

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHTİRAZİ KAYIT
KURUMU

Ebru AKSU SELÇOK
2501181432

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. GAMZE GÜMÜŞKAYA

İSTANBUL, 2022

ÖZ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHTİRAZİ KAYIT KURUMU

EBRU AKSU SELÇOK

“Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt Kurumu” üzerine yapılan çalışma ile ihtirazi kayıt kurumunun vergi hukuku özelinde ortaya çıkış nedenleri ve hukuki niteliği ele alınarak, yargı aşamasına yansımalarının incelenmesi amaçlanmıştır. İhtirazi kayıt kurumunun uygulamada oldukça geniş ve önemli bir yeri olmasına rağmen bu konuda çok fazla kapsamlı çalışmanın bulunmaması da tez konusu seçiminde etken olmuştur. Bu bağlamda, ihtirazi kaydın tarihsel gelişimi, farklı hukuk disiplinleri ile ilişkisi, uygulama yöntemleri ve temel haklar ile ilişkisi ele alınmıştır. İhtirazi kayda ilişkin süreç içerisinde verilmiş önemli ve zaman zaman çelişkili yargı kararları ve konunun temel hak ve özgürlüklere ilişkin boyutunu irdeleyen Anayasa Mahkemesi kararları incelenerek değerlendirme ve görüşlerimize yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İhtirazi Kayıt, Vergi Hukuku, Beyanname, Düzeltme Beyannamesi, Pişmanlık, Mülkiyet Hakkı, Adil Yargılanma Hakkı.

ABSTRACT

PAYMENT UNDER PROTEST IN TURKISH TAX LAW

EBRU AKSU SELÇOK

The purpose of this study on the " Payment Under Protest in Turkish Tax Law" is to examine the effects of payment under protest to judicial process by considering the reasons for the emergence of this concept in tax law and its legal nature. Despite the fact that the payment under protest has a large and important role in practise, the lack of extensive research on this topic was also a factor in its selection as the subject of this study. In this context, the concept of payment under protest, its historical development, its relationship with various legal disciplines, application procedures and methods, and its relationship with fundamental rights are examined. Furthermore, various and contradictory judicial decisions on payment under protest, as well as the constitutional court the decisions, which are examining the issue in terms of fundamental rights and freedoms, are examined, and evaluations and opinions are provided.

Keywords: Reservation, Payment Under Protest, Tax Law, Declaration, Correciton Declaration, Repentance, Right Of Property, Right To Fair Trial.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanması düşüncesi, vergi hukuku uygulamaları içerisinde sıklıkla karşılaşılan ihtirazi kayıt kurumuna dair çok fazla ve farklı nitelikli yargı kararlarının bulunması ve konunun doktrinde de tartışmalara neden olması ile ortaya çıkmıştır. Konuya ilişkin detaylı çalışmaların sınırlı olması nedeniyle kurumun yüksek lisans tezi olarak incelenmesinde fayda görülmüştür.

Çalışma ile ihtirazi kayıt kurumunun ortaya çıkış süreci ele alınarak, yargılamadaki rolü ve Anayasa Mahkemesi kararları kapsamında temel haklar ile ilişkisine dair değerlendirmelere yer vermek amaçlanmıştır. İnceleme ve değerlendirmelerimiz yapılırken doktrinde yer alan görüşlere ve mahkeme kararlarına yer verilmiştir.

Çalışmamın hazırlanması sürecinde desteğini ve sabrını benden esirgemeyen tez danışmanım, Hocam, Doç. Dr. Sayın Gamze Gümüşkaya'ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca, çok kıymetli hocalarım, Prof. Dr. Sayın B. Mahmut Kaşıkçı'ya, Prof. Dr. Sayın T. İrfan Barlass'a, Doç Dr. Sayın Erdem Ateşgaoğlu'na, Dr. Öğr. Üyesi Sayın Hamdi Deniz Ege Göktuna'ya yol gösterici yaklaşım ve önerileri, Sayın Arş. Gör. Selin Ovalıoğlu'na ve Sayın Arş. Gör. Eda Uçar'a her türlü soruma cevap verip destek oldukları için teşekkürlerimi sunarım.

Stresli ve yoğun geçen hazırlık aşamasında desteğini hep hissettiğim sevgili eşim Burak Selçok'a, kardeşim Av. Esra Aksu'ya ve hayatım boyunca yanımda olan annem ve babama teşekkür ve minnetlerimi sunarım. Ayrıca gösterdikleri anlayış ve destekleri için değerli meslektaşlarım Av. Merve Yaraş'a ve Av. Nurdan Güney'e teşekkür ederim.

İstanbul, 2022

Ebru AKSU SELÇOK

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
KISALTMALAR LİSTESİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İHTİRAZİ KAYIT KAVRAMI VE VERGİ HUKUKU İLE DİĞER HUKUK DİSİPLİNLERİNDEKİ KULLANIMLARI

1. İhtirazi Kayıt Kavramı.....	4
2. İhtirazi Kayıt Kavramının Tanımı ve Hukuki Niteliği	5
2.1. Özel Hukuktaki Kullanımları.....	6
2.2. Uluslararası Hukuktaki Kullanımı	9
2.3. Kamu Hukukundaki Kullanımı.....	10
2.4. Vergi Hukukundaki Kullanımı	13
2.4.1. Karşılaştırmalı Vergi Hukukunda Yer Alan Bazı Uygulamalar	13
2.4.2. Türk Vergi Hukukundaki Uygulama.....	17
3. Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt Kurumunun Amaçları, Tarihsel Gelişimi ve Hukuki Dayanakları	18
3.1. Genel Olarak Kurumun Ortaya Çıkış Nedenleri.....	18
3.1.1. Mükellefin Vergiyi Doğuran Olayı İdareden Farklı Yorumlaması.....	18
3.1.2. İdarenin Vergi Kanunlarına İlişkin Açık Olmayan Yorumları	20
3.1.3. Çelişik Yargı Kararları	21
3.2. İhtirazi Kaydın Amacı	22
3.3. Tarihsel Gelişim.....	23
3.3.1. Yasal Düzenleme Öncesi	23
3.3.2. Yasal Düzenleme Sonrası.....	25
3.3.2.1 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki Yeri	26
3.3.2.2. 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki Yeri.....	28

3.3.3. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'ndeki Yeri	28
3.4.İhtirazi Kayıt Kavramına İlişkin Mevcut Düzenlemelerin Hukuki Güvenlik ve Yasallık İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi.....	30

İKİNCİ BÖLÜM

KAPSAM, UYGULAMA VE ZAMAN BAKIMINDAN TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHTİRAZİ KAYITLA BEYANNAME VERİLMESİ

1. Beyanname Verme Ödevi.....	40
2. Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtla Beyanın Konu ve Kişi Bakımından Kapsamı	44
2.1. Beyana Dayalı Vergilerde İhtirazi Kayıt	44
2.2. Vergi Mükellefleri ve İhtirazi Kayıt İleri Sürme Yetkisi	44
2.3. Vergi Sorumluları ve İhtirazi Kayıt İleri Sürme Yetkisi	48
2.3.1.Kanuni Temsilciler ve İhtirazi Kayıt.....	49
2.3.2. Mirasçılar ve İhtirazi Kayıt	51
2.4. Beyana Dayalı Olmayan Vergilerde İhtirazi Kayıt.....	52
2.4.1. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergiler Bakımından İhtirazi Kayıt	54
2.4.2. Tevkifat Yoluyla Ödenen Vergiler Bakımından İhtirazi Kayıt ve İhtirazi Kayıt İleri Sürme Yetkisi	56
3. Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Bakımından İhtirazi Kayıt.....	62
4. İhtirazi Kayıtla Beyannamelerin Verilmesinin Zaman Bakımından Kapsam ve Sonuçları.....	63
4.1. Süresinde Verilen Beyannameler Bakımından İhtirazi Kayıt Uygulaması .	64
4.2. Süresinden Sonra Verilen Düzeltme Beyannameleri Bakımından İhtirazi Kayıt Uygulaması	66
4.2.1. Düzeltme Beyannamesi Verilme Nedenleri ve İhtirazi Kayıt İlişkisi..	73
4.2.1.1. Mükellefin Hatalı veya Eksik Beyanname Vermesi	73
4.2.1.2. İdarenin Yazı ile Bildirim Yapması ve Yazının Hukuki Niteliği...	74
4.2.1.2.1. Yazı ile Bildirim Usulü.....	74
4.2.1.2.2. Yazının Hukuki Niteliği.....	78
5. İhtirazi Kayıtla Beyanname Verilmesinde Usul.....	85
6. Hata Düzeltme Kurumu ve İhtirazi Kayıt İlişkisi	89

7. Pişmanlık ve Islah Kurumu İle İhtirazi Kayıt İlişkisi.....	94
8. Genel Olarak İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verilmesinin Sonuçları	106

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMELERE KARŞI AÇILAN DAVALAR VE YARGILAMA AŞAMASI

1. Vergi Davalarının Hukuki Niteliği.....	108
2. İhtirazi Kayıtlı Açılan Davanın Hukuki Niteliği	109
3. Davada Görevli ve Yetkili Mahkeme.....	111
4. Dava Açılmasında Süre	112
5. Yürütmenin Durdurulması Talebi ve Sonuçları	114
6. Süresinden Sonra Verilen Beyannamelere Karşı Açılan Davaların Reddedilmesinin Anayasa Mahkemesince Temel Hak ve Özgürlükler Bakımından İncelenmesi.....	118
6.1. Mülkiyet Hakkı Bakımından	118
6.1.1. Anayasa Mahkemesi Kararı Öncesi Durum ve Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi	118
6.1.2 Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrası Durum	127
6.2. Adil Yargılanma Hakkı Bakımından	133
7. İhtirazi Kayıtlı Açılan Davalarda Verilen Kararın Uygulanmasında Faiz	137
SONUÇ.....	145
KAYNAKÇA	152

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
A.e.	: Aynı eser
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
AIHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AO	: Abgabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu)
AYM	: Anayasa Mahkemesi
B. No.	: Başvuru Numaralı
BFH	: Bundesfinanzhof (Federal Mali Mahkeme)
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
bkz.	: Bakınız
bs.	: Bası
C.	: Cilt
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas
Ed.	: Editör
GK	: Genel Kurul
GVK	: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İYUK	: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi

KDVK	: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
RCW	: Revised Code of Washington (Gözden Geçirilmiş Kanun)
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
T.	: Tarih
TBK	: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
TCK	: 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
TMK	: 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve devamı
v.d.	: Ve diğerleri
VDD	: Vergi Dava Dairesi
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
WAC	: Washington Administrative Code (Washington Yönetim Kanunu)
YMMO	: Yeminli Mali Müşavirler Odası

GİRİŞ

Beyana dayalı tarh usulünün temel tarhiyat yöntemi olarak belirlendiği Türk vergi sisteminde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 378. maddesi ile mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahlara ve matrahlara istinaden yapılan tarh işlemlerine karşı dava açmasının mümkün olmadığı hüküm altına alınmıştır. Hükmün istisnası yasa koyucu tarafından 213 sayılı Kanun ile yer verilen vergi hatasına ilişkin hükümler ile öngörülmüştür. Mükelleflerin vergi uygulamaları ile ilgili tecrübe ettikleri karışıklık, belirsizlik ve tereddütlerin giderilmesi ihtiyacından dolayı uygulamada ve yargı kararlarında yaygın olarak gündeme gelen ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi ise ikinci istisna olarak kabul edilmiştir. Uygulamada ve vergi uyuşmazlıklarının konu olduğu yargı kararlarında sıklıkla karşılaşılan ihtirazi kayıt, diğer istisna olan vergi hatalarından farklı olarak yasal zeminde açık ve yeterli bir düzenlemeye sahip değildir. İhtirazi kayıt uygulamasının ağırlıkla içtihat yoluyla gelişim ve değişim yaşadığı göz önüne alındığında birbirinden farklı pek çok karar verilmiş olup süresinden sonra verilen beyannamelerdeki uygulaması açısından Anayasa Mahkemesi'ne taşınan uyuşmazlık neticesinde kavrama ilişkin tartışmalar büyük ölçüde çözüme ulaşmıştır. Öte yandan; ihtirazi kayıt şerhinin veya dilekçesinin, hangi usulde, hangi süre içerisinde nasıl verilmesi gerektiği, geçerlilik şartları gibi pek çok husus halen yasal zeminde açık olarak yer almadığı için tartışmalar ve çelişkili uygulamalar devam etmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde, ihtirazi kayıt kavramsal olarak ele alınmış ve kurumun tarihsel gelişimine yer verilmiştir. İhtirazi kayıt kavramı, en sade haliyle bir hakkın saklı tutulması, çekince hali olarak karşımıza çıkmaktadır. Geniş anlamda ise, özünde hak arama hürriyetinin ve idari işlemlere karşı yargı yolunun açık olması ilkelerinin uygulanmasını sağlayan, olası olumsuz sonuçlara ilişkin bir işlemin sorgulanmasını ve sonuçlarını askıya alarak yargıda tartışılabilir hale getirilmesi imkanını veren bir uygulamadır. Her ne kadar yasal zeminde kapsamlı bir şekilde karşılığını bulan bir kavram olmasa da gelişen uygulama ve yargı kararlarından hareketle ihtirazi kaydı tanımlamak mümkün olmuştur.

İhtirazi kayıt ile ilgili yasal dayanak olarak kabul edilebilecek düzenlemelere, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) "Yürütmenin Durdurulması" başlıklı 27/4. maddesinde yer alan ihtirazi kayıt ile açılan davalarda tahsilat işleminin durmayacağı ve yürütmenin durdurulması talep edilmesi gerektiği hükmünde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Özel Ödeme Zamanları" başlıklı 112/6. maddesinde yer alan ihtirazi kayıt ile beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilen tutarın yine yargı kararına göre tahsilinde uygulanacak faizde ve aynı Kanun'un "Karşılıklı Anlaşma Usulü" başlıklı dördüncü bölümünde yer alan Ek 14. madde vd. maddelerinde rastlamaktayız. En geniş anlamda açıklama ise idarenin iç işlemlerini belirleme amacıyla düzenlenen bir metin niteliğinde olan Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde yer almaktadır. Yönerge ile tanım yapılarak ihtirazi kayıtla beyan sonrası idarece yapılacak işlemlere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Ancak mükelleflerce ulaşılması beklenen nitelikte bir metin olmayan yönerge ile yapılan açıklamanın ihtirazi kayıt uygulamasını ortaya koymak bakımından yeterli olmadığı açık olup yasal düzenleme eksikliğini kapatacak bir dayanak olarak kabulü mümkün değildir. Bu bağlamda, çalışmamız ile bu kurumun temel özellikleri, kapsamı ve sonuçlarının yasada yeterince öngörülebilir şekilde açıklığa kavuşturulması gerektiği savunulmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, beyanname verme ödevi genel olarak ve farklı vergi türleri açısından ele alındıktan sonra ihtirazi kayıt ile ilişkisi incelenmiş ve ihtirazi kaydı ileri sürebilecek kişiler açısından vergi mükelleflerinin ve vergi sorumlularının durumları değerlendirilmiştir.

İkinci bölümde ayrıca, ihtirazi kayda ilişkin en çok tartışmaya ve uyuşmazlığa neden olan beyannamelerin süresinde ihtirazi kayıtla verilmesi ile süresinden sonra ihtirazi kayıtla verilmesinin sonuçları yargı kararları ile beraber değerlendirilerek incelenmiştir. Süresinde verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması yönündeki uygulamanın, mükellefin beyanının doğruluğuna güven ilkesi temelinde benimsenen kendi beyan ettiği matrahlardan doğan vergilere dava açamaması maddesinin istisnası olduğu ve verginin geç veya eksik tahakkuk etmesini önlemek amacıyla hareket edilerek tarhiyatın hukuka uygunluğunu yargıda tartışma imkanı taşıdığı açıktır.

Süresinden sonra verilen beyannameler ile düzeltme beyannamelerinin akıbetleri ve ihtirazi kaydın geçerliliği ise beyannamenin verildiği süre, serbest irade ve usul yönlerinden çok farklı yorumları beraberinde getirmiştir. Süresinden sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın dava hakkı verip vermeyeceği ve açılan davaların usulden reddedilmesi ile idarenin mükellefi düzeltme beyannamesi vermeye yönlendiren işlemleri neticesinde mükelleflerin serbest iradesinin sakatlanıp sakatlanmadığına ilişkin açıklamalara ve yargı kararları doğrultusunda değerlendirmelere yer verilmiştir. İdarenin düzeltme beyannamesi verilmesine yol açan yazısının niteliği benzer kavramlar ile karşılaştırılarak konuya ilişkin tartışmalar aktarılmıştır.

İkinci bölümde, ihtirazi kayıtla beyan verilmesi usulü, kavramın hata düzeltme ve pişmanlık ıslah kurumları ile ilişkisi incelenmiş ve yine pek çok uyuşmazlığa konu olan pişmanlıkla verilen beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi, konuya ilişkin yakın tarihli Anayasa Mahkemesi kararı ile birlikte incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, ihtirazi kayıt uygulamasının şekillenmesinde önemli rolü olan yargı aşaması ele alınmış ve davanın tabi olduğu usuller ile niteliği incelendikten sonra süresinden sonra verilen ihtirazi kayıtla beyanname üzerine açılan davanın incelenmeksizin reddedilmesi üzerine Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru ile taşınan uyuşmazlıkta verilen mülkiyet hakkının ihlali kararı, hakkın değerlendirme ölçüleri bakımından incelenmeye çalışılmıştır. Çalışma ile ihlal kararı öncesi durum ile karar sonrası durum ve kararlar karşılaştırılarak güncel durum ortaya konulmuştur. Ayrıca, ihtirazi kayıtla açılan davaların neticeleri bakımından iade edilecek tutara uygulanacak faiz konusu incelenmiştir.

Sonuç kısmında, çalışma ile tespit edilebilen hususlar ile konuya ilişkin görüşlerimizle beraber çözüm önerisi olabilecek açıklamalara yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İHTİRAZİ KAYIT KAVRAMI VE BU KAVRAMIN VERGİ HUKUKU İLE DİĞER HUKUK DİSİPLİNLERİNDEKİ KULLANIMLARI

1. İhtirazi Kayıt Kavramı

İhtirazi kayıt kavramı, köken olarak Osmanlıca'ya dayanmakta olup 'kayd-i ihtiraz' olarak kullanılmış ve bazı hakları kullanabilme şartı olarak ifade edilmiştir.¹ İhtiraz kelimesi de köken itibariyle Arapça olmakla beraber; çekince, geri durma ve sakınma anlamında kullanılmaktadır.²

Türk hukuk sisteminde farklı disiplinlerde de kullanılan ihtirazi kayıt kavramı genel olarak, bir hakkın kullanılmasının saklı tutulması olarak karşılığını bulmaktadır. Bir diğer deyişle, hukuki işlem tarafının bir belge üzerine "haklarımı saklı tutuyorum" şeklinde yazmış olduğu beyanı, o belgeye ihtirazi kayıt konulduğu anlamına gelmektedir.³

İhtirazi kayıt kurumu vergi hukuku özelinde, beyan usulüne tabi vergilerin beyan edilmesi aşamasında uygulama alanı bulmaktadır.⁴ Vergi kanunları kapsamında ihtirazi kaydın herhangi bir tanımı mevcut değildir. Kavrama ilişkin, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39. maddesi ile açıklama getirilmiştir. Maddenin üçüncü bendi ile, "*Mükelleflerce, kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolundaki beyannameye yazılı nota, ihtirazi kayıt denir.*"⁵ şeklinde ifade edilmiştir.

¹ Ferit Develioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, Ankara, Aydın Yayınları, 1982, s. 512.

² **Türk Dil Kurumu Sözlüğü** (Çevrimiçi) www.tdk.gov.tr, 20.04.2020.

³ **Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü**, (Çevrimiçi) <https://sozluk.adalet.gov.tr/Harf/I?Sayfa=2>, 07.10.2021.

⁴ G. Kürşat Yerlikaya, **İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, İstanbul, Kazancı, 2005, s. 5.

⁵ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, **Kaysis Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://kms.kaysis.gov.tr/?mevzuatAd=vergi%20daireleri%20i%C5%9Flem%20y%C3%B6nergesi&turs=19>, 17.08.2021.

Netice itibariyle vergi hukukunda ihtirazi kayıt kurumunun amacının, mükelleflerin kendi beyanlarına ilişkin tereddüt halini ve çekincelerini yansıtmak için dava açma hakkının saklı tutması olduğu ifade edilebilir.

2. İhtirazi Kayıt Kavramının Tanımı ve Hukuki Niteliği

İhtirazi kayıt kavramının yasal zeminde belirlenmiş bir tanımı mevcut değildir. Tanım niteliğinde tek belirleme Vergi Daireleri İşlem Yönergesi ile yapılmış ve “beyannameye yazılı not” ifadesiyle yetinilmiştir. İhtirazi kaydın ileri sürülmesinde beyannameye not yazılması dışında başka bir dilekçe ile verilmesinin de mümkün olduğu düşünüldüğünde, yer verilen ifade ihtirazi kaydın yazılı olması gerektiğine işaret etmektedir.

Kavram kısmında ifade edildiği üzere ihtirazi kayıt, kayıt düşme ve itiraz kavramlarının birleşmesi ile anlamını bulmaktadır.

Hukukun genel ilkeleri içinde uygulama alanı bulan ve asıl borç ilişkisinden kaynaklanarak ona bağlı varlık kazanan⁶ ihtirazi kayıt hukukun farklı dallarında yer alan bir kavram olup çerçeve halleri ile ifade edildiğinde; belirli bir hakkı kullanmanın saklı tutulması, dava hakkının saklı tutulması, sözleşmeler kapsamında belirli bir hakkı kullanıp kullanmama serbestisi sağlaması, sözleşmenin taraflara yüklediği edimlerin ifası sırasında çekince ileri sürülmesi gibi çoğu zaman hakka ve uygulamaya ilişkin bir tereddüt halidir. Bir diğer deyişle, kavramın doğmasının temelinde yatan düşünce, hak sahibi olanın hakkının zedelenmesi ihtimalinin ortaya çıkması durumunda bir koruma alanı oluşturmak için ihtirazi kayıtlı hareket etme imkanının tanınmasıdır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun, T. 11.03.2020, E. 2020/250, K. 2020/401 sayılı kararı ile yapılan değerlendirme ile, “*Vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması ve beyannameye hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesinin istenmesi, ancak ihtirazî kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini*

⁶ Halil Yılmaz, “İhtirazi Kayıt İradesinin Açıklanması”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, C.19, S.66, 2006, s. 307.

olanaklı kılarak noksan beyanda bulunulmasını önlemektedir.” şeklinde ifade edilmiştir.⁷

Kavramı tersten ele aldığımızda ve itiraz olmaksızın tesis edilen bir işlem söz konusu olduğunda kayıtsız ve şartsız bir onay durumu, tereddütsüz, hak kaybından endişe duymadan hareket eden tarafların şartları kabul hali gündeme gelecektir. Bu şekilde bir yorumlama ile ihtirazi kaydın olası olumsuz sonuçlara ilişkin bir işlemin sorgulanmasını ve sonuçlarını askıya alarak yargıda tartışılabilir hale getirilmesini sağlayan bir uygulama olarak tanımlanması mümkündür.

Vergi hukuku özelinde ise, ihtirazi kayıt “sui generis” bir yapıya geçerek yükümlünün kendi beyanına dava açma hakkı sağlayan bir kurum haline gelmiştir.⁸ Vergi hukukunda genel kural olarak belirlenen mükelleflerin kendi beyanlarına dava açamayacakları kuralının istisnası olarak uygulanagelen ihtirazi kayıt kurumu her ne kadar açık bir yasal düzenleme ile kaleme alınmasa da özünde hak arama hürriyeti ile idari işlemlere karşı yargı yolunun açık olması ilkelerini taşımakta ve işlemleri yargısal denetime ulaştıran önemli bir kurum olarak gündeme gelmektedir. İhtirazi kayıt aslında verginin tarhına karşı ileri sürülen bir itiraz olup beyana dayalı vergilerde aynı anda gerçekleşen tarh ve tahakkuk sürecinde ödeme aşamasına gelen vergilendirme işleminde sürece itirazın dile getirilip yargıya taşınmasını sağlayan bir haktır.⁹

2.1. Özel Hukuktaki Kullanımları

Varoluş itibarıyla pek çok hukuk disiplininde uygulanan ve hak niteliğinde olan ihtirazi kayıt kurumu, borçlar hukuku alanında özellikle de sözleşmeler hukukunda kullanılmaktadır. Sözleşme hukukunda tarafların iradeleri üzerine uygulanmakta olup bu yönüyle vergi hukukundan ayrılmaktadır. Nitekim vergi hukukunda kullanım haline çalışmanın devamında ayrıntılı yer verilecek olmakla beraber kısaca; mükellefin beyanına tek taraflı olarak eklediği bir çekince halini ifade

⁷ Danıştay VDDK, T. 11.03.2020, E. 2020/250, K. 2020/401, **Danıştay Başkanlığı Resmi Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarBulteni/17072020014949.pdf>, 10.04.2022.

⁸ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 75.

⁹ **A.e.**, s. 79.

etmekte olup idare ile mükellef arasında mevcut bir sözleşmeden de bahsedilmesi söz konusu değildir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK) “Borçların ve Borç İlişkilerinin Sona Ermesi” hususuna ilişkin düzenlemelerin yer aldığı üçüncü bölümde düzenlenen “Asıl Borca Bağlı Hak ve Borçların Sona Ermesi” başlıklı 131. maddesi ile¹⁰ saklı tutma hali ifade edilmiştir. Saklı tutma hali ile borçların ifasında alacaklı tarafın ifaya ilişkin tereddüdü olduğu ve hakkını koruma gayesi içerisinde olduğu söylenebilir.¹¹ Yenilik doğurucu bir hak olarak ileri sürülen ihtirazi kayıt ile borcun tam ifa ile sona ermediği yönündeki irade beyanı karşı tarafa bildirilmektedir. Bir diğer hal ise, işyeri kiralarna ilişkin olarak TBK’nın 138. maddesinde yer verildiği üzere, sözleşme anında öngörülemeyen bir halin ortaya çıkması durumunda ifanın aşırı güçleşmesi nedeniyle açılacak olan uyarılama davası öncesi kiracıların tahliye tehdidi ile karşılaşmamak için ihtirazi kayıtlı ödeme yapmalarıdır.¹² TBK’nın 196. maddesi kapsamında düzenlenen borcun dış üstlenilmesi ile, borcun üçüncü bir kişi tarafından üstlenilmesi durumunda alacaklı açık rıza sunmasa da çekince ileri sürmeksizin borcu üstlenenin ifasını kabul eder ve borçlu sıfatı ile ifa edilen diğer işlemlere muvafakat ederse, borcun üstlenilmesini kabul etmiş sayılacaktır.

Ticaret hukuku alanında da ihtirazi kayıt uygulamasının mevcut olduğu durumlar söz konusu olmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) “Ticari Satış ve Mal Değişimi” başlıklı 23. maddesi ile çekince kavramına yer verilmiştir. Buna göre, alacaklının çekince olmaksızın kısmi teslimi kabul etmesi halinde; sözleşmenin bir kısmının yerine getirilmemesi durumunda alıcının sadece teslim edilmemiş kısım

¹⁰ 6098 sayılı TBK “**MADDE 131-** Asıl borç ifa ya da diğer bir sebeple sona erdiği takdirde, rehin, kefalet, faiz ve ceza koşulu gibi buna bağlı hak ve borçlar da sona ermiş olur. İşlemiş faizin ve ceza koşulunun ifasını isteme hakkı sözleşmeyle veya ifa anına kadar yapılacak bir bildirimle **saklı tutulmuş** ise ya da durum ve koşullardan saklı tutulduğu anlaşılmaktaysa, bu faizler ve ceza koşulu istenebilir.”

¹¹ Halil Yılmaz, “İhtirazi Kayıt Kavramı üzerine Düşünceler-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.467, Temmuz 2006, s. 130.

¹² Batuhan Bulut, “İş yeri Kira Sözleşmeleri ve Salgının Kiraz Sözleşmelerine etkileri”, (Çevrimiçi) <https://blog.lexpera.com.tr/isyeri-kira-sozlesmeleri-ve-salginin-kira-sozlesmelerine-etkileri/>, 10.04.2022.

yönünden hak ileri sürebileceği belirtilmiştir. Yine TTK'nın 858. maddesi ile "Taşıma Senedinin İspat Gücü" başlığı altında çekince hali belirtilmiştir.

İş hukuku alanında da ihtirazi kayıt uygulaması ile karşılaşmaktayız. İş hukuku, işçi işveren dengesini sağlamaya çalışan ve bazı hallerde daha zayıf durumda kalan işçiyi koruma amacıyla hareket eden bir hukuk dalı olarak ihtirazi kayıt uygulamasına, işçinin haklarının teminatı olarak yer vermektedir.¹³ Bir diğer deyişle, iş sözleşmesi gereği edimini yerine getiren işçinin hak ettiği ücretin işveren tarafından tam olarak ifasını sağlamaya yarayan yollardan biri ihtirazi kayıt olup işçinin alacağını istemesini kolaylaştırmaktadır.¹⁴ Uygulamada en çok karşılaşılan durum olarak ücret bordrolarının ihtirazi kayıtsız işçi tarafından imzalanması halinde artık bu tutarın ödendiği aksi ispat oluncaya kadar kabul edilmekte ve işçinin alacağının varlığının ispatı için yazılı delil sunması gerekmektedir.¹⁵ İşçi, bordrosuna ihtirazi kayıt koyarak bordroda yer alan fazla çalışmadan ayrı çalışması olduğunu her türlü delille ispat hakkına sahip olmaktadır.¹⁶ Neticeten, ihtirazi kayıt iş hukukunda da hak kaybını önleyen yollardan biridir.

Yukarıda bahsedilen özel hukuk alanındaki ihtirazi kayıt, saklı tutma ve çekince kurumları vergi hukukundaki ihtirazi kayıt kurumu ile örtüşmemektedir.

Vergi hukukunda yer alan ve beyana dayalı vergiler açısından kullanılan anlamı ile beraber ele alındığında, kavramların temelde bir hakkı kullanmanın saklı tutulması amacını taşıdığı açıktır. Öte yandan, Borçlar Kanunu kapsamında yer alan düzenlemelere bakıldığında çekincenin hem alacaklı hem borçlu tarafından ileri sürülebilen bir durum olduğu görülmektedir.

Vergi hukukunda ise borçlu tarafından henüz beyan aşamasında ileri sürülen bir durum olan ihtirazi kayıt ifadesinin borçlar hukukunda borçların ifası, borcun devri, aşırı ifa güçlüğü gibi durumlarda ileri sürülen çekince ile aynı niteliğe sahip olmadığı

¹³ Aygül Aydın, "İhtirazi Kaydın İş Hukukundaki Yeri", (Çevrimiçi) <https://www.ozdogrular.com.tr/>, 07.10.2021.

¹⁴ Aydın, **a.g.m.**

¹⁵ Ömer Ekmekçi, Esra Yiğit, **Bireysel İş Hukuku Dersleri**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2020, s. 343; Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, T. 08.06.2020, E. 2016/27594, K. 2020/5017 sayılı kararı, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Yargı Kararları, 2020/4, S.67, s. 2572.

¹⁶ Ekmekçi, Yiğit, **a.g.e.**, s. 343.

görülmektedir. Netice olarak kavramların ifade ediliş şekilleri benzer olsa da bu durum aslında bir ses benzeşmesinden öte bir benzerlik barındırmamaktadır. Ticaret hukukunda alacaklının ve iş hukukunda alacaklı olan işçinin harekete geçtiği bir uygulama olan çekince, ihtirazi kayıt vergi hukukundaki anlamını taşımamaktadır. Bu durum, kanımızca vergi hukukun esasen kamu hukuku disiplini olmasından ve kendi kurum ve kavramlarını kabul edebilmesinden kaynaklanmaktadır.¹⁷

2.2. Uluslararası Hukuktaki Kullanımı

Uluslararası hukukun bağlayıcı kaynakları arasında yer alan uluslararası andlaşmalar, devletlerin ve uluslararası kuruluşların uluslararası hukuku oluşturma şekillerindendir.¹⁸ Bir andlaşmanın aksi tüm taraflarca kabul edilmedikçe veya andlaşma ile açıkça izin verilmedikçe bütün olarak uygulanması gerekmektedir.¹⁹ Ancak, andlaşmanın izin vermesi halinde, taraflar bazı kısımların uygulanmasına ilişkin itirazlar ileri sürebilmekte ve bu itirazları ile ilgili kısmın uygulanmaması hakkını çekince kaydı ile elde etmektedirler.²⁰

Uluslararası hukukta çekince (**reservation**) kavramının karşılığı için başvuru kaynağı 1969 Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi olup, sözleşmenin 2/1. maddesine göre; “*anlaşmaya taraf olan devletin, anlaşmada mevcut bazı maddelerin kendisine uygulanmamasını veya farklı uygulanmasını içerir tek taraflı bir iradenin bildirimidir.*”²¹ Burada esas husus çekincenin, ileri süren açısından andlaşmanın ilgili maddesini değil maddenin uygulanabilirliğini, bir diğer deyişle hukuki etkilerini kendisi açısından ortadan kaldırılmasını sağlamasıdır. Çekincenin geçerliliği Viyana Sözleşmesi’nin 23/4. maddesi gereği yazılı olarak sunulmasına bağlı olup ileri sürülebilecek zaman bakımından ise herhangi bir sınırlama bulunmadığından imza, onay, kabul süreçlerinde konulabilecektir. Çekincelerin geçerliliği ve çekince sunan

¹⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 13-14.

¹⁸ Yücel Acer, İbrahim Kaya, **Uluslararası Hukuk**, Ankara, Usak Yayınları, Ekim 2010, s. 35.

¹⁹ Berat Lale Akkutay, “1982 Birleşmiş Milletler Deniz Hukuku Sözleşmesi Çerçevesinde Çekinceler ve İhtiyari İstisnalar”, **Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni**, 2011, C.31, S.1, s. 3.

²⁰ Akkutay, **a.g.m.**, s. 4.

²¹ 23.05.1969 tarihli Birleşmiş Milletler Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi, Sözleşme metni için bkz. (Çevrimiçi) <https://treaties.un.org/doc/publication/unts/volume%201155/volume-1155-i-18232-english.pdf>, 12.10.2021.

tarafın sözleşmeye taraf olarak kabulü için kural olarak diğer devletlere bildirilmeli ve diğer taraflarca açık veya zımni olarak kabul edilmelidir.²² Çekinceye sunulan itiraz ise çekince usulü gibi yazılı olmalıdır.²³

Çok taraflı anlaşmalara ilişkin böyle bir kavramın doğmasının altındaki amaç, menfaat çatışmalarının azaltılarak sözleşmenin imzacı devletler için en uygun hale getirilmesini ve andlaşmaya taraf sayısının artırılmasına yöneliktir.²⁴ Türkiye açısından süreç ele alındığında, uluslararası andlaşmalar Anayasa'nın 90. maddesi ile düzenlenmiş olup bu andlaşmalara yönelik çekinceler genel olarak onaylama veya katılma aşamalarında konulmaktadır.²⁵

Uluslararası hukukta yer alan çekince kavramı ile vergi hukukunda yer alan çekincenin aynı nitelikte olmadığı da açıktır.

Nitekim uluslararası hukukta yer alan kavram, sözleşmenin imzacı devlet sayısını artırmaya yönelik olarak sözleşme maddelerine yönelik çekinceli olan devletlerin ilgili maddenin kendisi açısından uygulanmamasını sağlayan bir yöntem olup vergi hukukunda yer alan kavram ile bağlantısı yine kelime benzerliğinden öteye geçememektedir.

2.3. Kamu Hukukundaki Kullanımı

İhtirazi kayıt kavramının idari para cezalarına itiraz aşamasında uygulanma alanı mevcuttur. İdari para cezası, *“idari düzene aykırılık teşkil eden eylemler nedeniyle yasanın açıkça izin verdiği durumlarda idarenin yargı organına başvurmaksızın kendisinin bizzat uyguladığı ve bir miktar paranın alınması şeklinde*

²² Akkutay, **a.g.m.**, s. 11.

²³ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 11.

²⁴ Acer, Kaya, **a.g.e.**, s. 72.

²⁵ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 13; OECD Model Anlaşmasının Faizlerin Vergilendirmesi başlıklı 11/2 maddesindeki, faizi ödeyenin mukim olduğu devletin vergilendirme hakkının %10 olduğu maddesine, *“Şili, Macaristan, İsrail, Meksika, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti ve Türkiye, 2'nci fıkrada verilen oran konusundaki pozisyonlarını saklı tutarlar.”* şeklinde çekince koymuştur. Model Tax Convention (Condensed Version) OECD 2017, Reservation On The Article, Paragraph 2, s. 269, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>, 21.10.2021.

gerçekleşen mali nitelikteki yaptırımlardır."²⁶ şeklinde tanımlanabilir. Cezalara karşı öngörülen itiraz yoluna ilişkin 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesi ile ifade edildiği üzere, genel kanun niteliğinde olması²⁷ kapsamında sulh ceza mahkemelerinin görevli olduğu veya özel düzenlemeler gereği idare mahkemelerinin görevli olduğu durumlar söz konusudur.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile idari yaptırım kararlarına başvuru yoluna ilişkin düzenlemeye 27. madde ile yer verilerek, kararın tebliğ veya tefhim tarihinden itibaren on beş (15) gün içinde Sulh Ceza Mahkemeleri'ne itiraz edilebileceği öngörülmüştür. İhtirazi kayıt ise tebliğ veya tefhim gerçekleştikten sonra itiraz yoluna gidilmeden önce ilgilinin ödemesini ihtirazi kayıt koyarak yapması ile gündeme gelmektedir. Sulh Ceza Mahkemeleri'nin görevli olduğu örnek hal olarak karşımıza, "Karayolları Trafik Kanunu Hükümleri Gereğince Uygulanan İdari Para Cezalarının Tahsilinde Ve Takibinde Uygulanacak Usul Ve Esaslar İle Kullanılacak Alındılar, Tutanaklar Ve Defterler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile düzenlenen "Başvuru Yolu" başlıklı 16. maddesi çıkmakta olup trafik cezası muhatabı, tutanağın tebliği veya tefhimi üzerine 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17/6. maddesinde erken ödeme süresi ve aynı zamanda 27. maddesinde öngörülen itiraz süresi olan 15 gün içinde cezayı ihtirazi kayıtle ödeyip itiraz başvurusu yapabilmektedir.

Bazı özel kanunlarda ise idari para cezalarına karşı yapılacak itirazda görevli mahkemenin idare mahkemeleri olduğu düzenlenmiştir. Kabahatler Kanunu ile ifade edildiği üzere diğer kanunlarda ayrı hüküm olması halinde itiraz usulü ilgili kanun ile belirlenmektedir. 4054 sayılı Rekabeti Korunması Hakkında Kanun'un 55. maddesinde yer alan, "*İdari yaptırım kararlarına karşı yetkili idare mahkemesinde dava açılabilir. Kurul kararlarına karşı açılan her türlü dava öncelikli işlerden sayılır. Kurul kararlarına karşı yargı yoluna başvurulması kararların uygulanmasını ve idarî*

²⁶ Fatih Selami Mahmutoglu, "İdari Para Yaptırımı Gerektiren Eylemler", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.55, S.1-2, 1996, s. 153.

²⁷ 5326 sayılı Kanun, "Genel kanun niteliği, Madde 3- (Değişik: 6/12/2006-5560/31 md.) (1) *Bu Kanunun; a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır.*"

*para cezalarının takip ve tahsilini durdurmaz.”*²⁸ hükmü ile itiraz için idare mahkemeleri görevli kılınmıştır. İhtirazi kayıt uygulaması ise yine ödeme aşamasında gündeme gelmektedir.

Her iki hal açısından da ihtirazi kayıt ödeme sürecinde uygulanmakta ve yapılan ödemenin kabul anlamına gelmediğine ve cezanın yargı sürecine taşınacağına işaret etmektedir.²⁹ Ancak, madde devamında yer alan düzenlemeye göre peşin ödeme kişinin yargı yoluna başvurmaya engel oluşturmamaktadır. Bu bağlamda, ihtirazi kayıt olmadan yapılan ödemelerde de mahkeme kararı sonrası ödenen miktar iade edilmekte olduğundan burada ihtirazi kaydın işlevselliği de tartışmalıdır. Bir diğer deyişle, ödemelerin ihtirazi kayıtla yapılması uygulamada sıklıkla yer alsa da aslında ihtirazi kayıt olmadan yapılan ödeme sonrası açılan dava sonucunda haklı olduğu tespit edilen kişiye iadenin yapılacağı açık olduğundan ihtirazi kayıt uygulaması kanımızca işlevsiz bir konumdadır.

Neticeten idari para cezalarında uygulama alanı olan ihtirazi kayıt kavramı vergi hukukundaki karşılığı ile birebir örtüşmemekle birlikte kullanımındaki temel gaye yine bir hakkın saklı tutulmasıdır. Ancak, vergi hukukunda beyan sürecinde yer alan kavram idari para cezalarında ödeme aşamasında ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak, vergi hukukundaki ihtirazi kayıt kurumunun, anılan hukuk dalına özgü bir kurum olduğu görülmektedir.

²⁸ Ankara 7. İdare Mahkemesi, T. 30.06.2021, E. 2021/60, K. 2021/1364 sayılı kararı ile, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun kapsamında kesilen idari para cezasının iptali talebiyle açılan davada “... dava konusu işlemde hukuka uyarlık görülmediğinden, davacı şirket tarafından ihtirazi kayıtlı ödenen tutarın işbu davanın açıldığı 19/11/2020 tarihinden itibaren işletilecek yasal faiziyle birlikte davacıya ödenmesi gerekmektedir.” şeklinde karar verilmiştir., (Çevrimiçi) <https://www.rekabet.gov.tr/Safahat?safahatId=cc1a755e-10f3-47c1-8ff6-5b2f1a777eef>, 20.10.2021.

²⁹ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, T. 16.12.2020, E. 2017/41329, K. 2020/1040 sayılı kararı ile, “Davacı şirket aleyhine davalı tarafından düzenlenen idari para cezasına karşı ödeme yapılmadan önce kanun yoluna başvurulması ve Sulh Ceza Mahkemesince idari para cezasının yeniden belirlenmesi karşısında, mahkeme kararına itiraz süresi olan 7 gün içinde peşin ödeyen davacının Kabahatler Kanunu 17/6 gereği indirimli ödemeden yararlanması noktasındaki uyumsuzluk çıkmıştır.” Mahkemece yapılan değerlendirme ile, “... peşin ödemenin kanun yoluna başvuru engellemenin dair düzenlemelerden anlaşıldığı üzere peşin ödemeden yararlanmanın önkoşulunun kanun yoluna başvurulmamış olması olduğu gerekçesi ile kurulan özel daire bozma kararına uyulmasına karar verilmiştir.”, (Çevrimiçi) <http://karamercanhukuk.com/yargitay-karari/kural-olarak-idari-para-cezasina-iraz-edilirse-pesin-odeme-indirimi-hakkindan-faydalanilamaz>, 20.10.2021.

2.4. Vergi Hukukundaki Kullanımı

2.4.1. Karşılaştırmalı Vergi Hukukunda Yer Alan Bazı Uygulamalar

İhtirazi kayıt kavramı, iki örnek ülke olarak, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki bazı eyaletlerin hukuku ve Alman hukuku açısından genel hatlarıyla ele alınmış ve Türk hukuku ile karşılaştırılmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri hukuku örnekleri açısından;

İhtirazi kayıt kavramına benzer nitelikte bir kavramın Washington Administrative Code-WAC (Washington Yönetim Kanunu) kapsamında yer aldığı ve bu kanunun Revised Code of Washington-RCW (Gözden Geçirilmiş Kanun) kapsamında yer alan düzenlemeler ile beraber uygulandığı görülmektedir.³⁰ WAC 458-18-215 sayılı düzenleme ve RCW 84.68.020 sayılı düzenleme ile emlak vergisine ilişkin olarak, yüksek olduğu düşünülen bir vergisel hesaplama karşı hakların saklı tutulması yoluyla ödeme yapılabileceği ve dava yoluna başvuru yapılabilmesi için hakların korunacağı düzenlenmiştir.

Saklı tutma durumu; vergiye muhatap tutulanların verginin çok yüksek veya hukuka aykırı olduğu gerekçeleri ile hazırladıkları itirazları ile beraber ödeme yapabilecekleri ve daha sonra uyuşmazlığı mahkemeye taşıyabilecekleri şeklinde ifade edilmiştir.

Bahsedilen kanun kapsamında **'payment under protest'** olarak yer verilen ve saklı tutmanın geçerli olması için öngörülen kurallara göre³¹;

Vergi mükellefi tarafından ödeme sırasında ilçe saymanlığına gerekçeli bir itiraz dilekçesi sunulmalıdır, yazılı bir itiraz dilekçesi olmaksızın saklı tutma ibareli

³⁰ **Washington State Legislature Website** (Washington Eyalet Yasama İnternet Sitesi), (Çevrimiçi) <https://apps.leg.wa.gov/wac/>, 20.04.2021.

³¹ **Washington Lewis County Website** (Washington Lewis İlçe İnternet Sitesi), (Çevrimiçi) <https://lewiscountywa.gov/offices/treasurer/paying-taxes-under-protest/>, 20.04.2021.

bir havale veya çek ile ödeme işleminin gönüllü ödeme olacağı ve geri istenemeyeceği belirtilmiştir.

Mahkeme aşamasında ise, verginin ödenmesine ilişkin belgenin ve vergiye ilişkin tereddütleri açıklayan bir dilekçenin sunulması gerekmektedir.

Tennessee Code Title 67-1-901 **Payment Under Protest, Involuntarily or Under Duress**-2019³²(Tennessee Kanunları 67-1-901- Protesto, Gönülsüz veya Baskı ile Ödeme başlıklı madde) ile yer verildiği üzere, devlete ödenmesi gereken vergileri tahsil ile görevli memurun tahsil için başlatacağı herhangi bir işlem için hakkında işlem başlatılan kişi tarafından, işlemin hukuka aykırı veya haksız olduğu gerekçesi ile gelir, protesto ile ödenebilecektir. Maddenin ikinci fıkrasında ise bu düzenlemenin 01.01.1986 tarihinden sonra ödenecek olan vergileri kapsamadığı belirtilmiş ve konuya ilişkin bir mahkeme kararı ile de devlet vergilerinin ilgili tarafından protesto ile ödenmesi bile iade alınabileceği ancak belediye vergileri için protesto ile ödenmesi şartının hala geçerli olduğu belirtilmiştir.³³ Washington uygulamasından farklı olarak burada emlak vergisi olarak bir belirleme yapılmadan devlet ve belediye gelirleri ifadelerine yer verilmiştir.

Yapılan açıklamalar kapsamında kavramın ülkemiz hukuku ile benzer nitelikleri barındırdığı ifade edilebilecek olup Türk vergi hukukunda uygulandığı üzere, kaydın yazılı olarak sunulması gereklidir. Farklı olduğu hususlar ise, Tennessee için madde kapsamında yazılılık açısından ifadeye yer verilmemişse de Washington uygulamasında itirazın gerekçelerinin ayrıntılı olarak açıklanması beklenmektedir. Türk vergi hukukunda ise ihtirazi kayıtla verilen beyan yeterli olmakta ve gerekçeleri dava aşamasında ileri sürülebilmektedir. Ayrıca ihtirazi kayıt Türk vergi hukukunda beyan aşamasında ileri sürülürken, Amerika Birleşik Devletleri örnek uygulamalarında ödeme yapılması ve ödemeyeyle beraber saklı tutulan bir hakkın mevcut olması söz konusudur.

³² **Justia Website** (Justia İnternet Sitesi), (Çevrimiçi) <https://law.justia.com/codes/tennessee/2019/title-67/chapter-9/>, 30.10.2021.

³³ **Tennessee State Courts Website** (Tennessee Eyalet Mahkemeleri İnternet Sitesi), (Çevrimiçi) <https://www.tncourts.gov/press/2018/02/06/tennessee-supreme-court-rules-disputed-municipal-taxes-must-be-paid-under-protest>, 30.10.2021.

Alman Vergi Usul Kanunu ve Federal Vergi Kanunları kapsamında yer alan düzenlemeler açısından;

İhtirazi kayda benzer nitelikte bir düzenleme, Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO) 164. maddesi ile yeniden gözden geçirme hakkının saklı tutulması başlığı altında düzenlenmiştir. Madde ile yer verilen düzenlemenin ayrıntılarına bakıldığında; beyan üzerine tahakkuk edecek vergilerin durumu idarece nihai olarak incelenmedikçe tekrar gözden geçirme hakkı saklı tutularak beyan edileceği belirtilmiş ve tekrar gözden geçirme hakkının geçerliliği devam ettiği sürece vergi tahakkukunun iptal edilebileceği veya değiştirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO) 164. maddesi ile yapılan düzenleme inceleme kaydıyla tarh olarak da ifade edilmiştir.³⁴ İnceleme kaydıyla yapılan tarh düzenlemesi, nihai şekilde denetlenmediği sürece vergilerin sonradan denetlenme kaydıyla tespit edilebilmesine ve inceleme kaydı geçerli olduğu sürece vergilerin idarece yeniden değerlendirilmesine, değiştirilmesine, kaldırılmasına imkan sağlamaktadır.³⁵

Maddenin devamında, mükellef tarafından iptal veya değişikliğin her zaman talep edilebileceği belirtilmiş ancak vergi idaresinin bu talep hakkında kararını, uygun bir zaman içerisinde yapılacak denetimin sonuna kadar erteleyebileceği düzenlenmiştir.³⁶ Tekrar gözden geçirme hakkı idarece yapılacak inceleme ile her zaman iptal edilebilecektir. İnceleme sonrası iptal durumu tahakkukun kesinleşmesi hali ile aynı hükümdedir. Madde devamında, tekrar gözden geçirme hakkı ve itiraz kaydı yapılacak olan dış denetim ile, tahakkuk eden vergide hata olmaması ve tutarın aynı kalması halinde iptal edilecektir.

Tekrar gözden geçirme başvurusunun vergi tahakkuku süresi içerisinde yapılması gerektiği, nitekim bu süreden sonra idareye başvurulamayacağı da düzenlenmiştir. Aynı kanunun 169. maddesi ile genel zamanaşımı süresi dört (4) yıl olarak belirlenmiştir.

³⁴ Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2013, s. 360.

³⁵ A.e., s. 361.

³⁶ A.e., s. 364.

Yer verilen düzenlemelerden anlaşıldığı üzere mükelleflerin, beyan usulünün mevcut olduğu vergiler açısından tekrar gözden geçirme hakkı bulunmaktadır. Tekrar gözden geçirme için çekincenin tahakkuku bir bütün olarak kapsamı, bir bölüm için verilmemesi ve idari işleme bir yardımcı işlem olarak görülen çekincenin beyanname ile açık olarak belirtilmesi gereklidir.³⁷ Bu konuda verilen bir yargı kararında da yer verildiği üzere, “*ihtirazi kayıt ile verilen bir vergi beyannamesi, yalnızca çekince vergi mükellefi tarafından açıkça yazılmışsa geçerli olacaktır.*”³⁸ Ayrıca beyanla beraber verilmeyen çekince geriye dönük olarak, mükellef için zor bir durum olma tehdidinin mevcut olması halinde yapılabilecektir.³⁹

Çekincenin kaldırılmasına itiraz edilebilmekle beraber bu itiraz ile tüm idari işleme itiraz edildiği kabul edilmektedir ve itiraz üzerine verilecek karara karşı dava yoluna başvurulabilecektir.⁴⁰ Vergi Mahkemesi Kuralları (**Finanzgerichtsordnung**) olarak adlandırılan vergi mahkemesine ilişkin federal kurallar ile de ifade edildiği üzere, idarenin mükellefin çekincesini reddetmesi durumunda, ret kararının gerekçeleri ile birlikte bir ay içinde dava açılabilir.⁴¹

Yapılan açıklamalar kapsamında kavramın ülkemizdeki uygulama ile karşılaştırılmasında benzer hususlar olduğu görülmektedir. Alman Vergi Usul Kanunu’nda yer alan düzenlemeler ile beyana dayalı vergiler açısından çekincenin uygulanabilme alanı olduğu ve devamında dava konusu yapılabileceği düzenlenmiş olup bu yönden Türk vergi hukuku ile benzer durumdadır. İhtirazi kaydın beyan ile verilebileceği hususları da benzerlik göstermektedir. Diğer yandan, Alman Vergi Usul Kanunu’nda çekinceye ilişkin idarenin değerlendirme yapması ve ihtirazi kaydı kaldırması, iptal etmesi hususlarının ayrıntılı olarak belirlenmesi ve mükellefin tekrar gözden geçirme talebinin reddedilmesi ve red işleminin bildirilmesi ile dava süresinin

³⁷ Karin Thomas, Gerrit Windhorst, **Steuerbescheide in der Praxis, Änderungen und Festsetzungsfristen (Uygulamada Vergi Bildirimleri: Değişiklikler ve Tahakkuk Süreleri)**, Wiesbaden, 2007, s. 95.

