

YARGI KARARLARI İŞİĞİNDA İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMELER

Nesimi YAŞAR*

ÖZ

İşbu Yazımızda; örnek olaylar üzerinden, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere Vergi Mahkemesi, Danıştay, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ve Anayasa Mahkemesi'nin bakışını irdelemeye çalışacağız.

ÖRNEK OLAY 1

Örnek olayımızda vergi mükellefine; “olumsuz mükellefler listesinde” yer alan mükelleflerden mal ve hizmet alımında bulunduğu gerekçesiyle bu alımlara ilişkin faturalarda yer alan KDV'nin “indirimlerden çıkarılması” gerektiği vergi dairesi tarafından bildirilmiştir. Bu bildirim üzerine vergi mükellefi, bahse konu KDV'leri indirimlerinden çıkararak gerekli düzeltme beyannamelerini “ihtirazi kayıtla” vermiş ve aynı zamanda da konuyu yargıya taşımıştır. Mükellef tarafından “ihtirazi kayıtla” verilen beyannameler üzerine, vergi dairesi tarafından KDV tahakkuk ettirilmiş, gecikme faizi ile birlikte % 50 oranında vergi ziayı cezası kesilmiştir. Burada vurgulanması gereken bir husus da mükellefin beyannamelerini “pişmanlıkla vermemiş” olmasıdır.

ÖRNEK OLAY 1'E VERGİ MAHKEMESİ'NİN BAKIŞI

İstanbul 5'nci Vergi Mahkemesi, 30.05.2016 tarih ve Esas: 2016/207 ve Karar: 2016/1152 sayılı Kararıyla; vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması ve doğruluğunun saptanması için gerekli araştırmaların yapılmasının zorunlu olduğu, olayda, davacının ikinci bir beyanname vermeye zorlandığı, dava konusu tahakkukların bu zorlama sonucu verilen beyana dayandığı, idarenin mükellefleri ikinci bir beyanda bulunmaya zorlama hak ve yetkisinin bulunmadığı, faturaların sahte fatura olduğu iddia ediliyor ise vergi incelemesi suretiyle her türlü araştırma ve inceleme yapılarak somut verilerle sahteliğinin ortaya konulması gerekirken bu yönde davacı nezdinde bir vergi incelemesi yapılmadığı gerekçesiyle tahakkuk eden vergileri, kesilen cezayı ve hesaplanan gecikme faizini kaldırmıştır.

* Yeminli Mali Müşavir, E. Maliye Başmüfettişi

ÖRNEK OLAY 1'E DANIŞTAY'IN BAKIŞI

Vergi Mahkemesi'nin mükellef lehine vermiş olduğu kararı üzerine, davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay 3'ncü Dairesi, 29.12.2017 tarih ve Esas: 2016/16389, Karar: 2017/11031 sayılı Kararı'yla; beyanname verme süresi geçirildikten sonra, faturaları kayıtlara intikal ettirilen firmalar hakkındaki olumsuz tespitler nedeniyle söz konusu faturalar kayıtlardan çıkarılarak ilgili dönemlere ait **KDV düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydı**, süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadığı, verginin süresinde tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle vergi ziyai cezası kesilmesi, VUK'nun 341'nci maddesinin gereği olduğundan, Mahkemece yeniden verilecek kararda bu hususun ayrıca gözetileceğinin açık olduğu gerekçesiyle, (mükellef aleyhine olmak üzere) Vergi Mahkemesi kararını **bozmuştur**.

Danıştay mevzu olayda; mükellef tarafından verilen, KDV düzeltme beyannamelerini **serbest iradeyle verilen bir beyanname** olarak görmüş ve bu beyannamelerin üzerine ihtirazi kayıt konulmasının dava açmaya yeterli olmadığını (kendi beyanına karşı dava açılmayacağından hareketle) düşünerek, olayın esasına hiç girmeden oy çokluğu ile Vergi Mahkemesi kararını bozmuştur.

Danıştay'ın, "bozma" kararı üzerine Vergi Mahkemesi, mükellef lehine vermiş olduğu ilk kararında "ısrar" etmiştir.

ÖRNEK OLAY 1'E DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU'NUN BAKIŞI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da Karar Tarihi: 27.02.2019, Esas No: 2019/145, Karar No: 2019/132 Kararı'yla; Danıştay 3'ncü Dairesi'nin kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle Vergi Mahkemesi'nin ısrar kararının bozulmasına karar vermiştir.

