



İSTANBUL  
**TOPKAPI**  
ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ  
EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**KAMU İDARESİNİN İŞLETMELERE UYGULADIĞI ÖZEL  
ESASLARDAN KAYNAKLANAN ZARARLAR VE KAYNAK  
İSRAFI ÜZERİNE ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**MUSTAFA İLKER ÖZYURT**

**İşletme Anabilim Dalı**

**İşletme Bilim Dalı**

**OCAK, 2023**

**KAMU İDARESİNİN İŞLETMELERE UYGULADIĞI  
ÖZEL ESASLARDAN KAYNAKLANAN ZARARLAR VE  
KAYNAK İSRAFI ÜZERİNE ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Mustafa İlker ÖZYURT**

**21220801007**

**İşletme Anabilim Dalı**

**İşletme Bilim Dalı**

**Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üy. Menekşe KILIÇARSLAN**

**OCAK, 2023**

## AKADEMİK DÜRÜSTLÜK BEYANI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Kamu İdaresinin İşletmelere Uyguladığı Özel Esaslardan Kaynaklanan Zararlar ve Kaynak İsrافی Üzerine Araştırma ” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

17/01/2023

**Mustafa İlker ÖZYURT**

## TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimi tamamlama konusunda teşvik ve desteğini esirgemeyen kardeşlerim Abdurrahman ÖZYURT ve Dr. Öğr. Üyesi, Rana ÖZYURT KAPTANOĞLU, tez çalışmasının hazırlanmasında desteğini esirgemeyen değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Sn. Menekşe KILIÇARSLAN, fakülte dekanım, rektör hocam ile emek ve vaktini ayıran tüm değerli hocalarım, ilgi ve teşvikleri ile güç veren değerli eşim ve aileme teşekkürlerimi sunarım.

Mustafa İlker ÖZYURT

17/01/2023

## İÇİNDEKİLER

<b>AKADEMİK DÜRÜSTLÜK BEYANI</b> .....	<b>iii</b>
<b>TEŞEKKÜR</b> .....	<b>iv</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>iv</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>vi</b>
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>vii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>viii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>ix</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. İŞLETME KAVRAMI</b> .....	<b>3</b>
1.1. Tanım İtibari İle İşletme .....	3
1.2. İşletmelerin Amaçları .....	5
1.3. İşletmelerin Sürekliliği .....	6
1.4. İşletmelerin Özellikleri .....	7
<b>2. VERGİ KAVRAMI, TÜRLERİ, İNDİRİMİ, İADESİ VE MÜKELLEFLİK.</b> <b>8</b>	
2.1. Vergi Kavramı .....	8
2.1.1. Katma değer vergisi .....	9
2.2. Vergi İndirimi ve İade Mekanizması.....	11
2.3. Vergi İndirimi ve İadesi İşlem Süreci .....	15
2.3.1. Verginin indirimine yönelik işlem süreci .....	15
2.3.2. Verginin iadesine yönelik işlem süreci .....	17
2.3.3. Verginin iadesinin kontrol süreci.....	19
2.3.4. Kontrol noktaları – olumsuz durumlar.....	19
2.4. Vergi İncelemesi Nedir Amaçları ve Olası Sonuçları Nelerdir.....	20
<b>3. GENEL VE ÖZEL ESASLAR</b> .....	<b>27</b>
3.1. Genel Esaslar-Özel Esaslar Ayrımı .....	27
3.2. Özel Esaslar Kapsamına Alınma Süreci.....	29
3.3. Özel Esaslar Kapsamına Alınmanın Fiili Sonuçları.....	30
<b>4. VAKA İNCELEMESİ</b> .....	<b>34</b>
4.1. Ceda Plastik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Vakası.....	34
4.2. MYE Plastik Ltd.Şti. Vakası .....	37
4.3. GZT Elegant Enerji Anonim Şirketi Vakası .....	39
4.4. Bay Grup Aş. Vakası.....	43

4.5. MHC Dış Ticaret Ltd.Şti. Vakası .....	46
<b>5. VAKALAR HAKKINDAKİ YARGI KARARLARININ ANALİZ VE DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>53</b>
5.1. Vakalara Ait Yargı Kararlarının Analizi .....	53
5.1.1. Ceda Plastik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. hakkındaki kararın analizi... 53	
5.1.2. Mye Plastik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. hakkındaki yargı kararının analizi..... 59	
5.1.3. Gzt Elegant Enerji A.Ş. hakkındaki yargı kararının analizi .....	60
5.1.4. Bay Grup Enerji A.Ş. hakkındaki yargı kararın analizi .....	61
5.1.5. MHC Dış Ticaret Ltd. Şti. hakkındaki yargı kararının analizi .....	63
5.2. Vakaların Değerlendirilmeleri.....	64
5.3. Özel Esaslara Tabi Tutulmadığında İşletmelerin Mali Tablo Gelişimi Değerlendirmesi .....	66
5.4. İsraf Edilen Kaynakların Fırsat Maliyeti.....	67
5.5. Özel Esas İşlemlerinin Sosyal ve Psikolojik Etkileri .....	68
5.5.1. İşletme sahiplerine yönelik sosyal ve psikolojik etkiler .....	68
5.5.2. İşletme müşterilerine yönelik sosyal ve psikolojik etkiler.....	69
5.5.3. Oluşan maddi ve manevi zararlar .....	69
5.5.4. Oluşan manevi zararın maddi zararı tetiklemeşi.....	71
<b>SONUÇ.....</b>	<b>73</b>
<b>ÖNERİLER .....</b>	<b>75</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>77</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>83</b>

## KISALTMALAR

<b>A.Ş.</b>	: Anonim Şirket
<b>GEK</b>	: Genel Esas Segmenti
<b>GİB-YBS</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı Yönetim Bilgi Sistemi
<b>FAVÖK</b>	: Faiz, Amortisman Ve Vergi Öncesi Kar
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KDVİRA</b>	: KDV İadesi Risk Analizi Sistemi
<b>KDVGUT</b>	: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
<b>KDVK</b>	: Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletme
<b>Ltd.Şti.</b>	: Limited Şirketi
<b>MAR</b>	: Makro Analiz Raporu
<b>Md.</b>	: Madde
<b>OEK</b>	: Özel Esas Segmenti
<b>RAMER</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı Risk Analiz Merkezi
<b>SARP</b>	: Sahte Belge Risk Analiz Programı
<b>SMİYB</b>	: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
<b>T.C.</b>	: Türkiye Cumhuriyeti
<b>VDK</b>	: Vergi Denetim Kurulu
<b>VDK-MERAM</b>	: Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçim Programı
<b>VEDOP</b>	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
<b>VEGAS</b>	: Veri Erişim ve Görsel Analiz Sistemi
<b>VERİA</b>	: Veri Abbarı
<b>VUK</b>	: Vergi Uygulamaları Kanunu

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 4.1:</b> Ceda Plastik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Mali Verileri .....	36
<b>Tablo 4.2:</b> Ceda Plastik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Satış Trend Oranları .....	37
<b>Tablo 4.3:</b> MYE Plastik Ltd.Şti. Mali Verileri .....	39
<b>Tablo 4.4:</b> MYE Plastik Ltd.Şti. Trend Oranları .....	39
<b>Tablo 4.5:</b> GZT Elegant Enerji Anonim Şti. Mali Verileri .....	42
<b>Tablo 4.6:</b> GZT Elegant Enerji Anonim Şti. Trend Oranları .....	43
<b>Tablo 4.7:</b> Bay Grup AŞ. Mali Verileri .....	45
<b>Tablo 4.8:</b> Bay Grup AŞ. Trend Oranları .....	45
<b>Tablo 4.9:</b> MHC Dış Ticaret Ltd. Şti. Mali Verileri .....	51
<b>Tablo 4.10:</b> MHC Dış Ticaret Ltd. Şti. trend Oranları.....	51



## ÖZET

### KAMU İDARESİNİN İŞLETMELERE UYGULADIĞI ÖZEL ESASLARDAN KAYNAKLANAN ZARARLAR VE KAYNAK İSRAFI ÜZERİNE ARAŞTIRMA

Kamu idaresi; sahte belge düzenleyerek vergi kaçırabileceğini öngördüğü işletmeleri, kamu alacağının korunması amacıyla vergi incelemesine tabi tutmak ve bu suretle kamu alacağını güvence altına almak için Katma Değer Vergisi Genel uygulama Tebliği'nin (KDVGUT) IV-E bölümündeki düzenlemelere dayanarak özel esaslara tabi tutmaktadır. Vergi idaresinin, vergi mükellefi olan işletmeler hakkında tesis ettiği bu işlem sonucunda haklarında bu yönde işlem tesis edilen işletmeler, işlem sonrasında artık hiçbir müşterisi tarafından tercih edilmemektedir. Zincirleme reaksiyona neden olan bu durum faaliyet devamlılığının sağlanmasına engel olduğu gibi, işletmeler bu şekilde devlet eliyle iflas ve israfa sürüklenmektedir. Vergi idaresinin özel esasa alma işlemleri nedeniyle işletmelerin maruz kaldığı telafisi imkânsız zararların boyutları, işlemin iptalinin sağlanması amacıyla tüketilen işletme kaynaklarının israfı, oluşan zararların telafisinin mümkün olup olmadığı, üzerine yapılan araştırmada işletmelerin bundan kurtulması veya buna maruz kalmamasının nasıl sağlanacağına yönelik çözüm önerileri bu tezin konusunu oluşturmaktadır. Tez için seçilen konu günümüzde çok sayıda ticari ve sınai işletmeyi doğrudan etkileyen, işletmelerin yaşaması, büyümeleri ve ülke kalkınmasında aktif rol oynamalarının önündeki en büyük engellerden biri olan bir konu olduğundan tez konusu olarak belirlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** *Özel Esaslar, Sahte Belge Düzenleme, Hizmet Kusuru, Kusursuz Sorumluluk, Kaynak İsrافی, İşletmenin Sürekliliği*

## **ABSTRACT**

### **A RESEARCH ON DAMAGES ARISING FROM "SPECIAL PRINCIPLES" APPLIED TO BUSINESSES AND WASTE OF RESOURCES BY THE TAX ADMINISTRATION**

Public administration; It subjects the businesses, which it predicts to be able to evade taxes by issuing false documents, to special principles based on the regulations in the IV-E section of the Value Added Tax General Implementation Communiqué (KDVGUT) in order to subject them to tax inspection in order to protect the public receivables and thus to secure the public receivables. As a result of this transaction established by the tax administration on taxpayer businesses, businesses that have been dealt with in this direction are no longer preferred by any of their customers after the transaction. This situation, which causes a chain reaction, prevents the continuity of activity, and businesses are dragged into bankruptcy and waste by the state in this way. The subject of this thesis is the size of the irreparable losses incurred by the enterprises due to the special principles of the tax administration, the waste of operating resources consumed to ensure the cancellation of the transaction, whether it is possible to compensate for the losses incurred, and in the research on how the enterprises can be saved from this or not be exposed to it. . The topic chosen for the thesis has been determined as the thesis topic, as it is a subject that directly affects many commercial and industrial enterprises and is one of the biggest obstacles to the survival of the enterprises, their growth and playing an active role in the development of the country.

**Keywords:** *Special Principles, Forged Document Issuance, Service Failure, Strict Liability, Waste Of Resources, Continuity Of Business*

## GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Çalışma ve Sözleşme Hürriyeti" başlıklı 48.maddesinde kanun koyucu, herkesin dilediği alanda çalışma ve sözleşme özgürlüğü olduğunu, vatandaşların özel teşebbüsler kurma hakkı ve serbestisi olduğunu belirterek, yasa kapsamında olan vatandaşların en temel hürriyetlerinden biri olan çalışma hürriyetini güvence altına almıştır. Kanun koyucu bu amaçla devleti, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun şekilde davranması, kararlılık ve güven içerisinde çalışmasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla görevlendirmiştir.

Anayasa'nın 49.maddesinde ise çalışma, kişilere bir hak ve aynı zamanda görev olarak tanımlanmıştır. Kanun koyucu devlete, çalışanların yaşam standartlarını yükseltmek için çalışanlar ve hatta işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliğin oluşmasını önlemeye yönelik tedbirler almak, bu amaçla gereken ortamı yaratmak ve çalışma barışını sağlayacak önlemleri alma görevi de devlete yüklemiştir.

Devlet bu amaçla en belirgin kamu maliyesi araçlarından biri olan vergiler ile ilgili işlemler bütünü, Anayasa'nın 73.maddesine dayanarak yapılan vergi kanunları çerçevesinde bir kamu maliyesi aracı olarak kullanmaktadır.

Kamu Maliyesi aracı olarak kullanılan vergi türlerinden en etkin olanı, harcamalar üzerinden belli oranlarda alınan Katma Değer Vergisi'dir. Bu vergi, özel teşebbüslerin mal ve hizmet tutarları üzerinden bakanlıkça belirlenen oranlarda hesaplanmakta ve beyan usulü ile mükelleflerce beyan edilerek ödenmektedir.

Mükellefler aylık dönemler halinde bir ay içerisinde gerçekleştirdikleri teslim ve hizmet tutarları üzerinden gerçekleşen hizmet veya teslimin tabi olduğu oranda Katma Değer Vergisi hesaplayarak ödenmek üzere beyan ederken, kendilerine yapılan teslimler için ödedikleri Katma Değer Vergisi tutarlarını ise satışları nedeni ile hesapladıkları ödenecek vergiden aynı beyanname üzerinde indirmektedir.

Tez konusunu oluşturan sorun, vergi mükelleflerinin alışları nedeni ile ödedikleri vergilerin satışları nedeni ile hesapladıkları vergiden indirilmesi aşamasında ortaya çıkmaktadır.

Kamu idaresi, mal ve hizmet teslimlerini gösteren faturaların gerçeği yansıtmadığı konusunda şüpheye düştüğünde, bu mal ve hizmetlere ilişkin faturaları düzenleyen mükellefleri özel esas adı verdiği ayrı bir kategoriye dâhil etmektedir. Bu kategoriye dâhil edilen mükelleflerin faturalarında yazılı Katma Değer Vergisi tutarlarının, o ay içerisinde satışlar nedeni ile hesaplanan Katma Değer Vergisi'nden indirimi kamu idaresince kabul edilmemektedir. Bu durum, işletmelerin ekonomik açıdan beklenmeyen ek bir külfetle karşı karşıya kalmasına neden olduğu gibi, alışlarının gerçekliğini ispata zorlanma, vergi incelemesi geçirme, bu nedenle özel esaslar kategorisine alınma gibi telafisi zor ya da imkânsız olan ek sorunlara neden olmaktadır.

Bu tezin konusu, özel esaslar kategorisine dâhil edilen vergi mükelleflerinin karşı karşıya kaldıkları maddi ve psikolojik zorlukların işletmeleri sürüklediği kaynak israfının ve telafi edilemeyen zararların varlığı ve boyutlarını ortaya koymayı, bunun işletmenin sürekliliğine etkilerini açıklamayı amaçlamaktadır.

## 1. İŞLETME KAVRAMI

### 1.1. Tanım İtibari İle İşletme

Sözlük anlamı ile işletme Türk Dil Kurumu sözlüğünde; “tarım, sanayi, ticaret, bankacılık vb. iş alanlarında, kâr amacıyla bir sermaye yatırılarak kurulan kurum” olarak, Hukuk Sözlüğüünde ise “üretim, dağıtım veya hizmet verme gibi ekonomik faaliyetlerde bulunan ve bağımsız karar verme serbestisine sahip ekonomik kuruluş” olarak geçmektedir (Ejder, 2002: 591; Türkçe Sözlük, 1988: 1118).

İşletme kavramı Türk İş Hukuk ve Mevzuatlarında sıklıkla kullanılmasına rağmen 4857 sayılı İş Kanununda tanımlanmamıştır. Ancak literatürde kabul edilen genel anlam işyeri ve işletme kavramlarının aynı kavramlar olmadığı yönündedir. Genel anlamda işletme kavramı; kar elde etme ve/veya sosyal, toplumsal fayda elde etme amacına yönelik olarak kurulmuş her türlü organizasyonu ifade eder.

Ülkemizde işletmeler 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda tanımlanan, esnaf işletmesi, ferdi şahıs işletmesi, kollektif şirket, komandit şirket, limited şirket, anonim şirket gibi türlerde kurulabilirler (Taşkın, 2012: 76). Bazı işletme türleri ve tanımları şu şekildedir:

- Esnaf işletmesi; “İster gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan ve geliri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 11.inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişilerin yönettiği işletmelerdir” (Büyükboyacı, 1984: 160).
- Ferdi Şahıs İşletmesi (Ticari İşletme); “Esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir” (Arslan, 2017: 166).
- Kollektif şirket; “Kollektif şirket ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve

*ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir” (Terzi, 2018: 33).*

- Komandit Şirket; *“Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir” (Yerebasmaz, 2011: 1178).*
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket; *“Sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir” (Sağlam, 2021: 254).*
- Limited Şirket; *“Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan; esas sermayesi belirli olan ortaklarının, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlü olduğu şirket türüdür” (Çatal, 2022: 280).*
- Anonim Şirket; *“Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir” (Tekdoğan, 2022: 60).*

Türk Ticaret Kanunu’nda bu şekilde adlar altında çeşitlendirilen organizasyonların tamamı Türk Vergi Kanunları nazarında vergi mükellefi ve/veya vergi sorumlusudur. Bu tez çalışmasında, tez konusunun etkileşimi açısından yukarıda sayılan işletme türlerinin hepsi işletme ve vergi mükellefi adlarıyla anılacaktır.

İş kökünden gelen işletme kavramı üretim birimi, yer ve iş gördürme anlamında kullanılmaktadır. Bir kurumu verimli hale getirip kazanç sağlama yöntemleri olarak da görülmektedir. Kişilerin ihtiyaçlarını karşılama, sahibine maddi/manevi kar elde ettirme amaçlı tüm üretim faktör ve girdilerinin sistemli ve planlı şekilde bir araya getirilerek ekonomik anlamda Hizmet/mal üretmek ve/veya pazarlamak için faaliyette bulunan kuruluşlara işletme denmektedir.

Bu özelliklerinin yanı sıra işletme tanımları içerisinde geçmesi gereken olgular şu şekildedir:

- İşletmeler ihtiyaçlar üzerine mal/hizmet üretirler
- İşletmeler iktisadi mal/hizmet üretirler bunun nedeni iktisadi mal/hizmetin kıtlığı ve/veya fayda meydana getirmesidir.
- İşletmelerin üretim yapabilmeleri için üretim faktörlerinin (emek, sermaye, doğa) bir araya getirmesi gerekmektedir.
- İşletmeler kar amaçlı örgütlerdir.

## 1.2. İşletmelerin Amaçları

İşletmelerin ulaşmak istediği her bir menkıbe işletmenin amaçları içerisinde. Ancak en genel amacı kar elde etmektir. Bunun yanı sıra varlığını sürekli kılmak, topluma hizmet vb. amaçları da bulunmaktadır. Özel amaçları ise uluslararası ilişkiler, çevreye uyum, çalışanlara daha iyi özlük hakları, nitelikli ve kalite çalışma ortamı oluşturmak, sosyal sorumluluk vb. amaçları olabilmektedir. İşletme amaçları en kısa haliyle şu şekilde maddelendirilebilir:

### Temel amaçlar

- Büyüme, karlılık ve sürdürülebilirlik
- Sosyal sorumluluk
- Satış geliri elde etme

### Özel amaçlar

- Çalışanlar için sürekli istihdam Çalışma ve özlük koşullarını iyileştirme
- Hizmet içi eğitim ile çalışanlarını geliştirme, meslekte ilerleme sağlama
- Kaliteli mal/hizmet sunma

### Sosyal amaçlar

- Tüketiciyi koruma Sosyal faydaya yönelik yatırımlar yapma
- Çalışma hayatının niteliğini geliştirme
- Sanat, eğitim, kültür faaliyetlerini destekleme
- Doğanın kültürel mirasını koruma

İşletmenin işlevleri bahsi geçen genel ve özel amaçlar çerçevesinde belirlenmektedir ve bu işlevler işletme bölümlerinde gerçekleştirilmektedir. Bu bölümlerin başında; ulaştırma, depolama, halkla ilişkiler, araştırma-geliştirme, muhasebe, personel, finansman, pazarlama, üretim ve yönetim gibi birimler gelmektedir.

### 1.3. İşletmelerin Sürekliliği

İşletmeler, çeşitli ticari, sınai, mesleki ve tarım faaliyetleri ile hizmetlerde bulunarak kar elde etmek ve yaşamlarını sürdürmek amacı ile kurulur. Zekai Yılmaz'a göre *“İşletme amaçları, işletme iktisadi literatüründe oldukça fazla işlenmiş bir konu olmakla beraber Türkçede derli toplu bir inceleme mevcut değildir”* (Yılmaz, 1982: 88). Zaten yapılan bu kısa tanım da işletmelerin neden kurulduğunu anlaşılır şekilde özetlemektedir.

*“İşletme sürekliliği, sahip veya sahiplerinin ömürleri ile sınırlı olmaksızın işletme faaliyetlerinin sürdürüleceğini ifade eder”* (Gençoğlu ve Aytaç, 2016: 52). Kısa tanımdan da anlaşıldığı üzere işletmeler, kuruluş amaçları doğrultusunda olabildiğince uzun süreler yaşamak için kurulurlar. Ticari hayatta belirli projelerin hayata geçirilmesi için kurulan iş ortaklıkları ise bunun örneklenebilir bir istisnasıdır. Buna benzer şekilde bu çalışmada şu anda öngörülmeleyen istisnalar dışında işletmeler, genellikle çok uzun süreler amaçlarını gerçekleştirmek ve her geçen gün büyüyerek daha fazla kar elde etmek amacıyla kurulurlar.

Süreklilik kavramı, işletme temel amacı olan kar elde etme amacı dışında, temel amacın daha kolay elde edilmesine yönelik olarak ekonomik itibar, marka tanınırlığı, müşteri memnuniyeti, işletmeye güven gibi ek kavramların da yaşanan süreç içerisinde kendiliğinden oluşmasına imkân verir. Bu nedenle işletmenin istikrarla faaliyetine devam etmesi ve bu devamlılığı yaşanabilir kılması çok önem taşımaktadır (Özüpek, 2013: 75).

Ticari açıdan süreklilik, işletmelerin aynı tempoda veya giderek büyüyen şekilde kesintiye uğramadan faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi sayesinde mümkün olabilmektedir. *“Süreklilik, “sürekli olma, kesintisiz olarak sürüp gitme durumu,*



*devamlılık halidir.*”(Karadağ ve Yakar, 2018: 402). Bu açıdan işletmelerin devamlılığı, onların amaçlarına yönelik en belirgin özellikleridir.

#### **1.4. İşletmelerin Özellikleri**

İşletmeler birbirlerinden farklı yapılara, buna yönelik farklı özelliklere sahiptir ve farklı şekillerde gruplandırılırlar. Gruplandırmada; işletmeler arası anlaşmalar, ulusal köken, hukuki yapı, üretim araç-gereçlerinin mülkiyeti, üretilen mal ve hizmet türü vb. ölçütler önemli rol oynamaktadır. Ayrıca büyüklüklerine göre küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) ve büyük ölçekli işletmeler olarak da gruplandırmak mümkündür.

3143 Sayılı kanunda işletmeler işletmeler büyüklüklerine göre üç gruba ayrılmışlardır. Bu gruplar şu şekildedir (Tahir, 2017: 86):

1- Mikro İşletme: Yıllık hasılası bir milyonu Yeni Tür Lirasını aşmayan ve 10 kişiden az çalışanı olan işletmelerdir.

2- Küçük İşletme: Yıllık hasılası beş milyon Yeni Tür Lirasını aşmayan ve 50 kişiden yıllık çalışanı olan işletmelerdir.

3- Orta Büyüklükteki İşletme: Yıllık hasılası 25 milyon Yeni Tür Lirasını aşmayan ve 250 kişiden yıllık çalışanı olan işletmelerdir.

İşletmelerin genel özellikleri kısaca şu şekildedir (Tutar, 2008: 28):

- İşletmeler açık ve organik sistemlere sahiptir bunun nedeni işletmelerin kesintisiz şekilde gelişme göstermek zorunda olmalarıdır.
- İşletmeler teknik sistemlere sahiptir çünkü teknik alt yapıya sahiptirler.
- İşletmeler sosyal yapıya sahiptir bunun nedeni toplum ihtiyaçlarının karşılanması gerekliliğidir.
- İşletmeler ekonomik, yönetsel ve finansal açıdan bağımsız sistemlere sahiptir.
- İşletmeler tüm üretim faktörlerini bir araya getiren ekonomik sistemlere sahiptir.

## 2. VERGİ KAVRAMI, TÜRLERİ, İNDİRİMİ, İADESİ VE MÜKELLEFLİK

### 2.1. Vergi Kavramı

Vergiler, toplumsal ihtiyaçları karşılamaya yönelik olarak devletin sunduğu kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamada ve devletin başta ekonomik istikrar olmak üzere, büyüme, kalkınma ve gelir dağılımı adaletini sağlama gibi makroekonomik amaçlarını gerçekleştirmede yararlandığı önemli bir gelir kaynağıdır. Dolaylı ve dolaysız olarak ayrılan vergiler aynı zamanda verginin tahsil edilmesinde kullanılan yöntem dikkate alınarak spesifik ve advalorem olarak da ikiye ayrılır (Işık ve Kılınç, 2009: 148). Devletin yaptırım gücüne dayanarak saldığı bu vergilerin muhatapları ise Vergi Mükellefleri ve Vergi Sorumlularıdır.

