



MÜKELLEFİN ÖZEL ESASLARA ALINMASININ MÜLKİYET HAKKI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

¹Gül den ŞİŞMAN, ²Nazlıcan DOĞANLAR

Öz

Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliği ile getirilen özel esaslar, idarenin vergi alacağını güvence altına almak amacıyla uygulamaya koyduğu bir sistemdir. Bu düzenlemenin temel hedefi hazineye gelir kaydedilen vergiler içinde KDV'nin büyük bir paya sahip olması nedeniyle iade edilecek KDV tutarının hukuka aykırı olarak iadesini engellemektir. Özel esaslar uygulamasının sonuçları ilgili mükellefler kadar o mükelleflerden alış ve satışları olan mükellefleri de etkilemektedir. Bu durumdaki mükelleflerden vergi idaresi, düzeltme beyannamesi ile sahte fatura düzenleyicisi olduğu belirlenen mükelleflerden yapılan alımlara ilişkin KDV'nin indirim hesabından çıkartılmasını istemektedir. Mükelleflerin fişlenmesi olarak değerlendirilen özel esaslara alınma uygulaması birçok açıdan mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilmektedir. Mülkiyet hakkının korunması hukuk devleti açısından elzemdir. Mülkiyet hakkı, vergilendirme yetkisi ile doğrudan bağlantı kurabileceğimiz bir hakktır. Çünkü ilgili kişiyi mülkiyetten, yani ödenmesi gereken para miktarından mahrum eder. Çalışmada öncelikle mülkiyet hakkının vergilendirme yetkisi ile bağlantısı değerlendirilecektir. Çalışmanın devamında ise özel esaslar uygulamasının hukuki sonuçlarının mülkiyet hakkını ihlal edip etmediği hususu AİHM kararları çerçevesinde değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Özel Esaslar, Vergi, Mülkiyet Hakkı, KDV, İade.

The Evaluation of Including the Taxpayer in Exceptional Procedures within the Framework of Right of Property

Abstract

The exceptional procedures imposed by the Value Added Tax Communiqué, are a system which is put into practice to guarantee the tax claim of the government. The main purpose of this regulation is to prevent the proper refund of the VAT amount required because VAT accounts for a sizable portion of the taxes that provide revenue for the Treasury. The consequences of the implementation of these exceptional procedures affect both the taxpayers and the taxpayers who trade with them. The tax administration requests the removal of the taxpayers in this situation from VAT's discount bill, regarding the purchases from the taxpayers who are determined to be false invoice issuers by correction declaration. The implementation of the exceptional procedures, which are also regarded as black listing the taxpayers, is viewed as a violation of the right to property in several aspects. Preserving the right of property is essential in terms of a state of law. The right to property is a right that we can directly relate to tax-raising power because it deprives the relevant person of the property, in other words, of the amount of Money that should be paid. First of all, the association between the right to property and tax-raising power will be evaluated. Then, the issue of whether the legal consequences of the exceptional procedures' implementation violate the right of property will be discussed within the framework of ECHR decisions.

Keywords: The Exceptional Procedures, Tax, Right of Property, VAT, Refund.

Atıf/Citation:

Şişman, G. ve Doğanlar, N. (2022). Mükellefin özel esaslara alınmasının mülkiyet hakkı çerçevesinde değerlendirilmesi. *Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(2), 153-170. doi:10.56400/tarsusiibfdergisi.1095150

¹Doç. Dr., Mersin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, gulden_av@hotmail.com, ORCID-ID: 0000-0002-6467-6048

²Doktora Öğrencisi, Mersin Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, nazlicandoğanlar@gmail.com, ORCID-ID: 0000-0002-5524-2512



GİRİŞ

Özel esaslar, idarenin vergi alacağını güvence altına almak amacıyla uygulamaya koyduğu bir sistemdir. Özel esaslar uygulaması Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliği (RGT: 26/04/2014, RGS: 28983) ile düzenlenmiştir. İlgili tebliğ; mükellefiyet konusu, istisnalar, matrahın nispet ve indirim konusu, KDV iadesinde ortak hususlar, verginin tarhı, ödenme usulü ve çeşitli hususlar olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır (Baykara, 2013). Tebliğin IV/E bölümünde özel esaslara ilişkin güncellemeler yapılmıştır. Mükelleflerin sahte belge ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanarak indirilecek KDV tutarının gerçekte vergilendirilmesi gereken katma değeri vergi sisteminin dışına çıkardıkları görülmektedir (Çakmakçı ve Köseer, 2019: 269). Bu nedenle idare vergi mükelleflerinin gerçekte yüklenmiş oldukları ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV miktarlarının iadesini öngörmekte fakat bu iadenin de haksız yere alınmasının önüne geçmeyi istemektedir (Taylar, 2021: 776). Bu düzenlemenin temel hedefi, hazineye gelir kaydedilen vergiler içinde KDV'nin büyük bir paya sahip olması nedeniyle iade edilecek KDV tutarının hukuka aykırı olarak iadesini engellemektir.

Özel esaslar, mükelleflerin hiç yüklenmedikleri halde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı bir belgeye dayanarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV tutarlarının iade olarak alınmasının önüne geçmeyi amaçlayan bir uygulamadır. Nitekim sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayandırılarak indirim konusu edilen KDV tutarları aynı zamanda KDV'nin katma değerden vergi alma işlevini bozarak gerçekte vergilendirilmesi gereken KDV'yi vergi dışına çıkarmaktadır (Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği). Diğer taraftan özel esaslar uygulamasıyla sadece sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükellefler takibe alınmamakta aynı zamanda bu mükelleflerin fatura düzenlediği firmalar da takibe alınmaktadır (Kayabaşı, 2021). Bu uygulama ile idare, yanıltıcı işlemlerle vergi kayıp ve kaçığına neden olan ve buna benzer işlemler ile vergi kayıplarına neden olma olasılığı olan mükellefleri derinlemesine takip etme imkânı elde etmiş olmaktadır. Bu bağlamda özel esaslar uygulamasının idarenin şüpheli gördüğü vergi mükelleflerine ilişkin bir fişleme olduğu söylenebilir (Yaltı, 2010: 24).

Özel esaslar uygulamasının sonuçları, ilgili mükellefler kadar o mükelleflerden alış ve satışları olan mükellefleri de etkilemektedir. Kötü niyetli mükelleflerin önünü kesmek amacıyla getirilen bu uygulama zamanla idarenin iç işlemi olma özelliğini yitirerek iyiniyetli mükellefleri mağdur eder hale gelmiştir (Er, 2010: 274). Özellikle karşıt incelemelerde mükellefler özel esaslara girmiş mükelleflerden alıp bilerek ya da bilmeden kullandıkları belgeler nedeniyle ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadırlar (Çakmakçı ve Köseer, 2019: 269). Vergi idaresi bu durumdaki mükelleflerden düzeltme beyannamesi ile sahte belge düzenlediği tespit edilen mükelleflerden yapmış oldukları alışlarına ilişkin KDV'nin indirim hesabından çıkartılmasını talep etmektedir. Bu nedenle özel esaslara alınan mükelleflerden kimse mal ya da hizmet almak istememekte bu durum ise özel esaslara alınan mükelleflerin ticari yaşamını olumsuz biçimde etkilemektedir (Tolu, 2012).

Özel esaslara alınma uygulaması birçok açıdan hukuk devleti ilkesine aykırılık oluŐturmaktadır. Ancak çalışmada özel esaslar uygulaması sadece mülkiyet hakkı çerçevesinde AİHM kararları esas alınarak değerlendirilecektir.

1. İNDİRİM UYGULAMASI VE ÖZEL ESASLAR KAPSAMINA GİREN MÜKELLEFLER

KDV üretimden tüketime her aşamada alınan bir vergi türü olup bir ay içinde alınan KDV ve denen KDV toplamları birbirinden muhasebe kayıtları ile çıkarılır (ner, 2022: 248). Üretim ve tüketim zincirinin hangi aŐamasında yer almıŐ olursa olsun KDV mükellefleri, alıŐları sırasında demiŐ oldukları KDV'yi satıŐlar sırasında indirim mekanizması yoluyla geri almaya çalıŐırlar (ner, 2022: 247). Mükellefler vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler için ödedikleri KDV'yi; ithal ettikleri mal ve hizmetler için demiŐ oldukları KDV'yi indirebileceklerdir (Şenyüz vd., 2022: 281). Haklarında, düzenlemiŐ oldukları veya kullanmıŐ oldukları belgelerin sahte olduğuna dair delil ve karineleri içeren olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunan mükellefler, iade taleplerinin yerine getirilmesi açısından özel esaslara tabi olmaktadır. Tebliğde bahsi geçen belge iadeye esas teşkil eden belgeler olup bunlara örnek olarak fatura, iade hakkı veren işlemin niteliğine göre gümrük beyannamesi, yatırım teŐvik belgesi verilebilir (Demiroğlu, 2017: 382).

