

KDV İade Taleplerinin Vergi İnceleme Raporu Sonucuna Bağlanması Uygulamasının Kaldırılan Özel Esaslar Müessesesi Bağlamında Değerlendirilmesi

Emine ALAŞAHİN^{1*} 

¹Avukat, Konya Defterdarlığı, Türkiye

Ümit Süleyman ÜSTÜN² 

²Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Türkiye

Makale Bilgisi	ÖZET
Makale Geçmişi Geliş: 26.05.2025 Kabul: 27.09.2025 Yayın: 31.12.2025	Hayatın her alanında vergi müessesesiyle karşılaşan gerçek ve tüzel kişiler, tarihsel süreçte vergi ödemekten kaçınır hale gelmiş ve bazı yöntemler geliştirerek daha az vergi ödemeyi yahut hiç vergi ödememeyi amaçlamışlardır. Vergi tahsilatını artırmak amacıyla devletler; mükelleflerin ödedikleri verginin bir kısmını geri alabilecekleri iade müesseseleri düzenlemişlerdir.
Anahtar Kelimeleri: Vergi İadesi, Özel Esaslar, Vergi İnceleme Raporu, Sahte Belge, Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge.	Düzenlenen vergi istisnalarından faydalanan kişiler 3065 sayılı KDV Kanunu 32. Maddesiyle 28983 sayılı Tebliğde sayılan şartları sağarlarsa KDV iadesi de talep edebilirler. İnsan, tabiatı gereği şartları sağlamadığı halde KDV iadesi almak isteyebileceğinden bu durumu engellemek maksadıyla 28983 sayılı Tebliğle Özel Esaslar düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme 31.10.2024 tarihli 32708 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 52 Seri Nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğle yürürlükten kaldırılmıştır. Çalışmanın konusu özel esaslar müessesesi, özel esasların Anayasaya uygunluğu, özel esasların kaldırılması ile yerine ihdas edilen iadelerin vergi inceleme raporuna göre yerine getirilmesine dair uygulama ve yeni uygulamanın özel esasların devamı niteliğinde olup olmadığı ile Anayasaya uygunluğu meselesidir. Bu kapsamda öncelikle özel esaslar müessesesi açıklanacak, akabinde özel esaslar uygulamasının 1982 Anayasasına uygunluğu tartışılacak, sonrasında özel esasların kaldırılması ve yerine gelen iadelerin vergi inceleme raporuna göre yerine getirilmesine dair uygulama hakkında Tebliğe istinaden bilgiler verilecek ve yeni uygulamanın özel esasların devamı niteliğinde olup olmadığı ile Anayasaya uygunluğu meselesi hakkında fikirlerimiz sunulacaktır.

Evaluation of the Practice of Relating Vat Refund Requests to the Result of the Tax Audit Report in the Context of the Abolished Special Principles Institution

Article Info	ABSTRACT
Article History Received: 26.05.2025 Accepted: 27.09.2025 Published: 31.12.2025 Keywords: Tax Refund, Special Principles, Tax Review Report, Fake Document, Disruptcy Document.	Real and legal persons who encountered tax institutions in all areas of life have avoided paying taxes in the historical process and have aimed to pay less tax or not to pay any taxes by developing some methods. In order to increase the tax collection, states; return institutions where taxpayers can get back a part of the tax they paid. Persons who benefit from the tax exemptions issued can also request a VAT refund if they meet the conditions listed in Article 3065 and Article 32 of the VAT Law numbered 28983. Special Rules of Communique numbered 28983 have been arranged to prevent this situation as man may wish to receive a VAT refund even if he does not provide the conditions by nature. The Regulation in question was repealed by the Communique on Amendment to the General Application Communique of VAT of 31.10.2024 No. 32708, published in the Official Gazette No. 52. The subject of the study is the issue of compliance with the Constitution, the conformity of special principles to the Constitution, the abolition of special principles and the implementation of the issued returns according to the tax examination report and whether the new application is a continuation of special principles. In this context, the subject of special principles will be announced firstly, the application of special principles will be discussed in accordance with the Constitution of 1982, then the issue of the abolition of special principles and the fulfillment of the substitution according to the tax examination report will be presented as the main information about the application of the application to the application will be given and new.

To cite this article:

Alaşahin, E./Üstün, Ü. S. (2025). “KDV İade Taleplerinin Vergi İnceleme Raporu Sonucuna Bağlanması Uygulamasının Kaldırılan Özel Esaslar Müessesesi Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Necmettin Erbakan Hukuk Fakültesi’nin 10. Yılı Armağanı Özel Sayısı*, 8(3), s. 1370-1393
<https://doi.org/10.51120/NEUHFD.2025.184>

***Sorumlu Yazar:** Emine Alaşahin, eminealasahin@icloud.com.

GİRİŞ

Vergi kelimesi, sözlük anlamı itibarıyla '*Kamu hizmetlerine harcanmak maksadı ile hükûmetin yahut yerel yönetimlerin kanuna göre herkesten doğrudan ya da bazı malların fiyatları üstüne koyarak dolaylı yoldan topladığı gelir*'¹ olarak tanımlanmaktadır.

Devletlerin vergi ihdas etmesindeki temel amaç gelir elde etmek ve elde edilen geliri kamu hizmetlerine harcamaktır. Verginin işlev kabiliyeti tahsil imkânına bağlıdır. Ancak tahsil edilebilen vergi kamu hizmetinde kullanılabilir. Bu sebeple devletler, genelde insanların temel ihtiyaç malzemelerini vergiye konu haline getirmişlerdir. Örneğin; Türkiye' de temel gıda ürünlerinden % 1 oranında katma değer vergisi; konutlarda, konutun kira bedeline göre değişen gelir vergisi; araçlarda, araçların özelliklerine ve vergisiz satış tutarına göre değişen özel tüketim vergisi uygulanmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. Maddesinde; fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirileceği, vergiye tabi işlemin bulunmaması yahut hesaplanan verginin indirilecek vergiden cüzi olması halinde indirilemeyen KDV'nin, Hazine Ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre iade olunacağı düzenlenmiştir. Söz konusu maddeden alınan yetkiye istinaden iade hakkının hukuka aykırı bir şekilde kullanılmasını ve haksız yere vergi iadesi alınmasını önlemek maksadıyla özel esaslar uygulaması ortaya çıkmıştır.

Özel esaslar, gerçek mal ve hizmet alışverişi yapmadığı yönünde kuvvetli şüpheler olan mükelleflerin devletin kasasına giren vergiden iade almasını yani devletin gelirini azaltmasını önlemek maksadı ile düzenlenmiş, yargı kararları incelendiğinde mükellefleri belirli kategorilere sokan bir uygulama olarak tanımlanabilir.

Özel esaslar uygulaması kaynağını Hazine Ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinden² almaktadır. Özel esasların tarihsel sürecine bakıldığında İstanbul Vergi Dairesi'nin 1990'lı yıllarda kod listesi adıyla başlattığı uygulamaya dayandığı anlaşılmaktadır. Söz konusu kod liste uygulaması gelen tepkiler dolayısıyla kaldırılmışsa da 2001 yılında yürürlüğe giren 84 Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yeniden düzenleme altına alınmıştır. Özel esaslar uygulaması 26.04.2014 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği³ ile varlığını devam ettirmiş, daha sonra 31.10.2024 tarihli 32708 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 52 Seri Nolu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Özel esaslar uygulaması, iadesi gereken KDV'nin tespitine yönelik bir uygulama olarak düzenlenmiş olsa da daha sonra düzenleniş amacından saparak hukuka aykırı bir uygulama haline gelmiştir. Düzenleniş amacı; vergi mükellefi gerçek veya tüzel kişinin, iadesi talep edilen KDV'yi hiç yüklenmediği halde sahte⁴ veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı⁵ belgeye dayanarak indirim talep edilen ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi istenilen KDV'nin iade edilmesini önlemektir. Geline nokta ise, konu KDV iadesini aşmış ve çoğu zaman mükellef ile vergi idaresini karşı

¹ Türk Dil Kurumu Sözlükleri (ET: 07.11.2023 <https://sozluk.gov.tr/>)

² İlk olarak 84 seri Nolu Katma Değer vergisi Genel tebliği ile uygulanmışsa da daha sonra Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği ile düzenleme altına alınmıştır.

³ Söz konusu Tebliğ 1 Mayıs 2014 tarihinde yürürlüğe girmiş ve Tebliğin yürürlük tarihinden itibaren 1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleri yürürlükten kaldırılmıştır.

⁴ Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

⁵ Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

karşıya getiren bir hal almıştır.

Mükelleflerin özel esaslar statüsüne alınması; KDV iadesinin güçleşmesi, istenen teminatın ve vergi incelemesi ihtimalinin artması, diğer mükelleflerin mal veya hizmet alım/satımı yapmak istememesi gibi sonuçlar doğurur hale gelmiştir. Bu çalışmada özel esaslar uygulaması bütün yönleriyle ele alınmaya çalışılacaktır. Bu çerçevede özel esaslar uygulamasının hukuki dayanağı ele alınacak, özel esaslar anayasal ilkeler bağlamında değerlendirilecektir. Özel esasların kaldırılması sonucu yerine gelen iadelerin inceleme raporuna bağlanmasına yönelik uygulama açıklanacak ve söz konusu uygulamanın özel esasların devamı niteliğinde olup olmadığı ve anayasaya uygunluğu hususu ortaya konulmaya çalışılacaktır.

I. ÖZEL ESASLAR MÜESSESESİ

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre özel esaslar müessesesinin amacı; *“İade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine’ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemektir”*. 3065 sayılı KDV Kanununda, vergiden istisna edilen işlemler sebebiyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayanan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim konusu edilemeyen KDV’nin iadesi öngörülmektedir⁶. Bu sebeple hiç yüklenilmemiş olsa da sahte belge yahut muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye istinaden indirim hesaplarına alınan ve indirim yolu ile giderilemeyen KDV’nin iade edilmesinin engellenmesi gerekir. Bu sebeple 3065 sayılı Kanunun vermiş olduğu yetki ile düzenlenen Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde haksız yere iade alınımının engellenmesi ve gerçek iade gerektiren KDV’nin tespiti maksadıyla özel esaslar kurumu oluşturulmuştur.

