

## ÖZEL ESASLARA İLİŞKİN UYGULAMA VE YARGI KARARLARI PERSPEKTİFİNDEN VERGİ HUKUKUNDA HUKUKA AYKIRI BİR İŞLEMEN HUKUKA UYGUN BİR TARHİYAT ÇIKIP ÇIKMAYACAĞI SORUNU

FROM THE PERSPECTIVE OF IMPLEMENTATION AND JUDICIAL DECISION ON THE  
EXCEPTIONAL PROCEDURE, THE PROBLEM OF WHETHER A LEGAL ASSESSMENT CAN BE  
MADE BASED ON AN UNLAWFUL ACT IN TAX LAW OR NOT

Yıldırım TAYLAR\*  

<https://doi.org/10.21492/inuhfd.995908> 

### Makale Bilgi

Gönderi: 15/09/2021  
Kabul : 13/12/2021

### Anahtar Kelimeler

Vergi Hukuku,  
Özel Esaslar,  
Kanunilik İlkesi,  
Hukuk Devleti,  
Düzeltilme  
Beyanamesi,  
İhtirazi Kayıt.

### Article Info

Received: 15/09/2021  
Accepted: 13/12/2021

### Keywords

Tax Law,  
The Exceptional  
Procedures,  
Legality Principle,  
Rule of Law,  
Correction Declaration,  
Objection Annotation.

### Özet

Özel esaslar, katma değer vergisi iadesinde yapılması muhtemel hukuka aykırılıkların önüne geçmek için getirilmiş bir uygulama olarak tasarlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Uygulanan yüksek ve hatta ölçülü denilemeyecek cezalara rağmen sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinde bir azalma görülmemesi, bu fiillerle mücadele konusunda yeni arayışları hep gündemde tutmuştur. Özel esaslar, kendi içinde oluşturmuş olduğu bir sınıflandırma ile bu mücadeleye katkı sunmak amacıyla olsa da yasal dayanağı bulunmadığından temel hak ve özgürlükler bakımından sorunlu bir müessese haline gelmiştir. Yasal bir dayanağı olmamasına rağmen uygulanmasına devam edilen özel esaslar kapsamında mükelleflere ihtar yazıları gönderilmekte, gerekli düzeltmenin yapılmaması durumunda özel esaslar kapsamına alınacakları ihtar edilmektedir. Özel esaslar kapsamına girmek istemeyen ve ihtirazi kayıpla beyanname veren mükelleflerin açmış oldukları davalarda; hak arama özgürlüğü ve ispat yükü bakımından önemli sorunlar yaşanmaktadır. Çalışma, hukuka aykırı bir işlem olan özel esaslar ihtirazi ile başlayan tarh, tahakkuk ve ceza kesme işlemlerinin hukuka uygun olduğu yönünde bir karar ile sonuçlanmasının mümkün olup olmadığı sorusuna, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bir cevap aramaktadır.

### Abstract

The exceptional procedures term has been designed and enter into effect as a practice to prevent possible illegalities in value added tax refund. Despite the high and even non-proportional penalties, the fact that there is no decrease in the acts of using or issuing misleading documents always keeps new searches on the agenda in the fight against these acts. Although the notion of exceptional procedures aims to contribute to this struggle with a classification that it has created within itself, it has become a problematic institution in terms of fundamental rights and freedoms since it has no legal basis. Although it has not a legal basis, warning letters are still sent to taxpayers within the scope of the exceptional procedures. There are important problems in terms of the right to legal remedies and burden of proof in lawsuits that filed by taxpayers who do not want to be a part of the exceptional procedures and thus declare a tax statement with an objection annotation. The study seeks an answer within the framework of the rule of law to the question of whether it is possible to consider the tax assessment and tax accrual as lawful, which have started with a warning letter of exceptional procedures.

 Bu eser [Creative Commons Atıf 4.0 Uluslararası Lisansı](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/) ile lisanslanmıştır.

\* Dr. Öğr. Üyesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

**Atıf Şekli** | **Cite As:** TAYLAR Yıldırım, “Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu”, İnÜHFD, 12(2), 2021, s.774-790. **İntihal** | **Plagiarism:** Bu çalışma intihal programında kontrol edilmiş ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been controlled via a plagiarism software and reviewed by at least two blind referees

### **EXTENDED SUMMARY**

It is stated that the application of the exceptional procedures was created mainly for the purpose of preventing the unfair value added tax refund and thus the loss of the treasury. The State has a broad authority to make regulation within the framework of the generality of the legislative power to ensure the security of the tax, which is the most important public revenue, and to reveal the true nature of the tax. The important point is that: this authority should be used within the framework of the principles and rules of the state of law. Although it is an institution that has started to be implemented for value added tax refund, the scope of exceptional procedures has expanded greatly in current practice. Taxpayers who do not have a return request, who do not have a report about using or issuing misleading documents, the partners and legal representatives of the companies that have a report about using or issuing misleading documents, are taken into the scope of the exceptional procedures. It is obligatory to have a legal basis for an issue that has such a broad scope and that concerns (even restricts) the right and freedom to work.

The principle of legality of the administration and the principle of legality of tax are required a legal basis in this regard. Since 2001, when it came into force, the implementation of exceptional procedures has been carried out with administrative regulations without a legal basis. In the lawsuits filed against the process of being taken to exceptional procedures, decisions are made in favor of the taxpayers since the institution has no legal basis. However, in the case of filing a lawsuit against the tax declarations given based on the exceptional procedures letter, the fact that the exceptional procedures itself is against the law, is ignored. If an administrative process itself is illegal, is it possible to be get a legal sub-process arise from that process? The study seeks an answer to this question within the framework of the rule of law. In this context, whether there is a legal basis of the implementation of the exceptional procedures and the place of the institute in the tax law systematics are discussed. And finally, the latest developments about judiciary procedures and case law about the tax statement given with an objection annotation upon the letter of the exceptional procedures are evaluated.

Tax law is a field of law where has an intense interference with fundamental rights and freedoms. It is clear that every tax or liability imposed restricts the taxpayer's many fundamental rights and freedoms, especially the right of property and work. Although it is possible to impose obligations on taxpayers due to the need for public revenue, rules and the practices carried out according to these rules must comply with the constitutional taxation principles. Since the notion of the exceptional procedures does not have a constitutional and legal basis, the administrative acts depended on this notion are also unlawful. It is not possible for a legal sub-process (tax assessment or penalty) to emerge from a process that is itself illegal. For this reason, in jurisdiction process the courts should take into account that the implementation of exceptional procedures itself is illegal. A contrary interpretation would be contrary to the rule of law.

It has also been a matter of debate whether the tax statement declarations with an objection annotation, declared due to the exceptional procedures letter, give right to sue or not. After the Constitutional Court's decision of violation of rights in Arbay Petrol's decision, the discussions on this issue came to an end. On the other hand, although the right to file a lawsuit is accepted, there are contradictions among the judicial decisions about examining procedures. In the final decisions of the Council of State, it is stated that a decision should be made within the scope of ex officio research principle by examining the reports of companies that accused to use or issue to misleading document and the information and documents submitted by taxpayers. In our opinion, there is no need to carry out such an examination since there is no legal basis of the notion of exceptional procedures. In addition, the issue of an examination not carried out by the tax administration, carried out by the judicial authority is contrary to the provisions of the rules of law that limit of administrative jurisdiction. The principle of ex officio investigation does not mean that the judiciary can replace the administration and carry out all kinds of investigations.

## I. GİRİŞ

Katma değer vergisinin önemli özelliklerinden birisi de vergide indirim ve iade olanağının bulunmasıdır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda sistem, vergiden vergi indirimi esasına dayanmakta olup, vergi indirimi yükümlülüğe bağlı bir görev ve hak olarak nitelendirilmektedir<sup>1</sup>. Mükellefler, gerçekleştirdikleri vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisinden yüklenmiş oldukları katma değer vergisini indirebilmekte, indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi ise Kanun'da yazısı usul ve esaslara göre iade edilmektedir. Tanınan iade hakkının, çeşitli gerekçelerle hukuka aykırı bir şekilde kullanılması ve böylece haksız yere vergi iadesi alınması sebebiyle, iadeyi doğuran olayların gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi için bazı usuller geliştirilmiştir. Bu usullerden birisi de çalışmanın konusunu oluşturan özel esaslar uygulamasıdır.

Özel esaslar konusu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda veya herhangi bir vergi kanununda düzenlenmemiş olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan katma değer vergisi genel tebliğleri ile süreç yürütülmektedir. İlk olarak 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile uygulanmaya başlanan özel esaslar müessesesi, şu anda Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği hükümlerine göre uygulanmaktadır. Zaman ilerledikçe özel esaslar müessesesinin hem kapsamı genişlemiş hem de uygulanmasında önemli değişiklikler gözlemlenmiştir. Uygulanan haliyle özel esasların, katma değer vergisinde iade konusu aşan bir uygulama haline geldiği, uygulama ve yargı kararlarına bakıldığında konunun mükellef hakları bakımından hassas olduğu ifade edilebilir.

Çalışma, yasal dayanağı olmadan yürütülen özel esaslara ilişkin uygulama ve yargı kararları çerçevesinde, müesseseyi, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu çerçevede özel esaslar uygulamasının hukuki dayanağı, özel esaslara ilişkin uygulamaların vergi hukukundaki yeri, özel esaslar yazısı üzerine mükellefler tarafından ihtirazi kayıtla yapılan düzeltme işlemleri ile yargı yoluna başvuru hususunda yaşanan gelişmeler ve gelinen son nokta, Danıştay tarafından verilen kararlar arasındaki çelişkiler ele alınmaktadır. Özellikle yerleşik yargı uygulaması ile hukuka aykırı olduğu kabul edilen özel esaslar işleminden, hukuka uygun bir vergi tahakkuku ve ceza kesme işlemi çıkıp çıkmayacağı sorusuna, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bir cevap aranmaktadır.

## II. ÖZEL ESASLAR UYGULAMASI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Özel esaslar uygulamasının, daha farklı bir kullanımı ile olumsuz mükellefler listesinin, idarenin yapmış olduğu tespitler doğrultusunda şüpheli gördüğü vergi mükelleflerine yönelik bir tür fişleme olduğu ifade edilmiştir<sup>2</sup>. Uygulama, mevcut hukuki durumda, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği<sup>3</sup> hükümlerine göre yürütülmektedir. Tebliğ'in "*KDV İadesinde Ortak Hususlar*" başlıklı IV. Kısımının (E) başlığı altında düzenlenmiş olan özel esaslar, esas itibarıyla katma değer vergisinde iade uygulaması ile bağlantılı bir konu olarak ele alınmış ve düzenlemeye kavuşturulmuştur.

Tebliğde, özel esaslar uygulamasının amacı,

*"Tebliğ'in bu bölümünde yer alan düzenlemeler, iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığını tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatsısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır."*

şeklinde ifade edilmiştir. Bu açıklama ile uygulamanın, indirim mekanizması yoluyla giderilemeyen ve iadeye konu edilebilen katma değer vergisinin hukuka aykırı yol ve yöntemlerle iade alınmasının önüne geçmek amacıyla geliştirildiği anlaşılmaktadır. Bu haliyle özel esasların, katma değer vergisinde iade uygulaması bakımından bir güvence önlemi niteliği taşıdığı ifade edilebilir<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> YALTI, Billur: Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi - Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi, (Katma Değer Vergisi), Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1998, s.287.

