

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENİSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHTİRAZİ KAYITLA
BEYANNAME VERİLMESİ VE YARGI AŞAMASI**

Ferhat FAHRAN

**Danışman
Prof. Dr. Kâmil TÜĞEN**

İZMİR- 2012

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtla Beyanname Verilmesi ve Yargı Aşaması**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2012

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi
Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlarla
Beyanname Verilmesi ve Yargı Aşaması

Ferhat FAHRAN

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimleri Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Vergi Usul Kanunumuzun 378/2.f. mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarını hüküm altına almıştır. Vergi hukuku sistemimizde bu hükmün iki istisnası mevcuttur. Birincisi; Vergi hatası, ikincisi de; İhtirazi kayıtlarla beyanname vererek dava açmadır. Vergi Hatası, Vergi Usul Kanunumuzda düzenlemekle birlikte, ihtirazi kayıt Müessesesi ile ilgili herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Müessesenin hukuki sonuçlarına ilişkin düzenlemeye İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 26/3.fıkrasında rastlamaktayız. Diğer yandan, ihtirazi kayıtlarla beyanname verme ve dava açmaya ilişkin müessesenin uygulanmasına yönelik düzenlemeleri, İdari Yargılama Usul Kanunu' nun 39/3. f. ve müteakip maddelerinde görmekteyiz.

İhtirazi kayıt müessesinin uygulamasını yalnızca, beyannamele ihtirazi kayıt koyarak dava açılması olarak görmek, söz konusu müessesenin çok dar bir kapsama inhisar ettirilmesi demektir. İhtirazi kayıt, Bir kısım hakların sonradan kullanılabilmesi için hukuki işlem esnasında konulan çekince kaydı olduğu için, mükelleflerin, idarenin vergilendirme ile ilgili işlemlerine karşı, hakkını arama imkanını verir. Nitekim, tezimizde ihtirazi kayıt müessesinin beyannamele konulan çekincelere dayanılarak dava açmanın yanında, örneğin, tahakkuku tahsile dayalı vergilerde, idarenin amme alacaklarının tahsili usulü hakkındaki kanun ile ilgili tasarruflarda, müessesinin uygulama alanı bulunduğunu da belirttik.

Tezimizin birinci bölümünde; İhtirazi kaydın tanımı, özel hukuktaki yeri, yabancı ülkelerdeki uygulaması ile Türkiye'deki tarihsel gelişimi ve bugünkü uygulamasına yer verilmiştir. İkinci bölümünde; Ülkemizde, ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi, beyanname ile vergilendirme dışında, diğer vergilerde ihtirazi kaydın uygulamasına ve yine bu bölümde, mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyanname vermelerine ilişkin istatistiki verilere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise; ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere ilişkin yargıya başvurulması, yargılama süreci ve sonuçlarına yer verildiği gibi sonuçları çok önemli ihtirazi kayıtla açılmış, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay'da görülmüş iki davaya tezimizde yer verilmiştir. Ayrıca, yine bu bölümde, ihtirazi kayıtla beyanname verilerek, açılan davaların sonuçlarına ilişkin istatistiki veriler yer almıştır. Dördüncü bölüm, Tezimizin sonuç ve öneriler kısmı olup, bu bölümde müessesenin değerlendirilmesi ile vergi hukuku sistemimizde olması gereken yeri hakkında önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İhtirazi Kayıt, İhtirazi Kayıt ile Beyanname, İhtirazi Kayıtlı Beyana Karşı Dava

ABSTRACT

Master's Thesis

Tax Returns BY Reservations and The Judicial Procedure in Turkish Tax Code

Ferhat FAHRAN

Dokuz Eylül University

Graduate of Social Sciences

Department of Finance

Financial Law Program

In 378/2th provision of Turkish Tax Procedure Law, it is subjected that tax-payers are not permitted to sue for tax bases they declared and taxes assessed over these bases. In Turkish Tax Law system there exist two exceptions for this provision. These are “taxing mistake” and “indictment by filing a return through reservations”. In Turkish Tax Procedure Law, taxing mistakes are legislated while any legislation for reservation institution does not included into the Law. In 26/3 rd provision of Administrative Procedure Act, one may find a legislation towards juridical acts of institution. In addition, 39/3 rd provision of Administrative Procedure Act is also about application of institution of indictment and filing returns by reservation.

It would be a very limited approach to assess the application of reservation institution only as indictment by reserving tax returns. As the reservations are dissenting opinions used in order to get some rights later, they give the right of seeking justice towards taxing operations of administrative authorities to tax payers. In fact, in our study we also mentioned that the reservation institution can be used not only for indictments about dissenting opinions but also for applications about Procedure Law of Collection of Public claims and taxes based on realization of collection.

In first chapter of our study, we explained the description of reservation and its usage in Private Law and also mentioned about the application of this institution in both foreign countries and Turkey. In addition, the historical backgroud of this institution and its current applications are

also included in study. In second chapter, we represented statistical data about reservation applications of tax payers in Turkey. Moreover, in this chapter we also mentioned about tax returns by reservations and taxing through tax returns. In third chapter, juridical procedures about reservations for tax returns; for instance, we explained two courts, one in Constitutional Court and other in State Council, in terms of reservations. In addition, we also represented statistical data about courts about reservation institution. In fourth and the final chapter of our study, we made some proposals about how a reservation institution should be applied in Turkish Tax Law system.

KeyWords: Reservations, Indictment By Filing A Return Through Reservations, Judicial Procedures About Reservations For Tax Returns

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHTİRAZİ KAYITLA BEYANNAME
VERİLMESİ VE YARGI AŞAMASI**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	II
YEMİN METNİ	III
ÖZET	IV
ABSTRACT.....	VI
İÇİNDEKİLER	VIII
KISALTMALAR	XIV
TABLolar LİSTESİ.....	XVI
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

**İHTİRAZİ KAYIT VE İHTİRAZİ KAYITLA BEYANIN ÖZEL
HUKUKTAKİ YERİ**

I. İHTİRAZİ KAYIT KAVRAMI.....	4
II. İHTİRAZİ KAYITLA BEYANIN ÖZEL HUKUKTAKİ YERİ (Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununun İlgili Hükümleri)	5
III. İHTİRAZİ KAYITLA BEYANIN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE ÖNEMİ 9	
A. BATI ÜLKELERİNDE İHTİRAZİ KAYITLA BEYAN MÜESSESİ VE UYGULAMASI	9
1. Amerika Örneği.....	9
2. Almanya Örneği	10
B. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHTİRAZİ KAYITLA BEYANNAME VERİLMESİ MÜESSESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	11
1. 30.12.1980 Tarihine Kadar Olan Dönem	11
2. 1.1.1981 - 6.1.1982 Dönemi	12
3. Bugünkü Uygulama	12

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE İHTİRAZİ KAYITLA BEYANNAME VERİLMESİ
VE UYGULAMASI

I. VERGİ MEVZUATIMIZDA İHTİRAZİ KAYITLA BEYANIN HUKUKİ	
DAYANAKLARI.....	14
A. VERGİ USUL KANUNU İLE İLGİLİ HUKUKİ DAYANAKLAR.....	14
B. İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU İLE İLGİLİ HUKUKİ	
DAYANAKLAR	15
C. VERGİ DAİRELERİ İŞLEM YÖNERGESİNDEKİ DÜZENLEMELER .	16
II. İHTİRAZİ KAYITLA BEYANIN KAPSAMI.....	18
A. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİLER İLE İLGİLİ GENEL	
AÇIKLAMALAR	18
1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	19
2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler.....	19
3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	26
B. BEYANA DAYALI VERGİLERDE İHTİRAZİ KAYIT.....	29
C. BEYANA BAĞLI OLMAYAN VERGİLERDE İHTİRAZİ KAYIT	32
1. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde İhtirazi Kayıt.....	32
2. Tefkifat Suretiyle Yapılan Vergilendirmelerde İhtirazi Kayıt	33
3. Kendiliğinden Tarh ve Tahakkuk Eden Vergilerde İhtirazi Kayıt	35
4. Resim, Harç ve Benzeri Yükümlülükler.....	36
D. PİŞMANLIKLAVERİLEN BEYANNAMELERDE İHTİRAZİ KAYIT.....	36
1. Genel Açıklamalar	36
2. Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde, İhtirazi Kayıt Olup, Olmayacağı	
Tartışması.....	39
a. İdarenin Yaklaşımı	39
b. Yargının Yaklaşımı	39
aa. İhtirazi Kayıt Şerhi Konulması Yönünde Olan Kararlar	39
bb. İhtirazi Kayıt Şerhi Konulmaması Yönünde Olan Kararlar	40
3. Genel Değerlendirme.....	41

E. İHTİRAZİ KAYIT İLE VERGİ HATASI VE DÜZELTME İLİŞKİSİ	44
1. Vergi Usul Kanununda Vergi Hatası	44
a. Hesap Hataları	44
b. Vergilendirme Hataları.....	45
2. Hataların Meydana Çıkarılması	45
3. Düzeltme Usulleri.....	46
a. Re'sen Düzeltme (V.U.K. 121)	46
b. Talep Üzerine Düzeltme (V.U.K.122)	46
4. İhtirazi Kayıt ve Vergi Hatasına Karşı İdarenin Düzeltme İşlemi İle Red Veya Sukutu Halinde, Mükellefin Yargıya Baş Vurması Durumu.....	47
a. Genel Açıklamalar	47
b. İhtirazi Kayıt ve Düzeltme Talebinin İdarece Reddi Veya Sukutu Halinde Mükellefin Yargıya Baş Vurması	50
i. İdari Makamların Sukutu	51
ii. Üst Makamlara Başvurma	52
iii. İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddelerin Değerlendirilmesi	53
iv. Örnek Danıştay Kararları	55
F-VERGİ BARIŞI YASASI VE İHTİRAZİ KAYIT	55
1. 4811 Sayılı Yasada İhtirazi Kayıt	56
2. 6111 Sayılı Yasada İhtirazi Kayıt	56
G. İHTİRAZİ KAYIT ŞERHİNİN, VERGİLENDİRMEYE YÖNELİK KULLANILMASI DIŞINDA, AMME ALACAĞININ ÖDENMESİ İLE İLGİLİ OLARAK DA KULLANILABİLECEĞİNE İLİŞKİN BİR ÖRNEK OLAY....	57
1.Olay	58
2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İlişkin 4 Sıra No.lu Tahsilat Tebliği.....	58
3. İhtirazi Kayıtle Ödeme Şerhi	59
4- Vergi Mahkemesi Kararı Ve Gerekçesi	60
5. Danıştay Kararı ve Gerekçesi	62
6. Davaya İlişkin Değerlendirme	62
III. İHTİRAZİ KAYITLA BEYYANAME VERİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA	63

A. İHTİRAZİ KAYITLA BEYANDA BULUNABİLECEK KİŞİLER	63
1. Vergi Mükellefleri Açısından Değerlendirme	63
2. Vergi Sorumlusu Açısından Değerlendirme	67
a. Genel Açıklama	67
b. Farklı Vergi Sorumluları Açısından Değerlendirme	68
i. Mirasçıların Vergi Sorumluluğu Ve İhtirazi Kayıt	68
ii. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu Ve ihtirazi Kayıt	69
3. Kanuni Temsilciler Açısından Değerlendirme	73
a. Genel Açıklama	73
b. Farklı Kanuni Mümessiller Açısından Değerlendirme	74
i. Tüzel Kişilerde Kanuni Mümessil	74
ii- Tüzel Kişiliği Olmayan Topulukların Kanuni Mümessilleri	75
iii- Küçüklerin Ve Kısıtlıların Kanuni Mümessilleri	75
iv- Türkiye’de Bulunmayan Mükelleflerin, Türkiye’deki Temsilcilerinin Sorumluluğu	76
B- İHTİRAZİ KAYITLA BEYANNAMENİN VERİLMESİNDE USUL	77
IV. MÜKELLEFLERİN İHTİRAZİ KAYITLA BEYANNAME VERME MÜESSESESİNİ KULLANMALARI İLE İLGİLİ İSTATİSTİKİ VERİLER	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMEYE KARŞI VERGİ İDARESİNE DAVA AÇILMASI VE YARGILAMA SÜRECİ

I. VERGİ İDARESİNE KARŞI AÇILAN DAVALARIN, İPTAL DAVASI VE TAM YARGI DAVASI OLMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	82
II. DAVA AÇMA SÜRESİ	85
III. DAVANIN KABULÜNE İLİŞKİN USUL İNCELEMELERİ	88
A. DAVANIN KABULÜ İÇİN ÖN İNCELEME VE DAVANIN ÖN İNCELEMEDE REDDİ DURUMU (İ.Y.U.K.nu md-14)	88
B. İLK İNCELEME ÜZERİNE VERİLECEK KARAR (İ.Y.U.K.nu Md-15). 90	
1. İlk İnceleme Üzerine Verilecek Karar	90
a. Görev ve Yetki Yönünden	90
b. İdari Merci Tecavüzü Yönünden	91

c. Ehliyet, İşlemin Dava Konusu Edilemeyecek Nitelikte Olması ve Süre Aşımı Yönünden	92
d. Husumet Yönünden	92
e. Dilekçedeki Eksiklikler Yönünden.....	93
C. VERGİ MAHKEMESİNİN ÖN İNCELEMEDE DAVAYI REDDİ DURUMUNA KARŞIN, DANIŞTAY'IN DAVANIN KABULÜNE İLİŞKİN BOZMA KARARI İLE İLGİLİ ÖRNEK BİR DAVA VE DEĞERLENDİRMELER	94
IV. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI TALEBİ.....	98
A. GENEL AÇIKLAMA.....	98
B. İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMELERE İLİŞKİN AÇILAN DAVALARDA, YÜRÜTMENİN DURDURULMASI TALEBİ VE SONUÇLARI.....	100
1. Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmiş Olması	101
a. Yargı Kararının Mükellef Lehine Olması.....	101
b. Yargı Kararının İdare Lehine Olması.....	101
2. Örnek Danıştay Kararları	102
V. VERGİ MAHKEMESİ KARARI VE SONUÇLARI	103
A. GENEL AÇIKLAMA.....	103
B. VERGİ USUL KANUNUNU 112/5.BENDİ İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR.....	105
VI. VERGİ MAHKEMESİ KARARINA KARŞI İTİRAZ VE TEMYİZ YOLU ..	106
A. BÖLGE İDARİ MAHKEMESİNE İTİRAZ YOLU.....	106
B. DANIŞTAY DAVA DAİRELERİNDE TEMYİZ YOLU	108
1. Temyiz Müessesesinin Kapsamı Ve Temyiz Mercii	109
2. Temyiz Edilemeyecek Kararlar	110
3. Temyiz Dilekçesi.....	110
4. Kararın Bozulması	111
VII-VERGİ YASALARINDA DÜZENLENMEMESİNE RAĞMEN, MÜKELLEF HAKKININ TAZMİNİ İLE İLGİLİ OLARAK VERİLEN BİR DANIŞTAY KARARI VE BİR ANAYASA MAHKEMESİ KARARI	111
A- DANIŞTAY 7. DAİRESİ KARARI VE DEĞERLENDİRMELER.....	111

1. KONU	112
2. DANIŞTAY KARARI:	115
B- VERGİ USUL KANUNU 112/4. MADDESİYLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR VE BİR ANAYASA MAHKEMESİ KARARI	121
1. Genel Açıklama	121
2- Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 Tarih Ve Esas;2008/58 Ve Karar; 2011/37 Sayılı Kararı	122
VIII. KARAR DÜZELTMESİ;	131
A. KARAR DÜZELTME.....	131
B. KANUN YARARINA BOZMA.....	133
IX. YARGI KARARLARININ SONUÇLARI	137
A. YARGI KARARININ MÜKELLEF LEHİNE OLMASI	138
B. YARGI KARARININ VERGİ İDARESİ LEHİNE OLMASI.....	139
X. İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMELERE İLİŞKİN AÇILAN DAVALARIN SONUÇLARINA İLİŞKİN İSTATİSTİKİ VERİLER;	139
SONUÇ.....	142
KAYNAKÇA	146

KISALTMALAR

A.A.T.U.H.K	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e	Adı Geçen Eser
BGK	Belediye Gelirleri Kanunu
B.K.	Borçlar Kanunu
B.S.M.V	Banka Sigorta Muameleleri Vergisi
D.D.K.	Değerli Kağıtlar Kanunu
C.	Cilt
D.V.	Damga Vergisi
D.V.K.	Damga Vergisi Kanunu
D.K.	Danıştay Kanunu
E.V.	Emlak Vergisi
E.V.K.	Emlak Vergisi Kanunu
f.	Fıkra
G.(Geç.)	Geçici
GİVK.	Gider Vergileri Kanunu
G. V. K.	Gelir Vergisi Kanun
H.K.	Harçlar Kanunu
K.V.	Kurumlar Vergisi
K.V.K.	Kurumlar Vergisi Kanunu
İ.İ.K.	İcra İflas Kanunu
İ.Y.U.K.	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
E.	Esas
K.D.V.	Katma Değer Vergisi
K.D.V.K.	Katma Değer Vergisi Kanunu
M.T.V.	Motorlu Taşıtlar Vergisi
M.T.V.K.	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
md.	Madde
MK.	Medeni Kanun
Mük.	Mükerrer
M.S.U.G.T.	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
Ö.T.V.	Özel Tüketim Vergisi
Ö.T.V.K.	Özel Tüketim Vergisi Kanunu

R.G.	Resmi Gazete
s.	Sayfa
S.	Sayı
S.P.K.	Sermaye Piyasası Kanunu
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
T.B.M.M	Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.K.	Türk Ceza Kanunu
T.L.	Türk Lirası
T.T.K.	Türk Ticaret Kanunu
V.D.İ.Y.	Vergi Dairesi İşlem Yönergesi
V.İ.V.	Veraset Ve İntikal Vergisi
V.İ.V.K.	Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu.
V.U.K.	Vergi Usul Kanunu