KDV iadesi için öncelikle gerçek bir mal/hizmet alışverişine dayanan ve dayandığı işlemi doğru yansıtan belgeye ihtiyaç vardır. Bahsi geçen belgeler, üzerinde KDV gösterilen *fatura* olabileceği gibi iade hakkı doğuran işlemin niteliğine göre aranılan *gümrük beyannamesi, istisna belgesi, yatırım teşvik belgesi, kıymetli maden arama ruhsatı, ... vb. belgeler* de olabilir.

KDV Genel Uygulama Tebliğine göre *“mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri ve/veya kullandıkları konusunda şüphe duyulması halinde ilgili mükellef incelenir ve hakkında rapor tanzim edilir. Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği ve/veya kullandığı tespit edilen, KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtilen hususları içeren ve iade taleplerinin genel esaslar yerine özel esaslara göre yerine getirilmesine sebep olan tüm raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, basit rapor gibi) "olumsuz rapor" olarak adlandırılır ancak yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen raporlar "olumsuz rapor" kapsamında kabul edilmez.”*

Söz konusu Tebliğe göre, *“hakkında düzenledikleri, düzenlenmesine iştirak ettikleri veya kullandıkları belgelerin gerçeğe aykırı olduğuna ilişkin delil ve karine içeren olumsuz raporlar tanzim edilen kişiler iade taleplerinin yerine getirilmesi açısından özel esaslara tabii hale gelir. Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiği ve düzenlemiş olduğu belgelerin tutar olarak asgari yarısından fazlasının sahte olduğu tespit edilen kişinin hizmet hareketinin olmadığı karine olarak kabul edilir ve kişi özel esaslara tabi olur.”*

Ayrıca Tebliğde, *“haklarında “olumsuz rapor” tanzim edilen kişi ve kurumların raporun ait*

⁶ Yılmaz Furtuna, Elif. “Vergi Hukukunda Lekelenmeme Hakkı.” *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 2, 2022, s. 620.

olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, söz konusu ortak ve kanuni temsilcilerin kurdukları veya ortak oldukları diğer kişiler ile kanuni temsilcisi oldukları diğer kişiler hakkında da özel esaslar uygulanacağı” belirtilmiştir. Kooperatifler ve sermaye şirketlerinde ise özel esaslar; bunların kanuni temsilcileri ile sadece sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesine neden olan ortakları ve bu kişilerin kurdukları, ortağı ya da kanuni temsilcisi oldukları diğer mükellefler hakkında uygulanır.

Hakkında vergisel bakımdan olumsuzluk bulunmasa dahi özel esaslara tabi kişilerden mal veya hizmet satın alan kişi de Genel Uygulama Tebliğine göre KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi hale gelir. Bu kişiler; *“sahte belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlara isabet eden kısma üç kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti bulunan mükelleflerden yaptıkları alışlara isabet eden kısma iki kat teminat gösterirlerse bu kısımların iadesi teminat karşılığında, kalan kısmın iadesi genel esaslara göre yerine getirilir.”*

KDV Genel Uygulama Tebliğine göre *“hakkında yapılan yoklama ile bilinen son adresinde bulunmayan mükellefin 30 gün içerisinde yapılan ikinci yoklamada da bilinen adreste bulunmaması halinde ikinci yoklama tarihi itibarıyla mükellef özel esaslara alınır. Adreslerinde bulunmadıkları tespit edilenlerin sonuçlandırılmamış olanlar da dâhil bütün iade talepleri, tespitin yapılmasından itibaren münhasıran iki kat teminat karşılığında yahut vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Ayrıca birden fazla döneme ait beyannamesini vermeyen mükellefler ile 213 sayılı Kanun uyarınca usulüne uygun olarak tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan, vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarınca ibrazı istenen ve varlığı noter kayıtları veya sair surette sabit olan defterler ile ilgili dönem kayıtlarına esas belgelerin mücbir sebep sayılan haller dışında istenen süre ibraz etmeyen mükellefler hakkında da özel esasların uygulanacağı”* KDV Genel Uygulama Tebliğinde düzenlenmiştir.

Söz konusu Tebliğe göre *“haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan kişiler istenen KDV tutarı kadar teminat göstermezlerse iade talepleri vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilir.”*

KDV Genel Uygulama Tebliğinde; *“iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilen mükelleflerin gerekli şartları sağladıktan sonra iade taleplerinin, yeniden iade hakkı doğuran işlem için belirlenen usul ve esaslara tabi tutulması “genel esaslara dönüş” olarak ifade edilir.”* Özel esaslar müessesesine alınan gerçek yahut tüzel kişiler:

“-Özel esaslara alma işleminin iptali amacıyla yargı yoluna başvururlar ve yargı kararıyla ilgili işlem iptal edilirse⁷,

⁷ Adresinde bulunmama nedeniyle VUK’ nun 160. maddesine istinaden resen terkin ettirilen mükellefler özel esaslar kapsamına alındığında yeniden mükellefiyet tesis ettirmedikleri müddetçe özel esaslara alınma işleminin iptali talebi ile dava açamazlar. Açıkları takdirde mükellefiyet kaydı terkin edilmiş bulunan mükellefin özel esaslara alınmasında menfaat ihlali bulunmadığından açılan davanın ehliyet yokluğu nedeniyle reddine karar verilir. Nitekim Adana BİM. 1. VDD. E. 2024/695, K. 2024/1480 sayılı kararında: *“...Somut olayda; davacı şirketin mükellefiyet kaydı dava konusu işlemin tesis edildiği tarihten çok daha önce 28/11/2023 tarihinde terkin edilmiş, şirket tarafından da bu terkin işlemine karşı herhangi bir dava açılmamıştır. Bu halde; yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca mükellefiyet kaydı terkin edilmiş bulunan davacı şirketin özel esaslara alınmasında herhangi bir menfaatinin ihlal edilmediğinin dolayısıyla da dava açma ehliyetinin bulunmadığının kabulü gerektiğinden dava açma ehliyeti yönünden reddi gereken işbu davada işin esasına yönelik olarak verilen istinafa konu kararda hukuki isabet görülmemiştir. Öte yandan; yeniden mükellefiyet tesis edildiği takdirde şirket tarafından özel esaslara alınma işlemine karşı dava açma imkanının bulunduğu da açıktır. Açıklanan nedenlerle; istinaf isteminin kabulüne, istinafa konu kararın kaldırılmasına, yeniden yapılan yargılama sonucunda 2577 sayılı Yasa’nın 15/1-b. maddesi gereğince davanın ehliyet yönünden reddine, ...”* karar verilmiştir. (Yayınlanmamıştır.) Benzer yönde kararlar için bkz. Adana BİM. 1. VDD. E. 2024/725, K. 2024/1477 sayılı kararı;

-Özel esaslar kapsamına alındıkları dönemi takip eden takvim yılı başından itibaren bu süre içerisinde haklarında başkaca bir olumsuz rapor düzenlenmemiş veya olumsuz tespit yapılmamış olmak kaydıyla (süre dolmadan önce yapılan tespitlerde en son tespit tarihinden itibaren) VUK ve Tebliğde belirtilen süreler geçerse,

-Mükellefler sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatlara (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) öderse veya tamamına teminat gösterirse ve haklarında yapılan inceleme sonucunda olumlu rapor düzenlenerek vergi dairesi kayıtlarına intikal ederse,

-Haklarında olumsuz rapor bulunan ve raporun ilgili olduğu dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler, düzenleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatlara (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) öderse veya tamamına teminat gösterirse, talepleri üzerine yapılan inceleme sonucunda olumlu rapor düzenlenerek vergi dairesi kayıtlarına intikal ederse,

-Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığına yönelik olumsuz rapor bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltirlerse veya kendilerine yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde işlemin gerçekliğini ispat ederlerse,

-Mükellefin başvurusuna istinaden bilinen yahut yeni adresinde yapılan yoklamada mükellefin adreste bulunursa(adreste bulunma tarihi itibarıyla),”

Mükellef genel esaslara alınır ve alındığı tarihten itibaren henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.

II. 1982 ANAYASASININ TEMEL İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE ÖZEL ESASLAR MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1982 Anayasasının “Anayasanın Bağlayıcılığı ve Üstünlüğü” başlıklı 11. Maddesinde “Anayasal hükümlerin; yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olduğu ve kanunların Anayasaya aykırı olamayacağı” ifade edilmiştir. Bilindiği üzere normlar hiyerarşisi⁸ gereğince kanunlar anayasaya; cumhurbaşkanlığı kararnamesi kanuna; yönetmelik cumhurbaşkanlığı kararnamesine; adsız düzenleyici işlemler⁹ ise yönetmeliklere aykırı olamaz. Bu sebeple özel esaslar müessesesinin düzenlendiği Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin normlar hiyerarşisine göre kanuna ve anayasaya aykırı olmaması gerekmektedir.

Anayasanın 123. Maddesinde “İdarenin Kanuniliği İlkesi”, 73. Maddesinde “Verginin Kanuniliği İlkesi” açıklanmaktadır. Bu ilkeler idarenin teşkilatlanması dışında faaliyetlerinde de kanunun hâkim olması, idarenin kanunlara uyması anlamına gelmekte¹⁰ olup verginin; mükellefi,

Mersin 1. Vergi Mahkemesi E. 2023/1240, K.2024/333 sayılı kararı (Söz konusu karar BİM. 1. VDD. E. 2024/1059, K. 2024/1399 sayılı kararı ile onanmıştır); Adana BİM. 1. VDD. E. 2024/1204, K. 2024/1862 sayılı kararı.

⁸ Bkz. Gözler, Kemal. *Hukukun Temel Kavramları*. Ekin Yayınları, Bursa, Ağustos 2018, s. 32.

⁹ İdarenin, 1982 Anayasasında açıklanan düzenleyici İşlemler dışında genelge, sirküler, talimat, tebliğ, yönerge, gibi isimler altında yaptığı düzenleyici İşlemlere, Anayasada isimleri geçmediği için, adsız düzenleyici İşlemler denilmektedir. (Sevgili Gençay, Fatma Didem. “Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri.” *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.63, S.2, 2014, s. 1.)

