

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU KARARLAR BÜLTENİ

Sayı: 1

17/4/2019 tarihli Danıştay
Vergi Dava Daireleri Kurulu
Gündemi

Kararlar Bülteni Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tetkik hâkimleri tarafından içtihadın takibi amacıyla hazırlanmakta olup bağlayıcı değildir.

1- VDDK, E:2018/773, K:2019/300, 17/4/2019

(VUK, resen takdir nedeni)

Özet: Takdir komisyonunca veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca davacı kooperatifin defter ve belgeleri incelenerek defter kayıtlarının noksan ve usulsüz olduğu yolunda herhangi bir tespit yapılmadığından, Vergi Usul Kanununun 30. maddesinin 2. fıkrasının 4. bendinde belirtilen re'sen takdir nedeninin gerçekleştiğinden söz edilmeyeceği

Davanın Konusu

Davacı kooperatif adına bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle takdir komisyonu kararına dayanılarak 2008 yılının Eylül ilâ Aralık dönemleri için re'sen salınan katma değer vergisi ile bir kat tutarında kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Maddi Olay

... Kaymakamlığına yapılan ihbar üzerine davacı kooperatifin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda Malmüdürlüğü Gelir Şefi ile İlçe Tarım Müdürlüğü teknikerince düzenlenen raporda kooperatifin bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı yolunda tespitlere yer verilmiştir.

Bu raporun, ... Kaymakamlığının konunun incelenmesi talebini içeren yazısı ekinde davalı idareye gönderilmesi üzerine defter kayıtlarının noksan ve usulsüz olması nedeniyle davacı kooperatif takdire sevk edilmiştir.

Takdir komisyonunca davacının defter ve belgeleri incelenmeksizin sözü edilen rapor esas alınarak takdir edilen matrah üzerinden 2008 yılının Eylül ilâ Aralık dönemleri için katma değer vergisi tarh edilmiş, bir kat tutarında vergi ziyayı cezası kesilmiştir.

Takdir komisyonu kararında katma değer vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi re'sen takdir nedeni olarak gösterilmiştir.

Yargılama Süreci

Vergi mahkemesi, eksik incelemeye dayalı ve 213 sayılı Kanun hükümlerine uygun olmayan rapora istinaden matrah takdir eden takdir komisyonu kararı uyarınca yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle vergi ve cezaları kaldırmıştır.

Davacı kooperatifin bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığının somut olarak tespit edildiği Dairece kabul edilerek matrahın hukuka uygunluğu yönünden yapılacak inceleme sonucuna göre karar verilmek üzere mahkemenin ilk kararı bozulmuştur.

Vergi Mahkemesi, bozma kararına uyduğunu belirterek davacı hakkında yapılan tespitlerin yeterli olmadığı ve matrahın hesaplanma yöntemi davalı idarece bildirilmesine rağmen bu hususa ilişkin inceleme ve değerlendirme yapılmaksızın soyut ifadelerle matrah tespit edildiği gerekçesiyle temyize konu kararı vermiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun Hukuki Değerlendirmesi

Vergi Dava Daireleri Kurulu öncelikle bu kararın eylemli ısrar kararı niteliğinde olduğuna karar vermiştir.

Olayda, takdir komisyonunca veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca davacı kooperatifin defter ve belgeleri incelenerek defter kayıtlarının noksan ve usulsüz olduğu yolunda herhangi bir tespit yapılmadığından, Vergi Usul Kanununun 30. maddesinin 2. fıkrasının 4. bendinde belirtilen re'sen takdir nedeninin gerçekleştiğinden söz edilmeyecektir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olmayan Malmüdürlüğü Gelir Şefi ile İlçe Tarım Müdürlüğü teknikerince, davacı kooperatifin defter ve belgelerinin incelenmesi ve bu inceleme sonucunda bir kısım hasılatın kayıt ve beyan dışı bırakıldığı yolunda rapor düzenlenmesi de bu durumu değiştirmeyecektir.

Ayrıca, takdir komisyonu kararında sevk fişi ile çelişecek şekilde, katma değer vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi re'sen takdir nedeni olarak gösterilmiştir. Dava dilekçesi ekinde sunulan belgelerden, uyuşmazlık konusu dönemlere ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin süresinde verildiği anlaşılmıştır. Bu durumda Vergi Usul Kanununun 30. maddesinin 2. fıkrasının 1. bendinde belirtilen re'sen takdir nedeninin varlığından da bahsedilemeyecektir.