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısı	S79
Tablo 2: Gelir Stopaj Vergisi Faal Mükellef Sayısı.....	S79
Tablo 3: Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayısı	S80
Tablo 4: Katma Değer Vergisi Faal Mükellef Sayısı	S80
Tablo 5: 2005-2010 Döneminde, Toplam Olarak İhtirazi Kayıtla Verilen Beyannameler Ve Oranları	S80
Tablo 6: İhtirazi Kayıtla Verilen Beyannamelere İlişkin Açılan Dava Sayıları	S140
Tablo 7: Mükellef ve İdare Lehine Dava Sonuçları	S140

GİRİŞ

Hızla değişen ekonomik koşullar ve pozitif hukuk mevzuatında yapılan sürekli değişiklikler, siyasi iktidarların tercihleri ve ülke ekonomisinin dış dünyaya giderek artan entegrasyonu, küreselleşme olgusu ve ekonominin reel üretimini arz ve talebi üzerine oturan ekseninin, artık finans piyasaları araçları ve türevlerinin alınıp, satıldığı soyut ekonomi düzenine kayması gibi nedenler sık, sık vergi mevzuat değişikliklerini de beraberinde getirmektedir. Diğer yandan, Bilindiği üzere, vergi, devletin egemenlik hakkına dayanarak, kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak amacıyla, karşılıksız olarak mükelleflerden aldığı paradır. Demokratik ve ağdaş, uygar devletlerde, kişilerin (gerçek ve tüzel kişiler) vergilendirilmesi; genelde, istisnaları olmakla birlikte, bir dönem içinde elde ettikleri kazançlarının, yürürlükteki mevzuata dayanarak kendileri tarafından beyan edilmesi suretiyle gerçekleşmektedir. Tezimizde ayrıntılı olarak bahsededeğimiz üzere, bu husus, Vergi Usul Kanunu' muzun 378/2. f. şu ifadelerle vücut bulmuştur; “ Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere..... ” Görülüyor ki, vergilendirme işlemi, mükelleflerin kendilerinin tespit ve beyan ettikleri matrahlar üzerinden yapılmaktadır. Tabii ki, bu tespit ve beyan yürürlükteki vergi mevzuatı esas alınarak yapılmaktadır. Bilindiği zere, Anayasamızın 2. md. Türkiye Cumhuriyetinin bir Hukuk Devleti olduğunu belirtmiştir. Hukuk Devleti ise, idaresi hukuka bağlı olan devlet demektir. Bir idari işlem olan, vergilendirme işleminin de hukukun temel ilkelerine ve yürürlükte olan hukuk düzenine aykırı olmaması gerekir. Her ne kadar, vergi zora dayanan bir idari tasarruf olmasına rağmen, yasal dayanağı olması gerektiği açıktır. Nitekim, Anayasamızın “ Vergi devi” başlığı altında düzenlenen 73. md. aynen şu ibarelere yer vermiştir; “ Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Diğer yandan, İdare, vergilendirmeye yönelik kanun tasarılarını meclise sevk edip, kanunlaşmasını sağlarken, bu kanunların Anayasaya aykırı olmamasına da dikkat etmesi yasal zorunluluktur. Anayasamızın 11. md. 2. f. bu husus, “Kanunlar, Anayasaya aykırı olamaz” ifadesiyle vücut bulmuştur. Nitekim, son zamanlarda, Vergi idaresi tarafından çıkarılan birçok vergi kanunlarının Anayasa'ya aykırılığı iddia olunarak, Anayasa Mahkemesi tarafından iptali ile sık sık karşılaşılmaktadır. Aynı şekilde, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak ve kanunlarda idareye bırakılan yetkilerin, idare tarafından kullanılarak belirlendiği tebliğlerin de, dayanağı olan kanunlarla da çelişmesi ve aykırılığı da karşılaşılan durumlardandır.

Hal böyle iken, sırf vergilendirmede genel ilkenin beyan esası olması ve mükelleflerin beyanları ile bağılı olarak, beyanlarına karşı dava açamayacaklarının hüküm altına alınmasının, bu beyanları yönlendiren vergilendirme işlemlerine karşı hak aramalarının artık mümkün olmayacağı sonucunu doğurmaz. İşte, ihtirazi kayıt, mükelleflere idarenin vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde, " beyan esasına" rağmen haklarını arama imkanı veren bir hukuki yoldur. Diğer bir deyişle, " mükellefin kendi beyanına itiraz edememesi kuralının hukuken aşılmasıdır."¹

Türk Vergi Hukukunda vergilendirmenin, genel ilke olarak "beyan esasına" dayanması olgusu ihtirazi kayıt müessesesine de geniş bir uygulama alanı bırakmaktadır. Çünkü, çağdaş vergicilikte önemli vergi girdileri sağlayan gelir, kurumlar, Katma Değer Vergisi, emlak, veraset ve intikal vergisi, banka ve sigorta muamelen' vergisi gibi vergiler hep beyan üzerinden işlemektedir. Bu husus ta ihtirazi kaydın önemini bir kez daha artırmaktadır. Diğer taraftan, Türk Vergi Hukuku ve Vergi Sisteminde beyana karşı itirazın vaki olması mümkün görülmezken, ihtirazi kayıt müessesesinin bu hakkı sağlaması, hem Türk Vergi Hukuku bakımından önemli bir ayrışık durum yaratmakta ve hem de vergi verenlerin kendi beyanlarına karşı itiraz etme gibi hukuk devletine uygun bir kurumun ihdasına hayat vermektedir. Bu yüzden ihtirazi kayıt müessesesinin kurumsal yapısı, hem haksız yere vergi alınmasına engel olma bakımından ve nem de haksız vergi alınmasının işlem temelini oluşturan "beyan" kurumunu, "itiraza" ve "dava edilebilirliğe" yani yargısal denetime açık tutması bakımından önem kazanmaktadır. Beyan sisteminin de yargısal denetime açık olması, "mali gelenekçilik" karşısında hukuk güvenliği ilkesinin ve beraberinde yargı'nın üstünlüğü olarak bakmak gerekmektedir. Zira, çoğunlukla verginin fiskal amacına özgülenmiş "mali gelenekçilik", verginin toplanmasında, fiskal amaç dışında bulunan diğer gerekli unsurların önemini hatırlamakta zorlanmıştır. Bunda, mali gelenekçilik anlayışının geçirdiği evrim ile "devlet" kavramının geçirdiği evrim arasında yakın bir birlikteliğin bulunmasının da önemi büyüktür. Bu yüzden köken olarak "mali gelenekçilik" taslağından gelen vergi kanunları ve maliye idareleri, günümüzün çağdaş devlet nosyonuna uygun uzuvlaşmayı gerçekleştirme de hep zorlana gelmişlerdir. Bu espriden kuvvetle, "mali gelenekçilik anlayışı", beyana dayalı vergi tarhiyatlarına itiraz edilemez yaklaşımı, mükellefe bir şans tanımayan bir "sobe" niteliğinde bir vergicilik tutumunu beslemektedir. Diğer taraftan vergi idareleri, verilen beyannameleri doğru olarak kabul etmekle beraber gerek gördüğünde beyannamenin doğruluğunu araştırma yetkileri ile donatılmışken karşı taraf bakımından mükellefin verdiği beyana itiraz edememesi de -"silahların eşitliği" bakımından da düşünürsek- haksız ve gayriadil bir

¹ Münir BELLEK, "İhtirazi Kayıtlı Beyan", **Mükellefin Dergisi**, s. 42, Haziran, 1996.

durum olarak kalacaktır. Diğer yandan kendi beyanına itiraz eden bir mükellef verdiği beyanının vergi idarelerince de tetkik edilmesi ihtimaline açık tutma irade ve cesaretini göstermektedir. Bu bakımlardan düşünüldüğünde ihtirazi kayıt müessesesi, Türk Vergi Hukuku bakımından saygı duyulacak bir makama sahiptir. Ancak, gönül isterdi ki, bu hak edilen saygının tam manasıyla gerçekleşebilmesi için ihtirazi kayıt müessesesinin Vergi Usul Kanunu'nda kodifiye edilmesi gerekirdi.²

Tezin mahiyeti ile ilgili olarak, böyle bir giriş yaptıktan sonra, tezi üç ana başlıkta inceleyeceğiz. Birinci Bölüm; İhtirazi kayıt müessesesi ile ilgili teorik açıklamalar, özel hukukta ve vergi hukukundaki yerleri ile batı ülkelerinde müessesenin uygulamasına yönelik açıklamalardır. İkinci Bölüm; Ülkemizde İhtirazi kayıtla beyanname verilmesine ilişkin uygulamanın, gerek tüm vergiler açısından açıklanması ve beyannameye ihtirazi kayıt şerhini koymakla yükümlü olan gerçek ve tüzel kişiler ile kanuni temsilcilere ilişkin açıklamaları içermektedir. Ayrıca, bu bölümde mükelleflerin gelir, kurumlar, katma değer vergileri ile gelir vergisi stopaj beyannamelerinde ihtirazi kayıt hakkını kullanmaları ile ilgili istatistiki veriler ve değerlendirmeleri yapılmıştır. Üçüncü ve aynı zamanda son bölüm ise; ihtirazi kayıtla beyanname verilmesinin hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefler tarafından yasal süresi içinde dava açılması gerekir. Bu çerçevede, konunun İdari Yargılama Usulü Kanunu'nu hükümleri çerçevesinde yargı aşamalarının incelenmesi ile yargı kararlarının sonuçlarını açıklanmıştır. Ayrıca, bu bölümde birinci bölümde verilen ihtirazi kayıtla beyanname verilmesine ilişkin istatistiki bilgiler ile bağlantılı olarak, bu beyannameler bağlı olarak açılan davaların sonuçları hakkında da istatistiki bilgilere ve değerlendirmelere yer verilmiştir. Sonuç ve öneriler kısmıyla tezimiz son bulmaktadır.

² Kürşat Yerlikaya, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 2005, s. 2,3

BİRİNCİ BÖLÜM

İHTİRAZİ KAYIT VE İHTİRAZİ KAYITLA BEYANIN ÖZEL HUKUKTAKİ YERİ

I. İHTİRAZİ KAYIT KAVRAMI

Genel olarak ihtirazi kayıt kavramı, belli bir kısım hakların kullanma hakkını saklı tutmak isteyen kişinin bu konudaki beyanı olarak tanımlanabilir.³ Diğer bir tanım da; Bir kısım hakların sonradan kullanılabilmesi için hukuki işlem esnasında konulan kayıt, çekinme kaydır.⁴

İhtirazi kayıt Osmanlıca bir terkip olup, terkinin yapısı “KAYD-İ İHTİRAZ” dır. İhtiraz’ın sözlük anlamı, “ geri durma”, çekinme”, “ön koşul” ya da “kabul etmeme” olarak verilebilir. Türk hukuk lügatında ihtirazi kayıt; “ muayyen hakları kullanmak hususunda serbestisini muhafaza etmek isteyen tarafın bu hususta vaki beyanı” olarak tarif edilmektedir.⁵

Kelime anlamı; çekinmek; çekince; sakınmak; önkoşul; çekinme kaydı; belli hakları (savunmaları) kullanma hakkının saklı tutulmasıdır. Örneğin, kendisine bir ödemede bulunulan kişi, bu ödemeyi az görüp, ileride başka ödeme talebinde bulunacaksa, bu fazla hakkını saklı tutmak üzere, bir belge üzerine “haklarımı saklı tutuyorum” gibi bir ifade yazarsa, o belge üzerine ihtirazi kayıt koymuş olur.⁶

Yabancı Literatürde genel kavram olarak ihtirazi kaydın karşılığı İngilizce’de; “Reservation”, limitation” veya “ condition”, Fransızca’da, “clause de reserve” ve Almanca’da ise,“reserviert”, “ vorsichts”, “ vorbeugungs” ve “ vorbehalt” olarak geçmektedir. Diğer yandan, Amerikan Vergi Hukukunda, refunds- payment under protest requirments”, İngiliz Vergi Hukukunda; “objection note”, Alman Vergi Hukuku alanında da” Vorbehalt” Türkçe karşılıkları sırasıyla, “çekince talepleri altında vergi ödemesi”, “itiraz notu”, “tekrar gözden geçirme çekincesi” olarak yer almaktadır.

³ Filiz Keskin, “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 157, Ocak, 2006.

⁴ Mahmut Sekdur ve Muhsin Altun, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, s.316.

⁵ Türk Hukuk Lügatı, Türk Hukuk Kurumu, 4.Baskı, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998 s.152.

⁶ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 1. Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara,2003, s.364.

Vergi Kanunlarımızda, İhtirazi kaydın tanımı olmamasına rağmen, Vergi İşlem Yönergesinin 39. md. 3.bendinde yapılmıştır. Buna göre, İhtirazi kayıt; “Mükelleflerce, kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolundaki beyannameye yazılı nota, “ihtirazi kayıt” şeklinde tanımlanmıştır.

Türk Vergi Hukuku doktrininde ihtirazi kayda ilişkin tanımlamalar birbirine yakınlık arz etmektedir. Şöyle ki; **Danıştay'a göre;** İhtirazi kayıtla beyan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. md. 2. f. belirtilen, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarına ilişkin hükmün bir istisnası niteliğindedir. Her ne kadar vergi mevzuatında ihtirazi kayıtla beyanname verilebileceğine ilişkin açık bir hükme yer verilmemiş ise de, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27.md.3.bendinde, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan davaların, tahsil işlemini durdurmayaacağı kurala bağlanmakla, yükümlülerin beyan ettikleri matrahlar karşı dava açma olanağı tanıyan ve vergi uygulamasına öteden beri giren ihtirazi kayıtla beyan müessesesi, pozitif hukukumuzda kabul edilmiştir.

Turgaya göre ihtirazi kayıt; mükelleflerin tereddüt ettikleri bazı mevzularda herhangi bir cezalı tarihyata muhatap olmayı önlemek için yaptıkları beyanların bir kısmı veya tamamı için beyannamelerine ihtirazi kayıtlar koymak suretiyle itirazda bulunabilmeleridir.

Özbalcı'ya göre; ihtirazi kayıt, mükelleflerin vergiye tabi olup olmadığı hususunda tereddüt ettikleri matrahları, kaydi ihtirazi ile beyan etmelerine ve bunun üzerinden salınan vergiye itiraz etmelerini sağlayan bir müessesedir.

Kaneti'ye göre ise; yükümlü beyanı ile ilgili bazı noktalarda veya tümünde tereddütlü ise, dava hakkını saklı tutabilmek için, beyannamesine buna ilişkin bir ihtirazi kayıt koyabilir ve buna istinaden dava açabilir.⁷

II. İHTİRAZİ KAYITLA BEYANIN ÖZEL HUKUKTAKİ YERİ

(Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununun İlgili Hükümleri)

İhtirazi kayıt müessesesi, genel bir hukuk kuralı olması sebebiyle, vergi hukukunun dışında, özel hukuk dallarında da yer bulmaktadır. Tezimizin konusu,

⁷ Yerlikaya, s. 6,7.

ihtirazi kayıt müessesesinin vergi hukukundaki yeri ile ilgili olduğu için, bu bölümde yalnızca, Borçlar Kanunu' ndaki ve Türk Ticaret Kanunu'ndaki ilgili hükümlere ve gerekli açıklamalara yer vermekle yetineceğiz.

Genel olarak ihtirazi kayıt kavramı, belli bir kısım hakların kullanma hakkını saklı tutmak isteyen kişinin bu konudaki beyanı olarak tanımlanabilecektir.⁸

Yargıtay'a göre; *"İhtirazi Kayıt(Ön koşul), alacaklıların borçluya karşı yönelttiği bir irade bildirimini ile yapılır. Ön koşul ileri sürme hakkı, bir hakkın korunmasına yarayan yenilik doğuran haklardandır. Bu bildirim ifanın kabulü sırasında ya da en geç ifanın ardından derhal yapılmalıdır. Ön koşul ileri sürülmezse, ilişkin olduğu hak düşer. Hakim, bu yönü görevinden ötürü doğrudan gözetir. Ön koşulun ileri sürülmemiş olması nedeni ile bir hakkın düşmüş sayılması, o haktan hak sahibinin zımni olarak vazgeçmiş olması esasına dayanır."*⁹

Gerek tanımdan, gerekse Yargıtay kararından anlaşılacağı üzere, özel hukukta, ihtirazi kayıtla yeni bir hak ihdası için, hak sahibinin mutlaka surette bildirimine ihtiyaç vardır. Aksi takdirde, hak sahibi bu hakkından zımni olarak vazgeçmiş sayılacaktır. Ancak, bu durumun istisnası sayılabilecek hukuki durum, **HALİN İCABI** durumudur. Hal icabı, açık irade beyanı olmamakla birlikte gerek tarafların konumu, gerek ilişkinin niteliği ve gerekse olayın kendine özgün koşullarının ayrı, ayrı ya da bir bütün olarak değerlendirilmesinden, borç ilişkisinde alacaklının ihtirazi kayıt ileri sürme arzusunda olduğu sonucunun çıkmasına yol açıyorsa, ifade halin icabından kaynaklanan ihtirazi kayıt bulunduğu kabul edilmesi gerekir. Hal icabından kaynaklanan ihtirazi kayıt iradesi yasal olarak tanınan bir sonuç olmakla birlikte, hakime somut olaya uygulanması bakımından geniş hareket olanağı ve takdir yetkisi tanımaktadır. Zira, halin icabının ne olduğu yasal olarak tanımlanmadığından hakim tarafından her somut olayın kendine özgü koşulları çerçevesinde yorum yoluyla doldurulacak hukuksal bir irade bildirim şeklidir. Alacaklı açıkça ihtirazi kayıt ileri sürmese bile, yaptığı eylem ve işlemlerden bu hakkını kullanmak istediği sonucu çıkıyorsa, artık bu hakkın kullanıldığının kabul edilmesi gerekir. Ancak, hangi eylem ve işlemlerin bu hakkın kullanılmak istendiği arzusunu yansıttığı konusunda uyuşmazlık çıkması her zaman mümkündür. Bu nedenle, bu davranış biçimlerinin irdelenmesinde yarar vardır.

