

“İptali İstenen İbarenin Yer Aldığı Fıkranın Gerekçesi:

7326 sayılı Kanun'un 5. maddesinin 3. fıkrasıyla katma değer vergisi mükelleflerinin vergi artırımında bulunmaları halinde, artırımda buldukları dönemler için haklarında katma değer vergisi yönünden vergi incelemesine ve tarhiyata muhatap tutulmamaları sağlanmaktadır. Artırıma esas alınan tutar, yıl içinde verilen katma değer vergisi beyannamelerinde gösterilen "hesaplanan katma değer vergisi" yıllık toplamıdır. Hesaplanan katma değer vergisi, indirimlerden önceki vergi tutarıdır. Artırıma esas tutar olarak, "ödenmesi gereken katma değer vergisi" yerine, "hesaplanan katma değer vergisi"nin esas alınmasının nedeni, indirimler yüzünden bazı dönemlerde beyannamede ödenecek katma değer vergisinin çıkmamasıdır. Artırıma esas tutarın daha genel ve objektif bir tabana dayandırılması ve uygulanabilirliğin sağlanması amacıyla "hesaplanan katma değer vergisi" tercih edilmiştir. Mükelleflerin sorumlu sıfatıyla verdikleri katma değer vergisi beyannameleri için bu madde hükmünden yararlanmaları söz konusu değildir. Ayrıca, sorumlu sıfatıyla beyan edilen vergiler, vergi artırımına ilişkin yıllık toplam tutarın hesabında dikkate alınmayacaktır.

Matrah ve vergi artırımında bulunan ve bu konudaki şartları yerine getiren mükelleflerin, defter ve belgeleri incelenmeyecek ve artırıma konu olan vergilerle ilgili olarak tarhiyat yapılmayacaktır. Mükelleflerin, defter ve belgeleri üzerinde daha önce vergi incelemesi yapılmış olması ilgili yıllar için mükellefler tarafından matrah veya vergi artırımında bulunmasına engel olmadığı gibi idarenin, artırımda bulunulmayan yıllar veya dönemler için vergi incelemesi yapma hakkı saklıdır.

T.C. Anayasasının İlgili Hükümleri:

Madde 2 – Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.

Madde 10– Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir....

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde (...) kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.

Madde 73- ...

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Gerekçe:

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasındaki “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmüyle verginin kanuniliği ilkesi benimsenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Mükellefler konusunda keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem her ne kadar

kanunilik ilkesi olsa da malî yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden kanunilik ilkesi yanında düzenlemelerin idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak şekilde belirlilik içermesi, öngörülebilir olması ve hukuki güvenlik ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir. Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

Kuralların açık ve anlaşılabilir olması şekli bir unsur olmakla birlikte esasa da etkilidir. Anlaşılamayan, muğlak ve birden fazla anlama gelen ifadelerin, eşitliğe ve istikrara aykırı uygulamalara neden olması mümkündür.

Öte yandan, Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesi, Anayasa Mahkemesi'nin birçok kararında "... yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanılarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlamadaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılar. Özellikler, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz. O halde, Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik kararlarına göre, eşitliği bozduğu iddia edilen kural haklı bir nedene dayanmakta veya kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmuş ise bu kuralın eşitlik ilkesini zedelediğinden söz edilemez." biçiminde değerlendirilmiştir.

Anayasa'nın 10. maddesi ve bu maddeye ilişkin Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararlar ele alındığında 1982 Anayasası'nda benimsenen eşitlik anlayışı genel olarak; farklı yönde muamelede bulunulmasını haklı kılacak özel bir durumu olmayan ya da hukuki yönden farklı bir statüde bulunmayan, diğer bir ifadeyle hukuk karşısında eşit konumda bulunan kişilere aynı yönde işlemler tesis edilmesi şeklindedir. Öte yandan, kanun ya da idari işlemlerle belirli

kişi, grup ya da topluluğa ayrıcalık tanınmaması da Anayasal bir zorunluluktur. Aynı şekilde kategorik olarak toplumun bazı kesimlerine yönelik gerçekleştirilecek farklı uygulamaların hukuka aykırı bulunmaması da yine 1982 Anayasası'nda öngörülen eşitlik anlayışının bir sonucudur.

