ŞENTÜRK
Hukuk Bürosu

KATMA DEĞER VERGİSİ İADE TALEPLERİNDE VERGİ İNCELEME RAPORUNA BAĞLILIK KURALININ VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA SİSTEMATİK BİR TAHLİLİ

Ege ŞENTÜRK

Avukat

| egesenturk.tr@gmail.com | www.senturkhb.com

İZMİR
10.11.2025

Katma Değer Vergisi İade Taleplerinde Vergi İnceleme Raporuna Bağlılık Kuralının Vergi Hukuku Kapsamında Sistematik Bir Tahlili

A Systematic Analysis of the Rule of Adherence to the Tax Inspection Report in Value Added Tax Refund Requests within the Scope of Tax Law

Öz

Katma değer vergisi, bir mal ve hizmetin ilk oluştuğu andan nihaî tüketiciye ulaşıncaya kadar her aşamasında yaratılan katma değeri konu almaktadır. Farklı yöntemler söz konusu ise de Türk katma değer vergisi sistemi, bu vergiyi uygulayan ülkelerdeki gibi ara aşamalarda arındırmayı, o aşamaya giriş sırasında ödenen verginin aşamadan çıkış sırasında alınan vergiden indirimi yoluyla yapmaktadır. Bu uygulama ile oluşan sonuca göre, o aşamadaki mükellef ya aradaki farkı Hazine'ye intikal ettirmekte ya da daha sonra indirim olarak kullanmak üzere devretmektedir. İndirimli oranda vergiye tâbi işlemler ya da bir kısım istisna işlemlerin söz konusu olduğu durumlarda indirim mekanizması arındırmada yeterli olmadığından verginin ilgili mükellefe iadesi de söz konusu olabilmektedir. Katma değerin vergilenmesinde indirim ve iadenin söz konusu olabilmesi, işlemlerin gerçekliğinin her aşamada sağlıklı bir belge düzeni ve muhasebesinin sağlanabilmesine bağlıdır. Ancak tüm kanunî düzenlemelere rağmen mükelleflerin haksız vergi indirim ve iadesi alma yolunda çabaları da söz konusudur. Özellikle sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yoluyla ortaya çıkabilecek bu durumu önlemek için vergi idaresi öncelikle koda alma, sonrasında özel esaslar olarak adlandırılan bir kısım uygulamaları düzenleyici işlemlerle yapma yoluna gitmiştir. Zaman içinde yargı kararlarının da etkisi ile bu uygulama kanunî dayanağa kavuşturulmak istenmiş, gelişmeler doğrultusunda son olarak kanunda yapılan düzenleme ile vergi iadelerinin kural olarak vergi incelemesi sonucuna göre yapılması esası kabul edilmiştir. Bu şekilde mükelleflerin iade taleplerinin vergi incelemesi raporu sonucuna göre yerine getirilmesi kanunî kural haline getirilmişse de kanun koyucu iyi niyetli mükelleflere bir avantaj sağlamak açısından buna dair bir kısım istisnaları da düzenleme yoluna gitmiştir. Bu amaçla kanunda örnekleriyle yer alan ölçütlere göre mükelleflerin vergiye uyum seviyesine göre farklı uygulamalar yapılabilmesi açısından idareye düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmiş durumdadır. Çalışmada başlangıcından bugüne katma değer vergisi iadesi uygulamalarının gerek düzenleyici işlemler ve gerekse kanunî düzenlemeler çerçevesinde anayasal zemini irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Özel Esaslar, Katma Değer Vergisi, Vergi İadesi, Verginin Yansıması, Vergi İncelemesi, Kod Listesi.

Abstract

Value added tax is about the added value created at every stage of a good or service from its first formation until it reaches the final consumer. Although there are different methods, the Turkish value added tax system, like in countries implementing this tax, performs the purification at intermediate stages by deducting the tax paid at the time of entry to that stage from the tax collected at the time of exit from that stage. Depending on the result of this application, the taxpayer at that stage either transfers the difference to the Treasury or transfers it to be used as a discount later. In cases where transactions subject to tax at a reduced rate or certain exempt transactions are involved, since the discount mechanism is not sufficient for purification, the tax may also be refunded to the relevant taxpayer. The possibility of a discount and refund in the taxation of value added depends on the provision of a sound document system and accounting at every stage of the reality of the transactions. However, despite all legal regulations, there are also efforts by taxpayers to obtain unfair tax deductions and refunds. In order to prevent this situation, which may arise especially through the preparation or use of false or misleading documents, the tax administration firstly decided to encode and then to implement some applications called special principles with regulatory procedures. Over time, with the influence of court decisions, this application was sought to be provided with a legal basis, and in line with the developments, the principle that tax refunds should be made according to the results of the tax audit was accepted as a rule with the latest regulation made in the law. In this way, although it has become a legal rule that taxpayers' refund requests should be fulfilled according to the results of the tax audit report, the legislator has also decided to regulate some exceptions in order to provide an advantage to bona fide taxpayers. For this purpose, the administration has been given the authority to implement regulatory procedures in order to implement different applications according to the taxpayers' tax compliance level according to the criteria included in the law with examples. In this study, the constitutional basis of value added tax refund applications from the beginning to the present within the framework of both regulatory procedures and legal regulations has been examined.

Keywords: Exceptional Procedure, Value Added Tax, Tax Refund, Tax Incidence, Tax Inspection, Code List.

GİRİŞ

Katma değer vergisinin aşağıda ele alınacak yansıma özelliği ve bu çerçevede indirim mekanizması ile işleyen bir vergi olmasına bağlı olarak bu verginin iadesinde, işlemlerin ve bunları tevsik eden belgelerin gerçekliği, dolayısıyla indirilecek verginin sağlıklı tespiti konusunda idare tarafından risk değerlendirmesi yapılması ihtiyacı söz konusu olmaktadır. Temelde bu yaklaşım Hazine'ye intikal etmemiş bir verginin iadesinin yapılmasını engelleme endişesi ile ilgilidir[1]. Bu çerçevede idare önceki yıllarda temelini düzenleyici idarî işlemler oluşturan ve *koda alma* veya *özel esaslar* olarak adlandırılan bir uygulamayı geliştirerek mükellefi çeşitli ölçütlere göre sınıflandırarak bir risk değerlendirmesi yapma yoluna gitmiştir. Bunun sonucunda riskli bulunan mükellefler ve işlemleri, verginin indirim ve iadesi yönünden vergi incelemesi ile mercek altına alınmış, öncesinde ancak belli miktarda teminat verilmesi halinde iade talepleri karşılanma yoluna gidilmiştir. Aksine, riskli bulunmayan mükelleflerin talepleri ise *genel esaslar* olarak adlandırılan sisteme göre bir vergi incelemesi ya da teminatlandırma söz konusu olmadan yerine getirilmiştir.

Başlangıçta idarenin iç işleyişi ile ilgili görünen uygulama zamanla bu uygulamaya konu mükelleflerin çalışma ve sözleşmelerine etki ederek çalışma barışını bozan bir haksız rekabete sebep olmaya başlamıştır. Bu şekilde düzenleyici işlemlerle yürütülen süreçlere dayalı birel (kişiye özgü) işlemler çok sayıda uyuşmazlığa sebep olmuş ve yargı tarafından verilen iptal kararları istikrar göstermeye başlamıştır.

Yargı kararları irdelendiğinde, çalışma barışını bozan bu sınırlamanın temel bir hakkı etkilemesi sebebiyle ancak kanunla yapılabileceği gerekçesinin kabul edildiği; benzer şekilde literatürde de verginin kanunîliği ilkesi yönünden eleştiriler getirildiği tespit edilebilmektedir. Diğer yandan *özel esaslara / koda alma işleminin*, açıklanan gerekçelerle mahkeme kararlarıyla iptal edildiği halde mükelleflerin iade taleplerinin yine de bir vergi incelemesi sonrasında düzenlenecek rapora kadar ertelenmesi uygulamasına da devam edilmektedir. Bu şekilde mükelleflerin *iade taleplerinin vergi incelemesi sonucuna kadar ertelenmesi şeklindeki işlem* için ayrı bir dava açmak zorunda kaldıkları ve bu davalarda yargının da "mükellef talebinin kanunî bir dayanak olmaksızın reddi" şeklinde değerlendirme yaptığı tespit edilebilmektedir.

Açıklanan süreç, katma değer vergisi iadesi taleplerinin yerine getirilmesinde vergi inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılmasının kanunî bir kural haline getirilmesinin arka planı

[1] Başlangıçta verginin iadesinde söz konusu olan özel esasların zamanla iade talebi bulunmayan mükellefler hakkında da uygulandığı yönünde bkz. KURDAŞ, Serkan: "Özel Esaslar Uygulamasının Yasal Dayanağının Olup Olmadığı Tartışmasının KDVK 36/2. Maddesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan 2022, Sayı 488, s. 131.

oluşturmaktadır. Nihayetinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nda[2] (KDVK) iki ayrı kanunla yapılan değişiklikler ile idareye tanınan düzenleme alanı ve takdir yetkisi kanunî bir dayanağa kavuşturulmuşsa da düzenlemenin Anayasa karşısında durumunun ayrıca ele alınması gerekliliği doğmuştur.

I. KATMA DEĞER VERGİSİ ile İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

A. Genel Açıklama

Katma değer vergisi, yaratılan *katma değer*i esas alan bir vergi olup[3], adını da buradan almakta olduğundan öncelikle katma değer kavramının tanımlanması gerekir. Makro anlamda katma değer, makro ekonomi ve millî gelir açısından bir mal veya hizmet üretiminde, üretime katılanların yarattığı ek değer olup[4], bunların toplamı millî geliri ifade ettiğinden katma değer vergisinin *dolaylı bir gelir vergisi* olduğu da söylenebilir[5]. Çalışmamızı ilgilendiren mikro ekonomik açıdan ele alındığında ise katma değer, bir işletmenin bir mal ve hizmeti sattığı bedel ile bunun maliyeti arasındaki fark[6], yani o işletmenin söz konu mal veya hizmete kattığı değer olmaktadır[7]. Mikro anlamda katma değer daha öz olarak, bir teşebbüsün girdisi olan mal veya hizmete, kendi faaliyeti sonucu kazandırdığı değer artışı olarak da ifade edilebilir[8].

Türk katma değer vergisi, verginin bir aşamada birikmesini ya da mükerrer vergilendirmeyi önleyen indirim mekanizması yoluyla mal veya hizmetin üretim ve satışının her aşamasında yaratılan değer üzerine yapılan harcamadan[9] alındığından[10] ülke düzeyinde toplam gelirin en genel anlamda

---

2 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (RG. 02.11.1984 – 18563).

3 DURMUŞ, Necati / UYSAL, Ali / EROĞLU, Nurettin: *Açıklamalı ve Yorumlu Katma Değer Vergisi Rehberi*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985, s. 4.

4 TAŞKAN, Yusuf Ziya: *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2024, s. 483.

5 DURMUŞ / UYSAL / EROĞLU, s. 4, 5.

6 TAŞKAN, s. 483.

7 BUDAK, Yılmaz: "Zayi Olan veya Hasara Uğrayan Mallarda KDV İndirimi", *Vergi Dünyası*, 1985, Sayı 162, s. 1; DURMUŞ / UYSAL / EROĞLU, s. 5.

8 Her ne kadar tanımda girdiyi sadece "ara mal" ve işletme faaliyetini sadece "üretim faaliyeti" olarak ele almışsa da benzer yönde tanım için bkz. ÖNCEL, Mualla: "Katma Değer Vergisi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1973, Cilt 29, Sayı 3, s. 291; ULUATAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar: *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 372.

9 Bu açıdan Türk katma değer vergisinin konusunu, harcamalar; harcamaya konu işlemler oluşturmaktadır. Aynı yönde MUTLUER, M. Kâmil: *Vergi Özel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 280.

10 Bir kısım yazarlar mal veya hizmetin, tüketiciye ulaşıncaya kadar her el değiştirmesinde vergileme yapılıyor olması sebebiyle katma değer vergisi, *yayılı (şelale) tipi işlem vergileri* sınıfına dahil olduğu görüşünü ifade etmişlerdir. Bu yönde bkz. AYDEMİR, Oğuz: *Açıklamalı-Uygulamalı Katma Değer Vergisi*, Çağ Matbaası, Ankara, 1984, s. 105; ÖNDER, İzzettin: "Katma Değer Vergisi", *Vergi Dünyası*, 1984, Sayı 39, s. 1; KESKİN, Kemal Serkan: "Katma Değer Vergisi ile İstihsal (Üretim) ve İstihlak (Tüketim) Vergileri Arasındaki Farklar, Her İki Vergi Rejiminin Uygulanmasına Yönelik Avantaj ve Dezavantajlar", *Vergi Raporu Dergisi*, Aralık 2017, Sayı 219, s. 13. Ancak bu noktada her ne kadar çok aşamalı (yayılı) gider vergilerine şelale vergileri adı verilmekte ve katma değer vergisi de yayılı gider vergileri gibi üretim ve değişimin her halkasında alınmakta ise de Öncel'in *"vergi konusunun, her seferinde yalnız o aşamada mamule eklenen değerden oluşmasıyla bu vergilerden ayrılır"* tespitine dikkat çekmek gerekir. Bkz. ÖNCEL, s. 291. Aynı yönde TAŞKAN, s. 483. Nitekim KDV Kanunu Tasarısının "vergi indirimi" başlıklı 32. maddesi gerekçesinde, (Plan ve Bütçe

matraha eşit olması beklenir[11]. Ancak verginin gelirin elde edilmesine yol açan harcamayı konu alması sebebiyle geliri elde eden *vergi taşıyıcısı*; harcamayı yapan ise, *vergi yükümlüsü* durumunda olmaktadır[12]. Katma değer vergisinin matrahının, bir aşamada mal veya hizmetin satış fiyatı değil, o aşamaya dair katma değer olması gerektiğini[13] özellikle belirtmekte yarar vardır. Bu açıdan *görünürdeki matrahın* mal ve hizmet satış bedeli olması[14], *gerçek matrahın* yaratılan katma değer olduğu hususunda bir değişiklik yaratmaz[15].

Bu açıklamalar doğrultusunda katma değer vergisini, ekonomik sürecin her aşamasında mal ve hizmet hareketlerini ve böylece yaratılan katma değeri konu alan bir vergi olarak ele alabiliriz[16]. Türk katma değer vergisi, mal veya hizmetin ülke içinde ilk üretiminden son aşamasına kadar her el değiştirmede uygulandığından *yayılı bir işlem vergisi* niteliğinde[17]; dolaylı ve safi nitelikli bir genel harcama (tüketim) vergisi niteliği taşımaktadır. Dolaylı olması, katma değerin hesaplanması yerine yalnızca verginin hesaplanmasını; tüketim tipi olması, satış bedelleri toplamından ara ve hammadde alış bedelleriyle birlikte yatırım malları alış bedellerinin de indirilmesini ifade etmektedir[18]. Bu aynı zamanda işletme bazında ekonomik süreçte o işletmenin yarattığı katma değerin vergilenmesi anlamına geldiğinden verginin safi olması anlamına da gelmektedir[19]. Türk vergi uygulamasında 1998 yılına kadar gelir tipi katma değer vergisi uygulanmakta iken bu yıl yapılan değişiklikle yatırım mallarına dair girdi katma değer vergisinin de bir defada indirimi mümkün kılındığından tüketim tipi vergileme sistemine geçilmiştir[20]. Diğer yandan Türk katma değer vergisinin yayılı bir muamele-

---

Komisyonu, Kanun Tasarısının 32. maddesini 29. maddesi olarak aynen kabul etmiş, tasarı Genel Kurul'dan bu şekilde kanunlaşmıştır.) *"Katma Değer Vergisini şelale tipi toplu muamele vergilerinden ayıran en büyük özellik, bu vergide bulunan indirim mekanizmasıdır."* şeklinde yer verilen ifade de bu yöndedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Gerekçesi (Corpus).

11 ÖNDER, s. 1; SARAÇOĞLU, Fatih: "Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri", *Sayıştay Dergisi*, 2006, Sayı 62, s. 68; ULUATAM / METHİBAY, s. 372.