⁸ Esat ŞENER, Hukuk Sözlüğü, Seçkin Yayınları, Ankara 2001, s. 335

⁹ Yargıtay 13. Hukuk Dairesi Kararı, 2.11.1994, K. 1994/6201- 1952, **Yargı Kararları Dergisi**, S.2, 1995, s.244.

Yeni Borçlar Kanununun 136. md. “işlemiş 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 anlaşılıyorsa, bu faizler ve ceza koşulu istenebilir” hükmü ile asıl edimin yan edimleri olarak faiz ve ceza koşulunu saymıştır. Kanun’da, “durum ve koşullardan saklı tutulduğu anlaşılıyorsa” diyerek durum ve koşulların değerlendirmesini hakime bırakmıştır.¹⁰ İhtirazi kayıt ve halin icabı ile ilgili hukuki durumların yer aldığı düzenlemeleri, Borçlar Kanununun, 88¹¹,113¹²,174¹³,221¹⁴,358¹⁵ ve 459¹⁶ md. görmek mümkündür.

Borçlar Kanunu’nun 113/1. md. hüküm, borçlu lehine tanınmış bir karinedir. Aynı Yasa’nın 113/2. md. düzenlenmiş olan durum ise, bu karinenin istisnasını teşkil etmektedir. Diğer bir deyişle, ihtirazi kayıtlı hak ihdası için bildirim esasının istisnası “HALİN İCABI” olmaktadır. Diğer yandan, T.K. M.25/1¹⁷, T.K. M. 772¹⁸ md. ihtirazi kayıt ifadelerine yer verilmektedir.

¹⁰ Halil Yılmaz, Halin İcabından Kaynaklanan İhtirazi Kayıt İradesi, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 151, Temmuz 2005.

¹¹ “Faizden veya icar bedeli gibi muayyen zamanlarda ödenmesi lazım gelen sair borçlardan ihtirazi bir kayıt dermeyeran etmeksizin bir taksit için makbuz veren alacaklı ondan evvelki taksitleri de tahsil etmiş sayılır. Alacaklı resülmal için makbuz vermiş ise faizlerini de tahsil etmiş sayılır. Senet borçluya iade edildikçe borç sakıt olmuş sayılır.”

¹² “Asıl borç tediye ile veya sair bir surette sakıt olduğu takdirde kefalet ve rehin sair fer’i haklar dahi sakıt olur. Evvelce işleyen faizleri talep hakkının mahfuz bulunduğu beyan edilmiş veya hal icabından neşet eylemiş olmadıkça bu faizler talep olunamaz. Gayrimenkul rehine ve kıymetli evraka ve konkordatoya müteallik hususi hükümler mahfuzdur”.

¹³ “Evvelki borçlunun yerine yenisinin kaim olması ve borçtan beraati borcun nakli müteahhidi ile alacaklı arasında yapılacak akit ile vuku bulur. Bu akdin icap edildiği, borcun nakli müteahhidi veya onun müsaadesiyle evvelki borçlu tarafından borcun nakli mukavelesinin alacaklıya bildirmesinden istidlal olunabilir. Alacaklının rızası ya sarih olur veya halin icabından anlaşılır. Alacaklı ihtirazi kayıt dermeyeran etmeksizin borcun nakli müteahhidinin tediyesine kabul eder veya bunun borçlu sıfatı ile yaptığı diğer herhangi bir muameleye razı olursa borcun naklini kabul etmiş addolunur.”

¹⁴ Mebi muayene edilmeksizin müşteriye yelsim edildiği takdirde, mukavelenin veya adetin tayin ettiği müddet içinde ve böyle bir müddet tayin etmiş değil ise bayiin ihtarı akabinde müşteri bey’i kabul etmediğini beyan ve bayie reddetmezse, beyi tekemmül etmiş addolunur. Müşterinin, semeni ihtirazi kayıt beyan etmeksizin tamamen veya kısmen tesviye veya mebi tecrübe için zaruri olan suretten başka bir surette tasarruf edilmesiyle beyi tamam olmuş olur.”

¹⁵ “Müteahhit, işe zamanında başlamaz veya mukavele şartlarına muhalif olarak işi teyit eder yahut iş sahibinin kusuru olmaksızın vaki olan tehhür bütün tahminlere nazaran müteahhidin işi muayyen zamanda bitirmesine imkan vermeyecek derecede olursa iş sahibi teslim için tayin edilen zamanı beklemeye mecbur olmaksızın akdi feshedebilir. İmal sırasında işin müteahhidin kusuru sebebi ile ayıplı veya mukaveleye muhalif bir surette yapılacağını katiyetle tahmin etmek mümkün olursa iş sahibi, bunlara mani olmak için müteahhide münasip bir mühlet içinde icabını icra etmediği halde hasar ve masraflar müteahhide ait olmak üzere tamiratın veya imalata üçüncü bir şahsa tevdi olunacağını ihtar edebilir.”

¹⁶ “Muhälünaleyh ihtiarzi kayıt beyan etmeksizin havaleyi kabul ettiğini muhalünlehe bildirirse, tediye ile mükellef olur ve ona karşı yalnız ararındaki şahsi münasebetlerden veya havalenin münderecatından mütehassil defalarda bulunabilir. Muhil ile olan münasebetinden mütevellit defilerde bulunmaz. Muhälünaleyh, mühile borçlu ise kendisi için bu tediye muhile yapacağı tediyeye nazaran daha külfetli olmadığı surette, borcun miktarını muhalünlehe tediyeye mecburdur. Bu halde bile, muhil ile aralarında hilafına mukavele olmadıkça tediye den evvel havaleyi kabul ettiğini beyan etmeye mecbur değildir.”

¹⁷ “M.25/1. “Mukavelenin mahiyetine, tarafların maksadına veya emtianin cimsine göre satış mukavelesinin kısım kısım icrası kabil veya bu şartların mevcut olmamasına rağmen alıcı kısmen

İhtirazi kayıt ileri sürülmesine ilişkin hak yenilik doğurucu bir haktır. Yenilik doğurucu haklar bir hukuki durumu ortaya çıkarmak, var olan hukuki durumu değiştirmek veya ortadan kaldırmak için kullanılır. Hakkın dayanağı, var olan özel bir hukuki durumdur. Bu hakka istinaden hak sahibi tek taraflı irade beyanı ile (ihtirazi kayıt ileri sürülerek) ifası gerçekleşmeyen bir hak (alacak) üzerinde hukuki değişiklikler sağlayabilir. Böylece ileri sürülen ihtirazi kayıt ile birlikte, taraflar arasında alacak-borç ilişkisinin kurulmasına yönelik bir hukuki ilişki başlamış olmaktadır. Bu alacak-borç ilişkisi sayesinde alacaklı alacağını isteme hakkına sahip olurken, borçlu da borçlandığı edimi yerine getirme mükellefiyeti altına girer. Bu hak tek taraflı irade beyanı ile kullanılır. Bu hakkın alacaklı tarafından kullanılması, karşı taraf olan borçlunun kabulüne bağlı değildir. Ancak, bu hakkın kullanılmasında karşı taraf olan borçlunun kabulü şart olmamakla beraber, bu hakkın kullanımına ilişkin beyanın da bir muhatabı olması gerekmektedir. Muhatabın ileri sürülen bu irade beyanını kabul etmesi şart olmayıp ihtirazi kayıt ileri sürüldüğüne ilişkin irade beyanının muhataba ulaşması kafidir. İhtirazi kayıt hakkının kullanılmasıyla beklenen hukuki neticeler kendiliğinden meydana gelir. Bu yüzden alacaklının ihtirazi kayıt dışında fazladan tedbir icat etmesine gerek yoktur. Yine ihtirazi kayıt hakkının varlığının ispatı ya da icrası için ayrıca dava açmaya da gerek yoktur. Bu hak ancak bir kere kullanılabilir ve kullanıldıktan sonra da hükümlerini gösterir ve o borç ilişkisi için bir daha da kullanılmamak üzere kendiliğinden ortadan kalkar. İhtirazi kayıt ileri sürme hakkı, zaman olarak, ifanın kabulü sırasında ya da en geç ifanın ardından derhal kullanılması gerekmektedir. İhtirazi kayıt ileri sürme hakkı şarta bağlı olarak kullanılamaz. Borçlunun alacaklıya karşı ihtirazi kayıt ileri sürmesi mümkün değildir. Alacaklı bunu kabul etmek zorunda değildir. İhtirazi kayıtla yapılan edayı kabul etmek zorunda olmayan alacaklıya karşı borçlu, ihtirazi kayıt ileri sürmekten vazgeçmez ise alacaklı edanın yerine getirilmesini dava yoluyla isteyebilir. Ancak bazı durumlarda alacaklının açıkça kabul etmesi halinde, borçlu, ifanın yerine getirilmesinde ihtirazi kayıt ileri sürebilmektedir. Alacaklı bu kabul ile borçlunun yaptığı ifanın iadesini taahhüt etmiş sayılır. Ancak, bunun gerçekleşebilmesi için borçlunun sonradan hakikaten borçlu olmadığını anlaşılması gerekmektedir.¹⁹

yapılan teslimi, ihtirazi kayıt ile ileri sürmeksizin kabul etmişse mukavelenin yerine getirilmemesi yüzünden alıcının haiz olduğu haklar yalnız teslim edilmemiş olan kısım hakkında kullanılabilir.”

¹⁸ “V-İHTİRAZİ KAYIT,m.772- “Taşıyıcı taşınacak eşyayı taşıma senedine veya ayrı bir kağıda, teslim aldığı zamandaki durumu hakkında ihtirazi kayıt koymadan kabul edecek olursa dış görünüşü itibariyle hiçbir kusuru olmadığını kabul etmiş sayılır.Şu kadar ki;eşyayı kayıtsız kabul etmiş olsa bile dışından anlaşılması kabil olmayan noksanların vücudunu iddia ve ispat edebilir.”

¹⁹ Yerlikaya, s.11,12.

III. İHTİRAZİ KAYITLA BEYANIN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE ÖNEMİ

Tezimizin müteakip bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklayacağımız üzere, özellikle 1980 li yıllardan sonra vergi mevzuatının sık, sık değişmesi ve bu sürecin bütün şiddetiyle günümüz de sürmesi, birçok vergi ihtilafını da beraberinde getirmiştir ve getirmeye de devam etmektedir. Mükelleflerin beyanları ile bağlı olması ve beyanlarına karşı dava açamayacakları ilkesinin, hukuki bir istisnası ve bu ilkenin aşılması mahiyetinde olan, ihtirazi kayıtla beyan, günümüzde çok sık başvuru olan hukuki yollardan birisi olup, Türk Vergi Sisteminde önemli bir yere sahiptir. Söz konusu müessesenin, örnek olarak gösterebileceğimiz batı ülkelerindeki yasal düzenlemeleri ile Türk Vergi Sistemindeki tarihsel gelişimi hakkında açıklamalarda bulunmak yararlı olacaktır.

A. BATI ÜLKELERİNDE İHTİRAZİ KAYITLA BEYAN MÜESSESİ VE UYGULAMASI

1. Amerika Örneği

Söz konusu müessesenin Amerika'daki uygulamaları, ülkemizdeki uygulamasına benzerdir. Burada da, mükellefler önce tahakkuk eden vergiyi ödemek durumundadırlar. Beyanda bulunurlarken itiraz edeceği konuları belirleyerek, hangi gerekçelerle itiraz ettiklerini ayrıntılı olarak belirtmek durumundadırlar.

Dikkat edilirse, ülkemizde de, ihtirazi kayıtla beyan tahakkuk ve tahsil işlemini durdurmadığı gibi, ihtirazi kaydın gerekçesinin her halükarda belirtilmesi gerekmektedir. Amerika'da da, mükellef beyannamesine dava hakkı saklı kalmak üzere, ihtirazi kayıt şerhi koymak zorundadır. Beyannameyi ve ihtirazi kayıt gerekçelerini alan vergi dairesi, söz konusu beyannameye herhangi bir işlem yapmadan doğrudan doğruya, bölge vergi dairesine göndermek durumundadır.

Diğer yandan, mükellefin ödeyeceği vergi iki taksiti kapsıyorsa, her taksit ödemesinde ihtirazi kayıt beyanını ve gerekçelerini belirteceği gibi, ilk taksit ödemesinde de, ihtirazi kayıt şerhinin ve gerekçelerinin, yıl boyunca tüm ödemeleri de kapsadığını belirtmek durumundadır.

Mükellefin ihtirazi kayıt ve gerekçeleriyle ödediği vergiyi geri almak için bölge hazine müdürlüğüne açtığı dava yüksek mahkemede görülecektir. Mükellefin lehine karar verilmesi halinde, ödenen verginin geri ödenmesi için, bölge hazine müdürlüğüne her halükarda, ihtirazi kayıtla ilgili yazılı beyanda bulunmuş olması gerekmektedir.

Örneğin; Amerika'da emlak vergisinin ödenmesi ile ilgili olarak verilen ihtirazi kayıt beyanında şu işlemler tekemmül ettirilir; "Yüksek mahkemeye dava dilekçesi vermek için vergi mükelleflerinin aşağıda belirtilen işlemleri yapması gerekmektedir: (1) ödeme yaptığınız sırada İlçe Vergi Dairesine ayrı bir ihtirazi kayıt verin; ve (2) itiraz sebeplerinizi yazılı olarak listeleyn. Ayrıca, İlçe Değerlendirme Kuruluna değerlendirmeniz ile ilgili bir dilekçe verebilirsiniz.

İlçe Vergi Dairesi yasal bir tavsiyede bulunamaz. Vergi Dairesinin sorumluluğu kaydı kabul etmekle ve bölge vergi dairesine bildirmekle sınırlıdır."²⁰

2. Almanya Örneği

Alman Vergi Usul Kanunu'nun 164. md. düzenlenmiştir. Maddenin başlığı, "*Tekrar gözden geçirme hakkı saklı tutulmak üzere tahakkuk ettirilen vergi*" olarak düzenlenmiştir. Söz konusu maddede şu hususlara yer verilmiştir;

(1) Mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden Vergiler, vergi durumu vergi idaresi tarafından nihai olarak incelenmediği sürece, gerekçe belirtilmeksizin genel veya bireysel olarak tekrar gözden geçirme hakkı saklı tutulmak üzere tespit veya beyan edilir. Tahsil edilecek verginin belirlenmesi her zaman, tekrar gözden geçirme hakkı saklı tutulmak üzere tahakkuk ettirilen bir vergi anlamına gelmektedir.

(2) Tekrar gözden geçirme hakkı, geçerli olduğu sürece vergi tahakkuku iptal edilebilir veya değiştirilebilir. Vergi mükellefi, vergi tahakkukunun iptalini veya değiştirilmesini her zaman talep edebilir. Ancak bu konudaki karar, Vergi idaresi tarafından makul bir süre içinde yapılması gereken nihai bir incelemeye kadar ertelenebilir.

²⁰ WAC 458-18-215, Statutory Authority: RCW 84.08.070. 93-24-087, § 458-18-215, filed 11/30/93, effective 12/31/93.

(3) Tekrar gözden geçirme hakkı, idare tarafından yapılan inceleme sonucunda her zaman iptal edilebilir. Bu iptal sonucunda, mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden vergi kesinleşir. Diğer bir deyişle, söz konusu tahakkuk, tekrar gözden geçirme şerhinin konmadığı vergi ile aynıdır. Yapılacak bir dış denetimden sonra itiraz kaydı, tekrar gözden geçirme hakkı saklı tutulmak üzere tahakkuk ettirilen vergiye göre herhangi bir değişikliğin ortaya çıkmaması halinde iptal edilecektir.

(4) Tekrar gözden geçirme çekincesi, vergi tahakkuku süresi içinde yapılması gerekir. Vergi tahakkuk ettikten sonra, tekrar gözden geçirme çekincesi için idareye başvurulamaz.

Eğer, mükellefin tekrar gözden geçirme çekincesi idare tarafından haklı bulunursa, mükellef tahakkuk eden vergiyi ödemişse, bu takdirde idare, haksız aldığı vergi için mükellefe % 5 oranında temerrüt faizi ödemek durumundadır. Aksi durumda, yani idarenin incelemesi sonucunda tekrar gözden geçirme çekincesi yersiz bulunmuş ise, bu durumda mükellef, vergi dairesine %5 oranında temerrüt faizi ödemek durumundadır.

Ancak, mükellef idarenin red kararını kabul etmediği takdirde, 4 hafta içinde vergi mahkemesine dava açabilir. İdare, Mükellefin tekrar gözden geçirme talebini red ettiği zaman, yazılı olarak red gerekçeleri ile 4 hafta içinde mahkemeye dava açma hakkı olduğunu bildirir. İdarenin, mükellefe yazılı bildirdiğinde, dava açma hakkı olduğu bildirilmemişse, mükellef 4 yıllık zaman aşımı içinde, dava açma hakkına sahiptir.²¹

B. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHTİRAZİ KAYITLA BEYANNAME VERİLMESİ MÜESSESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

1. 30.12.1980 Tarihine Kadar Olan Dönem

Vergi sistemimizde düzenlemesi yapılmamış olan bu müesseseye 1.1.1981 tarihine kadar Danıştay kararları yön vermiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 389. md. itirazın tarh edilen verginin "ihtilafı kısmının tahsilini durdurur" hükmü, ihtirazi kayıtlar

²¹ Steuertestsetzung Unter Vorbehalt Der Nachprüfung, Absatz 164 und 165 der, Abgabenordnung, 1Oktober 2002, Seite 73

yapılan beyanlara da uygulanmıştır. Bu uygulamaya göre, vergi idaresi ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk fişi düzenlemiş, vergiyi tahakkuk ettirmiş ancak vadesinde ödenmesi gereken vergiyi itiraz komisyonu kararına kadar ertelemiştir. Yine mükelleflere, tahakkuk fişi düzenleme tarihinden itibaren bir ay içinde itiraz etme imkanı verilmiştir, İtiraz komisyonu kararına göre, mükellefin ertelenen vergisi gecikme zammı ile alınmış veya terkin edilmiştir.