Bu hukuksal nedenler ve gerekçeye dayalı olarak re'sen takdir sebebi bulunmaksızın takdir komisyonu kararı uyarınca yapılan tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

2- VDDK, E:2018/936, K:2019/301, 17/4/2019

(İYUK)

Özet: Kesin bozmaya uyularak verilen kararın tekrar bozulamayacağı

Davanın Konusu

Davacı adına, gerçek bir emtia teslimine dayanmaksızın farklı şirketler tarafından düzenlenmiş faturaları kayıtlarına dahil etmesi nedeniyle 2006 yılının Kasım, 2007 yılının Ocak, Şubat, Mayıs ve Aralık, 2008 yılının Nisan dönemleri için re'sen salınan katma değer vergisi, bir kat tutarında kesilen vergi ziyayı cezası ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353. maddesinin 1. fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Yargılama Süreci

Vergi mahkemesi davacı adına fatura düzenleyen şirketlerden ... Lojistik Petrol Ürünleri Otomotiv Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında yeterli tespit bulunmadığı, ... İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporundaki tespitler ile ... İnşaat Nakliye Petrol Ürünleri İç ve Dış Ticaret Limited Şirketi hakkındaki tespitlerden bu mükelleflerin düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge niteliğinde olduğu sonucuna varıldığı gerekçesiyle cezalı tarhiyatı ve özel usulsüzlük cezasını kaldırmıştır.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi, ... Lojistik Petrol Ürünleri Otomotiv Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkındaki tespitlerden düzenlediği faturaların sahte olduğu ve ... İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketinin davacıya düzenlediği faturaların sahte olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Kararın, ... İnşaat Nakliye Petrol Ürünleri İç ve Dış Ticaret Limited Şirketinin düzenlediği faturalar ile özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrası yönünden temyiz istemini reddetmiş, ... İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketi ile ... Lojistik Petrol Ürünleri Otomotiv Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin düzenlediği faturalara ilişkin hüküm fıkralarını bozmuştur.

Vergi Mahkemesi, kararın, ... İnşaat Nakliye Petrol Ürünleri İç ve Dış Ticaret Limited Şirketinin düzenlediği faturalar ile özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasının kesinleştiğini saptadıktan sonra ... İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketinin düzenlediği faturalardan kaynaklanan tarhiyatı kaldırmış, Güven Lojistik Petrol Ürünleri Otomotiv Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin düzenlediği faturalardan kaynaklanan tarhiyat yönünden davayı reddetmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesi, ... İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer alan tespitlerden anılan şirketin davacı adına düzenlediği faturaların sahte olduğu sonucuna varıldığı gerekçesiyle, kararın, ... İç ve Dış Ticaret Anonim Şirketinin düzenlediği faturalara ilişkin hüküm fıkrasını bozmuştur.

Vergi Mahkemesi, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak; Danıştay uygulamalarına göre, bozma kararına uyulmak suretiyle verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularının, ancak bozma esaslarına uyulup uyulmadığı yönünden incelenmesinin mümkün olduğu ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 6545 sayılı Kanun ile değişik 50. maddesinin 4. fıkrasının da bu yönde olduğu gerekçesiyle bozulan hüküm fıkrası yönünden ısrar etmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun Değerlendirmesi

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan ısrar kararına yöneltilen temyiz isteminin reddine karar vermiştir.

3- VDDK, E:2018/939, K:2019/304, 17/4/2019

(AATUHK, ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülebilecek nedenler)

Özet: Ceza tarhiyatına karşı açılacak davada ileri sürülebilecek iddiaların ödeme emrine karşı açılan davada "borcum yoktur" iddiası kapsamında incelenemeyeceği

Davanın Konusu

Davacı adına, elektronik ortamda beyanname vermeme nedeniyle Ekim 2008 ilâ Haziran 2011 dönemleri için kesilen özel usulsüzlük cezalarının tahsili amacıyla düzenlenen 21/09/2012 tarih ve 100 sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Yargılama Süreci