¹⁰ Akyılmaz, Bahtiyar/Sezginer, Murat/Kaya, Cemil. *Türk İdare Hukuku*. Savaş Yayınevi, Ankara 2020, s. 113.

konusu, matrahı, oranı, sorumlusu, tarh ve tahsil zamanları, zamanaşımı, iade ve indirim usulleri ile vergiyi doğuran olay gibi unsurlarının kanunla düzenlenmesi gerekmektedir¹¹. Mükelleflerin sınıflandırılarak kapsamı geniş olan özel esaslar kapsamına alınmalarına ve haklarında sahte belge düzenleme yahut kullanma raporu bulunmamasına rağmen özel esaslar kapsamında değerlendirilmelerine imkan veren bir kanun hükmü mevcut değildir. Verginin yukarıda sayılan temel unsurları bakımından düzenleme yapma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisine aittir. Vergi idaresinin yetkili olmadığı halde vergiye ilişkin temel hususlardan olan iade müessesesine dair düzenleme yapması idarenin kanuniliği¹², verginin kanuniliği ve hukuki güvenlik¹³ ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir¹⁴.

1982 Anayasasının “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlıklı 38. maddesinde “ceza sorumluluğu şahsi olduğu ve idarenin kişi hürriyetinin kısıtlayacak bir müeyyide uygulayamayacağı” ifade edilmektedir. 1982 Anayasasının 73. maddesinde “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulduğu, değiştirildiği yahut kaldırıldığı”; 123. maddesinde ise “idarenin, kuruluş ve görevleriyle bir bütün olup kanunla düzenlendiği”¹⁵ belirtilir.

Özel esaslar müessesesinin düzenlendiği Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan kişilerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları diğer kişiler ile kanuni temsilcisi oldukları diğer kişiler ve kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa da özel esaslara tabi kişilerden mal veya hizmet satın alan kişiler hakkında da özel esaslar müessesesi uygulanmaktadır.” Özel esaslar uygulamasının aşağıda açıkladığımız sonuçları göz önünde bulundurulduğunda mükellefler için ceza özelliğini taşıdığı açıkça ortada olduğundan özel esaslar uygulaması Anayasanın 38. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

Avrupa Birliği Mahkemesi, İngiltere Vergi İdaresinin vergi kaçakçılığı yaptıklarından bahisle KDV İade Taleplerini reddettiği olayı konu edinen Optigen-Fulcrum-Bond House Davasında: “Ekonomik faaliyet teriminin kapsamı çok geniştir ve bu terim objektif karakter taşır. Faaliyet tek başına (per se) değerlendirilir ve faaliyetin amaç ve sonucuna bakılmaz. ... 6. Yönergede geçen ve vergi konusu işlemleri tanımlayan “vergi mükelleflerinin bu sıfatla” “mal teslimi” terimleri, nitelik

¹¹ AYM., T. 14.02.2018, E. 2017/19, K. 2018/11 sayılı kararına göre; “...bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir...”. (ET: 04.02.2025 <https://www.lexpera.com.tr/resmi-gazete/metin/anayasa-mahkemesinin-14-2-2018-tarihli-ve-e-2017-19-k-2018-11-sayili-karari-30369-2018-11>)

¹² İdare, her türlü eylem ve işleminde kanuna dayanmak ve kanuna uygun davranmak zorundadır. (Akgüner, Tayfun. *İdare Hukuku*. Der Kitabevi, İstanbul 2021, s.76; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s.113; Ulusoy, Ali. *Yeni Türk İdare Hukuku*. Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s.1 158; Sancakdar, Oğuz, vd. *İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı*. Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018, s. 49)

¹³ Öncü, Kerem. “Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar.” *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:6, S:1, 2023, s. 228; Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Göker, Cenker. *Vergi Hukuku*, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 52, 53; Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, 2013, s. 1290.

¹⁴ Dan. 3. D., T. 13.05.2015, E. 2014/11851, K. 2015/3173 sayılı kararında; “... 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. ...” şeklinde karar vererek, bu hususu vurgulamıştır. Bkz. 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.780.

¹⁵ Ertürk Kara, Merve. “Kişi Hak ve Özgürlüklerinin Korunmasında İdari Yargının Rolü.” Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2019, s. 53.

olarak objektiftir ve ilgili işlemlerin amaç ve sonuçlarına bakılmaksızın uygulanır. ... Vergi idaresinin vergi mükelleflerinin maksadını belirlemesi, ortak KDV sisteminin, hukuki belirliliği sağlama ve verginin ilgili işlemin objektif karakterine dayalı olarak uygulanmasını kolaylaştırma amaçlarına aykırı olur. Belirli bir işlemin bir mal teslimi ve bir ekonomik faaliyet olup olmadığını belirlemek için, vergi idaresinin, işlemin tarafı olan vergi mükellefinin dışında ve fakat aynı tedarik zincirinde yer alan başka bir tüccarın iradesini ve /veya vergi mükellefinin bilmediği ve bilmesinin mümkün olmadığı, zincirde yer alan önceki veya sonraki bir diğer işlemin olası hileli niteliğini dikkate alması, evleviyetle (a fortiori) bu amaçlara aykırı olacaktır. ... Bu nedenle, her işlem, kendi unsurları etrafında değerlendirilmek zorundadır ve zincirdeki belirli bir işlemin niteliği önceki veya sonraki olaylara bağlı olarak değiştirilemez Kendi başına KDV kaçakçılığı oluşturmayan işlemler, objektif kriterleri gerçekleştirdikleri takdirde, vergi mükellefiyetinin dışında kalan ve fakat aynı tedarik zincirinde yer alan bir tüccarın iradesine ve/veya vergi mükellefinin bilmediği ve bilmesinin mümkün olmadığı, zincirdeki önceki veya sonraki bir diğer işlemin olası hileli niteliğine bakılmaksızın, 6. Yönerge anlamında mal teslimi ve ekonomik faaliyet oluşturur. Bu türden işlemler yapan bir vergi mükellefinin yüklendiği KDV'yi indirim hakkı, bu işlemlerin, vergi mükellefinin bilmediği ve bilmesinin mümkün olmadığı, tedarik zincirindeki önceki veya sonraki bir işlemin KDV kaçakçılığı oluşturduğu gerçeğinden etkilenmez. ... İndirim hakkı, KDV sisteminde bütünün ayrılmaz bir parçasıdır ve ilke olarak sınırlandırılmaz. İndirim hakkı, girdi işlemlerle ilgili olarak yüklenilen bütün vergiler bakımından derhal kullanılmalıdır. Mal satışına ilişkin olarak önceki veya sonraki safhalarda KDV' nin devlet hazinesine ödenmemiş olmasının indirim hakkıyla hiçbir ilgisi yoktur.” Yönünde karar vermiştir.¹⁶ Avrupa Birliği Mahkemesinin benzer yönde Kittel-Recolta Davası¹⁷ kararı da bulunmaktadır.

Danıştay ise vermiş olduğu bir kararda “KDV indirim hakkı doğuran işlemin "gerçek" olmadığına her mükellef nezdinde ortaya konulması gerektiğine” hükmetmiştir. Söz konusu kararda: "Davacı şirketin, 2000/Ağustos-Ekim dönemlerine ilişkin olarak pişmanlık dilekçesi ekinde ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesi neticesinde katma değer vergisi alacağından tenzil edilen .. katma değer vergisi ile zamlarının iadesi istemiyle açılan davayı; davacı şirketin emtia satın aldığı . .. iplik (... ve ... Ortaklığı)'in Kod 5 "olumsuz mükellefler listesi" nde yer alması nedeniyle anılan şirketten alınan faturalardaki ... katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağını idarece davacıya bildirildiği, ilgili dönemlere ait katma değer vergisi beyannamelerinin yeniden düzenlenmesi ve pişmanlık dilekçesi ekinde ihtirazi kayıtla verilmesi ile davacının katma değer vergisi alacağından tahsil edilen katma değer vergisi ve zamlarının iadesi istemiyle işbu davanın açıldığının anlaşıldığı, olayda davacının anılan şirketten aldığı faturaların sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğuna ya da yapılan alım satımların gerçeği yansıtmadığına ilişkin hukukten geçerli bir tespitin bulunmadığı, verilen ara kararına istinaden sunulan cevap yazısında anılan ortaklığın incelemeye sevk edildiği ancak henüz düzenlenmiş bir inceleme raporunun idareye intikal etmediği bildirildiğinden, KOD 5 listesinde olduğu gerekçesiyle ...İplik' ten olan alışlarına

¹⁶Yaltı, Billur. “Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analiz Sistemine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler.”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 258(10), 2010, s. 35.)

¹⁷Söz konusu davada mahkeme: “Kaçakçılık ister KDV kaçakçılığı ister diğer bir tür kaçakçılık olsun, kendi işlemlerinin kaçakçılıkla ilişkisi olmadığını ortaya koymak üzere, kendisinden makul düzeyde beklenebilecek her önlemi tüccara, girdi KDV’ yi indirme hakkını kaybetme riski olmaksızın kendi işlemlerinin hukuka uygunluğuna güvenme_ olanağı sağlanmalıdır. Bu durumda, bir malın alıcısı, , işleminin, satıcının organize ettiği kaçakçılıkla ilişkili olduğunu bilmeyen ve bilecek durumda olmayan bir vergi mükellefi olduğunda, indirim hakkı, aralarındaki sözleşmenin özel hukuk kuralları çerçevesinde geçersiz olmasından etkilenmez. ...” ifadelerine yer vermiştir. (Yaltı, s. 35-36)

ilişkin katma değer vergileri indirim konusu yapılamayacağından bahisle ihtirazi kayıtla ve pişmanlık dilekçesi ile verilen düzeltme beyannameleri esas alınarak ihracatta katma değer vergisi alacağından tahsil edilen ... katma değer vergisinin ret ve iadesi icap ettiği gerekçesiyle kabul eden 2. Vergi Mahkemesinin 24.2.2006 tarih ve E: otomatik uygulama masumiyet karinesine 2001/2427, K: 2006/118 sayılı kararı aynı gerekçe ve nedenlerle Danıştay 9. Dairesince de uygun görülmüş olup ...” ifadelerine yer verilmiştir.¹⁸

Ayrıca Danıştay bir başka kararında: “Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla katma değer vergisi ödenmesi ve bunun sonucu olarak da bir vergi indirimi söz konusu olamayacağından, vergi indirimine dayanak teşkil eden faturaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ortaya konulması icap eder. ... **Ticari yaşamda malı satın alan mükellefin, malı satanın, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olması, bir başka deyişle, bir mükellefin katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği, hasılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması, kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı konularında diğer mükelleflerin bilgisinin olmaması olağan bir durumdur. Esasen vergi mevzuatında bu düşüncenin aksine bir hüküm olmadığı gibi Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi de bu düşüncüyü destekler niteliktedir. Sahte fatura kullanan mükellefler arasında alış ve satışlarını sahte fatura ile belgelendirerek tamamen sahte fatura komisyonculuğu yapan mükelleflerin yanı sıra, maliyetlerini yükseltmek ve daha az katma değer vergisi ödemek amacıyla, sadece sahte mal alış faturası kullanan mükellefler de vardır. Bu nedenle bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşılacak suretiyle yapılacak yorum, ticari yaşamın gerekleriyle örtüşmediği gibi iyiniyetli mükellefleri de zor durumda bırakacaktır. Bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyi niyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır.” İfadelerine yer vermek suretiyle mükellefin mal alım/satımı yaptığı diğer bir mükellefin eylemlerinden sorumlu tutulamayacağını açıkça ortaya koymuştur.**

1982 Anayasasının 13. maddesinde, “temel hak ve hürriyetlerin özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla” sınırlanabileceği ve bu sınırlamaların, “Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik cumhuriyetin gerekleri ile ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı” ifade edilmiştir. Temel hak ve özgürlükler, Anayasa’da belirtilen sınırlama sebeplerine uyulmak suretiyle yalnızca kanunla sınırlanabilmektedir.¹⁹ Bu haliyle özel esaslar uygulaması, kanuni bir dayanağı olmadığı halde kişinin çalışma hürriyetini, mülkiyet hakkını ve kişisel verilerinin korunmasını sınırlamaktadır ve bu durum açıkça Anayasaya aykırılık teşkil eder.