2. 1.1.1981 - 6.1.1982 Dönemi

İhtirazi kayıtla beyan edilen vergilere, vergi erteleme uygulaması, birçok mükellefin, mutad konular da ihtirazi kayıtla beyan etmesine yol açmıştır. İşte bu durumu önlemek ve müesseseyi disiplin altına almak maksadıyla Vergi Usul Kanunu'nun 389. maddesine 2365 sayılı kanunla eklenti yapılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile müessese, ilk defa Vergi Usul kanunu bünyesine girmiş ve "ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini durduramayacağı" hükmü getirilmiştir.

3. Bugünkü Uygulama

Müessesenin Vergi Usul Kanunu bünyesinde kalması uzun ömürlü olmamış; 6.1.1982 gün ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 63. maddesi ile Vergi Usul Kanunu' nun 389. md. yürürlükten kaldırılmıştır. İhtirazi kayıtla beyan müessesesi ise İdari Yargılama Usulü Kanunu' nun 27. md. 8 no'lu bendine alınmıştır.

Bu maddede, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların, tahsil işlemini durdurmayacağı; bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebileceği, hükme bağlanmıştır. Buna göre, ihtirazi kayıtla yapılan beyanlar üzerine tarh edilen vergiler, normal vadelerinde ödenecek, ancak bu vergilerin tahsilinin durması yürütmenin durdurulması kararının alınması ile mümkün olacaktır. Ancak, İ.Y.U.K.nun 27. maddesinin 8.f.sı, 4001 sayılı Kanunun 12. maddesiyle yürürlükten kaldırılmış ve bu düzenleme aynen İ.Y.U.K.nun 27. maddesinin 3. f. da yer almıştır. Söz konusu düzenleme 27. maddenin 3.f. da yürürlükte dir.

Buna karşılık "ihtirazi kayıt" tanımı; ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi halinde yapılacak işlemler ve düzeltme ile ilgili hususlar "Maliye ve Gümrük Bakanlığı

Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde düzenlenmiştir. Bu yönerge ile müessesenin uygulanmasından doğan Vergi Usul Kanunu hükümlerindeki boşluklar giderilmeye çalışılmıştır.²²

²² Tugay YÜCEL, “ İhtirazi Kayıtlı Beyan”, **Yaklaşım Dergisi**, S.3, s.50. Mart 1993

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE İHTİRAZİ KAYITLA BEYANNAME VERİLMESİ
VE UYGULAMASI

I. VERGİ MEVZUATIMIZDA İHTİRAZİ KAYITLA BEYANIN HUKUKİ
DAYANAKLARI

A. VERGİ USUL KANUNU İLE İLGİLİ HUKUKİ DAYANAKLAR

İhtirazi kayıtla beyan yöntemi vergi hukukumuzda yerleşmiş bir müessese olmasına karşın, konuyla ilgili bir düzenleme Vergi Usul Kanunu'nda yer almamaktadır. Ortaya çıkan boşluk uygulamanın, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde yer alan açıklamalar doğrultusunda sürdürülmesine neden olmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 378. md. vergi hatalarına ilişkin hususlar saklı kalmak kaydıyla mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar karşılığında dava açamayacakları hükme bağlanmış bulunmaktadır. İhtirazi kayıtla beyanname verme bu düzenlemenin istisnası olmasına karşın, Vergi Usul Kanunu'muzda, ihtirazi kayıtla beyanname vermeye ilişkin bir düzenleme mevcut değildir. Ancak, Kanun'un 112. md. sonuna 4731 sayılı Kanun'un 4/C md. ile eklenen ve 30.12.2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren fıkra hükmü ile mükelleflerin, ihtirazi kayıtla beyanname verebilecekleri zımni olarak kabul edilmiştir.

Yukarıda tezimizin III/A bölümündeki müessesenin tarihsel gelişimi ile ilgili açıklamalarda belirttiğimiz üzere, Vergi sistemimizde düzenlenmesi yapılmamış olan bu müesseseye, 1.1.1981 tarihine kadar Danıştay kararları yön vermiştir. Vergi Usul Kanunu'nun kaldırılmadan önceki 389. md. itirazın tarh edilen verginin "ihtilafı kısmının tahsilini durdurur" hükmü, ihtirazi kayıtla yapılan beyanlara da uygulanmıştır. Bu düzenleme, mükelleflerin istismarına yol açmıştır. İşte bu durumu önlemek ve müesseseyi disiplin altına almak amacıyla, Vergi Usul Kanunu'nun 389. md., 2365 sayılı kanunla eklenti yapılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile müessese, ilk defa Vergi Usul Kanunu bünyesine girmiş ve "ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini durduramayacağı" hükmü getirilmiştir.²³

²³ Yücel, s.50.

Bugünkü uygulamada; Müessesenin Vergi Usul Kanunu bünyesinde kalması uzun ömürlü olmamış; 6.1.1982 gün ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun 389. md. yürürlükten kaldırılmıştır. Biraz önce belirttiğimiz üzere, ihtirazi kayıtla ilgili tek düzenleme, Vergi Usul Kanunu'muzun 112/5 f. yer almıştır. Bu düzenleme de, ihtirazi kayıtla beyan edilip, ödendikten sonra, yargı kararına göre iade edilen verginin, temyiz safhasında idare lehine verilen karara göre yeniden tahsili gereken vergiye gecikme faizinin hesaplanmasına ilişkindir. Bu düzenleme dışında, Vergi Usul Kanunumuzda ihtirazi kayıtla başkaca bir düzenleme mevcut değildir.

B. İDARİ YARGILAMA USULÜ KANUNU İLE İLGİLİ HUKUKİ DAYANAKLAR

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Kanunla değişmeden önceki 27. md. 8 no.lu bent hükmü ile düzenlenen genel ilke; dava açmanın tarh edilen verginin ihtilafı kısmının tahsilatını durduracağıdır.

Geçmiş dönemlerde, kaydi ihtirazi ile beyan edilen matrahlar üzerinden salınan vergilere yapılan itiraz da, aynı şekilde değerlendirilmekte, itirazla tahsilat durmakta idi. Ancak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. md. 3 nolu bent hükmünde; "İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulmasının istenebileceği" hükme bağlanmıştır. Buna göre, kaydi ihtirazi ile beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk fişi esasında tarh ve tahakkuk ettirilecek vergiler, normal beyan konusu matrahların vergisi gibi vadelerinde ödenecektir. Beyanın kaydi ihtirazi ile yapılmış olması, sadece beyan edilen matrahlara karşı dava açılmayacağı ilkesinden kurtulma sonucunu verecek, mükellefler ödedikleri vergi dolayısı ile açtıkları davayı kazandıklarında vergi kendilerine iade edilecektir. 2577 sayılı Kanunu'n yukarıda zikredilen hükmü, kaydi ihtirazi ile beyan edilen matrahlar dolayısı ile dava açıldığında, yürütmenin durdurulması kararı verilebileceğini kabul etmiştir. Bu taktirde asıl karara göre, gerekli işlem yapılacaktır.²⁴

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. md. 3. f. vergi davalarında yürütmeyi durdurma bakımından ikili bir ayrıma gitmiştir. Bu ikili ayrımdan birincisi yukarıda

²⁴ Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Nisan, 2007, s. 626, 627.

vermiş olduğumuz "Vergi Mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur." kısmıdır. Diğerisi ise, yine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. md. 3f. belirtilen "...Ancak, 26 ncı md. 3. f. 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." kısmıdır. Kanun burada, işlemde kaldırılan dosyalar, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan tarhiyat işlemine karşı açılan davalar ile tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalarda yürütmenin durdurulması anlamına gelen "tahsilatın durmasının" kendiliğinden olmayacağını, bunun davacı tarafından talep edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu özelliğinden dolayı, bu davaların diğer idari işlemlere karşı idare mahkemelerine açılan davalarda yürütmenin kendiliğinden durmaması halinden bir farkı yoktur.

İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere ilişkin açılan davalarda, söz konusu ihtirazi kayıt konulan matraha isabet eden verginin tahsilinin durmayacağı aşikardır. Bu yüzden ihtirazi kayıtla beyanda bulunan mükellef, tahsil işlemlerini durdurabilmek için vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulmasını istemek ve bu yolda bir karar almak zorundadır. Nitekim, Danıştay bir kararında; "*Tahakkuk eden vergilerin tahsilinin durdurulması için dava açılmış olmasının yeterli olmayacağı, ayrıca yürütmenin durdurulması isteminin de bulunması ve mahkemenin de bu yönde karar vermesi gerekmektedir.*" diyerek konuya ışık tutmuştur.²⁵

C. VERGİ DAİRELERİ İŞLEM YÖNERGESİNDEKİ DÜZENLEMELER

Türk Vergi Hukuku'nda, yukarıda da açıkladığımız üzere, ihtirazi kayıtla beyan müessesesine yönelik ayrıntılı bir düzenleme yer almamaktadır. Yine yukarıda belirttiğimiz üzere, konuyla ilgili tek yasa hükmü İdari Yargılama Usulü Kanununun "Yürütmenin Durdurulması" başlığını taşıyan 27. md. üçüncü bendinde ve Vergi Usul Kanununun 112/5. f. yer almaktadır. İhtirazi kayıtla beyan yöntemi vergi hukukumuzda yerleşmiş bir müessese olmasına karşın, konunun uygulamasına yönelik herhangi bir yasal düzenleme Vergi Usul Kanunu'nda mevcut

²⁵ Yerlikaya, s.186-188

değildir. Ortaya çıkan boşluk, uygulamanın, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde yer alan açıklamalar doğrultusunda sürdürülmesine neden olmaktadır. Söz konusu Yönerge'nin 39/3. md; "İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannameler Üzerinde Yapılacak İşlemler" başlığı altında İhtirazi kayıtların tanımı ve bu şekilde verilene beyannameler için yapılacak işlemler belirtilmektedir. Buna göre, işlem yönergesinin 39/3 f. aynen şöyledir; " *Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye konulan yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir. Bu şekilde verilen beyannameler üzerine süresinde verilen beyannameler için yapılan işlemler aynen yapılır. İhtirazi kayıtlarla verildiği şerhi düşülen tahakkuk fişi, beyanname ile birlikte değerlendirilme masasına verilir.*"

İşlem Yönergesi'nin 41. md. Göre, ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname için düzenlenen tahakkuk fişinin "mükellef" nüshası, "dosya" nüshasına mükellefin veya beyannameyi mükellef adına getirenin imzası alınarak verilir. İhtirazi kayıt olmaksızın verilen beyannameler üzerine bu şekilde bir işlem yapılmamaktadır. İhtirazi kayıtlarla verilen beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde düzenlenen tahakkuk fişinin "Mükellef" nüshası, alma haberli olarak beyannameye yazılı adrese gönderilir. Ancak, işlem yönergesindeki bu düzenlemenin, aşağıdaki ilgili bölümde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, Vergi Usul Kanununun 340 seri no.lu tebliğine göre beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi nedeniyle uygulanması olanağı ortadan kalkmıştır.

İşlem yönergesinin, "Beyannamelerin değerlendirilmesi ve yerine konulması" ile ilgili 46. md. 4.f. ; " İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere dava açılmaz ise tahakkuk kesinleşir. İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle ilgili açılan davalar tahsilatı durdurmaz.

Yukarıda belirtildiği üzere, Vergi Dairesi İşlem Yönergesinin 39. md. göre, İhtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere, süresinde verilen beyannameler için yapılan işlem yapılmaktadır. Bu çeşit beyannamelerde de vergi, tahakkuk fişine dayanarak tarh ve tahakkuk ettirilmektedir; tahakkuk fişinin not kısmına ihtirazi kayıtlarla verildiği ve dava açma mercii yazılmaktadır. Mükellefin beyannamesinde gösterdiği kanuni gerekçe yerinde bulunduğu takdirde, gerekli düzeltme, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 58. md. uyarınca, tahakkuk fişi düzenleme aşamasında veya "tahakkuktan sonra" ki aşamada yapılmaktadır. Verginin tahakkukundan sonra

mükellef lehine yapılan düzeltme işlemleri, "düzeltme fişine" dayandırılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda yer almamakla beraber, vergi idaresi ihtirazi kayıtla beyanda da düzeltme yapılabileceğini kabul ederek müesseseye, yeni bir boyut getirmekte; ihtirazi kaydın, vergi idaresince de dikkate alınabileceğini göstermektedir. Diğer bir deyişle, vergi idaresi, kesinleşen görüşüne veya Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararlarına rağmen, hala konuyu bilmeyen ve ihtirazi kayıtla beyan eden iyi niyetli mükellefi korumaktadır.²⁶

II. İHTİRAZİ KAYITLA BEYANIN KAPSAMI

A. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİLER İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

İdeal bir vergi sisteminin yöntemi usulü olarak nitelenebilecek beyana dayanan tarh işleminde, vergi matrahı yükümlü tarafından tespit edilip bildirilmektedir. Bu beyan bir "itiraf" niteliği taşımakta ve vergi dairesi tarafından denetlenmektedir.

Günümüzde beyana dayanan vergilerin vergi sistemlerinde önemli bir yer işgal ettiği düşünüldüğünde, vergi tarhiyatında yükümlünün beyanının rolü kendiliğinden anlaşılmaktadır. Bu nedenle, yükümlünün beyanı modern vergiciliğin ruhudur, denilebilir.

Beyanın yazılı olması gerektiğinden tarhiyatın dayanağı, yükümlünün vermiş olduğu beyannamelerdir. Bu nedenle, beyanname vermek vergi yükümlüsü olan kişiye yüklenen bir ödevdir. Bu anlamda beyanname vermek, yükümlünün ödeyeceği verginin matrahını, hatta gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinde olduğu gibi, vergi tutarını vergi dairesine bildirmesidir.

Yükümlü tarafından düzenlenen beyannameyi, özel hukuk ilişkilerindeki "senet'e" benzetmek mümkündür. Yükümlü düzenlediği bu belge ile vergi dairesine ödeyeceği miktarı kabullenmektedir. Çünkü, yükümlülerin işlemde maddî hata bulunması ve ihtirazî kayıtla beyan durumları hariç kendi beyanlarına sonradan itiraz edemeyecekleri kabul edilmiştir.(VUK.m. 378/11; İYUK.m. 27/8). Bu itibarla,

²⁶ BELLEK, s.63

yükümlünün şahsî beyanı vergi tarhiyatının en sağlam dayanağı olmaktadır. Başka bir deyişle, beyanname kesin bir delil görünümündedir.²⁷

Türk vergi sisteminde, beyana dayalı vergileri üç ana grupta şöyle toplamak mümkündür.

1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi. Bu vergilerin, mükelleflerin beyan ettiği gelirler üzerinden tarh ve tahakkuk edeceği G.V.K.nun 83 ve 84. md. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ise, 24, 25 ve 26. maddelerinde belirtilmiştir. Ayrıca, tasfiye, birleşme, devir ve bölünme hallerinde verilecek beyannameler ile ilgili düzenlemeler de yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20 ve 21. maddelerinde yer almıştır. Yukarıda belirtilen yıllık beyannamelere dayanılarak yapılan vergilendirme yanında, yine kendi kanunlarında yer alan hükümlere istinaden, mükellefler tarafından üçer aylık dönemler itibariyle verilen geçici vergi beyannameleri ile de, vergi tarh ve tahakkuk etmektedir. Söz konusu geçici vergi beyannamesine ilişkin hükümler, G.V.K.nun mükerrer 120. md. ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. md. yer almıştır.

2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Söz konusu vergileri; katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, Banka ve sigorta muameleleri vergisi, Özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, damga vergisi, gümrük vergisi, harçlar ve belediye vergileri olarak sıralayabiliriz.

Katma Değer Vergisi; Beyan üzerine tarh olunan harcama vergilerinden olup, katma değer vergisi kanunun "Beyan Esası" başlığı altında düzenlenen 40. md. Katma değer vergisinin bu kanunda aksine hüküm olmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olacağını hüküm altına almıştır.

Özel Tüketim Vergisi; Dolaylı vergiler alanında karmaşık olan yapının basitleştirilmesi ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlama çabalarının sonucunda 1.08.2002 Tarihinde yürürlüğe girmek üzere,4760 sayılı özel tüketim vergisi kanunu kabul edilerek vergi mevzuatımıza girmiştir. Özel tüketim vergisi malların durumuna göre ithalat veya üretim veya dağıtım sürecinin sadece birinde alınan tek safhalı

²⁷ Yusuf Karakoç, Türk Vergi Hukukunda Delil Sistemi, Tüketim A.Ş. İzmir, 1994, s.86.

vergidir.²⁸ Özel Tüketim vergilerinin mükelleflerinin yazılı beyanları üzerine tarh olunacağı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 14. md. düzenlenmiştir.

Banka ve sigorta Muameleleri Vergisi; Banka ve sigorta hizmetleri,1956 yılında çıkartılan 6802 Sayılı “Gider Vergileri Kanunu” ile vergilendirilir hale gelmiştir. Verginin konusu banka ve sigorta şirketlerinin her ne şekilde ve her ne ad altında olursa olsun, “ para karşılığında, yapmış olduğu işlemlerdir.”²⁹ Banka sigorta muameleleri vergisinin mükellefleri; bankalar (özel finans kurumları, Banka sigorta muameleleri vergisinin uygulaması açısından banka olarak nitelendirilir.), sigorta şirketleri ve bankerlerdir. Mükelleflerin bir ay içindeki vergiye tabi işlemlerini bir beyanname ile beyan edileceği söz konusu kanunu’n 46 ve 47/a md. düzenlenmiştir.