<sup>2</sup> YALTI, Billur: "Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analiz Sistemine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler", (Kod Listeleri), Vergi Sorunları Dergisi, 258(10), 2010, s.24.

<sup>3</sup> RG: 26.04.2014 – 28983.

<sup>4</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2010 yılında hayata geçirilen Katma Değer Vergisi Risk Analizi Projesi ile sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerine ilişkin denetimler daha etkin hale gelmiştir. Bu sistem sayesinde çapraz kontrol yapılarak mükelleflerin beyanname verip vermedikleri, Ba-Bs formlarını verip vermedikleri, hasılat beyan edilip edilmediği gibi konular tespit edilmekte ve inceleme elemanlarına rehberlik edilmektedir. (ÇAKMAKÇI, Ali/KÖSEER Semra: Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s.272).

Yansıtma yoluyla işleyen katma değer vergisi sisteminin ulusal ve uluslararası hukukta çeşitli sonuçları bulunmaktadır. Bu sonuçların temel noktasının ödenmesi gereken verginin ulusal hazinelere aktarılması olduğu söylenmektedir. Bu nedenle kaçakçılık konusu, taşıdığı ekonomik ağırlık nedeniyle, sadece Türkiye’de değil, diğer ulusal ve/veya uluslararası hukuklarda tartışılmaktadır<sup>5</sup>. Örneğin, Avrupa Birliği Hukuku’nda kaçakçılıkla mücadelede önleyici risk analiz sistemine başvurulduğu, bunu gerçekleştirmek için mükellefler hakkında, faaliyette buldukları sektör dâhil, finans ve öz kaynak durumları, geçmiş ödemeleri, beyanları ve katma değer vergisi iadeleri hakkında mikro ve makro bilgileri içeren yazılımların ve elektronik veritabanlarının kullanıldığı görülmektedir<sup>6</sup>.

Özel esaslar uygulamasının, vergi idaresine karşı yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri engellemek, bu mükellefler ile ticari ilişkisi olanlar üzerinden kendilerini sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmaktan vazgeçirmek amacıyla, vergi geliri hedeflenerek yürürlüğe konulduğu da ifade edilmektedir<sup>7</sup>.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde, hangi mükellef ve/veya kişiler hakkında özel esaslar hükümlerinin uygulanacağı sayma yolu ile belirtilmiştir. Buna göre;

“- 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,

- Doğrudan mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunanlar”

hakkında özel esaslar uygulanmakta ve iade talepleri, Tebliğ’de belirtilen esaslar çerçevesinde yerine getirilmektedir. Bu noktada iade işlemlerinin gerçekleştirilmesinin veya özel esaslardan genel esaslara alınmanın sıkı şartlara tabi tutulduğunu (teminat, yargı kararı veya vergi incelemesi gibi), özel esaslara alınabilecek mükellef veya kişilerin kapsamının geniş olduğunu, ayrıca ifade etmek gerekmektedir. Mükellefler, katma değer vergisi üretim zincirinin birden fazla halkasını kavrayacak şekilde gruplandırılmıştır<sup>8</sup>. Örnek vermek gerekirse, kendisi hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma raporu ya da tespiti bulunmayanlar, mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında bu tür rapor ya da tespit bulunması nedeniyle özel esaslar kapsamına alınmaktadır. Böylece hakkında bir rapor ya da tespit bulunan mükelleften mal veya hizmet satın alan, sayısı yüzlerle ifade edilebilecek mükellef, özel esaslar kapsamına alınmakta, bu olumsuz durum domino taşı etkisi yaratarak çok sayıda mükellefi ilgilendirir hale gelmektedir<sup>9</sup>. Dolayısıyla konunun, kamu gelirlerini usulüne uygun bir şekilde tarh ve tahsil etmekle ve bu arada haksız avantajlardan yararlanmak isteyenleri engellemekle görevli ve yetkili gelir idaresi ile özel esaslar uygulaması yoluyla birçok yönden temel hak müdahalesine maruz kalan mükellefler açısından oldukça hassas bir noktada olduğu söylenmelidir.

<sup>5</sup> ÖZGENÇ, A. Selçuk: “Avrupa Birliği İçtihadı ve Türk İçtihadı Açısından Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk”, Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5(1), 2017, s.84.

<sup>6</sup> YALTI, Kod Listeleri, s.22.

<sup>7</sup> ER, Selami: “Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11(2), 2018, s.273-274.

<sup>8</sup> YALTI, Kod Listeleri, s.25.

<sup>9</sup> Kötü niyetli ve dürüst olmayan mükellefleri engelleme amaçlı getirildiği ifade edilen bu uygulama ile iyiniyetli ve dürüst mükelleflerin cezalandırılır bir duruma geldiği yönünde bkz. ER, s.274-275.

### III. ÖZEL ESASLAR UYGULAMASININ HUKUKİ DAYANAĞININ OLUP OLMADIĞI SORUNU

#### A. Genel Açıklama

Vergilendirme yetkisi, Devlet adına Devlet kurumları tarafından veya kanunun açıkça vermiş olduğu yetki çerçevesinde diğer kamu tüzel kişileri tarafından kullanılan bir yetkidir<sup>10</sup>. Devlet adına kullanılacak olan bu yetkinin anayasal ve yasal dayanağının bulunması zorunludur. Anayasa'nın "Egemenlik" başlıklı 6'ncı maddesi, egemenliğin kayıtsız şartsız Millete ait olduğu, Millete ait olan bu yetkinin Anayasa'nın koyduğu esaslara göre yetkili organlar eliyle kullanılacağını belirttiğinden sonra, 3'üncü fıkrasının son cümlesinde "*Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz*" düzenlemesine yer vermiştir. Bu hükme göre, vergilendirme alanı da dâhil olmak üzere, hiçbir kişi, kurum veya merci dayanağını Anayasa'dan almayan bir yetki kullanamayacaktır.

Anayasa'nın vergiye ilişkin temel düzenlemeler içeren 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı düzenlemesine yer vermektedir. Verginin kanuniliği olarak ifade edilen bu düzenleme verginin anayasal dayanağını oluşturmakta, verginin bütün temel unsurlarının (Cumhurbaşkanına verilen değişiklik yapma yetkisi hariç) kanunlarla belirlenmesini zorunlu kılmaktadır. Buna göre verginin mükellefi, konusu, matrahı, oranı, sorumlusu, vergiyi doğuran olay, tarh ve tahsil zamanları, zamanaşımı gibi unsurlarının kanunlarla düzenlenmesi gerekmektedir<sup>11</sup>. Verginin bahsedilen bu temel unsurları konusunda vergi idaresinin düzenleme yapma yetkisi bulunmadığından, böyle bir yetki kullanımı verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

Verginin kanuniliği ilkesi, vergi hukukunda iade ve indirim hakkını doğuran olaylar açısından da geçerlidir. Bu nedenle, katma değer vergisinde vergi iadesine ilişkin bir güvence önlemi olarak düzenlenen özel esaslar uygulamasının yukarıda bahsedilen ilkeler çerçevesinde bir dayanağının bulunması gerekmektedir. Çalışmanın bu kısmında, vergi hukukuna hâkim olan ilkeler çerçevesinde özel esaslar uygulamasının hukuki dayanağının bulunup bulunmadığı tartışması yapılmaktadır. Uygulamanın hukuki dayanağının olup olmadığı hususu, özel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilen bireysel vergilendirme işlemlerinin (vergi tarhiyatı, ceza kesilmesi) hukuka uygunluğu noktasında bir referans işlevi görecektir.

#### B. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (Özel Esaslar Hükümleri Bakımından) Hukuki Niteliği

Vergi hukukunun önemli kaynaklardan birisi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğlerdir. Genel tebliğlerin sözü edilen önemi, vergi hukukunun asli veya bağlayıcı kaynağı olmalarından değil, Bakanlık tarafından vergi kanunlarının uygulanmasında ve yorumlanmasında sıkça başvurulan bir kaynak olmalarından kaynaklanmaktadır. Çıkarılan genel tebliğler, vergi idaresinin bu husustaki görüşünü ve uygulamasını yansıttığından mükellefler bakımından da takip edilmesi gereken önemli bir kaynak haline gelmiştir.

Genel tebliğlerin vergi hukuku açısından kaynak değeri iki şekilde ele alınmaktadır. Bunlardan *birincisi*, genel tebliğlerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na vergi kanunlarıyla verilen yetkiler çerçevesinde çıkarılmış olmasıdır. Bu çerçevede verilen yetkinin yasal bir dayanağı bulunmakta, bu yetki kullanımı çerçevesinde genel tebliğler çıkarılmakta ve çıkarılan bu tebliğler vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında yer almaktadır. Yasal bir dayanak gerektirecek şekilde çıkarılan bu genel tebliğler, Bakanlık düzenleyici işlemi olarak Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesi gereğince Danıştay nezdinde hukuka uygunluk denetimine tâbi tutulabilmektedir<sup>12</sup>. *İkinci* kategoride yer alan genel tebliğler ise kanunun verdiği bir düzenleme

<sup>10</sup> ÖNCEL, Muallâ/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami/GÖKER Cenker: Vergi Hukuku, 29.B., Turhan Kitabevi, Ankara 2020, s.38.

<sup>11</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s.39; KANETİ, Selim/EKMEKÇİ Esra/GÜNEŞ Gülsen/KAŞIKCI Mahmut: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019, s.56; SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, 10.B., Beta Basım, İstanbul 2020, s.44-45; ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE Mehmet/GERÇEK Adnan: Vergi Hukuku, 12.B., Ekin Basım, Bursa 2021, s.32; BİLİCİ, Nurettin: Vergi Hukuku, 51.B., Savaş Yayınevi, Ankara 2021, s.14; BAHÇECİ, Banış: Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları, Yetkin Yayınları, Ankara 2016, s.107. "*...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...*" AYM, 14.02.2018 gün ve E. 2017/19, K.2018/11, (RG: 23.03.2018 – 30369); Ayrıca bkz. AYM, Bireysel Başvuru Kararı, 03.11.2020, Paragraf 64, Bireysel Başvuru No: 2016/3675, (RG: 05.03.2021 – 31414).

<sup>12</sup> Bu hususta bkz. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.38; TAŞKAN, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku, 2.B., Adalet Yayınevi, Ankara 2019, s.64.

yapma yetkisi çerçevesinde çıkarılmamakta, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın idari yorum olarak vergi kanunlarını yorumlaması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde çıkarılan genel tebliğler açıklayıcı-yorumlayıcı genel tebliğler olarak vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında yer almaktadır<sup>13</sup>. Vergi hukukunda genel tebliğler esas itibarıyla bu kategoride yardımcı kaynaklar arasında yer almaktadır<sup>14</sup>. Bu nedenle yorumlayıcı genel tebliğler kural olarak iptal davasına konu olamamaktadır. İptal davasına konu olamamaları kural olmakla birlikte, bu tür tebliğlerde yorumun ötesine geçilerek vergi ödevlileri ile ilgili bazı düzenlemeler yapılması, kanunilik ilkesi ile çelişen bazı uygulamalara yer verilmesi durumunda menfaati ihlâl edilenler tarafından iptal davası açılması hukuken mümkündür<sup>15</sup>. Normlar hiyerarşisi çerçevesinde alt bir norm olan genel tebliğin, üst norm olan Anayasa ve kanunlara (eş değerde bulunan milletlerarası antlaşmalara) aykırı hükümler içermesi mümkün olmadığından, yapılacak idari yargı denetiminin öncelikle bu hususta yapılması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin özel esaslara ilişkin bölümünün, vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında mı yoksa yardımcı kaynakları arasında mı yer aldığı hususunun belirlenmesi, özel esaslar konusunda Bakanlığa yetki verilip verilmediğinin tespitine bağlıdır. Genel Tebliğ'de,

“...3065 sayılı Kanunun 36 ncı 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 Kanunun 9, 11, 29, 32, 36 ve iadeyi düzenleyen diğer maddelerinde yer alan yetkilere istinaden, gerçekte iadesi gereken KDV'nin tespitine yönelik olarak düzenlenmiştir.”