³⁸ BFH v. 02.12.1999, V R 19/99; BStBl II 2000, 284., Bundessteuerblatt/Herausgegeben vom Bundesministerium Der Finanzen (Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Federal Vergi Gazetesi), (Çevrimiçi) <https://www.bstbl.de/>, 02.03.2022.

³⁹ Thomas, Windhorst, **a.g.e.**, s. 95.

⁴⁰ **A.e.**, s. 96.

⁴¹ Taner Sarisoy, “Alman Vergi Yargısı”, **Vergi Raporu**, Kasım 2014, S.182, s. 38.

başlaması noktalarında Türk vergi hukuku ile farklılıklar mevcuttur. İlgili düzenlemeler bu yönden de Türk vergi hukukundan ayrılmaktadır.

2.4.2. Türk Vergi Hukukundaki Uygulama

Vergilendirmenin hukuksal düzeni ile ilgili olan vergi hukuku gerek amacının kamunun menfaatini korumaya yönelik olması gerekse de bu süreçte kullandığı yöntemlerin kamusal güce dayalı olması bakımından kamu hukuku içinde yer almaktadır.⁴² Özel kişilerle kamu idaresi arasında yer alan ilişkide taraf menfaatlerinin korunması hususu hassas denge barındırmaktır. Bir tarafta vergilendirme yetkisini elinde bulunduran alacaklı kamu idaresi varken bir tarafta ise verginin yükümlüsü veya sorumlusu olarak borçlu vardır.

Türk vergi sisteminin temeli olan beyana dayalı vergilendirme sürecinde vergiye dair veriler idareye hazır olarak sunulmakta ve idarece bu verilere göre hesaplama yapılmaktadır.⁴³ Mükellef vergilendirmeye esas bilgileri içerir beyannameyi idareye yazılı veya elektronik olarak sunmaktadır. Mükellefin bu hareketinin bağlandığı en önemli sonuçlardan biri ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesi ile kendi beyan ettiği matraha ve matrahtan tarh edilen vergiye karşı dava açamamasıdır.

Mükellefin kendi beyanına dava açmasında hukuki yarar bulunmadığı ön kabulüne dayalı olarak konulan söz konusu kanun maddesinin istisna hali ise uygulama ile şekillenen ve yasal zeminde ilk ifadesini 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/4. maddesinde bulan 'ihtirazi kayıtla verilen beyannameler' dir. Mükellef-idare menfaat dengesi dahilinde mükellefin kendisini savunabilmesine ve kamu gücüne karşı yargısal yollara başvurabilmesine imkan veren ihtirazi kayıtla verilen beyanname sonrası açılan dava ile aslında yükümlü, vergilendirme işlemine dair tereddüdü olduğunu ileri sürme olanağına kavuşmuş olmaktadır.⁴⁴

⁴² Selim Kaneti v.d., **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Yayınları, 2021, s. 12.

⁴³ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s. 168.

⁴⁴ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 15.

Çalışmamızın temel hareket noktasını oluşturan ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere ilişkin ayrıntılı açıklamalara ilerleyen bölümlerde yer verileceği için bu bölümde temel bir açıklamaya yer verilmekle yetinilmiştir.

3. Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt Kurumunun Amaçları, Tarihsel Gelişimi ve Hukuki Dayanakları

3.1. Genel Olarak Kurumun Ortaya Çıkış Nedenleri

Kurumun ortaya çıkmasında en temel husus, mükelleflerin beyanname verirken beyana esas işleme dair tereddüt halinin mevcut olması ve tereddüdün giderilmesi sürecinde hak kaybına uğramak istememesidir. Bir diğer ifade ile mükelleflerin hukuki güvenlik ilkesi ve hak arama hürriyeti uyarınca şüpheli buldukları bir vergilendirme işleminin hukuki sıhhatinin araştırılması isteminin sonucudur.⁴⁵ Nihai amaç ise ortadaki tereddüdün sona ermesi ve vergi matrahının ve miktarının doğru olarak tespit edilebilmesine yönelik bir çabadır.⁴⁶

Mükelleflerin vergiyi doğuran olaya karşı şüphelerinin kaynakları genel olarak; düzenlemelerin yeterli, açık ve anlaşılır olmaması, mevcut vergi kanunlarının belirsizliği nedeniyle mükellef ve idare tarafından farklı yorumlanması ve bu durumun uygulamada farklı sonuçlara sebep olması, idarenin kanunun uygulanmasına ilişkin görüşünün belirli olmaması veya zaman içerisinde değişmesi ve çelişik yargı kararlarının mevcut olması şeklinde toplanabilir.

3.1.1. Mükellefin Vergiyi Doğuran Olayı İdareden Farklı Yorumlaması

Hukuk kurallarının somut olaya uygulanması sürecinde kanun koyucunun iradesi, kanun metni ile kanunun amacı çerçevesinde normların okunması ve anlamlandırılması gerekmektedir. Vergi idaresi yasaların uygulanması sürecinde;

⁴⁵ Bumin Doğrusöz, “İhtirazi Kayıt Hakkı ve Yargı Yaklaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, S.290, Şubat 2017, s. 237.

⁴⁶ Sevil Şin, “Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü”, **İzmir YMMO Dergisi**, C.1, S.2, Aralık 2019, s. 78.

vergi yargısı organları ise uyuşmazlıkların çözümünde yorum yaparlar.⁴⁷ Kuralın uygulanacağı olaya en uygun sonucu elde etmek için kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı sınırları içinde yorum yoluna başvuru yapılabilir. Bilindiği üzere vergi hukukunda yorum, yorumu yapan kaynak bakımından dört şekilde sınıflandırılmıştır. Buna göre yorum türleri; yasama yorumu, yargısal yorum, bilimsel yorum ve idari yorumdur. İdari birimlerin uygulayıcısı oldukları kuralları anlama ve uygulama şekli olarak tanımlanabilecek olan idari yorum⁴⁸ türü, vergi hukuku açısından karmaşık, dinamik ve dağınık yapıda olan vergi kanunlarının uygulanması aşamasında gündeme gelmekte ve genel tebliğ, iç genelge, özelge gibi uygulamalar ile ortaya çıkmaktadır.

Anılan özellikleri nedeniyle vergi hukukunda kanun hükümlerinin uygulanmasına yönelik idari yorumlar zamanla değişebilmekte veya mükellef ile farklı yorumlamalar yapılabilmektedir.

Bu bağlamda, mükellefler verginin matrahının vergiye tabi olup olmaması hususunda idarenin yorumlarına katılmayabilirler. Mükellefler tabi oldukları vergisel düzenlemeler açısından idareden farklı düşünmekte ve bu durum çekince haline gelmektedir. Söz konusu çekince en yaygın olarak istisna ve muafiyet uygulamalarında ortaya çıkmaktadır. Burada aslında mükellefler ihtirazi kayıt koydukları husus yönünden idareden vergilendirilmemelerini talep etmektedirler.⁴⁹

Görüş ayrılığının sonucu olarak, mükellef vergilendirilmemesi gerektiğini düşündüğü ve idare uygulamasını onaylamadığı durumda kendi kabulüne uygun olarak beyanname verip idarenin harekete geçmesini bekleyerek idari işlemi dava konusu yapabilir. Ancak dava neticesinde, mükellefin haksız olduğunun anlaşılması durumunda vergi ziyaı cezası ile karşılaşma ihtimali de doğacaktır.⁵⁰

⁴⁷ Öncel v.d., **a.g.e.**, s. 22.

⁴⁸ **A.e.**, s. 23.

⁴⁹ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 93.

⁵⁰ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 13. bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008, s. 494.

Oysa mükellefin harekete geçerek, idarenin isteğine uygun beyanını ihtirazi kayıtlarla vermesi cezalar ile muhatap olmaması açısından daha uygun bir seçenek olarak değerlendirilebilir.⁵¹

3.1.2. İdarenin Vergi Kanunlarına İlişkin Açık Olmayan Yorumları

Vergi kanunlarının uygulanması aşamasında, idare uygulamaya ilişkin mükelleflere ek bir külfet yüklemeksizin yasal düzenlemelere açıklık getirmek ve yol göstermek amacıyla genel tebliğ, yönerge, sirküler, özelge gibi araçlar kullanmaktadır. Yardımcı kaynak niteliğindeki bu kaynaklar yeni bir hüküm oluşturmadıklarından ve açıklama amacı taşıdıklarından yalnızca vergi dairesi iç ilişkileri açısından bağlayıcılık taşımakta⁵² ve bu durumun bir sonucu olarak da sübjektif bir durum ortaya çıkarmadıkça iptal davasına konu olamamaktadırlar.⁵³

Mükellefler idarenin vergisel bir konuya ilişkin mevcut yorumunun yanlış olduğunu düşünerek hareket edebileceği ve beyannamesini ihtirazi kayıtlarla verebileceği gibi idarenin yorumunu yeni olayda değiştirmesi durumunda da yeni yoruma katılmayarak ihtirazi kayıtlarla beyan yoluna gidebileceklerdir.⁵⁴ Ayrıca, vergi kanunlarının belirliliğin sağlanması, düzenlemelerin açık ve anlaşılır nitelikte olması ile mümkün olabilecektir. Aksi durum mükellef nezdinde huzursuz bir durum

⁵¹ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 93.

⁵² Özelgelerin vergi incelemelerinin sonuçları açısından ve mükellef hakkında uygulanabilecek olan vergi cezası ve gecikme faizini kaldırmasına ilişkin sonuçları düşünüldüğünde kısmen de olsa bağlayıcı olduğu, yalnızca idarenin iç işleyişini ilgilendiren ve mükelleflerin hukuki durumunu etkileyemeyen işlemler olarak değerlendirilemeyeceği yönünde, Gamze Gümüşkaya, **Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2021, s. 251, 253.

⁵³ Mualla Öncel v.d., **Vergi Hukuku**, 30. bs., Ankara, Turhan Yayınları, 2021, s. 19; Özelgelerin yargısal denetime tabi tutulmasını savunan görüş için bkz., “*hukuk devleti perspektifinden bakıldığında ve özelgenin mevcut hukuki etkileri de nazara alındığında, hukuka aykırı özelgelerin uygulanmasına ilişkin takdir yetkisinin idareye bırakılmaması, özelgelerin yargısal denetime tabi tutulması daha uygundur.*” Gümüşkaya, **Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler**, s. 268.

⁵⁴ Yerlikaya, **a.g.e.** s. 94.

yaratacak ve mükellefi özelge talep etmeye ve ihtirazi kayıtla beyan vermeye yönelten bir sebep doğurabilecektir.⁵⁵

Diğer yandan idare tarafından uygulamaya ilişkin açıklama yapılmamış ve görüşünün hiç bildirilmediği bir hüküm de mevcut olabilir ki bu durumda da beyanname ihtirazi kayıtla verilebilecektir.

3.1.3. Çelişik Yargı Kararları

Vergi kanunları içerisinde yasal düzenlemesine yer verilmeyen bir kavram olan ihtirazi kayıt uygulamada ağırlıklı olarak yargı kararları ile şekillenmiş ve gelişmiştir. Yol gösterici nitelikte olan vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında yer alan yargı kararları⁵⁶ bağlayıcı nitelikte değildir. Yargı kararlarının bağlayıcı olmaması ve hatta çelişkili olmaması yönünde belirlenmiş bir yasak da olmamasına rağmen bu nitelikteki kararlar, hukuk kurallarının sağlaması beklenen istikrara ve öngörülebilirliğe zarar verir.⁵⁷ Diğer yandan, gelişen hukuk uygulamalarında, yargılama aşamasında yeni yorumların yapılması ve önceki içtihatların terk edilmesi doğal olup yargı kararlarının istikrarından anlaşılmaması gereken husus aslında, ne mahkemelerin tamamen keyfi bir karar vermeleri ne de mutlak manada önceki karara bağlı karar vermeleridir.⁵⁸ Özetle, hak ihlallerinin önlenmesi noktasında, hakim in bağımsız bir değerlendirmeye karar verme yetkisi ile hukuki istikrar ve öngörülebilirliğin sağlanması arasında bir denge bulunması ve içtihat değişikliği durumunda yeterli ve açık gerekçelerle karar verilmesi gerekir.⁵⁹

Bu çerçevede, farklı mahkemeler tarafından farklı zamanlarda çelişen kararların verilmesi hali söz konusu olup mükelleflerce bu durumda kendi durumlarına uygun yargı kararı bulunduğu gerekçesi ile ihtirazi kayıtla beyan verilebilecek ve dava yoluna başvurulabilecektir. Bu durumun istisnası içtihadı birleştirme kararları olup

⁵⁵ Abdullah Tekbaş, “Vergi Hukukunun Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.12, Özel Sayı, 2010, s. 136.

⁵⁶ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s. 37.

⁵⁷ Gamze Gümüşkaya, “Vergi Yükümlüsünün Hakları Bakımından Çelişkili Yargı Kararları”, **Prof. Dr. Süheyl Donay’a Armağan**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2020, s. 170.

⁵⁸ İsmail Köküarı, **Anayasa Hukukunda Güvenlik İlkesi**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 116., aktaran: Gümüşkaya, **A.e.**, s. 173.

⁵⁹ **A.e.**, s. 172.

bağlayıcı niteliğe sahip içtihadı birleştirme kararları vergi hukukunun asli kaynakları arasında yer almaktadır.⁶⁰

Yargı kararlarına ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere çalışmamızın yargı kısmında yer verileceğinden burada ihtirazi kayıt verilme sebebi olarak anlatılmakla yetinilmiştir.

3.2. İhtirazi Kaydın Amacı

İhtirazi kayıtla beyanname verilmesinin temel amaçları olarak, mükelleflerin hak kaybına uğrama endişesi nedeniyle dava açma hakkını elde etmek ve olası bir cezai işlemle karşılaşmaktan kaçınmak istemeleri sayılabilir.

Dava açma hakkının elde edilmesi amacına ulaşma olanağı, 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinde yer alan mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahlar ve matrahtan tarh edilen vergiye karşı dava açamayacakları genel kuralı nedeniyle doğmuştur. Verginin gerçek matrahını en doğru bilecek ve bildirim sorumluluğu olan mükellef tarafından yapılan beyan sonucu idarece tarh edilen vergi artık usuli bir işlem niteliğinde görülmekte olduğundan ortada dava konusu olabilecek bir sorun bulunmadığı sonucuna varılarak mükellefin kendi beyan ettiği matraha ve matrahtan tarh edilen vergiye karşı dava açamayacağı kuralı tesis edilmiştir.⁶¹ Ancak, mükellefin beyan ödevinde, serbest iradesini sakatlayan veya vergi kanunlarının, idarenin karmaşık görüşleri, farklı uygulamaları gibi sebeplerden kaynaklı tereddütler söz konusu olabileceğinden ihtirazi kayıt ileri sürerek dava hakkını saklı tutma ihtiyacı gündeme gelmektedir. Nitekim zamanlama veya kararlılık hususunda zafiyet doğuran anılan durumlarda mükellefin katlanması gereken sonuçlar epeyce ağır olabilmektedir.⁶²

Dava açma hakkını saklı tutma amacıyla hareket eden mükellef, ihtirazi kayıt ileri sürerken aslında beyannameye dahil edilen veya edilemeyen unsurlar üzerinden

⁶⁰ Öncel v.d., **a.g.e.**, s. 18.

⁶¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 13. bs., Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2022, s. 203.

⁶² Ercan Sarıcaoğlu, "Düzeltilme Beyannamelerine İhtirazi Kayıt Konulabilme Sorunu", **Mali Çözüm Dergisi**, S.144, Kasım-Aralık 2017, s. 96.

ceza ile muhatap olma, fazla vergi veya gecikme faizi ile karşılaşma ihtimallerinden kurtulmayı hedeflemektedir. Belirtilen durumların gerçekleşme ihtimalinin doğması durumunda mükellefler ihtirazi kayıt ileri sürerek haklarını saklı tutmaktadırlar.

Bu bağlamda, ihtirazi kayıt uygulamasının yükümlünün dava açma hakkının korunması bakımından elverişli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

3.3. Tarihsel Gelişim

3.3.1. Yasal Düzenleme Öncesi

İhtirazi kayıtla beyanname verilmesi kurumuna henüz yasal düzenlemelerde işaret edilmediği zamanlarda da bu kavram genel hukuk ilkeleri gereği uygulama alanı bulmuştur.⁶³

Kuruma 1981 yılına kadar Danıştay kararları yön vermiş, Vergi Usul Kanunu'nun mülga 389. maddesinde yer alan *'itiraz, tarh edilen verginin ihtilaflı kısmının tahsilini durdurur.'* hükmü ihtirazi kayıtla yapılan beyanlara da uygulanmıştır.⁶⁴

Nitekim Danıştay 4. Dairesi'nin T. 18.09.1980, E. 1989/1020, K. 1980/2547. sayılı kararı ile⁶⁵, *"213 sayılı VUK 378 ile 389 birlikte incelendiğinde, beyana dayalı tarha itiraz edilemeyeceğine göre, itirazın tahsilatı durduracağı hükmünün mükellefin beyanı dışında vergi dairesince re'sen veya sair suretle yapılan tarh işlemleri için gerekli olduğu sonucuna varılmaktadır. İhtirazi kayıtla beyan halinde, bu beyana göre tarh edilen vergiye itiraz edilebileceği yönündeki Danıştay İçtihadı, tahsilatı durdurmayı değil mükelleflere tereddüt ettikleri konuları vergi yargı mercileri önüne götürebilme imkanını sağlama amacını taşımaktadır."* ihtirazi kayıt amacına da yer verilerek uyumsuzluk incelenmiştir.

⁶³ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayınları, Mayıs 2008, s. 203.

⁶⁴ Ferhat Fahren, "Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Verilmesi ve Yargı Aşaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s. 11.

⁶⁵ Danıştay 4. Dairesi, T. 18.09.1980, E. 1980/1020, K. 1980/2547, **Danıştay Dergisi**, S.42/43, 1981, s. 118.

213 sayılı VUK'un mülga 389. maddesinde yer alan itiraz, yine aynı Kanun'un mülga maddelerinde yer alan itiraz komisyonlarına yapılan başvuruyu ifade etmektedir.⁶⁶ İtiraz yoluna başvurma süresi olan bir aylık sürede başvurunun yapılması gerekli olup itiraz sonuçlanana kadar verginin tahsili ertelenmekteydi. Kararın neticesinin mükellef lehine olması durumunda vergi terkin edilmekte, idare lehine olması halinde ise gecikme zammı ile beraber tahsil işlemi yapılmaktaydı.⁶⁷ İtiraz komisyonlarınca verilen kararlar için öngörülen bir sonraki başvuru yolu ise temyiz komisyonlarıdır. 213 sayılı VUK'un mülga 391. maddesi ile düzenlenen temyiz komisyonu incelemesi sonucunda verilen kararlara karşı Danıştay'da temyiz davası açılabileceği öngörülmüştür.

Danıştay Dava Daireleri Kurulu'nun T. 17.04.1970, E. 1970/125, K. 1970/291, sayılı kararı ile itiraz komisyonlarının işler olduğu dönemde ihtirazi kaydın uygulamada yer aldığı görülmektedir.⁶⁸ Uyuşmazlıkta, gayrimenkul sermaye iradı nedeniyle 1964 takvim yılı için verilen gelir vergisi beyannamesinde ihtirazi kayıtla beyan ettiği ödeneğin diğer vergilerden ayrı olarak beyan edilmesi gerektiği iddiası ileri sürülmüştür. İtiraz ve temyiz komisyonları tarafından reddedilen başvuru sonrası Danıştay'a temyiz yoluna gidilmiş olup Danıştay tarafından iddiaların yerinde olmadığı yönünde karar verilmesi ile sonuçlanmıştır.

Netice itibariyle, yasal düzenleme öncesi dönemde de uygulamada olan ihtirazi kayıt yargı kararları yönlendirmesi ile şekillenmiştir. Aslında bu demek oluyor ki vergi hukukuna özgü olan bu kurum, uygulamada ortaya çıkan ihtiyaç sonucunda hukuk sistemimize dahil edilmiştir.

⁶⁶ 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı Kanun'un 63 üncü maddesi gereğince bu Kanuna göre kurulan vergi mahkemelerinin göreve başlamasına dair düzenleme ile yürürlükten kaldırılmıştır.

⁶⁷ Mehmet Arslan, "İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, S.80, Ağustos 1999, s. 153.

⁶⁸ Danıştay Dava Daireleri Kurulu, T. 17.04.1970, E. 1970/125, K. 1970/291, **Danıştay Dergisi**, S.1, 1971, s. 111.

3.3.2. Yasal Düzenleme Sonrası

İhtirazi kayıtla beyan kurumunun mükelleflerce kullanımının yaygınlaşması üzerine bir düzenleme yapılması amacı ile harekete geçilmiştir.⁶⁹ Yasal düzenlemede, ihtirazi kaydın haksız olarak, kötüniyetle mükelleflerce kullanılmasını engellemek amacıyla ihtirazi kaydın tahsili durdurmayacağı kabul edilmiştir.⁷⁰

Bilindiği üzere bu düzenlemeye kadar itirazın, tarh edilen verginin tahsilini durduracağı hükmü ihtirazi kayıt açısından da uygulanmakta idi. Kanımızca, ihtirazi kayıt kurumunun günden güne yaygınlaşan bir uygulama haline gelmesi ile harekete geçen kanun koyucu, kamu alacağının hazineye intikalinde sorunlar yaşanabileceği varsayımıyla ihtirazi kayıtla tahsilatın durmayacağı hükmünü öngörmüştür. Nitekim beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilmesi ile tahsilatın duracağının kabulü halinde, kamu alacağının tahsilinde önemli gecikmeler yaşanacağı açıktır. Ayrıca bu durum mükelleflerce verginin ödemesini öteleme yöntemi olarak kullanılabilecektir. Bu bağlamda, beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilmesi halinde, ihtirazi kayıt gerekçelerinin mahkemece hukuka aykırılık ve telafisi güç zarar unsurları bakımından ele alınarak tahsilatın durdurulup durdurulmayacağı yönünde karar verilmesinin yerinde olduğu düşünülmektedir.

04.01.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 389. maddesine ek olarak 31.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanun ile "... Ancak ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazlar verginin tahsilini durdurmaz. İtiraz komisyonu kararlarının taraflara tebliğinden sonra bu kararlara göre tahsil edilecek vergi miktarı vergi idarelerince mükellefe bildirilir." hükmü eklenmiştir.⁷¹ Yasal zeminde ilk karşılığını bulan ihtirazi kayıt kurumu için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenleme uzun ömürlü olmamış ve 06.01.1982 tarihli 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yayınlanması ile 63. maddede yer verilen "*Vergi Usul Kanununun Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin 379 ila 412 nci madde*

⁶⁹ Fahrhan, **a.g.t.** s. 12.

⁷⁰ Bilal Yalçın, "İhtirazi Kayıtla Beyan ve Dava Konusu Yapılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.62, Eylül-Ekim 1992, s. 11.

⁷¹ 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hükümleri, bu Kanunla kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihte yürürlükten kalkar.” hükmü ile yürürlükten kaldırılmıştır.⁷² Ancak anılan maddenin 213 sayılı VUK kapsamında yürürlükten kaldırılması, kurumun uygulanması açısından bir engel oluşturmamıştır.⁷³ Nitekim Danıştay 3. Dairesi’nin T. 07.06.1995, E. 1994/5106, K. 1995/1774 sayılı kararı ile yer verildiği üzere, “Her ne kadar vergi mevzuatında beyannamelerin ihtirazi kayıtla verileceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiş ise de, uygulamada beyannamelerin ihtirazi kayıtla verileceği kabul edile gelmektedir.”⁷⁴ şeklinde açıklamada bulunularak ihtirazi kaydın geçerliliğinin tartışma konusu olmadığı ifade edilmiştir.

2577 sayılı İYUK’un 63. maddesi ile yürürlükten kaldırılan düzenlemeye aynı Kanun’un 27/8. fıkrasında yer verilmiş ancak bu düzenleme de 10.06.1994 tarih 4001 sayılı Kanun’un 12. maddesi ile değişikliğe uğrayarak İYUK’un 27/3. fıkrasına aynı şekilde taşınmıştır.⁷⁵ Son olarak İYUK’un 27. maddesi 02.07.2012 tarih ve 6352 sayılı Kanun ile değişikliğe uğrayarak bugünkü hali olan 27/4. fıkrasındaki yerini almıştır.⁷⁶

Güncel durumda; ihtirazi kayıt her ne kadar uygulamaya fazlasıyla yerleşmiş bir kavram olsa da halen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında tam olarak karşılığını bulmuş bir düzenlemeye sahip değildir. Uygulamada fazlasıyla geniş yer tutan ve farklı uyumsuzlıklara da konu olmuş olan kuruma ilişkin yasal düzenleme boşluğu ise yargı kararları, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi veya dağınık olarak farklı kanunlarda yer alan kısa düzenlemeler ile giderilmeye çalışılmıştır. Bu durum eleştirel olarak aşağıda değerlendirilmektedir.

3.3.2.1 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’ndaki Yeri

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yer alan 378. madde ile düzenlendiği üzere mükellefler kendi beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen

⁷² 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷³ Danıştay 4. Dairesi, T. 15.03.1982, E. 1982/323, K. 1982/623, **Legalbank Elektronik Hukuk Bankası**, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>, 15.03.2022.

⁷⁴ Danıştay 4. Dairesi, T. 07.06.1995, E. 1994/5106, K. 1995/1774, **Sinerji Mevzuat ve İctihat Programı**, (Çevrimiçi) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, 17.03.2022.

⁷⁵ 18.06.1994 tarih ve 21964 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁶ 05.07.2012 tarih ve 28344 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

vergilere karşı dava açamazlar. Söz konusu hükmün istisnası ise mükellefin beyanına ihtirazi kayıt koymasıdır. Ancak tarihsel gelişim başlığında da yer verildiği üzere, asıl hüküm olan mükelleflerin beyanlarına dava açamaması hali ve istisnası olarak kabul edilen ihtirazi kayıt düzenlemesi 1980 yılında yapılan 2365 sayılı Kanun ile VUK'un 389. maddesi ile düzenlenmişse de söz konusu düzenleme 1982 tarihli 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yayımlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Bahsi geçen düzenleme ile ihtirazi kayıt kurumuna ilişkin ayrıntılı ve açık bir düzenleme yapılmaksızın ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelerin tahsil işlemini durdurmayaacağı belirtilmesi ile yetinilmiştir. Kavramın kısa sürede de olsa Vergi Usul Kanunu'nda yer aldığı söylenebilecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ihtirazi kayda ilişkin bir diğer düzenleme ise 112/6. maddesinde yer almaktadır. Madde ile ihtirazi kayıtlarla beyan edilip ödenen verginin yargı kararı ile iadesi sonrasında yine yargı kararına istinaden tahsil edilmesi halinin ortaya çıkması durumunda, iade tarihi ile yargı kararının idareye tebliği arasında geçen süre için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) tecil faizine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Anılan kanunun Ek-13. maddesinden sonra gelmek üzere 26.10.2021 tarih 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2022 tarihinden sonra yapılacak başvurulara uygulanmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe giren 7338 sayılı Kanun ile "Karşılıklı Anlaşma Usulü" hükümleri kabul edilmiştir. Buna göre, usulüne uygun yürürlüğe girmiş bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının hükümlerine aykırı olarak vergilendirdiğini düşünen ve bu yönde kuvvetli emarelerin olduğuna dair iddiaları olan mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığı'na karşılıklı anlaşma için başvuru yapabilecekleri öngörülmektedir. 213 sayılı VUK'un Ek. 14. maddesinde "...*başvuru süresi; ihbarnamenin tebliğ edildiği, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamede verginin tahakkuk ettiği, vergi kesintisi yapıldığı durumda ise kesintinin yapıldığı tarihten itibaren anlaşmada öngörülen sürenin bitiminde, böyle bir süre yoksa üç yıl tamamlanınca sona erer.*" hükmü ile süreye ilişkin düzenleme yapılmıştır. Ek 15. maddesi ile de başvurunun dava açma süresine etkisi, "*başvuru kapsamındaki tarh ve*

tebliğ edilen vergi ve cezalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresini durdurur.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Karşılıklı anlaşma usulüne dair yeni yapılan düzenlemelerde ihtirazi kayıtla beyannamelerden bahsedilmişse de bu hükümler başvuru ve dava açma süreleri açısından belirlenmiştir. Yeni düzenleme 213 sayılı VUK kapsamında kurumun yasal dayanağını pekiştirse de kurum hakkında ayrıntılı, açık bir düzenleme niteliğinde değildir.

Bu düzenlemelerden hareketle yine ihtirazi kayıtla verilen beyannameler ve yargı aşamasına ilişkin uygulamaların sık karşılaşılan bir durum olduğu ve sürece ilişkin usulün toplu ve ayrıntılı bir düzenlemeye muhtaç olduğu sonucuna varılmaktadır.

3.3.2.2. 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’ndaki Yeri

Güncel durumda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27/4. maddesine hakim olan genel ilke tarh edilen vergiye karşı açılan davanın tahsilatı durdurmasıdır. İhtirazi kayıtla verilen beyanlar için de bu ilke geçmiş dönemde kabul görmüş ve tahsilat işlemini durdurmuş ancak İYUK’un 27/4. maddesi ile son halini alan düzenlemede yer verildiği üzere ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerin tahsil işleminin durdurmayaacağı ve açılacak davalarda yürütmenin durdurulması istenebileceği belirtilmiştir.⁷⁷

Sonuç olarak, yasa hükmü ihtirazi kaydın tahsilata etkisi ile sınırlı kalsa da mükellefe kendi beyanına karşı dava açamayacağı kuralı kapsamında çıkabilme imkanı vermiş olmaktadır. Öte yandan bu düzenleme de kurumun kapsamını, amacını yeterince ortaya koymak bakımından yetersiz kalmaktadır.

3.3.3. Vergi Daireleri İşlem Yönergesindeki Yeri

İhtirazi kayda ilişkin yasal düzenlemede yer alan eksiklik Vergi Daireleri İşlem Yönergesi’nde yer verilen açıklamalar ile giderilmeye çalışılmıştır. Nitekim bugüne

⁷⁷ Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 204.

kadar kısa ve yetersiz düzenlemeler ile yolunu bulmaya çalışan ve uygulamada yargı kararları ile şekillenen ihtirazi kayıt kavramının hem tanımını hem de işlemlere ilişkin ayrıntıları Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde düzenlenmiştir.

Yönerge'nin 39/3. maddesi ile ihtirazi kayıt; *“mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah ve matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı not”* olarak tanımlanmıştır. Maddenin devamında ise yapılacak işlemlere yer verilerek ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılacak işlemlerin süresinde verilen beyannameler ile aynı olduğu belirtilmiştir. Buna göre idarece, ihtirazi kayıt verildiği şerhi düşüldüğü belirtilerek tahakkuk fişi hazırlanır ve beyanname ile beraber değerlendirme masasına verilir. Beyannamenin gönderileceği yer olarak belirtilen değerlendirme masası ifadesinden anlaşılacağı üzere aslında vergi idaresinin ihtirazi kaydı inceleme ve düzeltme yetkisi olduğu açıktır. Ancak değerlendirme masasının yetkisinin kapsamının ne olduğu, değerlendirmeye ilişkin belirlenmiş bir sürenin belirtilmemesi hususları ile mükellefin dava açma süresinin devam ettiği göz önünde bulundurulduğunda etkili ve uyumsuzluğu çözümede yeterli bir yol olmadığı da açıktır. Diğer yandan hatanın vergi hatası kapsamında bir hata olduğunun anlaşılması halinde değerlendirme masası tarafından düzeltme yapılabilir.

Yönerge devamında ise, 46/f. maddesi ile ihtirazi kayıtla verilen beyana dava açılmaz ise tahakkukun kesinleşeceğine yer verilerek, 2577 sayılı Kanun'un 27/4. maddesine paralel olarak ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerin ve dava açılmasının tahsilatı durdurmayaacağı belirtilmiştir.

Her ne kadar işlem yönergesi ile fiziki ortamda vergi dairelerine sunulan beyannamelere göre açıklamalar yapılmışsa da 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 340 Seri Nolu Tebliği⁷⁸ ile elektronik olarak beyanname vermeye ilişkin usul ve esaslara yer verilmiş ve güncel durumda beyannamelere ilişkin işlemler bu düzenlemeye göre yerine getirilmekte olup ihtirazi kayıtla ilgili beyannamelerin usul işlemlerine çalışmamızın devamında değinileceği için ayrıntılarına burada yer verilmemiştir.

⁷⁸ VUK 340 Seri Nolu Tebliği, 19.02.2011 tarih ve 27851 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.4. İhtirazi Kayıt Kavramına İlişkin Mevcut Düzenlemelerin Hukuki Güvenlik ve Yasallık İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, davranışlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmesi olarak ifade edilebilir.⁷⁹ Hukuki güvenlik ilkesinin vergi hukukuna yansımaları kaçınılmaz olup bu ilke vergi hukukunun mükellef-devlet dengesi noktasında özel bir konumdadır. Bu ilke ilk önce, devletin kendi koyduğu kurallara uymakla yükümlü olmasını ve devamında vergi yükümlülerinin de hak ve özgürlüklerine devletin vergilendirme yetkisi ile müdahale edeceği alanları öngörmelerini ve buna göre davranmalarını içerir.⁸⁰ İlkenin lafzından da hareketle, kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar kişilerin güvenliğini sağlamalıdır.⁸¹ Bu bağlamda, hukuki düzenlemeler bireye davranışını yönlendirme imkanı verecek kadar öngörülebilir olmalı ve idari makamlara ve yargıya keyfi davranma olanağı vermeyecek kadar da belirli olmalıdır.⁸² Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkesi olarak belirlilik ilkesi ile sağlanmak istenen zemin, vergi hukuku özelinde ifade edilecek olursa, verginin esaslı unsurlarının yasa kapsamında yer alması olup mükelleflerin karşılaşacakları yükümlülükler hakkında açık ve anlaşılır açıklamaya söz konusu işlemin tesisinden önce ulaşmaları, bilgilenmeleridir.⁸³

Belirlilik ilkesinin temelleri yasallık ilkesine dayanmakta olup belirlilik ilkesi ile daha geniş bir çerçeve çizilmiş ve vergilerin kanunla konulup kanunla kaldırılması yanında açık, anlaşılır ve öngörülebilir olmasını da gerektirmektedir.⁸⁴ Nitekim belirlilik ilkesi Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 20.04.2017 tarih ve E. 2016/1, K. 2017/81 sayılı kararı ile; *“Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir*

⁷⁹ Öncel v.d., **a.g.e.**, s. 52.

⁸⁰ **A.e.**, s. 52.

⁸¹ Tekbaş, **a.g.m.**, s. 11.

⁸² Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 132.

⁸³ Tekbaş, **a.g.m.**, s. 135.

⁸⁴ Temel Gürdal, Şebnem Ekeryılmaz, “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.13, S.2, 2018, s. 206.

*olması yanında kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir. Vergilemede belirlilik ilkesi, herhangi bir yükümlülüğün, muafiyet veya istisnanın hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme, mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.*⁸⁵ şeklinde tanımlanmıştır.

Yasallık ilkesi ise her çeşit mali yükümlülüğün yasa ile konulmasını ve keyfi uygulamayı önleyecek ilkelerin yasa da yer alması ereğini gütmektedir.⁸⁶ Yasallık ilkesi, kişinin malvarlığı bütünlüğünü etkileyen vergi yükünün ne üzerinden ne zaman, hangi esasa ve ne kadar alınacağı gibi hususlarla beraber, vergiden doğan ödev ve yöntemlerin de yasa da düzenlenmesini gerektirmektedir.⁸⁷ Nitekim bu gereklilikler kişisel hak ve özgürlükler açısından güvenlik oluşturmaktadır. İdarece düzenlenecek yönetmelik ve benzeri düzenlemeler ile kişilerin lehine olsa bile vergiye ilişkin ana hususlar düzenlenemez. Kişiyi açıkça tehdit etmeyen veya lehine olan bir durumda bile her an yönetimce kaldırılıp değiştirilebilecek nitelikte olan bu düzenlemeler yasa kadar güvenli, istikrarlı bir zemin sunamayacaktır.⁸⁸

Yasallık ilkesinin ana unsurlarından olan vergiyi uygulamaya koyucu bazı usul düzenlemeleri, yükümlülerin ödevleri (beyan usulleri), uyuşmazlıklarda izlenecek yol, yükümlülerin denetlenmesi hususları takdire yer bırakmayacak şekilde yasalarda yer almalıdır.⁸⁹

Başvurma hakkı ve yargısal denetim, hukuki güvenlik ilkesinin önemli bileşenleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergisel müdahaleler devletin bireyin hak ve özgürlüklerine en çok müdahale ettiği alanlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletler verginin alınmasında bireylerin özellikle mülkiyet hakkı gibi temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunabileceğinden bireyin devlet karşısında gerek

⁸⁵ Anayasa Mahkemesi, T. 20.04.2017, E. 2016/1, K. 2017/81, 20.04.2017 tarih ve 30044 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁶ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s. 55.

⁸⁷ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. bs., İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2014, s. 133.

⁸⁸ **A.e.**, s. 134.

⁸⁹ **A.e.**, s. 144.

kanunla gerekse anayasa ile korunması gerekmiştir.⁹⁰ Bu düzlemde, yargısal denetimle amaç, vergi kanunlarının oluşturulmasından uygulanmasına kadar olan aşamalarda anayasal ilkelere uygunluğun sağlanmasıdır.⁹¹

Yer verilen ilkeler kapsamında ihtirazi kayıtla beyan hususu ele alındığında; öncelikle, ihtirazi kayıt kurumu hukuki güvenlik ilkesini, hak arama hürriyetini, idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açık olmasını bünyesinde barındırmaktadır.⁹² İhtirazi kayıt yolu ile mükellefler vergi yasalarının uygulanmasını sorgulama ve yargı vasıtasıyla denetleme imkanı yaratmaktadır. Bu bağlamda, kavramın temelde, hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak mükellefe bir koruma alanı oluşturduğu ve idare ile çatışma halinde olan mükellefe, güçlü uygulayıcı idare karşısında harekete geçme alanı oluşturduğu söylenebilir.

Beyan usulüne dayanan Türk vergi sistemine dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde yer verilen mükelleflerin kendi beyanına karşı dava açamayacağı kuralı, mükellefin beyanına güven esasına dayanmaktadır.⁹³ Bu kural, Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan idarenin her türlü işlemi ve eylemine karşı yargı yolunun açık olduğu kuralı ile ihtirazi kaydın ortaya çıkması halleri düşünülerek değerlendirildiğinde, aslında mükellefin kendi beyanına dava açmaktan çok vergilendirme işlemine ilişkin şüpheyi belirtme yoludur. Bir diğer deyişle, mükellefler vergilerin hukuki sıhhatini araştırmalarında bir araç olarak hukuki güvenlik ve hak arama hürriyetleri güvencesiyle ihtirazi kaydı kullanmaktadır. İhtirazi kayıt kavramının hukuk sisteminde yer almaması varsayımında, kendisine yüklenen ödev gereği beyannamesini vermesi gereken mükellef tereddüt hali içindeyken ödevi gereği beyanını verecek ancak sonra beyanına dava da açamayacağından bir çıkmaza düşecek ve vergilendirme işlemini kabul etmiş olacak idi. Nitekim, mükellef beyannamesini hiç vermeme yoluna gittiğinde ise cezalı tarhiyatlar ile muhatap tutulacak olup her iki durumda da mağduriyet ile karşı karşıya kalabilecektir.⁹⁴ Netice olarak ihtirazi kayıt

⁹⁰ Tekbaş, **a.g.m.**, s. 134.

⁹¹ **A.e.**, s. 134.

⁹² Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 19.

⁹³ **A.e.**, s. 19.

⁹⁴ **A.e.**, s. 21.

kavramının hukuk devletinin bir gereği olarak ortaya çıktığı ve kaçınılmaz bir durum olduğu açıktır.

Ancak burada değinilmesi gereken bir diğer önemli konu, sağlıklı bir vergilendirme süreci için bu kadar kaçınılmaz ve önemli olan ihtirazi kayıt kurumunun vergi kanunlarında açık ve yeterli bir düzenlemeye sahip olmamasıdır. Hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak ortaya çıktığını ifade ettiğimiz bu kurum yine hukuki güvenlik ilkesinin ayrılmaz parçası olan belirlilik ve öngörülebilirlik açısından daha net ve toplu bir yasal düzenlemeye ihtiyaç duymaktadır. Belirlilik hususunda verilmiş bir Danıştay kararına bakıldığında bu durum; Anayasa Mahkemesi'nin T. 18.10.2003, E. 2003/67., K. 2003/88. sayılı kararına atıfla, *“Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullardandır. Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik sağlanır.”* şeklinde belirtilmiş ve belirlilik ilkesinin hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesinin gereği olduğu ifade edilerek, yasama organının belirlilik ilkesi gereğince açık ve belirgin kanunları yürürlüğe koyması gerektiği sonucuna varılmıştır.⁹⁵

Tarihsel gelişim ve yasal dayanaklar kısmında yer verildiği üzere, çoğunlukla içtihatlar ile şekillenen kavram, zaman içerisinde bazı yasal düzenlemelerde yer alsa da bu düzenlemelerin güncel durumda yeterli olduğu söylenemeyecektir. 2577 sayılı İYUK'un 27/4. maddesinde, 213 sayılı VUK'un 112/6. maddesinde ve Ek-14. maddesi vd. yer alan atıflar, yasallık ilkesi kapsamında ele alındığında, yöntemsel düzenlemeler barındırmamakta ve mükelleflere süreç için açık ve yeterli bir yasal dayanak sunamamaktadır. Usule ilişkin en kapsamlı açıklamalara Vergi Daireleri İşlem Yönergesi içerisinde yer verilmiştir; ancak yönergenin amacı mükellefler nezdinde bir düzenleme yapmak olmayıp vergi dairelerinin izleyeceği usullere ilişkin bir yol haritası sunmaktır.

Vergi daireleri işleyişlerine ilişkin işlem yönergelerinin düzenlenmesine dair atıflara 08.02.2015 yürürlük tarihli Vergi Daireleri Kuruluş Görev ve Yönetmeliği'nde

⁹⁵ Danıştay 4. Dairesi, T. 13.11.2006, E. 2005/2134, K. 2006/2156, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 15.12.2021.

yer verilmiş ve buna göre Yönetmeliğin 6. maddesi ile; vergi dairelerinin iştiğal konuları, birimler arası görev dağılımları ve işlere ilişkin ilke ve kuralların Gelirler Genel Müdürlüğü'nce⁹⁶ hazırlanan işlem yönergeleri ile belirleneceği ifade edilerek gerekli hallerde vergi dairesi başkanlıkları ile müdürlüklerinde tahsilat birimleri kurulabileceği ve bu birimlerin çalışma usulleri ve beyannamelere ilişkin yapılacak işlemlerin usullerinin de işlem yönergesi ile belirleneceği düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 24. maddesi ile işlem yönergesi ile belirlenen usul ve ilkelere uygun davranma sorumluluğu da görevli uzman ve memurlara yüklenmiştir.

Burada yönergenin normlar hiyerarşisi kapsamında sahip olduğu niteliğin ne olduğu ve icrai niteliğe sahip olup olmadığı hususu gündeme gelmektedir. Genelge, tamim, tebliğ, yönerge gibi düzenlemeler iç düzen işlemi niteliğinde ve idarenin kendi örgütüne yönelik düzenlemeler olup kişilerin hukuki durumunu etkilemeksizin, işlemlerin hukuki ve fiili durumunun saptanması, belirginleştirilmesi ve yorumlanması için hazırlanmaktadır.⁹⁷ Bir diğer deyişle, idarenin kuruluşu ve iç işleyişi ve hizmet verimliliğine yönelik olarak idarece tebliğ, yönerge, direktif gibi isimler altında aldığı birtakım kararlar idarenin iç düzen işlemidir.⁹⁸

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 38/5. maddesinin iptali istemiyle açılan davada Danıştay 7. Dairesi'nin T. 08.02.2007, E. 2006/5220, K. 2007/394 sayılı kararı ile, “...*Mevcut Türk Hukuk Sisteminde, kişilerin bir takım haklarının kısıtlanması veya belli ödevlerinin yerine getirilmesini hak kaybına yol açacak şekilde bazı şekil şartlarına bağlanmasını öngören düzenlemeler, Anayasanın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak, yasalarla yapılabileceğinden, böyle bir düzenlemenin yönerge adı altında, Yürütme Organına bağlı alt idari birimlerce yapılmasına olanak yoktur.*” şeklinde açıklama yapıldıktan sonra Vergi Daireleri İşlem Yönergesi incelenmiş ve “*Dava konusu edilerek, 38'inci bölümünün 5'inci maddesinin birinci fıkrasının iptali talep edilen, vergi, resim, harç gibi gelirlerin tahakkuk ve tahsil işlemlerinin, tüm vergi*

* 2005 yılında 5345 sayılı kanunla yeniden yapılanma sonucu Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüştürülmüştür.

⁹⁷ Bige Açımuz, “İdarenin Esnek Hukuk İşlemlerinin Yargısal Denetime Konu Edilmesi: Fransız Hukuku Odaklı İnceleme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C.24, S.2, Aralık 2018, s. 540.

⁹⁸ Mutlu Kağıtçıoğlu, “İdari İşlemin İcrailiği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C.5, S.103, 2012, s. 280.

*daireleri arasında yeknesaklık içerisinde, düzenli, süratli, etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesinin sağlanması amacına yönelik olarak hazırlanan ve yayımlanmayan, bu haliyle de Mali İdarenin **iç işleyişini düzenlemekten öte herhangi bir fonksiyonu bulunmayan** Vergi Daireleri İşlem Yönergesiyle, hak ve yükümlülüklerin düzenlenmesi, bir takım vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinin engellenmesi, kişilerin hukuki durumları üzerinde etki yaratarak hak ve borçlar doğurması olanaklı değildir. Yukarıda açıklanan niteliklerinden dolayı, **idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem özelliği taşımayan**, aykırı davranılması durumunda ise, vergi kanunlarıyla ilgili ödevlerin yerine getirilmediğinden söz etmek de mümkün olamayan, dava konusu Yönergenin, Danıştay'da dava konusu edilebilecek düzenleyici bir işlem olarak kabulü olanaklı bulunmamaktadır.” şeklinde hüküm kurularak işlem yönergesinin iç işleyişe yönelik bir düzenleme olduğu belirtilmiştir.⁹⁹*

Yönergenin niteliğine ilişkin açıklamalardan ve ilgili Danıştay kararından da hareketle, idarenin iç işlemlerine yönelik bir metin olan yönergede yer alan düzenlemelerin ihtirazi kayda ilişkin yasal zemini oluşturduğu söylenemeyecektir. Nitekim yönergelerin idarece uygulanacak işlemlerin ilke ve esasları ile yasaların açıklanması amacıyla hazırlandığı göz önünde bulundurulduğunda da yasal olarak açık ve belirli bir düzenlemeye sahip olmayan ihtirazi kayıt kavramının yönerge ile düzenlenmesi yeterli seviyede bir öngörülebilirliği sağlamayacaktır. Bir diğer deyişle, uygulamayı yönlendirme ve yasalara açıklama getirme görevi yüklenen yönerge gibi iç düzen işlemi niteliğindeki metinler ulaşılabilirlik ilkesini birçok kez zedelemiştir, çünkü söz konusu metinler sadece ilgili kurumlara gönderilmekte ve bunlardan etkilenecek olanlar düzenlemelerden haberdar olamamaktadır.¹⁰⁰ Yönerge ile yapılan düzenleme sonucu, hakkında işlem yapılanlara karşı aleniyetinin sağlanması idarenin

⁹⁹ Danıştay 7. Dairesi, T. 08.02.2007, E. 2006/5220, K. 2007/394, (Çevrimiçi) www.hukukmedeniyeti.org/karar/755161, 11.08.2021.

¹⁰⁰ Selda Çağlar, “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuki Güvenlik, Ed. Doç. Dr. Ece Göztepe, **Türkiye Barolar Birliği Yayınları**, Ankara 2013, s. 55,56.

inisiyatifine bağlanmakta ve bu durum düzenlemeye ulaşılabilirlik sorunu ile hukuki güvenlik ilkesine zarar vermektedir.¹⁰¹

Yasallık ilkesinin amacının vergisel işlemlerin her adımının yasal düzenlemeye tabi tutulması olmadığı ve ilkenin bir sınırı olduğu açıktır; ancak bu sınır verginin ana öğeleri dışında uygulama kurallarını da kapsamalıdır.¹⁰² Yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunmayan noktalar, ödevliye masraf getirmemek, psikolojik ve sosyal maliyet yüklememek koşuluyla uygulamaya ve tekniğe ilişkin olmalıdır.¹⁰³ Bu durumda, kanımızca gerek vergilendirme sürecine, gerekse yargılama aşamasına ilişkin olan, yükümlü haklarıyla temel bir bağlantısı bulunan bir kurum olan ihtirazi kayda dair temel düzenlemeler yasallık ilkesine tabidir ve daha kapsamlı bir yasal düzenlemeye muhtaçtır.

Yer verilen değerlendirmelerimiz bağlamında yasal düzenlemeye ihtiyaç duyan ihtirazi kayıt kurumuna ilişkin düzenlemelerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alması gerektiği savunulmaktadır. Nitekim öncelikle, mükellefin kendi beyan ettiği matraha ve matrah üzerinden doğan vergiye karşı dava açamayacağına dair yasa hükmünün istisnası olarak hukuk alanında yer edinen ihtirazi kayıt kurumuna ait düzenlemelerin birbiri ile bağlantılı olması ve temel kural ve istisnası olarak aynı kanun dahilinde bulunması daha uygun olacaktır. Ayrıca, ihtirazi kayıt kurumunun yasal düzenleme eksikliği değerlendirilirken de ifade edildiği üzere yapılacak düzenlemenin mükelleflerce ulaşılması beklenen nitelikte açık ve belirli olması, hakların zedelenmemesi için son derece önemlidir. Bu sorunun, düzenlemenin karmaşıklıktan uzak bir şekilde asıl kural ile beraber aynı kanun dahilinde yer alması ile aşılabileceği düşünülmektedir.

Bu noktada, ihtirazi kayıt kurumuna dair düzenlemenin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılması ile gümrük vergilerinde ihtirazi kayıt işlemlerinin nasıl ilerleyeceği sorusu gündeme gelebilir. Bilindiği üzere Türk vergi sistemi, vergilere ilişkin usul düzenlemelerinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na tabi olmakla beraber

¹⁰¹ Erdem Ateşagaoglu, Rabia Yılmaz, "Beyana Çağrı Mektubu Uygulamasına Yönelik Sorunsallar", **Maliye Araştırmaları Dergisi**, C.6, S.1, Mart 2020, s. 9.

¹⁰² Güneş, **a.g.e.**, s. 151.

