

T.C.
DANI TAY
VERG DAVA DA RELER KURULU
Esas No : 2019/254
Karar No : 2019/323

TEMY Z EDEN (DAVALI) :

VEK L :

KAR I TARAF (DAVACI) :

VEK L :

STEM N KONUSU : stanbul 6. Vergi Mahkemesinin, 23/10/2018 tarih ve E:2018/1364, K:2018/2523 sayılı ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜREC :

Dava konusu istem: Özel esaslara tabi olan mükellefler listesinde yer alan mükelleflerden mal ve hizmet alımında bulundu unun tespit edildi i, söz konusu alımlar nedeniyle yazının tebli inden itibaren onbe gün içerisinde beyanlarını düzeltmesi veya i lemlerin gerçekli ini Katma De er Vergisi Genel Uygulama Tebli inin "Özel Esaslar" ba lıklı bölümünün "Haklarında Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar" ba lıklı kısmındaki açıklamalara göre ispat etmesi halinde hakkında özel esaslar uygulanmayaca ı, konu hakkında yapılacak i lemlere esas te kil etmek üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 ve 256. maddeleri gere ince onbe gün içinde bilgi verilmesi gerekti i, bilgi verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi halinde "Özel Esaslar" kapsamına alınaca ı, mükerrer 355. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilece i ve hakkında re'sen i lem tesis edilece ini bildiren davalı idarenin yazısı do rultusunda davacı tarafından bu mükelleflere ait faturalarda yer alan katma de er vergilerinin indirimlerinden çıkarılması suretiyle ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine 2012 yılının Nisan, A ustos, Kasım ve Aralık, 2013 yılının Mart, Haziran ve Temmuz dönemleri ile 2014 yılının Ocak dönemi için tahakkuk eden katma de er vergileri ve hesaplanan gecikme faizleri ile %50 oranında kesilen vergi ziyai cezaları davaya konu yapılmı tır.

Mahkemenin ilk kararının özeti: stanbul 6. Vergi Mahkemesi, 30/09/2015 tarih ve E:2015/1212, K:2015/2304 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 ve 134. maddeleri ile 3065 sayılı Katma De er Vergisi Kanununun 29. maddesine yer verdikten sonra; 213 sayılı Kanun ile vergileme, vergilemenin tarafları, usul ve esasları yasal zemine oturtularak, mükelleflere ve vergi idaresine bazı hak ve yetkiler verilip yükümlülükler konuldu u, mükellefi tespit etmek, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilini sa lamakla görevlendirilen vergi idaresinin yetkilerini kullanırken tesis etti i i lemlerin subjektif, keyfi ve yasa dı ı uygulamalara sebebiyet vermemesi için söz konusu yetkinin usul ve esaslarının belirlendi i, bu ba lamda vergi idaresinin vergi yasalarına aykırı bir durumu tespit etti inde ilgilisi adına yaptı ı vergileme i lemlerine kar ı açılan davada yargı merciince vergileme i leminin hukuka uygun olup olmadı ının incelenebilece i, olayda, davalı idare tarafından, vergi barı ını bozucu etkiler yaratabilecek ekilde, Anayasada güvence altına alınan temel

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/254
Karar No : 2019/323

hak ve ki i hürriyetlerine aykırılık tekil edecek mahiyette sınıflandırmaya gidilerek olu turulan ve "kod listesi" olarak adlandırılan listelerden hareketle, bazı mükelleflerden yaptı ı mal ve hizmet alımlarının gerçe i yansıtmadı ı sonucuna ula ılan davacıdan beyanlarını düzeltmesinin istenildi i, neticede mükellefin ya davalı idarenin istedi i gibi beyannamelerini düzenleyerek yeniden ihtirazi kayıtla verip yapılan tahakkuk i lemine dava açaca ı ya da hareketsiz kalarak, "Haklarında Olumsuzluk Bulunan Mükellefler Listesi"ne dahil edilmesi suretiyle, ticari ve ekonomik yönden zor duruma dü ece i, ilk halde hukukilik denetimi a ılarak mahkemelerin yargılama faaliyetinde bulunmasının engellendi i, di er halde ise özel te ebbüslerin millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalı masını sa layacak tedbirleri almakla yükümlü Devlet adına, mükellefi tespit etmek, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilini sa lamakla görevlendirilen vergi idaresince Anayasaya aykırı uygulamalara sebebiyet verilece i gerekçesiyle tahakkuk eden vergileri, hesaplanan gecikme faizlerini ve kesilen vergi ziyayı cezalarını kaldırmı tır.

Daire kararının özeti: Davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danı tay Üçüncü Dairesi, 29/12/2017 tarih ve E:2016/5863, K:2017/10979 sayılı kararıyla; beyanname verme süresi geçirildikten sonra, faturaları kayıtlara intikal ettirilen firmalar hakkındaki olumsuz tespitler nedeniyle söz konusu faturalar kayıtlardan çıkarılarak ilgili dönemlere ait katma de er vergisi düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın, süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sa layan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadı ı, verginin süresinde tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle vergi ziyayı cezası kesilmesi, 213 sayılı Kanununun 341. maddesinin gere i oldu undan, Mahkemece yeniden verilecek kararda bu hususun ayrıca gözetilece inin açık oldu u, gerekçesiyle kararı bozmu tur.