1982 Anayasasının 48. maddesinde herkesin dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahip olduğu; “Çalışma İle İlgili Hükümler” başlıklı 49. maddesinde “çalışmanın herkesin hakkı ve ödevi olduğu ve devletin, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri koruması, çalışmayı desteklemesi, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratması ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alması” gerektiği ifade

¹⁸Dan. 9. D., T. 17.01.2008, E. 2006/3921, K. 2008/230 sayılı kararı (Yaltı, s.28.)

¹⁹Taylar, s. 780.

edilmiştir.

Özel esaslar uygulamasının en önemli etki alanı şüphesiz çalışma hayatıdır. Özel esaslar kapsamına alınan mükellefler, uygulamada mal veya hizmet alışverişinde genel esaslara tabi mükelleflerce tercih edilmemektedirler. Aksi durumda genel esaslara tabi mükellefler de özel esaslara tabi hale gelecektir. Bu sebeple özel esaslara tabi mükelleflere kuşkuyla yaklaşılmaktadır. Bu durum genel esaslara tabi mükellefler lehine haksız rekabete yol açmaktadır²⁰. Özel esaslar müessesesi, kişinin çalışma hak ve özgürlüğünün yasal dayanağı olmadan Anayasaya aykırı olarak sınırlamaktadır.

Nitekim İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin T. 22.6.2011, E. 2011/341, K. 2011/2556 sayılı kararında: “Anayasanın 48'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, devletin, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alacağı, 49'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, devletin, 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, 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında da, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağına öngörüldüğü, mükelleflerin bu şekilde sınıflandırılmasının, yasal veya Anayasal bir dayanağı bulunmadığı gibi Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlere de aykırı düştüğü gerekçesiyle” dava konusu işlem iptal edilmiş ve söz konusu karar Danıştay 3. Dairesi E. 2011/4393, K. 2013/228 sayılı kararı ile onanmıştır.²¹ Danıştay 3. Dairesinin, T. 13.05.2015, E. 2014/11851, K. 2015/3173 sayılı kararı da benzer yöndedir.²²

1982 Anayasasının “Mülkiyet Hakkı” başlıklı 35. Maddesinde “herkesin mülkiyet ve miras haklarına sahip olduğu, bu hakların ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabileceği ve mülkiyet hakkı kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağı” ifade edilmiştir.

²⁰Taylar, Yıldırım vd. *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi*. Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul 2020, s.90- 91.

²¹<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-d-e-2011-4393-k-2013-228-t-31-1-2013> (E.T.: 19.08.2025)

²²Söz konusu kararda: “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. ... 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.” İfadelerine yer verilmiştir. (Öncü, s. 219.)

KDV indirim hakkı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Bulves kararına²³ göre bir maldır²⁴. Özel esaslar uygulamasında mükelleflere; almış oldukları faturaları KDV indirim listelerinden çıkarmaları, düzeltme beyannamesi vererek düzeltme yapmaları, aksi takdirde vergi idaresi tarafından özel esaslar hükümlerinin uygulanacağı bildirilmektedir.²⁵ Kişiler, özel esaslara girmemek adına KDV yükü altına girerek düzeltme beyannamesi vermektedirler. Anayasanın 35.maddesine göre mülkiyet hakkı ancak kanunla sınırlanabilecekken özel esaslar müessesesi ile mülkiyet hakkı, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince Anayasaya aykırı olarak sınırlandırılmaktadır.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi, *"Davacı, mal ve hizmet alımlarıyla ilgili olarak aldığı ve kayıtlarına yansıttığı faturaları düzenleyen kişi hakkındaki tespitlerden hareketle 'Haklarında Rapor Bulunmamakla Birlikte Sahte ve Muhteviyatı itibariyle Yanıltıcı Belge Kullandığı veya Düzenlediği Konusunda Tespit Bulunanlar' listesine alınmış ise de gerek davalı idarenin gerekse 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. Dolayısıyla, yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının, hakkında olumsuzluk tespit edilen mükellefler listesi olarak adlandırılan listede yer almasına dair işlemin hukuka aykırı olacağı"* yönünde karar vermiştir.²⁶ Görüldüğü üzere ilgili kararda mülkiyet hakkının yanı sıra özel hayatın gizliliğinin de ihlal edildiğine karar verilmiştir.²⁷

1982 Anayasasının "Özel Hayatın Gizliliği" başlıklı 20. Maddesinde "herkesin kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahip olduğu, bu hakkın; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsadığı, kişisel verilerin ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebileceği" ifade edilmiştir.

Anayasanın 20. Maddesi gereğince, mükellefinin kişisel veri niteliğindeki bilgilerinin işlenmesi ancak kanunda açıkça izin verilmesine bağlıdır. Özel esaslar kapsamına alınan bir mükelleften alınan faturaya dair mükelleften ve üçüncü kişi sıfatındaki diğer mükelleften düzeltme yapması istenilmekte ya da mükelleften alınan faturaların iade listesinden çıkarılması vergi idaresince talep edilmektedir. Bu haliyle vergi idaresi, mükellefin "sahteci" olduğuna ilişkin bilgiyi diğer mükelleflerle paylaşılmış

²³Söz konusu kararda: "...Başvurucu şirketin, satıcı firmanın KDV beyan yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlayacak şekilde izleme, kontrol etme veya bunu sağlama yetki ve imkânı hiçbir biçimde yoktur. Bu çerçevede, kendi ödevlerini yerine getirmesine rağmen, indirim hakkı, vergi idaresinin satıcının KDV beyan yükümlülüklerini zamanında yerine getirip getirmediğine ilişkin değerlendirmesine bağlandığında, başvuru şirketi, satıcıya ödediği KDV'yi indirim olanağına sahip olup olmayacağı konusunda belirsiz bir konumda bırakılmakta ve böylece dezavantajlı bir pozisyona sokulmaktadır. KDV sisteminin hileli bir biçimde suiistimalini ortadan kaldırma konusuna gelince, Mahkeme, Sözleşmeciler Devletin belirli bir kişi veya kurum hakkında böylesi bir suiistimal bilgisi aldıkları zaman, bunu önlemek, durdurmak veya cezalandırmak için gerekli önlemleri alabileceklerini kabul etmektedir. Fakat ulusal yetkililer, belirli bir kişi veya kurumun KDV tedarik zincirinin hileli bir biçimde suiistimaline doğrudan karıştıklarına veya bu konuda bilgilerinin bulunduğu ilişkin herhangi bir belirti olmamasına rağmen, her hâlükârda yasaya uygun davranan mal veya hizmet alıcısını, üzerinde hiçbir kontrol olanağı ve ödevlerini yerine getirmesini izleme ve sağlama aracı bulunmayan satıcının eylemleri veya eylemsizlikleri yüzünden cezalandırıldığında, makul olanın ötesine geçilmiş ve mülkiyet hakkı ile kamu yaran arasındaki adil denge bozulmuş olur. ..." ifadelerine yer verilmiştir. (Yaltı, s. 39-40)

²⁴Taylar, s. 782.

²⁵Taylar, s. 782.

²⁶Dan. 4. D., T.14.01.2008, E.2007/4095, K.2008/1 sayılı kararı (Yaltı, s.26-27; Hacıgöl, Hasan. "Mali idarenin "Olumsuz Mükellefler Listesi ya da Koda Alma" Uygulaması ve Hukuksal Durumu." *Yaklaşım*, Sayı:192, Aralık, 2008, s.275.)

²⁷Yaltı, s.27.

olmaktadır. Kişisel veri anlamına gelen bir bilginin²⁸ duyurulması dayanağını ancak bir kanun maddesinden alır ancak daha önce de belirttiğimiz gibi özel esaslar müessesesinin kanuni bir dayanağı yoktur.

Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda, vergi idaresinin tarhiyat amacıyla mükellefin özel harcamalarını açıklama zorunluluğu getirmesini özel hayata müdahale saymış²⁹ ve bu husus doktrinde kod listelerinde yer alan bilgilerin, vergi mahremiyeti kapsamında bulunduğu³⁰ şeklinde değerlendirilmiştir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, vergi idaresi ile bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamın mükellefleri özel esaslar-genel esaslar olarak kategorize edebilmelerine olanak sağlayan kanuni düzenleme bulunmamasıyla birlikte Anayasa'da bu duruma izin veren bir hüküm de yer almamaktadır. Bu şekilde kanuni dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma; vergi barışını bozucu etki yaratmakta, Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlere de aykırılık teşkil etmekte ve hukuki güvenlik ilkesini³¹ zedelemektedir. Nitekim bu durum doktrinde³² ve yargı kararlarında da açıkça ifade edilmektedir³³. Ayrıca belirtmek gerekir ki özel esaslar uygulaması şu hali ile kanuni bir düzene oturtulsa dahi Anayasa'ya uygunluğundan söz etmek yine mümkün değildir.³⁴

²⁸ 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu'na göre, "Kişisel Veri: Kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgiyi" (m.3/d) ifade etmektedir.

