

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 08.04.2019
Sirküler No : 2019/056

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

YASAL SÜRESİNDEN SONRA VERİLEN BEYANNAMELERİN İHTİRAZİ KAYIT/DAVA KONUSU EDİLEBİLMESİNİ SAĞLAYAN ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

1. KONUNUN İÇERİĞİ VE KARAR ÖNCESİ DURUM:

Vergi Usul Kanunu'nun 378. Maddesine göre, mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarına ait hükümleri saklıdır.

Vergi kanunlarımızda vergilendirmenin beyana dayanarak yapılması gereken durumlarda matrahın veya verginin tümüyle ya da kısmen ihtirazi kayıtla bildirilmesini öngören bir düzenleme yoktur.

Beyanname ile bildirilmesi gereken matrahın tespit şeklinden ya da uygulanması gereken vergi oranından, muafiyet, istisna, indirim, kanunen kabul edilmeyen gider gibi düzenlemelerin uygulanmasından doğan duraksamaların varlığında, vergi kaybı yaratmaktan ve cezalı tarhiyat riskine girmekten kaçınılarak vergi kanunlarında belirtilen zamanda verilen beyannameye ihtirazi kayıt (çekince) konulabileceği, önce Danıştay içtihatlarıyla kabul edilmiş ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. Maddesinin 3. Fıkrasında ilk kez ifadesini bulmuştur.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebileceğinin yargılama usulünde böylece kurala bağlanmasından dolayı, vergi beyannamelerinin ihtirazi kayıt ile verilmesi konusundaki duraksama son bulmuştur.

Yasal süresinde verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulması yukarıda belirtildiği şekilde yargı içtihatında kabul edilmiş ve bu konuda uygulama birliği oluşmuşken, yasal süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ve pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması ve ihtirazi kayıt konulan vergilerin davaya götürülmesi konusunda yargıda bir uygulama birliği oluşmamıştır.

Kimi yargı kararlarında, özellikle Maliye İdaresi'nin talebi doğrultusunda verilen düzeltme beyannamelerine¹ ve hatta pişmanlıkla verilen beyannamelere² ihtirazi kayıt şerhi düşülüp bunların dava konusu edilebileceği ve bu sebeple bu davaların esastan görüşülüp ona göre karar verilmesi gerektiği hükme bağlanmışken, yargı kararlarının ekseriyetinde³, Maliye İdaresinin talebi doğrultusunda verilmek durumunda kalırsa dahi, yasal süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerinin ihtirazi kayıt şerhi konulup dava konusu edilemeyeceği yönünde bir anlayışla davaların esasına girilmeksizin usulden reddedildiği görülmektedir.

Süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine düşülen ihtirazi kayıt şerhleri üzerine açılan davaların esastan görüşülmesi gerektiğini belirten yargı kararlarına bakıldığında, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ihtirazi kayıtla beyanı mümkün kılan 27. Maddesinde, ihtirazi kaydın sadece yasal süresinde verilen beyannamelere konulacağı, süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine konulamayacağı gibi bir kısıtlama getirilmediği, kaldı ki Maliye İdaresi'nin talebi üzerine verilen düzeltme beyannamelerinin özgür iradeye dayanmadığı, halbuki beyan sisteminde verilen beyannamenin özgür iradeye dayanması gerektiği ve bu nedenle dava konusu edilemeyeceği kuralının bulunduğu, bu yüzden özgür iradeyle verilmediği anlaşılan düzeltme