Bu bağlamda iade taleplerinde özel esaslar kapsamında değerlendirilen mükellefler tebliğ çerçevesinde aŐaĐıda listelenmektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği):

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükelleflerdir. Bu kapsamda özel esaslara alınacak mükellefler; *“Ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde sadece sahte belge düzenlemek niyetiyle mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca belirlenen mükellefler, mükellefiyet kaydının devamına gerek olmadığı raporda belirtilmesi üzerine iŐi bırakmıŐ kabul edilen mükellefler ve mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerden, serbest meslek erbabı, Őahıs iŐletmelerinde iŐletme sahibi, adi ortaklıklarda ortaklardan her biri, ticaret Őirketlerinde; Őirketin, kanuni temsilcileri, yönetim kurulu yeleri, Őirket sermayesinin asgari % 10'una sahip olan gerçek veya tüzel kişiler ya da bunların asgari % 10 ortağı olduğu veya yönetiminde buldukları teŐebbüsler, tüzel kiŐiliĐi olmayan teŐekküllerde ise bunları idare edenler veya düzenlenen raporda fiillerin iŐlenmesinde bilfiil buldukları tespit edilenler. İŐe baŐlama bildiriminin alınması halinde, bunlar adına mükellefiyet tesis edilebilmesi için iŐe baŐlama bildiriminde bulunanlar ve mükellefiyeti terkin edilenler”* şeklinde ifade olunmaktadır.
- *“Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme yoluyla iŐlenen kaçakçılık suuna iŐtirak eden mükellefler de olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,*

- *Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,*
- *Haklarında defter ve belge ibraz etmemek, beyanname vermemek ve kayıtlı işyeri adresinde bulunamama nedeniyle tespit bulunan mükellefler,*
- *KDV açısından haklarında ihtiyati haciz veya ihtiyati tahakkuk uygulanan mükellefler.*
- *Haklarında “olumsuz tespit” ya da “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet temin eden mükellefler,*
- *Haklarında “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme olumsuz tespiti” ya da olumsuz raporu bulunanların raporun ait olduğu hesap dönemindeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları ya da ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcileri,*
- *Özel esaslara giren mükelleflere hizmet ifasında bulunan ya da mal teslim eden mükelleflerden haklarında sahte belge kullanma olumsuz raporu, sahte belge kullanma tespiti ve/veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme tespiti bulunanlar,*
- *İkinci yoklamada da adreslerinde bulunmadığı tespit edilen mükellefler,*
- *Mücbir sebepler dışında defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler,*
- *Birden fazla döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesini vermeyen mükellefler.”*

Tebliğde mükellef grupları neredeyse üretim zincirinin tüm halkalarını kapsamına alacak şekilde yer almaktadır (Yaltı, 2010: 21 vd). Bu yönüyle özel esaslar uygulaması, durumdan haberdar olmayan birçok mükellefi ilgilendiren ve onlar için de sonuç doğuran bir düzenlemedir. Çünkü kendileri hakkında olumsuz tespit olmasa bile özel esaslara tabi mükelleflerden mal ve hizmet satın alan diğer mükelleflerin iade taleplerinde de özel esaslar uygulanacaktır.

2. ÖZEL ESASLAR UYGULAMASINDA İNCELEME AŞAMASI VE İSPAT

Özel esaslar kapsamına girecek mükelleflerin inceleme aşaması, vergi müfettişleri tarafından düzenlenen vergi tekniği raporları ve Risk Analiz Merkezi tarafından yapılan analiz ve tespitler olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. İncelemelerin çoğu, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanmaya yönelik olarak yapılmaktadır (Tolu, 2022). Vergi incelemesi sonucunda haklarında hem muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ya da sahte belge kullandığına ilişkin olumsuz rapor ya da olumsuz tespit bulunan mükellefler hem de bu mükelleflerden mal/hizmet alım satımı yapan mükellefler özel esaslar kapsamına alınmaktadır. Uygulamada vergi dairesi mükelleflere bir yazı göndererek mal/hizmet alım satımında bulunmuş olduğu mükellef veya mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunduğunu bildirerek bu mükellef veya mükellefler ile yapılmış olan mal/hizmet alım satımı ile ilgili bilgi istemektedir. Bu süreçte mükelleften ya hakkında

olumsuzluk bulunan mükellef ile aralarındaki ticari iliŐkinin ispatlanması veya ilgili mükellef ile yapmış olduğu alım satıma ilişkin KDV'nin düzeltme beyannamesi vermek suretiyle düzeltilmesi istenmektedir. Bu durumda ilgiliye 15 günlük süre tanınmakta olup, mükellef 15 günlük süre içerisinde vergi dairesini bilgilendirmez, işlemlerin gerçekte var olduğunu ispat edemez ya da düzeltme beyannamesi vermezse özel esaslar kapsamına alınmaktadır (Kayabaşı, 2021).Tebliğde yer alan bu düzenlemeleri esas alan vergi idaresi, mükellefe yönelik yaptĐı incelemede, mükellefin iş yaptĐı diğer firmaları da özel esaslara tabi tutmak tehdidi ile düzeltme beyannamesi vermeye zorlamaktadır. Hukuk devleti ilkesine aykırı olan ve mülkiyet hakkıyla baĐdaŐmayan bu düzenleme ile mükellefler açısından hak ihlali oluşmaktadır.

İnceleme veya idari araŐtırma aŐamasında mükelleflere düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçekliğini ispat etme imkânı verilmektedir. Bunun yanı sıra kendileri hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunmayan fakat bu olumsuzluğun tespit edildiği mükellef veya mükelleflerden mal veya hizmet satın alan mükelleflere de bu imkn verilmektedir. İspat aracı olarak ortaya konacak deliller incelemenin konusuna giren iş, işlem ve belgelerle ilgili olmalıdır. Karşı deliller inceleme aŐamasına geçilmiŐ ise inceleme elemanına, inceleme aŐamasına geçilmemiŐ ise bir yazı ile ilgili vergi dairesine sunulmaktadır. Bu belgelerle sınırlı kalmamakla birlikte uygulamada belgelerin geçerliliğini ve doğruluğunu ispatlamak için, işlem bedelinin ödendiğini gösteren belgeler ile bunun yanı sıra iŐleme konu mala ait taŐıma hareketleri, yükleme, boŐaltma, muhafaza, ambalajlama ve benzeri işlemlerin yapıldĐını gösteren belgeler kullanılmaktadır. Ayrıca sigorta, vergi ve benzeri ödemelerde bulunulmuŐ ise bu ödemeleri gösteren belgelerin de ispat aracı olarak kullanılması mümkündür (KDV Genel Uygulama Tebliği). İŞlemlerin gerçekliğini ispat konusunda mükellefe olduğu kadar mali idareye de ispat yükümlülüğü düŐmektedir. Mali idare, mükellef tarafından kendisine sunulan ispat niteliğindeki delillere karşı deliller sunarak işlemlerin doğruluğunu açığa çıkarmakla görevlidir (zdemir ve Yıldıırım, 2014).

3. ÖZEL ESASLAR UYGULAMASININ MÜLKİYET HAKKI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilendirme, devletin kişi hak ve özgürlük alanlarına müdahalesini gerektiren iŐlemlerden olduğu için hukuk devleti kavramı ile ilintilidir(ağan, 1980: 137). Bu nedenle de Anayasa'da yer alan birçok hak devletin vergilendirme yetkisinin sınırlarını çizmektedir (Doğrusöz, 2017).

Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilintili olması nedeniyle, kişilerin/mükelleflerin devlet müdahalelerinden önceden haberdar olması ve ticari yaŐamlarını bu çerçevede planlamaları hukuki güvenlik ilkesinin gereğidir. Hukuki güvenlik ilkesi devletin yasal düzenlemelerde güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılmaktadır (nsal ve Orta, 2019: 18; Anayasa Mahkemesi, E. 2013/67, K 2013/164, T. 6.12.2013).

