

ÖZEL ESASLAR VEYA KOD LİSTESİ KAVRAMI VE HUKUKA AYKIRILIĞI ÜZERİNE (TEBLİĞ TASLAĞINA İLİŞKİN GÖRÜŞ VE ÖNERİLERLE BİRLİKTE)

Av. Bekir BAYKARA

Bu yazı Yaklaşım / Nisan 2013 / Sayı: 244 da yayımlanmıştır.

I- GİRİŞ

Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak 5345 sayılı Kanunla kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı, Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak, bu bağlamda Kanun'da sayılan diğer görevleri yanında, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almakla görevli ve yetkilidir. Denetim görevi ise esas itibariyle 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılmaktadır.

Vergi İdaresi, vergi kayıp ve kaçığını önlemek için yoğun çaba içindedir. İdare bu çabayı, özellikle, vergi iade talepleri sırasında yapmaktadır. Zira bu çaba Hazine kasasına girmiş olan verginin haksız yere çıkmasını önlemeye yöneliktir. Bu bağlamda, vergi iadesi talebinde bulunanlardan, haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenlediği veya kullandığı yönünde “**olumsuz tespit**”(1) bulunanların KDV iadesi, “**özel esaslar**”a tabi tutulmaktadır.

Özel esasların iki yönü bulunmaktadır: Birinci yönü, SMİYB düzenlediği veya kullandığı iddiasıyla özel esaslara tabi tutulan mükellefin KDV iadesi dört kat teminat alınarak veya inceleme raporu ile yapılmasıdır. İkinci yönü ise, bu mükelleflerin “**kod listesi**”ne alınarak, SMİYB düzenlediği veya kullandığı iddiasının müşterilerine, müşterilerinin müşterileri ile onların müşterilerine duyurulması, onların da özel esaslara tabi olduğunun bildirilmesidir.

Bu uygulamaya, 1995’li yıllarda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın “**kod listesi**” ile başlanmıştır. Uygulama her bir mükellef için, Kod 1, Kod 2, Kod 3 vd. şeklinde devam edilmiş ve bu uygulamada her bir koda bir anlam verilmiştir. Bu uygulama daha sonra bütün vergi dairesi başkanlıkları ve

defterdarlıklara yayılmıştır.

Her hangi bir yasal dayanağı bulunmayan kod listesi uygulaması mükelleflerin tepkisini çekmesi sonucu kaldırılmıştır.

Daha sonra 2001 yılında çıkarılan 84 sayılı KDV Genel Tebliği ile KDV iadesinde “**özel esaslar**” getirilmiştir. Bununla, kod listesi kaldırılmamış, “**özel esaslar**” adı altında, (güya) yasal hale gelmiştir.

Maliye Bakanlığı yukarıda sözünü ettiğimiz 84 sayılı KDV Genel Tebliği ve bu konudaki diğer tebliğleri bir araya getirmek amacıyla “**İade Hakkı Doğuran İstisnalar ile Bu İşlemlerden Doğan Katma Değer Vergisinin İade Edilmesine Yönelik Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**” Taslağı hazırladığını kendi internet sitesinden duyurmuştur. Bu taslağın KDV iadesiyle ilgili kısmı teknik bir yön olup, uğraşı alanımız dışındadır. Ancak, Tebliğin “**kod uygulaması**” ile ilgili kısmı, tümüyle hukuk alanına dâhildir. Bu nedenle, uygulamadan edindiğimiz tecrübelerimizi de göz önünde bulundurarak, bu konuyu ele alacak, hukuki yönüne katkıda bulunmaya çalışacağız.

Yazımız iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci ana bölümde, özel esaslar veya diğer adıyla kod listesi kavramı açıklanacak, hukuki niteliği ortaya konacak, hukuki durumu tartışılacaktır. İkinci bölümde ise, tebliğ taslağında önemli gördüğümüz bölümleri hakkında görüş ve önerilerimiz yer alacaktır.

II- ÖZEL ESALAR VEYA KOD LİSTESİ KAVRAMI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE HUKUKA AYKIRI OLUŞU ÜZERİNE

A- “ÖZEL ESASLAR” VEYA “KOD LİSTESİ” KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

“**Özel esaslar**” KDV iadesi ile ilgili olarak, Maliye Bakanlığı’nın ikincil mevzuat ile getirdiği bir kavramdır.

KDV iade uygulamasında “**özel esaslar**”, doğal olarak, “**genel esaslar**” kavramının zıddıdır. Yani, herkese uygulanandan farklı bir uygulama demektir.

İndirim yoluyla giderilemeyen KDV, hepimizin bildiği bazı durumlarda iadeye konu olmaktadır. Doğal olarak da, İdare iadeye ilişkin bazı şekil ve şartlar getirmiştir. Bunlar da, esas itibariyle, teminat ve YMM raporudur. Belli haddi aşmayan iadelerde, bu şart olmadan da nakden iade yapılabilir. Mahsuben

iadelerde bazı durumlarda her iki şartta aranmamaktadır.