Türk Vergi Kanunlarına göre Türkiye’de gerçekleştirilen her türlü ticari, sınai, mesleki faaliyetler vergileye tabidir. Kanunlarımıza göre vergiler genel olarak üç ana başlığa sahiptir. Bunlar şu şekildedir (Ersan, Kutbay ve Buzkıran, 2014: 87):

- Gelir Üzerinden Alınan Vergiler,
- Servet Üzerinden Alınan Vergiler
- Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler.

Vergi Uygulama Kanunu’na (VUK) göre bazı yaptırımlar şu şekildedir (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4> E.T. 10.11.2022):

Vergi Mükellefi; “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*”(VUK md.8/1).

Vergi sorumlusu; “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*”(VUK Md.8/2).

Gelir üzerinden alınan vergiler; “*Gelir Vergisi*”, “*Gelir Geçici Vergi*”, “*Kurumlar Vergisi*” ve “*Kurum Geçici Vergi*” olarak adlandırılmaktadır. Bunlardan Gelir Vergisi ve Gelir Geçici Vergi, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 11 ve 15.maddelerinde tanımlanan esnaf işletmeleri ve ferdi şahıs işletmelerinden, Kurumlar Vergisi ve Kurum Geçici Vergi ise aynı kanunun 211, 329, 564 ve 573.maddelerinde tanımlanan tüzel kişi kurumlardan alınmaktadır (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf> E.T. 10.12.2022).

Türkiye’de harcamalar üzerinden alınan vergilerse çok çeşitli olup, bunların en sık karşılaşılanları “*Katma Değer Vergisi*”, “*Özel Tüketim Vergisi*”, “*Damga Vergisi*”, “*Şans Oyunları Vergisi*”, “*Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi*”, “*Özel İletişim Vergisi*”, “*Eğlence Vergisi*”, “*Çevre Temizlik Vergisi*”, “*Gümrük Vergileri*”, “*harçlar*” vb.’dir (Giray, 2002: 28; Işık ve Kılınç, 2009: 148).

Bu tezin konusu özellikle Katma Değer Vergisi (KDV) açısından oluşan sonuçları irdelemektedir. Bu nedenle diğer vergi türlerinin kısa tanımı ile yetinilmiş, çalışmanın bundan sonraki kısmı KDV üzerinde yoğunlaşmıştır.

### **2.1.1. Katma değer vergisi**

02/11/1984 tarihli Resmi Gazete’nin 18563 sayılı nüshasında yayımlanarak yürürlüğe giren 25/10/1984 tarih ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile yürürlüğe girmiş olan harcamalar üzerinden alınan bir vergi türüdür. KDV, Fransa’da 1954 yılında ilk olarak uygulanmış ve çok kısa bir sürede ülkelere yayılarak ve maliye tarihinin en hızla yayılarak uygulanmaya başlayan vergisi olmuştur (Öncel, 1973: 289). KDV, vergilemede Katma Değeri temel noktası kabul eden bir vergidir (Merter, Acar ve Arslan, 2007: 25).

KDV, vergi konusu ürünlerin üretiminden tüketimine kadar geçirmiş oldukları her bir iktisadi süreçte, o malın kazandırdığı “*Katma Değer*” üzerinden alınmaktadır. Katma Değer, bir malın satış değeri ile bu mal için yapılması gerekli olan giderlerin (maliyet unsurlarının) alış fiyatı arasındaki farktan oluşmaktadır (Turhan, 1998: 34).

Kanuni tanıma göre verginin konusuna kanun şu şekildedir (KDV Kanunu Md.1 <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-1.pdf> E.T. 09.09.2022);

*“Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, Her türlü mal ve hizmet ithalatı, Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler: Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri, Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması, Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi, Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi, Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri, Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler”.*

Kanuna göre, yukarıda belirtilen teslim ve hizmetlerin gerçekleştiren mükellefler, gerçekleştirdikleri teslim ve hizmet tutarı üzerinden T.C. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranlarda Katma Değer Vergisi hesaplayarak, en geç izleyen ayın 26’sına kadar 1 Nolu KDV beyannamesi ile Bakanlığa bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı’na beyan etmek ve ödemek yükümlülüğündedir.

Ancak kanun, tüm işlemleri vergiye tabi tutmamış, bazı işlemleri vergiden istisna olarak belirlemiştir. Buna göre bazı hizmet ve mal teslimlerinde teslim bedeli üzerinden vergi hesaplanmayacaktır.

Kanun koyucu; kanunun

11. Maddesinde ülke dışına mal ve hizmet ihracını,

12. Maddesinde ihracat sayılma şartlarını tanımlayarak yurt dışındaki müşterilere yapılan hizmetleri,

13. Maddesinde Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlara yönelik teslimleri,

14. Maddesinde transit taşımacılık hizmetlerini,

15. Maddesinde karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler, Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetleri,

16. Maddesinde özel istisnaları ve

17. Maddesinde Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnaları tanımlanmıştır.

## **2.2. Vergi İndirimi ve İade Mekanizması**

Kanun, bir ay içerisinde gerçekleşen vergiye tabi satış işlemleri bulunan mükelleflere, sattıkları mal ve hizmeti elde etmek için yapılan alımlar nedeniyle satıcılara ödedikleri Katma Değer Vergilerini, gerçekleştirdikleri faaliyetler nedeni ile hesapladıkları vergiden indirme hakkı tanımış, indirim tutarının hesaplanan tutardan fazla olması halinde ise fazla kısmın bir sonraki ayda hesaplanan vergiden indirilmesi amacıyla izleyen aya devredilmesi imkânı yanında, vergiden istisna edilmiş işlemler nedeni ile indirim yolu ile giderilemeyen verginin belirli şartlarda iade edilmesine de imkân tanımıştır.

Devlet Vergi iadesi uygulamasını devreye sokarak, şahısları hasılatları sebebi ile belge vermeye mecbur ederek, belge mukabili çalışma düzeninin yerleşmesine ve vergi kaçakçılığının önüne geçmeye çalışmıştır. Vergi iadesi uygulamasının, bir yönü ile dar ve sabit gelirli alt kesimlerin gelirlerine katkıda bulunmak ve diğer yandan faturalı alışveriş düzenini ihdas ederek kaçakların önüne geçmek sureti ile devletin bütçesine daha fazla gelir sağlamak gibi iki amacı bulunmaktadır (Tosuner ve Mehmet, 1989: 34). Satıcılara ödenen verginin satışlar nedeniyle hesaplanan vergiden indirimi Katma Değer Vergisi Kanununun 29. Maddesinde, istisna edilmiş

işlemleri gerçekleştiren vergi mükelleflerinin vergi indirimi ve indirim yolu ile giderilemeyen kısmın iadesine yönelik usulleri ise kanunun 32. Maddesinde tanımlamıştır. 29.maddeye göre mükellefler şu şekildedir (KDVK Md. 29 [https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6\\_29.pdf](https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6_29.pdf) E.T. 10.11.2022):

*“yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak; Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini, İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilirler. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir.[2] Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir.[3] Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir”*

Görüldüğü üzere kanunun 29.maddesinde vergi oranı indirilen teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlerin indirim yolu ile gideremediği vergiyi belirli şartlarda

iade alabileceği düzenlenmiştir. Kanununun 32.maddesine göre ise şu şekildedir (KDVK Md.32 <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-32.pdf> E.T. 10.11.2022):

*“Kanununun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur”*

İndirim ve iade mekanizmasının nasıl çalıştığını anlamak için konuyu bir örnek üzerinden açıklamak açıklayıcı olacaktır.

Aldığı ticari malların herhangi bir değişikliğe uğratmaksızın doğrudan satan bir A İşletmesinin Mayıs ayı içerisinde 100.000,00.-TL tutarında mal almış, malın alışı sırasında alış bedeli üzerinden satıcıya %18 oranında KDV ödemiş ve bu malı %10 kâr elde ederek yurt içindeki B İşletmesine satmıştır.

A işletmesi bu işlemde yurt içindeki satıcıya 18.000,00.-TL KDV ödemiş ve ödediği bu tutardaki vergiyi aynı aydaki satışları nedeni ile hesapladığı vergiden 3065 sayılı Kanun’un 29.maddesi hükümleri kapsamında indirim hakkı kazanmıştır.

A işletmesi Mayıs ayında aldığı malları %10 kâr uygulayarak 110.000,00.-TL’ye yurt içindeki alıcılara satmıştır. Bu satış üzerinden %18 oranında, yani 19.800,00.-TL vergi hesaplamış ve tahsil etmiştir.

İşletme izleyen ayın 26’sına kadar vermesi gereken KDV beyannamesinde 19.800,00.-TL hesaplanan KDV ve 18.000,00.-TL indirilecek KDV beyan edecektir. Buna göre A işletmesi izleyen ayın 26’sında 1.800,00.-TL KDV ödeyecektir.

Şayet A işletmesinin mayıs ayındaki satışları istisnaya tabi işlem hüviyetinde olsaydı, örneğin yurt içinden aldığı malları kanununun 11.maddesinde tanımlanan vergi

istisnası kapsamında yurt dışına satmış olsaydı, satış tutarı üzerinden herhangi bir KDV hesaplaması gerekmeyeceği için yurt içine ödediği 18.000,00.-TL tutarındaki vergiyi indirim yolu ile giderememiş olacaktı. İşletme bu durumda kanunun 32.maddesinin tanıdığı imkândan yararlanarak yurt içinde ödediği 18.000,00.-TL tutarındaki vergiyi nakden veya mahsuben iade olarak talep edebilecekti.

3065 sayılı kanun, vergiye tabi işlemlerin nihai tüketiciye ulaşana kadarki tüm aşamalarını vergiye tabi tutmaktadır. İşlemlerin nihai tüketiciye yapılması aşamasına kadarki tüm aşamalarda ise indirim ve iade mekanizması aktif haldedir. Sadece nihai tüketicilerin indirim veya iade hakkı mevcut değildir. Zira nihai tüketicinin herhangi bir katma değer üretmesi mümkün değildir.

Tez konusunu oluşturan özel esasa alınma şeklindeki kamu idari işlemleri, yukarıda özetlenmeye çalışılan indirim ve iade mekanizmasında aksaklığa ve işletmelerin bu nedenle uğradıkları telafisi mümkün olmayan zararlara neden olmaktadır.

Mesela, bazı hallerde temel ticari ilişkilerden ötürü olsa dahi mükellef zor durumda kalabilmektedir. Örneğin, inşaat sektöründe faal bir firma, işteğal konusu olan yaptığı bir kazı veya inşaat nedeni ile iş mahalline yakın bir tacirden faturalı olarak kum alsa veya araçlarına bir yakıt istasyonundan yakıt alsa, bu tacir ve yakıt istasyonunun başka işlemlerinde sahte veya yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edildiği iddia edilse, bu firmaları hiç tanımayan sadece geçici olarak iş ilişkisine girmiş olan inşaat firması vergi dairesine ödediği vergiyi tekrar ödemek durumunda ve/veya KDV iadesini alamama durumu ile karşı karşıya kalabilmektedir (Er, 2010: 274).

İdareye göre ise, mükelleflerin bir kısmı, giderleri ile mal ve hizmet alışlarını yüksek göstererek, gelir ve satışları düşük göstererek veya hiç göstermemeyerek, KDV iadesi alabilmek, komisyon karşılığı sahte belge satışı yaparak maddi kazanç sağlamak gibi amaçlarla sahte belge ve/veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanımına başvurumaktadırlar. İdareye göre bu nevi hukuka aykırı şekilde hareket eden ilgili şahıs ve şirketler, komisyon geliri elde etmelerinin yanı sıra, dürüst mükelleflere kıyasla haksız kazanç elde etmekte, vergi adaletini bozmakta ve vergi gelirlerini kayba uğratmaktadır (Yurtsever, 2009: 142).



Ancak çalışmada ayrıntısı ile bahsedeceğimiz üzere idarenin peşinen belli kriterlere göre karinelere dayanarak yukarıda saydığımız aykırılıkları önlemeye çalışması meyanında uyguladığı Özel Esaslara alma Sisteminin Anayasa ve yasalar karşısında ne kadar hukuka uygun olduğu tartışmalıdır ve Vergi Yargısı tarafından Özel esas işlemlerinin tamamına yakını iptal edilmektedir.

Verginin indirim ve iadesi, kanuna dayanılarak Gelir İdaresi başkanlığı tarafından yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan usul ve esaslara ilişkin düzenlemelere göre yerine getirilmektedir (Sürmeli Sarıgül ve Altay Topçu, 2016: 282).

Bakanlık, kanundan aldığı yetkiye dayanarak yayımladığı tebliğlerde, KDV indiriminin ve iadesinin hangi şartlarda gerçekleştirileceğini, hangi olumsuz durumların olması halinde mekanizmanın işletmelerce kullanılmasına müsaade edilmeyeceğini açıklamıştır.

### **2.3. Vergi İndirimi ve İadesi İşlem Süreci**

#### **2.3.1. Verginin indirimine yönelik işlem süreci**

Önceki kısımlarda bahsedildiği üzere, ticari faaliyetler, alım-satım işlemleri, ödeme-tahsilat işlemleri gibi işlemlerin bütününden oluşmaktadır. İşletmeler, aldıkları emtiayı ya değiştirmeksizin aynı şekilde veya üretim süreçlerinden geçirerek dönüştürdükleri şekilde istekli alıcılara pazarlarlar. Bu faaliyet sırasında alım-üretim maliyeti üzerinden belli bir kâr elde etmek amacı güderler. Devlet, işletmelerin bu faaliyetleri üzerinden elde ettikleri gelirin oransal bir kısmını Gelir Vergisi-Kurumlar Vergisi adı altında, satış tutarları üzerinden hesaplanan oransal bir kısmını ise Katma Değer Vergisi adı altında vergi geliri olarak toplar.

İşletmeler, gerek alım satımda ve gerek üretim gerçekleştirip satımda, alış maliyetleri üzerinden bir katma değer (ilave değer) oluştururlar. Katma Değer Vergisi'nin temeli ise bu katma değeri vergilendirmek üzerine kuruludur (Sürmeli ve Topçu, 2016: 283).

Kanuni düzenlemelere göre; kamu gücüyle işletmelerden tahsil edilen bu vergi, etkin bir maliye politikası aracı niteliğine sahip olması yanında, işletmelerin

haklarının korunması ve mükerrer vergilendirilmelerinin önlenmesi amacıyla indirim mekanizmasını da içermektedir. Hatta kanunda indirim yolu ile giderilmesi, çeşitli nedenlerle mümkün olamayan verginin, kanuni usuller içerisinde işletmelere geri iadesi edilmesi de vücut bulmuştur.

Verginin indirimine ilişkin düzenlemeler mükerrer vergilendirmenin önlenmesini amaçlarken, iade sistemi ve buna ilişkin yapının temel amacı, işletmelerin yersiz vergiden kaynaklanan finansman yükü altında ezilmelerinin önlenmesi, uluslararası piyasa fiyatlarına uygun fiyatların oluşmasının sağlanması, işletmelerin yurt dışındaki pazarlara dünya fiyatlarından ürün satmalarını sağlayarak dünya piyasalarında ticari açıdan yer edinilmesinin sağlanması, bu suretle ülke ekonomisine nakit döviz girişi teşvik edilerek ülkede refah düzeyinin artırılması amaçlanmaktadır.

İade sisteminin bir diğer amacı ise bunun bir maliye politikası aracı olarak kullanılma imkânının olmasıdır. Örneğin; ülkede yaşayan insanların barınma ihtiyaçlarına yönelik ekonomik konutlar üretilmesinin teşvik edildiği bilinmektedir. Kanun koyucu 150 m<sup>2</sup> den daha küçük konutların tesliminde KDV oranını %1 oranına indirmiştir. Bu indirim ise beraberinde inşaat girdileri nedeni ile %18 oranından ödenen KDV tutarları ile daire alıcılarından tahsil edilen KDV tutarları arasındaki farkın konut üreticisine iade edilmesine ilişkin usul ve esasları da belirlemiş, bu suretle arada oluşan %17 oranındaki vergi yükünün konut üreticisi üzerinde kalması önlenerek KDV'den etkilenmeden ekonomik konut üretilmesinin sağlanmasına çalışılmıştır (Can ve Dizdarlar, 2020: 61).

İşletmeler, KDV dönemi olan bir aylık dönem içerisinde aldıkları emtia için satıcı tarafından düzenlenen fatura veya benzeri belgeyi teslim alırlar. Bu belge üzerinde hangi emtianın hangi miktarda, hangi birim fiyat üzerinden hangi tarihte teslim edildiği, toplam teslim tutarı üzerinden ne oranda ve tutarda KDV tahsil edildiği bilgileri yer alır. İşletme muhasebe birimi bu belge üzerinde belirtilen mal alış tutarını alınan malın evsafına göre “150-İlk Madde ve Malzeme” veya “153-Ticari Mallar” hesabına Tekdüzen Muhasebe Planı ve Türkiye Muhasebe Standartları kurallarına göre defterlerine kaydederek envanterine dâhil eder. Fatura üzerinde açıkça belirtilen Katma Değer Vergisi tutarı ise “191- Yurt İçi Alımlar

*Nedeni ile İndirilecek KDV*” hesabına kaydedilir (Erkan, 2009: 25; Kutlu ve Gobi, 2020: 315; Dızman, 2022: 69).

İlgili ay içerisinde gerçekleştirilen satışlar nedeni ile düzenlenen faturada yer alan satış tutarları “600-Yurt İçi Satışlar” hesabına, bu satış tutarı üzerinden hesaplanan KDV tutarı ise “391-Hesaplanan KDV” hesabına kaydedilir (Özyürek, 2012: 132; Yanık, 2016: 396).

Aylık dönemin bitiminde, ilgili ayda “391-Hesaplanan KDV” hesabında biriken vergi tutarları ile “191-İndirilecek KDV” hesabında biriken tutarlar karşılaştırılır. Farkın “391-Hesaplanan KDV” hesabı tarafında oluşması halinde o ay için ödenecek KDV tutarı tespit edilir. İzleyen ayın 26.günü akşamına kadar verilecek beyanname ile vergi idaresine beyan edilerek ödenir (Yanık, 2016: 396; Kutlu ve Gobi, 2020: 315).

Farkın “191-İndirilecek KDV” hesabı tarafında oluşması halinde ise indirim yolu ile giderilemeyen bu fark izleyen ayda indirim konusu yapılmak üzere “190-Sonraki Döneme Devreden KDV” hesabına alınır. Bu şekilde devir olan KDV tutarları izleyen aylarda hesaplanan KDV tutarlarının altında kalmadıkça devrederek ilerlemeye devam eder (Kutlu ve Gobi, 2020: 315).

İşletmeler bu suretle KDV indirim haklarını kullanmış olurlar.

### **2.3.2. Verginin iadesine yönelik işlem süreci**

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 32’nci maddesinde yer alan aşağıda belirtilen hükmüne istinaden, indirim yolu ile giderilemeyen Katma Değer Vergisi’nin vergi mükellefine iade edileceği düzenlenmiştir (3065 Sayılı Kanun Md.32 <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-1.pdf> E.T. 09.09.2022):

*“Bu Kanununun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği*

*dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur”*

Mükellefler bu kanun hükmünden yararlanarak beyanname üzerinde mahsup etmek suretiyle indirim yolu ile gideremedikleri verginin kendilerine iade edilmesini talep ettiklerinde bir dizi işlem gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

İade talebi, beyannamenin iade hakkı doğuran işlemlerin bildirildiği bölümünde, iade hakkı doğuran işlem tutarı ve bu tutar nedeni ile yüklenilen ve iade edilmesi gereken tutarı beyanname üzerinde yazarak başlar. Bu işlem gerçekleştirildiğinde o döneme ilişkin beyannamede mükellefin sahip olduğu devreden KDV tutarı yüksekse beyannamenin sonuç bölümünde “İade edilmesi gereken KDV” satırında e-beyanname programı tarafından iade edilebilecek tutar hesaplanır ve aynı satıra şerh edilir. Beyannamenin Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine gönderilerek onaylanması ile iade talebi yapılmış olur.

Bakanlığa bağlı vergi dairesi başkanlıkları anılan kanun hükmü gereği iade işlemlerinin ne şekilde yapılacağını yine kanunun verdiği yetki çerçevesinde Bakanlıkça düzenlenen Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT)’nde yer alan usullere göre yerine getirir (KDVGUT <https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=19631&MevzuatTertip=5> E.T. 10.11.2022).

Mükellefler iade taleplerini beyanname üzerinde beyan ederek gerçekleştirdikten sonra, iade hakkı doğuran işlemin türüne göre, ilgili ayda indirim hakkını veren alış faturalarından oluşan “İndirilecek KDV Listesi”, İade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren alış kalemlerini ve bunların KDV tutarlarını gösteren “Yüklenilen KDV Listesi”, iade hakkı doğuran satış işlemlerini gösteren “Satış Faturaları Listesi” gibi işlemin mahiyetini açıklayan listeler oluşturarak İnternet Vergi Dairesi Sistemi üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığı’na gönderirler. Yine internet vergi dairesi sistemi üzerinden talep ettikleri iade tutarının iade edilme şekli (Nakden veya vergi ve SGK primi borçlarına mahsuben iade gibi), ödeneceği banka hesap bilgileri gibi bilgileri içeren iade talep dilekçesini oluşturarak onaylarlar.

Dilekçenin gönderilmesi ile idarenin iade talebine yönelik ön kontrol çalışması başlar (Şahin, 2017: 91-92).

### **2.3.3. Verginin iadesinin kontrol süreci**

Mükellefler tarafından iade talebine yönelik olarak hazırlanan ve Gelir İdaresi Başkanlığı Yönetim Bilgi Sistemine (GİB-YBS) gönderilen listeler gelir İdaresi Başkanlığı Katma Değer Vergisi İadesi Kontrol sistemi tarafından elektronik olarak kontrol edilir. Yapılan kontrol sonucunda bir elektronik rapor oluşturulur. Bu rapora Katma Değer Vergisi İadesi Kontrol Raporu (KDVİRA) adı verilir.

Raporda, alış ve satış yapılan mükelleflerin işlemin gerçekleştirildiği dönemde faal olup olmadıkları, haklarında idarece yapılmış herhangi bir olumsuz tespit olup olmadığı, alış veya satış tutarlarını beyan edip etmedikleri, iade talep eden mükellefle sisteme gönderilen listelerde yer alan satıcı ve alıcıların beyanlarının tutarlı olup olmadıkları gibi çok sayıda kontrol noktasından oluşan araştırmanın sonuçları raporlanır. Oluşan rapordaki olumsuzluklar Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin müteselsil sorumluluğun giderilmesine yönelik hükümleri kapsamında giderilebiliyorsa iade talep eden mükelleflerin iade talepleri yerine getirilir. Giderilemeyen kısımlara ilişkin KDV iade talepleri ise ret veya tenzil edilir. Bu kısım ile ilgili iade talepleri onaylanmaz (Sürmeli ve Sarıgül, 2016: 283).

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için idari kontrollerde nasıl bir işlem süreci yaşandığı, ne gibi olumsuzlukların var olup olmadığını açıklamak faydalı olacaktır.

### **2.3.4. Kontrol noktaları – olumsuz durumlar**

KDV iade talebine yönelik kontrol çalışmasında 28 adet Genel Esas Segmenti (GEK) ve 17 Adet Özel Esas Segmenti (OEK) ile risk analizi gerçekleştirilir.

Genel Esas kontrollerinde (GEK), önceki dönemden devreden KDV tutarlılığı kontrolü, azami iade edilebilecek tutar hesaplaması kontrolü, alt mükelleflerin beyan tutarlılığı kontrolü, yüklenilen KDV listesindeki fatura ve benzeri belgelerin tarih tutarlılığı kontrolü, alt mükelleflerin belge basım bilgileri kontrolü, Yüklenilen KDV listeleri karşılaştırması kontrolü, indirilecek KDV listesi ve bu döneme ait indirilecek KDV beyan tutarlılığı kontrolü, yüklenilen KDV listesi ile beyan edilen yüklenilen

KDV tutarı kontrolü gibi matematiksel tutarlılık kontrolleri gerçekleştirilir (Güngör, 2019: 2).

Özel Esas Kontrollerinde (OEK) ise, iade talep eden işletmenin kendisi, ortakları, kanuni temsilcileri, işletmenin iştirak şeklinde ortak olduğu diğer şirketler ve bunların diğer ortakları ile temsilcileri hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma tespiti veya raporu bulunup bulunmadığına yönelik kontroller gerçekleştirilir.

Kontrol sisteminin (GEK) Genel Esasa yönelik kontrolleri sonucunda ortaya çıkan olumsuzlukların türüne göre matematiksel düzeltmelerle veya alt firmalardan kaynaklı müteselsil sorumluluğu kaldıran ödeme belgesi gibi belgeleri ibraz etmesi halinde bu kısma ilişkin uyumsuzluklar KDV Genel Uygulama Tebliği'nin Genel Esaslara ilişkin hükümleri kapsamında giderilebilmektedir (Özmen, 2018: 65).

Kontrol sisteminin (OEK) Özel Esasa yönelik kontrolleri sonucunda ortaya çıkan olumsuzlukları içeren kısım ise olumsuzluğun türüne göre ya reddedilir ya da bu kısma denk gelen iade talebi ancak dört kat teminat verilmesi halinde yerine getirilir. Verilen teminat ise ancak vergi incelemesi sonucuna göre iade edilir.