Diğer bir ifadeyle Kurul da **mükellef aleyhine** düşünerek, Danıştay 3'ncü Dairesi'nin kararına katılmıştır.

ÖRNEK OLAY 2 ve YARGI MERCİLERİNİN OLAYA BAKIŞI

Anayasa Mahkemesi'ne de intikal eden bu ÖRNEK OLAY 2; yukarıdaki ÖRNEK OLAY 1 ile mükellef yönünden aynı olmasa da konu yönünden aynıdır.

Söz konusu bu ÖRNEK OLAY 2 hakkında Anayasa Mahkemesi **mükellef lehine** karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin Karar Başvuru Numarası: 2015/15100, Karar Tarihi: 27.02.2019, yayımlandığı Resmi Gazete tarih sayısı: 03.04.2019 – 30734'tür.

Anayasa Mahkemesi'ne intikal eden ÖRNEK OLAY 2 hakkında kısa açıklama.

(...) Vergi Dairesi Başkanlığı (Vergi Dairesi) tarafından 13.06.2014 tarihli **yazı ile** hakkında vergi tekniği raporu düzenlenen mükellef G.D. ve firmasından yapılan mal ve hizmet alımlarına ait faturaların sahte olduğu belirtilerek başvuruclardan bu alımlara isabet eden KDV'lerin tenzil edilmesi istenmiş, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine alınacakları uyarısı yapılmıştır.

Başvuruclular anılan yazı üzerine olumsuz mükellefler listesine girmek için Vergi İdaresine 2014 yılı içinde farklı tarihlerde ihtirazi kayıtla düzeltme beyannameleri vermişlerdir. Bu beyannameler üzerine Vergi İdaresince KDV ve gecikme faizi tahakkuk ettirilmiş ve vergi ziyai cezası kesilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'ne intikal eden bu olayda yargılama safhaları şu şekilde gerçekleşmiştir.

Vergi Mahkemesi **mükellef aleyhine** karar vermiştir.

Bölge İdare Mahkemesi, Vergi Mahkemesi kararını bozarak, **mükellef lehine** karar vermiştir.

Daha sonra Bölge İdare Mahkemesi, Danıştay içtihadına da atıf yaparak, karar düzeltme istemini kabul etmiş ve kendi verdiği ilk bozma kararında ve vergi, faiz ve cezanın kaldırılmasında isabet bulunmadığı sonucuna vararak, bu sefer tam tersine olarak **mükellef aleyhine** karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin değerlendirmesi.

Anayasa Mahkemesi önüne gelen örnek olay ile ilgili detaylı inceleme ve değerlendirmelerde bulunmuştur. Anayasa Mahkemesinin değerlendirmeleri aşağıda özetlenmiştir.

Başvuru konusu olayda mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin kod listesine alınma baskısı altında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvurucluların 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 başvuru, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamamışlardır. Bu durumda, mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuru şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği ve başvuru mülkiyet hakkının korunmasıyla müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuru aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu değerlendirmelerden sonra Anayasa Mahkemesi aşağıdaki şekilde karar vermiştir.

“İhtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergilendirmeye ve kesilen cezaya karşı açılan davaların derece mahkemelerince reddedilmesinin ölçüsüz olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla somut başvuruda ihlalin mahkeme kararlarından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Buna göre yapılacak yeniden yargılama ise 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 50’nci maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yöneliktir.

Bu kapsamda derece mahkemelerince yapılması gereken iş, öncelikle ihlale yol açan mahkeme kararlarının ortadan kaldırılması ve nihayet ihlal sonucuna uygun yeni kararlar verilmesinden ibarettir. Bu sebeple kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerekir.” denilmek suretiyle; “mülkiyet hakkının ihlal edildiğine” karar vermiştir.

ÖRNEK OLAY 3 VE İLGİLİ DANIŞTAY KARARI

Yukarıdaki ÖRNEK OLAY 1’de vergi mahkemesi **mükellef lehine** karar verirken (ve ısrar ederken) Danıştay ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu **mükellef aleyhine** kararlar vermiştir.

ÖRNEK OLAY 2’de de hem vergi mahkemesi, hem de bölge idare mahkemesi **mükellef aleyhine** karar verirken, Anayasa Mahkemesi **mükellef lehine** karar vermiştir.

Böyle olmakla birlikte, Danıştay’ın benzer olaylarda (aşağıdaki ÖRNEK OLAY 3) **mükellef lehine** kararlar verdiği de görülmüştür.