Vergi Mahkemesi dava konusu ödeme emrinin tebliğinden önce davacının mükellefiyetten haberdar olmadığına anlaşıldığı, davacı geçmişe dönük olarak mükellefiyet tesis edildiği tarihten önceki dönemlere ilişkin beyannamelerini kanuni süresinde elektronik ortamda vermediğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrini iptal etmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesi, vergi/ceza ihbarnamelerinin ikametgah adresinde davacıya tebliğ edilmesine rağmen dava açılmadığı, dava konusu edilmeksizin kesinleşen amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada ihbarnameye karşı açılan davada ileri sürülebilecek iddialar incelenemeyeceği gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Vergi mahkemesi mükellefiyet tesisinin bildirilmesine ilişkin yazı ile belge isteme yazısının tebliğ edilebilmesi için gerekli araştırmaların davalı idarece yapılmadığının anlaşıldığı, bu sebeple dava konusu ödeme emrinin tebliğinden önce davacının mükellefiyetten haberdar olmadığı gerekçesiyle ısrar etmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun Değerlendirmesi

Dava konusu edilmeksizin kesinleşmiş idari işlemler sonrası kurulan yeni idari işlemlere karşı açılan davalarda, sadece, bu yeni işlemin hukuka uygunluğu

incelenebilecektir. Bu davalarda, kesinleşmiş hukuksal durumların incelenmesine olanak bulunmamaktadır.

Olayda, vergi/ceza ihbarnameleri usulüne uygun olarak tebliğ edilmesine rağmen dava açılmaması nedeniyle özel usulsüzlük cezaları kesinleşmiştir. Özel usulsüzlük cezalarına karşı açılan davada ileri sürülmesi mümkün olan korsan CD kopyalama ve satışı faaliyetinin bırakıldığı, mükellefiyet tesisine ilişkin herhangi bir bildirimde bulunulmadığı, eşi nezdinde düzenlenen yoklama tutanaklarının usulüne uygun olmadığı, geçmişe yönelik olarak özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği yolundaki davacı iddiaları, ödeme emrine karşı açılan bu davada incelenemeyecektir.

Davacının bu iddiaları, 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde sayılan itiraz sebepleri kapsamında da bulunmamaktadır. Bu nedenle, geçmişe yönelik olarak mükellefiyet tesis edilmesi halinde önceki dönemler için beyanname vermeme nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği ve bu durumun "borcum yoktur" kapsamında bulunduğu gerekçesiyle verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığından bozulması gerekmektedir.

4- VDDK, E:2018/837, K:2019/305, 17/4/2019

(AATUHK, ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülebilecek nedenler)

Özet: Okul aile birliğine ait gayrimenkulün kiralanması işleminin katma değer vergisi istisnası kapsamında bulunduğu iddiasının ödeme emrine karşı açılan davada incelenebileceği

Davanın Konusu

Kantin işletmeciliği yapan davacı adına, okul aile birliğinden kiraladığı kantin için ödediği kira bedeli üzerinden katma değer vergisi tevkifatı yapmaması ve beyan etmemesi nedeniyle, takdir komisyonu kararı uyarınca, 2011 yılının Kasım dönemi için re'sen salınan katma değer vergisi, tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle kesilen vergi ziyai cezası ile gecikme faizinin tahsili amacıyla düzenlenen 14/05/2013 tarih ve 3 takip numaralı ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

Yargılama Süreci

Vergi Mahkemesi, verginin doğmasını engelleyen kesin ve açık durumlarla ilgili iddiaların 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 58. maddesi uyarınca böyle bir borcun olmadığı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, iktisadi işletmeye dâhil olmayan, ticari faaliyet kapsamında bir teslim ve hizmet de sayılmayan kantin kiralama işlemi karşılığında yapılan ödemelerin katma

değer vergisine tabi olmadığı, verginin doğmasını engelleyen bu durumun borcun yokluğu kapsamında değerlendirilmesi gerektiği gerekçesiyle ödeme emrini iptal etmiştir.