KDV iadesinde özel esaslara tabi olmak demek, vergi iadesini dört kat teminat ile veya inceleme sonucuna göre almak demektir. Ancak, özel esaslar bununla da sınırlı değildir. Sahte belge veya sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenlediği veya kullandığı yönünde bir iddia bulunan mükellefin bu durumunun, bütün müşterilerine, müşterilerin müşterilerine ve onların müşterilerine silsile halinde duyurmak demektir. Yani Maliye, SMİYB düzenlediği yönünde tespit yaptığı mükellefin müşterilerine **“senin mal veya hizmet aldığın şu mükellef SMİYB düzenlemiştir. Bu nedenle sen de özel esaslara tabisin”** demektir. Maliye diğer yandan SMİYB kullandığı iddia edilen bu mükellefin ve bunların müşterilerine de (bu silsilenin onaltı defa ileriye gittiği söylenmektedir(2)) **“senin mal aldığın mükellef, sahte fatura kullanmış veya sahte fatura kullandıktan mal almış, bu nedenle sen de özel esaslara tabisin”** demektir. İşte, **“özel esaslar”**ın bu kısmı, inceleme konumuz olan **“kod listesine alınma”** durumunu ifade etmektedir.

Mükellefin müşterilerine duyurulan husus, bu mükellefin **“SMİYB düzenlediği veya kullandığı iddiası”**dır. Yani sadece mükellefe ait bir **“bilgi”**dir. Bu bilgi, Anayasa’nın 20/3. maddesi(3) anlamında **“kişisel veri”**dir. Çünkü doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak bir kişi ile ilintili olabilecek her türlü bilgi, kişisel veri olarak kabul edilmektedir(4). Bu bağlamda, maliyenin belli bir mükellefe ait olduğu iddiasıyla bu verileri işlemekte, depolamakta ve bu kişinin müşterilerine duyurmaktadır.

Bir başka açıdan, bu verilerin çoğu işlenebilecek bir veri de değildir; çünkü **“kişisel veri”** kişiye ait kesin bir bilgidir. Bu verilerden hemen hiç birisi kesinleşmiş bir yargı kararına bağlanmış değildir. Buna rağmen, bir inceleme raporu veya başkaca bir tespite göre kişi özel esaslar alınarak bu veriler işlenmekte ve yayılmaktadır. Kayda alınan bu verilerin silinmesi için yürütmeyi durdurma kararı yetmeyecek, tebliğ tasarısının biraz sonra inceleyeceğimiz tanımlarda yer alan **“nihai yargı kararı”** başlıkla düzenlemeye göre, mahkeme kararı almak kâfi gelmeyecek, kesinleşmesi beklenektir. Maliyenin **“kod listesi”**ne alarak herkese duyurduğu **“Mal ya da hizmet aldığınız bu kişi SMİYB düzenleyen veya kullanan kişidir”** bilgisi, henüz kesin bilgi olmadığı için bir veri şeklinde işlenemez. Kaldı ki, bu bilgi yargı kararıyla kesinleşse dahi, bırakınız başkalarına duyurmayı kaydedilemez de. Çünkü bunlar **“hassas kişisel veri”**dir. Gerçekten **“mahkûmiyet kararları”** hassas veri olmaları nedeniyle işlenemez(5). Zaten, Adli Sicil Kanunu gibi kanunun işleme izni verdiği hallerde de mahkemelere ve kişinin kendisine veya kanundan belirtilen kamu kurum ve kuruluşları ile meslek kuruluşlarına verilebilir(6) (ASK md. 7).

İster gerçek kişi, isterse tüzel kişi(7) olsun, kendilerine ait her tür kişisel veri, onların kişilik haklarıyla ilgilidir. Bu bağlamda kişisel veriler 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 24. maddesindeki kişilik değerlerine dâhildir.

Öte yandan bu veriler 213 sayılı VUK 5. maddesi kapsamında “**vergi mahremiyeti**” kapsamında bir bilgidir. Bu verilerin belli şartlarda KDV iadesi talep eden mükellefler bildirileceğine dair 5. maddede bir istisna bulunmamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi, “**özel esaslar**” önceden uygulanan “**kod listesi**”nin yeni adıdır. Esasen, aşağıda belirteceğimiz gibi, Danıştay da böyle adlandırmaktadır.

B- MÜKELLEFİ KOD LİSTESİNE ALMAK HUKUKA AYKIRIDIR

Defterlerinin incelemesi sonucunda, kendisinin SMİYB düzenlediği veya kullandığı tespit edilen bir mükellefin dört kat teminatla veya inceleme sonucunda KDV iadesini almasına, uygulama ölçülülük ilkesine aykırı olmaması kaydıyla, kimse bir şey diyemez.

Ancak, aşağıda açıklamaya çalışacağımız gibi, SMİYB düzenlediği veya kullandığı iddiasının mükellefin müşterilerine ve müşterilerinin müşterilerine duyurulması, yaygın deyimle kod listesine alınması hukuka aykırıdır.