şeklinde bir gerekçe ile yetkilendirmenin var olduğu varsayılarak düzenlemeler yapılmıştır. Kanaatimizce, Tebliğ'de ifade edilen maddelerin hiçbirisi, özel esaslar uygulaması konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi vermemektedir. Mükelleflerin, bu şekilde sınıflandırılmalarına, kapsamı çok geniş bir şekilde özel esaslar kapsamına alınmalarına, haklarında herhangi bir sahte belge düzenleme veya kullanma raporu olmadığı halde özel esaslar kapsamında değerlendirilmelerine, üstelik bir vergi iadesi talebi bulunmadığı halde özel esaslar uygulaması ile muhatap olmalarına olanak veren bir kanun hükmü bulunmamaktadır. Genel olarak iade ile ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi (ki böyle bir yetkilendirmenin de kanunilik ilkesine uygunluğu tartışmalıdır), vergi idaresine uygun gördüğü her türlü düzenlemeyi yapma yetkisi vermemektedir. Bu nedenle Genel Tebliğ'de dayatılan kanun hükümlerinin konuya ilişkin gerçek bir yetkilendirme içermediği, Genel Tebliğ'in özel esaslara ilişkin hükümlerinin bağlayıcı bir vergi hukuku kaynağı olmadığı, ancak mükelleflerin hukuki durumlarını etkileyen düzenlemeler içermesi nedeniyle iptal davasına konu edilebileceği düşüncesindeyiz. Açılacak olan dava, Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesinin açık düzenlemesi gereğince Danıştay'da açılmalıdır. Buna karşılık, bireysel bir işlemle özel esaslar kapsamına alınan bir vergi ödevlisinin, bu işlemle birlikte Genel Tebliğ'e karşı değil de sadece bireysel işleme karşı dava açmak istemesi durumunda görevli mahkeme- vergi mahkemesi olacaktır<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Bu hususta bkz. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.42; TAŞKAN, s.65.

<sup>14</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s.19; KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku (Ders Kitabı), 2.B., Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s.98; SOLAK-AKMAN, İnci: “Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş Yetkilendirme Sorununa Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler”, Ankara Barosu Dergisi, (2), 2016, s.275.

<sup>15</sup> Bu hususta bkz. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.42-43; KARAKOÇ, s.99; TAŞKAN, s.65-66.

<sup>16</sup> Vergi idaresinin, özel esaslar uygulamasının iade uygulamasına ilişkin olarak idarenin bir iç işlemi olduğu, bu nedenle kesin ve yürütülebilir işlem olmadığından idari davaya konu olamayacağı yönündeki iddiasına, Danıştay tarafından “...Yarattığı hukuki sonuçlar dikkate alındığında, davacı hakkında tesis edilen işlem kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliindedir. /...Dolayısıyla, yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının adına sözü edilen listede yer verilmiş olması sebebiyle bu liste davacı açısından kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğini kazanmıştır.”(Danıştay 3.D., 13.05.2015 gün ve E. 2014/11851, K. 2015/3173, www.kazanci.com.tr) şeklinde karar verilerek itibar edilmemiştir. Benzer yönde bkz. Danıştay VDDK. 03.05.2018 gün ve E. 2018/134, K. 2018/255, www.kazanci.com.tr; Danıştay 3.D., 07.06.2016 gün ve E. 2016/6359, K. 2016/4136, www.kazanci.com.tr. Ayrıca bu yönde bkz. ÇİTİL, Bünyamin: Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s.278-279.

### C. Özel Esaslar Uygulamasının Anayasal ve Yasal Dayanağının Olup Olmadığı

Vergi hukukunda vergi ödevine ilişkin temel düzenlemelerin Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası gereğince kanunlarla yapılması gerekmektedir. Yukarıda da ifade edildiği gibi bu ilke, hem verginin temel unsurlarına yönelik belirlemelerin kanunla yapılması zorunluluğuna işaret etmekte hem de yürütmenin anayasal vergilendirme ilkelerine uygun bir yetkilendirme yapılmadan vergi alanında düzenleme yapma yetkisine sahip olmadığını göstermektedir. Bu nedenle yürütme içerisinde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özel esaslar konusunda yapmış olduğu düzenlemelerin hukuka uygun kabul edilebilmesi, bu hususta Bakanlığa verilmiş açık bir kanuni düzenlemeyi gerektirmektedir.

Kaynağını Anayasa'dan alan verginin kanuniliği ilkesi ile yasal idare ilkesi (idarenin kanuniliği ilkesi)<sup>17</sup>, idarenin hukuka bağlılığını, idarenin tesis edeceği her türlü eylem ve işlemin yasal dayanağa sahip olmasını gerektirmektedir<sup>18</sup>. Diğer bir ifadeyle idarenin kanuniliği, idarenin teşkilatına ve faaliyetlerine kanunun hâkim olması, idarenin kanunlara uyması, böylece yönetilenlerin idarenin keyfi eylem ve işlemlerinden korunması anlamına gelmektedir<sup>19</sup>. Yürütme yetkisini kullanan idare, kanunun tanıdığı bir yetkiye dayanmadıkça işlem tesis edemez ve/veya eylemde bulunamaz. Kaldı ki kanunlarda genel ifadeli düzenlemelerin bulunması idarenin düzenleyici kural koyabilmesi için yeterli kabul edilmemektedir<sup>20</sup>.

Vergi hukukunda kanuni idare ilkesi, vergilendirme yetkisinin kullanılmasını açık bir biçimde kanuni yetki ile sınırlandırmaktadır<sup>21</sup>. Özel esaslar uygulaması, vergi kanunlarında herhangi bir şekilde düzenlenmiş bir konu değildir. Vergilendirme alanında bağlı yetkiye sahip olan vergi idaresine<sup>22</sup>, yukarıda ifade edildiği üzere, mükellefleri bu şekilde kategorize etme yetkisi veren herhangi bir kanun hükmü bulunmamaktadır. Bu çerçevede değerlendirildiğinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ve idareyi temsilen işlem tesis edebilen yerel vergi dairelerinin, mükellefleri özel esaslara tâbi mükellef şeklinde kategorize etme ve bu şekilde çalışma hayatının düzenini bozacak işlemler tesis etme yetkisi bulunmamaktadır. Vergi kanunlarıyla verilmiş, içeriği ve sınırları belli olan herhangi bir yetki bulunmadığından, idareye genel olarak usul ve esasları belirleme yetkisi verildiği gerekçesiyle düzenleyici işlem yapılması mümkün değildir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile getirilen özel esaslar düzenlemesi hukuka aykırı olarak kabul edilmelidir<sup>23</sup>.

Danıştay özel esaslar kapsamına alınma işlemlerine karşı açılan davalarda vermiş olduğu kararlarında, mükelleflerin özel esaslara tâbi mükellefler listesine alınmasının hukuki bir dayanağının olmadığı yönünde kararlar vermektedir. Bir kararında Danıştay<sup>24</sup>,

*“...Davacı mal ve hizmet alımlarıyla ilgili olarak aldığı ve kayıtlarına yansıtıldığı faturaları düzenleyen kişi hakkındaki tespitlerden hareketle özel esaslara tabi mükellefler listesine alınmış ise de; gerek davalı idarenin, gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa'da*

<sup>17</sup> Anayasa'nın 8'inc maddesindeki “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanlığı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir”; 123'üncü maddenin 1'inci ve 3'üncü fıkralarındaki “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. ... Kamu tüzelkişiliği, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kurulur” hükümleri, idarenin kanuniliği ilkesini ifade etmektedir. Dolayısıyla idare, her türlü eylem ve işleminde kanuna dayanmak ve kanuna uygun davranmak zorundadır.

<sup>18</sup> AKGÜNER, Tayfun: İdare Hukuku, 9.B., Der Kitabevi, İstanbul 2021, s.76; AKYILMAZ, Bahtiyar/SEZGİNER Murat/KAYA Cemil: Türk İdare Hukuku; 12.B., Savaş Yayınevi, Ankara 2020, s.113; ULUSOY, Ali D.: Yeni Türk İdare Hukuku, 2.B., Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s.1158; SANCAKDAR, Oğuz/US Eser/KASAPOĞLU-TURHAN Mine/ÖNÜT Lale Burcu/SEYHAN, Serkan: İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, Seçkin Yayın, Ankara 2018, s.49.

<sup>19</sup> AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s.113.

<sup>20</sup> KARAHANOGULLARI, Onur: İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), 2.B., Turhan Kitabevi, Ankara 2012, s.68.

<sup>21</sup> ÇAĞAN, Nami: Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982, s.146. Doktrin ve Anayasa Mahkemesi'nin yasama ve yürütmenin düzenleme alanındaki sınırları belirlemeye yönelik çabalarının ortak yönü, kaynağını Anayasa'nın 13'üncü maddesi hükmünden alan, yürütme organının düzenleyici vergisel işlemlerle temel hak ve özgürlüklere doğrudan müdahale edemeyeceği kuralıdır. (BAHÇECİ, s.107).

<sup>22</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s.39.

<sup>23</sup> Uygulamanın hukuka aykırı olduğu yönünde bkz. YALTI, Kod Listeleri, s.26-27; BAYKARA, Bekir: “Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine - Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Önerilerle Birlikte-”, Yaklaşım, 244(4), 2013, s.273; ÇAKMAKÇI/KÖSEER, s.273; ERGİN, Numan Emre: “İzaha Davete Özel Esaslara Alma Yetkisi”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davete-ozel-esaslara-alma-yetkisi/611726> (Erişim Tarihi: 27.08.2021). Uygulamanın, idarenin düzenleyici fonksiyonunun bir sonucu olduğu ve hukuka aykırı olmadığı yönünde aksi görüş için bkz. ÖZEL, İlyas: “Özel Esaslara Alınma Uygulamasının Anayasa Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, 398(10), 2014, s.116-117.

<sup>24</sup> Danıştay 3.D., 13.05.2015 gün ve E. 2014/11851, K. 2015/3173, ([www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr))

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.”

şeklinde karar vererek, bu hususu vurgulamıştır.

Özel esaslar kapsamına alınmaya ilişkin işlemler hakkında verilen kararlar, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46.maddesi kapsamında temyiz edilebilen kararlar arasında yer almadığından işlemin iptaline karşı açılan davalarda, istinaf mercilerinin kararları kesin karar niteliği taşımaktadır. Bölge İdare Mahkemelerinin de vermiş olduğu kararlarda özel esaslar uygulamasının yasal bir dayanağının bulunmadığı, işlemin vergi düzenini ve çalışma barışını bozduğu, hukuka aykırı olduğu kabul edilmektedir<sup>25</sup>.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre çelişkili mevzuat, belirlilik koşulunu ortadan kaldıran bir durumdur. Mahkeme (Schokin v. Ukraine kararında), aynı anda yürürlükte olan ve dolayısıyla keyfi ve seçmece uygulama olanağı veren, birbiri ile açıkça çelişkili, birbirine açık aykırılık taşıyan hükümlerin, Sözleşme'nin aradığı anlamda “kanun” niteliğinde olmadığını ifade etmektedir. Bu nedenle vergi mükelleflerinin, kanun-kararname çatışması veya tebliğ-sirküler – kanun/kararname çatışması hallerinde çelişik mevzuatın yarattığı belirsizlik çerçevesinde, “kanun” niteliğini Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önünde tartışması ve bir koruma alanı talep etmesi mümkündür<sup>26</sup>.

