmektedir. Mükelleflerin Alacak hakkı koşulsuz araçsız iadesi kamu görevidir. **Kamu görevi kamu görevlilerin eliyle yerine getirilir.** KDV iade alacağı, YMM Raporu neticesine göre yerine getirme isteminin de, anayasaya açık aykırılık söz konusudur.

Yasama kanun yapma yetkisini maliye bakanlığına devir edilmediğini Anayasa mahkeme kararlarında yürütmenin, tüzük ve yönetmenlik çıkartmak gibi klasik düzenleme yetkisi, idarenin yasallığı ilkesi içerisinde sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki durumudur. **Anayasa da belirtilen kimi ayırık durumlar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda yürütmenin öznel hakları etkileyen bir kural koymaya yetkisi bulunmamaktadır.** Yasa ile yetkili kılınmış olması da yasama organının belirlediği kapsam ve sınırlar içinde türevsel bir yetkinin kullanılması anlamına gelir³¹Anayasada Kamu hizmetleri kamu görevleri eliyle yapılır amir hükmüne rağmen, Vergi Usul Kanunu 'nda mükelleflerin defter ve belgelerini kimlerin inceleyeceği kanunla belirtilmiştir. **KVD iadesi işlemi, bir kamu hizmetinin yerine getirilmesi gereken bir görevdir.** Ancak İdarenin KDV uygulama tebliğinde kanuni bir hüküm olmaksızın mükelleflerin karşılayacak zararları tasarlamadan YMM rapor istemiyle gerçekleştirmesi hukuka aykırılık teşkil edebildiği açıktır. İdarenin bu tetbirsiz iş ve eylemleri mükelleflerin doğacak zararlardan dolayı idarede zarar tazmin taleb hakkı doğabilmektedir.

İdare, aldığı kararlarla ya da yaptığı faaliyetlerle kişilerin belli bir yöne hareket etmesini sağlayan güvene sebep olması durumunda, kişilerde tesis ettiği bu güven çerçevesinde hareket etme yükümlüğü altındadır. **İdareye duyulan güven zedelenmemeli**³² Mükelleflerin ticari sırası ifşa edilen uygulamadan kaçınmalı anayasanın kendisine çizdiği sınırları aşınmamalıdır. Hukuka uygun uygulamalar alanın dışına çıkmamalıdır. **"İdarenin bütünlüğü ve kamu tüzelkişiliği"** başlığını taşıyan 123. maddesine de aykırıdır. Çünkü 123. maddenin birinci fıkrası **"İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir."** demektedir. Yeminli Mali Müşavirler Kurulu'nun hem kuruluş ve hem de görev olarak; Yeminli Mali Müşavirlerin ise görev itibarıyla idarenin bütünlüğü içinde yer aldığı ve bu nedenle kanunla düzenlenmesi gerektiği halde bu yetkinin Bakanlar Kurulu'na bırakılmış

²⁹ Anayasa mahkemesi E:2008/58,K:2011/37 K.T.10.02.2011 R:G.27934

³⁰ Anayasa mahkemesi E:2008/58,K:2011/37 K.T.10.02.2011 R:G.27934

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110514-11.htm>

³¹ Bahçeçi Barış, Vergisel düzenleyici işlemlerin hukusal sınırları, Yetkin yay. Ankara, 2016. s.192, E:1990/29, K:1991/37, T:15.10.1991

³² Gişi Selçuk, Haklı beklentileri korunması, XII Levha yay. Ankara, 2017, s.97

olması; **Anayasa'nın 123. maddesine de aykırı bir durumdur.** ³³İdarenin bu kişilere kamu hizmeti yerine getirilmesi görevi verilmesi hukuki değildir Çünkü aynı zamanda idarenin disiplin hiyerarşide olmayanın faaliyet eyleminde doğacak zararın tazmini kamu idaresine yüklenilebileceği sonuçları da doğurabilmektedir..