Danıştay Üçüncü Dairesi, yasal süre içinde dava konusu edilmeyerek kesinleşen vergi ve cezalar ile bunlar üzerinden hesaplanan gecikme faizinin ödeme emri ile istenebilir hale geldiğinin tartışmasız olduğu, okul aile birliğinin kantini kiraya vermesinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilemeyeceği yolundaki iddianın, ancak cezalı vergiye karşı açılan davada incelenmesinin mümkün olduğu, ödeme emrinin iptali yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Mahkeme, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun Değerlendirmesi

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan ısrar kararına yöneltilen temyiz istemi reddedilmiştir.

5- VDDK, E:2018/928, K:2019/310, 17/4/2019

(VUK, yanılma hükümleri)

Özet: Danıştay Dairesinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davada verilen kararın temyiz incelemesi sonucu bozulması halinde anılan kararlar nedeniyle yerleşik bir içtihadın oluştuğu ve söz konusu içtihadta değişikliğe gidildiğinden bahsedilemeyeceği, bu halde 213 sayılı Kanunun 369. maddesinin 6009 sayılı Kanunla değişik halinin uygulanma imkânı bulunmadığından davacı adına gecikme faizi hesaplanması yerinde olduğu

Davanın Konusu

Davacı tarafından, 2004 yılının Haziran ilâ Ağustos dönemleri için ikmalen salınan ve üzerinde uzlaşılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi üzerinden hesaplanan ve ihtirazi kayıtla ödenen gecikme faizinin kaldırılması ve iadesi istemiyle dava açılmıştır.

Maddi Olay

13/10/2003 tarih ve 2003/6257 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan 87.03 G.T.İ.P. numaralı mallara ilişkin özel tüketim vergisi oranları; silindir hacmi 1600 cm³'ü geçmeyenler için %30, 1600 cm³'ü geçen fakat 2000 cm³'ü geçmeyenler için %52, 2000 cm³'ü geçenler için %75 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu düzenlemeye karşı açılan davada Danıştay Yedinci Dairesince, Kararnamenin yürütmesinin kısmen durdurulması üzerine Maliye Bakanlığı 18/06/2004 tarih ve 28383 sayılı yazısıyla, özel tüketim vergisi oranlarının silindir hacmi 1600 cm³'ü geçmeyenler için %30, 1600 cm³'ü geçen fakat 2000 cm³'ü geçmeyenler için %51,11, 2000 cm³'ü geçenler için %55,55 olarak uygulanması gerektiğini duyurmuştur.

31/07/2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 sayılı Kanun ile 4760 sayılı Kanunda yapılan oran değişiklikleri 03/08/2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Davacı tarafından 18/06/2004 ilâ 03/08/2004 tarihleri arasında ilk iktisabı yapılan binek otomobillere Maliye Bakanlığının yazısında belirtilen %51,11 ile %55,55 oranındaki vergi oranları uygulanmıştır.

2003/6257 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına karşı açılan davada 31/10/2008 tarihinde verilen silindir hacmi 1600 cm³'ün üzerinde olan motorlu taşıtların vergi oranlarında %11,11 oranının üzerinde yapılan artışa ilişkin kısmın iptali yolundaki Danıştay Yedinci Dairesi kararının yürütmesi Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 03/04/2009 tarihli kararı ile durdurulmuştur.

Bu karara istinaden Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı vergi dairesi başkanlıklarına gönderdiği 16/11/2009 tarihli yazısıyla, 18/06/2004 ilâ 03/08/2004 tarihleri arasında ilk iktisabı yapılan araçlar için 2003/6257 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranlara göre ikmalen tarhiyat yapılması gerektiğini bildirmiştir.

Adına ikmalen tarh edilen katma değer vergileri ile bir kat tutarında kesilen vergi ziyai cezalarının 17/12/2009 tarihinde tebliği üzerine davacı tarafından 07/01/2010 tarihinde uzlaşma talep edilmiştir.

Bu arada, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 369. maddesinin 6009 sayılı Kanunla değişik hali 01/08/2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

26/08/2010 tarihinde sağlanan uzlaşmaya istinaden 01/09/2010 tarihinde tahakkuk fişleri düzenlenmiş, gecikme faizi 27/09/2010 tarihinde ihtirazi kayıtla ödedikten sonra 30/09/2010 tarihinde dava açılmıştır.

