

Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar

Kerem ÖNCÜ 

Dr. Öğr. Üyesi, Çukurova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, Adana, Türkiye
keremnc@hotmail.com (Sorumlu Yazar / Corresponding Author)

Makale Bilgileri	ÖZ
<p>Makale Geçmişi Geliş: 28.11.2022 Kabul: 22.02.2023 Yayın: 10.03.2023</p> <p>Anahtar Kelimeler: Özel esaslar, katma değer vergisi, mükellef, vergi iadesi, icrai işlem.</p>	<p>İade taleplerinde Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin özel esaslar bölümündeki usul ve esasların geçerli olması adı altında yeni bir uygulama söz konusudur. Haksız vergi iadesinin önlenmesi amacıyla taşıyan bu uygulama, yöntem bakımından kod listesi ve özel esaslardan farklıdır. Ancak üzerinde durulması gereken bazı sorunlar söz konusudur. Öncelikle, bu konuda henüz içtihat birliğine varamayan yargı organı, mükelleflerin bu kapsama alınmasını bazen icrai işlem saymamaktadır. Ancak, katma değer vergisi iadesinin reddedilmesi sonucunu doğuran bu işlem, kişilerin hukukî durumlarını etkilemektedir. Bir diğer sorun, uygulamanın sonucu itibarı ile çalışma barışını olumsuz etkileyecek mahiyette olmasıdır. Bunun dışında mevzuatta konu ile ilgili düzenleme yer almamaktadır. Bu durum kanunilik ilkesi bakımından eleştiriye açıktır. Ayrıca uygulamanın hukukî temelinin olmaması; mülkiyet hakkı, çalışma ve sözleşme hürriyeti ve kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını ihlal ettiği şeklinde yorumlanmaktadır.</p>

Exceptional Procedure for Value Added Tax Refund

Article Info	ABSTRACT
<p>Article History Received: 28.11.2022 Accepted: 13.02.2022 Published: 10.03.2023</p> <p>Keywords: Exceptional procedure, value added tax, taxpayer, tax refund, enforcement action.</p>	<p>There's a new practice under the name of applying the procedures and principles in the exceptional procedure of the Value Added Tax General Implementation Communiqué for refund requests. This practice, which aims to prevent unfair tax refunds, differs from the code list and exceptional procedure in terms of method. However, there're some issues that need to be discussed. First of all, the judiciary, which hasn't yet reached a unity of jurisprudence on this issue, sometimes doesn't consider the inclusion of taxpayers in this scope as an enforcement action. However, this transaction, which results in the rejection of the value added tax refund, affects the legal status of individuals. Another problem is that, as a result of the application, it will negatively affect the working peace. Apart from this, there's no regulation on the subject in the legislation. This situation is open to criticism in terms of the principle of legality. In addition, the lack of legal basis for the application; it's interpreted as a violation of the right to property, freedom of work and contract, and the right to protection of personal data.</p>

Atıf/Citation: Öncü, K. (2023). Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(1), s.217-233.

Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. // This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.



"This article is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/). (CC BY-NC 4.0)"

GİRİŞ

Özel esaslar, uzun süredir devam eden ve mükellefler ile vergi idaresini karşı karşıya getiren bir uygulamadır. Mükelleflerin bu statüye alınması, katma değer vergisi iadesinin güçleşmesi, vergi incelemesi ihtimalinin artması, diğer mükelleflerin mal veya hizmet alım/satımı yapmak istememesi gibi sonuçları da beraberinde getirmektedir. Mükelleflerin özel esaslara alınmaları, kesin ve yürütülebilir bir idarî işlemdir. Yargı organı, bu uygulamanın kanuna dayanmadığı ve yasal dayanağı olmadığı ve çalışma barışına aykırı olduğu gerekçeleri ile hukuka aykırı bulmakta ve iptal etmektedir. Yerleşik içtihadın bu yönde olduğunu belirtmek mümkündür. Konu bu yönü ile şimdiye kadar birçok akademik çalışmada ele alınmıştır. Ancak konunun üzerinde durulması gereken güncel bir yönü bulunmaktadır.

Vergi idaresi bir süredir özel esasları kendi içinde ayırma tâbi tutmaktadır. Bunlardan biri, önceki paragrafta bahsedilen özel esaslar; diğeri ise, iade taleplerinde Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin¹ (kısaca Genel Tebliğ olarak anılacaktır) özel esaslar bölümündeki usul ve esasların geçerli olması (kısaca katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar denilecektir) durumudur. Bu çalışmada, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslara tâbi olma üzerinde durulacaktır.

Konu ile ilgili temel oluşturması amacıyla öncelikle özel esaslar ele alınacaktır. Sonrasında katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar uygulamasının hukukî dayanakları; özel esaslar dışında farklı bir hukukî statü teşkil edip etmediği; kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olup olmadığı değerlendirilecek ve hukuka aykırı olup olmadığı tartışılacaktır.

Katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslarla ilgili uygulama bilgisine, mahkeme kararları ve uygulamaya dair yazılar aracılığı ile ulaşılmıştır. Konu ile ilgili değerlendirme, tespit, eleştiri ve öneriler için ise, mahkeme kararları, vergi hukukuna ilişkin temel kitaplar, monografik çalışmalar ve makalelerden yararlanılmıştır.

I. ÖZEL ESASLAR UYGULAMASI

Vergi idaresinin, kod listesi ile başlayan mükellefleri birtakım kategorilere ayırması, özel esaslar adı altında devam etmektedir. Halihazırda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan bu uygulamanın başlangıcı olarak 23.11.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 84 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gösterilmektedir². Bununla birlikte, 84 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği öncesinde de 38, 56 ve 70 seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğleri ile vergi idaresinin benzer uygulamalara başvurduğu görülmektedir³.

Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği E. Özel Esaslar, 1. Ortak Hükümler, 1.1. Amaç başlığı altında, özel esaslar uygulamasının amacı şu şekilde ifade edilmiştir: “Tebliğin bu bölümünde yer alan düzenlemeler, iade edilecek katma değer vergisi tutarının gerçek

¹ 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayı: 24592, Tarih: 23.11.2001.

² Oktar, Kemal. *KDV İstisnalar ve İadeler*, Gözlem Yayıncılık Basım Dağıtım Tic. Ltd. Şti., Ankara, 2020, s. 863; Taylar, Yıldırım. “Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. 2, 2021, s. 776.

³ Özbalcı, Yılmaz. *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 362.

olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların katma değer vergisi iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır.”

Görüldüğü üzere, vergi idaresinin tespit ettiği mükelleflere yapılacak katma değer vergisi iadesinin önlenmesi amaçlanmaktadır⁴. Mükellefler, kendilerine tebliğ edilen uyarı yazılarıyla, haklarında olumsuz tespit bulunan mükelleflerden yapılan alım veya alımlar sebebiyle katma değer vergisinin indirim konusu yapılmaması, düzeltme beyannamesi verilmesi, söz konusu alım veya alımların gerçekliğinin ispat edilmesi veya dört katı tutarda teminat gösterilmesi veya yeminli mali müşavir raporu ibraz edilmesi gibi şartlara tâbi tutulmakta; aksi halde, özel esaslar kapsamına alınacakları bildirilmektedir⁵.

Söz konusu uygulamanın yasal dayanağı ile ilgili olarak Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan düzenleme ise şu şekildedir: “3065 sayılı Kanununun 36. maddesinin ikinci fıkrasında Bakanlığımızın; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu nedenle, Tebliğin bu bölümü 3065 sayılı Kanununun 9, 11, 29, 32, 36 ve iadeyi düzenleyen diğer maddelerinde yer alan yetkilere istinaden, gerçekte iadesi gereken katma değer vergisinin tespitine yönelik olarak düzenlenmiştir.”

