

T.C.
DANI TAY BA KANLI INA

Savunma Alınmadan
Yürütmenin Durdurulması stemlidir.
Duru ma stemlidir.

Davacı : zmir Serbest Muhasebeci Mali Mü avirler Odası
Alsancak Mah. 1456 Sok. No:15 Konak- ZM R

Vekili : Av. Emel NAZLI
Mansuro lu Mah. 287 Sok. No:10 D:2 Bayraklı- ZM R

Davalılar : 1- Hazine ve Maliye Bakanlığı 1 - ANKARA
2- Gelir daresi Ba kanlı 1 - ANKARA

Konu : 31/08/2024 tarihli ve 32648 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 563 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebli inin 4 üncü maddesinin öncelikle yürütmesinin durdurulmasına, daha sonra da iptaline karar verilmesi isteminden ibarettir (**EK-1: Dava Konusu Tebli**).

Tebli Tarihi : 31/08/2024.

Açıklamalar :

1. Enflasyon düzeltmesi, paranın satın alma gücündeki de i meler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sa lamak üzere düzeltme i lemine tabi tutulmasıdır.
2. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, ekonominin enflasyonist ko ullar içerisine girdi i dönemlerde uygulanmak üzere vergi mevzuatımıza 2003 yılında girmi tir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298 inci maddesinde bu uygulamanın hangi artlar gerçekle ti inde nasıl yapılaca ı tarif edilmi tir. Bu müessese, 2003 ve 2004 yıllarında uygulama alanı bulmu ve aradan geçen yakla ık 20 yıl sonra enflasyonist ko ulların tekrar olu ması nedeniyle 2021 yılında tekrar kar ımıza çıkmı tir.
3. Ancak gerek i dünyası gerek meslektarımız aniden ortaya çıkan ve herkesi hazırlıksız yakalayan bu uygulamaya hazır olmadı ından 7352 sayılı Yasa ile VUK'a Geçici 33 üncü madde eklenmi tir. Anılan düzenleme ile geçici vergi dönemleri de olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ili kin artların olu up olu madı ına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayaca ı düzenlenmi tir. Bu yolla, 2021 ve 2022 yıllarında ve bu yılların geçici vergi dönemleri ile 2023 yılının geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılmaması sa lanmı tir. Aynı düzenleme neticesinde 31/12/2023 tarihli mali tabloların enflasyon düzeltmesi artlarının olu up olu madı ına bakılmaksızın düzeltilmesi ve ko ulları devam etmesi halinde de 2024 ve devamındaki mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu ortaya çıkmı tir.
4. Ortaya çıkan bu durum üzerine, Gelir daresi Ba kanlı ı (G B) tarafından ikincil mevzuat düzenleme çalı malarına ba lanmı tir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Mü avirler ve Yeminli Mali Mü avirler Odaları Birli i ve Odamızca, anılan ikincil

düzenlemelerin sağlıklı ve sahada en az sorunla uygulanabilmesi amacıyla G B çalı malarına müdahil olunmu ve özellikle geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi i lemlerinin yapılmaması gerekti i, yıllık beyanlarda da bu i lemlerin dünya uygulamalarında oldu u gibi matrah etkisi olmaksızın yapılması gerekti i yönündeki görü lerimiz dareye iletilmi tir.