Özel İletişim Vergisi; Genel bir tüketim vergisi olan katma değer vergisi yanında iletişim hizmetleri alanının ayrıca vergilenmesi amacıyla, 02.01.2004'ten geçerli olmak üzere, Gider Vergileri Kanunu'nun 39. md. "özel iletişim vergisi" madde başlığı ile birlikte yürürlüğe sokulmuştur. Vergi tek aşamalı karaktere sahip bir vergidir. Vergilendirme dönemi takvim yılının her bir ayıdır. Vergi aylar itibariyle gerçekleştirilen işlemlerin mükelleflerce beyanı üzerine Katma değer vergisi açısından bağlı bulunan vergi dairesince tarh edilir.

Bir aya ait iletişim vergisi, izleyen ayın 15. günü akşamına kadar beyan edilerek aynı süre içinde ödenir.

Özel iletişim vergisi, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez.³⁰

Şans Oyunları Vergisi

İlgili mevzuat çerçevesinde yetki verilen kurum ve kuruluşlar tarafından tertip edilen ve sonucu tesadüfe dayalı olarak belirlenen her türlü oyunlar ile müşterek bahisler şans oyunlarını ifade eder. 6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanun ve 7258 sayılı Futbol ve Diğer Spor Müsabakalarında Bahis ve Şans Oyunları Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile 320 sayılı Milli Piyango İdaresi Genel

²⁸ Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül, 2007, s. 609

²⁹ Şenyüz, s.643.

³⁰ Şenyüz, s.650, 652.

Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca tertip edilen şans oyunlarından elde edilen hasılatın 14.03.2007 tarih ve 5602 Sayılı Kanun'la şans oyunları vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Buna göre, her türlü şans oyunları faaliyetinden elde edilen hasılat, şans oyunları vergisine tabi tutulacaktır, ilgili düzenlemeye göre şans oyunları vergisine tabi tutulacak müşterek bahis ve şans oyunları aşağıda sıralanmıştır:

Spor müsabakalarına dayalı müşterek bahisler,

At yarışları,

Diğer şans oyunları

Şans oyunları vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet göster takvim yılının birer aylık dönemleridir. Ancak Maliye Bakanı vergilendirme dönemlerini değiştirmeye, yeni vergilendirme dönem belirlemeye yetkilidir.

Şans oyunları vergisi, ilgili vergilendirme dönemlerini izleyen ayın 20. günü akşamına kadar, mükellefler tarafından bir beyanname ile bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilerek aynı süre içerisinde ödenir.³¹

Damga Vergisi

İşlemler üzerinden alınan bir vergidir. İşlemlerin tevsik edilmesini belgeleyen veya ona resmi hüviyet veren kağıtlar damga vergisine tabiidir. Damga vergisinin konusu Kanuna ekli (1) no.lu tabloda yazılı kağıtlardır. (1) sayılı tablodaki kağıtlar, yazılıp imzalanmak suretiyle herhangi bir hususu ispat ve belli etmek üzere ibraz edilebilecekleri bir hale geldikleri takdirde vergi konusuna girmektedirler. Kanunda kağıt terimi açıklanmıştır. Kanuna göre damga vergisinde kağıt, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen işaret konulmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ifade etmek için ibraz edilebilecek olan kağıtları işaret eder. Bunun dışında, kağıt terimi, elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade etmektedir. Kanundaki açıklamada vergiye tabi kağıdın üç özelliği bulunduğu belirtilmiştir.

³¹ Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN , **Türk Vergi Sistemi**, "Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi", İzmir, 2007, s. 395,396.

-Verginin Mükellefi

Damga Vergisi Kanunu' nda mükellef, Türkiye'de düzenlenen kağıtları imza edenlerdir şeklinde tanımlanmıştır. Genel olarak kağıtlar tek kişi tarafından imza edilir. Kağıtlara ilişkin vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu olmaları söz konusudur.

-Vergileme Ölçüleri ve Vergi Oranı

Damga vergisinde iki tür vergileme ölçüsü kullanılır. Bunlar nispi ve maktu ölçülerdir (D.V.K. Mad. 10). Nispi vergide kağıtların türü ve mahiyetine göre, üzerinde yazılı belli para, matrahı oluşturur. Maktu vergide ise kağıtların mahiyetine göre matrah belirlenir.

-Verginin Ödenmesi

Banka Sigorta Muameleleri Vergisi Kanunu'nda bu verginin nasıl ödeneceği belirtilmiştir (D.V.K. md. 15). Bu ödeme şekilleri şunlardır:

- Basılı damga konularak ödeme,
- Makbuz karşılığı ödeme,
- İstihaktan kesinti suretiyle ödeme.

Kanun hangi hallerde hangi ödeme şeklinin kullanılacağını belirtmiş bulunmaktadır. Mükellef ödeme konusunda serbestliğe sahip değildir.³²

Gümrük Vergisi

Ülkemizde uygulanan gümrük mevzuatı yeni halini 5 Şubat 2000 tarihinde yürürlüğe giren 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve buna bağlı çıkartılan Gümrük Yönetmeliği ile almıştır. Böylelikle gümrük vergileri ve bunlara ilişkin usul ve ceza hükümlerine yeni çehre kazandırılmıştır.

- Verginin Konusu

Gümrük vergisi bir ülke sınırından girerek eşyanın ithalatında alınan bir vergidir. Verginin konusu vergiye tabi olduğu gümrük tarifesinde belirtilen ve Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine giren eşya oluşturur.

³² TOSUNERer ve ARIKAN, s. 397,399,401,403,408

- Verginin Mükellefi

Verginin mükellefi (Gümrük Kanunu'nda yükümlü kavramları kullanılmıştır) genel olarak gümrük yükümlülüklerini yerine getirmek zorunda olan kişi olup, ilke olarak gümrüğe beyanda bulunan kişidir (GK. md.3, 4 ve 181). Beyan doğrudan yapılabileceği gibi yetki verilmesi durumunda gümrük müşavirleri aracılığıyla da yapılabilir. O halde, gümrük vergisi mükellefi kendi adına beyanda bulunan kişi veya adına beyanda bulunulan kişi olmaktadır. Kısaca beyan sahibidir.³³

-Gümrük Beyannamesi ve İhtirazi Kayıt

Gümrük vergisi ilgili mükellefiyet gümrük beyannamesinin tescili ile başıdır. Aksi durumda da yani gümrük beyannamesinin iptal edilmesi halinde mükellefiyet kalkmaktadır (GK, m.208/c). Gümrük vergisinin doğması ise ya da ihracata konu eşyaların gümrükten geçişiyle olmaktadır. Gümrük vergileri, tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edilir (GK, m. 197/1).³⁴

Harçlar

Harçlar, bazı kamu hizmetlerinden yararlanan kimselerin belli bir ölçüde bu hizmetlerin maliyetine katılmaları amacıyla ya da kişilerin bazı işlemleri yapmaları sırasında konulan ve zor unsuruna dayanan mali yükümlülüklerdir.

Harç ödemekle yükümlü olanlar harca tabi işlemin yapılmasını talep edenlerdir. Kanunda mükellefler harç konularına sınıflandırılmışlardır. Örneğin, vergi yargısı harçlarının mükellefler, yargı organlarında dava açanlardır.

-Harçların mükellefleri

Damga vergisinde olduğu gibi harçlarda da, nisbi ve maktu olmak üzere iki matrah türü bulunmaktadır. Nisbi harçların konuları belli bir değere ilişkindir ve tarifede yazılı olan bu oran değere uygulanır.

³³ ŞENYÜZ, s.669,670, 673

³⁴ YERLİKAYA, s 123

Buna karşılık maktu harçların konuları ilgili tarifede tespit edilmiş olup, talep edilen işlemle beraber bu bedel ödenmek zorundadır.

- Harçların ödenmesi

Maliye Bakanlığı'nın izniyle basılı damga konulması ya da makbuz karşılığı tahsil edilerek gerçekleştirilir.³⁵

Belediye Vergileri

Belediye gelirleri, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanun' uyla düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu Kanuna göre belediye gelirleri, muhtelif vergi ve harçlardan müteşekkildir. Vergi nitelikli belediye gelirleri, ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigortası vergisi ve çevre temizlik vergisinden ibarettir.³⁶

- İlan ve Reklam Vergisi

Belediye Gelirleri Kanunu' nun 12. md. göre, belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilân ve reklâm, İlân ve Reklâm Vergisine tabidir. İlân ve Reklam Vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilân ve reklâmlar dahil olmak üzere, ilân ve reklâmı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişilerdir. (BGK, m. 13).³⁷

-Haberleşme Vergisi

Belediye Gelirleri Kanunu 29. md. göre, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde Posta Telgraf Telefon İşletmesi tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretleri (tesis, devir ve nakil ücretleri hariç) Haberleşme Vergisine tabidir. Haberleşme Vergisinin mükellefi, telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerini tahsil eden Posta Telgraf Telefon İdaresidir (BGK, m.30). Haberleşme Vergisinin matrahı, tesis, devir ve nakil ücretleri hariç olmak üzere tahsil edilen ücrettir. Matraha gider vergileri dahil edilmez (BGK, m.31). Bir ay içinde tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerine isabet eden Haberleşme

³⁵ TOSUNER ve ARIKAN, s. 409, 411.

³⁶ YERLİKAYA, s.126.

³⁷ YERLİKAYA, s.127.

vergi, ilgili belediyeye tahsilatı takip eden ayın sonuna kadar bir beyanname bildirilir ve aynı süre içinde tediye edilir.³⁸

- Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimi elektrik ve havagazı tüketim vergisine tabi bulunmaktadır (BGK,m.34). Elektrik ve Havagazı tüketenler, elektrik ve havagazı tüketim vergisini ödemekle mükelleflerdir. Elektrik veya havagazını dağıtan kuruluşlar,satış bedeli ile birlikte bu verginin de tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumludur. (BGK, m.35). Verginin matrahı, tüketilen elektrik ve havagazının satış bedelidir. Matraha gider vergileri dahil edilmez (BGK, m.37). Elektrik ve havagazını dağıtan kuruluşlar, tahsil ettikleri vergiyi, tahsil tarihini takip eden ayın 20. günü akşamına kadar belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve vergiyi aynı sürede ödemeye mecburdurlar.

Burada elektrik ve havagazı tüketim vergisini beyan suretiyle yatıran kuruluşlar verginin mükellefi değil, sorumlusu halindedirler. Bu verginin mükellefi elektrik ve havagazını tüketenlerdir. Dolayısıyla, bu verginin sorumlusu kuruluşların verecekleri beyannamelelere *ihirazi kayıt koyma hakları* bulunmamaktadır. Bu vergiye karşın mükellefler kendilerine intikal eden faturalara karşın dava yoluna gidebilirler.³⁹

- Yangın ve Sigorta Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki menkul ve gayrimenkul mallar için yapılan yangın sigortaları dolayısıyla alınan primler; Yangın Sigortası Vergisine tabidir (BGK, m.40). Yangın Sigortası Vergisinin mükellefleri sigorta şirketleridir. (BGK, m.41). Yangın Sigortası Vergisinin matrahı, yapılan yangın sigorta muameleleri dolayısıyla alınan primlerin tutarıdır. Sigorta şirketleri vergilendirme dönemi içinde iptal edilen yangın sigorta muamelelerine ait primleri, iptalin vuku bulunduğu döneme ait matrahtan indirebilirler (BGK, m. 42). Yangın Sigortası Vergisinin nispeti yüzde 10'dur (BGK,m.43). Mükellefler bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerini ertesi ayın 20. günü akşamına kadar bağlı buldukları belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve hesaplanan vergiyi aynı sürede ödemeye

³⁸ YERLİKAYA, s.127,128.

³⁹ YERLİKAYA, s.128.

mecburdurlar. Beyannamelerin şekil ve muhtevası Maliye ve Ticaret Bakanlıklarının görüşü alınarak İçişleri Bakanlığınca tayin ve tespit olunur(BGK, M.44).

Yangın ve sigorta vergisinin mükellefleri olan sigorta şirketleri vergilerini beyan suretiyle öderken beyannamelerine ihtirazi koyabilmeleri mümkündür.⁴⁰

- Çevre Temizlik Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir (BGK, m.44). Verginin mükellefi, binaları kullananlar olup mükellefiyet binanın kullanımı ile başlamaktadır. Çevre temizlik vergisi beyan usulüyle alınan bir vergi değildir. Çevre temizlik vergisi 7 guruba bölünmüş bir tarife üzerinden alınmaktadır. Çevre temizlik vergisinde beyan usulü olmadığı için ihtirazi kayıt söz konusu olamayacaktır. Ancak mükellefler çevre temizlik vergisinin tarh ve tahakkuk işlemine karşı normal olarak vergi mahkemelerinde dava açabilirler.⁴¹

3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet vergilerini üç ana başlık altında toplayabiliriz. Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisidir. Şimdi söz konusu vergiler hakkında kısa açıklamalar yapalım.

Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve intikal vergisinin konusunu, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikali oluşturmaktadır. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan ancak, yurt dışında ikamet eden şahısların yurt dışında aynı yollardan iktisap edecekleri mallara da şamildir. Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır (V.İ.V.K.m.5).

⁴⁰ YERLİKAYA, s.128,129.

⁴¹ YERLİKAYA, s.129.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarihiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye’de ikametgahı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz.

- **Beyanname;** Veraset tarihiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda mal iktisap edenler, iktisap ettikleri malları, "futbol müsabakaları ve at yarışları üzerine müşterek bahis düzenleyenler" ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler İkramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar (V.İ.V.K. m.7). Şu kadar ki bu Kanunu’ n 3. md. yazılı şahıslar ile 4. md. birinci fıkrasının (1) bendinde yazılı şahıslar bu bentte yazılı iktisapları, 16. md. son fıkrasına göre kazandıkları ikramiyeler üzerinden vergi tevkifatı yapılanlar ise bu ikramiyeleri için beyanname vermezler (V.İ.V.K. m.7). Verilecek beyannamenin ihtiva edeceği malumatı ve şeklini ve bu beyannameye eklenecek evrak ve vesikaların nevi ve mahiyetlerini tayine Maliye Bakanlığı yetkilidir (V.İ.V.K. m.7).⁴²

-**Beyanname Verilme Müddeti;** Beyanname verilme müddeti duruma göre değişmektedir. Şöyle ki, veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde ölüm Türkiye’de vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde beyannamenin verilmesi gerekir (V.İ.V.K. m.9/I-a). Şayet ölüm yabancı bir memlekette vuku bulmuş ise, mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde, mükellefler ölen kişinin bulunduğu memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükellefler ölen kişinin bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de, ölüm tarihini takip eden sekiz ay içinde beyannamenin verilmesi gerekir (V.İ.V.K. m.9/I-b).

Eğer gaiplik hali varsa o zaman gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden bir ay içinde beyannamenin verilmesi gerekir. (V.İ.V.K. m.9/I-c).

⁴² Mehmet MAÇ ve Tarık JAMALİ, **Veraset- Hibe ve Ölüm**, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 1999, s.154.

Bunların dışında gerçekleşen intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde beyannamenin verilmesi gerekir (V.İ.V.K. m.9/2).⁴³

Emlak Vergisi;

Bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılır.

Önceden beyan esasına dayanan emlak vergisi 4751 sayılı kanun ile önemli değişikliklere uğrayarak beyan esası kaldırılmıştır. Bu aşamadan sonra, emlak vergisinin tarh ve tahakkuku, vergi değerindeki otomatik artışa bağlanmıştır. Yani, emlak vergisinin matrahı, artık mükellefler tarafından dört yılda bir verilen beyannamelerde beyan edilen vergi değeri değil, mahalli takdir komisyonları tarafından Emlak Vergisi Kanunu 29/a ve b bentleri esas alınarak tespit edilen değerlerdir. Dört yılda bir tespit edilen bu değerler, her yıl Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artırılarak vergi hesaplanır.

- **Bina Vergisinin** konusu; Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bina vergisine tabidir. Bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binayı malik gibi tasarruf edenler öder. Bina vergisinin matrahı, binanın Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen vergi değeridir. Vergi değeri ise, Vergi Usul Kanunu'na göre taşınmazın rayiç değeridir. Bina vergisinin mükellefiyeti, tapuya tescil işleminin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılından itibaren başlar. İşlemin yapıldığı yılın vergilerinden eski malik sorumludur.

-**Arazi Vergisinin** Konusu, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar arazi vergisine tabiidir. Arazi vergisini arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler öder. Bir araziye müşterek mülkiyet halinde malik olanlar, payları oranında mükelleftirler. İştirak halinde mülkiyet şeklinde malik olanlar, vergiden müteselsilen sorumlu olurlar. Arazi vergisinin matrahı, arazinin Emlak Vergisi Kanunu' na göre tespit edilen vergi değeridir. Arazi vergisinin mükellefiyeti, tapuya tescil işleminin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılından itibaren başlar. İşlemin yapıldığı yılın vergilerinden eski malik sorumludur.

⁴³ Maç ve Jamali, s.178.

Motorlu Taşıtlar Vergisi;

Verginin konusu motorlu taşıtlardır. Bu nedenle esas itibariyle motorlu olmayan taşıtlar (örneğin, bisiklet, sandal) verginin konusuna girmez. Verginin konusunu düzenleyen Kanun'un 1. md. kanun'da belirtilen tarifelerde I,II, III ve IV sayılı) yer alan motorlu araçların vergi konusuna gireceği belirtilmiştir. Bu nedenle motorlu taşıt olsa bile Kanun'da belirtilen tarifeler dışında kalan araçlar verginin konusu dışında kalır.

Verginin konusunu kara, hava ve deniz taşıtlarının oluşturması nedeniyle vergiyi doğuran olay, taşıtların kayıt ve tescillerindeki özellikler gözetilerek ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre; vergiyi doğuran olay, *motorlu kara taşıtları için* Karayolları Trafik Kanunu uyarınca, aracın trafik şube ve bürolarına, uçak ve helikopter için Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne, motorlu deniz taşıtları için liman ve belediye siciline kayıt ve tescil edilmesidir.⁴⁴

B. BEYANA DAYALI VERGİLERDE İHTİRAZİ KAYIT

Bilindiği üzere, vergi sistemimiz büyük ölçüde beyan esasına dayanmaktadır. Mükellefler vergi kanunlarını uygulayarak vergi matrahlarını kendileri tespit ve beyan etmektedirler. Mükellefler tarafından yapılan beyanlar üzerine vergiler, vergi dairesince "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilmekte; ödenmesi gereken bir safhaya girmektedir (V.U.K. Md. 25).

