

İHTİRAZİ KAYITLA BEYANNAME VE PİŞMANLIK BEYANNAMESİ VERİLMESİ VE KONU İLE İLGİLİ YARGI KARARLARI

Bu yazıda ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri ile ihtirazi kayıtla verilen pişmanlık beyannamelerinin uygulama esasları ile buna ilişkin yargı kararları irdelemeye konu edilmektedir.

I- İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAME VE YARGI KARARLARI

1-GİRİŞ

Vergi kanunlarının karmaşıklığı, vergi idaresi ile yargının farklı yorumları, vergi idaresinin kanunlara uygun olmayan genel tebliğleri, sirküleri ve özelgeleri karşısında mükellef ve/veya sorumluları beyanname düzenlemesi ve vermesi sırasında veya sonrasında beyan edeceği matrah ve vergilerde tereddütler yaşayabilmektedirler.

Diğer taraftan, mükelleflerin sahte belge kullanma riskiyle karşılaştığında gerek kendiliklerinden veya vergi idaresinin uyarması durumunda özel esaslara tabi olmamak, bir anlamda sakıncalı mükellef durumuna düşmemek için belgelerdeki KDV'yi indirimden çıkartarak düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda kalmaktadırlar.

Bu gibi durumlarda, mükellef riskten kurtulmak için idare lehine düşünüp beyanname vermesi durumunda belki de fazla bir vergi ödemek durumunda kalmakta, kendine göre doğru bildiği şekilde beyanname vermesi durumunda ise, bir vergi incelemesi söz konusu olduğunda daha fazla vergi ödemesi yanında, vergi zıyaı cezası ve gecikme faizi gibi ek malî yükümlülükler ile karşı karşıya kalabilmektedir.

Bu ikilem nedeniyle, yapılması gereken en doğru şey, usul ve esaslarını inceleyeceğimiz ihtirazi kayıtla beyanda bulunmak yani mükellefin verdiği beyannameye çekince koymak olacaktır.

İhtirazi kayıt, süresinde verilen beyanname ile süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine konu olabildiği gibi pişmanlıkla verilen beyannameye de konu olabilmektedir.

2-İHTİRAZİ KAYITLA BEYANA İLİŞKİN MEVZUAT HÜKÜMLERİ

Vergi Usul Kanununun 378'nci maddesine göre

"Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur."

Bu hükme göre, mükellefler beyan ettikleri matrah ve vergilere dava açamayacaklardır. Ancak, beyan edilen vergide VUK'nun 116'ncı ve müteakip maddelerinde tanımlanan nitelikte bir vergi hatasının (hesap veya vergilendirme hatası) bulunması halinde mükellefler, dava açma süresi içinde vergi dairesinden düzeltme dilekçesi ile vergi hatası olduğunu bildirerek hatanın düzeltilmesini talep edebilirler. Vergi dairesince düzeltme talebinin red edilmesi durumunda, mükelleflerin dava açma imkânı bulunmaktadır.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri red olunanlar ise şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler (VUK.124). Bakanlığın da düzeltme talebini reddi halinde dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere itiraz edemeyecekleri yolundaki hükmün istisnasız uygulanmasının çeşitli hak kayıplarına ve verginin beyan edilmesinde çekinceye yol açarak vergi kaybına neden olmaktadır.

Bunun üzerine, vergi kanunlarında belirtilen zamanda verilen beyannameye ihtirazî kayıt konulabileceği Danıştay içtihatlarıyla benimsenmiştir.

Daha sonra, aşağıda yer alan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'na konulan 27 nci maddesinin 4 üncü fıkrası ile bu husus kanun hükmü haline gelmiştir.

".....ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir"

Bu hükümle ihtirazi kayıtlarla beyanname verilmesi ve buna karşı dava açılması esası yasal zemine oturtulmuştur.

Hazine ve Maliye Bakanlığı da, vergi dairesi işlem yönergelerinde, "İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannameler Üzerine Yapılacak İşlemler" başlığı altında mükelleflere kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı not'a ihtirazi kayıt adı verildiğini belirterek bu beyannamelere yapılan itirazı, kabul etmiş ve uygulamayı bu şekilde yönlendirmiştir.