5. Davalı dareler tarafından 30 Aralık 2023 tarihli ve 32415 sayılı 2. Mükerrer Resmî Gazetede 555 sıra numaralı VUK Genel Tebli i yayımlanmı ve bu Tebli ile uygulamaya ili kin usul ve esaslar belirlenmi tir.
6. Anılan Tebli üzerine açıklı a kavu turulması gereken birçok husus oldu u ve geçici vergi dönemleri için bu uygulamadan vazgeçilmesi gerekti i dareye bildirilmi , bu uygulama hakkındaki görü ve önerilerimiz iletilmi tir.
7. Bu taleplerimiz üzerine; Hazine ve Maliye Bakanlı ı tarafından 3 Nisan 2024 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan 560 sıra no.lu VUK Genel Tebli i ile 2024/1. Geçici Vergi Döneminde enflasyon düzeltmesi yapılmaması sa lanmı tir.
8. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Mü avirler ve Yeminli Mali Mü avirler Odaları Birli i ve Odamızca tüm ileti im kanalları sonuna kadar kullanılmak suretiyle, enflasyon düzeltmesinin geçici vergi dönemlerinde uygulanmaması gerekti i, bu uygulamanın teknik imkansızlıklar yanında özellikle küçük ve orta ölçekli i letmelerde realize edilmemi fiktif karlar nedeniyle enflasyon vergilemesine yol açaca ı, aynı uygulamanın büyük irketlerde matrahın dü mesine sebebiyet verece i, dolayısıyla Hazinesinin bu uygulamadan beklenildi i gibi bir vergi artı ı göremeyece i tam aksine vergi gelirlerinde dü ü olaca ı, bunun da ülke ekonomisine çok zarar verece i tüm Devlet kademelerine, siyasilere ve i dünyasına izah edilmi tir.
9. Bakanlık, kanunen kendisine verilen yetkiyi kullanarak geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılmamasını sa layabilecek iken, meslek camiasının haklı ve ısrarlı taleplerine ra men bu yetkiyi kullanmamakta ısrar etmi tir.
10. Bunun üzerine, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Mü avirler ve Yeminli Mali Mü avirler Odaları Birli i ve Odamızca tüm meslekta ların ortak talebini daha bir yüksek sesle dile getirmek için Ankarada bir miting organize edilmi , ülkemizin dört bir yanından gelen binlerce meslekta mızla birlikte demokratik tepkimiz ve taleplerimiz muhataplarına iletilmi , geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi uygulamasının ve beyanname ekinde bilanço verilmesinin teknik olarak fiilen ve hukuken mümkün olmadı ı ayrıca uygulamanın çok büyük sorunlara yol açaca ı yüksek sesle haykırılmı tir.
11. Yukarıda sunulan bütün çabalarımıza ve bir yanlı tan dönülmesi için son dakikaya kadar süren mücadelemize ra men, Bakanlık ısrarlı tutumundan vazgeçmemi ve 07/08/2024 tarihli ve VUK-171/2024-9 sayılı VUK Sirküleri (**EK-2: İlk uzatma sirküleri**) ile 19/08/2024 olan 2024 II. dönem geçici verginin beyan süresini 27/08/2024 tarihine uzatarak konuyu kapatmı tir. Bahse konu sirkülere ili kin G Bin basın açıklamasında (**EK-2/a: Uzatmaya li kin Basın Açıklaması**) bu uzatmanın son kez oldu u ısrarla vurgulanmı tir.
12. Bakanlı ın son kez oldu unu belirterek yaptı ı bu uzatma üzerine mevzuatın emretti i ekilde muhasebe i lemleri yapılmı ve hatta e-defter kapatma ve beratlama i lemleri de birçok i letme tarafından yapılmı tir. Yani ilgili dönem defterleri geri dönü ü olmayacak ekilde kapatılmı , meslek mensuplarımız tarafından geçici vergi beyannamelerinin hazırlanmasına ba lanılmı , Bakanlı ın bizzat kendisinin çıkardı ı düzenlemelere uygun

olarak beyannameler G Be gönderilmeye, tahakkuklar olu maya ve çıkan vergiler ödenmeye ba lanmı tır.

13. Bu a amada i dünyasınca olayın ciddiyeti idrak edilmi , küçük ve orta ölçekli i letmelerde bu uygulamanın realize edilmemi fiktif karlar nedeniyle vergi etkisi yarattı ı görülmü , Bakanlık da bu uygulamanın bekledi i gibi daha fazla vergi alınabilecek bir yöntem olmadı ını anlamaya ba lamı tır.
14. Daha önce son kez uzatıldı ı belirtilmesine ve bu konuda meslek camiamızın bir talebi olmamasına ra men 23/08/2024 tarihli ve VUK-172/2024-10 numaralı VUK Sirküleri (**EK-3: kinci uzatma sirküleri**) ile 27 A ustos 2024 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2024 II. Geçici Vergi Dönemine (Nisan-Mayıs-Haziran) ait Gelir ve Kurum Geçici Vergi Beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 6 Eylül 2024 Cuma günü sonuna kadar uzatılmı tır.
15. Bu arada davalı dareler tarafından huzurdaki davaya konu Tebli tasla ı hazırlanmı ve yayımlanmak üzere Resmî Gazeteye gönderilmı tır.
16. G B tarafından yayımlanan anılan Tebli tasla ı gerekçe gösterilerek 29/08/2024 tarihli ve VUK-173/2024-11 numaralı VUK Sirküleri (**EK-4: Üçüncü Uzatma Sirküleri**) ile 2024/2. Dönem geçici vergi beyan ve ödeme süreleri 3. kez uzatılmı ve sürenin son günü 13 Eylül 2024 Cuma olarak tayin edilmi tır.
17. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Mü avirler ve Yeminli Mali Mü avirler Odaları Birli i ve Odamızca, Tebli tasla ı yayımlanır yayımlanmaz, bir yanlı ın daha büyük bir yanlı la ortadan kaldırılamayaca ı, bu Tebli in hukuka, muhasebe ve vergilemenin genel kabul görmü prensiplerine tamamen aykırı oldu u ayrıca ileride çok daha büyük sorunlara yol açaca ı yetkililere anlatılmı ve Tebli in yayımın derhal durdurulması ve ortak akılla bir çözüm yolu aranması gerekti i belirtilmi tır.
18. Tüm u ra lara ra men bu talep ve önerilerimize de kayıtsız kalınmı ve dava konusu Tebli yayımlanmı tır.
19. Bahse konu Tebli de özetle,