Öncelikle kod uygulaması için hiçbir yasal dayanağın bulunmadığını belirtmek gerekir. Tebliğ taslağında yasal dayanak olarak belirtilen 3065 sayılı KDV Kanunu'nun maddeleri, VUK'un 120. madde ve 6111 sayılı Kanun'un geçici 16. maddesi böyle bir yetki vermemektedir. Yani, İdarenin, kod uygulamasına konu kişisel verilerin depolanması, işlenmesi hele de dağıtılması yetkisi bulunmamaktadır. Esasen, yukarıda belirtildiği kod uygulamasına konu verilerin çoğu zaten işlenemez.

Bu durumda yetkisiz olarak kişisel verilerin depolanması ve işlenmesinin sonuçlarını tartışmak gerekir.

Bu konuda Yargıtay'ın bir kararına rastlamamakla birlikte, Danıştay vergi dava dairelerinin çok miktarda kararı bulunmaktadır(8). Bunlar arasında avukat olarak aldığımız bir karar da bulunmaktadır(9).

Danıştay, İdarenin “**özel esaslar**” dediği kavramın bu kısmına, “**..kod listesine alınma**” veya “**koda alınma**” demekte ve işlemi hukuka aykırı bulmaktadır.

Danıştay özel esaslara tabi tutulma işlemini (aslında Danıştay kararında belirtildiği gibi, yasal dayanağı bulunmadığı için buna idarenin haksız eylemi de denebilir(10)) hukuka aykırı bulduğu bir bozma kararında(11):

- Gerek davalı idarenin, gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde sınıflandırılmalarına olanak sağlayan yasal bir düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa’da da buna izin veren bir hüküm yer almadığı,

- Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırmanın vergi barışını bozucu etki yaratacağı,

- Anayasa’da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceği

hususlarını gerçek göstermektedir.

Danıştay yukarıdaki kararında **“kod”** uygulaması için, **“... yasal düzenleme bulunmadığı gibi,..”** ifadesiyle, bize göre ve haklı olarak, bu konuda yasal düzenleme bulunsa bile hukuka aykırı olacağını ifade etmek istemektedir.

Yukarıda belirtilen aykırılıklara Danıştay 4. Daire aynı yönde daha önce verdiği kararında **“Mükelleflerin kategorize”**(12) edilmesi ifadesi de bulunmaktadır(13). Biz bu aykırılıklara, aşağıda açıklayacağımız **“ölçülülük ilkesine aykırılık”** unsurunu da eklemenin uygun olduğunu düşünüyoruz

Görüldüğü gibi, Danıştay kod uygulamasını hukuka aykırı bulmaktadır. Dikkat edilirse bu aykırılık **“vergi hukukuna aykırılık”** değil, **“Hukuka aykırılık”**tır. O halde, bu hukuka aykırılığın kaynaklarına inmek gerekir.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, İster gerçek kişi, isterse tüzel kişi olsun, kendilerine ait her tür kişisel veri, kişilik haklarıyla ilgilidir. Bu bağlamda kişisel veriler 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun md. 24’teki kişilik değerlerine dâhildir(14). Bu niteliği gereği bu verinin hukuka aykırı olarak işlenmesi, başkalarına duyurulması, kişilik haklarına saldırı teşkil eder ve TMK’nın 25. maddesinde sayılan davalar ile hukuki koruma isteyebilir, maddi ve manevi tazminat davası açabilir(15). Kişisel verilerin yasal yetki olmadan depolanması ve işlenmesi, Türk Ceza Kanunu’na göre suçtur. Bu verilerin depolanması suç olmasa bile, başkasına verilmesi, daha ağır bir suçtur. Ancak vergi alanına özgü

olarak bu durum, vergi mahremiyetinin de ihlalidir.

Bilindiği gibi, haksız eylemler Türk Borçlar Kanunu'nun 49 vd. maddelerine göre tazminatı gerektirir. Aynı Kanun'un 58. maddesine göre kişilik hakkının zedelenmesi halinde, manevi tazminata hükmedilir. Bilindiği gibi, İdarenin haksız eylemleri için İYUK'un 2. maddesine göre **“tam yargı davası”** açılabilir. Danıştay özel esaslarla ilgili bir davada, maddi zarar ispatlanmadığı için, maddi tazminat talebini reddinin doğru karar vermiştir. Ancak, kişilik hakkı zedelendiğinden manevi tazminat verilmesi kararını onamıştır(16). Tebliğ taslağının özel esaslar bölümünün değerlendirilmesinde, hemen aşağıdaki dipnotta özeti verilen bu kararın çok önemli olduğunu düşünüyoruz.

Gerek basın haberleri, gerekse kendi uygulamamızdaki gözlemlerimizden, bu şekilde bir düzenlemenin iktisadi, mali ve hukuki olarak ölçüsüz olduğu, miktar ve dönem olarak da reddedilen vergi ile bağının kurulamadığı görülmüştür.