Vergi hukukunda böylesine önemli bir müessesenin vergi kanunlarında doğrudan düzenlenmemesi, kanaatimizce önemli bir eksiklik. Vergi mevzuatının oldukça ayrıntılı olduğu, ikincil düzenlemelere bırakılması gereken bir çok konunun bile vergi kanunlarıyla düzenlendiği dikkate alındığında; özel esaslar gibi vergi mükellefleri üzerinde çok önemli etkiler bırakan bir müessesenin (eğer iade uygulaması bakımından devamında lüzum görülüyorsa) mutlaka yasal düzenlemeye kavuşturulması gerekmektedir. Yasama yetkisinin genelliği çerçevesinde yasama organının yapacağı bir düzenleme, hem bu husustaki tartışmaları sona erdirecek hem de düzenlemenin anayasal vergilendirme ilkelerine uygunluğu yönünden anayasa yargısı denetimine tâbi olmasını sağlayacaktır.

#### **D. Mükellef Hakları Bakımından Özel Esaslar Uygulaması**

Vergilendirme yetkisi, vergi ödevlisinin birçok temel hak ve özgürlükleriyle doğrudan ilgili olup; bu hakların başında çalışma hakkı, mülkiyet hakkı, kişisel verilerin korunması hakkı gelmektedir<sup>27</sup>. Buna karşılık özel esaslar uygulamasının yasal bir dayanağı bulunmadığından, özel esaslar uygulaması yoluyla vergi mükellef ve sorumlularının temel hak ve özgürlüklerine yapılan müdahalelerde bulunması gereken kanunla düzenlenme şartı gerçekleşmemektedir. Bilindiği üzere Anayasa'nın 13'üncü maddesi,

*“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”*

düzenlemesini içermektedir. Düzenleme gereğince temel hak ve özgürlükler, Anayasa'da belirtilen sınırlama sebeplerine de uyularak ve ancak kanunla sınırlanabilmektedir. Bu haliyle özel esaslar uygulamasına ilişkin hükümler, yasal bir dayanağa sahip olmadığından, temel hak ve özgürlükleri etkileyen bu vergisel müdahale hukuka aykırı nitelik taşımaktadır<sup>28</sup>.

Özel esaslar uygulamasının etkilediği en önemli hak şüphesiz çalışma hak ve özgürlüğüdür. Özel esaslar kapsamına alınan mükelleflere uygulamada tereddütle yaklaşmakta, kendilerinden mal veya hizmet almama şeklinde bir sonuç doğabilmekte, bu durum özellikle iyiniyetli mükellefler üzerinde haksız rekabete yol açmakta, katma değer vergisinde iade taleplerinde önemli engeller ortaya çıkmakta, teminat gösterme zorunluluğu doğmakta, katma değer vergilerinin indirim konusu yapılamamasından kaynaklı özel hukuk davaları açılmaktadır. Bu hususlar, özel esaslara alınan

<sup>25</sup> Bu yönde kararlar için bkz. İzmir BİM. 3. Vergi Dava Dairesi, 25.10.2021 gün ve E. 2021/1672, K. 2021/1820, (Özel Arşiv); İzmir BİM. 3. Vergi Dava Dairesi, 16.06.2020 gün ve E. 2020/421, K. 2020/582, (Özel Arşiv).

<sup>26</sup> YALTI, Billur: “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında Çelişik Mevzuat ve Çelişik İçtihat”, (Çelişik İçtihat), Vergi Sorunları Dergisi, 276(09), 2011, s. 12-13.

<sup>27</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s.48; YALTI, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, (Yükümlü Hakları), Beta Basım, İstanbul 2006, s.1.

<sup>28</sup> Bu çerçevede katma değer vergisinde indirim ve iade hakkını sınırlayan düzenlemelerin özellikle hukuki belirlilik ve ölçülülük ilkelerine uygun olması gerektiği hem Avrupa Birliği Adalet Divanı hem de Danıştay kararlarında sıklıkla vurgulanmaktadır. (ÖZGENÇ, s. 89, 95-96)



mükellefin çalışma hak ve özgürlüğünün yasal dayanağı olmayacak şekilde sınırlandırıldığı göstermektedir<sup>29</sup>.

Katma değer vergisi indirim hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi bakımından “bir mal” dır (Bulves AD v. Bulgaria kararı) ve indirim hakkının reddedilmesi, mükellefin mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşımaktadır<sup>30</sup>. Anayasa’nın mülkiyet hakkını düzenleyen 35’inci maddesinde, “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir” düzenlemesiyle, mülkiyet hakkına yönelen bir müdahale için kanuni bir dayanak aranmaktadır. Özel esaslar uygulamasında mükelleflere, mal veya hizmet satın aldıkları mükellefler hakkında sahte belge yönünden yapılan olumsuz bir tespit olduğu, bu nedenle bu mükelleflerden almış oldukları faturalardaki katma değer vergisini indirim listelerinden çıkarmaları, aksi takdirde vergi idaresi tarafından re’sen özel esaslar hükümlerinin uygulanacağı ihtar edilmektedir. Bu ihtar yazıları üzerine mükellefler, özel esaslara girmemek adına katma değer vergilerini düzeltme beyannamesi ile düzeltme yapmaya yönlendirilmekte, bu şekilde katma değer vergisi yükü altına girmekte, vergi aşlının yüzde ellisi oranında vergi ziyayı cezası kesilmekte, gecikme faizi ve damga vergisi tahakkuku yapılmaktadır. Diğer yandan beyanname ihtirazi kayıtla verilse bile İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27/4 maddesi gereğince tahakkuk eden vergilere ve gecikme faizine karşı dava açılması, genel vergi hukuku uygulamasından farklı olarak, yürütmeyi kendiliğinden durdurmamaktadır. Yasal dayanağı bulunmayan bir uygulama ile mükelleflerin bu şekilde mali yükümlülük altına sokulmaları, mülkiyet hakkına haksız bir müdahale oluşturmaktadır<sup>31</sup>.

Anayasa’nın 20’nci maddesinin son fıkrasına göre,

“Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir”.

Bu hüküm gereğince, vergi mükellefinin kişisel veri niteliğindeki verilerinin işlenmesi ancak kanunda açıkça izin verilmesine bağlıdır. Hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği ya da kullandığı yönünde rapor bulunan mükelleflerin müşterilerine bu husus duyurulmakta, ya düzeltme yapılması istenmekte ya da o mükelleften alınan faturaların iade listesinden çıkarılması talep edilmektedir. Bu haliyle vergi idaresi, mükellefin “sahteci” olduğuna ilişkin bilgiyi işlemekte, kaydetmekte; mükellefin “sahteci” olduğuna ilişkin bilgi, müşterisiyle paylaşılmış olmaktadır. Kişisel veri anlamına gelen bu bilginin<sup>32</sup>, işlenmesi ve duyurulmasının yasal bir dayanak gerektirmesi nedeniyle özel esaslar uygulamasının Anayasa’nın 20’inci maddesi hükmüne aykırı olduğu söylenebilir<sup>33</sup>. Diğer yandan vergi mahremiyeti kapsamında yer alması gereken bu bilgi, vergi mahremiyetinin Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş istisnaları arasında yer almadığından (VUK m.5/2-3-4-5), ifşa edilmesi bir yana, vergi idaresi tarafından korunması gereken bir bilgidir.

#### IV. ÖZEL ESASLAR UYGULAMASI (YAZILARI) ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TARHİYATLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

##### A. Genel Açıklama

Vergi hukukunda, vergi borcunun idare tarafından kanunen belirli matrah ve oranlar üzerinden hesaplanmasına ilişkin idari işlem olarak tanımlanan tarh işlemi (VUK m.20), kural olarak mükellefin beyan ettiği matrah üzerinden yapılmaktadır. Bu tarh usulünde, vergi matrahı

<sup>29</sup> Bu yönde bkz. TAYLAR, Yıldırım/GÖK Özgecan/DEMİRBAŞ-AKSÜT Burcu/ARTUN Emine Sevcan: Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul 2020, s.90-91.

<sup>30</sup> YALTI, Kod Listeleri, s.27, 38.

<sup>31</sup> “63. Somut olayda Vergi İdaresinin ihtar ettiği kod listesine alınmanın -diğer mükelleflerce bilinebilir hâle geldiğinden- ticari satışların bitmesi ve tacirlerin muhasebe döngüsünü sağlama yönünden çok önemli bir unsur olan vergi idelerinin alınmaması/geç alınması gibi riskli sonuçlarının olduğu görülmektedir. Dolayısıyla başvuru sahiplerinin Vergi İdaresinden kanunda öngörülen usulü yani incelemeye sevk edilme ve vergi inceleme raporu ya da takdir komisyonu kararına dayalı olarak vergi ziyayı cezalı tarhiyat yapılmasını beklemeleri uygun olmayabilir. Kaldı ki bu hâlde başvuru sahipleri düzenlenecek vergi suçu raporu üzerine adli soruşturma ve kovuşturmayla da tabii tutulabileceklerdir. Ayrıca tarhiyat üzerine dava açılması hâlinde gecikme faizi bu davanın reddine ilişkin kararın tebliğine göre hesaplanacak ve başvuru sahipleri daha fazla gecikme faizi ödeyebileceklerdir. Bu sebeple başvuru sahipleri düzeltme beyannamesi vermeyi tercih etmektedir...” AYM, Bireysel Başvuru Kararı, 27.02.2019, Bireysel Başvuru No: 2015/15100, (RG: 03.04.2019 – 30734).

<sup>32</sup> 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.

<sup>33</sup> Bu yönde bkz. BAYKARA, s.272-723.

mükellef veya sorumlu tarafından vergi kanunlarına göre tespit edilmekte ve yine vergi kanunlarında belirtilen zamanda vergi beyannamesi ile vergi dairesine bildirilmektedir. Vergi idaresi, kendisine ulaşan matrah üzerinden verginin tarhiyatını gerçekleştirmekte, tahakkuk eden vergiyi göstermek üzere bilgilendirici niteliği haiz tahakkuk fişi düzenlenmektedir (VUK m.25). Beyana dayanan tarh işleminde vergi matrahı, vergi mükellefi tarafından bildirildiğinden, bu bildirim bir itiraf niteliği taşımakta ve kural olarak mükellefin kendi beyanından kaynaklanan vergi tarhiyatına karşı bir itirazının olmayacağı düşünülmektedir<sup>34</sup>.

Beyana dayanan tarh işleminin yanında, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen şartların oluşması durumunda, verginin ikmalen tarhı (VUK m.29), re'sen vergi tarhı (VUK m.30) ve verginin idarece tarhı (VUK mük.m.30) yoluna gidilebilmekte; vergi denetim yolları sonucunda başvuru işlemleri bir nevi beyan esasının tamamlayıcısı olmaktadır.