Hukuk devleti ilkesi yönetilenlere en üst derecede güvence sağlayan hukuk sisteminin tamamına hkim olması gereken bir ilkedir (Batı, 2021: 41). Mülkiyet hakkının korunması hukuk devleti

açısından elzemdir. Nitekim Anayasa m. 35'te "Herkesin mülkiyet ve miras hakkına sahip olduğu ifade edildikten sonra söz konusu hakların sadece kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlandırılabilmesi" ifade edilmiştir.

AİHS Ek 1. Protokol'de de mülkiyet hakkı "Mülkiyetin korunması" başlığı altında şu şekilde düzenlenmiştir:

"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez."

Vergilendirme ilke olarak 1 Numaralı Protokol'ün 1. maddesinin birinci fıkrasında korunan mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil etmektedir. Çünkü ilgili kişiyi mülkiyetten, yani ödenmesi gereken para miktarından mahrum etmektedir (AİHM, Burden/The United Kingdom, 2008, Başvuru no. 13378/05: prg. 59). Haksız ve yersiz vergilendirme yoluyla kişinin belirli bir meblağdan yararlanma hakkı engellemekte olup bu durum ekonomik bir zararın ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Gemalmaz, 2019).

1 Numaralı Ek Protokolün 1. maddesi, gerçek kişi ve tüzel kişilere ait mülklere devletçe yapılacak keyfi müdahalelere karşı önlem almaktadır. Sözleşme ayrıca devlete gerçek kişi ve tüzel kişilere ait olan mülkleri kanunlarda belirtilen şartlar çerçevesinde kullanma ve hatta bu kişileri bunlardan mahrum bırakma hakkı da tanımaktadır. Sözleşmeye göre devlet, mülkiyetin kullanımını vergilerin veya diğer yükümlülüklerin ya da cezaların ödemelerini kolaylaştırmak/sağlamak amacıyla kontrol edebilir (Aida Grgićvd, 2007: 6). Akit Devletin özellikle vergilendirme alanındaki politikaları oluştururken ve hayata geçirirken geniş bir takdir marjına sahip olduğu kabul edilmekte ve AİHM, tutarlı bir şekilde, makul bir temelden yoksun olmadıkça bu tür konularda yasama organının takdir hakkı olduğunu ifade etmektedir (AİHM, Paoloand Alessandro Guiso ve Vincenza Consiglio/Italy, 2006, Başvuru no. 50821/06 : prg. 43). Çünkü bu konuda karar verirken devletlerin yetki alanlarında olan siyasi, ekonomik ve sosyal sorunları değerlendirmeleri gerekecek ve toplamak istedikleri vergi veya katkıların türüne buna göre karar vereceklerdir (AİHM, Paoloand Alessandro Guiso ve Vincenza Consiglio/Italy, 2006, Başvuru no. 50821/06 : prg. 43).

Mülkiyet hakkı, vergilendirme yetkisi ile doğrudan bağlantı kurabileceğimiz bir haktır. Vergiler aracılığıyla doğrudan doğruya kişilerin mal varlığından devlet mülkiyetine bir geçiş söz konusu olup bu aktarımın mülkiyet hakkı ihlal edilmeden yapılması gerekmektedir (Er, 2011:6). Sözleşmeye göre devletlerin mülkiyet hakkına yapacakları herhangi bir müdahalenin özel ya da genel kamu yararı gerçekleştirmek amacıyla, başka bir ifade ile düzenlemenin meşru bir amaçla yapılıp yapılmadığından emin olmaları gerekmektedir. Kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki dengeyi ve ölçülülük ilkesini gözetmek kaydıyla müdahalenin keyfiyetten uzak olması ve hukuka uygun bir şekilde yapılması

gerekmektedir. Anayasal ve kanuni dayanağı olmadan kişilerin mülkiyet hakkından mahrum bırakılması hem Anayasa hem de AİHS'ye aykırılık teşkil etmektedir (Doğrusöz, 2017). Mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediği belirlenirken öncelikle mülkiyet hakkına ilişkin bir hakkın olup olmadığı belirlenmektedir. Söz konusu belirleme yapıldıktan sonra ikinci aşamaya geçilir. İkinci aşamada mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalenin tespit edilmesi durumunda müdahalenin kanunilik ve meşru amaç ilkeleri çerçevesinde değerlendirmesi yapılır.

Hakkı tespit ettikten sonra öncelikle hakka yönelik bir müdahale var mı sorusuna cevap aranır. Daha sonra bu müdahalenin hukuka uygunluğu değerlendirilir. Müdahale yoksa (rneğin kimi durumlarda hakkın sınırlanması ya da hakka yönelik müdahaleden ziyade hakkın doğal-hukuki sınırları gündeme gelebilir) ya da müdahale hukuka uygunsa ihlal kararı çıkmayacaktır. Burada hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkesinin de ön planda olduğunu söylemek mümkündür. nc aşamada ise meşru bir amaçla yapılan müdahalenin orantılı olup olmadığına bakılmaktadır. ÇalıŐmamıza bu sıra esas alınarak devam edilecektir.

3.1. Mülkiyet/Malvarlığı Kavramı

Mülkiyet hakkı, en temel tanımı ile kişi ve eŐya arasında, hukuken tanınan ve korunan bağa denir (Yiğit, 2016:1207). AİHS'de mülkiyet hakkının tanımı yapılmamıştır. Mülkiyet kavramının tanımı konusunda hakkın niteliği, erevesi, sınırlandırma amaçları ve Şartları yönünden devletler arasında önemli farklılıklar söz konusu olabilmektedir (Şimşek, 2011: 183). AİHM mülk/mülkiyet kavramına geniş bir perspektiften bakmaktadır. Başka bir ifade ile AİHS, "Malvarlığı" terimini iç hukuktaki başka bir ifade ile ulusal mevzuattaki Şekli nitelendirmelerden bağımsız olup eşyaların fiziksel sahipliğine indirgenemeyecek Şekilde tanımlamaktadır (AİHS'nin 1 Numaralı Protokolünün 1. Maddesi Rehberi, 2019: 8). "Mal ve mülk" kavramı AİHS'de iç hukuktaki yasal tanımdan bağımsız olarak özerk bir anlama sahiptir (Aida Grgivd, 2007: 7). AİHM'ye göre mülk sadece maddi eŐyalarla sınırlı değildir. Varlık, değer, aktif olarak nitelendirilen hak ve çıkarlar da malvarlığı hakkı olarak değerlendirilecektir (Perdecioğlu, 2020:113). Örneğin AİHM, kamulaŐtırma bedelinin geç ödenmesi durumunda enflasyon oranı ile kanuni faiz oranı arasındaki farkı, iŐletme ruhsatı ve bir iŐletmenin müŐteri çevresini "mülk" olarak deđerlendirmiŐtir (Şimşek, 2013: 32). Bir başka kararda, emeklilik fonuna yapılan katkılar mülk olarak ifade edilmiştir (AİHM, Bln Nagy V./Hungary, 2016, Başvuru no. 53080/13: prg. 81). Mal ve mülk kavramının "mevcut mal ve mülk" ile sınırlı olmayıp başvurucunun en azından gerçekleŐmesi konusunda somut olarak "meşru bir beklenti" içerisinde olduğu yönündeki iddiaları da bu kapsamda değerlendirilmek üzere diğer mal ve mülk de "mülkiyetin" konusuna girmektedir (Aida vd, 2007: 8). Bir "beklenti", söz konusu mülkiyet menfaatiyle ilgili bir yasama hükmüne veya yasal bir iŐleme dayanıyorsa meŐrudur(AİHM, Saghinadzeand vd V. Georgia/Slovakya, 2010, Başvuru no. 1876/05: prg. 45-52). Bu konuda yerleŐik içtihatların bulunması da talebi meŐrulaŐtırmaktadır (AİHM, Case of Kopeck V/Slovakya, 2004, Başvuru no. 44912/98: prg. 52) Aksi takdirde meşru beklentiden bahsetmek mümkün olmamaktadır.

Başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürebilmesi için müdahalenin kendisinin “malvarlığıyla” bağlantılı olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra mahkeme kişinin mülk edinmesini değil sahip olduğu mülkten barışçıl bir şekilde yararlanmasını garanti etmektedir (AİHM, Case of Zhigalev/Rusya, Başvuru no 54891/00 : prg. 134). Bu nedenle de kişinin fiilen ya da yasal olarak mülk sahipliğini kanıtlaması gerekmektedir (AİHM, Case of Zhigalev/Rusya, Başvuru no 54891/00 : prg. 134).