Doktrin, özel esaslar uygulamasının yasal dayanağı olmadığı görüşündedir.⁶ Konu ile ilgili yargı kararlarına bakıldığında, yerleşik içtihadın söz konusu uygulamanın bir anayasal ve yasal dayanağı bulunmadığı, vergi barışını bozacağı ve temel hak ve hürriyetlere aykırılık teşkil edeceği şeklinde olduğu belirtilebilir. Danıştay 3. Dairenin, E. 2014/11851 K. 2015/3173 sayılı ve 13.05.2015 tarihli kararı şu şekildedir: “Anayasa'nın Çalışma ve Sözleşme Hürriyetini düzenleyen 48'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, devletin, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak, 49'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında da, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alacağı hükümlerine yer verilmiş, "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında da, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir.

⁴ Polat, İsmet. “KDV Uygulama Genel Tebliğine Göre Sahte Belge Nedeniyle Özel Esaslara Alınma” *Legal Mali Hukuk Dergisi*, S.117, 2014, s. 35.

⁵ Ela, Hatice. *Vergi Ceza Hukukunda Yanıltıcı Belge ve Sahte Belge*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 699; Çakmakçı, Ali / Köseer, Semra. *Sahte Belge ve Kaçakçılık Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 272; Aykar, Özkan. *Yeni KDV El Kitabı*, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 97.

⁶ Yaltı, Billur. “Kod Listeleri”nden “Kdv İadesi Risk Analizi’ne Geçiş: Kdv İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler; *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 258, Mart 2010, s. 26; Taylar, s. 780; İnce, Eyyup. *Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2016, s. 249.

Bu düzenlemelere göre devletin çalışma hayatına ilişkin düzenlemeleri yapması ve buna dair tedbirleri alması bir görev iken, çalışma, çalışanlar açısından bir hak ve ödevdir. Gerek bu alanda yapılacak düzenlemelerin gerek çalışma hayatının bir sonucu olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin yasa ile yapılması ise zorunludur. Dayanağını Anayasaya uygun olarak çıkarılmış olan bu Kanunlardan almayan düzenlemelerle bir takım hak ve yükümlülükler getirilemez. Bu suretle çalışma barışının sağlanması yanında, özel teşebbüslerin güvenlik ve kararlılık içinde çalışması da temin edilmiş olur.

...

Davacı mal ve hizmet alımlarıyla ilgili olarak aldığı ve kayıtlarına yansıttığı faturaları düzenleyen kişi hakkındaki tespitlerden hareketle özel esaslara tabi mükellefler listesine alınmış ise de gerek davalı İdarenin gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da da buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa'da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder”⁷.

Doktrin ve yargı kararlarına katılmak mümkündür. Katma Değer Vergisi Kanunu’nda⁸ özel esaslar uygulaması düzenlenmediği gibi, bu yönde açık bir yetki de yer almamaktadır. Kanunilik ilkesinin temel esaslardan birini teşkil ettiği vergi hukukunda; kişilerin malî yüklerini artıran, mülkiyet hakkı, çalışma ve sözleşme hürriyeti gibi temel hak ve hürriyetleri sınırlandıran söz konusu düzenlemenin hukukî güvenlik ilkesi gereği tereddüde mahal bırakmaksızın açık ve sarıh biçimde düzenlenmesi gerekmektedir⁹. Bununla birlikte, kod listesi uygulaması gibi¹⁰, esasen bir fişleme olan bu uygulamanın bu haliyle bir yasal dayanağa kavuşturulması durumunda da Anayasa’ya uygunluğunu savunmak yine mümkün değildir¹¹.

II. KATMA DEĞER VERGİSİ İADESİ YÖNÜNDE ÖZEL ESASLAR

A. Genel Açıklama

Son zamanlarda özel esaslar kapsamında, üzerinde durulması gereken yeni bir uygulama daha ortaya çıkmıştır. Bu, iade taleplerinde Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin özel esaslar bölümündeki usul ve esasların geçerli olması durumudur¹². Vergi idaresi uygulamada

⁷ Dan. 3. D., E. 2014/11851, K. 2015/3173, 13.05.2015, www.lexpera.com.tr. (Erişim Tarihi: 27.11.2022). Benzer başka kararlar: Dan. 3. D., E. 2020/1304, K. 2021/2003, 15.04.2021, www.lexpera.com.tr. (Erişim Tarihi: 27.11.2022); İzmir BİM. 3. VDD., E. 2020/1781, K. 2020/1722, 30.11.2020, www.lexpera.com.tr. (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

⁸ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Sayı: 18563, Tarih: 02.11.1984.

⁹ Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 100; Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, 2013, s. 1264; Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan. *Vergi Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2022, s. 30, 31.

¹⁰ Yaltı, s. 26.

¹¹ Baykara, Bekir. “Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 244, Nisan 2013, s. 270 – 280, s. 4.

¹² Tolu, Abdullah. “İş Dünyasında Özel Esas Rahatsızlığı”, *Dünya Gazetesi*, 10.01.2022, <https://www.bdturkey.com/mevzuat/is-dunyasininda-ozel-esas-rahatsizligi-h6522.html>, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

bunu özel esaslardan farklı ele almaktadır. Öyle ki, mükellef genel esaslarda bulunmasına rağmen, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslarda yer alabilmektedir¹³.

Mükelleflerin katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslara alınmalarının kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olup olmadığı, bunun özel esaslar dışında farklı bir statü teşkil edip etmediği gibi, konu ile ilgili üzerinde durulması gereken tartışmalı noktalar bulunmaktadır.

B. Hukukî Dayanakları

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36'ncı maddesinin 2'nci fıkrası şu şekildedir: “*Maliye Bakanlığı; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağına mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*”

Kanun'da, mükelleflerin iade alacaklarına ilişkin usul ve esasları belirlemesi öngörülen Bakanlık, Genel Tebliğ'de özel esaslar uygulamasını ayrıntılı biçimde düzenlemeye çalışmıştır. Ancak katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslarla ilgili açık bir düzenleme yer almamaktadır. Bu kapsamda ilgili olabilecek kısım, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin “1.3.Özel Esaslara Tabi Mükellefler” başlığı altında yer alan; “*Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir.*” şeklindeki düzenlemedir. Söz konusu mükellefler Genel Tebliğ'de şu şekilde sıralanmıştır:

- “213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil 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 beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,
- Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.”

Tebliğ'in “6. 6. Haklarında Olumsuz Rapor Bulunan Mükelleflerin İade Talepleri” başlıklı kısmında ise, Tebliğ'in “1.3.Özel Esaslara Tabi Mükellefler” başlıklı kısmında sayılanların iade

¹³ Dan. 3. D., E. 2018/5369, K. 2021/3369, 24.6.2021: “... davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı tutanakta davacının genel esaslarda olduğu ancak katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslarda yer aldığından bahisle dava konusu tarhiyatın yapıldığı...”, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

taleplerinin nasıl yerine getirileceği teker teker düzenlenmiştir. Bu kişilerin katma değer vergisi iade talepleri; üç-beş kat arasında teminat gösterilmesi veya vergi incelemesi gibi ağır şartlara bağlanmıştır. Bununla birlikte bu düzenlemeler, iade taleplerinde Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin özel esaslar bölümündeki usul ve esasların geçerli olması durumuna ilişkin bir çerçeve çizmemektedir. Başka bir deyişle, söz konusu düzenleme, bilinen özel esaslar uygulaması ile katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar uygulaması arasında bir fark ortaya koymamaktadır. Nitekim doktrine göre, Tebliğ'in "1.3.Özel Esaslara Tabi Mükellefler" başlığı altında yer alan kısmında, hangi mükelleflerin özel esaslara tabi tutulacağı konusu düzenlenmektedir¹⁴.