3-İHTİRAZİ KAYITLA BEYANIN USUL VE ESASLARI

3.1-İhtirazi kayıtlarla verilebilecek beyannameler

Vergi kanunlarında yer alan ve matrahın beyan usulüncelikle belirlendiği tüm vergi beyannameleri ihtirazi kayıtlarla verilebilir.

İhtirazi kayıt ilk defa süresinde verilecek beyannameye konulabileceği gibi, süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine de (bazı şartlarla) konulabilir.

3.2-Kimler ihtirazi kayıtla beyanname verebilir?

İhtirazi kayıtla beyannameyi, beyanname vermek durumunda olan vergi mükellefleri veya sorumluları verebilir.

3.3-İhtirazi kayıtla beyanname verilmesinde usul

İhtirazi kayıtla verilen beyannameler, diğer beyannamelerden farklı değildir.

Elektronik ortamda verilen beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilmesi durumunda, beyannamenin ihtirazi kayıtla verildiğine ilişkin beyanname formatındaki ilgili kutucuğun işaretlenmesi ve beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesinin gerekçelerini gösteren bir ihtirazi kayıt dilekçesinin de beyannameyle birlikte vergi dairesine verilmesi gerekir.

Kâğıt ortamında ihtirazi kayıtla verilen beyannamenin vergi dairesince diğer beyannamelerden ayrılabilmesi için beyannamenin üzerine “İhtirazi Kayıtlı Beyandır” şeklinde not konulur ve gerekçesinin ise, beyannameye eklenen bir dilekçe ile beyanname verme süresinde vergi dairesine verilir.

3.4-İhtirazi kayıtla beyan üzerine vergi dairesince yapılacak işlemler

İhtirazi kayıtla verilen beyannamelerde vergi dairesi öncelikle, beyanamedeki vergiyi tahakkuk ettirir. İhtirazi kayıtla aldığı beyanamede yer alan gerekçeyi uygun görürse düzeltme fişi ile fazla beyan edilen vergiyi düzeltir. Bu nedenle, fazla vergi tahsil edilmişse fazla tahsil edilen tutarı iade eder. Ancak, vergi dairelerinin iş yükünün fazla olması, düzeltme makamının sorumluluk yüklenmek istememesi ve tereddüt konusunun yargıda çözümlenmesini istemesi nedeniyle çok haklı nedenler olsa dahi vergi dairesince re'sen düzeltme yapılması sıkça rastlanan bir olay değildir.

4-İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMELERE DAVA AÇMA

4.1- Dava açılması

İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere dava, vergi mahkemesinde açılır. Dava dilekçesi şekli diğer dava dilekçeleri gibidir. Dava açma süresi, tahakkuk fişinin tarihini izleyen günden itibaren 30 gündür.

Bu süreden sonra dava açılması veya hiç açılmaması ihtirazi kayıtla beyanname verilmesini geçersiz kılar. Bu beyannameler, normal verilen beyanname mahiyetinde olur.

4.2-Dava açılmasının tahsilâta etkisi

İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/4 üncü maddesine göre, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin tahsilâtı durmaz. Sözü edilen vergilerin ödenmesi gerekir.

Bu vergiler ödenmemişse, ödenmeyen kısmına vergi dairesi takip eder ve gecikme zammı uygular. Ancak, ihtirazi kayıtla verilen beyanname için açılan davada yürütmenin durdurulması talep edilirse ve mahkeme yürütmenin durdurulmasını uygun görürse tahakkuk eden vergiler karar tarihine kadar ertelenir.

4.3- Davanın sonuçları

Dava, mükellef lehine sonuçlanırsa, fazla olarak tahakkuk eden vergi, ceza ve gecikme faizi terkin edilir. Terkin edilen vergi alacakları tahsil edilmişse iade edilir.

Dava, vergi dairesi lehine sonuçlanmışsa, tahakkuk eden vergi tahsil edildiğinden veya edileceğinden her hangi bir işlem yapılmaz.

Vergi mahkemesi kararının taraflarca itiraz ve temyiz edilmesi, İdari Yargılama Usulü Kanunu gereğince mümkündür.

5-KANUNİ SÜRESİNDEN SONRA VERİLEN BEYANNAMELERE İHTİRAZİ KAYIT KONULUP KONULMAYACAĞI VE DAVA AÇMA HAKKI

Kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulmaması hususu tartışmalı bir konu olup yargı kararları, karar tarihine göre kronolojik bir şekilde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurul Kararları ve Anayasa Mahkemesi Kararları olarak açıklanacaktır.