Örneğin mükellefin kendisi veya ortak olduğu şirketler hakkında sahte belge düzenleme tespiti veya raporu mevcut ise, bu mükellefin iade talebi, iade talebi tutarı ve hakkında daha önce tespit edilen olumsuzluk nedeni ile salınmış olan vergi ve cezalar toplamının 4 katı tutarında teminat verilmesi halinde yerine getirilebilecek, teminat ise ancak vergi incelemesi sonucu iade edilecektir.

İşte tezin ana temasını oluşturan “*genel esaslar*” ve “*özel esaslar*” kavramları, bu noktada ortaya çıkmakta, kavramlar kanunda yer almadığı halde bu tebliğde zikredilerek mali hayata dâhil edilmektedir.

#### **2.4. Vergi İncelemesi Nedir Amaçları ve Olası Sonuçları Nelerdir**

213 Sayılı vergi usul Kanunu'nun 134'ncü maddesine göre vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır (Yoruldu, 2019: 416).

İdare, vergi kanunlarının verdiği yetkiyi kullanarak, gerek gördüğünde vergi mükelleflerinin defter ve belgelerini inceleme konusunu oluşturan vergi türleri açısından sınırlı ve/veya tam olarak incelemektedir. Yapılan inceleme sonucunda ulaşılan sonuçları “*Vergi İncelemesinde Uyulması Gerek Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*” hükümleri kapsamında raporlamaktadır (Dilber ve Belge, 2012: 160). İnceleme sonucunda vergi kanunları ve buna mukabil yayımlanan alt mevzuata aykırılık tespit edilmemesi durumunda düzenlenen rapor kabul raporu olup mükellefler açısından herhangi bir sonuç doğurmamaktadır.

Yapılan incelemede vergi kanunları ve buna yönelik alt mevzuata aykırılıklar tespit edilmesi halinde bu aykırılıklar eleştiri konusu yapılmakta ve hesaplanan bir vergi kaybı varsa kayba uğratılan vergi aslı yanında kaybın durumu ve eleştirinin konusuna göre 1 ya da 3 kat vergi ziya-ı cezası içerecek şekilde mükelleflere cezalı vergi tarhi yapılmaktadır (Torunoğlu, 2010: 477).

Vergi incelemesi sonucunda vergi mükellefleri açısından birden fazla sonuç ortaya çıkabilmektedir. Bunlar kayba uğratıldığı tespit edilen vergi aslı yanında vergi kanunlarında tanımlanan parasal cezalar ve işlendiği tespit edilen vergi suçunun Vergi Usul Kanunu’nun 359. Maddesinde belirlenen kriterleri taşıması halinde hürriyeti bağlayıcı cezalardır (Geçer, 2022: 320).

Bu türdeki olası olumsuz sonuçların ilgili yargı yerlerinde hukuki açıdan değerlendirilmesi mümkün olup, cezaya muhatap alınan mükelleflerin, ceza türüne göre uzlaşma, ödeme, iptal davası açma hakları var olduğu gibi, hürriyeti bağlayıcı cezaya muhatap olmaları halinde haklarında vergi suçu raporu tanzim edilerek kamu davası açılması ve bu suretle yargılanmaları sağlanmaktadır.

Vergi incelemesinin buraya kadar özetlenen olası sonuçlarının tamamı, uzlaşma, vergi davası ve kamu davası konusu yapılarak sonuca bağlanması vergi ve ceza kanunları hükümleri kapsamında düzenlenmiş olup tez konusu sonuç ise daha farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.

Vergi denetimi, mükelleflerin mer’i mevzuata uygun hareket edip etmediklerini tesbit edebilmek için idare tarafından yapılan incelemelerin ve işlemlerin bütünüdür (Tekin ve Çelikkaya, 2016: 82). Sistem içinde her mükellefin beyanının ayrı ayrı incelenmesinin ve bunların doğruluğunun araştırılmasının zaman

ve idari maliyeti sebebiyle (Turhan, 1998: 75) günümüzde vergi idareleri, bilgisayar destekli sistemleri aktif olarak kullanmaktadır. Bilgisayar destekli sistemlerin doğru olarak kullanılması, saha denetimini daha etkin hale getirmektedir. Vergi denetiminde kullanılan risk analizi; riskli sektör, dönem ve mükellefleri tespit etme ve denetimleri bunlara yoğunlaştırma açısından belirleyici olmaktadır (Akbeý, 2014: 65).

Risk analizine dayalı verimli bir denetim stratejisi, vergi uyumsuzluğu olasılığı daha fazla olan mükellefleri tespit etmeye çalışırken, her mükellefe belirli davranışlarına ve önceki denetimlerden elde edilen bilgilerine yönelik bir puan verir. Hesaplamaların güvenilirliği için kullanılan bilgilerin niteliği kadar, analizde kullanılan yazılım da önemlidir. Bilgisayar sistemleri aracılığıyla; veri eşleştirme, istatistiksel metotlar, parametrik metot (doğrusal ya da lojistik regresyon analizi), parametrik olmayan yöntem olarak veri madenciliği (karar ağaçları, sinir ağları ve kümeleme analizi) yapılarak riskler hesaplanmaktadır (Bakar ve Gerçek, 2016: 170).

Türkiye’de gelir idaresinde bilgisayar destekli sistemlerin kullanımı VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi) ile 1998 yılında başlamıştır. 2004 yılında “Vergi İdaresinin Kapasitesinin Geliştirilmesi” projesiyle temelleri atılan riske dayalı denetim stratejisi ise hızlı bir şekilde gelişim göstermiştir. Bu tarihten önce Hesap Uzmanları Kurulu bünyesinde dar kapsamlı da olsa bazı çalışmalar yürütülmüştür. Örneğin kurul bünyesinde; İstihbarat, kaynaklardan toplanan veriler değerlendirilerek, ciro ve FAVÖK (faiz, amortisman ve vergi öncesi kar) rakamları ile diğer bazı özel kriterler göz önünde bulundurularak, sürekli gözetim ve denetim altında olacak "Hedef Mükellef Grubu" ve bu grubun her yıl revize edilmesiyle "İncelenecek Mükellefler Listesi" oluşturulmuştur (Arslan ve Biniş, 2016: 443).

2004’te uygulanmaya başlanan VEDOP-2 ile kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için merkezde kurulan sistemlerle bilgisayarlı denetime başlanmış, Vergi İstihbarat Merkezi ile bankalardan ve diğer üçüncü kişilerden gelen bilgilerle mükellef beyanlarının 2005’te kurulan VERİA (Veri Ambarı) sisteminde karşılaştırılabilmesi sağlanmıştır (Aslanoğlu, 2008: 201).Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı bünyesinde kurulan Risk Analizi Merkezi, vergi denetim ve incelemelerinin bilgisayar destekli, etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesini sağlamak üzere faaliyetler göstermiştir.



Bu tarihten sonra VERİA'dan gelen bilgiler doğrultusunda Şu projeleri geliŐtirmiŐtir;

- Kontör ve Altın Ticareti Yapan Mükellefler Projesi
- Kredi Kartı ile Yapılan (POS) Satışları İzleme Projesi,
- Tapu Bilgilerinin Analizi projesi,
- Ba-Bs Form Analizine Dayalı 2006 B-101 Projesi,
- Sahte Belge Kullananların Tespiti Projesi,
- Konut Kredili Gayrimenkul Satışları Projesi,
- Serbest Meslek Erbabı Beyan Analizi Projesi,
- Muhtasar ve Gelir Vergisi Beyanlarının apraz Analizi Projesi,
- Potansiyel Mükellef Projesi,
- Motorlu Taşıtlar Sürücü Kursu Projesi,

Tedarikçi ve alt tedarikçilerin denetlenmesini sağlayan, böylece sahte faturaların tespit edilmesi olasılığını artıran en önemli uygulamalardan biri de karşıt inceleme imkanı veren Ba-Bs formları aracılığıyla sağlanmıştır (Doğan, 2011: 76).

Vergi Denetim Kurulu'nun (VDK) kurulmasıyla 2011 yılından itibaren, GİB tarafından vergi incelemesi ile risk analizi faaliyeti kapsamında yürütölen bazı projeler Kurul'a devredilmiŐtir. Günümüzde hala GİB tarafından, temelde kayıtdışı ekonomiyle mücadele için uygulanan risk analizine dayalı projeler; Vergisel Uyum Analiz Modeli ve Mükellef Değerlendirme Sistemi, Veri Erişim ve Görsel Analiz Sistemi (VEGAS), KDV İadesi Risk Analizi (KDVİRA) Sistemi, KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), Elektronik ÖTV Takip Sistemi olarak sıralanır (Bakar ve Gerçek, 2016: 170).

Kurul bünyesinde kurulan Risk Analiz Merkezinde (VDKRAMER), mevcut ve yeni geliŐtirilen programlar kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde belirlenmektedir (VDK, 2016).Kurul bünyesinde 2014 yılı sonu itibariyle oluşturulan Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçim Programı (VDK-MERAM)ile her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri; gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir. Bu tarihten itibaren risk unsurları belirlenerek, Risk

Analiz Modeli oluşturulmuş ve belirlenen risk unsurlarının mükellefler nezdinde tespiti amacıyla yazılım çalışmaları 2015 yılı içinde tamamlanmıştır.

Risk Analiz Programının geliştirilmesi amacıyla VDK'nın genel işleyişi gözden geçirilerek, sistemin yenilenmesi ve en uygun kaynak ve zaman kullanımını sağlamaya yönelik çalışmalar yürütülmüştür. Programda, Mali İstihbarat Modülü oluşturulmuş; ihbarlar, görüş öneri raporları, incelemenin genişletilmesi talepleri, araştırma geliştirme raporları, projeler, eylem planları, diğer kamu kurumlardan gelen her türlü yazı ve yürütülen medya takip çalışmaları mükellefler ile ilişkilendirilmeye başlanmıştır. Analiz ve kontrolleri tamamlanan incelemelerin VDK-MERAM üzerinden gönderilmesi sağlanmıştır (Bakar ve Gerçek, 2016: 172).

Bir mükellef hakkında vergi incelemesi yapılması için ihbar, rutin sektör incelemesi gibi inceleme gerekçeleri yanında Gelir İdaresi Başkanlığı Risk Analiz Merkezi (RAMER) tarafından mükellef beyanları üzerinde yapılan risk analizi sonuçlarından da yararlanılmaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 208).

RAMER kısaltması ile anılan merkez, tezin önceki kısımlarında iade talep eden mükelleflerin verilerini analiz eden KDVİRA'nın çalışma yöntemi benzeri bir yöntemle, iade talebi olsun olmasın tüm işletmelerin vergi beyannamelerinde beyan ettikleri rakamlar üzerinde çeşitli analizler gerçekleştirmektedir.

İade talep eden veya etmeyen tüm mükellefler her ay KDV beyannamesi ve alış ve satışların kimlerden ne tutarda yapıldığına yönelik bilgilerini içeren FORM BA ve FORM BS bildirimlerini Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi sistemine elektronik olarak göndermektedir. Hazine ve maliye bakanlığınca bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerine belirli bir tutarın üzerindeki mal ve hizmet alımlarını Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba), mal ve hizmet satışlarını ise Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs) ile bildirmeleri ödevi yüklenmiştir. Bu doğrultuda, belli bir miktarın üzeri tutarında mal ve hizmet satışında bulunan bilanço esasına göre defter tutan mükellefler bu satışlarını izleyen ayın sonuna kadar Form Bs ile bildirmek durumundadırlar (396 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği/VUKGT, 4 Şubat 2010)

Elde edilen bu bilgiler sistem tarafından iade talebindeki gibi analizlere tabi tutulmaktadır. Analiz sonucunda ulaşılan tutarsızlıklar değerlendirilerek riskli

görülen mükellefler incelenecek mükellefler listesine dâhil edilmektedir. Listeye dâhil edilen bu mükelleflerin risk konularında incelemelerinin başlamasından çok önce, bu bilgi bağlı buldukları vergi dairesi başkanlıklarına gönderilmektedir. Başkanlıklar gelen bu bilgilere istinaden işletmeler özel esaslar kapsamına dâhil etmektedir (Üzeltürk, 2020: 736).

RAMER sisteminin tespitleri sonucu oluşan riskin türü “*Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme*” ve “*Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma*” türünde ise, bu bilginin ulaştırıldığı Vergi Dairesi Başkanlıkları özel esasa alma işlemini, usul gerekliliğini yerine getirip ilgili mükellefin iş adresinde yoklama yaptıktan sonra geciktirmeksizin tesis etmektedir (Acar, 2020: 675).

İşletmeler, idare tarafından özel esaslar kapsamına alındıklarını, yapılan bu yoklama esnasında yoklama konusunun kendilerine bildirilmesiyle, müşterilerinin KDV iade talebi esnasında KDVİRA tarafından oluşturulan rapordaki olumsuz sonuçlarda yer almalarıyla veya satış yaptıkları firmalara gönderilen müeyyideli yazıların müşterileri tarafından kendilerine bildirilmesiyle öğrenmektedir.

İşletmeden mal ve hizmet alan müşterilerin KDV iade talepleri esnasında GİB-YBS sistemi tarafından oluşturulan KDVİRA raporunun olumsuz sonuçları, müşterinin KDV iadesini alamamasına neden olduğundan, iadesini alamayan müşteriler bu bilgiyi, hakkında özel esasa alma işlemi tesis edilen satıcı işletmeye hızlıca ulaştırmaktadır. Bu durumdaki işletmeler mal sattıkları müşterileri KDV iadesi talep etmemiş olan müşterilerden oluşan işletmelere göre daha avantajlıdır. Zira kısa sürede haklarında özel esasa alınma işlemi tesis edildiğinden haberdar olmaktadır (Sarısoy ve Gözcü, 2019: 13).

Müşterileri KDV iadesi talep etmeyen işletmelerden oluşanlar ise, bağlı olduğu vergi daireleri tarafından müşterilerine gönderilen ve satıcı işletmenin özel esaslarda olduğunu belirten müeyyideli yazılardan haberdar edilmeleri ile bilgi sahibi olabilmektedir.

Bahsedilen müeyyideli yazıda vergi daireleri, hakkında özel esasa alınma işlemi tesis edilen işletmeden bahsederek, bu işletmeden yapılan alışların gerçekliğini ispat eden belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesini veya bu işletmeden

yapılan alışlara ilişkin faturaların defter kayıtlarından çıkartılmasını, ilgili dönem KDV beyannamelerinin bahsedilen işletmeden aldıkları faturalardaki KDV tutarlarını indirim hesaplarından çıkartacak şekilde düzeltmelerini, aksi halde kendilerinin de özel esasa alınacağını ihtar etmektedir.

Doğal olarak anılan müeyyideli yazı kendilerine tebliğ edilen müşteri işletmeler gecikmeksizin mal aldıkları firmalarla iletişime geçip, durum hakkında bilgi vererek çözüm arayışına girmektedir. Bu sayede özel esasa alındığı bilgisi müşterilerinin bilgilendirmesi suretiyle öğrenilmektedir.

Müeyyideli yazıların tebliğ edildiği müşterilerin, yazıda belirtilen ispat edici belgeleri talepte bulunan vergi dairelerine sunması ve alışlarının gerçekliğini savunması kendileri açısından çözümü sağlamaya yetmemektedir. Çünkü belgelerin ibraz edildiği vergi dairesi müdürlükleri, Vergi usul Kanunu'nun 134.maddesinde yer alan hükme müeyyideli yazıya bu şekilde cevap veren işletmeleri vergi incelemesine sevk etmektedir. Bu durum işletmeler açısından olası olumsuz sonuçları nedeniyle istenmeyen bir durumdur (Pınar, 2016: 25).

Yazıda belirtilen satıcıdan gelen mal ve hizmete yönelik faturaların defter kayıtlarından çıkartılması, dolayısıyla bu faturalarda yer alan KDV tutarlarının ilgili ay KDV beyannamesinde bu döneme ait indirilecek KDV tutarından düşülmesi sonucunda ortaya çıkan tablo, indirim hakkından vazgeçilen KDV tutarı ve bu tutar üzerinden hesaplanan Vergi Ziya-ı cezası ile düzeltmenin yapıldığı döneme kadar geçen süre için hesaplanan gecikme zammı tutarı toplamı kadar beklenmeyen ve acil ilave finansman gerekliliği doğurmaktadır.

Olay öncesinde öngörülemeyen, dolayısıyla bir şekilde aylık, yıllık bütçe kalemleri içerisine dâhil edilmeyen bu tutardaki ek külfet, işletme kaynaklarının fırsat maliyetinin karşılaşılan ödeme kadar yok olmasına, israfına neden olduğu gibi, bu firmaya mal satan işletmeden bir daha mal ve hizmet almama kararının verilmesine neden olmaktadır.

Oluşan kaynak israfı ve zararların hem mal satan hem de bunlardan mal alan işletmeleri uğrattığı zararlar ve kaynak israfı tezin ilerleyen aşamalarında yer alan emsal olaylarla açıklanmaya ve hesaplanmaya çalışılacaktır.

### 3. GENEL VE ÖZEL ESASLAR

#### 3.1. Genel Esaslar-Özel Esaslar Ayrımı

Genel esaslar, basit tanımı ile KDV kanununda ve buna istinaden yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirlenen normal usul ve esasları tanımlamaktadır. Akademik literatürde var olan “*Normal Şartlar Altında*” tabiri tez konusu açısından genel esaslara denk bir kavramdır. Genelin, gerek kanunda ve gerek uygulama tebliğinde açık bir tanımı yapılmamış, özel esaslara yönelik belirmeleri içermeyen durumlar genel esas olarak adlandırılmıştır. Bu nedenle genel esaslar kavramı, özel esaslar kavramının nelerden oluştuğunun anlaşılması ile açıklanabilecektir.

Özel esaslar uygulamasının, veya başka bir isimle söylenirse olumsuz mükellefler listesinin, idarenin iç yönergeleri ile belirlediği kriterlere göre yapmış olduğu tespitler doğrultusunda şüpheli gördüğü vergi mükelleflerine yönelik bir tür fişleme olduğu ifade edilmiştir (Yaltı, 2010: 24).

Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB) düzenleme ve kullanma fiillerinin son yıllarda artarak devam etmesi nedeniyle vergi idaresi tarafından mükelleflerin birbirleriyle yapmış oldukları mal ve hizmet ticareti yakından takip edilmeye başlanmış olup bu doğrultuda haklarında olumsuz tespit bulunan mükellefler “*olumsuz mükellefler listesi*” ve “*kara liste*” gibi kodlamalar ile kategorize edilmiş ve en sonunda “özel esaslar“ başlığı kodu altında bu uygulama nihai halini almıştır (Kızılot ve Kızılot, 2008: 52).

Özel esaslar; KDV Genel Uygulama Tebliği'nin V/E Bölümünde kapsamlı olarak belirtilmektedir. İlgili bölümde yer alan düzenlemede “*iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçladığı*” ifade edilmektedir (Taylar, 2021: 775).

Açıklamanın devamında özel esasların düzenlenme gerekçesi ise şu şekildedir (KDVGUT V-E bölümü <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-1.pdf> E.T. 09.09.2022);

*“3065 sayılı Kanunun 9, 11, 29 ve 32’nci maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin iadesi öngörülmektedir. Mükelleflerin gerçekte yükledikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesinin önlenmesi gerekmektedir. Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgeye dayalı indirilecek KDV tutarlarının aynı zamanda KDV’nin katma değerden vergi alma işlevini de bozduğu ve gerçekte vergilenmesi gereken katma değeri vergi dışı bıraktığı da tabiidir.”*

Burada bahsedilen belge, mal ve hizmet alım satımında düzenlenen fatura, perakende satış fişi, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgelerdir. Tebliğde yer alan ifadeden anlaşılacağı üzere özel esas adı verilen uygulamanın temel amacı verginin iadesinde olabilecek muhtemel usulsüzlüklerin önlenmesi, bu sayede mükelleflere haksız yere KDV iadesi ödenmesinin önlenmesidir.

Ancak uygulamada özel esas kavramı yalnızca iade talepleri ile sınırlı tutulmayarak, indirim hakları açısından da mükelleflerin kategorize edilmeleri sonucunu doğurmaktadır.

Özel esaslar prosedürünün, vergi mevzuatı uyarınca belirlenen yükümlülüklerini ifa etmeyen mükellefleri engellemek ve iş ve işlemlerini mevzuata uygun hale getirmelerini sağlamak, söz konusu mükellefler ile ticari ilişkisi olanlar üzerinden kendilerini sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenlemek ve kullanmak fiillerinden caydırmak için, pek tabii vergi gelirinin olması gerektiği gibi

tahsilini saptamak hedeflenerek yürürlüğe konulduğu da ifade edilmektedir (Er, 2018: 265).

Normal şartlar altında vergi mükelleflerinin satışları nedeni ile hesaplanan katma değer vergilerinden, alışta ödedikleri vergiyi indirebilmeleri ve yukarıda anılan ve iade hakkı doğuran bazı istisna şartlarının mevcut olması halinde iade alabilmeleri mümkündür.

Vergi idaresi mükelleflerin KDV iade taleplerinde, bilgi veri tabanı sistemlerinde yaptıkları ön araştırmada herhangi bir olumsuzluk tespit edilmediyse mükelleflerden herhangi bir güvence talep etmeden iade taleplerini yerine getirmektedir. Genel esaslar kavramı bu şekilde gerçekleştirilen iade ve indirim ifade etmektedir.

Kamu idaresi, mal alınan veya satılan mükelleflerin vergi kimlik numaralarını sistem üzerinde sorgulayarak, bunlar hakkında gelir idaresi bilgi sistemine işlenmiş tebliğde tanımlanan türde bir olumsuzluk olduğunu gördüğünde bu kısımdan kaynaklanan iade taleplerini yerine getirmemektedir..

İdare; gerek mükelleflerin vergi iadesi talebi esnasında ve gerekse iade talebi mevcut olmasa dahi idarece yapılan rutin tarama işlemleri esnasında işletmelerin ticari ilişkide buldukları, mal ve hizmet aldığı diğer mükellefler hakkında bazı olumsuz tespitlere denk gelmesi durumunda KDV indirim ve iade taleplerinin engellenmesine yönelik işlemler tesis etmektedir.

### **3.2. Özel Esaslar Kapsamına Alınma Süreci**

Yukarıda açıklanmaya çalışılan indirim ve iade mekanizmasının işletmelere zarar veren ve işletme kaynaklarını israfa sürükleyen yönü ise, idarenin işletmeleri özel esasa alma işlemiyle kategorize etmesinin, tümüyle kanuni dayanaktan yoksun ve hukuka aykırı bir işlem oluşundan kaynaklanmaktadır. Bu husus tezin ilerleyen aşamalarında hukuki kaynak ve örnek olaylar ile detaylı şekilde açıklanacaktır.

Vergi idaresi işletmelerin vergi mükellefiyet kayıtlarını iki şekilde özel esaslar kapsamına almaktadır. Bunlar; yukarıda özetlenen iade talebi nedeniyle GİB-YBS tarafından oluşturulan kontrol raporunda beliren olumsuzlukların giderilmemesi

sonucu özel esaslar kapsamına alınma ve vergi hukuku literatüründe “müeyyideli yazı” adı ile anılan ihtar yazılarına yazıda belirtildiği şekilde icabet edilmemesi sonucu özel esaslar kapsamına alınma şeklindedir.

KDV İadesi Kontrol raporlarında Özel Esas Kontrolleri (OEK) olarak tanımlanan kontroller, listelerde belirtilen alıcı ve satıcıların vergi numaralarının Gelir İdaresi Veri Tabanında sorgulanması sonucu ortaya çıkmaktadır.

Veri tabanında yer alan olumsuz kayıtlar ise temelde vergi incelemesi veya yapılan vergi dairesi yoklamaları sonucu elde edilen bulgulara dayanmaktadır. Bunların ne şekilde elde edildiği ve veri tabanına nasıl işlendiğinin tam olarak anlaşılması ise vergi incelemesi kavramı, amaçları ve çerçevesinin anlaşılması ile mümkündür.

### **3.3. Özel Esaslar Kapsamına Alınmanın Fiili Sonuçları**

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma raporu ya da tespiti bulunmadığı halde, bu mükelleflerin mal veya hizmet temin ettikleri mükellefler hakkında bu tür rapor ya da tespitlerin bulunması halinde, haklarında rapor bulunmayan mükellefler de özel esaslar uygulaması kapsamına alınmaktadır. Böylece hakkında bir olumsuz rapor ya da tespit bulunan mükelleften mal veya hizmet satın alan, sayısı yüzlerle ifade edilebilecek mükellef, özel esaslar kapsamına alınmakta olduğundan, bu olumsuz durum adeta domino taşı etkisi yaparak çok sayıda mükellefi hukuken ve fiilen zor durumda bırakmaktadır.

Bir işletme Katma Değer Vergisi Genel uygulama Tebliği'nin “V-E” bölümünde yer alan düzenlemeler kapsamında özel esaslara alındığında, iki şekilde domino etkisi oluşmaktadır (Taylar, 2021: 776).