Yargılama Süreci

Vergi Mahkemesi, 01/08/2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanunun 14. maddesiyle değiştirilen 213 sayılı Kanunun 369. maddesi karşısında, yargı mercilerince belli bir yönde verilen karara istinaden mükelleflerce işlem tesis

edilmesi, ancak daha sonra işleme dayanak alınan içtihadın yargı mercilerince değiştirilmesini bir içtihadın değişmiş olması olarak kabul etmek gerekeceğini belirtmiştir. Mahkeme, uyuşmazlıkta Danıştay Yedinci Dairesinin yürütmenin durdurulması talebinin kısmen kabulü kararına dayanılarak işlem tesis edildikten sonra, Vergi Dava Daireleri Kurulunun, anılan kararın yürütmesini durdurması ve sonrasında iptal kararını bozması hususunun, 369. maddede düzenlenen yanılma hükümleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiği gerekçesiyle gecikme faizinin kaldırılması ile ödenen tutarın iadesine karar vermiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesi, kanunların yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla uygulanması gerekliliği, mükellefler için olduğu kadar idare için de hukuki belirlilik ilkesinin bir gereği olduğundan 369. maddedeki, "yanılma ve görüş değişikliği" nedeniyle gecikme faizi hesaplanamayacağı yönündeki değişikliğin yürürlüğe girdiği 01/08/2010 tarihinden önceki dönemler için uygulanmayarak gecikme faizi tahakkuk ettirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Mahkeme, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun Değerlendirmesi

Uyuşmazlığın çözümü olayda bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihat değişikliği bulunup bulunmadığının tespitine bağlıdır. Herhangi bir sebeple, aynı konuda, aynı yargı merciince, istikrarlı olarak aynı yönde verilmiş olan kararlardan farklı kararlar verilmesi halinde yerleşik bir içtihadın varlığından ve bunun değişmesinden söz edilebilecektir.

Davacı tarafından 18/06/2004 ilâ 03/08/2004 tarihleri arasında ilk iktisabı yapılan binek otomobillere Danıştay Yedinci Dairesinin, Bakanlar Kurulu Kararına karşı açılan davada verdiği yürütmenin durdurulması isteminin kısmen kabulüne ilişkin kararı üzerine yayımlanan Maliye Bakanlığı yazısında belirtilen oranların uygulandığı; daha sonra yürütmesi durdurulan kısmın iptali yolunda verilen kararın da Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca önce yürütmesinin durdurulduğu, sonra da bozulduğu hususları tartışmasızdır.

Olayda, ilk derece mahkemesi olarak verilen kararın temyiz incelemesi sonucu bozulması söz konusudur. Dolayısıyla, anılan kararlar nedeniyle yerleşik bir içtihadın oluştuğu ve söz konusu içtihadta değişikliğe gidildiğinden bahsedilemez. Bu durumda, uyuşmazlık konusu dönem bakımından 213 sayılı Kanunun 369. maddesinin 6009 sayılı Kanunla değişik halinin uygulanma imkanı

bulunmadığından davacı adına gecikme faizi hesaplanması yerinde olup aksi yönde verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

6- VDDK, E:2019/254, K:2019/323, 17/4/2019

(VUK, ihtirazi kayıtla dava açma)

Özet: İdarenin müeyyideli yazısı doğrultusunda ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesi üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, gecikme faizi ve cezalara karşı dava açılabilceği

Davanın Konusu

İhtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine 2012 yılının Nisan, Ağustos, Kasım ve Aralık, 2013 yılının Mart, Haziran ve Temmuz dönemleri ile 2014 yılının Ocak dönemi için tahakkuk eden katma değer vergileri ve hesaplanan gecikme faizleri ile %50 oranında kesilen vergi ziyayı cezaları davaya konu yapılmıştır.

Maddi Olay

Davalı idare tarafından, özel esaslara tabi olan mükellefler listesinde yer alan mükelleflerden mal ve hizmet alımında bulunduğunun tespit edildiği, söz konusu alımlar nedeniyle yazının tebliğinden itibaren onbeş gün içerisinde beyanlarını düzeltmesi veya işlemlerin gerçekliğini Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "Özel Esaslar" başlıklı bölümünün "Haklarında Sahte Belge Kullanma Tespiti Bulunanlar" başlıklı kısmındaki açıklamalara göre ispat etmesi halinde hakkında özel esaslar uygulanmayacağı, konu hakkında yapılacak işlemlere esas teşkil etmek üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 ve 256. maddeleri gereğince onbeş gün içinde bilgi verilmesi gerektiği, bilgi verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi halinde "Özel Esaslar" kapsamına alınacağı, mükerrer 355. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesileceği ve hakkında re'sen işlem tesis edileceği davacıya bildirilmiştir.