12 ÖNDER, s. 1;

13 AYDEMİR, s. 106.

14 KDVK'nun 20. maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, bunlar karşılığında alınan ya da borçlanılan tutar "bedel" olarak adlandırılmak suretiyle matrah bu bedel olarak tanımlanmaktadır. İşte burada tanımlanan matrah esasen "görünürdeki matrah"tır. Zira, indirim mekanizması devreye girdiğinde asıl vergilenen "bedel" değil, "yaratılan katma değer" haline gelmektedir. Aynı yönde SEYHAN, Mahcemal: *Katma Değer Vergisinde Matrah*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s. 47.

15 KDVK'nun 20. maddesinde "bedel" kavramı ile tanımlanan matrah, *görünürdeki matrah*ı ifade etmekte olup, aynı Kanun'un 29. maddesinde düzenlenen vergi indirimi mekanizmasıyla birlikte değerlendirme yapıldığında *gerçek matrah*ın yaratılan katma değer ortaya çıkmaktadır. Aynı yönde bkz. USLU, M. Mete: *Yılmaz Özbalcı Anısına Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Huz Akademi Yayınları, İstanbul, 2023, s. 9.

16 OKTAR, S. Ateş: *Türk Vergi Sistemi*, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018 (Türk Vergi Sistemi), s. 185.

17 TUNCER, Selahattin: *Kamu Maliyesi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, İstanbul, 1971, s. 235; ULUATAM / METHİBAY, s. 372.

18 DURMUŞ / UYSAL / EROĞLU, s. 7, 8; TAŞKAN, s. 484; MUTLUER / ÖNER / KESİK, s. 257; ULAUATAM / METHİBAY, s. 373, 374..

19 TURHAN, Salih: *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020, s. 180.

20 ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami / GÖKER, Cenker: *Vergi Hukuku*, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 449; OKTAR, *Türk Vergi Sistemi*, s. 185. Taşkan da bazı istisnalar hariç Türk katma değer vergisinin tüketim tipi olduğunu ifade etmektedir. Bkz. TAŞKAN, s. 484.

işlem vergisi olması, ekonomik sürecin üretimden tüketime kadar bütün aşamalarında yapılan işlemlerin vergilenmesi ile ilgilidir[21].

Buna göre mal hareketinin halkaları tamamlanıp, vergi nihaî yükümlü üzerine yerleşince kadar, mal ve hizmeti alanlar -bir ön ödeme şeklinde- vergi ödemekte, satanlar ise kendi ödediği vergi yanında yarattıkları katma değer üzerinden hesaplanan vergi toplamını tahsil etmekte, ilk kısmı kendisine alıp, ikinci kısmı ise devlete aktarmaktadırlar[22]. Böylece, katma değerin vergilenmesi sağlandığından vergi yükünün el değiştirme aşamalarının sayısına göre artması önlenmiş, verginin kümülatif etkisinin yok edilmiş olacağı kabul görmektedir[23].

B. Katma Değer Vergisinin Yansıması

1. Genel Olarak

Her verginin vergi kanunlarıyla belirlenmiş ve o vergiyi ödemek zorunda olan bir mükellefi vardır[24] ve ilke olarak mükellefin vergi yükünü taşıyan kimse olması gerekir[25]. Bu açıdan bakıldığında katma değer vergisinin, konusuna giren işleme konu mal ve hizmeti alan ve bu işlemler sebebiyle vergi ödeyen kişi olması gerekliyse de katma değer vergisinin dolaylı bir vergi olmasının gereği olarak kanunun belirlediği mükellef, mal teslim eden veya hizmet eden kişilerdir[26].

Bir verginin dolaylı ya da dolaysız olması ise verginin ödenmesi açısından aracı bir mükellefin varlığının söz konusu olup olmaması ile ilgilidir. Vergi, doğrudan kanunla belirlenmiş mükelleften alınıyor ve aktarılamıyorsa dolaysız yapıda, mükellefin vergi yükünü (genellikle fiyat mekanizması yoluyla) başkalarına devretmesi yani yansıtması halinde ise dolaylı yapıdadır[27]. Dolayısıyla verginin yansıması, ödenen verginin, ekonomik bazı imkânlardan yararlanılarak biri üzerine yerleşinceye kadar, kısmen veya tamamen başkasına geçmesi/devredilmesi şeklinde tanımlanabilir[28].

Katma değer vergisi bir ülkede yapılan harcamalar üzerinden alındığından harcamanın bu ülke sınırları içinde yapılması gerekir. Bu gerek devletin vergileme yetkisi ve gerekse de yukarıda ifade ettiğimiz üzere, bir ülkede yaratılan katma değerlerin toplamının gayrisafi millî hasılaya eşit olması

---

21 AKDOĞAN, Abdurrahman: *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 263; KARAKOÇ, Yusuf: *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 202, 203.

22 ÖNDER, s. 2; OKTAR, *Türk Vergi Sistemi*, s. 185.

23 AKSOY, Şerafettin: *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s.364 (Vergi Hukuku).

24 ÖNER, Erdoğan: *Vergi Hukuku*, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 61.

25 MUTLUER, s. 284.

26 MUTLUER, s. 284.

27 AKDOĞAN, s. 276.

28 NADAROĞLU, Halil: *Kamu Maliyesi Teorisi*, 4. Baskı, Sermet Matbaası, Kırklareli, 1981, s. 290; EDİZDOĞAN / ÇETİNKAYA / GÜMÜŞ, s. 184; YAŞA, Memduh: *Kamu Maliyesine Giriş*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s. 79; MUTLUER, M. Kâmil / ÖNER, Erdoğan / KESİK, Ahmet: *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2010, s. 228.

bağlamında katma değer vergisinin millî gelir üzerinden alınan bir vergi olmasıyla ilgidir[29]. Bunun sonucu olarak katma değer vergisinde varış ülkesinde vergilendirme ilkesi geçerli olmakta, ihracat vergiden istisna iken her türlü ithalat vergiye tâbi olmaktadır. Dolayısıyla bir mal veya hizmetin bir ülkenin sınırları içindeki hareketi aynı zamanda verginin yansımasının da ile sınırlı olacaktır.

2. Verginin Yansıtılmasının Aşamaları

Verginin yansımasında şu aşamalar söz konusudur:

a. Verginin Ödenmesi

Verginin yansıması, kanunî mükellef olarak adlandırılan kendisine vergi borcu düşen kişinin vergiyi ödemesi ile başlar[30]. Ancak bu tanımda kanunî mükellef her durumda vergi yükünü son olarak yüklenen kişi (gerçek ödeyicisi[31]) olmayabilir. Bazı durumlarda kanuna göre kendi ad ve hesabına vergiyi ödese de sonradan bu ödediği vergiyi yansıtma yoluyla başkalarına yüklemeye çalışan kişiler söz konusu olabilmekte ve bunlar *aracı mükellef* olarak adlandırılmaktadır[32]. KDVK'nun 8. maddesinde, "*mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar*" mükellef olarak tanımlandığı halde verginin gerçek yüklenicisinin nihaî tüketici olması bu duruma örnektir[33]. Verginin yansıması, verginin bir şekilde ödenmesi ile başlamaktadır[34].

b. Verginin Vurgusu

Verginin vurgusu, ödediği vergi sebebiyle bu ödemeyi yapan mükellefin olumsuz bir etki altında kalarak, ödediği vergiyi başkasına aktarma çareleri aramaya başlamasıdır[35]. Bu arayış, işletmeyi elinde bulunan malı ya da ürettiği hizmeti bir an önce elinden çıkarmaya yönelttiğinden bu anlamda verginin yansıması verginin vurgu etkisinin bir sonucu olmaktadır.

c. Vergiyi Devretme ve Verginin Yayılması

Aktarma olarak da adlandırılan bu aşamada, ödenen verginin bir başkasına geçirilmesi, onun sırtına yüklenmesi söz konusudur[36]. Ödediği verginin baskısı altında kalan mükellefin, yapacağı mal

---

29 VURAL, Mahmut: *Uygulayıcılar İçin Katma Değer Vergisi 1. Cilt*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2020 (Uygulayıcılar İçin KDV), s. 2.

30 ERGİNAY, Akif: *Kamu Maliyesi*, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 116; YAŞA, s. 79; EDİZDOĞAN, Nihat / ÇETİNKAYA, Özhan / GÜMÜŞ, Erhan: *Kamu Maliyesi*, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2020, s. 185.

31 ERGİNAY, s. 117.

32 EDİZDOĞAN / ÇETİNKAYA / GÜMÜŞ, s. 157; AKSOY, Şerafettin: *Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 199 (Kamu Maliyesi).

33 ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan: *Türk Vergi Sistemi*, 14. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s. 449; AYDIN, Erkan: *Katma Değer Vergisinde Sorumluluk*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009, s. 77; SEYHAN, s. 47; ULUATAM / METHİBAY, s. 378.

34 DEVRİM, Fevzi: *Kamu Maliyesine Giriş*, 3. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999, s. 234.

35 YAŞA, s. 80; DEVRİM, s. 234.

36 YAŞA, s. 81; DEVRİM, s. 234.

veya hizmet fiyatlandırması yoluyla vergi yükünü başkasına devretme çabasına girmesi ile oluşan aşamadır. Çeşitli defalar tekrar eden aktarma, verginin yayılması olarak adlandırılmaktadır[37]; ancak sonunda bir kişi üzerinde kalacağı için sonsuza kadar devam etmemektedir[38].

d. Verginin Yerleşmesi

Verginin yerleşmesi, vergi yükünün kısmen veya tamamen bir mükellef üzerinde kalması, onun tarafından nihaî olarak ödenmesi demektir[39]. Yansımanın sonsuza kadar devamı imkânsız olup, ödediği vergiyi kısmen dahi olsa yansıtmayı başaramayacak bir mükellef söz konusu olduğunda (ki artık bu nihaî tüketici konumunda olacaktır) yansıma da son bulacaktır. İşte *verginin hamili (taşıyıcısı)* olan bu mükellef üzerinde kalan vergi, *vergi yükü* olarak adlandırılmaktadır[40].

3. Katma Değer Vergisi Sisteminin Temeli: Vergi İndirimi

Açıklandığı üzere, katma değer vergisi, bir ülke içinde ekonomik alanda mal ve hizmet hareketleri sırasında yaratılan *katma değer*i vergilemeyi konu almakta ve bunu da yansıma yoluyla yapmaktadır. Yaratılan katma değerin vergilenmesinde, belli bir aşamada doğan katma değeri hesaplayarak bu değere vergi oranını uygulamak veya katma değeri doğrudan bulmaya çalışmak yerine toplam satışlar üzerinden hesaplanan vergiden, alışlar üzerinden hesaplanan vergiyi düşmek şeklinde verginin mahsubu / indirimi sistemi tercih edilir[41].

Katma değer vergisinin teknik açıdan en zor yönü, brüt işlem üzerinden yapılacak *ön işlem indirimi* olup, bu, ya brüt işlemden ön işlemin indirimi (ön işlem indirimi) ya da brüt ciro üzerinden hesaplanan vergiden, ön ciro sebebiyle hesaplanan vergilerin indirilmesi (ön vergi indirimi) şeklinde yapılabilmektedir[42]. Türk katma değer vergisi sisteminde kural olarak *-ön- verginin indirimi*[43] yöntemi tercih edilmiş olup, bu yöntem ve mekanizmanın özel olarak ele alınmasında yarar görmekteyiz

---

37 NADAROĞLU, s.292; AKSOY, *Kamu Maliyesi*, s. 276; YAŞA, s. 82.

38 DEVRİM, s. 234.

39 EDİZDOĞAN, Nihat: *Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)*, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1991, s. 109; YAŞA, s. 82.

40 PEHLİVAN, Osman: *Kamu Maliyesi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2015, s. 168; TÜRK, İsmail: *Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s. 137; DEVRİM, s. 234; EDİZDOĞAN / ÇETİNKAYA / GÜMÜŞ, s. 180.

41 BULUTOĞLU, Kenan: *Kamu Ekonomisine Giriş Devletin Ekonomik Bir Kuramı*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997, s. 435; ULUATAM, Özhan: *Kamu Maliyesi*, 12. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2012, s. 439; ULUATAM / METHİBAY, s. 373.

42 ERDEM, Metin / ŞENYÜZ, Doğan / TATLIOĞLU, İsmail: *Kamu Maliyesi*, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa 2013, s. 218, 219; TUNCER, *Kamu Maliyesi*, s. 239; MUTLUER / ÖNER / KESİK, s.258.

43 Türk katma değer vergisi sisteminin kurulmasında, katma değer vergisini uygulayan bütün ülkelerin vergi sistemlerini *vergiden vergi indirimi* yöntemini kullanıyor olmasından etkilenildiği anlaşılmaktadır. Aynı yönde bkz. DOĞAN, A. Aykon: "Katma Değer Vergisi Ön Tasarısının Genel Esasları, Kapsamı ve Yerini Alacağı Vergiler", (Ed.) TUNCER, Selahattin: *Türkiye'de Katma Değer Vergisi*, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, İstanbul, 1974, s. 20; MUTLUER / ÖNER / KESİK, s. 258; ULUATAM / METHİBAY, s. 373.

Verginin indirim mekanizması, her mükellefin yarattığı katma değerin vergilenmesini sağlamak üzere mükelleflerin mal teslimi veya hizmet ifaları üzerinden hesapladıkları vergiden, bunların alımı veya üretimi (faaliyetleri) sebebiyle ödedikleri verginin indirilmesi olarak tanımlanabilir[44]. Esasen *indirim* ve *iade* bir bütün olarak, doğru tutardaki katma değer vergisine ulaşabilmek için girdi vergileri *arındırma*[45] anlamında aynı amaca hizmet etmektedir. Bu noktada, indirim mekanizmasının, her bir mal veya hizmet bazında değil, bir vergilendirme döneminde mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan vergi ile yine aynı dönemde alış ve giderleri için ödediği vergiler üzerinden gerçekleştiğine dikkat çekmek gerekir[46]. Vergi indiriminin yapılabilmesi için ilgili mal veya hizmetin alışında verginin satıcıya ödenmiş olması[47] ya da bu mal veya hizmetin satılmış olması şart olmadığı gibi[48], gelecek dönemlere ait giderlerin vergisinin derhal indirimi de mümkündür[49]. Diğer yandan vergi indirimi ancak usulüne uygun belgelenmiş / kaydedilmiş vergiler için söz konusu[50] olup, KDVK'nun 58. maddesinde indirilebilecek katma değer vergisinin gider olarak kabul edilmeyeceği özel olarak düzenlenmiştir.

Bu sistematik içinde her bir vergilendirme dönemi itibariyle yapılacak indirim işlemi sonunda, vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin fazlalığı halinde bu tutarın vergi dairesine ödenmesi söz konusu iken aksi durumda fazla indirim tutarından kalan kısım mükellefe iade edilmeyecek, ancak bir sonraki vergilendirme döneminde indirim olarak dikkate alınmak üzere devredilecektir.

Öğretide klâsik yaklaşım verginin yansımasının piramit şeması ile ifade edilmesidir. Burada her bir katman arasında oluşan fark yani katma değerden alınan verginin Hazine'ye geçmesi, o katmana bir üstten gelen ile ondan sonraki katmana giden değerler arasındaki farkın dikkate alınmasını gerektirir[51]. İşte indirim mekanizması sayesinde katma değer vergisinin mükellef

---

44 VURAL, *Uygulayıcılar İçin KDV*, s. 2, 728.

45 USLU, s. 604.

46 TOSUNER, Mehmet / ARIKAN, Zeynep: *Türk Vergi Sistemi*, 20. Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2015, s. 399; OKTAR, *Türk Vergi Sistemi*, s. 214; VURAL, *Uygulayıcılar İçin KDV*, s. 730.

47 Katma değer vergisi bir işlem vergisi olarak işleme yönelik olduğundan, bedelin ve vergisinin satıcıya ödenip ödenmemesi verginin indirimi yönünden bir önem taşımaz. Aynı yönde bkz. VURAL, *Uygulayıcılar İçin KDV*, s. 3, 731.

48 Bu sebeple stoktaki mallara veya peşin ödenen giderlere ilişkin katma değer vergisinin de indirimi mümkün bulunmaktadır. Aynı yönde bkz. VURAL, *Uygulayıcılar İçin KDV*, s.730.