Mükellefin tespit ve beyan ettiği matraha itiraz etmesi düşünülmemeyeceği için Vergi Usul Kanunu'nun 378. md. düzenlenmiştir. Anılan maddenin ikinci fıkrası uyarınca, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden salınan vergilere karşı dava açamamaktadırlar. Bu vergiler sadece tahakkuk etmekle kalmamakta, aynı zamanda kesinleşmektedir. Diğer bir deyişle bu vergiler için idare veya yargı organlarına gitme imkanı kalmamaktadır. Ancak bu prensibin, "İhtirazi kayıtlı beyan" ve "vergi hataları" olmak üzere iki istisnası bulunmaktadır. Bu iki durumda, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrah üzerinden salınan vergilere karşı dava açabilmektedirler.⁴⁵

⁴⁴ ŞENYÜZ, s. 750,753.

⁴⁵ YÜCEL, s.50

İhtirazi kayıtla beyanda, mükellefler, bir matrah veya matrah kısmının vergiye tabi olup olmadığında tereddüte düşmekte; anılan matrah veya kısmını beyan etmekte; salınan vergiye itiraz etme hakkını saklı tutmaktadırlar. Genelde bu tereddütler mükelleflerin vergi kanunlarını vergi idaresinden farklı yorumlamalarından veya mükelleflerin bazı vergilendirme olayları hakkında vergi idaresi görüşünü bilememelerinden kaynaklanmaktadır. Bu tereddütler nedeniyle beyanda bulunmamanın getirebileceği risklerden, (vergi cezası, gecikme faizi gibi) ihtirazi kayıtla beyan ile kurtulunmakta ve yargının görüşüne başvurulmaktadır.⁴⁶

İhtirazi kayıtla beyan müessesesinin yasal düzenlenmesine ilişkin, Vergi Usul Kanunu' muzda herhangi bir düzenleme yer almazken, aşağıda ayrıntılı olarak açıklayacağımız üzere, dolaylı düzenleme İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3. md. yer almıştır. Bir başka dolaylı düzenlemeyi de Vergi Usul Kanunu'nun 112/3. md. görmek mümkündür. Ancak, burada da, 2577 sayılı Kanun'un 27/3. maddesine atıfta bulunularak; söz konusu madde hükmü gereğince tahsili durdurulan vergilerde, uyuşmazlığın mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda; normal vade tarihinden yargı kararına göre yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için, gecikme faizi uygulanması getirilmiştir.⁴⁷

Tezimizin daha sonraki bölümlerinde belirteceğimiz üzere, beyana dayanan vergilere ilişkin olarak beyannamede, "özetlenmiş ihtirazi kayıt" koyarak, süresi içinde dava ikame etmenin ayrıntılı açıklamaları gerektirecek bir durumu yoktur. Ancak, tahakkuku beyana bağlı vergilerin dışındaki vergilere ilişkin ihtirazi kayıt ile ilgili açıklamalara değinmek de yarar vardır.

- İhtirazi Kayıtla Beyanda Özellik Arz Eden Durumlar

Bilindiği üzere, 2361 Sayılı Yasa ile yapılan değişiklikle İhtirazi kayıtla beyanname müessesesi Vergi Usul Kanunu'ndan çıkarılmış, buna karşılık İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. md. 3.f. şu ifadelerle yer almıştır; " İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir."

⁴⁶ YÜCEL, s.50

⁴⁷ Zuhâl KIZILOTT " İhtirazi Kayıt Dilekçesinin Beyanname İle Verilme Zorunluluğunun Olmadığı", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2005, S. 153.

Bu tespitten anlaşılacağı üzere, ihtirazi kayıtla beyanname vererek dava açmak, yalnızca, beyannameli mükellefiyetlere münhasır olduğu sonucuna varılabilir. Ancak, Anayasamızın 125. Maddesinde, idarenin yaptığı eylem ve işlemler için yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergi idaresi de idarenin bir parçasıdır ve vergi idaresinin tüm eylem ve işlemleri de yargı denetimine tabi olacaktır. Bu nedenle, “ihtirazi kayıt müessesini yalnızca beyana tabi vergilerle sınırlandırmak, hukuk devletinin temel argümanları olan hukuk güvenlik ilkesini ve hak arama hürriyetini daraltıcı etki yapacaktır”. Mükellefin ihtirazi kayıt ileri sürmesine ilişkin hakkını, yenilik doğurucu bir hak olarak değerlendirmek gerekir. Yenilik doğurucu haklar; bir hukuki durumu ortaya çıkarmak, var olan hukuki durumu değiştirmek veya ortadan kaldırmak için kullanılır. Olayımızda, idare tarafından tesis edilen bir idari tasarrufun, mükellef tarafından ihtirazi kayıt yoluyla hukuka aykırılığı ileri sürülerek, değiştirilmesi veya ortadan kaldırılması söz konusudur.

Nitekim, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun “Dava Açma Süresi” ile ilgili 7/2-b maddesi aynen şöyledir; “ Vergi, resim, ve harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarında; Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği;

Tarihi izleyen günden başlar”

Bu tespitimizden açıkça görüleceği üzere, herhangi bir vergi için ihtirazi kayıtla dava açılmasına bir engel yoktur. Diğer yandan, ihtirazi kaydın şekline ilişkin olarak, vergi mevzuatımızda açık bir belirleme yoktur. Yalnızca, beyannameye dayalı vergilerde, Vergi dairesi işlem yönergesinin 58. maddesine göre, ihtirazi kayıt şerhinin neleri ihtiva etmesi gerektiği ve vergi dairesinin ihtirazi kayıt şerhine karşı yapması gereken işlemler belirtilmektedir. Aşağıda belirteceğimiz durumlarda, ihtirazi kayıt müessesine nasıl bir işlerlik kazandırılarak, dava açılmasının mümkün olacağı konusundaki açıklamalarımıza geçelim.

C. BEYANA BAĞLI OLMAYAN VERGİLERDE İHTİRAZİ KAYIT

1. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde İhtirazi Kayıt

Genel ilke olarak ihtirazi kayıt müessesinin tahakkuku tahsile bağlı vergilerde de uygulanması gerekmektedir. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde örnek olarak Damga vergisini gösterebiliriz.

Damga Vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenir (DVK, m. 15). Damga vergisinde beyannameye bağlı vergilendirme,"makbuz karşılığında ödeme ve istihkaktan kesinti suretiyle ödemeye" mahsus tutulmuştur. Damga Vergisi Kanunu' nun 22.maddesi hükmüne göre, Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilmesi ve 26. günü akşamına kadar da ödenmesi gerekir. Ayrıca, Maliye Bakanlığı'nın belirlediği mükellefler ile kurum ve kuruluşlar dışında kalanlar da kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirirler ve aynı süre içinde öderler. Beyanname suretiyle ödenen damga vergilerinin matrahına ilişkin ihtirazi kayıt konulması mümkün bulunmaktadır.⁴⁸

Kanun hükmünden anlaşıldığı üzere, istihkaktan kesinti suretiyle ödemedeki kesintiyi yapacak olanlar genel bütçeli daireler dışındaki kamu kurumlarıdır. Kamu kurumları, istihkaktan kesintiyi damga vergisi mükelleflerinin hakkında yapmaktadır. İstihkaktan kesintiyi yapan genel bütçeli kuruluşlar dışındaki kamu kurumları, bu damga vergisini bir beyanname ile ilgili tahsil dairesine bildirirlerken bu beyannamelere ihtirazi kayıt koyma hakları bulunmamaktadır. Zira, istihkaktan kesinti yapan kamu kurumlarının damga vergisinin ödenmesinde sorumlu ve aracı durumunda olup damga vergisinin fazla ödenmesinden zarara uğrayacak durumda değildirler. Damga vergisinin asıl ödeyicileri damga vergisinin asıl mükellefleri olacaktır. Dolayısıyla, haklarında istihkak suretiyle damga vergisi kesilen mükellefler bu beyannameyi kendileri de vermedikleri için ihtirazi kayıt koyamayacaklardır, Bu durumda mükelleflere kalan çıkar yol, damga vergisi tahakkuk ettikten sonra ve

⁴⁸ YERLİKAYA, s.125.

kaynakta kesildikten sonra kanuni süresi içerisinde vergi mahkemesine dava açma olarak tebarüz etmektedir.

Damga vergisinin tahsilinde kullanılan bir diğer yol da basılı damga konulması suretiyle ödemedir. Aşağıda yazılı kâğıtların damga vergisi pul yerine basılı damga konulması şekliyle de ödenecektir. Buna göre: makbuz ve ibra senetleri, faturalar, ulaştırma ile ilgili kâğıtlar, elektrik, havagazı, telefon ve su abonman mukavelenameleri ve Maliye Bakanlığının müsaadesi alınmak şartıyla vergiye tabi diğer kâğıtlar olmaktadır. (DVK, m.17). Bu gibi durumlarda konulan damga vergileri genel ve objektif oldukları için davaya konu edilebilme kabiliyetlerinin zayıf oldukları söylenebilir. Zira, bunlara ilişkin davanın konusunu damga vergisinin Kanun tarafından belirlenen objektif ve spesifik oranlar olduğu için söz konusu kanun hükmünün iptali için dava yoluna gidebilir. Mahkeme de davacının talebini yerinde görürse konuyu Anayasa Mahkemesine havale eder. Artık bu aşamadan sonra sonuç Anayasa Mahkemesinin vereceği karara bağlı olup, Anayasa mahkemesinin kararları da geriye dönük değildir. Yani Anayasa Mahkemesinin kararı davacının lehine olsa bile tahakkuk etmiş damga vergisini ödemek zorundadır.⁴⁹

2. Tefkifat Suretiyle Yapılan Vergilendirmelerde İhtirazi Kayıt

Bu vergilendirme şeklinde, verginin kaynakta kesilmesi söz konusu olup, örnek olarak, Gelir Vergisi Kanunu' muzun 94. Maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu' nun 63. md. ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeleri gösterebiliriz. Yine, Kurumlar Vergisi Kanunu'n 30. md. ve katma değer vergisi kanunu'nda, bazı ürünlerin ve tebliğde sayılan hizmetlerin teslimi sırasında yapılan kesintiler de bu şekil vergilendirmeye örnek olarak gösterilebilir. Verginin kaynakta kesilmesinde, kesilen vergilerin mükellefleri ile bu vergilerin idareye ödenmesinden sorumluları farklı kişiler olduğu için, ihtirazi kaydın kimin tarafından yapılacağı önem arz etmektedir. Bilindiği üzere, vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 8. md. göre, "mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamil bulunmaktadır. Yine vergi sorumluları da vergi mükellefleri gibi verginin

⁴⁹ YERLİKAYA, s.126.

ödenmesi ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmek mecburiyetindedirler. Açıklanan bu nedenlerle, vergi sorumluları da, tereddüt ettikleri hususlarda ihtirazi kayıtlı beyan esaslarına uymak şartı ile bu müesseseden yararlanabilirler. Bu müesseseye göre beyanda bulunan vergi sorumluları açtıkları davayı kazandıkları takdirde, dava tarihinden sonraki dönemler için vergi ödeme ile birlikte diğer sorumluluklardan kurtulacaklardır. Buna karşılık, ihtirazi kayıt konusu vergilerin ödenmiş olması halinde, bu vergiler, davayı kazanan vergi sorumlusuna iade edilmeyecek; ödenmiş bu vergiler asıl mükelleflere ait olacaktır.⁵⁰ Bu duruma tipik bir örnek olay; 2005 Yılında ücretlilere uygulanan gelir vergisi tarifesinin, 1.1.2006 tarihinden itibaren kaldırılarak, diğer gelirlere uygulanan gelir vergisi tarifesi ile aynı olmasına ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. md. yer alan ibarelerin iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmasıdır. Anayasa Mahkemesi'nin, Esas Sayısı :2006/95, Karar Sayısı : 2009/144, Karar Günü : 15.10.2009 Sayılı kararında, ücret gelirlerinin, diğer gelirlere aynı vergi yüküne tabi kılan tarife iptal edilmiştir. Söz konusu Karar, 08.01.2010 Tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Ancak, Anayasa mahkemesi, Anayasamızın 153. md. dayanarak, idareye bu konuda yeni bir yasal düzenleme yapmak üzere, 6 ay süre vermiştir. Vergi İdaresi bu süre sonunda, ücretlilere ilişkin olarak, 6009 Sayılı Kanun'un 3. md. ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. md. yapılan değişiklikle, ücret gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi yeniden belirlenmiştir.

Söz konusu düzenleme uyarınca gelir vergisi tarifesinde yer alan en yüksek oran olan %35'lik dilime geçiş eşiği, ücret gelirleri yönünden 50.000 TL'den 76.200 TL'ye yükseltilmiştir. Anılan tarife 1.1.2010'dan itibaren geçerli olmaktadır.

Diğer taraftan, 6009 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 78. md. ile yeni tarifenin 1.1.2010 tarihinden itibaren geçerli olması dolayısıyla, yapılacak mahsup ve iade işlemleri ile 2010 yılında ücretlere ilişkin olarak eksik tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin düzeltme esasları tespit edilmiştir. Uygulamaya ilişkin olarak 274 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu tebliğde, 2010 Yılı başından itibaren iptal öncesi tarifeye göre, fazla vergilendirilmiş olan, asıl vergi mükellefi konumunda olan ücretlilere yapılacak iade ve mahsup işlemleri belirtilmiştir.

⁵⁰ YÜCEL, s.50.

3. Kendiliğinden Tarh ve Tahakkuk Eden Vergilerde İhtirazi Kayıt

Bu tür vergilere, motorlu kara taşıtlar vergisini örnek gösterebiliriz. Tarh ve tahakkuk işlemi, taşıtın kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmektedir. Tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ edilmemekte ve vergi tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılmaktadır.⁵¹

Bu vergilendirme biçiminde, ihtirazi kayıt müessesesi nasıl çalışacaktır? Motorlu taşıtlar vergisi her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir. Motorlu taşıtlar vergisinde aracın modeline, yaşına, hacmine, ağırlığına gibi teknik ayrımlara dayalı dört çeşit tarifeden oluşan spesifik bir tarifeye sahiptir. O yüzden motorlu taşıtlar vergisi genel objektif vergilerdir. Bu verginin tarifelerine göre vergi alacağı hesaplanır. Vergi tarifeleri de kanun ya da kanunun cevaz verdiği yürütme organı tarafından belirlenir. Dolayısıyla, bu vergilendirme biçiminde yapılacak ihtirazi kayıtlar bir yerde belirlenen bu tarifelere yapılmış olacaktır. Ancak, bu vergilendirme biçiminde beyan sistemi olmadığı için ihtirazi kaydın ödeme aşamasında mı yapılması gerekir. Ne var ki vergi sistemimizde, ödemenin ihtirazi kayıtlarla yapılacağını düzenleyen bir hüküm de bulunmamaktadır. Yine de bunu hak arama hürriyeti, hukuki güvenlik ilkesi ve idari eylem ve işlemlere karşı yargı yolunun açık olması gibi hususlardan dolayı savunsak da vergi pratiği ve hazine çıkarları bakımından bunun pek kullanışlı olduğunu da söyleyemeyiz. Zaten İdari Yargılama Usulü Yasası'nın 7. maddesi hükmü gereği olarak Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda; tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliği yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğinin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihten itibaren dava açma süresi işlemeye başlar.

Bu durumda ihtirazi kayıt koyma, M.T.V.'nin ödenmesi aşamasında mümkün olmasa da bunun uygulamada bir örneği gerçekleşmiştir. Şöyle ki, 4837 Yasa ile ihdas edilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Anayasa Mahkemesince iptal edilmişti. Bunun üzerine Türkiye Büyük Millet Meclisi' de kabul edilen 07.08.2003 tarih 4962 sayılı Yasa ile taşıt vergisi adı altında söz konusu vergi yeniden yürürlüğe konulmuştur. Belirtilen yasanın 21. maddesi gereğince, yasanın yayımı tarihi olan

⁵¹ TOSUNER VE ARIKAN, s.441.

07.08.2003 tarihinde vergi, mükellefler adına tahakkuk ve tebliğ edilmiş olup 30 Eylül 2003 tarihine kadar ödenmek durumundaydı. Daha sonra Anayasa Mahkemesi 4962 sayılı kanunun 21. md. ile ihdas edilen "taşıit vergisini" önce oy çokluğu ile iptal etti. Sonra da iptal kararı yayınlanıncaya kadar yürürlüğün durdurulmasına karar verdi. Bu karışık durumdan dolayı ödemelerini ihtirazi kayıtla yapmak isteyen mükellefler oldu. Bundan dolayı Maliye Bakanlığı bir genelge yayınlayarak mükelleflerin ihtirazi kayıtla yapacakları ödemelerin kabul edilmesini bildirmiştir. Bakanlık bu genelgede, konuya ilişkin otomasyonlu vergi dairelerine yönelik bilgisayar programı vergi daireleri sistemine aktarıldığı ve otomasyonsuz vergi dairelerinde ise yalnızca taşıit vergisini ihtirazi kayıtla ödeme talebinde bulunan mükellefler için düzenlenecek vergi tahsil alındıklarına "Taşıit vergisini ihtirazi kayıtla ödemek istiyorum" ibaresinin yazılacağını belirtmiştir. Bu uygulama suretiyle M.T.V.'nde ihtirazi kayıtla ödeme gerçekleşmiştir.⁵²

4. Resim, Harç ve Benzeri Yükümlülükler

Vergi teorisi bakımından vergi karşılıksızdır. Oysa, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kısmen ilgililerine yarar sağlar. Hal böyle iken mükellefin doğruluğuna inanmadığı resim, harç veya parafiskal ödemelerde de ihtirazi kayıtla ödeme yapabilir mi? "İlk bakışta genel ilke olarak bunun cevabı evet olmalıdır. Zira şu ana kadar vergiler için bahsettiğimiz vergilerin kanuniliği ilkesi, "hukuki güvenlik ilkesi, hak arama hürriyeti ve yargı yolu güvenceleri vergi dışındaki mali yükümlülükler için de geçerli olmalıdır. Bu yüzden vergi dışında resim ve harç benzeri mali yükümlülüklerin ödenmesi aşamasında da genel ilke olarak ihtirazi kaydın konulması mümkündür."⁵³

D. PİŞMANLIKLAVERİLEN BEYANNAMELERDE İHTİRAZİ KAYIT

1. Genel Açıklamala

Pişmanlıkla beyanname verme, Vergi Usul Kanunumuzun 371.md. düzenlenmiştir. Herhangi bir şekilde vergi ziyasına neden olacak şekilde vergi kanunlarını ihlal eden mükelleflerin, vergi sistemi içinde tutabilmek ve hazinenin vergi kaybını telafi etmek için onlara pişmanlıkla bu fiillerini bildirme ve daha önceki

⁵² YERLİKAYA, s.27,28.