-Vergi Usul Kanunu Genel Tebli i (Sıra No: 555)ne göre enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülü ü bulunan mükelleflerden, 31/12/2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satı lar toplamı 50.000.000 TLnin altında olanların enflasyon düzeltmesi yapmayaca ı,

-Bu kapsamda olan ancak 2024 hesap döneminin ikinci geçici vergi dönemindeki mali tablolarını 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi kapsamında enflasyon düzeltmesine tabi tutan ve enflasyon düzeltmesi sonrası olu an kar veya zararlarını yasal defterlere kaydetmek suretiyle bu döneme ili kin geçici vergi beyannamelerini Tebli in yayımı tarihi itibarıyla vermi olan mükelleflerin, söz konusu döneme ili kin yasal kayıtlarını düzeltmelerine gerek bulunmadı ı,

-Bu kapsamdaki mükelleflerin enflasyon düzeltmesinden kaynaklı kar veya zarar kayıtları ile enflasyon düzeltmesi yapılmamasına göre olu an kar/zarar farkını, 2024 hesap dönemi ikinci geçici vergi dönemine ili kin beyannamelerinde duruma göre "**Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**" veya "**Zarar Olsa Dahi ndirilecek stisna ve ndirimler Bölümünün Di er ndirimler**" kısmında göstermek suretiyle beyan edecekleri,

-Bu kapsamındaki mükelleflerin (beyannamesini verenlerin), ikinci geçici vergi dönemine ili kin beyannamelerini, enflasyon düzeltmesi öncesi olu an kar veya zarara göre geçici vergi matrahlarını düzelterek vermeleri gerekti i,

-Düzeltilme i lemlerinin beyanname verme süresi içinde yapılması durumunda herhangi bir vergi cezası veya gecikme faizi ödenmeyece i (düzeltmeyenlere ceza uygulanaca ı)

düzenlenmi tir.

20. A a ıda açıklanacak nedenlerle, bahse konu düzenleme hukuka açıkça aykırı oldu undan huzurdaki davayı açma zorunlulu u do mu tur.

Dava Ehliyetine li kin Açıklamalar

21. Malumları oldu u, 213 sayılı VUKun mükerrer 227. maddesinde Maliye Bakanlı ının; Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almı serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali mü avir veya yeminli mali mü avirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye yetkili oldu u belirtilmi , beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayana mını te kil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyama ba lı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte mü tereken ve müteselsilen sorumlu tutulaca ı düzenlenmi tir.

22. Bir alt ba lıkta detaylıca anlatılaca ı üzere, dava konusu Tebli in uygulanması, defter kayıtları ile beyannamelerin birbiri ile uyumsuz olması gibi kabul edilemez bir durumu ortaya çıkarmaktadır. Bu durumun ileride vergi müfetti leri ile meslek mensuplarını kar ı kar ıya getirmesi ve meslek mensuplarının müteselsil sorumluluklarına yol açması görünen bir gerçektir.

23. Ayrıca, Tebli in yayımlandı ı tarih itibariyle yakla ık 1 milyon iki yüz bin beyanname verilmi ve tahakkukları alınmı tir. Meslek mensuplarının gecesini gündüzüne katarak kanuna ve idari düzenlemelere uygun hazırladıkları bu beyannameleri yok saymak ve düzeltme beyanname hazırlamalarını istemek de zaten ofislerinden çıkamayan meslek mensuplarımızı adeta cinnet seviyesine getirecektir.