Özel esaslar kapsamına alınan bir vergi mükellefinin vergi incelemesine tâbi tutulması durumunda, vergi incelemesi sonucunda hazırlanan vergi inceleme raporuna göre hakkında tarhiyat işlemi yapılacağı tabiidir. Bunun üzerine, genel vergi hukuku kurallarına göre mükellef, tarhiyatın tebliğinden itibaren otuz gün içinde yetkili vergi mahkemesine dava açmak suretiyle hak arama özgürlüğünü kullanmaktadır. Buna karşılık, vergi idaresinin genel uygulamasında, sahte belge düzenleme şüphesi altında bulunan mükellefler hakkında vergi incelemesi yapıldığı; sahte belge kullanma şüphesi altında bulunan mükelleflere ise özel esaslar yazısı tebliğ edilerek fatura alınan mükellef hakkında olumsuz bir rapor bulunması nedeniyle indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin on beş gün içinde düzeltilmesi talep edilmektedir. Her ne kadar fatura kullanan mükelleflere işlemin gerçekliğini ispat etme hakkı olduğu hatırlatılsa da fatura düzenleyicisi mükellef hakkında olumsuz rapor bulunması nedeniyle, mükelleflerin savunmalarına itibar edilmesi pek de olası görünmemektedir.

## B. İhtirazi Kayıtlı Verilen Beyannameler ve Yargı Yoluna Başvuru

Mükelleflere, fatura almış oldukları mükellef/mükellefler hakkında sahte belge düzenleme yönünden yapılmış bir tespit olduğu, bu mükelleflerden alınan faturalardaki katma değer vergilerinin indirim konusu yapılamayacağı, yazının tebliğinden itibaren on beş gün içinde işlemin gerçekliğinin ispat edilmesi veya faturalardaki katma değer vergilerinin indirim listelerinden çıkarılarak düzeltilmesi, aksi takdirde özel esaslar hükümlerinin re'sen uygulanacağı yazı ile bildirilmektedir. Kendisine bu şekilde özel esaslar ihtarına ilişkin yazı gelen mükellefin şu şekillerde davranması mümkündür:

► Mükellef, yazıda ifade edildiği gibi, işlemin gerçekliğini elindeki bilgi ve belgelerden (ödeme belgeleri, nakil belgeleri vs.) hareketle ispat etme yolunu tercih edebilir. Ancak yukarıda ifade edildiği gibi, fatura düzenleyen mükellef hakkında olumsuz rapor bulunması nedeniyle, vergi idaresinin mükellefin açıklamalarını kabul ederek özel esaslar hükümlerini uygulamaması pek mümkün değildir.

► Mükellef, işlemin gerçek olduğunu düşündüğü için herhangi bir işlem yapmayabilir. Böyle bir durumda mükellef özel esaslar kapsamına alınmakta, hakkında vergi incelemesi başlatılmakta, vergi incelemesi sonucunda vergi ziyai cezası ile (bir kat veya şartları varsa üç kat) muhatap olabilmekte, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen fiil tespiti (kasten) nedeniyle suç duyurusunda bulunulabilmektedir. Bu nedenle mükellefin herhangi bir düzeltme yapmaması durumunda uğrayabileceği yaptırımlar ve zararlar artmakta<sup>35</sup>, mükellefin hukuki durumu üzerinde ciddi bir belirsizlik oluşmaktadır.

► Özel esaslar kapsamına girmek istemeyen mükellef ise fatura kullandığı dönemlere ilişkin katma değer vergisini düzeltmekte, buna ilişkin katma değer vergisi düzeltme beyannamesi vermekte; düzeltme üzerine katma değer vergisi, gecikme faizi ve damga vergisi tahakkuku

<sup>34</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s.100; KARAKOÇ, s.209.

<sup>35</sup> Anayasa Mahkemesi, "63. ... Dolayısıyla başvuru sahiplerinin ... vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılmasını beklemeleri uygun olmayabilir. Kaldı ki bu hâlde başvuru sahipleri düzenlenecek vergi suçu raporu üzerine adli soruşturma ve kovuşturmayla da tabii tutulabileceklerdir. Ayrıca tarhiyat üzerine dava açılması hâlinde gecikme faizi bu davanın reddine ilişkin kararın tebliğine göre hesaplanacak ve başvuru sahipleri daha fazla gecikme faizi ödeyebileceklerdir..."

64. Diğer taraftan resen yapılacak vergi incelemesinin, matrah takdirinin ve buna bağlı olarak vergi tarhiyatının ne zaman yapılacağı da belirli olmayıp başvuru sahiplerinin buna dayalı olarak başlatılacak idari ve yargısal süreç boyunca cezalı vergiyi ödeme baskısıyla karşılaşacakları da açıktır." (AYM, Bireysel Başvuru Kararı, 27.02.2019, Bireysel Başvuru No: 2015/15100, RG: 03.04.2019 – 30734) şeklindeki değerlendirme ile mükellefin düzeltme yapmaması durumunda karşılaşabileceği riskleri ifade etmiştir.

yapılmakta, vergi ziyayı cezası (yüzde elli oranında) kesilmektedir<sup>36</sup>. Bu şekilde işlem yapan mükellef özel esaslar kapsamına alınmamakta, buna karşılık vergi borcu ve cezası ile muhatap olmaktadır. Düzeltme yapması durumunda vergi ziyayı cezası yüzde elli oranında kesileceğinden, mükellefin daha az ceza ile muhatap olması sonucu doğmaktadır. Bu sonucun mükellef lehine olduğu açık olmakla birlikte, aynı durumda olan ve özel esaslar yazısı iletilmemiş mükelleflerle aralarında bulunması gereken eşitlik zarar görmektedir.

Mükelleflerin kendi beyanlarına ve kendi beyanlarından kaynaklanan vergi tarhiyatına karşı dava açamayacakları yönündeki kuralın (VUK m.378/2) iki istisnası bulunmaktadır. Buna göre mükellefler, ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri durumunda veya beyan üzerine yapılan vergilendirmede vergi hatası bulunması durumunda, kendi beyanlarından kaynaklanan tarhiyata karşı dava açabilmektedir<sup>37</sup>. İhtirazi kayıtla beyan, mükellefin vermiş olduğu beyannameye bir çekince koyarak, bir açıklama veya not ile dava açma veya diğer hukuki yollara başvurma hakkını saklı tutması anlamına gelmektedir<sup>38</sup>. Böylece mükellefler, verecekleri beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle haklarını saklı tutabilmekte, ardından konuyu hak arama özgürlüğü çerçevesinde yargı organları önüne taşıyabilmektedir.

Özel esaslar yazısı tebliğ edilen mükellefler, düzeltme yapmak istemeleri durumunda yargı yoluna başvuru hakkının saklı tutulması için ihtirazi kayıt ile beyanname vermek zorundadır. Aksi halde, beyana karşı dava açılmayacağı kuralından hareketle, ihtirazi kayıt konulmadan verilen beyannamelere kaynaklı tarhiyat ve cezalara karşı açılan davalar esasa girilmeden reddedilebilmektedir. Bu durumda mükellef, özel esaslar yazısında belirtilen mükellef/mükelleflerden almış olduğu katma değer vergilerini düzeltme beyanname ile düzeltirken; işlemlerin gerçek olduğu, katma değer vergilerinin gerçekten yüklenildiği, özel esaslar kapsamına girmemek için beyanname verildiği, özel esaslar uygulamasının yasal dayanağının bulunmadığı, dava açma hakkının kullanılabilmesi gerekçeleriyle ihtirazi kayıt koyabilmektedir. Aslında, özel esaslar kapsamına girmek istemeyen mükellefin, Anayasa Mahkemesi'nin ihlâl kararında belirttiği üzere, ihtirazi kayıt koymak dışında bir seçeneği kalmamaktadır<sup>39</sup>.

Mükelleflerin özel esaslar yazısına istinaden vermiş oldukları beyannamelere ihtirazi kayıt koyup koyamayacakları, konulan ihtirazi kaydın dava açma hakkı verip vermediği tartışma konusu olmuştur. Danıştay'ın daire kararları<sup>40</sup> ile Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararında<sup>41</sup>, ihtirazi kaydın ancak zamanında verilen beyannamelere konulabileceği, kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vermediği yönünde kararlar verilmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru sonucu vermiş olduğu kararda,

*“66. Sonuç olarak başvuru, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamamışlardır. Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannameye ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması -sürecin bütününe bakıldığında- başvuru, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açmıştır. Buna göre somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuru, şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvuru, mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin*

<sup>36</sup> VUK m.344/3 gereğince.

<sup>37</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s.100; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKCI, s.169-170; KARAKOÇ, s.209.

<sup>38</sup> ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.191.

<sup>39</sup> “62. Başvuruların somut olayda alımlarına konu faturaların sahte olmadığı ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğu düşüncesiyle bu durumu vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkânı dışında bir seçenekleri bulunmamaktadır...” AYM, Bireysel Başvuru Kararı, 27.02.2019, Bireysel Başvuru No: 2015/15100, (RG: 03.04.2019 – 30734).

<sup>40</sup> Danıştay 4.D., 24.10.2018 gün ve E. 2015/70, K. 2018/14703 Sayılı Kararı, (<https://karararama.danistay.gov.tr>). Karara, Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 11.03.2020 gün ve E. 2020/191, K. 2020/259 Sayılı karar içeriğinden ulaşılmıştır. Aynı yönde karar için bkz. Danıştay 3.D., 19.12.2017 gün ve E. 2016/11344, K. 2017/10730, (<https://karararama.danistay.gov.tr>). Karara, Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 03.07.2019 gün ve E. 2019/285, K. 2019/453 Sayılı karar içeriğinden ulaşılmıştır).

<sup>41</sup> “...Bu nedenle ihtirazi kayıt ancak beyanname verme süresinde verilen beyannamelere konulabilir.

Beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kayıt, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesi de mümkün değildir.” Danıştay VDDK. 25.05.2015 gün ve E. 2014/1164, K. 2015/20 (Karara, Anayasa Mahkemesi'nin 2015/15100 Başvuru Numaralı karar içeriğinden ulaşılmıştır).

*başvurucular aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başvurucuların mülkiyet haklarına yapılan müdahale ölçüsüzdür.”*

şeklinde karar vererek, bu hususta dava açma hakkının tanınmamasının hak ihlâli olduğuna hükmetmiştir<sup>42</sup>.

Dava açma hakkının tanınması gerektiğine yönelik bu ihlâl kararının ardından Danıştay içtihatları da değişmiş; bu yönde açılan davaların incelenmeksizin reddedilemeyeceği, davaların esasına girilerek bir karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır<sup>43</sup>. Geline nokta vergi mükellefleri, özel esaslar yazısına istinaden vermiş oldukları düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt koyabilmekte, ardından konuyu yargı organları önüne taşıyabilmektedir. Kanaatimizce de varılan bu sonuç, hem hak arama özgürlüğünün gerçekleşmesine hem de mülkiyet hakkının korunmasına hizmet etmektedir. Aksi halde, özel esaslara girmemek için beyanname vermek durumunda kalan bir mükellefin tarh edilen vergiye ve kesilen cezaya karşı dava açamaması ve böylece vergi/cezanın dava açılmadan kesinleşmesi gibi bir sonuç doğar ki bu sonucun bir hukuk devleti ilkesi ile bağdaşması mümkün değildir.