49 ORAL, Hasan: *Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması (Türkiye ve Avrupa Birliği)*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 38 vd. Bir işletmenin aktifinde yer alan taşınmazın işyeri olarak kiralanması ve beş yıllık kiranın peşin ödenmiş olması halinde, faturada yer alan katma değer tutarının fatura tarihinde bir defada indiriminin mümkün olması somut bir örnek olarak ele alınabilir. Oysa örnekte kira bedelinin gelir veya kurumlar vergisi yönünden gider kaydında gelecek yıllara ait kira bedeli aktifleştirilmek suretiyle ancak ilgili yıllarda gider olarak verginin matrahında dikkate alınabilecektir.

50 SABAN, Nihal: *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2022, s. 350, 351; OKTAR, *Türk Vergi Sistemi*, s. 215, 216, 217; TOSUNER / ARIKAN, s. 400, 401.

51 ASLAN, Memduh / ŞENTÜRK, Akın Gencer: "Katma Değer Vergisi Kanunun Ruhu: İndirim Müessesesi ve Verginin Yansıması", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2012, Sayı 104, s. 269.

tarafından değil nihaî tüketici tarafından yüklenilmesi sağlanmakta; ara aşamalarda hesaplanan vergiler bu sayede yok edilmekte; böylece bir mal veya hizmet üzerindeki vergi yükü nihaî tüketiciye kadar intikal ettirilmiş olmakta; nihaî satış bedeli ile vergi oranının çarpımı kadar bir vergi alınmış olmaktadır[52]. Nitekim Danıştay da bu verginin, her aşamada yaratılan katma değerin vergilendirilmesi esasına dayalı olduğunu, yansıtmalı bir vergi olma özelliği bulunduğunu, asıl mükellefinin tüketici olduğu ve bu hususlar dikkate alındığında *katma değer vergisinde vergi indiriminin mükellefiyete bağlı bir görev ve hak* olduğu değerlendirmesini yapmaktadır[53].

Açıklanan indirim mekanizması, bir mükellefin yaptığı tüm alış ve giderler ile satışlarının tümüyle ve aynı oranda vergiye tâbi olması durumunda sorunsuz çalışacak ve -kural olarak- zincirin nihaî tüketici öncesi aşamalarında yer alan hiçbir ekonomik birimde vergi yükü oluşmaması gerekecektir. Kural böyleyse de bir kısım istisnalar ve/veya vergi oranlarının farklılığı sebebiyle zincirin nihaî tüketici öncesi halkalarında yer alan ekonomik birimlerin sürekli bir şekilde indirilemeyen vergi yüküne maruz kalmaları da ihtimal dahilindedir. Bu sebeple ülkemiz uygulamasında da bir vergilendirme dönemi esas alınmak suretiyle o dönemde indirilecek vergi toplamının hesaplanan vergi toplamından fazla olduğu durumda aradaki farkın *kural olarak* iade edilmeyip sonraki dönemlere devrolunacağı düzenlenmiş, indirimli oranda vergiye tâbi satışların söz konusu olması hali ise kuraldan ayrık tutularak verginin iade edilebilmesi sağlanmıştır[54]. Özetle verginin iadesi sisteminin, mal ve hizmetlerin farklı vergi oranları ile vergilenmesi ya da bir kısım teslim ve hizmet ifalarının vergiden istisna edilmesinin sonucunda indirim mekanizmasındaki aksamaları gidermeye yönelik tamamlayıcı bir uygulama olduğu söylenebilir.

C. Verginin Yansımasına Dair İndirim (ve İade) Mekanizması ve Vergi Kaybına Etkisi

Ekonomik hayatta mal ve hizmet hareketlerinin yaratılan katma değer üzerinden vergilenmesi, vergiye tâbi işlem ve fiyat artışlarından bağımsız bir şekilde vergilemeyi ve böylece vergi hasılatında esneklik sağlayarak millî gelirin istenilen ölçüde Hazine'ye intikali hedeflemektedir[55]. Bu sistemde katma değer vergisinin, mal ve hizmet hareketlerinin dağıtım aşamalarında her bir ekonomik birime yarattıkları katma değer kadar paylaştırılması ile verginin taşındığı aşamalarda bu birimler üzerinde en az vergi yükü oluşması sayesinde vergi kaçırma veya vergiden kaçınma eğiliminin azalması

---

52 VURAL, *Uygulayıcılar İçin KDV*, s. 3, 728.
53 Danıştay, 11. D., T. 02.12.1997, E. 1997/2808, K. 1997/4353 (Corpus).
54 ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 459.
55 AYDEMİR, s. 113.

beklenir[56]. İndirim (ve esasen belirli şartlarda iade) mekanizmasının, verginin bir maliyet unsuru olmasını engellemesi de bu anlamda ele alınabilir[57].

Satışta hesaplanan vergiden alışta yüklenilen verginin indirilebilmesi, verginin usulüne uygun alınmış bir belgede gösterilmiş ve belgenin de kanunî defterlere kaydedilmiş olmasına[58] bağlıdır. Bu sebeple katma değer vergisinin bir yandan kendisi açısından bir otokontrol imkânı yaratması, diğer yandan ise belge düzenini sağlayarak diğer vergilere de bir katkı yapması beklenir[59]. Katma değer vergisinin indirim mekanizması sebebiyle satıcı ve alıcı arasında oluşan çıkar çatışması da yine bir otokontrol mekanizması olarak ele alınabilir[60]. Zira alıcı vergi indiriminden yararlanabilmek için satıcıdan usulüne uygun bir belgeyi almaya zorlanmakta[61] ve böylece işlemlerin mükellef yönünden ispat edici delil niteliği oluşturacak şekilde ve içerikte defter ve belgelere bağlanması ile defter ve belge düzeni sağlanmış olmaktadır[62].

Yukarıda Türk katma değer vergisi sisteminin dolaylı yöntemi, yani vergi indirimi mekanizmasını tercih ettiğini belirtmiştik. Bu yöntem, katma değerin hesaplanması yerine yalnızca satış üzerinden verginin hesaplanması ve bunun fatura (veya ilgili belge) üzerinde gösterilmesine dayalı olduğundan aynı zamanda *fatura metodu* olarak da adlandırılır[63]. Böylece verginin fatura üzerinde gösteriliyor olması, mal veya hizmetin her hareket aşamasında verginin derhal hesaplanabilmesine olanak yarattığından verginin şeffaflığını da sağlamış olmaktadır[64].

KDVK'nun Gerekçesinde de yer verildiği üzere Türk katma değer vergisi, indirim mekanizması içermekte olup, verginin götürü değil gerçek olarak tespit edilerek indirimi mümkün olacağından, sistemin gerektiği şekilde işleyebilmesi indirim konusu yapılacak verginin gerçekliğinin tespitini gerekli kılmaktadır[65]. Nitekim, KDVK'nun kabulünden hemen sonra 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'un[66] kabulü yanında birçok vergi kanununda değişiklikler yapan bir torba kanun olan 3239

---

56 AYDEMİR, s. 114.
57 VURAL, *Uygulayıcılar İçin KDV*, s. 2.
58 "*Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.*" (KDVK m. 34/1)
59 VURAL, *Uygulayıcılar İçin KDV*, s. 2; AYDEMİR, s. 114.
60 ERDEM / ŞENYÜZ / TATLIOĞLU, s.220; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 449.
61 AKSOY, *Vergi Hukuku*, s. 368, 369.
62 AĞAR, Serkan: *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 25.
63 DURMUŞ / UYSAL / EROĞLU, s. 8.
64 VURAL, *Uygulayıcılar İçin KDV*, s. 3; DURMUŞ / UYSAL / EROĞLU, s.8; AYDEMİR, s. 109.
65 KIZILOT, Şükrü: *Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık Ankara, 2010, s. 1178.
66 06.12.1984 tarih ve 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, (RG. 15.12.1984 – 18606).

sayılı Kanun'la[67] başta Vergi Usul Kanunu'nun[68] (VUK) özellikle belge düzeni ve buna yönelik idareye geniş yetkiler veren maddelerinde yapılan değişikliklerin belge düzenini ve gerçekliği sağlamaya yönelik olduğu görülmektedir[69]. Hatta KDVK'ndan hemen önce 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun'un[70] kabul edilmiş olması da bu çerçevede ele alınabilir.

Bütün bu olumlu özelliklerine rağmen, katma değer vergisinin mal ve hizmetlerin nihaî tüketim aşamasındaki değer üzerinden vergilenmesi hedefi aynı zamanda sistemin bir zafiyeti olarak da bazı olumsuz sonuçlar doğurabilir[71]. Zira bir yandan mal ve hizmetin üretimden itibaren kazandığı bütün değere ait vergi son aşamaya bırakılmakta, diğer yandan ise bu değerin nihaî tüketime sunma anında tek aşamada kavranmaya çalışılmasının yarattığı bir güçlük söz konusudur[72]. Mal ve hizmetin ekonomik alanda her hareketinde, bir sonraki halkada yer alanlar verginin vurgu etkisi ile önceki halkalara göre daha ağır vergi yüküne maruz kalacak ve en sonunda da nihaî tüketici açısından bu yük daha hissedilir olacağından vergiden kaçma / vergi kaçırma eğiliminin artması söz konusu olacaktır[73].

Arındırmanın bir diğer boyutu ise verginin iadesi yoluyla gerçekleşmektedir[74]. İade, ya fazla ve yersiz yapılmış bir vergilendirmenin geri döndürülmesi için[75] ya indirimli oranda vergiye tâbi

---

67 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun İle 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklik Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, (RG. 11.12.1985 – 18955).

68 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 10.01.1961 – 10703, 11.01.1961 - 10704, 12.01.1961 - 10705).

69 OKTAR, Kemal: *KDV İstisnalar ve İadeler*, 8. Baskı, Maliye ve Hukuk yayınları, Ankara, 2008 (KDV İstisnalar), s. 417.

70 02.02.1984 tarih ve 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun, (RG. 08.02.1984 – 18306).

71 EDİZDOĞAN / ÇETİNKAYA / GÜMÜŞ, s. 317; MUTLUER / ÖNER / KESİK, s. 259.

72 USLU, s. 604.

73 Katma değer vergisinde kaçırılan verginin yarattığı kaybın, sadece kaçırılan safhanın katma değeri ile ilgili olduğu kabul edilmektedir. Bu yönde bkz. EDİZDOĞAN / ÇETİNKAYA / GÜMÜŞ, s. 316. Ancak örneğin günlük dilde "fiş almazsak kaça olur" şeklinde görülen nihai tüketici yaklaşımının aslında bir vergiden kaçınma çabası olduğu söylenebilir. Tüketicinin bu yaklaşımının, o safhaya kadar olan ve belgelere dayalı mal veya hizmetin esasen halkaya dahil olmayan üçüncü kişilere fatura edilebilmesi imkânı yaratması da kaçınılmaz görünmektedir.

74 KDVK'nun 29/2. maddesi, genel vergi oranından daha düşük oranda vergiye tâbi mal teslimi veya hizmet ifası; 32. maddesi ise maddede sayılı istisnalar kapsamında yapılan teslimlerin söz konusu olduğu hallerde indirilemeyen katma değer vergisinin iadesi hususunu düzenlemektedir. Söz konusu düzenlemeler, vergiye tâbi işlem olmaması ya da hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması sebebiyle ilgili mükellef üzerinde katma değer vergisi yükü oluşmasını engellemeye yöneliktir. Bu sebeple kanunî düzenlemelere göre verginin iadesinin de bir arındırma yöntemi olduğu kanaatindeyiz.

75 KDVK'nun 8/2. maddesi ile yersiz vergi hesaplayanlar, yine de bu vergiyi ödemekle mükellef kılınmış ise de bu şekilde Hazineye ödenen verginin, beyannamenin düzeltilmesi ve ilgili vergi tutarının alıcıya geri verilmesi şartıyla iadesi mümkün bulunmaktadır.

işlemler[76] ya da istisna edilmiş işlemler sebebiyle[77] indirim mekanizmasının arındırmada yetersiz kaldığı durumlarda devreye girmektedir. Burada vergiden istisna edilen bazı işlemlerin vergi indiriminden yararlandırılmaması bir seçenek olarak ele alınabilir. Ancak bu durumda vergi indirim imkânı ortadan kalkacak mükellefin daha önceki aşamalarda yer alan mükellefler ile çıkar birliği yaparak vergi kaybına sebep olabilme ihtimalinin kuvvetleneceği düşünülebilir. Diğer yandan çoğu kez bir mal veya hizmetin henüz üretim aşamasındayken ne amaçla kullanılacağının belli olmaması da ihtimal dahilindedir. Bu yüzden istisna uygulamasında,

i) KDVK m. 13/a örneğinde olduğu gibi vergisiz alış imkânı tanınması,
ii) KDVK m. 32 örneğinde olduğu gibi vergili alışların vergisiz satışlarda iade ile arındırılması,
iii) KDVK m. 30/a örneğinde olduğu gibi vergisiz satış ya da çıkışların bir kısmı için önceki aşamalarda indirim konusu yapılan verginin indirimlerden çıkarılması (kısmi vergi indirimi)

yöntemleri kullanılabilmektedir.

Açıklanan sebepler yanında katma değer vergisi indirim ve iade mekanizmasının oluşturduğu en büyük risk, verginin gerçekte yüklenicisi olmayan ve işlevleri bu vergiyi taşıyıp bir sonraki aşamaya ve sonunda nihaî tüketiciye aktarmak olan ara ekonomik birimlerin bu vergiyi Hazine'ye aktarma yerine, kendi çıkarlarına mal etme istekleri için bir cazibe oluşturmasıdır. Bu cazibe, bir yönüyle mal teslim ve hizmet ifaları için bir belge düzenlenmemesi ya da düzenlenen belgelerde vergi oranının olması gerekenden düşük gösterilmesi şeklinde işlem yapmaya sebep olabilir.

Konumuzla ilgili diğer yönüyle, katma değer vergisi yansıtmasına konu gösterilen işlemlerde gerçekliğin dışına çıkılarak indirilecek vergi yaratılması ya da bunun miktarının artırılması ile ortaya çıkabilir. Bu ihtimalde; indirim tutarlarının gerçek dışı artırılması ile Hazine'ye intikal ettirilecek

---

[76] KDVK'nun 29/2. maddesi 28. madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin belirli şartlarla iade veya mahsubunu düzenlemektedir.

[77] KDVK'nun 32. maddesi, belirtilen bir kısım maddelerde vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin, vergiye tâbi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde belirli şartlar dahilinde iadesini düzenlemektedir. Kanun'da yer almamakla beraber burada sayılan istisnalar, yüklenilen vergilerin indirilebilmesi, indirilemeyen kısmın ise iade edilebilmesi sebebiyle *tam istisna* olarak adlandırılmaktadır. Diğer yandan yapılan mal veya hizmet teslimlerinden doğan işlemlere ait katma değer vergisinin indirilemeyip, duruma göre gider veya maliyet olarak dikkate alındığı istisnalar ise *kısmi istisna* olarak adlandırılmaktadır. Bu yönde kullanıma örnek olarak bkz. YILMAZ, Binhan Elif / BATI, Murat: *Türk Vergi Sistemi*, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2024, s. 182, 183; DEĞER, Nuri: *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 1199; OKTAR, *KDV İstisnalar*, s. 17; DEMİR, Fırat: "Tam İstisna Kapsamında Yapılan Mal veya Hizmet Teslimlerinden Doğan KDV İade Alacağının Mahsup Edilebileceği Amme Alacakları 'KDV Genel Uygulama Tebliği ile Gelen Değişiklikler Çerçevesinde'", *Vergi Dünyası Dergisi*, 2014, Sayı398, s. 138. Literatür yanında Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan açıklama ve düzenlemelerde de söz konusu kavramların kullanıldığı görülmektedir.

vergi miktarı azaltılmış ve/veya istisna işlemler ya da indirimli oranda işlemler sebebiyle iade edilmesi gereken vergide haksız bir artış sağlanmış olabilecektir. Vergi idaresinin söz konusu ihtimal ve riski önleme ve iade edilecek vergiyi sağlıklı tespit etme çabası anlaşılır bir durumsa da kanunîlik sınırları içinde kalınması gereği de göz ardı edilmemelidir.