24. Di er taraftan, enflasyon düzeltmesi i lemleri sonucu kendilerine vergi çıkmayan ya da vergisi azalan mükelleflerin verilecek düzeltme beyanname ile daha yüksek vergi ödemesi durumu gündeme gelecektir ki bu durumun meslek mensupları ile mü terileri arasında meydana getirece i gerilim ve a ınma hat safhada olacaktır.

25. Müvekkil Oda, bir kamu kurumu niteli inde meslek üst kurulu u olup, T.C. Anayasasının 135. maddesi uyarınca belli bir mesle e mensup olanların menfaatlerini korumak, mü terek ihtiyaçlarını kar ılamak, mesleki faaliyetlerini kolayla tırmak, mesle in genel menfaatlerine uygun olarak geli mesini sa lamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ili kilerinde dürüstlü ü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak gibi görev ve yetkilerle donatılmı tir. Bu görev ve yetkiler Anayasanın anılan hükmüne uygun olarak daha ayrıntılı bir biçimde 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Mü avirlik ve Yeminli Mali Mü avirlik Kanununda düzenlenmi tir. Dava konusu yaptı ımız düzenlemeler ile meslek mensuplarının menfaatleri ihlal edilmi , ayrıca mesle in geli mesi bir tarafa genel prensipleri ortadan kaldırılmı tir. Bu nedenle, mesle in ve meslekta ın mü terek menfaatini korumak için Anayasanın 135. maddesinden alınan yetki ile i bu davayı açmamız zorunlu hale gelmi tir.

Hukuka Aykırılık Gerekçeleri

26. Her ne kadar dava konusu düzenlemede mükelleflere düzeltme beyannamesi verme yükümlülüğü getirilmekte ise de aslında bu beyannamenin adı "Düzeltilme Beyannamesi"dir. Zira düzeltme iradi bir i lemdir, burada ise bir iradilik söz konusu de ildir. Türk Vergi Hukukunda "Düzeltilme Beyannamesi" diye bir beyanname çe idi olmadı ı gibi dareye genel düzenleyici i lemle böyle bir beyanname türü ihdas etme ve hukuka uygun olarak verilen beyannameleri zorla düzeltme gibi bir yetki verilmemi tir.
27. VUK'un "*Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat*" ba lıklı Üçüncü Bölümünde, vergi hatalarının neler oldu u, hangi ekillerde ortaya çıkabilece i ve bunların nasıl düzeltilece i tüm detayları ile açıklanmı tir. Bu düzenlemelerin yukarıdaki açıklamalarla birlikte tetkikinden de görülece i üzere, ortada bir vergi hatası yoktur. Dolayısıyla, hata olmayan bir durumda -aslında hata olan hallerde dahi- zorla düzeltme beyannamesi istenemez.
28. G B'in son kez oldu unu belirterek yaptı ı uzatma üzerine beyannameler, meri mevzuata uygun olarak verilmi tir. Bunun üzerine darenin beyan süresini birkaç kez daha uzatıp, "*ben vazgeçtim öyle de il böyle yapın*" deme gibi bir yetkisi yoktur. Aksinin kabulü, darenin 13/09/2024 tarihine uzattı ı beyan süresini tekrar uzatıp bu sefer de ba ka bir düzeltme beyannamesi daha isteyebilece i anlamına gelir ki bunun da hukuken himaye edilmesi mümkün de ildir.

VUK'un Enflasyon düzeltmesine ili kin Mükerrer 298. maddesinin 8. fıkrasında a a ıdaki hükme yer verilmi tir.

"Maliye Bakanlığı ı;

- a) *Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamları veya ciroları itibarıyla; enflasyon düzeltmesinde toplula tırılmı yöntemler kullanılmasına izin vermeye, toplula tırılmı yöntem uygulanabilecek kalemleri belirlemeye,*
- b) *Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamları veya ciroları itibarıyla hangi tür malî tabloların; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulup tutulmayaca ını ve geçici vergi dönemlerinde düzeltilip düzeltilmeyece ini belirlemeye,*
- c) *(3) numaralı bentte yer almayan kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirlemeye,*
- d) *Ortalama ticarî kredi faiz oranının tespitine ili kin usul ve esasları tespit etmeye,*
- e) *Bölgeler, sektörler, i grupları, i neveleri veya parasal olmayan kıymetler itibarıyla döviz, altın ve benzeri de erleri esas alarak düzeltme yaptırmaya ve günlük olarak belirlenen endeks veya de erleri kullandırmaya,*
- f) *Parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirlemeye,*
- g) *Net parasal pozisyon kâr/zarar hesabı yaptırmaya,*
- h) *Enflasyon düzeltmesine ili kin usul ve esasları belirlemeye,*
- Yetkilidir."*