### **C. İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannamelere Karşı Açılan Davalarda Verilen Kararlar Arasındaki Çelişki**

Dava açma hakkı yönündeki çelişkili ve sonradan çözüme kavuşturulan husus yanında, davanın esası incelendiğinde nasıl bir karar verilmesi gerektiği hususu da farklı kararlara konu olmuştur. Bu konuda işin esasına giren bazı daire kararlarında, sahte belge düzenleme veya kullanma eylemlerinin Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde suç olarak düzenlendiği, özellikle sahte belge kullanma yönündeki eylemlerin tespitinin Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesi bağlamında vergi incelemesini gerektirdiği, sahte belge düzenleyicisi ile sahte belge kullanıcısı arasındaki ilişkilerin vergi incelemesine tabi tutulması sonrasında tarhiyat yapılabileceği, faturaların sahteliğinin fatura düzenleyen ve kullanan mükellefler nezdinde yapılacak bir vergi incelemesiyle somut olarak ortaya konulması gerektiği, Vergi Usul Kanunu'nun inceleme ve tarhiyata ilişkin hükümleri dikkate alınmadan gönderilen özel esaslar yazısı sonucu ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelerden kaynaklı vergi ve cezaların bu nedenle hukuka aykırı olduğu yönünde kararlar verilmiştir<sup>44</sup>. Kararlarda, katma değer vergisi indirim hakkını doğuran işlemin gerçek olmadığını kod listelerinden doğan varsayımlarla değil, her mükellef nezdinde ve başlı başına ortaya konulması gerektiği ifade edilerek, Avrupa Birliği Adalet Mahkemesi (Divanı) kararlarında yer alan sonuçlara paralel değerlendirmeler yapılmıştır<sup>45</sup>. Buna karşılık işin esasına girilerek karar verilmesi gerektiği yönündeki bazı kararlarda ise vergi incelemesi yapılması gerektiğine ilişkin

<sup>42</sup> AYM, Bireysel Başvuru Kararı, 27.02.2019, Bireysel Başvuru No: 2015/15100, (RG: 03.04.2019 – 30734).

<sup>43</sup> "...Davalı idarenin davacının beyanlarının düzeltilmesine ilişkin müeyyideli yazısına istinaden davacı tarafından verilen beyannameye konulan ihtirazi kayıt dava açma hakkı vereceğinden, aksi yöndeki mahkeme kararının davanın esası incelenerek bir karar verilmek üzere bozulması gerekmektedir.", Danıştay VDDK. 13.11.2019 gün ve E. 2019/796, K. 2019/956, ([www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)). Bu yönde bkz. Danıştay 9.D., 07.04.2021 gün ve E. 2019/255, K. 2021/2603, (<https://karararama.danistay.gov.tr>); Danıştay 4.D., 27.02.2020 gün ve 2019/7410, K. 2020/1086, ([www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

<sup>44</sup> Danıştay 9.D., 29.12.2017 gün ve E. 2017/2738, K. 2017/11357, (Özel Arşiv); Danıştay 9.D., 21.11.2018 gün ve E. 2018/3023, K. 2018/8097, (Özel Arşiv). "...Davalı idarece, davacının indirim veya iade konusu yaptığı bazı faturaların sahte olduğunun ileri sürüldüğü durumlarda, bu hususun 213 sayılı Yasa'nın 134. maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde vergi incelemesine konu yapılarak açıkça ortaya konulması gerekmektedir. Olayda ise davalı idarece 213 sayılı Yasa'da belirtilen tarhiyat şekilleri ve vergi incelemesine ilişkin hükümler göz ardı edilmiş olup, davacının kod listesine girmemek amacıyla düzeltme beyannameyi vermek durumunda bırakıldığı anlaşılmaktadır. / Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesine girmemek amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen vergi ziyai cezasında yasal isabet görülmemiştir...", Danıştay 9.D., 13.12.2012 gün ve E. 2010/4896, K. 2012/9474, ([www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)); Benzer yönde kararlar için bkz. Danıştay 9.D., 27.03.2014 gün ve E. 2011/6478, K. 2014/1243 ve Danıştay 9.D., 29.12.2009 gün ve E. 2009/7171, K. 2009/5341, (Bu kararlara ise Anayasa Mahkemesi'nin 2015/15100 Başvuru Numaralı karar içeriğinden ulaşılmıştır). Bu çerçevede, sahte belge düzenlediğine dair hakkında rapor bulunan bir vergi mükellefinin bu raporunun yargı sürecinden geçerek kesinleşmesi gerektiği, bu durum sözkonusu olmaksızın indirim hakkından yararlanma olanağının bulunmadığı yönündeki idari görüşün Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesi hükmüne aykırı olduğu, indirime ilişkin hususların her iki mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemeleri ile somut olarak ortaya konulması gerektiği ifade edilmiştir. Bu yönde bkz. ATEŞAĞAOĞLU, Erdem: Vergi Usul Kanunu Md.3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XX(1), 2016, s.257-259.

<sup>45</sup> YALTI, Kod Listeleri, s.28. Örneğin, Mahkeme, Optigen-Fulcrum-Bond House davasında, "...bir vergi mükellefinin yüklediği KDV'yi indirim hakkı, bu işlemlerin, vergi mükellefinin bilmediği veya bilmesinin mümkün olmadığı, tedarik zincirindeki önceki veya sonraki bir işlemin KDV kaçaklığı oluşturduğu gerçeğinden etkilenmez..." şeklinde karar vermiştir. (YALTI, Kod Listeleri, s.35).

görüŖün dikkate alınmadığı, ihtirazi kayıtla verilen beyan üzerine açılan davalarda mükelleflerin esasa yönelik iddialarının incelenmesi gerektiği, bunun için re’sen araştırma ilkesi kapsamında, fatura düzenleyen firma hakkında yapılan tespitlere ilişkin vergi raporları ile mükelleflerin mahkemeye ibraz ettiği belgeler (ödeme belgeleri, mal hareketine ilişkin belgeler vs.) incelenerek bir karar verilmesi gerektiği savunulmuştur<sup>46</sup>. Verilen kararlarda Anayasa Mahkemesi’nin hak ihlâli kararının etkisinin olduğu, işin esasına girilmesi gerektiği kabul edilmekle birlikte bu esasa yönelik incelemenin hangi hususlarda yapılacağı noktasında geçmiş dönem içtihatlarından farklı sonuçlara ulaşıldığı, özel esaslar uygulamasının bizatihi kendisinin hukuka aykırı olduğu yönündeki genel kabulün esas incelemesinde doğrudan dikkate alınmadığı, sahte belge düzenleme ve kullanma eylemlerine ilişkin iddiaların vergi incelemesini gerektirdiği yönündeki görüşün genel olarak kabul görmediği, fatura düzenleyen mükellefler hakkındaki tespitler ile kullanan mükelleflerin savunması dikkate alınarak bir karar verilmesi gerektiği, bu hususun re’sen araştırma ilkesi kapsamında değerlendirildiği, böylece görülmekte olan davalardaki incelemenin re’sen tarhiyata karşı açılmış davalardaki inceleme usulüne yakınlaştırıldığı görülmektedir.

#### D. Hukuk Devleti İlkesi Çerçevesinde Değerlendirme

Hukuk devleti, genel olarak hukukun egemen olduğu ve vatandaşların hukuki güvenliği sahip olduğu bir devlet olarak tanımlanmaktadır<sup>47</sup>. Daha geniş bir tanımlama ile hukuk devleti,

“...insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve kanunlarla kendini bağılı sayan, yargı denetimine açık olan devlet...”

olarak ifade edilebilir<sup>48</sup>. Hukuk devleti ilkesi çok geniş bir kavram olmakla birlikte; kanuni idare ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, idarenin eylem işlemlerinin yargı denetimine tâbi olması ile devletin mali sorumluluğu gibi konular hukuk devletinin nitelikleri arasında değerlendirilmektedir<sup>49</sup>. Bu açıdan, hukuka ve kanuna bağlılık, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, devlet yetkilerinin yasal sınırlar içinde kullanılması, yönetilenlerin hukuki güvenliğinin sağlanması gibi gerekliliklerden taviz verilmesi anlamına gelen her türlü uygulamanın hukuk devleti ilkesine aykırı olacağı ifade edilmelidir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanan özel esaslara ilişkin düzenleme ve uygulamaların, hukuk devleti ilkesi ile birçok yönden çeliştiği görülmektedir. Çelişen yönleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

► Özel esaslar uygulamasının yasal bir dayanağı bulunmamaktadır. Hukuk devletinde idare, tüm düzenleyici işlemlerinin temelini kanunlara dayandırmak zorundadır<sup>50</sup>. Vergi mükelleflerinin temel hak ve özgürlüklerine bu denli müdahale niteliği taşıyan bir uygulamanın yasal dayanağının bulunmaması, Anayasa’nın 13’üncü maddesine, kanuni idare ilkesine, verginin kanuniliği ilkesine

<sup>46</sup> “...davacı tarafından kanuni süresinden sonra verilen ve dava konusu yapılan cezalı vergilendirmenin de dayanağı olan düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kayıt beyanları da dikkate alınarak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20. maddesinde öngörülen inceleme ve araştırma yetkisi çerçevesinde; davacının katma değer vergisi indirimlerini düzeltme beyannamesi ile beyanlarından çıkardığı faturaları düzenleyerek davacıya veren ... Kimya Mad. Yağ. Tic. Ltd. Şti. hakkında, düzeltme beyannamesi verilmeden ya da davacının düzeltme beyannamesi vermeye zorlandığı, idarenin müeyyideli yazısından önce, vergi idaresince ne gibi işlemler yapıldığı, bu firma hakkında, düzenlediği faturalarla ilgili yapılmış bir inceleme ve buna bağlanmış bir inceleme raporu ile vergi tekniği raporunun ve bunlara dayanak alınan tespit, tutanak ve diğer delillerin bulunup bulunmadığı, yine adı geçen firmanın davacıya düzenlediği ileri sürülen faturalar nedeniyle, davacı hakkında yapılmış bir inceleme ya da diğer delil, tespit ve tutanak bulunup bulunmadığı hususlarının davalı idareye sorulup, idare tarafından sunulacak bilgi ve belgelere göre yine yukarıda değinilen Anayasa Mahkemesi kararında da belirtildiği üzere; sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılarak, gerçek durum somut olarak ortaya konulmak suretiyle bir karar verilmesi gerekirken, davanın incelenmeksizin reddi yolunda verilen Vergi Mahkemesi kararına karşı davacı tarafından yapılan istinaf başvurusunun reddine ilişkin kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.” Danıştay 9.D., 07.04.2021 gün ve E. 2019/255, K. 2021/2603, (<https://karararama.danistay.gov.tr>). Bu yönde bkz. Danıştay 4.D., 27.02.2020 gün ve E. 2019/7410, K. 2020/1086, ([www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)); Danıştay 4.D., 29.05.2019 gün ve E. 2019/620, K. 2019/4167, ([www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

<sup>47</sup> Tanım için bkz. ÖZBUDUN, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, 12.B., Yetkin Yayınları, Ankara 2011, s.123; TANÖR, Bülent/YÜZBAŞIOĞLU Necmi: 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, 16. Bası, Beta Basım, İstanbul 2016, s.108; AKGÜNER, s.68-69; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s.43.

<sup>48</sup> AYM, 05.07.2018 tarih ve E. 2017/170, K. 2018/77, (RG: 16.08.2018-30511).