C. Uygulamaya Dair Bilgiler ve Özel Esaslar Uygulaması ile Benzer ve Farklı Yönleri

Vergi idaresi, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esasları, özel esaslardan bağımsız şekilde ele almaktadır. Mükellefin özel esaslara alınması ile birlikte katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslara da alınması gibi bir durum söz konusu değildir. Genel esaslarda yer alan mükellef, sadece katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslara alınabilmektedir¹⁵.

Söz konusu uygulama, katma değer vergisi iadesi özelinde uygulanmaktadır¹⁶. Ancak bu durum, Genel Tebliğ uyarınca özel esaslar uygulamasının da bizatihi amacıdır. Bununla birlikte, uygulanma şekli bakımından farklılıklar söz konusudur. Özel esaslar uygulaması, doktrin ve yargı organının yerleşik içtihadı uyarınca kod listesi gibi bir fişleme mahiyetindedir. Nitekim kod listesi uygulamasında, mal/hizmet alımında bulunulan firmaların kod listesinde yer aldığı, bu firmalardan yapılan alımların çıkarılıp, katma değer vergisi beyannamesinin düzeltilmesi gerektiği, aksi halde kod listesine tabi tutulabileceği mükelleflere bildirilmektedir¹⁷. Vergi idaresi özel esasları da benzer şekilde uygulamaktadır¹⁸. Katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar ise, uygulanma şekli itibarı ile diğerlerinden farklı bir görünüm arz etmektedir. Vergi idaresinin üçüncü kişilere bu şekilde bildirim yapmadıkları, mükelleflerin işlem dosyalarına bu yönde kayıt düştükleri dikkati çekmektedir¹⁹.

¹⁴ Taylar, s. 777; Çakmakçı / Köseer, s. 275, 276.

¹⁵ Dan. 3. D., E. 2018/5369, K. 2021/3369, 24.6.2021: "... davacı hakkında düzenlenen ... tarih ve ... sayılı tutanakta davacının genel esaslarda olduğu ancak katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslarda yer aldığından bahisle dava konusu tarhiyatın yapıldığı...", www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022). Konya BİM. 1. VDD., E. 2019/1356, K. 2020/207, 19.02.2020: "... davacı şirketin değişik tarihlerde özel esaslara ve iade talepleri açısından özel esaslar listesine alındığı, bu işlemlerin iptali için Adana 2. Vergi Mahkemesi'nde dava açtığı, davacı şirket adına iade taleplerinde KDV Genel Uygulama Tebliği'nin özel esaslar bölümündeki usul ve esasların geçerli olacağına dair tesis edilen işlemin, Adana 2. Vergi Mahkemesi'nin 20.06.2019 tarih ve E;2019/128 K;2019/670 sayılı kararı ile iptaline karar verildiği...", www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

¹⁶ Dan. 3. D., E. 2019/2878, K. 2021/4293, 07.10.2021: "Davacının iade talebinin, ara karar cevabı ekindeki bilgisayar çıktısında yer alan "mükellef genel esaslara tabidir" yazısının hemen altında "iade taleplerinde kdv genel uygulama tebliğinin özel esaslar bölümündeki usul ve esaslar geçerlidir" ibaresine dayanılarak reddedildiğinin anlaşıldığı...", www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

¹⁷ AYM, Bir. Baş. No: 2015/15100, 27.02.2019, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

¹⁸ Ela, s. 699; Çakmakçı / Köseer, s. 272.

¹⁹ Dan. VDDK., E. 2017/640, K. 2018/94, 28.02.2018: "İstanbul 12. Vergi Mahkemesi, 25.1.2016 gün ve E:2015/968, K:2016/191 sayılı kararıyla; savunma dilekçesinde, davacının özel esaslara tabi mükellefler listesinde olmadığı iddia edilerek ekinde sunulan bilgisayar çıktısında, davacının genel esaslara tabi olduğu bilgisine yer verilmiş ise de söz konusu ifadenin hemen altında "İade taleplerinde KDV genel uygulama tebliğinin özel esaslar bölümündeki usul ve esaslar geçerlidir." şeklindeki ibare ile davacı hakkında özel esaslara tabi mükellefler hakkında yapılan uygulamanın geçerli olduğu belirtildiğinden..." www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022). Başka bir karar: İstanbul BİM. 2. VDD., E. 2018/2940, K. 2019/588, 14.03.2019: "Mahkemelerinin ara kararına cevaben ibraz edilen yazı eki olarak

D. Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu İşlem Olup Olmadığı

Vergi idaresi, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esasların bir tespit olduğu, idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem sayılamayacağı şeklinde savunma yapmaktadır²⁰. Bu konuda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da benzer bir değerlendirmede bulunmuştur. Sistem sorgulamasında şirketin genel esaslarda yer aldığını, ancak söz konusu çıktıda yer alan “iade taleplerinde Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin özel esaslar bölümündeki usul ve esasların geçerli olduğu” şeklindeki ifadenin, davacı şirketin özel esaslara alındığı anlamına gelmediği ve idarî davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gerekli bir idarî işlem olmadığı şeklinde yorumlamıştır²¹.

gönderilen bilgisayar çıktısında, mükellef genel esaslara tabidir yazısının hemen altında, iade taleplerinde kdv genel uygulama tebliğinin özel esaslar bölümündeki usul ve esaslar geçerlidir ibaresinin bulunması nedeniyle...”, www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

²⁰ İzmir BİM. 3. VDD., E. 2020/1723, K. 2020/1703, 30.11.2020: “... dava konusu işlemin iptaline ilişkin İzmir Dördüncü Vergi Mahkemesi’nce verilen 24.09.2020 tarih ve E:2020/591, K:2020/904 sayılı kararın; davacı şirketin 2018/10, 2019/2,4 dönemleri katma değer vergisi beyannamelerinde iade talebinde bulunduğu, **davacının katma değer vergisi iade ve indirim işlemleri açısından özel esaslara alınmasının da bir idari işlem niteliğinde değil tespit niteliğinde olduğu**, ilgili dönem katma değer vergisi ideleri yönünden özel esaslara tabi mükelleflerin tarh dosyasının tetkikinde de, davacının sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı dönemle sınırlı olmak üzere katma değer vergisi idelerinde özel esaslara tabi olduğu, bunun dışında kalan işlemler bakımından genel esaslara tabi olduğu, özel esaslara alınma işleminin mükelleflere bir yükümlülük de getirmediği, yapılan işlemin hukuka uygun olduğu ileri sürülerek kaldırılması istenilmektedir.”, www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

²¹ Dan. VDDK., E. 2017/640, K. 2018/94, 28.02.2018: “İstanbul 12. Vergi Mahkemesi, 25.1.2016 gün ve E:2015/968, K:2016/191 sayılı kararıyla; savunma dilekçesinde, davacının özel esaslara tabi mükellefler listesinde olmadığı iddia edilerek ekinde sunulan bilgisayar çıktısında, davacının genel esaslara tabi olduğu bilgisine yer verilmiş ise de söz konusu ifadenin hemen altında “İade taleplerinde KDV genel uygulama tebliğinin özel esaslar bölümündeki usul ve esaslar geçerlidir.” şeklindeki ibare ile davacı hakkında özel esaslara tabi mükellefler hakkında yapılan uygulamanın geçerli olduğu belirtildiğinden, yarattığı hukuki sonuçları dikkate alındığında işlemin, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde olduğunun kabulü gerektiği, davacı, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme şüphesinden hareketle özel esaslara tabi mükellefler listesine alınmış ise de idarenin, mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan yasal bir düzenleme bulunmadığı, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının özel esaslara alınmasına ilişkin işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemi iptal etmiştir.

Davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, 13.12.2016 gün ve E:2016/8936, K:2016/7135 sayılı kararıyla; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasının (d) bendi ile aynı Kanunun 15’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (b) bendine değindikten sonra; davalı idarenin, 27.11.2015 tarihinde mahkeme kaydına giren dilekçesinde, özel esaslar listesinde olmadığı belirtilen davacı şirketin, dilekçe ekindeki sistem sorgulama çıktısında da genel esaslara tabi olduğunun görüldüğü, söz konusu çıktıda yer alan iade taleplerinde Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin özel esaslar bölümündeki usul ve esasların geçerli olduğu şeklindeki ifadenin, davacının özel esaslara alındığı anlamını taşımadığı sonucuna varıldığı, davacının özel esaslara alındığına ilişkin idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem bulunmadığından, Mahkemece uyumsuzluğun esası incelenerek verilen kararda hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur.

İstanbul 12. Vergi Mahkemesi, 23.6.2017 gün ve E:2017/814, K:2017/1829 sayılı kararıyla; aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

...

TÜRK MİLLETİ ADINA

Danıştay Üçüncü Dairesinin, yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca temyiz isteminin kabulü ile İstanbul 12. Vergi Mahkemesinin, 23.6.2017 gün ve E:2017/814, K:2017/1829 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş (15) gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 28.2.2018gününde oyçokluğuyla karar verildi.”, www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

İdarî yargılama hukukunda bir işlemin iptal davasına konu olabilmesi için, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun²² 14'üncü maddesi uyarınca kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olması gerekmektedir. Bu şart, işlemin idarî yönden tekemmül etmiş ve kesinleşmiş olması, hukukî etki ve sonuç doğurabilir olması anlamına gelmektedir²³. Bu bağlamda, kişinin hukukî durumunu etkileyen kararlar etkili, icraî kararlar olup, iptal davasına konu olurlar²⁴. İdarî kararların icrailiği, ilgililerin hukukî durumları üzerinde etki yapması; yani, mevcut hukukî durumu değiştirmesi, ortadan kaldırması veya yeni hukukî durumlar yaratmasıdır²⁵.

Mükellefin işlem dosyasına katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslara tâbi olduğu kaydı düşüldüğünde veya bu yönde kendisine bildirim yapıldığında, katma değer vergisi iade talepleri reddedilmekte veya ağır şartlara tâbi tutulmaktadır. Danıştay 3. Dairenin kararına konu olan bir olayda, davacı 2018 yılının Ocak dönemine ait katma değer vergisinin mahsuben iadesi talebinde bulunmuştur. Vergi idaresi, katma değer vergisi beyannamesi düzeltmeleri yapılması halinde mahsup talebinin yerine getirilebileceği yönünde karar almıştır. Mükellef, söz konusu işlemin iptali için dava açmıştır. İlk derece mahkemesi dava konusu işlemi iptal etmiş; davalı vergi idaresinin istinaf ve temyiz talepleri ise reddedilmiştir. Danıştay 3. Daire kararında, ilk derece mahkemesinin gerekçesini şu şekilde aktarmıştır: “*Davacı hakkında sahte belge kullanma tespiti nedeniyle herhangi bir vergi inceleme raporunun bulunmadığından, Maliye Bakanlığının vergi farklılaştırmasını, verginin mükellefe veya vergiye tâbi işlemlere taraf olanlara iadesi yöntemi ile uygulamaya, teminat istemeye, bu teminatın türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esaslar ile verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olmakla birlikte söz konusu yetkinin, iade talebinin nereye ve nasıl yapılacağı, iade işleminde hangi belgelerin aranacağı gibi düzenlemelerle sınırlı olduğunun kabulü gerektiği, idarenin Anayasal ve yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı biçimde kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacı şirketin iade taleplerinde Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin Özel Esaslar Bölümündeki usul ve esaslara tabi tutulması suretiyle tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle işlem iptal edilmiştir.*” Bu itibarla, 3. Daire, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslarda yer aldığı gerekçesiyle vergi iadesi talebinin reddedilmesini hukuka aykırı bulmuştur²⁶.

Bir başka kararda ise, davacının ihracat tesliminden doğan katma değer vergisi alacaklarının genel esaslar kapsamında vergi borçlarına mahsuben iadesi istemiyle yaptığı başvurusu, iade isteminin özel esaslara tabi tutulacağı ve dört kat teminat gösterilmesi halinde

²² 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu, Resmi Gazete Sayı: 17580, Tarih: 20.01.1982.

²³ Ulusoy, Ali. Yeni Türk İdare Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 707.

²⁴ Gözübüyük, Şeref / Tan, Turgut. *İdare Hukuku*, C. II, İdarî Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s. 292.

²⁵ Günday, Metin. *İdare Hukuku*, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s. 124.

²⁶ Dan. 3. D., E. 2019/5891, K. 2021/3790, 15.09.2021, www.lexpera.com.tr. (Erişim Tarihi: 27.11.2022). Danıştay 3. Dairenin kararına konu başka bir olayda ise, katma değer vergisi alacağının nakden iadesi talebiyle yapılan başvurunun özel esaslara tabi mükellefler listesinde olduğundan bahisle eksiklik ve hataların tamamlanması halinde yerine getirileceğine yönelik işlemin iptali dava konusu edilmiştir. İlk derece mahkemesi, iade talebinin, ara karar cevabı ekindeki bilgisayar çıktısında yer alan "mükellef genel esaslara tabidir" yazısının hemen altında "iade taleplerinde kdV genel uygulama tebliğinin özel esaslar bölümündeki usul ve esaslar geçerlidir" ibaresine dayanılarak reddedildiğini tespit etmiş, ticari ilişkinin taraflarının sahte fatura düzenlediğine ve kullandığına ilişkin tanzim edilen raporların ve yapılan diğer tüm tespitleri ortaya koyan bilgi ve belgelerin örneğinin istenilmesine rağmen, davalı vergi idaresinin bu konuda bilgi ve belge sunmaması üzerine iade talebinin reddine ilişkin işlemi iptal etmiştir. Dan. 3. D., E. 2019/2878, K. 2021/4293, 07.10.2021, www.lexpera.com.tr. (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

talebin yerine getirileceği gerekçesi ile reddedilmiş ve bu işlem dava konusu edilmiştir. Söz konusu ret kararı ilk derece mahkemesi tarafından şu gerekçelerle iptal edilmiştir: "Mahkemelerinin ara kararına cevaben ibraz edilen yazı eki olarak gönderilen bilgisayar çıktısında, mükellef genel esaslara tabidir yazısının hemen altında, iade taleplerinde kdv genel uygulama tebliğinin özel esaslar bölümündeki usul ve esaslar geçerlidir ibaresinin bulunması nedeniyle, davacının özel esaslara tabi mükellefler listesine alındığının anlaşıldığı; gerek davalı idarenin, gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların, mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayacak şekilde listeleme olanağı tanıyan hiç bir yasal düzenleme bulunmadığı gibi Anayasada buna izin veren bir hüküm de bulunmadığından, bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasada güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine aykırılık da teşkil edeceğinden; hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının iade taleplerinin reddedilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı, kaldı ki, davacı şirket hakkında, iade istemlerinin özel esaslara tabi tutulmasını gerektirecek rapor ve tespit de bulunmadığı..."

Bölge İdare Mahkemesi ise, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esasların, özel esaslar veya kod listesi gibi uygulamalardan farklı olduğunu; özel esaslara alma işleminin iptali için açılan davalardan farklı şekilde konunun değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiş, vergi idaresinin mükellefi bu kapsama almasına dayanak olarak bir rapor ortaya koyamamış olması gerekçesi ile ilk derece mahkemesi kararını onamıştır²⁷.