II. PROAKTİF[78] BİR YAKLAŞIM OLARAK "ÖZEL ESASLAR" ve SÜREÇ İÇİNDE YAŞADIĞI EVRİLME

A. Verginin Yansıması Aracı Olan İndirimin İadeye Dönüşmesi

Katma değer vergisinin, katma değeri konu alan yansıyan bir vergi olduğunu ve burada *katma değer vergisinin ruhu*[79] da diyebileceğimiz indirim mekanizmasının devreye girdiğine değinmiştik. Böylece verginin taşıyıcısı konumunda olan mükellef, kendisince gerçekleştirilen mal teslimi veya hizmet ifası üzerinden hesapladığı vergiden, daha önceki aşamada (girdi aşaması) ödediği vergiyi indirim yoluyla arındırmış olmaktadır. Mükelleflerin, yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin Kanun'da sayılan vergileri indirebileceği yolundaki KDVK'nun 29. maddesi, bu ilkenin pozitif hukuktaki yansımasıdır.

Arındırma için indirim mekanizmasının yetersiz kaldığı ya da istisna işlemler sebebiyle üzerinden indirim yapılabilecek bir vergi oluşmadığı durumlarda kanunî şartların varlığı halinde indirilemeyen verginin iadesi sistemi devreye girmektedir[80]. İlk halin somut örneği, KDVK'nun 29/2. maddesinde düzenlenen, Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetler kapsamında mükelleflerin indiremediği verginin belirli şartlarda mahsup veya iadesi yoluna gidilmesidir. İkinci hal ise KDVK'nun 32. maddesinde belirtilen Kanun hükümleri çerçevesinde yapılan istisna konusu işlemlerde indirilemeyen verginin iadesi şeklindedir.

---

78 Tam olarak Türkçe bir karşılığı bulunmayan *proaktif yaklaşım*, bir sorun henüz ortaya çıkıp kurum veya kuralları tehdit etmeden, bu ihtimalin düşünülmesi ile gerekli adımların atılması, tedbirlerin alınması anlamına gelmektedir. Bu açıdan, sorun çıktıktan sonra bunun etkilerini azaltmak amacıyla gerçekleştirilen çalışmaları ifade eden *reaktif yaklaşım*dan ayrılmaktadır. Bu yönde bkz. AKAR, Fatma: "Kriz Yönetiminde Proaktif ve Reaktif Yaklaşım: Covid-19 Krizi Üzerine Bir Değerlendirme", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 45, 2021, s. 247.

79 VUK'nun 3. maddesinde "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder*" hükmündeki kullanım şeklinden esinlenerek, KDVK'nun *esas* ve *öz* anlamında ruhunu yansıttığı gerekçesiyle *katma değer*, *yansıma* ve *indirim* müessesesi ile ilgili bu şekilde kavram kullanımı için bkz. ASLAN / ŞENTÜRK, s. 266, 267.

80 KDVK'nun 30. maddesinde indirilemeyeceği düzenlenmiş katma değer vergilerinin, gider veya maliyet olarak dikkate alınmasının da bir arındırma yöntemi olduğu söylenebilir. Bu yönde bkz. KIZILOT, s. 1325. Ancak katma değer vergisinde ana arındırma yönteminin indirim ve indirilemeyen verginin iadesi olması sebebiyle bu yöntemi değerlendirme dışında tutuyoruz. Ancak bu şekilde indirilemeyen ve gider ya da maliyet olarak dikkate alınan katma değer vergisinin, ekonomik anlamda aynen diğer girdiler gibi yaratılan katma değer içinde yer almaya devam edeceğini de belirtmek gerekir.

O halde her iki halde de arındırmanın öncelikle vergi indirimi yoluyla yapılması esas olup, bu yol ile arındırma temin edilmişse iade gündeme gelmeyecek; aksi halde kanunî düzenleme eğer izin veriyorsa mükellef bünyesinde indirim ile arındırılamamış verginin iadesi söz konusu olacaktır[81]. İndirim ve iade mekanizmaları, ilgili mal stokta olsa veya üretilen hizmet henüz satılmamış olsa dahi[82] indirim yapılabilmesine[83] karşın, iadenin

i) ancak işlem gerçekleştikten sonra,

ii) bu işlemle sınırlı olarak,

iii) indirimle giderilmeyen kısım için[84] söz konusu olabilmesi

sebepleriyle ayrışmaktadır[85].

B. Katma Değer Vergisi İadesine Atfedilen Özel Önem

Katma değer vergisinin, katma değeri vergilemesi ve yansıma özelliği sebebiyle esasen işletmenin her mal ve hizmet tedariki aşamasında ödediği vergi Hazine'den bir alacağını, satışları sebebiyle hesapladığı vergi ise Hazine'ye borcunu oluşturmaktadır. Vergi indirimi ile aslında Hazine'ye olan borç ve ondan olan alacakların takası (netleştirilmesi), kalan bir alacak varsa sonraki dönemlere aktarılması sağlanmaktadır[86]. Ancak satışların vergiden istisna edilmesi ya da düşük oranda vergi uygulanması yüzünden indirimi yapılacak vergi fazlalığının sürekli sonraki dönemlere aktarılması, özellikle bu farkların yüksek tutarlara ulaşması durumunda işletme sermayesinin uzun süre dondurulması sonucu doğuracağı gibi indirim imkânı doğduğunda da indirilecek vergilerin reel değeri düşmüş olabilecektir[87]. İşte bu sebeple Türk katma değer vergisi sisteminde öncelikle indirim ve bazı şartların gerçekleşmesi ile iade mekanizması kabul edilmiştir. Katma değer vergisinin bu özelliği sebebiyle, temel olarak hem Hazine'ye borcu oluşturan mal teslimi ve hizmet ifalarının hem de Hazine'den olan alacağı oluşturan alış ve giderlerin -hem vergi indirimi hem de indirilemeyen verginin iadesi ile ilgili olarak- sağlıklı ve gerçek bir şekilde kavranabilmesi gereklidir.

Beyana dayanan diğer vergilerde olduğu gibi katma değer vergisinde de sistemin sağlıklı biçimde işleyebilmesinde en önemli araç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit

---

81 USLU, s. 673.

82 Belli bir dönemde, dönem başına göre stok eriten bir işletme gerçekte yarattığı katma değerin büyük bir kısmının vergisini ödemekte ve aksine stok biriktiren bir firma ise alımları çok, satışları az olacağından yarattığı katma değerin daha az kısmını vergi olarak ödediğinden sistemin bu yönü eleştiriye açıktır. Aynı yönde bkz. BULUTOĞLU, s.435.

83 KIZILOT, s. 1187.

84 Literatürde her bir iade hakkı doğuran işlem itibariyle katlanılan katma değer vergisi, *yüklenilen katma değer vergisi* olarak tanımlanmakta, bu verginin daha önceki dönemlerde indirimle giderilip giderilmediğine bakılmaksızın işlemin gerçekleştiği dönemde indirilemeyen vergi tutarı ile kıyaslaması yapılarak iade edilecek vergi hesaplanmaktadır. Bkz. KIZILOT, s. 1333; USLU, s. 677.

85 KIZILOT, s. 1323; USLU, s. 673.

86 DOĞAN, A. Aykon: *Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu*, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985, s. 17.

87 DOĞAN, s. 17, 18.

etme ve sağlama amacına hizmet eden *vergi incelemesi*dir[88]. Vergi incelemesinin Anayasal temelini, Devlet egemenliğinin bir görünümü olan mali egemenlik yetkisi oluşturmaktadır[89]. Vergi incelemesinin, amaç ve işlevlerinden bir tanesi de VUK'nun 341. maddesinde tanımlanmış vergi ziyaı bulunup bulunmadığını tespit ve varsa bunun giderilmesini teminidir. Vergi ziyaı, vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi fiillerinin bir sonucudur. Bu sonuç, verginin eksik tahakkuk ettirilmesi veya tahakkuk tam olsa da zamanında yapılmaması şeklinde bir etki yaratmaktadır. Aynı maddede, verginin *haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek* de vergi ziyaı hükmünde sayıldığına göre vergi incelemesinin maksatlarından birisinin de verginin haksız yere geri verilip verilmediğini tespit etmek ve hatta bir adım ötesinde (henüz vergi iade edilmemişse) bunu önlemek olduğu da değerlendirilebilir. Bu çerçevede gerek VUK'nun mükerrer 227. maddesi ve gerekse 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun[90] 12. maddesi çerçevesinde, yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenmiş raporların söz konusu olması durumunda dahi Devletin vergi inceleme yetkisinin saklı tutulduğunu belirtmekte yarar görmekteyiz.

Katma değer vergisinde işlemlerin gerçekliğini sağlamanın bir yolu olarak KDVK'nun 9. maddesi ile Kanun'da sayılan ya da *gerekli görülen diğer hallerde* vergi alacağının güvenceye kavuşturulması amacıyla, işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi hususunda Bakanlığa yetki verilmiştir. Bu uygulama *KDV tevkifatı* olarak adlandırılmakta ve hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen (kısmi tevkifat) veya tamamen (tam tevkifat) vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi şeklinde uygulanmaktadır[91]. Bu da malı teslim alan ya da kendisine hizmet ifa edilenlerin, tevkif edilecek katma değer vergisini, -ayrı bir beyanname ile- satıcıya değil vergi dairesine beyan ile ödemesi şeklinde gerçekleşmektedir[92].

Durum bu şekilde olmakla beraber, zamanla vergi idaresinin özellikle indirime konu edilecek verginin gerçekliğini sağlama konusunda endişe içinde başkaca yöntemler geliştirmesi söz konusu olmuştur. Her ne kadar bu, özellikle iade edilecek vergi sebebiyle yapılacak işlemlerde uygulanacak

---

88 KARAKOÇ, Yusuf: *Genel Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2024, s.279; BATI, Murat: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2024, s. 261, 262.

89 SOYDAN, Başar: *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, s.245.

90 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (RG. 13.06.1989 – 20194).

91 Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2.1.1. Ayrıca bkz. KIZILOT, s. 490 vd.; USLU, s. 116 vd. ve 121 vd.

92 GÜLÇİÇEK, Ayşe: *Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, İstanbul, 2015, s. 231.

bir katalog (kod listeleri / özel esaslar) şeklinde ortaya çıkmışsa da esas olarak iade edilecek indirilemeyen vergi ve dolayısıyla indirime konu vergiye yönelik uygulanmıştır.

C. Kod Listeleri / Özel Esaslar Uygulamasından Vazgeçilerek Tüm Mükellefler Açısından Vergi İncelemesi Esasının Kurallaştırılması

1. Kod Listeleri ve Özel Esaslar Uygulamasına Dair Dönem

Katma değer vergisi konusunda idarî düzenlemelere dayanak olarak KDVK'nda;

i) tam istisna kapsamına giren işlemlerde m. 32,

ii) indirimli oranda vergiye tâbi işlemlerde m. 29/2,

iii) tevkifat uygulanan işlemlerde ise m. 9 ve m. 29/4,

işaret edilmekte ve bunların yanına ayrıca içerdiği "*kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde… bu işlemlere ait usul ve esaslar* (Hazine ve[93]) *Maliye Bakanlığınca belirlenir*" hükmü sebebiyle VUK'nun 120. maddesi ilave edilmektedir[94].

Buna göre, konu katma değer vergisinin iadesi olduğunda; KDVK'nda *genel esaslar* veya *özel esaslar* şeklinde bir ayrım ve düzenleme söz konusu olmayıp, bugüne kadar yukarıda vurgulanan Kanun hükümlerinden hareketle kendisini bu konuda yetkili gören idarenin düzenleyici işlemlerle benimsediği bir sistem söz konusudur. Vergi iadesinin, bir anlamda işlem ve buna dair tutarların gerçek olduğu kabul edilerek işlemlerin tüm mükellefler için belirli bir standart dahilinde gerçekleştirildiği yöntem *genel esaslar*[95] olarak adlandırılmaktadır. İşlemlerin gerçekliği, vergilerin Hazine'ye intikali gibi hususlarda sorunlu bir izlenim yaratan ve devamında verginin yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlayan; bu sebeplerle daha yoğun inceleme ve özel şartların arandığı sistem ise *özel esaslar* olarak ele alınabilir.[96] Özel esaslar, mükellefler açısından iadenin Yeminli Mali Müşavir Rapor ile yapılamaması ve ancak yükseltilmiş oranda teminat veya ancak münhasıran vergi incelemesine dayalı olarak iade işlemi yapılması şeklinde farklı iki özelliği söz konusudur[97]. Özel esaslara alınan mükelleflerin gerekli şartları sağlaması halinde genel esaslara dönmeleri mümkündür.

---

93 Diğer mevzuatta Maliye Bakanlığı'na yapılan atıflar, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yapılmış sayılacaktır. Bkz. 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, m. 217, (RG. 10.07.2018 – 30474).

94 VURAL, Mahmut: *KDV İade Rehberi Cilt 1*, 6. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2015 (KDV İade Rehberi); OKTAR, *KDV İstisnalar*, s. 401. Belirtmek gerekir ki KDVK'nun konuyla ilişkilendirilen 36/2. maddesi, 7104 sayılı Kanunla eklenerek 06.04.2018 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğundan, daha önceki dönemlerde düzenleyici işlemlerde üst norm olarak işaret edilmesi söz konusu değildir.

95 VURAL, *KDV İade Rehberi*, s. 671.

96 ŞENTÜRK, Akın Gencer: "Vergi Yükümlülerinin Kategorize Edilmesi: KDV İade ve Mahsup İşlemlerinde Ortaya Çıkan 'Negatif Yükümlüler (Kod) Çizelgesi' Uygulamasının Hukuka Uyarlılığı Sorunu", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2009, Sayı 245, s. 173 (Kategorize).

97 VURAL, Mahmut: *KDV İade Rehberi*, s. 661.

Vergi idaresi, açıklanan yaklaşımının dayanağı olarak 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğini göstermektedir[98]. Söz konusu Tebliğin *II. Özel Esaslar* başlıklı bölümünde yer alan her bir başlık, ayrı bir kod olarak ele alınmış durumdadır. Bir başka ifade ile aslında özel esaslar 84 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği öncesinde de 38, 56 ve 70 seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Genel Tebliğleri ile vergi idaresi uygulamasında mevcut olup, 84 sayılı Genel Tebliğ sadece özel esasları çeşitli kodlara ayırmış bulunmaktadır[99].

Nihayetinde daha önce yayımlanan Genel Tebliğlerin tümü yürürlükten kaldırılarak yerine Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT) çıkarılmış ve burada da Bakanlık, Genel Tebliğ'de özel esaslar uygulamasını ayrıntılı biçimde düzenleme yoluna gitmiştir. Söz konusu Tebliğin "*1.3.Özel Esaslara Tabi Mükellefler*" başlığı altında yer alan; "*Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tâbidir.*" şeklindeki düzenleme temel düzenleme olup, devamında söz konusu mükelleflerin ayrıntılı tanımlaması liste halinde yer almaktadır.

Belirtilen düzenlemenin yapılmasından sonra 06.04.2018 tarihinde yürürlüğe giren 7104 sayılı Kanun'un[100] 11. maddesi ile KDVK'nun 36. maddesine, "*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*" şeklinde ikinci fıkra eklenmiştir.

Kanun ve düzenleyici işlemlerin bu şekilde yürürlükte olduğu dönemde Danıştay başlangıçta bu şekilde hazırlanan listeleri kurum içi işlemleri hızlandırmak amacıyla hazırlandığı ve ilgililere duyurulmadığı gerekçesi ile bir iç işlem olarak değerlendirmiştir[101]. Sonraki yıllarda ise içtihatların değiştiği, idarenin mükellefleri kategorize edebilmesine imkân sağlayan kanunî düzenleme bulunmadığı, bu şekilde bir sınıflandırma yapılmasının vergi barışını bozucu etki

---

98 TAYLAR, Yıldırım: "Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, Cilt 12, Sayı 2, s. 776.

99 ÖZBALCI, Yılmaz: *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 362; ÖNCÜ, Kerem: "Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar", *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2023, Cilt 6, Sayı 1, s. 218.

100 29.03.2018 tarih ve 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 06.04.2018 – 30383).

101 Danıştay, 3. D, T. 21.11.2006, E. 2006/1968, K. 2006/3030 (Corpus).

yaratacağı ve Anayasa'da güvence altına alınan kişi hak ve hürriyetlerine aykırılık teşkil edeceği gerekçesine dayalı olarak iptal kararları verilmeye başlandığı görülmektedir[102]. Bu şekildeki yargı kararlarında, verginin kanunîliği ilkesine yer verilen Anayasa'nın 73. maddesi yanında çalışma ve sözleşme hürriyetini düzenleyen 48/2. maddenin de gerekçe olarak işaret edilmektedir[103].

