

ÖZEL ESASLARA TABİ OLMA İŞLEMLERİNİN MAHKEMELERCE İPTAL EDİLMESİ

ANNULMENT OF THE ADMINISTRATIVE DECISIONS OF TAXPAYERS BEING SUBJECT TO SPECIAL PRINCIPLES BY THE COURTS



Ahmet BAŞAR*

ÖZ

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 36. maddesinin 2. fıkrasının Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Özel Esaslara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. İlgili Tebliğe göre bazı olumsuz tespitlere sahip olan mükellefler özel esaslar kapsamına alınmaktadır. Ancak mahkemelerce Hazine ve Maliye Bakanlığının mükellefleri özel esaslara alma yetkisine sahip olmadığı gerekçesiyle işlemin iptal edilmesi kararları verilmektedir. Çalışmamızda Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına riskli olduğu tespit edilen mükellefleri özel esaslara alma yetkisi verip vermediği yargı kararları ışığında değerlendirilmesi yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Özel Esaslar, Sahte Belge Düzenleme Tespiti, Sahte Belge Kullanma Tespiti

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, K41

ABSTRACT

Based on the authority vested in the Ministry of Treasury and Finance by the second paragraph of Article 36 of Value Added Tax Law, there is explanation on the special principles in the VAT General Application Communiqué. According to the Communiqué, taxpayers which have negative findings are included in the scope of the special principles. However, the courts annul the tax administration's decisions on the grounds that the Ministry of Treasury and Finance does not have such an authority. This study, in the light of the court decisions, discusses whether the Ministry does have such an authority mentioned in Article 36 of Value Added Tax Law.

Keywords: Special principles, detection of fabrication of fake document, detection of use of fake document

Jel Classification Codes: K34, K41

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ahmet.basar@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-6075-7190.
BAŞAR, A. (Eylül 2020). Özel Esaslara Tabi Olma İşlemlerinin Mahkemelerce İptal Edilmesi, *Vergi Raporu*, 252, (178-186).

GİRİŞ

Türk Vergi Sisteminde vergilendirme tevkifat yöntemi hariç genel olarak beyan esasına göre yapılmaktadır. Vergilemenin beyan esasına dayanmakta olması, beyan edilen verginin doğruluğunun araştırılması ihtiyacını da beraberinde getirmektedir.¹ İşletmeler genel itibarıyla alım yaptığı ürünleri sattığı zaman eğer bir değer artışı varsa aradaki fark için katma değer vergisi ödemesi gerekmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda genel durum bu olmakla beraber kimi işlemlerde mükellefler KDV iadesiyle muhatap olmaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda genel itibarıyla; tam istisna kapsamındaki işlemler, kısmi tevkifata tabi işlemler veya indirimli orana tabi işlemler durumunda KDV iadesi ortaya çıkmaktadır. Hangi şekilde ortaya çıkarsa çıksın KDV iade talebinde bulunulduğu durumlarda henüz iade gerçekleşmeden yüklenilen KDV'lerin gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmasının tespiti idarece çok önemlidir. Aksi halde iade gerçekleştirildikten sonra yüklenilen KDV'lerin gerçek durumu yansıtmadığı ortaya çıktığında iadeye konu olan tutarın tekrar tahsil edilememesi sorunu ortaya çıkabilir. İdarenin, haksız yere KDV iadesi sonucunda kamunun telafisi güç zararlara uğramaması için bir takım önlemler alması ihtiyacı doğmuştur. KDV Kanunu'nun 36. maddesi bu gibi tedbirlerin alınması için Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı da bu yetkisini kullanarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bu tedbirlere ilişkin açıklamalara yer vermiştir. Belirtilen tebliğin özel esaslar bölümünde çeşitli tespitlerle riskli olduğu saptanan mükellefler özel esaslar kapsamına alınarak KDV iadelerinde daha temkinli ve ihtiyatlı davranılmaktadır.

Çalışmamızın 4. bölümde belirtilen yargı kararlarının tamamında, özel esaslara alınan mükelleflerin özel esaslara alınma işlemleri iptal edilmektedir. Bu kararlarının gerekçesi KDV Kanunu'nun 36. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mükellefleri özel esaslara alma yetkisi vermediği sadece katma değer vergisi iade yöntemlerinin tespiti yönünde idareye düzenleme yetkisi verdiği görüşüne dayanmaktadır.