Burada **“ölçülülük”** kavramı üzerinde durmak gerekir. Ölçülülük ilkesi, yasama, yürütme ve idarenin faaliyetleri kadar, kişilerin eylem ve işlemlerinde göz önünde bulundurulması gereken bir ilkedir. Bu anlamda genel hukuk ilkesidir(17). Yani, genel davranış ilkesidir. Anayasa Mahkemesi, **“Eylem ile yaptırım arasında bulunması gereken adil denge, “ölçülülük ilkesi” olarak da adlandırılmakta ve bu ilkenin alt ilkelerini de, elverişlilik, zorunluluk ve orantılılık ilkeleri oluşturmaktadır. “Elverişlilik ilkesi”, öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “zorunluluk ilkesi” öngörülen yaptırımın ulaşılmak istenen amaç bakımından zorunlu olmasını ve “orantılılık ilkesi” ise öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken orantıyı ifade etmektedir.”**(18) demektedir.

Şimdi basına yansıyan bir olaydan hareketle, konumuz bakımından ölçülülük ilkesini değerlendirelim. Türkiye'nin en büyük telefon şirketinin üç dört yıl öncesine ait ve tutarı çok küçük olan bir sahte fatura kullanma iddiası(19) nedeniyle, KDV iadesi talep eden binlerce mükellefe bu şirketin sahte fatura kullandığı, bu nedenle bankadan ödeme belgesi ibrazı veya bu faturaların çıkarılması şartıyla iadenin yapılacağı bildirilmektedir(20). Şimdi burada eylem ile yaptırım arasında adil denge olup olmadığını soralım. Burada ne yapılmak istenen nedir? Telefon şirketi mi yoksa hizmet alan kişiler mi cezalandırılmaktadır? Bu belli değildir. Bu bakımdan somut olayda **“elverişlilik ilkesi”**ni tartışmak mümkün değildir. Öte yandan somut olayda, **“orantılılık ilkesi”** yani, öngörülen yaptırım (veya tedbir) ile ulaşılmak istenen amaç arasında nasıl bir orantı (veya nispet) olduğunun anlaşılması da zordur. Yani, üç dört yıl öncesine ait olan ve taşradaki bir şubede küçük bir alıma ilişkin

fatura için, yine doğal olarak miktarı küçük faturalar için, iade talebinde bulunan binlerce mükellefe **“bu şirket özel esaslardadır”** bilgisini iletilmesinin bir orantısızlık olduğu açıktır.

Gerçekten, piyasayı yakından tanıyıp takip edenler, mükelleflerin çoğu zaman haksız olarak koda alındığını, firmaların büyük ekonomik kayıplara uğradığını, kod uygulamasının istenen amacı gerçekleştirmeye uygun olmadığını, tam tersine kayıt dışılığa neden olduğunu söylemektedirler(21).

Yukarıda arz ve izah etmeye çalıştığımız gibi Tebliğ taslağındaki **“özel esaslar”** veya diğer adıyla **“kod”** düzenlemesi ve uygulaması hukuka aykırıdır. Bu konuda Danıştay kararları istikrar kazanmıştır. Ayrıca, uygulamanın maddi ve manevi tazminat gerektirdiğine de hükmetmiştir.

Ancak, varılan bu sonuca, **“iyi de sahte veya diğer adıyla naylon fatura ile mücadele etmeyelim mi, Hazineye ödenmeyen vergiyi iade mi edelim?”** gibi bir argümanla, karşı çıkılabilir.

Hemen belirtelim, sahte, diğer adıyla naylon faturanın önemini bilmiyor değiliz. Bu satırların yazarı, **“Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi”**(22) başlıklı makale yazmış ve yayımlamıştır. Burada açıklamaya çalıştığımız gibi, sahte fatura sadece vergi sistemine değil, tüm ekonomiye, iktisadi sisteme musallat olmuş habis bir urdur. Bununla elbette mücadele edilecektir. Ancak, sahte faturanın önemi ve maliyetini bilen bir kişi olarak, gerek 84 sayılı tebliğdeki gerekse konumuz olan tebliğ taslağındaki düzenlemeler olmadan da sahte fatura ile etkin bir şekilde ve hukuka uygun olarak mücadele edilebilir görüşündeyiz. Bu konuda gerekli araçlar mevzuatımızda fazlasıyla mevcuttur.

III- TEBLİĞ TASLAĞININ “ÖZEL ESASLAR” BÖLÜMÜ İLE İLGİLİ GÖRÜŞ VE ÖNERİLER

Yukarıda **“kod uygulaması kabul edilemez, tümüyle ve temelden karşı çıkmak gerekir.”** sonucuna vardıktan sonra, tebliğ taslağıının ayrıntısına girmenin fazla anlamının bulunmadığının farkındayız. Bununla birlikte, tebliğın bu bölümü uygulamada kaldığı sürece bu konudaki hukuka aykırılıkları söylemeye devam etmek gerekmektedir. İdare taslağıı yayınlayıp görüşünü oluşturmak için başka düşünceleri de toplamak amacıyla hareket ettiği için, bu çalışmaya özel esaslar konusundaki eleştirilerimizle katkı sağlamak amacıyla, bu bölümle ilgili görüş beyan etmenin uygun olacağını düşündük.