¹⁰³ **A.e.**, s. 153.

anılan Kanun'un 2. maddesi ile gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin, bu Kanun dahilinde olmadığı düzenlenmiştir. Gümrük vergisine ilişkin usuller ise 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu kapsamında vergilendirmeye ilişkin bilgiler ile beraber bazı usul hükümleri de belirlenmiştir. Gümrük vergisi gerek vergilendirme süreci gerekse itiraz usulleri açısından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan ayrılmaktadır. Gümrük vergisinin, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 61. maddesi kapsamında, yükümlüsü tarafından beyan edileceği ve beyanın tescil edilmesi sonrası beyan sahibini bağlayacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanun'un "İtirazlar" başlıklı on ikinci kısmında yer alan 242. maddesi ile verginin mükelleflerin kendi beyanları dışında tahakkuk işlemi yapılarak tebliğ edilmesi durumunda, *"Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir. İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir."* hükmü ile itiraz yolu öngörülmüş ve itiraz sonrası iptal davası açılabileceği düzenlenmiştir. Ayrıca, 244. maddesi ile ek vergi tahakkuklarına ve ceza kararlarına karşı henüz itiraz yoluna gidilmemiş veya itiraz başvurusu sonuçlanmamış olan vergi ve cezalara karşı başvuru yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Mevcut durumda, gümrük vergisi beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilebilmesi yönünde bir yasal düzenleme olmadığı gibi buna engel bir durumun da olmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca 2577 sayılı İYUK'un 27/4. maddesinin *"...ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz."* hükmünün beyana dayalı gümrük vergisi için de geçerli olarak kabul edildiği, uygulamada yer aldığı ve uyuşmazlıklara konu olduğu görülmektedir.¹⁰⁴ Gümrük vergisi uygulamalarında da kendi beyanı ile bağlı olan mükellef, itiraz yoluna başvurmak ve dava açmak için beyannamenin tescili sırasında ihtirazi kayıt iradesini belirtmelidir.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Danıştay 7. Dairesi, T. 18.04.2013, E. 2009/9515, K. 2013/2028, "Gümrük mevzuatına göre, gümrük vergilerinin dava konusu edilebilmesi için, ya yükümlüler adına İdarece re'sen yapılan tahakkuk veya ek tahakkuka vaki itirazın reddine dair işlemin; ya beyannamenin tescili sırasında konulan ihtirazi kayıt iradesinin kabul edilmemesi suretiyle yapılan tahakkuka vaki itirazın reddine dair işlemin; veya vergilerin geri verilmesi istemiyle yetkili idari birime yapılan başvurunun reddine dair idari karara vaki itirazın reddine dair işlemin varlığı gerekmektedir." **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 24.04.2022.

¹⁰⁵ Danıştay 7. Dairesi, T. 26.02.2014, E. 2012/3843, K. 2014/1063, *"...yükümlülerce kendi beyanları üzerine tahakkuk ettirilen gümrük vergilerine karşı idari itiraz yoluna gidilebilmesi, daha sonra da*

Diğer yandan Danıştay 7. Dairesi'nin T. 21.12.2004, E. 2004/2341, K. 2004/3554 sayılı kararı karşı oyu ile, mükellefin beyanın tescili tarihinde ihtirazi kayıt koymasının beklenemeyeceği yorumu yapılmıştır.¹⁰⁶

Yer verilen kararlardan anlaşıldığı üzere, gümrük vergileri açısından da farklı yönde kurulan kararların ve yorumların mevcut olması nedeniyle yasal düzenleme ihtiyacı olduğu açıktır.

Netice itibariyle, 213 sayılı VUK ile paralel olarak mükellefin kendi beyanını dava konusu yapması için ilk önce beyannamesini ihtirazi kayıtla vermesi gereklidir. Ancak gümrük vergisi açısından, ihtirazi kayıtla beyanname verilmesinden sonra doğrudan dava açılması değil, öncelikle idareye zorunlu başvuru olan itiraz başvurusunun yapılması ve devamında davaya konu edilmesi söz konusudur. Bir diğer deyişle, gümrük vergisi usul işlemleri açısından farklı düzenlemelere tabidir. Bu bağlamda, gümrük vergisi her ne kadar beyana dayalı vergi olarak ihtirazi kaydın uygulandığı bir vergi niteliğinde olsa da kanun koyucunun gümrük vergisini ve usullerini ayrı kanuna tabi tutma saikinden hareketle, ihtirazi kayıt için de gümrük vergisinin kendi özel kanununda düzenleme yapılabileceği düşünülmektedir.

Bir diğer soru ise ihtirazi kayıt kurumu için yapılacak yasal düzenlemenin neleri kapsaması gerektiğidir. Kanımızca, yeterli öngörülebilirliği sağlaması ve mükellef haklarını zedelememesi için ihtirazi kaydın hangi usulde, nasıl ileri sürülebileceği ve hangi sürede sunulması gerektiği hususları önem arz etmektedir.

idari yargı denetimine tabi tutulabilmesi, öncelikle, beyannamenin tescil edildiği tarihte beyannameye ihtirazi kayıt konulması veya bu kaydı içeren dilekçenin anılan tarihte idarenin kaydına girmesi koşuluna bağlıdır.” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr., 24.04.2022.

¹⁰⁶ Danıştay 7. Dairesi, T. 21.12.2004, E. 2004/2341, K. 2004/3554, “Yükümlülerin düzeltme başvurusunda bulunabilmeleri için, kendi beyanlarının dışında ek tahakkuk yapılarak tebliğ edilmesi anılan hükümlerin gereğidir. Ancak, idarenin zorlaması veya ileride doğabilecek ek tahakkuk ve buna bağlı olarak hesaplanacak gecikme faizinden kaçınmak amacıyla idarenin tespit ettiği şekilde beyanda bulunulması da mümkündür. Anılan süreç içerisinde mükelleflerin yanılması veya idarece yanıtlanması da mümkündür. Bu durumda mükelleflerden, beyannamenin tescil tarihinde ihtirazi kayıt koymaları beklenemez. İhtirazi kayıt beyanın serbest irade ile yapılmadığını gösterdiğine ve sonrasında idari ve yargısal denetimin yapılması da mümkün olduğuna göre, ihtirazi kaydın beyannamenin tescil tarihi ile sınırlandırılmaması gerekir. Bu sürenin sınırsız olması da, idarenin işleyişini sınırlandıracağından, mümkün değildir. Anılan Kanun hükmünde düzeltme başvurusunun 15 gün içinde yapılabileceği belirtilmiştir. Söz konusu sürenin ihtirazi kayıt konulması açısından da geçerli olması hakkaniyete uygun olacaktır.” **Yargı Kararı Arama Motoru**, (Çevrimiçi) <https://www.kararara.com/danistay/7d/danistay7159.htm>, 24.04.2022.

Nitekim ihtirazi kayıt şerhinin tek başına yeterli olup olmayacağı, şerhle beraber sebebinin de sunulması gerekliliği gibi hususlar, kurumun niteliğini etkileyeceğinden açık olarak düzenlenmelidir. Bize göre, kaydın sebebinin yer aldığı bir dilekçe ile sunulması, sürecin idarece değerdendirilmesinde daha etkili olacak ve yargıya taşınmadan idari değerdendirme ile sonuçlandırılmasında fayda sağlayabilecektir. Zira, işlem yönergesinde değerdendirme masası olarak ifade edilen bir idare biriminin varlığı, işlevi, yetkileri, değerdendirme yapıılıyor ise ne kadar sürede sonuçlanacağı ve bu değerdendirme sürecinin dava açma süresine etkisi de yorumdan uzak olarak ortaya konulmalıdır.

Ayrıca, ihtirazi kayıt şerhinin en geç beyanname ile beraber sunulması gerekliliğin belirlenmesi ve beyannameden sonra, henüz beyan süresi geçmeden ihtirazi kayıt sunulmasının tahakkuka etki etmeyeceğinin de açıklığa kavuşturulmasının gerekli olduğu düşünölmektedir. Son olarak, vergi türleri açısından kapsamının belirlenmesi hususu da beyana dayalı olan ve olmayan vergiler açısından mevcut tartışmaların netliğe kavuşması açısından faydalı olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

KAPSAM, UYGULAMA VE ZAMAN BAKIMINDAN TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHTİRAZİ KAYITLA BEYANNAME VERİLMESİ

1. Beyanname Verme Ödevi

Vergiye ilişkin en temel ödev, verginin ödenmesi olup vergi hukukunda maddi mükellefiyet adı verilen bu ödev, usule ilişkin olarak belirlenmiş şekli ödevler eşlik eder.¹⁰⁷ Beyan usulüne dayanan vergi sistemimizde şekli ödevlerden biri olarak beyanname verme ödevi karşımıza çıkmaktadır. Beyanname verme, idari bir talep ya da zorlamaya ihtiyaç duymaksızın mükellef tarafından kendiliğinden yerine getirilmesi gereken bir ödevdir.¹⁰⁸ Nitekim bu ödevin gereği olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin belirli olgu ve işlemleri belirli belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini hüküm altına almıştır.¹⁰⁹

Beyan usulü, özel vergi kanunlarında belirlenmiş bir tarh usulü olup beyana dayanan tarhta yükümlü veya sorumlu vergi idaresine verginin matrahını ve vergilendirmeye olanak veren diğer bilgileri kapsayan beyannamesini yazılı veya elektronik ortamda bildirir.¹¹⁰ Bu usul ile vergilendirmenin temeli olan veriler hazır olarak vergi idaresine gelmektedir. Vergi beyannameleri, ilgili döneme ilişkin mükellefin defter kayıtları ve belgelerine dayanılarak yapılan hesaplama sonuçlarını gösteren belgeler olup hukuki sonuçlara bağlanmıştır. İdarece, beyan edilen hususlara istinaden vergi tarh ve tahakkuk ettirilir, yani kamu alacağı hesaplanır.

¹⁰⁷ Yusuf Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2020, s. 157; Verginin ödenmesinin gerek kanunda düzenlendiği yer itibarıyla, gerekse ödenmemesi halinde idarenin ferileriyle birlikte tamamlanması için harekete geçmesi nedeniyle ödevlerden ayrıldığı ve ödev değil yükümlülük olarak değerlendirilmesi yönünde, T. İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006, s. 47.

¹⁰⁸ Danıştay VDDK, T. 12.12.2012, E. 2012/327, K. 2012/429, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 15.12.2021.

¹⁰⁹ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s. 281.

¹¹⁰ **A.e.**, s. 168.

Beyana dayalı vergilere ilişkin usul kendi özel kanunlarında belirlenmiştir. Ayrıca usul belirlenmesi açısından Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmesi de kanuni düzenlemelerde karşımıza çıkan durumlardandır. Beyannameler belirlenen usulde gerekli alanları doldurularak, yine belirlenen sürede idareye sunulmalıdır. Nitekim yaptırımlara bağlanmış olan bu ödev ile kamu alacağının vadesinde tahsili amaçlanmaktadır. Beyannamenin zamanında verilmemesi, verginin resen tarh edilmesi ile beraber vergi cezalarını da doğurabilecektir.¹¹¹

Beyan usulüne dayanan vergilerde mükellefin beyanı aksi sabit oluncaya kadar doğru olarak kabul edilir. Doğruluk karinesi olarak ifade edilen bu kabul ile ilk bakışta matematiksel işlem dışında ek bir incelemeye gerek kalmaksızın idarece vergi tarh ve tahakkuk ettirilir.¹¹² İlk görüşte doğruluk karinesinin ve oluşturulmuş güven halinin bir sonucu olarak beyan usulünde mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahlarla ve matrah üzerinden tarh eden vergilere dava açamayacağının 213 sayılı Kanun'un 378. maddesi ile öngörüldüğü belirtilmiş idi. Söz konusu hükmün İstanbul 9. Vergi Mahkemesi tarafından Anayasa'ya aykırılık iddiası ile iptali talep edilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nce yapılan inceleme ile T. 14.06.2017, E. 2017/24 K. 2017/112 sayılı kararı ile;

“20. Mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açmamalarını öngören itiraz konusu kuralın, ‘mahkemeye erişim hakkına’ dolayısıyla da adil yargılanma hakkına yönelik bir müdahale olduğu açıktır. Türk vergi sisteminde belirlenen tarh usulü, beyannameye dayalı tarhiyattır. Bu tarh usulünde mükellef, matrahını beyan etmekte ve idare beyan edilen bu matrah üzerinden tarhiyat işlemini gerçekleştirmektedir. İtiraz konusu kural ile mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açmaları yasaklanmaktadır. Nitekim kişinin kendi beyanına karşı dava açmasında hukuki yarar da bulunmamaktadır. İtiraz konusu kuralın devamındaki cümlede yer alan ‘Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.’ hükmüyle yalnızca vergi hatalarının bu hükmün istisnası olduğu belirtilmektedir. Uygulamada ortaya çıkan ve 6.1.1982 tarihli 2577 sayılı

¹¹¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2. bs., 2019, s. 306.

¹¹² Şin, **a.g.m.**, s. 70.

Kanunun 27/4. maddesi ile dolaylı olarak düzenlenen ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere dava açılabilmesi de bu kuralın diğer istisnasını oluşturmaktadır.

21. İtiraz konusu kural, mükelleflerin gelirinin istisna, muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheyi düştükleri matrahları için iddia ve savunmalarını bir yargı mercii önünde ileri sürebilmeleri imkanını sınırlamaktadır. Ancak istisnaları ile birlikte değerlendirildiğinde kuralın, mahkemeye erişim hakkının özüne dokunmadığı ve hak arama özgürlüğünü ölçüsüz bir şekilde engellemediği anlaşılmaktadır.” şeklinde karar verilmiş ve istisnalarını barındıran 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin mükellefin kendi beyan ettiği matraha ve matrah üzerinden tarh eden vergilere karşı dava açamayacağı hükmünün, hak arama özgürlüğünü kısıtlamadığı sonucuna varılmıştır.¹¹³

Söz konusu karar ile ifade edilmektedir ki; mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahlara ve matrahlar üzerinden hesaplanan vergilere karşı dava açamamasına dair düzenleme, mükellefe ve mükellefin beyanına güvene dayalı vergilendirme sistemimizin temel ögesidir.

Bir diğer husus ise, karar ile, “22. Uygulamada hangi tür beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceği; kanuni süresi içinde veya kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı hususlarından dolayı dava açma hakkının tanınıp tanınmayacağı sorunu ise doğrudan doğruya itiraz konusu kuralla ilişkili olmayıp ihtirazi kaydın kapsamı ile ilgilidir.” şeklinde ifade edildiği üzere, başvuru gerekçesinde yer verilen düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın dava hakkı verip vermeyeceğine ilişkin değerlendirmenin, kurumun kapsamına ilişkin bir yorumdan kaynaklanması nedeniyle, somut norm denetiminden ziyade bireysel başvuru yoluna uygun olduğuna işaret edilmesidir. Diğer bir deyişle sorunun kanundan değil uygulamadan kaynaklandığı ortaya konulmuştur.

¹¹³ Anayasa Mahkemesi, T. 14.06.2017, E. 2017/24 K. 2017/112, 19.07.2017/30128 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Nitekim *Arbay Petrol*¹¹⁴ kararına bakıldığında, düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilmesi sonrası açılan davada 213 sayılı VUK'un 378. maddesi gerekçe gösterilerek uyuşmazlığın esasının incelenmeksizin reddedilmesi üzerine Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna gidilmiştir. Mahkemece yapılan inceleme neticesinde; mülkiyet hakkına müdahale olduğu tespiti ile ihlal kararı verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nce verilen kararlar ile görüldüğü üzere, bir kuralın Anayasa'ya ayrılığı ile, söz konusu kuralın yorumlanması ve somut olaya uygulanması neticesinde oluşan durumun Anayasal ilkeleri ihlal edip etmediği farklı şekilde ele alınan, birbirinden bağımsız durumlardır.

Vergilendirme sistemimizin temelini oluşturan beyana dayalı tarh usulünden kaynaklanan ve mükellefin beyanına güven ilkesi sonucu kabul edilen 213 sayılı VUK'un 378. maddesinde yer alan kuralın, Anayasa Mahkemesi kararında ifade edildiği üzere, istisnaları olan ihtirazi kayıt ve vergi hatası ile hukuk alanında var olması gerekçesi kanımızca yerinde bir değerlendirmedir. Bir diğer deyişle, mükellefler, hükmün istisnası olarak kabul edilen ihtirazi kayıtla beyan yoluyla iddialarını yargıya taşıma imkanını elde ettiklerinden hak ihlallerinden korunmaktadırlar. Ancak, daha önceki kısımlarda da ifade edildiği üzere, ihtirazi kayıt, tanımı ve usul kuralları net olmayan, dağınık ve yetersiz yasal düzenlemeler ve yargı içtihatları ile şekillenmiş bir kurumdur. Bu noktada mükellefleri yargısal denetime ulaştıran bu kurumun düzenlenmesinde eksiklik ve belirsizlikler olması nedeniyle düzenleme yapılması ihtiyacı devam etmektedir.

Neticeten, aslında beyan usulünün varoluş nedeni ile uyumlu olan yükümlünün beyanının dava konusu yapılamaması kuralının istisnası olarak ihtirazi kayıtla beyan kavramı doğduğundan ve uygulamada kullanıldığından madde Anayasa'ya aykırı bulunmamıştır.

¹¹⁴ Anayasa Mahkemesi [GK], *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, T. 27.02.2019, B. No. 2015/15100, 03.04.2019 tarih ve 30734 sayılı Resmi Gazete'de yayınlamıştır.

2. Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyanın Konu ve Kişi Bakımından Kapsamı

2.1. Beyana Dayalı Vergilerde İhtirazi Kayıt

Türk vergi sistemi beyana dayalı tarh usulünü temel olarak almıştır. Mükellefler tarafından vergilendirme dönemine ilişkin matrahın beyan edilmesi üzerine vergi dairelerince tahakkuk işlemleri yapılmakta ve ödeme aşamasına geçilmektedir (VUK md. 25). Mükellefin ödenecek vergisini kendisinin hesaplaması ve bildirmesi olarak da açıklanabilecek bu işlemde mükellefin beyanına güven esasının mevcut olduğu, ilk görüşte doğruluk karinesinin mevcut olduğu ifade edilmiş idi. Beyan etme işlemine bir diğer bakış açısıyla bakıldığında mükellefin hareketinin bir itiraf niteliğinde olduğu ve ödeyeceği tutarı kabul etmesi olarak değerlendirilebileceği söylenebilir.¹¹⁵

Vergi sistemimizde beyana dayalı vergiler; başlıca, gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, özel tüketim vergisi, damga vergisi ve gümrük vergisidir. Söz konusu vergilerin beyan usullerine ilişkin düzenlemeler kendi özel kanunları ile belirlenmiştir. Beyan usulüne ilişkin genel esaslar ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır.

İhtirazi kayıt kavramının uygulaması beyana dayalı vergiler yönünden karşımıza çıkmakta olup mükellefin tereddüt halini giderme imkanı olarak kullanılan bu yol ile mükellefin beyanını dava konusu yapabileceği ifade edilmiş idi. Usule ilişkin açıklamalar ayrıca ihtirazi kayıtlı beyannamelerde usul kısmında inceleneceğinden ayrıntısına burada değinilmemiştir.

2.2. Vergi Mükellefleri ve İhtirazi Kayıt İleri Sürme Yetkisi

Vergilendirme işlemi kişiler, kurumlar ve devlet arasında oluşan bir alacak borç ilişkisi olarak ifade edilebilecek olup alacaklı konumunda olan devletin

¹¹⁵ Fähran, a.g.t., s. 18.

karşısında borçlu sıfatı ile vergi kanunlarında mükellef olarak sayılmış olanlar yer almaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi mükellefiyetinin kanundan doğması zorunludur.

Vergilendirme işlemi, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlamakta olup doğan verginin alacaklısı olan devlete vergi borçlusunun maddi bir ödemede bulunmasını gerektirmektedir.¹¹⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesi ile mükellefin tanımı yapılmış ve “*vergi kanunlarına göre kendisine terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*” olarak ifade edilmiştir. Tanımdan anlaşıldığı üzere, mükellef; vergi borcu kendisi nezdinde doğan ve kendi malvarlığı ile ödemekle yükümlü olan kişidir.

Anılan Kanun'un 9. maddesi ile vergi mükellefiyeti ve sorumlusu için kanuni ehliyetin şart olmadığı hüküm altına alınmıştır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 8-9. maddeleri ile ehliyet hususu düzenlenmiş ve ehliyetin iki unsuru olduğu ifade edilmiştir. Bunlardan ilki haklardan yararlanma (hak ehliyeti), ikincisi ise hakları kullanma ehliyeti (fiil ehliyeti) olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukuna yansımaları ise, vergi borcu ilişkisine taraf olma ehliyeti olduğu söylenebilir. Bir diğer deyişle, mükellef veya sorumlu olmak için medeni hakları kullanma ehliyeti şart olmayıp sadece haklardan yararlanma ehliyetinin bulunması yeterlidir.¹¹⁷ Gerçek kişiler açısından kişinin kısıtlı, küçük ve temyiz kudretinden yoksun olması vergi ehliyetine engel değildir. Yine, tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklık veya cemaatler ile iş ortaklıklarının da vergi ehliyetine sahip olduğu durumlar mevcuttur.¹¹⁸

Beyannamenin ihtirazi kayıtla verilebilmesi; uzlaşmaya başvurma, zor durumda ek süre talep etme gibi vergi mükellefinin vergilendirme sürecinde yararlanabileceği haklardan biridir. Mükellefin haklarından biri olarak, ihtirazi kayıt ileri sürme hakkına bakıldığında; ihtirazi kayıt kavramına ilişkin açık bir tanım olmadığı ifade edilmiş olmakla beraber, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39. maddesi ile “**Mükelleflerce** kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda

¹¹⁶ Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi**, s. 147.

¹¹⁷ **A.e.**, s. 157.

¹¹⁸ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s. 146.

beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir.” şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir.

Yer verilen ifade ile beyannamelere ihtirazi kayıt koyabilecek olanların mükellefler olduğu sonucuna varılmaktadır. İhtirazi kayıt ileri sürme ve dava konusu yapma hakkı mükellef olmanın doğal bir sonucudur.

-Dar mükellefler bakımından durum;

Gelir vergisi açısından dar mükellefiyet ile ilgili, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 86/2 maddesi ile tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için beyanname verilmeyeceği düzenlenmiştir. Maddeden hareketle beyanname verilmesi gereken durumların ticari ve zirai kazançlar olduğu sonucuna varılmaktadır.¹¹⁹ Dar mükelleflerin yıllık beyanname bildirmek zorunda olmadıkları ve tevkif suretiyle alınmamış olan hallerde ise münferit beyanname isimli beyanname ile beyanda bulunacakları düzenlenmiştir (GVK md.84). Nitekim dar mükellefler tarafından verilebilecek yıllık ve münferit olmak üzere iki adet beyanname olduğu ifade edilmiş olup bu beyannamelere ihtirazi kayıt koyulmasına ve dava konusu yapılmasına engel bir durum bulunmamaktadır.

Burada ifade edilmesi gereken farklı bir değerlendirme konusu ise, dar mükellefler olarak elde edilen kazançların muhtasar beyanname ile beyan edilmesi halinde; dar mükelleflerin beyan edip ödeme durumunun söz konusu olmaması ve vergi sorumlularının da verginin asıl ödeyicisi olmaması nedeniyle bu beyannameye ihtirazi kayıt konulmasının söz konusu olup olmadığı noktasında karşımıza çıkmaktadır. Ancak ehliyet hususundaki tartışma Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı ile giderilmiş ve sorumluların da mükellefler gibi dava açma hakları olduğu sonucuna varılmıştır.¹²⁰

¹¹⁹ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 134.

¹²⁰ Danıştay VDDK, T. 12.10.2011, E. 2011/390, K. 2011/583, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 15.12.2021.

Kurumlar vergisi açısından dar mükellefiyet ile ilgili; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 3. maddesi ile, “kurumlar vergisine tabi kurum ve kuruluşlardan kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de bulunmayanların dar mükellef oldukları ve yalnızca Türkiye’de elde ettikleri kazançlardan vergilendirilecekleri” ifade edilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan düzenleme Gelir Vergisi Kanunu ile paralellik arz etmektedir. Mükellefler ticari ve zirai kazançları için yıllık beyanname ile ve diğer kazanç ve iratları için ise gelir vergisinde yer alan münferit beyanname yerine özel beyanname ile kazanç ve iratlarını bildirirler (KVK md.26). Söz konusu beyannameler için ihtirazi kayıt ileri sürülmesinde ve dava açılmasında herhangi bir engel bulunmamakta olup muhtasar beyanın söz konusu olduğu hallerde de Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun anılan kararı kapsamında ihtirazi kayıt ileri sürülerek tevkif eden vergiye karşı süresinde dava yoluna başvurulabilmektedir.¹²¹

-Ara (Mutavassıt)¹²² mükellefler bakımından durum;

Yansıtılan vergi türünde, mükellef vergiyi öder ve devamında bu ödemeyi fiyat mekanizması aracılığıyla başkasına devreder.¹²³ Katma değer vergisi (KDV) gibi vergilerde karşılaşılan söz konusu durumda, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) 40. maddesi ile mükelleflerin beyanı üzerine verginin tarh edeceği hüküm altına alınmıştır. Burada mükellef verginin yapısı gereği idareye karşı mükellef konumundayken, vergi yükünü satışta fiyata dahil ederek alıcıya yüklemekte ve ondan tahsil etmektedir. Mükellef sıfatını taşıyan kişi tarafından verilecek olan bu beyannameye ihtirazi kayıt konulmasında bir engel yoktur.

¹²¹ Aksi görüş için bkz. Yerlikaya, **a.g.e.** s. 134, “Dar mükelleflerin beyan edip ödeme durumunun söz konusu olmaması ve vergi sorumlularının da verginin asıl ödeyicisi olmaması nedeniyle bu beyannameye ihtirazi kayıt konulması söz konusu olmayacaktır. Ancak mevcut durumda beyannameye ihtirazi kayıt konulamaması halinin dava yoluna gidilemeyecek olarak algılanmaması gerekmekte olup haklarında tevkif suretiyle vergi kesilen dar mükellefler bu vergilendirme işlemine karşı süresi içerisinde dava açabileceklerdir.”

¹²² Kavrama ilişkin diğer ifadeler için bkz. Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi**, s.161. “Aracı Mükellef”; Ersan Öz, “Mali Terimler: Vergi Taşıyıcısı”, (Çevrimiçi) <http://ersanoz.com/mali-kavramlar.php>, 20.04.2022.

¹²³ Fahrhan, **a.g.t.** s. 66.

2.3. Vergi Sorumluları ve İhtirazi Kayıt İleri Sürme Yetkisi

Vergi mükellefine ilişkin 213 sayılı Kanun'un 8. maddesinde yer verilen tanım olan “*vergi kanunlarına göre kendisine terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*” kavramına ek olarak kanun koyucu gerek vergi güvenliği gerekse süreçte yaşanabilecek bazı sorunlar nedeniyle belirli vergi türlerinde verginin ödenmesinden gerçek mükellefi değil başkasını sorumlu tutmuş olup bu noktada vergi sorumluları kavramı doğmuştur. Mükellef verginin asıl taşıyıcısı olmakla beraber vergi sorumluları da idareye karşı muhatap olma hususunda önemli bir konuma sahiptir. Vergi sorumlusunu mükelleften ayıran özelliği ise, ödenen vergi, mükellefin malvarlığında azaltma yaratırken, vergi sorumlusu ödediği vergiyi mükelleften kesinti yoluyla almaktadır.¹²⁴ Söz konusu fark vergi sorumlusunun idare ile mükellef arasında üçüncü kişi olduğunu göstermektedir.

Vergi kanunları ile düzenlenen vergi sorumlularının, verginin ödenmesi ve vergi sisteminin düzenli devam etmesinde yüklendiği işlemlerde önemli bir konuma sahip olduğu açıktır. Nitekim vergi sorumlusu bazen tüm ödevleri ve vergi borcuyla mükellefin yerine geçmektedir.¹²⁵ Bu husus, mükellef tanımının verildiği 213 sayılı Kanun'un 8. maddesi devamında, “*Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*” ifadesine yer verilmesinden de anlaşılmaktadır. Vergi sorumluları verginin ödenmesi, beyanname verilmesi hususlarında idarenin muhatap konumunda olmalarına ve tarhiyat ile karşılaşılıyor olmalarına rağmen tarh edilen vergilere karşı dava yoluna başvurma ve ihtirazi kayıt koyma hakları olup olmadığı noktalarında farklı ve çelişik yargı kararlarına konu olmuşlardır.

Danıştay tarafından ele alınan vergi uyumsuzluklarında, dava açacak kişinin kişisel menfaatinin olması gerektiği ve bu menfaatin malvarlığında meydana gelen azalma olarak değerlendirilmesi ile dava açma hakkının sorumlularda olamayacağı yorumu yapılmıştır.¹²⁶ Danıştay 3. Dairesi'nin T. 25.12.1984, E. 1984/3527, K.

¹²⁴ A.e., s. 67.

¹²⁵ Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi**, s. 168.

¹²⁶ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 171.

1984/4075 sayılı kararı ile¹²⁷ “*Vergi sorumlularının istihkak sahipleri adına yapılması gereken tevkifat miktarı hususunda dava açmaları mümkün değildir.*” şeklinde karar verilmiş olup sorumluların dava açma hakkı olmadığı yorumu yapılmıştır. Diğer yandan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun T. 22.04.2005, E. 2005/14, K. 2005/82 sayılı kararı¹²⁸ ile bu kez, “...katma değer vergisinin yansıtılmalı bir vergi türü olması ve yansıtılabilirlik özelliği nedeniyle vergi yükü, ihale yoluyla yapılan satış sonucunda taşınmaz satın alan davacının üzerinde kalmış olduğundan, davacının menfaatinin ihlal edilmiş olması, dolayısıyla, dava açma ehliyetinin bulunduğu,” şeklinde ifade edilerek dava açma hakkının mevcut olduğu yönünde bir içtihat değişikliği yapılmıştır. Karar ile de yapılan yorumun yerinde olduğu ve vergiyi malvarlığından ödeyen sorumlunun dava açma ehliyeti olduğu düşünülmektedir.

Neticeten zaman içinde farklı tartışmalara konu olmuşsa da vergi sorumlularının ihtirazi kayıtla beyanname verebileceği ve dava açabilecekleri genel kabul görür uygulama haline gelmiştir.

Vergi sorumluluğu dahilinde kanuni temsilcilerin, mirasçılarının ve vergi kesenlerin sorumluluğu yer almaktadır. Vergi kesenlerin sorumluluğu tevkifat başlığı ile ele alınacağından burada yer verilmemiştir.

2.3.1. Kanuni Temsilciler ve İhtirazi Kayıt

Temsil kavramı başkası adına işlem yapabilme yetkisi olarak tanımlanabilecek olup vergi hukukunda kanundan kaynaklı temsil belirlenmiş ve buna göre yetkisini kanundan alan temsilcilerin tüm vergisel ödevlerden sorumlu oldukları öngörülmüştür.¹²⁹ Kanuni temsilciler ödevleri yerine getirmemeleri veya eksik yerine getirmeleri halinde belirli şartlar altında şahsen sorumlu olabilmektedir.¹³⁰

¹²⁷ Danıştay 3. Dairesi, T. 25.12.1984, E. 1984/3527, K. 1984/4075, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr/>, 04.05.2019.

¹²⁸ Danıştay VDDK, T. 22.04.2005, E. 2005/14, K. 2005/82, **Danıştay Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 13.10.2021; Aynı yönde karar için bkz. Danıştay VDDK, T. 09.03.2007, E. 2006/287, K. 2007/94, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr/, 20.04.2022.

¹²⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.** s. 100.

¹³⁰ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 181.

Gerçek kişiler bakımından;

Gerçek kişilerin mükellef olmaları için hak ehliyeti yeterli olduğundan küçük ve kısıtlılar vergi mükellefleridirler. Gerçek kişiler bakımından, mükellef sıfatını haiz küçük ve kısıtlıların ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecek olup zamanında ödevlerin tamamlanması halinde vergi alacağı küçük veya kısıtlının malvarlığından tahsil edilecektir.¹³¹ Ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde sorumluluk ise vergi aslı ve cezaları açısından farklılık taşımaktadır. Vergi aslında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi ile de yer verildiği üzere; ilk önce ödenecek verginin küçük veya kısıtlının mal varlığından tahsiline yönelecek olan idare tahsil edememe halinde temsilcinin sorumluluğuna gidebilecektir ve temsilci rücu hakkı saklı olmak üzere bu borçtan malvarlığı ile sorumlu olacaktır. Vergi cezaları açısından ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 332. maddesinde yer alan; *“velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.”* hükmü gereğince ceza ile muhatap olacak olan temsilcidir. Nitekim ödevleri yerine getirmeyen veya aksatan temsilci olacağından burada doğrudan doğruya cezanın borçlusu ve sorumlusu temsilci olacaktır.¹³² Temsilcilerin sorumluluğunda vergi asılları açısından fer'i, ikinci derece sorumluluk söz konusu iken, cezalar açısından asli, birinci derece sorumluluk mevcuttur ve rücu hakkı söz konusu değildir.¹³³

İhtirazi kayıt açısından değerlendirme yapıldığında, kanundan doğan bir sorumluluk olan kanuni temsilde ödev ve yükümlülüklerin muhatabı ve küçük veya kısıtlı adına hareket etmeye yetkili olanın temsilci olması neticesinde dava açılmasında ve ihtirazi kayıt şerhi düşülmesinde de yetkili kişi, kanuni temsilcidir.

Tüzel kişiler bakımından;

¹³¹ Kaneti v.d., **a.g.e.** s. 130.

¹³² **A.e.** s. 132.

¹³³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.** s. 101.

Tüzel kişilerin temsilleri ve ödevleri kanunlarca belirlenmiş şekilde oluşan organları tarafından yerine getirilir. Vergisel açıdan sorumluluk kanuni temsil yetkisine sahip olandadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi ile öngörüldüğü üzere, tüzel kişilerin vergisel ödevlerini yerine getirmemeleri ve tüzel kişi malvarlığından tahsil edilemeyeceğinin kısmen veya tamamen ortaya çıkması halinde kanuni temsilci şahsi malvarlığı ile rücu hakkı saklı kalmak üzere sorumlu olacaktır. Kabahat işlenmesi açısından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesi ile öngörüldüğü üzere, para cezaları öncelikle tüzel kişilik adına kesilir. Birincil sorumluluk olarak tüzel kişi muhatap olup ikinci sorumlulukla tüzel kişiden tahsil edilemeyen ceza için temsilci sorumlu olacaktır.¹³⁴ 213 sayılı Kanun'da yer verilen vergi suçları ile vergi usul kanununa muhalefet olarak işlenen suçlarda cezalar ise, tüzel kişi adına hapis cezası kesilmesi mümkün olmadığından, cezaların şahsiliği ilkesi gereği hapis cezası doğrudan fiili gerçekleştiren gerçek kişi tarafından çekilecektir.¹³⁵

İhtirazi kayıt açısından ele alındığında, tüzel kişiye ait tüm şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olan temsilcinin beyannameye ihtirazi kayıt şerhi düşmesi ve dava açması hususunda yetkisi olduğu açıktır. Tüzel kişiliği olmayan topluluklar açısından da vergisel ödevlerin temsilciler vasıtasıyla yerine getirildiği düşünüldüğünde, bu hususun geçerli olduğu söylenebilecektir.

2.3.2. Mirasçılar ve İhtirazi Kayıt

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesi ile yer verildiği üzere; ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş olan mirasçılara geçmekte ve her biri miras payı oranında vergi borcundan sorumlu olmaktadır. Mirasçıların yasal süresi içerisinde mirası reddetmiş olmaları halinde ise sorumluluktan bahsedilemeyecektir. Mirasçıların sorumluluğuna ilişkin TMK'nın 641. maddesi ile mirasçıların sorumluluklarının müteselsil sorumluluk olduğu düzenlenmiş ancak vergisel sorumluluğa ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesi ile

¹³⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e. s. 104.

¹³⁵ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 180.

mirasçılarının sorumluluğunun payları ile sınırlı olduğuna yer verilerek farklı bir düzenlenme yapılmıştır.

Vergisel sorumlulukta mirasçının murisin yerine geçmesi hali söz konusu olmayıp vergi sorumlusu konumuna gelmesi hali mevcuttur.¹³⁶ Ölümün gerçekleşmesi ile mirasçılarının beyanname verme ve vergi borcunu ödeme dahil sorumlulukları doğmaktadır. Bu kapsamda, ihtirazi kayıt açısından ele alındığında haklarının mevcut olduğunun ve kayıt düşebileceklerinin kabulü gerekmektedir.

2.4. Beyana Dayalı Olmayan Vergilerde İhtirazi Kayıt

İhtirazi kayıt kurumu, beyan usulünün geçerli olduğu vergiler açısından beyanname verme sürecinde uygulamaya dahil olan ve sonuç doğuran bir işlemdir. Nitekim önceki bölümlerde de yer verildiği üzere ihtirazi kayıt; vergilendirme sürecinde, bir işlem hakkında idare-mükellef görüş ayrılığına neden olan uygulamalar ve yorumlamaları açıklığa kavuşturmak ve yargıda tartışılabilir hale getirmek amacıyla gündeme gelmiştir. Beyanname verme aşamasında yaşanan tereddüt, beyannameye düşülen ihtirazi kayıt ile idareye bildirilmekte ve yargıya taşınmaktadır.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde yer alan beyannameye dayalı vergiler için yapılacak işlemler kısmında ihtirazi kayıttan bahsedilmesi ve 2577 sayılı İYUK'un 27/4. maddesinde yer alan ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelere karşı açılan davalarda yürütmenin durmayacağı ifadeleri de kurumun beyana dayalı vergiler için geçerli olduğuna işaret etmektedir.

Aksi yöndeki bir görüş ile, ihtirazi kayıt kurumunun beyana dayalı olmayan vergiler açısından da uygulanabileceği, bunun her türlü idari işleme karşı dava açılabilmesi yönündeki Anayasa'nın 125. maddesinin gereği olduğu gibi hukuki güvenlik ilkesi ve hak arama hürriyetinin de bir gereği¹³⁷ olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu görüşün dayanağı, ihtirazi kaydın açık ve tartışmaya mahal vermeyecek nitelikte bir yasal düzenlemeye sahip olmaması ve bununla beraber mevcut düzenlemeler kapsamında bir değerlendirme yapıldığında beyana dayalı olmayan

¹³⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s. 107.

¹³⁷ Yerlikaya, **a.g.e.** s. 23.

vergilerde uygulanamayacağına dair bir kısıtlama bulunmamasıdır. Ayrıca, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde yalnızca beyannameye dayalı vergiler bölümünde düzenlenen ihtirazi kayıt usulüne ilişkin ifadenin, beyana dayalı olmayan vergiler için ihtirazi kayıt konulmasına yasal bir engel olmadığı savını ortadan kaldırmadığı ileri sürülmüştür. Bu yönde bir başka görüş ile de ihtirazi kayıt ileri sürülmesinin, bir idari işlemin değiştirilmesi veya ortadan kaldırılması amacıyla ve yenilik doğuran bir hak olarak değerlendirilmesi halinde, beyana dayalı vergilerde ileri sürülebileceği yönünde bir yasal engelin de söz konusu olmaması karşısında herhangi bir vergi için kullanılabilmesini ve dava konusu yapılabilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.¹³⁸

Beyana dayalı olmayan vergiler açısından verginin ödeme aşamasında ihtirazi kayıt ileri sürülmesi ve ödemenin ihtirazi kayıt ile gerçekleştirilmesi uygulamada oldukça yaygın olarak karşımıza çıkmaktadır. Yer verilen görüşler ödeme aşamasında kullanılan ihtirazi kayıtla paralellik göstermektedir. Ancak ödeme aşamasında kullanılan ihtirazi kayıt ile beyannamelerde kullanılan ihtirazi kayıt aynı süreçlere tabi olmadıkları gibi doğurdıkları sonuçlar da aynı değildir. Bir diğer ifade ile, ihtirazi kayıt ile ödenen ve yargılama sonucunda mükellef lehine sonuçlanan bir uyumsuzlukta, ihtirazi kayıtla ödemenin mükellefe bir menfaat sağlamadığı düşünülmektedir. Nitekim ihtirazi kayıt olmaksızın süreç yürütülseydi de iade işlemi tesis edilecektir. Ayrıca beyan aşamasında ileri sürülen ihtirazi kayıttan farklı olarak burada artık ödeme aşamasına gelmiş bir borç söz konusudur.

Neticeten ihtirazi kayıt beyana dayalı vergiler açısından uygulama alanı bulan ve vergiye tabi işlemi henüz beyan aşamasında sorgulama ve yargıya taşıma gibi önemli imkanlar sağlayan bir uygulamadır. Kanımızca beyana dayalı olmayan vergiler açısından aynı sürecin işletilmesi ve aynı sonuca ulaşılması mümkün değildir.

¹³⁸ Fähran, **a.g.t.** s. 31.

2.4.1. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergiler Bakımından İhtirazi Kayıt

Vergi borcunun ödenebilecek aşamaya gelmesini ifade eden tahakkuk kavramı bazı vergi türleri açısından tahsil ile beraber gerçekleşmekte ve vergilendirme sürecinin aşamaları olan tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından ayrı ayrı geçmemektedir (VUK md. 24). Bu bağlamda, damga vergisi örnek olarak ele alınabilecek olup damga vergisinin genel özellikleri ele alındığında; bireyler ile toplulukların kendi aralarında veya devletle yapılan işleme bağlı düzenledikleri bir hususu ispat ve belli etmeye yarayan belgeler üzerinden alınan bir yükümlülük olup belgenin ispat niteliği kazanması karşılığında doğmaktadır.¹³⁹ Bu itibarla damga vergisinin konusu işlemlerden ziyade kağıtlardır. Verginin niteliği ise diğer vergiler ile karşılaştırıldığında farklılık arz etmektedir. Nitekim 1964 yılında çıkan Damga Vergisi Kanunu'na (DVK) kadar resim olarak adlandırılan damga vergisinin, kağıdın geçerliliği karşılığında devlete yapılan bir ödeme olduğu değerlendirildiğinde, vergilerin karşılıksız olduğu durumunu tam olarak karşılamadığı görülmektedir.¹⁴⁰ Damga vergisinde tahsilatın yapılması ile tahakkuk meydana gelmektedir; bir diğer ifade ile bu vergi tahakkuku tahsile bağlı bir vergidir.¹⁴¹ Damga vergisi ödeme şekilleri olarak 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda makbuz karşılığı ödeme, istihkaktan kesinti yoluyla ödeme ve basılı damga konulması usulleri belirtilmiştir. Damga Vergisi Kanunu'nda belirtilen haller dışında genel ödeme şekli makbuz karşılığı ödeme olup ödeme karşısında makbuz alınması olarak gerçekleşmektedir.¹⁴² İstihkaktan kesilmesi suretiyle ödeme, bir çeşit vergi sorumlusu olarak ödeme yöntemidir ve Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkisine ve iznine tabidir. Genel uygulama 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ile paraleldir.¹⁴³

¹³⁹ Mehmet Yüce, Neslihan Kızıler, “Damga Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle İlgili Özel Durumlar”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, S.8, 2016, s. 39.

¹⁴⁰ Nurettin Bilici, Ümit Süleyman Üstün, **Damga Vergisi ve Harçlar**, 2.bs, Ankara, Savaş Yayınları, Ekim 2018, s. 6.

¹⁴¹ Yılmaz Özbalcı, **Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayınları, 1999, s. 302.

¹⁴² Nuri Değer, **En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması**, 4. bs., Ankara, Seçkin Yayınları, Eylül 2016, s. 543.

¹⁴³ **A.e.**, s. 544.

Damga vergisi beyannamesi verilmesi ise Damga Vergisi Kanunu'nun 22. ve 23. maddeleri ile düzenlenmiş ve ödeme usullerinden istihkaktan kesinti ve makbuz yoluyla ödemenin kullanılacağı öngörülmüştür. DVK'nın 22. maddesi ile düzenlendiği üzere; makbuz karşılığı ödemelerde, *“bu kapsamdaki mükellef tarafından bir aylık süre içerisinde tesis edilen Damga Vergisine tabi işlemler ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar bir beyanname ile verilecek ve yirmi altıncı gününe kadar ödenecektir. Diğer hallerde ise kağıdın düzenlediği tarihi izleyen on beş gün içinde beyanname ile bildirilerek aynı süre içinde ödenecektir.”* şeklindedir. İstihkaktan kesinti yoluyla yapılacak ödemeler, DVK'nın 23. maddesi ile ifade edildiği üzere, bir aylık sürede tesis edilen işlemler ertesi ayın yirmisine kadar beyan edilip yirmi altısına kadar ödenmelidir. Yer verilen maddeler kapsamında damga vergisi incelendiğinde, tahakkuku tahsile bağlı bir vergi olarak ifade edilen verginin makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti suretiyle ödenmesinde beyanname esaslı benimsenmiş ve bunlarla sınırlı olmak üzere damga vergisi beyannameli mükellefiyet olarak kabul edilmiştir.¹⁴⁴

Ancak bir görüşe göre, damga vergisinin niteliği nedeniyle tahakkuk fişi esaslı geçerli olmayıp her ne kadar makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti yoluyla ödemelerde tahsilattan önce bir tahakkuk işlemi yapılmaktaysa da, bu durumun bilinen şekliyle tahakkuk değil tahsilattan önceki bir ön işlem olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁴⁵ Bir ödeme yöntemi olarak belirlenen haller nedeniyle beyanname ve bildirim olarak yapılması damga vergisinin beyana dayalı olduğu anlamına gelmemektedir.¹⁴⁶ Beyannamenin veya bildirim verilmemesi ancak ödemenin yapılmaması anlamına gelecek olup bu durumda zaten tahakkuku tahsile bağlı olma özelliğini kaybedecek ve gerekli tarhiyat ihbarname ile yapılacaktır.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Danıştay 7. Dairesi, T. 6.6.2000, E. 1999/300 K. 2000/1816, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 19.11.2021.

¹⁴⁵ Özbalcı, **Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 303.

¹⁴⁶ **A.e.**, s. 312.

¹⁴⁷ **A.e.**, s. 312.

Sonuç olarak tahakkuka tahsile bağı olma niteliği ile beyana dayalı olma hususlarında farklı görüşler olsa da yargı kararları ile beyan ve bildirim usulü belirlenen durumlarda beyana dayalı olduğu kabulü mevcuttur.¹⁴⁸

İhtirazi kayıt kavramının uygulanması açısından; tahakkuku tahsile bağı olarak ele alınan durumlarda; verginin tahsilinin tahakkuku da kapsadığı bu tür vergilerde uygulanmasına engel bir hal söz konusu olmayıp beyan ile ödenen damga vergisi ihtirazi kayıt ileri sürülmesine elverişlidir.¹⁴⁹ Bu tür vergilerde tahakkuk tahsille birleştikten, ihtirazi kayıt koyulması halinde dava açma süresi olarak tahsil gününün dava açma süresinin başlangıcı olacağı ifade edilmiştir.¹⁵⁰

Sonuç olarak, uyumsuzluk konusu olan durumlarda genel kabul gören durum damga vergisinde makbuz karşılığı ödeme ile istihkaktan kesinti yoluyla ödeme halleri beyana dayalı bir vergi türü olarak kabul edilmiş olup bu yöndeki uygulamanın isabetli olduğunu düşünmekteyiz. İhtirazi kayıtla beyan edilip yargı aşamasına konu olan pek çok uyumsuzluk da bu kabulle usul sorunu yaşanmaksızın esas incelemesi sonucu karara bağlanmıştır.

2.4.2. Tevkifat Yoluyla Ödenen Vergiler Bakımından İhtirazi Kayıt ve İhtirazi Kayıt İleri Sürme Yetkisi

Verginin kaynakta kesilmesi yoluyla tahsili olan bu yöntemde, ödeme konusu para hak sahiplerine verilmeden önce vergi, ödemeyi yapanlarca kesilerek ödenir. Bir diğer deyişle, henüz daha vergiyi doğuran olay meydana gelirken yani verginin

¹⁴⁸ Danıştay 7. Dairesi, T. 7.12.2006, E. 2004/3489 K. 2006/3893; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere maddede yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği açıklanmıştır. Maddeye göre, beyana dayanan vergilerden kasıt; mükellefinin bildirimi üzerine, bu bildirimde yer alan bilgilere dayanarak tarh, tahakkuk ve tahsil edilen vergilerdir. Bu anlamda; Damga Vergisi Kanununun 22'nci maddesinin (a) bendinin olay tarihinde yürürlükte olan biçiminde, anonim, eshamlı komandit ve limited şirket mukavelenamelerinin veya bunların süre uzatmaları hakkındaki kararlarının tescil ve ilanı tarihinden itibaren üç ay içinde vergi dairesine makbuz karşılığında ödeneceği belirtilen damga vergisinin de, ödemenin öncelikle bu bildirim gerektirmesi nedeniyle beyana dayalı bir vergi türü olarak kabulü gerekir.” **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr., 19.11.2021.

¹⁴⁹ Yerlikaya, **a.g.e.** s. 125.

¹⁵⁰ Aziz Taşdelen, “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.56, S.1, 2007, s. 299.

kaynaklanması sırasında yükümlünün yerine bir başkası, geliri veya kazancı sağlayan kişi, verginin kesilerek ödenmesinden sorumlu konumdadır.¹⁵¹ Burada sorumluluğun yüklendiği kişi 213 sayılı VUK'un 8. maddesinde yer verilen vergi sorumlusu ifadesi ile vergi dairesine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu kişi olarak tanımlanmış ve kanunun devamında yer alan mükellef kavramının sorumluyu da kapsadığı ifade edilerek, 11. madde ile de sorumlunun yerine getirmesi gereken ödevler belirtilmiştir. Tevkifat yoluyla ödeme hususu farklı vergi kanunlarında yer almakta olup en temel örnek olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi verilebilir.

Mükellefe 213 sayılı VUK'nun 377. maddesi ile tanınan dava açma hakkının sorumlu için de geçerli olduğu kanunun lafzından anlaşılmaktadır.¹⁵² Vergi kesenlerin sorumluluğunda, vergi idaresi ödenmeyen vergi borcunu vergiyi kesmekle sorumlu kişiden isteyebilmektedir ki vergi cezası ile muhatap tutulabilecek konumda olan kişinin dava açma hakkının bulunması da bu zeminde doğaldır.¹⁵³ Burada ele alınması gereken husus, ihtirazi kayıtla açılmak istenen bir dava meydana geldiğinde ihtirazi kaydın kim tarafından ileri sürülebileceğidir. Sorumlu sıfatıyla işlem yapan kişilerin mükellefin ödevlerini yerine getirmek zorunda olmaları nedeniyle tereddüt ettikleri bir durum olması halinde ihtirazi kayıtla beyanname verebilecekleri sonucunu beraberinde getirdiği düşünülmektedir.

213 sayılı Kanun'un 11. maddesinde karşılık bulan sorumluluk hali, vergi kesintisi yapılması, bir diğer deyişle verginin kaynakta kesilmesi ve en yaygın ifadesi ile stopaj; vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi anında mükellef yerine genellikle gelir ya da kazanç sağlayan başkası tarafından verginin kesilerek idareye intikal ettirilmesi ile yapılan vergilendirme yöntemidir.¹⁵⁴ Anılan Kanun maddesi ile vergi kesenlere üç adet sorumluluk yüklenmiş olup buna göre; verginin tam olarak kesilip ve süresinde usulüne uygun olarak idareye ödenmesinden ve kanun ile yüklenen diğer

¹⁵¹ Kaneti v.d., **a.g.e.** s. 123.

¹⁵² Danıştay VDDK, T. 12.10.2011, E. 2011/390, K. 2011/583, Kaynakta kesinti yapan vergi sorumlusunun ihtirazi kayıtla beyan ettiği matrah üzerinden tahakkuk eden vergilerin iadesi amacıyla dava açma ehliyeti olduğuna hükmetmiştir. **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 08.03.2022.

¹⁵³ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 187.

¹⁵⁴ A. Bumin Doğrusöz, "Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme", **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Doktora Tezi, 1989, s. 48.