Israr kararının özeti: Mahkeme, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak; ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere kar ı dava açılabilmesinin yasal dayana ı 2577 sayılı dari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinin 4. fıkrası olup yasal beyanname verme süresi içinde ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilere kar ı dava açılabilce i hususunda tartı ma bulunmadı ı, hukuki ihtilaf ya anan hususun, yasal beyanname verme süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilere kar ı dava açılıp açılmayaca ına ili kin oldu u, yasal süresinde verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulması durumunda mükellefe dava açma hakkı verilmesinin temelinde serbest iradesiyle beyannamesini verememesinden kaynaklı bir ma duriyet ya amaması adına, mükellefin vergi idaresinin görü ve tebli leri do rultusunda beyannamesini vermesi, ancak beyanname içeri inde hukuka aykırılık bulundu u dü üncesiyle dava hakkını saklı tutma hakkı tanınmasının bulundu u, 2577 sayılı Kanununun 27. maddesinin 4. fıkrasıyla ihtirazi kayıtla beyanname verme müessesesi yasal dayana a kavu mu olup söz konusu

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/254
Karar No : 2019/323

düzenlemede dava açabilmek için ihtirazi kayıtlı beyannamenin yasal sürede verilmesi gerektiği gibi bir sınırlamanın söz konusu olmadığı, irade serbestisi içinde yasal süresinde ihtirazi kayıtlı verilen beyannameye karşı mükellefe dava hakkı tanıyan bu müessesenin, kanuni süresinden sonra vergi idaresinin uyarı yazısıyla irade serbestisi olmaksızın ihtirazi kayıtlı beyanname veren mükellef bakımından evleviyetle uygulanması gerektiği, aksi yönde yapılacak de erlendirmenin Anayasanın 36. maddesinde öngörülen hak arama özgürlüğü ile 125. maddesinde yer verilen idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolunun açık olması ilkesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının alt ilkelerinden mahkemeye başvuru hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1 No'lu Ek Protokolün 1. maddesinde öngörülen mülkiyet hakkının ihlali sonuçlarını doğuracağı gerekçesiyle ısrar etmemiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI : Düzeltme beyannamesinin mevzuatta belirtilen ve verilmesi zorunlu olan beyanname türlerinden olmadığı, ancak, mükelleflerin kanuni süresi içinde verdikleri beyannamelerinde gösterdikleri matrahlarını istedikleri zaman düzeltmelerine engel bulunmadığı, bu şekilde oluşan serbest iradeye ihtirazi kayıt konulmasının ise kendi içinde çelişki oluşturacağı ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Savunma verilmemiştir.

DANI TAY TETKİK HAKMI ...'NUN DÜŞÜNÜCÜSÜ : Temyiz isteminin ısrar hükmü yönünden reddi ile vergi mahkemesi kararının hukuka uygunluğu yönünden temyiz incelemesi yapılmak üzere dosyanın Danıştay Üçüncü Dairesine gönderilmesi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görülmüştü:

HUKUK DEĞERLENDİRME :

Vergi dairelerinin, beyanların düzeltilmesine yönelik müeyyideli yazıları üzerine, ihtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalara karşı açılan davaların esasını incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvurular üzerine Anayasa Mahkemesi, 27/02/2019 tarih ve B.No:2015/15100 sayılı kararıyla; başvuruların mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkanına sahip olmadıkları, dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanunun 378. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği ekinde yorumlamasının -sürecin bütününe

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/254
Karar No : 2019/323

bakıldı ında- ba vurucuların, müdahalenin hukuka aykırı oldu una yönelik iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtı ı, buna göre somut olayda mülkiyet hakkının öngördü ü usul güvencelerinin sa lanamamasından dolayı müdahalenin ba vuruculara ahsî olarak a ırı bir külfet yükledi i, mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin ba vurucular aleyhine bozuldu u sonucuna ula ıldı ı, ba vurucuların mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçüsüz oldu u gerekçesiyle Anayasanın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildi ine, kararın bir örneğinin ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere vergi mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir.

Olayda, davalı idarenin beyanlarının düzeltilmesine ili kin müeyyideli yazılarına istinaden davacı tarafından verilen düzeltme beyannamelerine konan ihtirazi kaydın dava açma hakkı verece i yönünde Mahkemece yapılan de erlendirme yukarıda de inilen Anayasa Mahkemesi kararında ortaya konulan ilkelere uygundur. Bu nedenle, temyize konu kararın ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk eden katma de er vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile kesilen vergi ziyayı cezalarına kar ı dava açılabilce i yolundaki ısrar hükmü Kurulumuzca uygun bulunmu olup dilekçede ileri sürülen iddialar kararın bu yönden bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Vergi mahkemesinin kararı, düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın, süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sa layan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadı ı gerekçesiyle bozuldu undan, kararın tahakkuk eden vergiler, hesaplanan gecikme faizleri ve kesilen vergi ziyayı cezalarının kaldırılmasına ili kin hüküm fıkrasının hukuka uygun olup olmadığı na ili kin temyiz incelemesi yapılmamı olup, bu incelemenin Kurulumuzca de il, ilk derece yargı yerince verilen kararları temyizen incelemekle görevli vergi dava dairesince yapılması gerekmektedir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalı idarenin temyiz isteminin ısrar hükmü yönünden **REDD NE**,

2- İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin, 23/10/2018 tarih ve E:2018/1364, K:2018/2523 sayılı kararının, tahakkuk eden vergiler, hesaplanan gecikme faizleri ve kesilen vergi ziyayı cezalarının kaldırılmasına ili kin hüküm fıkrası temyizen incelenmek üzere dosyanın Danı tay Üçüncü Dairesine **GÖNDER LMES NE**,

2577 sayılı Kanunun (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebli tarihini izleyen günden itibaren onbe gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 17/04/2019 tarihinde oybirli iyle karar verildi.