A- TANIMLAR BÖLÜMÜYLE İLGİLİ GÖRÜŞ VE ÖNERİLER

1- Tanımların yer aldığı bölümde, hukuki açıdan eleştirilebilecek tanımlar bulunmaktadır. Ancak, 2.1.2.6. sayı altında yapılan **“Nihai Yargı Kararı”** tanımlamasının hukuka aykırılığı açıktır. Bu tanım, **“Mükelleflerin genel esaslara tabi tutulmaları sonucunu doğuran nihai yargı kararından, özel esaslara tabi olunmasına neden olan belirlemelere veya bu belirlemeler üzerine yapılan tarhiyatlara ya da inceleme sonucunda yapılan tarhiyata ilişkin yargılama sürecinin son aşamasında verilen ve yargılamayı sonlandıran karar anlaşılacaktır.”** şeklindedir. Bu tanımla, Anayasa'nın 138. maddesinin son fıkrası gözden kaçmaktadır. Bu fıkarda temel kural, **“Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.”** şeklindeyken, tebliğ taslağı ile bırakın uymayı ya da geciktirmemeyi (İYUK md. 28), karar düzeltme sonucuna bırakmaktadır ki, bu da yargı kararının uygulamasını üç dört yıl ileriye götürmektedir. Bu eylem için, İYUK'un 28/3. maddesine göre idareye karşı maddi ve manevi tazminat davası açılabilir (Zaten yukarıda alıntı yaptığımız kararda YD kararına rağmen kod listesinden çıkarmamanın maddi ve manevi tazminatı gerektirdiği yönündedir.). Ayrıca, yargı kararını otuz gün içinde yerine getirmeyen memura karşı, İYUK'un 28/4. maddesine göre mükellef tazminat davası açılabilir. (Bu hükmün Anayasaya aykırı olduğu konusunda dava açılmış, yüksek Mahkeme istemi reddetmiştir.) Bütün bunların ötesinde memurun bu eylemi suç teşkil eder.

Tebliğ'in 2.1.2.6. madde numarası altında yapılan **“Nihai Yargı Kararı”** tanımı İYUK'un 28/1. maddesinin son cümlesinin(23) bir benzeridir. Burada 28. maddenin bir kanun hükmü, Tebliğ'in ise bir idari işlem olduğu göz ardı edilmektedir. Üstelik İYUK md. 28/son cümlesi hükmünün de Anayasaya aykırı olduğu ifade edilmektedir(24). Öte yandan, özellikle yargısal kararlar yapılması gereken **“ihtiyati haciz”** işleminin, idari işlemle yapılmasının da tümüyle yargı yetkisinin gaspı olarak değerlendirilmektedir(25).

Bu nedenle, tanımın taslaktan çıkarılarak maliye memurunun zor durumda bırakılmaması gerekir.

2- Ayrıca bu bölümdeki **“2.1.2.5. Olumsuz Tespit”** başlığı altındaki **“2.1.2.5.2. SMİYB Kullanma Tespiti”** alt başlığında 4. paragraftaki **“Haklarında özel esaslar kapsamında işlem tesis edilebilmesi için mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek 15 gün içinde olumsuzluğun giderilmesi istenir, giderilmemesi halinde özel esaslara tabi tutulmaya başlanır. Bu süre içinde iade talebinin bulunması halinde, iadenin sonuçlandırılması için bahse konu sürenin sona ermesi beklenir.”** şeklinde düzenlemesi yerinde ancak eksiktir. Çünkü mükellefler haberdar edilirken, mal aldığı yer ile ilgili sahte fatura düzenleme isnadının hangi döneme ait olduğu, miktarın ne olduğu, bu sonuca

nasıl, neden ve ne şekilde varıldığı açıkça bildirilmeli, vergi tekniği raporu da tebliğ edilmelidir. Ayrıca, buradaki ifade bir idari işlem için öngörülen hukuki güvenlikten yoksundur. Bu ifade ile mükellefe, sahte olduğu iddia edilen faturanın çıkarılması veya ödenmesi gibi bir imkân tanınmaktadır. Yani, mükellefe bunun aksini ispatlama imkânı tanınmamaktadır. Burada, en azından, ihtirazi kayıtlı beyanname ve yürütmeyi durdurma kararı almak için gerekli süre tanınmalıdır.

B- “HAKLARINDA OLUMSUZ RAPOR BULUNANLARIN İADE TALEPLERİ” ALT BÖLÜMÜ HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİMİZ

1- Haklarında olumsuz rapor bulunanlar hakkında, KDV iadesi dört kat teminatla veya inceleme sonucu iade yapılabilir. Fakat yukarıda arz ettiğim nedenlerle hiçbir şekilde kod listesine alınmaz. Diğer bir deyişle, kendisinden mal alanlara, **“Senin mal aldığın bu kişi sahte fatura düzenleyicisidir, bu nedenle senin iadeni genel esaslara göre yapmıyorum”** denilemez.