Esasen, vergilendirme yetkisinin dayanağını kanundan almakla birlikte etkisini piyasa ekonomisinde göstermesi, bütün ekonomik menfaatlerin de mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıdığı[104] dikkate alındığında sadece çalışma ve sözleşme hürriyeti üzerinden değerlendirme yapmanın bir eksiklik olduğu düşünülebilir. Görüşümüze göre burada mükellefin mal varlığından alınan bir vergi söz konusu olmadığından bu anlamda mülkiyet hakkına bir müdahale söz konusu değilse de özel esaslara alınan mükellefin gelir kaybına uğruyor veya uğrama ihtimaline maruz kalıyor olması da bu anlamda bir müdahale olarak kabul edilebilir. Konunun bir diğer boyutu da özel esaslara alınan mükellefin talep ettiği iadenin yerine getirilmemesi veya geç yerine getirilmesi ile ortaya çıkmaktadır[105]. Buna karşın özellikle vergi iadesi alan firmaların mal veya hizmet alımı yaptıkları firmaların özel esaslara / kod listesine alındığını öğrenmeleri ile artık bunlardan alım yapmama yoluna gitmeleri sebebiyle yargı kararlarında konunun Anayasa'nın 48/2. maddesi öncelenerek ve bu yönde sınırlı değerlendirmelere gidildiği görülmektedir.

Özel esaslar veya *kod listesi* olarak adlandırılan idarî uygulamanın ilk sonucu özel esaslara alınmış bir mükelleften mal veya hizmet alan mükelleflerin, bu mükelleflerden yaptığı alımlara ait katma değer vergisinin indirim konusu kabul edilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Danıştay, bir mükellefin bu uygulamaya tâbi tutulmasının, bunlar tarafından düzenlenen faturaların sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduklarını kesin olarak ortaya koymayacağını, gerçek bir mal ve hizmet satışına ilişkin olmadığını ispatlayan somut ve hukuken kabul edilebilir başkaca veriler ortaya koyulmadan sırf bu sebeple yapılacak işlemlerin hukuka uygun olmayacağını değerlendirmiştir[106].

Özel esaslar uygulamasının bir diğer sonucu, mükellefin vergi iadesi alabilmek için ya yüksek oranda teminat vermek ya da vergi incelemesine sevk ile olumlu raporun düzenlenmesini beklemek durumunda kalması şeklindedir. Danıştay'ın konuya yaklaşımı, incelemeye sevk işleminin iade talebi

---

[102] Danıştay, 3. D, T. 19.01.2021, E. 2020/5092, K. 2021/54; Danıştay, 4. D, T. 09.03.2021, E. 2016/14881, K. 2021/1506; Danıştay, VDDK, T. 03.05.2018, E. 2018/134, K. 2018/255 (Corpus). Ancak önceki içtihatların kararlarda *karşı oy* olarak devam ettiği görülmektedir.

[103] Danıştay, 3. D, T. 13.05.2010, E. 2009/2302, K. 2010/1544; Danıştay, 3. D, T. 27.09.2011, E. 2011/1085, K. 2011/5260 (Corpus).

[104] TAŞER, Aslıhan: *Vergi Hukuku Kapsamında Mülkiyet Hakkı*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2025, s. 81.

[105] AİHM'nin vergi iadesini mülkiyet hakkı kapsamında ele aldığı kararlar için bkz. AİHM, Eko-Elda Avee v. Yunanistan, B. No:10162/02, T.09.03.2006, (HUDOC); AİHM, S.A. Dangeville v. Fransa, B. No:36677/97, T.16.04.2002, (HUDOC).

[106] Aynı yönde Danıştay, 9. D, T. 17.11.2009, E. 2009/5333, K. 2009/4172; Danıştay, 9. D, T. 19.01.2012, E. 2010/1419, K. 2012/7 (Corpus).

konusunda bir belirsizlik yaratarak mükellef menfaatini etkilediği, diğer yandan davanın açıldığı an itibarıyla değerlendirme yapılması halinde iade talebinin sırf bu sebeple reddinin hukuka uygun olmadığı yolundadır.[107] Ancak Danıştay başlatılmış bir vergi incelemesini de yok saymamakta ve yargılama sürecinde incelemenin sonuçlanması halinde bunu da değerlendirmektedir. Nitekim vergi incelemesi sonucuna göre iade edilecek verginin tekrar cezalı olarak tarhı gerekeceği ihtimali dikkate alındığında kamu yararı ve bireysel yararın dengelenmesi açısından *idarî işlemin hukuka uygunluğunun işlemin tesis edildiği tarihteki hukukî duruma göre yapılacağı* yönündeki kurala, Danıştay tarafından bu şekilde bir istisna getirilmiş olmaktadır.

Danıştay'ın, incelemeye sevk edilen mükellef hakkında henüz düzenlenmiş bir inceleme raporunun sunulamadığı, hukuken geçerli başkaca bir tespitin de bulunmadığı durumlarda mükelleflerin indirim haklarının reddi veya iade taleplerinin reddi işlemlerini hukuka uygun bulmayarak iptal ettiği kararlarda[108] söz konusudur ve her iki grup karar aslında kendi içlerinde tutarlılık da arz etmektedir. Bu yöndeki kararların yanı sıra, "*Davacının incelemeye alınmış olması ve davacı ile alım yaptığı firmalar hakkında olumsuz tespitlerin bulunması karşısında iade talebinin reddi işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı*" yolunda da kararlar söz konusudur[109].

Düzenlemeler ve uygulandıkları döneme ilişkin yargı kararları bir arada değerlendirildiğinde, *koda alma* / *özel esaslar* konusu ile bunun sonucunda *vergi iadesi yapılma* sürecinin birbirinden giderek ayrıştığı[110] ve vergi incelemesine sevk edilen mükellefler tarafından açılan davalarda da dava sürecinde vergi incelemesinin tamamlanmış olup olmaması ve sonucuna ya da vergi incelemesi tamamlanmamış olsa dahi başka somut tespitler olup olmamasına önem atfedildiği görülmektedir.

2. Katma Değer Vergisi İadelerinde Vergi İncelemesi Esasına Geçilmesi

Yukarıda açıklanan ve nihayetinde KDVK'nun 36/2. maddesinde kanunî dayanağa kavuşturulmaya çalışılan uygulamaların çok sayıda uyuşmazlığa neden olması nedeniyle kanun

---

[107] Danıştay, VDDK, T. 06.03.2024, E. 2022/1172, K. 2024/99; Danıştay, VDDK, T. 04.12.2024, E. 2023/1664, K. 2024/1125; Danıştay, VDDK, 23.10.2024, E. 2023/31, K. 2024/931 (Corpus).

[108] Danıştay, 9. D, T. 17.01.2008, E. 2006/3921, K. 2008/230; Danıştay, 4. D, T. 16.03.2023, E. 2021/6319, K. 2023/1491 (Corpus).

[109] Danıştay, 3. D, T. 27.04.2023, E. 2021/3428, K. 2023/1482; Danıştay, 3. D, T. 01.06.2021, E. 2019/2880, K. 2021/2796 (Corpus).

[110] Nitekim genel esaslara tabi olduğu belirtilen kimi mükellefin, KDV Genel Uygulama Tebliği dayanak gösterilerek münhasıran katma değer vergisi iade talepleri yönünden özel esaslara tabi tutulduğu, bu şekilde idarenin adeta iki farklı müessese söz konusuymuş gibi işlem tesis ettiğine dair bkz. Danıştay 3. D., T. 07.10.2021, E. 2019/2878, K. 2021/4293; Danıştay VDDK, T. 28.02.2018, E. 2017/640, K. 2018/94 (Lexpera). Yine mükellefler tarafından özel esaslara alınma şeklindeki idari işlemlerin iptaline yönelik açılan davalarda verilen iptal kararlarına rağmen KDV iadelerinde Genel Tebliğ yer alan özel esaslar bölümündeki usul ve esaslara göre yürütülmesinin hukuka aykırılığı yolunda bkz. Konya BİM 1. VDD, T. 04.06.2020, E. 2019/1358, K. 2020/372 (Lexpera). Ancak söz konusu kararların KDVK'nun 36/2. maddesinde 01.09.2024 tarihinde yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler öncesine ait olduğunu belirtmekte de yarar vardır.

koyucu duruma bir kez daha müdahale etmek durumunda kalmıştır. Böylece KDVK'nun *Yetki* başlıklı 36. maddesinin mevcut ikinci fıkrasına ilk cümle olarak "*Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır*" hükmünü ekleme yoluna gitmiştir[111]. Böylece bir önceki değişiklikle Bakanlığa; maddede sayılan ölçütleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etme ve iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirleme konusunda verilen yetki muhafaza edilmek kaydıyla esas / ana (kural) uygulama iade taleplerinin vergi incelemesi ile yerine getirilmesi haline gelmiştir. Böylece bugüne kadar genel tebliğlerle yapılagelen ve özel esasların söz konusu olduğu durumlarda iade işlemleri için vergi incelemesinin beklenmesi yolundaki düzenlemeler artık kanunî bir dayanağa kavuşturulmuş olmaktadır.

Diğer yandan fıkranın ilk cümlesinde vergi incelemesinin esas olarak belirlenmesine karşın ikinci cümlesinde bir kısım ölçütlerin Kanun'la belirlenerek farklı uygulama yapılması konusunda -idareye çerçevesi çizilmiş bir şekilde- esastan ayrılma konusunda bir bağlı yetki verildiği ortaya çıkmaktadır. Bunun sonucu olarak, verginin iadesinde kuralın tüm mükellefler ve işlemler için vergi incelemesi olduğu, ancak idarenin muhafaza edilen yetkisi çerçevesinde bunu daha hızlandıracak, kolaylaştıracak başka yöntemleri ancak kanunda belirtilen ölçütler çerçevesinde bir kısım mükellefler ve/veya işlemler için düzenleyici işlemlerle belirleyebileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Böylece genel tebliğlerle şekillenen uygulamada iade talebinin yerine getirilmesinde kural *genel esaslar* ve istisna olarak bir kısım unsurların varlığı halinde vergi incelemesi de gerektiren *özel esaslar* iken artık aslında kanun hükmüyle vergi incelemesi (veya özel esaslar) kural, idarenin düzenleyici işlemleriyle kolaylaştırıcı / hızlandırıcı uygulama (veya genel esaslar) istisna haline evrilmiş olmaktadır[112]. Özetle, idarenin -tartışmalı- yetki kullanımı ile düzenleyici işlemlere dayalı kolaydan zora olan süreç;

---

[111] 28.07.2024 tarih ve 7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m. 21, (RG, 02.08.2024 – 32620).

[112] Söz konusu evrilme, 7524 sayılı Kanun Gerekçesinde, "3065 sayılı Kanunda Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde KDV genel tebliğleri ile iade usul ve esasları belirlenmiştir. Bu tebliğler kapsamında mükelleflerin iade talepleri işlem türlerine göre vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir (YMM) raporu ile yerine getirilmekte; mükellefler tarafından teminat verilmesi halinde de teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülmektedir. Mükelleflerin iade taleplerine ilişkin eksiklik bulunması halinde haksız KDV iadesine sebebiyet verilmemesi amacıyla iade, inceleme sonucuna göre yapılmaktadır. Bu sürecin mükellefler tarafından yargıya intikal ettirilmesi üzerine mahkemeler tarafından vergi incelemesinin KDV iade yöntemi olarak Kanunda açıkça belirlenmediği gerekçesiyle, inceleme sonucu beklenmeksizin KDV iadesinin yerine getirilmesine karar verilmektedir. Mükelleflerin KDV iade talepleri yerine getirildikten sonra, inceleme sonucunda haksız iade yapıldığının tespit edilmesi halinde ise iadeyi alan mükelleflerin işletme faaliyetlerini sonlandırabildiği ve üzerindeki mal varlığını devredebildiği görülmekte, bu durum haksız iade edilen KDV tutarlarının geri alınamaması sonucunu doğurmaktadır. Yapılan düzenlemeyle mükelleflerin KDV iadelerinin doğru bir şekilde yapılması ve haksız KDV iadesine sebebiyet verilmemesini teminen KDV iadelerindeki esas usul, vergi incelemesi olarak belirlenmektedir." şeklinde yer alan ifadeler ile de teyit edilebilmektedir. 7524 sayılı Kanun Gerekçesi (Corpus).

Kanun düzenlemesi ile yine idarenin takdiriyle -ama bu kez kanunla çerçevesi çizilmiş yetkiyle- zordan kolaya bir süreç haline gelmiştir[113].

Bu şekilde 7524 sayılı Kanun'la yapılan değişikliği müteakiben idarece 52 Seri No'lu KDVGUT'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayımlanmış ve 31.10.2024 tarihinden itibaren, KDVGUT'nin *Özel Esaslar* başlıklı bölümü yürürlükten kaldırılmış, yerine *İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar* başlıklı yeni bir bölüm eklenmiş, burada ise hakkında olumsuz rapor ve tespitler bulunan mükelleflerin iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirileceği ifade edilmiştir. Eğer iadeler teminat karşılığı yapılacaksa bu kez de teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülecektir. Bu düzenlemeden, her ne kadar KDVK'da iadelerin vergi inceleme raporuna göre yerine getirileceği (bunun esas olduğu) hüküm altına alınmış olsa da KDVGUT'da özellikle belirtilenler dışında kalan iadeler için vergi inceleme raporu uygulamasının halen idarenin takdirine bırakıldığı sonucuna ulaşılmaktadır[114].

D. Katma Değer Vergisi İadesi Konusunda İdareye Verilen Yetkinin Anayasal Dayanağı

1. Genel Açıklama

Katma değer vergisi iade sisteminin *kod listeleri* ve devamla *özel esaslar* şeklinde başlayıp, *vergi incelemesi*ne evrilme sürecinde KDVK'nun 36/2. maddesiyle Bakanlığa verilen yetkinin özel önemi sebebiyle söz konusu hükmün Anayasa çerçevesinde irdelenmesini gereklidir.

Başlangıçta Kanun ile verilen bir yetki söz konusu değilken uygulama, olumsuz mükellefler listesine girmiş bir mükelleften mal ve hizmet alan diğer mükelleflerin, idare tarafından yazılı ya da sözlü olarak uyarılmaları ile başlamıştır. Bu uyarılar genel olarak,

i) bu faturalara konu verginin indirim konusu yapılmaması,

ii) indirim yapılmışsa düzeltme beyannamesi verilmesi,

iii) dört katı tutarında teminat gösterilmesi,

---

[113] KDVK'nda bu yönde yapılan değişiklik sonrası Genel Tebliğle *"İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar"* adı altında yapılan düzenlemenin aslında özel esaslar/koda alma şeklindeki eski uygulamanın devamı olduğu yolunda tartışmalar için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: "KDV'de Kara Liste Yargıdan Yine Döndü!", 2025 (https://www.dunya.com/kose-yazisi/kdvde-kara-liste-yargidan-yine-dondu/782156, ET: 24.06.2025).

[114] Aynı yönde bkz. ÇENGEL, Doğan: "Katma Değer Vergisi İadelerinde Vergi İnceleme Raporu Zorunluluğu", 2024 (https://www.alomaliye.com/2024/12/16/kdv-iadelerinde-vergi-inceleme-raporu/?srsltid=AfmBOor-wiK8Oslvd-FH-gyvOz7k-szo6a-Owi8K0qQfIcQZtMhrqizq, ET: 18.03.2025) 7524 sayılı Kanun Gerekçesinde, "*Yapılan düzenlemeyle mükelleflerin KDV iadelerinin doğru bir şekilde yapılması ve haksız KDV iadesine sebebiyet verilmemesini teminen KDV iadelerindeki esas usul, vergi incelemesi olarak belirlenmektedir. Halihazırda maddede yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığının 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 etme yetkisi ise korunmaktadır.*" şeklindeki ifadeler de bu yönde ele alınabilir. 7524 sayılı Kanun Gerekçesi (Corpus).

iv) yeminli mali müşavir raporu ibraz edilmesi

aksi halde kendilerinin de olumsuz mükellefler listesine dahil edileceği ve incelemeye alınacakları şeklindedir[115]. Vergi idaresinin bu uygulaması, kod listesine alınan mükelleflerden mal ve hizmet alan mükellefleri, artık onlardan mal almamaya yönlendirebilmektedir. Bu da iyi niyetli mükellefler açısından bir haksız rekabet etkisi yaratmıştır.