²⁹ Öncü, s.229.

³⁰ Öncü, s. 229; Süt, Çağıl. *Kod Listelerinin Hukuka Uygunluğu*, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, C. II, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, s. 1175- 1176.

³¹ Öncü, s. 220; Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 100; Karakoç, s. 1264; Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan. *Vergi Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2022, s. 30, 31.

³² Öncü, s. 219; Yaltı, 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.

Konya 1. Vergi Mahkemesi E. 2024/142, K. 2024/471 sayılı kararında: "...Anayasanın 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 tedbirleri alacağı, "çalışma hakkı ve ödevi" başlıklı 49'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında; devletin, 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, "Vergi Ödevi"başlığını taşıyan 73' üncü maddesinin 3' ncü fıkrasında da; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin Kanunla konulacağı değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtildiğinden bu hükümlere göre devletin çalışma hayatına ilişkin düzenlemeleri yapması ve buna dair tedbirleri alması bir görev iken, çalışmanın, çalışanlar açısından bir hak ve ödev olduğu, gerek bu alanda yapılacak düzenlemelerin, gerek çalışma hayatının bir sonucu olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenlemelerin yasa ile yapılması zorunlu olup dayanağını anayasaya uygun olarak çıkarılmış olan bu kanunlardan almayan düzenlemelerle bir takım hak ve yükümlülükler getirilemeyeceği muhakkaktır. 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 kişisel verilerle ilgili düzenlemelerin kanun ile yapılması ise zorunludur. Dayanağını Anayasa'ya uygun olarak çıkarılmış olan bu kanunlardan almayan düzenlemelerle bir takım hak ve yükümlülükler getirilemez ve kişilere ilişkin bilgiler kaydedilemez. ... Bu durumda, davacı hakkında olumsuz rapor olduğu gerekçesiyle listeye dahil edilmiş olup gerek davalı idarenin, gerekse bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir kanuni düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da da buna izin veren bir hüküm de yer almamaktadır. Bu şekilde kanuni dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlere de aykırılık teşkil eder. Dolayısıyla kanuni dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının hakkında olumsuzluk tespit edilen mükellefler listesi olarak adlandırılan listede yer alması mümkün bulunmadığından, aksi saikten hareketle tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır. ... " hükmedilmiştir.

(Yayımlanmamıştır.) Benzer yönde kararlar için bkz. Konya 2. Vergi Mahkemesi E. 2024/28, K. 2024/504 sayılı kararı, Konya 1. Vergi Mahkemesi E. 2024/452, K. 2024/610.

³⁴ Öncü, s. 220; Baykara, Bekir. "Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine", *Yaklaşım Dergisi*, S. 244, Nisan 2013, s. 270 – 280, s. 4.

Sonuç olarak, özel esaslar müessesesi, KDV iadesi doğuran olayların gerçek mahiyetini tespit ederek olası vergi kayıplarını önlemek amacıyla getirilmiş olsa da sonraki süreçte iade talebi bulunmayan mükelleflerin dahi özel esaslar kapsamına alınabildiği, temel hak ve hürriyetleri sınırlandıran, kanuni düzene oturtulmamış bir uygulama haline gelmiştir.

III. ÖZEL ESASLAR MÜESSESESİNİN KALDIRILMASI VE İADE TALEPLERİNİN VERGİ İNCELEME RAPORU SONUCUNA GÖRE TAYİN EDİLMESİ USULÜNE DAİR BİLGİLER

Özel esaslar müessesesinin kanunla değil de Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğiyle düzenlenmesi ve tebliğ hükümlerine göre uygulanması, vergi hukukunda hukuk devleti ilkesi açısından büyük bir problem idi. Her ne kadar iadeye ilişkin KDV Kanunu hükümlerinin idareye verdiği yetkiler çerçevesinde Tebliğin çıkarıldığı ve özel esaslar düzenlenmesinin yapıldığı ifade edilse de kişileri kategorize etmesi, kapsamını oldukça geniş tutması, iadeye ilişkin bir uygulama olmanın ötesine geçerek vergilendirme ve ceza kesme işlemlerinin dayanağı haline gelmesi hususları KDV Kanununda düzenlenmemiştir.

İdare tarafından yapılan düzenleyici bir işlemle; Anayasa başta olmak üzere hukuk kurallarına bağlılığın ön planda olduğu hukuk devleti ilkesine, idarenin kanuniliği ilkesine, vergilerin kanuniliği ilkesine, suç ve cezaların şahsiliği ilkesine, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin Anayasa'nın 13. Maddesine, mülkiyet hakkı, çalışma hak ve hürriyeti ile özel hayatın gizliliği ilkelerine aykırı bir düzenleme yapılması hukuka açıkça aykırıydı.

2010 yılında Maliye Bakanlığınca yapılan basın toplantısı ile “KDV İadesi Risk Analizi” uygulaması “*iade talebinde bulunan şirkete dair denetimin; şirketin bağlantılı olduğu tüm şirketler takip edilerek, şirketin bankacılık sistemleri ve vergi borcu bulunup bulunmadığı incelenerek ve düzenlediği/kullandığı faturalar taranarak yerine getirileceği ve yapılan araştırmalar sonucunda bir olumsuzluk tespit edilmezse şirketin özel kod listesine alınmayacağı*” belirtilerek duyurulmuştur.³⁵ Söz konusu sistem sayesinde çapraz kontrol yapılarak mükelleflerin beyanname ile Ba-Bs formlarını verip vermedikleri, hasılat beyan edip etmedikleri gibi hususlar tespit edilebilecek ve bu elde edilen tespitler inceleme elemanlarına adeta rehberlik edecektir.³⁶ Bu haliyle özel esaslar uygulamasının, katma değer vergisinde iade uygulaması bakımından bir güvence niteliği taşıdığı ifade edilebilir.³⁷

31.10.2024 tarihli 32708 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 52 Seri Nolu Tebliğ ile özel esaslar uygulaması yürürlükten kaldırılmış ve yerini KDV iadesi taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi usulü almıştır.

Yapılan yeni düzenleme ile özel esaslar uygulaması tamamen ortadan kaldırılmış olup bu sebeple 31.10.2024 tarihinden önce dava konusu edilen özel esaslara alınma işlemleri hakkında dava konusuz kalması nedeniyle karar verilmesine yer olmadığına dair karar verilmesi³⁸ ve dosyanın

³⁵Yaltı, s.21.

³⁶Çakmakçı, Ali/Köseer, Semra. *Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları*. Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s. 272.

³⁷ Taylar, s. 776.

³⁸ Nitekim Adana 2. Vergi Mahkemesi E. 2024/1237, K. 2024/1273 sayılı kararında: “...Olayda, 31/10/2024 tarih ve 32708 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 52 Seri Nolu KDV Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişikliğe gidildiği, yapılan değişiklik ile özel esaslar uygulamasının (KDV Genel Uygulama Tebliğinin “KDV İadesinde Ortak Hususlar” başlıklı 4. Kısım “E.Özel Esaslar” başlıklı bölümü) 31.10.2024 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığı, yerine iadeleri vergi incelemesine tabi olanlar şeklinde yeni bir uygulama başlatıldığı bu durumda özel esaslar uygulamasının sonlandırıldığı anlaşıldığından davanın konusuz kaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Yukarıda belirtilen hükümler karşısında yargılama giderleri yönünden bir hükme varabilmek için davanın açılmasına hangi tarafın neden

tekemmül edip etmediğine³⁹ göre AAÜT uyarınca davacı lehine yarı yahut tam vekalet ücretine hükmedilmesi gerektiği kanaatindeyiz. 31.10.2024 tarihinden sonra özel esaslara alınma işleminin iptali istemi ile açılan davalarda ise idarenin özel esaslara alma işlemini uygulamasının artık mümkün olmaması ve özel esaslar sorgu ekranının dahi kaldırılmış olması hasebiyle dava açıldığı tarihte davacının özel esaslar listesinde olmasının mümkün olmadığı göz önünde bulundurularak mahkemenin incelenmeksizin ret kararı vermesi ve idare lehine tam vekalet ücreti hükmetmesi gerektiği kanaatindeyiz⁴⁰.

KDV iadesi taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi düzenlemesinin kaynağı, 28.07.2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 36. maddesinde yapılan değişikliktir. 3065 sayılı Kanunun 36. maddesinde “*Gelir İdaresi Başkanlığının; 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*” hükme bağlanmış ve verilen yetki çerçevesinde mükelleflerin

olunduğunun belirlenmesi gerektiğinden, dava konusu işlemin, davalı idare tarafından 16/08/2024 tarihinde tesis edildiği, davacı tarafından ise 16/10/2024 tarihinde özel esaslara alınması işleminin iptalinin görülmekte olan davaya konu edildiği görüldüğünden, dava konusu işlemin tesisine sebep olan tarafın davalı idare olduğu, böylece bakılmakta olan davanın açılmasına yol açan tarafın da davalı idare olduğu anlaşıldığından, yargılama giderine katlanmak durumunda olan tarafın da davalı idare olduğu sonucuna varılmıştır. ... Açıklanan nedenlerle; 1.Konusu ortadan kalkan uyuşmazlık hakkında KARAR VERİLMESİNE YER OLMADIĞINA, ...” hükmedilmiştir. (Yayınlanmamıştır.) Benzer yönde kararlar için bkz. Adana 2. Vergi Mahkemesi E. 2024/1304, K. 2024/1307 sayılı kararı, Adana 2. Vergi Mahkemesi E. 2024/1015, K. 2024/1277 sayılı kararı, Gaziantep Vergi Mahkemesi E. 2024/938, K. 2024/937 sayılı kararı.

