



İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

DUYURU

**563 SAYILI TEBLİĞİN
UYGULAMASINA
İLİŞKİN HUKUKİ
GÖRÜŞÜMÜZ**



563 SAYILI TEBLİĞİN UYGULAMASINA İLİŞKİN HUKUKİ GÖRÜŞ DUYURUSU

Bir yanlışın daha büyük bir yanlışla düzeltilemeyeceği yönündeki yoğun ısrarlarımıza rağmen 563 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğ 31/08/2024 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Anılan Tebliğ’de;

- Enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü bulunan mükelleflerden, 31/12/2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satışları toplamı 50.000.000 TL’nin altında olanların enflasyon düzeltmesi yapmayacağı,
- Bu kapsamda olan mükelleflerden Tebliğin yayımı tarihi itibarıyla, geçici vergi beyannamelerini vermiş olanların beyannamelerini, düzeltmeleri gerektiğine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Odamız tarafından bu Tebliğ’in 4’ üncü maddesinin yürütmesinin durdurulması ve iptali talebiyle Danıştay 3. Dairesinin 2024/4725 esasına kayıtlı dava açılmıştır.

Davada, İdarenin savunması alınmadan yürütmeyi durdurma istemimiz hakkında acilen bir karar verilmesi talebimiz de mevcuttur.

Davanın tam metnine buradan ulaşabilirsiniz.

Yürütmeyi durdurma talepli açtığımız davada ortaya koyduğumuz hukuki görüş, Tebliğ’in 4. maddesi ile getirilen düzeltme zorunluluğunun hiçbir suretle kabulünün mümkün bulunmadığı, meslek mensuplarının istemedikleri hiçbir beyannameyi düzeltmeye zorlanamayacağı yönündedir. **Dava sebeplerimiz ektedir.**

Açılan davada ortaya konan gerekçeler doğrultusunda;

Tebliğ’in 4. maddesinin hukuka aykırı olduğu ve hiçbir mükellefin beyanlarını düzeltmeye zorlanamayacağı, ancak isteyen mükellefin bu tebliğ kapsamında beyannamelerini düzeltebileceği düşünülmektedir.

Meslek mensuplarımızın aşağıda belirtilen gerekçeleri de dikkate alarak;

- Hizmet verdikleri mükelleflerin her birinin vergisel durumlarına göre düzeltme beyannamesi verip vermeyeceklerini değerlendirmeleri,
- İleride çıkabilecek ihtilafların önlenmesine adına düzeltme yapmayacakları mükelleflerinden de onay almaları yerinde olacaktır.

Mesleki kamuoyunun bilgisine sunulur.



DAVA SEBEPLERİ

- 1) Kanunla verilen düzenleme yapma yetkileri Kanunla belirlenmiş beyan sürelerinin sona ermesi ile sona erer. Beyan süresinin uzatılması, düzenleme yapma yetkisinin de uzatılması anlamına gelmez ve yetki uzatımını kapsamaz. Ayrıca; bu yetki kullanımı, yetki kullanımından önce, mevzuata uygun şekilde verilmiş beyannameleri etkilememesi gerekir.
- 2) İdare dava konusu Genel Tebliğin yayımından önce verilmiş beyannameleri almış, kabul etmiş ve tahakkuka bağlamıştır. Buradaki idari işlemin (yapılmış tahakkukların) hukuka aykırılığı ileri sürülemez. Zira Vergi Dava Daireleri Kurulunun E.2022/52 K.2023/665 ve 2022/967 K.2023/644 sayılı Kararlarında da belirtildiği üzere her bir idari işlem işlemin gerçekleştiği tarihteki hukuki duruma göre değerlendirilmesi yargılama hukukunun bir temel ilkesidir. Ancak idare, almış olduğu beyanname ve tahakkukları, beyan tarihindeki mevzuata bakmaksızın, beyan tarihinden sonra değiştirdiği mevzuat (Genel Tebliğ) hükümlerine göre değerlendirmekte ve hukuka aykırı olarak niteleyip düzeltme beyannamesi verilmesini istemektedir. Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.
- 3) Dava konusu düzenlemede mükelleflere düzeltme beyannamesi verme yükümlülüğü getirilmekte ise de aslında bu beyannamenin adı "Düzelttirme Beyannamesi"dir. Zira düzeltme iradi bir işlemdir, burada ise bir iradilik söz konusu değildir. Türk Vergi Hukukunda "Düzelttirme Beyannamesi" diye bir beyanname çeşidi olmadığı gibi İdareye genel düzenleyici işlemle böyle bir beyanname türü ihdas etme ve hukuka uygun olarak verilen beyannameleri zorla düzelttirme gibi bir yetki verilmemiştir.