Bu husus Anayasa düzenlemeleri çerçevesinde ele alındığında, içerik ve konu olarak *ekonomik haklar*[116] içinde yer alan ve Anayasa'nın 48. maddesinde somutlaşan çalışma ve sözleşme hürriyeti[117] ile ilişkilendirilebilir. Söz konusu hürriyet, Anayasanın ikinci kısmında *"Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler"* başlığı altında pozitif statü hakları arasında düzenlenmiştir. Ancak öğretide baskın görüş, çalışma ve sözleşme hürriyetinin istisnaî olarak negatif statü hakkı veya *benzeri* olduğu yolundadır[118]. Zira söz konusu hakkın gerçekleşmesi için devletin olumlu bir şeyler yapmasına gerek olmayıp, aksine bu hak ile devlete müdahale etmeme ödevi yüklenmektedir[119]. Söz konusu serbestlik, temel hak ve özgürlüklerden olması sebebiyle ancak ya bizzat anayasa tarafından ya da ikinci kademe olarak kanunla sınırlanabilecektir[120].

Sınırlamanın kanunla yapılması halinde[121] Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca, sınırlama ile hakkın özüne dokunulmaması, yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı kalınması, sınırlamaların Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması gereklidir[122]. Anayasanın temel hakların sınırlandırılmasında ödev ve sorumlulukların sıkıca dengelenmesi anlayışı[123] izlediği dikkate alındığı vergi hukuku özelinde de temel dayanak *"vergi ödevi"*ni düzenleyen Anayasa'nın 73.

---

[115] Uygulamanın bu halinin izlerine yargı kararlarında rastlanabilmektedir. Örnek olarak bkz. Danıştay, 9. D, T. 22.10.2015, E. 2013/302, K. 2015/11033; Danıştay, 9. D, T. 13.12.2012, E. 2010/4896, K. 2012/9474; Danıştay, 4. D, T. 30.09.2020, E. 2016/11676, K. 2020/3337 (Corpus).

[116] Anayasamızın ikinci kısmının üçüncü bölümü *"sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler"* başlığını taşımakta olup, 48. maddede *"Çalışma ve sözleşme hürriyeti",* öğretide *"ekonomik haklar"* arasında ele alınmaktadır. Bkz. GÖZLER, Kemal: *Türk Anayasa Hukuku*, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2021, s. 442; TANÖR, Bülent / YÜZBAŞIOĞLU, Necmi: *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 7. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2005, s. 166.

[117] TANÖR / YÜZBAŞIOĞLU, s. 166, 167; DÖNER, Ayhan: *Türk Anayasa Hukuku*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s. 187, 188.

[118] DÖNER, s. 187; GÖZLER, s. 312. Diğer yandan Tanör ve Yüzbaşıoğlu'nun, çalışma hürriyet ile çalışma hakkının farklı kavramlar olduğunu, çalışma hakkında devlete yüklenen olumlu bir edim olmasına karşın çalışma hürriyetinde devlete pasif davranma ve engel olmama görevi verildiği şeklindeki görüşü de bu yönde ele alınabilir. Bkz. TANÖR / YÜZBAŞIOĞLU, s. 167.

[119] GÖZLER, s. 312.

[120] TANÖR / YÜZBAŞIOĞLU, s. 121, 123, 131.

[121] Anayasa'nın 13. maddesinde belirtilen şartların uygulanmasında sıralama konusunun temeli ve gereği için bkz. GÖZLER, s. 335. Biz burada *kanunla sınırlama şartı*nı ilk sıraya alarak değerlendirme yapmayı tercih ettik.

[122] DÖNER, s. 195; TUNÇ, Hasan / BİLİR, Faruk / YAVUZ, Bülent: *Türk Anayasa Hukuku*, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 113; YILMAZOĞLU, Yunus Emre: *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm & Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021, s. 203.

[123] TANÖR / YÜZBAŞIOĞLU, s. 117.

maddesi olmaktadır. Diğer yandan vergilendirme yetkisinin kullanılmasında etkili olan[124] sosyal hukuk devleti ve kanunîlik ilkeleri kapsamında; vergilendirmede eşitlik ve genellik ilkeleri ile kişilerin hukukî güvenliklerinin sağlanması, vergi kanunlarının geçmişe yürütülmemesi, kıyas yasağı gibi hususlar da burada dikkate alınmak durumundadır. Ancak konumuz KDVK'nun 36/2. Maddesi özelinde olduğundan aşağıda daha ziyade ölçülülük ve kanunîlik ilkeleri üzerinde durulacak ve diğer unsurlar da yeri geldikçe bu başlıklarla ilişkilendirilecektir.

KDVK'nun 36. maddesine 2. fıkra olarak eklenen ve Bakanlığa yine bizzat Kanun'la belirlenmiş ölçütleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etme, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirleme şeklinde verilen yetki ancak 06.04.2018 tarihinde yürürlüğe giren 7104 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile yapılan değişiklik sonrası söz konusu olmuştur. Dolayısıyla bir temel hakkın sınırlanması anlamında diğer unsurlar dışarıda bırakıldığında dahi temel şart olan *kanunla sınırlama* somut ve açık bir şekilde ancak 7104 sayılı Kanunla gerçekleşmiştir[125]. Öncesinde yapılan düzenleyici işlemler ise ancak KDVK'nun 29/2 ve 32. maddeleri ile VUK'nun 120. maddesi çerçevesinde dolaylı bir yetki kullanımı arz etmiş yargısal denetimde de söz konusu madde hükümleri esas alınmıştır. Ancak idarenin söz konusu Kanun hükümlerini işaret ederek çıkardığı Genel Tebliğle;

i. Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporu karşılığı iade taleplerinde, tespit edilen eksiklik veya olumsuzlukların giderilmemesi halinde, iade taleplerinin YMM raporu yerine vergi inceleme raporuna göre yapılacağı,
ii. Vergi incelemesi sonucu beklemeden iade alınmak istendiğinde durumlarda iadesi talep edilen tutarın %120'si oranında teminat istenmesi

şeklinde yapılan bir düzenlemenin Danıştay tarafından iptal edildiğini de belirtmek gerekir[126]. İptal kararı, mevcut düzenlemelerde yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun düzenlenmiş olduğu, iade işlemlerinin vergi incelemesi sonucuna ertelenmesinin gecikmeye sebebiyet verebileceği gibi iade talebinde bulunan mükellefe aşırı bir külfet yükleyeceği şeklinde gerekçeler içermektedir.

---

[124] ÇAĞAN, Nami: *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 7.

[125] Böylece madde hükmünde belirlenmiş ölçütler çerçevesinde idareye iadeler konusunda *"diğer usul ve esasları belirleme"* yetkisi verilmişse de ana/esas usulün ne olduğu Kanun hükmünde yer almamıştır. Maddenin ve buna dayalı olarak idareye verilen yetkinin, *"herkesin tabi olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi"*ni ve kişilerin *"hangi haklara sahip, ne gibi ödevlere muhatap olduğunun bilinmesini"* temin etmediği görülmektedir. Kanunî düzenlemenin bu haliyle hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik anlamında yeterli kalitede olmadığı söylenebilir. İlgili kavramlar için bkz. KARAKOÇ, Yusuf: "Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi", (Ed.) EROĞLU DURKAL, Müzeyyen / AKKAŞ, Ahmet Hulusi: *Hukuki Güvenlik İlkesi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2025, s. 135, 141. Nitekim daha sonra 7524 sayılı Kanunla söz konusu fıkranın başına *"iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi"* şeklinde bir hükmün eklenmesi de bu görüşümüzü destekler görünmektedir.

[126] Danıştay, VDDK, T. 27.03.2024, E. 2024/29, K. 2024/265 (Corpus).

O halde esasen KDVK'nun 36/2. maddesine eklenen 2. fıkra söz konusu değilken dahi, işaret edilen diğer maddeler kapsamında idarenin bir düzenleme yetkisinin var olduğu, ancak özellikle iadenin YMM Raporuna değil de vergi incelemesine ve/veya teminata dayalı yapılmasına dair düzenlemeler için mevcut hükümlerin yeterli olmadığı ortaya çıkmaktadır. İşte bu sebeple, "*iade edilecek katma değer vergisinin, katma değer zinciri içerisindeki aşamalarda Hazineye intikal edip etmediğinin araştırılması ... vergisel uyum düzeyi yüksek mükelleflerin iade işlemlerinin kolaylaştırılması, vergisel uyum düzeyi düşük olan riskli mükelleflerin iade işlemlerinin ise daha detaylı kontrol edilebilmesi...*"ne yönelik usul ve esasların belirlenmesi gerekçesi[127] ile 7104 sayılı Kanun'la KDVK'na bu hükmün eklendiği anlaşılmaktadır. Bu değişiklik kapsam olarak yeterli görünmekle beraber, idareye verilen yetkinin bir kısım mükellefler açısından kolaylaştırıcı etki gösterecek düzenleme yetkisi yanında bir kısım mükellefler açısından ise daraltıcı etki yapacağı görülmektedir. Bu ise Kanun'la verilen hakkın düzenleyici işlemle sınırlanması ile eş değer olup, kanun koyucu bu kez 01.09.2024 tarihinde yürürlüğe giren 7524 sayılı Kanunun 21. maddesi ile, yetkiye dair mevcut 36/2. maddeye ilk cümle olarak "*Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır.*" hükmünü eklemiştir. Böylece, KDV iadelerinin doğru bir şekilde yapılması için KDV iadelerindeki asli yöntem vergi incelemesi olarak belirlenmiş, mevcut hükümdeki kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etme konusunda idareye verilen yetki ise korunmuştur[128].

Son tahlilde Anayasa'nın 48. maddesinde düzenlenen özel teşebbüs kurma hürriyetinin mutlak bir hak olmadığı ve aynı maddede "*Devlet, özel teşebbüslerin millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır"* hükmünden hareketle *"millî ekonominin gerekleri*" ile bu özgürlüğe sınırlamalar getirilebilmesine imkân sağlandığı dikkate alınmak durumundadır[129]. Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasının ve bu sayede haksız vergi iadesi alınmasının engellenmesi yoluyla devletin vergi kaybına uğramasının önlenmesi ve ayrıca sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin kanunlarda suç olarak tanımlanmış olması da yapılacak değerlendirmelere esas alınacaktır. Dolayısıyla Hazine'nin vergi kaybının ve suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla teşebbüs özgürlüğüne ölçülü müdahalede bulunulması anayasal açıdan meşru bir amaca da dayanmaktadır[130].

---

[127] 7104 sayılı Kanun Gerekçesi (Corpus).
[128] Aynı yönde 7524 sayılı Kanun Gerekçesi (Corpus).
[129] Anayasa Mahkemesi, T. 13.05.2015, E. 2015/34, K. 2015/48, 23.05.2015 tarihli ve 29364 sayılı Resmî Gazete.
[130] Aynı yönde Anayasa Mahkemesi, T. 16.02.2023, E. 2022/146, K. 2023/31, 12.05.2023 tarihli ve 32188 sayılı Resmî Gazete.

Ele aldığımız madde hükmünün bu çerçevede son haliyle bir bütün olarak Anayasa'nın 13. maddesi ile temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması yolunda getirilen ölçütlere[131] uygun olduğu söylenebilir. Zira, her şeyden önce özellikle zaman içinde yargı kararlarında yer alan gerekçelerin de dikkate alınmasıyla yapılmış kanunî bir düzenleme söz konusudur. Kanun, yansıyan bir vergi olarak nihaî tüketiciye ulaşıncaya kadar zincirin hiçbir halkası üzerinde kalmaması gereken vergi yüküne dair indirim ve iade mekanizmasına halel getirmemekte, hakkın özüne dokunmamaktadır.

Bir yandan *vergi incelemesinin esas* kabul edilmesiyle bütün mükellefler aynı statüye alınmakta, diğer yandan bizzat Kanun'da belirlenmiş ölçütlere uygun olan mükellefler açısından kolaylaştırıcı yöntemlerin düzenleyici işlemlerle belirlenmesi imkânı korunmaktadır. Bu ölçütlere uyanlar açısından kolaylaştırıcı düzenleme yapılması, uymayanların -düzenleyici işlemlerle- zorlaştırıcı usul ve esaslara tâbi tutulması anlamına gelmemektedir. Kaldı ki vergi incelemesi zaten öteden beri vergi hukuku normlarında yer alan bir düzenlemedir ve mükellefin bu süreçte belirli hakları ve hatta oluşan sonuca göre yargıya başvurma hakkı söz konusudur[132]. Bir mükellefin vergi incelemesine tâbi tutuluyor olmasının idare tarafından diğer mükelleflere duyurulmayacağı dikkate alındığında, önceki dönemlerde özel esaslara yönelik *çalışma barışını bozarak haksız rekabet yarattığı* şeklindeki eleştirilerin önü alınmış olacaktır.

Her ne kadar görüşümüz bu yöndeyse de yakın tarihli mahkeme kararlarında, mükellefler hakkında 52 Seri No'lu Tebliğ hükümleri doğrultusunda yapılan işlemlerde *özel esaslar* ibaresi yer almasa da, değişiklik öncesi vergi dairelerince yapılan uygulamalarda olduğu gibi mükelleflerin vergisel işlemlerinde *"birtakım özel ve kapsamlı usullere tabi tutulduğunun anlaşıldığı"* ve KDVK'nun 36. maddesine eklenen hüküm ile *"öngörülemeyecek birtakım özel ve kapsamlı usullere tabi tutulması yoluyla yapılacak bir sınıflandırmanın, vergi barışını bozucu etki oluşturacağı gibi, Anayasa'da güvence altına alınan kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceği"* yolunda kararlar verildiğini belirtmekte de yarar bulunmaktadır[133]. Yine yakın tarihli bazı mahkeme kararlarında da KDVK'nun 36/2 maddesinde yapılan değişikliğin, vergi idaresine *"mükellefleri*

---

[131] Anayasa'nın 13. maddesi lafzından hareketle sınırlamanın birden çok şartı olduğu kabul edilmektedir. Bu şartlar ve sıralaması ile ilgili olarak bkz. GÖZLER, s. 335; TANÖR / YÜZBAŞIOĞLU, s.131. Konumuz itibariyle sınırlamanın kanunla yapılması, ölçülü olması, hakkın özüne dokunmaması şartları özellik göstermekte olup, bunların ilgili Kanun hükmüyle karşılandığı söylenebilir.

[132] Esasen vergi incelemesi ve sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporu bir hazırlık işlemi olmakla beraber, konu katma değer vergisi iadesi olduğunda bunlara dayalı olarak talep edilen tutarın ya tümüyle reddi ya da bir kısım tenzilat ile kısmen reddi söz konusu olduğunda artık iptal davasına konu olabilecek bir idarî işlem haline geleceklerdir. Bu yönde bkz. Danıştay, VDDK, T. 18.10.2006, E. 2006/109, K. 2006/290; Danıştay, VDDK, T. 23.12.2005, E. 2005/201, K. 2005/308 (Corpus). Kaldı ki ilgili vergi dairesi zaten mükellefin iade talebini vergi incelemesi sonucu olumlu ya da olumsuz bir işlemle cevaplayacağından bu da ayrıca bir dava konusu işlem olarak ele alınabilecektir. Bu yönde bkz. Danıştay, 3. D, T. 26.09.2022, E.2019/6120, K. 2022/3341 (Corpus).

[133] İstanbul BİM, 1. VDD, T. 08.07.2025, E. 2025/671, K. 2025/1565 (Yayımlanmamıştır).

kategorize etme hususunda bir yetki tanımadığı ve yenilik getirmediği" şeklinde değerlendirme yapılarak *"kanuni dayanağı olmayan bir sınıflandırma"* yapıldığına karar verildiği görülmektedir[134].

Diğer yandan *"özel esaslar/koda alma"* işlemi iptali istemiyle açılan davaların esastan görülmeye devam edilerek iptaline karar verilmesi ve bu kararlarda *"iadeleri vergi incelemesine tabi olanlar"* şeklindeki yeni uygulamanın aslında yeni bir uygulama olmadığının değerlendirilmesi de aynı yönde ele alınabilir[135].