Bunlardan birincisi; alıcıların KDV iadesi taleplerinde bu şekilde özel esaslar kapsamına alınmış işletmelerden kaynaklanan kısmın, iade talebi kapsamından vergi idaresince çıkartılmasıdır. İade talebine yönelik GİB-YBS tarafından oluşan KDVIIRA raporunda mal alınan işletmenin sahte belge düzenleme yönünden özel esaslarda olduğu sonucu çıktığında, iade işlemini gerçekleştirmekte olan vergi idaresi iade talep eden işletmeye yazı ile veya sözlü olarak bu firmadan kaynaklanan KDV



tutarını iade talebinden tenzil etmesini önermekte, aksi halde iade talep tutarının tamamı için vergi incelemesine sevk etmekte tehdit etmektedir.

Vergi incelemesi, mükellefler tarafından vergi dairelerine yapılan beyanların ve tahakkuk eden vergilerin, doğruluğunu sağlamak amacıyla ve hukuka aykırı işlemler yapıp yapılmadığı hakkında, mükellefin defter kayıtları, belgeleri ve envateri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır. (Öncel, Çağan ve Kumrulu 2008: 83). Başka bir deyişle; vergi incelemesi, vergi mükellef ve sorumlularının vergi ile ilgili işlemlerinin, yapılmasından veya yapılmaları gereken aşamadan sonra, vergi idaresinin yetkili elemanlarınca denetlenmesidir. (Candan, 2001: 136). Vergi incelemesi tam ve sınırlı inceleme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 3.maddesi tam ve sınırlı incelemeyi tanımlamıştır. Yönetmeliğe göre tam inceleme; bir mükellef hakkında vergi türü itibariyle bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesidir. Sınırlı inceleme ise inceleme konusunun bir veya birkaç unsur ile sınırlandırıldığı incelemeye denilmektedir (Bozdoğan, Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2013: 4).

Vergi incelemesi, her ne kadar devletin egemenlik gücünün bir yansıması olsa da inceleme sırasında uyulacak kurallar kanunlarla ve hiyerarşik olarak aşağıda yer alan diğer mevzuatla belirlenmiştir. Bunun yanında, mükellefin de inceleme sırasında birçok önemli hakka sahip olduğu aynı mevzuatta belirlenmiştir. Bu nedenle vergi incelemesinin mükellef hakları-hukuku ile idare hukukunun kesişimi olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla vergi denetim elemanları, vergi incelemesi sırasında mevzuatta ayrıntılı olarak belirlenen usullere ve mükelleflerin haklarına hanel getirmeyecek şekilde ve usul ve hukuka uygun hareket etmekle yükümlüdür. Zira vergi incelemesi sırasında idarenin takdir yetkisinin sınırını mükellef hakları oluşturmaktadır (Ceyhan ve Öz, 2019: 105).

Böyle bir öneri karşısında iade talep eden işletme, incelemeye sevk edilmesi halinde hakkında yapılan vergi incelemesi tamamlanana kadar iade talep tutarının tamamından mahrum kalacaktır. Bu nedenle işletmeler genellikle özel esaslarda olduğu belirtilen işletmelerden kaynaklanan KDV iade tutarından vazgeçerek, bu tutarı iade talebinden tenzil etmek yoluna gitmektedir. Mal aldığı işletmeden

kaynaklı böyle bir sorun yaşayan alıcı işletmeler bir daha aynı satıcıdan mal veya hizmet almayı tercih etmemektedir. Bu ise satıcı firmanın tüm ticaret işlemlerinin durmasına neden olmaktadır.

Vergi incelemesine girmeyi göze alan alıcı işletmeler de en azından haklarında yapılan inceleme sonuçlanana kadar satıcı firma ile ticari ilişkilerini askıya almaktadır. Tüm alıcıları bu veya diğer şekilde davranan satıcı işletmelerin artık ticari hayatı sona ermektedir. Zira kimseye mal satamadığı gibi fatura da düzenleyememektedir.

Diğer taraftan, yapılan inceleme için kanun ve buna mukabil yayımlanan yönetmelikte KDV İadesi konulu vergi incelemesi için belirtilen süre asgari 3 ay, azami 5 aydır. İnceleme sonuçlandığında iade talep eden işletmenin haklılığı ortaya çıksa dahi paranın zaman değeri karşısında iade talep tutarı hatırı sayılır bir değer kaybına uğramaktadır.

İkinci domino etkisi ise; iade hakkı doğuran işlemleri olmayan işletmelerin, bağlı buldukları vergi daireleri tarafından müeyyideli yazılar aracılığı ile uyarılmasında ortaya çıkmaktadır. Müeyyideli yazıyı alan müşteri işletmeler iade talep eden işletmelere göre daha dezavantajlı durumdadır. Çünkü müeyyideli yazıda üstü kapalı vergi incelemesi tehdidi var olması yanında, bahsedilen firmadan dolayı indirdikleri KDV tutarlarını beyanlarından çıkartmaları istenmektedir. Geçmişte gerçekleşen işlemlerin beyan edildiği beyannamelerin düzeltilmesi sonucu KDV ödemesi çıkması halinde gerek ortaya çıkan vergi aslı, gerek buna bağlı vergi ziya-ı cezası ve gecikme zammı ciddi tutarlara ulaşmaktadır.

İade talep eden işletmeler, yalnızca özel esaslara alınan satıcının düzenlediği faturada yer alan KDV tutarı kadar iadesini alamayarak kayba uğrarken, diğer işletmeler bu KDV tutarı yanında bunun faizi ve vergi ziya-ı cezası kadar tutarda daha yüksek bir külfetle karşı karşıyadır.

Domino etkisi ise, her iki durumda alışlarının gerçek olduğuna inanan işletmelerde ortaya çıkmaktadır. Gerek iade talep eden ve gerekse müeyyideli yazı ile karşılaşan işletmeler, vergi incelemesine alındıklarında kendileri de özel esaslar kapsamına alınmaktadır. Bu olduğunda domino etkisi alıcı konumundaki işletmelerin

mal sattığı diğer işletmelere sirayet etmektedir. Bu kez aynı sorun üçüncü kişi işletmelere gitmektedir.

Bu şekilde ortaya çıkan domino etkisi, fedakârlık yaparak kayıtlarını ve beyanlarını düzelten veya iade talebinin bundan kaynaklı kısmından vazgeçen işletmelere kadar ilerlemektedir. Dolayısıyla ortaya çıkan kaynak israfı ve zararın boyutu domino etkisinin sirayet ettiği işletmelere kadar yayılmaktadır.

Ortaya ne gibi zararların ve kaynak israfının çıktığı, bunların boyutları, ekonomik ve psikolojik etkileri, bu tezin ilerleyen aşamalarında yer alan örnek olaylarla daha net açıklanmaya ve ispata çalışılmıştır.



#### 4. VAKA İNCELEMERİ

Çalışmanın bu bölümünde, daha önceki bölümlerde teorik olarak açıklanmaya çalışılan hususlar, emsalleri ile karşılaştırmalı olarak anlatılmaya çalışılacaktır. Bu bölümde Gaziantep ilinde bulunan, plastik, demir çelik ve inşaat sektöründe çalışan beş adet özel esaslara ve vergi incelemesine alınan işletmenin, özel esaslara alınmadan önceki dönemlerine ilişkin faaliyet düzeyleri ile özel esaslara alındıktan sonraki dönemlerine ilişkin faaliyet düzeyleri karşılaştırılmıştır. Bu bölümde firmalar hakkında genel tanıtıcı bilgiler, faaliyet yapısı, ekonomik yapıları hakkında bilgiler verilmiş, özel esaslara alınma süreçleri, bu süreç sonrasında yaşananlar anlatılmıştır.

Yapılan analizde, örnek işletmelerin özel esaslara alınma öncesi ve sonrası faaliyet düzeylerinin yer aldığı, vergi dairesine yasal süresinde sunulan onaylı Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannameleri ekinde yer alan gelir tabloları ve bilançolarından yararlanılmış, hesaplamada dikkate alınan brüt ve net satış tutarları, satış maliyetleri ve aktif büyüklükleri yatay trend analizine tabi tutularak ulaşılan analiz sonuçları değerlendirilmiştir. Firmaların özel esasa alınma öncesi ve sonrası büyüme trenleri bilanço ve gelir tablosu verileri temel alınarak değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Yapılan analizde yararlanılan işletmelerden, kişisel verilerin korunması kanunu ve mükellef mahremiyeti hükümleri açısından mali ve özel bilgilerinin tezde kullanılabilmesine dair gerekli muvafakat yazılı olarak alınmış ve tez çalışmasına ek yapılmıştır.

##### 4.1. Ceda Plastik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Vakası

Ceda Plastik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, Gaziantep Gazikent Vergi Dairesi'nin 2040310946 vergi kimlik numaralı mükellefidir. 100.000,00.-TL sermaye ile 06/04/2017 tarihinde Değirmişem Mahallesi 16014 Nolu Sokak No.8/1 Şehitkâmil- Gaziantep adresinde Plastik hammaddelerden mamul ürünlerin alım satımı, üretimi ana faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş bir işletmedir.

İşletme; hakkında bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından çeşitli zamanlarda yapılan yoklamalarda tespit edilen bulgulara göre kuruluşundan yaklaşık 5 ay sonra üretim faaliyetine başlamış ve üretim yerinde faaliyette olduğu, tespit anında işyerinde 1 kırma makinesi, 1 granür makinesi, 1 akromer makinesi ve 30 bin Türk Lirası değerinde granür hammadde olduğu, 100 bin TL değerinde stok mamul malı olduğu, kendi namı ve hesabına plastik mamuller ürettiği, bunun yanı sıra başkaları nam ve hesabına fason üretim yaptığı, üretimde plastik granül ve geri dönüşümden elde edilen hurda plastik kırpıntıları kullandığı, aktifinde o tarihteki değeri yaklaşık 240 bin T.L. civarında Mercedes Binek aracı olduğu tespitleri yapılmıştır.

İşletme, bağlı bulunduğu vergi dairesince 2018 yılı faaliyetleri açısından “sahte belge düzenleme şüphesi” nedeni ile 30/01/2019 tarihinde özel esaslar kapsamına alınmıştır. İşletme yönetimi idare tarafından tesis edilen iki ayrı özel esas alınma işleminin iptali için Gaziantep 1.Vergi Mahkemesi’nde E.2019/182 esas nolu iptal davasını açmıştır.

Davaya bakan mahkeme 30/04/2019 tarihinde verdiği yürütmenin durdurulması kararı ile idarece yapılan işlemin yürütmesini durdurmuş, 30/07/2019 tarihinde verdiği esas açısından iptal kararı ile idari işlemi iptal etmiştir.

İdarenin özel esas işlemini gerçekleştirdiği tarih ile mahkemenin bunu iptal ettiği tarih arasında geçen sürede işletme faaliyeti tamamen durmuştur. Bunun yanı sıra 2018 yılında sattığı malları ihraç eden alıcısı Bay Grup Enerji Anonim Şirketi ve GZT Elegant Enerji Anonim Şirketi’nden olan alacaklarını tahsil edememiştir. Çünkü alıcı konumundaki bu iki firma, oluşan domino etkisi nedeni ile KDV iadelerini alamamıştır.

İşletme, özel esasa alınması ve bunun yargı kararı ile iptal edilmesi arasında geçen süreç içinde sahte belge düzenleme yönünden vergi incelemesine alınmıştır. Yapılan inceleme 14/06/2019 tarihinde tamamlanmış ve işletmenin 2018 yılında düzenlediği tüm faturaların sahte olduğunu iddia eden vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve düzenlenen raporda 2018 yılında sahte olarak düzenlendiği faturalar üzerinden komisyon geliri elde edildiği öne sürülerek elde edilen gelir üzerinden KDV, Kurumlar Vergisi ve Kurum Geçici Vergi tutarları hesaplanarak vergi ziya-ı cezalı tarhiyat yapılmıştır. İşletme yönetimi vergi idaresi tarafından kesilen cezalar ve

vergi asıllarının iptali için Gaziantep vergi Mahkemesi'nde iptal davaları açmış açılan davaların tamamında haklı görülerek kazanmış, vergi idaresi tarafından kesilen cezalı tarhiyat iptal edilmiştir. Mahkeme kararları üst mahkeme tarafından onanarak kesinleşmiştir.

İşletme, yaşadığı bu süreç içerisinde özel esaslar kapsamına alınması ile bu kapsamdan mahkeme kararı ile çıkması arasında geçen sürede hiçbir alıcısına fatura düzenleyememiştir. Dolayısıyla herhangi bir mal satışı da gerçekleştirilememiştir. Bu durum açılan davaların yargılama giderleri ve vekâlet ücretleri nedeni ile yapılan harcamaların neden olduğu kaynak israfı yanında, işletmenin nakit akışını durdurmuş, kredi ödemeleri, işçi giderleri, kira giderleri gibi sabit maliyetlerin karşılanamamasına da neden olmuştur.

İşletme yönetimi yaşanan süreçte ayakta kalabilmek, yargı süreçlerini finanse edebilmek ve sair masrafları karşılayabilmek için aktif kıymetlerini nakde dönüştürmek zorunda kalmış, bu aşamada işletmenin üretim makineleri, aktifindeki araçları, hammadde malzemesi ve demirbaşları satılmak zorunda kalmıştır. İşletmenin, özel esaslara alınma işlemi öncesine ve sonrasına ilişkin mali verileri, 2017,2018,dönemlerine ait Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve 2019 yılı son dönem Kurum Geçici Vergi beyannamesinde yer alan verilere göre aşağıdaki tabloda karşılaştırılmıştır.

İşletme 2019 dönemine ilişkin Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi vermemiş, 2019 yılı sonunda faaliyetine son vermek zorunda kalmıştır. İşletmenin 2017-2018-2019 dönemlerine ait mali verileri ve bunların karşılaştırması Tablo 4.1 ve Tablo 4.2'de ki gibidir.

**Tablo 4.1:** Ceda Plastik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Mali Verileri

<b>Veriler/Yıllar</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
<b>Brüt Satışlar</b>	6.432.159,50	8.310.082,76	55.671,03	-
<b>Net Satışlar</b>	6.432.159,50	7.993.682,76	55.671,03	-
<b>Satışların Maliyeti</b>	6.205.677,44	7.739.151,54	49.600,00	-
<b>Brüt Satış Kârı</b>	226.482,06	254.531,22	6.071,03	-
<b>Aktif Toplamı</b>	2.826.794,33	2.659.648,15	-	-

**Tablo 4.2:** Ceda Plastik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Satış Trend Oranları

Yıllar	2017	2018	2019	2020
<b>Satışlar Trend Oranları</b>	-	%29 oranında büyüme	%99,99 oranında küçülme	%100 oranında küçülme
<b>Karlılık Trend Oranları</b>	-	%12,38 oranında büyüme	%99,98 oranında küçülme	%100 oranında küçülme

Tabloda açıklanmaya çalışıldığı üzere işletme 2018 yılında bir önceki yıla göre %29 oranında büyümekteyken, özel esas işleminin gerçekleştiği 2019 yılında bir önceki yıla göre %99,99 oranında küçülmüş, 2020 yılında ise tamamen tükenmiştir.

Sonuçta işletme faaliyetleri tamamen durmuş ve işletme kapanmıştır.

#### **4.2. MYE Plastik Ltd.Şti. Vakası**

Mye Plastik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi, Gaziantep Gazikent Vergi Dairesi'nin 6270694841 vergi kimlik numaralı mükellefidir. 100.000,00.-TL sermaye ile 15/11/2017 tarihinde Akyol Mahallesi Atatürk Bulvarı Önal Apt. No.79/2 Şahinbey - Gaziantep adresinde Plastik hammaddelerden mamul ürünlerin alım satımı, üretimi ana faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş bir işletmedir.

İşletme; hakkında bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından çeşitli zamanlarda yapılan yoklamalarda tespit edilen bulgulara göre kuruluşundan yaklaşık bir yıl sonra üretime başladığı, 1 adet kırma makinesi, 1 adet agromer makinesi, 1 adet granür makinesi, 1 adet baskül, 1 adet transpalet ve ofis malzemelerinin olduğu, ortalama 3 adet çalışanı olduğu, kendi namı ve hesabına plastik mamuller ürettiği, bunun yanı sıra başkaları nam ve hesabına fason üretim yaptığı, üretimde plastik granül ve geri dönüşümden elde edilen hurda plastik kırıntıları kullandığı tespitleri yapılmıştır.

İşletme, bağlı bulunduğu vergi dairesince 2018 yılı faaliyetleri açısından “sahte belge düzenleme şüphesi” nedeni ile 04/02/2019 tarihinde özel esaslar kapsamına alınmıştır. İşletme yönetimi idare tarafından tesis edilen iki ayrı özel esas alınma işleminin iptali için Gaziantep 1.Vergi Mahkemesi'nde E.2019/182 esas nolu iptal davasını açmıştır.

Davaya bakan mahkeme 30/04/2019 tarihinde verdiği yürütmenin durdurulması kararı ile idarece yapılan işlemin yürütmesini durdurmuş, 30/07/2019 tarihinde verdiği esas açısından iptal kararı ile idari işlemi iptal etmiştir.

İdarenin zel esas işlemini gerçekleştirdiği tarih ile mahkemelerin bunu iptal ettiği tarih arasında geçen sürede işletme faaliyeti tamamen durmuştur. Bunun yanı sıra 2018 yılında sattığı malları ihraç eden alıcısı Bay Grup Enerji Anonim şirketi ve GZT Elegant Enerji Anonim şirketi'nden olan alacaklarını tahsil edememiştir. Çünkü alıcı konumundaki bu iki firma oluşan domino etkisi nedeni ile KDV iadelerini alamamıştır.

İşletme, zel esasa alınması ve bunun yargı kararı ile iptal edilmesi arasında geçen süreç içinde sahte belge düzenleme yönünden vergi incelemesine alınmıştır. Yapılan inceleme 18/06/2019 tarihinde tamamlanmış ve işletmenin 2018 yılında düzenlediği tüm faturaların sahte olduğunu iddia eden vergi inceleme raporu düzenlenmiş ve düzenlenen raporda 2018 yılında sahte olarak düzenlendiği faturalar üzerinden komisyon geliri elde edildiği ne sürülerek elde edilen gelir üzerinden KDV, Kurumlar Vergisi ve Kurum Geçici Vergi tutarları hesaplanarak vergi ziya-ı cezalı tarhiyat yapılmıştır.

İşletme yönetimi vergi idaresi tarafından kesilen cezalar ve vergi asıllarının iptali için Gaziantep vergi Mahkemesi'nde iptal davaları açmış açılan davaların tamamında haklı görülerek kazanmış, vergi idaresi tarafından kesilen cezalı tarhiyat iptal edilmiştir. Mahkeme kararları üst mahkeme tarafından onanarak kesinleşmiştir.

İşletme, yaşadığı bu süreç içerisinde özel esaslar kapsamına alınması ile bu kapsamdan mahkeme kararı ile çıkması arasında geçen sürede hiçbir alıcısına fatura düzenleyememiştir. Dolayısıyla herhangi bir mal satışı da gerçekleştirememiştir. Bu durum açılan davaların yargılama giderleri ve vekâlet ücretleri nedeni ile yapılan harcamaların neden olduğu kaynak israfı yanında, işletmenin nakit akışını durdurmuş, kredi ödemeleri, işçi giderleri, kira giderleri gibi sabit maliyetlerin karşılanamamasına da neden olmuştur. İşletme yönetimi yaşanan süreçte ayakta kalabilmek, yargı süreçlerini finanse edebilmek ve sair masrafları karşılayabilmek için aktif kıymetlerini nakde dönüştürmek zorunda kalmış, bu aşamada işletmenin üretim makineleri, aktifindeki araçları ve demirbaşları satılmak zorunda kalmıştır.



İşletmenin, özel esaslara alınma işlemi öncesine ve sonrasına ilişkin mali verileri, 2017, 2018,dönemlerine ait Kurumlar Vergisi Beyannamesinde yer alan verilere göre aşağıdaki tabloda karşılaştırılmıştır. İşletme 2019 ve 2020 döneminde faaliyette bulunamadığı için Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi vermemiş, 2019 yılı sonunda faaliyetine son vermek zorunda kalmıştır.

MYE Plastik Ltd.Şirketinin 2017-2018-2019 dönemlerine ait mali verileri Tablo 4.3’de, trend oranları ise Tablo 4.4’de ki gibidir:

**Tablo 4.3:** MYE Plastik Ltd.Şti. Mali Verileri

<b>Veriler/Yıllar</b>	2017	2018	2019	2020
<b>Brüt Satışlar</b>	1.694.182,00	5.762.566,90	-	-
<b>Net Satışlar</b>	1.694.182,00	5.722.566,90	-	-
<b>Satışların Maliyeti</b>	1.642.865,94	5.663.323,57	-	-
<b>Brüt Satış Kârı</b>	51.316,06	59.243,33	-	-
<b>Aktif Toplamı</b>	2.506.486,35	1.466.447,29	-	-

**Tablo 4.4:** MYE Plastik Ltd.Şti. Trend Oranları

<b>Yıllar</b>	2017	2018	2019	2020
<b>Satışlar Trend Oranları</b>	-	%240 büyüme	oranında %100 oranında küçülme	oranında %100 oranında küçülme
<b>Karlılık Trend Oranları</b>	-	%15,44 büyüme	oranında %100 oranında küçülme	oranında %100 oranında küçülme

Tabloda açıklanmaya çalışıldığı üzere işletme 2018 yılında bir önceki yıla göre %240 oranında büyümekteyken, özel esas işleminin gerçekleştiği 2019 yılında bir önceki yıla göre %100 oranında küçülmüş ve tamamen tükenmiştir.

Sonuçta işletme faaliyetleri tamamen durmuş ve işletme kapanmıştır.

### **4.3. GZT Elegant Enerji Anonim Şirketi Vakası**

GZT Elegant Enerji Elektrik Üretim Anonim Şirketi, Gaziantep Şahinbey Vergi Dairesi’nin 4540635606 vergi kimlik numaralı mükellefidir. 50.000,00.-TL sermaye ile 05/11/2015 tarihinde Karataş Mahallesi 400 Nolu Cadde No.19/B

Şahinbey - Gaziantep adresinde her türlü malzemenin yurt içi ve yurt dışına satışı ile enerji üretimi ana faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş bir işletmedir.

İşletme 2017 ve 2018 yılları açısından özel esaslara alındığı dönemlerde, yukarıda emsal vaka olarak anlatılan Ceda Plastik Ltd. Şti. ve Mye Plastik Ltd. Şti.'nden satın aldığı plastik ürünler ile başka işletmelerden aldığı çeşitli ürünlerin yurt dışına ihracatını yapmıştır. Örnek vakada bahsedilen bu iki firmadan yaptığı alımlar nedeni ile yüklendiği ve indirim yolu ile gideremediği Katma Değer Vergisi tutarlarını 2017 yılı Kasım, Aralık ve 2018 yılı Ocak dönemlerinde bağlı bulunduğu vergi dairesinden talep etmiştir. Vergi dairesinin KDV Genel Uygulama Tebliği düzenlemelerinde yer alan usulleri yerine getirmesi sonucunda iade tutarlarını tahsil etmiştir.

Ancak emsalleri verilen Ceda Plastik Ltd. Şti. ve Mye Plastik Ltd. Şti.'nin sahte belge düzenleme yönünden özel esaslara alınması ve bu firmalar hakkında sahte belge düzenleme yönünde vergi incelemesi başlatılması nedeni ile sahte belge kullanma yönünden vergi incelemesine alınmıştır.

İşletmenin vergi incelemesine alınmasıyla eş zamanlı olarak işletme hakkında vergi idaresince 09/09/2019 ve 13/07/2020 tarihlerinde, sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme yönünden iki ayrı özel esaslara alınma işlemi tesis edilmiştir.

İşletme yönetimi idare tarafından tesis edilen iki ayrı özel esas alınma işleminin iptali için Gaziantep 1.Vergi Mahkemesi'nde E.2021/20 ve 21 esas nolu iptal davalarını açmıştır.

Davalara bakan mahkeme 26/02/2021 ve 26/03/2021 tarihinde verdiği yürütmenin durdurulması kararları ile idarece yapılan işlemin yürütmesini durdurmuş, 28/07/2021 tarihinde verdiği esas açısından iptal kararları ile idari işlemleri iptal etmiştir.

İdarenin özel esas işlemini gerçekleştirdiği tarih ile mahkemelerin bunu iptal ettiği tarih arasında geçen sürede işletme faaliyeti tamamen durmuştur. Zira kendisi sahte belge düzenleme yönünden özel esaslarda olan mükelleflerin iade talepleri idarece yerine getirilmemektedir.

İşletme hakkında başlatılan inceleme, mal aldığı Ceda Plastik Ltd. Şti. ve Mye Plastik Ltd. Şti. hakkında başlayan inceleme ile aynı esnada gerçekleşmiştir. Yapılan incelemede ortaya atılan olumsuzluk, mal alınan bu iki işletme hakkında sahte belge düzenleme yönünden özel esaslar uygulandığı ve bu iki firmanın sahte belge düzenleme yönünden incelemesinin devam ettiği saviyken, alt firmaları inceleyen inceleme elemanı ise alt firmaların mal sattığı GZT A.Ş. hakkında devam eden incelemede sahte belge kullanıldığı tespitini dayanak yapmıştır.