5.1- Danıştay VDDK 25/2/2015 tarihli ve E.2014/1164, K.2015/20 sayılı Kararı.

Söz konusu Karara göre beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesi de mümkün değildir.

5.2-Damıstay VDDK 10.02.2016 tarihli ve E.2015/1073. K.2016/141 sayılı Kararı.

Söz konusu Karar ile ilgili davada, davacı tarafından, hakkında sahte fatura düzenlediği yolunda vergi tekniği raporu bulunan kişiye ait faturalara ilişkin düzeltme beyannamesi verilmesinin davalı idarece istenmesi üzerine, Mayıs ila Aralık 2011 dönemleri için ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesi üzerinden tahakkuk eden katma değer vergisi, yüzde elli oranında kesilen vergi ziyayı cezası ve hesaplanan gecikme faizi davaya konu yapılmıştır.

Dava sonucunda verilen Kararla 213 sayılı Kanunun 378'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarının düzenlendiği, beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanının, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlı olduğu, süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın ise beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi bulunmadığı gerekçesiyle dava reddedilmiştir.

5.3-Anayasa Mahkemesinin 14.06.2017 gün ve E.2017/24, K.2017/112 sayılı Kararı

Anayasa Mahkemesi Kararı 19 Temmuz 2017 gün ve 30128 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İtiraz yoluna başvuran İstanbul 9. Vergi Mahkemesi olup, itirazın konusu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378 inci maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesi olan "mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar" şeklindeki hükmün, Anayasa'nın 2,10,13 ve 36ncı maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

Davacı tarafından ihtirazi kayıtla verilen kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden kurumlar vergisi ile kurumlar vergisi üzerinden kesilen bir kat vergi ziyayı cezasının iptali talebiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

İtirazın gerekçesi ise aşağıdaki gibidir;

Kanuni süresinde ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergilere karşı dava açılabilmesine rağmen, itiraz konusu kural uyarınca beyan dönemi dışında verilen ve uygulamada düzeltme beyannamesi olarak bilinen beyannelere ihtirazi kayıt konulamayacağı ve dolayısıyla bu tür beyannelere karşı dava açılmayacağı, bu durumun kanun önünde eşitlik, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırı olduğu ve hak arama hürriyetini sınırlandırdığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2 (Cumhuriyetin nitelikleri),10

(Kanun önünde eşitlik), 13 (Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması) ve 36 ncı (Hak arama hürriyeti) aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa Mahkemesi Kararında;

"Uygulamada ortaya çıkan ve düzeltme beyannamesi olarak adlandırılan beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı; konulabilse dahi dava açma hakkı tanıyıp tanımayacağı hususunun, esasında itiraz konusu kuralın değil, kuralın istisnasının kanuni dayanağı olan 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasının yorumundan kaynaklanmakta olduğundan bahisle, her ne kadar kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamaması hususunun içtihat farklılığına neden olduğu gerekçesiyle Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de, herhangi bir düzenlemenin mahkemeler arasında içtihat uyuşmazlıklarına neden olması yargılama hukukunun doğası gereği her zaman mümkün olup bu durumun anayasal bir sorun oluşturması söz konusu değildir. Kaldı ki hukuk sistemi içerisinde mahkemeler arasındaki içtihat uyuşmazlıklarını çözecek hukuki yollara yer verilmiştir.

Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

Kural'ın Anayasa'nın 2. ve 10. maddeleriyle ilgisinin görülmediği ifade edilerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 378. maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın reddine, oy çokluğuyla karar verilmiştir." Denilmiştir.

Kararda yer alan karşı oy'da ise itiraz konusu yasa kuralının anayasaya uygun olduğu, yalnızca uygulanmasındaki içtihat farklılıklarının Anayasa'ya aykırı sonuçlar ürettiğinin savunulabileceği, İhtirazi kaydın kanun koyucu tarafından herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir bir şekilde düzenlenmemiş olması ile uygulamada düzeltme beyannamesi olarak bilinen, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerin mevzuatta düzenlenmemiş olması hak arama hürriyetinin özüne dokunduğu gibi, hukuki belirlilik ilkesini de ihlal etmektedir, denilmiştir.