Danıştay 9’ncu Dairesi’nin, 27.03.2014 tarih, Esas: 2011/6478, Karar: 2014/1243 sayılı Kararı;

“İdare hukukunda özel hukuktan farklı olarak idarenin tek taraflı irade beyanı hukuki sonuç doğurmaya yeterli olsa da, vergi beyannamesi vermek gibi özel hukuk kişilerinin irade beyanı üzerine vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi şeklinde gerçekleşen idari işlemlerin tesis edildiği durumlarda özel hukuk kişilerinin irade beyanlarının her türlü sakatlıktan, iradeyi bozucu etkenlerden uzak olarak oluşması gerektiği açıktır. İrade beyanını sakatlayıcı durumların söz konusu olması halinde bu beyana dayanılarak tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olduğundan söz edilemez. Olayda ise davalı idarece 213 sayılı Yasada belirtilen tarhiyat şekilleri ve vergi incelemesine ilişkin hükümler göz ardı edilmiş olup, mal ve hizmet alımında bulunduğu firmaların olumsuz mükellefler listesinde yer almasından dolayı davacının düzeltme beyannamesi vermek durumunda bırakıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda davacı 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 uyarlık bulunmadığından yazılı gerekçeyle davayı reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.” denilmek suretiyle **mükellef aleyhine karar veren vergi mahkemesi kararını bozmuştur**.

ÖRNEK OLAY 4 BEYANNAMEYE İHTİRAZİ KAYIT İBARESİ KONULMAZSA

Danıştay, kimi durumlarda, genişletici yorumlar yapmak suretiyle **mükellef lehine** kararlar vermektedir. Aşağıda görüldüğü üzere Danıştay, beyannameye hiç ihtirazi kayıt konulmasa dahi, beyannameye karşı **dava açılabilceğine** karar vermiştir. Danıştay 9’ncu Dairesinin 29.12.2009, Esas: 2009/7171, Karar: 2009/5341 sayılı Kararı’nın ilgili bölümü aşağıya alınmıştır:

“...Bakılan davada KDV beyannamelerini veren davacının daha sonra **ihtirazi kayıt konulmadan** ikinci bir beyanname daha vererek ilk beyannameye yer alan indirim konu bazı faturaların beyannameden çıkarılması sağlanmıştır. Davacının aleyhine olan bu durumun kendi iradesiyle ortaya çıktığı iddia edilse de ticari hayatın olağan koşulları altında

bir yükümlünün bu yönde bir eylemde bulunması olağan olmayacağından davacının verdiği ikinci beyannamelerin özgür iradeyle oluştuğundan söz edilemez. Davacının kullandığı bazı faturaların sahte olduğunu düşünen idarenin yapması gereken, faturaları düzenleyenler hakkında olumsuz tespitler var ise bunu davacı hakkında yapacağı bir vergi incelemesi ve düzenleyeceği vergi inceleme raporuyla ortaya koyarak gerekirse resen tarhiyat yaparak bunu davacıya tebliğ etmesidir. Oysa bu yapılmayarak baskı ile davacının bazı faturaları indirimleri arasından çıkarması sağlanmıştır. **Baskı altında verilen ikinci beyannamelerin özgür iradeye dayandığı söylenemeyeceği gibi, buna karşı açılan davanın beyannamelerde ihtirazi kayıt bulunmadığı, dolayısıyla bu beyan üzerine tarh olunan vergiye dava açılmayacağından söz edilmesi de mümkün değildir.**

Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan baskı ile verdirilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergilemede isabet görülmemiştir...”

ÖRNEK OLAY 5 ZAMANINDA VERİLEN BEYANNAMEYE İHTİRAZİ KAYIT KONULMASI

Zamanında verilen beyannameye ihtirazi kayıt **konulabileceğine** dair Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 11.12.2009 tarih ve Esas: 2008/593, Karar: 2009/655 sayılı Kararı'nın ilgili kısmı şöyledir: “Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir.”

ÖRNEK OLAY 6 KANUNİ SÜRESİNDEN SONRA VERİLEN BEYANNAMEYE İHTİRAZİ KAYIT KONULMASI

Kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye **ihtirazi kayıt konulamayacağına** dair Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27.06.2012 tarih ve Esas: 2012/167, Karar: 2012/300 sayılı Kararı'nın ilgili kısmı aşağıdadır.