2- Sahte fatura düzenleyenler ile bunlarla ilgili, ilişkili kişiler çok ağır yaptırımlara tabidir. Fakat Taslakta sahte faturanın miktarı, genel ciroya oranı belirtilmemiştir. Bu konuda makul bir miktar ve/veya oran belirlenmelidir.

3- Öte yandan teminat gösteremeyen bir kişi ömür boyu özel esaslarda kalacak demektir. Silsile yoluyla bu şirketten mal alan her bir şirket de, özel esaslarda olacak demektir. Böylece, bu halka genişleyecek, özel esaslara tabi olmayan kişi ve kuruluş kalmayacak demektir. Halbuki mükellef eğer sahte fatura taciri değilse, sahte fatura düzenleyenin, düzenlediği sahte fatura ve kime düzenlediği bellidir. Dolayısıyla bu fatura düzenleyen ve düzenlenen kişiye gerekli yaptırım uygulandıktan sonra, hiç beklemeden olumlu rapor düzenlemek için gerekli incelemeler yapılması ve etrafa kirlenmiş belge yayan kaynak kurutulmuş olur.

4- **“2.2.1.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi”** bölümünde, ihtirazi kayıtlı ödemenin kabul edileceği belirtilmelidir. Çünkü kişinin önce ödeyip sonra dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu husus açıkça belirtilmezse, vergi dairesi hareket tarzını belirlemede güçlük çekecektir.

5- En son olarak, Tebliğ’in, **“2.4.1.1.2. Genel Esaslara Dönüş”** bölümünde **“Aşağıda belirtilen durumların varlığı halinde genel esaslara göre iade yapılır.”** denildikten sonra 4. paragrafta, **“Olumsuz rapora istinaden tarh edilen vergi, kesilen ceza ve hesaplanan gecikme faizini ödememiş veya tamamına teminat göstermemiş mükellefin raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki 12 vergilendirme dönemine ilişkin olarak vergi incelemesine**

yetkili olanlarca düzenlenmiş olumlu rapor bulunması halinde, bu mükelleften mal veya hizmet alanların olumlu raporun ait olduğu vergilendirme dönemleri ile sonraki dönemlerde bu mükelleften alışlarına isabet eden iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir.” denilmektedir.

Bu durumda olumlu raporun düzenlenmesini kim isteyecektir. Mükellef mi, yoksa İdare mi? Eğer mükellef yani satıcı isteyecekse, hayat boyu istetemeyebilir. Bu inceleme istemeyi alıcıdan da beklememek gerekir. Bu durumda, her SMYİB düzenleme tespitinin hemen arkasından, bu mükellefin hemen 12 aylık döneminin de idarece re’sen incelenmesi ve bu incelemenin de bu mükellefi aklayana kadar devam etmesi sıtma kaynağı olan bataklığın başlangıçta kurutulması gerekir. Aksi halde, fatura güvenliğinin garanti etmesi gereken Devletin, bu güvenliğinin ihlaline izin vermesi durumu hasıl olur.

IV- SONUÇ

Gelir İdaresi Başkanlığı, **“İade Hakkı Doğuran İstisnalar ile Bu İşlemlerden Doğan Katma Değer Vergisinin İade Edilmesine Yönelik Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ Taslağı”** hazırlamış ve ilgililerin görüş ve önerilerinin bildirmesi için Web sitesinde yayımlamıştır. Görüş bildirmek demek, henüz uygulamaya başlanmadan önce ileride karşılaşılabilecek şeyleri baştan söylemek, taslağı eleştirmek demektir. Bununla, bir ölçüde başkanlığın çalışmalarına, hizmetlerine katkıda bulunmaya çalıştık.

Bilindiği üzere, maliye uygulamasında genel tebliğler, özellikle yasa ile verilmiş bir yetkiye dayananları, Anayasa 124. md. anlamında Yönetmelik hükmündedir(26). Yönetmelikler ise, organik olarak idari işlem, maddi anlamda **“kanun”** anlamına gelir. Kanun ise, tarafların menfaatlerinin dengelendiği metinlerdir. Burada denge, kamu ile mükellef arasında sağlanacaktır. Bu denge, hassas bir dengedir. Bu denge de, kamu menfaati ve mükellef menfaati arasındaki hassas dengeyi kollayan ölçülülük ilkesi ile sağlanacaktır. Bu ilke gözetilmezse, haklar ve hukuki değerler zedelenir, genel olarak hukuk barışı, özel olarak vergi tehlikeye girer. Tebliğ Taslağında incelediğimiz konu ile ilgili olarak bu denge sağlanmamıştır. Çünkü hukuka aykırı eylem ve işlemlerle kamu menfaati sağlanamaz.