⁵³ YERLİKAYA, s.22, 23.

beyanlarını düzeltme imkanı sağlanmıştır. Mükelleflerin, Vergi Usul Kanunu 371. md. göre, pişmanlık ve ıslah müessesinden yararlanabilmeleri için aşağıdaki şartların varlığı gerekir;

- Pişmanlık Beyana Dayanan Vergilerde Uygulanır

Pişmanlık ve düzeltme hükümlerinden yararlanabilmek için vergi ziyama neden olunan fiilin beyana dayanan bir vergiyle ilgili olması gerekir. İdarece tarh edilmesi gereken vergiler ile tahakkuku tahsile bağlı vergiler için pişmanlık hükümleri uygulanmaz. Bu nedenle genellikle damga vergisi ve harçlarda, motorlu taşıtlar vergisinde pişmanlık talebinde bulunmak mümkün değildir.

-Vergi ziyayı meydana gelmiş olmalıdır

Pişmanlık ve ıslah talebinde bulunabilmek için vergi ziyayı meydana gelmiş ve buna bağlı cezalardan birinin kesilecek olması gerekir. Cezanın nevinin önemi yoktur. Gerek 4369 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları gerek bu kanunla değiştirildikten sonraki vergi ziyayı cezalar(iştirak dahil) olsun pişmanlık kapsamına girmektedir.

Ancak, vergi kanunlarının ihlal edilmesi sonucu vergi ziyayı meydana gelmemişse pişmanlıktan yararlanılamaz. Bu nedenle beyannamesini zamanında vermemiş bir mükellefin daha sonra beyannamesini pişmanlıkla vermek istemesi (sonraki dönemlere devreden vergi bulunması gibi nedenlerle ödenmesi gereken bir vergi ve buna bağlı bir ceza ortaya çıkmaması) halinde pişmanlık hükümleri uygulanmaz. Bu durumda verilen beyanname kendiliğinden verilen beyanname olarak isleme tabi tutulur ve beyannamenin zamanında verilmemesi nedeniyle usulsüzlük cezası kesilir. Bununla birlikte süresinde verilen beyannameye ek olarak verilen beyannameye göre ödenmesi, gereken bir vergi çıkmaması halinde usulsüzlük cezası da kesilmeyecektir.

-Pişmanlık talebi dilekçe ile bildirilmelidir

Pişmanlık talebinde bulunabilmek için mükellefin (kaçakçılık veya kaçakçılığa iştirak suçunu işleyenlerin dahil) vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı fiilini

dilekçe ile ilgili makamlara bildirmesi gerekir. Bu hüküm, pişmanlık müessesesinden yararlanabilmek için talebin ancak yazılı olarak yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Dilekçe için bir şekil şartı öngörülmemiştir.

-Mükellef dilekçesinden önce başka birisi tarafından ihbarda bulunulmamış olmalıdır

Pişmanlık talebinin geçerli olması için cezayı gerektiren olayın mutlaka mükellef tarafından bildirilmesi gerekir. Mükelleften önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya sözlü olarak bildirilmekle birlikte tutanakla belgelenmek kaydıyla mükellefin haber verdiği hususla ilgili olarak ihbarda bulunulmuş olması halinde pişmanlık talebi geçerli olmaz Ancak, muhbirin dilekçesi veya tutanak resmi kayıtlara geçirilmiş olmalıdır.

-Dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde beyannamenin verilmesi veya eksikliklerin düzeltilmesi gerekir.

Cezayı gerektiren fiilini haber veren mükellefin dilekçeyi verdiği tarihten başlayarak 15 gün içinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya noksan yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, gerekir. Bu süre içinde beyannamenin verilmemesi halinde pişmanlık hükümlerinden yararlanılamaz. Bu süre hak düşürücü bir süre olmakla birlikte, bu süre içinde meydana gelen mücbir sebepler nedeniyle sürenin uzayacağını kabul etmek gerekir. Çünkü 15. md. belirtildiği üzere mücbir sebep halinde süreler işlememektedir.

- Dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde vergi ve pişmanlık zammı ödenmelidir.

Mükellefçe bildirilen ve ödeme süreleri geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için gecikme faizi oranında uygulanacak bir zamla birlikte haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gerekir.⁵⁴

⁵⁴ M.Ali ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Baskı, HUD Yayınları, Acar Matbaacılık Aralık, 2004, s. 872, 873,874,876.

2. Pişmanlıkla Verilen Beyannamelerde, İhtirazi Kayıt Olup, Olmayacağı Tartışması

Gerek Vergi Usul Kanunu'muzda, gerekse ihtirazi kayıtla ilgili hükümlerin yer aldığı İdari Yargılama Usulü Kanununda, pişmanlıkla verilen beyannamelerde ihtirazi kayıt şerhinin konulup konulmayacağı hususunda herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Hal böyle olmasına rağmen, aşağıda detaylı olarak açıklayacağımız üzere, olayda idarenin ve yargının farklı yaklaşımları söz konusudur.

a. İdarenin Yaklaşımı

Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki görüşü, pişmanlıkla verilen beyannamelere, dava hakkı saklı kalmak üzere ihtirazi kayıt şerhi konamayacağı yönündedir. Nitekim, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Ankara Valiliği'ne gönderdiği 25.07.2001 tarihli ve 40427 sayılı yazısında, aynen şu açıklamalara yer verilmiştir; "Pişmanlıkla verilen beyannamelere karşı dava açma hakkını saklı tutmak üzere ihtirazi kayıt konulamaz. Çünkü, pişmanlık, beyan üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olan, temelinde vergi ziyayı yatan ve vergi dairesinin itilâna (bilgilerine) girmemiş bir olayın kendiliğinden ilgili makamlara haber verilmesidir. Buna göre; pişmanlık müessesesi mükellefin tamamen kendi isteği ile kullandığı bir hak olup, bu hakkın kullanılması sonucu kanuna aykırı hareketin yaptırımı olan cezai müeyyide uygulanmamaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin böyle bir haktan yararlanırken bir yandan da dava açma haklarını saklı tutmalarına ilişkin olarak pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt düşmeleri mümkün bulunmamaktadır."

b. Yargının Yaklaşımı

aa. İhtirazi Kayıt Şerhi Konulması Yönünde Olan Kararlar

"Pişmanlıkla verilen beyannamelere, beyan edilen matrahlara karşı dava açılmasını sağlamak yönünden ihtirazi kayıt şerhi konulmasında hukuki ve yasal bir engel bulunmadığından, uyuşmazlığın esastan çözülmesi gerekir."⁵⁵

⁵⁵ Şükrü KIZILOĞLU, Danıştay Kararları ve Özgeller, 5. Cilt, s. 1053, Danıştay 3. Daire, 06.05.1998 Tarih, Esas No: 1997/2273, Karar No; 1998/1603.

“ Pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu nedenle, dava açılmasına olanak sağlamak amacıyla beyannameye ihtirazi kayıt konulabilir.”⁵⁶

bb. ihtirazi Kayıt Şerhi Konulmaması Yönünde Olan Kararlar

“ Vergi usul Kanunu'nun 371. maddesi hükmünden yararlanmak talebiyle verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağı; bu suretle verilen beyannamelere göre tarh edilen vergilere karşı dava açılmayacağı,”

Kararın gerekçesinde aynen şu ifadeler yer verilmektedir. “Hukuku 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 duyacağım söyleyerek, bu bildirim dolayısıyla Hukuk Düzeninin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanamayacağı, oysa; "ihtirazi kayıt"ın, Vergi Daireleri İşlem Yönergelerininin 58. maddesinde de belirtildiği üzere, mükelleflerce, kanuni gerekçe gösterilerek, beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava haklarının saklı tutulduğu yolunda 'beyannameye yazılı not konulması veya ayrı bir dilekçe ile söz konusu hakkın saklı tutulduğunun vergi dairesine bildirilmesi olduğu, bu anlamda, Vergi Usul Kanunu'nun anılan 371. maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak, maddede öngörülen diğer koşulları usule uygun biçimde yerine getirmek suretiyle pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından, yani, sağlamış olduğu cezai avantajlardan yararlanan davacı şirketin, beyannameye koymuş olduğu ihtirazi kaydın geçerli olduğunun kabul edilemeyeceği”⁵⁷

“ Pişmanlıkla beyanda bulunup, öngörülen koşulları usulüne uygun olarak yerine getirerek, pişmanlık müessesesinin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanan mükelleflerin, beyannameye koymuş olduğu ihtirazi kaydın geçerli olmadığı,”⁵⁸

⁵⁶ Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler, 5. Cilt, s. 1045, Danıştay 9. Daire, 14.05.1998 Tarih, Esas No: 1997/2708, Karar No: 1998/1990.

⁵⁷ Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve özelgeler, 8. Cilt, s. 977, Danıştay 7. Daire, 30.11.2005 Tarih, Esas No: 2003/2371, Karar No: 2005/3028

⁵⁸ Şükrü KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler Cilt-8, Shf- 978 Danıştay 7. Daire, 11.10.2005 Tarih, Esas No: 2002/2135, Karar No: 2005/2362.

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 371. maddesinde, beyana dayanan vergilerde, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere maddede yazılı kayıt ve şartlarla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kesilemeyeceği kurala bağlanmış, madde hükmüyle, vergi zıyanına bağlı suçları kendiliğinden vergi dairesine haber veren, başka bir anlatımla, işlediği suçtan pişmanlık duyan yükümlülere belli şartları yerine getirme kaydıyla belirtilen suçlara ait cezaların uygulanmasının önlenmesi amaçlanmıştır.

Yukarıda açıklanan Kanun hükmüyle pişmanlık hükümlerinden faydalanan mükelleflere yalnızca ceza kesilmesi engellenmiştir. Pişmanlık hükümlerinden faydalanmanın herhangi bir kayıt ve şarta bağlanması yasa hükmünün amacına ters düşmekte olup, pişmanlıkla verilen beyanname içeriği vergilerin dava konusu edilmesi, pişmanlıktan vazgeçilmesi sonucunu doğuracaktır.

Bu durumda pişmanlık hükümlerine göre verilen beyanname içeriği vergilere karşı dava açılması hukuken mümkün olmadığından, davanın bu gerekçeyle reddi gerekirken işin esası hakkında verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”⁵⁹

3. Genel Değerlendirme

Pişmanlık ile yapılan beyanlarda ihtirazi kayıt ileri sürülüp sürülemeyeceği uygulamada üzerinde tartışılan bir konu olup, bu husustaki yargı kararları arasında da farklılık bulunduğu gibi, vergi hukuku ile ilgili yazarlar arasında da görüş farklılıkları mevcuttur. Nitekim, Seviğ; Pişmanlık beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilmesini, mükellefin pişmanlık kurumundan yararlanmaktan vazgeçmesi olarak değerlendirmekle birlikte, aynı makalesinin sonuç bölümünde şu açıklamalara da yer vermektedir; “ Ancak uygulamada, mükelleflerin kendi ellerinde olmayan muhtemel bazı hukuki gelişmelerden korunmak üzere de pişmanlık yoluna başvurdukları dikkate alındığında, ihtirazi kayıt düşülmüş beyanların pişmanlıkla yapılması uygulamada ayrı bir önem ve ciddiyet kazanmaktadır.”⁶⁰

⁵⁹ Şükrü KIZILOĞLU, Danıştay Kararları ve Özetler Cilt-3 Danıştay 3. Daire, 17.04.2002 tarih ve E. 2000/2581, K. 2002/1653 Sayılı Kararı.

⁶⁰ Veysi SEVİĞ, **Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulması**, Dünya, 05.11.2002, s.7

Diğer yandan farklı görüşte olan Dr. Bumin Doğrusöz, bir makalesinde şu açıklamalara yer vermektedir; “Pişmanlıkla verilen beyanname ile süresinde verilen beyannamenin hukuken haiz olduğu değer arasında bir fark yoktur. Fark sadece, vergi cezası hukuku açısından ortaya çıkmaktadır. Olay cezayı gerektirmekte, ancak pişmanlık müessesesi cezayı kaldıran bir hal olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer yandan, pişmanlık uygulamasında, Hazine'ye ait olması gereken bir meblağın mükellefçe kullanılmasının karşılığında ve süresinde ödeme yapanlarla eşitliğin sağlanması düşünceleri ile faiz niteliğinde 'pişmanlık zammı' alınmaktadır. Mükelleflerin, beyanlarını süresinde yapmış olmaları halinde, beyan üzerine tesis olunan işlemlere karşı açıkladığımız şekilde, ihtirazi kayıt yolu ile dava hakları mevcuttur. Mükellefin süresinde beyan etmediği matrahın veya matrah farkının idare tarafından ortaya çıkartılarak ikmalen veya resen tarh konusu yapması halinde de mükellefin tesis edilen işlemlere karşı dava yolu yine açıktır.

Pişmanlık yoluyla verilen beyannamelerde ihtirazi kayıt yolunu kapatmak ve mükelleflerin dava haklarını ortadan kaldırmak, neticede idari işlemi yargı denetimi dışında bırakmak anlamını içerir. Oysa ki, bir hukuk devletinde idarenin bütün işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tabi olmasının esas olması gerekir. Nitekim, Anayasamızda 'İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır' şeklindeki 125. maddesi hükmü ile bunu vurgulamıştır. Yukarıdaki sebeplerle, pişmanlık yolu ile verilen beyannamelerde de ihtirazi kayıt yolunun izlenmesine engel, ne yasal bir düzenleme vardır ne de hukuki bir izah tarzı olabilir. Nitekim, uygulamada da, pişmanlıkla ve ihtirazi kayıt dilekçesi ile birlikte verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler aleyhine açılan davalara, yargı organları bakmakta ve davayı esasa girerek çözümlenmektedir.”⁶¹

İhtirazi kayıt; “Mükelleflerin, kendi beyanlarına göre yapılan işlemler aleyhine dava açamayacakları” şeklindeki kurala karşı geliştirilen ve bu işlemlere de yargı denetimi sağlayan bir yargılama usulü müessesesidir. Mükellefler, duraksamaya düştükleri konularda, beyanlarını idari anlayış ve yorum doğrultusunda yapmakla birlikte, bu anlayış ve yoruma karşı dava haklarını ihtirazi kayıt dilekçesi ile saklı tutmak suretiyle, idari anlayış ve yorumun yargı denetiminden geçmesini sağlayabilmektedirler.

⁶¹ Bumin DOĞRUSÖZ, **Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazi Kayıt**, Dünya Gazetesi, 14.02.2002.

Değerlendirmelerimize göre; yukarıda Doğrusözün’de belirttiği gibi, pişmanlıkla verilen beyannamelerle, süresinde ve vergi usul kanunu hükümlerine uygun olarak verilen beyannameler arasında doğurduğu hukuki sonuçları arasında bir fark yoktur. Pişmanlıkla verilen beyannamelerde, yalnızca devletin zamanında tahakkuk etmeyen vergi kaybının telafisi için pişmanlık zammı uygulanmaktadır. Oysa, mükellefin beyannameye ihtirazi kayıt koyarak, idarenin yorum ve mevzuatına göre haksız ve hukuka aykırı olarak vergilendirildiğini veya tereddüt duyduğu hususların yargının açıklığa kavuşturmak istemesi amacıyla dava açacağını belirtmesi, genel bir hukuki durumdur. Pişmanlıkla verilen beyannameler, hiç verilmemiş beyannamelere ilişkin olduğu gibi, beyanname zamanında verilmiş olmakla birlikte, yürürlükteki mevzuata göre eksik veya yanlış beyanlara ilişkin de olabilir. Bu beyannamelerde mükellef her zaman vergilendirmeye ilişkin tereddüt duymuş veya idarenin yorumuna katılmamasına rağmen, ilerde bir vergi incelemesi sonucu ceza ve gecikme faizleriyle karşılaşmamak amacıyla, pişmanlıkla beyanda bulunmuş olması muhtemeldir. Örneğin, mükellef beyannamesini süresi içinde vermiş olmakla birlikte, bu beyannamesinde, kanunen kabul edilmeyen giderleri idari yorumun aksine bir görüşle tespit etmiş olabilir. Daha sonra, yukarıda bahsi geçen riskle muhatap olmamak için, pişmanlıkla beyannamesini vererek, bu beyannameye kanunen kabul edilmeyen giderleri, idari yorum doğrultusunda tespit etmiş olabilir. Bu durumda, mükellef sırf beyannamesini pişmanlıkla verdi diye, idarenin tasarrufuna karşı anayasal hakkından mahrum bırakılması doğrumudur? Bu durumda olan bir mükellefin, Danıştay 7. Dairesi’nin belirttiği gibi, “Ceza Hukukunda Vergi Hukukuna geçen “ faal nedamet hali” olarak değerlendirilebilir mi? Kanaatimce, olayımızda böyle bir değerlendirme söz konusu olmamalıdır. Zira, mükellefin olayımızda olduğu gibi, idarenin yorumuyla doğru vergilendirildiği hususunda tereddüdü vardır. Bu tereddüdü nedeniyle beyannamesindeki matrahını, vergi idaresinin yorumuna muhalif olarak eksik beyan etmiştir. Pişmanlık müessesinden yararlanarak ve ceza mahiyetinde olmayan pişmanlık zammını ödeyerek, ilerde muhtemel daha büyük yükümlülüklerle muhatap olmamak için, pişmanlıkla beyannamesini vermiştir. Ancak, mükellef haksız vergilendirildiği hususundaki tereddüdü devam etmektedir. Bu durumu, elbette Danıştay 7. Dairesi’nin belirttiği “ faal nedamet hali” olarak görmek mümkün değildir.