Görüldüğü üzere Kanun, 5. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen şartlar dâhilinde katma değer vergisini artırarak bu maddede belirtilen süre ve şekilde ödeyen mükellefler nezdinde matrah/vergi artırımında buldukları dönemler ile ilgili olarak katma değer vergisi incelemesi ve tarhiyatının yapılamayacağı belirtilmişken, fıkranın (e) bendinde sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden inceleme ve tarhiyat hakkını saklı tutmuştur. Bu tür incelemelerde, özellikle sahte fatura kullanımı yönünden yapılan incelemelerde, sahte faturalara konu katma değer vergilerinin toplam indirimlerden çıkartılması neticesinde indirilecek katma değer vergisinin hesaplanan katma değer vergisinden az olması halinde matrah/vergi artırımını yapılan dönemlerde ödenecek vergi çıkmasına karşın, Kanun gereği tarhiyat önerilemeyeceği hüküm altına alındığından, bunlar hakkında herhangi bir tarhiyat yapılmamaktadır. Bu şekilde incelemeye maruz kalan mükelleflerin sonraki dönemlerde etkilenebileceği vergi tutarı, ödenecek vergi çıktığı halde tarhiyat yapılmayan tutarın sahte faturalara konu katma değer vergisinden çıkartılan kısmı kadar olacaktır. Şayet, sahte faturalara konu katma değer vergilerinin toplam indirimlerden çıkartılması neticesinde hesaplanan katma değer vergisinin toplam indirilecek katma değer vergisinden çok olması halinde sonraki döneme devreden katma değer vergisi azaltılacak ve bu konumda olan mükellefler, izleyen dönemlerde sahte faturalara konu katma değer vergisinin tamamından etkilenecektir. Dolayısıyla, yapılan inceleme sonucunda matrah/vergi artırımını yapılan dönemde ödenecek vergi çıktığı halde aynı Kanun maddesi uyarınca tarhiyat önerilmesi mümkün olmayan mükellefler, diğer mükelleflere nazaran daha avantajlı bir konumda olacaktır.

Diğer bir konu ise, kanun gereği matrah ve/veya vergi artırmak suretiyle hesap ve işlemlerinin incelenmeyeceğini düşünen mükellefler bir taraftan artırdıkları vergiyi ödemek durumunda bırakılırken, bir taraftan da sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden incelemeye alınmak suretiyle devreden katma değer vergilerinin azaltılması sonucu izleyen dönemlerde/yıllarda cezalı tarhiyatla karşı karşıya kalabilmektedirler. Sözü edilen hususun mükellefler nezdinde hukuki belirsizliğe yol açtığı kuşkusuzdur.

Öte yandan, ister kayıtdışı bırakılan hasılat yönünden yapılan inceleme olsun ki bu inceleme neticesinde matrah farkı tespit edildiğinde hesaplanan katma değer vergisi artmakta, ister sahte fatura kullanımı yönünden yapılan inceleme olsun ki bu inceleme neticesinde de indirilecek katma değer vergisi azaltılmakta, yani her iki inceleme neticesinde sonraki döneme devreden katma değer vergisi etkilenebilmektedir. Bu durumda, sonraki döneme devreden katma değer vergisi yönünden inceleme yapılması halinde matrah/vergi artırımında bulunan mükellefler hakkında inceleme yapılmayacağı kuralı devre dışı kalmaktadır.

Bununla birlikte, maddenin getiriliş amacında, vergi cezaları ile gecikme faiziyle muhatap olmadan matrah artırımına konu edilen vergi borçlarının ödenme imkanı mevcutken, sonradan yukarıda bahsedildiği şekilde yapılan bir inceleme neticesinde mükelleflerin ayrıca cezalı vergiyle ve gecikme faiziyle karşı karşıya kalması mümkün olacaktır. Bunun yanında, matrah/vergi artırımını neticesinde ödenen verginin akıbetinin ne olacağı yönünde bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Tüm bunlara ek olarak, sonraki döneme devreden katma değer vergisi yönünden inceleme yapılması hususu da kendi içerisinde belirsizlik içermektedir. Sonraki döneme

devreden katma değer vergisi incelemesi, örneğin, 2017 yılı için matrah/vergi artırımında bulunan mükellefin 2017 yılında kayıtdışı hasılat veya sahte fatura kullanımı yönünden yapılan incelemede tarhiyat önerilmediği halde izleyen döneme devreden katma değer vergisinin azaltılması veya sıfırlanması neticesinde izleyen dönemlerde tarhiyat yapılabileceğine ilişkin mi olduğu yoksa matrah artırımını yaptığı dönemden daha önceki bir döneme mesela 2016 yılına ilişkin yapılan inceleme üzerine 2017 yılına devreden katma değer vergisinin azaltılması neticesinde bu yıla yönelik yapılacak tarhiyata ilişkin mi olduğu hususu belirsizdir. İncelemenin sadece birinci durum için mi, yoksa her iki durum için de geçerli mi olduğu anılan ibareden anlaşılamamaktadır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar ışığında, iptali istenen ibarenin kendi içerisinde pek çok belirsizlik barındırdığı, fıkranın giriş cümlesi ile ters düştüğü, ayrıca mükellefler nezdinde farklı neticeler doğurma potansiyeline sahip olduğu görüş ve kanaatiyle, Anayasa'da belirtilen hukuk devleti ve kanun önünde eşitlik ilkelerine aykırılık taşıdığı sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, 7326 sayılı Kanun'un 5. maddesinin 3. fıkrasının e bendinde yer alan "Artırım talebinde bulunulan yılları izleyen dönemlerde yapılacak vergi incelemelerine ilişkin olarak artırım talebinde bulunulan dönemler için, sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi yönünden" ibaresinin Anayasanın 2, 10 ve 73. maddelerine aykırı olduğu kanaati ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurularak iptalinin talep edilmesine, başvuru kararının aslıyla birlikte, dava dosyasındaki ilgili belgelerin onaylı suretlerinin oluşturularak Anayasa Mahkemesi'ne sunulmasına, Anayasa'nın 152. maddesi uyarınca davanın geri bırakılmasına, 02/11/2023 tarihinde oybirliğiyle karar verildi."