

563 SIRA NUMARALI VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİNE İLİŞKİN HUKUKİ DEĞERLENDİRME

Tüm meslek camiamızın malumları olduğu üzere, Birliğimizin enflasyon düzeltmesinin yıllık yapılması ve matrah etkisinin olmaması gerektiği yönündeki tüm uyarı ve ikazlarına rağmen 2024/2. geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi işlemlerinin uygulanmasından vazgeçilmemiş, son kez olduğu belirtilerek yapılan süre uzatımı üzerine meslektaşlarımızca gece gündüz çalışılarak birçok beyanname sisteme yüklenmiştir. Tahakkukların oluşmasıyla ortaya çıkan tablonun Birliğimizi haklı çıkarması üzerine yapılan yanlış düzeltilmeye çalışılmış ancak yine Birliğimizin bir yanlışın daha büyük bir yanlışla düzeltilemeyeceği yönündeki yoğun ısrarlarına rağmen 563 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği 31/08/2024 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Anılan Tebliğ'de;

- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 555)'ne göre enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü bulunan mükelleflerden, 31/12/2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satışlar toplamı 50.000.000 TL'nin altında olanların enflasyon düzeltmesi yapmayacağı,
- 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 oluşan kar veya zararlarını yasal defterlere kaydetmek suretiyle bu döneme ilişkin geçici vergi beyannamelerini Tebliğin yayımı tarihi itibarıyla vermiş olan mükelleflerin, söz konusu döneme ilişkin yasal kayıtlarını düzeltmelerine gerek bulunmadığı,
- Bu kapsamdaki 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,
- Bu kapsamındaki mükelleflerin (beyannamesini verenlerin), ikinci geçici vergi dönemine ilişkin beyannamelerini, enflasyon düzeltmesi öncesi oluşan kar veya zarara göre geçici vergi matrahlarını düzelterek vermeleri gerektiği,
- Düzeltme işlemlerinin beyanname verme süresi içinde yapılması durumunda herhangi bir vergi cezası veya gecikme faizi ödenmeyeceği (düzeltmeyenlere ceza uygulanacağı) düzenlenmiştir.

Anılan Tebliğ'in 4. maddesi ile getirilen düzeltme zorunluluğunun hiçbir suretle kabulü mümkün bulunmamakta olup, Birliğimizce **anılan hükmün iptali talebiyle 02/09/2024 tarihinde Danıştay'da dava açılacak ve dosya numarası meslek kamuoyu ile paylaşılacaktır.** Birliğimizce, Tebliğin 4. maddesinin hukuka aykırı olduğu ve hiçbir mükellefin beyanlarını düzeltmeye zorlanamayacağı ancak isteyen mükellefin bu Tebliğ kapsamında beyannamelerini düzeltebileceği düşünülmektedir.

Birliğimizin Tebliğin 4. maddesinin hukuka aykırı olduğu yönündeki savının gerekçeleri aşağıda sunulmuş olup, meslek mensuplarımızın aşağıda belirtilen gerekçeleri de dikkate alıp, hizmet verdikleri mükelleflerin vergisel durumlarına göre düzeltme beyannamesi verip vermeyeceklerini değerlendirmeleri isabetli olacaktır.

Mesleki kamuoyunun bilgisine sunulur.

HUKUKA AYKIRILIK GEREKÇELERİ

- 1- Her ne kadar Tebliğ'de mükelleflere düzeltme beyannamesi verme yükümlülüğü getirilmekte ise de aslında bu beyannamenin adı “Düzeltilme Beyannamesi”dir. Zira düzeltme iradi bir işlemdir, burada ise bir iradilik söz konusu değildir. Türk Vergi Hukukunda “**Düzeltilme Beyannamesi**” diye bir beyanname çeşidi olmadığı gibi İdareye genel düzenleyici işlemle böyle bir beyanname türü ihdas etme ve hukuka uygun olarak verilen beyannameleri zorla düzeltme gibi bir yetki verilmemiştir.
- 2- 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 tetkikinden de görüleceği üzere, ortada bir vergi hatası yoktur. Dolayısıyla, hata olmayan bir durumda -aslında hata olan hallerde dahi- zorla düzeltme beyannamesi istenemez.
- 3- GİB’in son kez olduğunu belirterek yaptığı uzatma üzerine beyannameler, mer’i mevzuata uygun olarak verilmiştir. Bunun üzerine İdarenin beyan süresini birkaç kez daha uzatıp, “ben vazgeçtim öyle değil böyle yapın” deme gibi bir yetkisi yoktur. Aksinin kabulü, İdarenin 13/09/2024 tarihine uzattığı beyan süresini tekrar uzatıp bu sefer de başka bir düzeltme beyannamesi daha isteyebileceği anlamına gelir ki bunun da hukuken himaye edilmesi mümkün değildir.
- 4- VUK’un enflasyon düzeltmesine ilişkin Mükerrer 298. maddesinin 8. fıkrasında aşağıdaki hükme yer verilmiştir.