¹ Danıştay 9. D. E. 2010/4896 K. 2012/9474 T. 13.12.2012
Danıştay 9. D. E. 2010/7081 K. 2014/1689 T. 15.4.2014
Danıştay 4. D. E. 2014/6816 K. 2015/1850 T. 29.4.2015
² Danıştay 9. D.E. 2012/10554 K. 2013/1153 T. 26.2.2013
Danıştay 9. D.E. 2012/10562 K. 2013/1154 T. 26.2.2013
³ Danıştay VDDK. E. 2012/167 K. 2012/300 T. 27.6.2012
Danıştay 4. D.E. 2016/9947 K. 2016/3667 T. 24.11.2016
Danıştay 4. D. E. 2012/241 K. 2015/4417 T. 8.10.2015
Danıştay 4. D.E. 2012/9143 K. 2016/412 T. 11.2.2016
Danıştay 4. D. E. 2012/2597 K. 2016/1259 T. 23.3.2016
Danıştay 3. D. E. 2014/11595 K. 2016/1878 T. 2.3.2016

beyannamelerine ihtirazi kayıt konulabileceği ve dava konusu edilebileceği belirtilmektedir.

Süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine düşülen ihtirazi kayıt şerhleri üzerine açılan davaların esastan görüşülmeyip usulden reddedilmesi gerektiğini belirten yargı kararlarına bakıldığında ise, ihtirazi kayıtla beyanın, mükelleflerin gelirinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahlar için başvurdukları bir yol olduğu, zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının bu nedenle kabul edilebileceği, dolayısıyla beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanın, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlı olduğu, bu yüzden beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesinin de mümkün olmadığı anlaşıyor görülmektedir.

2. ANAYASA MAHKEMESİ KARARI VE GEREKÇELERİ:

Anayasa Mahkemesi, vermiş olduğu [03.04.2019 tarih ve 30734 no.lu Resmi Gazete’de yayınlanan 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 Başvuru Numaralı Kararı](#) ile, aşağıdaki gerekçelerle süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerinin ihtirazi kayda ve davaya konu edilebileceğini belirtmiştir. Diğer yandan karar içeriğinde, pişmanlıkla verilen beyannamelere ise ihtirazi kayıt konup dava konusu edilemeyeceği ifadeleri yer almaktadır. Kararda özetle:

- Mükellefin kendi beyanına karşı dava açamayacağı kuralının istisnasının ihtirazi kayıtla beyan olduğu,
- İYUK’un 27. Maddesinde süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulup dava açılmayacağı yönünde bir kısıtlama olmadığı,
- Bu kısıtlamanın olsa olsa doğası gereği pişmanlık talebiyle verilen beyannameler için geçerli olabileceği,
- Bu kısıtlamanın pişmanlık talebi olmaksızın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı açık olduğu,
- İdari bir yorumla beyanına dâhil edilmesi gereken bir matrahın bulunduğu ileri sürülmesi veya fark edilmesi üzerine vergi mükellefinin bu durumun hukuken tartışılabilir kılınmasını isteyebileceği, başvurunun idari yorumun aksine bir iddiası varsa bunun tartışılabilirliğinin hukuken korunması gerektiği,
- İdarenin tartışılması gereken yorumuna uygun şekilde verilen düzeltme beyannamelerinin idarenin vergi incelemesi sonucu yapacağı tarhiyat riskine girmek istemeyen mükellefçe ağır bir cezai yük ile tutarı kestirilemeyen bir faiz yükünden kurtulmak için verilmek durumunda kalındığı göz önüne

alınırsa, bu beyannamenin ihtirazi kayıt ve dava konusu edilememesi halinde, hukuki denetim dışında kalan bir alanın oluşacağı,

- Vergilendirmenin idarenin takdir yetkisinin geniş olduğu bir alan olduğu, ancak bu takdir yetkisinin mülkiyet hakkına vergilendirme yoluyla müdahale bakımından kamu makamlarının mülkiyet hakkının gerekliliklerine uyması zorunluluğunu ortadan kaldırmadığı,
- İdarenin üzerinde tartışılması gereken bir yorumuna uygun şekilde düzeltme beyannamesi vermek durumunda kalan mükellefin bu yorumun hukuka aykırı olduğuna yönelik iddialarının yargı önünde tartışılmamasının, başvurucuların müdahalenin hukuka aykırı olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması, mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruculara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklemesi, başvurucuların mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvurucular aleyhine bozulması ve başvurucuların mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu sonuçlarını yarattığı,
- Sonuç olarak bu davaların usulden reddi ile Anayasa'nın 35. Maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği, bu sebeple yeniden yargılama yapılmak suretiyle davanın esastan görüşülmesi gerektiği,

belirtilmektedir.