Davacı bu bildirim üzerine bu mükelleflere ait faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indirimlerinden çıkarılması suretiyle ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri vermiştir.

Yargılama Süreci

Vergi Mahkemesi tahakkuk eden vergileri, hesaplanan gecikme faizlerini ve kesilen vergi ziyayı cezalarını kaldırmıştır.

Danıştay Üçüncü Dairesi, beyanname verme süresi geçirildikten sonra, faturaları kayıtlara intikal ettirilen firmalar hakkındaki olumsuz tespitler nedeniyle söz konusu faturalar kayıtlardan çıkarılarak ilgili dönemlere ait katma değer vergisi düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın, süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadığını belirtmiştir. Ayrıca verginin süresinde tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle vergi ziyayı cezası kesilmesi, 213 sayılı Kanununun 341. maddesinin gereği olduğundan, Mahkemece yeniden verilecek kararda bu hususun ayrıca gözetileceğinin açık olduğu gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Vergi Mahkemesi, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak, ihtirazi kayıtlı beyannamenin yasal sürede verilmesi gerektiği gibi bir sınırlamanın söz konusu olmadığı, irade serbestisi içinde yasal süresinde ihtirazi kayıtla verilen beyannameye karşı mükellefe dava hakkı tanıyan bu müessesenin, kanuni süresinden sonra vergi idaresinin uyarı yazısıyla irade serbestisi olmaksızın ihtirazi kayıtla beyanname veren mükellef bakımından evleviyetle uygulanması gerektiği gerekçesiyle ısrar etmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun Değerlendirmesi

Vergi dairelerinin, beyanların düzeltilmesine yönelik müeyyideli yazıları üzerine, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalara karşı açılan davaların esasını incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvuruda bulunulmuştur.

Anayasa Mahkemesi, 27/02/2019 tarih ve B.No:2015/15100 sayılı kararında; mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruçulara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuruçular aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşılmış ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Olayda, davalı idarenin beyanlarının düzeltilmesine ilişkin müeyyideli yazılarına istinaden davacı tarafından verilen düzeltme beyannamelerine konan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vereceği yönünde Mahkemece yapılan değerlendirme yukarıda değinilen Anayasa Mahkemesi kararında ortaya konulan ilkelere uygundur. Bu nedenle, temyize konu kararın ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk eden katma değer vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile kesilen vergi

ziyayı cezalarına karşı dava açılabilirliği yolundaki ısrar hükmü Kurulumuzca uygun bulunmuş olup dilekçede ileri sürülen iddialar kararın bu yönden bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Kararın tahakkuk eden vergiler, hesaplanan gecikme faizleri ve kesilen vergi ziyayı cezalarının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının hukuka uygun olup olmadığına ilişkin temyiz incelemesi yapılmamış olup bu incelemenin Kurulumuzca değil, ilk derece yargı yerince verilen kararları temyizen incelemekle görevli vergi dava dairesince yapılması gerekmektedir.

7- VDDK, E:2019/245, K:2019/322, 17/4/2019

(VUK, ihtirazi kayıtla dava açma)

Özet: İdarenin müeyyideli yazısı üzerine ihtirazi kayıtla 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

Davanın Konusu

İhtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine 2010 yılının Mart ilâ Haziran dönemleri için tahakkuk eden katma değer vergileri ve hesaplanan gecikme faizleri ile % 50 oranında kesilen vergi ziyayı cezaları davaya konu yapılmıştır.

Maddi Olay

Davalı idare tarafından, hakkında sahte fatura düzenlediği yolunda vergi tekniği raporu bulunan ... Metal İnşaat ve Sanayi Ticaret Limited Şirketinden mal ve hizmet alındığının tespit edildiği, söz konusu alımlara isabet eden katma değer vergisinin yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde indirimlerden çıkarılması, tahakkuk eden vergi ve cezaların ödenmesi, aksi takdirde 84 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca özel esaslara tabi olabileceği ve hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30. maddesine göre re'sen tarh işlemi veya vergi incelemesi yapılabileceğini bildiren davalı idarenin yazısı üzerine, davacı tarafından belirtilen faturalarda yer alan katma değer vergileri ile ... Yapı Metal Ticaret Limited Şirketine ait faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indirimlerden çıkarılması suretiyle ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi verilmiştir.