²⁷ İstanbul BİM. 2. VDD., E. 2018/2940, K. 2019/588, 14.03.2019: "Anılan tebliğde, iade talepleri özel esaslar uyarınca yerine getirilecek mükellefler veya iade taleplerinin özel yöntemlerle yerine getirilmesine ilişkin düzenlemelerin, kanunla öngörülen iade hakkını ortadan kaldırır nitelikte olmayıp, iadenin hangi yöntemle yerine getirileceğine ilişkin bulunduğu, kamu yararı ve mükellef yararı birlikte gözetilmek suretiyle, VUK ve KDV Kanunuyla verilen yetki sınırları içerisinde kalınarak tesis edildiği sonucuna varılmakla, genel tebliğde özel esaslara tabi tutulmayı gerektiren hallerden birinin mevcudiyetini ortaya koyan idarece, mükelleflerin iade istemlerinin özel esaslara göre yerine getirilmesine de bir engel bulunmadığından, idarece, iadenin usul ve esaslarının yöntemlerinin genel tebliğ ile belirlenmesinde ve yayımlanan genel tebliğin idarece tesis edilecek bireysel işlemlere dayanak alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığı gibi, davacının belli bir döneme ilişkin iade isteminin özel esaslara tabi olduğundan bahisle, anılan tebliğ hükümleri uyarınca tesis edilen işleme karşı açılan davanın, mükelleflerin, genel olarak, KOD listesi adıyla bilinen özel esasa tabi mükellefler listesine alınarak kategorize edilmeleri işlemine karşı açılan davalardan farklılık arz ettiği ve bu davaların mükelleflerin somut iade istemleri hakkında tesis edilecek işlemlere (iadenin yöntemini belirleyen) dayanak farklı mevzuat hükümleri değerlendirilmek suretiyle çözülmesi gerektiği açıktır.

Bu nedenle, davacının, genel esaslar uyarınca mahsuben iade isteminin, özel esaslar kapsamında yerine getirilmesi gerektiğinden bahisle reddine ilişkin işlemin konu edildiği davayı, idareye, mükellefleri "İade Taleplerinde KDV Genel Uygulama Tebliğinin Özel Esaslar Bölümündeki Usul ve Esasların Geçerli Olduğu Mükellefler" listesine dahil ederek kategorize etme yetkisi veren anayasal ve yasal bir dayanağın bulunmadığı gerekçesiyle çözüme bağlayan istinaf istemine konu kararın gerekçesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.

Bununla birlikte, dava konusu işlemin, davacı adına düzenlenen ve iade isteminin, tebliğin Özel Esaslar kısmının Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanların İade Taleplerini düzenleyen E.6.1.1 bölümü uyarınca özel esaslara tabi tutulmasını gerektiren rapor bulunduğu bahisle tesis edildiği, ancak, Mahkemelerinin davalıyı muhatap 23.05.2018 tarihli ara kararı ile, iade isteminin hangi gerekçelerle ve hangi somut tespitlere dayanılarak özel esaslara tabi tutulduğu hususuyla ilgili tevsik edici rapor, tespit ve belgelerin ibrazının istenilmesine karşılık, ara kararına cevaben dosyaya ibraz edilen belgelerden, davacı mükellef hakkında sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle düzenlenen herhangi bir inceleme raporu bulunmadığının belirtildiği anlaşılacakla, davalı idarece yapılan tespitlerin bu haliyle, davacının iade isteminin özel esaslara tabi tutularak inceleme raporu sonucu yerine getirilmesi için yeterli bulunmadığı sonucuna varılmaktadır.", www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

Görüldüğü üzere, Vergi Dava Daireleri Kurulu katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslara alma şeklindeki işlemi kesin ve yürütülebilir bir işlem saymamakla birlikte, Danıştay 3. Daire ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi kararlarında, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esasların vergi iadesi talebinin reddi sonucunu doğurduğu görülmektedir. Vergi iadesi, kişinin malvarlığını etkilemektedir. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin (AİHM), vergi iadesini mülkiyet hakkı kapsamında saydığı kararları bulunmaktadır²⁸. Katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar, vergi iadesinin reddedilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu durumda kişilerin hukukî durumlarında değişiklik doğurduğunu, kişilerin hukukî durumlarını etkilediğini kabul etmek gerekmektedir. Kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem sayılması gerektiği düşünülmektedir.

E. Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esasların Hukuka Aykırı Olup Olmadığı Sorunu

Özel esaslar uygulaması bakımından eleştirilerden biri, varsayıma dayalı olarak oluşturulan listeler aracılığı ile vergi idaresinin mükellefleri kategorilere ayırmasıdır²⁹. Bu hususta, her bir mükellef nezdinde ayrı ayrı değerlendirme yapılarak indirim konu işlemin gerçek olup olmadığının tespit edilmesi gerektiği, bir işlemin gerçek olmadığının ortaya koyulmasının, sonraki işlemlerin tamamının gerçek olmadığı anlamına gelmediği ifade edilmiştir³⁰.

Uygulamaya dair bilgilerden görüldüğü kadarıyla, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslara dair bir liste oluşturulmamakta, her mükellef nezdinde ayrı ayrı hareket edilmektedir. Ancak, mükellefler hakkındaki tespitlerin ne kadar doğru yapıldığı ve bu tespitlerin diğer alım veya satımlar için karine oluşturup oluşturmadığı konusunda tereddütler söz konusudur. Nitekim Bölge İdare Mahkemesinin şu tespiti, bu konudaki tereddütleri destekler niteliktedir: “*Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Bulunanların İade Taleplerini düzenleyen E.6.1.1 bölümü uyarınca özel esaslara tabi tutulmasını gerektiren rapor bulunduğundan bahisle tesis edildiği, ancak, Mahkemelerinin davalıyı muhatap 23.05.2018 tarihli ara kararı ile, iade isteminin hangi gerekçelerle ve hangi somut tespitlere dayanılarak özel esaslara tabi tutulduğu hususuyla ilgili tevsik edici rapor, tespit ve belgelerin ibrazının istenilmesine karşılık, ara kararına cevaben dosyaya ibraz edilen belgelerden, davacı mükellef hakkında sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle düzenlenen herhangi bir inceleme raporu bulunmadığının belirtildiği anlaşılınca, davalı idarece yapılan tespitlerin bu haliyle, davacının*

²⁸ ECHR., *Eko-Avee v. Greece*, App. No: 10162/02, 09.03.2006, par. 27; ECHR., *S.A. Dangeville v. France*, App. No: 36677/97, 16.04.2002, par. 48, <https://hudoc.echr.coe.int>, (Erişim Tarihi: 27.11.2022). Ancak vergi iadesinin bir alacak hakkı olması sebebiyle somut olayın özellikleri mutlaka göz önünde tutulmalıdır. AYM, Bir. Baş. No: 2013/5660, 02.03.2014: “28. Mülkiyet hakkı kapsamında sahip olunan şey, "mevcut bir şey" olabileceği gibi, "malvarlığına ilişkin değerler" de olabilir. Bu kapsamda alacak hakları da mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilebilecektir. Ancak alacak haklarının mülkiyet hakkı kapsamında korunabilmesi için, ya bir mahkeme hükmü, hakem kararı, idari karar gibi bir işlemle "yeterli derecede icra edilebilir kılınmış olması" (Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. *Burdov/Rusya*, B. No: 59498/00, 7/5/2002, § 28; *Moskal/Polonya*, B. No: 10373/05, 15/9/2009, § 45) ya da en azından bunlarla bağlantılı olarak "meşru bir beklenti"nin bulunması gerekmektedir. Meşru beklenti objektif temelden uzak bir beklenti olmayıp, bir kanun hükmü, yerleşik bir yargısal içtihat veya aynı menfaatle ilgili hukuki bir işleme dayalı beklentidir (Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. *Kopecký/Slovakya*, B. No: 44/912/98, 28/9/2004, §§ 45-52; *Saghinadze ve Diğerleri/Gürcistan*, B. No: 18768/05, 27/5/2010, § 103).”, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

²⁹ Yaltı, s. 26, 27; Taylar, s. 785.