“...Beyannamenin pişmanlıkla verilmesi, süresi geçtikten sonra verilen bu beyannamenin, kanuni süresinde verilmiş sayılmasına yol açmadığından ve sadece ceza kesilmesini önlediğinden, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konulması etkileyici bir sonuç doğurmamaktadır. Bu yüzden, kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazî kayıt konulmasına; kanuni süresinde ancak ihtirazî kayıtlarla verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına da olanak yoktur...”

Bu Kurul kararına göre;

a) ihtirazi kayıt ancak kanuni süresinde verilen beyannamelere konulabilir ve dava açılabilir.

b) kanuni süresinden sonra ve pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamaz ve dava da açılmaz.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yukarıdaki satırlarda da özetlendiği üzere; mahkemelerimiz ihtirazi kayıtlar ile ilgili davalarda farklı yönde kararlar verebilmektedir. Bu kararlar bazen mükellef lehine bazen de mükellef aleyhine olabilmektedir. Mahkemelerimiz bazı durumlarda işin esasına inerken, bazı durumlarda da belirli gerekçelerle; “dava açılmayacağına” karar vermektedir.

Özel konu olarak, vergi idaresi tarafından bazı faturaların KDV’sinin indirimlerden çıkarılması boyutundan yaptığımız inceleme, diğer bütün ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler ile ilgili kararlara da örnek teşkil edebilir.

Şahsi kanaatimize göre; ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler ile ilgili genişletici yorumlar yapılarak yargı denetimi tam olarak sağlanabilmelidir.

Bu kapsamda olmak üzere;

Öncelikle vergi idaresinin, mükelleflere bazı faturalarının KDV indirimlerinden çıkartılması yönündeki telkin ve yönlendirme yapmak yerine faturaların sahteliğini vergi incelemesi yolu ile ortaya koyması gerektiği,

Mükelleflerin ihtirazi kayıtlarla beyanname vermesinin idare tarafından hiçbir surette engellenmemesi gerektiği,

İhtirazi kaydın hem süresinde verilen beyannamelere hem de süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine konulabileceği ve bu suretle dava açılabilmesi,

Pişmanlık konusu hususların da (vergi ve ceza kesilmesi yönünden) tartışmalı hususlar olabileceği göz önüne alındığında ve yasada bu konuda

bir sınırlayıcı hüküm bulunmadığı dikkate alındığında, pişmanlıkla verilen beyannamelerin de pekâlâ “ihtirazi kayıtlarla” verilebileceği ve bunlara da dava açılabilirliği,

Hiç ihtirazi kayıt konulmasa dahi, gerekçesini dava dilekçesinde açıklamak şartıyla, dava açılabilirliği (kanaatimize göre dava açmak, başlı başına bir ihtiraz göstergesidir),

Vergi yargısının olayı şekli yönden (ihtirazi kayıt konulup konulmadığı, süresinde veya süresinden sonra verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulabilirliği gibi) değil de, konunun özüne inerek, davayı esastan görüşerek, vergi adaletini sağlayacak şekilde karar vermesi gerektiği,

Konuya ilişkin doğru, sağlıklı, dava açma özgürlüğünü genişletici, yargı denetimini ve adaleti tam tesis etmeye yönelik bulduğumuz, yukarıda zikredilen Anayasa Mahkeme kararının içtihat açısından emsal olması gerektiği, kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

Anayasa Mahkemesi (27.02.2019). 2015/15100 sayılı karar Ankara : Resmi Gazete tarih sayısı (30734 sayılı).

Danıştay 3’ncü Dairesi(29.12.2017). *Esas: 2016/16389, Karar: 2017/11031 sayılı kararı*

Danıştay 9’ncü Dairesi(27.03.2014). *Esas: 2011/6478, Karar: 2014/1243 sayılı Kararı.*

Danıştay 9’ncü Dairesi(29.12.2009). *Esas: 2009/7171, Karar: 2009/5341 sayılı Kararı.*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu(11.12.2009).*Esas: 2008/593, Karar: 2009/655 sayılı Kararı.*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu(27.02.2019). *Esas No: 2019/145, Karar No: 2019/132 Kararı.*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu(27.06.2012). *Esas: 2012/167, Karar: 2012/300 sayılı Kararı.*

İstanbul 5’nci Vergi Mahkemesi (30.05.2016).*Esas: 2016/207 ve Karar: 2016/1152 sayılı Kararı.*