5.4-Anayasa Mahkemesinin 27.02.2019 gün ve 2015/15100 Sayılı Genel Kurul Kararı

5.4.1. Başvurunun konusu ve dava süreci

Başvuru, ihtirazi kayıtle verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esasını incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir. (Anayasa Mahkemesi 45 firmanın başvurusunu birleştirerek tek bir karar vermiştir.)

Olayda başvuru şirketlerin mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın iş ve işlemlerinde sahte faturalar düzenlendiği vergi tekniği raporları ile tespit edilmiş, vergi idaresi başvuruşuruculardan, mal ve hizmet alımı yapıldığı firmadan yaptıkları alımlarla ilgili katma değer vergilerinin tenzil edilmesini istemiş, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine alınacakları uyarısı yapmıştır.

Başvuruşurucular olumsuz mükellefler listesine girmek için Vergi İdaresine farklı tarihlerde ihtirazi kayıtla düzeltme beyannameleri vermişlerdir. Bu beyannameler üzerine Vergi İdaresince vergiler tahakkuk ettirilmiş ve ceza kesilmiştir. Başvuruşurucuların, bu vergi ve cezaların iptali talebiyle açtıkları davalar Vergi Mahkemesince yasal süreler geçtikten sonra verilen düzeltme beyanlarına konulan ihtirazi kayıtların beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergiye bir etkisinin bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi ise, Vergi Mahkemesinin kararlarını, beyan olunan matrah üzerinden tarh olunan vergiye karşı mükelleflerin dava açamayacakları kabul edilmiş olduğu, ancak başvuruşurucuların düzeltme beyannamesi vermek durumunda bırakılması nedeniyle yapılan tahakkukta ve kesilen cezada hukuka uyarlık olmadığı gerekçesi ile bozmuş ve dava açılabilceğine karar vermiştir.

Bu kere idarenin karar düzeltme istemi üzerine Bölge İdare Mahkemesi, bozma kararını kaldırarak ilk derece mahkemesi hükmünü onamıştır. Kararın gerekçesinde, Danıştay içtihadına da atıf yapılarak bozma kararında ve vergi cezası ile tahakkukun kaldırılmasında hukuki isabet bulunmadığı sonucuna varılmıştır denilerek dava açılmayacağı belirtilmiştir.

Başvuruşurucular aynı tarihlerde bireysel başvurularda bulunmuşlardır.

5.4.2. Anayasa Mahkemesinin Konuya İlişkin İncelemesi ve Kararı

Başvuruşurucular, ihtirazi kayıtla verilen bu beyannameler üzerinden yapılan vergi ve gecikme faizi tahakkuku ile kesilen vergi ziyayı cezasına karşı Vergi Mahkemesinde açtığı davaların söz konusu beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra verildiğinden bahisle haksız olarak reddedilmesinden yakınarak mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüşlerdir.

Başvuruşurucular mal ve hizmet alımında buldukları şirketin olumsuz mükellef listesinde (kod listesi) yer alması nedeniyle Vergi İdaresince yapılan uyarı üzerine düzeltme beyannameleri vermek zorunda bırakıldıklarını belirtmişlerdir. Anayasa Mahkemesinin değerlendirmesinde düzeltme beyannameleri verilmesinin Vergi İdaresinin bu yöndeki isteğine dayandığı görülmektedir.

Süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen başvuruşurucuların durumları, süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükelleflerden farklılık arz etmektedir. Pişmanlıkla beyanda bulunan mükellef yukarıda da belirtildiği üzere hatalı davranışını kabul etmiştir ve vergi ziyasına yol açan fiilden pişmandır. Bu hâlde dava açılması bu pişmanlık hâliyle bağdaşmamaktadır.

Bu durumda pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağına ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluştursa da aynı iddianın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı açıktır.

Başvurucuların somut olayda alımlarına konu faturaların sahte olmadığı ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğu düşüncesiyle bu durumu vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkânı dışında başka bir seçenekleri bulunmamaktadır.

Başvurucuların 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. Bu nedenle başvurucular, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamamış, iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamamıştır.

Mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruculara aşırı bir külfet yüklediği görülmüştür. Dolayısıyla başvurucuların mülkiyet haklarına yapılan müdahale ölçüsüzdür.