³⁰ Yaltı, s. 28, 29.

*iade isteminin özel esaslara tabi tutularak inceleme raporu sonucu yerine getirilmesi için yeterli bulunmadığı sonucuna varılmaktadır*³¹.

Bunun dışında, bir mükellef hakkında katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar şeklinde işlem tesisi durumunda, ondan alım yapan ve iade talep eden başka bir mükellef tarafından öğrenilmesi yine mümkün olmaktadır³². Bu durumda mükelleflerin katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslarda yer alan mükelleflerden mal ve hizmet almak istememesi gibi sonuçlar yine söz konusu olabilecektir. Bu ise, özel esaslar uygulamasının eleştirilen sonuçlarından biri olup, mükelleflerin kategorize edilmesi ve çalışma barışına aykırılık eleştirilerinin dayanaklarından biridir.

Mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar uygulaması, nasıl uygulanacağı, sonuçları düzenlenmemektedir. Genel Tebliğ’de yer alan düzenlemeler özel esaslara ilgilidir. Bunun dışında, sonuçları itibarı ile bakıldığında ise, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar ve özel esaslar uygulaması arasında benzerlik söz konusudur. Bu itibarla, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar ile özel esaslar uygulaması arasında bir ayrım yapabilmek de güçleşmektedir. Nitekim şimdiye kadar üzerinden durulan kararların birçoğunda, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar, özel esaslar addedilip, yerleşik içtihadı başvuruyla iptal edilmiştir³³. Hatta özel esaslara alma işleminin iptaline ilişkin mahkeme kararı sonrasında mükellefin katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslara alınması hukuka aykırı bulunmaktadır. Bu konuda Danıştay 3. Dairenin vermiş olduğu bir karar önemlidir. Karara konu olayda, mükellefin 2015 yılının Ocak ila Mart, Mayıs, Temmuz, Ağustos ve Aralık dönemlerine ilişkin olarak ihracat tesliminden doğan alacaklarının vergi borçlarına mahsuben iadesi istemiyle yaptığı başvuru, beş kat teminat gösterilmesi halinde talebin yerine getirileceği gerekçesi ile reddedilmiştir. Mükellef ise bu işlemin iptali için dava açmıştır. İlk derece mahkemesi, mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığından bahisle özel esaslara tâbi mükellefler listesine alınması yönünde tesis edilen işlemlerin iptal edildiğini ve mükellefin genel esaslara geçtiğini tespit etmiştir. Ancak iade taleplerinin, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin özel esaslar bölümündeki usul ve esaslar

³¹ İstanbul BİM. 2. VDD., E. 2018/2940, K. 2019/588, 14.03.2019, www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

³² İstanbul BİM. 2. VDD., E. 2020/2810, K. 2020/2597, 29.12.2020. Kararda, mükellef kdv iadesi yönünden özel esaslar kapsamına alınmış, ilk derece mahkemesi söz konusu işlemi özel esaslara alma addederek işlemi iptal etmiştir. Bölge İdare Mahkemesi ise ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır. Ancak karşı oyda şu husus vurgulanmıştır: “Maliye idaresince, mükellefler hakkında yapılan olumsuz tespitler ve düzenlenen olumsuz raporlara istinaden tutulan kayıtların, üçüncü kişilere duyurulması uygulamasından vazgeçildiği, bir mükellef hakkındaki, özel esaslar uygulamasını gerektirir tespit ve raporlardan, kendisi dışında ancak, kendisinden KDV yüklenen (alış gerçekleştiren) ve iade talep eden mükellefçe, hakkında düzenlenecek KDV İadesi Özet Raporunda haberdar olunabileceği de dikkate alındığında, iade isteminin, alt mükellef hakkında yapılan tespit ve düzenlenen raporlara dayanarak özel esaslara tabi tutulması durumunda, bu tespitlerin, iade isteyen mükellefte, hakkında olumsuzluk tespit edilen alt mükellefle ticari ilişkisinin sürdürülmesi hususunda tereddüt yaratabileceği ileri sürülebilirse de, böyle bir riskin, alt mükellefin, hakkında yapılan her türlü tespiti idari davaya konu edebilmesini mümkün kılacak bir menfaat ihlali sayılması ve alt mükellef hakkında yapılan her türlü tespiti tek başına yargısal olarak denetlenebilir kaldırılmasının kabulü mümkün bulunmamakta, söz konusu durumun, ticari hayatın olağan riski kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira aksinin kabulü, yukarıda belirtildiği üzere, sahte fatura kullanımı nedeniyle bir mükellef hakkında yapılan tarhiyatlar üzerine, hakkında sahte fatura düzenlediği yönünde rapor ve tespit bulunan alt mükellefin, hakkındaki rapor ve tespitlerin iptali istemiyle dava açabileceğinin kabulünden farklı bir hukuksal sonuç yaratmayacaktır.”, www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

³³ İstanbul BİM. 2. VDD., E. 2020/2802, 2020/2596, 29.12.2020, www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022); İstanbul BİM. 2. VDD., E. 2020/2797, K. 2020/2594, 29.12.2020, www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

doğrultusunda, beş kat teminat gösterilmesi halinde yerine getirileceğine ilişkin dava konusu işlemin tesis edildiği olayda, özel esaslara tabi mükellefler listesine alınma işlemlerinin iptali üzerine genel esaslara göre işlem tesis edilmesi gerektiğinin açık olması ve idarenin mahkeme kararlarını geciktirmeksizin yerine getirmelerinin anayasal zorunluluk olması karşısında, ilgili dönemlere ilişkin ihracat istisnasından doğan katma değer vergilerinin mahsuben iade talebinin reddine ilişkin davalı idare işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlem iptal edilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi, davalı vergi idaresinin istinaf talebini reddetmiştir. Bunun üzerine yapılan temyiz başvurusunda ise Danıştay 3. Daire şu şekilde karar vermiştir: “*Dosyanın incelenmesinden, davacının ihracat istisnası kapsamında gerçekleştirdiği teslimlerden kaynaklanıp indirim yoluyla gideremediği katma değer vergisi alacağıının, vergi borçlarına mahsup edilmesi yoluyla iadesini talep ettiği, istemin reddine ilişkin işlemin tesis edildiği tarih itibarıyla iade alacaklarının vergi borçlarına mahsup edilmesine engel teşkil edecek herhangi bir vergi tekniği raporu, vergi inceleme raporu veya başkaca olumsuz bir tespit bulunmadığı, aksine 2011 ve 2013 yıllarında sahte belge düzenleme ve kullanma yönünden yapılan tespitler nedeniyle özel esaslara tabi mükellefler listesine alınması işleminin mahkeme kararıyla iptal edildiği anlaşılmaktadır.*

Bu durumda, davaya konu işlemin tesis edildiği tarih itibarıyla davacı hakkında herhangi bir olumsuz tespit/rapor bulunmadığı olayda işlemin sebep unsurunun hukuka uygunluğundan bahsedilemeyeceğinden, işlemin yazılı gerekçeyle iptali yolundaki Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddi yolundaki Vergi Dava Dairesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir”³⁴.