³⁹ Konya BİM 2. İDD E. 2018/2171, K. 2019/40 sayılı kararında: “... Mahkeme kararının verildiği tarihte yürürlükte olan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinin 6. maddesinde; “Anlaşmazlık, davanın konusuz kalması, feragat, kabul, sulh veya herhangi bir nedenle; ön inceleme tutanağı imzalanıncaya kadar giderilirse, Tarife hükümleriyle belirlenen ücretlerin yarısına, ön inceleme tutanağı imzalandıktan sonra giderilirse tamamına hükmolunur. Bu madde yargı mercileri tarafından hesaplanan akdi avukatlık ücreti sözleşmelerinde uygulanmaz.” düzenlemesine yer verilmiştir. Anılan düzenlemede her ne kadar davanın konusuz kaldığı durumlarda, vekalet ücretinin tamamına veya yarısına hükmedilmesi bakımından “ön inceleme tutanağının imzalanmasının” ölçüt olarak alındığı ve idari yargıda ön inceleme müessesesi bulunmadığı açık ise de; konu ile ilgili 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 118-136. maddelerine bakıldığında dilekçelerin (dava dilekçesi, cevap dilekçesi, cevaba cevap dilekçesi ve ikinci cevap dilekçeleri) karşılıklı verilmesi aşamasına yer verildiği ve 137. maddesinde de dilekçelerin karşılıklı verilmesinden sonra ön inceleme yapılacağı ve ön inceleme tutanağının düzenleneceği/imzalanacağı hususlarının hükme bağlandığı görülmektedir. Şu durumda, ön inceleme hukuk mahkemelerinde tüm dilekçelerin karşılıklı tebliğinden sonra yapılan bir usuli işlem olup; bu anlamda ön inceleme tutanağının imzalanması aşaması da idari yargıda da 2577 sayılı Yasanın 16. maddesinde öngörülen tüm dilekçelerin (birinci dilekçe, savunma, ikinci dilekçe ve ikinci savunma) karşılıklı tebliğinden sonraki aşamaya, başka bir deyişle dosyanın tekemmül etmesinden sonraki aşamaya karşılık gelmektedir. Şu halde yukarıda düzenlenen Tarife kuralına göre idari yargıda dosya tekemmül etmeden önce dava konusuz kalırsa vekalet ücretinin yarısına, tekemmül ettikten sonra konusuz kalırsa da vekalet ücretinin tamamına hükmedilmesi gerekmektedir. ...” (ET: 04.02.2025 <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim2-idd-e-2018-2171-k-2019-40-t-15-1-2019>)

⁴⁰ İstanbul 11. Vergi Mahkemesi E. 2024/1733, K. 2024/1863 sayılı kararında: “...Dava dosyasının incelenmesinden; davacının özel esaslar kapsamına alınmasına dair işlemin iptali istemiyle dava açılmış ise de savunma dilekçesi eklerinden bu hususa ilişkin davalı idarece bir işlem tesis edilmediği görülmektedir. Bu durumda, davalı idare tarafından idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem tesis edilmediği için uyuşmazlığın esasının incelenmesi mümkün olmadığından davanın reddedilmesi gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle; davanın incelenmeksizin reddine, ...” hükmedilmiştir. (Yayınlanmamıştır.)

KDV iade taleplerinin, 52 Seri Nolu Tebliğde belirlenen usul ve esaslara göre yerine getirilmesine karar verilmiştir.

52 Seri Nolu Tebliğ göre “mükelleflerin teminat veya YMM raporu karşılığı yerine getirilmesi uygun görülen KDV iade taleplerine ilişkin yapılan kontrollerde eksiklik veya olumsuzluk tespit edilmesi halinde söz konusu eksiklik veya olumsuzlukların verilen sürede mevzuata uygun şekilde giderilmesi gerekir. Eksiklik veya olumsuzlukların verilen sürede giderilememesi halinde iade talebi 15 gün içinde incelemeye sevk edilir ve düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılır. Vergi inceleme raporundan kasıt, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde sayılan ve vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapordur. Bu kapsamda incelemeye sevk edilen iade talepleri, iadesi talep edilen tutarın %150’si oranında banka teminat mektubu verilmesi halinde yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür. Teminatın YMM raporu ile çözülebileceği hallerde ise süresi içinde YMM raporu ibraz edilmemesi yahut ibraz edilmeyeceğinin belirtilmesi halinde, teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.”

Ayrıca söz konusu Tebliğde, “haklarında düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu hakkında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler ile düzenleme fiiline iştirak eden mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.”

52 Seri Nolu Tebliğde; “sahte belge yahut muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemeye ilişkin olumsuz raporun yer alması durumunda sahte belge düzenleyenler beş kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerin için ise dört kat teminat gösterilmesi halinde iade talepleri yerine getirileceği ancak iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözüleceği; sahte belge yahut muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin olumsuz raporun bulunması halinde ise sahte belge kullananlar dört kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananlar ise üç kat teminat gösterilmesi halinde iade taleplerinin yerine getirileceği ancak iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözüleceği” düzenlenmiştir.

Aynı Tebliğ göre; “sahte belge yahut muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemeye ilişkin olumsuz tespitin yer alması durumunda sahte belge düzenleyenler dört kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerin için ise üç kat teminat gösterilmesi halinde iade talepleri yerine getirilir ancak iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür. Sahte belge yahut muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaya ilişkin olumsuz tespitin bulunması halinde ise yazılı olarak verilen 15 günlük süre içerisinde belgenin gerçekliğinin ve doğruluğunun ispatı halinde ispatla birlikte, belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat etmemesi halinde söz konusu belgelerdeki KDV tutarlarını indirim ve iade hesabından çıkarılması yahut sahte belge kullanma tespitlerinde üç kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma tespitlerinde iki kat teminat gösterilmesi halinde iade talepleri yerine getirilir. Teminat gösterilmemesi veya bu alımlara isabet eden kısmın indirim ve iade talebinden çıkarılmaması durumunda ise, iade talepleri vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılır.”

Mezkur Tebliğde, “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları diğer

mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları diğer mükelleflerin KDV iade talepleri, haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda rapor veya tespit bulunanların iade taleplerinde uygulanan usul ve esaslara tabi olduğu” düzenlenmiştir.

52 Seri Nolu Tebliğe göre, “*üzerinde KDV gösterilen fatura ve benzeri belgeler dışında kalan ve her bir iade hakkı doğuran işlem için işlemin niteliğine göre ayrıca belirlenmiş olan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması durumunda da ilgili mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporu sonucuna bağlıdır. Söz konusu belgelerin sahte olması durumunda “sahte belge düzenleme”, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olması durumunda ise “muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme” fiillerine yönelik düzenlemeler kapsamında işlemler yerine getirilir.*”

Beyanname vermediği, defter veya belge ibraz etmediği tespit edilen yahut yoklama sırasında adresinde bulunmayan mükellefler bakımından Tebliğde yapılan düzenlemeler ise aşağıdaki gibidir:

“Adreslerinde bulunmadıkları konusunda haklarında tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri, mükellefiyetleri 160. maddesine istinaden resen terkin edilmiş ise terkin tespitinin yapılmasından itibaren iki kat teminat karşılığında yahut vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporuna göre çözülür. Mükellefiyetin yeniden tesis edilmesi halinde ise iade talepleri, mükellefiyetin tesis edildiği tarih itibarıyla usul ve esaslara göre yerine getirilir.

Usulüne uygun olarak talep edildiği halde kanunda sayılan hiçbir mücbir sebep olmaksızın varlığı noter kayıtları veya sair surette sabit olan defter verilen ek süreler dahil olmak üzere süresinde ibraz etmeyen mükellefin KDV iade talebi defter ve belgeleri ibraz etmediği sürece yerine getirilmediği gibi ibrazdan sonra vergi inceleme raporuna istinaden yerine getirilir. Faaliyetini sona erdiren mükellefin kullanılmayan belgelerini iptal edilmek üzere ibraz etmemesi de bu kapsamdadır. Henüz sonuçlanmayanlar dâhil olmak üzere diğer dönemlere ait iade talepleri ise iki kat teminat karşılığında yahut münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.

Süresinden sonra verilenler hariç olmak üzere birden fazla döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesini vermeyen mükelleflerin iade talepleri vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir. Beyanname verilmeyen dönemlere ilişkin iade talebinde bulunulması mümkün olmayıp beyanname verilen dönemlere ilişkin iade talepleri ise münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Verilmeyen beyannameler usulüne uygun olarak verildiğinde mükellefin henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri yerine getirilir.”

52 Seri Nolu Tebliğe göre; “*haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükelleflerden doğrudan mal ve/veya hizmet alan mükellefler bakımından ise sahte belge yahut muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemeye ilişkin olumsuz rapor ya da tespit yer alması durumunda sahte belge düzenleyenler üç kat, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerin için ise iki kat teminat gösterilmesi halinde bu kısım yönünden iade talepleri yerine getirilir ama iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür, kalan kısım yönünden ise iadeye ilişkin usuller uygulanır. Ayrıca bu mükellefler 15 gün içinde söz konusu olumsuzluğu giderebilir. Süresi içinde söz konusu belgenin gerçekliğini ve doğruluğunu ispat eden ya da söz*

konusu alışlara isabet eden kısmı indirim tutarlarından çıkaran mükellefin iade talepleri sonuçlandırılır. Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme raporu veya tespiti dışında olumsuzluk bulunanlar mükelleflerden alım yapan mükelleflerin, olumsuzluk tarihinden sonra herhangi bir belgeyi içermeyen iade taleplerinde başka bir olumsuzluk olmaması şartıyla genel hükümlere istinaden KDV iadesi alır.”

İade talepleri vergi inceleme raporuna göre tesis edilen mükelleflerin belirli şartları sağlamaları halinde iade talepleri, 52 Seri Nolu Tebliğe göre aşağıda belirlenen vakıaları gerçekleşmesine bağlıdır. Bu vakıalar:

“-Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiiline ilişkin olarak düzenlenen raporlara dayanılarak yapılan tarhiyatın yargı kararları ile terkin edilmesi,

-Mükelleflerin sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri ve yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

-Haklarında olumsuz rapor bulunan ve raporun ilgili olduğu dönemden sonraki dönemlerde iade talebinde bulunmayan mükellefler için, düzenleme veya kullanma raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatları (kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizi dâhil) ödemeleri veya tamamına teminat göstermeleri şartıyla, talepleri üzerine daha sonra yapılan inceleme sonucunda düzenlenen olumlu raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal etmesi,

-Vergi inceleme raporu ile iade alınmaya başlanan dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren bu süre içerisinde başka bir olumsuzluk olmaması kaydıyla kanunda yazılı sürelerin geçmesi

-Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz rapor bulunan mükelleflerin söz konusu belgeleri indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanlarını düzeltmeleri,

-Adresinde bulunmayan VUK 160. Maddesine göre terkin edilmiş mükellefin yeniden mükellefiyet tesis ettirmesi,

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin defter ve belgeleri ibraz etmelerinden iki kat teminat sunmaları veya vergi incelemesi sonucunda olumlu dönüş almaları,

-Verilmeyen beyannamelerin usulüne uygun olarak verilmesi durumunda vergi incelemesi sonucunda olumlu dönüş almaları,”

Halinde mükellefin KDV iade talebi yerine getirilir.