29. Bu hükmün tetkikinden de görülece i, Bakanlık a aynı geçici vergi döneminde beyan dönemi ba ladıktan ve hatta kanunda öngörülen beyan süresi geçtikten sonra mükellefleri önce düzeltme yükümlüsü kapsamına alıp sonra bu kapsamdan çıkarmak ve beyannamesini vermi olanlardan düzeltme beyannamesi istemek gibi bir yetki verilmemi tir. Bakanlık tarafından bu Tebli in "usul ve esas belirleme yetkisi" kapsamında çıkarıldı ı iddia edilebilir ise de Tebli ile yapılanın usul ve esas belirleme olmadı ı, Bakanlık ın mükellef haklarını hiçe sayarak kendi hatalarının bedelini

mükelleflere ve meslek mensuplarına ödetmek için "düzeltme beyannamesi" istemesinin -daha açık ifade ile zorunlu tutulmasının- usul ve esas belirlemekle hiçbir ilgisinin bulunmadığı açıkça görülecektir.

30. 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 Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler Bölümünün Diğer İndirimler" kısmında göstermek suretiyle beyan edecekleri düzenlenmektedir.
31. Bakanlık burada özetle ve avam bir tabirle 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. düzelterek ona göre bir kar veya zarara ulaşın ve bunu defterlerinize bu şekilde kaydetmiş iseniz de bunlara dokunmayın ama beyannamedeki matrahınızı da indirin.*"
32. Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde "*vergilelendirmede 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 emredilmiştir, Bakanlığın defter ve beyannamenin birbiri ile uyumsuz olması yönünde Tebliğle adeta talimat vermesi anlamlıdır gibi de ildir.
33. Yukarıda belirtildiği şekilde uygulama yapılması yeni bir istisna çeşidi çıkarmanın yanında **aslında bir vergi koyma anlamına da gelmektedir**. Zira, enflasyon düzeltmesinden kaynaklı kar veya zarar kayıtları ile enflasyon düzeltmesi yapılmamasına göre **oluşan kar farkını KKEG yapmak mükellefin matrahını artırmaktadır**. Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 41. ve Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddelerinde kanunen kabul edilmeyen giderler sistemle tirilmiştir. Kanunda açıkça yazmadıkça GVK 40 ve KVK 8, 9, 10'uncu maddelerinde yer alan gider/zarar/indirim durumlarının bir Genel Tebliğ ile kısıtlanması ya da genişletilmesi mümkün değildir. Sunulan nedenlerle, dava konusu hüküm, Anayasanın 73/3. maddesi kapsamında vergilerin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.
34. Dava konusu düzenleme o kadar acelece ve yüzeysel kaleme alınmıştır ki, Tebliğin bu haliyle uygulanmasının daha büyük garabetlere sebebiyet vereceği imdiden görülmektedir. öyle ki;
35. 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 defterleri ile 01.07.2024 tarihi itibarıyla defter kayıtlarında yer almıştır.
36. 555 nolu VUK Genel Tebliği hükmü gereği, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların düzeltilmiş defterleri üzerinden amortismanlar hesaplanarak bu tutarlar üretimin maliyetine ya da doğrudan gider hesaplarına intikal ettirilmiştir. Üretim maliyetine intikal eden düzeltme farkları 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 defterleri üzerinden amortisman ayrılması 2024/3. geçici vergi dönemi kazancına da etki edecektir.