Anayasa Mahkemesi açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

Bu durumda mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır.

Bu kapsamda derece mahkemelerince yapılması gereken iş, öncelikle ihlale yol açan mahkeme kararlarının ortadan kaldırılması ve nihayet ihlal sonucuna uygun yeni kararlar verilmesinden ibarettir, denilmek suretiyle;

-Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna,

-Anayasanın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine,

Karar verilmiştir.

Karardan anlaşılan kanuni süresi içinde verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulup tahakkuk edilen vergilerin dava konusu edilmesinde bir sorun olmadığı şeklindedir.

5.4.3. Danıştayın VDDK 11.03.2020 E.2020/191 K.2020/259 sayılı kararında, Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararı aşağıdaki gibi yorumlanmıştır.

"Anayasa Mahkemesince mülkiyet hakkının ihlal edildiği yolunda verilen 27/02/2019 tarih ve B.No:2015/15100 sayılı kararı sadece, vergi dairelerinin müeyyideli yazıları üzerine ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalara karşı açılan davalara yönelik

olup idarenin müeyyideli yazısı olmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazî kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı açılan davalar bu kapsamda bulunmamaktadır".

Anayasa Mahkemesinin kararından sonra Danıştay, süresinden sonra vergi dairesinin ikazı üzerine verilen ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannamelerini, müeyyideli (yaptırım) veya müeyyidesiz olarak ayırma tabi tutarak kararlar vermiştir.

Karar özetlerinden bazıları aşağıdadır.

5.5. Müeyyideli Yazı Kapsamında Verilen İhtirazi Kayıtlı Beyannameler

5.5.1.-Danıştay VDDK,17.04.2019 E:2019/254, K:2019/323 sayılı kararı.

Karara göre, davalı idarenin beyanlarının düzeltilmesine ilişkin müeyyideli yazılarına istinaden davacı tarafından verilen düzeltme beyannamelerine konan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vereceği yönünde Mahkemece yapılan değerlendirme Anayasa Mahkemesi kararında ortaya konulan ilkelere uygundur.

5.5.2. Danıştay VDDK 22.05.2020 E.2020/522 K.2020/606 sayılı karar.

İdarenin müeyyideli yazısı doğrultusunda verilen düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, gecikme faizi ve cezalara karşı dava açma hakkı vereceği, açılan davada davacının ihtirazi kayıt koyma nedenleri ile vergi dairesinin ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedeni kabul etmeme sebepleri incelenerek dava konusu tarh işleminin hukuka uygun olup olmadığına karar verilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

5.6. Müeyyidesiz (Müeyyideli Yazı Olmadan) Verilen İhtirazi Kayıtlı Beyannameler

5.6.1.Danıştay VDDK.17.04.2019, E:2019/245, K:2019/322 sayılı Karar.

Söz konusu karara göre, "İdarenin müeyyideli yazısı üzerine ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannamesi üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, gecikme faizi ve cezalara karşı dava açılabilirliği; müeyyideli yazı kapsamında yer almayan firmadan alınan faturaların indirimlerden çıkarılması sonucu tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin dava konusu edilemeyeceği" ifade edilmektedir.

5.6.2. Danıştay VDDK 03.07.2019 E.2019/301 K.2019/439 sayılı Kararı.

İdarenin sözlü uyarıda bulunduğu iddiasıyla müeyyideli bir yazıya dayanmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk ettirilen vergiye karşı açılan davanın Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı doğrultusunda değerlendirilemeyeceği ve esasının incelenemeyeceğine karar verilmiştir.

6-DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yargı kararlarına göre, süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması uygun görülmemekte iken, Anayasa Mahkemesi 27.02.2019 gün ve 2015/15100 başvuru sayılı kararında idarenin müeyyideli yazısı üzerine verilen düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın dava açılma hakkı vereceğini karar altına almıştır. Süresinden sonra müeyyidesiz düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulması bu haktan yararlandırılmamıştır.

İstanbul YMM Odası Platformunda yapılan değerlendirmede oluşan görüşler aşağıdadır.

1-İhtirazi kayıtla beyan usulünün Vergi Usul Kanununda yer alması ihtilafları azaltabileceğinden ihtirazi kayıtla beyanname verilmesinin vergi kanunlarında hüküm altına alınması gerekir.