Başka bir ifade ile anlatmak gerekirse, mal satan ve mal alan işletmeler aynı anda incelenirken, mal satan firmaların satışlarının sahte olduğuna; mal alan firmanın alışlarının sahte olduğu yönünde incelemenin ve özel esas işleminin mevcudiyeti, mal alan firmanın alışlarının sahte olduğuna ise mal satan işletmenin sahte belge düzenleme yönünde incelemenin ve özel esas işleminin mevcudiyeti dayanak yapılmıştır. GZT Elegant A.Ş.'ni inceleyen inceleme elemanı, daha önce alınan 2017/ Kasım ve Aralık dönemi KDV iade tutarlarının haksız yere ödenen KDV iadesi olduğuna, iadeyi oluşturan Ceda Plastik Ltd. Şti. ve Mye Plastik Ltd. Şti.'nin özel esaslara tabi olan ve hakkında sahte belge düzenleme yönünde vergi incelemesi devam eden firmalar oluşunu dayanak yapmıştır.

Dayandığı bu gerekçe ile işletmenin daha önce aldığı KDV iadesi tutarlarının üç katı tutarında vergi ziya-ı cezası ve gecikme zammı uygulanarak geri alınması yönünde tarhiyat yapmış, yapılan tarhiyatı içeren vergi ceza ihbarnamelerinin iptali talebi Gaziantep 2. Vergi Mahkemesi'nde görülen E.2019/1016 ve E.2019/1017 esas nolu davalarda reddedilmişse de, istinaf mahkemesinin daha sonra verdiği bozma kararı gereği iptal edilmiştir.

Aynı alt firmalardan 2018 yılının izleyen aylarında aldığı malları yurt dışına sattığı için iade talep eden işletme, alt firmaların 2018 yılında sahte belge düzenleyicisi olmadığı yönünde kesinleşmiş yargı kararına rağmen halen hak ettiği KDV iadesini alamamış, vergi mahkemesinde yaklaşık 4 yıldır devam eden davalar henüz sonuçlanmamıştır. İşletme anılan iade talebi nedeni ile ikinci kez vergi incelemesine alınmış ve inceleme henüz sonuçlanmamıştır.

İşletme, yaşadığı bu süreç içerisinde özel esaslar kapsamına alınması ile bu kapsamdan mahkeme kararı ile çıkması arasında geçen sürede hiçbir alıcısına fatura

düzenleyememiştir. Dolayısıyla herhangi bir mal satışı da gerçekleştirememiştir. Bu durum açılan davaların yargılama giderleri ve vekâlet ücretleri nedeni ile yapılan harcamaların neden olduğu kaynak israfı yanında, işletmenin nakit akışını durdurmuş, kredi ödemeleri, işçi giderleri, kira giderleri gibi sabit maliyetlerin karşılanamamasına da neden olmuştur.

İşletmenin bahsedilen iki alt firmadan alışları nedeni ile alması gereken KDV iadesi tutarının normal iade dönemindeki karşılığı yaklaşık 300 bin USD iken, tutarın şu andaki karşılığı ise yaklaşık 750 bin USD'ye tekabül etmektedir. Bahsedilen işlemler nedeni ile işletme, alabileceği KDV iadesi tutarında enflasyon ve Türk Lirasının değer kaybı nedeni ile telafisi imkânsız olan zararlara da uğramıştır. İşletmenin, özel esaslara alınma işlemi öncesine ve sonrasına ilişkin mali verileri, 2017, 2018, 2019 dönemlerine ait Kurumlar Vergisi Beyannamesinde yer alan verilere göre aşağıdaki tabloda karşılaştırılmıştır. İşletme 2020 dönemine ilişkin Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi vermemiş, 2019 yılı sonunda faaliyetine son vermek zorunda kalmıştır.

Bu işletme, kendisi hakkında tesis edilen özel esasa alınma işleminden çok, mal aldığı iki alt firmanın özel esasa alınması nedeni ile kaynak israfı ve telafisi mümkün olmayan zararlara maruz kalmıştır. Çünkü işletme, alt firmalardan kaynaklanan KDV iade tutarlarını alt firmaların özel esaslara alınması nedeni ile tahsil edememiş, bu yüzden elde edemediği finans kaynağını işletme bünyesine dâhil edemediğinden ticari döngüyü sağlayamamıştır. Bu ise özel esaslara alınma işleminin domino etkisine güzel bir örnek teşkil etmektedir. İşletmenin 2017-2018-2019 dönemlerine ait mali verileri ve bunların karşılaştırması Tablo 4.5 ve Tablo 4.6'da ki gibidir.

**Tablo 4.5:** GZT Elegant Enerji Anonim Şt. Mali Verileri

Veriler/Yıllar	2017	2018	2019	2020
<b>Brüt Satışlar</b>	3.378.123,97	19.199.602,29	-	-
<b>Net Satışlar</b>	3.378.123,97	19.199.602,29	-	-
<b>Satışların Maliyeti</b>	3.315.204,79	18.818.672,78	-	-
<b>Brüt Satış Kârı</b>	62.919,18	380.929,51	(-) 2.860,00-	-
<b>Aktif Toplamı</b>	4.469.884,40	17.019.698,22	13.971.864,10	-

**Tablo 4.6:** GZT Elegant Enerji Anonim Şti. Trend Oranları

Yıllar	2017	2018	2019	2020
<b>Satışlar</b>	-	%468 oranında	%100 oranında	%100 oranında
<b>Trend</b>		büyüme	küçülme	küçülme
<b>Oranları</b>				
<b>Karlılık</b>	-	%505 oranında	%100 oranında	%100 oranında
<b>Trend</b>		büyüme	küçülme	küçülme
<b>Oranları</b>				

Tabloda açıklanmaya çalışıldığı üzere işletme 2018 yılında bir önceki yıla göre %468 oranında büyümekteyken, özel esas işleminin gerçekleştiği 2019 yılında bir önceki yıla göre %100 oranında küçülmüş ve tamamen tükenmiştir. İşletmenin 2017 yılı ticari faaliyetinin %95,67'sinin, 2018 yılı ticari faaliyetinin %98,09'unun yurt dışına ihracat olduğu ve ihracatlarının tamamının vergi incelemesi esnasında ilgili gümrük müdürlüklerinden doğrulandığı görülmüştür.

Sonuçta işletme faaliyetleri tamamen durmuş ve işletme kapanmıştır.

#### **4.4. Bay Grup Aş. Vakası**

Bay Grup Tekstil Enerji Tarım Sanayi Ve Tic. Anonim Şirketi, Gaziantep Şahinbey Vergi Dairesi'nin 1500579533 vergi kimlik numaralı mükellefidir. 300.000,00.-TL sermaye ile 16/04/2015 tarihinde Kahramanmaraş ilinde kurulmuş olup 02/11/2017 tarihinde Karataş Mahallesi 400 Nolu Cadde No.19/B Şahinbey - Gaziantep adresinde her türlü malzemenin yurt içi ve yurt dışına satışı ile enerji üretimi ana faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş bir işletmedir.

İşletme 2017 ve 2018 yılları açısından özel esaslara alındığı dönemlerde, yukarıda emsal vaka olarak anlatılan Ceda Plastik Ltd. Şti. ve Mye Plastik Ltd. Şti.'nden satın aldığı plastik ürünler ile başka işletmelerden aldığı çeşitli ürünlerin yurt dışına ihracatını yapmıştır. Örnek vakada bahsedilen bu iki firmadan yaptığı alımlar nedeni ile yüklendiği ve indirim yolu ile gideremediği Katma Değer Vergisi tutarlarını 2017 yılı Kasım, Aralık dönemlerinde bağlı bulunduğu vergi dairesinden talep etmiştir. Vergi dairesinin KDV Genel Uygulama Tebliği düzenlemelerinde yer alan usulleri yerine getirmesi sonucunda iade tutarlarını tahsil etmiştir.

Ancak emsalleri verilen Ceda Plastik Ltd. Şti. ve Mye Plastik Ltd. Şti.'nin sahte belge düzenleme yönünden özel esaslara alınması ve bu firmalar hakkında

sahte belge düzenleme yönünde vergi incelemesi başlatılması nedeni ile sahte belge kullanma yönünden vergi incelemesine alınmıştır.

İşletmenin vergi incelemesine alınmasıyla eş zamanlı olarak işletme hakkında vergi idaresince 13/07/2020 tarihinde, sahte belge kullanma yönünden özel esaslara alınma işlemi tesis edilmiştir.

Bu işlem akabinde işletmenin tüm faaliyeti durmuştur. İşletme yönetimi idare tarafından tesis edilen özel esas alınma işleminin iptali için Gaziantep 2.Vergi Mahkemesi'nde E.2021/48 esas nolu iptal davasını açmıştır.

Davaya bakan mahkeme 25/02/2021 tarihinde verdiği yürütmenin durdurulması kararları ile idarece yapılan işlemin yürütmesini durdurmuş, 31/05/2021 tarihinde verdiği esas açısından iptal kararları ile idari işlemleri iptal etmiştir. İdarenin özel esas işlemini gerçekleştirdiği tarih ile mahkemelerin bunu iptal ettiği tarih arasında geçen sürede işletme faaliyeti tamamen durmuştur.

İşletme hakkında başlatılan inceleme, 10/06/2020 tarihinde tanzim edilen rapor ile sona ermiş, raporda Ceda Plastik Ltd. Şti. ve Mye Plastik Ltd. Şti. hakkında sahte belge düzenleme yönünden rapor mevcut olduğu, bu iki firmanın özel esaslarda olduğu gerekçesi ile 2017 dönemi için sahte belge kullanma suçlaması yapılmış, bu suretle nakden tahsil ettiği KDV iade tutarları üç kat vergi ziya-ı cezası ve gecikme zammı içerecek şekilde geri çağırılmıştır. İşlemin iptali için açılan davada haklı görülen işletme hakkındaki cezalı tarhiyat iptal edilmiştir.

İşletmenin 2018 şubat döneminde talep ettiği KDV iadesi ise yapılan vergi incelemesi sonucu yine aynı gerekçe ile reddedilmiş, ancak Gaziantep vergi Mahkemesi'nde reddin iptal için açılan davada verilen kabul kararı gereği işletmeye mahkeme kararına istinaden faizsiz olarak ödenmiştir. 2018 yılının izleyen dönemlerine ilişkin iade talebi ise yine reddedilmiş, açılan iptal davası işletme lehine sonuçlandığı halde talep yeniden incelemeye sevk edilerek reddedilmiştir. Ret gerekçesinde ise halen, alt firmalar hakkında mahkeme tarafından verilen kararla iptal edilen sahte belge suçlaması gerekçe gösterilmeye devam etmektedir.

İşletme, yaşadığı bu süreç içerisinde özel esaslar kapsamına alınması ile bu kapsamdan mahkeme kararı ile çıkması arasında geçen sürede hiçbir alıcısına fatura

düzenleyememiştir. Dolayısıyla herhangi bir mal satışı da gerçekleştirememiştir. Bu durum açılan davaların yargılama giderleri ve vekâlet ücretleri nedeni ile yapılan harcamaların neden olduğu kaynak israfı yanında, işletmenin nakit akışını durdurmuş, kredi ödemeleri, işçi giderleri, kira giderleri gibi sabit maliyetlerin karşılanamamasına da neden olmuştur.

İşletmenin bahsedilen iki alt firmadan alımları nedeni ile alması gereken KDV iadesi tutarının normal iade dönemindeki karşılığı yaklaşık 100 bin USD iken, tutarın şu andaki karşılığı ise yaklaşık 25 bin USD'ye tekabül etmektedir. Bahsedilen işlemler nedeni ile işletme, alabileceği KDV iadesi tutarında enflasyon ve Türk Lirasının değer kaybı nedeni ile telafisi imkânsız olan zararlara da uğramıştır.

İşletmenin, özel esaslara alınma işlemi öncesine ve sonrasına ilişkin mali verileri, 2017, 2018, 2019 dönemlerine ait Kurumlar Vergisi Beyannamesinde yer alan verilere göre aşağıdaki tabloda karşılaştırılmıştır. İşletme 2020 dönemine ilişkin Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi vermemiş, 2019 yılı sonunda faaliyetine son vermek zorunda kalmıştır. İşletmenin 2017-2018-2019 dönemlerine ait mali verileri ve bunların karşılaştırması Tablo 4.7 ve Tablo 4.8'de ki gibidir:

**Tablo 4.7:** Bay Grup AŞ. Mali Verileri

Veriler/Yıllar	2017	2018	2019	2020
<b>Brüt Satışlar</b>	1.350.541,78	14.444.372,36	-	-
<b>Net Satışlar</b>	1.350.541,78	14.444.372,36	-	-
<b>Satışların Maliyeti</b>	1.297.750,00	14.118.054,87	-	-
<b>Brüt Satış Kârı</b>	52.791,78	326.317,49	(-) 6.600,00-	(-)7.394,44-
<b>Aktif Toplamı</b>	1.848.868,47	18.127.295,65	18.126.707,65	18.126.107,65-

**Tablo 4.8:** Bay Grup AŞ. Trend Oranları

Yıllar	2017	2018	2019	2020
<b>Satışlar Trend Oranları</b>	-	%969 oranında büyüme	%100 oranında küçülme	%100 oranında küçülme
<b>Karlılık Trend Oranları</b>	-	%618 oranında büyüme	%100 oranında küçülme	%100 oranında küçülme

Tabloda açıklanmaya çalışıldığı üzere işletme 2018 yılında bir önceki yıla göre %969 oranında büyümekteyken, özel esas işleminin gerçekleştiği 2019 yılında bir önceki yıla göre %100 oranında küçülmüş ve tamamen tükenmiştir. İşletmenin 2017 yılı ticari faaliyetinin %26,81'inin, 2018 yılı ticari faaliyetinin %100'ünün yurt dışına ihracat olduğu ve ihracatlarının tamamının vergi incelemesi esnasında ilgili gümrük müdürlüklerinden doğrulandığı görülmüştür.

Sonuçta işletme faaliyetleri tamamen durmuş ve işletme kapanmıştır.

Bu işletme de bir önceki vaka gibi, kendisi hakkında tesis edilen özel esasa alınma işleminden çok, mal aldığı iki alt firmanın özel esasa alınması nedeni ile kanyak israfı ve telafisi mümkün olmayan zararlara maruz kalmıştır. Çünkü işletme, alt firmalardan kaynaklanan KDV iade tutarlarını alt firmaların özel esaslara alınması nedeni ile tahsil edememiş, bu yüzden elde edemediği finans kaynağını işletme bünyesine dâhil edemediğinden ticari döngüyü sağlayamamıştır.

Bay Grup Enerji A.Ş. vakası da, özel esasa alınma işlemlerinin yarattığı domino etkisine güzel birer örnektir. Zira bu firma da, alt firmaları olan Ceda Plastik Ltd. Şti. ve Mye Plastik Ltd. Şti. hakkında tesis edilen özel esas işlemleri ile bunların ardından gelen vergi incelemelerinden olumsuz yönde etkilenmiş ve maruz kaldıkları ticari ve finansal kriz nedeni ile faaliyetlerine son vermek zorunda kalmışlardır.

#### **4.5. MHC Dış Ticaret Ltd.Şti. Vakası**

MHC Dış Ticaret Limited Şirketi Kasım 2018 tarihinde kurulan, 17/05/2011 tarihinde güncel ortağı tarafından devir alınan, sermayesi önce 75 bin TL'e ve son olarak 400 Bin TL'ye çıkartılan, demir çelik sektöründe inşaat demiri ve sanayi demiri alım satım faaliyetinde faaliyet göstermiş bir işletmedir.

İşletme 2018 yılı başından 2020 yılı ortalarına kadar geçen süre içerisinde kamu idaresi tarafından 6 kez özel esaslar kapsamına alınmıştır.

İşletme yönetimi, idarece tesis edilen ve ticari hayatı bir anlamda durduran idari işlemin kaldırılması amacı ile bağlı bulunduğu vergi dairesine dilekçe ile başvurmuş, ancak aldığı olumsuz cevap nedeni ile ilgili idari işlemin iptal edilmesi talebi ile Gaziantep Vergi Mahkemesi'nde dava açmak durumunda kalmıştır. Kamu



idaresi tarafından tesis edilen özel esasa alma şeklindeki idari işlemin iptali için öncelikle idareye başvurmuş, 07/02/2018 ve 16/02/2018 tarihli dilekçesine idarenin 20/02/2018 tarihli dilekçesi ile ret cevabı almıştır. Akabinde Dörtüol vergi Dairesi tarafından gönderilen alacak haczine verdiği 30/03/2018 tarihli dilekçesinde özel esasa alınması yönündeki işlemin iptal edilmemesi halinde oluşacak zararların daireden talep edileceğini zikretmiştir. Aynı uyarı işletme yönetimince 30/04/2018 tarihli Dörtüol vergi Dairesi'ne gönderilen haciz cevabında da tekrarlanmıştır.

Bu işler devam ederken konu vergi mahkemesine taşınmış ve Gaziantep 1. Vergi Mahkemesi tarafından verilen Yürütmenin Durdurulması yönündeki E.2018/138 sayılı ara karar 02/05/2018 tarih ve 131198 evrak kayıt nolu dilekçe ile ilgili daireye bildirilmiştir. Bunun akabinde işletme yönetimi 14/05/2018 tarihli dilekçesi ile özel esaslardan çıkartma işleminin yapılıp yapılmadığını ilgili daireden sormuş ve idarenin 18/05/2018 tarih ve 31080 sayılı yazısı ile ilgili yürütmenin durdurulması kararına istinaden özel esaslardan çıkartıldığı cevabını almıştır.

Bu arada kamu idaresi mahkemece verilen yürütmenin durdurulması kararına Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi'nde itiraz etmiş, ancak ilgili mahkemece verilen E.2018/238 sayılı kararla itirazı reddedilmiştir.

Süreç devam ederken Gaziantep 1. Vergi Mahkemesi esas açısından kararını 04/07/2018 tarihinde vermiş ve idari işlemi iptal etmiştir. Ancak işletme yönetimi müşterilerinden aldığı duyurular üzerine ilgili daireye 31/08/2018 tarihinde tekrar başvurmuş ve yargı kararına rağmen halen özel esaslarda görüldüğünü, bu nedenle ticaret yapamadığını, sorunun ivedilikle giderilmesini talep etmiştir. Ancak ilgili idareden herhangi bir cevap alamamıştır.

Yapılan araştırma neticesinde mükellefiyetin genel esaslarda olduğu, ancak mükellefiyet kayıtlarına KDV iadeleri açısından Özel Esaslar uygulanacağı şeklinde serh işlemi tesis edildiği, bu nedenle müşterilerinin KDV iadelerinde sorun yaşadıkları ve iade tutarlarını bu yüzden alamadıkları için ödeme yapmadıkları ve bu durumun ticari hayatı olumsuz etkilediğini öğrenerek bu kez yeni idari işlemi vergi mahkemesinde dava konusu etmiştir.

Davada verilen lehe karar ise işletme yönetimi tarafından davaya bakan mahkemenin 08/01/2019 tarih ve E.2019/1493 sayılı kararı ile birlikte kamu

idaresine sunulan 25/01/2019 tarihli dilekçe ile bildirilmiştir. E.2019/1493 esas numarası ile davaya bakan Gaziantep 2. Vergi Mahkemesi 12/03/2019 tarih ve 2019/1420 sayılı kararında ise ilgili idari işlemin iptaline hükmetmiştir. İdarenin verilen karara karşı istinaf istemi ise Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Dava Dairesi'nin 21/06/2019 tarih ve 2019/1420 sayılı kararı ile reddedilmiştir. Bu karar ise işletme yönetiminin 25/06/2020 tarihinde ilgili daireye verdiği dilekçe ile bildirilmiştir.

Mahkeme kararları ve işletme yönetimi tarafından idareye yapılan bildirimlere rağmen özel esasa ilişkin işlem ilgili idare tarafından kaldırılmamıştır. İşletme yönetiminin son olarak 18/08/2020 tarihinde ilgili daireye verdiği dilekçeye istinaden özel esasa ilişkin işlem idarece iptal edilmiş, ancak bu kez de 2019 yılı ile ilgili başlanacağı belirtilen yeni bir inceleme nedeni ile işletme sahte belge düzenleme yönünden özel esasa alınmıştır. İdarece 2019 yılı için tesis edilen bu idari işlem de işletme yönetimi tarafından yargıya taşınmış ve açılan davada davaya bakan mahkemenin E.2020/690 sayılı kararı ile yürütmenin durdurulmasına, 02/11/2020 tarih ve K.2020/950 sayılı kararı ile iptaline karar verilmiştir. Bahse konu karara karşı kamu idaresi 18/11/2020 tarihli itiraz dilekçesi ile Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi'ne kararın kaldırılması için başvurmuştur. Ancak kamu idaresinin itirazı üst mahkeme tarafından reddedilmiştir.

Süreç devam ederken işletmenin 2016, 2017, 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin defter ve belgeleri sahte belge düzenleme şüphesi yönünden vergi incelemesine alınmıştır. 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin incelemeler sona ermiş ve inceleme sonucunda işletmenin 2016 ve 2017 yıllarında satışlarının gerçek olduğu, sahte belge düzenlemediği, alımlarının çoğunu gerçekleştirdiği alt firmasının sahteci ilan edilmesi nedeni ile alışlarının sahte olduğu, bu suretle işletmenin 2016 ve 2017 yıllarında sahte belge kullandığı yönünde rapor düzenlenmiştir.

Yapılan inceleme sonucunda varılan sonuçta, işletmenin bu yıllarda özel esas alma işlemlerinde öne sürüldüğü gibi "sahte belge düzenleme" suçunu işlemediği, alışlarının sahte ilan edilmesi nedeniyle "sahte belge kullanma" eylemini gerçekleştirdiği yönündedir.

2016 ve 2017 yıllarında işletmenin sahte belge kullandığı sonucunu taşıyan rapora istinaden işletme adına düzenlenen vergi ceza ihbarnamelerinde bu iki yıl için vergi ziya-ı cezalı tarhiyatın toplam tutarı yaklaşık 50 milyon Türk Lirasıdır. Yapılan cezalı tarhiyatın, vergi mahkemesinde açılan davalar sonucunda, 80 bin TL'lik kısmı dışında geri kalan kısmı iptal edilmiştir. İptal edilmeyen küçük kısım ile ilgili istinaf süreci devam etmektedir.

Tezin konusunu oluşturan özel esas işlemlerinde iki ana türde özel esasa alma şekli mevcut olup, sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma türleri arasında belirgin bir etki farklılığı mevcuttur. İşletmelerin sahte belge düzenleme şeklinde özel esasa alınmaları halinde bu işletmeler hiçbir alıcısına fatura düzenleyemezken, sahte belge kullanma şeklindeki özel esas işlemi uygulandığında fatura düzenlenmesi ve satış yapılabilmesi mümkündür. Kullanma yönünde özel esasa alınan işletmelerin müşterileri yalnızca iade taleplerinde sorun yaşamaktadır. Bu sorun ise alıcıların bu özel esas türünde özel esasta olan satıcılara ödemelerini banka aracılığı ile yapmış olmaları halinde sorumluluktan kurtulma olanakları vardır. Bu olanak sahte belge düzenleme yönünde özel esasta olan işletmelerin müşterilerinde maalesef yoktur. Bu yüzden işletmeleri sahte belge düzenleyicisi şeklinde özel esaslara almak ile sahte belge kullanıcısı şeklinde özel esaslara almak arasında, ticari faaliyetin devamlılığına etkisi açısından önemli bir farklılık oluşmaktadır.

İşletme yönetimi, sahte belge düzenleme konulu özel esas işlemi uygulanması ve yapılan incelemede bu yaftanın haksız yere yapıştırıldığına ortaya çıkması sonucunda, idarenin haksız uygulaması nedeni ile uğradığı zararların tazmini için davalı idareye 30/09/2020 tarihli dilekçe ile başvurularak talepte bulunmuş, idare 21/10/2020 tarih ve E.57426 sayılı cevap yazısı ile talebi reddetmiştir.

Bunun üzerine işletme yönetimi, uğradığı zararların tazmini için yargı yoluna başvurmuştur.

Gaziantep 2. Vergi Mahkemesi'nde açılan 2020/991 esas nolu davada; işletmenin kamu idaresince defalarca kez sahte belge düzenleme yönünden özel esaslar kapsamına alındığını, bu kapsamda uzun süre tutulduğunu, işlemlere karşı açılan davalarda iptal kararları verilerek dava konusu edilen her bir işlemin ayrı ayrı iptal edildiğini, ancak idarenin başka gerekçelerle yeniden işletmeyi aynı yönde özel

esaslara aldığını, birbirinden ayrı zamanlarda aynı itham ile özel esaslara alınması nedeni ile işletmenin faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinin engellendiğini, bunun Anayasa ile güvence altına alınan çalışma hürriyetine aykırı olduğunu, ticari faaliyetin tamamen durması yanında, 2016 ve 2017 yılında yapılan satışlar nedeni ile KDV indirimleri ve iade talepleri reddedilen işletme müşterilerinin uğradıkları zararları tazmin etmek için işletmeye alacak davaları açtıklarını, artık mal almayı bıraktıklarını, buna yönelik delillerin bir kısmının dava dilekçesi ekinde sunulduğunu, büyük bir kısmının ise işletmenin elinde olmadığını, kişisel verilerin korunması kanunu ve mükellef mahremiyeti hükümleri gereği elinde bulunamayacağını, ancak hangi müşterilerine özel esaslara alınması nedeni ile ne gibi yaptırımlar uygulandığına ilişkin bilgi ve belgelerin kamu idaresi bilgi sisteminde mevcut olduğunu, mahkemenin bu delilleri kamu idaresinden temin edebileceğini ve etmesi gerektiğini, inceleme sürecinin sonunda ise işletmenin 2016 ve 2017 yıllarında sahte belge düzenlemediğinin tespit edildiğini, sahte belge kullanma suçlamasının ise vergi mahkemesinde açılan davalarda iptal edildiğini, bu suretle masumiyeti kanıtlanan işletmenin idarece haksızlığa uğratıldığını, bu nedenle Anayasa'nın 125.maddesi gereği işletmenin uğradığı zararların tespit edilmesi ve telafi edilmesi konusunda kamu idaresinin kusurlu sorumluluğu bulunduğunu öne sürmüş, uğradığı zararların telafisini mahkemeden talep etmiştir.