- 4) VUK'un "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlıklı Üçüncü Bölümünde, vergi hatalarının neler olduğu, hangi şekillerde ortaya çıkabileceği ve bunların nasıl düzeltileceği tüm detayları ile açıklanmıştır. Bu düzenlemelerin yukarıdaki açıklamalarla birlikte tetkikinden de görüleceği üzere, ortada bir vergi hatası yoktur. Dolayısıyla, hata olmayan bir durumda -aslında hata olan hallerde dahi- zorla düzeltme beyannamesi istenemez.
- 5) VUK'un Enflasyon düzeltmesine ilişkin Mükerrer 298. maddesinin 8. fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığına bir kısım yetkiler verilmişse de aynı geçici vergi döneminde beyan dönemi başladıktan ve hatta kanunda öngörülen beyan süresi geçtikten sonra mükellefleri önce düzeltme yükümlüsü kapsamına alıp sonra bu kapsamda çıkarmak ve beyannamesini vermiş olanlardan düzeltme beyannamesi istemek gibi bir yetki verilmemiştir. Bakanlık tarafından bu Tebliğin "usul ve esas belirleme yetkisi" kapsamında çıkarıldığı iddia edilebilir ise de, Tebliğ ile yapılanın usul ve esas belirleme olmadığı, Bakanlığın mükellef haklarını hiçe sayarak, zamanında gerektiği gibi yapılmayan düzenlemelerin bedelini mükelleflere ve meslek mensuplarına ödetmek için "düzeltme beyannamesi" istemesinin -daha açık ifade ile zorunlu tutmasının- usul ve esas belirlemekle hiçbir ilgisinin bulunmadığı açıkça görülecektir.
- 6) Dava konusu Tebliğde, beyannameyi vermiş bulunan mükelleflerin defter kayıtlarının düzeltilmeyeceği ancak bu mükelleflerin enflasyon düzeltmesinden kaynaklı kar veya zarar kayıtları ile enflasyon düzeltmesi yapılmamasına göre oluşan kar/zarar farkını, 2024 hesap dönemi ikinci geçici vergi dönemine ilişkin beyannamelerinde duruma göre "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" veya "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler Bölümünün Diğer İndirimler" kısmında göstermek suretiyle beyan edecekleri düzenlenmektedir.

Bakanlık burada özetle şöyle demektedir: "Siz her ne kadar enflasyon düzeltmesi gereklerini dikkate alıp stoklar, mali duran varlıklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, verilen ve alınan depozito ve teminatlar, verilen ve alınan avanslar vs. düzeltip ona göre bir kar veya zarara ulaşmış ve bunu defterlerinize bu şekilde kaydetmiş iseniz de bunlara dokunmayın ama beyannamedeki matrahınızı değiştirin."

Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." hükmüne yer verilmiş ve Mükerrer 227. maddesinde defter ve beyannamenin uyumlu olması gerektiği açıkça emredilmişken, Bakanlığın defter ve beyannamenin birbiri ile uyumsuz olması yönünde Tebliğle adeta talimat vermesi mümkün değildir.



7) Enflasyon düzeltmesi kapsamında parasal olmayan aktif ve pasif hesaplar düzeltilmiş, bu düzeltmeden kaynaklı olarak; 30.06.2024 tarihi itibarıyla stoklar, mali duran varlıklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, verilen ve alınan depozito ve teminatlar, verilen ve alınan avanslar düzeltilmiş değerleri ile 01.07.2024 tarihi itibarıyla defter kayıtlarında yer almıştır.