Özel esaslara alınan mükellefin KDV iadesi alması oldukça zorlaşmaktadır. KDV iade hakkı vergi mükelleflerinin mülkiyet hakkı ile bağlantılı bir konudur (Yaltı, 2010). Dolayısıyla indirim hakkının hukuka aykırı bir şekilde reddi hukuk devleti ilkesine aykırı olacaktır.

3.2. Meşru Amaç

Mülkiyetten barışçıl şekilde yararlanma hakkının kullanılmasına yönelik bir müdahalenin de kamu yararına meşru bir amaç gütmesi gerekmektedir (AİHM, Case of Beyeler vd./İtalya, 2000, Başvuru no 33202/96: prg. 111). Ulusal makamlar, neyin toplumun genel yararına olduğunu belirlemede belirli bir takdir marjına sahiptir (AİHM, Case of Beyeler vd./İtalya, 2000, Başvuru no 33202/96: prg. 112). Bir Anayasa Mahkemesi kararında ifade edildiği üzere, kamu yararının kapsamı konusunda özellikle de sosyal ve ekonomik politikaların sürdürülebilir olması için yapacağı düzenlemelerde yasama organı geniş bir takdir yetkisine sahiptir. Açıkça orantısız olmadığı ve makul nedenlere dayandığı sürece yasama organının neyin kamu yararını sağlamaya yönelik olduğuna ilişkin belirlemelerine saygı duymak gerekmektedir. Devlet, toplumsal ya da ekonomik bir politikayı gerçekleştirmek ve sürdürebilmek için mülkiyet hakkına müdahale etmişse burada meşru bir kamu yararı gayesinin olduğunu kabul etmek gerekecektir (AİHM, James vd./İngiltere, 1986, Başvuru no 8793/79: prg. 46; AİHM, Eski Yunan Kralı vd./Yunanistan, 2000, Başvuru no 25701/94: prg. 87; Broniowski/Polonya, 2004, Başvuru no 31443/96: prg. 148; AİHM, Mehmet Akdoğan/Türkiye, 2013, Başvuru no 2013/817: prg 35).

Nitekim AİHM, "kamu yararı" kavramının zorunlu olarak geniş bir anlamının olduğunu ve devletlerin mali politikalarını çerçevelemek, düzenlemek ve vergilerin ödenmesini sağlamak için düzenlemeler yapma konusunda belirli bir takdir payına sahip olduğunu ifade etmiştir (Case of Hentrich V./ Fransa, 1994, Başvuru no 13616/88: prg. 39). Dolayısıyla devletin vergi kaçakçılığını önlemek için tedbirler alması kamu yararına olan meşru bir amaç olarak kabul edilir.

Tebliğde, özel esaslar uygulamasının amacı, iade edilecek KDV miktarının gerçek olup olmadığının belirlenmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ya da sahte olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayalı olmayan miktarların KDV iadesi adı altında hukuka aykırı olarak iadesinin önüne geçmek olarak ifade edilmiştir.

Özel esaslar uygulamasının temel amacı, KDV açısından yanıltıcı işlemlerle vergi kayıp ve kaçığına neden olan ve buna benzer işlemler ile vergi kayıplarına neden olma olasılığı olan mükellefleri derinlemesine takip etme imkânı elde etmek ve bu yolla da hazinenin gelir kaybına

uğramasının önüne geçmektedir. AİHS çerçevesinde özel esaslar uygulamasının meşru bir amaca dayandığını ifade edebiliriz. Dolayısıyla bu düzenlemeyi devletlerin vergi güvenliğini sağlamak amacıyla aldığı tedbirler çerçevesinde değerlendirebiliriz. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında devletin, hazinenin kayba uğramasının önüne geçmek ve dolayısıyla vergi güvenliği sağlamak amacıyla mükellefle bağlantılı kişilere de ilave Şekli yükümlülük getirebileceğini ifade etmiştir. Özellikle de Anayasa Mahkemesi denetimi kolaylaştırmak ve otokontrol mekanizmasını etkin hale getirmek amacıyla vergi mükellefi dıŐındakileri için öngörülen kapsayıcı sorumluluk düzenlemesini hukuka uygun bulunmuŐtur (Anayasa Mahkemesi, E: 1986/5, K: 1987/7, R.G.T:12.11.1987, RGS: 19632). Devlet gerekiyorsa kamu yararı, vergi toplamak ya da katkı payı almak veyahut da para cezalarını tahsil etmek için mülkün kullanımını denetleyebilir. Ancak taraf devletlerin bu konuda sınırsız düzenleme yapabilme yetkisi mevcut değildir. (Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Tematik Bilgi Notu, 2013). AİHM bir kararında baŐvuran Őirketin vergi iadesi ödemesinin ölçüsüz Şekilde geciktirilmesi nedeniyle idarenin uygulamasının Sözleşme'ye Ek 1 Numaralı Protokol'ün 1. maddesini ihlal ettiğine hükmetmiŐtir (AİHM, Buffalo Sri / İtalya, 2003, Başvuru no. 38746/97; Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Tematik Bilgi Notu, 2013). Bir başka kararında ise sehven ödediği KDV'nin iadesi için AİHM'ye baŐvuran Őirketin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararının korunmasına yönelik olmaması nedeniyle ölçüsüz olduğunu kabul etmiştir (Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Tematik Bilgi Notu, 2013). Devletler, vergilerin toplanması, vergi ve cezalarının ödenmesi konusunda tedbirler alabilirler. Bu uygulamalar kamu yararını sağlamak, hukuka uygun ve ölçülü olmak kaydıyla mülkiyet hakkını ihlal etmez. Vergilendirme yetkisi devlet olmanın temel ilkelerinden biri olduğu için mahkeme vergilendirme konusunda devlete geniş bir takdir yetkisi vermiştir (akan ve Avcı, 2021:644).Elbette vergi güvenliğini sağlamak için kanun koyucunun düzenleme yapması Anayasa ve AİHS'ye uygundur. Ancak düzenleme yapılırken düzenlemenin hakkaniyete uygun ve keyfilikten uzak olması gerekmektedir. Hukuk devleti ilkesi ile hazine yararının çatıŐtıĐı durumlarda öncelik hukuk devleti ilkesine verilmeli ve bu yönde düzenleme yapılmalıdır.

3.3. Hukuka Uygunluk/Kanunla Düzenleme Yapılması

Devletin mülkiyet hakkına müdahale edebilmesinin ilk Őartı hukuka uygunluk ilkesidir (Sadıgzade, 2021: 79). AİHM kararlarına göre bireysellik özelliği taŐımayan genel ve soyut hukuk kuralları hukuka uygunluk kriterini sağlamaktadır. AİHS'de "Kanun" kavramı ile maddi anlamda hukuk kuralları kastedilmekte olup burada mevzuatın niceliği ve niteliği değil evrensel hukuk ilkeleriyle ve hukuk devletiyle baĐdaŐıp baĐdaŐmadıĐı önemlidir (Akça, 2015: 586).

Anayasa'nın 73. maddesine göre vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin hukuka uygun olması için düzenlemenin kanunla yapılması gerekir. Ancak hukuka uygunluk için sadece vergilerin kanunla konulması yeterli değildir. Tarh, tebliğ, tahsil, ödeme zamanları, mükellefin ödevleri gibi konuların ve olası vergisel uyuŐmazlıklara dair çözüm yollarının da kanunla düzenlenmesi

bu konularda idareye takdir hakkının bırakılmaması gerekir (Güneş, 2014: 144). Vergiye dair temel düzenlemelerin kanunla yapılması gereklilik olmakla beraber teknik ve uzmanlık gerektiren hususlar konusunda kanunun açıklanması amacıyla yürütme organının düzenleme yapabilmesi mümkündür (Göker, 2013: 17). Ancak sınırları kanunla çizilmiş bir alanda bu sınırın aşılması gerekir. Bunun yanı sıra iç hukukta hukuki bir dayanağın bulunması tek başına hukuka uygunluk ilkesini karşılamaya yeter olmayıp, hukuki dayanağın temel bir takım özelliklere sahip olması, yani hukukun üstünlüğü ile uyumlu olması ve keyfi uygulamalara karşı garantiler sağlanması gerekir (AİHM, Case of Vistiņšand Perepjolkins V. /Latvia, 2011, Başvuru no 71243/01: prg. 96).