Çalışmamızda öncelikle Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın riskli olduğu tespit edilen mükellefleri özel esaslar kapsamına alma yetkisine sahip olup olmadığı yasal dayanaklarıyla anlatılmaya çalışılacak daha sonra bu konuda verilmiş güncel yargı kararlarına yer verilecek son olarak da bu kararların hukuki açıdan doğru olup olmadığıyla ilgili değerlendirmemiz yer alacaktır.

1- KDV KANUNU'NUN 36. MADDESİNİN HAZİNE ve MALİYE BAKANLIĞINA VERDİĞİ YETKİ

Anayasamızın 73. maddesinde '*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*'² hükmü yer almaktadır. Mükelleflerin özel esaslara tabi olmaları, kredibilitelerinin azalması, bazı kamu ihalelerine katılamama, ticari işlerinde zarar gibi birtakım olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Örneğin hakkında sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle özel esaslara alınmış bir işletmeden(sadece tespit var henüz raporla sahteci olduğu tespit edilmemiş) mal alımından vazgeçilebilir. Bu sebeple özel esaslara alınma işlemini mükellefler açısından bir mali

¹ İmdat Türkay, "Vergi İncelemesinin Kapsamı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:413, Ocak 2016, (<https://www.vergidunyasi.com.tr/makaleler/6816>). Erişim tarihi:20 Nisan 2020. s.1.

² T.C Yasalar (09.11.1982) Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. Ankara: Resmi Gazete (Mükerrer 17863 sayılı).

yükümlülük olarak kabul etmek gerekir. Mükellefleri özel esaslara alma işleminin ise Anayasa-da belirtilen, benzeri mali yükümlülükler olarak kanunla konulması veya kanunun verdiği yetkiye istinaden yapılması gerekmektedir.

06/04/2018 tarihli ve 30383 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 11. maddesi ile KDV Kanunun 36. maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir;

*"Maliye Bakanlığı; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*³

Yukarıdaki fıkranın gerekçesinde;

Öte yandan, katma değer vergisi iadesi, Hazineye intikal eden katma değer vergisinin bir kısmının Kanunda öngörülen işlemleri yapan ve/veya ödediği katma değer vergisini indirim yoluyla telafi edemeyen mükelleflere geri verilmesi mahiyetindedir. Dolayısıyla iade rakamlarının bütçe içerisinde önemli bir paya sahip olduğu dikkate alındığında, iadenin hak eden mükellefe en kısa sürede yapılması gerektiği kadar, doğru yapılması da büyük önem arz etmektedir. Buna göre, vergisel uyum düzeyi yüksek olan mükelleflerin katma değer vergisi iade işlemlerinin kolaylaştırılması ve işlem maliyetlerinin azaltılması mükellef hak ve hukuku açısından bir gerekliliktir. Bunun doğal

bir sonucu olarak, tahsil edilen vergilerden yapılacak iadelerin doğruluğunu *teminen, vergisel uyum düzeyi düşük olan ve vergi uygulamaları açısından riskli kabul edilen mükelleflere yapılacak katma değer vergisi iadelerinde daha ihtiyatlı ve kontrollü yaklaşılması da kamu hukukunun korunması açısından bir zorunluluktur. Dolayısıyla iade edilecek katma değer vergisinin, katma değer zinciri içerisindeki aşamalarda Hazineye intikal edip etmediğinin araştırılması gerekmektedir. Bu kapsamda öngörülen düzenlemeyle, vergisel uyum düzeyi yüksek mükelleflerin iade işlemlerinin kolaylaştırılması, vergisel uyum düzeyi düşük olan riskli mükelleflerin iade işlemlerinin ise daha detaylı kontrol edilebilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesi hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.*⁴

Yukarıdaki gerekçede görüleceği üzere getirilen fıkranın Hazine ve Maliye Bakanlığına riskli olduğu tespit edilen mükelleflere daha ihtiyatlı ve kontrollü iade yetkisi vermektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı da KDV Kanunu'nun 36. maddesinin verdiği yetkiye istinaden KDV Genel Uygulama Tebliği'nde sahte belge düzenleme tespiti, sahte belge kullanma tespiti, beyanname vermeme, adreste bulunmama gibi sebeplerle mükelleflerin özel esaslara alınmasıyla ilgili açıklamalara yer vermiştir. Aslında tebliğdeki özel esaslar ile ilgili düzenlemeler yukarıdaki fıkra getirilmeden önce de mevcut idi, bu fıkranın getirilmesiyle de yasal dayanağa kavuşmuş oldu. Tebliğde belirtilen tespitler yüklenilen KDV'nin doğru olmadığı şüphesi uyandıran tespitlerdir ki bu da fıkranın getiriliş amacına uygun düşmektedir. İşte tam olarak çalışmamızın da esas konusunu oluşturan bu konuyu yargı idareden farklı yorumlamaktadır. Çalışmamızın 4. bölümünde bu konuda verilen yargı kararlarına yer verilmiştir.