<sup>49</sup> ÖZBUDUN, s.124 vd.; AKGÜNER, s.72 vd.; ÇAĞAN, s.144; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s.43; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s.81.

<sup>50</sup> AKGÜNER, s.108.

aykırıdır. Özel esaslar uygulamasına devam edilmesi arzulanıyor ve katma değer vergisi sistemi için zorunlu görülüyorsa, uygulamanın anayasal vergilendirme ilkelerine uygun şekilde yasal bir zemine kavuşturulması zorunludur.

► Özel esaslar uygulamasının bir yasal dayanağı bulunmadığından, özel esaslar ihtarı sonucu ortaya çıkan vergilendirme ve ceza kesme işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığı yönünde ayrıca bir değerlendirme yapmaya gerek bulunmamaktadır. Zira özel esasların bizatihi kendisi hukuka aykırı olup, bu husus yerleşik yargı uygulamasında da kabul edilmekte, özel esaslara alınma işlemlerine karşı açılan davalarda iptal kararı verilmektedir. O halde kendisi hukuka aykırı olan bir işlem ve uygulamadan hukuka uygun bir alt işlem çıkması mümkün değildir. Bu sonucu, ceza muhakemesi hukukunda kabul edilen “*zehirli ağacın meyvesi de zehirlidir*” kuralının vergi hukukuna özgü-uyarlanmış bir hali olarak düşünmek mümkündür<sup>51</sup>. Özel esaslar uygulaması hukuka aykırı olduğuna göre, özel esaslar ihtarına ilişkin bildirimler gereğince tahakkuk eden vergi ve cezalar da hukuka aykırı kabul edilmelidir. Bu nedenle kanaatimizce, özel esaslara alınma ihtarı üzerine ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergiler ile kesilen cezalara karşı açılan davalarda, özel esaslar uygulamasının yasal dayanağı olmadığı hususu mutlaka dikkate alınmalıdır. Danıştay’ın, özel esasların hukuka aykırı olduğunu dikkate almadan; sahte belge düzenleyen mükellefler hakkındaki raporların incelenmesi ve dava açan mükellefin sunduğu bilgi ve belgeler incelenerek işin esası hakkında karar verilmesi yönündeki yaklaşımının, vergilendirmeyi ayakta tutmaya ve bu şekilde vergi alacağını korumaya yönelik olan ancak hukuka aykırı bir yaklaşım olduğu kanaatindeyiz.

► Özel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilen tahakkuklar ile kesilen cezalar hakkında açılan davalarda yargı kararları arasında içtihat farklılığının bulunması, bu içtihat farklılıklarının uzun süre giderilememesi, hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir. Yargı içtihatlarının sık değişmesi ve yerleşik içtihattan yoksunluk, vergi hukukunda hukuki güvenliğe aykırı bir uygulama olarak kabul görmektedir<sup>52</sup>. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, (Serkov v. Ukraine kararında), mahkemelerin aynı kanun hükümlerini aynı türden olaylara uygularken içtihat değişikliğine gitmelerini tek başına ihlâl olarak kabul etmemektedir. Ancak somut olayda mevzuat hükümlerinin ulusal mahkemelerde yorumlanmış biçiminin öngörülebilirliği zedelediği, gerekçe gösterilmeden yapılan içtihat değişikliğinin hukuka uygun olmadığı görüşünü dile getirmiştir<sup>53</sup>. Özel esaslar uygulaması, yasal bir dayanağı olmamasına rağmen 84 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Uygulama Tebliği ile<sup>54</sup> sisteme girmiş olup, sonrasında Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile uygulanmasına devam edilmiştir. 2001 yılından beri uygulanan özel esaslara ilişkin yerleşik bir içtihadı ulaşılamamış olması ile içtihatlar arasındaki yorum farklılıkları, mükellefler açısından güvensiz ve belirsiz bir ortam yaratmış olup, bu sonuç hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan hukuki güvenlik ilkesine aykırılık taşımaktadır. Yargı içtihatlarının değişmesi, yorum kuralları gereğince yargı içtihatlarında farklı sonuçlara ulaşılması doğal olmakla birlikte, çelişkili içtihatların uzun süre devam etmesi ve çelişkinin makul sürede giderilememesi, adil yargılanma hakkına da aykırılık oluşturmaktadır<sup>55</sup>. Bu çerçevede özel esaslara ilişkin yargı uygulamasının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin içtihadında geliştirmiş olduğu ölçütlere aykırı olduğu rahatlıkla ifade edilebilir.

<sup>51</sup> Zehirli ağacın meyvesinin de zehirli olması, esas olarak, ceza muhakemesi hukukunda delil yasaklarının uzak etkisini ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Buna göre delil yasakları, elde edilmesini sağladığı diğer delilleri de hukuka aykırı ve delil olarak kullanılamaz hale getirmektedir. Hukuka aykırılığın doğrudan veya dolaylı olarak gerçekleşmiş olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Bu hususta bkz. YENİSEY, Feridun/NUHOĞLU Ayşe: Ceza Muhakemesi Hukuku, 8.B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s.557; ÖZTÜRK, Bahri (Editör): Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 14.B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s.419-426; ÖZBEK, Veli Özer/DOĞAN, Koray/BACAKSIZ Pınar: Ceza Muhakemesi Hukuku, 13.B., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s.700-701.

<sup>52</sup> Bu yönde bkz. TAYLAR/GÖK/DEMİRBAŞ-AKSÜT/ARTUN, s.120-123.

<sup>53</sup> YALTI, Çelişik İchtihat, s.15-16.

<sup>54</sup> RG: 23.11.2001 – 24592. Tebliğ hükümleri, 01.12.2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

<sup>55</sup> Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru üzerine vermiş olduğu bir kararında, defter ve belgelerin yargılama aşamasında ibraz edilmesi durumunda incelenip incelenemeyeceğine ilişkin içtihat farklılıklarının uzun sürmesi ve içtihadı birleştirme kararının uzun bir süre sonra verilmesi hususunu hak ihlali olarak değerlendirmiştir. Mahkeme’ye göre; “...51. Bir hukuk sisteminde bölgesel veya görevsel yetki farklılıkları sebebiyle yargı içtihatlarında farklılıkların oluşabilmesi doğaldır. ...

53. ... Kanun 1984 tarihinden beri yürürlüktedir. Otuz yılı aşkın bir süre, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının iptali istemiyle açtığı davada defter ve belgelerin incelenip incelenemeyeceği hususuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından oldukça uzundur. Bu süre zarfında kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, Dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurmuştur. İchtihadın birleştirildiği tarihten önceki dönemde kişilerin bu kadar uzun bir süre belirsiz bir hukuka maruz bırakılmalarının yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır.”

## E. İspat Yükü ve Re'sen Araştırma İlkesi Açısından Değerlendirme

Türk Vergi Sistemi'nin temelini beyan esası oluşturduğundan, beyanname verme, defter ve kayıt tutma, belge düzenleme, defter ve belgeleri muhafaza etme vergi mükellefine bırakılmıştır. Kural olarak vergi mükellefinin beyanı üzerine vergi tarh edilmekte, sistem mükellef üzerinden işlemektedir. Buna karşılık vergi idaresinin, vergi kanunlarıyla kabul edilen denetim yollarını kullanarak, mükellefi, vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadığı yönünden denetlemesi mümkündür.

Defter ve belgeler mükellef tarafından kanunlara uygun bir şekilde tutulduğunda, diğer bir ifadeyle vergi mükellefi defter tutup vergi kanunlarının şekil ile ilgili ödevlerine uyduğunda, defter ve belgeleri açısından ilk görünüş karinesinden yararlanmaktadır. İlk görünüş karinesi veya hukuka uygunluk karinesi, defter ve belgelerin aksi ispatlanıncaya kadar doğru ve gerçek sayılmasını ifade etmektedir. Mükellef tarafından tutulan defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığı, diğer bir ifadeyle ilk görünüş karinesinin aksini vergi idaresi ispatlamalıdır<sup>56</sup>. Danıştay içtihatlarında da karinenin aksini ispat yükünün vergi idaresinde olduğu kabul edilmektedir<sup>57</sup>. Katma değer vergisinde indirim hakkı, alıcıların indirimlerini belgelemeleri şartıyla kullanılabilen bir haktır<sup>58</sup>. İndirim hakkının şekli şarta bağlanmasındaki temel amaç tevsik olup, hakkın kullanımı indirim miktarı ispatlandığı sürece esastır<sup>59</sup>.

Mükelleflere tebliğ edilen özel esaslar yazısında, işlemin (indirim) gerçekliğini ispat etmesinin mümkün olduğu da hatırlatılmakla birlikte, kanaatimizce, mükelleften bu yönde bir ispatlama faaliyetinde bulunması beklenmemelidir. Zira vergi hukukunda defter ve belgeler “ilk görünüş karinesinden” yararlanmakta ve aksi vergi idaresi tarafından ispatlanıncaya kadar defter ve belgelerin doğru olduğu ve gerçeği yansıttığı kabul edilmektedir. Defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığı iddiası ise bu yönde Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesindeki amaca uygun vergi incelemesi yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Diğer yandan, ispat yüküne ilişkin olarak yapmış olduğumuz bu saptama yargılama aşaması için de geçerlidir. Vergi yargısı organlarının, defter ve belgeleri ilk görünüş karinesinden yararlanan mükellefe, katma değer vergisine ilişkin işlemlerin gerçekliğini ispat etmek için fatura, ödeme belgesi, mal hareketlerine ilişkin belge vs. ibraz etme ve böylece ispat yükü yüklemesi, ispat yüküne ilişkin genel esaslara aykırıdır.

Vergi yargısı organlarının, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine açılan davalarda, vergi incelemesine tabi tutulmamış ve böylece defter ve belgeleri incelenmemiş bir mükelleften defter-belge istemesi, sahte belge düzenlediği iddia edilen mükellefler hakkında düzenlenen vergi raporlarını isteyerek bu raporlar ile dava açan vergi mükellefinden istenen belgeleri (ödeme belgesi, mal hareketleri, faturalar vs.) karşılaştırarak bir karara varması, re'sen araştırma ilkesi kapsamında değerlendirilebilecek bir konu değildir. Zira denetim yetkisi ve denetleme kapsamında defter-belge inceleyerek ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak (VUK m.134) yetkisi vergi idaresine aittir. Bazı Danıştay kararlarında yapılması istenilen böyle bir uygulama, re'sen araştırma ilkesi kapsamında değerlendirilemeyeceği gibi, vergi idaresi tarafından yapılması gereken bir incelemenin yargı mercileri tarafından yapılması sonucunu doğurmaktadır. Bu sonuç, yürütmeye ait olan bir yetkinin yargı tarafından kullanılması anlamına gelmekte ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/2'inci maddesindeki sınırlara aykırılık oluşturmaktadır.

## V. SONUÇ VE ÖNERİLER

Özel esaslar müessesesi, indirim yoluyla giderilememiş katma değer vergisinin hukuka aykırı yollarla iade alınmasının önüne geçmek, böylece katma değer vergisinde iadeyi doğuran olayların gerçek mahiyetini tespit etmek, hazinenin olası kayıplarını önlemek için getirilmiş bir güvence ve tespit uygulaması olarak nitelendirilebilir. Katma değer vergisinde iade uygulaması açısından

AYM, Bireysel Başvuru Kararı, 09.06.2020, Bireysel Başvuru No: 2015/4255, (RG: 15.09.2020 – 31245).