Yukarıda (I) bölümde arz ve izah etmeye çalıştığımız gibi Tebliğ Taslağındaki **“özel esaslar”**ın **“kod”** düzenlemesi ile ilgili kısmı hukuka aykırıdır. Özellikle de, temel hak ve özgürlükler, şahsiyet hakları ve **“Ölçülülük İlkesi”**ne aykırıdır. Bu husus, aynı yönde verilen birçok Danıştay kararları ile sabit olmuştur. Danıştay bu uygulamanın maddi ve manevi tazminatı gerektirdiği yönünde karar vermiştir. Bu nedenle özel esasların kod listesi uygulamasına ilişkin kısmını tümüyle Taslaktan çıkarmak gerekir.

Çünkü bu olmadan da idare sahte faturayla mücadele için gerekli araçlara fazlasıyla sahiptir.

Bizim görüşümüz, özel esasların tümüyle kaldırılması olmakla birlikte, Taslaktaki ayrıntılarında da sorunlar bulunduğu yönündedir. Bu sorunlardan önemli olanları yazımızın (II) bölümünde açıklamaya çalıştık. Taslağı bu haliyle, mükelleflere ve uygulayıcılara sorunlar çıkarmaya devam edecek gibi görünmektedir.

En son olarak, Tebliğ Taslağında, düzenlenen ilişkilerin en önemli öznesi olan İdare pasif durumda görünmektedir. Bütün yükümlülükler mükellefe aittir. İdarenin, şartlara uymayan taleplerin reddi dışında, hiçbir görevi bulunmamaktadır. Hâlbuki bir SMİYB düzenleme veya kullanma eylemini tespit eden İdarenin iade için mükellefin önüne gelmesini beklemeden sorunu daha başında çözmelidir. Fatura güvenliğini sağlamanın en güvenilir yollarından birisi budur.

- (1) “Olumsuz tespit” sahte fatura (belge) düzenleme veya kullanma ile sınırlı değildir.
- (2) Akif AKARCA - Mehmet ŞAFAK, “Kod Uygulamasından Vazgeçildi mi?”, **Dünya**, 28.01.2010
- (3) “Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir” cümlesi ile başlayan bu fıkra - 07.05.2010 tarih ve 5982 sayılı Kanunla eklenmiştir.
- (4) Nilgün BAŞALP, **Kişisel Verilerin Korunması ve Saklanması**, Ankara 2004, s.33
- (5) Hassas veriler kişisel Verilerin Korunmasına İlişkin Kanun Tasarısında, uluslararası kurallara uygun olarak, 7/1 de, “kişilerin ırk, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep veya diğer inançları, dernek, vakıf ve sendika üyeliği, sağlık ve özel yaşamları ve her türlü mahkûmiyetleri ile ilgili kişisel veriler” hassas veridir ve bu veriler işlenemez” (md. 7/f. 1) şeklinde sayılmıştır.
- (6) 2005 yılında yayımlanan Adli Sicil Kanunu’nun 11. maddesi “Adli sicil ve arşiv bilgileri gizlidir. Bu bilgiler, görevlilerce açıklanamaz ve bu Kanun hükümlerine göre verilen kişi, kurum ve kuruluşlarca veriliş amacı dışında kullanılamaz.” şeklindedir.
- (7) Tüzelkişilerin de manevi anlamda kişilik hakları olduğu konusunda Bkz. Âlim TAŞKIN, Tüzel Kişilerin Kişilik Haklarının Korunması , **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1991-92, C.42, Sayı: 1-4, s. 205-243
- (8) Koda alınma veya kod listesiyle ilgili Danıştay içtihatları şöyle bir seyir izlemiştir. Dn. 3.

D.'nin, 21.11.2006 tarih ve E. 2006/1968, K. 2006/302 sayılı Kararı'nda "kod listesine alınma kesin ve yürütülmesi gereken işlem değildir, buna karşı dava açılmaz diyerek mahkeme kararını bozmuştur. Ancak aynı Daire içtihat değiştirerek 24.10.2011 tarih ve E. 2009/6111, K. 2011/6209 sayılı Kararı'nda, kod listesinin hukuka aykırı olduğunu açıkça ifade etmiştir. 3. Daire bununla da yetinmemiş, 26.05.2010 tarih ve E. 2007/4267, K. 2010/1716 sayılı Kararı'nda, bu eylemin maddi ve manevi tazminatı gerektirdiğine hükmetmiştir. Ancak, Kod listesinin hukuka aykırılığı konusundaki ilk karar 3. Daireden önce 4. Dairendir. Daire 14.01.2006 tarih ve E. 2005/2198, K. 2006/2649 sayılı Kararı'nda, yukarıda 3. Daire kararındakine benzer gerekçe ile koda alma işlemini iptal eden mahkeme kararını onamıştır. Danıştay 9. Daire de, koda olduğu gerekçesiyle iade isteminin reddedilemeyeceği yönünde karar vermiştir (Aksi belirtilmemişse, yargı kararları KAZANCI'dan alınmıştır).