ödevleri, beyanname verilmesi gibi yerine getirilmesinden sorumludurlar. Belirlenen sorumluluklar kapsamında yapılan ödemeler için asıl mükellefe rücu hakkına sahiptirler.

Çeşitli vergi kanunları ile farklı sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Buna göre;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi ile tevkifata ilişkin düzenleme yapılmış ve maddede sayılan kişi ve kuruluşlar, istihkak sahiplerine yapılan ödemelerden yasada öngörülen verginin kesilmesi ve muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Buna göre;

“Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri (kollektif şirket, adi komandit şirket, anonim şirket, limited şirket ve kooperatifler), iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar ve bunların iktisadî işletmeleri, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir.” şeklinde sayılmıştır. Sayılan durumlar kapsamında vergi sorumlusu sıfatı olanlar tarafından vergi kesintisinin tam ve eksiksiz olarak zamanında yapılması gerekli olup aksi halde idarece sorumluluk hükümlerine göre işlem tesis edilip ceza kesilebilecektir. Ayrıca ihtirazi kayıt açısından ele alındığında da sorumlu sıfatı ile verilen beyannamelere ihtirazi kayıt koyma yetkisine sahiptirler.

Danıştay tarafından zaman içerisinde farklı nitelikli kararlar verilmiş¹⁵⁵ ise de artık müstekar hale gelen karara göre vergi sorumlusu tarafından ihtirazi kayıt konularak dava açılması mümkündür. Danıştay Üçüncü Dairesi’nin T. 17.10.2011, E. 2010/7404 ve K. 2011/5955 sayılı kararı ile; *“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8’inci*

¹⁵⁵ Danıştay 4. Dairesi, T. 06.04.2000, E. 1999/4821, K. 2000/1329; *“davacı şirket, bünyesinde çalışan öğretmenlere ödenen eğitim öğretim tazminatından tekviif edilen gelir vergisini ihtirazi kayıtla beyan etmiştir. Daha sonra beyan edilen matrah üzerinden tahakkuk ettirilen davanın kaldırılması istemiyle dava açmıştır. Vergi Mahkemesi, esasa inmeden önce İYUK md. 14/3 hükmünce dilekçelerin öncelikle esas yönünden incelenmesi gerektiğini belirterek ilgili fıkranın c bendi uyarınca ehliyet yönünden dava dilekçesini incelemiştir. Bu incelemede, davacı şirketin sorumluluğunun borcun ödenmesiyle son bulduğu, menfaati ihlal edilenlerin ise çalışan öğretmenler olduğu, vergi sorumlusunun beyannameyi ihtirazi kayıtla ödeyip sonradan dava açamayacağı, dava açma ehliyetinin kişisel hakkı ihlal edilen öğretmenlerde olduğu gerekçesiyle davayı reddetmiştir.”* **Sinerji Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, 10.03.2022.

maddesinde mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu da, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlandıktan sonra son fıkrasında, bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu, aynı Kanunun 377'nci maddesinde, mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, 378'inci maddesinde ise vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurala bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar, istihkak sahiplerine yapılan ödemelerden yasada öngörülen verginin kesilmesi, muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Kesilen verginin beyan edilmemesi ya da ödenmemesi vergi sorumlusunun takibini gerektireceğinden, yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, usulüne uygun olarak ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine sorumlu adına tahakkuk eden verginin, vergi sorumlusu tarafından idari davaya konu edilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu durumda, 193 sayılı Kanunun 94'üncü maddesi uyarınca çalışanlarının ücretlerinden yasada öngörülen oranda vergiyi keserek, muhtasar beyanname ile beyan edip ödeme sorumluluğu bulunan davacı şirketin ileride cezaya muhatap olmamak için ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerine tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin 936,53 TL'ye isabet eden kısmının kaldırılması ve fazla ödenen tutarın iadesi istemiyle açtığı davanın esası incelenerek karar verilmesi gerektiğinden temyize konu kararın kanun yararına bozulması gerekmiştir. ” şeklinde hüküm kurulmuştur.¹⁵⁶

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun T. 12.10.2011, E. 2011/390, K. 2011/583 sayılı kararı ile de; vergi davalarında dava açma ehliyetinin 2577 sayılı

¹⁵⁶ Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 17.10.2011, E. 2010/7404, K. 2011/5955, 20.12 2011 gün ve 28148 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İYUK ve İYUK'un 31/2. maddesi ile Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) hükümleri saklı kalmak üzere vergi davalarında dava ehliyetinin VUK'un 377. maddesi hükmüne göre belirlendiği ve bu durumda dava açma ehliyetinin sadece mükelleflere ve kendisine ceza kesilenlere tanınmadığını, VUK'un 8. maddesi hükmünce mükellef tabirinin vergi sorumluları için de geçerli olduğu belirtilmiştir. Neticeten, vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergi ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtla beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde dava açmalarının olanaklı olduğu sonucuna varmıştır.¹⁵⁷

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer verilen kesinti usulü ile dar mükellef kurumların KVK'nın 30. maddesinde yer alan kazanç ve iratları üzerinden ödeme yapanların kesinti yapacakları düzenlemiştir. Kesinti yapmakla mükellef olanların düzenledikleri muhtasar beyannamelere dava açma ve ihtirazi kayıt koyma haklarının, önceki bölümlerde yapılan açıklamalar dahilinde, bulunduğu ve ihtirazi kayıt şerhi ile dava açabileceklerinin kabulü gerekir.¹⁵⁸

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda, "Vergi Sorumlusu" başlıklı 9/1. maddesi ile, vergi alacağının güvence altına alınması gayesi ile; "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının

¹⁵⁷ Danıştay VDDK, T. 12.10.2011, E. 2011/390, K. 2011/583, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 15.12.2021.

¹⁵⁸ Aksi yönde karar için; İstanbul 2. Vergi Mahkemesi T. 30.06.2020, E. 2020/1535, K. 2020/1309; "dava konusu olayda, davacının ihtirazi kayıtla vermiş olduğu muhtasar beyannamesinde beyan etmiş olduğu kurum stopaj vergisinin mükellefi, yurt dışında mukim olan ve Türkiye'de işyeri merkezi, şubesi veya temsilciliği bulunmadığından mükellefiyet kaydı bulunmayan ve davaya konu kesintinin yapıldığı geliri elde eden ve Gelir Vergisi Kanunu uyarınca verginin mükellefi olan Google ve Facebook firmalarıdır. Davacı Kurum ise, alınan hizmet karşılığı asıl mükellefe yapılan ödemeden kesilen verginin hazineye intikalini sağlayan 'vergi sorumlusu' konumundadır. İzah edildiği üzere, davacı şirketin dava konusu edilen kurum stopaj vergisinin asıl mükellefi olmadığı, vergi sorumlusu olduğu bu olayda, vergi kesintisini yaparak ödeyen ve sorumluluğunu yerine getirmiş olan davacının hak ve menfaatinin zarar görmesi ve davacı yönünden hukuki bir sorun doğurması söz konusu olamayacağından, bu verginin iadesi istemiyle ancak verginin asıl mükellefi olan firmalar tarafından davanın açılması gerekirken, verginin sorumlusu sıfatıyla davacı tarafından kendi adına açılan davada dava açma ehliyetinin bulunmadığı sonucuna varılmaktadır." (Yayınlanmamış Karar).

emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.” düzenlemesine yer verilmiştir. Sorumlu sıfatı ile yapılan işlemler neticesinde verilen beyannameler açısından da daha önce yapılan açıklamalar dahilinde ihtirazi kayıt şerhi ile dava açılmasına engel yoktur.

Diğer yandan tartışmalı bir diğer konu olan ödenen verginin iadesi hususunda, Danıştay tarafından verilen bir karar ile, ödenmiş olan bir vergiye ilişkin olarak açılan bir davada, verginin dava lehine sonuçlanan sorumlu uhdesinde kalacağı yönünde ifadeler yer vererek davanın sorumlu değil, menfaati bulunan yükümlü tarafından açılması gerektiğine hükmedilmişse de,¹⁵⁹ kanımızca konunun vekalet ilişkisi olmaksızın sorumlu tarafından açılan davada 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 526 ila 531. maddelerinde düzenlenen vekaletsiz iş görme olarak ele alınması gerekmektedir.¹⁶⁰ Bu itibarla, iade davacıdan bağımsız olarak değerlendirilebilecek¹⁶¹ ve mükellef (iş sahibi) bu hükümlere göre sorumludan (vergi kesen/vekaletsiz iş gören) talepte bulunabilecektir. Nitekim vergi kesen kişi ile mükellef arasındaki ilişki kanundan kaynaklanmakta olup verginin sebepsiz zenginleşme nedeniyle iade edilmesi söz konusu olamayacaktır.¹⁶² Çünkü sebepsiz zenginleşme hükümlerinde malvarlığındaki artışın haklı bir sebep olmaksızın gerçekleşmesi şartı mevcuttur. Bu nedenle bu gibi hallerde, vekaletsiz iş görme hükümlerinin uygulanması gerektiği düşüncesindeyiz. Vergi sorumlularının işlemleri tesisinde kanun gereği yüklenen sorumlulukları kapsamında hareket etmesi gerektiği açık olup bu sorumluluğun uzantısı olarak, vergi kesen sorumlu vekaletsiz iş görme hükümleri dahilinde açtığı davanın bilgilerini, dava sürecini ve sonucunu mükellefe bildirmekle yükümlüdür.¹⁶³

¹⁵⁹ Danıştay 4. Dairesi, T. 06.04.2000, E. 1999/4821, K. 2000/1329, **Sinerji Mevzuat ve İçtihat Bankası**, (Çevrimiçi) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, 10.03.2022.

¹⁶⁰ Levent Yaralı “Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.71, S.2, 2013, s. 550.

¹⁶¹ Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.46, S.1-4, Ankara 1997, s. 198.

¹⁶² Merve Yaraş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, İstanbul, Platon Plus Yayıncılık, Eylül 2021, s. 21.

¹⁶³ **A.e.**, s. 21.

3. Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler Bakımından İhtirazi Kayıt

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesi ile kanunun "...genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında..." uygulanacağı düzenlenmiştir.

Harç kavramı, "*kamusal güce dayanan ve kamusal harcamaların finansmanı için kamu idaresinin belirli edimleri ya da kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında alınan para*"¹⁶⁴ olarak tanımlanmıştır. Resim kavramı ise, yine "*kamusal güce dayanan ve kamusal harcamaların finansmanı için belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için yetkili makamlarca verilen izin karşılığı alınan para olarak*" tanımlanmış olup her iki kavramı da vergilerden ayıran özellik vergiler karşılıksızken resim ve harçların karşılığının olmasıdır.¹⁶⁵

Vergilerle aynı nitelikte olmasalar da yapılan düzenlemeler ile harç, resim ve benzeri mali yükümlülükler vergilerle aynı hukuksal düzen içerisinde kabul edilmişlerdir.

Kavramların ihtirazi kayıt ile ilişkisi değerlendirildiğinde, beyana tabi vergilerdeki ihtirazi kayıt kavramı harç, resim ve benzeri mali yükümlülüklerde beyan gibi bir sürecin olmaması nedeniyle birebir uygulama alanı bulamayacaktır. Ancak anılan mali yükümlülüklerinin ödeme sürecinde ihtirazi kayıt konularak ödeme yapılması ve yargıya taşınması mümkündür.

Sonuç olarak söz konusu yükümler için ödeme aşamasında ihtirazi kayıt konulması mümkündür.¹⁶⁶ Buradaki amaç, beyana dayalı vergilerde kullanılan ihtirazi kayıt ile benzer olarak yükümlülerin harç vb. işlemlerin hatalı olduğu, ödeme yapılsa da kabul anlamına gelmediği iddiaları ile işlemi yargıya taşımak olup davanın lehlerine sonuçlanması durumunda ise iadede sorun yaşamak istememeleridir.¹⁶⁷ Ancak, beyana

¹⁶⁴ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s. 6.

¹⁶⁵ **A.e.**, s. 7.

¹⁶⁶ Yerlikaya, **a.g.e.** s. 23.

¹⁶⁷ İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, T. 20.10.2021, E. 2021/1541, K. 2021/2456; "*Davacı tarafından, ... bağımsız bölümlerin satışı sırasında ihtirazi kayıtlı ödenen tapu harcının, bahse konu mahallin*

dayalı olmayan vergiler başlığında ele aldığımız üzere, ödeme aşamasında ileri sürülen ihtirazi kayıt aslında mükelleflerin psikolojik olarak güvende hissetmelerini sağlamaktan öte bir fayda sağlamamaktadır.

4. İhtirazi Kayıtlı Beyannamelerin Verilmesinin Zaman Bakımından Kapsam ve Sonuçları

Beyanname verme ödevi bölümünde açıklandığı üzere, genel olarak beyan esasının uygulandığı Türk vergi sisteminde beyannamelerin verilme zamanları ve usulleri gibi hususlara vergi türleri özelinde mevcut kendi kanunlarında yer verilmiştir. Doğal bir vergilendirme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları ile gerçekleşmektedir. Beyana dayalı tarh usulünde, beyana konu işlemleri gerçekleştirenlerin bizatihi mükellef olması nedeniyle, ilgili vergi türüne göre belirlenen süre içerisinde mükelleflerce beyan edilen vergi matrahları üzerinden tarh gerçekleşmektedir.¹⁶⁸ Mükelleflerin beyanına güven ilkesi gereği beyan üzerine tarh eden verginin tahakkuku VUK'un 25. maddesi ile ifade edildiği üzere, "*Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir.*" hükmü gereği idarece yapılı ve tahsil süreci başlar.

Kanuni düzenlemeler ile belirlenmiş beyanname verme süreleri içerisinde beyan edilmeyen verginin matrahı ise kural olarak idare tarafından belirlenir. Nitekim matrahın beyanında mükelleflerin vergi hukuku kurallarına uygun davranmayabileceği göz önünde bulundurularak matrahın idarece belirlenmesi için ikmalen, resen veya idarece tarh gibi yöntemler belirlenmiştir.¹⁶⁹ Beyannamelerin süresinde hiç verilmemesi, geç veya eksik verilmesi vergi kanunlarına aykırılığa sebep

Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığının .. oluru ile gecekondü önleme bölgesi ilan edildiği ve 775 sayılı Gecekondü Kanunu ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun uyarınca tapu harcından istisna olduğu gerekçesi ile iptali ve tecil faizi ile iadesi istemiyle dava açılmıştır. İşlemin istisna kapsamında olduğuna ve tecil faizi ile iadesine karar verilmiştir." (Yayınlanmamış Karar).

¹⁶⁸ Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)** Ankara, Seçkin Yayınları, 2021, s. 195.

¹⁶⁹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 211.

olacağından cezai sonuçlara bağlanmış olup ayrıca verginin matrahındaki eksiklik nedeniyle de ek vergi tarhiyatını doğuracaktır.¹⁷⁰

Yapılan açıklamalar dahilinde beyannamelerin süresinde verilmeleri esas olmakla beraber, mükelleflerin çeşitli sebeplerle düzeltme amacıyla ek bir beyanname vermeye ihtiyaç duyması nedeniyle beyannamelerin süresinden sonra verilmesi gündeme gelmektedir. Zaman bakımından değerlendirildiğinde; beyannamenin süresinde veya süresinden sonra verilmesi durumlarında, ihtirazi kayıt ile ilişkisi ise farklı hukuki sonuçlara ve yargı kararlarına neden olmuş olup bu farklılıklar çalışmamızda incelenmeye çalışılmıştır.

4.1. Süresinde Verilen Beyannameler Bakımından İhtirazi Kayıt Uygulaması

İhtirazi kayıt şerhi ile verilen beyannameler, mükelleflerin çekince hallerinin mevcut olduğu vergilendirme sürecine dair dava açma hakkını saklı tutma aracı olarak oluşan ihtiyacın sonucunda doğmuş ve geniş uygulaması olan bir durumdur. Çalışmamızın önceki bölümlerinde de yer verildiği üzere; ihtirazi kayıt, beyan usulüne dayalı olan vergi sistemimizde, mükelleflerin kendi beyanına dava açamayacakları düzenlemesinin istisnası olarak vergilendirme sürecinin yeniden gözden geçirilmesi talep etme yoludur. Kurumun temelinde yatan amaç, vergi matrahının doğru tespitine ilişkin çaba olup mükellefin şerhi ile durumun önce idarece gözden geçirilmesini ve çözüme ulaşmaması halinde de yargı tarafından ele alınması imkanını sunmaktadır.¹⁷¹

İhtirazi kaydın nereye nasıl konulabileceğine dair açık bir düzenlemenin yer almamasının yanında gerek Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde yer alan açıklamalar gerekse 2577 sayılı İYUK'un 27. maddesinde yer alan 'ihtirazi kayıtla verilen beyannameler' ifadesinden yola çıkarak beyan usulünün mevcut olduğu vergiler açısından uygulama alanı olduğu sonucuna ulaşılmıştı.

Süresinde verilen beyannameler açısından ihtirazi kayıt kurumunu ele aldığımızda; mükelleflerin vergilendirme sürecinde beyanname vermeleri yasal

¹⁷⁰ Sarıcaoğlu, a.g.m., s. 92.

¹⁷¹ Şin, a.g.m., s. 78.

düzenlemeler gereği yerine getirilmesi gereken bir ödevdir ve beyanname verme süresi içerisinde tereddütlerini ileri sürme hakkını sağlayan ihtirazi kaydın bu aşamada konulması kurumun doğal sonucudur. Vergi matrahının doğru olarak tespiti amacından hareketle ihtirazi kayıt, tereddütlü beyan ile yapılan tarh işlemine karşı yargı denetiminin devreye sokularak tarhiyatın varsayımdan uzak, yasal vergilendirme esaslarına uygun olarak tesis edilmesinin yanında Anayasa'nın 125. maddesinde yer verilen "idarenin her türlü işlemine karşı yargı denetimi açıktır." ilkesine erişimi sağlamaktadır.¹⁷² Süresinde verilen damga vergisi beyannamesine ihtirazi kayıt konularak vergilendirme konusunun istisna kapsamında olduğunu ileri süren mükellef tarafından açılan İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin T. 16.04.2021, E. 2020/1269, K. 2021/1221 sayılı kararında, " ... yatırım teşvik belgesi kapsamındaki sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmelerin, taahhütnamelerin, teminatların ve bu mahiyetteki kağıtların herhangi bir vergi, resim, istisna belgesi aranmaksızın damga vergisinden müstesna olması gerekmektedir." şeklinde istisna hükmüne yer verdikten sonra uyuşmazlığa ilişkin olarak, "IFOB Projesi yapım sözleşmesine ilişkin olarak sözleşmenin tarafları adına düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi olmaksızın tarafların dışında olan firmaya ait yatırım teşvik belgesine dayanılarak sözleşmenin damga vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığından, dava konusu edilen tahakkukun ilgili kısmında hukuka aykırılık olmadığı sonucuna varılmıştır." ¹⁷³ şeklinde esas incelemesi yapılarak karar verilmiştir.

Süresinde verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceğine dair Danıştay Dördüncü Dairesi'nin T. 13.12.2018, E. 2016/9539, K. 2018/13238 sayılı kararı¹⁷⁴ ile yapılan değerlendirmeye göre, " İhtirazi kayıtlı beyan, mükelleflerin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahlar için başvurdukları bir yol olup, zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan

¹⁷² Şin, a.g.m., s. 81.

¹⁷³ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi, T. 16.04.2021, E. 2020/1269, K. 2021/1221, (Yayınlanmamış Karar).

¹⁷⁴ Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 13.12.2018, E. 2016/9539, K. 2018/13238, (Yayınlanmamış Karar).

nedenin tahakkuku yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, **beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir.**” şeklinde karar verilerek, ihtirazi kaydın amacına işaret edilmiş ve süresinde verilen beyannamelere konulabileceği ifade edilmiştir.

4.2. Süresinden Sonra Verilen Düzeltme Beyannameleri Bakımından İhtirazi Kayıt Uygulaması

Beyannamelerin mükellefler tarafından beyan verme süresi içerisinde herhangi bir nedenle verilmemiş olduğu durumlarla eksik veya hatalı olarak verilmiş olan beyanlara ilişkin düzeltme yapılması ihtiyacı doğmaktadır. Bu şekilde, kanuni süresinden sonra verilen söz konusu beyannamelere ek beyanname veya düzeltme beyannamesi denilmektedir. Mükellefler taleplerini, düzeltme kapsamını içerir bir dilekçe ile yapabilecekleri gibi normal dönem beyannamesi ile de yapabilecektir. Düzeltme beyannamesi olarak sunulacak beyana ihtirazi kayıt konulmasına ilişkin farklı görüşler ve çelişkili nitelikte yargı kararları verilmiştir.

İhtirazi kayda ilişkin sınırlı açıklamanın bulunduğu 2577 sayılı İYUK’un 27/4. maddesinde, “*ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemi durdurmaz.*” şeklinde düzenleme yapılmış ve ihtirazi kayıtla verilen beyannamenin süresinde veya süresinden sonra verilen beyanname olması açısından bir düzenleme veya kısıt getirilmemiştir.¹⁷⁵ Bu bağlamda, daha önce verilmiş bir beyanname mevcut ise; mükellefin düzeltme talebinin defter ve belgelerine uygun olarak işlem tesisi için idareye sunulabileceği ve şayet mükellefin tereddüt hali mevcut ise düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilebileceği düşüncesindeyiz.

Bir diğer deyişle, ihtirazi kaydın uygulanmasında zaman bakımından bir sınırlama bulunmadığından; süresinden sonra verilen beyannamelerin ihtirazi kayıtla

¹⁷⁵ Şin, a.g.m., s. 82.

verilmesi mümkündür. Bu durum mükellefin doğru vergiyi ödeme hakkı ve vergilendirmenin gerçek mahiyetinin esas olması amacının da gereğidir.

Yasal zeminde yer almayan kısıt nedeniyle ihtirazi kayıt koyma ve dava konusu yapılması açısından, süresinde verilen beyanname ile süresinden sonra verilen beyannameler açısından bir fark olmayıp doğru vergi matrahını ödeme hakkı gereği mükellef hakları ve esasları dikkate alınarak değerlendirilmelidir.¹⁷⁶

Öte yandan, bu konuda yargının farklı yorumları tespit edilmektedir. Örneğin, Danıştay 3. Dairesi'nin T. 29.12.2017, E. 2016/14989, K. 2017/11172 sayılı bozma kararına uyan İstanbul 3. Vergi Mahkemesi'nin T. 16.10.2018, E. 2018/1819, K. 2018/2510 sayılı kararı ile, ihtirazi kaydın nedeninin, ihtirazi kayıt konulan kısmın dava konusu edilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemek olduğu belirtilerek, *“Görüldüğü üzere, beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Dolayısıyla beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kayıt, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesi de mümkün değildir. Bu durumda beyanname verme süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi verilmesi üzerine tahakkuk eden vergiye karşı dava açılmasına olanak bulunmamaktadır.”* şeklinde yapılan değerlendirme ile süresinden sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kayıt, kurumun amacını karşılamadığı gerekçesi ile mümkün görülmemiştir.¹⁷⁷

Literatürde yer alan bir görüş kapsamında, Danıştay'ın düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydı kabul etmemesinin yerinde olduğu ancak bu kararın gerekçesinin süresinden sonra verilen beyannameye ihtirazi kayıt

¹⁷⁶ A. Bumin Doğrusöz, “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan”, **Mali Çözüm Dergisi**, C.12, S.58, Şubat-Mart 2002, s. 45.

¹⁷⁷ İstanbul 3. Vergi Mahkemesi, T. 16.10.2018, E. 2018/1819, K. 2018/2510, (Yayınlanmamış Karar); Aynı yöndeki karar için bkz. Danıştay VDDK, T. 27.06.2012, E. 2012/167, K. 2012/300, **Danıştay Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 17.08.2021; Aynı yönde verilen karar için bkz. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. VDD, T. 31.10.2018, E. 2018/2059, K. 2018/2777; *“... ihtirazi kayıt konulan beyannamelere dava açılmasına olanak var ise de bu istemlerin yasal süresinde verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kapsadığı açıktır.”* (Yayınlanmamış karar).

konulamayacağı değil, düzeltme dilekçelerine konulan ihtirazi kaydın hata düzeltme kurumu ve açık hata ile bağdaşmadığı gerekçesi ile kabul edilemeyeceği ifade edilmiştir.¹⁷⁸ Bir diğer ifade ile, düzeltme dilekçelerinin açık hata halinde verilmesi ile ihtirazi kaydın kaynağı tereddüt halinin birbiri ile uyumlu olmadığı belirtilmiştir.¹⁷⁹ Ayrıca, düzeltme beyannamelerinin, süresinde verilen beyannamede açık hatanın mevcut olması halinde bu hatanın idareye bildirilmesi işlemi olduğunu ve ortada süresinden sonra verilen bir beyanname bulunmadığı ifade edilmiştir. Öncelikle, düzeltme beyannamelerinin sadece açık hata durumuna özgü olduğuna dair yapılan yorumun yerinde olmadığı düşünülmektedir. Düzeltme beyannamesi veya bir diğer deyişle ek beyanname kavramları bilindiği üzere açık olarak kanun kapsamında tanımlanmamış olduğundan kavramların nitelendirilmesi yapılırken uygulamadaki durumu ve yargı kararlarındaki ifadeler önem arz etmektedir. Bu itibarla, düzeltme beyannamesinin uygulamada yaygın olarak ihtirazi kayıt ile beraber yer aldığı, yargı kararlarının da aynı yaklaşımda olduğu görülmektedir. Özellikle idarenin beyanların düzeltilmesine ilişkin mükelleflere gönderdiği düzeltme yazısı üzerine verilen beyannamelerin kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri olarak kabul edilmesinin yerinde olduğu, aksi yönde yapılan düzeltme beyannamesi yorumun yasada kısıtlaması olmayan bir durumda kavramın kapsamının yorumla daraltılması olacağını düşünmekteyiz.

Konunun irdelenmesi bakımından önem taşıyan bir diğer husus, süresinden sonra verilen beyannamenin idarece gönderilen bir düzeltme yazısı üzerine mi yoksa mükellefçe kendiliğinden mi verilmiş olduğudur.

Şöyle ki; idarece özellikle KDV uygulamalarında sık olarak başvuru yollarından biri, mükelleflere kayıtlarında yer alan faturaların gerçekliğine ilişkin olumsuz tespitler nedeniyle ilgili kayıtların düzeltilmesi gereğinin bildirilmesidir. İdarenin bu içerikli yazıları nedeniyle mükelleflerce düzeltilen kayıtlara ilişkin verilen düzeltme beyannameleri ihtirazi kayıtla verilerek dava konusu yapılmaktadırlar.

¹⁷⁸ Zeynep Nihan Çamurcu, “Düzeltilme Beyannamelerinin Hukuki Niteliğinin Saptanması ve Bunlara Dayalı Olarak Yapılan Tarhların İdari Davaya Konu Edilebilirliği”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.5, S.1, 2018, s. 46.

¹⁷⁹ A.e., s. 44.

Düzeltilme yazısının niteliği, düzeltilme beyannamesi verilme nedenleri başlığı ile ayrıntılı olarak ele alınacak olsa da kısaca bu başlık altında da ele alınmıştır.

İstanbul 10. Vergi Mahkemesince T. 29.11.2017, E. 2017/999, K. 2017/2190 sayılı kararı ile konuya ilişkin yapılan değerlendirmede, “... *idarece kayıtların düzeltilmesine ilişkin olarak gönderilen yazı üzerine, davacının müeyyide uygulanması baskısı altında düzeltilme beyannamesi verilmesi üzerine idarece vergi ziyai cezalı işlemler ile gecikme faizi tahakkuk ettirildiği; düzeltilme beyannamesi vermeye zorlanan mükelleflerin tahakkuka bağlanan vergileri gerçekte yüklenmediklerine dair vergi inceleme raporu ile tespit edilmiş somut tespit olması gerektiği, aksi durumun hukuk devleti ilkesi gereği yönetilenlerin hukukunu gözetme durumunun ihlaline sebep olacağı bu nedenle kesilen cezaların hukuka aykırı olduğuna...*” karar verilmiştir. Görüldüğü üzere kararda, idare yazısı bir baskı, zorlama unsuru olarak ele alınarak baskının sonucu olarak mükelleflerce verilen düzeltilme beyannamesine ihtirazi kayıt konulabileceği kabul edilmiştir.

Diğer taraftan bazı hallerde ise mükellefler, henüz idare harekete geçmeden ve düzeltilme yazısı göndermeden, idarenin olası davranışına dair bir nevi varsayımda bulunarak süresinden sonra düzeltilme beyannamesini ihtirazi kayıtlarla vererek dava konusu yapmakta ve bu kez mahkemelerce ortada zorlama unsuru olmaksızın mükelleflerce kendiliğinden verilen düzeltilme beyannamesine ihtirazi kayıt konulamayacağı değerlendirmesi yapılabilmektedir.¹⁸⁰ Böyle bir uyuşmazlıkta İstanbul 4. Vergi Mahkemesi’nin T. 20.10.2017, E. 2016/596, K. 2017/76 sayılı kararı ile idarenin zorlama unsuru varlığının kabulü ile mükellefin özgür iradesinin sarsıldığının kabulünün varsayımsal olduğuna, mükellefin de incelemeyi kaçmak için hareket etmiş olabileceğine işaret etmiş ve mükellefin iddiasını soyut bir iddia olarak nitelendirmiştir.¹⁸¹ Gerçekten de böyle bir durumda, düzeltilme beyannamesine sebep olan bir zorlamanın varlığı ortaya konulamamaktadır.

¹⁸⁰ İstanbul 3. Vergi Mahkemesi, T. 30.09.2020, E. 2020/2246, K. 2020/1984, (Yayınlanmamış Karar).

¹⁸¹ İstanbul 4. Vergi Mahkemesi, T. 20.10.2017, E. 2016/596, K. 2017/76; “*düzeltilme beyannamesi verilmesinde idarenin kusuru bulunmuyorken dahi kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerin özgür iradeyle oluşmadığının kabulü, amme borcunun **tarh zamanaşımına uğramasına kısa bir süre kalan, hakkında vergi incelemesi yapılırsa 3 kata kadar vergi ziyai cezasıyla tecziyesi mümkün olan ve mal ve hizmet alımı yaptığı firmalardan şüphe duyan bir mükellef içi bilinçli bir tercih de***

Neticeten mevcut uygulamada, idarenin salt yazıya dayalı, bir diğer deyişle inceleme olmaksızın kayıtların düzeltilmesine ilişkin gönderdiği bir yazının varlığı halinde zorlama unsurunun mevcut olduğu kabul edilmekte ve bu nedenle süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine düşülen ihtirazi kaydın dava hakkı verdiği sonucuna ulaşılmaktadır. Nitekim yargı kararları da çoğunlukla bu yönde kurulmaktadır.

Konuya ilişkin bizim de katıldığımız ve anılan yargı kararlarından farklı bir görüşe göre, ihtirazi kaydın varlık nedeninin dava açılmasının önünde engel olan kanun hükmünün yol açtığı sorunları aşmak ve yetersiz kalan hükümlerden doğan boşluğu doldurmak olduğu hatırlandığında, aynı gerekçeler ile doğan düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulabilecektir.¹⁸² Bir diğer deyişle süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulamayacağı yönünde verilen kararlar, mükellefin bir uyuşmazlığı mahkeme önüne etkili, açık ve pratik fırsatlardan faydalanarak getirebilme hakkını elinden aldığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde düzenlenen mükellefin kendi beyan ettiği matraha ve matrah üzerinden hesaplanan vergiye dava açamayacağı kuralının, mahkemeye erişim hakkının özüne dokunan genişletici ve şekilci bir yorumudur.¹⁸³ Nitekim bir uyuşmazlık kapsamında bir talebi yargıya taşıyabilme ve karara bağlanmasını bekleme hali, yani hem hukuken hem de fiilen mahkemeye ulaşabilmek, mahkemeye erişim hakkı kapsamındadır.¹⁸⁴ Bir diğer ifade ile hukukun üstünlüğünün sağlanması ve yasama ve yürütmenin keyfi uygulamalarının önüne geçmek için mahkemeye erişim hakkı olmazsa olmaz bir haktır.¹⁸⁵ Bu hak ile, bir hukuk devletinde hürriyetin asıl, sınırlamanın ise istisna olduğu ve sınırlamaya ilişkin herhangi bir tereddüt olması

olabileceğinden, varsayımsal ve soyuttur. Bu durumda basiretli bir tacir gibi hareket etmesi gereken davacı şirketin düzeltme beyannamesi vermesinde idareye kusur atfedilemeyecek olması nedeniyle, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamacağından idarece tesis edilen işlemlerde hukuka aykırılık yoktur.” (Yayınlanmamış Karar).

¹⁸² Sarıcaoğlu, **a.g.m.**, s. 102.

¹⁸³ Cenker Göker, Yunus Emre Yılmazoğlu, “Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, **Ankara Barosu Dergisi**, C.75, S.3, 2017, s. 94.

¹⁸⁴ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Yayınları, Eylül 2006, s. 114.

¹⁸⁵ Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 4. bs, İstanbul, Beta Yayınları, Mart 2013, s. 105.

halinde hürriyetin geniş yorumlanması ve sınırlamanın ayrıca ve açıkça yapılması gerektiği görüşü¹⁸⁶ birlikte değerlendirildiğinde, yasal olarak kısıt getirilmemiş olan düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulmasının dava hakkı verdiğinin kabulü gerekmektedir. Ayrıca, vergilendirmeye dair yetkinin yasama organında olduğu göz önünde bulundurulduğunda, vergilendirmede kanunilik ilkesi de dahilinde yasama organının açık bir irade ile ortadan kaldırmadığı bir dava açma hakkının yargı kararları ile sınırlanması hukuk devleti ilkesi ile de çelişki oluşturacaktır.¹⁸⁷

Sonuç olarak; özetle konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi kararı sonrası mahkemelerce genel olarak kabul edilen görüş, idarenin düzeltme yazısının mevcut olması halinde, süresinden sonra ihtirazi kayıtle verilen beyannamelerin dava açma hakkı verdiği yönündedir. Gerçekten yasada, beyannameye ihtirazi kayıt konulması açısından bir sınırlama yer almamaktadır. Bu bağlamda, idarece düzeltme beyannamelerinin kabul edildiği ve işleme konulduğu düşünüldüğünde bu beyannamelere ihtirazi kayıt da konulabilmesi gerekmektedir. Mükelleflere vergilendirme sürecine ilişkin iddia ve taleplerini mahkeme önüne taşıyabilmesi imkanını veren ihtirazi kaydın uygulama alanının yorum ile kısıtlanması, hak ihlali sonucunu doğurabilecektir. Yasalarca sınırlanmayan bir hakka ilişkin uygulamada yaşanan tereddütlerin uygulayıcıları yoruma mecbur bırakması olağandır. Bu süreçte yapılacak yorumun şekilci ve kısıtlayıcı değil, hak temelli olması gerektiğini düşünmekteyiz.

Öte yandan, kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulmasının temelinde yatan mükellef davranışının, uyuşmazlıkların her somut olay özelinde ele alınarak esas incelemesi yapılması ve serbest iradeyi sakatlayan durumun varlığına göre çözümlenmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bir diğer deyişle, düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıtle verildiği her durumun dava hakkı verdiği ancak açılacak davada mükellefin serbest iradesini sakatlayan bir durumun mahkemelerce araştırılması gerektiği savunulmaktadır.

¹⁸⁶ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi II**, 2. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2020, s. 547.

¹⁸⁷ Göker, Yılmazoğlu, **a.g.m.**, s. 98.

Şöyle ki, yargılama başlığında ayrıntılı incelenecek olmakla beraber, Anayasa Mahkemesi'nin mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönünde verdiği *Arbay Petrol* kararı sonrasındaki uyuşmazlıklarda mahkemelerce uyuşmazlıkların esas incelemeleri yapılmaya başlanmıştır. Ancak bu uyuşmazlıklarda esas incelemesine geçilmesi için ölçüt olarak düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın idarenin düzeltme yazısı üzerine verilmesi aranmaktadır. Yazının olmaması halinde başkaca inceleme yapılmaksızın uyuşmazlığın esasının incelenmeksizin reddine karar verilmektedir. Bir nevi esas incelemesine geçilmesi için usul şartı olarak görülen bu ölçüt, düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın uygulama alanının yine yorum ile daraltılmasına neden olacak ve hak ihlalinin doğuracak bir durum meydana getirecektir. Nitekim, idare düzeltme yazısı göndermesi dışında farklı tedbirler ile mükellefi düzeltme beyannamesi vermeye yönlendirebilir. Örneğin; olumsuzluklara dair bilgilerin sözlü olarak veya telefon ile mükellefe bildirilmesi, olumsuz tespiti konu işlemle bağlantılı mükellefler hakkında incelemeye başlanması ve özel esaslar uygulamalarının tesis edilmesi gibi durumlar ortaya çıkabilir. Bu nedenle mahkemelerin sadece düzeltme yazısının varlığını arayan ve başkaca araştırma yapılmadan kurulan gerekçeleri kanımızca çok katıdır.

Ancak diğer yandan, ispatı oldukça zor olan mükelleflerin sözlü veya telefonla bildirim yapıldığı iddiasıyla düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt koymalarının ve idarece bir zorlama yapıldığını ileri sürmelerinin de tek başına yeterli olmayacağını düşünmekteyiz. Çünkü mükelleflerin, vergi incelemesi yapılması halinde inceleme sonucu üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi ihtimalinden kurtulmak için bilinçli olarak düzeltme beyannamesi verme yoluna başvurusu veya başkaca usulsüz işlemlerin ortaya çıkmasını engelleme gayesi ile hareket etmesi gibi durumlar da olabileceğinden başka emare olmaksızın sadece sözlü veya telefonla iradelerinin sakatlandığı iddiası soyut bir iddia olarak kalacaktır.

Bu nedenle, uyuşmazlık kapsamında mahkemelerce yapılacak araştırmalarda, şekli bir unsur olarak idarenin düzeltme yazısını aramak yerine, daha kapsamlı araştırma yapılarak mükellefin serbest iradesini sakatlayabilecek durumların incelenmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Bu bağlamda, düzeltme konusu işleme ilişkin, mükellefin ticari ilişkide olduğu firma hakkında olumsuz tespit veya rapor olması vb.

gibi bilgilerin değerlendirilmesi, serbest iradenin sakatlandığı iddiasının somutlaştırılması açısından gereklidir. Yapılacak olan bu değerlendirme ile, ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi veren mükellefin, düzeltme yolu ile kayıtlarından çıkardığı işlemin diğer tarafı olan firma ile olan ticari ilişkisinin mahiyeti anlaşılabilir. Örneğin, diğer firma hakkında idarece olumsuz tespitlerin yapılması, özel esaslar uygulaması, inceleme raporu var ise raporun içeriği ve tarhiyat önerileri, firmanın devam eden davasının mevcut olması gibi hususlar, ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi veren mükellefin serbest iradesinin sakatlandığına ilişkin somut veri olarak kabul edilebilir.

Sonuç olarak, düzeltme yazısının var olup olmadığına dair yapılan dar yorumun ve yazının adeta bir usul şartı gibi ele alınmasının ötesine geçilerek hüküm kurulması daha hakkaniyetli olacaktır.

İhtirazi kayıtla beyanname verilmesinin temel sebeplerinden olan idarenin düzeltme talepli yazısının hukuki niteliği çalışmamızın devamında incelenecektir. Ayrıca, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler kapsamına pişmanlıkla verilen beyannameler de girmekte olup çalışmamızın devamında inceleneceğinden ayrıntılarına burada yer verilmemiştir.

4.2.1. Düzeltme Beyannamesi Verilme Nedenleri ve İhtirazi Kayıt İlişkisi

4.2.1.1. Mükellefin Hatalı veya Eksik Beyanname Vermesi

Mükellefe yüklenen bir ödev olan beyanname verme ödevi gereği beyannamelerin ilgili kanunlarda öngörülen süre ve şekilde verilmesi esas olmakla beraber bu süreçte doğan gereksinim neticesinde yasal düzenlemelerde yer almayan, beyanname verme süresi dışında verilen düzeltme beyannamesi kavramı gündeme gelmiştir.¹⁸⁸ Düzeltme beyannameleri ve ilgili örnek uyuşmazlıklara süresinden sonra

¹⁸⁸ Sarıcaoğlu, a.g.m. s. 90.

verilen düzeltme beyannameleri başlığı ile yer verildiğinden tekrara düşmemek için burada kısaca ele alınmaktadır.

Düzeltilme beyannamesi, ihtirazi kayıt sebepleri de olduğunu belirttiğimiz vergi kanunlarının karmaşık yapıda olması, yargılamadaki yorum farklılıkları, mükellef ile idarenin farklı yorumları ile muhasebe sorunları, beyanname verilmesinde hata yapılması veya mükellef/sorumlunun karşı karşıya kalması ihtimalinde mali külfetin azaltılması ve ortadan kaldırılması amacıyla verilebilmektedir. Yasal zeminde düzenlemesi olmayan düzeltme beyannamesi ile ek beyannameye ilişkin açıklamalara 213 sayılı Kanun'un 368 Sıra Nolu Tebliğ'i ile yer verilmiştir.¹⁸⁹ Yasal zeminde karşılığı olmayan yeni bir beyanname türünün tebliğ ile belirlenmesinin doğru olup olmadığı hususu konusunda da haklı tartışmalar olmakla beraber, tebliğ kapsamında, *"Kanuni süresi içerisinde veya kanuni süresi geçtikten sonra verilmiş olan ilk beyannamelerde yer alan hata ve/veya eksiklikleri düzeltmek amacıyla verilen beyannameler kimi zaman yalnızca ilk beyannameye ek olacak şekilde "ek beyanname" olarak, kimi zaman da ilk beyanı kapsayacak şekilde "düzeltme beyannamesi" olarak verilebilmektedir."* ifadesi ile tanımına yer verilerek hangi hallerde verildiği açıklanmış ve bunların hataen veya eksik olarak verilen beyannamelerin düzeltilmesi amacıyla verildiği düzenlenmiştir.

4.2.1.2. İdarenin Yazı ile Bildirim Yapması ve Yazının Hukuki Niteliği

4.2.1.2.1. Yazı ile Bildirim Usulü

Mükelleflerin süresinden sonra düzeltme beyannamesi vermesinin nedenlerinden bir diğeri, mükellefin işlemlerine ilişkin olarak idarece bir açıklama veya düzeltmenin yapılmasına dair yazının gönderilmesidir.

Yaygın olarak, katma değer vergisine ilişkin olarak yapılan mal ve hizmet alışverişine dair fatura vb. belgelerin kayıtlara intikali ile indirim konusu yapılması

¹⁸⁹ 213 sayılı Kanun'un 368 Sıra Nolu Tebliği, 01.03.2007 tarih ve 26449 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hususunda söz konusu alışverişin gerçek bir mal ve hizmet alışverişine dayanmadığı yönünde yapılan tespitlere istinaden sahte ve muhteviyatı itibarıyla gerçek olmayan işlemlerin ayrıştırılması ve beyanların düzeltilmesi amacıyla idarece mükellefe düzeltme yazısı gönderilmektedir.

Bahse konu yazı ile; “...01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/5) bölümünde özel esaslar düzenlenmiş olup, bu bölümün ‘3.5. Haklarında sahte belge kullanma tespiti bulunanlar’ başlıklı bölümlerinde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükelleflerin kendi durumlarından haberdar edilerek...”¹⁹⁰ ifadesine yer verilmektedir. İlgili yazının devamında bu belgelerin kayıtlardan çıkarılması veya açıklama yapılması amacıyla gönderilen yazıya istinaden, yazının tebliğinden itibaren 15 gün içinde belirtilen döneme ilişkin olarak hakkında olumsuz rapor/tespit bulunan mükelleflerden yapılan alımlara ilişkin işlemin gerçekliğini tebliğde yer alan açıklamalara göre ispat edilmesi veya ilgili dönem beyanlarının düzeltilmesi halinde mükellef hakkında özel esaslar uygulanmayacağı belirtilmektedir.

Düzeltilme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulması hususunda mevcut farklı kararlar ve görüşlere ek olarak burada karşımıza çıkan bir diğer tartışmanın kaynağını, idareden gelen düzeltme yazısı üzerine düzeltme beyannamesi verilmesi halinde mükellefin serbest iradesinin sakatlanıp sakatlanmadığı noktası oluşturmaktadır.

Konuya ilişkin olarak açılmış bir davada, İstanbul 14. Vergi Mahkemesi’nin 15.02.2018 tarih ve E.2017/2151, K. 2018/1011 sayılı kararına konu olan olayda¹⁹¹, yasal süresi içerisinde verilen beyanname sonrasında ilgili dönemde alımda bulunduğu mükellefler hakkında olumsuzluklar tespit edilmesi üzerine, davacı tarafından söz konusu alımlara ilişkin ilgili dönem indirimlerinden tenzili suretiyle dava konusu ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannameleri verilmiş ve yapılan tahakkuk işlemi sonrasında düzeltme işleminin iptali talep edilmiştir. Mahkemece yapılan değerlendirme ile, “....

¹⁹⁰ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹¹ İstanbul 14. Vergi Mahkemesi, T. 15.02.2018, E. 2017/2151, K. 2018/1011, (Yayımlanmamış Karar); Aynı yönde bir diğer karar için bkz, İstanbul BİM, 2. VDD, T. 27.12.2016, E. 2016/3096, K. 2016/1644, (Yayımlanmamış Karar).

Alışlara ilişkin faturalar içeriği KDV'lerin ikinci bir beyanname daha verilerek ilk beyannamede yer alan indirim konu bazı faturaların beyannameden çıkarıldığı anlaşılmıştır. Davacının aleyhine bu durumun kendi iradesi ile ortaya çıktığı iddia edilse de ticari hayatın olağan koşulları altında bir yükümlünün bu yönde eylemde bulunması olağan olmayacağından davacının verdiği ikinci beyannamenin özgür iradeyle olduğundan söz edilemez.” şeklinde karar verilmiş ve baskı altında verilen beyannameye göre tesis edilen işlem hukuka aykırı bulunmuştur.

Diğer yandan işbu karar istinaf incelemesinde ele alınmış ve bu kez İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi'nin T. 30.11.2018 tarih E. 2018/1709, K. 2018/4102 sayılı kararı ile , “ ... ihtirazi kayıt konulan kısma karşı dava açılabilmesine olanak var ise de bu istemlerin yasal süresi içerisinde verilmiş olan beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri kapsadığı açıktır”, denilerek, “... katma değer vergisi düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın, süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadığından açılan davanın reddine karar verilmesi gerekmiştir.”¹⁹² ifadesiyle ilk derece kararı kaldırılarak karar verilmiştir.

Konuya ilişkin görüşlerimizi açıklamadan önce, uygulamanın hukuksal dayanağını tespit etmek ve değerlendirmek uygun olacaktır. Bilindiği üzere, mükellefin kayıtlarına intikal ettirdiği sahte nitelikli belgelerin tespiti 213 sayılı Kanun'un 30. maddesi ile resen tarh nedenleri arasında yer almaktadır. Ancak idare, tarhiyata başlamadan mükellefi beyanlarını düzeltmeye çağırarak ve mükelleflerin beyanlarını düzeltmesini sağlayarak ek vergi tahakkuk ettirmektedir.¹⁹³ Dolayısıyla bu uygulamanın açık bir yasal dayanağının bulunmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bir diğer ifade ile, kanunen izlenmesi gereken yol resen tarhiyat iken, kamu alacağının daha hızlı tahsilini sağlamak için idare, kanunu dolanarak tebliğ ile belirlenmiş olan bir usul tercih etmekte ve mükellefe düzeltme yazısı göndermektedir.

¹⁹² İstanbul BİM 4. VDD, T. 30.11.2018, E. 2018/1709, K. 2018/4102, (Yayımlanmamış Karar).

¹⁹³ Göker, Yılmazoğlu, **a.g.m.**, s. 87.

Mükelleflerin beyanlarının serbest irade ürünü kabul edilmesine engel bir durum olarak, idarenin beyana çağrı yapması neticesinde mükellefler beyanlarını düzeltmekte¹⁹⁴ ve ihtirazi kayıtlarla düzeltilen beyan sonrası bu hususu yargı önüne taşıma eğilimi göstermektedirler. Süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulamayacağı yönünde verilen kararlar nedeniyle mükelleflerin bu yolu tercih etmeyip kendileri hakkında tarhiyat yapılmasını bekleme ve tarhiyatı dava konusu etme gibi başka bir seçenekleri olduğu da söylenebilir ancak mükelleflerin bu yolu seçmesi başka problemleri beraberinde getirmektedir. Nitekim idarenin tarhiyatı ne zaman yapacağı belirli olmayıp tarhiyat sonrasında bu süreye ek olarak yargılama süreleri ve davanın aleyhe sonuçlanması ile eklenecek gecikme faizi de gündeme gelmektedir.¹⁹⁵

Düzeltilme yazısı sonrası verilen beyannameye ilişkin bir görüşe göre, bahse konu yazının mükellefe tebliği ile idare tarafından mükellefin kayıtlarına dahil olmaması gereken bir faturanın varlığı ileri sürülmekte; buna karşılık mükellef kayıtlarını düzeltmektedir. Bu kapsamda mükellefin idarenin yönlendirmesi sonucunda ortaya çıkan yeni beyanına ilişkin bir tereddüdünün mevcut olması halinde dava açılarak yargıda tartışılabilir hale getirilmesi talebinin hukuken korunması gereklidir.¹⁹⁶ Nitekim kanımızca da bu aşamada yapılacak hak temelli yorum ile varılacak sonuç aynıdır. Mükellef bir anlamda idarenin çizdiği yolu takip etme baskısı ile gerçek iradesinden uzaklaşarak düzeltme beyannamesini vermektedir. Gerçek iradesini ifade etmek ve yeni duruma ilişkin tereddütlerini yargıya taşımak için mükellefin düzeltme beyannamesini ihtirazi kayıtlarla vermesi mümkündür.

Anayasa Mahkemesi'nin 27.09.2019 tarih ve Başvuru No: 2015/15100 sayılı *Arbay Petrol* kararında, mükelleflerce düzeltme beyannamelerinin idarenin baskısı ile serbest iradeleri sakatlanarak verildiği ve dava konusu yapılan işlemlerde de mahkemece işin gerçek mahiyetine dair gerekli araştırmanın yapılmadığı ve esas incelemesine geçilmediğinden mükelleflerin mülkiyet haklarına müdahale eden

¹⁹⁴ Şin, **a.g.m.**, s. 83.

¹⁹⁵ Göker, Yılmazoğlu, **a.g.m.** s. 87.

¹⁹⁶ **A.e.**, s. 92.

vergilendirme işlemlerine karşı yargı denetiminden mahrum kaldıkları sonucuna ulaşılmış olup tartışmalara farklı bir boyut getirilmiştir.

Mükelleflerin kanuni süresinden sonra ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi vermelerinin dava hakkı vermediğine ilişkin olarak verilmiş içtihatların mahkemeye erişim hakkını ihlali ve mülkiyet hakkına müdahale durumu hakkında Anayasa Mahkemesi kararı kapsamında yargılama bölümünde inceleyeceğinden burada ayrıntılarına yer verilmemiştir.

4.2.1.2.2. Yazının Hukuki Niteliği

Bu başlık altında ilgili düzeltme yazısının hukuki niteliği değerlendirilecek; bu yazının beyana çağrı ve izaha davet yazıları ile benzer ve farklı yönleri ortaya konulacaktır.

İdarenin söz konusu düzeltme yazısına ilişkin olarak yasal zeminde açık olarak düzenlenmiş bir tanım mevcut değildir. Mükellefleri düzeltme beyannamesi vermeye yönlendiren düzenleme, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/5) bölümünde özel esaslara ilişkin düzenlemenin 3.5. kısmında, *“Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir.”* şeklinde ifade edilmiştir. Yazının gönderiliş amacı ve içeriği ele alındığında; anılan yazı ile, idarece resen tarh sebebinin mevcut olduğu bir durumda tarh için harekete geçmeksizin mükellefe kayıtlardaki alımlara ilişkin gerçekliği ispat etmesi veya sahte nitelikli olduğu tespit edilen belgelerin çıkarılması ve kayıtların düzeltilmesi gereği bildirilmektedir. Bu bildirim ile mükellefe seçimlik hak sunulmaktadır. Birinci yol, mükellef tarafından alımların gerçekliğinin ispat edilmesi, ikincisi ise kayıtlardan eleştiri konusu belgelerin çıkarılması ve beyanların düzeltilmesidir. Mükelleften beklenen işlemlerin yapılmaması durumunda ise, mükellefin iade işlemlerinin özel usullerle tesis edildiği durum olan özel esaslara alınma işleminin yapılacağı belirtilmektedir.