<sup>56</sup> KARAKOÇ, s.711; SABAN, s.503-504.

<sup>57</sup> “...Sözü edilen yasa maddelerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi Hukukunda “ilk görünüş ya da doğruluk karinesi” adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar. ... Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bunu yapma külfeti de, yukarıda sözü edilen (B) fıkrasında öngörülen ilkelere göre, vergi idaresine aittir...”, Danıştay VDDK. 26.12.2012 gün ve E. 2010/707, K. 2012/618, (<https://karararama.danistay.gov.tr>); “...Defter ve belgeleri usulüne uygun olan mükellefler de ilk görünüş karinesinden yararlanırlar. Bu karineye göre kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile vesikaların ilgili bulunduğu muamelelerin, aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttıkları kabul edilir...”, Danıştay 7.D., 25.02.2021 gün ve E. 2019/223, K. 2021/1226, (<https://karararama.danistay.gov.tr>).

<sup>58</sup> ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s.409.

<sup>59</sup> YALTI, Katma Değer Vergisi, s.291.

getirilmiş olduğu ifade edilen bu uygulamanın, şu an itibariyle kapsamı çok genişlemiş, özel esaslara alınabilecek mükellef veya kişi sayısı arttırılmış, iade talebi bulunmayan mükelleflerin de bu kapsama alınması mümkün hale gelmiş, özel esaslar yazısı gönderilip mükelleften düzeltme yapması istenerek adeta yeni bir tarh türü yaratılmıştır. Bu nedenle özel esaslar konusu, mükellef hakları bakımından ayrıca incelenmeyi gerektirecek bir konu haline gelmiştir.

Özel esaslar uygulamasının yasal bir dayanağı bulunmamaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde düzenlenen ve tebliğ hükümlerine göre uygulanan bu müessese, yasal bir dayanağı olmadığı için, vergi hukukunda hukuk devleti ilkesi açısından önemli bir problem alanı oluşturmaktadır. Tebliğ hükümlerinde, her ne kadar iadeye ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerinin idareye verdiği yetkiler çerçevesinde özel esaslar düzenlemesinin yapıldığı ifade edilse de mükellefleri şekilde kategorize etmeye, kapsamını Tebliğ’de düzenlendiği şekliyle geniş tutmaya, müesseseyi iadeye ilişkin bir uygulama olmanın ötesine geçirerek vergilendirme ve ceza kesme işlemlerinin dayanağı haline getirmeye izin veren bir kanun hükmü bulunmamaktadır. İdareye kapsam ve sınırları belirtilmemiş şekilde verilen yetki gerekçe gösterilerek düzenleyici işlem yapılması, Anayasa ve kanunlar başta olmak hukuk kurallarına bağlılığın esas olduğu hukuk devleti ilkesine, idarenin kanuniliği ilkesine, ifadesini Anayasa’nın 73’ncü maddesinde bulan vergilerin kanuniliği ilkesine, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin Anayasa’nın 13’ncü maddesine, mülkiyet hakkı ile çalışma hak ve özgürlüğüne aykırıdır. Bu nedenlerle özel esaslar uygulamasının anayasal vergilendirme ilkelerine uygun bir yasal dayanağa kavuşturulması, yasal düzenleme yapıncaya kadar hukuka aykırı olduğu yerleşik yargı kararları ile sabit olan bu müessesenin uygulanmaması hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bir zorunluluk arz etmektedir.

Kendisine özel esaslar yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, özel esaslar kapsamına girmemek için ihtirazi kayıtlı beyanname vermeleri mümkündür. Bu şekilde hem özel esaslar kapsamına girilmeyerek ticari faaliyetin zarara uğraması engellenmekte hem de yargı yoluna başvuru hakkı saklı tutulmaktadır. Kanuni süresinden sonra verilen bu tür beyannamelere ihtirazi kayıt koymanın dava açma hakkı verip vermediğine yönelik çelişkili içtihatlar, Anayasa Mahkemesi’nin bu husustaki bir hak ihlali kararından sonra değişmiştir. Böylece hukuk devleti ilkesi ve hak arama özgürlüğüne uygun bir yorum ile bu konuda açılan davaların incelenmeksizin reddedilmesi yönündeki içtihatlardan dönülmüş olması geç de olsa hukuk devleti açısından bir kazanım olarak değerlendirilmelidir.

Özel esaslar, hukuka aykırı olan düzenlenen ve yürütülen bir müessese olduğundan, özel esaslar ihtarı üzerine ihtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile kesilen cezalara karşı açılan davalarda, idari yargı mercilerinin özel esasların bu niteliğini dikkate almadan karar vermeleri mümkün değildir. Aksi bir yorum, hukuka uygun olmadığı doktrin ve yargı uygulamasında ittifakla kabul edilen bir müessese ile başlayan işlemlerden hukuka uygun vergilendirme ve ceza kesme işlemleri çıkabileceği sonucuna ulaştırır ki bu sonucun da hukuk devletinde bir yeri olmadığı kanaatindeyiz. Ceza muhakemesinde delil yasaklarının uzak etkilerini ifade eden “zehirli ağacın meyvesi de zehirlidir” prensibi, niteliğine uyduğu ölçüde bu açıdan dikkate alınmalı ve hukuka aykırılığı sabit olan bir uygulamadan hukuka aykırı bir işlem çıkarılamayacağı sonucu vergi hukuku açısından kabul edilmelidir.

İhtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine açılan davalarda; sahte fatura düzenleyen mükellefler hakkındaki vergi raporları, dava açan mükellefin mahkemeye sunmuş olduğu delil ve belgeler ile re’sen araştırma ilkesi kapsamında edinilen bütün delillerin değerlendirilmesi suretiyle karar verilmesi gerektiğine yönelik görüş ve içtihatlar, özel esasların bizzat kendisinin hukuka aykırı olduğunu görmezden gelmektedir. Diğer yandan, mükellefin defter ve belgeleri ilk görünüş karinesinden yararlanmakta ve aksi idare tarafından ispat edilinceye kadar defter, belge ve kayıtların gerçek olduğu kabul edilmektedir. Vergi idaresinin, defter ve belgelerin gerçek olmadığını ispat etmesi ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi incelemesi yapılmasını gerektirmektedir. Kamusal denetim yetkisi çerçevesinde zamanaşımı süresi içinde denetim yapabilen vergi idaresinin denetim yetkisini kullanmaması, bu inceleme yetkisinin yargı organları tarafından yargılama sırasında kullanılabilmesi anlamına gelmemektedir. Bu husus re’sen araştırma ilkesi kapsamında değerlendirilemeyeceği gibi, idare tarafından kullanılması gereken yetkinin yargı mercileri tarafından kullanılması anlamına geleceği için kuvvetler ayrılığı ilkesine ve idari yargının sınırlarına ilişkin İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine aykırı olacaktır.

Vergi hukuku, temel hak ve özgürlüklere müdahale bakımından oldukça hassas bir alandır. Temel hak ve özgürlüklerin güvence altında olmadığı, yapılan temel hak müdahalelerinin yasal dayanağına sahip, belirli ve öngörülebilir olmadığı bir sistemin hukuk devleti olarak nitelendirilmesi



mümkün değildir. Özel esasların yasal bir dayanağa sahip olmadan yaklaşık yirmi yıldır uygulanması hukuk devleti ilkesini zedelemektedir. Bu nedenle çalışmanın başlığındaki soruya “Bizzat kendisi hukuka uygun olmayan bir işlemde hukuka uygun bir tarhiyat ve ceza kesme işlemi çıkması mümkün değildir” şeklinde cevap vermek hukuk devleti ilkesinin gereğidir.

#### KAYNAKÇA

- AKGÜNER, Tayfun: İdare Hukuku, 9.Basım, Der Kitabevi, İstanbul 2021.
- AKYILMAZ, Bahtiyar/SEZGİNER Murat/KAYA Cemil: Türk İdare Hukuku, 12.B., Savaş Yayınevi, Ankara 2020.
- ATEŞAĞAOĞLU, Erdem: Vergi Usul Kanunu Md.3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XX(1), 2016, s.235-268.
- BAHÇECİ, Barış: Vergisel Düzenleyici İşlemlerin Hukuksal Sınırları, Yetkin Yayınları, Ankara 2016.
- BAYKARA, Bekir: “Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine (Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Önerilerle Birlikte)”, Yaklaşım, (244), Nisan 2013, s.270-280.
- BİLİCİ, Nurettin: Vergi Hukuku, 51. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2021.
- ÇAĞAN, Nami: Vergilendirme Yetkisi, İstanbul 1982.
- ÇAKMAKÇI, Ali/KÖSEER Semra: Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları, Seçkin Yayın, Ankara 2019.
- ÇİTİL, Bünyamin: Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- ER, Selami: “Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2010, 11(2), s.261-278.
- ERGİN, Numan Emre: “İzaha Davete Özel Esaslara Alma Yetkisi”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davete-ozel-esaslara-alma-yetkisi/611726>, (Erişim Tarihi: 27.08.2021).
- KANETİ, Selim/EKMEKÇİ Esra/GÜNEŞ Gülsen/KAŞIKCI Mahmut: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019.
- KARAHANOGULLARI, Onur: İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2012.
- KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku (Ders Kitabı), 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- ÖNCEL, Muallâ/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami/GÖKER Cenker: Vergi Hukuku, 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2020.
- ÖZBEK, Veli Özer/DOĞAN Koray/BACAKSIZ Pınar: Ceza Muhakemesi Hukuku, 13. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2020.
- ÖZBUDUN, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2011.
- ÖZEL, İlyas: “Özel Esaslara Alınma Uygulamasının Anayasa Hükümleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, (398), Ekim 2014, s.110-117.
- ÖZGENÇ, A. Selçuk: “Avrupa Birliği İçtihadı ve Türk İçtihadı Açısından Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk”, Sakarya Üniv. Hukuk Fakültesi Dergisi, 5(1), 2017, s.83-97.
- ÖZTÜRK, Bahri (Editör): Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.
- SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, 10. Baskı, Beta Basım, İstanbul 2020.
- SANCAKDAR, Oğuz/US Eser/KASAPOĞLU-TURHAN Mine/ÖNÜT Lale Burcu/SEYHAN Serkan: İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018.
- SOLAK-AKMAN, İnci: “Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş Yetkilendirme Sorununa Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler”, Ankara Barosu Dergisi, (2), 2016, s.265-285.
- ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE Mehmet/GERÇEK, Adnan: Vergi Hukuku, 12. Baskı, Ekin Basım, Bursa 2021.
- TANÖR, Bülent/YÜZBAŞIOĞLU, Necmi: 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, 16. Bası, Beta Basım, İstanbul 2016.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2019.
- TAYLAR, Yıldırım/GÖK Özgecan/DEMİRBAŞ-AKSÜT Burcu/ARTUN Emine Sevcan: Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul 2020.
- ULUSOY, Ali D.: Yeni Türk İdare Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- YALTI, Billur: “Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analiz Sistemine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, (258), Mart 2010, s.21-40.
- YALTI, Billur: “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında Çelişik Mevzuat ve Çelişik İçtihat”, Vergi Sorunları Dergisi, (276), Eylül 2011, s.7-17.
- YALTI, Billur: Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi - Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1998.
- YALTI, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım, İstanbul 2006.
- YENİSEY, Feridun/NUHOĞLU Ayşe: Ceza Muhakemesi Hukuku, 8. Baskı, Seçkin Yayın, Ankara 2020.