2- Müeyyidesiz yazı karşılığı ihtirazi kayıtla süresinden sonra verilen beyannamelerin de dava konusu olması hakkaniyete daha uygun olacağından uygulamanın da bu yönde yapılması gerekir.

II- İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN PİŞMANLIK DİLEKÇELERİ VE YARGI KARARLARI

1-GİRİŞ

Pişmanlık ve ıslah hükmü, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre;

"Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren halin mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber verilmesi ve belli şartların yerine getirilmesi neticesinde mükellef veya vergi sorumlusuna vergi ziyayı cezası kesilmez".

Bir anlamda pişmanlık ve ıslah, cezaya maruz kalmamak üzere mükellefin kendi kendisini vergi idaresine ihbardır.

2-PİŞMANLIKLA VERİLEN BEYANNAMELERE İHTİRAZİ KAYIT KONULMASI VE YARGI KARARLARI

Pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulup konulmayacağı konusu öteden beri çok tartışılan konulardan biridir. Bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşü olumsuzdur.

Yargı kararlarında ise farklılıklar mevcuttur.

2.1-Hazine ve Maliye Bakanlığı Görüşü

25.07.2002 tarih ve B.07.GEL.0.30/3044-371-698/40427 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi aşağıdaki gibidir;

“...Pişmanlık müessesesi, mükellefin tamamen kendi isteği ile kullandığı bir hak olup, bu hakkın kullanılması sonucu kanuna aykırı hareketin yaptırımı olan cezai müeyyide uygulanmamaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin böyle bir haktan yararlanırken bir yandan da dava açma haklarını saklı tutmalarına ilişkin olarak pişmanlıkla verilen beyannameyi ihtirazî kayıtlarla vermeleri mümkün bulunmamaktadır.”

Bu konuda yargı organlarının vermiş olduğu kararlar ise aşağıdaki gibidir;

2.2- Danıştay Kararları

2.2.1- Danıştay 9. Dairenin 14.05.1998 E. 1997/2708 K. 1998/1990 sayılı Kararı.

“Pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazî kayıt şerhi konulmasına hukukî ve yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu nedenle, dava açılmasına olanak sağlamak amacıyla beyannameye ihtirazî kayıt konulabilir.”

2.2.2- Danıştay 3. Dairenin 17.04.2002 tarih ve E.2002/2581 ve K.2002/1653 no.lu Kararı

Söz konusu karara göre, pişmanlık hükümlerinden faydalanan mükelleflere ceza kesilmesi engellenmiştir. Pişmanlık hükümlerinden faydalanmanın herhangi bir kayıt veya şarta bağlanması yasa hükmünün amacına ters düşmekte olup pişmanlıkla verilen beyanname içeriği vergilerin dava konusu edilmesi pişmanlıktan vazgeçilmesi sonucunu doğuracaktır.

Bu durumda pişmanlık hükümlerine göre verilen beyanname içeriği vergilere karşı dava açılması hukuken mümkün olmadığından, davanın bu gerekçeyle ilk derece mahkemesince reddi gerekirken işin esası hakkında verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.

2.2.3-Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27/6/2012 tarihli ve E.2012/167, K.2012/300 sayılı Kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun anılan kararı özetle aşağıdaki gibidir;

“Kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazî kayıt konulmasına, kanuni süresinde ancak ihtirazî kayıtle verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına olanak yoktur...”

2.2.4- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 11.03.2020 tarihli ve E.2019/545, K.2020/283 sayılı Kararı:

Söz konusu kararda; “ Davacının Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi hükmünden yararlanma talebiyle verdiği beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergiler yönünden, Vergi Usul Kanununun 378. maddesinin ikinci fıkrasının mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları yolundaki hükmü uyarınca davanın incelenmeksizin reddi gerektiğinden ısrar kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.” ifadesi yer almaktadır.

2.3. Anayasa Mahkemesi Kararları

2-3-1- 27.02.2019 gün ve 2015/15100 başvuru sayılı Karardaki Anayasa Mahkemesi Görüşü

Anayasa Mahkemesi Kararın değerlendirme bölümünde, süresinden sonra ihtirazi kayıtlı beyannameye açıklık getirirken süresinden sonra pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağı hususu açıklanmıştır.