- (9) Dn. 3. D.'nin, 05.04.2012 tarih ve E. 2010/7042, K. 2012/1140 sayılı Kararı (Kişisel arşiv).
- (10) Gerçekten yasallık unsuru olmaya eylemler haksız eylem (fiil) olarak tanımlanmaktadır. Bkz. **Taner AYANOĞLU, Uyuşmazlık Mahkemesi Kararlarına Göre İdari Eylemin Tanımlanması**, İstanbul 2004, s. 325
- (11) Dn. 3. D.'nin, 24.10.2011 tarih ve E. 2009/6111, K. 2011/6209 sayılı Kararı.
- (12) "Kategorize etmek", sınıflamak, ayıklamak anlamına gelmektedir. Bkz. TDK Türkçe Sözlük.
- (13) Dn. 4. D.'nin, 14.01.2006 tarih ve E. 2005/2198, K. 2006/2649 sayılı Kararı.
- (14) Hayrunnisa ÖZDEMİR, **Elektronik Haberleşme Alanında Kişisel Verileri Özel Hukuk Hükümlerine Göre Korunması**, Ankara 2009, s. 95
- (15) ÖZDEMİR, age, s.187 vd.
- (16) Dn. 3. D.'nin, 26.05.2010 tarih ve E. 2007/4267, K. 2010/1716 sayılı Kararı. Dava konusu olayda davacı Şirket Kod 2 ve Kod 5'e alınma işlemlerine karşı dava açmış, mahkeme yürütmeyi durdurma (YD) kararı vermiştir. Şirket YD kararının uygulanması, kendisinin koddan çıkarılması için başvurmuş, vergi dairesi müdürlüğü 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca talebin yerine getirilemeyeceği, esas hakkında verilecek kararın sonucuna göre yeniden değerlendirileceğinin bildirmiştir. Bunun üzerine, Şirket maddi ve manevi tazminat ödenmesi istemiyle dava açmıştır. Vergi Mahkemesi somut olarak ispatlanamadığı gerekçesiyle maddi

tazminat talebini reddetmiştir. Ancak Mahkeme, manevi tazminata hükmedilmesi için öncelikle ilgilinin kişisel varlık ve haklarına hukuka aykırı ağır bir saldırıda bulunularak kişinin fizik yapısının zedelenmesi, yaşama ve kazanma gücünün azalması sonucunu doğuran olayların meydana gelmesi veya bu tür bir işlem ya da eylem sonucu ağır bir elemin duyulmuş olması, ya da kişinin şeref ve haysiyetinin zedelenmesi gerektiği, yargı kararına rağmen davacı şirketin Kod 2 ve Kod 5'ten çıkarılmaması ticari itibarının zedelediğinden, şirket temsilcisi ve ortaklarının ağır bir elem duydukları dolayısıyla davacının manevi tazminat talebinde haklı olduğu, tazminat miktarının mahkemece takdirinde de idarenin kusurunun ağırlığı yanında davacının yaşadığı sıkıntının ağırlığının da önem arz ettiği, manevi tazminatın maddi tazminat gibi hesaplanmak suretiyle ortaya konulması mümkün olmadığından, olayın ve durumun niteliği, zarar görenin kişiliği gibi unsurların değerlendirilmesi sonucu mahkemece takdir edileceği, davacının talep ettiği manevi tazminat tutarının 5.000,00 YTL takdir edilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir. Danıştay 3. Daire de bu Kararı aynen onamıştır.

- (17) Anayasa Mahkemesi'nin, 11.04.2012 tarih ve E. 2011/18, K. 2012/53 sayılı Kararı, 13.10.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. "Genel hukuk ilkesi kavramının kendisine ait hayati bir uygulama alanı olmayan ve öteki normların yorumunda bunların normatif kapsamının belirlenmesinde rol oynayan bir ilkeyi de kapsadığını kabul ediyorsak, ölçülülük ilkesi genel bir hukuk ilkesidir."
- (18) Anayasa Mahkemesi'nin, 11.04.2012 tarih ve E. 2011/18, K. 2012/53 sayılı Kararı.
- (19) Burada, "iddia" sözcüğünü bilerek kullanıyoruz. Çünkü sahte fatura kullanıldı iddiasının yargı kararı ile kesinleşmiş olup olmadığını bilmiyoruz. Ancak, bu faturanın sahteliği yargı kararı ile sabit olsa bile bize göre, bu sahtelik VUK'un 359. md. kapsamında "sahte" fatura düzenleme değildir.
- (20) Şükrü KIZILOTT, "İşyerinde Telefon Faturası Şoku", **Hürriyet**, 19.11.2012
- (21) Akif AKARCA - Mehmet ŞAFAK, "Kod Uygulamasından Vazgeçildi mi?", **Dünya**, 28.01.2010
- (22) Bekir BAYKARA, "Naylon Fatura Olgusunun Kriminolojik Analizi", **Vergi Dünyası**, Eylül 2005, Sayı: 289
- (23) Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu

kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

- (24) Serdar YILMAZ, “Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 61, Sayı: 4, 2012
- (25) Pınar ÇİFTÇİ, “Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı 2010, s.313-379 Özel sayı (Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan).
- (26) Bekir BAYKARA, “Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve iç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2001, Sayı: 242