37. Buna ilave olarak düzeltilmi aktif parasal olmayan kıymetlerin (stok, i tiraki ba lı ortaklık, arsa, bina, demirba , hak vb) 01.07.2024 tarihinden itibaren elden çıkarılması halinde bunların satı gelirleri kar ısında maliyet olarak düzeltilmi defter kayıtlarının dikkate alınması gerekecektir. Ancak bu durum ileride vergi incelemelerinde mükellef ve meslek mensupları ile inceleme elemanları arasında sorun yaratacaktır. (Örne in defter de eri 1.000.000 TL olan bir duran varlık 30.06.2024 tarihi itibariyle % 20 düzeltme katsayısı ile 1.200.000 TL ye çıktı. Buradan 200.000 TL enflasyon karı olu tu. Bu tutar 648 hesap ile gelir tablosunda beyan edilm ti. Bu tutarın düzeltme beyanı ile indirimi olarak dü ülmesi halinde, defter de erinde 1.200.000 TL kayıtlı olmasından dolayı bunun 20.08.2024 te 1.400.000 TL ye elden çıkarılması durumunda, bu satı tan elde edilen kar; defter kayıtlarına göre 200.000 TL olacak. Ancak enflasyon düzeltmesi olmasaydı 400.000 TL olacaktı. Bu duruma ili kin tebli de hiçbir açıklama yoktur.)
38. Ayrıca; enflasyon düzeltmesinde geçmi yıl karları bir dönem sonra enflasyon düzeltmesine tabi oldu undan, beyanname üzerinde yapılacak olan di er indirim ya da KKEG ekindeki bir i lem dönem ticari karının dolayısıyla 2025 hesap döneminde yapılacak olan enflasyon düzeltmesinde geçmi 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.
39. Bunlar örnek olarak sayılmı birkaç husustur. Bu uygulama, belirtilenlerin dı nda sayısız ihtilafa yol açacaktır.
40. Tebli tasla nda istenen ekilde mükelleflerce düzeltme beyannameleri verilmesi halinde, Danı tay kararları uyarınca düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt koymak mümkün olmayacaktır. Bu durum, 2024/2 geçici dönemi beyannamelerini ihtirazi kayıtlı vererek konusu ne olursa olsun- dava açma hakkını saklı tutan ve hatta bu Tebli in yayımı tarihinde çoktan vergi davasını açmı bulunan mükelleflerin Anayasal bir hak olarak yargısal yollara ba vurma hakları da ellerinden alınmı olacaktır.
41. Düzeltme beyannamesi verenlerin daha önce fazla vergi ödemi olmaları durumunda, iade konusunun Tebli de düzenlenmemi olması da ayrı bir garipliktir. Bilindi i gibi düzeltmeye dayalı nakden veya mahsuben iadeler incelemeye ba lıdır. Burada da aynı usul uygulanacaksa, daha önce geçici vergi beyannamesini vermi ve vergi ödemi olanların, iadelerinin yapılabilmesi için incelemeye alınması gerekecektir. Öte yandan bu iadelerde, haksız alınan vergi söz konusu olmadı ı için, VUK md. 112 uyarınca faiz de ödenmeyecektir. Bu da mülkiyet hakkının ihlali anlamına gelmektedir.
42. Dava konusu Tebli de "*Düzeltilmi i lemlerinin beyanname verme süresi içinde yapılması durumunda herhangi bir vergi cezası veya gecikme faizi ödenmeyece i tabiidir.*" hükmüne yer verilerek düzeltme beyannamesi vermeyecek mükelleflere ceza uygulanaca ı dolaylı olarak hükme ba lanmı tır. "Suç ve cezada kanunilik ilkesi"nin idari i lemlerde de dikkate alınması gerekti i Anayasa Mahkemesinin yerle ik içtihadıdır. VUKun 331. maddesinde "*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezasıve usulsüzlük cezaları) ve di er cezalar ile cezalandırılırlar.*" hükmüne yer verilmi tir. Kanunda olmayan bir düzeltme i leminin Tebli le dayatılması ve buna uymayanların da vergi cezası ile cezalandırılaca ndan bahsedilmesi do rudan Anayasaya aykırıdır.
43. Öte yandan, **VUK'un "Yanılma ve görü de i ikli i" ba lıklı 369/2. maddesinde "Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebli veya sirkülerde de i iklim yapmak suretiyle görü ve kanaatini de i tirmesi halinde, olu an yeni görü ve kanaate ili kin genel tebli veya sirküler yayımlandı ı tarihten itibaren geçerli olup,**

geriye dönük olarak uygulanamaz..." hükmüne yer verilmiştir. Kanunda açıkça görüldüğü gibi inin yayımı tarihinden itibaren geçerli olacaktır ve geriye dönük ceza kesilemeyeceği belirtilmesine rağmen, dava konusu düzenlemede, süresinde düzeltme yapmayanlara ceza uygulanacağından bahsedilmesi açıkça kanuna aykırıdır.