Davaya bakan mahkeme, işletmenin delillerin mahkeme aracılığı ile teminine ilişkin talebini yerine getirmemiş, buna karşılık davada iddia edilen zararın oluştuğuna ilişkin yeterli delil sunulmadığı gerekçesi ile davayı reddetmiştir. İşletmenin talebine yönelik davayı istinaf açısından inceleyen üst mahkeme de aynı yönde karar vermiştir. bu suretle işletmenin davayı karar bağlamak için önemli delilleri kamu idaresinden alınmadan ve değerlendirilmeden karar verilmiş, adil yargılanma hakkı ihlal edilmiştir.

İşletme yönetimi bu nedenle kesin olarak verilen mahkeme kararının hakkaniyeti sağlamadığı, adil yargılanma hakkının ihlal edildiği savıyla Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapmıştır. Tezin kaleme alındığı tarih itibariyle henüz bir karar çıkmamıştır. İşletmenin 2017-2018-2019 dönemlerine ait mali verileri ve bunların karşılaştırması Tablo 4.9 ve Tablo 4.10'da ki gibidir:

**Tablo 4.9:** MHC Dış Ticaret Ltd. Şti. Mali Verileri

Veriler/Yıllar	2016	2017	2018	2019
<b>Brüt Satışlar</b>	3.882.256,00	51.846.189,34	21.911.549,58	4.813.428,03
<b>Net Satışlar</b>	3.882.256,00	51.835.830,29	21.911.549,58	4.533.767,03
<b>Satışların Maliyeti</b>	3.735.447,60	51.133.243,37	21.791.945,77	4.623.380,98
<b>Brüt Satış Kârı</b>	146.808,40	702.586,92	119.603,81	(-)89.613,95
<b>Aktif Toplamı</b>	1.508.936,22	2.449.123,45	5.730.777,04	2.224.527,86

**Tablo 4.10:** MHC Dış Ticaret Ltd. Şti. trend Oranları

Yıllar	2017	2018	2019	2020
<b>Satışlar</b>	-	%1235	%771	%440
<b>Trend</b>		Oranında	Oranında	Oranında
<b>Oranları</b>		Büyüme	Küçülme	Küçülme
<b>Karlılık</b>	-	%375	%100	%142
<b>Trend</b>		Oranında	Oranında	Oranında
<b>Oranları</b>		Büyüme	Küçülme	Küçülme

Tabloda açıklanmaya çalışıldığı üzere işletme 2018 yılında bir önceki yıla göre %1235 oranında büyümekteyken, özel esas işleminin gerçekleştiği 2019 yılında bir önceki yıla göre %771 oranında, 2020 yılında bir önceki yıla göre %440 oranında küçülmüştür.

Sonuçta 2020 yılı itibarıyla işletme faaliyetleri tamamen durmuş ve işletme kapanmıştır.

Bu işletme, alışlarının %99'unu aynı tedarikçiden gerçekleştirmiştir. Mal alınan tedarikçi hakkında vergi incelemesi yapılarak 2016 ve 2017 yılına ilişkin tüm satış işlemlerinin sahte olduğu raporlanmıştır. Emsal işletme ise alışlarının %99'u sahteci olduğu raporlanan işletmeden olması nedeni ile, alışların %99'u sahte ise satışlarının da %99'u sahtedir varsayımının RAMER tarafından kurulması sonucu riskli görülerek incelenecek mükellefler listesine dâhil edilmiştir. Bu bilginin ulaştığı vergi idaresi işletme nezdinde yaptığı iki adet yerinde yoklama sonucunda işletmeyi sahte belge düzenleme yönünden özel esasa almışlardır. Ancak işletme hakkında yapılan inceleme sonucunda işletmenin 2016 ve 2017 yılı satışlarının sahte olmadığı sonucuna varılmıştır. Yapılan incelemede alt firma hakkında tüm satışları sahte olduğu yönünde rapor bulunması nedeni ile sahte belge kullanma suçlaması yapıldıysa da, bu suçlama gereği tarh edilen cezalı vergiler, vergi mahkemesinde

açılan davalar sonucunda iptal edilmiştir. Mahkemenin iptal gerekçesi ise, ilgili yıl malzeme alımlarının %99'unun gerçekleştirildiği alt işletmenin kendisi hakkında yapılan inceleme sonuçlarını vergi mahkemesine taşıması ve davaya bakan mahkemenin verdiği kararlar aklanmış olmasıdır. Her iki işletme hakkında verilen mahkeme kararları ve vaka konusu işletme hakkında tanzim edilen raporun örneği ekte yer almaktadır.

Açıklandığı üzere bu vakadaki işletme de bir önceki vaka gibi, kendisi hakkında tesis edilen özel esasa alınma işleminden çok, mal aldığı iki alt firmanın özel esasa alınması nedeni ile kanyak israfı ve telafisi mümkün olmayan zararlara maruz kalmıştır. Çünkü işletme, alt firma hakkında yapılan inceleme sonuçları nedeni ile sahte belge düzenleme özel esasına alınarak yaftalanmıştır. İşletmenin özel esaslara alınması nedeni ile tüm ticareti sekteye uğramış, alacaklar tahsil edilememiş, bu yüzden uğradığı finansal değer kaybı işletme bünyesine dâhil edemediğinden ticari döngüyü sağlayamamıştır.

Mhc Dış Ticaret Ltd. Şti. vakası da, özel esasa alınma işlemlerinin yarattığı domino etkisine güzel birer örnektir. Yargı kararlarının iptal kararları nedeni ile tamamı duyum ve şüpheden oluştuğu anlaşılan idari işlemler, işletmenin tüm müşterilerini kaybetmesine yol açmış, bu yüzden sahip olduğu büyüme trendi tersine dönmüştür.

## **5. VAKALAR HAKKINDAKİ YARGI KARARLARININ ANALİZ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Örnek vakalar kısmında incelenen işletmelerin özel esaslara alınmasına yönelik işlemler ve akabinde yapılan vergi incelemesi sonuçları çok sayıda vergi mahkemesi kararı ile iptal edilmiştir. Emsal firmalar ile ilgili Özel Esas İptal davalarının tamamı firmalar lehine sonuçlanarak kesinleşmiştir.

### **5.1. Vakalara Ait Yargı Kararlarının Analizi**

#### **5.1.1. Ceda Plastik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. hakkındaki kararın analizi**

Kamu idaresi tarafından tesis edilen özel esaslara alınma işlemine karşı Gaziantep Vergi Mahkemesi'nde E.2019/182 esas nolu davaya konu etmiştir. Mahkemece yapılan değerlendirme sonucunda idarenin tesis ettiği özel esaslara alma işlemi, Anayasa'nın 48/2, 49/2 ve 73/3. Maddelerine aykırılığı yanında, vergi barışımı bozucu etkisi de olduğu gerekçesi ile iptal edilmiştir.

İşletme hakkında daha sonra yapılan inceleme sonucunda işletmenin 2018 yılında tüm faaliyetlerinin sahte olduğu, sadece sahte belge düzenleyerek düzenlenen belgeler tutarının %2'si oranında komisyon geliri elde edildiği, işletmenin gerçek bir faaliyeti olmadığı yönünde vergi inceleme raporu tanzim edilerek, elde edildiği iddia edilen komisyon geliri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, kurum geçici vergi ve katma değer vergisi tutarları 3 kat vergi ziya-ı cezası ile birlikte tarh edilmiştir.

İşletme yönetimi idarenin inceleme sonucunda gerçekleştirdiği bu tarhiyatın iptali için yine Gaziantep Vergi Mahkemesi'nde E.2019/912, 914 ve 917 esas numaralı iptal davalarını açmıştır.

Bu davalarda karar veren mahkemenin davayı kabul ettiği, yani idarece tesis edilen cezalı vergi tarhiyatı işlemlerini iptal ettiği kararında açıkladığı gerekçe şu şekildedir:

“Davacı şirketin 2018 yılı hesap ve işlemlerinin sahte belge düzenleme yönünden incelenmesi neticesinde tanzim olunan 14.06.2019 tarih ve 2019-A-8485/37 sayılı vergi tekniği raporu ile; "İncilipınar Mah. 36017 Nolu Sok. Sayın Is Merkezi No:5/6 Şehitkamil/GAZIANTEP" adresinde çeşitli malların toptan satışı faaliyetiyle istigal etmek üzere 06.04.2017 tarihinde mükellefiyet tesis ettiren şirketin inceleme tarihi itibarıyla faaliyetine devam ettiği, Gaziantep Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nın ilgi sayılı iş emri yazısı ile 2018 yılı hesap ve işlemlerinin sahte belge düzenleme yönünden tam incelenmesinin istenildiği, anılan dönem iş ve işlemlerinin incelenmesi amacıyla gönderilen defter ve belge isteme yazısının tebligini meteakip kurum temsilcisi tarafından envanter ve defteri kebir öngörülen süreden sonra olmak üzere tüm defter ve belgelerin ibrazının sağlandığı, şirketin merkez ve şube adreslerinde 2017 ile 2018 yıllarının muhtelif dönemlerine ilişkin olarak yapılmış 8 farklı yoklamanın mevcut olduğu, bunlardan 10.04.2017 tarihinde "Degirmişem Mah. 16014 Nolu Sok. Efes Is Merkezi No:8 İç Kapı No:1 Şehitkamil/GAZIANTEP" adresinde yapılan yoklamada; iş merkezi görevlisinin davacı şirketi ismen tanımadığı, belirtilen daire numarasında kapıyı kimsenin açmadığı ve şirketin iletişim bilgilerinin bulunmadığı hususlarının tutanaga bağlandığı, 26.09.2017 tarihinde "Sanayi Mah. 60322 nolu Sok. No:27 Şehitkamil/Gaziantep" adresinde yapılan yoklamada; 01.09.2017 tarihi itibarıyla yoklamaya konu adreste şube iş yerinin açıldığı, faaliyet konusunun plastik geri dönüşümü olduğu, iş yerinde 1 kırma makinesi, 1 granür makinesi, 1 akromer ile 30.000,00 TL tutarında granür malzemesinin bulunduğu, alıs belgelerinin ise daha sonra ibraz edileceğinin beyan olunduğu anlaşılmıştır. "Degirmişem Mah. 16014 Nolu Sok. Efes Is Merkezi No:8 İç Kapı No:1 Şehitkamil/GAZIANTEP" adresinde 16.02.2018 tarihinde yapılan yoklamada; şirketin adreste faal olduğu, demirbasların mevcut olduğu ve 100.000,00 TL tutarında stokunun bulunduğu hususlarının tutanaga bağlandığı, 11.06.2018 tarihinde aynı adreste yapılan yoklamada; iş yeri adresinin kapalı olduğu, mükellefin çevrede tanınmadığı, merkez adresinde aynı zamanda "MYE Plastik Sti." isimli firmaya ait tabelanın da bulunduğu



hususlarının tespit edildiği, 12.06.2018 tarihinde sube adresinde yapılan yoklama ile; mükellefin mezkur adreste faal olmadığı, is yerini terk ettiği ve yoklama tarihinde başka bir mükellefin faaliyet gösterdiği yönünde tespitlere yer verildiği, 19.06.2018 tarihinde "Degirmişem Mah. 16014 Nolu Sok. Efes Is Merkezi No:8 İç Kapı No:1 Sehitkamil/GAZIANTEP" adresinde yapılan yoklamada; mükellefin faaliyetine devam ettiği, imalatının bulunmadığı, alım satım isi ile istigal ettiği, depo olarak kullanılan adresin 25.05.2018 tarihi itibarıyla terk edildiği, yoklama tarihi itibarıyla başka bir deposu ile stok mamul ve emtiasının bulunmadığı, 2 işçi çalıştırdığı hususlarının tespit edildiği, aynı adreste yapılan 17.09.2018 tarihli yoklamada; şirket yetkililerine ulaşılmadığı, Suriye uyruklu bir şahsın kapıyı açtığı ve anılan şahsın; şirket yetkililerinin henüz gelmediği, tabelası bulunan iki şirketin de aynı kişiye ait olduğu, fakat şirketlere dair bir bilgisinin bulunmadığı yönünde verdiği ifadenin tutanaga bağlandığı, 07.12.2018 tarihinde "Incilipınar Mah. 36017 Nolu Sokak Sayın Is Merkezi No:5 Sehitkamil/GAZIANTEP" adresinde yapılan yoklamada ise; şirket yetkilisinin is yeri dışındaki işlemler için dışarıda olduğu ve 1 stajyer elaman bulunduğu hususlarının tespit edildiği görülmüştür. Muhtasar beyannamelerine göre şirketin dönemler itibarıyla degismek suretiyle 2018 yılında asgari 1 azami 8 işçi çalıştırdığı, 2018/Temmuz döneminden itibaren katma değer vergisi matrahını 0,00 TL olarak beyan eden mükellefin önceki dönemlere ilişkin olarak asgari 27.019,00 TL, azami 3.478.889,30 TL olmak üzere altı ay için toplam 8.137.705,59 TL katma değer vergisi matrahı beyan ettiği, ancak hiç bir dönemde ödenecek katma değer vergisinin çıkmadığı, inceleme tarihi itibarıyla vadesi geçmiş ve ödenmemiş toplam vergi borcununun 29.165,19 TL olduğu, 2018 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden vergilerin bir kısmını ödediği, anılan dönemde mal ve/veya hizmet alımında bulunduğu bildirilen firmalardan "Odesa Mob. Plas. Teks. San. Ve Tic. Ltd. Sti." Hakkında 04.01.2018 tarihinden itibaren düzenlemiş olduğu tüm faturaların sahte olduğu yönünde vergi tekniği raporu tanzim edildiği, adı geçen firmadan yapılan alımların 2018 yılı toplam alımlarının %43'üne tekabül ettiği, diğer bir kısım firmaların ise özel esaslar kapsamında olduğu yahut haklarında

yürütülen incelemelerin devam ettiği, aynı dönemde satış yapıldığı bildirilen firmalardan dört tanesi hakkında da vergi incelemesinin devam ettiği, şirket kanuni temsilcisinin inceleme konusu şirket dışında ortak ya da kanuni temsilci sıfatını haiz olduğu başka şirketlerin de bulunduğu, bunlardan birinin uyumsuzluk konusu dönemde mal alışı yapılan ve hakkında 04.01.2018 tarihi itibarıyla sahte belge düzenleme yönünden vergi tekniği raporu bulunan "Odesa Mob. Plas. Teks. San. ve Tic. Ltd. Sti." olduğu, ancak davacı şirket yetkilisinin 04.12.2017 tarihli hisse devir sözleşmesiyle bu şirketteki hisselerini başka bir şahsa devrettiği, inceleme kapsamında davacı şirket tarafından uyumsuzluk konusu dönemde KDV dahil 1.079.382,11 TL tutarında mal satışı yapıldığı bildirilen "Gzt Elegant Enerji Üretim A.S" isimli firma yetkilisinin de ifadesine başvurulduğu, adı geçen şirket yetkilisi tarafından; davacı şirketin ve kanuni temsilcisinin tanındığı, malların gerçekten alındığı, ödemelerin tamamına yakınının banka havalesi yoluyla, kalan kısımların ise çek ve senetle yapıldığı, davacı şirketten yapılan bütün alımların ihracata konu edildiği ve sipariş üzerine alınıp ihraç edildiği hususlarının beyan ve ifade olunduğu görülmüştür. İnceleme elemanı tarafından, 2018 yılında alıs/satıs yapılan firmaların tanınıp tanınmadığı, nakliyenin nasıl gerçekleştirildiği, ödemelerin ne şekilde yapıldığı ve hakkında sahte belge düzenleme yönünde rapor bulunan "Odesa Mob. Plas. Teks. San. ve Tic. Ltd. Sti." hakkında bilgi almak amacıyla davacı şirket yetkilisinin de ifadesine başvurulduğu, şirket yetkilisince; malların gerçekten alınıp satıldığı, nakliyenin bazen karşı tarafa bazen de şahsına ait olduğu, ödeme ve tahsilatların elden yapılmadığı, tüm işlemlerin banka aracılığıyla gerçekleştirildiği, Odesa Mobilya ile yapılan alım satımın gerçek bir ticari ilişkiye dayandığı hususlarının beyan ve ifade edildiği, vergi tekniği raporu tanzim edilirken inceleme elemanınca 2018 hesap döneminde beyan edilen toplam alıs miktarının iki ayrı başlıkta ele alındığı ve ikinci başlık altında kalem kalem belirtilen mal ve hizmet alımlarının "Tigo Plastik Ltd. Sti." isimli şirket tarafından düzenlenen faturalara isabet eden kısımları hariç gerçek kabul edildiği, gerçek kabul edilen tutarın 464.368,33 TL'ye tekabül ettiği, uyumsuzluk konusu dönemde "MYE Plastik Ltd. Sti."

tarafından tanzim olunan toplam 373.352,00 TL tutarlı satış faturası içeriği ürün ile "Tetra Dek. Amb. Ltd. Sti." tarafından tanzim olunan toplam 762.440,00 TL tutarlı faturalar içeriği inşaat malzemelerinin davacı mükellefçe satıştan iade edildiği, şirketin 2018 hesap dönemi yurtiçi toplam satış tutarının KDV dahil 9.583.246,00 TL, yurtdışı satış tutarının ise 366.297,96 TL'ye tekabül ettiği, uyumsuzluk konusu dönem defter kayıtlarına göre davacı mükellef tarafından fason üretim yapıldığı hususunun da tespit edildiği ve fason üretime ilişkin olarak toplam 250.897,00 TL ücret ödendiği, fason üretim ile ilgili olarak davacı mükellefe fatura düzenleyen iki adet firmanın mevcut olduğu, bunlardan "Göksa Plastik Nakliye Tarım Ürün. San. ve Tic. A.S."nin 2. alt firması hakkında sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle tanzim edilmiş vergi tekniği raporu bulunduğu, fason üretim faturası düzenleyen diğer bir firma olan "Noce Plastik San. ve Tic. Ltd. Sti." hakkında ise 09.01.2018 ve 03.10.2018 tarihli 2 adet yoklamanın mevcut olduğu, 09.01.2018 tarihli yoklamada; çalışan işçisinin olmadığı, elektrik ve doğal gaz aboneliğinin bulunmadığı, iş yerinde 1 adet poset üretim makinesi, 1 adet akromer, 1 adet poset kesim makinesi ve 2 ton ham madde bulunduğu ancak alış faturasının bulunmadığı hususlarının tutanaga bağlandığı, 03.10.2018 tarihli yoklamada ise; iş yerinin terk edildiği tespitinin yapıldığı, davacı şirketin 2018 hesap dönemi defter ve belge kayıtlarına göre; granül makinesi ve ekipmanlarının tesis, makine ve cihazlar hesabına, 1 adet Iphone 6s'in demirbaşlar hesabına, Mercedes Benz C-200'ün ise taşıtlar hesabına kaydedildiği, şirketin toplam sermayesinin 100.00,00 TL olduğu ve tamamının ödendiği hususlarının bir bütün olarak değerlendirilmesi neticesinde inceleme elemanınca, 2018 hesap döneminde davacı şirket tarafından yurt içine tanzim olunan faturaların (26.06.2018 tarih ve 130412 nolu Mustafa BAL adına tanzim olunan fatura ile 25.01.2018 tarih ve 130382 nolu Basaran Petrokimya Amb. Ltd. Sti." adına tanzim olunan fatura hariç) komisyon karşılığı tanzim olunan sahte belge olarak değerlendirilmesi gerektiği kanaatine varıldığı görülmüştür.

*Yukarıda detaylarına yer verilen tespitler ile dava dosyasının bir bütün olarak değerlendirilmesinden; yasal temsilcisine ulaşılabilen, defter ve belgelerini ibraz eden, hakkında yapılan yoklamalar ile merkez ve kapattığı tarihe kadar depo adresinde faaliyetine devam ettiği tespit olunan, makine, teçhizat, demirbas ve stoku bulunan, aylar itibarıyla sayısı degismek üzere her dönem işçi çalıştıran, incelemenin yapıldığı tarih itibarıyla toplam 81.086,76 TL ödenmiş vergisi bulunan, kurum temsilcisi ve karsıt tespit kapsamında ifadesi alınan mükellefler tarafından ödeme ve tahsilatların banka aracılığıyla gerçekleştirildiği beyan olunmasına rağmen inceleme elemanınca bu yönde bir araştırma yapılmayan, yurtdışı satışları ile yurt içinden yapmış olduğu bir kısım alışları gerçek kabul edilen, fason üretim faturası tanzim eden firmalardan birinin 2. alt mükellefi hakkında olumsuz tespitlere yer verilen, diğeri hakkında davacıya fatura tanzim ettiği tarihe yakın bir dönemde yapılan yoklama ile makine, teçhizat ve stoku bulunduğu tespit edilen, taahhüt ettiği sermayenin tamamını ödeyen davacı şirket hakkında yapılan tespitlerin 2018 hesap döneminde yurt içine tanzim etmiş olduğu faturaların (26.06.2018 tarih ve 130412 nolu Mustafa BAL adına tanzim olunan fatura ile 25.01.2018 tarih ve 130382 nolu Basaran Petrokimya Amb. Ltd. Sti." adına tanzim olunan fatura hariç) sahte olduğu noktasında yeterli veri teskil etmediği, diğeri bir anlatımla Mahkememizce, davacı şirketin 2018 hesap döneminde komisyon karşılığı sahte belge düzenleme faaliyetinde bulunduğu yönünde tespitleri içeren vergi teknik raporunun eksik incelemeye dayalı olduğu ve mevcut donelerle yapıldığı iddia olunan fiilin somut olarak ortaya konulamadığı sonucuna varılmış, dolayısıyla ilgili dönemde elde ettiği varsayılan komisyon geliri üzerinden resen salınan vergi ziyai cezalı kurumlar vergisinde yasal isabet bulunmamıştır.”*

Mahkeme kararında yer verilen geniş açıklamalarda görüleceği üzere işletme, basiretli bir yönetim tarafından yönetilen, işletme bilanço değerleri ve hakkında yapılan yoklamalarda tespit edilen bütün tespitlerin gerçekten faaliyette olduğunu gösterdiği, fiilen faaliyetlerini yürütmekte olan bir işletme iken, kamu idaresinin

anlamsız şüphesi ile gerçekleştirdiği engelleyici işlemler nedeni ile tüm faaliyet yapısını kaybetmiştir.

Kamu idaresi kararlarla yetinmemiş, kararın iptali için üst mahkemeye başvurmuştur. Ancak üst mahkeme de aynı gerekçelerle işletme yönetimini haklı bulmuş ve ilk derece kararını kesin olarak onamıştır. (İlgili kararların tam metni ekler arasında yer almaktadır.)

### **5.1.2. Mye Plastik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. hakkındaki yargı kararının analizi**

Kamu idaresi tarafından tesis edilen özel esaslara alınma işlemine karşı Gaziantep Vergi Mahkemesi'nde E.2019/186 esas nolu davaya konu etmiştir. Mahkemece yapılan değerlendirme sonucunda idarenin tesis ettiği özel esaslara alma işlemi, Anayasa'nın 48/2, 49/2 ve 73/3. Maddelerine aykırılığı yanında, vergi barışını bozucu etkisi de olduğu gerekçesi ile iptal edilmiştir.

İşletme hakkında daha sonra yapılan inceleme sonucunda işletmenin 2018 yılında tüm faaliyetlerinin sahte olduğu, sadece sahte belge düzenleyerek düzenlenen belgeler tutarının %2'si oranında komisyon geliri elde edildiği, işletmenin gerçek bir faaliyeti olmadığı yönünde vergi inceleme raporu tanzim edilerek, elde edildiği iddia edilen komisyon geliri üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, kurum geçici vergi ve katma değer vergisi tutarları 3 kat vergi ziya-ı cezası ile birlikte tarh edilmiştir.

İşletme yönetimi idarenin inceleme sonucunda gerçekleştirdiği bu tarhiyatın iptali için yine Gaziantep Vergi Mahkemesi'nde E.2019/913, 915 ve 916 esas numaralı iptal davalarını açmıştır.

Bu davalarda karar veren mahkemenin davayı kabul ettiği, yani idarece tesis edilen cezalı vergi tarhiyatı işlemlerini iptal ettiği kararında açıkladığı gerekçe de ekte yer alan karar metninde açıkça görüldüğü üzere ilk sırada yer alan örnek firma kararındakine benzer gerekçelere sahip olduğu görülmektedir.

Mahkeme kararında yer verilen geniş açıklamalarda görüleceği üzere bu işletme de, basiretli bir yönetim tarafından yönetilen, işletme bilanço değerleri ve hakkında yapılan yoklamalarda tespit edilen bütün tespitlerin gerçekten faaliyette olduğunu gösterdiği, fiilen faaliyetlerini yürütmekte olan bir işletme iken, kamu

idaresinin anlamsız şüphesi ile gerçekleştirdiği engelleyici işlemler nedeni ile tüm faaliyet yapısını kaybetmiştir.