2-3 İDARENİN KDV İADESİ UZUN GECİKME VE YMM RAPOR KOŞULU MÜKELEFLERE TAZMİNAT ÖDEME YÜKÜMLÜĞÜ :

Malikle mal arasındaki ilişkiyi kesen veya ortadan kaldıran yararının(genel yararın) haklı kılınıyacağı müdahaleler mülkiyetin özüne dokunmaktadır.³⁴KDV iade alacağı kişinin bir mülkiyet hakkıdır. İdare tarafından bu alacağın uzun süre alı konulması, kişi hakkına müdahale olarak yorumlanılmaktadır. **İdarenin kendi eylem ve işlemlerden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğu, Anayasanın 125. maddesinin son fıkrasında ön görülmektedir. Ayrıca memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekilde ve şartlara uygun olarak ancak idare aleyhine açılabilir.**³⁵İdarenin, mükellefleri KDV iadeleri makul süre içerisinde iadeleri gerçekleşmemesinden dolayı mükellefin uğradığı zararı tanzim etmesi gerekmektedir. İdare, mükelleflerin iş ve işlemlerinin zamanında yapılmasını, kendilerine tahsis edilen memurlar vasıtası ile yerine getirmek zorundadır. Mükelleflerin iade hizmeti için kamu kadrosunda görev yapmayan dışardan başka meslek mensupları ile yerine getirilmesi hukuki olmadığından, mükelleflerin bu koşula karşı doğacak zararı tanzim hakkı doğabilmektedir. Anayasanın 40 ncı maddesinde yer alan **“kişinin resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zararda kanuna göre, devletçe tazmin eder.** Özellikle ticari ve sınıף faaliyetlerle uğraşan mükellefler, işleri gereği piyasa koşullarında ekonomik faaliyette bulunmakadırlar. Piyasa koşullarının en önemlilerinden birisi rekabettir ve müteşebbislerin varlıklarını devam ettirebilmeleri, rakipleri arasında güçlerini korumalarına bağlıdır. Bu nedenle gelir, servet, faaliyet alanı ve yeni fırsat ve olanaklarına ait bilgilerin diğer kişi ve kuruluşlar tarafından öğrenilmesi ve kullanılması mükelleflere zarar verebilmektedir. İdarenin hizmetindeki tetbirsiz ve kusurlu harekaet ve uygulamalarında mükelleflerin, doğacak zararlarına tazmin yükümlülüğünü getirmektedir. Anayasanın 129/5 Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir. KDV uygulama tebliği gereği mükelleflerin KDV iade alacağı YMM Raporu ile iade gerçekleşmeden kaynaklanan ticari sır ifşasından

³³ Anayasa mahkeme kararı E: 1986/5 K: 1987/7 T: 19/3/1987R.G. T:12.11.1987-19632

³⁴ Gümüşkaya Gamze.Mülkiyet hakkına vergisel müdahalleler bakımından insan hakları avrupa mahkemesi'ne kişisel başvuru,XII Levhayay.ankara,2010,s.200

³⁵ Gözübüyük A. Şeref,Tan Turgut,İdare hukuku cilt II,Turhankitabevi,Ankara,2016,s649

doğan zararı kamu idaresi tazmini gerekmektedir. Örneğin A firmasının KDV iade alacağı için YMM Rapor neticesinde almak isterse A firmanın tedarikçi B firması ise, B firmasının karşıt inceleme adı altında tedarik bilgileri satış bileşen bilgileri YMM ile alınmaktadır. B firması ise C firmadan bilgi bileşenini satın alarak tedarik ederse A firmasının YMM elemanı bu bilgileri öğrendiği için A firmasına aktarır. A firması B firmasının üretim bileşen bilgileri öğrendiği için B firması aradan çıkartarak direk C firmasında tedarik sağlandığında B firması zarara uğramış olur B nin bu durumu ispat etmesi halinde idareden zarar tazmin yönünde talep edebilmektedir. Daha ileri safhalarda A firması C firmasında devrede çıkartabilir Sır ifşasından dolayı zarar görmekteler.. Mükelleflerin KDV iade alacak hakkını yerine getirilmesi bir kamu hizmeti olup, kamu görevlileri elliyle idare yerine getirmekle yükümlüdür. Bu işlem de hukuka aykırı veya hizmete herhangi bir kusurundan dolayı doğacak zararı idare tazmin etmekle yükümlüdür. Bir diğer kusur idare YMM Raporu ibraz edemediği için mükellefin KDV iadesini gerçekleştirmesini makul sureden daha fazla geciktirmesi halinde mükellefe gecikme faizi ile birlikte mükellefe ödeme yükümlüğü gerekmektedir. **Hizmeten kusurunun, kamu hizmetinin örgütlenmesindeki veya yürütümündeki eksiklikten kaynaklanmaktadır. Bu eksiklik, üç şekilde kendisini gösterir: Hizmetin hiç işlenmemesi, hizmetin geç işlemesi ve hizmetin kötü işlemesidir.**³⁶.İdarenin KDV iade alacağını zamanında yerine getirilmemesi veya YMM Raporu istenmesi hizmete kusur olarak tanımlanabilir. Çünkü hizmeti idare geciktirmeden dolayı bir hak ihlali varsa idare tazmin etmekle yükümlüdür. Hizmetin geç işlemesi de bazı durumlarda hizmet kusuru sayılarak idare sorumlu tutulmaktadır.³⁷