Devletin mülkiyet hakkına yapacağı müdahalenin hem Anayasa hem de iç hukuka uygun olmasının yanı sıra, mülkiyetten mahrum bırakmanın yasal dayanaklarının, kişiler açısından yeterince ulaşılabilir, kesin ve öngörülebilir olması gerekmektedir (AİHM, Case Of Vistiņšand Perepjolkins V. /Latvia, 2011, Başvuru no 71243/01: prg. 82-83: Par 82-83). Bir kural, kamu makamlarının keyfi müdahalelerine karşı bir koruma önlemi sağlıyorsa “öngörülebilir” ve hukuka uygundur (AİHM, Case of Vistiņšand Perepjolkins V./Latvia, 2011, Başvuru no 71243/01: prg. 82-83).

Vergilendirme konusunda, Türk hukuku, hukuka uygunluk ve yasallık açısından üst düzey güvenlik sağlamaktadır. Anayasa m. 73 gereği “Vergi resim ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular kanunla kaldırılır.” Verginin yasallığı ilkesini işaret eden bu temel ilke gereği vergiyi doğuran olayla başlayıp verginin ödenmesine kadar süren tüm işlemlerin çerçevesinin kanunla düzenlenmesi gerekir. Anayasa bireylere vergilendirme noktasında güçlü bir koruma sağlamıştır. Bu düzenlemede kastedilen kanun kavramı şekli kanunu ifade etmektedir. Mükellefin KDV indirim hakkını etkileyen özel esaslar uygulaması genel tebliğle düzenlenmiştir. KDVK m. 36 “Maliye Bakanlığı’na KDV indirimi konusunda usul ve esasları belirleme konusunda yetki vermiştir”. Dolayısıyla KDV indirimi konusunda vergi idaresine yasal düzenleme ile yetki verildiğini söyleyebiliriz. Ancak mükellefleri özel esaslar uygulaması ile sınıflandırma konusunda bir yetkisi mevcut değildir. Özellikle de mükelleflerin, haklarında herhangi bir sahte belge düzenleme veya kullanma raporu olmadığı halde özel esaslar kapsamında yer alan mükelleflerden mal ve hizmet almaları nedeniyle bu kapsamda değerlendirilmelerine olanak veren bir kanun hükmü bulunmamaktadır (Taylan:779). Dolayısıyla mükellefler açısından zincirleme birçok sonuç doğuran ve mükellefleri sınıflandıran özel esaslar uygulamasının kanunda dayanağı mevcut değildir. Nitekim bu husus bir Danıştay kararında açıkça ifade edilmiştir (Danıştay 3.D., E: 2014/11851, K: 2015/3173, T:13.05.2015, Kazancı İçtihat Programı). İlgili karara göre mükelleflerin mal ve hizmet alımına ilişkin kayıtlarına yansıtılmış olduğu faturaları düzenleyen kişi özel esaslara tabii mükellefler listesine alınmış olsa bile idarenin mükellefleri bu şekilde kategorize etmesine olanak veren bir düzenleme mevcut değildir. Dolayısıyla da yasal dayanağı olmayan bu uygulama hem vergi barışını bozmakta hem de Anayasa ile güvence altına alınan temel hak ve hürriyetleri zedelemektedir (Danıştay 4. Daire E. 2005/2198 K. 2006/2649 T. 14.12.2006, Kazancı İçtihat Programı).

3.4. Müdahalenin Orantılı Olması

AİHM'ye göre müdahale hukuka uygunluk Őartımı taşıyorsa, müdahale ile mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediğini belirlemek için düzenleme ile adil bir dengenin kurulup kurulmadığına bakılmalıdır. Çünkü toplumun genel çıkar ve talepleri ile toplumun korunmasının gerekleri arasında "adil bir denge" sağlanmalıdır (AİHM, Case of Bulves Ad V./ Bulgaria, 2009, Başvuru no 3991/03: prg. 66; AİHM, Case of Beyeler V./ Italy, 2000, Başvuru no 33202/96: prg. 107). Söz konusu müdahale mükellefin haklarını nasıl etkilemektedir, bunu belirlemek ve bu çerçevede müdahalenin ölçülü olup olmadığına karar vermek gerekir. KDV açısından vergi sisteminin mali istikrarını korumak ve sistemin hileli yollarla suistimalini önlemek amacıyla devlet tarafından kullanılan araçlar, bireylerin mülkiyet hakkını barıŐıŐıl yollarla kullanmasına engel olmamalıdır. Bu nedenle müdahalenin orantılı olması gereklidir. (AİHM, Case of Bulves Ad V./Bulgaria, 2009, Başvuru no 3991/03: par. 66). Başka bir ifade ile kullanılan araç ile amaç arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir.

Yasa koyucunun özellikle KDV'de vergi sisteminin hileli işlemlerle suistimalini nleme amacıyla yaptığı düzenlemelerde AİHM, SözleŐmeci Devletlerin belirli bir kişi veya kuruluŐ tarafından bu tür bir suistimal hakkında bilgi sahibi olduklarında bunu önlemek, durdurmak veya cezalandırmak için uygun önlemleri alabileceklerini kabul eder (AİHM, Case of Bulves Ad V. /Bulgaria, 2009, Başvuru no 3991/03: prg. 70). Bununla birlikte ulusal makamların, bir kişi veya kuruluŐun, bir KDV tedarik zincirinin hileli bir Şekilde kötüye kullanılmasına doğrudan dhil olduğuna dair herhangi bir belirti olmaması veya bununla ilgili bilgi olmaması durumunda yapılan müdahale ile adil dengenin bozulacağı söylenebilir(AİHM, Case of Bulves Ad V./Bulgaria, 2009, Başvuru no 3991/03 : prg. 70). Ancak Őunu da ifade etmek gerekir ki KDV indirimini talep eden mükellefin dolandırıcılıktan haberdar olması ve bu durumun ispatlanması halinde devlet indirim talebini reddedebilir. Bu durum mülkiyet hakkının ihlali olmayacaktır.

KDV açısından tedarik zincirinin herhangi bir yerinde olan mükellefin doğrudan vergi kaçırma suuna katıldığını iddia etmek ve dolandırıcılıkla mücadele aracı olarak mükellefi indirim hakkından mahrum bırakmak orantısız bir uygulama olmakla beraber meşru ticaret üzerinde caydırıcı bir etkiye sahip olup hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkesine de aykırı olacaktır(Avrupa Adalet Divanı, Optigen.Ltd (C-354/03), Fulcrum.Electronics.Ltd (C-355/03) ve Bond House Systems Ltd, T. 12.01 2016: prg. 24). Bu konuya ilişkin Avrupa Adalet Divanı'nın Optigen ve diğerleri kararı önemlidir. Optigen, Fulcrum ve Bond House BirleŐik Krallık'ta yerleŐik Őirketlerden olup bilgisayar sistemleri için iŐlemci (CPU) satın alma ve bunları başka bir ye devlette yerleŐik alıcılara satma iŐini yürütmektedirler. İdare, tarafların KDV'nin indirilmesi için yapmış olduğu baŐvuruda 27 satın alımın 26'sının ekonomik faaliyetler olarak kabul edilemeyeceğine karar vermiŐ ve talebi reddetmiŐtir. Bu satın almaların, hileli bir amacı olan bir dizi işlemin parçası olduğunu da ifade etmiştir.  Őirketi de peŐinen kaçakçılık zincirinin parçası olarak kabul edilmiştir. Bond House'un bu amacı bilmemesi ve herhangi bir hileli işlemin parçası olmaması göz önünde bulundurulmamıŐtır.

Nihai kararda “Vergi idaresinin belirli bir işlemin bir mal teslimi veya ekonomik bir faaliyet olup olmadığını belirlemek için vergi idaresinin işlemin tarafı olan vergi mükellefinin dışında ve fakat aynı tedarik zincirinde yer alan diğer bir tacirinin niyetine veya zincirde yer alan başka bir işlemin kanun dışı olma olasılığına bakarak karar vermesi KDV sistemine ve verginin tarafsız olması ilkesine ters düşecektir” sonucuna ulaşılmıştır(Avrupa Adalet Divanı, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) ve Bond House Systems Ltd, T. 12.01.2016: prg 50-51). Karara göre mükellef kaçakçılık döngüsünün bir parçası değilse bu tür işlemleri gerçekleştiren bir vergi mükellefinin girdi KDV’sini mahsup etme hakkı, bu işlemlerin bir parçasını oluşturduğu tedarik zincirinde daha önceki veya sonraki bir işlemin KDV kaçakçılığı nedeniyle bozulmasından da etkilenmez(Avrupa Adalet Divanı, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) ve Bond House SystemsLtd, T 12.01.2006: prg. 51-52). Optigen kararına göre KDV zincirinde yer alan mükelleflerden birinin ya da birkaçının sahtecilik nedeniyle kaçakçılık suçunun bir parçası olması bu durumu bilmeyen ya da bilmesi gerekmeyen mükelleflerin işlemlerinin sıhhatini ve indirim hakkını etkilememelidir.