2. Ölçülülük

Verginin vergi inceleme raporu sonucuna göre iadesinin kurallaştırması, VUK'nun 140/6. maddesinde katma değer vergisi iade incelemelerinin en fazla üç ay içinde bitirilmesi esası kabul edildiğinden bir ölçüsüzlük yaratmayacaktır[136]. Zira Kanun'un getirdiği ölçütleri sağlayan mükellefler açısından düzenleyici işlemlerle kolaylaştırıcı usul ve esaslar; riskli kabul edilen mükelleflere yapılacak iadelerde ise daha ihtiyatlı ve kontrollü yaklaşılması ile sınırlı bir şekilde vergi incelemesi esası uygulanacaktır. Esasen önceki dönemlerde de mükelleflerin KDV iade taleplerinin yerine getirilmesinden sonra iadenin haksızlığının tespit edilmesi halinde, bu iadenin cezalı tarh ile tahsili imkânı zaten mevcut durumdadır. Ancak haksız iadenin tarh ve tahsilinin bir süreç gerektirmesi[137] ve tüm çabalara karşın tahsil edilememesi riski olduğu dikkate alındığında dengenin Hazine aleyhine bozulduğu, kanunî düzenlemenin bu dengeyi tekrar tesis etmeye yönelik olduğu söylenebilir.

3. Kanunîlik

Konuya dair ele alınması gereken bir diğer husus ise Anayasa'nın 73. maddesi çerçevesinde *verginin kanunîliği* ilkesidir. Bu ilke, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin yapılması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır[138]. Diğer yandan

---

[134] İstanbul BİM, 4. VDD, T. 01.07.2025, E. 2025/1637, K. 2025/1389 (Yayımlanmamıştır). Aynı yönde İzmir BİM, 3. VDD, T. 16.07.2025, Y.D İtiraz No: 2025/348 (Yayımlanmamıştır).

[135] Bursa BİM, 1. VDD, T. 30.06.2025, E. 2025/388, K. 2025/567; İstanbul BİM, 2. VDD, T. 18.06.2025, E. 2025/1259, K. 2025/1332; İstanbul BİM, 2. VDD, T. 26.06.2025, E. 2025/1487, K. 2025/1444; İzmir BİM, 3. VDD, 12.06.2025, E. 2025/645, K. 2025/605 (Yayımlanmamıştır).

[136] Katma değer vergisi iadesi incelemeleri için VUK'nun 140/6. maddesinde üç aylık bir süre belirlenmişse de iade edilecek verginin, önceki aşamalarda Hazine'ye intikal ettiğinin araştırılması gereği dikkate alındığında yine Kanunun izin verdiği sınırlar dahilinde ek süre kullanımı söz konusu olabilecektir. Vergi incelemesinin birden çok ek süre kullanımıyla uzun bir süreç haline gelmesi ise ölçülülük yönünden yeni tartışmalara yol açabilecektir.

[137] Burada kullandığımız "süreç" ibaresi, haksız iade edilen vergiye ilişkin vergi incelemesi yapılması, cezalı tarhiyata karşı açılacak davalar nedeniyle tahsilat işlemlerinin durması, uzlaşma talep edilmesi durumunda uzlaşma günü beklenmesi, dava veya uzlaşmanın söz konusu olmadığı durumlarda dahi otuz günlük dava açma ve takiben bir aylık ödeme süresinin söz konusu olması gibi halleri kapsayan bir dönemi ifade etmektedir.

[138] Anayasa Mahkemesi, T. 05.11.2024, E. 2023/9, K. 2024/183, 09.01.2025 tarihli ve 32777 sayılı Resmî Gazete; Anayasa Mahkemesi, T. 28.09.2023, E. 2023/131, K. 2023/160, 06.10.2023 tarih ve 32331 sayılı Resmî Gazete. Ayrıca bkz.

yasama organı tarafından yapılmış vergi kanununun söz konusu olması, yani toplumun temsilcileri eliyle verdiği onaya dayanması[139] yeterli olmayıp, bu kanunun vergi ile ilgili tüm özellikleri içeren *tam bir vergi kanunu*[140] olması gereklidir. Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan ve *vergilerin kanunîliği* ilkesi aynı zamanda, Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde yer alan mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunla yapılabileceğine ilişkin düzenlemeyle paralellik göstermektedir[141].

Anayasamızda *verginin kanunîliği* ilkesinin yer alması, idarenin bu konuda düzenleyici işlem yapmasının tümüyle yasaklandığı anlamına gelmemektedir. Temel amacı, faaliyetlerinde kamu yararını gerçekleştirmek olan idarenin belli bir konuda karar alıp almama yahut karar alma hususunda birden fazla seçenek arasında seçim yapma serbestisine sahip olması anlamına gelen takdir yetkisinin -düzenleyici işlemler özelinde- *idareye düzenleme yapma yetkisi veren üst normlarda düzenlemenin içeriği itibarıyla belli bir sınır çizilmemesi durumunda* söz konusu olduğu kabul görmektedir[142]. Ancak konu vergi hukuku olduğunda, özellikle Anayasa'nın 73/4. maddesi çerçevesinde *üst normlarda belli bir sınır çizilmemiş olması* -tek başına- idarenin takdir yetkisine sahip olabileceği anlamına gelmemektedir. Düzenleyici işlemlerin, bunların bir idari işlem olması nedeniyle yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yanında ayrıca Anayasa Mahkemesi'nin kanunların Anayasa'ya uygunluğunu denetlemede kullandığı ve Danıştay içtihatlarına da yansımış ölçütlerden[143] hareketle yargısal denetiminin yapılabilmesi mümkün görünmektedir[144].

KARAKOÇ, Yusuf: "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2013, Cilt 15, Özel Sayı, s. 1267.

[139] OKTAR, S. Ateş: *Vergi Hukuku*, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022 (Vergi Hukuku), s. 34; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 57.

[140] GÜNEŞ, Gülsen: *Verginin Yasallığı İlkesi*, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 12, 15.

[141] Aynı yönde bkz. YÜCE, Mehmet: *Anayasa Mahkemesi ve AİHM Kararları Işığında Vergi Davalarında Bireysel Başvuru (Anayasa, AİHM) Rehberi*, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2019, s. 363; TAŞER, s. 85; ŞENTÜRK, Ege: *Vergi Hukukunda Adsız Düzenleyici İşlemlerin Hukuki Niteliği*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2024 (Adsız Düzenleyici İşlemler), s. 136, 137; KURDAŞ, s. 128. Ayrıca aynı yönde bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 12.11.2014, BN. 2014/6192, 21.02.2015 tarihli ve 29274 sayılı Resmî Gazete; Danıştay, 7. D., T. 25.02.2021, E. 2016/8863, K. 2021/1262; Danıştay 3. D., T. 04.10.2024, E. 2023/5148, K. 2024/5089 (Corpus).

[142] Danıştay, İDDK, T. 04.02.2021, E: 2018/3533, K: 2021/192 (Corpus).

[143] Bu ölçütler, anayasal sınırlar, adalet, hakkaniyet ve kamu yararı şeklinde tespit edilebilir. Anayasa Mahkemesi, T. 07.04.2016, E. 2015/109, K. 2016/28, 03.05.2016 tarihli ve 29701 sayılı Resmî Gazete. Danıştay içtihatları da bu yöndedir. Danıştay, İDDK, T. 04.02.2021, E. 2018/3533, K. 2021/192 (Corpus).

[144] Esas olarak idarenin düzenleyici işlemleri, takdir yetkisinin bir kullanım şekli olup, sınırları üst normlarla belirlenmiş alanda düzenleyici işlem yapılmasında da takdir yetkisi kullanımı söz konusudur. Bkz. GERÇEK, Adnan: *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 36. Diğer yandan yasama organının takdir yetkisinin aslî olmasına karşın idarenin takdir yetkisinin türev bir yetki olması nedeniyle idare, yetkisini kullanırken belirli sınırlara uymak zorundadır. Bkz. ÜSTÜN, Ümit Süleyman: *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 40. Son olarak belirtmek gerekir ki düzenleyici işlemler, kanun türünden normların uygulanmasına yönelik alt normlar olduğundan, bunların kanunlara uygun olması zorunludur. Bkz. CANYAŞ, Oytun: Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012 a. 84. Bu çerçevede değerlendirme yapıldığında idarenin düzenleyici işlemlerinin hukuka uygunluk denetiminin, üst norm olan kanunlardan daha dar ölçütlerde yapılamayacağı görüşüne ulaşmaktayız.

Açıklanan çerçevede, kanun koyucunun temel kuralları tespit ettikten sonra uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin hususların düzenlenmesi için yürütmeye yetki verebilmesinin[145]; yürütmeye verilecek düzenleme yetkisinin sınırlı, açık ve belirgin olması[146] ve sübjektif hakların düzenlenmemesi[147] şartıyla mümkün ve hukukî olduğu sonucuna varılmaktadır[148]. Konu vergi olduğunda bunlara, idareye verilecek yetkinin kanunî düzenlemeyi mükellefler aleyhine daraltacak ya da genişletecek unsurlar içermemesi ve vergi konulması sonucunu doğurmaması gereği eklenebilir[149].

Bu yönlerden ele alındığında, KDVK'nun 36. maddesine eklenen 2. fıkrada yer alan ve Bakanlığa verilen

i) farklı iade yöntemleri tespit etme,
ii) iade alacağının mahsup edileceği vergi borçlarını belirleme,
iii) iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirleme

yetkisi aynı fıkrada sayılmış ölçütlere bağlandığı için mükellefler aleyhine değil, aksine *mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyeleri*ne göre bir belirleme yetkisi içerdiği için lehine görünmektedir. Üstelik Kanun, bir kısım ölçütleri ismen saymak yanında *gibi* demek suretiyle bunların sınırlayıcı olmadığını ve idarenin mükellef lehine olacak başka ölçütler de düzenleyebileceğini kabul etmiştir. Düzenleyici işlemlerle kanun kapsamının -mükellef aleyhine- daraltılması söz konusu olamayacağı hususu yanında, madde lafzında kullanılan *"gibi"* ibaresinin kullanım yer ve şekli dikkate alındığında ancak lehe bir düzenleme yapılmasına esas alınabileceği anlaşılmaktadır. Aynı fıkraya sonradan eklenen ve katma değer vergisi iade taleplerinin yerine getirilmesinde vergi inceleme raporunun esas alınacağı ilkesi de bu yönde değerlendirilecektir. Böylece kimi mükellefin iade talebi idarece belirlenen olumsuz ölçütlere göre vergi incelemesi sonucuna ertelenmeyecek; ancak tüm mükellefler için geçerli vergi incelemesi kuralı, mükellefin vergiye uyum durumuna göre başka yöntemlerle yerine getirilebilecektir[150]. O halde idarenin

---

[145] Anayasa Mahkemesi, T. 10.12.1962, E. 1962/198, K. 1962/111, 24.01.1963 tarihli ve 11316 sayılı Resmî Gazete. Aynı yönde Anayasa Mahkemesi, T. 09.05.2013, E. 2011/42, K. 2013/60, 25.07.2014 tarihli ve 29071 sayılı Resmî Gazete; Anayasa Mahkemesi, T. 04.03.2021, E. 2019/36, K. 2021/15, 03.06.2021 tarihli ve 31500 sayılı Resmî Gazete; Anayasa Mahkemesi, T. 21.06.2022, E. 2022/43, K. 2022/81, 05.08.2022 tarihli ve 31914 sayılı Resmî Gazete.

[146] Anayasa Mahkemesi, T. 12.10.1990, E. 1988/62, K. 1990/3, 12.10.1990 tarihli ve 20663 sayılı Resmî Gazete. Aynı yönde Anayasa Mahkemesi, T. 30.11.2023, E. 2023/129, K. 2023/206, 19.01.2024 tarihli ve 32434 sayılı Resmî Gazete.

[147] Anayasa Mahkemesi, T. 10.07.2012, E. 2012/75, K. 2013/88, 25.07.2014 tarihli ve 29071 sayılı Resmî Gazete; Anayasa Mahkemesi, T. 09.10.1986, E. 1986/18, K. 1986/24, 31.01.1987 tarihli ve 19358 sayılı Resmî Gazete.

[148] ŞENTÜRK, *Adsız Düzenleyici İşlemler*, s. 76 vd.

[149] Danıştay, 3. D, T. 26.09.2022, E. 2019/2393, K. 2022/3333; Danıştay, 9. D, T. 23.05.2022, E. 2019/5196, K. 2022/2026 (Corpus). Aynı yönde bkz. GÜNEŞ, s. 165.

[150] Her ne kadar davacının bir vergi iadesi talebi olmadığı için davanın incelenmeksizin reddine verilen bir karar söz konusu olsa da *"Kanun'da ve Tebliğ'de yapılan düzenlemeler ile mükellefler, katma değer vergisi iade talebinde bulunduklarında vergi inceleme raporuna göre yerine getirileceğinin esas olduğu düzenlenirken, Kanun'dan alınan yetkiyle ise mükellefler*

düzenlemesi bir kısım mükellefler için aleyhe değil, aksine bir kısım mükellefler için lehe olabilecektir. Bu şekilde kanun düzenlemesinin Anayasa'ya uygun bir içerik taşıdığı ve idareye verilen düzenleme yetkisinin de yukarıda ele alınan gerekli şartları taşıdığı sonucuna varılabilir.

SONUÇ

Katma değer vergisi, bir işlem vergisi olarak mal veya hizmetin tüketiciye ulaşılıncaya kadar her aşamada yaratılan katma değerin vergilenmesini konu alan ve bu nedenle yansıma özelliği olan bir vergidir. Vergi, bir zinciri oluşturan halkalar şeklindeki her aşamada, mükellefin satışında hesapladığı vergiden önceki aşamalarda yüklendiği verginin indirimi ve belirli şartlar dahilinde iadesi suretiyle ara aşamalardaki vergi yükünün arındırılması suretiyle uygulanmaktadır. Yansıma ve indirim mekanizmaları bu verginin özünü oluşturduğundan, vergi kaybına yol açılmaması açısından her aşamanın gerçek olması ve bu gerçekliğin usulüne uygun belgelerle ve kayıtlarla tevsiki ile doğru verginin Hazine'ye intikali gereklidir. Kural olarak indirim ve iadeye konu edilebilecek verginin, bu verginin yüklenmesi aşamasında satıcıya ödenmiş olması şart değildir. Hatta satıcının hesapladığı vergiyi beyan edip etmediği, ödenecek vergi çıkıp çıkmadığı ya da ödenecek vergi tahakkuk etmişse bunu ödeyip ödemediği hususları da alıcının vergi indiriminde bir özellik göstermediğinden gerçeğe aykırı işlemlerle Hazine'ye intikal etmemiş verginin indirim ve/veya iadesi ihtimali yüksektir. Dolayısıyla katma değer vergisi indirim ve iadesi, vergisel bir teşvik olmayıp, verginin özelliğinden kaynaklanan -kullanımı için aranan şartların gerçekliğinin denetlenmesi ile tespiti gereken- kanunî bir hak olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede, haksız indirim ve/veya iadeleri önlemek için idare tarafından geliştirilen ve *koda alma/özel esaslar* olarak adlandırılan uygulamaların amacının Hazine'nin vergi kaybını önlemek olarak tespiti mümkündür. Ancak meşru görünen bu amaç, Anayasa'ya uygun kanunî bir dayanağı olmadığı sürece hukuka uygun kabul edilemeyecektir. Bu kapsamda ele alınan

---

yönünden belirlemeler yapılarak farklı iade yöntemleri getirilmiştir. Farklı iade yöntemleri getirilmesinin amacı ise … Hazine'ye intikal etmeyen verginin iadesini önlemek ve haksız katma değer vergisi iadesinin alınmasının önüne geçmektedir. Ayrıca, Tebliğ hükümlerinin yalnızca katma değer vergisi iadesi bulunan mükelleflere uygulanacağına yönelik Kanun'da bir sınırlandırma da bulunmamaktadır. Zira öngörülen müessesenin sağlıklı ve hızlı işleyebilmesi için Tebliğ hükümlerinin tüm mükellefler yönünden uygulanması gerekmektedir. Bu sayede hakkında veyahut alış yaptığı firmalar hakkında olumsuz tespit veya rapor bulunmayan mükellefler katma değer vergisi iade talebinde bulunduğunda iadeleri incelemeye gerek kalmadan gerçekleşecek, aksi durumda ise iadesi vergi incelemesine göre yerine getirilecektir. Tebliğ hükümlerinin iade talebi bulunmayan mükellefler nezdinde uygulanamayacağının ileri sürülmesi ise Vergi İdaresinin Kanun'da kendisine tanınan farklı iade yöntemleri belirleme yetkisinin engellenmesine sebebiyet verecektir. Zira Kanun'da iade taleplerinin vergi incelemesi raporuna göre yerine getirilmesi esas kılındığından farklı iade yöntemleri belirlenemediğinde tüm mükellefler yönünden vergi idaresinin inceleme yapma yükümlülüğü doğacaktır." gerekçesi içeren mahkeme kararı bu yönde ele alınabilir. Bkz. Konya BİM, 1. VDD, T. 19.06.2025, E. 2025/360, K. 2025/494 (Yayımlanmamıştır). Karara karşı oy kullanan üyenin, *"iadelerin vergi incelemesine göre sonuçlandırılmasının kanuni dayanağı bulunmakla beraber, mükelleflerin bu nedenle listelenmesinin, …kategorizasyon yapılmasının ve/veya statü belirlenmesinin kanuni ve Anayasal dayanağının hala bulunmadığı"* şeklindeki gerekçesine ayrıca dikkat çekmekte yarar görüyoruz.

mükelleflerin bir yandan indirim ve/veya iade konularında sıkıntılar yaşaması kadar durumlarının diğer mükellefler tarafından duyulması ile faaliyetlerinde de haksız rekabete uğramaları ihtimalinin yüksek olması kaçınılmazdır.