SONUÇ;

Tümm mükelleflerin Sinaî ve ticari kazançların güven ortamda yürütülmesi için gerekli yasal düzenlemelerin sağlanması İdarenin görevidir. Yasal düzenlemelerle güvenceye altına alınmış ticari ve sınai üretim sırları, kanunla tanımlanmamıştır. İdarenin iş ve eylemin, bazı tebliğlerle uygulanması hukuka aykırı sonuçlar doğurabilmektedir. Hukuka aykırı iş işlem neticesinde hak ihlalleri söz konusu olabildiğinden tazmin hakkını da doğurabilmektedir.. Türk ticaret hukukumuzda ticari sırla ilgili yükümlülükleri şirket ortakları ve yönetim kurularına getirdiği gibi sermaye şirketleri denetleyen ve çalışanları yönünde de yükümlülük getirmiştir. Sır saklama yükümlüğü bulunan kimselerin ihlalından dolayı tazminata veya ceza sorumluluklar gerekmektedir. Sır saklama yükümlüğü bulunmayan YMM lere verilen firma tedarik ve meteryal bileşen bilgileri, satış müşteri bilgileri sır ifşa kapsamında olup zarar doğmasında idareciler tazminat ödeme ile karşı kalabilmelidir.

³⁶ Candan Turgut ,İdari yargılama usul kanunu,yetki yay. Ankara 2017,s.185

³⁷ Gözübüyük A. Şeref,Tan turgut,İdare hukuku cilt II,Turhankitabevi,Ankara,2016,s644

Vergi Usul Kanunda inceleme yetkisi bulunmayan kimselerin tebliğler ile yetkilendirilmesi hukuka aykırıdır. Bir iş ve eylem kanunda tanımlanan şekilde uygulanmak zorundadır. Kanunu gerektiği bir iş ve eylem için tebliğlerin düzenlenmesi hukuka aykırıdır. İdarenin bütün iş ve eylemleri hukuka uygun olması gerekir. Hukuka uygun olmayan idari iş ve eylemleri neticesinde doğacak hak ihlalleri idare tazmin etmekle yükümlüdür. Hak ihlalleri ve zararları tam yargı dava konu edilebilmektedir. **Anayasa idarenin kendi eylem ve işlemlerden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğunu Anayasası 125 maddesinin son fıkrasında ön görmektedir. Ayrıca memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullandıkları kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekilde ve şartlara uygun olarak ancak idare aleyhine açabilir.**

İdarenin kusurundan dolayı doğan zararları idare tanzim etmekle yükümlüdür. İdarenin zamanın da iadesi gerçekleştirmediği mükelleflerin KDV iadesi için gecikme zammı ile ödemeye yükümlüdür İdare kanunlarda olmadığı halde KDV uygulama tebliğine dayanarak mükelleflerin iade alacağı KDV 'ler için YMM Raporu istenmesi hukuka aykırıdır. İdarenin hukuka aykırı iş ve eyleminden dolayı doğacak zararın tazmine yükümlüdür. Anayasasının 40 ncı maddesinde yer alan **"kişinin resmi görevliler tarafından vakı haksız işlemler sonucu uğradığı zararda kanuna göre, devletce tazmin eder** İdarenin KDV iade alacak için istenen YMM Raporu, mükelleflerin YMM 'lere verecekleri tedarik ve satış bilgileri mükelleflerin ticari sır ifşası kapsamındadır. **Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır.** YMM Raporu istemi nedeniyle, YMM Raporu ibraz etmeyen hak ettiği alacaklara ödenmeyen KDV iade alacağı, gecikmesinde veya iade edilmemesin de, hak ihlali söz konusudur. İdare, mükelleflerin hak ettiği iade alacağını hiçbir koşul öne sürmeden bu hizmeti yerine getirmekle yükümlüdür. **KVD iadesi işlemi bir kamu hizmetin yerine getirilmesi gereken bir görevdir.** Kamu, hizmeti ancak kamu görevlerince yerine getirirler. Başka kimseler vasıtasıyla yerine getirilmesi istemi, Anayasasının 128 Maddesine aykırıdır.