Bu karar çerçevesinde Türk hukukunda özel esaslar uygulaması iki nedenle orantılı bir düzenleme değildir. Birincisi, vergi daireleri mükellefleri, özel esaslar sistemine alınmamaları için düzeltme beyannamesi vermeye yönlendirmektedir ve bu durumda mükellef özgür iradesi ile hareket edememektedir. Dolayısıyla Danıştay kararında da ifade edildiği üzere mükellefin beyanname verirken iradesinin sakatlandığı söylenebilir. Her ne kadar idare tek yanlı irade beyanı ile hukuki sonuç doğuracak işlemler yapma yetkisine sahip olsa da vergi beyannamesi veren mükelleflerin özgür irade beyanı esas alınarak vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi gibi idari işlemlerin tesis edildiği durumlarda söz konusu mükellefin irade beyanının sakatlanmamış olması gerekmektedir. Eğer irade beyanı sakatlanmışsa bu beyana dayanarak yapılan idari işlem de sakat olacaktır (Danıştay, 9. D., E: 2016/16673, K: 2017/10507, T: 26.12.2017, Kazancı İçtihat Programı).

Orantılılık ilkesinin ihlal edildiği ikinci husus ise özel esaslara tabi mükelleften alışveriş yapan diğer mükelleflerin durumudur. Tebliğe göre kendileri hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunmamakla birlikte ilgili mükellefin doğrudan mal ya da hizmet aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya olumsuz tespit bulunması halinde mükelleflerin iade talepleri:

- Sahte belge düzenleme raporu ya da tespiti bulunan mükelleflerden yapmış oldukları alışlara isabet eden kısma üç kat teminat,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlardan isabet eden kısma iki kat teminat göstermeleri kaydıyla bu kısmın iadesi teminat karşılığında bir kısmın iadesi de genel esaslara göre yerine getirilir.

Bu uygulama kaçakçılık fiili ile doğrudan ilişkisi olmayan mükellefleri orantısız ve ağır külfet altına sokmaktadır. “Özellikle tedarik zincirinde alt firmaların altındaki firmalarda görülen yasaya aykırılıklar bu firma ile KDV iadesi isteyen firma arasında bağlantı olduğu ortaya konulmadığı sürece KDV iade talebini etkilememesi gerektiği halde vergi idaresi KDV iadesi isteyen mükellefleri

işlemin doğruluğunu ispata ya da iadenin bu kısmından vazgeçmeye zorlamaktadır” (Maç, 2017). Bu uygulama AİHM kararları ile çeliŐmektedir. Çünkü alt firmaların yaptığı işlemlerin bir parçasını oluşturduğu tedarik zincirinde daha önceki veya sonraki bir işlemin KDV kaçağcılığı nedeniyle bozulmasından etkilenmemesi gerekir. Mülkiyet hakkının bir kısmı ya da tamamından yoksun bırakılan kişinin mülkiyet hakkı ile kamu yararı arasında kabul edilebilir hak ve adalet dengesini sağlayan bir oranın olması gerekir (KamıŐlı, 2018: 45; Anayasa Mahkemesi, E: 2010/58, K: 2011/8, T: 06.01.2011, Kazancı İçtihat Programı).

SONUÇ ve ÖNERİLER

Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliği ile getirilen özel esaslar, idarenin vergi alacağını güvence altına almak amacıyla uygulamaya koyduğu bir sistemdir. Bu düzenlemenin temel hedefi hazineye gelir kaydedilen vergiler içinde KDV'nin büyük bir paya sahip olması nedeniyle iade edilecek KDV tutarının hukuka aykırı olarak iadesini engellemektir. Bu bağlamda özel esaslar, hiç yüklenilmediği halde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı bir belgeye dayanarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV tutarlarının iade olarak alınmasının önüne geçmeyi amaçlayan bir uygulamadır. Bu uygulama ile idare, yanıltıcı işlemlerle vergi kayıp ve kaçağına neden olan ve buna benzer işlemler ile vergi kayıplarına neden olma olasılığı olan mükellefleri derinlemesine takip etme imkânı elde etmiş olmaktadır.

Özel esaslar uygulamasının sonuçları ilgili mükellefler kadar o mükelleflerden alış ve satışları olan mükellefleri de etkilemektedir. Vergi idaresi, bu durumdaki mükelleflerden sahte fatura düzenleyicisi olduğu belirlenen mükelleflerden yaptıkları alımlara ilişkin KDV'nin düzeltme beyannamesi ile indirim hesabından çıkartılması istemektedir. Özel esaslara alınma uygulaması birçok açıdan mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilmektedir. Mülkiyet hakkının korunması hukuk devleti açısından elzendir. Nitekim Anayasa m. 35'te mülkiyet ve miras hakkı korunmuŐ olup bu hakların ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlandırılabilereği ifade edilmiştir.

AİHS Ek 1. Protokol'de de mülkiyet hakkı “Mülkiyetin korunması” başlığı altında Şu Şekilde düzenlenmiştir:

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına sayđ gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.”

Mülkiyet hakkı, vergilendirme yetkisi ile doğrudan bağlantı kurabileceğimiz bir haktır. AİHM kararları çerçevesinde vergilendirme ilke olarak 1 Numaralı Protokol'ün 1. maddesinin birinci fıkrasında güvence altına alınan mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil etmektedir; çünkü ilgili kişiyi mülkiyetten, yani ödenmesi gereken para miktarından mahrum eder. 1 Numaralı Ek Protokol'ün 1.

maddesi, gerçek kişi ve tüzel kişileri, malvarlıklarına ilişkin haklara devlet tarafından yapılacak keyfi müdahaleye karşı korumaktadır. Ancak sözleşme devlete gerçek kişi ve tüzel kişilere ait olan malvarlığını kanunlarda öngörülen kurallar çerçevesinde kullanma ve hatta bu kişileri bu haktan mahrum etme hakkını da tanımaktadır. Sözleşmeye göre devletler mülkiyetin kullanımını vergilerin ya da harç gibi diğer yükümlülüklerin veya cezaların ödenmesini sağlamak ve güvence altına almak gayesiyle kontrol edebilirler. Akit Devletin, özellikle vergilendirme alanındaki politikaları oluştururken ve uygularken geniş bir takdir marjına sahip olduğu kabul edilmekte ve AİHM, tutarlı bir şekilde, makul bir temelden yoksun olmadıkça bu tür konularda yasama organının takdir hakkı olduğunun ifade etmektedir.

Sözleşmeye göre devletlerin, mülkiyet hakkına yapacakları müdahalenin kamu yararını sağlamak amacı taşıması, başka bir ifade ile düzenlemenin meşru bir amaçla yapılıp yapılmadığından emin olmaları gerekmektedir. Kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki orantılılık ilkesini gözetmek üzere müdahalenin keyfi olmaması ve hukuka uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir. Mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediği belirlenirken öncelikle mülkiyet hakkına ilişkin bir hakkın olup olmadığı belirlenir. Söz konusu belirleme yapıldıktan sonra ikinci aşamaya geçilir. İkinci aşamada mülkiyet hakkına müdahalenin yasaya uygunluk ve meşru amaç kriterini de karşılaması gerekir. Burada hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkesinin de ön planda olduğunu söylemek mümkündür. Üçüncü aşamada ise meşru bir amaçla yapılan müdahalenin orantılı olup olmadığına bakılır. İlgili kriterler çerçevesinde özel esaslar uygulamasının mülkiyet hakkını ihlal edip etmediği hususunda AİHM kararları çerçevesinde aşağıdaki sonuçlara ulaşabiliriz:

- AİHS’de mülkiyet hakkının tanımı yapılmamıştır. AİHM ise mülk/mülkiyet kavramına geniş bir perspektiften bakmıştır. Başka bir ifade ile AİHS “Malvarlığı” kavramını, iç hukuktaki şekli tasniften bağımsız olup fiziksel eşyaların sahipliğine indirgenemeyecek ölçüde tanımlamaktadır. Bu nedenle özel esaslara alınan mükellefin KDV iadesi alması oldukça zorlaşmaktadır. KDV iade hakkı doğrudan mükellefin parasal bir menfaati ve dolayısıyla da AİHM kararları çerçevesinde mükelleflerin mülkiyet hakkı ile bağlantılı bir husustur. Bu nedenle de hukuka aykırı bir şekilde indirim hakkının reddi mülkiyet hakkının ihlali olacaktır.
- AİHM kararlarına göre mülkiyetten barışçıl şekilde yararlanma hakkının kullanılmasına yönelik müdahalenin de kamu yararına olması ve meşru bir amaç gütmesi gerekmektedir. Ulusal makamlar, neyin toplumun genel yararına olduğunu belirlemede belirli bir takdir marjına sahiptir. Nitekim AİHM, "kamu yararı" kavramının zorunlu olarak geniş bir anlamının olduğunu ve devletlerin mali politikalarını çerçevelemek ve düzenlemek ve vergilerin ödenmesini sağlamak için düzenlemeler yapma konusunda belirli bir takdir payına sahip olduğunu ifade etmiştir. Dolayısıyla devletin vergi kaçakçılığını önlemek için tedbirler alması kamu yararına olan meşru bir amaç olarak kabul edilir. Vergi güvenliğini sağlamak için kanun koyucunun düzenleme yapması Anayasaya ve AİHS’ye uygundur. Ancak düzenleme yapılırken düzenlemenin hakkaniyete uygun ve keyfilikten uzak olması gerekir. Hukuk devleti

ilkesi ile hazine yararının çatıŐtıđı durumlarda öncelik hukuk devleti ilkesine verilmeli ve bu yönde düzenleme yapılmalıdır.

- Mülkiyet hakkına müdahale edilebilmesinin ilk Őartı hukuka uygunluk ilkesidir. AİHM kararlarına göre bireysellik özelliği taŐımayan, genel ve soyut hukuk kuralları hukuka uygunluk kriterini sağlamaktadır. Bunun yanı sıra iç hukukta hukuki bir dayanağın bulunması, tek başına hukuka uygunluk ilkesini karşılamaya yeter olmayıp, yasal dayanağın belirli bir niteliğe sahip olması, yani hukukun üstünlüğü ile uyumlu olması ve keyfiliğin engellenmesi gerekir. Mükellefin KDV indirim hakkını etkileyen özel esaslar uygulaması genel tebliğe düzenlenmiştir. KDVK m. 36 hükmü ile KDV indirimi konusunda vergi idaresine yetki verilmiŐtir. Ancak idarenin mükellefleri özel esaslar uygulaması ile sınıflandırma konusunda bir yetkisi mevcut değildir. Dolayısıyla mükellefler açısından zincirleme birçok sonuç doğuran mükellefleri sınıflandıran özel esaslar uygulamasının kanunda dayanağı mevcut değildir.
- AİHM’ye göre müdahale hukuka uygunluk Őartını taşıyorsa, müdahale ile mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediğini belirlemek için düzenleme ile adil bir dengenin kurulup kurulmadığına bakılmalıdır. Söz konusu müdahale mükellefin haklarını nasıl etkilemektedir, bunu belirlemek ve bu çerçevede müdahalenin ölçülü olup olmadığına karar vermek gerekir. Kullanılan araç ile amaç arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir. AİHM, KDV vergi sisteminin hileli suistimalini nleme çabalarıyla ilgili olarak, SözleŐmeci Devletlerin belirli bir kişi veya kuruluŐ tarafından bu tür bir suistimal hakkında bilgi sahibi olduklarında bunu önlemek, durdurmak veya cezalandırmak için uygun önlemleri alabileceklerini kabul eder. Bununla birlikte, ulusal makamların, bir kişi veya kuruluŐun bir KDV tedarik zincirinin hileli bir Şekilde kötüye kullanılmasına doğrudan dhil olduğuna dair herhangi bir belirti olmaması veya bununla ilgili bilgi olmaması durumunda yapılan müdahale ile adil dengenin bozulacağı söylenbilir. Bu bağlamda orantılılık ilkesini ihlal eden bir başka uygulama, özel esaslara tabi mükelleften alış veriŐ yapan diğer mükelleflerin durumudur. Ancak Őunu da ifade etmek gerekir ki KDV indirim talep eden mükellefin dolandırıcılıktan haberdar olması ve bu durumun ispatlanması halinde devlet, indirim talebini reddedebilir ve bu durum mülkiyet hakkının ihlali olmayacaktır. KDV açısından tedarik zincirinin herhangi bir yerinde olan mükellefin doğrudan vergi kaçırma suuna katıldığını iddia etmek ve dolandırıcılıkla mücadele aracı olarak mükellefi indirim hakkından mahrum bırakmak orantısız bir uygulama olmakla beraber meşru ticaret üzerinde caydırıcı bir etkiye sahip olup hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkesine de aykırı olacaktır.

Finansal Destek:	Bulunmamaktadır.
Çıkar Çatışması:	Bulunmamaktadır.
Etik Kurul Onayı:	Gerekmektedir.
Yazar Katkı Oranı Beyanı:	Birinci yazar %75, ikinci yazar %25 oranında katkı sağlamıştır.

KAYNAKÇA

- AİHM, Köktepe-Türkiye Davası (2008), 2. Daire, Başvuru No:35785/03. Erişim Adresi: <https://Www.Kararara.Com/Aihm/Turkce2/Aihm11141.Htm>.
- Akça, K. (2015). Anayasa Mahkemesi kararlarında mülkiyet hakkı. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı. 1*, 543-596.
- Anayasa Mahkemesi, E: 1986/5, K: 1987/7, R.G.T:12.11.1987, RGS.: 19632. Erişim Adresi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1987-7-nrm.pdf>. Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Anayasa Mahkemesi, E: 2010/58, K: 2011/8, T: 06.01.2011, Kazancı İçtihat Programı. Erişim Tarihi: 30.07.2022.
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 Numaralı Protokolünün 1. Maddesi Rehberi (2019). (Çev. H. GEMALMAZ). https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_1_Protocol_1_TUR.pdf.
- Batı, M. (2021). *Genel vergi hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Baykara, B. (2013). Özel esaslar veya kod listesi kavramı ve hukuka aykırılığı üzerine. *Yaklaşım*, Nisan, 244.
- Buffalo Sri / İtalya (2003), Başvuru No. 38746/97, Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Tematik Bilgi Notu. Mayıs, 2013. Erişim Adresi: https://Www.Echr.Coe.Int/Documents/Fs_Taxation_Tur.Pdf. Erişim Tarihi: 25.07.2022.
- Case of Beyeler V. Italy (2000), *Application No. 33202/96*, 2000. Erişim adresi: [https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-76251%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-76251%22]). Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Case of DoganAndOthers V. Turkey (2004), Applications Nos. 8803-8811/02, 8813/02 and 8815-8819/02. Erişim Adresi: <https://Www.Refworld.Org/Pdfid/414d86ab4.Pdf>. Erişim Tarihi: 30.07.2022.
- Case of Van MarleAndOthers V. TheNetherlands (1986), Application No. 8543/79; 8674/79; 8675/79; 8685/79, Par 39.<http://www.ovran.nl/Civiel/CASE-OF-VAN-MARLE-AND-OTHERS-v-THE-NETHERLANDS.pdf>.
- Case of Zhigalev V. Russia, (*Application No. 54891/00*). Erişim Adresi: [https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-76251%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-76251%22]). Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Case of Béláné Nagy V. Hungary (2016), *Application No. 53080/13*. Erişim Adresi: [https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-169663%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-169663%22]). Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Case of Bulves Ad V. Bulgaria (2009), *Application No. 3991/03*. Erişim Adresi: <https://Www.Refworld.Org/Pdfid/414d86ab4.Pdf>. Erişim Tarihi: 30.07.2022.
- Case of Burden V. The United Kingdom (2008), *Application No. 13378/05*, Par 59, [https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-86146%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-86146%22]). Erişim Tarihi:27.07.2022.
- Case of GasusDosier- UndFördertechnikGmbH V. The Netherlands (1995), *Application No. 15375/89*, Par 55, [https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-57918%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-57918%22]). Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Case of Hentrich V. France (1994), *Application no. 13616/88*, par 39. [https://hudoc.echr.coe.int/eng#%22itemid%22:\[%22001-58832%22\]](https://hudoc.echr.coe.int/eng#%22itemid%22:[%22001-58832%22]). Erişim Tarih: 27.07.2022.
- Case of Kopecký V. Slovakia (2004), *Application No. 44912/98*, Par 52.[https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:\[%22001-66758%22\]](https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:[%22001-66758%22]). Erişim Tarihi: 27.07.2022.