IV. KDV İADESİNİN VERGİ İNCELEME RAPORUNA GÖRE YERİNE GETİRİLMESİ USULÜ ÖZEL ESASLAR UYGULAMASININ DEVAMI MIDIR?

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun indirim ve iadeye ilişkin yetkiyi düzenleyen 36'ncı maddesine 28.07.2024 gün ve 7524 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle, eklenen ikinci fıkranın ilk cümlesinde *"Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre tesis edileceği esası"* düzenlenmiştir. Düzenlemenin getiriliş amacı, KDV iade taleplerinde uyulacak temel esasın belirlenmesi olup söz konusu değişiklikten önce, kanun koyucu tarafından KDV iade taleplerinde uyulacak esaslara ilişkin kanun metninde açık bir düzenleme yer verilmemiş yalnızca anılan maddenin ikinci fıkrasında iadeye ilişkin usul ve esasları düzenleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Ancak, yukarıda sözü edilen yasal değişiklik ile birlikte, 31.10.2024 tarih ve 32708 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 52 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğine eklenen (IV/A2) bölümünde, hakkında olumsuz rapor ve tespitler bulunan mükelleflerin iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre tesis edileceği açıklanmış ve Tebliğin (IV.E Özel Esaslar) bölümü yürürlükten kaldırılmıştır. Böylelikle, mükelleflerin KDV iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre tesis edileceği temel kural olarak belirlenirken, bunun yanında 3065 sayılı Kanunun 36. maddesinde *"Bakanlığın; 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"* hükme bağlanmış, Tebliğin ilgili bölümlerinde *"iade hakkı doğuran işlem türleri itibarıyla iade için belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mükelleflerin KDV iade taleplerinin teminat veya YMM raporu karşılığı tesis edilmesi"* usullerine yer verilmiştir.

Yeni düzenlemenin eski düzenlemeden farkı, öncelikle KDV iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan taleplerin vergi inceleme raporu sonucuna göre tesis edilmesi hususunun kanuni temele oturtulup asıl kural olarak benimsenmiş olmasıdır. İkinci olarak KDV iade taleplerinde uyulacak yöntemde eski uygulamanın aksine mükellefe; iade hakkı doğuran işlemin niteliği, iadenin türü (nakden veya mahsuben) ve miktarı dikkate alınarak vergi inceleme raporu yahut YMM tasdik raporuna istinaden iade olmak üzere farklı iade prosedürleri arasında seçme/tercihte bulunma hakkı verilmemiş, belirli kriterler dahilinde KDV iade taleplerinde mükellef hakkında uygulanacak teminat veya YMM raporu karşılığı yerine getirilmesi işlemi idarenin yetkisine bırakılmıştır. Üçüncü husus, genel ve özel esaslarda olan mükellefler ayrımı ile özel esaslarda olan mükelleflerin iradesi dışında teminat göstermesi, teminat gösterilmemesi halinde iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre tesis edilmesi usulü kaldırılarak özel esaslar uygulamasına son verilmesi ve böylelikle vergi inceleme raporuna göre iade usulünün tüm iade talebinde bulunan mükelleflere uygulanacak temel hüküm haline getirilmesidir. Yürürlükten kaldırılan özel esaslar uygulaması ile bu uygulama yerine

52 Seri Nolu Tebliğ ile getirilen KDV iadesinin vergi inceleme raporuna istinaden yerine getirilmesi uygulamasının farklarını gösterir tablo aşağıdaki gibidir.

ÖZEL ESASLAR UYGULAMASI	KDV İADESİNİN VERGİ İNCELEME RAPORUNA İSTİNADEN YERİNE GETİRİLMESİ UYGULAMASI
Düzenleme kaynağını KDV Genel Uygulama Tebliğinden almakta olup kanuni bir temele dayanmamaktadır.	Düzenlemenin kaynağı 3065 sayılı KDV Kanunu 36. Maddesidir.
KDV iade taleplerinde uyulacak yöntemde mükellefe; iade hakkı doğuran işlemin niteliği, iadenin türü (nakden veya mahsuben) ve miktarı dikkate alınarak vergi inceleme raporu yahut YMM tasdik raporuna göre iade olmak üzere farklı iade prosedürleri arasında seçme/tercihte bulunma hakkı verilmektedir.	KDV iade taleplerinde uygulanacak usul idarenin yetkisine bırakılmış olup mükellef hakkında uygulanacak teminat veya YMM raporu karşılığı KDV iadesi yerine getirilir.
Mükellefler genel ve özel esaslara tabi mükellefler olmak üzere kategorize edilmişlerdir.	Genel ve özel esaslara tabi mükellef ayrımı ortadan kaldırılmıştır.
Özel esaslarda olan mükelleflerin iradesi dışında teminat göstermesi, teminat gösterilmemesi halinde iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre tayin edilmesi usulü mevcuttur.	Vergi inceleme raporuna göre iade usulü, iade talebinde bulunan tüm mükelleflere karşı uygulanacak temel hüküm haline gelmiştir.

Normlar hiyerarşisi gereğince hiyerarşik sıralamada altta yer alan normun üstte bulunan norma aykırı hükümler içermeyeceği yani alt norm niteliğindeki düzenleyici işlemlerin, bir hakkın kullanımını üst normda öngörülmeven bir şekilde daraltamayacağı veya kısıtlayamayacağı açıktır. Mükelleflerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması maksadıyla vergilendirmede, temel konuların yasalarla belirlenmesi gerektiği daha önce ifade edilmişti. Ancak, yasa ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulduğunda, yasanın daraltılması ve genişletilmesi sonucunu doğurmayacak şekilde, uygulamaya ilişkin konularda yürütme organınca düzenleyici ve tamamlayıcı nitelikte idari işlem yapılabilir.

Bu bağlamda, 28.07.2024 tarihinden önceki düzenlemenin aksine Katma Değer Vergisi Kanununun indirim ve iadeye ilişkin yetkiyi düzenleyen 36. maddesinde “*iade hakkı doğuran*

işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre tesis edilmesi esası”nın düzenlenmesi ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiş olması, verilen yetkiye istinaden çıkarılan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde mükellefler farklı tasniflere sokulmaksızın iade taleplerinin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılacağına düzenlenmesi hususları bir arada değerlendirildiğinde; yeni düzenlemenin özel esaslar uygulamasının devamı niteliğinde olmadığı kanaatindeyiz.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, özel esaslar uygulaması Vergi Mahkemelerinde dava konusu edilebilirken KDV iadesinin vergi inceleme raporuna istinaden yerine getirilmesi hususu dava konusu edilebilecek kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem olmayıp aksine idarenin hazırlayıcı(ön) işlemidir.⁴¹ Bilindiği üzere 2577 sayılı Kanunun 2. Maddesinde “*Vergi idarelerinin idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, ilgililerin menfaatini doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade*

⁴¹ Konya BİM 1. VDD, T. 27.03.2025, E.2025/139, K. 2025/290 Sayılı kararında: “...Söz konusu düzenlemeye dayanılarak tesis edilen dava konusu işleme gelince: yukarıda yer verilen mevzuat gereği iptal davasına konu olabilecek işlemlerin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olması gerektiği belirtildiğinden, öncelikli olarak söz konusu işlemin tek başına dava konusu edilebilip edilemeyeceğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. İdari işlemler oluşmadan önce idari usuller öncesinde birçok hazırlayıcı işlem tesis edilebilir. Bu tür işlemlerin, kesin ve nihai işlem olan idari-icrai işlemi ortaya çıkarmak amacıyla yapıldıkları, kişiyi ve konuyu doğrudan doğruya hedef almadıkları ve dolayısıyla üçüncü kişilerin hukuksal durumları üzerinde ve hukuk düzeninde tek başlarına bir hukuksal değer taşımadıkları kabul edilerek iptal davasına konu edilemeyeceği ileri sürülür. Hazırlık işleminin yapıldığı sırada nihai işlemin ne olacağı belirsiz olup, bazen hazırlık işleminin tamamlanmasına rağmen nihai işlem ortaya çıkmayabilmektedir. Örneğin vergi incelemesi süreci de içerisinde birçok idari işlem ve prosedürü barındırmasına karşın, Danıştay ve vergi mahkemesi içtihatları gereği hazırlayıcı işlem niteliğinde olduklarından tek başlarına dava konusu edilemeyecekleri, vergi inceleme sürecinde ileri sürülebilecek hukuka aykırılık iddialarının nihai işlemin (örneğin; tarhiyat, ceza, rapora göre 213 sayılı Kanun'un 160. maddesi uyarınca resen terkin işlemi, rapor sonucuna göre devreden katma değer vergisinin veya gelecek yıla devreden kurum kazancının azalması gibi) dava konusu edilmesi ile ileri sürülebileceği kabul edilmektedir. Dava konusu işlem, katma değer vergisi iadesi işlemlerine yönelik bir hazırlayıcı (ön) işlem mahiyetinde olduğundan bu işlem tesisi sürecinde yer alan hukuka aykırılık iddiaları ancak mükellefler tarafından katma değer vergisi iade talebinde bulunup yapılan inceleme sonucuna göre tamamen veya kısmen reddedildiğinde, bu ret işleminin iptali istemiyle açılacak davalarda ileri sürülmesi gerekmektedir. Dosyanın incelenmesinden; sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme yönünden özel esaslar kapsamına alınan ... Mimarlık Elektromekanik İnşaat Taahhüt Sanayi ve Limited Şirketinin ortağı olan ... nin davacı şirketin de ortağı olması nedeniyle 27/09/2024 tarih ve ... sayılı giriş olay numarası ile davacı şirketin özel esaslara tabi olduğu, 31/10/2024 tarihli 32708 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 52 Seri No'lu Tebliğ ile Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde yapılan değişiklik ile "IV/E Özel Esaslar" bölümü yürürlükten kaldırıldığından davacı şirketin özel esaslar kapsamında yer almadığı, durumunun devam etmesi ve katma değer vergisi iadesi talep etmesi halinde bu iade talebinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36' ıncı maddesi hükmü uyarınca vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirileceğine dair kayıt düşülmesi üzerine, söz konusu işlemin iptali istemiyle bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır. Bu bağlamda; Dairemizin ... tarihli ilk ara kararına davalı idarece verilen ... tarihli cevap yazısında, davacının katma değer vergisi iade talebinin bulunmadığı yönünde cevap verildiği görülmüştür. Davacı tarafından, dava konusu edilmek istenen işlemin hukuka aykırı olduğuna yönelik birtakım iddialar sunulduğu görülmekle; yukarıda yer verilen mevzuat ve açıklamalar gereği dava konusu işlem hazırlayıcı (ön) işlem olduğundan bu iddiaların ancak nihai işlem tamamlandıktan sonra bu işleme karşı açılacak davada ileri sürülebileceği, dava konusu işlemin bu haliyle hiçbir hak ve yükümlülük doğurmadığı, hukuksal düzende bir yenilik getirmediği ve nihai işlemin ortaya konulabilmesi için yapılan hazırlayıcı (ön) işlem mahiyetinde kaldığı; kaldı ki, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esas yöntem olarak belirlendiğinden, davacı yönünden esas kurala aykırı bir uygulama da söz konusu olmadığından, davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması nedeniyle incelenmesinin mümkün bulunmadığı sonucuna varıldığından, konusu kalmayan davanın esası hakkında karar verilmesine yer olmadığı yolunda verilen Mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, istinaf başvurusunun kabulüne, Antalya 1. Vergi Mahkemesi'nce verilen 23/12/2024 gün ve E:2024/813, K:2024/823 sayılı kararın kaldırılmasına, davanın incelenmeksizin reddine, ...” karar verilmiştir.(Yayımlanmamıştır.)