**Abdurrahman FİLİZ
Mali Müşavir& Bağımsız Denetçi
İstanbul Ocak 2018**

Not: İzin alınmadan kopyalanamaz, çoğaltılamaz. Ancak, atıf yaparak "dipnot" olarak kullanılmasına izin vardır.

EDİTÖR: Bu yazının editörlüğünü Selahattin İPEK – Bağımsız Denetçi yapmıştır.

KAYNAKÇA:

- Anayasa mahkemesi kararları
- Altaş Soner, Türk ticaret kanununa göre limitet şirketler. Seçkin yay.Ankara,s.2015
- Akaşoğlu Şetman, Şirketlerde birleşme bölünme veya tür değiştirmenin iş sözleşmenin etkisi, XII Levha yay.Ankara,2017
- Bahçeci Barış, Vergisel düzenleyici işlemlerin hukuksal sınırları, Yetkin yay.Ankara,2016
- Bağrıaçık Safiye Nur, Üretim ve iş sırların korunması, XII levha yay. Ankara 2017
- Bilgili Fatih, Demirkapı Ertan, Şirketler hukuku, Dora yay,Bursa,2013
- Can Mustafa Erdem, Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre limitet şirket ortağının borçları ve yükümlülükleri Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XV, Y. 2011,
- Candan Turgut, İdari Yargılama Usul Kanunu, Yetkin yay.Ankara,2017
- Çağlayan Ramazan, İdari Yargılama Hukuku, Seçkin yay.7. basım,Ankara,2015
- Gözler Kemal, Kaplan Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, Erkin yay. 19. Basım.Bursa,2017
- Gözübüyük A. Şeref,Tan turgut,İdare hukuku cilt II,Turhankitabevi,Ankara,2016
- Günday Metin, İdare hukuk, İmaj yay.Ankara,2011
- Gümüşkaya Gamze. Mülkiyet hakkına vergisel müdahaleler bakımından insan hakları Avrupa Mahkemesi'ne kişisel başvuru, XII Levhayay.ankara,2010
- Gişi Selçuk, Hakli beklentileri korunması, XII Levha yay.Ankara,2017
- Kircai, Şehri Ali. Çelik F. H., Manavgat Ç. Anonim Şirketler hukuku, Cilt 1,Türkiye iş ban vakfı yay,Ankara,2013
- Proy, Tekinalp; Çamoğlu, Ortaklar hukuk, Vedat Kitapçı, İstanbul,2014
- Sarıcaoğlu Ercan, Vergi suç ve kabahatleri bakımında yorum ve ispat, Adalet yay.ankara,2017
- Soydan Başaran, Vergi incelemesi. XII Levha,Yay.Ankara,2015
- Uğur Hüsametdin, Elibol Mert, Vergi suçları, Adalet yay.Ankara,2016
- Üçişik Güzin,Ç elik Aydın, Anonim ortaklıkta finansal tablolar yedek akçeler ve kar dağıtımı, XII Levha yay.ankara,2018
- Taşdeğer Salih, İdari yaptırım kararlarının hukuki niteliği ve unsuru, Kabahatler huku makale-1,XII levha yay.Ankara,2017
- Türk Ticaret Kanunu
- Türk medeni Kanunu
- Türk Borçlar Kanunu
- Sermaye Piyasası Kanunu
- İPEK Selahattin,<http://www.dt-audit.com/yazar/denetçilerin-sir-saklama-yukumlulugu-717.html>