³ T.C Yasalar (02.11.1984), Katma Değer Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (Mükerrer 18563 sayılı).

⁴ T.C Yasalar (06.04.2018), 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun. Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun Gerekçe, Ankara: Resmi Gazete (Mükerrer 30383 sayılı).

2- KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'NDE YER VERİLEN ÖZEL ESASLARA ALINMA SEBEPLERİ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 36. maddesi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mükelleflerin vergisel uyum seviyelerini göz önüne alarak farklı iade yöntemleri tespit etme yetkisi vermiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden KDV Genel Uygulama Tebliği'nde özel esaslara ilişkin açıklamalara yer vermiştir.

Mükelleflerin tebliğde belirtilen tespitlerden, daha çok sahte belge düzenleme ve kullanma tespitlerin yönünden özel esaslar kapsamına alındığı görülmektedir. Sahte belge düzenleme ve kullanma tespitlerin yönünden özel esaslara giren mükellefler aslında işlemin gerçekliğini ispat ederek özel esaslardan çıkma hakları vardır. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde sahte belge düzenleme ve kullanma tespitleri yönünden özel esaslara giriş, işlemin gerçekliğini ispat ederek özel esaslardan çıkış ve özel esaslara tabi olmaları durumunda KDV iadelerinin ne şekilde gerçekleşeceğiyle ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Sahte belge düzenleme tespiti yönünden, mükelleflerin özel esaslar kapsamına alınmalarındaki en önemli rolü risk analiz sistemi üstlenmektedir. Haklarında; beyanname vermeme, KDV matrahları ile bildirimleri arasındaki uyumsuzluk, çok kısa sürede çok yüksek cirolara ulaşmaları, verginin cüzi miktarda tahakkuku, vergi borcunu ödememe gibi birtakım sebeplerle sistemce olumsuz tespit edilen mükellefler liste halinde vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi tarafından sevk işleminin vergi dairesinin kayıtlarına girmesini takip eden günden itibaren beş işgünü içinde yoklama yapılır. Vergi dairesinde oluşturulan bir komisyon tarafından değeren-

dirme yapılır ve yapılan değerlendirmede, komisyon üyelerinin olumsuzluğu onaylamaları halinde mükellef özel esaslar kapsamına alınır. Bu mükellefler ayrıca sahte belge düzenleme riski nedeniyle incelenmektedirler. İnceleme sonucunda olumlu rapor düzenlenmesi durumunda mükellefler tekrar genel esaslara tabi olur. Mükellefler haklarında yukarıdaki gibi tespitler bulunmadığı halde bazen, sahte belge düzenleyicisi firmalara mal satış bildiriminde bulunduğu için özel esaslar kapsamına alınmaktadırlar. Ancak bu yanlış bir uygulamadır. Çünkü KDV Genel Uygulama Tebliği'nde, sahte belge düzenleyicisi firmalara sadece Bs bildirimini ile satış bildiriminde bulunulduğu için mükelleflerin özel esaslara alınmaması gerektiği belirtilmiştir. Sadece Bs bildiriminde bulunulması 'tespit' için tek başına yeterli değildir.

Mükelleflerin sahte belge kullanma tespiti yönünden, özel esaslar kapsamına alınmalarının en önemli sebebi hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğuyla ilgili rapor düzenlenen mükelleflerdir.

Sahte belge düzenleme raporundan hareketle alıcının sahte belge kullanımından bahsedilebilmesi için, belgenin sahteliğinin yanı sıra, düzenlenen sahte belgenin kullanıcı tarafından kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği ve beyanname indirilecek KDV olarak dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesi gerekir. Kullanıcının Ba bildirimine söz konusu belgede yazılı tutarı dâhil etmiş olması, sahte belgeyi kullandığına karine olup tespit için tek başına yeterli değildir.⁵

Mükellefler, özel esaslara tabi olmalarına sebep olacak belgelerin gerçekliğini, hukuken itibar edilebilir herhangi bir belge ile belgelenirerek işlemin gerçekliğini ispat etmeleri durumunda özel esaslar kapsamına alınmazlar. (banka dekontu, taşıma belgeleri gibi)

⁵ 26.04.2014 tarihli KDV Genel Uygulama Tebliği, Resmi Gazete (28983)

3- KONUYA İLİŞKİN GÜNCEL YARGI KARARLARI

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde özel esaslara tabi olacak mükelleflerle ilgili açıklamalar yapılmıştır. Özellikle mükelleflerin sahte belge düzenleme tespiti veya sahte belge kullanma tespiti nedeniyle sıkça özel esaslar kapsamına alındığı ve bu işlemlerin de dava konusu yapıldığı görülmektedir.