açıklamalarının idari yargının görev alanına girdiği” belirtilmektedir. 3065 sayılı KDV Kanununun 36. Maddesinde yapılan düzenlemeye göre iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre tesis edilecek olup mükellef söz konusu statüye kanuni düzenlemeye istinaden girmektedir. Yani KDV iadesi talebinde bulunan mükellefin iadesinin ne şekilde gerçekleştirileceğine yönelik yenilik yaratan irade açıklaması idari işlemle değil, Kanunla yapılmaktadır. Ayrıca mükellefin vergi incelemesinde olması mevcut durumunda bir değişiklik yaratmamaktadır. Bu sebeple mükellefin vergi inceleme raporu sonucuna göre KDV iadesi alacak olması dava konusu edilebilecek kesin ve icrai bir işlem değildir. Nitekim Gaziantep⁴² ve İstanbul⁴³ Vergi Mahkemesinin vermiş olduğu kararlar da bu yöndedir.

Son olarak, KDV iadesinin vergi inceleme raporuna istinaden yerine getirilmesi hususunun Anayasa’ya uygunluğu bağlamında, idarenin ve vergilendirmenin kanuniliği ilkesi ile temel hak ve hürriyetlerin yalnızca kanunla sınırlanabileceği hükmü çerçevesinde değerlendirme yapılabilir. AİHM kararlarında malvarlığı içerisinde yer aldığı kabul edilen KDV iadesi hakkının, KDV Kanununun 36. maddesinde yapılan düzenleme ile vergi inceleme raporuna göre yerine getirileceği düzenlemesinin kanuni dayanağının bulunduğu açıktır. Aynı kanunda verilen yetkiye istinaden Tebliğ ile yapılan düzenlemede bu uygulamanın tüm iade talep eden mükellefler için geçerli olduğu, bu sebeple kişileri kategorize etme amacı taşımadığı da göz önünde bulundurulduğunda, kanaatimizce söz konusu yeni düzenleme Anayasa’ya aykırılık taşımamaktadır.

SONUÇ

Özel esaslar müessesesi, KDV’ de iadeyi doğuran olayların gerçek mahiyetini araştırarak olası vergi kayıplarını önlemek amacıyla getirilmiş olsa da zaman içerisinde temel hak ve hürriyetleri sınırlandıran, kanuni düzene oturtulmamış bir uygulama haline gelmiştir. Özel esaslar müessesesinin; Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğiyle düzenlenmesi ve Tebliğ hükümlerine göre uygulanması, kişileri kategorize etmesi, kapsamının oldukça geniş tutulması, iadeye ilişkin bir uygulama olmanın ötesine geçerek vergilendirme ve ceza kesme işlemlerinin dayanağı haline gelmesi, uygulamayı hukuka aykırı hale getiren hususlardandır.

İdarenin düzenleyici işlemiyle, Anayasa başta olmak hukuk kurallarına bağlılığın esas olduğu hukuk devleti ilkesine, idarenin kanuniliği ilkesine, vergilerin kanuniliği ilkesine, suç ve cezaların şahsiliği ilkesine, temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına ilişkin Anayasa’nın 13. Maddesine, mülkiyet hakkı ile çalışma hak ve özgürlüğüne aykırı olarak düzenlenen özel esaslar uygulaması 52 Seri Nolu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmış ve yerini KDV iadesi taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre tayin edilmesi usulü almıştır.

Yeni düzenlemenin kanuni bir temele oturtulmuş olması, KDV iade taleplerinde mükellef hakkında uygulanacak işlemleri idarenin yetkisine bırakmış olması, mükellef ayırmaksızın KDV iadesi talep eden herkesin iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi ve vergi incelemesine tabi olma hususunun dava konusu edilememesi hususları göz önünde

⁴² Gaziantep Vergi Mahkemesi E. 2024/1111, K. 2024/1032 sayılı kararı.

⁴³ İstanbul 13. Vergi Mahkemesi E. 2024/2139, K. 2024/1969 sayılı kararı.

bulundurulduğunda, yeni uygulamanın mülga hale gelen özel esaslar uygulamasının devamı olmadığı anlaşılmaktadır.

Ayrıca KDV iadesinin vergi inceleme raporuna istinaden yerine getirilmesi hususunun özel esaslar uygulamasından başka bir farkının da kanuni temele oturtulmuş olması ve yapılan düzenlemenin iade talep eden tüm mükellefler için geçerli olduğu görülmektedir. Bu bakımdan kişileri kategorize etme amacı taşımadığı, dolayısıyla Anayasa'ya uygun bir düzenleme olduğu söylenebilir.

KAYNAKÇA

Akgüner, Tayfun. *İdare Hukuku*. 9. Baskı, Der Kitabevi, İstanbul, 2021.

Akyılmaz, Bahtiyar/Sezginer, Murat/Kaya, Cemil. *Türk İdare Hukuku*. 12. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020.

Baykara, Bekir. "Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine", *Yaklaşım Dergisi*, S. 244, Nisan 2013.

Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çakmakçı, Ali/Köseer, Semra. *Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları*. Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.

Ertürk Kara, Merve. *Kişi Hak ve Özgürlüklerinin Korunmasında İdari Yargının Rolü*. Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2019.

İnce, Eyyup. *Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri*, Doktora Tezi, İstanbul, 2016.

Gözler, Kemal. *Hukukun Temel Kavramları*. 18. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, Ağustos 2018.

Hacıgöl, Hasan. "Mali idarenin "Olumsuz Mükellefler Listesi ya da Koda Alma" Uygulaması ve Hukuksal Durumu." *Yaklaşım*, Sayı:192, Aralık, 2008.

Karakoç, Yusuf. "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme" *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, 2013.

Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Göker, Cenker. *Vergi Hukuku*, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.

Öncü, Kerem. "Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar." *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:6, S:1, 2023.

Sancakdar, Oğuz/Us, Eser/Kasapoğlu Turhan, Mine/ Önüt, Lale Burcu/Seyhan, Serkan. *İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Sevgili Gençay, Fatma Didem. "Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri." *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 63, S. 2, 2014.

Süt, Çağıl. *Kod Listelerinin Hukuka Uygunluğu*, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, C. II, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009.

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*, C. 12, S. 2, 2021.

Taylar, Yıldırım/Gök, Özgecan/Demirbaş Aksüt, Burcu/Artun, Emine Sevcin. *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi*. Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020.

Ulusoy, Ali. *Yeni Türk İdare Hukuku*. 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.

Yaltı, Billur. “Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analiz Sistemine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler.” *Vergi Sorunları Dergisi*, 258(10), 2010.

Yılmaz Furtuna, Elif. “Vergi Hukukunda Lekelenmeme Hakkı.” *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 2, 2022.

Yargı Kararları

Adana 2. Vergi Mahkemesi, E. 2024/1015, K. 2024/1277.

Adana 2. Vergi Mahkemesi, E. 2024/1237, K. 2024/1273.

Adana 2. Vergi Mahkemesi, E. 2024/1304, K. 2024/1307.

Adana BİM. 1. VDD., E. 2024/1059, K. 2024/1399.

Adana BİM. 1. VDD., E. 2024/1204, K. 2024/1862.

Adana BİM. 1. VDD., E. 2024/695, K. 2024/1480.

Adana BİM. 1. VDD., E. 2024/725, K. 2024/1477.

AYM., E. 2017/19, K. 2018/11, T. 14.02.2018 (ET: 04.02.2025 <https://www.lexpera.com.tr/resmi-gazete/metin/anayasa-mahkemesinin-14-2-2018-tarihli-ve-e-2017-19-k-2018-11-sayili-karari-30369-2018-11>)

Dan. 3. D., T. 13.05.2015, E. 2014/11851, K. 2015/3173.

Dan. 4. D., T.14.01.2008, E.2007/4095, K.2008/1.

Dan. 9. D., T. 17.01.2008, E. 2006/3921, K. 2008/230.

Gaziantep Vergi Mahkemesi, E. 2024/1111, K. 2024/1032.

Gaziantep Vergi Mahkemesi, E. 2024/938, K. 2024/937.

İstanbul 11. Vergi Mahkemesi, E. 2024/1733, K. 2024/1863.

İstanbul 13. Vergi Mahkemesi, E. 2024/2139, K. 2024/1969.

Konya 1. Vergi Mahkemesi, E. 2024/142, K. 2024/471.

Konya 1. Vergi Mahkemesi, E. 2024/452, K. 2024/610.

Konya 2. Vergi Mahkemesi, E. 2024/28, K. 2024/504.

Konya BİM 1. VDD, T. 27.03.2025, E.2025/139, K. 2025/290.

Konya BİM 2. İDD, E. 2018/2171, K. 2019/40 (ET: 04.02.2025

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim2-idd-e-2018-2171-k-2019-40-t-15-1-2019>)

Mersin 1. Vergi Mahkemesi, E. 2023/1240, K.2024/333.