

DUYURU**Sayı: 2019/055****BURSA, 22.04.2019****Konu:****DÜZELTME BEYANNAMELERİNİN İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEBİLECEĞİNE DAİR ANAYASA MAHKEMESİ KARARI**

Vergi dairesinin, taşımacılık işi ile iştigal eden mükellefin alım yaptığı bazı mükellefler ile ilgili olarak sahte belge düzenleme fiili tespiti konusunda vergi tekniği raporu olduğu gerekçesi ile mükellefin söz konusu alımlarına isabet eden KDV'nin tenzil edilmesine ilişkin yazısına istinaden, mükellef olumsuz/sakıncalı mükellefler listesine girmemek amacıyla söz konusu alımlara ait KDV'ni KDV beyannamelerinde indirimler satırından çıkarmak için ilgili aylara "ihtirazi kayıtla" düzeltme beyannameleri vermiştir. Mükellef, ihtirazi kayıtla vermiş olduğu düzeltme beyannamelerinin Vergi İdaresinin isteği üzerine verildiği, mal ve hizmet alımı yapılan mükelleflerin düzenlediği faturaların sahte olduğu iddialarının somut tespitlere dayanmadığı, ödemelerin çeklerle yapıldığı, şirketleriyle ilgili vergi incelemesi yapılmadığı ve düzeltme beyannamelerinin verilmemesi halinde olumsuz mükellefler listesine dahil olmak durumunda kalacakları iddiası ile konuyu yargıya taşımıştır.

Vergi mahkemesi, KDV Kanunu'nun 41. maddesinde öngörülen yasal süreler geçtikten sonra verilen KDV düzeltme beyanlarına konulan ihtirazi kayıtların beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergiye bir etkisinin bulunmadığı gerekçesi ile davayı reddetmiştir.

Mükellef vergi mahkemesi kararını Bölge İdare Mahkemesinde temyize götürmüş, Bölge İdare Mahkemesi ise hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan kod listesinden çıkmak amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen cezada hukuka uyarlılık bulunmadığı kanaatine vararak temyizi mükellef lehine onamıştır. Söz konusu karar üzerine vergi idaresi karar düzeltme istemi ile Bölge İdare Mahkemesi'ne başvurmuş, Bölge İdare Mahkemesi, beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesinin de mümkün olmadığını belirterek, davalı idarenin mükellefe yazı yazarak izahat istemesinin belirtilen durumu değiştirmedığı gerekçesi ile vergi cezası ile tahakkukun kaldırılmasında hukuki isabet bulunmadığı sonucuna varmıştır. Sonuç olarak yargılama süreci neticesinde düzeltme beyannamelerinde ihtirazi kayıt olamayacağına dair hüküm verilmiştir. Bunun üzerine mükellef konuyu Anayasa Mahkemesi'ne intikal ettirmiştir.

03.04.2019 tarih ve 30734 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'nın 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 sayılı Genel Kurul Kararında özetle aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“Hukuki bir ihtilaf içermediği müddetçe işin doğası gereği mükellefin kendi beyanında bir hata bulunmaması gerekir. Buna karşın her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendileri olsa da bazı durumlarda mükellefler gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilmektedir. Bu itibarla hukuki bir ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere -kural olarak- verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanınmıştır. Aksi takdirde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin keyfi veya hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği etkin bir itiraz imkânı tanınmamış olacağından mülkiyet hakkı sahibine aşın bir külfet yüklenmiş olur.

Somut olayda da düzeltme beyannameleri verilmesinin Vergi İdaresinin bu yöndeki isteğine dayandığı görülmektedir. Bu kapsamda Vergi İdaresince 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca resen tarhiyat yapılması yoluna başvurulmayıp başvuruçulardan KDV beyannamesinde yer alan bazı indirim unsurlarının gerçek bir teslim ya da hizmet ifasına dayanmadığının tespit edildiği gerekçesiyle bu indirim kalemlerinin ayıklanması suretiyle beyanlarının düzeltilmesi istenmektedir.

Pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağı ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluştursa da aynı iddianın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı açıktır. Pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin de hukuken korunması gerekir. Bunun nedeni mükellefin pişmanlık iradesinin olmaması ve hâlâ tereddüde düştüğü ya da Vergi İdaresinin düzeltme talebine konu olan hususun hukuken tartışılır hâle gelmesini istemesidir. Somut olayda ise başvuruçular, herhangi bir hatalı davranışlarının varlığını kabul etmemekle birlikte alımlarına konu faturaların sahte olmadığını ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğunu iddia etmektedir. Başvuruçuların idari yorumun aksi yönünde oluşan bir iddiası vardır ve bu iddianın tartışılabilirliğinin hukuken korunması gerekir.

Başvuru konusu olayda mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin de kod listesine alınma baskısı altında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvuruçuların bu işleme karşı açtığı davalar vergi mahkemelerince esasları yönünden incelenmemiştir. Bu durumda sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılmamış, gerçek durum somut olarak ortaya konulmamıştır.

Sonuç olarak başvuruçular, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamamışlardır. Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması -sürecin bütününe bakıldığında- başvuruçuların, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açmıştır. Başvuruçuların mülkiyet haklarına yapılan müdahale ölçüsüzdür.

Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir. Mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Bu çerçevede kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının bir ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapmak üzere vergi mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir. ”

Saygılarımızla,

BİROL CİHANOĞLU
Yeminli Mali Müşavir

EK:

Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'nın 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 sayılı Genel Kurul Kararı

(*Duyularımızda yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem yapmadan önce ve sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için Yeminli Mali Müşavirliğimiz ile iletişime geçebilirsiniz.