555 nolu VUK Genel Tebliği hükmü gereği, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların düzeltilmiş değerleri üzerinden amortismanlar hesaplanarak bu tutarlar üretim maliyeti ya da doğrudan gider hesaplarına intikal ettirilmiştir. Üretim maliyetine intikal eden stoklar ürün maliyetini artıran bir unsur olarak 2024/3. geçici vergi döneminde stok maliyetini, dolayısıyla satılan mal maliyetini etkileyecektir. Ayrıca duran varlıkların 2024/3. geçici vergi dönemi amortisman hesabında düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayrılması 2024/3. geçici vergi dönemi kazancına da etki edecektir.

Buna ilave olarak düzeltilmiş aktif parasal olmayan kıymetlerin (stok, iştiraki bağlı ortaklık, arsa, bina, demirbaş, hak vb) 01.07.2024 tarihinden itibaren elden çıkarılması halinde bunların satış gelirleri karşısında maliyet olarak düzeltilmiş defter kayıtlarının dikkate alınması gerekecektir. Ancak bu durum ileride vergi incelemelerinde mükellef ile inceleme elemanları arasında sorun yaratacaktır. (Örneğin defter değeri 1.000.000 TL olan bir duran varlık 30.06.2024 tarihi itibarıyla % 20 düzeltme katsayısı ile 1.200.000 TL ye çıktı. Buradan 200.000 TL enflasyon karı oluştu. Bu tutar 648 hesap ile gelir tablosunda beyan edilmişti. Bu tutarın düzeltme beyanı ile indirimi olarak düşülmesi halinde, defter değerinde 1.200.000 TL kayıtlı olmasından dolayı bunun 20.08.2024 te 1.400.000 TL ye elden çıkarılması durumunda, bu satıştan elde edilen kar; defter kayıtlarına göre 200.000 TL olacak. Ancak enflasyon düzeltmesi olmasaydı 400.000 TL olacaktı. Bu duruma ilişkin tebliğde hiçbir açıklama yok.)

Ayrıca; enflasyon düzeltmesinde geçmiş yıl karları bir dönem sonra enflasyon düzeltmesine tabi olduğundan, beyanname üzerinde yapılacak olan diğer indirim ya da KKEG şeklindeki bir işlem dönem ticari karının dolayısıyla 2025 hesap döneminde yapılacak olan enflasyon düzeltmesinde geçmiş yıl kar/zararının fazla ya da eksik çıkmasına sebep olacaktır. Bu da 2025 hesap döneminde yapılacak olan enflasyon düzeltmesinde fazla ya da eksik enflasyon kar/zararına sebep olacaktır.



- 8) Açıkladığımız üzere, dava konusu Genel tebliğ uyarınca verilebilecek düzeltme beyanları defter kayıtları ile uyumsuz olacak ve bu da Odamız üyesi meslek mensuplarının VUK. mük. md. 227 uyarınca müteselsil sorumluluklarının doğumuna yol açabilecektir.
- 9) Öte yandan Danıştay kararları uyarınca, dava konusu Genel Tebliğ uyarınca verilmiş beyannamelere konulmuş ihtirazi kayıtlar anlamını yitirecek ve hatta bu ihtirazi kayıtlara istinaden açılmış davalar konusuz kalacaktır. Öte yandan Danıştay içtihatlarındaki kabul uyarınca düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt koymak mümkün olmayacaktır. Bu durum, 2024/2 geçici dönemi beyannamelerini ihtirazi kayıtla vererek – konusu ne olursa olsun- dava açma hakkını saklı tutan ve hatta bu Tebliğ'in yayımı tarihinde çoktan vergi davasını açmış bulunan mükelleflerin Anayasal bir hak olarak yargısal yollara başvurma hakları ellerinden alınmış olacaktır.
- 10) Düzeltme beyannamesi verenlerin daha önce fazla vergi ödemiş olmaları durumunda, düzeltme beyanı sonucu iade konusunun Tebliğ'de düzenlenmemiş olması da ayrı bir garipliktir. Bilindiği gibi düzeltmeye dayalı nakden veya mahsuben iadeler incelemeye bağlıdır. Burada da aynı usul uygulanacaksa, daha önce geçici vergi beyannamesini vermiş ve vergi ödemiş olanların, iadelerinin yapılabilmesi için incelemeye alınması gerekecektir. Öte yandan bu iadelerde, haksız alınan vergi söz konusu olmadığı için, VUK md. 112 uyarınca faiz de ödenmeyecektir. Bu da mülkiyet hakkının ihlali anlamına gelmektedir.