Düzeltilme yazısının hukuki niteliğinin mükellef nezdinde doğurduğu sonuçlar bakımından değerlendirilmesi gereklidir. Bahse konu düzeltme yazısının içeriğine ve

mükellefe bildirdiği duruma bakıldığında; yazı ile herhangi bir vergi veya vergi cezasına dair işlemin tebliği söz konusu değildir. Yazı, mükellefe ticari ilişkide olduğu kişiler hakkında olumsuz tespit olması nedeniyle bir nevi seçimlik yol sunarak, işlemin gerçekliğinin ispatı ya da kayıtların düzeltilmesi gereğini iletmeyi amaçlamaktadır. Mükellefe, yazının gereğini yerine getirmemesi halinde ise hakkında özel esaslar uygulanacağı bildirilmektedir. Buna göre, düzeltme yazısının bir uyarı veya hazırlık unsuru barındırdığını ancak bu durumun yazıya kesin ve yürütülebilir işlem niteliği kazandırmadığı düşünülmektedir. Bilindiği üzere icrai işlem, kamu gücü etkisi ile başkaca bir işlem tesisine gerek kalmaksızın kişiler üzerinde yeni bir hukuki durum yaratan, var olan hukuki durumunu değiştiren veya ortadan kaldıran nitelikte doğrudan etki eden işlemdir.¹⁹⁷ Diğer yandan idarenin icrai özellik taşımayan, kişilerin hukuki durumlarına etki edici niteliği olmayan işlemleri de mevcuttur. Literatürde farklı isimler ile sınıflandırılan bu işlemlere örnek olarak; hazırlık işlemleri (takdir komisyonu kararı), gösterici, bildirici işlemler (vergi hukukuna ilişkin işlemler, uyarıcı, ikaz edici), yönlendirici ve iç düzen işlemi (yönerge) gibi işlemleri sayılabilir.¹⁹⁸ Bu kapsamda yer alan bir yaptırım içermemekle beraber yaptırımın öncülü durumunda olan uyarı yazıları göz korkutucu bir şekilde hazırlansalar da icrai nitelikte olmadıkları kabul edilmektedir.¹⁹⁹ Öncül durumda olan işlemler, ileride sürecin tamamlanması ile tesis edilecek olan son icrai işlem ile dava konusu yapılabileceklerdir.²⁰⁰ Bu bağlamda, kanımızca uyarıcı mahiyette olan düzeltme yazısı mükellef hakkında doğrudan bir sonuç doğurma etkisi taşımadığından idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem değildir.

Beyana çağrı mektubu açısından;

İdarenin söz konusu düzeltme yazılarının, benzer bir uygulama olan beyana çağrı mektubu ile karşılaştırılması mümkündür.

Beyana çağrı mektubunun yasal zeminde düzenlemesi bulunmamaktadır. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 52. maddesinde yer verilen düzenlemeye göre;

¹⁹⁷ Metin Günday, **İdari Yargılama Hukuku**, Ankara, Turhan Yayınevi, 2022, s. 112.

¹⁹⁸ Kağıtçıoğlu, **a.g.m.**, s. 280.

¹⁹⁹ Açımuş, **a.g.m.**, s. 544.

²⁰⁰ Günday, **a.g.e.**, s. 114.

yıllık gelir vergisi mükellefi olup bildirimde bulunma zorunluluğu olmayan mükelleflerin, bir diğer deyişle gelir vergisi mükelleflerinden ticari kazanç, gerçek usulde zirai kazanç, serbest meslek kazancı elde edenler dışında kalanların idarece tespiti üzerine bilinen adreslerine beyana çağrı mektubu gönderilecektir. Bu usulde, beyana çağrı mektubunun gönderilmesinden itibaren bir ay bekleneceği ifade edilmiştir.

Benzer bir düzenlemeye 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 342. maddesinde, *“Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyai olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir mühlet verilir.”* şeklinde yer verilmiştir.

İdarenin kamu alacağının hazineye intikalinin mümkün olan en kısa sürede tamamlanması gayesi ile hareket ettiği durumlardan biri olarak ifade edilebilecek olan beyana çağrı usulü ile idare hem iş yükünü hafifletmekte hem de beyannamesini vermeyen mükellefe uyarı mahiyetinde bir bildirim yapmaktadır.²⁰¹ İdarenin esasen resen tarh konusu olması gereken bir durum karşısında, beyana çağrı usulünü tercih ettiği görülmektedir. Beyana çağrı mektubu ile vergi ve vergi cezası kesilmesi veya tebliğ edilmesi gibi bir hal söz konusu değildir ve mükellef aleyhine bir sonuç doğurması da tek başına söz konusu olmadığından kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem de değildir.²⁰² Mektubun niteliğinin tek başına dava konusu yapılamayacağı, yazının içeriği itibarıyla icrailik özelliğini taşımadığı yönündeki görüş kanımızca isabetlidir.

Burada, beyana çağrı mektubu üzerine verilen beyannameye ihtirazi kayıt konularak dava konusu yapılabilir mi sorusu gündeme gelmektedir. Kanımızca beyana çağrı mektubu gönderilen mükellef tarafından verilen beyanname konusu vergilendirme işlemine karşı mükellefin tereddüdü mevcut olabilir. Beyana çağrı mektubu üzerine harekete geçen mükellef bir nevi zorunluluk kapsamında beyanname vermekte ve artık bu beyanname serbest irade ile verilmemektedir. Bu nedenle belki

²⁰¹ Ateşgaoğlu, Yılmaz, **a.g.m.**, s. 4.

²⁰² **A.e.**, s. 6.

de istisna veya muafiyet kapsamında olduğunu düşünen mükellefin beyana davet edilmesi üzerine verdiği beyannameye ihtirazi kayıt koyarak dava konusu yapmasında bir engel bulunmamaktadır.²⁰³

İdarenin düzeltme yazısı ile beyana çağrı usulü benzerlikler göstermektedir. Öncelikle uygulamaların temelinde, idarenin nihai matraha ulaşma gayesi ile hareket etmesi yer almakta olup kamu alacağının daha hızlı tahsili için resen tarh öncesi aslında yasada olmayan usuller ile mükellefe ilgili işleme ait kayıtlarının bildirilmesi veya düzeltilmesi gereği ileilmektedir. Bu süreçte, beyana çağrı mektubunun gönderilmesi sonrasında mükelleflerce ihtirazi kayıtla beyan yolunun tercih edilmesinde ve işlemin yargıya taşınmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır. Beyana davet edilen mükellefin ihtirazi kayıtla beyan ettiği veraset ve intikal vergisini dava konusu ettiği bir uyuşmazlıkta Danıştay tarafından işin esası incelenerek uyuşmazlık çözüme kavuşturulmuştur.²⁰⁴

Beyana çağrı usulü yasal zeminde bir düzenlemeye sahip olmayıp Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde düzenlenmiştir. İşlem Yönergesi'ndeki ifade incelendiğinde, beyana çağrı mektubunun gelir vergisine ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 342. maddesindeki ifade ile de benzer bir uygulamanın veraset ve intikal vergisine özgülendiği yorumu yapılabilmekte ve düzeltme için gönderilen yazıdan bu yönüyle ayrılıyor gibi görünse de; idarenin gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi dışındaki vergi türlerine ilişkin özelgelerinde²⁰⁵, kavramın daha geniş yorumlandığı ve benzer nitelikli idare yazılarının da beyana çağrı olarak nitelendiği görülmektedir. Bu yönde literatürde yer alan bir görüş ile de mükellefin kanuni süresinden sonra ihtirazi

²⁰³ Danıştay VDDK, T. 28.12.2016, E. 2016/858, K. 2016/1301, "Davacı adına, sahibi olduğu gayrimenkulün satın alınması için eşi tarafından yapılan ödemenin ivazsız intikal olarak veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturduğunun ve beyanda bulunulmadığının saptandığından bahisle, ek süre verilerek, beyana davet edilmesinden sonra, ihtirazi kayıtla yapılan beyan üzerine 2007 yılı için tahakkuk ettirilen veraset ve intikal vergisi ile kesilen usulsüzlük cezası davaya konu edilmiştir." **Danıştay Dergisi**, S.144, 2017, s. 263.

²⁰⁴ Danıştay VDDK, T. 08.11.2017, E. 2017/564, K. 2017/538, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 11.03.2022.

²⁰⁵ GİB 02.12.2012 tarih B.07.1.GİB.4.20.15.01-40-3-MUK-2011-28-4 sayılı özelge, **Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/node/92433>, 19.08.2021.

kayıtla beyanname verme nedeni olarak gönderilen yazının beyana çağrı olarak nitelendirildiği görülmüştür.²⁰⁶

Ayrıca, kanımızca beyanların düzeltilmesine ilişkin idarece gönderilen yazı da beyana çağrı mektubu gibi ceza bildiren bir işlem barındırmamakta olduğundan icrai ve yürütülebilir nitelikte bir işlem mahiyetinde değildir ve tek başına iptal davasına konu edilemeyecektir.

Ancak İşlem Yönergesi'nde de olsa idarece düzenleme iradesinde sınırlı bir alan için öngörülmüş olan beyana çağrı mektubunda, KDV ile ilgili işlemlere yer verilmemiştir. Bu nedenle mükellefin beyanlarını düzeltmesi için gönderilen ve KDV bakımından uygulama alanı bularak ihtirazi kayıt haline sebep veren düzeltme yazısının aynı nitelikte olduğu sonucuna varılamayacağı düşünülmektedir.

İzaha davet açısından;

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesi ile düzenlenen izaha davet kurumu kapsamında, mükellef hakkında vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk işlemi tesis edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde idare tarafından yapılmış ön tespitler olması halinde, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması durumunda mükellefler izaha davet edilebileceklerdir.

İzaha davet kurumu, vergi ziyayının varlığına dair belirtilerin mevcut olması halinde ön tespitler neticesinde mükelleflerden açıklama talep edilmesi ve yapılacak değerlendirme neticesinde vergi ziyayı oluştuğunun anlaşılması sonucunda belirli şartlar ile mükellefe indirimli ceza uygulanarak daha ağır yaptırımlardan koruma sağlamaktadır.²⁰⁷ Diğer bir deyişle, idare için de uzun bir süreç olan inceleme veya takdire sevk gibi işlemlere gerek kalmaksızın kamu alacağının tahsilinde verimlilik artmakta mükellefler ise daha ağır sonuçlar ile karşılaşmamaktadır. İzaha davet uygulamasının uygulama alanına ilişkin olarak sayma suretiyle belirlenmiş bir sınır

²⁰⁶ Şin, a.g.m., s. 75.

²⁰⁷ İmdat Türkay, "Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet Müessesinin Mükelleflere Sağladığı Hakların Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, C.1, S.471, Kasım 2020, s. 118.

mevcut olmayıp izaha davet yazısı ile mükellefe yazının tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içerisinde izahın yapılması halinde komisyonca değerlendirme yapılacağı, süreçte başvurabileceği müesseseler, sunabileceği deliller ve değerlendirmeye ilişkin olarak karşılaşılabileceği sonuçlar, vergi incelemesi, takdire sevk, gibi bilgilere dair bildirim yapılmaktadır. Yapılan değerlendirme sonucunda izahın yeterli olmaması ve komisyonca kabul edilmemesi halinde, değerlendirme komisyonu kararının tebliği ile mükellef süresinde beyannamesini vermez veya beyanını düzeltmez ise, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılacaktır. Değerlendirme komisyonunun izahı reddi tek başına icrai nitelikte olmayıp inceleme veya takdir sonrası icrai işlem söz konusu olacaktır.²⁰⁸

Süreç içerisinde, mükelleflerin izahın yeterli olduğunu veya vergi ziyaının doğmadığını düşünmesi sonucu beyanını ihtirazi kayıtla vermesi ve ödemesi geciken vergilerin hesaplanacak zam oranları ile ödemesi ile devamında yapılacak tarha, tahsile ve indirimli vergi ziyai cezasına karşı dava açabileceği yönünde görüşler mevcuttur.²⁰⁹

İzaha davet kurumunun ve yazısının düzeltme yazısı ile benzerlikleri mevcuttur. Nitekim idarenin buradaki hareket noktası vergiye gönüllü uyum kapsamında kamu alacağının daha hızlı olarak hazineye intikalini sağlamaktır. İzaha davet kurumundaki vergi ziyaına uğradığına dair emarelerin resen tarhiyatı gerektirir durum olabileceği ve idarenin bu yolu tercih etmeksizin izaha davet usulünü izlemesi ile düzeltme yazısında yer alan işletme kayıtlarında sahte nitelikte olduğu tespit edilen belgelerin gerçekliğinin ispatlanmasının veya beyanların düzeltilmesinin istenmesi noktasında iki yazı aynı sayılabilecek amacı taşımaktadır. Düzeltme yazısında yazının gereği yerine getirilmez ise mükelleflerin özel esaslara alınacağı ve KDV iade işlemlerinin bu usulle yapılacağı belirtilmektedir. Diğer yandan izaha davet sürecinde vergi ziyai fiili tespit edilse bile mükellefin cezasında indirim yapılacağı²¹⁰

²⁰⁸ A.e., s. 123.

²⁰⁹ Funda Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet-Saptanabilen Sorular ve Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2017, S.433, s. 7; Mevlüt Uzunöner, **Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2020, s. 157.

²¹⁰ Bu hususa ilişkin bir eleştiri için bkz. Başaran Yavaşlar, **a.g.m.**, s. 13, “*Vergi ziyaına yol açtığına işaret eden emareye rağmen yeterli bir açıklama yapmayan/yapamayan mükellefe indirimli vergi ziyai cezası kesmek, kötü niyetli mükellefleri vergi yasalarına uygun davranmama konusunda daha*

görülmektedir ki mükellef nezdinde daha lehe bir sonuç doğmaktadır. Benzerlik olan diğer husus ise, her iki yazının da tek başına mükellef nezdinde sonuç doğuran bir işlem olmaması ve dava konusu yapılamamalarıdır.

Ancak, izaha davet kurumunun konu bakımından kapsamının daha geniş olması, diğer yandan düzeltme yazısının ise KDV açısından uygulama alanı bulması noktasında iki kurum arasında ayrışma söz konusudur.

Yukarıda anılan üç kurumun da temelinde yatan amacın, idarenin daha uzun ve karmaşık olan takdire sevk, inceleme gibi mükellefler açısından da yıpratıcı olan bu süreçlerden kaçınarak kamu alacağının olabilecek en kısa ve hızlı yoldan hazineye intikalini sağlamak olduğu görülmektedir.

Netice itibariyle, idarece gönderilen düzeltme yazısı ile benzerlik gösteren beyana çağrı ve izaha davet kurumları arasında, yazının beyana çağrı usulü ile daha yakın olduğu düşünülmektedir. Öte yandan bu kurumların net çizgilerle ayırt edilemediği saptanmaktadır. Yukarıda ifade edildiği üzere, beyana çağrı mektubuna ilişkin düzenlemelerde gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi ön plana çıksa da gerek doktrinde gerek idare uygulamalarında diğer vergi türleri için idarece mükellefe gönderilen yazıların da beyana çağrı olarak ifade edildiğine rastlanmaktadır. Bir diğer deyişle, uygulamada dahi karışan ve birbirini yerine kullanılan idarece gönderilen düzeltmeye ilişkin yazı ve beyana çağrı kavramlarının daha benzer oldukları kanaatindeyiz. İzaha davet açısından bakıldığında ise, beyanların düzeltilmesine dair idare yazısı ile hareket noktası yakın olsa da bazı sonuçları açısından farklılıklar mevcuttur. Nitekim beyanların düzeltilmesine dair yazı tebliğ edilen mükellef, herhangi bir işlem tesis etmez ise veya açıklaması geçerli kabul edilmez ise idare resen tarh işlemlerine geçmekte ve mükellefi KDV işlemleri için özel esaslar uygulamasına almaktadır. İzaha davet kurumunda da özel esaslar işlemi tesis edilmekteyse de izahın vergi ziyayı olduğuna işaret etmesi veya idarece izahın kabul edilmemesi durumunda, izahın yapıldığı 15 gün içinde beyanın verilmesi veya tamamlanması ile verginin ve hesaplanacak zam tutarının ödenmesi halinde vergi aslının %20'si oranında vergi ziyayı

umursamaz hale getirecektir. Çünkü yakalansa bile en fazla %20 vergi ziyayı cezası ile kurtulma şansına sahiptir.”

kesilecektir. Bu noktada mükellefe tanınan haklar izaha davet kurumunda daha geniş olup düzeltme yazısından farklı bir sonuç doğurmaktadır.

5. İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verilmesinde Usul

İhtirazi kayıt kurumunun mükelleflerce verilecek beyan üzerine tarh edilecek vergiye ilişkin olarak tereddüt, çekince halinin varlığı nedeniyle beyannameye konulan şerh olduğu ifade edilmiş idi. Bir diğer deyişle normal şartlarda kendi bildirimini ile çelişkiye düşmeme ilkesinin de bir sonucu olarak, 213 sayılı Kanun'un 378. maddesi gereği kendi beyanına karşı dava hakkı olmayan mükellefe, vergilendirme sürecine şüphesi üzerine yeniden gözden geçirme talep etme ve dava konusu yapma hakkı tanınması şeklinde ifade edilebilir.

Verginin matrahının tespitine yarar bilgileri içerir belge olan beyanname, özel kanuni düzenlemelerinde belirtilen hususları ihtiva edecek şekilde yazılı veya elektronik ortamda hazırlanarak idareye bildirilir. İdarece beyannamede yer alan bilgilere dayalı olarak tarh işlemi yapılır. İhtirazi kayıtlı beyan sadece beyan esasına tabi vergiler için geçerli olup normal usulde verilen beyannamelerden farklı değildir.²¹¹ Daha önce de belirttiğimiz üzere, yasada tanımına yer verilmeyen ihtirazi kayıt, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde 'beyannameye yazılı not' olarak ifade edilmiş ve süresinde verilen beyannamelere yapılacak işlemlerin aynısının yapılması öngörülmüştür. Beyanname verme işleminin gerçekleşmesi ile verginin tarhi ve tahakkuku aynı anda tamamlanır.

İhtirazi kayıt şerhi, mükellef tarafından verilecek beyannamenin üzerine eklenebileceği, elektronik ortamda ise mevcut ihtirazi kayıt kutucuğu işaretlenip açıklama yazılabileceği gibi ayrı bir dilekçe ile ekinde de ileri sürülebilir. Olumlu bir yön olarak elektronik ortamda kullanılan yöntem ile bir yeknesaklık sağlandığı ifade edilebilir.

İhtirazi kayıt iradesinin bildirilmesi için öngörülmüş bir süre bulunmadığından yargıda çelişkili yorumlar yapılmıştır. Buna göre, beyanname verme süresi içerisinde

²¹¹ Şin, a.g.m., s. 77.

beyanname verildikten sonra da ihtirazi kayıt dilekçesinin sunulabileceği yönünde İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 08.09.2020 tarih ve E.2020/1938, K: 2020/1802 sayılı kararı ile; *“İhtirazi kayıt beyanının hangi tarihe kadar verileceğine dair açık bir yasal düzenleme bulunmamakta ise de beyana ihtirazi kayıt konulduğu hususu dikkate alındığında beyanname verilirken ihtirazi kayıt konulması gerekmektedir. Ancak kişilerin beyanname verme süresi içerisinde beyanlarında değişiklik yapabilecekleri hususu dikkate alındığında en geç beyanname verme süresi içerisinde beyanda bulunmaları gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca ihtirazi kayıt beyanı mükelleflere sadece kendi beyanına karşı dava açma hakkı vermekte olup kişinin kendi beyanına karşı dava açabilmesinin ön koşulu davanın açıldığı tarih itibarıyla gerek beyanla birlikte gerekse beyandan sonra verme süresi içerisinde ancak her halükarda dava açmadan önce verilmiş bir ihtirazi kayıt beyanının bulunması gerekliliğidir.”* şeklinde karar verilmiştir.²¹²

Diğer yandan, bazı mahkemelerce ihtirazi kayıt iradesinin beyanname ile mutlaka verilmesi gerektiği beyandan sonra beyanname verme süresi içerisinde de olsa artık ihtirazi kaydın ileri sürülmesinin mümkün olmadığı yönünde değerlendirme yapılmıştır. Bu duruma ilişkin verilen bir karar²¹³ kapsamında ifade edildiği üzere, daha önce verilen beyan ile idarece tahakkuk tamamlanmış olduğundan artık sonrasında ihtirazi kayıt ileri sürülmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir. 213 sayılı VUK'un 22. maddesi ile yer verildiği üzere tahakkuk, verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Bir diğer ifade ile tahakkuk eden vergi talep edilebilir aşamaya gelir. İhtirazi kayıt olmaksızın verilen beyan ile aynı anda gerçekleştiği kabul edilen tahakkuk işleminin sonradan verilecek olan bir ihtirazi kayıt dilekçesi ile iptal edilemeyeceği kanaatindeyiz.

²¹² Kızılot, **a.g.e**, s. 495, İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, T. 08.09.2020, E. 2020/1938, K. 2020/1802, (Yayınlanmamış Karar); Aynı yönde kararlar için bkz. Danıştay 4. Dairesi, T. 26.01.2005, E. 2004/2230, K. 2005/105, **Legalbank Elektronik Hukuk Bankası**, (Çevrimiçi) <http://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>, 15.03.2022.

²¹³ İstanbul 6. Vergi Mahkemesi, T. 13.04.2018, E. 2017/812, K. 2018/1359, *“İhtirazi kaydın etkisini gösterebilmesi beyannameye konulmuş olmasına bağlıdır. Beyanname verme süresi içerisinde de olsa beyannamenin verilmesinden sonra kayıtlara intikal ettirilen dilekçelerle konulmak istenilen ihtirazi kaydın aynı etkiyi göstermesi ve dava hakkı vermesi mümkün olmadığından uyumsuzluğun incelenmeksizin reddine karar verilmiştir.”* (Yayınlanmamış Karar).

Anılan Kanun'un "Tahakkuk Fişinin Kesinliği" başlıklı 27. maddesinde yer aldığı üzere, beyan ile aynı anda gerçekleşen tarh ve tahakkuk sürecinde tahakkuk fişinin mükellef tarafından alınmaması tahakkuku engelleyen bir durum değildir. Yine beyana dayalı vergilerde bir anlamda teyit edici nitelik taşıyan tahakkuk fişi ile, VUK'un 93. maddesinde yer alan tahakkuk fişinin tebliğ edilmeyeceği düzenlemesi birlikte değerlendirildiğinde, dava konusu yapılacak nitelikte icrai bir işlem olmadığı görülmektedir.²¹⁴ Bu aşamada, tahakkuk eden bir verginin iptali için sadece vergi hatası hükümlerinin uygulanması söz konusu olabilecektir.

Mükellef tarafından beyanname verilmeden önce ihtirazi kayıt dilekçesinin idareye sunulmasında ise herhangi bir engel yoktur.²¹⁵

İhtirazi kayıt notunun içermesi gereken unsurlar konusunda da farklı görüşler mevcuttur. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde yer alan tanımdan hareketle yapılan yorum ile beyannameye düşülen not ihtirazi kayıt niteliğinde olup notun içermesi gereken hususlar belirtilmemiş olduğundan 'ihtirazi kayıtla beyandır' beyanının yeterli olduğu söylenebilir. Bu düzenlemeye ilişkin farklı bir yorum ile, beyana düşülen not ifadesinin kanuni gerekçeyi talep ettiği ancak fiziki olarak mümkün olmaması nedeniyle beyan üstüne ihtirazi kayıt yazılması ve gerekçeyi içerir dilekçenin beyana eklenmesi gerektiği belirtilmiştir.²¹⁶ Diğer yandan bir çekince, tereddüt halini barındıran ihtirazi kayıt beyanı mükellefçe verilirken hukuki belirsizliğin konusu, içeriği, hesaplamada doğan tereddütün kaynağına dair açık beyanını barındırması gerekli olup halin icabından anlaşılması beklenecek bir husus niteliğinde değildir.²¹⁷

Bir diğer görüşe göre; verilecek beyanda matrah tutarının niteliği belirli olmalı, kısmen mi yoksa tüm tutar için mi ihtirazi kayıt şerhi amacı olduğu açık olmalı, bu hususları içermeyen kayıtlar ihtirazi kayıt beyanı sayılmamalıdır.²¹⁸ Bu görüşe göre,

²¹⁴ Taşdelen, **a.g.m.**, s. 302.

²¹⁵ Danıştay Dava Daireleri Kurulu, T. 28.05.1965, E. 1960/50 K. 1965/169, aktaran: Yerlikaya, **a.g.e.** s. 157.

²¹⁶ Yasef Pehlivan, "Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlarla Beyan Müessesesi" **Yaklaşım Dergisi**, S.153., Eylül 2005, s. 98.

²¹⁷ Şin, **a.g.m.**, s. 78.

²¹⁸ Kızılot, **a.g.e.**, s. 498.

tutar gösterilmeden yapılacak şerh veya bildirimler ihtirazi kayıt niteliğinde kabul edilmemelidir.²¹⁹ Bu görüş, kanımızca fazla katı ve kısıtlayıcı bir yorumdur. Nitekim günden güne yaygınlaşan elektronik ortamda beyanname verilmesi usulünde idare sistem içerisinde ihtirazi kayda dair bir kutucuk eklenmesi yaparak, bunun işaretlenmesinin yeterli olduğunu kabul etmektedir. Bu seçeneğin seçilmesi dışında mükellefin ayrıca bir beyanı yoksa beyannamenin tümü ihtirazi kayıtlı olarak ele alınmalıdır. Aksi yorum ile mükellefin ihtirazi kaydının geçersiz kabul edilmesi halinde tahakkuk kesinleşecek ve mükellef dava yoluna başvuru yapamayacaktır.

Öte yandan, mükellefin vergilendirilmemesini talep ettiği özellikle muafiyet ve istisna gibi hususların hesaplanmasında, kendisine doğru gelen bir metodu bildirerek yaptığı hesap ile beyanda bulunması söz konusu olabilir. Vergi dairesince bu hesap yönteminin kabul edilmemesi ve başka bir tutar tespit edilmesi halinde dava hakkının saklı olduğu gibi bir beyan sunması durumunda artık ortada idarenin defter incelemesi olmaksızın tarhiyat yapabileceği bir tutar bulunmadığından bu beyanın ihtirazi kayıt olarak kabul edilmesi mümkün değildir.²²⁰

Sonuç olarak, mükelleflerin ayrıntılı bir açıklama olmaksızın beyanlarına ihtirazi kayıt koyabilecekleri açık olup ihtirazi kaydın ise yazılı ve beyanname süresi içerisinde en geç beyanname ile birlikte verilmesi gereklidir. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde yer alan tanımdan hareket edildiğinde kanuni gerekçe gösterilmesi gerektiği yorumu yapılabilecek olsa da uygulamada, idarece gerekçenin belirtilmesi gibi bir zorunluluk aranmadığı "ihtirazi kayıtlıdır" ifadesinin yeterli bulunduğu, elektronik ortamda verilen beyanlar için ise ihtirazi kayıt kutucuğunun işaretlenmesinin yeterli olduğu görülmektedir.

Bu itibarla bize göre, mükelleflerin ihtirazi kayda konu miktarı belirtmemesi halinde çekince halinin tamamen yok sayılmasının önemli hak kayıplarına yol açması söz konusu olacağından beyannamenin tamamının ihtirazi kayıtlı verilmiş olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak bu savımız, mükellefin kendince doğru olduğunu düşündüğü hesap yöntemi ile matrahı bildirmesi ve aksi halde dava hakkını

²¹⁹ Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 208.

²²⁰ Kızılot, **a.g.e.**, s. 499.

saklı tutmak istemesi durumunda geçerli değildir. Bir diğer deyişle, mükellefin idareyi inceleme yaparak matrahın hesaplanması gerektiği durumuna yönelten bu beyanın, ihtirazi kayıt niteliği taşımayacağı kanaatindeyiz. Mükellef tarafından verilecek beyanname yasal usullerine uygun olarak idareye sunulmalı ve vergilendirme sürecine ilişkin çekince beyanı, bu beyanname ile iletilmelidir.

6. Hata Düzeltme Kurumu ve İhtirazi Kayıt İlişkisi

Her iki kurumun da mükellefin kendi beyanına karşı dava açamayacağı kuralının istisnalarını oluşturmaları nedeniyle, bu iki kurumun karşılaştırılması gerekli görülmüştür. Mükellefin beyanına karşı dava açamayacağı yönündeki 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinde yer alan düzenlemenin istisnası olarak yer verilen hata düzeltme kurumu anılan Kanun'un 116. maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre, vergi hatası vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirme işleminde yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi alınması halidir. Bu doğrultuda, vergi hatası nedeniyle yapılacak düzeltmenin sınırı hata olmaması halinde doğacak vergi kadardır.²²¹ Madde kapsamında hatanın, hesap hatası veya vergilendirme hatası olarak meydana gelebileceği düzenlenmiştir. 213 sayılı Kanun'un 117. maddesi ile hesap hatalarına yer verilerek, bu hatalar, matrah hataları, verginin miktarında hata ve verginin mükerrer olması olarak öngörülmüştür. Devamında Kanun'un 118. maddesi ile vergilendirme hatalarına yer verilerek, bu hatalar, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak sayılmıştır.

Maddelerde yer verilen düzenlemelere istinaden vergi hatası, hatanın vergi mükellefinin lehine/aleyhine olmasından veya mükelleften/idareden kaynaklanmasından bağımsız olarak, doğrudan vergi miktarını etkileyen fazla ya da eksik vergi tarhi, tahakkuku veya tahsiline yol açan maddi veya mükellefiyetle ilgili değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanabilir.²²²

²²¹ Batı, **a.g.e.**, s. 434.

²²² Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 600.

Nitekim uyuşmazlığın idari aşamada çözüm yöntemlerinden olan hata düzeltme kurumu ile gerek mükellefin dikkatsizliğinden oluşabilecek hatalar gerekse mükellefin veya idarenin kanunları yanlış yorumlamasından ve vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesinden kaynaklanabilecek olan hataların resen veya başvuru üzerine, yargı yoluna başvurulmadan düzeltilmesi ve çözümlenmesi amaçlanmıştır. Ancak söz konusu işlemlere karşı mükellef tarafından süresinde dava yoluna gidilmesinde bir engel yoktur.²²³

Vergi hatalarının düzeltilmesinde yetki 213 sayılı VUK'un 120. maddesi ile vergi dairesi müdürüne (VUK'un 4. maddesi gereği, vergi dairesi başkanlığı olan yerlerde başkan) verilmiş olup hata, ilgili memurun tespit etmesi, üst memurun incelemede hatayı görmesi, teftiş veya vergi incelemesi sırasında ortaya çıkması veya mükellefin idareye başvurusu ile ortaya çıkabilir.

Hatanın açık ve mutlak olması halinde resen düzeltme işlemi idarece yapılır. İlgilisinin düzeltme talepli başvurusu üzerine ise düzeltme talebini alan birim düzeltmeye yetkili olan vergi dairesi müdürüne(başkanına) kendi görüşü ile beraber talebi iletecek ve talebin yerinde görülmesi halinde işlem tesis edilecektir (VUK md. 123). Düzeltme sonrası mükellef tarafından fazla ödenen bir vergi söz konusu ise tebliğden itibaren bir yıl içinde saymanlıktan geri alınabilecektir (VUK md. 120).

Düzeltme talebinin, VUK'un 114. maddesinde tarh zamanaşımı süresi olarak yer alan beş yıl ve VUK'un 116. maddesinde zamanaşımının son yılında tebliğ edilenler için bir yıl ek zamanaşımı süresi içerisinde iletilmesi gerekli olup mükellef hakkında ödeme emri düzenlenmesi ve hatta verginin tahsil edilmesi bile düzeltme talebine engel olmamaktadır.²²⁴ Diğer taraftan, düzeltme yoluna başvurulması tahakkuk eden verginin idarece tahsil işlemlerini durdurmamakta ve idarece işlemlere devam edilmesine ve ödeme emri düzenlenmesine bir etkisi bulunmamaktadır.²²⁵

Dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddedilmesi üzerine öngörülen yol ise Hazine ve Maliye Bakanlığına yapılacak olan şikayet

²²³ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, 5. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2021, s. 161.

²²⁴ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s. 224.

²²⁵ **A.e.**, s. 225.

başvurusudur. Bakanlıkça şikayetin kabul edilmesi ile hatalı işlem düzeltilir. Şikayetin reddedilmesi ya da cevap verilmemesi halinde ise idari dava yoluna başvuru yapılabilecektir. 213 sayılı VUK'un 124. maddesi ile düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikayet yolu öngörülmüş olduğundan düzeltme başvurusunun reddine doğrudan dava açılması halinde zorunlu başvuru yoluna gidilmeden dava açılmış olacak ve idari merci tecavüzü kararı verilecektir.²²⁶ Nitekim dava açma süresinden sonra yapılan hata düzeltme başvurusunun reddi, kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem olmayıp, red işlemine karşı şikayet başvurusu yapılması ve şikayetin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması ile dava konusu yapılabilecek olan işlem doğmaktadır.

Hata düzeltme kurumuna dahil olan hususlar madde kapsamında ifade edilen hata olarak tanımlanabilen hususlar olup bunun dışında kalan, tartışmaya açık ve hukuki nitelendirme ile çözümlenebilecek olan uyuşmazlıklara karşı ise bu yolun işletilmesi mümkün değildir.²²⁷ Burada dikkat edilmesi gereken husus, mükellef tarafından vergi hatası olarak nitelendirilen bir durumun hukuki uyuşmazlık olmaya elverişli olması halinde, açılacak davanın süreaşımından reddedilmemesi için süresinde dava açılması önem arz etmektedir. Nitekim, ödevli tarafından hem dava açılmış hem de hata düzeltme yoluna başvuru yapılmış olması halinde düzeltme başvurusu kabul edilirse davanın konusu kalmayacaktır.²²⁸

Hata düzeltme kurumu ile ihtirazi kayıt kurumu arasındaki ilk farklılık, kurumların işlerlik ve amaç açısından farklı öngörülmüş olmalarıdır. Hata düzeltme kurumu, 213 sayılı VUK ile belirlenen hata sınırları içinde kalan durumlara karşı idari

²²⁶ İstanbul 7. Vergi Mahkemesi, T. 12.04.2021, E. 2021/456, K. 2021/828 “*Davacının yaptığı düzeltme başvurusunun reddi dair işlemin iptali ile fazladan yapılan kesnitinin iadesi talepli olarak açılan davada, dava açma süresinden sonra yapılan başvurunun düzeltme başvurusu olarak dikkate alınması gerektiğinden başvurunun reddi sonrasında 213 sayılı Kanun'un 124. maddesi ile gereği Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde şikayet yoluna başvurulması ve devamındaki olumsuz işlemin iptali talebiyle dava açılması gerekirken bu hali ile idari merci tecavüzü nedeniyle davanın incelenme olanağı bulunmadığı sonucuna varılmıştır.*” (Yayınlanmamış Karar).

²²⁷ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 150.

²²⁸ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s. 228.

aşamada çözüm yolu olarak öngörölmüş ve kurum ile hatanın dava aşamasına geçilmeden düzeltilmesi beklenmektedir.²²⁹

İhtirazi kayıt uygulamasında ise, ödevli ile idare arasında vergilendirmeye dair matrahın ortaya çıkmasında oluşan ihtilafın yargıya taşınması amacı yer almaktadır ki ihtirazi kayıt konulan husus her ne kadar matrah gibi görünse de daha derinde vergi kanunlarının yorumlanmasından kaynaklı bir uyuşmazlıktır. Bir diğer deyişle, hata düzeltme kurumu yargı aşamasına geçilmeksizin hata olarak nitelendirilebilecek bir durumu ortadan kaldırırken; ihtirazi kayıta bir hata ya da bilmeden yapılan bir durum söz konusu olmayıp vergilendirme sürecinde oluşan tereddütün giderilmesi için yargı aşamasında çözölməsi beklenen bir uyuşmazlık çıkarılmaktadır. Bir diğer husus, ihtirazi kaydın idarenin düzeltme yazısı üzerine süresinden sonra verilen beyannameye konulması durumunda artık resen tarhiyat sebepleri mevcut olup buradaki düzeltme işlemi hata düzeltme kurumundaki düzeltme işlemi ile aynı içerikte değildir.

Benzerlikleri açısından ele alındığında ise, hatanın mükellef tarafından fark edilmesi üzerine düzeltme talebinde bulunulabilecek ve idarece yapılacak inceleme ile düzeltme işlemi tesis edilebilecektir. Aynı durumun ihtirazi kayıt için değerlendirme masası aşamasında ortaya çıkabileceği söylenebilir. Nitekim Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39. ve devamı maddelerinde yer alan ihtirazi kayda ilişkin açıklamalarda, ihtirazi kayıtle verilen beyannamelere yapılacak işlemlerin normal beyannameler için yapılanla aynı olduğu ve bu beyannameleri alan birimin tahakkuk fişi ile birlikte değerlendirme masasına göndereceği ifade edilmiştir. Buradan hareketle, ihtirazi kaydın idarece değerlendirileceği ve beyanname üzerine yapılacak inceleme sonucunda itirazın yerinde görülmesi halinde gerekli düzeltmenin hata hükümleri dahilinde yapılacağı düşünülebilir.²³⁰ Bu durumda, her iki kurum için de idarece bir inceleme ve düzeltme sürecinin olduğu ifade edilebilecek olsa da kanımızca, buradaki düzeltmenin hata hükümlerine göre yapılacağı yönündeki görüş yerinde değildir. Nitelim ihtirazi kayıt, hata hükümlerinden daha geniş bir uygulamaya

²²⁹ Fähran, **a.g.t.**, s. 48.

²³⁰ Murat Özden, "İhtirazi Kayıtle Beyan", **Yaklaşım Dergisi**, S.37., Ocak 1996, s. 108.

sahip olup değerlendirme masasınca yapılacak olan değerlendirme ve düzeltmenin niteliği de bu nedenle daha kapsamlı olacaktır.

Ayrıca, hata düzeltme kurumu ile ihtirazi kayıt kurumunun benzer süreçlere dahil olduğu idarenin değerlendirme sürecinin her iki kurumun da doğasına uygun olduğu sonucuna varılmaktaysa da uygulamada ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelerde, ihtirazi kaydın sebebinin yorum farklılığı ve genel uygulama teamülleri gibi durumlar olduğu göz önünde bulundurulduğunda, idarenin değerlendirme ve düzeltme eğiliminde olmadığı ve uyuşmazlığın yargıya taşınmasını beklediği görülmektedir.²³¹

Bir diğer husus, mükellefin beyannamesinde hata yaptığını beyan aşamasında fark etmesi halinde mükellef tarafından ihtirazi kayıt koyarak dava açılmasında bir engel yoktur. Bu durumda mükellef, kendi tercihinine göre ihtirazi kayıtlarla beyan verebilir ya da düzeltme kurumundan faydalanmayı talep edebilir. Mükellefin hataya ilişkin olarak doğrudan dava açmasının mümkün olduğu yönünde içtihatlar da mevcuttur.²³² Danıştay tarafından, “*Beyan üzerine yapılan vergilendirmede vergi hatasının bulunması halinde ihtirazi kayıt konulmamış olsa bile mükellef açısından dava açma hakkı saklıdır.*” şeklinde karar verilmiştir.²³³

Ancak, ihtirazi kaydın hata kapsamında bir hususla ilgili olması halinde dava hakkının kaybedilmemesi için mükellef tarafından dava açma süresi içerisinde ihtirazi kayıt ile doğrudan dava açılmasının daha sağlıklı olacağı kanaatindeyiz. Her ne kadar bir menfaat sağlamayacağı düşünülse de mükelleflerce ihtiyaç hissetmeleri halinde

²³¹ Fahrhan, **a.g.t.**, s. 50.

²³² Danıştay 13. Dairesi, T. 13.06.1977, E. 1977/1282, K. 1977/1915, **Sinerji Mevzuat ve İctihat Bankası**, (Çevrimiçi) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, 16.03.2022.

²³³ Danıştay VDDK, T. 10.10.2008, E. 2007/733, K. 2008/624, “*Vergi Usul Kanununun 378'inci maddesinde, vergi yükümlülerinin kendi beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açılmayacağı yönünde yer alan düzenleme, vergi hatalarının varlığı halini bu sınırlamadan ayırık tuttuğundan, çekince konulmaksızın verilen beyanname üzerinden yapılan tahakkukun düzeltilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddi yolundaki işleme karşı dava açılmasına bir engel bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanununun 118'inci maddesinin üçüncü bendinde açık olarak vergi mevzuuna girmeyen gelir üzerinden vergi alınması vergi mevzuunda hata olarak tanımlanmışken, davacının düzeltme isteminin, Vergi Usul Kanununun 118'inci maddesinin kapsamı dışında kaldığına, yatırım indirimi tutarının vergi tevkifatına tabi tutulmasını engelleyen bir düzenleme bulunmadığına dayanılarak verilen davanın reddi yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.*”, **Legalbank Elektronik Hukuk Bankası**, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>, 15.03.2022.

hata düzeltme başvurusu da ayrıca yapılabilecektir. Bu durumda, idarenin ihtirazi kayda rağmen tarhiyat yapması zaten düzeltme talebinin de reddedilmiş olduğuna işaret edecektir.²³⁴

Kurumların en benzer oldukları noktalar ise en başta belirtildiği üzere, mükelleflerin kendi beyan ettiği matraha ve matrah üzerinden tarh eden vergilere karşı itiraz edemeyeceği kuralının istisnaları olmaları ve mükelleflerin iddialarını yargıya taşımalarına imkan sağlamalarıdır.²³⁵

7. Pişmanlık ve İslah Kurumu İle İhtirazi Kayıt İlişkisi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 370. ve devamı maddelerinde yer alan vergi cezalarını kaldıran hallerden biri olan ve 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumu, beyana dayalı vergilerde vergi cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerin ve iştirak edenlerin ilgili makamlara kendiliğinden bildirmeleri ile bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde hiç verilmemiş ya da eksik verilmiş beyannamenin verilmesi ve aynı sürede ödeme zamanı geçen vergilerin pişmanlık zammı ile ödenmesi halinde haklarında vergi ziyai cezası kesilmemesi veya cezai kovuşturma yapılmamasını öngören bir kurum olarak tanımlanmıştır.²³⁶ Kurumun amacının ise, *“maddenin gerekçesi ile de belirtildiği üzere, usule ait sert hükümlerin istenmeyerek bazı haksızlıklara yol açtığı, bu nedenle gecikmede müsamaha ilkesinin kabulü devamında bazı hallerde yaşanan gecikmelerin, yükümlüleri yasanın sert hükümleri karşısında güç ve yarımsız bir durumda bırakmamak, belirli bir hoşgörü ile hareket edilerek, yükümlüyü idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kırmak ve vergi duygusunun yerleşmesini ve kökleşmesini sağlamak”* olduğu ifade edilmiştir.²³⁷

Pişmanlık ve ıslahın uygulanması belirli şartlara bağlanmış bulunmaktadır. Buna göre; mükellefin beyana dayalı bir vergi ile ilgili kendi iradesi ile başvuruda bulunması gerekli olup; beyannamesini haber verme tarihinden itibaren vermek veya

²³⁴ Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 244.

²³⁵ Yerlikaya, **a.g.e.** s. 66.

²³⁶ Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi**, s. 340.

²³⁷ Danıştay 7. Dairesi, T. 25.11.1970, E. 1970/1160, K. 1970/2023, **Danıştay Dergisi**, S.3, 1971, s. 418.

eksikliği gidermek suretiyle, nihayetinde aynı süre içinde ödeme süresi geçmiş olan vergilerin hesaplanacak olan pişmanlık zammı ile ödemesi gerekmektedir.²³⁸ Vergi ödeme bilincinin gelişmesine katkı sağlayan kurum ile kanuna aykırı nitelikte davranışta bulunan mükellef, itirafı sayesinde yaptırımdan kurtulurken idare ise kamu alacağına daha kısa sürede ulaşmaktadır.²³⁹ Kendiliğinden bildirme halini ortadan kaldıran; başvurudan önce ihbar edilmiş olması, mükellef hakkında vergi incelemesine başlanmış olması, takdir komisyonuna sevk edilmiş olması, izaha davet yazısının tebliğ edilmiş olması, kaçakçılık fiilinin işlendiğinin tespit edilmiş olması gibi durumlar mükellefin başvurusu anında mevcut olmamalıdır.²⁴⁰ Mükellef tarafından pişmanlık dilekçesi devamında gerekli belgelerin verilmemesi veya ödemelerin yapılmaması halinde pişmanlık başvurusu hiç yapılmamış olacaktır.²⁴¹

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılması sonucunda, kaçakçılık ve iştirak halinde yapılanlar dahil olmak üzere mükellefe vergi ziyai cezası kesilemeyecek ve cezai sorumluluğa gidilemeyecektir.²⁴² İdare açısından belki de hiç tespit edilemeyecek ya da çok geç tespit edilecek bir durumun mükellef tarafından gönüllü olarak bildirilmesi söz konusu olup idare işlem yükünden kurtularak kamu alacağını daha kısa sürede tahsil etmekte ve hatta yargı yükü de azalmaktadır.²⁴³ Burada dikkat çeken kısım ise madde gerekçesi ve kurumun amacının ‘usule ait sert hükümler karşısında bir hoşgörü’ olduğu göz önünde bulundurulduğunda kurumun vergi ziyai cezası veya vergi ziyasına bağlı olmaksızın kaçakçılık suçlarını kapsamı içine almasına rağmen kanunun sadece şekil şartlarına uyulmaması nedeniyle kesilen usulsüzlük cezaları için geçerli olmamasıdır.²⁴⁴

²³⁸ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s. 431.

²³⁹ Erdem Ateşgaoğlu, “Vergi Usul Kanunu’nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, S.343, Mart 2010, s. 183.

²⁴⁰ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s. 431.

²⁴¹ Batı, **a.g.e.**, s. 456.

²⁴² Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi**, s. 341.

²⁴³ Fevzi Rifat Ortaç, Elif Yılmaz Furtuna, “Pişmanlıkla verilen beyannamenin ihtirazi kayıtlı Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.8, S.2, 2017, s. 428.

²⁴⁴ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**. s. 68.

Kurumun hukuki nitelik açısından 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) 36. maddesinde yer alan gönüllü vazgeçme²⁴⁵ ile 75. maddesinde yer alan ön ödeme²⁴⁶ hallerinin bir karışımı²⁴⁷ olarak değerlendirildiği görülmekle beraber, icra hareketlerini tamamlayan failin, neticenin meydana gelmesini engellemesi olarak karşılığını bulan etkin pişmanlık/faal nedamet olarak kabulü kanımızca daha uygundur.²⁴⁸ Nitekim beyana dayalı vergilerde vergi kaybına neden olan hareket ve suçun işlenmesi sonrasında pişmanlık halinin olmasından bahsedilmesi karşısında kurumun faal nedamet niteliğinde olduğu sonucuna varılmaktadır.²⁴⁹ Pişmanlık, kişinin yapmış olduğu bir davranıştan vicdanen rahatsız olarak davranışının sonuçlarını olabildiğince düzeltmeye çalışması olarak da tanımlanmıştır.²⁵⁰ Etkin pişmanlık hali ile işlenen fiilin sonucunda ortaya çıkan haksız durumun ve zararın giderilmeye çalışılması söz konusu olup fiil ortadan kaldırılmamaktadır.²⁵¹ Pişmanlık ve ıslah kurumunda da aynı süreç mevcuttur. Nitekim mükellefin vergi ziyana ve kaçakçılığına sebep olan fiili ortadan kalkmamakta, mükellef bu fiilleri itiraf edip vergi aslını pişmanlık zammı ile ödeyerek sonuçlarından kurtulmaktadır.²⁵² Kurumun niteliğinin etkin pişmanlıkla paralel olduğuna dair görüşe katılmaktayız.

Diğer yandan bir başka görüşe göre, pişmanlık ve ıslah niteliği itibarıyla ceza hukukunun gönüllü vazgeçme, etkin pişmanlık ve ön ödeme gibi kavramlarla kısmen benzerlik gösterse de vergi ceza hukukuna özgü bir kavram olup başka hukuk

²⁴⁵ 5237 sayılı TCK 36. madde, “Fail Suçun İcra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır.”

²⁴⁶ 5237 sayılı TCK 75. madde, “Uzlaşma kapsamındaki suçlar hariç olmak üzere, yalnız adli para cezasını gerektiren veya kanun maddesinde öngörülen hapis cezasının yukarı sınırı altı ayı aşmayan suçların faili; ... Soruşturma giderleri ile birlikte, Cumhuriyet savcılığınca yapılacak tebliğ üzerine on gün içinde ödediği takdirde hakkında kamu davası açılmaz.”

²⁴⁷ M. Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019, s. 211.

²⁴⁸ Kaneti v.d., **a.g.e.**, s. 428.

²⁴⁹ Adnan Çavuş, “Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 2006, s. 308.; Ateşgaoğlu, **a.g.m.**, s. 186.

²⁵⁰ Turgut Candan, “Vergi Usul Kanununun 371’inci Maddesinde Düzenlenen Pişmanlık ve Islah Müessesesi Hakkında” PWC.TV’de yapılan Konuşma, (Çevrimiçi) www.turgutcandan.com, 21.09.2021.

²⁵¹ Ateşgaoğlu, **a.g.m.**, s. 186.

²⁵² **A.e.**, s. 186.

dallarının vergi ceza hukukundaki uygulaması olarak kabulü mümkün değildir.²⁵³ Pişmanlık ve ıslahın uygulama koşulları ve sonuçları itibariyle vergi hukukuna özgü bir kurum olduğu açıktır.

Pişmanlık ve ıslah kurumu ile ihtirazi kayıt ilişkisi farklı uyumsuzluklara ve görüşlere neden olmuştur. Bu konuda bir görüşe göre, pişmanlık ve ıslah talepli olarak mükelleflerce yapılacak başvuru ve verilecek beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasında yasal bir engel olmadığı gerekçesi ile şerhin düşülebileceği ifade edilmiştir.²⁵⁴ Nitekim Danıştay bir kararında, *“pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu bakımdan pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine dava açılmasını sağlamak yönünden ihtirazi kayıt koymak olanağı mevcut olduğundan, mahkeme kararının pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının Vergi Usul Kanununun 371.maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacıyla bağdaşmadığı yönündeki gerekçesinde hukuki isabet görülmemiştir.”*²⁵⁵ şeklinde bir değerlendirme yaparak kurumların bir arada uygulanabileceği ve dava hakkını korumak için düşünülen şerhte bir engel olmadığını belirtmiştir.

Bununla beraber idarenin bu konudaki görüşü aksi yönde olup bu hususa ilişkin olarak vermiş olduğu özelge ile görüşünü; *“Pişmanlık müessesesi, mükellefin tamamen kendi isteği ile kullandığı bir hak olup, bu hakkın kullanılması sonucu kanuna aykırı hareketin yaptırımı olan cezai müeyyide uygulanmamaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin böyle bir haktan yararlanırken bir yandan da dava açma haklarını saklı tutmalarına ilişkin olarak pişmanlıkla verilen beyannameyi ihtirazî kayıtlarla vermeleri mümkün bulunmamaktadır.”* şeklinde ifade etmiştir.²⁵⁶

Ayrıca Danıştay tarafından verilen bir başka karar ile de bu sefer, *“Pişmanlık hükümlerinden faydalanmanın herhangi bir kayıt veya şarta bağlanması yasa hükmünün amacına ters düşmekte olup pişmanlıkla verilen beyanname içeriği*

²⁵³ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 66.