Kamu idaresi kararla yetinmemiş, kararın iptali için üst mahkemeye başvurmuştur. Ancak üst mahkeme de aynı gerekçelerle işletme yönetimini haklı bulmuş ve ilk derece kararını kesin olarak onamıştır. (İlgili kararların tam metni ekler arasında yer almaktadır.)

### **5.1.3. Gzt Elegant Enerji A.Ş. hakkındaki yargı kararının analizi**

Kamu idaresi tarafından tesis edilen sahte belge düzenleme ve kullanma konulu özel esaslara alınma işlemine karşı Gaziantep Vergi Mahkemesi'nde E.2021/20 ve 21 esas nolu davalara konu etmiştir. Mahkemece yapılan değerlendirme sonucunda idarenin tesis ettiği özel esaslara alma işlemi, Anayasa'nın 48/2, 49/2 ve 73/3. Maddelerine aykırılığı yanında, vergi barışını bozucu etkisi de olduğu gerekçesi ile iptal edilmiştir.

İşletme hakkında daha sonra yapılan inceleme sonucunda işletmenin 2017 yılı Kasım ve Aralık dönemleri ile 2018 yılı Ocak döneminde sahte fatura düzenleyen işletmelerden fatura olarak haksız KDV iadesi aldığı, bu nedenle haksız ödenen KDV iadelerinin 3 kat vergi ziya-ı cezası ile birlikte geri alınması yönünde tarhiyat yapılmıştır.

İşletme yönetimi idarenin inceleme sonucunda gerçekleştirdiği bu tarhiyatın iptali için yine Gaziantep Vergi Mahkemesi'nde E.2019/1016 ve 1017 esas numaralı iptal davalarını açmıştır.

Bu davalarda karar veren ilk derece mahkemesi davayı kısmen reddetmişse de, işletme yönetiminin başvurduğu istinaf mahkemesi işletmeyi haklı görerek yapılan cezalı tarhiyatı iptal etmiştir.

Bu örnekteki işletme tezin önceki bölümlerinde bahsedilen domino etkisi altında kalan işletmelerden ilkidir. 2017 Kasım, Aralık ve 2018 Ocak dönemlerinde iadesi istenen KDV tutarları, emsal işletmelerin ilk iki sırasında yer alan Ceda Plastik Ltd. Şti. ve Mye Plastik Ltd. Şti. tarafından satılan malların yurt dışına gönderilmesi sonucu 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 11.ve 32 maddelerine istinaden istenen KDV tutarlarıdır. Mal alınan bu iki firma hakkında sahte belge düzenleme yönünden özel

esaslara alınma işlemi uygulanması ve hakkında sahteci raporu düzenlenmesi nedeniyle reddedilmiştir.

İşletme hakkında verilen mahkeme kararında alt firmalar hakkında yapılan değerlendirmeler sonucunda alınan KDV iadelerinin haksız yere alınmadığı ortaya konulmuştur. Ancak idarece tesis edilen bu işlemler nedeni ile işletmenin, 2018 yılının izleyen dönemlerine ait KDV iade talepleri karşılanmamıştır. İade talepleri karşılanmayan dönemlerin iadelerinin alınabilmesi için idareye başvurulmuş, başvurunun reddedilmesine yönelik işlemin iptali için açılan davalarda işletme lehine kararlar verilmiştir. Ancak idare mahkeme kararlarına rağmen talepleri yerine getirmemiş işletmeyi iade talepleri açısından yeniden incelemeye sevk etmiştir. İnceleme tez yazıldığı esnada halen devam etmektedir.

Ancak bu olayda da geri çağrılan iadeler açısından kamu idaresi aleyhine gelen karara karşı kararın iptali için üst mahkemeye başvurmuştur. Tazminata dair taleplere ilişkin davalar Danıştay’da halen devam etmektedir. (İlgili kararların tam metni ekler arasında yer almaktadır.)

#### **5.1.4. Bay Grup Enerji A.Ş. hakkındaki yargı kararın analizi**

Bu mükellef de bir önceki emsal işletmede olduğu gibi, hakkında kamu idaresi tarafından tesis edilen sahte belge kullanma konulu özel esaslara alınma işlemine karşı Gaziantep Vergi Mahkemesi’nde E.2021/48 esas nolu davalara konu etmiştir. Mahkemece yapılan değerlendirme sonucunda idarenin tesis ettiği özel esaslara alma işlemi, Anayasa’nın 48/2, 49/2 ve 73/3. Maddelerine aykırılığı yanında, vergi barışını bozucu etkisi de olduğu gerekçesi ile iptal edilmiştir.

İşletme hakkında daha sonra yapılan inceleme sonucunda işletmenin 2017 yılı Kasım ve Aralık dönemlerinde sahte fatura düzenleyen işletmelerden fatura alarak haksız KDV iadesi aldığı, bu nedenle haksız ödenen KDV iadelerinin 3 kat vergi ziya-ı cezası ile birlikte geri alınması yönünde tarhiyat yapılmıştır.

İşletme yönetimi idarenin inceleme sonucunda gerçekleştirdiği bu tarhiyatın iptali için yine Gaziantep Vergi Mahkemesi’nde E.2020/723 esas numaralı iptal davasını açmıştır.

Bu davada karar veren ilk derece mahkemesi davayı kabul ederek yapılan cezalı tarhiyatı iptal etmiş, davalı idarenin başvurduğu istinaf mahkemesi işletmeyi haklı görerek yapılan cezalı tarhiyatı iptal eden kararı onamıştır.

İşletmenin Şubat 2018 dönemi KDV iade talebi ise vergi incelemesine alınarak reddedilmiştir. İşletme, bu işlemi de dava konusu etmiş, Gaziantep Vergi Mahkemesi'nde açılan E.2020/682 esas sayılı davada haklı bulunmuştur. Karar davalı idare tarafından üst mahkemeye taşınmış ancak işletmenin iade talebi herhangi bir faiz ödemeksizin yerine getirilmiştir.

İşletmenin 2018 yılının ilerleyen dönemlerine ilişkin iade talepleri yine reddedilmiş, ret işlemi Gaziantep Vergi Mahkemesi'nde açılan E.2021-191 esas nolu davada iptal edildiyse de, talep idare tarafından yerine getirilmemiş, işletme incelemeye sevk edilmiştir.

Bu örnekteki işletme de tezin önceki bölümlerinde bahsedilen domino etkisi altında kalan işletmelerden ilkidir. 2017 Kasım, Aralık ve 2018 Şubat ile izleyen dönemlerinde iadesi istenen KDV tutarları, emsal işletmelerin ilk iki sırasında yer alan Ceda Plastik Ltd. Şti. ve Mye Plastik Ltd. Şti. tarafından satılan malların yurt dışına gönderilmesi sonucu 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 11.ve 32 maddelerine istinaden istenen KDV tutarlarıdır. Mal alınan bu iki firma hakkında sahte belge düzenleme yönünden özel esaslara alınma işlemi uygulanması ve hakkında sahteci raporu düzenlenmesi nedeniyle reddedilmiştir.

İşletme hakkında verilen mahkeme kararında alt firmalar hakkında yapılan değerlendirmeler sonucunda alınan KDV iadelerinin haksız yere alınmadığı ortaya konulmuştur. Ancak idarece tesis edilen bu işlemler nedeni ile işletmenin, 2018 yılının izleyen dönemlerine ait KDV iade talepleri karşılanmamıştır. İade talepleri karşılanmayan dönemlerin iadelerinin alınabilmesi için idareye başvurulmuş, başvurunun reddedilmesine yönelik işlemin iptali için açılan davalarda işletme lehine kararlar verilmiştir. Ancak idare mahkeme kararlarına rağmen talepleri yerine getirmemiş işletmeyi iade talepleri açısından yeniden incelemeye sevk etmiştir. İnceleme tez yazıldığı esnada halen devam etmektedir.



Ancak bu olayda da geri çağrılan iadeler açısından kamu idaresi aleyhine gelen karara karşı kararın iptali için üst mahkemeye başvurmuştur. (İlgili kararların tam metni ekler arasında yer almaktadır.)

#### **5.1.5. MHC Dış Ticaret Ltd. Şti. hakkındaki yargı kararının analizi**

Kamu idaresi tarafından tesis edilen sahte belge düzenleme yönünden özel esaslara alınma işlemine karşı 2018 yılından 2020 yılı sonuna kadar Gaziantep Vergi Mahkemesi'nde E.2018/138, 486, E.2019/123, E.2019/1420, 1493 ve E.2020/690 esas nolu davalar olmak üzere 6 kez davaya konu etmiştir. Mahkemenin her bir davada yaptığı değerlendirme sonucunda idarenin tesis ettiği özel esaslara alma işlemleri, Anayasa'nın 48/2, 49/2 ve 73/3. Maddelerine aykırılığı yanında, vergi barışını bozucu etkisi de olduğu gerekçesi ile iptal edilmiştir.

İşletme hakkında daha sonra yapılan inceleme sonucunda işletmenin 2016-2017 yıllarında sahte belge düzenlemediği, ancak alış yaptığı alt firmalar hakkında sahte belge düzenleme yönünde rapor düzenlenmiş olduğu için alışlarının sahte kabul edilmesi gerektiği, bu nedenle 2016 ve 2017 yıllarında alışları nedeni ile indirim konusu yapılan KDV tutarlarının 3 kat vergi ziya-ı cezası ile birlikte geri alınması yönünde tarhiyat yapılması gerektiği rapor edilmiştir. İşletmeye bunun yanı sıra aynı gerekçeler ile özel usulsüzlük cezaları da salınmıştır. İşletme yönetimi üzerine salınan vergi ve cezaların toplam tutarı yaklaşık 50 milyon Türk Lirasıdır.

İşletme yönetimi idarenin inceleme sonucunda gerçekleştirdiği bu tarhiyatın iptali için yine Gaziantep Vergi Mahkemesi'nde E.2021/590, 592, 593 ve 646 esas numaralı iptal davalarını açmıştır.

Bu davalarda karar veren mahkemenin davayı kabul ettiği, yani idarece tesis edilen cezalı vergi tarhiyatı işlemlerini iptal ettiği kararında açıkladığı genel gerekçede, alışların %99'unu oluşturan alt firma hakkında sahte belge düzenleme yönünde rapor bulunuyorsa da, bu rapor ve sonuçları mahkeme kararı ile kesin olarak iptal edildiğinden yapılan sahte belge kullanma tarhiyatını hukuka aykırı bularak iptal etmiştir.

Mahkeme kararında yer verilen geniş açıklamalarda görüleceği üzere işletme, basiretli bir yönetim tarafından yönetilen, işletme bilanço değerleri ve hakkında

yapılan yoklamalarda tespit edilen bütün tespitlerin gerçekten faaliyette olduğunu gösterdiği, fiilen faaliyetlerini yürütmekte olan bir işletme iken, kamu idaresinin anlamsız şüphesi ile gerçekleştirdiği engelleyici işlemler nedeni ile tüm faaliyet yapısını kaybetmiştir.

Kamu idaresi kararla yetinmemiş, kararın iptali için üst mahkemeye başvurmuştur. Üst mahkemede yargılama devam etmektedir. (İlgili kararların tam metni ekler arasında yer almaktadır.)

İşletme yönetimi hakkında ortaya atılan suçlamalar nedeni ile yaklaşık 2.5 sene boyunca hiçbir faaliyet gösterememiştir. Emsal vakalar kısmında verilen bilanço değerleri incelendiğinde işletmenin hem ciro hacmi ve hem kârlılık açısından büyüyen bir işletme olduğu görülmektedir. İşletme, hakkında bu işlemler uygulanmasaydı faaliyetine devam edebileceği ve önceki yıllarda elde ettiği kârların daha üstünde bir kâr elde edebileceği, uygulanan özel esas işlemleri nedeniyle bundan mahrum kaldığı gibi, 2016 ve 2017 yıllarında mal sattığı alıcılarının gerek KDV iadeleri ve gerekse KDV indirimleri nedeni ile işletme aleyhine açılan rücu davaları ve katlandığı davalara yönelik masrafların Anayasa'nın 125.maddesi çerçevesinde iadesini istemiştir.

İsteğin idare tarafından reddi üzerine açılan tazminat davaları ise, idarece işletme ve müşterilerine uygulanan yaptırımlardan kaynaklanan zararları ispat eden belgelerin idare arşivinde olması nedeni ile mahkemeye sunulamaması, mahkemenin ise işletmenin talebine rağmen bunları idareden temin etme yoluna gitmemesi, ancak buna karşın davacı işletmeyi zararların varlığını ispatlayamamakla itham etmesi nedeniyle reddedilmiştir. Kararlar kesinleştiği için bireysel olarak Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Tazminat talepleri ile ilgili başvuru Anayasa Mahkemesi'nde derdest haldedir.

## **5.2. Vakaların Değerlendirilmeleri**

Planet Denetim ve Mali Müşavirlik Ltd. Şti. tarafından vergi incelemesi ve yargılama süreçlerine yönelik danışmanlık hizmeti verilen, İstanbul Barosu Avukatlarından Avukat Abdurrahman Özyurt tarafından vekil sıfatı ile yargılama süreçleri takip edilen ve hali hazırda derdest durumda yargılamaları devam eden 90

vergi davası içinden, örnekleme yoluyla seçilen, plastik ve demir çelik sektöründe faaliyet göstermiş beş işletme vaka incelemeleri bölümünde incelenmeye çalışılmıştır.

Yapılan incelemede, Ceda Plastik Ltd. Şti., Mye Plastik Ltd. Şti., GZT Elegant Enerji A.Ş., Bay Grup Enerji A.Ş. ve MHC Dış Ticaret Ltd. Şti. unvanlı işletmelerin, kamu idaresi tarafından özel esasa tabi tutulmadıkları dönemlerde giderek artan ciro trenleri ve kârlılıkları olduğu, özel esaslar kapsamına alındıklarında bu işlem nedeni ile müşterilerine satış yapamamaları nedeni ile işletme faaliyetlerinin durduğu görülmüştür.

Özel esaslar kapsamına sahte belge düzenleme yönünden alınan bahse konu işletmeler hakkında bu işlemten daha sonra gerçekleştirilen vergi incelemelerinde sahte belge düzenleme yönünde rapor düzenlenmediği, düzenlenenler hakkında ise vergi yargısının iptal kararları ile olumsuz sonucun ortadan kalktığı, dolayısıyla işletmeler üzerine atılan “sahte belge düzenleyicisi” ithamının dayanaksız ve hukuksuz olduğu görülmüştür.

Bilhassa özel esasa alınma işlemini iptal eden yargı kararlarında; idarece tesis edilen işlemin Anayasa'nın “Çalışma Ve Sözleşme Hürriyeti” başlıklı 48.maddesinin 2.nci bendi, “Çalışma Hakkı ve Ödevi” başlıklı 49.maddesinin 2.nci bendi hükmü ile tanınan kişisel hak ve özgürlüklere aykırı oluşu iptal gerekçesi olarak ön plana çıkmaktadır. Yine Anayasa'nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73.maddesinin 3.ncü bendi hükmünde açıklandığı üzere, vergi ile ilgili her türlü işlemin kanuna dayalı olarak gerçekleştirilebileceği hüküm altına alındığından, idarenin mükellefleri özel esasa olarak kategorilere ayırmasına izin ve yetki veren bir kanuni hükmün mevcut olmayışı iptal gerekçeleri arasında yer almaktadır.

Dayanağını Anayasa'nın 73/3.maddesi hükmünden alarak kanunlaştırılan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134.maddesinde kanun koyucu, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilebilmesi için inceleme yetkisi yapmayı kamu idaresine vermektedir. Kamu idaresi bu yetkisini özgürce kullanmakla birlikte, personel yetersizliği, incelemeye karar verdiği işletmelerin sayıca çokluğu, incelenecek konuların çok sayıda oluşu gibi etkenler nedeniyle zamanında, etkin ve yeterli inceleme yapamamaktadır.

Vergi incelemelerinin yapılması için kanunda verilen beş yıllık zaman aşımı süresi içerisinde sığdırılmayan inceleme çalışmaları tamamlanamayıp, bir kısım işletmenin incelenmesi kapsam dışına çıkmaktadır. Kamu idaresi bu duruma engel olmak ve varsa vergi kayıp ve kaçığını önleyerek kamu zararını en aza indirmek amacıyla özel esas uygulamasını, normlar hiyerarşisinde yer almayan genel tebliğ düzenlemelerine dayanarak gerçekleştirmektedir. Kamu idaresinin Anayasa'da tanımlanan masumiyet karinesine aykırı şekildeki bu eylemleri ise işletmelerin haksız yere yok olmasına yol açmaktadır.

Örnek vakalarda kapsamlı olarak açıklandığı üzere kamu idaresi tarafından özel esaslar kapsamına alınan işletmelerin ticari hayatları, inceleme ve yargı süreçlerinin tamamlandığı ana kadar tam anlamıyla sektöre uğramaktadır. Bu süreçlerin sonucunda masumiyetleri gerek vergi incelemesinde ve gerekse yargı kararları ile ortaya çıkan işletmeler ise artık eski masumane ticari hayatlarına dönememektedir.

Bunda ise en çok işletme sahiplerinin adının karalanmış olması nedeni ile tekrar aynı sektöre girmeye isteksizlikleri, bunlardan mal alan müşteri işletmelerin ise adeta bu işletmeler cüzzam hastası kişilermiş gibi uzak durma arzuları etkili olmaktadır.

### **5.3. Özel Esaslara Tabi Tutulmadığında İşletmelerin Mali Tablo Gelişimi Değerlendirmesi**

Tez konusunu oluşturan özel esaslara alınma işlemleri, idarenin kanuni dayanağı olmayan ve Anayasa'ya aykırı işlemler olduğu açıklanmaya çalışılmıştı. Şayet idarece bu işlemler tesis edilmemiş olsaydı ne olurdu? Tez konusunda öne çıkan kaynak israfı ve telafisi imkânsız zararlar kavramı bu sorunun cevabı ile açıklanmalıdır.

Örnek vakaların tamamında idare, işletmeler hakkında hiçbir vergi incelemesi raporu mevcut olmaksızın, hatta haklarında vergi incelemesi başlamasından çok önce işlem tesis etmiştir. Bu yapılmamış olsaydı işletmeler, haklarında yapılan vergi incelemesi sonuçları yargı kararı ile kesinleşmedikçe ticari faaliyetlerine devam edebileceklerdi.

Örnek işletmelerin mal ve hizmet satışında bulunduğu alıcıların hiç birisi iade taleplerinde olumsuzluk ile karşılaşmayacak, hiçbir müşteriye müeyydeli yazı gitmeyecek, bu yüzden hiçbir alıcı kanuni indirim hakkı olan KDV tutarlarını kayıtlarından çıkartmak zorunda kalmayacak ve bu yüzden sorun yaşamayacaktı. Böylece emsal vakada anılan işletmelerden mal ve hizmet almaya devam edecekler, bu ise işletmelerin devamlılığını sağlayacaktı. Emsal vakadaki işletmeler hakkında verilen yargı kararları bu varsayımın en net kanıtıdır. Zira işletmeler idarenin özel esasa alma işlemi ile yaftalanmış ancak, haklarında olumsuz vergi inceleme raporları tanzim edildiği halde, tüm bu olumsuzluklar vergi yargısının gerekçeli kararları ile ortadan kalkmıştır.

İdarece tesis edilen özel esasa alma işlemleri tesis edilmemiş olsaydı, anılan işletmelerin ticari faaliyeti devam edebilecek, inceleme ve yargı süreçleri işletmeler lehine sonuçlandığından, ortada herhangi bir olumsuzluk kalmayacaktı. Ancak vaka incelemeleri bölümünde anlatıldığı üzere idarenin işletmeleri, şüphe üzerine kategorize etmesi nedeniyle bu mümkün olmamıştır.

Vaka incelemeleri bölümünde yer alan tablolardaki bilgilere göre işletmeler, gerek işlem hacmi ve gerek kârlılık açısından yükselen bir trende sahiplerken, özel esasa alınma işlemi sonrasında bunun tamamen yok olması matematiksel açıdan da durumu anlatmaya yeterlidir.

#### **5.4. İsrar Edilen Kaynakların Fırsat Maliyeti**

Fırsat Maliyeti; "Mal veya hizmetlerin üretilmesine kullanılan bir harcamanın diğer alanlarda yapılması olası harcamaları kısıtlaması sonucu bazı fedakârlıkların ortaya çıkması demektir. Örnek olarak, yatırımcıların, yatırım kaynaklarını yaz tatili harcamaları yerine hisse senedi satın almak amacıyla kullanması nedeniyle tatil imkânından fedakârlık etmesi gösterilebilir. Fırsat maliyetinin özü, işletme kaynaklarının kullanılmasındaki fedakârlıkta saklıdır. Buna göre fırsat maliyeti; "bir girdinin veya kaynağın başka bir seçenekte değerlendirilmesinde elde edilebilecek kazanç düzeyi" olarak tanımlanabilir .

Fırsat maliyeti genel bir tanım olarak ise, mali literatüründeki tanımların ortak paydası olan “*Alternatiflerden birinin seçilmesinden dolayı, seçilmeyen dolayı vazgeçilen potansiyel gelir*” olarak özetlenebilir. (Güneş, 1997: 78).

Genel olarak fırsat maliyetinin tanımında işletme karar organlarının farklı alternatifler arasında seçimde bulunması ön plandadır. Tez konusu olayların neden olduğu kaynak israfı sonucu kavram, yerini psikolojide yaklaşma-kaçınma psikolojisi olarak tanımlanan ruh haline bırakmaktadır. İşletme yöneticileri bir taraftan elde edebilecekleri kaynaklardan yoksun kaldığı gibi, elde olan kaynakları işletme faaliyetlerine aktararak kâr elde amacını gerçekleştirmekte kullanmak yerine, içine düşülen olumsuz kriz durumundan kurtulabilmek amacıyla tüketmek durumunda kalmaktadır.

Fırsat maliyeti kavramında seçimlik olan bu durum, tez konusu olaylar sonucunda bir anlamda seçimlik olmaktan çıkıp, zorunluluk hali oluşturmaktadır. İşletmelerin tez konusu olaylar nedeni ile karşı karşıya kaldıkları krizden kurtulmak amacıyla yaptıkları harcamaların toplam tutarı, kâr elde etmeye yönelik faaliyetlerden fedakârlık edilmesi sonucu doğurduğundan işletme için fırsat maliyetini oluşturmaktadır.

Dolayısıyla işletmelerin karşı karşıya kaldıkları krizden çıkışlarına yönelik harcamaların tümü ile faaliyetlerinin engellenmesi nedeni ile elde etmeleri gereken gelir ve kârlardan mahrum kaldıkları tutarların tamamı israf edilmiş olmaktadır.

## **5.5. Özel Esas İşlemlerinin Sosyal ve Psikolojik Etkileri**

### **5.5.1. İşletme sahiplerine yönelik sosyal ve psikolojik etkiler**

Tezin önceki bölümlerinde de anıldığı üzere, özel esasa alınmaları sonucu işletme yönetimlerinin yaşadığı olumsuz psikolojik etkiler yadsınamaz. Örneğin örnek vakalarda adı geçen MHC Dış Tic. Ltd. Şti. yöneticisi Ercüment MIHÇIOĞLU, yaklaşık 30 yıldır Gaziantep ilinde birden fazla şirket çatısı altında demir çelik ürünleri alım satımı yapan bir ailenin mensubudur. Ancak bahsedilen özel esasa alınma işlemi nedeni ile faaliyetine son vermek zorunda kalmıştır.

İşletme hakkında yaklaşık 2.5 yıl süren bir incelemeyle karşı karşıya kalmıştır. Bu inceleme süreci boyunca neredeyse hiç ticari faaliyet gösterememiştir. İnşaat demiri denildiğinde akla ilk gelen isimlerden biri olan işletme yöneticisi, özel esaslarda geçen süre içerisinde müşterilerine, kendisine haksızlık yapıldığını, satışlarında sahte belge mevcut olmadığını anlatamamış, inandıramamıştır. Bu yüzden tüm müşterilerini teker teker kaybetmiş, mal teslimi için düzenlediği proforma faturaların tamamı reddedilmiştir.

Bu nedenle geçen süreç ve halen ciddi boyutta manevi elem ve kedere mahkum olmuş, psikolojik tedavi almak zorunda kalmıştır.

### **5.5.2. İşletme müşterilerine yönelik sosyal ve psikolojik etkiler**

İşletme müşterilerinin mal aldıkları işletmelerin özel esaslar kapsamına alınmaları sonucu kapıldıkları panik ve manipülatif ruh hali ise daha farklıdır. Bir taraftan mal alımları nedeni ile indirim konusu yaptıkları KDV tutarlarının ceza ve gecikme faizi ile ödenmesi gerektiği, bunun tutarsal boyutları nedeni ile işletmelerin altından kalkamayacakları düzeyde oluşu yanında, diğer taraftan aynı sektörde olup özel esasa alınmamış işletmelerden mal alan tanıdıkların, anlamsız ve faydasız yorumları alıcı işletme sahip ve yöneticilerini buhrana sürüklemektedir.