Dava konusu Tebliğ'de "Düzeltme işlemlerinin beyanname verme süresi içinde yapılması durumunda herhangi bir vergi cezası veya gecikme faizi ödenmeyeceği tabiidir." hükmüne yer verilerek düzeltme beyannamesi vermeyecek mükelleflere ceza uygulanacağı dolaylı olarak hükme bağlanmıştır. "Suç ve cezada kanunilik ilkesi"nin idari işlemlerde de dikkate alınması gerektiği Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihadıdır. VUK'un 331. maddesinde "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar." hükmüne yer verilmiştir. Kanunda olmayan bir düzeltme işleminin Tebliğle dayatılması ve buna uymayanların da vergi cezası ile cezalandırılacağından bahsedilmesi doğrudan Anayasa'ya aykırıdır.



Öte yandan, VUK'un "Yanılma ve görüş değişikliği" başlıklı 369/2. maddesinde "Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz..." hükmüne yer verilmiştir. Kanunda açıkça görüş değişikliğinin yayımı tarihinden itibaren geçerli olacağı ve geriye dönük ceza kesilemeyeceği belirtilmesine rağmen, dava konusu düzenlemede, süresinde düzeltme yapmayanlara ceza uygulanacağından bahsedilmesi açıkça kanuna aykırıdır.

- 11) VUKun 25/1. maddesine göre "Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir." Aynı Kanunun 28/2. maddesine göre "Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer."

Geçici vergi beyan üzerine tarh olduğundan, beyanname verilmesi ve tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile birlikte vergi artık kesinleşmiş olmaktadır. Bilindiği üzere, gerçek geriye yürüme; yürürlüğe giren yeni kuralın sonuçlarını ve etkilerini, yürürlük tarihinden önceki zamanda tamamlanmış hukuki ilişki ve olaylara karşı göstermesini ifade eder. 2024/2. Dönem geçici vergi beyannamelerinin verilme süresi normal şartlar altında 01 Temmuz-19 Ağustos'tur. Bu beyan döneminde birçok beyanname verilmiş, tahakkuk fişleri alınmış, ödeme yapılmış, bu beyannameye yasal dayanak oluşturan defter kayıtlarını barındıran yevmiye defteri ile defteri kebir kapatılarak beratlanmıştır. Beyan süresi içinde yürürlükte bulunan mevzuata göre bir kez beyanname verildikten sonra bu beyannamenin düzeltilmesinin istenmesi, gerçek anlamda geriye yürüme yasağı çerçevesinde Anayasaya aykırılık teşkil etmekte, hukuk devletinin bir gereği olan "Hukuki Güvenlik İlkesini" ve bunun yansımaları olan "Hukuki Öngörülebilirlik" ve "İdareye Güven" ilkelerini de açıkça ihlal etmektedir.

- 12) Doktrindeki ve içtihattaki genel kabul görmüş tanıma göre kazanılmış hak; bir hakkın doğumu anında yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri uyarınca eylemli olarak fiilen iktisap edilmesidir. 563 Sıra No.lu Tebliğden önce beyannamesini vermiş mükellef tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile birlikte bir hakkı eylemli olarak fiilen iktisap etmiş addolunur. Daha sonra çıkarılan Tebliğ ile bu mükelleften düzeltme beyannamesi vererek matrahını artırmasının istenmesi açıkça kazanılmış haklara saygı ilkesinin ihlali anlamına gelir. Anayasa Mahkemesinin birçok kararında bu ihlalin Kanun ile dahi yapılamayacağı belirtilmiş iken Bakanlığın Tebliğ ile böyle bir ihlali yapmasına hukuken olanak bulunmamaktadır.