Aşağıda mahkemelerce verilen kararlarda görüleceği üzere mükellefler hakkında sahte belge düzenleme tespiti, Sahte belge kullanma tespiti, Özel esaslara alınan şirketin ortağının ortak olduğu şirketlerin özel esaslara tabi olma işlemlerinin sıkça iptal edildiği görülmektedir. Konuyla ilgili olarak yargı organlarınca verilmiş karar örnekleri aşağıda yer almaktadır.

İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin 09.02.2018 tarih ve E.2018/164 karar özeti aşağıdaki gibidir;

*'Dava dosyasının incelemesinden, davacının, mal ve hizmet alımlarıyla ilgili olarak aldığı ve kayıtlarına yansıttığı faturaları düzenleyen şirketlerin haklarında olumsuz tespitler bulunduğu gerekçesiyle, davacı sakıncalı mükellefler(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 buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır.... Dolayısıyla, yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının 'sakıncalı mükellefler listesi' olarak adlandırılan listede yer alması yolunda tesis edilen işlemde hukuka uyarlılık görülmemiştir.'*⁶

Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 26.08.2019 tarih ve E. 2019/796 karar özeti aşağıdaki gibidir;

*'Olayda davacı şirketin sahte belge düzenlediğinden 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 buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratabileceği gibi Anayasada güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder. Bu durumda yasal dayanağı olmadan hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacı şirketin özel esaslara tabi mükellefler listesinde dahil edilmesi işlemde hukuka uyarlılık görülmemiştir.'*⁷

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 10.01.2020 tarih ve E.2019/2437 karar özeti aşağıdaki gibidir;

'Dava dosyasındaki mevcut bilgi ve belgelerin incelenmesinden; davacı şirketin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediğinden bahisle, Risk Analizi Merkezince özel esaslara alındığı, bakılmakta olan davanın özel esaslar uygulamasından çıkarılma talebiyle açıldığı anlaşılmaktadır.

Olayda davalı idarenin ve bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi Anayasa' da buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Dolayısıyla bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu

⁶ İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin 09.02.2018 tarih ve E.2018/164 karar

⁷ Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 26.08.2019 tarih ve E. 2019/796 karar

etki yaratabileceği gibi Anayasada güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceğinden, davacının Tebliğin özel esaslar bölümüne göre işlem yapılacak mükellefler listesinde dahil edilmesine ve özel esaslar bölümüne göre uygulamalara tabi tutulmasına ilişkin dava konusu işlem açıkça hukuka aykırı olduğu gibi davacının malvarlığı hakları ve ticari itibarı üzerinde telafisi imkansız zararlar doğurabileceği de muhakkaktır. Açıklanan nedenlerle hukuka aykırılığı açık olan dava konusu işlemin...”⁸

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 24.12.2019 tarih ve E.2019/2436 karar özeti aşağıdaki gibidir;

‘Olayda davacı şirketin sahte belge düzenlediğinden 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 buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratabileceği gibi Anayasada güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceğinden, davacı şirketin anılan Tebliğin özel esaslar bölümüne göre işlem yapılacak mükellefler listesinde dahil edilmesine ilişkin dava konusu işlem açıkça hukuka aykırılık bulunmadığı gibi davacı şirketin malvarlığı hakları üzerinde telafisi imkansız zararlar doğurabileceği de muhakkaktır. Açıklanan nedenlerle hukuka aykırılığı açık olan dava konusu işlemin...”⁹

Ankara 1. Vergi Mahkemesinin 26.06.2019 tarih ve E. 2019/488 karar özeti aşağıdaki gibidir;

‘Dava dosyasının incelemesinden, sahte ve

mahiyeti itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme şüphesiyle incelemeye sevk edilen davacı şirket hakkında tanzim edilen 12.04.2019 tutanağa istinaden, davacının 12.04.2019 tarihinden itibaren özel esaslara tabi tutulduğu, söz konusu işlemin davacı tarafından öğrenilmesi üzerine, iptali istemiyle bakılan iş bu davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Olayda her ne kadar davacı hakkında ‘özel esaslara tabi tutulma’ işlemi tesis edilmişse de; gerek davalı idarenin, gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi Anayasa’ da buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratabileceği gibi Anayasada güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder.