3. GÖRÜŞ VE ÖNERİLERİMİZ:

Öte yandan, orta yerde idari bir talep olmaksızın matrah veya vergi artırıcı düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulup konulmayacağı kararda tartışılmamış olmakla birlikte, karara konu olayın vergi dairesinin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu yönünde rapor veya tespit bulunan faturalar hakkında mükelleften, indirilecek KDV'sinin tenzili talebinde bulunduğu bir durum olduğunu, mükellefin ise özgür iradesi olmaksızın sırf Maliye İdaresi'nin kod listelerine girmemek ve bir vergi incelemesi geçirerek cezalı tarhiyata maruz kalmamak için beyanname verdiğini, karar gerekçesinin de verilen beyannamenin her türlü sakat iradeden ari tamamen özgür iradeyle verilen beyanname olması gerektiği, özgür irade ile teşekkül etmemiş beyannameye süresinden sonra verilse bile ihtirazi kayıt konulup dava açılabileceği şeklinde olduğunu belirtmek isteriz.

Yani idarenin telkini dışında mükellefin tereddüt gösterdiği bir konu hakkında matrahını veya vergisini artıran düzeltme beyannamesi vermesi halinde bunun ihtirazi kayıt konusu edilip edilmeyeceği yönünde Anayasa Mahkemesinin anlayışı belli değildir.

Yukarıdaki olaya benzer durumda olup da açmış oldukları davalar sırf bu nedenlerle usulden reddedilmiş olanlarda, yargı süreci henüz devam ediyorsa mahkemelerin bu anlayışa göre karar vermeleri gerekir. Dolayısıyla bu durumda olanların mahkeme dosyalarına bu Anayasa Mahkemesi Kararı'nı bir dilekçe ile sunmalarında büyük yarar vardır. Mahkemelerin de bu Anayasa Mahkemesi Kararını dikkate alarak karar vermeleri, hukukun bir gereğidir. Bu talepleri kabul görmeyenlerin kişisel başvuru yoluyla olayı Anayasa Mahkemesi'ne taşıyabilecekleri tabiidir.

Talepleri bu şekilde reddedilip de dava süreci de nihai olarak bitenlerin ise, beyanname konusu olayı davaya götürüp hukuken tartışabilmeleri için tek yol, düzeltme zamanaşımı da geçmemişse, Vergi Usul Kanunu'nun 116 vd. maddelerine göre vergi hatası olduğunu ileri sürerek olayı tekrar dava sürecine götürmeleridir.

Vergi Usul Kanunu'nun 116. vd. maddelerine göre vergi hatası iddiasıyla yapılan düzeltme taleplerinin düzeltme ve şikayet aşamalarında idare tarafından yerine getirilmemesi halinde yargının kimi kararlarında konuyu yine öncelikle usul yönünden değerlendirerek düzeltmeye konu vergi hatalarının Kanunun 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlaşılabilir açıklıktaki vergilendirme yanlışlıkları olabileceği, açıkça bir vergi hatası ihtiva etmeyen konuların düzeltmeye ve talebin reddi halinde davaya konu edilemeyeceği gerekçesiyle davaları esasa girmeden usulden reddettiği görülmektedir. Bize göre Sirkülerimize konu Anayasa Mahkemesi kararındaki anlayış devam ettirilmeli ve düzeltme/şikayet taleplerinin reddi halinde içeriğine bakılmaksızın her türlü talep yargı önünde esastan tartışılabilir.

Saygılarımızla.