- Case of SaghinadzeAndOthers V. Georgia (2010), *Application No. 18768/05*, ; Kopecký / Slovakiya [Bd], *Application No. 44912/98*, Par. 45-52.<https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:%22001-98885%22>} EriŐim Tarihi: 27.07.2022.
- Case of VistiŐsAndPerepjolkins V. Latvia (2012), *Application No. 71243/01*, Par 96.https://Www.Echr.Coe.Int/Documents/Fs_Taxation_Tur.Pdf. Erişim Tarihi: 25.07.2022.
- Çağan, N. (1980) . Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirme.*Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (37)1, 129-151. https://Doi.Org/10.1501/Hukfak_0000000814.
- Çakan, S. ve Avcı, O. (2021). Avrupa insan hakları mahkemesi kararlarında mükellef hakları: mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (23)1, 639-678. <https://Doi.Org/10.33717/Deuhfd.899927>. Erişim Tarihi: 25.07.2022
- Çakmakçı, A. ve Köseer, S., (2019). *Sahte belge ve vergi kaçağçılık suçu*. Ankara: SeÇkin Yayıncılık.
- Danıştay 3.D., E: 2014/11851, K: 2015/3173, T:13.05.2015, Kazancı İÇtihat Programı.Erişim Tarihi: 31.07.2022.
- Danıştay 4. Daire E. 2005/2198 K. 2006/2649 T. 14.12.2006.
- Danıştay 9. Daire E. 2010/4896 K. 2012/9474 T. 13.12.2012, Kazancı İÇtihat Programı.
- Danıştay, 9. D., E: 2016/16673, K: 2017/10507, T: 26.12.2017, Kazancı İÇtihat Programı.Danıştay 9. Daire E. 2013/302 K. 2015/11033 T. 22.10.2015, Kazancı İÇtihat Programı.
- Danıştay, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2014/1164, K. 2015/20, T. 25.2.2015 Kazancı İÇtihat Programı.
- Demiroğlu, K. (2017). *Katma değer vergisi genel uygulama tebliği*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Doğrusöz, B. (2017). *Haksız vergi ve mülkiyet*. Erişim Adresi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/haksiz-vergi-ve-mulkiyet-hakki/375685>. Erişim Tarihi: 25.07.2022.
- Er, S. (2010). Varlık barıŐı kanunu ve kod listesi uygulamasının vergi adaleti ve uyumuna etkileri üzerine bir değerlendirme. *EskiŐehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (11) 2, 261-278.
- Er, S. (2011). Mükellef hakları ve kamuda faiz uygulamaları.*Sayıştay Dergisi*, 81, 3-32.
- Gemalmaz, H. B. (2019). *Değerli konut vergisi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin bakıŐ ağısı*, Erişim Adresi: <https://Blog.Lexpera.Com.Tr/Degerli-Konut-Vergisi-Ve-Aihm-Bakis-Acisi/>, Erişim Tarihi: 25.08.2022.
- Göker, C.(2013). *Yürütme ve yargı organlarının iliŐkileri aÇısından kama değer vergisinin konusu*. Ankara: SeÇkin Yayıncılık.
- Grgić A.,Mataga Z., Longar M.,Vilfan A.(2007). *Avrupa İnsan Hakları SözleŐmesi kapsamında mülkiyet hakkı*, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitabları. Numara 10, BelĐika.
- Güneş, G. (2014). *Verginin yasallığı*. İstanbul:On İki Levha Yayıncılık.
- <https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22itemid%22:%22001-114277%22>}. Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- KamıŐlı, G. (2018). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi kararları ıŐıĐında mülkiyet uyusmazlıkları*. Ankara: SeÇkin Yayıncılık.
- Kayabaşı, S. (2021). *zel Esaslara alınma davaları*. Erişim Adresi: <https://sadiKayabasi.av.tr/blog/oku/ozel-esaslara-alinma-davalari-58>. Erişim Tarihi: 28.08.2022.
- Ksl, O. M. (2011). *Danıştay İĞtihatları ıŐıĐında sahte fatura ve tespiti*. Ankara: SeÇkin Yayıncılık.
- Maç, M. (2017). Kdv iadelerinde alt firmalardan kaynaklanan sorunlar.Yaklaşım Dergisi, Haziran, Denet Duyuru,(2022), 32, Mart. Erişim Adresi: <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/makaleler/DUYURU032.322.pdf>. Erişim Tarihi: 25.07.2022
- Margarete Von Zitzewitz ve Man Ferrostaal And AlfredTpferStiftung. Erişim Adresi: <https://Hudoc.Echr.Coe.Int/Eng#%22languageisocode%22:%22eng%22,%22appno%22:%2271916/01%22,%2271917/01%22,%2210260/02%22,%22documentcollectionid%22:%22degrandchamber%22,%22itemid%22:%22001-68660%22>}. Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Mehmet Akdoğan vd. (2013), Başvuru No: 2013/817. Erişim Adresi: <https://Kararlarbilgibankasi.Anayasa.Gov.Tr/Bb/2013/817>. Erişim Tarihi: 30.07.2022.

- Optigen Ltd (C-354/03) ve Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) ve Bond House Systems Ltd (C-484/03). Gümrük ve Komisyon Üyeleri tüketim, par. 24. Erişim Adresi: https://eur-lex.europa.eu.translate.google/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0354&_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=tr&_x_tr_hl=tr&_x_tr_pto=sc, Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Öner, E. (2022). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özdemir, M. ve Yıldırım, M., B. (2014). *Özel esaslar uygulaması ve çıkış yolları*. Erişim Adresi: <https://www.alomaliye.com/2014/12/16/ozel-esaslar-uygulamasi-ve-cikis-yolları/>. Erişim Tarihi: 28.08.2022.
- Özmen, M. (2017). Avrupa insan hakları hukukunda mülkiyet hakkı. *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2)1, Nisan. Jurix. Erişim Tarihi: 25.07.2022.
- Paolo And Alessandro Guiso And Vincenzo Consiglio, Against Italy (2006). Application No. 50821/06, Par 43. Erişim Tarihi: 27.07.2022.
- Perdecioğlu, İ. E. (2020). *Mülkiyet hakkı yönünden devletin pozitif yükümlülükleri*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- S.A. Dangeville / Fransa, Başvuru No: 36677/97, Başvuru Tarihi 16.04.2002, Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Tematik Bilgi Notu (2013).Erişim Adresi: https://Www.Echr.Coe.Int/Documents/Fs_Taxation_Tur.Pdf. Erişim Tarihi: 25.07.2022.
- Sadigzade, A. (2021). *Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Çıraquov Davası*. Ankara: Astana Yayınları.
- Şenyüz, D ve Yüce, M. ve Gerçek, A.(2022). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- Şimşek, S. (2011). Mülkiyet Hakkının Kapsamı, Sınırlandırma Nedenleri Ve Şartları Açısından 1982 Anayasası Ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz –I. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (92), 181-228.
- Şimşek, S. (2013). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin mülkiyet hakkıyla ilgili davaları inceleme yöntemi: Üç kural analizi. *Sayıştay Dergisi*, 88, Ocak – Mart, 27-47.
- Taylar, Y. (2021). Özel esaslara ilişkin uygulama ve yargı kararları perspektifinden vergi hukukunda hukuka aykırı bir işlemde hukuka uygun bir tarhiyat çıkıp çıkmayacağı sorunu. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (12)2, 774-790. <https://doi.org/10.21492/inuhfd.995908>.
- Tolu, A. (2022). İş Dünyasında Özel Esas Rahatsızlığı.Erişim adresi:<https://Www.Dunya.Com/Kose-Yazisi/İs-Dunyasinda-Ozel-Esas-Rahatsizligi/645417>, Erişim Tarihi: 23.07.2022.
- Ünsal, H. ve Ortaç, F. R. (2019). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yaltı, B. (2010). Kod listelerinden Kdv iadesi risk analiz sistemine geçiş: Kdv indirim hakkının sınırlandırılmasına ilişkin değerlendirmeler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 258(10), 21-44.
- Yiğit, B. (2016). İmar hukukundan kaynaklanan mülkiyet hakkı sınırlandırmaları özelinde, Türk Hukuk Sistemi içinde mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin esaslar. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*,(0)7, 1207-1258.