Buna göre, herhangi bir yasal dayanağı olmadan ve davalı idarece savunmada belirtilen yasal düzenlemelerin de ihtilaf konusu işleme dayanak teşkil etmeyeceği açık olduğundan hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu sınıflandırma ile davacı şirket hakkında ‘özel esaslara tabi tutulma’ işlemi tesis etmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”¹⁰

İstanbul 12. Vergi Mahkemesinin 08.11.2019 tarih ve E.2019/1954 karar özeti aşağıdaki gibidir;

‘Dava dosyasının incelemesinden, davacı, davalı idare tarafından sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği gerekçesiyle 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 buna izin veren bir hüküm yer al-

⁸ İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 10.01.2020 tarih ve E.2019/2437 karar

⁹ İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 24.12.20219 tarih ve E.2019/2436 karar

¹⁰ Ankara 1. Vergi Mahkemesinin 26.06.2019 tarih ve E. 2019/488 karar

*mamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratabileceği gibi Anayasada güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder. Davalı idare her ne kadar 3065 sayılı kanunun 36/2. Maddesinin özel esaslar dayanağının yasal dayanağı olduğu iddia edilmekteyse de bahse konu hüküm katma değer vergisi iade yöntemlerinin tespiti yönünde idareye düzenleme yetkisi vermekte olup, bu hükmün özel esaslara tabi mükellefler listesi oluşturmak suretiyle mükellefleri kategorize etme yönündeki uygulamayı meşru kılacak nitelikte olmadığı açıktır. Dolayısıyla yasal dayanağı olmadan hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının 'sakıncalı mükellefler listesi' olarak adlandırılan listede yer alması yolunda tesis edilen işlemde hukuka uyarlılık görülmemiştir."*¹¹

İstanbul 12. Vergi Mahkemesinin 31.01.2020 tarih ve E.2019/2217 karar özeti aşağıdaki gibidir;

'Dava dosyasının incelemesinden, davalı idarece, davacı şirketin ortağının ortak olduğu başka mükellefler hakkında olumsuz tespitler bulunduğu bahisle, davacı şirketin de 2018/1-12 ve 2019/1-12 dönemlerine ilişkin olarak 10.09.2019 ve 23.10.2019 tarihlerinde özel esaslara(kod listesine) alındığı, davacı şirket tarafından anılan işlemde haberdar olunması üzerine, söz konusu özel esaslara tabi mükellefler listesine (kod listesine) alınmaya ilişkin işlemin iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Olayda davalı idarece, davacı şirket 10.09.2019 ve 23.10.2019 tarihlerinde özel esaslara 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 buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratabileceği gibi Anayasada güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edecektir. Davalı idare her ne kadar 3065 sayılı kanunun 36/2. Maddesinin özel esaslar dayanağının yasal dayanağı olduğu iddia edilmekteyse de bahse konu hüküm katma değer vergisi iade yöntemlerinin tespiti yönünde idareye düzenleme yetkisi vermekte olup, bu hükmün özel esaslara tabi mükellefler listesi oluşturmak suretiyle mükellefleri kategorize etme yönündeki uygulamayı meşru kılacak nitelikte olmadığı açıktır. Dolayısıyla yasal dayanağı olmadan hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının 'sakıncalı mükellefler listesi' olarak adlandırılan listede yer alması yolunda tesis edilen işlemde hukuka uyarlılık görülmemiştir."*¹²

Danıştay Üçüncü Dairesinin E. 2014/11851 K. 2015/3173 karar özeti aşağıdaki gibidir;

'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 idarenin, 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