Yargılama Süreci

Vergi Mahkemesi, davacının serbest iradesini yansıtmayan beyannamedeki ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle yapılan tahakkuk işlemi ile tahakkuk nedeniyle kesilen vergi ziyayı cezalarında hukuki isabet görülmediği gerekçesiyle tahakkuk eden vergileri, hesaplanan gecikme faizlerini ve kesilen vergi ziyayı cezalarını kaldırmıştır.

Danıştay Üçüncü Dairesi, beyanname verme süresi geçirildikten sonra, faturaları kayıtlara intikal ettirilen firmalar hakkındaki olumsuz tespitler nedeniyle söz konusu faturalar kayıtlardan çıkarılarak ilgili dönemlere ait katma değer vergisi düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın, süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadığını belirtmiştir. Ayrıca verginin süresinde tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle vergi ziyayı cezası kesilmesi, 213 sayılı Kanununun 341. maddesinin gereği olduğundan, Mahkemece yeniden verilecek kararda bu hususun ayrıca gözetileceğinin açık olduğu gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Vergi Mahkemesi aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun Değerlendirmesi

I- Kararın, ... Metal İnşaat ve Sanayi Ticaret Limited Şirketinin düzenlediği faturalara isabet eden katma değer vergisinin beyanlardan çıkarılması suretiyle tahakkuk eden katma değer vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile kesilen vergi ziyayı cezalarının kaldırılması yolunda verilen hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemi hakkındaki inceleme:

Vergi dairelerinin, beyanların düzeltilmesine yönelik müeyyideli yazıları üzerine, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalara karşı açılan davaların esasını incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvuruda bulunulmuştur.

Anayasa Mahkemesi, 27/02/2019 tarih ve B.No:2015/15100 sayılı kararında; mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruculara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvurucular aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşılmış ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Olayda, davalı idarenin beyanlarının düzeltilmesine ilişkin müeyyideli yazılarına istinaden davacı tarafından verilen düzeltme beyannamelerine konan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vereceği yönünde Mahkemece yapılan değerlendirme yukarıda değinilen Anayasa Mahkemesi kararında ortaya konulan ilkelere uygundur. Bu nedenle, temyize konu kararın ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk eden katma değer vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile kesilen vergi ziyayı cezalarına karşı dava açılabilmesi yolundaki ısrar hükmü Kurulumuzca uygun bulunmuş olup dilekçede ileri sürülen iddialar kararın bu yönden bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Kararın tahakkuk eden vergiler, hesaplanan gecikme faizleri ve kesilen vergi ziyayı cezalarının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının hukuka uygun olup olmadığına ilişkin temyiz incelemesi yapılmamış olup bu incelemenin Kurulumuzca değil, ilk derece yargı yerince verilen kararları temyizen incelemekle görevli vergi dava dairesince yapılması gerekmektedir.

II- Kararın, ... Yapı Metal Ticaret Limited Şirketinin düzenlediği faturalara isabet eden katma değer vergisinin beyanlardan çıkarılması suretiyle tahakkuk eden katma değer vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile kesilen vergi ziyayı cezalarının kaldırılması yolunda verilen hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz istemi hakkındaki inceleme:

Anayasa Mahkemesince mülkiyet hakkının ihlal edildiği yolunda verilen karar, 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 ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuklara karşı açılan davalar bu kapsamda bulunmamaktadır.

Bu durumda, kararın, ... Yapı Metal Ticaret Limited Şirketinin düzenlediği faturalara isabet eden katma değer vergisinin beyanlardan çıkarılması suretiyle tahakkuk eden katma değer vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile kesilen vergi ziyayı cezalarının kaldırılması yolunda verilen hüküm fıkrasının, bozma kararının dayandığı hukuksal nedenler ve düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın, süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadığı yolundaki gerekçe uyarınca bozulması gerekmektedir.