²⁵⁴ Fähran, **a.g.t.** s. 39.

²⁵⁵ Danıştay 3. Dairesi, T. 06.05.1998, E. 1997/2273, K. 1998/1603, **Danıştay Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 22.09.2021.

²⁵⁶ 25.07.2002 tarih ve B.07.GEL.0.30/3044-371-698/40427 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi, aktaran: Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 55.

*vergilerin dava konusu edilmesi, pişmanlıktan vazgeçilmesi sonucunu doğuracaktır. Bu durumda pişmanlık hükümlerine göre verilen beyanname içeriği vergilere karşı dava açılması hukukten mümkün olmadığından, davanın bu gerekçeyle reddi gerekirken işin esası hakkında verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”*²⁵⁷ olarak değerlendirme yapılmış ve kurumların amaçlarının farklı olduğu ve ihtirazi kaydın pişmanlıktan vazgeçme olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde karar verilmiştir. Doktrinde de benzer yönde yapılan değerlendirmeler ile pişmanlıkla verilen beyannamelerde ihtirazi kayda müsaade edilmemesi gerektiği çünkü mükellefin hem pişman olması hem de dava yoluna başvurmasının kurumun amacına ters düştüğü bir diğer deyişle mükellefin ya pişman olup işlemiş olduğu fiilin sonuçlardan kurtulma yolunu seçmesi ya da dava yoluyla çözüm araması gerektiği ifade edilmiştir.²⁵⁸ Konuya ilişkin bir diğer uyuşmazlıkta Danıştay, pişmanlığın bir şartı olan kendiliğinden bildirme halinin “... mükellefin, dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın, yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak, dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç, istek ve istenci ile hareket etmesi olduğu, mükellefin içinde bulunduğu bu durumun, Ceza Hukukundan Vergi Ceza Hukukuna geçen "faal nedamet hali" nden başka bir şey olmadığı, Hukuk Düzeninde, "nedamet" duygusunun sonuç doğurabilmesi için koşulsuz olması gerektiği; hiç kimsenin, yapmış olduğu kanuna aykırı davranışının, belli bir koşulun gerçekleşmesi halinde kabul ve bundan nedamet duyacağını söyleyerek, bu bildirim dolayısıyla Hukuk Düzeninin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanamayacağı” koşulsuz olması gerektiğine vurgu yaparak ihtirazi kaydın geçerli olamayacağını bu nedenle uyuşmazlık hakkında mükelleflerin kendi beyanlarına dava açamayacakları kuralını düzenleyen 213 sayılı Kanun’un 378. maddesi gereği esasın incelenmeksizin reddi gerektiğine hükmetmiştir.²⁵⁹ Verilen kararda dikkat çeken kısım, pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulması

²⁵⁷ Danıştay 3. Dairesi, T. 17.04.2002, E. 2000/2581, K. 2002/1653, **Danıştay Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 22.09.2021.

²⁵⁸ Yusuf Karakoç, “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tespit ve Öneriler” **Prof. Dr. Nami ÇAĞAN Anısına Armağan**, Ed. Prof. Dr. Mustafa Akkaya v.d., Ankara, Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, s. 365.

²⁵⁹ Danıştay 7. Dairesi, T. 30.11.2005, E. 2003/2371, K. 2005/3028, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 23.09.2021; Aynı yönde karar için bkz. İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, T. 17.09.2018 E. 2017/2388, K. 2018/2406 (Yayınlanmamış karar).

halinde ihtirazi kaydın geçersiz olduğunu ve dava hakkı vermeyeceğinin ifade edilmesidir. Bu husustaki bir görüş ile, pişmanlık dilekçesine ihtirazi kayıt konulmasının pişmanlık başvurusunun kabulünü engellemeyeceği ancak artık ihtirazi kayda dayanılarak dava açılmayacağı belirtilmiştir.²⁶⁰

Pişmanlık ve ıslah kurumu amacı ve niteliği kısmında açıklandığı üzere maddedeki şartların yerine getirilmesi ile mükellefin iyiniyetli olup olmadığı tespit edilecek ve iyi niyet halinin veya etkin pişmanlığının ödüllendirilmesine imkan sağlayacaktır.²⁶¹ Bir görüşe göre; pişmanlıkla verilen beyanname yasal beyanname verme süresi içerisinde verilmeyen bir beyannamenin, müsamaha süresi içerisinde verilmesi veya önceki beyanın düzeltilmesidir. Bu nedenle ayrı bir beyanname özelliği taşımayacak ve normal şartlar altında verilen bir beyanname için ihtirazi kayıt konulması kabul edilmiş olduğundan aynı nitelikte pişmanlık beyannamesine ihtirazi kayıt konulabilecektir.²⁶² Aynı doğrultuda bir diğer görüşe göre, pişmanlık beyannamesi ile süresinde verilen beyannamelerin hukuki sonuçları arasında bir fark olmayıp yalnızca zamanında tahakkuk etmeyen bir vergi için pişmanlık zammı uygulanması söz konusudur; ihtirazi kayıta ise idarenin görüş ve yorumu ile ters yönde olan mükellefin yorumu ile haksız bir vergilendirme olduğu kanaati mevcut olup bu hususun açığa kavuşturulması amacıyla dava yoluna gidileceğini bildirmesi söz konusudur.²⁶³ Mükelleflerce, ileride daha fazla miktarda vergi veya ceza ile karşılaşmamak amacıyla pişmanlıktan faydalanarak beyan verilmesi ve ceza niteliğinde olmayan pişmanlık zammının ödenmesi sürecinde mükellefin bu süreçle ilişkin tereddüt halini giderecek bir çözüm yolu olmadığından burada pişmanlığın koşulsuz olması gerektiğinin kabulü mümkün değildir.²⁶⁴ Ayrıca, bir işlemin vergiye tabi olduğunu düşünen idareye karşı ceza tehdidinden kurtulmak için mükellefçe pişmanlıkla beyanda bulunulması ancak mükellefin söz konusu işlemin vergiye tabi

²⁶⁰ Sühely Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul 2008, Beta Yayıncılık, s. 215, aktaran: Ahmet Somuncu, Ali Değirmendereli, **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık**, Ankara, Seçkin Yayınları, Nisan 2015, s. 72.

²⁶¹ Ortaç, Yılmaz Furtuna, **a.g.m.**, s. 434.

²⁶² Ortaç, Yılmaz Furtuna, **a.g.m.**, s. 436.

²⁶³ Ferhat Fahrhan, “Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Şerhi Konulup Konulmayacağıın Değerlendirilmesi”, (Çevrimiçi) <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/21511>, 22.09.2021.

²⁶⁴ Fahrhan, **a.g.m.**

olmadığı görüşünü taşımaya devam etmesi ve bu hususu yargıya taşıması çelişki olmaktan ziyade idari işlemin denetimden geçirilmesi amacı ile örtüşmekte olup aksi kabulde ise bir idari işlemin yargısal denetim dışında tutulması anlamına gelecek ve eşitlik ve adalet ilkeleri ile çelişki doğuracaktır.²⁶⁵

Pişmanlık beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilebileceği görüşünde olan bazı yazarlar, beyannamelerin verilmesinde özgür irade unsurunu ele alarak pişmanlık ve ihtirazi kayıt kurumunu değerlendirmişlerdir. Özgür irade sübjektif bir durum olduğundan ve varlığının ispatı neredeyse imkansız olduğundan mükellefin nedamet halinin ne kadar samimi olduğunu belirleme gibi bir durum söz konusu olamayacaktır ki zaten pişmanlık hükümlerinden yararlanma şartı olarak samimi bir nedamet tespiti değil sadece mükellef tarafından verilecek haber verme dilekçesinin varlığı aranmaktadır.²⁶⁶ Ayrıca, ihtirazi kayıt beyana dayalı durumlarda uygulanan ve matrahın kendisi, içindeki tutarın bir kısmı, hesaplanma süreci, muafiyet ve istisna halleri gibi ikilemlerin giderilmesi için dava yoluna başvurulması hali olup her beyan ödevine tabi mükellefe beyanname verilmesi sırasında bu hakkı vermektedir.²⁶⁷ İhtirazi kaydın süresinde verilen veya süresinden sonra verilen beyannamelerde yer alması açısından yasal zeminde bir sınır olmadığından yasal süresinden sonra pişmanlıkla verilen beyannameler için de kullanılmasına engel yoktur.²⁶⁸ Aksinin kabulü halinde gerçekten verginin konusuna girmeyen tereddütlü matraha karşı veya pişmanlıkla verilen beyannameye yer alan vergi hatalarına karşı dava yolunu kısıtlamaya ve haksız vergi tahsiline neden olabilecektir.²⁶⁹

Konuya ilişkin olarak aynı doğrultuda farklı gerekçeli bir görüşe göre ise, pişmanlıkla beyanname veren mükellefin normal şartlarda süresinde beyanname veren mükellef ile karşılaştırıldığında daha ağır bir durumda olması, idarenin mükellefe daha güvensiz yaklaşmasına bir diğer deyişle psikolojik sebeplere dayanmaktadır.²⁷⁰ Vergisel ödevlerini ihlal eden mükellefin bir nedenle durumu değiştirmek gayesiyle

²⁶⁵ Doğrusöz, “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan”, s. 45.

²⁶⁶ Ortaç, Yılmaz Furtuna, **a.g.m.**, s. 440.

²⁶⁷ Ahmet Kavak, **Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah**, İstanbul, İSMMM Yayın No. 72, 2007, s. 80.

²⁶⁸ Ateşagaoglu, **a.g.m.**, s. 190; Kavak, **a.g.e.** s. 81.

²⁶⁹ Kavak, **a.g.e.**, s. 81.

²⁷⁰ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 56.

harekete geçerek vergisini ödemek istemesinin idarece hoş karşılanması ve normal dönemde beyanname veren mükellef ile aynı şartlara tabi tutulması gerekmektedir.²⁷¹ Neticeten, bu görüşe göre iki kurumun çeliştiği kabulü ile yola çıkmaktan ziyade, ihtirazi kaydı İYUK kapsamında tüm mükelleflere tanınmış bir hak olarak değerlendirmek ve pişmanlıkla verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın idari işlemlerin yasal denetime tabi olması; Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açık olduğu düzenlemesi gereği ve kanun ile getirilmiş bir kısıtlama olmaması nedeniyle kabulü daha doğru olacaktır.²⁷²

Pek çok tartışmaya ve karara konu olan durumda son zamanlarda verilen kararlar ile artık yargının duruşunda netleşme başlamış olup pişmanlık ve ıslah kurumu ile ihtirazi kaydın nedenlerinin ve doğurduğu sonuçların farklı olduğu ve birbiri ile çatıştığı yönünde hüküm kurulmaya başlanmıştır. Nitekim pişmanlıkla verilen beyannameye konulan ihtirazi kayıt üzerine açılan davada yerel mahkemece verilen karar Danıştay 3. Dairesi'nin 28.4.2009 tarih ve E. 2007/5107, K. 2009/1370 kararı ile *“pişmanlık hükümlerinden faydalanan mükelleflere yalnızca ceza kesilmesini engellediği, pişmanlık hükümlerinden faydalanmanın herhangi bir kayıt veya şarta bağlanması pişmanlığın öngörülüş amacına ters düşeceğinden, beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerin dava konusu edilmesinin pişmanlıktan vazgeçilmesi sonucunu doğuracağı”* gerekçesi ile bozma kararı verilmiş ancak yerel mahkemece bu kez *“beyana dayanan vergilerde, ihtirazi kayıt konularak beyanda bulunulması durumunda dava açılmayacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığı”* gerekçesi ile ısrar kararı verilmesi üzerine bu kez Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na intikal eden uyuşmazlıkta 27.06.2012 tarih E. 2012/160, K. 2012/300 sayılı kararı ile yapılan incelemede, *“zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlediği, bu nedenle ihtirazi kaydın*

²⁷¹ A.e., s. 56.

²⁷² A.e., s. 57.

beyanname verme süresinde verilen beyannamelere konulabileceği, pişmanlıkla verilen beyanname üzerinden pişmanlık hükümlerine göre tahakkuk yapılması ve koşullara uyulması halinde mükellefe ceza kesilmemekle, beyanname süresinde verilmiş beyanname gibi tahakkuka esas alındığına göre bu beyannamelerin de süresinde verilen beyannamelerle aynı hükümlere tabi olması gerektiği, buna göre tahakkukun zamanında yapılmasını sağlayan ancak, dava konusu yapılmasına olanak yaratan ihtirazi kayıtla beyan ile tahakkuk zamanı geçtikten ve resen tarh nedeni ve geç tahakkuktan dolayı vergi ziyai doğduktan sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasının etkileyici sonuç yaratmasına olanak bulunmadığı” şeklinde karar verilmiştir.²⁷³

Kanımızca, “pişman olma” durumu temel alındığında, fiilin sonuçlarının farkında olan ve bu durumu engelleme amacıyla pişmanlıktan yararlanmak isteyen mükellef aslında açıkça içinde bulunduğu durumdan rahatsız olmakta ve kendiliğinden bu durumu bildirerek cezadan kaçınmak istemektedir. Bir başka ifade ile, mükellef vergi kanunlarına muhalefet halinin farkındadır ve herhangi bir müdahale olmaksızın yükümlülüğü yerine getirme niyetindedir. Bu durumda bir yandan pişmanlıkla idareye bildirim yapıp cezadan kurtulmak isterken bir yandan da dava hakkını saklı tutma niyetini taşımasının kabul edilebilir olmadığı düşünülmektedir. Aksinin kabulü halinde mükellefin pişmanlık başvurusunda samimi olmadığı ve pişmanlığı şarta bağlı olarak yerine getirmek istediği yorumu yapılabilecektir. Her ne kadar samimi bir pişman olma hali kişinin iç dünyası ile ilgili olup somut olarak ispat edilmesi söz konusu olamasa da mümkün olduğu ölçüde bir tespitin aranması gereklidir. İhtirazi kayıt ise pişmanlığın şarta bağlanması olması nedeniyle kurumların birlikte uygulamayacağı yönündeki görüş ve mahkeme kararlarına katılmaktayız.

Nitekim mükellef vergilendirme işleminde sorun olduğu kanaatinde ise bu düşüncesini ihtirazi kayıt ile yargıya taşıma hakkına zaten sahip olup bir de pişmanlık halini korumak istemesi birbirinden zıt durumları beraber yürütmek gibi olacaktır. İhtirazi kayıt iradesi pişmanlık durumunu zedelemekte olup pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulması pişmanlığın geri çekilmesi olarak kabul

²⁷³ Danıştay VDDK, T. 27.06.2012, E. 2012/167, K. 2012/300, **Danıştay Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 17.08.2021.

edilmelidir. Mükellefin kendi beyanına karşı dava açmamasında esas alınan, kendisi ile çelişmemesi ilkesinin pişmanlık ve ihtirazi kayıt ilişkisi için de geçerli olduğu, bu nedenle kurumların birlikte uygulanamayacağı düşünülmektedir.

Yukarıda yer verilen karar ile yapılan değerlendirme ile daha önce ifade edilen, ihtirazi kaydın süresinden sonra verilen beyannamelere konulup konulamayacağı tartışmalarına ilişkin olarak da bir değerlendirme yapılarak, ihtirazi kaydın süresinde verilen beyannameler açısından uygulanabileceği ve zamanında tahakkuk etmeyen ve vergi ziyana sebep olduktan sonra uygulama alanı olan pişmanlık hükümleri ile beraber okunmasının söz konusu olamayacağı sonucuna varılmıştır.²⁷⁴ Ancak mahkeme kararına katıldığımız görüşümüzün gerekçesi sadece süresinde verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceği ve pişmanlık beyannamesinin süresinden sonra verilen bir beyanname olduğu hususu değildir. Daha önce de ifade edildiği üzere, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasında bir engel olmadığı ve bunun dava açma hakkı verdiğini bu noktada yinelemek isteriz.

İhtirazi kayıtla pişmanlık beyannamesi vermek isteyen mükellefin vergilendirmeye ilişkin şüphesi ile işlemi yargıya taşıma niyetinin pişman olma haline gölge düşürdüğü, bu nedenle böyle bir durumda pişmanlıktan vazgeçmiş sayılarak ihtirazi kaydın geçerli olduğunun kabul edilmesini daha doğru olacağı düşünülmektedir.

Farklı bir yaklaşım ile pişmanlık kurumunda, nedamet haline bir hukuksal sonuç bağlandığından, mükellefin iç dünyasında samimi olması gerektiği bu nedenle ihtirazi kaydın bu amaçla bağdaşmayacağı nitekim daha sonraki bir zamanda ceza ile karşılaşma endişesi ile hareket eden mükellef için pişmanlığın ilk koşulunu taşımadığı ifade edilmiştir.²⁷⁵ Başka bir değerlendirmede bu görüş desteklenerek kurumların örtüşmediği ifade edilmekle beraber bazı hallerde mükelleflerin ellerinde olmayan hukuki gelişmelerden korunmak için pişmanlık yoluna başvurdıkları göz önünde

²⁷⁴ Aynı yönde karar için bkz. Danıştay VDDK, T. 07.02.2018, E. 2017/587, K. 2018/76, **Kazancı İhtihat Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>., 23.09.2021.

²⁷⁵ Candan, “Vergi Usul Kanununun 371’inci Maddesinde Düzenlenen Pişmanlık ve Islah Müessesesi Hakkında” PWC.TV’de yapılan Konuşma.

bulundurulduğunda ihtirazi kayıtla pişmanlık beyannamesinin uygulamada ayrı bir önem kazandığı da belirtilmiştir.²⁷⁶

Neticeten, yargının kararlarının ağırlıkta iki kurumun birlikte uygulanamayacağı yönünde olması ve idarenin de bu yöndeki istikrarlı tutumuna ek olarak artık e-beyanname usulünün uygulandığı güncel halde internet ortamında pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt seçeneğini de koymaması fiilen ihtirazi kayıtla pişmanlık beyannamesi verilmesinin kabul edilmeyeceği uygulamasını güçlendirmiştir.²⁷⁷

Pek çok tartışmayı bünyesinde barındıran pişmanlık ve ıslah kurumunun ihtirazi kayıt ile ilişkisi; her iki durumdan da faydalanılmasının mümkün olduğu iddiası ile açılan davada davacı aleyhine kurulan hüküm neticesinde mülkiyet hakkı ihlali gerekçesi ile davacının Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna gitmesi sonucu neticeye kavuşmuştur.²⁷⁸

Başvuru konusu uyuşmazlıkta, "...başvurucu, 27/2/2014 tarihinde 2013/3 dönemi muhtasar beyannamesini, üyelerine sosyal güvenlik sağlamak amacıyla kurulan Vakfa Vakıf Senedi uyarınca bankanın ödemekle yükümlü olduğu tutarların ödemenin yapıldığı anda çalışan Vakıf üyeleri açısından ücret mahiyetinde bir menfaat olmadığı iddiasıyla pişmanlık ve ihtirazi kayıt dilekçesi ile vermiştir. Beyanname üzerine tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi, damga vergisi ve pişmanlık zammı tutarları daha sonraki bir tarihte ödenmiştir. Ancak başvuru, bu katkı paylarının ücret sayılamayacağını iddia ederek gelir (stopaj) vergisi, damga vergisi ve pişmanlık zammına ilişkin düzenlenen 27/2/2014 tarihli ve 12 sayılı tahakkuk fişinin iptali ve ödenen tutarın iadesi istemiyle İstanbul 7. Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. Başvurucu; dava dilekçesinde, idarece resen tarhiyata

²⁷⁶ Veysi Seviğ, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulması", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2002, S.120, s. 8.

²⁷⁷ Erdoğan Öz, "Pişmanlıkla Verilen Beyannameler Dava Konusu Yapılabilir mi?", (Çevrimiçi) http://www.erdogduozymm.com/2011/12_23.09.2021; "Mükelleflerin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması-İhtirazi Kayıtlı Beyan", **Vergi Dünyası**, S.213, Mayıs 1999, s. 135.

²⁷⁸ Anayasa Mahkemesi, Millî Reasürans Türk A.Ş., T. 01.07.2020, B. No. 2016/70, 11.08.2020 tarih ve 31210 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

konu edilmeyen dönem yönünden ileride resen tarhiyata maruz kalmamak için pişmanlık beyannamesi vermek zorunda kaldığını ileri sürmüştür.

Mahkeme 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından yararlanan başvurucunun beyannameye koymuş olduğu ihtirazi kaydın geçerliliğinin kabulüne imkân bulunmadığı gerekçesiyle 29/4/2014 tarihinde davanın incelenmeksizin reddine karar vermiştir.” şeklinde verilen karar ile mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla başvuru yapılmıştır.

İhtirazi kayda ilişkin olarak süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vermeyeceği yönündeki içtihadın başvurucuya aşırı bir külfet yüklediği gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi tarafından Arbay Petrol kararında mülkiyet hakkının ihlaline karar verilmiştir. Karar yargı aşamasında ayrıntılı olarak incelenecek olup karar içeriğinde pişmanlık ve ıslah açısından da değerlendirme yapılmış olması nedeniyle bu başlık altında da değinilmesi gerekmektedir.

*Arbay Petrol kararında, süresinden sonra düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyan mükellef ile pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükellefin durumu karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Buna göre; “Öte yandan süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen başvuru sahiplerinin durumları, süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükelleflerden farklılık arz etmektedir. Pişmanlıkla beyanda bulunan mükellef yukarıda da belirtildiği üzere **hatalı davranışını kabul etmiştir ve vergi ziyaına yol açan fiilden pişmandır. Bu hâlde dava açılması bu pişmanlık hâliyle bağdaşmamaktadır. Ancak pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin de hukuken korunması gerekir. Bunun nedeni mükellefin pişmanlık iradesinin olmaması ve hâlâ tereddüde düştüğü ya da Vergi İdaresinin düzeltme talebine konu olan hususun hukuken tartışılır hâle gelmesini istemesidir. Somut olayda ise başvuru sahipleri, herhangi bir hatalı davranışlarının varlığını kabul etmemekle birlikte alımlarına konu faturaların sahte olmadığını ve bu nedenle de söz***

konusu indirim unsurlarının gerçek olduğunu iddia etmektedir. Bu durumda pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağı ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluştursa da aynı iddianın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı açıktır.”²⁷⁹ değerlendirmeleri yapılmıştır.

Anayasa Mahkemesi tarafından önceki kararına atıf yaparak işbu kararın neticesinde aynı ilkeler gereği, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağına ve müdahalenin başvurucuya aşırı bir külfet yüklediğine karar vermiştir.

Kurumların çeliştiği yönündeki yargı kararlarının ağırlıkta olması, idarenin istikrarlı olarak iki kurumun birleşmeyeceği yönündeki kabulüne ek olarak yakın zamanlı Anayasa Mahkemesi kararı ile de ortaya konulduğu üzere; pişmanlıkla beyanda bulunan bir mükellefin hatasını kabul ettiği ve vergi ziyana neden olan fiilden pişmanlık duyduğu, bu nedenle ilgili tarhiyatı dava konusu yapmasının kurumun varlığı ile bağdaşmadığı açıktır. Öte yandan, yukarıda belirttiğimiz üzere, bu durumun gerekçesi kanımızca pişmanlık beyannamesinin sonradan verilmesi değil, yükümlünün çelişkili davranışının korunmamasıdır.

8. Genel Olarak İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verilmesinin Sonuçları

İhtirazi kayıt, kurumunun ortaya çıkış nedenleri başlığında incelendiği üzere genel olarak; mükelleflerin vergisel durumlarını idarenin görüşünden farklı olarak yorumlamaları, istisna ve muafiyet uygulamalarında tereddütte kalmaları, idarenin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin açık olmayan yorumları ve konuya ilişkin çelişkili yargı kararlarının varlığıdır.

Mükellefler aleyhlerine sonuç doğurması ihtimali olan vergisel işlemlerden kendilerini korumak amacıyla hareket ederek ihtirazi kayıt kurumuna ihtiyaç

²⁷⁹ Anayasa Mahkemesi [GK], Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. (60-61), T. 27.02.2019, B. No. 2015/15100, 03.04.2019 tarih ve 30734 sayılı Resmi Gazete’de yayınlamıştır.

duymuşlardır. Bu bağlamda, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerin mükellefler açısından ilk ve en önemli sonucu 213 sayılı Kanun'un 378/2. maddesinde mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahlara ve matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere dava açılmaz kuralını aşarak mevcut durumlarını mahkemeye taşıma ve yargı önünde tartışılabilir hale getirmesidir. Bu şekilde, mükellefler idarenin görüş ve yorumuna katılmamakla beraber hem idarenin görüşüne uygun beyanda bulunmakta hem de konuyu yargıya taşıma hakkına kavuşmaktadır.²⁸⁰

Mükelleflerin tereddütlü olduğu söz konusu durumlarda idarenin vergi incelemesi yapması, takdir komisyonuna sevk etmesi, akabinde resen tarhiyat yapması ve mükellefin tarhiyatı dava konusu yapması da bir seçenek olsa da bu kez vergi ziyai cezası gibi yaptırımlarla da muhatap olunabilecektir. Ayrıca bazı hallerde inceleme sonucu vergi suçu raporu da düzenlenmesi söz konusu olabileceğinden cezai boyut da gündeme gelebilecektir. Bu nedenle bu seçeneğin mükellefin daha aleyhine sonuçlar doğurması ihtimali yüksek olduğundan verginin geç veya eksik tahakkuk etmesini engelleyen ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi daha uygun bir seçenek olacaktır.

Bunun yanında, mükelleflerin tarhiyatı beklemesi ve dava açması ile davanın aleyhlerine sonuçlanması halinde dava sonucunda hesaplanacak olan gecikme faizi, ihtirazi kayıtla açılan davadan daha yüksek olacağından mükelleflere daha fazla maddi yük getirecektir.²⁸¹

Sonuç olarak mükelleflerin olası olumsuz sonuçlardan korunmak için başvurdukları yol olan ihtirazi kayıt uygulamasının verginin resen tarhiyatını beklemekten daha uygun bir yöntem olduğu düşünülmektedir.

²⁸⁰ Hasan Aykın, "İhtirazi Kayıt Nedir? Usulüne Uygun İhtirazi Kayıt Nasıl Konur?", (Çevrimiçi) <https://vergidosyasi.com/2017/03/20/ihtirazi-kayit-nedir-usulune-uygun-ih-tirazi-kayit-nasil-konulur-nasil-bir-hukuki-etki-yapar>, 30.10.2021.

²⁸¹ Göker, Yılmazoğlu, **a.g.m.**, s. 87.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMELERE KARŞI AÇILAN DAVALAR VE YARGILAMA AŞAMASI

1. Vergi Davalarının Hukuki Niteliği

İdarenin işlem ve eylemleri sonucu doğan hukuka aykırılığın giderilmesi amacını taşıyan davalar genel anlamıyla idari davalar olarak ifade edilebilir.²⁸² 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi ile idari dava türlerine yer verilmiş olup iptal ve tam yargı davaları altında sınıflandırma yapılmıştır. İdari işlemlerin ortadan kaldırılması için açılan iptal davasında, İYUK'un 2/1. maddesi ile belirtildiği üzere, *“işleme karşı yetki, şekil, sebep, amaç ve konu bakımından hukuka aykırı olduğu menfaati ihlal edilen tarafından ileri sürülerek iptali”* talep edilmektedir. İptal davaları, ihlal edilen hakkı tazmin ya da telafi etmek gibi bir amacı barındırmamakta olup kamu düzenini sağlama amacı ön plana çıkan ve kamu yararını koruyan dava türüdür.²⁸³ Bu davanın temel amacı ise, hukuka bağlılığı ve nihayetinde hukuk düzenini sağlamaktır.²⁸⁴ Tam yargı davasında ise, idarenin bir eylemi veya işlemi sonucu kişinin ihlal edilen hakkın yerine getirilmesi ve zararının tazmini söz konusu olmaktadır.²⁸⁵ İptal davaları ile idarenin kusurunun olup olmadığından ziyade işlemin hukuka aykırılığı ele alınmakta, tam yargı davalarında ise hukuka aykırı eylemden ziyade eylem ya da işlemi yapan idare yargılanmaktadır.²⁸⁶ Ancak her iki davanın da nihai amacı idarenin hukuka uygunluğunu sağlamaktır.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinde, vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerle ve bunların 6183 sayılı Kanun'a göre tahsiline ilişkin davaların vergi mahkemesinde görüleceği düzenlenmiştir. Vergi davalarının

²⁸² Serkan Ağar, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.62, 2006, s. 263.

²⁸³ Günday, **a.g.e.**, s. 118.

²⁸⁴ Hasan Dursun, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kurumsal Niteliğini Saptayabilmek”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.78, 2008, s. 233.

²⁸⁵ Ağar, **a.g.m.**, s. 269.

²⁸⁶ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 216.

hukuki nitelik açısından tam yargı davası mı iptal davası mı olduğu hususunda farklı görüşler mevcuttur. İptal davası olduğunu savunan bir görüş ile; vergi uyuşmazlıklarında dava konu edilen işlemlerin yetki, şekil, sebep, amaç ve konu bakımından tüm unsurları taşıdığı ve mahkemece yapılacak incelemelerin de bunların hukuka uygunluğu noktasında olacağı ifade edilmiştir.²⁸⁷ Diğer yandan tam yargı davası olduğu görüşü ile, vergi uyuşmazlığına konu işlemlerin konusunun para olması ve vergi cezasının muhatabının hakkını etkiliyor olması nedeni ile bu davanın tam yargı davası olduğu belirtilmiştir.²⁸⁸

Diğer taraftan vergi davalarının hem iptal hem de tam yargı davaları ile benzer yönleri olmakla beraber bazı hallerde nitelikleri gereği iptal ve tam yargı davalarından ayrı özellikleri barındırmaları nedeniyle kendine özgü bir dava gibi olduğu da ileri sürülmüştür.²⁸⁹ Benzer bir yorum ile, vergi davasının objektif ve yasallık unsurları gereği iptal davası niteliğinde olduğu, yargıcın yetkilerinin genişliği nedeniyle de tam yargı davasının unsurlarını taşıdığı ifade edilmiştir.²⁹⁰

2. İhtirazi Kayıtlı Açılan Davanın Hukuki Niteliği

Beyannamelerin ihtirazi kayıtlı verilmesi sonrası açılan davaların tam yargı davası mı yoksa iptal davası mı olduğu hususu tartışmalara neden olmuştur.

Daha önce ifade edildiği üzere, mükellef bir vergilendirme sürecine ilişkin tereddüt halinde olduğunda beyanını ihtirazi kayıtlı vermekte ve vergiyi ödemektedir. Bu kapsamda bir görüşe göre, mükellefler tarafından ödenen verginin iadesi amacıyla açılan davada, lehine sonuçlanan mükellefe iade edilecek tutar söz konusu olup bu yönden bu dava tam yargı davasına yaklaşmaktadır.²⁹¹ Diğer yandan başka bir görüşe göre, ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden bir vergilendirme işlemine karşı açılan davada mükelleflerce vergilendirme işleminin iptali talep

²⁸⁷ Fahrhan, **a.g.t.**, s. 84.

²⁸⁸ Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (C.2)**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1994, s. 2054; aktaran: Fahrhan, **a.g.t.**, s. 84.

²⁸⁹ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 218.

²⁹⁰ Ahmet Kumrulu, "Vergi Davalarının Kurumsal Niteliği Üzerine Düşünceler", **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi**, Üçüncü Kitap, 1-4 Mayıs 1990, Ankara, s. 973; aktaran, Ağar, **a.g.m.**, s. 285.

²⁹¹ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 165.

edilmektedir. Nitekim tam yargı davalarında ortada bir zarar ve zararın tazmini söz konusu olmakta iken ihtirazi kayıtla açılan davada mükellefin asıl talebi vergilendirme işleminin iptali olup bu iptal kararı neticesinde mükellefin ödediği verginin geri ödenmesi her ne kadar maddi bir edim içerse de tam yargı davası niteliğini barındırmamaktadır.²⁹² Benzer bir görüş ile, uyuşmazlık kapsamında, her ne kadar genel nitelikli bir iptal kararı verilmeyip olaya özgü hüküm kurulması söz konusu olabilmekteyse de mükellef tarafından ödenen verginin iadesi aşamasında 213 sayılı Kanun'un 112/5. maddesi gereği faiz ödenmesi öngörülmediğinden iptal davası niteliğinde olduğu kabul edilmiştir.²⁹³ Ancak bu görüşe gerekçesi bakımından katılmak mümkün değildir. Çünkü, ayrıntılı olarak "İhtirazi Kayıtla Açılan Davalarda Verilen Kararın Uygulanmasında Faiz" başlığı altında incelenecek olmakla beraber; mükellefin başvuru tarihinden üç ay sonra başlayarak hesaplanacak şekilde mükellefe faiz ödenmesi hususu, mülkiyet hakkı ihlali olduğu gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi'nin 10.02.2011 tarih ve E. 2008/58, K. 2011/37 sayılı kararı²⁹⁴ ile iptal edilmiştir. İptal kararı sonrası 6322 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile, 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinde yapılan değişiklik ile idarenin faiz ödeme yükümlüğü ile ilgili hükümler yeniden düzenlenmiştir. Düzenleme öncesinde bazı mahkemelerce de anılan görüşte olduğu gibi maddede faiz hükmedilmesine dair bir düzenleme olmadığı gerekçesiyle faiz ödenmemesine karar veriliyordu. Ancak iptal kararı sonrası bu uygulamanın terk edildiği görülmektedir.

Neticeten mükellefler vergiyi doğuran işleme, olaya itirazlarını ileri sürmekte ve bu vergilendirmenin kaldırılmasını talep etmekte olduğundan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaların kural olarak iptal davası niteliğinde olduğu düşünülmektedir. Bir diğer deyişle bu tip davalarda, yargı tarafından bir hukuka uygunluk denetimi yapılmakta mükellefin talebi karara bağlanmakta olup tam yargı davası gibi parasal bir miktar belirlenmesi beklenmemektedir.²⁹⁵

²⁹² A.e., s. 166.

²⁹³ Fahrhan, a.g.t., s. 85.

²⁹⁴ Anayasa Mahkemesi, T. 10.02.2011, E. 2008/58, K. 2011/37, 14.05.2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete'de yayınlamıştır.

²⁹⁵ Yerlikaya, a.g.e., s. 171.

3. Davada Görevli ve Yetkili Mahkeme

Bir mahkemenin görevli olması uyuşmazlığın konu itibarıyla ilgili mahkemenin görev alanında olmasını, yetkili olması ise coğrafi bakımdan yetkili olmasını ifade etmektedir. İdari yargıda vergi, resim, harç vb. bazı yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıkların çözümünde vergi mahkemeleri görevli olarak belirlenmiş olup bu kapsamda ihtirazi kayıtlı açılan davalarda genel görevli mahkeme olan vergi mahkemeleri görevlidir.²⁹⁶ Yetkili mahkeme ise, 2577 sayılı İYUK'un 37. maddesi ile düzenlendiği üzere, uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç vb. mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, cezaları kesen, 6183 sayılı AATHUK gereği ödeme emrini düzenleyen ve dava konusu işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesidir.

2577 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile dava dilekçelerinde yapılacak olan ilk incelemeye ilişkin ele alınacak konular sıralanmış olup ilk ele alınacak husus görev ve yetki olarak belirlenmiştir. İlk inceleme kurallarıyla beraber görev ve yetkiye ilişkin kurallar kamu düzenine ilişkindir ve taraflarca ileri sürülmesi dahi mahkemece gözetilecektir.²⁹⁷ Burada dava açma süresinin ise yetkisiz veya görevsiz yargı yerinde açıldığı tarih olarak kabul edileceği açıktır (İYUK md. 9). Ayrıca yetkisiz yerde açılan davada veya vergi mahkemesinin görev alanına giren bir işte idare mahkemesinde açılan davalarda mahkemece yapılacak inceleme sonrası gönderme kararı verilecek ancak idari yargı görevli iken adli yargıda açılan davada ise görevsizlik kararı verilecektir.²⁹⁸

²⁹⁶ A.e., s. 173.

²⁹⁷ İstanbul BİM 2. VDD., T. 10.12.2020, E. 2020/2688, K. 2020/2273, "2577 sayılı İYUK'un vergi uyuşmazlıklarında yetkiyi düzenleyen 37'inci maddesinde; uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasında ödeme emri düzenleyen, diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi tesis eden idarenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme olduğu hükme bağlanmıştır. Hazırlanan inceleme raporu sonucu vergi tarhında ve cezai işlemi tesis etme görev ve yetkisinin Tekirdağ Vergi Mahkemesi görev çevresinde yer alan Çorlu Vergi Dairesi Müdürlüğünde olduğu açık olup dosyanın yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilmiştir." (Yayınlanmamış Karar).

²⁹⁸ İstanbul 15. Vergi Mahkemesi, T. 26.11.2020, E. 2020/1986, K. 2020/2717; İflas Müdürlüğü tarafından yapılan ihale ile araç satışına ilişkin KDV'den doğan uyuşmazlık hususunda, " ..KDV oranının %1 olması gerektiğinden bahisle fazladan ödenen verginin iadesi iptali ve iadesi istemli açılan davada, ihale ilanında yer alan hususlar ile bunlara itiraz süresi ve usulüne ilişkin 2004 sayılı

İhtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere karşı açılan davalarda, görevli mahkeme genel görevli mahkeme olan vergi mahkemeleri olup yetkili mahkeme ise tahakkuk işlemini yapan ilgili vergi dairesi müdürlüğünün yargı çevresinde olan mahkemedir.

4. Dava Açılmasında Süre

Dava açma hakkının belirli süreler içerisinde kullanılması idarenin devamlı bir dava tehdidi altında kalmayarak istikrarlı ve verimli olmasını sağlama amacını taşımaktadır.²⁹⁹ Kamu düzenine ilişkin olan dava açma sürelerine ilişkin inceleme mahkemece resen yapılacak işlerden olup süresinde açılmayan davanın görülmesi söz konusu olmayacağından bu süreler hak düşürücü süre niteliğindedir.³⁰⁰

Dava açma süresine ilişkin genel kural 2577 sayılı İYUK'un 7. maddesi ile belirlenmiştir. Buna göre, vergi mahkemelerinde dava açma süresi özel kanunlarda başka bir süre öngörülmemiş ise otuz gündür. Sürenin başlangıcı ise, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde ödemenin yapıldığı gün, tebliğe konu olan ihbarname düzenlenen hallerde tebliği izleyen gün, tahakkuk fişinin kesilmesi gibi tebliğ sayılan işlemlerde fişin kesildiği gün veya posta ile gönderildi ise yükümlüye postanın ulaştığı gün, kaynakta kesinti hallerinde hak sahibine ödemenin yapıldığı günü izleyen gün, ilan edilen işlemlerde ilan tarihinden bir ay sonra tebliğ edilmiş sayılacağından birinci ayı izleyen gün olacaktır.³⁰¹

Bildiğimiz üzere beyana dayalı vergilendirmelerde tarh ve tahakkuk işlemleri birleşmekte ve vergi, tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilmekte olup yükümlünün ihtirazi kayıtlarla beyan vermesi halinde dava açma süresi tahakkuk fişinin kesilmesi ile başlamaktadır.³⁰² İhtirazi kayıtlarla verilecek beyannamelerde, ihtirazi kayıt dilekçesinin

İcra iflas Kanunu 137. maddesinde yer alan düzenlemelerin aşılması suretiyle vergi mahkemesi dava açma yoluna gidilemeyeceği açık olup kamu düzenine ilişkin olan görev kuralı gereği adli yargının görevli olduğuna karar verilmiştir. Nitekim Uyuşmazlık Mahkemesi T. 23.12.2019, E. 2019/771, K. 2019/893 sayılı kararı da bu yöndedir.” (Yayınlanmamış Karar); Kaneti v.d., a.g.e. s. 494.

²⁹⁹ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 250.

³⁰⁰ Kaneti v.d., **a.g.e.** s. 489.

³⁰¹ **A.e.**, s. 484.

³⁰² Kızılot, **a.g.e.** s. 497.

beyanname ile beraber verilmesinin yanı sıra beyan süresi içerisinde daha sonra ayrı olarak da verilmesinde bir engel olmadığı yönündeki görüşe yer verilmiş idi.

İhtirazi kaydın beyan süresi içinde ayrı bir dilekçeyle verilmesi halinde dava açma süresine ilişkin farklı yorumlar gündeme gelmiştir. Nitekim mükellef normal şekilde beyannamesini vermişse idarece beklemeksizin tahakkuk fişi kesilmektedir; ancak mükellef tarafından sonradan gönderilen ihtirazi kayıt dilekçesinin idareye intikali üzerine bu kez idare ilk tahakkuk fişini iptal ederek yeni bir tahakkuk fişi düzenleyeceğinden dava açma süresi bu andan itibaren başlayacaktır.³⁰³ Bu hususa ilişkin meydana gelen bir uyuşmazlıkta, Danıştay 4. Dairesi'nin T. 26.01.2005, E. 2004/2230, K. 2005/105 sayılı kararı ile, *"... yasal süresinden sonra dava açıldığı gerekçesi ile dava reddedilmişse de davacının muhtasar beyanname verme süresi içinde ihtirazi kayıt içeren dilekçesini idareye verdiği hususu tartışmasız olup bu dilekçenin beyanname ile verilme zorunluluğu da olmadığından davanın süresinde olduğu..."* şeklinde değerlendirme yapılmış ve dava açma süresinin ihtirazi kayıt dilekçesinden itibaren başlayacağı ifade edilmiştir.³⁰⁴

Ancak ihtirazi kayıt ileri sürülmesine ilişkin usul kısmında ifade edildiği üzere, beyana dayalı vergilerde beyan akabinde tahakkuk işlemi tamamlanmış olduğundan sonradan verilen bir ihtirazi kayıt dilekçesi kanımızca tahakkuku iptal edecek nitelikte bir işlem değildir. Bu aşamada tahakkukun iptali ancak vergi hataları kapsamında söz konusu olabilecektir. Bu nedenle dava açma süresine ilişkin görüş ve yargı kararının yerinde olmadığı düşünülmektedir.

Dava açma süresinin başlangıcı olarak ifade edilen tahakkuk fişinin kesilmesine ilişkin farklı değerlendirmeler de mevcuttur. Dava açma süresinin başlangıcında tahakkuk fişinin kesildiği ve mükellefe verildiği tarih tebligat tarihi olarak kabul edilecektir. Beyannamenin posta yoluyla gönderilmesi halinde tahakkuk fişlerinin mükellefe tebliği ile sürenin başlayacağı yönündeki görüşe göre, mükellefe

³⁰³ Yerlikaya, **a.g.e.** s. 176.

³⁰⁴ Kızılot, **a.g.e.** s. 498; Danıştay 4. Dairesi, T. 26.01.2005, E. 2004/2230, K. 2005/105; **Legalbank Elektronik Hukuk Bankası**, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>, 15.03.2022.

tebliğ edilmeyen işlem dava açma hakkını kısıtlayamayacaktır.³⁰⁵ Diğer yandan, bir görüş ile, ihtirazi kayıtla beyan sonucu düzenlenen tahakkuk fişinin tebliğ işlemini içinde barındırdığından ayrı bir tebligata gerek olmadığı ileri sürülmüştür.³⁰⁶ Görüşün dayanağı ise, ihtirazi kaydın tahsilatı durdurmayacak olması olarak ifade edilmiştir. Ancak bu görüş, usul hükümleri gereği tamamlanması gereken tebliğ işleminin atlanması sonucunu doğuracağı gerekçesi ile eleştirilmiş ve tahakkuk fişinin mükellefin eline geçmesinin dava açma süresinin başlangıcı noktasında gerekli görüldüğü ifade edilmiştir.³⁰⁷

Neticeten kanımızca da, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılacak olan davalarda, ihtirazi kaydın tahsilatı durdurmayacağı göz önüne alındığında, dava açma süresi, tahakkuk fişinin kesildiği tarih itibariyle başlamakta ve otuz günlük sürede dava yoluna gidilmesi gerekmektedir.

5. Yürütmenin Durdurulması Talebi ve Sonuçları

Bilindiği üzere 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesi ile düzenlenen yürütmenin durdurulması kurumunun birinci fıkrası ile, "*Danıştayda veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.*" hükmüne yer verilerek, yargıya taşınan bir idari uyuşmazlıkta genel kuralın idari işlemin yürütülmesi üzerinde bir etkisi olmadığı ifade edilmiştir. Kuralın istinası ise, aynı maddenin dördüncü fıkrasında düzenlenmiş, "*Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26'ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.*" hükmüne yer verilmiştir. Düzenlemeye göre, vergi uyuşmazlıkları açısından ayrı bir

³⁰⁵ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 176.

³⁰⁶ Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 207.

³⁰⁷ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 176.

düzenleme yapılarak tarhiyat işlemlerine dayalı vergi davalarında genel kural olarak dava açılması ile yürütmenin kendiliğinden duracağı³⁰⁸ belirlenmiş, ancak burada ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerine açılan davaları ayrı tutarak dava açılmasının yürütmenin durdurulmasına etkisi olmadığı kuralına yer verilmiştir.

Madde devamına gelmek üzere 22.01.2022 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 7351 sayılı Kanun’un 2. maddesi ile İYUK’un 27/4. maddesine, ‘*Vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemez.*’ ibaresi eklenmiştir.

Madde gerekçesinde³⁰⁹ yer verilen örnek uygulamada KDV iadesinin reddine dair açılan davalara yer verildiği ve haksız yapılan ödemelerin idarece tekrar tahsilinde yaşanan sorunlardan hareketle düzenleme yapıldığı görülmektedir. Ancak madde lafzında yer alan ‘iade talepli davalar’ ibaresi kanımızca geniş kapsamlı bir ifadedir. İhtirazi kayıtlarla beyan edilip ödenerek iade talepli açılan davalar ile hata düzeltme ve şikayet³¹⁰ taleplerinin reddine ilişkin davalar açısından da rol oynayacağı ve yürütmenin durdurulması kararlarına etki edeceği düşünülmektedir.

İdari işlemlerin özelliklerinden biri kural olarak icrai nitelikte olmasıdır. İcrai işlemler, İdarenin kamu yararı amacıyla kamu gücüne dayanarak “*araya başka bir işlem girmesine gerek olmaksızın doğrudan ilgililerin hukuki durumları üzerinde etki doğuran, yeni hukuki durumlar yaratan işlemler*” olarak tanımlanmış olup³¹¹ bu kapsamda idari işlemler ise idarenin icrai ve yürütülmesi zorunlu irade

³⁰⁸ İstanbul 15 Vergi Mahkemesi, T. 28.04.2021, E. 2021/484, “2577 sayılı Kanun’un 27/4 maddesinde yer alan düzenleme kapsamında, davacı adına düzenlenen ihbarnameler içeriği vergi ve cezalarına karşı dava açılmış olması nedeniyle tahsil işleminin kendiliğinden duracağı ayrıca yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına”, karar verilmiştir. (Yayınlanmamış Karar).

³⁰⁹ **TBMM 7351 sayılı Kanun Gerekçesi**, 27. Dönem 5. Yasama Yılı 68. Birleşim, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss301.pdf>, 27.02.2022.

³¹⁰ Ankara 5. Vergi Mahkemesi, T. 04.02.2022, E. 2021/2607 sayılı dosyasındaki uyuşmazlıkta, damga vergisi iadesi istemiyle yapılan düzeltme-şikayet başvurusu sonrası açılan davada yürütmenin durdurulması talebi hakkında, “7351 sayılı Kanunun 2. maddesi ile İYUK 27/4. maddesine eklenmek üzere kabul edilen düzenleme gereği, damga vergisi tutarının yüzde ellisi oranında teminatın muhafaza edilmek üzere ilgili vergi dairesi müdürlüğüne yatırıldığına dair belgenin ibrazı halinde talebin değerlendirileceği...” şeklinde ara karar verilmiştir. (Yayınlanmamış Karar).

³¹¹ Günday, **a.g.e.**, s. 112.

açıklamalarıdır.³¹² İdari işlemin uygulanması sürecinde, telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve açıkça hukuka aykırı olması şartlarının mevcut olması durumunda ilgilinin talep etmesi üzerine yürütmenin durdurulması kararı verilebilecektir.³¹³

Yürütmenin durdurulması kurumunun amacı, işlemin/eylemin daha başlangıçta kanuna aykırı olması ve telafisi güç zararlara yol açması ihtimalini ortadan kaldırarak, işlem iptal edilinceye kadar haksız işlemin devamını engellemek ve böylece hem işlemin tarafını telafisi güç zararlardan hem de idareyi olası tazminat ve şikayetlerden korumaktır.³¹⁴ Bir diğer deyişle, idari işlemin yeniden gözden geçirilerek ve gerekirse düzeltme imkanı verilerek idari işlemlerdeki sürat ve istikrarı sağlamaya çalışmaktır.³¹⁵

İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davalarda yürütmenin durmayacağı İYUK'un 27/4. maddesi ile açık olarak düzenlenmiştir.³¹⁶ Aynı zamanda ihtirazi kayda ilişkin yasal dayanak olarak kabul edilen bu düzenleme gereği açılan davaların, işlemin yürütmesine ve verginin tahakkukuna engel olmadığı hüküm altına alınmıştır. Vergiye ilişkin tahsil işlemlerinin durması için davacı mükellefin yürütmenin durdurulmasını talep etmesi ve mahkemece mükellefin ileri sürdüğü gerekçeleri yeterli bulması durumunda yürütmenin durdurulmasına, sonucu itibariyle 'tahsilatın durdurulmasına' karar verilebilecektir.³¹⁷

Sonuçları bakımından yürütmenin durdurulması kararına bakıldığında farklı uygulamalar ve görüşler mevcuttur.

³¹² Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.** s. 315.

³¹³ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 185.

³¹⁴ İbrahim Organ, Neslihan Coşkun Karadağ, "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması-I", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C.21, S.3, 2012, s. 58.

³¹⁵ Adnan Gerçek, "Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki ve Sonuçları", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 2002, S.41, s. 120.

³¹⁶ Danıştay 4. Dairesi, T. 06.03.1985, E. 1984/494, K. 1985/616, aktaran: Ali Volkan Özgüven, "Vergi Davasında Yürütmenin Durdurulması", II. Uluslararası Multidisipliner Çalışmaları Kongresi Hukuk, 4-5- Mayıs 2018, s. 99, "*İhtirazi kayıtla beyan edilen matrah üzerinden tarh edilen vergilerin dava konusu edilmiş olması tahsilatı durdurmayaacağından, kanuni süresi içinde ödenmeyen vergiler için ödeme emri düzenlenmesinde yasaya aykırılıktan bahsedilemez*".

³¹⁷ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 187.

Bir görüşe göre, yürütmenin durdurulması kararı geriye yürümekte ve dava konusu olan işlem yapıldığı andan önceki duruma geri dönmektedir, çünkü bu kararlar iptal kararları gibi hüküm doğurmakta ve işlem hukuk alanında doğmamış sayılarak ilk yapıldığı tarihten itibaren tüm sonuçları ortadan kalkmaktadır.³¹⁸ Yürütmenin durdurulması kararları iptal kararları gibi hüküm doğurduğundan geriye yürümekte ve kararın alındığı tarihten itibaren işlemi askıya alarak onu işlemez hale getirmekte olup aynı zamanda ileriye de etki etmektedirler.³¹⁹ Kararın uygulanması için bazı hallerde idarenin hareketsiz kalması yeterli olmakta ancak bazı hallerde ise idarece yeni bir işlem tesis edilmesi gerekmektedir.³²⁰ İhtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine açılan davalarda, yürütmenin durdurulması kararı ile karar tarihinde henüz ödenmemiş taksitler varsa bunlar ödenmeyecek, ödenmiş kısmın ise iadesi gerekecektir.³²¹

Farklı bir görüşe göre ise, yürütmenin durdurulması kararı ile yalnız dava konusu işlem değil, o alan ve konuda idarenin yetkileri durdurulmuş olup idareye verilen bir emir niteliği olan karar, iptal kararından farklı olarak hukuki ve fiili sonuçları kendiliğinden meydana gelir.³²² Benzer bir görüşe göre ise, yürütmenin durdurulması kararları iptal kararlarından farklı olarak tesis edilen işlemi ortadan kaldırmayıp işlemin yürütülmesini askıya almaktadır.³²³ Nitekim benzer bir duruma ilişkin idare tarafından iç genelge hazırlanmıştır. 15.08.2000 tarih ve 2000/3 sayılı Kurumlar Vergisi İç Genelgesi ile yatırım indirimi tevkifatına ilişkin muhtasar beyannamelerini ihtirazi kayıtla veren mükellefler tarafından açılan davalarda verilen yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların uygulanmasına dair görüş açıklanarak, *“stopajın tahsil edilmiş taksitlerinin iade edilmemesi, vadesi gelmemiş taksitlerin ise tahsil işlemlerinin durdurulması gerekir”*, denilmiştir.³²⁴ Bu durumda idarenin

³¹⁸ Organ, Coşkun Karadağ, **a.g.m.**, s. 81.