“Maliye Bakanlığı;

- a) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamları veya ciroları itibarıyla; enflasyon düzeltmesinde toplulaştırılmış yöntemler kullanılmasına izin vermeye, toplulaştırılmış 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 tutulmayacağını ve geçici vergi dönemlerinde düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye,
 - c) (3) numaralı bentte yer almayan kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirlemeye,
 - d) Ortalama ticarî kredi faiz oranının tespitine ilişkin usul ve esasları tespit etmeye,
 - e) Bölgeler, sektörler, iş grupları, iş neveleri veya parasal olmayan kıymetler itibarıyla döviz, altın ve benzeri değerleri esas alarak düzeltme yaptırmaya ve günlük olarak belirlenen endeks veya değerleri kullandırmaya,
 - f) Parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirlemeye,
 - g) Net parasal pozisyon kâr/zarar hesabı yaptırmaya,
 - h) Enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye,
- Yetkilidir.”

Bu hükmün tetkikinden de görüleceği, Bakanlığa aynı geçici vergi döneminde beyan dönemi başladıktan ve hatta kanunda öngörülen beyan süresi geçtikten sonra mükellefleri önce düzeltme yükümlüsü kapsamına alıp sonra bu kapsamdan 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 kendi hatalarının bedelini mükelleflere ve meslek mensuplarına ödetmek için “düzeltme beyannamesi” istemesinin -daha açık ifade ile zorunlu tutmasının- usul ve esas belirlemekle hiçbir ilgisinin bulunmadığı açıkça görülmektedir.

- 5- 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.

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. düzeltip ona göre bir kar veya zarara ulaşıp 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 hukuka aykırıdır.

- 6- Tebliğ o kadar acele ve yüzeysel kaleme alınmıştır ki, Tebliğin bu haliyle uygulanmasının daha büyük garabetlere sebebiyet vereceği şimdiden görülmektedir. Şöyle ki;

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 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 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 ve meslek mensupları 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 yoktur.)

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 yada eksik çıkmasına sebep olacaktır. Bu da 2025 hesap döneminde yapılacak olan enflasyon düzeltmesinde fazla ya da eksik enflasyon kar/zararına sebep olacaktır.

Bunlar örnek olarak sayılmış birkaç husustur. Bu uygulama sayısız ihtilafa yol açacaktır.

- 7- Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddelerinde kanunen kabul edilmeyen giderler sistemleştirilmiştir. 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 Anayasa'nın 73/3. maddesi kapsamında vergilerin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.
- 8- Danıştay kararları uyarınca, Tebliğ taslağında istenen şekilde mükelleflerce düzeltme beyannameleri verilmesi halinde düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt koymak mümkün olmayacaktır. Bu durum, 2024/2 geçici dönemi beyannamelerini ihtirazi kayıtlarla 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 almış olacaktır.
- 9- Düzeltme beyannameyi verenlerin daha önce fazla vergi ödemiş olmaları durumunda, 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 beyannameyi 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.
- 10- Tebliğ'de *“Düzeltilme işlemlerinin beyanname verme süresi içinde yapılması durumunda herhangi bir vergi cezası veya gecikme faizi ödenmeyeceği tabiidir.”* hükmüne yer verilerek düzeltme beyannameyi 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 ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.”* hükmüne yer verilmiştir. Kanunda olmayan bir

düzeltilme işleminin Tebliğle dayatılması ve buna uymayanların da vergi cezası ile cezalandırılacağından bahsedilmesi doğrudan Anayasa'ya aykırıdır.

11- VUK'un 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 bir çok beyanname verilmiş, tahakkuk fişleri alınmış, ödeme yapılmış, bu beyannameye yasal dayanak oluşturan defter kayıtlarını barındıran yevmiye defteri ile defteri kebir kapatılarak beratlanmıştır. Beyan süresi içerisinde yürürlükte bulunan mevzuata göre bir kez beyanname verildikten sonra bu beyannamenin düzeltilmesinin istenmesi, gerçek anlamda geriye yürüme yasağı çerçevesinde Anayasa'ya 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 içtihatları 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 Tebliğ'den önce beyannamesini vermiş mükellef tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile birlikte bir hakkı eylemli olarak fiilen iktisap etmiş addolunur. Daha sonra çıkarılan Tebliğ ile bu mükelleften düzeltilme 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.