Sonuç olarak, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar uygulamasının hukuka aykırı olduğu düşünülmektedir. Kod listesi uygulamasındaki gibi bir liste oluşturulmasa da, özel esaslar ile ilgili eleştirilen diğer hukuka aykırı hususları bünyesinde barındırmaktadır. Katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar ve buna ilişkin temel hususlar kanunda düzenlenmemiştir. Bu durumun hukukî güvenlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir³⁵. Ancak özel esaslar uygulamasına kıyasla, mükellefler açısından söz konusu belirsizliğin daha ağır olduğu değerlendirilmektedir. Zira yasal dayanağı olmayan özel esaslar uygulaması Genel Tebliğ’de açık biçimde düzenlenmiştir. Ancak katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar Genel Tebliğ’de dahi düzenlenmeyen tamamen belirsiz bir uygulamadır.

F. Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar Uygulamasının Temel Hak ve Hürriyetler Bakımından Değerlendirilmesi

Uygulama, uygulanış şekli itibarıyla kod listesi ve özel esaslar uygulamalarından farklı olsa da amacı ve sonuçları düşünüldüğünde, özel esaslar uygulamasının benzeri şekilde değerlendirilmektedir. Bu haliyle, çalışma ve sözleşme hürriyetini sınırlandırdığı düşünülmektedir. Bunun dışında, özel esaslar uygulamasının indirim hakkını engellediği ve mülkiyet hakkını sınırlandırdığı değerlendirilmektedir³⁶. Nitekim katma değer vergisi iade

³⁴ Dan. 3. D., E. 2017/2455, K. 2021/2096, 20.4.2021, www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

³⁵ Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Göker, Cenker. *Vergi Hukuku*, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 52, 53; Karakoç, s. 1290.

³⁶ Yazar, AİHM’in Bulvez AD v. Bulgaria kararına atıfla kdv indirim hakkını, AİHS bakımından mal olarak değerlendirmektedir. Yaltı, s. 37, 38.

talebinin reddedilmesi de mülkiyet hakkı kapsamındadır³⁷. Bu durumda, katma değer vergisi iadesini engelleyen katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar uygulamasının mülkiyet hakkını sınırlandırdığı belirtilebilir. Ayrıca konu Anayasa'nın 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı ile de ilintilidir. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun³⁸ 3'üncü maddesini d bendi uyarınca kişisel veri; “*kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgidir.*” Kişiler hakkındaki malî bilgiler, kimliği belirlenebilir kılacağı için kişisel veri niteliği taşımaktadır³⁹. Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'nun 3'üncü maddesi uyarınca kişisel verilerin işlenmesi; “*Kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlem*” şeklinde tanımlanmış olup, söz konusu bilgilerin elde edilmesi, depolanması, açıklanması, bu bilgilere dayanılarak mükelleflerin kategorilere ayrılması, kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına müdahaledir⁴⁰. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergi idaresince tarhiyat amacıyla yükümlünün özel harcamalarını açıklama zorunluluğu getirmesini özel hayata müdahale saymıştır⁴¹.

1982 Anayasası'nın 13'üncü maddesi uyarınca bir temel hak ve hürriyetin sınırlandırılmasının şartlarından biri, sınırlandırmanın kanunla yapılmış olmasıdır. Kanun ile kastedilen sadece şekli anlamda kanundan ibaret olmayıp, aynı zamanda da maddî anlamda kanundur⁴². Bu noktada kanunun kalitesi de önem arz etmekte olup, hukukî güvenlik ilkesi gereği kanun kişiler açısından ulaşılabilir ve öngörülebilir olmalıdır⁴³. Nitekim Anayasa'nın 73'üncü

³⁷ ECHR., S.A. Dangeville v. France, App. No: 36677/97, 16.04.2002, par. 48, <https://hudoc.echr.coe.int/>, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

³⁸ 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, Resmi Gazete Sayı: 29677, Tarih: 07.04.2016.

³⁹ Öncü, Kerem. *Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 53.

⁴⁰ Solak Akman, İnci. *Vergi Mahremiyetini İhlal*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2012, s. 93-96; Öncü, s. 53; Taylar, s. 782; Baykara, s.3.

⁴¹ ECHR., X. v. Belgium, App. No: 9804/82, 07.12.1982, <https://hudoc.echr.coe.int/>, (Erişim Tarihi: 27.11.2022). Doktrinde, kod listelerinde yer alan bilgiler, vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilmiştir. Süt, Çağıl. “Kod Listelerinin Hukuka Uygunluğu”, *Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan*, C. II, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, s. 1175, 1176.

⁴² Tekbaş, Abdullah. “Vergisel Müdahalelere İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Kanunilik İlkesi” *Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri- I Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Etkileri*, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ., İstanbul, 2020, s. 26.

⁴³ AYM, Bir. Baş. No: 2016/2400, 3/4/2019: “48. Hak ve özgürlüklerin, bunlara yapılacak müdahalelerin ve sınırlandırmaların kanunla düzenlenmesi bu haklara ve özgürlüklere keyfi müdahaleyi engelleyen, hukuk güvenliğini sağlayan demokratik hukuk devletinin en önemli unsurlarından biridir (Tahsin Erdoğan, B. No: 2012/1246, 6/2/2014, § 60).

49. Müdahalenin kanuna dayalı olması öncelikle şekli manada bir kanunun varlığını zorunlu kılar. Şekli manada kanun, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından Anayasa'da belirtilen usule uygun olarak kanun adı altında çıkarılan düzenleyici yasama işlemidir. Mülkiyet hakkına müdahale edilmesi ancak yasama organınca kanun adı altında çıkarılan düzenleyici işlemlerde müdahaleye imkân tanıyan bir hükmün bulunması şartına bağlıdır. TBMM tarafından çıkarılan şekli anlamda bir kanun hükmünün bulunmaması mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi anayasal temelden yoksun bırakır (Ali Hıdır Akyol ve diğerleri [GK], B. No: 2015/17510, 18/10/2017, § 56).

50. Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu öngörebileceği ölçüde hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir (Necmiye Çiftçi ve diğerleri, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55).

maddesinin 3'üncü fıkrası ile de bu yoruma ulaşabilmek mümkündür. Söz konusu fıkra uyarınca “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” Verginin kanunla koyulmuş olması, temel hususların da kanunda düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır⁴⁴. Anayasa Mahkemesinin sabit içtihadı da bu yöndedir⁴⁵.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde bir temel hak ve hürriyetin sınırlandırılabilmesinin şartlarından biri, kanunda öngörülmüş değildir. Bununla birlikte, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarında kanun ile kastedilen mutlaka şekli anlamda kanun değildir. Alt düzenleyici işlemlerle bile düzenlenmişse; ulaşılabilirlik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıdığı müddetçe, müdahalenin ulusal hukukta temelini olduğu kabul edilmektedir⁴⁶.

Doktrin ve yargı organının yerleşik içtihadı uyarınca özel esaslar uygulamasının yasal dayanağı bulunmamaktadır. Ancak, özel esaslar uygulaması Genel Tebliğ'de ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslara dair Genel Tebliğ'de ise, somut hiçbir düzenleme bulunmamaktadır. Hukukî dayanaklar kısmında üzerinde durulan maddelerin katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar uygulamasını ilgilendirdiği ise, kolaylıkla savunulabilecek bir husus değildir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kanunilik kriterini geniş yorumladığı içtihadı çerçevesinde dahi, katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar, ulusal hukukta bir dayanağa sahip değildir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36'ncı maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca; “*Maliye Bakanlığı; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı*

Bu bağlamda müdahalenin kanuna dayalı olması, müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilir kanun hükümlerinin bulunmasını gerektirmektedir (Türkiye İş Bankası A.Ş., § 44).

51. Hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013; E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 5). Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir (AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013; E.2010/80, K.2011/178, 29/12/2011).“; www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

⁴⁴ Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, *Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 156.

⁴⁵ AYM., E. 2010/11, K. 2011/153, 17.11.2011: “*Anayasa koyucunun, her çeşit malî yükümlerin yasayla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını buyururken, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması amacını güttüğünde kuşku yoktur. Yasa koyucunun, yalnızca konusunu belli ederek bir malî yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun, yasayla konulmuş sayılması ve Anayasa'ya uygunluğun kabulü için yeterli değildir. Mali yükümlerin, konusu, yükümlüleri, matrah ve oranları, muaflık, istisna ve indirimleri, mahsup ve iadesi, yükümü doğuran olay, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Vergi, resim ve harç koyma kavramı içine, konulan vergi veya malî yükümlüden muaflık, istisna, indirim ve iade yapma kavramları da girmektedir. Anayasa'nın eşit önemde bulunan konulardan bir kısmı için yasa hükmünü zorunlu sayarken diğerleri için zorunlu saymamış olması düşünülemez. Bu bakımdan yükümlülerin, belli başlı unsurları da açıklanarak ve temel hukuki çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasayla düzenlenmeleri, vergi unsurlarının açık bir şekilde yasada yer alması ve uygulamaların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur.*”, www.anayasa.gov.tr, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

⁴⁶ Gemalmaz, Burak. *Mülkiyet Hakkı*, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 6, Avrupa Konseyi, 2018, s. 117, 118.

gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” Vergi idaresi, vergi kaçırınan mükellef ile maddî ve şekli yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler arasında vergi iadeleri konusunda bir ayırım yapması gerekir. Bununla birlikte, bu konuda farklı iade yöntemlerinin tespitinin neye göre yapılacağı; hukukî güvenlik ilkesi, temel hak ve hürriyetlerin kanunla sınırlandırılması ve verginin kanunîliği ilke ve kurallarının kesişim noktasında yer alan bir konudur. Anayasa uyarınca bunun öncelikle kanun ile yapılması gerekmektedir. Ancak katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslar uygulaması, Genel Tebliğ’de bile düzenlenmeyen, tamamen belirsiz bir uygulamadır. Mükellefin neye göre katma değer vergisi yönünden özel esaslara alındığı, sonuçlarının ne olduğu, bu statüden nasıl çıkılacağı bilinmemektedir. Hatta bazı mahkemeler bu işlemi kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem saymamak sureti ile yargı denetimini dahi güçleştirmektedir. Uygulama bu haliyle hukukîlik kriterini karşılamamakta ve ilgili temel hak ve hürriyetleri ihlal etmektedir.

SONUÇ

Bu çalışmada, iade taleplerinde Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin özel esaslar bölümündeki usul ve esasların geçerli olması durumu ele alınmıştır. Vergi idaresi tarafından özel esaslar dışında farklı bir statü şeklinde uygulanmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 36’ncı maddesinin 2’nci fıkrasında Bakanlık farklı iade yöntemleri tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Ancak Kanun’da düzenlenmeyen bu husus, Genel Tebliğ’de de düzenlenmemiştir. Tebliğ’de yer alan ve katma değer vergisi iadesi yönünden özel esaslara ilgili olabilecek düzenlemeler ise özel esaslara ilgilidir.

Mükellefler bu statüye alınmaları durumunda katma değer vergisi iade talepleri reddedilmekte veya güçleştirilmektedir. Ancak buna rağmen mükellefler hakkında bu yönde kayıt düşülmesini kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem saymayan yargı kararları eleştirilmiştir. Katma değer vergisi iadesinin reddine yol açan bu durumun kişilerin hukukî durumlarında değişikliğe yol açtığı değerlendirilmiştir.

Çalışmanın devamında, bu uygulamanın hukuka aykırı olup olmadığı değerlendirilmiştir. Özel esaslar uygulamasının aksine mükellef nezdinde ayrı ayrı işlem yapılsa da mükellefin bu kapsama alınması durumunda, ondan mal veya hizmet alan mükelleflerce bu durumun görülebileceği ve ortaya çıkan bu tablonun özel esaslar uygulamasına getirilen eleştirilerden farkı olmadığı değerlendirilmiştir. Bunun dışında, varsayıma dayalı tespitlere dayanan bu uygulama, mükellefin diğer işlemleri ve diğer mükellefler için karine addedilmektedir. Katma değer vergisi iadesi yönünden özel esasların, özel esaslar ve kod listesi uygulaması ile ilgili olarak eleştirilen benzer hukuka aykırılıkları içerdiği ifade edilmiştir.

Konu son olarak temel hak ve hürriyetler boyutu ile de değerlendirilmiştir. Çalışma ve sözleşme hürriyetini, mülkiyet hakkını ve kişisel verilerin korunmasını isteme hakkını sınırlandırdığı düşünülen söz konusu uygulamanın hukukîlik kriterini karşılamadığı için anılan temel hak ve hürriyetleri ihlal ettiği ifade edilmiştir.

KAYNAKÇA

- Aykar, Özkan. *Yeni KDV El Kitabı*, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, *Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 147-201.
- Baykara, Bekir. "Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine", *Yaklaşım Dergisi*, S. 244, Nisan 2013, s. 270 – 280.
- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Çakmakçı, Ali / Köseer Semra. *Sahte Belge ve Kaçakçılık Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- Ela, Hatice. *Vergi Ceza Hukukunda Yanıltıcı Belge ve Sahte Belge*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- Gemalmaz, Burak. *Mülkiyet Hakkı*, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 6, Avrupa Konseyi, 2018.
- Gözübüyük, Şeref / Tan, Turgut. *İdare Hukuku*, C. II, İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.
- Günday, Metin. *İdare Hukuku*, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.
- İnce, Eyyup. *Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2016.
- Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, 2013, s. 1259-1308.
- Oktar, Kemal. *KDV İstisnalar ve İadeler*, Gözlem Yayıncılık Basım Dağıtım Tic. Ltd. Şti., Ankara, 2020.
- Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Göker, Cenker. *Vergi Hukuku*, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.
- Öncü, Kerem. *Vergi Yükümlüsü Açısından Özel Hayatın Gizliliği*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- Özbalcı, Yılmaz. *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.
- Polat, İsmet. “KDV Uygulama Genel Tebliğine Göre Sahte Belge Nedeniyle Özel Esaslara Alınma” *Legal Mali Hukuk Dergisi*, S.117, 2014, s. 33 – 44.
- Solak Akman, İnci. *Vergi Mahremiyetini İhlal*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2012.
- Süt, Çağıl. “Kod Listelerinin Hukuka Uygunluğu”, *Prof. Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan*, C. II, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, s. 1169 – 1188.
- Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan. *Vergi Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2022.
- Taylar, Yıldırım. “Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt. 12, S. 2, 2021, s. 774 - 790.
- Tekbaş, Abdullah. “Vergisel Müdahalelere İlişkin Bireysel Başvuru Kararlarında Kanunilik İlkesi” *Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri- I Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Etkileri*, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ., İstanbul, 2020, s. 21 – 50.

Tolu, Abdullah. “İş Dünyasında Özel Esas Rahatsızlığı”, *Dünya Gazetesi*, 10.01.2022, <https://www.bdturkey.com/mevzuat/is-dunyasinda-ozel-esas-rahatsizligi-h6522.html>, (Erişim Tarihi: 27.11.2022).

Ulusoy, Ali. *Yeni Türk İdare Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Yaltı, Billur. “Kod Listeleri”nden “Kdv İadesi Risk Analizi’ne Geçiş: Kdv İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 258, Mart 2010, s. 21 – 40.