³¹⁹ Orhan Özdeş, “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği”, **Danıştay Dergisi**, S.32-33, 1979, s. 6.

³²⁰ Organ, Coşkun Karadağ, **a.g.m.**, s. 81.

³²¹ Kızılot, **a.g.e.**, s. 654.

³²² Ragıp Sarıca, **Tehiri İcra Kararlarının Yerine Getirilmesi**, **Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması**, 1966, Türk Hukuk Kurumu Yayınları, Ankara: Sevinç Matbaası, s. 26-30, aktaran: Metin Kıratlı, “Yürütmenin Durdurulması”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C.21, S.4, 1966, s. 192.

³²³ Yılmaz Aliefendioğlu, “Danıştay Kararlarına Uyumlu”, **Danıştay Dergisi**, S.16-17, 1975, s. 18.

³²⁴ Bekir Baykara, “İhtirazi Kayıtlı Beyan Yürütmeyi Durdurma ve Ödenen Vergilerin İadesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S.94, Ekim 2000, s. 218.

görüşünün yürütmenin durdurulması kararının o anki mevcut durumu dondurma olarak kabul ettiği ve yeni hiçbir işlem yapmaksızın tahsil edilen vergiyi iade etmeme ve yeni tahsil işlemi yapmamak olarak uyguladığı görülmektedir.

Sonuç olarak, yürütmenin durdurulması kararının uygulanmasına ilişkin gerek doktrinde gerekse uygulamada farklılıklar söz konusu olsa da her halükarda tahsil sürecinin durması için ihtirazi kayıtlarla açılacak davalarda yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi gerekli olup talep üzerine verilecek kararın idareye tebliği ile tahsil işlemi vergi davasının sonucuna kadar ertelenecektir. Bir işlemin yürütmenin durdurulması, o işlemin açıkça hukuka aykırı olduğuna ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, vergi idaresinin, kararın gereklerini bütünüyle yerine getirmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir. Çünkü işlemin bulunduğu aşamada yürütmesinin askıya alındığı kabulünde, idarece tesis edilen işlemin taraf üzerindeki etkisi ortadan kalkmamış ve hukuka aykırılık devam ediyor olacaktır.

6. Süresinden Sonra Verilen Beyannamelere Karşı Açılan Davaların Reddedilmesinin Anayasa Mahkemesince Temel Hak ve Özgürlükler Bakımından İncelenmesi

6.1. Mülkiyet Hakkı Bakımından

6.1.1. Anayasa Mahkemesi Kararı Öncesi Durum ve Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesi düzenlemesi ile mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve matrahlar üzerinden tarh eden vergilere kural olarak dava açma yolunun kapalı olduğu ancak maddenin istisnası niteliğinde kabul edilir hale gelen ve uyuşmazlıklara sık sık konu olan ihtirazi kayıt kurumunun doğduğu çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması hususunda farklı yönde görüşler ve çelişkili pek çok yargı kararı söz konusudur. Daha önce de incelendiği üzere, mükelleflerin eksik veya hatalı olarak yasal sürede verdiği

beyannamesini düzeltmek amacıyla veya idarece kayıtların düzeltilmesi gereğini içerir düzeltme yazısının gönderilmesi üzerine verilen beyannamelere ek beyanname veya düzeltme beyannamesi denilmektedir. Düzeltme beyannamelerinin süresinden sonra verilmesi halinde ihtirazi kaydın geçerliliği tartışma konusu olduğu gibi pek çok yargı kararına da konu olmuştur. Uyuşmazlıklarda ağırlıklı olarak Danıştay ve Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilen kararlar süresinden sonra verilen beyannameye ihtirazi kayıt koyulamayacağı yönünde idi.³²⁵

Benzer nitelikte bir uyuşmazlığın esasının incelenmeksizin reddedilmesi üzerine Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna gidilmiştir. Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti tarafından yapılan 2015/15100 Başvuru Numaralı başvurusu Anayasa Mahkemesi'nin 27.02.2019 tarihli kararı ile incelenerek karara bağlanmıştır.

Başvuru konusu olay; başvuru tarafından sahte nitelikte olan belgelerin ilgili dönem kayıtlarında yer alması nedeniyle, haksız indirim neden olunmaması için idarece gönderilen yazı ile kayıtların düzeltilmesi gereğinin bildirilmesi üzerine süresinden sonra ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi ve dava yoluna başvurulması ile başlamıştır. Yerel mahkeme tarafından yasal süresinden sonra verilen KDV beyannamesine ihtirazi kayıt konulamayacağı gerekçesi ile davacının taleplerinin reddedilmesi üzerine başvuru davacı tarafından ilgili karar itiraz konusu yapılmıştır. Bölge İdare Mahkemesi anılan kararı kaldırarak düzeltme beyannamesi vermek zorunda bırakılan mükellefin ihtirazi kayıtla dava açmasının mümkün olduğuna hükmetmişse de bu kez anılan karar idarece karar düzeltme aşamasına taşınmıştır. Karar düzeltme aşamasında yerel mahkeme kararı onanarak davanın esastan incelenmeksizin reddedilmesi hukuka uygun bulunmuştur.

Başvuru tarafından söz konusu karar üzerine bireysel başvuru yapılarak, *“Vergi Mahkemesinde açtığı davanın söz konusu beyannamenin kanuni süresi*

³²⁵ Danıştay 3. Dairesi, T. 29.12.2017, E. 2016/14989, K. 2017/11172, (Yayınlanmamış Karar), Danıştay VDDK, T. 27.06.2012, E. 2012/167, K. 2012/300, **Danıştay Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/> 17.08.2021; İstanbul BİM 1. VDD, T. 30.05.2019, E. 2019/666, K. 2019/1530 (Yayınlanmamış Karar).

*geçtikten sonra verildiğinden bahisle haksız olarak reddedilmesinden yakınılarak mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiği”, ileri sürülmüştür. Karar sonucunda özetle, “213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması -sürecin bütününe bakıldığında- başvuruçuların, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açmıştır. **Buna göre somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruçulara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvuruçuların mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuruçular aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşarak başvuruçunun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğuna”** karar verilmiştir.*

Kararın değerlendirilmesinden önce, mülkiyet hakkına genel olarak bakıldığında; mülkiyet hakkı, 1982 Anayasası’nın “Temel Hak ve Özgürlükler” başlıklı kısmında kişi hak ve ödevleri arasında 35. maddesi ile düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre, bir temel hak niteliği taşıyan mülkiyet hakkı, mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkıdır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne (AİHS) ek 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesi ile de mülkiyet hakkının korunması düzenlenerek, “*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.*” ifadelerine yer verilmiştir.

Mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin varlığının tespiti için ilk hareket noktası, kişinin malvarlığı üzerinden elde etmeyi beklediği menfaati etkileyen veya kısmen de olsa yararlanmayı engelleyen bir halin varlığı ve engel halin kamusal bir

otoritenin eylem veya işleminden kaynaklanmasıdır.³²⁶ Vergilendirme işlemi özelinde; vergilendirme temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılma araçlarındandır ve vergilendirme işleminin tesisi ile hakkı sınırlananın malvarlığından devlete bir transfer gerçekleşmiş olmaktadır.³²⁷ Bir diğer ifade ile, vergilendirmeye ilişkin kanunların oluşmasından tahsil sürecine kadar her aşamada idare vergi yükümlülerinin mülkiyet hakkına müdahale etmektedir.³²⁸ Mülkiyet hakkına dair Anayasa'nın 35. maddesi ile yer verilen düzenlemede, mülkiyete saygı ilkesi benimsendikten sonra, mülkiyetten yoksun bırakma ve mülkiyetin sınırlandırılmasının koşulları, kanuna dayalı olma, genel yarara/meşru amaca uygun olma ve ölçülülük olarak belirlenmiştir.

İnceleme konusu *Arbay Petrol* kararında da Anayasa Mahkemesi tarafından öncelikle mülkiyet hakkına müdahale tespiti ele alınmış ve *“Başvurucuların ihtirazi kayıtla verdiği beyannameler üzerinden yapılan tarh ve tahakkuk işlemleri sonucu KDV ve damga vergisi ile bu vergilere ait gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ödemelerinin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususu kuşkusuzdur.”* değerlendirmesine yer verilerek müdahalenin ihlal oluşturup oluşturmadığı hususlarının ise üçlü kural olarak kabul edilen kanunilik, meşru amaç ve ölçülülük unsurları yönünden incelenmesi gereği ifade edilmiştir.

-Kanunilik Açısından;

Temel ve hak ve özgürlükler başlığı altında düzenlemesi yapılan mülkiyet hakkına ilişkin sınırlamaların ancak kamu yararı amacıyla kanunla yapılabileceği düzenlenmiştir. Sınırlamaya ilişkin Anayasa'nın 13. maddesi ile bu kabul yinelenmiş ve temel hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlandırabileceği ifade edilmiştir. Düzenlemelerin yanında, Anayasa Mahkemesi tarafından verilen kararlar ile kanunilik kavramının, temel hak ve özgürlük olan mülkiyet hakkına müdahalelerde sınırlamanın

³²⁶ Gümüşkaya, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru*, s. 87.

³²⁷ Yunus Emre Yılmazoğlu, *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm- Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2021, s. 117.

³²⁸ Gümüşkaya, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru*, s. 103.

ancak kanunla yapılabileceği, ayrıca vergilerin kanunla konulabileceği hükümleri karşısında şekli olarak bir kanuni düzenlemenin varlığını aradığı görülmektedir.³²⁹

İnceleme konusu *Arbay Petrol* kararında yapılan değerlendirme ile kanunilik unsurunun olmazsa olmaz bir kural olarak ilk incelenmesi gerektiği ve ölçütün sağlanmaması halinde diğer unsurlara geçilmesine gerek olmadığı ifade edildikten sonra müdahalenin niteliği dikkate alınarak uyuşmazlığın meşru amaç ve ölçülülük açısından değerlendirilebileceği belirtilmiştir.

-Meşru Amaç Açısından;

Mülkiyet hakkına müdahalenin kamu yararı için ancak kanunla yapılabileceği hususu nedeniyle, kamu yararı kavramının kapsamı sorusu gündeme gelmektedir. Genel olarak ifade etmek gerekirse, kamu yararının bireysel menfaatten farklı olarak onun üstünde veya dışında olduğu³³⁰ ve ayrıca uygulamada keyfi hareket edilmesinden korunmayı amaçladığı söylenebilir. Anayasa’da mülkiyet hakkı mutlak bir hak olarak değil, kişi hakkı ile toplum yararı karşı karşıya geldiğinde toplum yararının üstün tutularak toplum yararına uygun kullanılması şeklinde öngörülmüştür.³³¹ Devletin vergilendirme yetkisi mülkiyet hakkına müdahale etme yollarından biri olarak karşımıza çıktığından kamu yararı şartının mevcut olması gerektiği tartışmasıdır. Bu bağlamda, vergilendirme ile devlet kamusal giderleri karşılama ve kamu geliri elde

³²⁹ Anayasa Mahkemesi [GK], İskenderun Demir ve Çelik A.Ş., T. 25.10.2018, B. No. 2015/941, “Gerek verginin matrahının belirlenme yönteminin gerekse de verginin tahsil yönteminin vergilendirmenin esaslı unsurları olması nedeniyle kanunda belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlenmesi gerekir. Bir mali yükümlülük bu yönleriyle kanunla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin mülkiyet hakkını etkileyecek idari ya da yargısal takdire dayanan uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Somut olayda vergi matrahının ve verginin tahsil yönteminin belirsizliği ile bu konuda süregelen idari uygulama ve yargısal yorumlar, başvurucuyu vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahale yönünden vergilerin kanuniliği ilkesinin ortaya çıkış ve düzenlenme amacına aykırı bir biçimde, vergi mükelleflerine sağlanan anayasal teminatlardan yoksun bırakmaktadır. Bu durumda somut olayda başvurucunun kendisinin ürettiği elektrik ve havagazi tüketim vergisinin esaslı unsurlarının kanunla belirli ve öngörülebilir bir biçimde düzenlenmemiş olması nedeniyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa’nın 13., 35. ve 73. maddelerinde öngörülen kanunilik ilkesini ihlal ettiği sonucuna varılmıştır.” 25.12.2018 tarih ve 30636 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³³⁰ Faruk Akıllıoğlu, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, *İdare Hukuku ve İlimler Dergisi*, Y. 9, S.1-3, 1988, s. 15., aktaran: Gümüşkaya, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru*, s. 92.

³³¹ Nermin Tombaloğlu, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, S.1, 2014, s. 380.

etme gibi sebeplerle hareket etmekte ve kamu yararı amacını bu unsurlarla taşımaktadır.³³²

İnceleme konusu *Arbay Petrol* kararında yer verildiği şekliyle, “somut olayda Vergi İdaresi tarafından, KDV alınmasını gerektiren bir mal veya hizmet satımına ilişkin olarak başvuru mükelleflerden düzeltme beyannamesi düzenlenmesinin istenmesi vergi kaybını önlemeye yöneliktir. Bu itibarla başvuruya konu olayda vergi alacağının tahakkuku ve tahsili ile vergi cezası kesilmesi bakımından kamu yararına yönelik bir amacın olduğunda kuşku bulunmamaktadır.” değerlendirmesi yapılmıştır. İdarece, tespit edilen hususlar karşısında resen tarhiyat da yapılabilecek iken mükelleflere düzeltme talepli yazı gönderilmesi ile aslında kamu alacağının kaybindan kaçınarak en kısa sürede hazineye intikalini sağlama amacı taşıdığı söylenebilir. Nitekim Anayasa Mahkemesi tarafından da vergi kaybını önleme amacı vurgusu yapılmış ve meşru amacın olay kapsamında mevcut olduğu sonucuna varılmıştır.

Meşru amaç unsurunun diğer bileşeni ise takdir yetkisi kavramıdır. Vergi borçlarının ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve bu kapsamda gerekli ve uygun vasıtaların seçilmesinde kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisi mevcuttur.³³³ Genel olarak ele alındığında idarenin takdir yetkisinin sınırlarının ise, vergilerin kanuniliği temelinde kanunlar ile çizildiği ve vergilendirme yetkisinin bu sınırlar dahilinde olduğu görülmektedir.³³⁴

Arbay Petrol kararı ile de ifade edilen çerçevede bir bakış açısına yer verilmiş ve idarenin vergilendirmede ve vergilerin ödenmesine yönelik tedbirlerin alınmasında geniş bir takdir yetkisi olduğu belirtildikten sonra, “...geniş takdir yetkisi, vergilerin tahsilini güvence altına almak amacıyla hem gerekli vergisel düzenlemeleri ihdas etmek hem de gerekli tasarruflarda bulunmak -örneğin vergi koruma önlemlerini uygulamak- bakımından da geçerlidir.” ifadesine yer verilerek, idarenin düzeltmeye

³³² Yılmazoğlu, *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm- Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, s. 312.

³³³ Anayasa Mahkemesi, Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2), T. 05.04.2017, B. No. 2014/10283, (42), **AYM Kararlar Bilgi Bankası**, (Çevrimiçi) <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/10283>, 21.04.2022.

³³⁴ Öncel v.d., **a.g.e.**, s. 45.

ilişkin yazı istemesi vergi kaybını korumaya yönelik bir tedbir olarak görülmüş ve meşru amacın varlığı kabul edilmiştir.

-Ölçülülük Açısından;

Arbay Petrol başvurusunun çözüm noktasının temelinde ölçülülük değerlendirmesi yer almaktadır. Mülkiyet hakkına yönelen müdahale hukuka dayalı olarak kamu yararı dahilinde meşru amaca hizmet etmiş olsa bile ölçüsüz olarak değerlendirilebiliyor ise ihlal meydana gelmektedir.³³⁵ Ölçülülük kavramı, “*alınan tedbirin, ulaşılmak istenen hukuka uygun amacı gerçekleştirmek bakımından en uygun ve hakları mümkün olan en az biçimde sınırlayacak ve de bireye verilecek zararlar kamunun elde edeceği yarar arasında en yüksek dengenin sağlanmasına hizmet edecek şekilde belirlenmesini sağlayacak ölçüt*” olarak tanımlanabilecektir.³³⁶ Tanımdan da hareketle kavramın sağladığı koruma alanında, gerekenden daha fazla bir sınırlama olmaksızın, taraflar arasındaki dengenin gözetilerek hakkın özüne dokunmaması yani hakkın tamamen kullanılmasını engeller hale gelmemesi vardır.³³⁷ Bir diğer deyişle ölçülülük ilkesi temel hak ve özgürlüklere müdahalelerin amaçları ile araçları arasındaki dengenin denetimini yaparak müdahale ile ulaşılmak istenen kamu yararının bireye aşırı yük yüklemesini engellemeye çalışmaktadır.³³⁸ İlke ile yapılan inceleme sınırlamanın sınırının ne olduğunun belirlenmesi amacını taşımaktadır.³³⁹ Bir tarafta sınırlamayı gerekli kılan kamusal yarar ile sınırlama aracı varken diğer tarafta hakkı sınırlanan kişi vardır.³⁴⁰

³³⁵ Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru**, s. 94.

³³⁶ Jülide Gül Erdem, “Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.62, S.4, 2013, s. 985.

³³⁷ Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru**, s. 95.

³³⁸ Yılmazoğlu, **İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm- Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması**, s. 331.

³³⁹ H. Burak Gemalmaz, “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Ölçülülük ve Adil Denge: Anayasa Mahkemesi Kararlarının Eleştirel Değerlendirilmesi” **Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi**, Ed. Prof. Dr. H. Burak Gemalmaz, Dr. Öğr. Üyesi Gülay Arslan Öncü, İstanbul, Beta Yayınları, 2020, s. 172.

³⁴⁰ **A.e.**, s. 173.

Anayasa Mahkemesi pek çok kararında ölçülülüğe ilişkin inceleme yapmış olup ölçülülük kavramını üç alt başlık, elverişlilik, gereklilik, orantılılık, dahilinde ele almıştır.³⁴¹

İnceleme konusu *Arbay Petrol* kararında, ele alınan kriterler kapsamında orantılılık açısından kapsamlı bir değerlendirme yapılmıştır. Türk vergi sisteminin, mükelleflerin beyanlarını ‘*en iyi bilecek kişinin kendileri olması*’ kabulünden ve ‘*ilk görüşte doğruluk karinesi*’ nden hareketle kendilerinin hesaplayıp idareye beyan etmelerinin ve idarenin de bu beyana güveni ile tarhiyat aşamasına geçmesini esas alan beyan esası temelinde kurulduğu ifade edilmiştir. Hukuki bir ihtilafın olması halinde ise ihtirazi kayıtla beyan verip dava açabilecekleri aksi halde mülkiyet hakkı sahibine etkin bir itiraz yöntemi tanınmadığından aşırı bir külfet yüklenmiş olacağı belirtilmiştir.

Süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın kabul edilmemesi ile mükelleflerin mahkemeye erişim hakları sekteye uğratılmakta olduğundan ve hakkın kullanımı engellendiğinden, sınırlandırmada kullanılan aracın sınırlama amacı ile orantılı olmadığı veya kamu yararı/birey yararı adil dengesinin kurulmadığı açıktır.³⁴²

Kararda somut olay ifade edilirken, “*İdari bir yorumla beyanına dâhil edilmesi gereken bir matrahın bulunduğu ya da indirimlerinden çıkarılması gereken bir faturanın olduğunun ileri sürülmesi veya fark edilmesi üzerine vergi mükellefi bu durumun hukuken tartışılır kılınmasını isteyebilmelidir. Başvurucuların idari yorumun aksi yönünde oluşan bir iddiası vardır ve bu iddianın tartışılabilirliğinin hukuken korunması gerekir.*” denilmiştir.

³⁴¹ Anayasa Mahkemesi, Mehmet Akdoğan ve diğerleri, T. 19.12.2013, B. No. 2013/817, (38), “Ölçülülük ilkesi, “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. “Elverişlilik”, öngörülen müdahalenin, ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, “gereklilik”, ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını, yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, “orantılılık” ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.” 07.01.2014 tarih 28875 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³⁴² Göker, Yılmazoğlu, **a.g.m.**, s. 95.

Burada ele alınması gereken bir diğer husus ise mülkiyet hakkına müdahalelerdeki usuli güvencelerdir. Mülkiyet hakkına müdahalenin ölçülü olduğundan bahsedebilmek için varlığı aranan bir diğer koşul da etkin itirazların sunulabilmesi için hukuki mekanizmaların varlığıdır.³⁴³ Nitekim vergilendirme ile temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilenlerin söz konusu ihlale karşı itiraz mekanizmalarına ihtiyaç duymaları ve menfaatlerinin korunmasını istemek için hukuk yollarına erişme, yetkili makamlar önünde iddialarını dile getirme ve cevap alabilme imkanına sahip olması gereklidir.³⁴⁴ Hak arama özgürlüğü ile doğrudan bağlantılı olan usuli güvenceler ile etkili yargısal yolların varlığı aranmaktadır.³⁴⁵

Somut olayda usuli güvencelerin sağlanıp sağlanmadığına ilişkin değerlendirme yapılmış ve “Başvurucuların somut olayda alımlarına konu faturaların sahte olmadığı ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğu düşüncesiyle bu durumu vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkânı dışında bir seçenekleri bulunmamaktadır. Başvurucuların bu yöntemi kullanmak yerine hakkında resen tarhiyat yapılmasını beklemeleri gerektiği de ileri sürülebilir. Ancak öncelikle Vergi İdaresinin başvurucuları düzeltme beyannamesi vermeye yönlendirdiği ve uyuşmazlığı çıkardığı belirtilmelidir. Üstelik Vergi İdaresi başvurucuları, haklarında bazı olumsuz sonuçlara yol açacak yaptırımlar uygulamakla ihtar etmiştir.” açıklamalarına yer verilerek bu durumun süresinden sonra verilen beyannamenin idareden gelen ve baskı unsuru içeren bir düzeltme yazısı üzerine verilmiş olduğu karşısında artık yerleşik hale gelen süresinden sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın dava hakkı vermeyeceği içtihatlarının mülkiyet hakkını ihlal ettiğine hükmetmiştir. Ayrıca, “213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması -sürecin bütününe bakıldığında- başvurucuların, müdahalenin hukuka

³⁴³ Yunus Emre Yılmazoğlu, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunmasında Usuli Güvenceler”, **IX. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, Genç Akademisyenler Yeni Yaklaşımlar Bildiri Kitabı**, Ed. Zeynep Müftüoğlu, Ankara, Atılım Üniversitesi Yayınları No.64, Hukuk Fakültesi Yayın No.2, 2020, s. 197.

³⁴⁴ Yılmazoğlu, **İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm- Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması**, s. 362.

³⁴⁵ Gemalmaz, **a.g.m.**, s. 175.

aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açmıştır, denilerek, mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanmaması nedeniyle başvurucuya aşırı bir külfet yüklediğine müdahalenin adil dengeyi bozma sonucu ölçüsüz olduğuna kanaat getirilmiştir.

Netice itibariyle, uyuşmazlık kapsamında başvuru tarafından açılan iptal davası yargı karşısında dinlenemez bulunmuş ve başvurucuya uyuşmazlığın çözümünde kilit rol oynayabilecek iddia ve delillerin sunulması ve itirazlarının incelenmesi hakkı tanınmamıştır. Bir diğer ifade ile etkili bir başvuru yolu sağlanmamıştır. Usuli güvencelerin sağlanmaması ve ölçüsüz müdahale olduğu gerekçesiyle kurulan ihlal kararı ile beraber hukuki denetim dışında kalan bir alan oluşması ve hukuk devleti ilkesinin de sarsılmasına yol açabilecek bu durum ortadan kalkmıştır.

Karar devamında ise süresinden sonra verilen beyannameye ihtirazi kayıt konularak açılan davalar hakkında esas incelemesi yapılmadığı, bir diğer deyişle, sahte olduğu ileri sürülen faturalara ilişkin işin gerçekliğini ortaya koyan bir inceleme ve araştırma yapılmayarak somut durumun ortaya konulmadığı belirtilmiş ve yeni uyuşmazlıklarda uygulanacak yönteme işaret edilmiştir.

6.1.2 Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrası Durum

Anayasa Mahkemesi kararı sonrasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda artık sahte olduğu ileri sürülen faturalara ilişkin işlemin gerçekliğini tespit eden bir inceleme ve araştırmanın yapılması gerektiği anlaşılmıştır. Bu doğrultuda, açılan davalarda somut tespitler araştırılarak uyuşmazlıkların çözümlendiği görülmektedir. Mahkemelerce, sahte fatura kullanma/düzenleme tespitleri sonrası idarece indirimlerin reddedilmesi üzerine açılan davalarda izlenen yönteme benzer şekilde, inceleme raporlarının somut tespit içermeleri ve yeterliliği araştırma konusu yapılarak karar verilmektedir.

Mülkiyet hakkı ihlali kararı sonrası meydana gelen bir uyuşmazlık hakkında İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin, T. 13.12.2019, E. 2019/29, K. 2019/2219 sayılı

kararı³⁴⁶ ile süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak açılan davalarda verilen esasın incelenmeksizin reddi kararlarının mülkiyet hakkı ihlaline neden olduğu ifade edildikten sonra düzeltme yazısı sonucu süresinden sonra ihtirazi kayıtla verilen beyannameye karşı dava açılabilceği kabul edilerek esas incelemesine geçilmiştir. Buna göre, “*Dava dosyasının incelenmesinden, davacı tarafından davalı idarenin yazısı üzerine yazıda bahsi geçen ... firmadan alınan faturalara dayalı olarak ilgili dönemlerde indirim konusu yaptığı katma değer vergisinin indirimlerden çıkarıldığı ve ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamelerinin verildiği, bu beyannameler üzerine ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle davacı adına katma değer vergisi, damga vergisi ve gecikme faizi tahakkukları yapıldığı ve ayrıca 213 sayılı Kanun’un 341’inci maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesildiği, bunun üzerine anılan vergi ve cezaların iptali istemiyle de bakılan davanın açıldığı anlaşılmaktadır.*”

Uyuşmazlığın çözümü, ... Tarafından davacıya düzenlenen faturaların, gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanıp dayanmadığı hususunun açıklığa kavuşturulmasına bağlı bulunmakta olup, bu doğrultuda öncelikle ihtilaflı faturaları düzenleyen mükellef hakkındaki tespitleri içeren vergi tekniği raporunun incelenmesi gerekmektedir.” şeklindeki kararla, Anayasa Mahkemesi kararı sonrası uyuşmazlıkların çözümünde kullanılacak yöntem açıklanmıştır. Dosya kapsamında vergi tekniği raporu ile yapılan tespitler ele alınarak faturaların ve hizmetin gerçekliği araştırılarak ilgili firma hakkındaki tespitlerin firmanın düzenlediği tüm faturaların sahte olarak değerlendirilmesine yeter seviyede olmadığı sonucuna varılarak davanın kabulü yönünde karar verilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun da ihlal kararı sonrası içtihat değişikliğine gittiği görülmektedir. Ancak her ne kadar verilen kararlar ile süresinden sonra ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davalarda esas incelemesi yapılması gerektiği kabul edilse de bu kabulün sınırı yalnızca idare tarafından gönderilen düzeltme yazıları ile çizmiştir. Nitekim Danıştay bu yöndeki görüşünü, “*Gerçek bir emtia teslimine dayanmadığı ileri sürülen faturaları kayıtlarına intikal ettirmesi nedeniyle davacı hakkında işlem yapılmasını bildiren vergi daireleri*

³⁴⁶ İstanbul 6.Vergi Mahkemesi, T. 13.12.2019, E. 2019/29, K. 2019/2219, (Yayınlanmamış Karar).

*arasındaki iç yazışmadan sonra müeyyideli bir yazıya dayanmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk ettirilen vergiye karşı açılan davanın Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı doğrultusunda değerlendirilemeyeceği, esasının incelenemeyeceği*³⁴⁷ ve benzer bir uyuşmazlıkta da, “İdarenin sözlü uyarıda bulunduğu iddiasıyla müeyyideli bir yazıya dayanmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk ettirilen vergiye karşı açılan davanın Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı doğrultusunda değerlendirilemeyeceği ve esasının incelenemeyeceği”³⁴⁸ şeklinde ifade etmiş ve Anayasa Mahkemesi ihlal kararının sınırı olarak düzeltme yazısının esas alındığını ortaya koymuştur.³⁴⁹

Ancak mahkemenin yeni içtihadı bizim de katıldığımız görüş ile, mükellefler nezdinde mahkemeye erişimi hakkını ihlal eden yeni bir hal yarattığı ve usul kurallarının şekilci ve sert bir yorumu sonucu olduğu gerekçeleriyle eleştirilmiştir.³⁵⁰ Nitekim, Anayasa Mahkemesi kararının ihlal gerekçesinde sadece idarenin düzeltme yazısı ile baskı unsuru oluşturması halinde ihlal oluşacağı gibi bir kısıt söz konusu olmamakla beraber, olağan halde mükelleflerin kendi aleyhine sonuç doğuracak düzeltme işlemini yapması beklenemeyeceğinden idarenin sözlü vb. idari yazı niteliği

³⁴⁷ Danıştay VDDK, T. 03.07.2019, E. 2019/285, K. 2019/453, **Danıştay Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarBulteni/13_05_2020_052238.pdf, 27.10.2021.

³⁴⁸ Danıştay VDDK, T. 03.07.2019, E. 2019/287, K. 2019/455, **Danıştay Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarBulteni/13_05_2020_052238.pdf, 27.10.2021.

³⁴⁹ Aynı yöndeki karar için bkz. İstanbul 13. Vergi Mahkemesi, T. 15.09.2020, E. 2020/1574, K. 2020/1550, “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 müeyyide yazısı olmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı açılan davalar bu kapsamda yer almamaktadır. Mükellefler tarafından kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyanname üzerine bu beyannameye gösterdikleri matrah üzerinden re’sen gerekli tarhiyatın yapılacağı ve bu beyannameler için Vergi Usul Kanunu’nun 344. maddesi uyarınca kesilecek cezanın yüzde elli oranında uygulanacağı da Vergi Usul Kanunu’nun 30. maddesinin dördüncü fıkra hükmü ile 344. maddenin üçüncü fıkra hükmünün lafzından açıkça anlaşılmaktadır.” (Yayınlanmamış Karar).

³⁵⁰ Yılmazoğlu, **İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm- Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması**, s. 408.

olmayan bir yöntemle uyarısı ile harekete geçerek ispatı zor bir durum sonucu düzeltme yolu seçilmiş olabilir.³⁵¹

Karar incelemesi aşamasında yer verildiği üzere, ihlal kararı; düzeltme yazısı ile beraber mükelleflerin normal tarhiyat usulleri izlense idi ileri sürebilecekleri iddiaların yazı üzerine doğan uyuşmazlıkta mahkemelerce dinlenmemesi ve etkili itiraz yollarının mükelleflere sağlanmaması sonucu ölçüsüz müdahale olduğu gerekçesi ile kurulmuştur. Bu kapsamda yeni içtihatın sadece yazı şartını aramasının tam olarak ihlal halini kaldırdığı söylenemeyecek olsa da mükelleflerin her ihtirazi kayıt halinin de idarenin bir zorlaması olduğu varsayımı ile tartışabilir hale getirilmesinin fazla geniş bir yorum olacağı düşünülmektedir. Bir diğer deyişle, her uyuşmazlık özelinde ihtirazi kaydın sebebinin araştırılarak zorlamaya ilişkin daha somut bir delil araştırması beklenebilecekken sadece sözlü uyarı gibi soyut iddiaların ise varsayım olarak ele alınmasını ve özgür iradeyi sakatlayan bir durum olarak değerlendirilmemesi daha uygun olacaktır.³⁵²

İhlal kararı sonrası verilen kararlarda tartışma yaratan diğer husus ise, mahkemelerin esasa yönelik değerlendirme yaparken ve resen araştırma ile gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifası hususunu tespit ederken kullanacağı verilerin kapsamıdır. İdarece, mükellef hakkında herhangi bir vergi incelemesi yapılmadan olumsuz tespitlere istinaden kayıtların düzeltilmesine dair yazı gönderilmesi üzerine ihtirazi kayıtlı açılan davada İstanbul 13. Vergi Mahkemesi'nin T. 19.01.2016, E. 2015/792, K. 2016/65 sayılı kararı ile beyanlarını düzelten mükellef işlemine esas alımlarının mahiyetinin mahkemece incelenmesi halinde hukukilik denetiminin aşılacak

³⁵¹ A.e., s. 408.

³⁵² Benzer nitelikte, İstanbul 3. Vergi Mahkemesi, T. 29.12.2017, E. 2017/640, K. 2017/2520, "... mükellefe herhangi bir zorlama yazısı gönderilmeksizin mükellef tarafından verilen bir beyannamenin, mükellefin aleyhine olan durumu meydana getireceği, ticari hayatın olağan koşulları altında bir mükellefin bu yönde bir eylemde bulunmasının olağan sayılamayacağını, dolayısıyla verilen ikinci beyannamenin özgür iradeyi yansıtmadığı yönündeki argümanları kabul etmek ise mümkün değildir. Şöyle ki, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde belirtildiği üzere, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı açıkça belirtilmiştir. Bu haliyle, "...kimse durduk yere beyanname vermez vb." şeklindeki **soyut iddia**, "zaten, yüzdeler olarak çok az mükellefin denetlendiği bir ülkede mükelleflerin, başka usulsüzlüklerinin tespit edilmemesi amacıyla incelemeye takılmak istemediği, incelemeden kaçmaya çalıştığı, vb" şeklinde bir başka soyut iddia ile cevap bulur ki, bu durumda söz konusu soyut iddialar üzerinden bir sonuca varılması pozitif hukukun temel taşlarına aykırıdır." (Yayınlanmamış Karar).

yargılama faaliyetinin aksamasına sebep olunacağı ifade edilerek kabul kararı verilmiştir. Ancak anılan karar Danıştay Dördüncü Dairesi'nin T. 10.12.2018, E. 2016/9543, K. 2018/13016 sayılı kararı ile Anayasa Mahkemesi'nce verilen mülkiyet hakkının ihlali kararına atıfla bozularak,“ ...eğer mevcut ise davalı idarenin yazısında belirtilen ve davacıdan da iddialarını ispat edici bilgi belgeler temin edilerek (ödeme makbuzu, sevk irsaliyesi, tahsilata ilişkin belgeler vs.) maddi olayın hukuki bir değerlendirmesi yapılmak suretiyle işin esası incelenerek yeniden bir karar verilmek üzere” gerekçesi ile yerel mahkemenin araştırma yapması ve buna göre hüküm kurması gerektiği belirtilmiştir. Bu kez bozma kararı sonrası yerel mahkemece maddi olayın somut olarak ortaya konulması için faturaların niteliğinin, davacının defterlerindeki kayıtların ve indirimlerin, ödemelerin ne şekilde kim tarafından yapıldığının ve ayrıca nakliye faturalarının varlığına ilişkin karşıt incelemeyi de gerektiren hususların incelenmesinin ve rapora bağlanarak tespitinin gerekli olduğu belirtilmiştir. Karar devamında, inceleme yetkisinin ise vergi inceleme elemanlarında olduğu belirtilerek vergi yargısının görevinin idarenin yerine geçerek inceleme elemanı gibi söz konusu incelemeleri yapmak olmadığı ve böyle bir yetkisinin de bulunmadığından inceleme yapmadan düzeltmeye zorlanan mükellef hakkındaki işlemin hukuka aykırı olduğu gerekçeleri ile direnme kararı vermiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun önüne taşınan uyuşmazlıkta, Kurul tarafından T. 11.03.2020, E. 2020/167, K. 2020/292 sayılı karar³⁵³ ile, “... yapılacak yargısal denetimde, davacının beyannameye ihtirazi kayıt koyma nedenleri ile vergi dairesinin kabul etmeme sebepleri incelenerek dava konusu tarh işleminin hukuka uygun olup olmadığına karar verilmesi gerekmektedir... Bu kapsamda idari yargı yerlerince resen araştırma ilkesi esas alınarak yapılacak yargısal denetimin idarenin yerine geçerek işlem tesis etme olarak değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır...Bu durumda davalı idareden müeyyideli yazıda belirtilen mükellef hakkındaki tespitleri içeren raporlar ile diğer belgelerin ve davacı hakkında **düzenlenmiş ya da düzenlenecek vergi inceleme**/basit raporun istenmesi üzerine taraflara tebliği ve itiraz/savunma imkanı sağlanması sonrasında karar verilmesi

³⁵³ Danıştay VDDK, T. 11.03.2020, E. 2020/167, K. 2020/292, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi**, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr, 31.03.2022.

gerekmektedir.” kararı verilmiştir. Karar ile de açık olarak ifade edildiği üzere yapılacak yargılamada mükellef hakkında yapılan tespitleri içerir belgeler istenirken raporların işlemin tesis edildiği tarihte var olup olmadığı değerlendirmesi yapılmamakla beraber ‘düzenlenecek rapor’ denilmek suretiyle işlem sonrası tarihli olabilecek bir belgenin de istenmesi ve değerlendirmeye alınması gereği belirtilmiştir. Ayrıca bu husus karşı oy ile eleştirilerek, “dava konusu idari işlemin tesis edildiği tarih itibarıyla mevcut olan hukuksal durum dikkate alınarak karar verilmesi idari yargılama hukukunun temel ilkelerindendir. Bu bakımdan tesis edildiği tarihten sonra müeyyideli yazıda belirtilen mükellef hakkında idarece düzenlenecek rapor ve belgelerin karara esas alınması hukuken mümkün değildir.” ifadelerine yer verilmiştir.

Söz konusu karara ilişkin bir görüşe göre, Kurul kararında zorlama yazısına konu mükellef hakkında idari işlemten sonra düzenlenen raporun uyuşmazlığın çözümünde esas alınacağına dair bir ifadenin bulunmadığı belirtilmiştir. Buradan hareketle Kurul’un amacının tarh işlemine konu matrahın tespit yönteminin ne olduğunun anlaşılması ve usule yönelik eksikliğin giderilmesi ile işlemin tartışılabilir hale gelmesidir.³⁵⁴ Ayrıca, kanımızca belgelerin incelenmesi ile hazırlanacak olan raporun hükme esas alınması, davacıya etkili itiraz hakkı tanındığı sürece adil dengeyi bozan aşırı bir yük olmayacaktır.³⁵⁵

Neticeten, ihlal kararı sonrasında mahkemelerce matrahın tespitine esas alınan işlemlerin incelenerek söz konusu işlemin gerçekliği araştırılacak ve bu bağlamda idarece yapılan tespitlerin somut ve yeterli olarak ortaya konulduğu kanaatine ulaşılması halinde idarenin işlemi hukuka uygun kabul edilecektir. Mahkeme gerekli araştırma ve incelemeleri yaparak idarece ortaya konulacak somut tespitin varlığını aramakla yükümlüdür.

³⁵⁴ Yılmazoğlu, *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm- Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, s. 409.

³⁵⁵ *A.e.*, s. 410.

6.2. Adil Yargılanma Hakkı Bakımından

Arbay Petrol kararı ile başvuruçular tarafından mülkiyet hakkı ihlalinin yanı sıra adil yargılanma hakkının da ihlal edildiği ileri sürülmüş ancak mahkemece vergilendirme işlemine dair iddiaların mülkiyet hakkı kapsamında ele alınması gerektiği ifade edilmiştir. İhtirazi kayıt kurumunun adil yargılanma hakkı ve mahkemeye erişim hakkı ile doğrudan bağlantılı olması nedeniyle söz konusu haklar yönünden de ele alınması gerekli görülmüştür.

Adil yargılanma hakkı Türkiye'nin taraf olduğu AİHS'in 6. maddesi ile düzenlenmektedir. Maddenin temelindeki anlayış yargılamanın adil ve hakkaniyete uygun olarak yerine getirilmesi olup maddenin bünyesinde yer alan çerçeve koruma alanı sözleşmenin merkezini oluşturmaktadır.³⁵⁶ Düzenlemenin genel amacı sürecin adil olarak yürütülmesi ve tamamlanması olup ilgili mercii tarafından verilecek kararın içeriği incelenmemektedir.³⁵⁷

Madde kapsamında gündeme gelen bir diğer husus, sözleşme metninde açık olarak yer almamakla birlikte bağımsız ve tarafsız bir mahkemeye başvurma hakkının da adil yargılanma ilkesi dahilinde olduğu kabul edilmesidir.³⁵⁸ Nitekim söz konusu hak, hukuk devletinin olmazsa olmazlarından olup keyfi hareket etmeyi önleme aracı, görevi taşıyarak hukuk üstünlüğünü sağlamak için gereklidir.

Adil yargılanma hakkı, terimsel olarak 1982 Anayasası'nın 36. maddesine 2001 yılında 4709 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile yapılan düzenleme ile eklenerek *"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."* şeklinde ifade edilmiştir.

³⁵⁶ İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 4.

³⁵⁷ Gülay Arslan Öncü, "Adil Yargılanma Hakkı ve Vergi: Aynı Konuya İki Farklı Yaklaşım-AYM v. AHİM" **Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi**, Ed. Prof. Dr. H. Burak Gemalmaz, Dr. Öğr. Üyesi Gülay Arslan Öncü, İstanbul, Beta Yayınları, 2020, s. 89.

³⁵⁸ İnceoğlu, **a.g.e.**, s. 106.

Vergi hukukunda da yansıması olan adil yargılanma hakkı ve bu hak ile ilişkili mahkemeye erişim hakkı çalışma konumuz ile beraber ele alınmaya çalışılacaktır.

Adil yargılanma hakkının zımni bileşeni olan mahkemeye erişim hakkı, bir uyuşmazlığı mahkemeye taşıyabilme ve etkili bir süreç sonucu karara bağlanmasını bekleme hakkı olup hukukun üstünlüğü ve keyfi işlemlerin kontrolü için vazgeçilmez olsa da mutlak bir hak olarak kabul edilmemiştir.³⁵⁹ Devlet bu hakka ilişkin sınırlama yapma hususunda takdir yetkisine sahiptir; ancak sınırlamanın, hakkın özüne dokunmaması esastır.³⁶⁰ Bir diğer deyişle, takdir yetkisi dahilinde bir takım sınırlamalar olması ve mahkemeye erişim hakkının şartlara bağlanması makul kabul edilebilecektir.³⁶¹ Ancak temel hareket noktası adalet ve hukuk güvenliği olmalı ve bu bağlamda yargılama sırasında aşırı şekilci dar yorumlama ile usul kuralını yok sayan geniş yorum arasında bir denge ile hakkın özüne dokunmaması esas olmalıdır.³⁶²

Anayasa'nın 125. maddesi ile yer verildiği üzere, *“idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolu açıktır.”* genel kuralından sonra 213 sayılı Kanun'nun 378. maddesi ile mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahlara ve matrahlar üzerinden hesaplanan vergilere karşı yargı yoluna gidilemeyeceği sınırlaması yapılmıştır. Söz konusu sınırlama, kişinin beyanının hatalı olmayacağı kabulü kapsamında devletin takdir yetkisi dahilinde getirilmiştir. Buna göre, vergi hukukumuzda esas beyana dayalı tarh usulü uygulaması gereği beyana güven ve kendi beyanı ile çelişmeme kabulü ile getirilen sınırlama uygun olmakla beraber, mükelleflerin vergilendirme süreci içerisinde ihtiyaçları karşısında kuralın istisnası olarak ihtirazi kayıt kurumunun uygulamaya girdiği ifade edilmiş idi. Bu doğrultuda mükelleflerin tereddütlerini

³⁵⁹ A.e., s. 107.

³⁶⁰ A.e., s. 108; Anayasa Mahkemesi, Ahmet Turko, T. 12.03.2015, B. No. 2013/5949, (53), *“Mahkemeye erişim hakkı, kural olarak mutlak bir hak olmayıp, sınırlandırılabilen bir haktır. Bununla birlikte getirilecek sınırlandırmaların, hakkın özünü zedeleyecek şekilde kısıtlamaması, meşru bir amaç izlemesi, açık ve ölçülü olması ve başvuru üzerinde ağır bir yük oluşturmaması gerekir). Devletler bir davanın açılabilirliğine ilişkin olarak takdir hakları gereği bazı sınırlamalar getirebilir ve bu davalar niteliği gereği düzenleyici işlemlere konu olabilir. Bununla birlikte, bu sınırlamalar dava açmak isteyen bir kişinin mahkemeye erişim hakkının özüne zarar verecek seviyeye ulaşmamalıdır.”* 16.05.2015 tarih ve 29357 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³⁶¹ B. Mahmut Kaşıkçı, “Vergi Hukuku Özelinde Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerine Bir İnceleme (Çelişkili Karar Yasağı-Danıştay Kararlarından Örnekler ve Haklar Bütünü Hukukla Okumak)”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.75, S.2, 2017, s. 548.

³⁶² A.e., s. 548.

mahkemeye taşınması hususunda yeterli ve etkili bir koruma alanı sağlayan ihtirazi kayıt uygulaması, süresinden sonra verilen beyannameler açısından pek çok farklı uygulama ve tartışmaları beraberinde getirmiştir. Netice itibariyle süresinden sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vermediği yönünde esasın incelenmeksizin reddi kararı veren mahkeme kararlarının mülkiyet hakkını ihlal ettiği ve uyuşmazlığın esas incelemesinin yapılması gerektiği Anayasa Mahkemesi *Arbay Petrol* kararı sonrasında netlik kazanmıştır.

Ancak karardan bağımsız olarak, süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının dava hakkı vermediği yönündeki mahkeme kararlarının mükelleflerin mahkemeye erişim hakkını da engellediği düşünülmektedir. Mahkemeye erişim hakkı uyuşmazlığın mahkemeye taşınması ve etkili olarak karara bağlanmasını bekleme halini güvence altına almaktadır. Mahkemeye başvuruyu engelleyen durumla karşılaşılması veya yapılan başvuruyu ve beraberinde mahkeme kararının anlamsız hale getiren kısıtlar hakkı ihlal etme sonucunu doğurabilmektedir.³⁶³ Bu bağlamda getirilecek kısıtların hakkın özüne dokunmaması, kanun ile yapılması, meşru bir amaca dayanması, aşırı külfet oluşturmaması ve ölçülü olması gereklidir.

Ağırlıklı olarak yargı kararları ile şekillenen ihtirazi kayıt uygulaması, süresinde verilen beyannameler için kabul edilmiş ancak zaten açık ve yeterli bir yasal düzenlemeye sahip olmayan kurum uygulamada şekillenirken süresinden sonra verilen beyannameler için dava hakkı vermediği yönünde içtihatlarla sınırlamaya tabi tutulmuştur. Oysaki yasal bir kısıt olmaksızın yargı yorumu ile getirilen söz konusu kısıt farklı ve çelişen uygulamaları doğurduğu gibi mükelleflere aşırı külfet yüklemektedir. Nitekim çoğunlukla idarenin düzeltme yazısı üzerine süresinden sonra ihtirazi kayıtlı beyanname verildiği daha önce ifade edilmiş olup aslında idarenin olaya ilişkin bir görüşünü kabul etmeyen mükellefin bu durumu hukuken tartışılabilir hale getirmek istemesi durumunun korunması gerekir.³⁶⁴

³⁶³ Göker, Yılmazoğlu, **a.g.m.**, s. 89.

³⁶⁴ **A.e.**, s. 92.

Netice itibariyle, süresinden sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın dava hakkı vermeyeceğinin kabulünün mülkiyet hakkına müdahale oluşturduğu artık açık olup yasal zeminde bir kısıt olmamasından ve kısıtın içtihatlar ile gündeme gelmiş olmasından hareketle mükelleflerin bir uyumsuzluğu etkili yollarla yargıya taşıma hakkına da müdahale etmektedir. Mahkemeye erişim hakkının özüne dokunan söz konusu kısıtlama, mükellefin kendi beyan ettiği vergilere dava açamayacağına dair 213 sayılı Kanun'nun 378. maddesinin aşırı şekilci ve dar olarak yorumlanmasının sonucudur.³⁶⁵ Ayrıca süresinden sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın geçerli olduğuna yönelik kararların da mevcut olduğu göz önüne alındığında mükellefler belirli bir uygulama sonucu öngörülebilir bir sonuçtan da mahrum kalmakta ve yargısal yorumlar arasında karmaşaya düşmektedirler. Mahkemelerin zaman içerisinde içtihat değişikliğine gitmeleri olağan kabul edilebilmekle beraber, söz konusu değişikliğin gerekçeleri ile ortaya konulması, hukuka güveni korumak ve öngörülebilirliği zedelememek için son derece önemlidir.³⁶⁶ Aynı konuya ilişkin farklı kişiler hakkında farklı kararlar verilmesi adil yargılanma ve mülkiyet hakkı ihlalini doğurabilecek durumlara yol açabilecektir.³⁶⁷ Uygulamaya ilişkin şeffaflık eksikliği, kanuni düzenlemelerin eksik ya da isabetsiz düzenlenmiş olması önceki yoruma güvenen mükellefin hukuki durumunda belirsizlik yaratacaktır.³⁶⁸ Bu bağlamda, yargısal yorumların çelişkili olmaması, belirliliğin sağlanması ve bireyler arasında farklı sonuçlara yol açan uygulamaların mevcut olmaması için kanımızca en uygun yöntem tezimizin bütününde savunduğumuz üzere, konunun açık ve yeterli bir düzenlemede açıklığa kavuşturulmasıdır.

³⁶⁵ A.e., s. 92.

³⁶⁶ Billur Yaltı, "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İctihat"', **Vergi Sorunları Dergisi**, S.276, Eylül 2011, s. 14.

³⁶⁷ Kaşıkçı, **a.g.m.**, s. 552.

³⁶⁸ Yaltı, **a.g.m.**, 14.

7. İhtirazi Kayıtlarla Açılan Davalarda Verilen Kararın Uygulanmasında Faiz

İhtirazi kayıtlarla açılan davaların sonuçlanması akabinde taraflar nezdinde çeşitli sonuçlar doğmaktadır. Nihai kararın verilmesi ve kararın mükellef lehine kurulması sonrasında bu süreçte mükellefler tarafından fazla ve yersiz ödenmiş olan vergilerin iadesinde ödenecek faize ve faizin başlangıç tarihine ilişkin farklı yasal düzenlemeler ve uygulamalar mevcuttur.

İhtirazi kaydın yasal dayanağı olarak kabul edilen “Özel Ödeme Zamanları” başlıklı 213 sayılı Kanun’un 112. maddesi ile gecikme faizine ilişkin düzenleme yapılmış ve dördüncü fıkrası Anayasa Mahkemesi’nin 10.02.2011 tarih ve E. 2008/58, K. 2011/37 sayılı kararı ile verilen iptal hükmü sonrası 6322 sayılı Kanun’un 14. maddesi ile yeniden düzenlenerek bugünkü halini almıştır. Maddenin son hali ile, *“Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.”* hükmü kabul edilerek hükme istinaden idareye faiz ödeme yükümlüğü getirilmiştir.

Düzenleme kapsamında ayrıca Kanun’un 112/5. maddesi ile *“Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.”* düzenlemesi eklenmiş ve daha önceki düzenlemede beşinci fıkra olan ihtirazi kayıt ile ilgili *“İhtirazi kayıtlarla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar*

dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.” fıkra altıncı fıkra olarak değiştirilmiştir.