Buna göre; pişmanlıkla beyanda bulunan mükellef hatalı davranışını kabul etmiştir ve vergi ziyasına yol açan fiilden pişmandır. Bu halde dava açılması pişmanlık haliyle bağdaşmamaktadır, denilmektedir.

Bu açıklamalar göstermektedir ki, süresinden sonra pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması hukuki değildir.

2.3.2-Anayasa Mahkemesinin 01.07.2020 gün ve 2016/70 Sayılı Bireysel Başvuru Kararı

Başvuru, pişmanlık ve ihtirazi kayıtle verilen beyanname üzerinden yapılan vergi tahakkuk işlemlerine ve cezalarına karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin olarak yapılmış olup dava konusu aşağıdaki gibidir;

X A.Ş.'nin Mensupları Yardımlaşma Sandığı Vakfına başvuru şirketi tarafından yapılan ödemeler ile ilgili olarak yapılan vergi incelemesi sonucunda

düzenlenen raporda, şirket banka katkı paylarını (maaş promosyonu) ücret vergi matrahına dâhil etmediği vurgulanmış, sonuç olarak banka tarafından çalışanları adına yapılan ödemelerin ücret mahiyetinde olduğu ve ücret matrahından indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Vergi idaresince rapordaki tespitler doğrultusunda, vergi ziyayı cezalı gelir vergisi tarhiyatları yapılmış ayrıca bu katılım payları ödemelerin belgelerde gösterilmediğinden de cezalı damga vergisi tarh edilmiştir.

Başvurucu, pişmanlık beyannamesi ve ihtirazi kayıt dilekçesi vermiş, katkı paylarının ücret sayılamayacağını iddia ederek vergi ve cezaların iptali istemiyle Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. Mahkeme ihtirazi kaydın geçerliliğinin kabulüne imkân bulunmadığı gerekçesiyle davayı incelemeyen reddetmiş, temyiz edilen karar, Danıştay tarafından onanmıştır. Başvurucunun karar düzeltme talebi ise reddedilmiştir.

Başvurucu, mükelleflerin pişmanlıkla yapacakları beyanları ihtirazi kayıt şerhi koyarak yargıya taşımalarının mümkün olduğunu, Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Anayasa Mahkemesi başvuru konusunda yapmış olduğu değerlendirmede, mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşınması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmekte olduğunu, somut olayda vergi tahsil edilmesi yönündeki müdahalenin meşru amaca dayandığı kamu yararını gerçekleştirilmeye elverişli olduğunda kuşku bulunmadığı, başvuru tarafından açılan davanın usulden reddedilmesi şeklindeki müdahalenin meşru amacının ise uyuşmazlığın bulunmadığı bir meselede mahkemelerin gereksiz yere meşgul edilmesini önlemek olduğu hususunda tereddüt bulunmadığı ve başvuru, müdahalenin gerekli olmadığını belirten herhangi bir somut olgu gösterememiş olduğunu belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi ihtirazi kayıt konulmak suretiyle açılan davaların esasının incelenmemesi şikâyetini daha önce mülkiyet hakkı bağlamında incelemiştir. Süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükellef ile süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen mükellefin durumlarını karşılaştıran Anayasa Mahkemesi, pişmanlıkla verilen beyanda mükellefin hatalı davranışını kabul ederek vergi ziyasına yol açan fiilden pişman olduğuna dikkat çekmiştir. Buna göre dava açılması ise bu pişmanlık hâliyle bağdaşmamaktadır.

Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, pişmanlıkla verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının -sürecin bütününe bakıldığında- başvurucuya şahsi olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği ve bu suretle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı ile malikin mülkiyet hakkı arasında

gözetilmesi gereken adil dengeyi başvuru aleyhine bozmadığı kanaatine varılmıştır.

Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar verilmiştir.

Yukarıda açıklandığı üzere yargı kararları da pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının hukuki olmadığı ve buna dayanılarak dava açılmayacağı yönündedir.

3-DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

İstanbul YMM Odası Platformunda yapılan değerlendirmede de pişmanlıkla verilen beyannameye idare görüşü ve yargı kararlarında yer aldığı gibi ihtirazi kayıt konulamayacağı görüşü benimsenmiştir.