Uygulamaya kanunî dayanak olarak işaret edilen KDVK'nun 29/2 ve 32. maddeleri ile VUK'nun 120. maddesinin kapsam olarak idarî düzenlemelere ve esasen indirim ve/veya iade konusunda vergi güvenliğini sağlamaya yeterli olmadığı zaman içinde gündeme gelmiş ve yeni arayışlar söz konusu olmuştur. Dolayısıyla bir yandan mükelleflerin temel haklarının korunması ama diğer yandan da haksız iade alınması ile Hazine'nin zarara uğratılmasını önleme kaygısı arasında Anayasal çerçevede kanunî bir düzenleme ile denge kurulması gereği doğmuştur.

Verginin kanunîliği olarak adlandırılan Anayasal ilke yanında, temel hakların Anayasa'da belirtilen şartlar dahilinde ancak kanunla sınırlanabileceği ilkesinden hareketle önceki dönemlerde *özel esaslar* ya da *koda alma* şeklinde nitelenen uygulamaya son verilmiş, KDVK'nun 36/2. maddesinin yürürlükteki son haline dayalı olarak, *tüm iade taleplerinde geçerli olacak vergi incelemesi sonucuna göre işlem yapılması* esasına geçilmiştir. Kanun, bir yandan *"iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi"* esasını düzenlerken diğer yandan da örnekleyici bir kısım ölçütler belirlemek suretiyle mükelleflerin *vergisel uyum seviyeleri*ni ve *bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri*ni tespit etme konusunda idareye yetki verme yoluna gitmiştir. Nitekim idare bu yetkiyi kullanarak yaptığı düzenleyici işlemle önceki dönemlerde uygulanan özel esaslar müessesesine son verirken eş zamanlı olarak da iadeleri vergi incelemesine tabi olan mükelleflerle ilgili belirlemeler yapmıştır. Özel esaslar/koda alma uygulamalarına karşı önceki dönemlerde açılan davaların çok sayıda olması yanında ağırlıklı olarak mükellef lehine sonuçlandığı da dikkate alındığında hem yargının yükü azaltılmış ve hem de idarenin bu davalarda karşı vekâlet ücreti yüküne katlanması da önlenmiş olmaktadır. Ancak bu kez KDVGUT'ne *"İadeleri Vergi İncelemesine Tabi Olanlar"* şeklinde bir bölüm eklenmiş olması nedeniyle bunun da esasen eskiden özel esaslar olarak uygulanan sistemin devamı olduğu tartışmalarının gündeme gelmeye başlaması söz konusu olabilecektir. Zira bu düzenleme ile esasen iade taleplerinin vergi incelemesi sonucuna göre yerine getirilmesi kuralının her mükellef için değil yine belirli bir mükellef kesimi için uygulanmasının önü açılmış olmaktadır.

Ele alınan KDVK'nun 36/2. maddesine iki ayrı Kanun'la yapılan eklemeler sonrasında artık tüm mükelleflerin kural olarak aynı statüde olduğu ve bunlara yapılacak vergi iadelerinin de ancak vergi inceleme raporu esasına dayalı olacağı kuralı getirilmiştir. Bu düzenleme mükellefler arasında olumsuz ve kapsam daraltıcı bir ayrım anlamına gelmediği gibi böyle bir olumsuz sınıflandırma için idareye yetki tanınması da söz konusu değildir. İdareye kanunla tanınmış bir yetki söz konusuysa da

bu, *vergi incelemesi sonucuna göre işlem yapılması* esasından *farklı iade yöntemleri* belirleme konusunda olabilecektir. İdarenin böyle bir yetki kullanırken dahi kanunda örnekleyici olarak sayılan ölçütleri kullanmak durumunda olduğuna ve sonuçta mükellef lehine tespit edilebilecek uygulamaların daima mükelleflerin vergiye uyum seviyesi ile ilişkili olması gerektiğine dikkat çekmek isteriz.

KDVK'nun 36/2. maddesinde yapılan ilk değişiklik ile -madde lafzında örnekleme yöntemiyle sayılan ölçütlere göre- idareye katma değer vergisi iadesinde mükelleflerin *"vergisel uyum seviyeleri"* ve *"bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etme"* konusunda bir yetki verilmiştir. Ancak iade taleplerinin yerine getirilmesinde *esas* yöntem belirlenmediğinden, kanunî düzenleme hem eksik kalmış hem de idareye verilen yetkinin çerçevesi tam olarak çizilmemiştir. Bu nedenlerle ikinci bir değişiklikle fıkraya *"Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır"* şeklinde eklenen ilk cümle sayesinde başlangıçtaki düzenleme zafiyeti ortadan kaldırılmış durumdadır. Bu değişikliğin asıl yararının ise kanunla konulan ve katı olarak nitelenebilecek bir kurala, yine kanunla örneklenen belli ölçütler kullanılarak idari düzenlemelerle mükellefler lehine istisnalar getirilebilmesi şeklinde gerçekleşeceği kanaatindeyiz. Son tahlilde böylece Anayasal çerçevede hem verginin kanuniliği ilkesi hem de temel hakların sınırlandırılması şartları sağlanmış görünmektedir. Diğer yandan idareye düzenleyici işlem yapma konusunda verilen yetkinin, katma değer vergisi iadesine esas yöntemin yani temel kuralın kanunla belirlenmiş olduğu dikkate alındığında; artık sınırlı, açık ve daha belirgin bir yetki haline geldiği; vergiye uyum seviyesi ya da farklı iade yöntemlerinin tespitinin ise idarenin uzmanlık ve idare tekniği çerçevesinde ele alınabileceği sonucuna varılabilir.

KAYNAKÇA

AĞAR, Serkan: *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

AKAR, Fatma: "Kriz Yönetiminde Proaktif ve Reaktif Yaklaşım: Covid-19 Krizi Üzerine Bir Değerlendirme", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 45, 2021, s. 244-259.

AKDOĞAN, Abdurrahman: *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

AKSOY, Şerafettin: *Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998 (Kamu Maliyesi).

AKSOY, Şerafettin: *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010 (Vergi Hukuku)

ASLAN, Memduh / ŞENTÜRK, Akın Gencer: "Katma Değer Vergisi Kanunun Ruhu: İndirim Müessesesi ve Verginin Yansıması", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2012, Sayı 104, s. 266-290.

AYDEMİR, Oğuz: *Açıklamalı-Uygulamalı Katma Değer Vergisi*, Çağ Matbaası, Ankara, 1984.

AYDIN, Erkan: *Katma Değer Vergisinde Sorumluluk*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: "KDV'de Kara Liste Yargıdan Yine Döndü!", 2025 (https://www.dunya.com/kose-yazisi/kdvde-kara-liste-yargidan-yine-dondu/782156, ET: 24.06.2025).

BATI, Murat: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2024.

BUDAK, Yılmaz: "Zayi Olan veya Hasara Uğrayan Mallarda KDV İndirimi", *Vergi Dünyası*, 1985, Sayı 162, s. 1-5.

BULUTOĞLU, Kenan: *Kamu Ekonomisine Giriş Devletin Ekonomik Bir Kuramı*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1997.

CANYAŞ, Oytun: Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2012.

ÇENGEL, Doğan: "Katma Değer Vergisi İadelerinde Vergi İnceleme Raporu Zorunluluğu", 2024 (https://www.alomaliye.com/2024/12/16/kdv-iadelerinde-vergi-inceleme-raporu/?srsltid=AfmBOor-wiK8Oslvd-FH-gyvOz7k-szo6a-Owi8K0qQfIcQZtMhrqizq, ET: 18.03.2025).

DEĞER, Nuri: *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

DEMİR, Fırat: "Tam İstisna Kapsamında Yapılan Mal veya Hizmet Teslimlerinden Doğan KDV İade Alacağının Mahsup Edilebileceği Amme Alacakları 'KDV Genel Uygulama Tebliği ile Gelen Değişiklikler Çerçevesinde'", *Vergi Dünyası Dergisi*, 2014, Sayı 398, s.137-143.

DEVRİM, Fevzi: *Kamu Maliyesine Giriş*, 3. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999.

DOĞAN, A. Aykon: "Katma Değer Vergisi Ön Tasarısının Genel Esasları, Kapsamı ve Yerini Alacağı Vergiler", (Ed.) TUNCER, Selahattin: *Türkiye'de Katma Değer Vergisi*, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, İstanbul, 1974, s. 19-52.

DOĞAN, A. Aykon: *Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu*, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985.

DÖNER, Ayhan: *Türk Anayasa Hukuku*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.

DURMUŞ, Necati / UYSAL, Ali / EROĞLU, Nurettin: *Açıklamalı ve Yorumlu Katma Değer Vergisi Rehberi*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985.

EDİZDOĞAN, Nihat: *Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)*, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1991.

EDİZDOĞAN, Nihat / ÇETİNKAYA, Özhan / GÜMÜŞ, Erhan: *Kamu Maliyesi*, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2020.

ERDEM, Metin / ŞENYÜZ, Doğan / TATLIOĞLU, İsmail: *Kamu Maliyesi*, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2013.

ERGİNAY, Akif: *Kamu Maliyesi*, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

GERÇEK, Adnan: *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

GÖZLER, Kemal: *Türk Anayasa Hukuku*, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2021.

GÜLÇİÇEK, Ayşe: *Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, İstanbul, 2015.

GÜNEŞ, Gülsen: *Verginin Yasallığı İlkesi*, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008.

KARAKOÇ, Yusuf: "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2013, Cilt 15, Özel Sayı, s. 1259-1308 (Anayasal Vergilendirme).

KARAKOÇ, Yusuf: “Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, (Ed.) EROĞLU DURKAL, Müzeyyen / AKKAŞ, Ahmet Hulusi: *Hukuki Güvenlik İlkesi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2025, s. 129-198 (Hukuki Güvenlik).

KARAKOÇ, Yusuf: *Genel Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2024 (genel vergi Hukuku).

KARAKOÇ, Yusuf: *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021 (Kamu Maliyesi).

KESKİN, Kemal Serkan: “Katma Değer Vergisi ile İstihsal (Üretim) ve İstihlak (Tüketim) Vergileri Arasındaki Farklar, Her İki Vergi Rejiminin Uygulanmasına Yönelik Avantaj ve Dezavantajlar”, *Vergi Raporu Dergisi*, Aralık 2017, Sayı 219, s. 9-36.

KIZILOT, Şükrü: *Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

KURDAŞ, Serkan: “Özel Esaslar Uygulamasının Yasal Dayanağının Olup Olmadığı Tartışmasının KDVK 36/2. Maddesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan 2022, Sayı 488, s. 121-134.

MUTLUER, M. Kâmil: *Vergi Özel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.

MUTLUER, M. Kâmil / ÖNER, Erdoğan / KESİK, Ahmet: *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2010.

NADAROĞLU, Halil: *Kamu Maliyesi Teorisi*, 4. Baskı, Sermet Matbaası, Kırklareli, 1981.

OKTAR, S. Ateş: *Vergi Hukuku*, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022 (Vergi Hukuku).

OKTAR, S. Ateş: *Türk Vergi Sistemi*, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018 (Türk Vergi Sistemi).

OKTAR, Kemal: *KDV İstisnalar ve İadeler*, 8. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008 (KDV İstisnalar).

ORAL, Hasan: *Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması (Türkiye ve Avrupa Birliği)*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

ÖNCEL, Mualla: “Katma Değer Vergisi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1973, Cilt 29, Sayı 3, s. 289-312.

ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami / GÖKER, Cenker: *Vergi Hukuku*, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.

ÖNCÜ, Kerem: "Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar", *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2023, Cilt 6, Sayı 1, s. 217-233.

ÖNDER, İzzettin: "Katma Değer Vergisi", *Vergi Dünyası*, 1984, Sayı 39, s. 1-5.

ÖNER, Erdoğan: *Vergi Hukuku*, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

ÖZBALCI, Yılmaz: *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.

PEHLİVAN, Osman: *Kamu Maliyesi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2015.

SABAN, Nihal: *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2022.

SARAÇOĞLU, Fatih: "Katma Değer Vergisinde Oransal Yapı ve Vergi Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Tüketim ve Tasarruflar Üzerindeki Etkileri", *Sayıştay Dergisi*, 2006, Sayı 62, s. 67-81.

SEYHAN, Mahcemal: *Katma Değer Vergisinde Matrah*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020.

SOYDAN, Başar: *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.

ŞENTÜRK, Akın Gencer: "Vergi Yükümlülerinin Kategorize Edilmesi: KDV İade ve Mahsup İşlemlerinde Ortaya Çıkan 'Negatif Yükümlüler (Kod) Çizelgesi' Uygulamasının Hukuka Uyarlılığı Sorunu", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2009, Sayı 245, s. 173-183 (Kategorize).

ŞENTÜRK, Ege: *Vergi Hukukunda Adsız Düzenleyici İşlemlerin Hukuki Niteliği*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2024 (Adsız Düzenleyici İşlemler).

ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan: *Türk Vergi Sistemi*, 14. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.

TANÖR, Bülent / YÜZBAŞIOĞLU, Necmi: *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, 7. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2005.

TAŞER, Aslıhan: *Vergi Hukuku Kapsamında Mülkiyet Hakkı*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2025.

TAŞKAN, Yusuf Ziya: *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2024.

TAYLAR, Yıldırım: "Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, Cilt 12, Sayı 2, s. 774-790.

TOSUNER, Mehmet / ARIKAN, Zeynep: *Türk Vergi Sistemi*, 20. Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2015.

TUNCER, Selahattin: *Kamu Maliyesi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, İstanbul, 1971.

TUNÇ, Hasan / BİLİR, Faruk / YAVUZ, Bülent: *Türk Anayasa Hukuku*, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

TURHAN, Salih: *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020.

TÜRK, İsmail: *Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.

ULUATAM, Özhan: *Kamu Maliyesi*, 12. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2012.

ULUATAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar: *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999.

USLU, M. Mete: *Yılmaz Özbalcı Anısına Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Huz Akademi Yayınları, İstanbul, 2023.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman: *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

VURAL, Mahmut: *KDV İade Rehberi Cilt 1*, 6. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2015 (KDV İade Rehberi).

VURAL, Mahmut: *Uygulayıcılar İçin Katma Değer Vergisi 1. Cilt*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 2020 (Uygulayıcılar İçin KDV).

YAŞA, Memduh: *Kamu Maliyesine Giriş*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.

YILMAZ, Binhan Elif / BATI, Murat: *Türk Vergi Sistemi*, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2024.

YILMAZOĞLU, Yunus Emre: *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm & Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.

YÜCE, Mehmet: *Anayasa Mahkemesi ve AİHM Kararları Işığında Vergi Davalarında Bireysel Başvuru (Anayasa, AİHM) Rehberi*, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2019.