İptale konu olan önceki düzenleme ile fazla ve yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesi için istenen bilgi ve belgelerin mükelleflerce tamamlanmasından sonra idarece yapılacak inceleme için üç aylık bir süre belirlenmiş olup bu sürede iade yapılmaz ise bu tarihten itibaren tecil faizi hesaplanması ve iadenin yapılması öngörülmüş idi. İhtirazi kayıtlı beyan edilip ödenen geçici vergi ile damga vergisinin kaldırılması ve ödenen tutarın ödeme tarihinden itibaren faizi ile birlikte iadesi talepli açılan davada itiraz incelemesi aşamasında yetkili Bölge İdare Mahkemesi tarafından 213 sayılı Kanun’un 112/4. maddesinin Anayasa’ya aykırı olduğu iddiası ile iptali talep edilmiştir. Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan inceleme neticesinde;

“Fazla veya yersiz yapılmış tahsilâtlar ile hazinesinde tuttuğu meblağı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile talep tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizi ödemektedir. Düzenleme ile elde edilen kamu yararı kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, sadece devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir.

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır.” şeklinde değerlendirme yapılarak kuralın iptaline hükmetmiştir.

Madde ile aslında, vergi ilişkisinin tarafları için farklı sonuçlara neden olunarak, mahkeme kararı ile hukuka aykırı olduğu sonucuna varılan ve mükellef tarafından ödenen verginin iadesinde faiz ödenmesi düzenlenmemişken; idarenin her türlü geç tahsilde vade gününden itibaren faiz işletilmesi düzenlenmekte idi. Maddedeki düzenlemeler iptal kararı öncesinde mahkemelerce farklı uygulamalara neden olmuştur. Nitekim bazı mahkemelerce, ihtirazi kayıtlı beyan edilip ödenen

verginin yargı kararına istinaden iadesinde faiz ödenmesinin 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinde mahkeme kararına istinaden yapılacak ödemelerde faize ilişkin düzenleme olmadığı gerekçesi ile mümkün olmadığına³⁶⁹ hükmedilirken, bazı mahkemelerce faiz ödenmesi gerektiğinin ancak başlangıç tarihinin maddede belirtilen üç aylık sürenin sonu olması gerektiğine³⁷⁰, diğer grup kararlarda ise faiz ödenmesinin idarenin kusurlu sorumluluk esasına dayandığına ve hukuka aykırı tahsil edilen vergilerin faizi ile iadesinin eşitlik ve adalet ilkesi gereği olduğuna karar verilmiştir.³⁷¹

Görüldüğü üzere, yargı kararları ile uygulamada birlik oluşmamış ve mükellefler açısından ciddi ölçüde farklı uygulamalara neden olabilecek nitelikte kararlar verilmiştir. Anayasa Mahkemesi iptal kararı ile yürürlükten kaldırılan madde sonrası yeni düzenleme yapılmıştır. Yeni düzenleme sonrası, mükelleflerce ihtirazi kayıtlı ödenen vergilerin haksız ve hukuka aykırı olduğu yönündeki karar sonrası iadesinin faizi ile yapılacağı netleşmiştir. Faiz kavramının niteliği, iptal kararı içerisinde yer verildiği üzere, ekonomik açıdan paranın fiyatı olup bir sebeple kendisine ait olmayan parayı kullanan tarafından iadesinde sahibine faiz ödenmesi gereklidir. Bir diğer ifade ile hak edildiği halde kişinin tasarrufuna geçmeyen paranın enflasyonist ortamlarda sahibinin satın alma gücünde kayıplara neden olacağı açıktır. Faiz, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılması halinde asıl sahibinin uğradığı zararı, mağduriyeti tazmin niteliği taşımaktadır. Aksi uygulama ve kabul halinde mükellefler, kazandıkları bir davada faiz ödenmemesi sonucunda aynı zamanda kaybetmiş olmaktadır.

³⁶⁹ Danıştay 4. Dairesi, T. 21.10.2002, E. 2001/3814, K. 2002/3293, **Legalbank Elektronik Hukuk Bankası**, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>, 31.03.2022.; Aynı yöndeki karar için bkz. Danıştay VDDK, T. 26.01.2007, E. 2006/182, K. 2007/3, **Danıştay Dergisi**, S.116, 2007, s. 80.

³⁷⁰ Danıştay VDDK, T. 18.10.2006, E. 2006/87, K. 2006/287, **Legalbank Elektronik Hukuk Bankası**, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>, 31.03.2022.

³⁷¹ Ender İnelli, "İhtirazi Kayıtlı Beyan Edilip Ödenen Verginin Yargı Kararı Uyarınca Mükellefine İadesinde Devlet Faiz Ödeyecek Mi? ", **Yaklaşım Dergisi**, S.120, Şubat 2012, s. 137.; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), *Eko-Elda Avee/Yunanistan* B. No. 10162/02, 9/3/2006 kararı, "...haksız olarak tahsil edilen verginin beş yıl beş ay sonra faizsiz olarak iade edilmesini, belli bir meblağdan yararlanma hakkı uzun süre engellenen şahsın, mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olunduğu, bu durumun sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, şahıs üzerine aşırı yük yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilmiş ve mülkiyet hakkı çiğnenen şahsa faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir." **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Resmi İnternet Sitesi**, (Çevrimiçi) [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22002-3454%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22002-3454%22]}), 10.11.2021.

Yeni düzenleme her ne kadar önemli bir sorunu çözüme kavuştursa da verginin fazla ve yersiz tahsil edilmesinin mükellefin beyanından kaynaklaması halinde, mükellefin hatanın düzeltilmesine ilişkin başvuru yaptığı tarihten itibaren faizin hesaplanmasında mükelleften kaynaklı durumların tespiti ve kapsamı açısından eleştirilmiştir. Mükellefin hatalı olarak matrah beyan etmesinde durumun mükelleften kaynaklı olduğu ifade edilebilecek iken diğer yandan vergi oranının, hesaplamasının ve tahsilatının hatalı olması durumunda mükelleften kaynaklı kabul edilmesi söz konusu olmayacaktır.³⁷² Nitekim 213 sayılı Kanun'un 20. maddesi ile verginin miktar olarak tespiti idareye yüklenmiş bir görev olup beyannamelerde doldurulması beklenen alanlar ile mükellefe yük olarak getirilmesi ve hatanın mükelleften kaynaklandığını kabul etmek hatalı olacaktır.³⁷³ Ayrıca, fazla ve yersiz tahsil edilen vergi ifadesine göre, fazla ve yersiz tahsil edildiği anlaşılan tutarın vergi olarak nitelendirilmesinin doğru olmadığı artık burada mükellefin alacaklı olduğu bir durum olduğundan madde ifadesi de eleştirilmiştir.³⁷⁴

İhtirazi kayıtla beyan edilen vergiler açısından ele alındığında, ihtirazi kaydın tahsili durdurulmaması nedeniyle mükelleflerce gecikme zammı ile karşılaşmamak için söz konusu vergiler vadesinde ödenmekte ve yargılama neticesinde haklı çıkmaları halinde ödenen tutarın iadesi talep edilmektedir. İhtirazi kaydı koyan mükellefin verginin gözden geçirilmesini talep ettiği açık olup idarece bu hususun ele alınıp değerlendirilmesi gerekirken kaydın kabul edilmeyerek tahakkuk işleminin yapılması ve yargılama neticesinde idare işleminin hukuka aykırı bulunması idarenin söz konusu durumda hizmet kusuru olduğu ve mükellefe yüklenecek kusur olmaması nedeniyle iadenin verginin tahsili tarihinden itibaren işleyecek faizle yapılması gerekliliği sonucunu doğurmaktadır.³⁷⁵

³⁷² Turgut Candan, "Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesi-1", (Çevrimiçi) <https://turgutcandan.com/hukuka-aykiri-olarak-tahsil-edilen-verginin-geriverilmesindefaiz1/>, 10.11.2021.

³⁷³ A.e.

³⁷⁴ Özgür Duman, "Enflasyon Canavarı ile Mücadele: Mülkiyet Hakkı Bağlamında Vergi İdaresinden Olan Para Alacaklarının Ödenmesinde Yaşanan Değer Kaybı Sorunları" **Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi**, Ed. Prof. Dr. H. Burak Gemalmaz, Dr. Öğr. Üyesi Gülay Arslan Öncü, İstanbul, Beta Yayınları, 2020, s. 223.

³⁷⁵ Candan, "Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesi-1".

Değnilmesi gereken diğler husus ise, madde ile öngörülen fazla ve yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinin somut olayda mevcut olması halinde faizin başlangıç tarihinde mükellefin düzeltmeye ilişkin müracaat tarihinin esas alınmasıdır. Burada hataya sebep olan mükellef olduğı ve idarenin kusurunun bulunmaması düşüncesi ile faiz başlangıç tarihi farklı hesaplanmaktadır. Ancak, faizin mahrum kalınan getiri olduğı, özellikle enflasyonlu bir ortamda asıl sahibinin ekonomik durumunda meydana gelecek olan zararın giderilmesi olduğı göz önüne alındığında mükellefin hatalı olmasının faiz ödenmemesine yol açması haksız bir duruma neden olabilir. Diğler yandan kusuru olmayan idareye enflasyon nedeniyle meydana gelen zararı yüklemek de çok doğru olmayacaktır. Burada değlerlendirilmesi gereken, işlemin her iki tarafına da aşırı külfet yüklenmemesi amacından hareketle, mükelleften kaynaklı bir durumdaki iade işleminde geçen sürede idarenin ilgili tutarı kullanma sebebiyle elde etmiş olduğı kazançla beraber iade etmesi olacaktır.³⁷⁶

Bir diğler eleştiri konusu olan husus, fazla ve yersiz tahsil edilen verginin mükellefe iadesinde tahsil tarihinden itibaren tecil faizi oranında hesaplanacak tutarın iade edilmesi öngörölmüş iken, idarenin kendi alacağı söz konusu olduğıunda daha yüksek olan gecikme faizi üzerinden hesaplama yapılacağıının düzenlenmesidir. Hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin iadesine ilişkin meydana gelen bir uyuşmazlıkta faiz oranına ilişkin bir değlerlendirme yapılmış ve Danıştay 7. Dairesi'nin T. 24.02.2005, E. 2001/1208, K. 2005/239 sayılı kararı ile, “Devletin, ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergileri normal vade tarihinde tahsil edememiş olması sebebiyle uğradığı zararı karşılayan gecikme faizi altında ek ödeme öngörölmüştür. Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. O halde; hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminat miktarının, davadaki istem de gözetilerek, anılan gecikme faizinin oranına göre, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için hesaplanacak miktar kadar olması da,

³⁷⁶ A.e.

*Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir.*³⁷⁷ şeklinde bir değerlendirmeye yer verilmiştir. Görüldüğü üzere devletin alacağına farklı, iade edeceğinde farklı bir oran belirlemesi idare ile mükellef arasında eşitsiz bir uygulamaya neden olmaktadır.³⁷⁸

İhtirazi kayıtla beyan edilip ödenen verginin yargı aşamasının sonuçlanması ile gündeme gelen iade işlemlerinin bir diğer boyutu, mükellefin lehine sonuçlanan uyuşmazlık sonrası mükellefin ödediği tutarın mükellefe iade edilmesiyle birlikte anılan karara karşı idarece üst yargı yoluna gidilmesi ve bu kez idare lehine hüküm kurulması sonucu tutarın mükelleften talep edilmesidir. Bu duruma ilişkin, 213 sayılı Kanun'un 112/6. maddesi ile, *“İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.”* şeklinde düzenleme yapılmıştır. Maddeye göre idare lehine istinaf veya temyiz aşamasında sonuçlanan davalar ile mükellefe iade ediliş tarihi ile kararın idareye tebliği arasında geçen süre için faiz hesaplanacaktır. Söz konusu düzenleme, mükellefler nezdinde olumsuz sonuçlara neden olabileceği gerekçesi ile eleştirilmiştir. Bu görüşe göre; mükellefler tarafından lehlerine sonuçlanan bir uyuşmazlık sonrası iade alınan tutar, kararın idare lehine değişmesi halinde gecikme faizi ile geri ödeme yönünden kendilerini baskı altında hissetmelerine neden olacaktır.³⁷⁹ Bir diğer deyişle, söz konusu durumda mükelleflerin ilk derece mahkemelerine olan güvenleri sarsılacak ve yargılamanın bu aşamasının geçilmesi zorunlu formalite niteliğinde bir aşama olduğu düşüncesine sebep olacaktır.³⁸⁰ Bunun yanında, ilk derece mahkemelerince verilen karar üzerine talep edilecek iadenin sonrasında faizle ödenmesi söz konusu olabileceğinden mükelleflerin iade almakta tereddüt yaşayacaklarını ve yargılama

³⁷⁷ Danıştay 7. Dairesi, T. 24.02.2005, E. 2001/1208, K. 2005/239, **Danıştay Dergisi**, S.110, 2005, s. 220.

³⁷⁸ Candan, “Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesi-1”.

³⁷⁹ Yerlikaya, **a.g.e.**, s. 216.

³⁸⁰ **A.e.**, s. 216.

sürecinin aksaklıklarının maddi ve manevi olarak mükellefe yüklenen bir yük olacağı ifade edilmiştir.³⁸¹

Benzer yönde bir diğer görüşe göre; vergi mahkemesi kararına göre iade edilen verginin üst yargı kararına göre idarece mükelleften istenmesi mükelleften kaynaklanmayan bir durum olup iki farklı yargı kararından kaynaklanmaktadır ki bu durumda mükellefler gecikme faiziyle karşılaşmamak için üst yargı tarafından verilecek nihai karara kadar iade talep etmeme eğilimi göstereceklerdir.³⁸² Bir diğer deyişle, vergi borcu olmadığı mahkeme kararı ile tespit edilen mükellefin geçmişe etkili olarak borçlu kabul edilmesi Anayasa'ya aykırılık oluşturacaktır.³⁸³ Hukuk devletinde bireylerin mahkeme kararlarına güveni tam olarak sağlanmalıdır. Ödemenin gecikmesinde kusuru olmayan kişinin yaşanan gecikme nedeniyle faiz yükü altına sokulması adaletli olmayacaktır.³⁸⁴

Sonuç olarak; mükellefler tarafından ihtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra tarhiyatın yargıya taşındığı durumlarda yargı tarafından mükellef lehine karar verilmesi ile mükellefin ödediği verginin iadesinde faiz ödeneceği, yukarıda yer verilen Anayasa Mahkemesi kararı sonrası yapılan yasal düzenleme ile açıklığa kavuşmuştur. Her ne kadar önemli hak kayıplarına neden olan uygulama ve yargı kararları yeni düzenleme ile çözüme kavuşsa da düzenlemenin yeterliliğine ilişkin bizim de katıldığımız eleştirilerin mevcut olduğu belirtilmiş idi. İhtirazi kayıt açısından ele alındığında, yargı kararının verilmesi sonrası iade ve üst yargı kararı sonrası durum aşamasında gündeme gelen uygulama, mükellefler nezdinde yargıya güven ve ödenen tutarın iadesini talep etme hususlarında tereddüde neden olabileceği ileri sürülmüştür.

Diğer taraftan, maddenin gerekçesinde gecikme faizinin alınması gerekliliği ekonomik sistemin genel prensiplerine uygunluk ile açıklanmıştır.³⁸⁵ Ekonomik değer

³⁸¹ A.e., s. 217.

³⁸² İsmet Polat, “İhtirazi Kayıtlı Beyan Müessesinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Raporu**, S.78, Ekim-Kasım 2005, s. 35.

³⁸³ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 364.

³⁸⁴ A.e., s. 364.

³⁸⁵ **TBMM 4731 sayılı Kanun Gerekçesi**, (Çevrimiçi) <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss788m.htm>, 22.11.2021.

kaybından idarenin de mağdur olabileceği göz önüne alındığında düzenlemenin haksız olduğu düşünülmemektedir. Ancak aynı zamanda aynı madde ile düzenlenen durumlardan hatalı ödemenin mükelleften kaynaklanması durumlarının açık ve net olarak maddede yer almaması isabetli değildir. Kaldı ki hatalı olan mükellef bile olsa faiz veya kullanım hakkının iadesi hususunda hakkının ortadan kalkacağına kabulü, iadeye konu tutarlarda devletin alacağı ile mükellefin alacağına farklı faiz hesaplamalarının öngörülmesi olması karşısında yeni düzenlemenin tüm sorunları çözdüğü de söylenemeyecektir.

İhtirazi kayıt koyarak beyanname veren mükellefin ödeme yapmasındaki gaye aslında yargı aşaması sonrası yüksek tutarlı faiz ödeme tehdidinden kurtulmaktır. Yerel mahkeme kararı üzerine mükellefin iade talep hakkı doğmakta ve faiz ile iade işlemi yapılmaktadır. Ancak bu karar sonrasında idarenin üst yargıya başvurusu ve idare lehine kurulan yeni hüküm gereği bu kez idare haksız iade edilen tutarın ödenmesini isteme hakkı elde etmektedir. 213 sayılı Kanun 112/6. maddesi ile düzenlenen bu durum her ne kadar yeni haldeki kamu borcunun ödenmeme halinin artık burada mükelleften kaynaklandığının söylenemeyecek olması gerekçesiyle eleştirilse de madde gerekçesi ile de yer verildiği üzere idarenin de mahrum kaldığı bir tutar olması nedeniyle yerinde olduğu düşünülmektedir.

İhtirazi kayıtlı beyan edilip ödenmeyen vergiler açısından ele alındığında, verginin vadesinde ödenmemesi halinde artık gecikme zammı söz konusu olacağından davanın mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda verginin vade tarihinden başlamak üzere 6183 sayılı AATUHK'un 51. maddesi gereği hesaplanarak ödenmesi gereklidir.³⁸⁶

³⁸⁶ Kızılot, a.g.e., s. 497.

SONUÇ

Hukukun farklı disiplinlerinde farklı isimler ile karşılık bulan ihtirazi kayıt kurumu, vergi hukuku özelinde kendine özgü bir uygulama ile varlık kazanmıştır. Vergisel işlemlerin yürütülmesi sürecine ilişkin usul kurallarının mevcut olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile alacaklı idare-borçlu ödevli arası ilişki belirlenirken, Kanun'un 378. maddesi ile ödevlilerin kendileri tarafından beyan edilen matrahlara ve matrahlar üzerinden tarh eden vergilere itiraz edemeyecekleri ve dava açamayacakları kuralına yer verilmiştir. Çalışmamız ile mükellefin kendi beyanına karşı dava açma yasağı ve istisna hali olarak aynı kanun ile düzenlenen hata düzeltme kurumu kısaca ele alınarak uygulamada vergi uyuşmazlıklarında sıklıkla gündeme gelen ve anılan kuralın ikinci istisnası olarak kabul edilen ihtirazi kayıt kurumu ayrıntılı olarak incelenmiştir.

İhtirazi kayıt kurumu kendisine ait ayrı ve açık bir yasal düzenlemeye sahip olmamakla beraber 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan "Yürütmenin Durdurulması" başlıklı 27/4. maddesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Özel Ödeme Zamanları" başlıklı 112/6. maddesi ve "Karşılıklı Anlaşma Usulü" başlıklı Ek-14. maddesi vd. ile başka konulara ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin içerisindeki fıkralarla ilişki oluşturularak yasal zeminde bir yer edinmiştir. Daha ayrıntılı ve sürece ilişkin açıklamalara Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde yer verilmiş ve ihtirazi kayıt 'beyannameye yazılı not' olarak tanımlanmıştır. Kurumun gelişmesi ve yerleşmesi ise büyük ölçüde mahkeme kararları ile sağlanmıştır. Çalışmamız ile ayrıntılı açıklandığı üzere, dolaylı yasal düzenlemeler ile veya iç düzen işlemi niteliğinde olan, mükelleflerin ulaşmasının beklenmesinin hakkaniyete uygun olmadığı Vergi Daireleri İşlem Yönergesi ile açıklamalara yer verilmesi, kurumu ifade etmekte yetersiz durumdadır.

Gerek vergilerin ve vergiye ilişkin işlemlerin temel unsurlarının yasallık ilkesine tabi olması, gerekse işlemin muhatapları açısından belirliliğin ve öngörülebilirliğin sağlanması için mevcut düzenlemelerin yeterli güvence sağlamadığı görülmektedir. Her ne kadar ihtirazi kayıt kurumunun varlığı mahkemelerce ve idarece kabul edilmiş olsa da hatta mükelleflerin ulaştıkları ve tecrübe ettikleri hususlar ile

İhtirazi kaydın uygulanmasına ilişkin bilgiye eriştiği düşünülse bile kurum ayrıntılı ve açık bir düzenlemeye ihtiyaç duymaktadır. Bir diğer deyişle ödevlilerin menfaatlerinin korunması için ihtirazi kayıt kurumunun, yargının değişken kararlarına ve idarenin uygulama ve sürece ilişkin inisiyatifine tamamen bırakılmaması gerekir. Bu bağlamda yükümlünün temel haklarının güvencesi konumunda olan hak arama özgürlüğü ile ilişkili olan bu kurumun bir düzenlemeye ihtiyaç duyduğu sonucuna varılmıştır.

Değinilmesi gereken bir diğer husus ise, kuruma ilişkin açıklamaların yer aldığı İşlem Yönergesi içerisinde karşılaşılan ihtirazi kayıtla verilen beyannamenin, değerlendirme masasına verileceği yönündeki düzenlemedir. Ancak, yönerge ile, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerin değerlendirme masasına iletileceği ifade edilmekteyse de değerlendirme masasının işlevi, yetkisinin kapsamı açık olarak belirlenmemiştir. İdarece, ihtirazi kaydın gerekçesinin bir değerlendirmeye tabi olacağı kabul edilse bile bu değerlendirme sürecinde esas alınacak hususlar ile süresi hakkında bilgi verilmemiştir. Bu bağlamda, idare içerisinde bir birim olarak belirlenen değerlendirme masasının işlevi ve yetkilerinin sınırlarının belirlenmesi ile ihtirazi kaydın gerekçesinin idarece gözden geçirilmesi söz konusu olabilecektir. İhtirazi kaydın etkin olarak ele alınıp değerlendirilebileceği bu uygulama, idari aşamada çözüm sunan bir yol olarak gündeme gelebilecektir. İhtirazi kayıt gerekçelerinde genel olarak idarenin görüşünün ve uygulamasının açıklığa kavuştuğu veya ancak yargı aşamasında çözülebilecek durumlar bulunmakla beraber, yargının yükünün azaltılması için etkin bir idare değerlendirmesi ile çözülebilecek hususların da söz konusu olabileceği düşünülmektedir.

İhtirazi kayıt kurumunun doğması temelde, mükelleflerin beyanlarına karşı dava açma yasağına karşı gündeme gelen ihtiyaçtan kaynaklanmıştır. Nitekim vergi hukukunda kanundan doğan borç alacak ilişkisi mevcut olup bu ilişkide alacaklı olan güçlü devlet idaresinin karşısında borçlu olarak vergi borcunu ödemekle yükümlü kişiler yer almaktadır. Vergi kanunlarının uygulanmasında idarenin farklı uygulamaları, açık olmayan ve değişen görüşleri olabilmekte ve mükellefler beyan verirken tereddüt halinde kalabilmektedir. Yükümlülükleri kanun ile belirlenen ve idare uygulamaları karşısında savunmasız hisseden mükellef için ihtirazi kayıt, haklarını saklı tutma imkanı sağlayarak güçlü idare karşısında bir koruma alanı

oluşturmaktadır. İhtirazi kayıt, her ne kadar açık bir yasal düzenleme ile kaleme alınmamış olsa da özünde hak arama hürriyeti ile idari işlemlere karşı yargı yolunun açık olması ilkelerini hayata geçiren bir kurumdur. Ancak, ihtirazi kayıt ile iddialarını yargıya taşıma olanağına kavuşan mükellefler, bu kez farklı yönde ve çelişik kararlar ile karşılaşmışlardır. İhtirazi kaydın beyana dayalı vergiler açısından gündeme geldiği açık olup süresinde verilen beyanname ile süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine konulması halinde aynı sonuçlara neden olmadığı yönünde hükümler kurulmuştur.

Öncelikle, süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilme nedenlerinden biri olan idarece gönderilen düzeltme yazısını, kaynağı açısından ele almak gerekmiştir. Bu bağlamda; düzeltme yazısı, idarece resen tarhiyat yapılması gereken durumlarda, kamu alacağının hızlı tahsili için KDV Genel Uygulama Tebliği'ne atıfla hazırlanmaktadır. Tebliğ kapsamında belirlenen şartlara uygun olarak hazırlanan düzeltme yazısının açık bir kanuni bir dayanağı mevcut olmayıp, aslında idarece kanunen izlenmesi gereken usul uygulanmamakta ve kanun dolanılarak düzeltme yazısı ile vergiye ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bu noktada, düzeltme yazısı sonrası ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesinin, hata düzeltme kapsamındaki düzeltme işleminden ayrı bir durum olduğu da anlaşılmaktadır. Bir diğer ifade ile, ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi verilmesine neden olan durumlar ağırlıklı hukuki nitelendirme gereken uyuşmazlıklar olduğu için idarenin düzeltme yazısının vergi hatası kapsamındaki düzeltmedeki gibi kanunen sayılan hata halleri içerisinde değerlendirilemeyeceği düşünülmektedir.

Süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konup konulamayacağı meselesi, idarenin baskı unsuru oluşturan işleminin ve mükellefin serbest iradesini sakatlayan bir durumun varlığı araştırılmak suretiyle bazı mahkemelerce incelenmiş ve zorlama yazısının varlığı halinde dava açma hakkının mevcut olacağı yönündeki değerlendirmelere dayanılarak mükellef lehine hüküm kurulmuştur. Diğer taraftan bazı mahkemelerce ise süresinden sonra verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yönünde kanaate varılarak davanın esas incelemesine geçilmeden reddi yönünde hüküm kurulmuştur. Bu yönde kurulan hüküm sonrası Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapılmış ve başvuru ile ilgili

27.02.2019 tarih Başvuru No: 2015/15100 sayılı karar verilmiştir. Karar ile, vergi mahkemesince, süresinden sonra verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasının dava hakkı vermeyeceği yönünde kurulan esasın incelenmeksizin reddi kararının, hakkına müdahale edilen başvurucunun itirazlarını etkili olarak ileri sürmesine engel olduğu ve başvurucuya aşırı külfet yüklediği sonucuna varılarak mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. İhlal kararı ile, yargı kararlarında mevcut bir karmaşa açıklığa kavuşarak, süresinden sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın dava hakkı verdiği kabul edilmiştir. Karardan sonra oluşan yeni durumda, söz konusu uyuşmazlıkların bir nevi sahte belge kullanma/düzenleme uyuşmazlıkları gibi ele alındığı ve temelindeki tespitlerin yeterli olup olmadığı yönünde değerlendirmelerin uyuşmazlığın çözümünde önem arz ettiği görülmektedir. Ancak ihlal kararından sonra her ne kadar Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından da içtihat değişikliğine gidilmişse de yeni uyuşmazlıklarda esas incelenmesine geçilmesinin sınırı somut olayda idarece gönderilen düzeltme yazılarının bulunduğu durumlar ile çizilmiştir. Bu durum ise, idarenin düzeltme yazısı olmaksızın süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi koyulmasının dava hakkı vermediği kabulünün devam ettiğini göstermekte olup dava açma hakkının daha dar da olsa bir kısıt ile karşı karşıya olduğu yönünde eleştirileri beraberinde getirmiştir.

Çalışmada ayrıntılı olarak aktardığımız üzere yeni gelişen görüş ile ihlal halinin tam olarak giderilmediği görüşüne katılmakla beraber mükelleflerce süresinden sonra ihtirazi kayıtlı verilen her beyannamenin de idarenin baskısı ile olduğu genel kabulü ile hareket edilmesinin mümkün olmadığı, bu durumun her olay özelinde, araştırılması gerektiği, somut delillerin incelenmesi ile karar verilmesinin daha isabetli olacağı düşünülmektedir. Bir diğer ifade ile, düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıtlı verildiği her durumun dava hakkı verdiği, ancak açılacak davada mükellefin serbest iradesini sakatlayan bir durumun mahkemelerce araştırılması gerektiği savunulmaktadır. Mahkemelerce yapılacak olan değerlendirme ile, ticari işlemin tarafı diğer firma hakkında idarece olumsuz tespitlerin yapılması, özel esaslar uygulaması, inceleme raporu var ise raporun içeriği ve tarhiyat önerileri, firmanın devam eden davasının mevcut olması gibi hususlar, ihtirazi kayıtlı düzeltme

beyannamesi veren mükellefin serbest iradesinin sakatlandığına ilişkin somut veri olarak kabul edilebilecektir.

Düzeltilme yazısının var olup olmadığına dair yapılan dar yorumun ve yazının adeta bir usul şartı gibi ele alınmasının ötesine geçilerek esastan hüküm kurulması daha hakkaniyetli olacaktır.

Ayrıca, adil yargılanma hakkı ve mahkemeye erişim hakkı bağlamında; süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının dava hakkı vermediği yönündeki mahkeme kararlarının mükelleflerin mahkemeye erişim hakkını engellediği düşünülmektedir. Ağırlıklı olarak yargı kararları ile şekillenen ihtirazi kayıt uygulaması, süresinde verilen beyannameler için kabul edilmiş ancak zaten açık ve yeterli bir yasal düzenlemeye sahip olmayan kurum uygulamada şekillenirken süresinden sonra verilen beyannameler için dava hakkı vermediği yönünde içtihatlarla sınırlamaya tabi tutulmuştur. Oysaki yasal bir kısıt olmaksızın yargı yorumu ile getirilen söz konusu kısıt farklı ve çelişen uygulamaları doğurduğu gibi mükelleflere aşırı külfet yüklemektedir. Nitekim çoğunlukla idarenin düzeltme yazısı üzerine süresinden sonra ihtirazi kayıtlı beyanname verildiği daha önce ifade edilmiş olup aslında idarenin olaya ilişkin bir görüşünü kabul etmeyen mükellefin bu durumu hukuken tartışılabilir hale getirmek istemesi durumunun korunmasını beklemesi olağandır.

Anılan Anayasa Mahkemesi kararı ile işaret edilen bir diğer husus ise pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt düşülmesinin mümkün olmadığı hususu olup bu durum 01.07.2020 tarih Başvuru No: 2016/70 sayılı Bireysel Başvuru ile sonuca bağlanmış ve pişmanlık halinin dava açma hakkını korumayı amaçlayan ihtirazi kayıt ile bağdaşmadığı sonucuna varılmış ve başvurucuya aşırı külfet yüklenmediğine ve mülkiyet hakkı ihlali oluşturmadığına karar verilmiştir. Genellikle bu yönde kurulan kararlar ve idarenin net tutumu karşısında pişmanlıkla verilen beyana ihtirazi kayıt konulmasının mümkün olması gerektiği yönünde görüşler mevcut idi. Anayasa Mahkemesi kararı ile netlik kazanan bu durum ile ilgili pişmanlık halinin ihtirazi kayıtlı bağdaşmadığı, kurumların çatışma halinde olduğu, pişmanlıkla verilen

beyannamelere ihtirazi kayıt konulması halinde pişmanlıktan vazgeçilmiş sayılması gerektiği düşünülmektedir.

Sonuç olarak, ihtirazi kayda ilişkin en temel ihtiyaç, farklı kanunlarda temel veya dayanak aranmasından ziyade Vergi Usul Kanunu içerisinde yeterli ve açık olarak kendine özgü bir düzenleme ile yer alması hususudur. Nitekim zaten dolaylı düzenlemelerin içerisinde kendine yer edinmeye çalışan kurumun dayanağı kabul ettiğimiz düzenlemeler de tek bir kanun altında olmayıp karmaşık bir hal içerisinde. Gümrük vergisi açısından ele alındığında ise; ihtirazi kayıt kurumun uygulama alanı bulunduğu anılan vergi, 213 sayılı VUK’a tabi olmayıp ve kendi özel kanunu ile bir takım usul kurallarına sahiptir. Kanun koyucunun ayrı usulleri belirleme amacından da hareketle, ihtirazi kayıt uygulamasına ilişkin düzenlemenin Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu bünyesinde ayrı olarak yer alması gerektiği düşünülmektedir.

Kanımızca, yeterli öngörülebilirliği sağlaması ve mükellef haklarını zedelememesi için ihtirazi kaydın hangi usulde, nasıl ileri sürülebileceği ve hangi sürede sunulması gerektiği hususları belirlilik kazanmalıdır. Bu bağlamda, sadece ihtirazi kayıt şerhinin yeterli olup olmayacağı, sebebinin sunulmasının gerekliliği gibi hususlar kurumun niteliğini etkileyeceğinden açık olarak düzenlenmelidir. Bize göre, kaydın sebebinin yer aldığı bir dilekçe ile sunulması, sürecin idarece değerlendirilmesinde daha etkili olacak ve uyuşmazlığın yargıya taşınmadan, idari değerlendirme ile sonuçlandırılmasında fayda sağlayabilecektir. Zira, işlem yönergesinde değerlendirme masası olarak ifade edilen bir idare biriminin varlığı, işlevi, yetkileri, değerlendirme yapıyor ise ne kadar sürede sonuçlanacağı ve bu değerlendirme sürecinin dava açma süresine etkisi de yorumdan uzak olarak ortaya konulmalıdır. Kanımızca, değerlendirme masasına ilişkin böyle bir düzenleme yapılacak ise, değerlendirme süresinin dava açma süresini durması gerekmektedir.

Yargı sistemimizin güncel ve önemli bir sorunu olan iş yükünün azaltılması noktasında, ihtirazi kaydın idari aşamada da etkili bir değerlendirme ile çözüme kavuşturulabileceği, İşlem Yönergesi ile işaret edilen değerlendirme masasının geliştirilebileceği ve bu yönde düzenleme yapılmasının faydalı olabileceği düşünülmektedir.

Ödevliler için artık vazgeçilmez bir hale gelen ihtirazi kayıt uygulaması, hak arama özgürlüğü, mülkiyet hakkı, mahkemeye erişim hakkı gibi hukuk devletinin temel hakları ile doğrudan ilişkilidir. Kurumun taşıdığı değere istinaden gerekli geliştirme ve düzenlemeye kavuşması için çalışılması önem arz etmektedir.



KAYNAKÇA

- Acer, Yücel;
Kaya, İbrahim: **Uluslararası Hukuk**, Ankara, Usak Yayınları, Ekim 2010.
- Açımız, Bige: “İdarenin Esnek Hukuk İşlemlerinin Yargısal Denetime Konu Edilmesi: Fransız Hukuku Odaklı İnceleme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C.24, S.2, Aralık 2018, s. 530-568.
- Ağar, Serkan: “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C.19, S.62, 2006, s. 262-297.
- Akkaya, Mustafa: “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.46, Sayı:1-4, Ankara 1997, s. 185-208.
- Akkutay, Berat Lale: “1982 Birleşmiş Milletler Deniz Hukuku Sözleşmesi Çerçevesinde Çekinceler ve İhtiyari İstisnalar”, **Milletlerarası Hukuk ve Milletler Arası Özel Hukuk Bülteni**, 2011, C.31, S.1, s. 1-27.
- Aliefendioğlu, Yılmaz: “Danıştay Kararlarına Uyulması”, **Danıştay Dergisi**, Yıl 5, S.16-17, s. 16-21.
- Arslan, Mehmet: “İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, S.80, Ağustos 1999, s. 153-159.
- Arslan Öncü, Gülay: “Adil Yargılanma Hakkı ve Vergi: Aynı Konuya İki Farklı Yaklaşım-AYM v. AHİM” **Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi**, Ed. Prof. Dr. H. Burak Gemalmaz, Dr. Öğr. Üyesi Gülay Arslan Öncü, İstanbul, Beta Yayınları, 2020, s. 83-119.

Ateşagaolu, Erdem;
Yılmaz, Rabia:

“Beyana Çağı Mektubu Uygulamasına Yönelik Sorunsallar”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, C.6, S.1, Mart 2020, s. 1-17.

Ateşagaolu, Erdem;

“Vergi Usul Kanunu’nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve Islah Kurumu Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, S.343, Mart 2010, s. 183-199.

Aydın, Aygöl:

“İhtirazi Kaydın İş Hukukundaki Yeri”, (Çevimiçi) <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/19772-htirazi-kaydn--hukukundaki-yeri>, 07.10.2021.

Aykın, Hasan:

“İhtirazi Kayıt Nedir? Usulüne Uygun İhtirazi Kayıt Nasıl Konur?”, (Çevimiçi) <https://vergidosyasi.com/2017/03/20/ihtirazi-kayit-nedir-usulune-uygun-ihtirazi-kayit-nasil-konulur-nasil-bir-hukuki-etki-yapar>, 30.10.2021.

Barlass, T. İrfan:

Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2005.

Başaran Yavaşlar, Funda:

Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Ankara, Seçkin Yayınları, 2013.

Başaran Yavaşlar, Funda:

“İzaha Davet-Saptanabilen Sorular ve Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2017, S.433, s. 6-14.

Batı, Murat:

Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Ankara, Seçkin Yayınları, 2021

Baykara, Bekir:

“İhtirazi Kayıtlı Beyan Yürütmeyi Durdurma ve Ödenen Vergilerin İadesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S.94, Ekim 2000, s. 218-220.

Bilici, Nurettin;
Üstün, Ümit Süleyman:

Damga Vergisi ve Harçlar, 2. bs., Ankara, Savaş Yayınları, Ekim 2018.

- Bulut, Batuhan: İş yeri Kira Sözleşmeleri ve Salgının Kiraz Sözleşmelerine etkileri”, **Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi Blog**, 12.04.2020, (Çevrimiçi) <https://blog.lexpera.com.tr/isyeri-kira-sozlesmeleri-ve-salginin-kira-sozlesmelerine-etkileri/>, 10.04.2022.
- Candan, Turgut: “Vergi Usul Kanununun 371’inci Maddesinde Düzenlenen Pişmanlık ve Islah Müessesesi Hakkında” PWC.TV’de yapılan Konuşma, (Çevrimiçi) www.turgutcandan.com., 21.09.2021
- Candan, Turgut: “Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesi 1 (Çevrimiçi) “<https://turgutcandan.com/hukuka-aykiri-olarak-tahsil-edilen-verginin-geri-verilmesinde-faiz1/>, 10.11.2021.
- Çağlar, Selda: “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, Kamu Hukukçuları Platformu, Hukuki Güvenlik, Ed. Doç. Dr. Ece Göztepe, **Türkiye Barolar Birliği Yayınları**, Ankara 2013, s. 25-139.
- Çalışma ve Toplum Dergisi; Yargıtay Kararları, S.67, 2020/4, s. 2572-2574.
- Çamurcu, Zeynep Nihan: “Düzeltilme Beyannamelerinin Hukuki Niteliğinin Saptanması ve Bunlara Dayalı Olarak Yapılan Tarhların İdari Davaya Konu Edilebilirliği”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, S.5, 2018, s. 31-51.
- Çavuş, Adnan: “**Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları**”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006.
- Danıştay Başkanlığı; **Danıştay Dergisi**, S.1, 3, 1971., S.42,43, 1981., S.110, 2005., S.116, 2007., S.144, 2017.
- Değer, Nuri: **En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması**, 4. bs., Ankara, Seçkin Yayınları, Eylül 2016.

- Develioğlu, Ferit: **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, Ankara, Aydın Yayınları, 1982.
- Doğrusöz, Bumin: “İhtirazi Kayıt Hakkı ve Yargı Yaklaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, S.290, Şubat 2017, s. 236-238.
- Doğrusöz, Bumin: “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan”, **Mali Çözüm**, S.58, Şubat-Mart 2002, s. 44-46.
- Doğrusöz, Bumin: “Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Doktora Tezi, 1989.
- Duman, Özgür: “Enflasyon Canavarı ile Mücadele: Mülkiyet Hakkı Bağlamında Vergi İdaresinden Olan Para Alacaklarının Ödenmesinde Yaşanan Değer Kaybı Sorunları” **Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi**, Ed. Prof. Dr. H. Burak Gemalmaz, Dr. Öğr. Üyesi Gülay Arslan Öncü, İstanbul, Beta Yayınları, İstanbul 2020, s. 216-242.
- Dursun, Hasan: “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kurumsal Niteliğini Saptayabilmek”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.78, 2008, s. 227-286.
- Ekmekçi, Ömer: **Bireysel İş Hukuku Dersleri**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2020.
- Yiğit, Esra:
- Erdem, Jülide Gül: “Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.62, S.4, 2013, s. 971-1006.
- Fahran, Ferhat: “Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Verilmesi ve Yargı Aşaması” **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2012.

Fahran, Ferhat:

“Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Şerhi Konulup Konulmayacağıının Değerlendirilmesi”, (Çevrimiçi) <https://www.zdogrular.com/v1/content/view/21511>, 22.09.2021.

Gemalmaz, H. Burak:

“Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Ölçülülük ve Adil Denge: Anayasa Mahkemesi Kararlarının Eleştirel Değerlendirilmesi” **Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi**, Ed. Prof. Dr. H. Burak Gemalmaz, Dr. Öğr. Üyesi Gülay Arslan Öncü, İstanbul, Beta Yayınları, 2020, s. 163-215.

Gerçek, Adnan:

“Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki ve Sonuçları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 2002, S.41.

Göker, Cenker;
Yılmazoğlu, Yunus Emre:

“Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, **Ankara Barosu Dergisi**, C.75, S.3, 2017, s. 81-100.

Gözler, Kemal:

Anayasa Hukukunun Genel Teorisi II, 2. bs., Bursa, Ekin Yayınevi, 2020.

Gümüşkaya, Gamze:

Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2021.

Gümüşkaya, Gamze:

“Vergi Yükümlüsünün Hakları Bakımından Çelişkili Yargı Kararları”, **Prof. Dr. Süheyl Donay’a Armağan**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2020, s. 168-202.

- Gümüşkaya, Gamze: **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Günday, Metin: **İdari Yargılama Hukuku**, 9. bs., Ankara, Turhan Yayınevi, 2022.
- Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. bs., İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2014.
- Gürdal, Temel;
Ekeryılmaz, Şebnem: “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.13, S.2, 2018, s. 205-226.
- İnceoğlu, Sibel: **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 4. bs, İstanbul, Beta Yayınları, Mart 2013.
- İnnelli, Ender: “İhtirazi Kayıtlı Beyan Edilip Ödenen Verginin Yargı Kararı Uyarınca Mükellefine İadesinde Devlet Faiz Ödeyecek Mi? “, **Yaklaşım Dergisi**, S.120, Şubat 2012, s. 134-140.
- Kağıtçıoğlu, Mutlu: “İdari İşlemin İcraîliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C.5, S.103, 2012, s. 267-284.
- Kaneti, Selim;
Ekmekçi, Esra;
Güneş, Gülsen;
Kaşıkçı, Mahmut; **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Yayınları, 2019.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2. bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Yargılaması Hukuku**, 5. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2021.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 2. bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2019.

Karakoç, Yusuf:

Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi, Ankara, Yetkin Yayınları, 2020.

Karakoç, Yusuf:

“Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tespit ve Öneriler” **Prof. Dr. Nami ÇAĞAN Anısına Armağan**, Ed. Prof. Dr. Mustafa Akkaya v.d., Ankara, Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, s. 321-382.

Kaşıkcı, Mahmut:

“Vergi Hukuku Özelinde Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerine Bir İnceleme (Çelişkili Karar Yasağı-Danıştay Kararlarından Örnekler ve Haklar Bütünü Hukukla Okumak)”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.75, S.2, 2017, s. 535-553.

Kavak, Ahmet:

Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah, İstanbul, İSMMMÖ Yayın No.72, 2007.

Kıratlı, Metin:

“Yürütmenin Durdurulması”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C.21, S.4, 1966, s. 173-196.

Kızılot, Şükrü;
Kızılot, Zuhâl:

Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 13. bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008.

Mahmutoğlu, Fatih Selami:

“İdari Para Yaptırımını Gerektiren Eylemler”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.55, S.1-2, 1996, s. 151-172.

Mutluer, M. Kamil;
Dayanç Kuzeyli, Nilay:

Vergi Ceza Hukuku, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019.

Organ, İbrahim;
Coşkun Karadağ, Neslihan:

“Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması-I”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C.21, S.3, 2012, s. 55-70.

Ortaç, Fevzi Rifat;
Yılmaz Furtuna, Elif:

“Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtlı Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2017, C.8, S.2, s. 423-452.

Öncel, Mualla;
Kumrulu, Ahmet;
Çağan, Nami;
Göker, Cenker:

Vergi Hukuku, 30. bs., Ankara, Turhan Yayınları, 2021.

Öz, Erdoğan:

“Pişmanlıkla Verilen Beyannameler Dava Konusu Yapılabilir mi?, (Çevrimiçi) <http://www.erdogdu-ozymm.com/2011/12>,

Öz, Erdoğan:

“Mükelleflerin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması-İhtirazi Kayıtlı Beyan”, **Vergi Dünyası**, S.213, Mayıs 1999, s. 134-137.

Öz, Ersan:

“Mali Terimler: Vergi Taşıyıcısı”, (Çevrimiçi) <http://ersanoz.com/mali-kavramlar.php>, 20.04.2022

Özbalcı, Yılmaz:

Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Yayınları, Mayıs 2008.

Özbalcı, Yılmaz:

Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayınları, Ankara, 1999.

Özden, Murat:

“İhtirazi Kayıtlı Beyan”, **Yaklaşım Dergisi**, S.37, Ocak 1996, s. 104-108.

Özdeş, Orhan:

“İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği”, **Danıştay Dergisi**, S.32-33, 1979, s. 3-21.

Pehlivan, Yasef:

“Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Müessesesi” **Yaklaşım Dergisi**, S.153, Eylül 2005, s. 97-103.

Polat, İsmet:

“İhtirazi Kayıtlı Beyan Müessesinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Raporu**, Ekim-Kasım 2005, S.78., s. 30.36.

Sarıcaoglu, Ercan:

“Düzeltilme Beyannamelerine İhtirazi Kayıt Konulabilme Sorunu”, **Mali Çözüm**, S.144, Kasım-Aralık 2017, s. 89-107.

- Sarısoy, Taner: “Alman Vergi Yargısı”, **Vergi Raporu**, S.182, Kasım 2014, s. 38-43.
- Seviğ, Veysi: “Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulması”, **Yaklaşım Dergisi**, S.120, Aralık 2002, s. 42-44.
- Somuncu, Ahmet;
Değirmendereli, Ali: **Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık**, Ankara, Seçkin Yayınları, Nisan 2015.
- Şenyüz, Doğan;
Yüce, Mehmet;
Gerçek, Adnan: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 13. bs., Bursa, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2022.
- Şin, Sevil: “Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü”, **İzmir YMMO Dergisi**, C.1, S.2, Aralık 2019, s. 68-88.
- Taşdelen, Aziz: “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2007, C:56, S.1, s. 279-312.
- Tekbaş, Abdullah: “Vergi Hukukunun Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.12, Özel Sayı, 2010, s. 123-191.
- Thomas, Karin;
Windhorst, Gerrit: Steuerbescheide in der Praxis, Aenderungen und Festsetzungsfristen (Uygulamada Vergi Bildirimleri: Değişiklikler ve Tahakkuk Süreleri), Wiesbaden, 2007.
- Tombaloğlu, Nermin: “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.5 S.1, 2014, s. 353-388.
- Türkay, İmdat: “Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet Müessesinin Mükelleflere Sağladığı Hakların Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S.471, Kasım 2020, s. 113-135.
- Uzunöner, Mevlüt: **Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2020.

- Yalçın, Bilal: “İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Dava Konusu Yapılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.62, Eylül-Ekim 1992, s. 10-15.
- Yaltı, Billur: **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Beta Yayınları, Eylül 2006.
- Yaltı, Billur: “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İçtihat””, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.276, Eylül 2011, s. 7-18.
- Yaralı, Levent: “Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.71, S.2, 2013, s. 543-551.
- Yaraş, Merve: **Türk Vergi Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, İstanbul, Platon Plus Yayıncılık, Eylül 2021.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat: **İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, İstanbul, Kazancı, 2005.
- Yılmaz, Halil: “İhtirazi Kayıt İradesinin Açıklanması”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C.19, S.66, 2006, s. 307-329.
- Yılmaz, Halil: “İhtirazi Kayıt Kavramı üzerine Düşünceler-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.467, Temmuz 2006, s. 129-131.
- Yılmazoğlu, Yunus Emre: **İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm- Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması**, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2021.

Yılmazoğlu, Yunus Emre:

“Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunmasında Usuli Güvenceler”, **IX. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, Genç Akademisyenler Yeni Yaklaşımlar Bildiri Kitabı**, Ed. Zeynep Müftüoğlu, Ankara, Atılım Üniversitesi Yayınları No.64, Hukuk Fakültesi Yayın No.2, 2020, s. 195-211.

Yüce, Mehmet;
Kızılar, Neslihan:

“Damga Vergisi Kanunu Çerçevesinde Sözleşmelerle İlgili Özel Durumlar”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, S.8, 2016, s. 38-51.



İnternet Kaynakları

23.05.1969 Tarihli Birleşmiş Milletler Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi, (Çevrimiçi) <https://treaties.un.org/doc/publication/unts/volume%201155/volume-1155-i-18232english.pdf>, 12.10.2021.

Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, (Çevrimiçi) <https://sozluk.adalet.gov.tr/Harf/I?Sayfa=2>, 07.10.2021.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22002-3454%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22002-3454%22]}), 10.11.2021.

AYM Kararlar Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/10283>, 21.04.2022.

Bundessteuerblatt/Herausgegeben vom Bundesministerium Der Finanzen (Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Federal Vergi Gazetesi) (Çevrimiçi) <https://www.bstbl.de/>, 02.03.2022.

Danıştay Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>.

Danıştay Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarBulteni/>.

Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/no-de/92433>, 19.08.2021.

Hukuk Medeniyeti İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) www.hukukmedeniyeti.org/karar/755161, 11.08.2021.

Justia Website (Justia İnternet Sitesi), (Çevrimiçi) <https://law.justia.com/codes/tennessee/2019/title-67/chapter-1/part-9/67-1-901>, 30.10.2021.

Karamercan Hukuk İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <http://karamercanhukuk.com/yargitay-karari/kural-olarak-idari-para-cezasina-itiraz-edilirse-pesin-odeme-indirimi-hakkindan-faydalanilamaz>, 20.10.2021.

Kaysis Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <https://kms.kaysis.gov.tr/?mevzuatAd=vergi%20daireleri%20i%C5%9Flem%20y%C3%B6nergesi&turs=19>, 17.08.2021.

Kazancı İhtihat Bilgi Bankası, (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>.

Legalbank Elektronik Hukuk Bankası, (Çevrimiçi) <https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>.

Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi, (Çevrimiçi) www.lexpera.com.tr.

OECD Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>, 21.10.2021.

Rekabet Kurumu Resmi İnternet Sitesi, (Çevrimiçi) <https://www.rekabet.gov.tr/Safahat?safahatId=cc1a755e-10f3-47c1-8ff6-5b2f1a777eef>, 20.10.2021.

Sinerji Mevzuat ve İhtihat Programı, (Çevrimiçi) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>.

TBMM 7351 sayılı Kanun Gerekçesi, 27. Dönem 5. Yasama Yılı 68. Birleşim, (Çevrimiçi) <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss301.pdf>, 27.02.2022.

TBMM 4731 sayılı Kanun Gerekçesi, (Çevrimiçi) <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss788m.htm>, 22.11.2022.

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi), www.tdk.gov.tr, 20.04.2020.

Tennessee State Courts Website (Tennessee Eyalet Mahkemeleri İnternet Sitesi) (Çevrimiçi) <https://www.tncourts.gov/press/2018/02/06/tennessee-supreme-court-rules-disputed-municipal-taxes-must-be-paid-under-protest>, 30.10.2021.

Washinton Lewis County Website (Washington Lewis İlçe İnternet Sitesi) (Çevrimiçi) <https://lewiscountywa.gov/offices/treasurer/paying-taxes-under-protest/>, 20.04.2021.

Washington State Legislature Website (Washington Eyalet Yasama İnternet Sitesi) (Çevrimiçi) <https://apps.leg.wa.gov/wac/>, 20.04.2021.