44. VUKun 25/1. maddesine göre "*Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fi i" ile tarh ve tahakkuk ettirilir.*" Aynı Kanunun 28/2. maddesine göre "*Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fi i elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişilere elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fi inin mükellefe tebliği yerine geçer.*" Geçici vergi beyan üzerine tarh olduğundan, beyanname verilmesi ve tahakkuk fi inin düzenlenmesi ile birlikte vergi artık kesinleşmiştir. Bilindiği üzere, gerçek geriye yürüme; yürürlüğe giren yeni kuralın sonuçlarını ve etkilerini, yürürlük tarihinden önceki zamanda tamamlanmış hukuki işlemler 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 fi leri alınmış, ödeme yapılmış, bu beyannameye yasal dayanak olarak tutan defter kayıtlarını barındıran yevmiye defteri ile defteri kebir kapatılarak kapatılmıştır. Beyan süresi içerisinde yürürlükte bulunan mevzuata göre bir kez beyanname verildikten sonra bu beyannamenin düzeltilmesinin istenmesi, gerçek anlamda geriye yürüme yasa dışı çerçevesinde Anayasaya aykırılık teşkil etmekte, hukuk devletinin bir gereği olan "Hukuki Güvenlik İlkesini" ve bunun yansımaları olan "Hukuki Öngörülebilirlik" ve "Dareye Güven" ilkelerini de açıkça ihlal etmektedir.
45. Doktrindeki ve içtihadındaki genel kabul görmüş tanıma göre kazanılmış hak; bir hakkın doğumu anında yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri uyarınca eylemlerle fiilen iktisap edilmesidir. 563 Sıra No.lu Tebliğden önce beyannamesini vermiş mükellef tahakkuk fi inin düzenlenmesi ile birlikte bir hakkı eylemlerle 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 belirtilmişken Bakanlığın Tebliği ile böyle bir ihlali yapmasına hukuken olanak bulunmamaktadır.

Yürütmenin Durdurulması Gereklileri

Dava konusu Tebliğ hükmünün birçok açıdan açıkça hukuka aykırı olduğu yukarıda izah edilmiştir. Yine yukarıda açıklandığı üzere, dava konusu işlemin yürütülmesi ve bu Tebliğle göre düzeltme beyannamelerinin alınması ileride telafisi güç ve hatta imkânsız zararlara sebebiyet verecektir. Ayrıca, Türk Vergi Hukuku açısından tam anlamıyla bir facia olan bu Tebliğin uygulanması bizzat mali idareyi de içinden çıkılmaz sorunlarla baş başa bırakacaktır. Belirtilen nedenlerle 2577 sayılı YUKun 27/2. maddesinde sayılan her iki şart da birlikte gerçekleşmiş olup, işlemin yürütülmesinin durdurulması gerekmektedir.

Gelir dairesi Bakanlıkça yayımlanan 29/08/2024 tarihli ve VUK-173/2024-11 numaralı VUK Sirküleri ile 2024/2. Dönem geçici vergi beyan ve ödeme sürelerinin ***son günü 13 Eylül 2024 Cuma*** olarak tayin edilmiştir. Bu tarihe kadar bir karar verilmediği takdirde, meslek mensuplarımız yaklaşık 1.200.000 düzeltme beyannamesini sisteme yüklemek zorunda kalacaklar, daha sonra işlemin iptal edilse de iptal kararı çok bir anlam ifade etmeyecektir. YUKun 27/2. maddesinde "***Uygulanmakla etkisi tükenen olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir.***" hükmüne yer verilmiş olup, bundan daha bariz bir örnek de olamayacağından, dairesinin savunması alınmadan işlemin yürütülmesinin durdurulması gerekmektedir.

Sonuç ve stem : Yukarıda sunulan nedenlerle, 31/08/2024 tarihli ve 32648 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 563 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinin; **öncelikle davalı dairelerin savunmaları alınmadan yürütmesinin durdurulmasına**, savunma alındıktan sonra dava sonuna kadar yürütmenin durdurulmasına ve daha sonra da **iptaline**, yargılamanın duru malı görülmesine, yargılama giderleri ile vekalet ücretlerinin de davalılar üzerinde bırakılmasına karar verilmesini arz ve talep ederim. 03/09/2024.

Davacı İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müavirler Odası
Vekili
Av. Emel NAZLI