¹¹ İstanbul 12. Vergi Mahkemesinin 08.11.2019 tarih ve E.2019/1954 karar

¹² İstanbul 12. Vergi Mahkemesinin 31.01.2020 tarih ve E.2019/2217 karar

eder. 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.¹³

Yukarıdaki kararlarda görüleceği üzere mahkemelerde görüş birliği mevcuttur. Yukarıdaki tüm kararlarda ortak görüş Anayasanın 73. maddesinde belirtilen vergi ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilmesi gerektiği hükmüne dayanmaktadır. Mahkeme kararlarının çoğunda vergisel ödev ve yükümlülüklerinin açıkça kanunla yapılabileceği, yasal dayanağı olmadan hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının özel esaslara alınamayacağı belirtilmektedir. Her ne kadar KDV Kanunu'nun 36. maddesinin 2. fıkrası Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mükelleflerin vergisel uyum seviyelerini göz önüne alarak farklı iade yöntemleri tespit etme yetkisi verse de mahkemelerce bu hüküm KDV iade yönteminin tespiti yönünden düzenleme yetkisi verdiği oysa idarenin kendi içerisinde bir sınıflandırma yaparak mükellefleri kategorize etmesinin hukuki olmadığı şeklinde yorumlanmaktadır. Mahkemelerce verilen kararların gerekçelerinden, mükellef hakkında sahte belge düzenleme raporu olsa dahi özel esaslara tabi olmaması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak çalışmamızın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere KDV Kanunu'nun 36. maddesinin 2. fıkrasını ve gerekçesini incelediğimizde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yapmış olduğu tespitlerden yola çıkarak riskli olduğu tespit edilen mükellefleri özel esaslar kapsamına almasında hukuka aykırılık bulunmadığı görüşündeyiz.

SONUÇ

06/04/2018 tarihli ve 30383 sayılı Resmi Ga-

zete 'de yayımlanan 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 11. maddesi ile KDV Kanunu'nun 36. maddesine 2. fıkra eklenmiştir. Bu fıkranın getirilmesinden önce de aslında KDV Genel Uygulama Tebliği'nde özel esaslar ile ilgili düzenleme bulunmaktaydı. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bu konuda yetki veren bir kanun maddesi olmadığı için mahkemelerce özel esaslara tabi olma işlemleri sık sık iptal edilmekteydi. Daha sonra 06/04/2018 tarihli ve 30383 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 7104 sayılı kanunla KDV Kanunu'nun 36. maddesine 2. fıkra eklenmiş ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bu işlemleri yapma yetkisi verilmiştir. Ancak eklenen kanun maddesinden sonra bile mahkemelerce Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bu işlemleri yapma yetkisi olmadığı gerekçesiyle özel esaslara ilişkin işlemler iptal edilmektedir.

Mükelleflerin özel esaslara alınmaları durumunda her ne kadar ticari ilişkilerinde bir takım olumsuzluklar yaratma ihtimali bulunsada en nihayetinde bu düzenleme KDV iade talebinde bulunacak mükelleflerin teminatlı veya inceleme yapılarak iade almalarına sebep olan bir düzenlemedir. Kaldı ki tebliğde işlemlerin gerçekliğini ispat edilmesi durumunda özel esaslar uygulanmayacağı da belirtilmektedir. Kamunun telafisi güç zararlara uğramaması için özel esaslara ilişkin düzenlemenin idare tarafından uygulanabilir olması elzemdir. KDV Kanunu'nun 36. maddesinin 2. fıkrası ve gerekçesi de incelendiğinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bu düzenlemeyi yapmaya ve uygulamaya yetkisi olduğu görüşündeyiz. Mahkemelerce bu kararların devam etmesi halinde, Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki veren ayrıntılı kanuni bir dayanak ile özel esaslara ait düzenlemenin çözümü kavuşturulması gerekmektedir.

¹³ Danıştay Üçüncü Dairesinin E. 2014/11851 K. 2015/3173 karar

KAYNAKÇA

Ankara 1. Vergi Mahkemesinin 26.06.2019 tarih ve E. 2019/488 karar

Danıştay Üçüncü Dairesinin E. 2014/11851 K. 2015/3173 karar

Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 26.08.2019 tarih ve E. 2019/796 karar

İstanbul 12. Vergi Mahkemesinin 31.01.2020 tarih ve E.2019/2217 karar

İstanbul 12. Vergi Mahkemesinin 08.11.2019 tarih ve E.2019/1954 karar

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 24.12.20219 tarih ve E.2019/2436 karar

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 10.01.2020 tarih ve E.2019/2437 karar

İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin 09.02.2018 tarih ve E.2018/164 karar

T.C Yasalar (09.11.1982) Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Ankara: Resmi Gazete (Mükerrer 17863 sayılı)

T.C Yasalar (02.11.1984), Katma Değer Vergisi Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (Mükerrer 18563 sayılı)

T.C Yasalar (06.04.2018), 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun Gerekçe, Ankara: Resmi Gazete (Mükerrer 30383 sayılı)

TÜRKAY, İmdat. *"Vergi İncelemesinin Kapsamı"*. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 413. Ocak 2016. ss.1.

26.04.2014 tarihli KDV Genel Uygulama Tebliği, Resmi Gazete (28983)