İnsan psikolojik yapısı, haksızlığa uğradığında suçlu arama eğilimindedir. Özel esaslar kapsamına alınan işletmelerden mal alan işletmelerin yöneticileri de genellikle bu eğilime girmekle birlikte, mal aldıkları işletmelerin yöneticilerine haksızlık yapıyor olma ihtimali nedeni ile ikilem yaşamaktadır. Bir taraftan karşı karşıya kaldıkları maddi külfet, diğer taraftan vergi incelemesine girme riski ve bu riskin getirebileceği olası ceza yargılaması ihtimali, bir taraftan külfeti rücu etme isteği, diğer taraftan yıllardır mal aldığı dostunu düştüğü durumdan daha zor bir duruma sokabilecek olması çelişkileri bu kişileri adeta ateşten bir gömlek gibi sarmaktadır.

### **5.5.3. Oluşan maddi ve manevi zararlar**

İşletmelerin özel esaslara alınması sonucunda maddi ve manevi olarak iki tür zarar ortaya çıkmaktadır. Daha önce de açıklanmaya çalışıldığı üzere bir işletme özel esaslar kapsamına alındığında bu bilgi, Gelir İdaresi Başkanlığı veri yönetim

sistemine işlenmektedir. İşletmenin vergi sicil numarasına işlenen bu bilgi, bu işletmeden mal alan tüm işletmeleri etkilemektedir. Alıcı işletmeler bu durumdan, iade taleplerinde veya müeyyideli yazılar tebliğ edildiğinde haberdar olmaktadır.

Böyle bir olumsuzlukla karşılaşan işletmeler, mal aldıkları işletmelerin sahteci ilan edildiğini öğrendiklerinde artık bu işletmelerden mal alımını durdurmaktadır. Bu eylem mal satışının durmasına ve dolaylı olarak nakit girişinin ve ödemeler dengesinin bozulmasına yol açmaktadır. Sürecin doğal sonucu olarak işletme işlem öncesindeki kârlılığını kaybetmeye ve artık işletme sürekliliğini sağlayamamaya başlamaktadır. Bu şekilde maddi zarar olduğu emsal işletmelerin bilanço ve gelir tablosu verilerinde gözlemlenebilmektedir.

Maddi zararın diğer boyutu ise Özel esaslar kapsamına alınan işletmelerden mal alanların KDV indirim ve iadeleri idarece reddedilmesi sonucu oluşmaktadır. Bu şekilde sorunla karşılaşan işletmelerin reddedilen KDV iade tutarlarını almak için yargıya başvurmasında, haklılıklarına karar verilse dahi iade tutarına faiz ödenmesi açısından hükmedilen tutar en fazla Vergi Usul Kanunu'nun 112.maddesinde tanımlanan tecil faizi ile sınırlı kalmaktadır. Yüksek enflasyon yaşanan ekonomik yapı içerisinde ödenmesine hükmedilen faiz ise paranın zaman değeri açısından kaybı telafi etmeye yetmemektedir.

Örneğin emsal vaka incelemelerinde adı geçen GZT Elegant Enerji A.Ş. ve Bay Grup Enerji A.Ş.'nin alt firmaların sahte belge düzenleme yönünden özel esaslara alınmış olması nedeni ile alamadığı iade tutarının talep tarihindeki döviz karşılığı yaklaşık 400.000,00.-USD'ye tekabül ederken, bu tutarın günümüzdeki karşılığı yaklaşık 100.000,00.-USD'ye tekabül etmektedir. Anılan işletmelerin yargı kararı ile iadelerini almasına karar verilse dahi iade tutarının döviz karşılığının yaklaşık ¼'ü tutarındaki kaynak israf olmuştur.

İade talebi reddedilen alıcılarda, yalnızca iade talebi tutarı ve bunun paranın zaman değeri karşısındaki değer kaybı kadar zarar oluşmaktayken, KDV indirimleri reddedilen işletmelerde reddedilen KDV tutarlarının beyanlardan çıkartılması sonucu ödeme yükümlülüğü doğması halinde ödenecek tutara gecikme zammı ve vergi ziya-1 cezası tutarı da eklenmektedir. Bu suretle karşılaşılan zararın boyutu indirilen KDV'nin asgari bir katını bulmaktadır.



Alıcı işletmelerin indirimlerinin bunlar hakkında yapılacak vergi incelemesi sonucu reddedilmesinde ise karşılaşılan tablo; indirim konusu yapılan KDV tutarına bilerek kullanıldığı savıyla tarhiyat yapıldığında indirim KDV tutarının 3 katı nispetinde vergi ziya-ı cezası ve gecikme faizi eklendiğinden 4-5 katına ulaşmaktadır. Açıklandığı üzere, özel esasa alınma işlemi hem alınan hem de bunlardan mal alan işletmeleri maddi açıdan telafisi mümkün olmayan zararlara uğratmaktadır. Tez konusu olayın manevi boyutu açısından ise gerek özel esasa alınan işletmelerin yöneticileri ve gerekse bunlardan mal alan işletmelerin yöneticileri manevi ve psikolojik açıdan oldukça zor bir dönem geçirmektedir. Bu durumun telafisi mümkün olmayıp, ancak belli kurallar çerçevesinde tazmini yoluna gidilmekte, ancak tatmin edici sonuç alınmamaktadır.

Anayasa'nın 125.maddesinin 7.nci fıkrasında kanun koyucu, idarenin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğuna hükmetmektedir. Hüküm her ne kadar korumacı olsa da, burada önemli olan manevi zararın varlığının ve ne düzeyde olduğunun tespiti noktasında başlamaktadır. Kişiler idari işlem ve eylemler nedeni ile uğradıkları manevi zarar konusunda yargı mercilerinden talepte bulunarak hak arayışına girdiğinde yargı merciileri konuyu idarenin kusurunun olup olmadığı veya kusursuz sorumluluğu açısından değerlendirerek, zararın tespitinde yaşanan zorluklar nedeni ile genellikle talebin reddi veya talebin belli bir kısmının başvuruçunun katlandığı elem ve kederi tazminen belli bir miktar paranın ödenmesi, ancak bu bedelin başvuruçunun servet edinmesine yol açacak bir bedel olmaması gerektiği yönünde ortaya çıkmaktadır.

Bu konuda açılmış olan bir davada özel esasa alınan bir işletme özel esasa alınma işlemi iptal eden vergi mahkemesi kararının idarece uygulanması gereken 30 günlük süreden 15 ay sonra uygulanmasını idarenin ağır hizmet kusuru olarak görmüş, maddi ve manevi tazminat talebine yönelik davada manevi tazminat talebini reddeden ilk derece kararını onamış, maddi tazminat açısından ise yeniden değerlendirilmek üzere bozmuştur.

#### **5.5.4. Oluşan manevi zararın maddi zararı tetikleme**

İşletmelerin özel esaslar kapsamına alınması sonucu bu işletmelerden mal ve hizmet alan işletme yöneticisi ve ortakları üzerinde oluşan manevi zarar, bu

işletmelerden bir daha mal ve hizmet almamam kararının alınmasına yol açmaktadır. rnek alınan işletmelerin 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 yıllarına ilişkin mali verilerindeki olumsuz yöndeki değişim, bu durumu matematiksel olarak da açıklamaktadır.

Her ne kadar bir kısım Danıştay kararlarında, işletmelerin ciro düşüklüğünün nedenlerinin tek başına özel esasa alınma işleminde kaynaklanmayabileceği zikredilmiş olsa da, aksi yönde Danıştay kararları da mevcuttur. Örneğin bir kararında Danıştay 3. Dairesi, zel esasa alınma işlemini iptal eden kararın geç uygulanmasını hizmet kusuru olarak tanımlamış ve bu nedenle maddi zarar olduğunu kabul etmiştir (Danıştay 3. Dairesi K.2014/283 sayılı kararı <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2022-12-23-02-09-4713079.pdf> E.T. 10.01.2023).

## SONUÇ

Kanun koyucu, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 125.Maddesi son fıkrasında "İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür." Hükmünü ihdas ederek devlete bilerek veya bilmeyerek neden olduğu zararları tazmin etme yükümlüğü yüklemiştir. Hukuk literatüründe bilerek neden olunan zararlar için kusurlu sorumluluk kavramı, bilmeden neden olunan zararlar için kusursuz sorumluluk kavramı yer almıştır.

Kusurlu sorumluluk, idari işlemlerin uygulanmasında kusurlu davranarak neden olunan zararları, kusursuz sorumluluk ise devletin devlet hüviyetinden doğan, herhangi bir kusur bulunmasa da, zarara neden olunan olayın doğal yapısı nedeniyle ortaya çıkan davranışlardan kaynaklanan zararların tazmini anlatılmaktadır.

Tez konusu olaylar incelendiğinde ortaya idarenin kusurlu davranışının neden olduğu anlaşılmaktadır. İdare, vergi mükellefi olan işletmelerin sahte belge düzenleyebileceği yönünde duyduğu şüphe nedeniyle, emsal yargı kararlarında anıldığı üzere Anayasal haklara ölçüsüz müdahale teşkil edecek şekilde, üstelik hiçbir kanuni dayanağı olmaksızın tesis ettiği işlemler gerçekleştirmektedir. Bu işlemler örnek olaylarda açıklanmaya çalışıldığı şekilde işletmelerin faaliyetlerinin sekteye uğramasına, ticari açıdan itibarlarının kaybolmasına ve hatta faaliyet yapılarının çökmesine neden olmaktadır.

Anılan işlemler yargı kararları ile iptal edilse de, gerek yargı sürecinin uzun sürmesi ve gerekse idarenin yargı kararlarının arkasından dolandırıcı şekilde iptal edilen işlemi başka bir gerekçe ile yenilemesi veya işletmeleri vergi incelemesine tabi tutup bunun olumsuz sonuçları ile yüzleştirmesi sonucunda işletmeler, telafisi mümkün olmayan zararlara ve iflasa sürüklenmektedir. Anayasa'nın 125.maddesi ile devlete yüklenen sorumluluk ise, çoğunlukla zararın oluşumuna ilişkin delillerin idare elinde bulunması, başvuru işletmelerin bunları ispat aracı olarak mahkemelere sunamaması nedeni ile yerine getirilememektedir.

Kaldı ki mahkemelerce idarenin neden olduğu zararların tazmini yönünde karar verilse de, enflasyonist ekonomiye sahip ülkemizde ödenmesine karar verilen tazminat tutarı, açılan dava sonuçlandığında komik bir meblağ haline geldiğinden işletmelerin uğradığı zararı telafi etmeye yetmemektedir.

Örneğin GZT A.Ş. ve Bay Grup A.Ş. emsal olaylarında iki firmanın toplam talep ettiği iade tutarının talep tarihindeki döviz karşılığı yaklaşık 400 bin USD'ye tekabül etmektedir. Davaları 4 yıldır devam eden bu iki işletme hakkında yargı kararı ile talep edilen iade tutarlarının ödenmesine karar verilse ve bu tutarlara V.U.K.'nın 112. Maddesi hükmü gereği tecil faizi de ödenmesi kararlaştırılsa dahi, toplamda ödenen tutarın enflasyon karşısında paranın zaman değerini karşılayamayacağı ortadadır.

İdarenin bu şekilde işlemleri nedeni ile faaliyetleri sona ermek zorunda kalan işletmelerin ise, haklarında ortaya atılan iddialar ortadan kalsa dahi, aradan geçen süre içerisinde tüm müşteriler kaybedilmiş ve piyasadan çok uzun süre uzak kalınmış olacaktır. Müşterilerin mal satan işletmeler hakkında ortaya atılan suçlamalar nedeni ile zihinlerinde oluşan olumsuz intiba ise aradan yıllar geçse de silinmesi mümkün olmayan bir yafta olarak üzerlerinde kalacaktır.

Bu anlamda düşünüldüğünde idarenin hukuka aykırı işlemleri, amiyane tabirle “At bir çamur, yapışmasa da izi kalır” deyiminin tam karşılığıdır.

## ÖNERİLER

### *1-İdari Yapı-Devlet teşkilatına (Hükümet ve TBMM) Öneriler*

Mevcut ve bilinen olumsuzlukların önlenmesi, hukuk devletinin en bariz göstergesi olan Hukukilik ve bunun alt başlıkları olarak Öngülebilirlik ile kanunilik şartlarının tam olarak yerine getirilebilmesi için, kanun koyucu tarafından Anayasa uyarınca konuyu düzenleyecek Kanun yapılarak, standartlar ve uygulamalar ayrıntılı olarak belirlenmelidir.

### *2-Bürokratik Kurumlara (Maliye Bakanlığı-Vergi Dairesi Müdürlükleri) Öneriler*

Özel esaslar uygulamasını uygulayan ve yürüten bürokratik kurumların, zaman kaybetmeksizin bu konuyla alakalı Vergi Mahkemeleri tarafından derecattan geçerek Kaziye i Muhkeme halini almış yerleşik içtihatlarını göz önünde bulundurarak, bu alanla ilgili kanun koyucu tarafından bir hukuki düzenleme yapılana kadar , hiçbir şekilde hiçbir mükellef hakkında Özel Esas uygulaması yapmaması gerekmektedir. Zira yapılan tüm Özel Esaslar işlemleri idari yargı tarafından iptal edilmekte, mahkemeler açısından davaların hatırı sayılır bir kısmı Özel Esas davalrı olduğu için yargıya bir iş yükü getirdiği gibi bunun yanında, idarenin bu iptal kararları sebebi ile binlerce TL karşı vekalet ücreti ödemek zorunda kalması sebebi ile hazinenin ayrıca zarara uğramasına sebebiyet verilmektedir. Kamu maliyesi açısından da konunun göz ardı edilmemesi lazımdır.

### *3-Akademik Zümreye Öneriler*

Söz konusu alanda çözüm üretecek, kanun taslakları, mevcut durumun tesbitine ışık tutacak akademik her seviyede çalışmalar ve gerek devlet teşkilatı gerekse özel teşebbüsü zarara uğratmayacak uygulamaları içeren projelerin üretilmesi konusunda daha çok ve zengin nitelikli akademik çalışmaların yapılması gerekmektedir.

#### *4-Sektörel Meslek Kuruluşlarına Öneriler (Oda ve Borsalar ile Dernek ve Federasyonlar)*

Söz konusu probleme çözüm üretmeye matuf çalışmaların, raporlamaların yapılması ve desteklenmesinin yanında, ilgili devlet birimleri nezdinde üyelerinin zarara uğramaması ve ticari hayatierlerini sürdürebilmelerinin temini için elzem olan lobi faaliyetleri ve kamu oyu oluşturmaları yönünde çalışmalar yapmaları gerekmektedir.

#### *5-Adalet Bakanlığı ve Yargı Teşkilatına Öneriler*

Söz konusu özel esaslar uygulaması sonucu, bu uygulamaya maruz kalan mükellefler ya çok ciddi boyutlarda zarar etmektedir veya tamamen batmaktadır. Yargıya intikal eden zararların tesbiti ve tazmini talepli başvuruların bugüne kadar hemen tamamı reddedilmiştir. Mükellef ne hukuk mahkemelerinde zararının tesbitini yaptırabilmekte ne de idari yargıda zararının giderilmesi talebinin karşılığını bulabilmektedir. Gerek hukuk yargısı gerekse idari yargı, zararın tesbiti ve tazmini hususundak, 'Dar Yorum' 'Sert Teksif' ve 'İllyet Bağının Kurulması' ilklerini tekrar gözden geçirmeli, adil olmayan sonuçlara sebep olacak Hakkaniyet ve Nesafet ilkelerini göz ardı edecek şekilde özellikle Devletin tazminat külfeti altına girmesini engellemeye matuf yorumlama eğiliminden vazgeçerek, bilhassa idari yargıda özel esas uygulamasının iptalini müteakip, özel esas uygulamasına maruz kalan mükelleflerin tekrar ticari hayatına dönebilmesi için asgari miktardaki zararlarının karşılanması yönünde kanaat ve içtihat geliştirmesi gerekmektedir. Bu meyanda konu ile ilgili Adalet Bakanlığı tarafından da hizmet içi eğitimlerle, konferanslarla, adli yargı personelinin gerekli bilgi birikimine, özellikle idari yargı hakimliğinde hukukçu sınıfının dışında dahakim olunabildiği için yeterli hukuk nosyonuna sahip olması da sağlanmalıdır.

## KAYNAKÇA

- Acar, C. (2020). Yargıtay kararları kapsamında kaçakçılık suçu. *Journal of International Social Research* 13.75, 671-688
- Akbey, F. (2014). Türkiye’de vergi denetimi ve gelirleri üzerine bir inceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 29.1, 63-103.
- Arslan, M. ve Biniş, M. (2016). *Vergi denetiminde bir etkinlik sorunu olarak mükellef seçimi*, Sakarya: Beşiz Yayınları.
- Arslan, Ö. (2017). Yargıtay kararları ışığında ticari defter ve belgelerin kaybı halinde zayi belgesi alınması. *Mali Cözüm Dergisi*, 27, 165-172.
- Aslanoğlu, S. (2008). Türkiye’de kayıtdışı ekonomi ve kayıtdışı ekonomiyi azaltmaya yönelik çözüm önerileri. *Muhasebe ve finansman dergisi* 39, 199-211.
- Bakar, F. ve Gerçek, A. (2016). Vergi denetiminde risk analizinin yeri: bazı ülke uygulamaları ve Türkiye için bir değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 1.2, 168-193.
- Bozdoğan, Kübra, Selçuk Buyrukoğlu, and Doğan Bozdoğan. Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi* 2.4 (2013). 1-13
- Büyükboyacı, Y. (1984). Türk esnafının sosyal yapısı ve sosyal değişme temayülleri. *Istanbul Journal of Sociological Studies*, 21, 159-162.
- Can, R. ve Dizdarlar, H.I. (2020). Vergi indiriminin hisse senedi getirisi üzerine etkisi: BİST inşaat ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları sektörlerinden kanıtlar. *Istanbul Esenyurt Üniversitesi İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi* 1.1, 59-78.

- Candan, T. (2001). *Vergilendirme yöntemleri ve uzlaşma*, Ankara: Yaklaşım Yayınları
- Ceyhan, C.S. ve Öz, E. (2019). Vergi incelemesi sebebiyle doğan zararlardan idarenin sorumluluğu, *Vergi Raporu*, 232, 101-112.
- Çalal, S. (2022). Limited şirketten ayrılan ortağa ödenecek ayrılma akçesi tevkifata tabi midir?. *Mali Cözüm Dergisi*, 32, 279-284.
- Danıştay 3. Dairesi K.2014/283 sayılı kararı  
<https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2022-12-23-02-09-4713079.pdf> E.T. 10.01.2023
- Dızman, Ş. (2022). Gayrimenkullerin TMS-TFRS ve MSUGT açısından karşılaştırılması. *Socrates Journal of Interdisciplinary Social Studies*, 17, 68-85.
- Dilber, E. ve Belge, G. (2012). Vergi incelemesi esnasında mükellef hakları ve analizi-II. *Vergi Dünyası*, 367, 158-166.
- Dogan, U. (2011). Data Warehouse and data-mining tools for risk management: the case of Turkey, M. S. Khwaja, R. Awasthi and J. Loepnick (Ed.) *Risk-Based Tax Audits. Approaches and Country Experiences*, in (71-88), Washington D.C.: The World Bank.
- Er, S. (2020). Varlık barışı kanunu ve kod listesi uygulamasının vergi adaleti ve uyumuna etkileri üzerine bir değerlendirme. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 261-278.
- Erdem, T. (2017). Kobi birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulaması. *Mali Cözüm Dergisi*, 27, 85-90.
- Eren, H. (1988), *Türkçe Sözlük*, Ankara: TDK Yayınları, C.1.
- Erkan, M. (2009). ÖTV uygulamasına dair notlar (1): vergiye tabi malların sarfi, zayi olması ve fire durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 338, 23-33.



Geçer, A. E. (2022). Vergi ceza hukukunda non bis in idem ilkesine ilişkin güncel gelişmeler: 2019/4 E. 2021/78 K. sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı ve 7394 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yapılan değişiklikler. *İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7.13, 273-324.

Gençoğlu, Ü.G. ve Aytaç, A. (2016). Kurumsal sürdürülebilirlik açısından entegre raporlamanın önemi ve BIST uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 72, 51-66.

Giray, F. (2002). Vergi harcamaları: harcama vergileri açısından analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21.1, 27-52.

Güneş, R. (1997). Fırsat maliyeti ve fırsat maliyetinin işletme yönetimi kararlarında kullanılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2.2, 77-94.

Güngör, A. (2019). KDV iadesi risk analiz sürecinde bilişim teknolojilerinin kullanımı: Türkiye uygulaması, *Euroasia Journal Of Social Sciences & Humanities*, 6.6, 1-9.

Işık, N. ve Kılınç, E.C. (2009). OECD ülkelerinde vergi yükü ve vergi türleri: Karşılaştırmalı bir analiz. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2009.2, 147-173.

Karadağ, N. ve Yakar, S. (2018). Ticari kazancın belirleyicisi olarak “devamlılık”: Türk Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde bir değerlendirme. *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran, 372, 401-411.

KDV Kanunu Md.1 <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-1.pdf> E.T. 09.09.2022

KDVGUT

<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=19631&MevzuatTertip=5> E.T. 10.11.2022

- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2008). *Vergi, ticaret ve ceza hukuku yönünden kaçakçılık suçları ve naylon fatura ihtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kurtlu, A. ve Gobi, K. (2020). Konaklama işletmelerinde tamamlanmamış hizmet üretim maliyetlerinin TMS 2 açısından incelenmesi. *Journal of Humanities and Tourism Research*, 10.2, 313-325.
- Merter, M. E., Acar, İ. A. ve Arslan, E. (2007). Türk vergi sisteminde KDV uygulaması ve etkinliğinin analizi. *Maliye Dergisi*, 153.2007, 24-50.
- Oğuztürk, B. S. ve Ünal, E. (2015). Türkiye’de vergi denetiminde yeni dönem. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 7.13, 207-237.
- Öncel, M. (1973). Katma değer vergisi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29.3, 289-312.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2008). *Vergi hukuku* (15. bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özmen, İ. (2018). Vergi usul kanununda izaha davet: 370 inci madde mükelleflere yeni bir fırsat mı?. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26(1), 63-85.
- Özüpek, M. N. (2013). Kurum imajı ve sosyal sorumluluk. Konya: Eğitim Yayınevi.
- Özyürek, H. (2012). TMS-18’e göre hasılatın muhasebeleştirilmesi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4.1,131-141.
- Pınar, B. (2016). Yargı kararları ışığında vergi incelemesinde yükümlü haklarının ihlâline ilişkin tespitler. *International Journal of Public Finance* 1.1, 23-60.
- Sağlam, A. (2021). Ödenmeyen sermaye taahhüdünün transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 31, 253-270.
- Sarisoy, T. ve Gözcü, H. (2019). Vergi incelemelerinde ‘karşıt tespit/inceleme’ kavramı ve uygulama örnekleri. *Vergi Raporu*, 233, 11-20.
- Sümerli S. ve Altay B. T. (2016). Hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnasının katma değer vergisi genel uygulama tebliği açısından

değerlendirilmesi *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS)*, 9.3, 281-296.

Şahin, O. N. (2017). Son düzenlemeler ışığında ihracatta kdv'nin iadesi ve muhasebeleştirilmesi. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6.1, 90-115.

Taşkın, A. (2012). İş hukukunda işletme kavramı. *Çalışma ve Toplum Dergisi*, 1.32, 75-112.

Taylar, Y. (2021). Özel esaslara ilişkin uygulama ve yargı kararları perspektifinden vergi hukukunda hukuka aykırı bir işlemde hukuka uygun bir tarhiyat çıkıp çıkmayacağı sorunu. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12.2, 774-790.

Tekdoğan, Ö. F. (2022). İslam ekonomisinde anonim şirketin varlığının sorgulanması. *Adam Academy Journal of Social Sciences*, 12.1, 59-80.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2016). *Vergi Denetimi*, 7. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Terzi, G. (2018). Baskın unsur yönüyle şirketlerin sınıflandırılması *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 14, 32-43.

Torunoğlu, T. (2010). Vergi ziyayı kabahati. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 477-544.

Turhan, S. (1998). *Vergi teorisi ve politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Vergi Uygulama Kanunu <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>  
E.T. 10.12.2022

Yaltı, B. (2010). Kod listelerinden KDV iadesi risk analiz sistemine geçiş: KDV indirim hakkının sınırlandırılmasına ilişkin değerlendirmeler, (kod listeleri), *Vergi Sorunları Dergisi*, 258(10), 24-35.

Yanık, A. (2016). Tevkifata tabi bir teslimin yeniden tesliminde Tevkifat-KDV iadesi ve muhasebe uygulaması. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 15.2, 395-412.

Yerebasmaz, Y. (2011). 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 28. Maddesine göre memurların ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağının kapsamı ve değerlendirilmesi. *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 69.1-2, 1177-1198.

Yılmaz, E. (2002). *Hukuk sözlüğü*, Ankara: Yetkin Yayınları.

Yılmaz, Z. (1982). İşletme amaçları. *Bursa Üniversitesi İktisadi ve Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3.1, 87-105.

Yoruldu, M. (2019). Vergilendirmenin güvenliği açısından karşıt inceleme kurumu: mahiyeti, hüküm ve sonuçları. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 8, 415-419.

Yurtsever, H. (2009). Kritik kontrol noktası analiziyle sahte belge ve yanıltıcı belge ayırımı. *Maliye Dergisi*, 156, 141-151.