Dolayısıyla, vergi hukukundaki pişmanlık müessesini, ceza hukukundaki nedamet hali gibi değerlendirilerek, koşulsuz olması gerektiği yargısı kanaatimizce uygun değildir. Bu durum, ancak, Vergi Usul Kanunu’n 359. md. sayılan fiillere bağlı

olarak verilen beyannamelerde söz konusu olmalıdır. Diğer bir deyişle, nedamet hali gereği, söz konusu fiillere bağlı olarak verilecek beyannameler koşulsuz olmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'muzda, "Kaçakçılık suçları ve cezaları" düzenleyen 359/2. f. (c) bendinin ikinci fıkrasında; bu maddedeki fiilleri, pişmanlık şartlarına uygun olarak yetkili makamlara bildirenlerin, pişmanlık hükümlerinden yararlanacağını ve madde hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

E. İHTİRAZİ KAYIT İLE VERGİ HATASI VE DÜZELTME İLİŞKİSİ

1. Vergi Usul Kanununda Vergi Hatası

Vergilendirme ve ödenecek verginin belirlenmesi işlemleri tamamen aritmetik işlemlere dayanır. Dolayısıyla, hata her zaman mümkün olabilecektir. Diğer yandan, vergi mevzuatının son derece karmaşık olması, sürekli değişim göstermesi ve mevzuatın yoruma her zaman eğilimli olması gibi nedenlerle de, vergilendirme mevzuatına ilişkin hatalar söz konusu olabilecektir.

Vergi Hatası, Vergi Usul Kanunu'muzun 116. md. şöyle tanımlanmıştır; "Vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."

Yine, Vergi Usul Kanunu'muzda vergi hataları iki kısımda düzenlenmiştir.

Birincisi, hesap hataları, ikincisi de, vergilendirme hatalarıdır.

a. Hesap Hataları

Vergi Usul Kanunu'muzun 117. md. düzenlenmiş olup, üçe ayrılmıştır.

-Matrah Hataları; Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

-Vergi Miktarında hatalar; Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış ve yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

-Verginin Mükerrer olması; Aynı vergi kanun'unun belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

b. Vergilendirme Hataları

Vergi Usul Kanunu' muzun 118. md. düzenlenmiş olup, şunlardır;

-Mükellefin Şahsında Hata; Bir verginin asıl borçlusu yerine 1 bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır; (V.U.K. 118/1)

- Mükellefiyette hata; Açık olarak vergiye tabi olmayan vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.(V.U.K.118/2)

-Mevzuda Hata; Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır;(V.U.K.118/3)

-Vergilendirme Veya Muafiyet Döneminde Hata; Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır. (V.U.K.118/4)

2. Hataların Meydana Çıkarılması

Yukarıda bahsi geçen hataların ortaya çıkarılması ile ilgili olarak, V.U.K. muzun 119. Maddesinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenlemede hataların aşağıdaki şekillerde ortaya çıkarılacağı hüküm altına alınmıştır;

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;
- Üst memurların yaptıkları incelemeler sırasında, hatanın görülmesi ile
- Hatanın teftiş sonunda meydana çıkarılması ile
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile

- Mükellefin müracaatı ile.

3. Düzeltme Usulleri

Vergi Usul Kanunu'nda sınırları çizilen vergi hatalarının varlığı halinde, vergi dairesi ya re'sen ya da ilgilinin talebi üzerine düzeltme yoluna gider. Bu iki durumu sırasıyla açıklamaya çalışalım.

a. Re'sen Düzeltme (V.U.K. 121)

Tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının bulunması halinde düzeltme vergi dairesince re'sen yapılır. Yapılan düzeltme mükellefin aleyhine bir mahiyet taşıyorsa salınan ilave vergi, mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmek zorundadır. Mükellef lehine yapılan düzeltmelerde, mükellefe düzeltme fişinin bir örneği tebliğ edilir. Mükellef, düzeltme fişi örneğinin kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıl içinde ilgili saymanlığa başvurmadığı takdirde, hakkı sakıt olur.

b. Talep Üzerine Düzeltme (V.U.K.122)

Mükellefler, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini ilgili vergi dairesinden yazılı başvuru ile talep edebilirler. Düzeltme talebi, zamanaşımı süresi içinde yapılabilir. Düzeltme zamanaşımı beş yıldır. Ancak, zamanaşımı süresinin son yılında tarhedilen vergilerde; hatanın yapıldığı, ilan tebliğ edilip dava açmaksızın tahakkuk eden vergilerde ödeme emrinin tebliği, tarhiyat ihbarnamesi ve ödeme emrinden her ikisinin de ilan yolu ile tebliğ edildiği hallerde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'a göre haczin yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan az olamaz.

Düzeltme talebi vergi dairesi tarafından haklı bulunursa, düzeltme yapılır. Düzeltme fişinin bir örneği mükellefe tebliğ edilir.⁶²

⁶² Mehmet Tahir UFUK, "Uzlaşma Tutanağında Vergi Hatası Olması Durumunda Düzeltme" **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2007, s. 115

4. İhtirazi Kayıt ve Vergi Hatasına Karşı İdarenin Düzeltme İşlemi İle Red Veya Sukutu Halinde, Mükellefin Yargıya Baş Vurması Durumu

a. Genel Açıklamalar

Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin ikinci bendinde hüküm altına alınmıştır. Ancak, Türk vergi hukukunda bu prensibin "vergi hatası" ve "ihtirazi kayıtlı beyan" olmak üzere iki istisnası bulunmaktadır.

Vergi hatasının, mükellef ile vergi idaresi arasında bir ihtilaf oluşmadan düzeltme müessesesi ile ortadan kaldırılması imkanı olmasına karşın, ihtirazi kayıt ile verilen beyannamede doğrudan doğruya matrahın oluşmasına neden olan vergilendirme mevzuatına ilişkin bir ihtilaf oluşmuştur. Çözüm yeri de yargı olacaktır. Diğer yandan, bilindiği üzere, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 58. maddesinde yer alan tanıma göre; "Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota, "İHTİRAZİ KAYIT" adı verilir". Bu şekilde verilen beyannameler üzerine, süresinde verilen beyannameler için yapılan işlemler aynen yapılır."

İhtirazi kayıtlı beyanda gösterilen kanuni gerekçenin idare tarafından yerinde bulunması durumunda, gerekli düzeltme, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 58. maddesi uyarınca tahakkuk fişi düzenleme aşamasında veya tahakkuktan sonra yapılmaktadır. Verginin tahakkukundan sonra mükellef lehine yapılan düzeltme işlemleri düzeltme fişine dayandırılmaktadır. Böylece, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olmamakla birlikte, vergi dairesi ihtirazi kayıtlı beyanda düzeltme yapılabileceğini kabul ederek, müesseseye yeni bir boyut getirmekte; ihtirazi kaydın, vergi idaresince de dikkate alınabileceği göstermektedir. Bu durumda, ihtirazi kayıtlı, verilen beyannamelerdeki ihtirazi kayıt, vergi hataları açısından değerlendirilmekte; hatanın mükellef aleyhine olması halinde, bu hatalar Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleri uyarınca düzeltilmektedir.⁶³

⁶³ Murat ÖZDEN, "İhtirazi Kayıtlı Beyan", *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 1996, s.43.

- ihtirazi Kayıt ile Vergi Hatası ve Düzeltme İlişkisi

Vergi hatası-düzeltme ile ihtirazi kayıt arasındaki başlıca farklardan birisini her ikisinin de mahiyetleri birbirinden farklı kanunlarda yer alması olarak gösterebiliriz. Şöyle ki vergi hatası ve düzeltme müessesesinin ayrıntıları Vergi Usul Kanununun 126. maddeleri arasında ve on madde halinde kadifiye edilmiş durumdadır. Yani vergi hatası ve düzeltme Vergi Usul Kanunu'nda kurumsal olarak yer almışken, ihtirazi kayıt Vergi Usul Kanun' unda kurumsal bir yere sahip bulunmamaktadır. Sadece Vergi Usul Kanun' un 112. md. 5.f. "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 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme *faizi* hesaplanır." şeklinde geçmektedir. İhtirazi kayıta hayatiyet veren asıl hüküm ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu'n 27.md. 3. f. yer almaktadır. Bu husus, ihtirazi kaydın kurumsal gelişimini sağlaması bakımından önem taşımaktadır. Bu yüzden ihtirazi kaydın Vergi Usul Kanunu'nda bütün ayrıntılarıyla tedvin edilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

Vergi hatası düzeltme ile ihtirazi kayıt arasında amaç ve görev bakımından da farklılıklar bulunmaktadır. Düzeltme müessesesinin ilk hareket noktasını Vergi Usul Kanunu 'nda belirtilen herhangi bir vergi hatası oluştururken ihtirazi kayıt müessesesinin ilk hareket noktasını ise, beyannamede gösterilen matrah üzerinde mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan bir ihtilaf oluşturmaktadır Nitekim, Özbalcı'nın da belirttiği gibi; "Düzeltme müessesesi, hata üzerinden vergi alınmaması ilkesi üzerine kuruludur." Burada gerek mükellef tarafında ve gerekse vergi idaresi tarafından yapılan bir ya da birden fazla hata sonucunda mükelleften eksik veya fazla vergi alınmasının önüne geçilmesini sağlamaktır. Mükellef beyanda bulunurken yapılan hatanın farkında değildir ve bu hatayı sehven yapmış durumdadır. Bu yüzden düzeltme müessesesi, yapılan verginin mükellef ya da vergi dairesi tarafından fark edilmesi halinde düzeltme yoluna gidilir. Mükellef bu hatayı fark etmişse Vergi Usul Kanunu' nun 378. md. verdiği hakka dayanarak mükellef kendi beyanına itirazda bulunabilir ve bu hatanın Vergi Usul Kanunu'nun "vergi hatası ve düzeltme" hükümleri gereğince düzeltilmesini isteyebilir. İhtirazi kayıta ise, mükellef beyannamesini vergi idaresine verirken mükellef vergi matrahına mahsus

olmak üzere söz konusu vergi matrahını yüksek bularak vergi idaresi ile ihtilafa girer. Dolayısıyla, burada mükellefin sehven yaptığı bir vergi hatasından bahsetmemekteyiz. Vergi idaresi mükellefin itirazını yerinde bulsa bile, mükellefin belirttiği biçimde matrah üzerinde düzeltme yapmak istemeyip, bunu yargıya bırakabilir. Aynı şey vergi hatası ve düzeltme için de geçerlidir. Zira, vergi hatasında, ikna olması halinde vergi idaresinin düzeltme yapma yetkisi vardır. Aynı şekilde ihtirazi kayıta da vergi idaresinin böyle bir yetkisi vardır ki olması da müessesenin tabiatına uygundur. İhtirazi kaydın konusu matraha ilişkin uyuşmazlıkta davanın özünü, maliye idaresinin öteden beri uygulaya geldiği ilgili vergi kanununun yerleşik yorumu ve uygulaması oluşturmaktadır. Bu yüzden yerel vergi idarelerinin yerleşik yorumu ve uygulamayı bir anda boşlayıp, mükellefin isteği üzerine gösterilen matrahı kabul etme ve düzeltme refleksini bekleyemeyebiliriz. Ancak, çoğunlukla vergi idaresi, ihtirazi kayıt konulan matrah konusunda çözümü yargıya havale etmektedir. Bunda ihtirazi kayıt koymanın tahsilatı durdurmaya yetmemesinin de etkisi olabilir. O vakit söz konusu matraha ilişkin düzeltme imkanı ancak yargı merciinin vereceği karara bağlı bulunmaktadır. Böylesi sonuçlar itibarıyla ihtirazi kayıt, doğrudan tarafları yargı önüne götüren bir müessese olarak gözükmektedir.

Vergi Usul Kanunu' nun 378. md. mükellefin kendi beyanlarına itiraz etmenin tek istisnası olarak vergi hatası-düzeltilme kurumunu göstermiştir. Bu yüzden mükellef ihtirazi kayıt koymak suretiyle Vergi Usul Kanunu' n 378. md. hükümlerinin katı sonucuna maruz kalmaktan kurtulur ki bunu İdari Yargılama Usulü Kanunu' n 27. md. 3. bendinin sağladığı imkan sayesinde yapabilmektedir. Konuya vergi hatası-düzeltilme ve ihtirazi kayıt müessesesinin mukayesesi açısından yaklaşıldığında vergi hatası-düzeltilme geniş bir kapsama sahipken, ihtirazi kayıt ise sadece gösterilen matrah üzerinden yapılan vergilendirmelere münhasır bulunmaktadır. Bu özelliğinden dolayıdır ki, ihtirazi kaydın, vergi hataları "hesap hataları"ndan matrah hatalarına bir parça benzediğini söyleyebiliriz.(VUK, m.117/1). Bu nokta, düzeltme ile ihtirazi kayıt arasında bir geçişme noktasıdır. Yani beyannamesinde matrah hatası yapan mükellef bunu beyan aşamasında farkına varsa ve idare de bu hatanın düzeltilmesine taraf olmasa mükellef bu durumda isterse beyannamesine ihtirazi kayıt, ya da, eğer ihtirazi kayıt koymamışsa ya da istememişse o zaman mükellef düzeltme kurumundan yararlanarak hakkını vergi idaresinden talep edebilir. Nitekim, Danıştay içtihadında da; "Beyan üzerine yapılan vergilendirmede vergi hatasının bulunması halinde ihtirazi kayıt konulmamış olsa bile mükellefe açısından dava açma hakkı mahfuzdur." denilmek suretiyle durum böyle takdir edilmiştir.⁶⁴

⁶⁴ YERLİKAYA, s. 63, 64,65

Vergi hatalarında, mükellefin düzeltme talebi esastır. Düzeltme, mükellefin dava açma süresi içinde mümkün olduğu gibi, dava açma süresi geçtikten sonra da mükellefin düzeltme talebi hakkı mevcuttur. Vergi hatasının beyan üzerine tarh edilen vergilerde söz konusu olması halinde, dava açma süresi de dolmamışsa, düzeltme talebinde bulunmadan doğrudan dava açılıp açılmayacağı tartışmalıdır. Vergi Usul Kanunu 378. md. ikinci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden salınacak vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış, ancak vergi hataları ile ilgili durumun saklı olduğu belirtilmiştir.

Ancak, bu hükmün uygulanması ile ilgili olarak Danıştay Dairelerinin farklı görüşleri bulunmaktadır. Danıştay 13. Dairesi'nin, 13.06.1977 Tarih ve E. 1977/1282, K.1977/1915 sayılı Kararı'nda; *“beyan üzerinden tarh edilen vergideki hata dolayısı ile doğrudan dava yoluna başvurabileceğini” kabul etmiş bulunmakla beraber,* Üçüncü Daire'nin 25.2.1987 tarih ve E. 1986/1892, K. 1987/567 sayılı Kararı'nda, *“beyannameye ihtirazi kayıt konmadıkça, beyan olunan matrah üzerinden salınan vergideki hataya karşı, vergi dairesinden düzeltme talebinde bulunmadan, doğrudan dava açılmayacağına karar vermiştir.”*

b. İhtirazi Kayıt ve Düzeltme Talebinin İdarece Reddi Veya Sukutu Halinde Mükellefin Yargıya Baş Vurması

Aşağıda ilgili bölümde ayrıntılı olarak açıklayacağımız üzere, ihtirazi kayıt ile verilen beyanname, tahakkuk fişinin düzenlenip, mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılması söz konusudur. Ancak, mükellefin beyanına karşı, vergi hatası ile ilgili olarak vergi dairesinden düzeltme talebinde bulunması ve idarenin bu düzeltme talebiyle ilgili olarak aldığı tutum, mükellefin yargıya başvurmadaki genel durumdan, farklı durumlar yaratır. Mükellefin düzeltme talebi ile ilgili olarak idarenin tutumu yüzünden mükellefin yargıya başvurmasına ilişkin hükümler; İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11. maddelerinde sırasıyla “İdari makamların sukutu” ve “ üst makamlara başvurma” başlığı altında düzenlenmiştir.

i. İdari Makamların Sukutu

İdari Yargılama usulü Kanununun 10ncu maddesinde, idari davaya konu olabilecek bir işlem ve eylemin yapılması için idari makamlar başvurulması ve buna bağlı dava hakkı düzenlenmektedir.

Konu ile ilgili açıklamaların başlangıcında, bir hususu vurgulamada yarar görmekteyiz. Vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinin reddi üzerine açılacak dava;

- “Düzeltilme talebinin dava açma süresi içinde yapılması ile,
- Bu sürenin geçmiş olmasından sonra yapılmış olmasına göre, farklılık taşımaktadır.”

Dava açma süresinin geçirilmesinden sonra yapılacak düzeltme taleplerinin reddi üzerine dava 10 ncu maddeye göre açılacaktır. Bu halde dava süresinin geçirilmesi tehlikesi esas itibarıyla yoktur. Aşağıda açıklanacağı üzere, düzeltme vergi dairesinden istenecek, olumsuz olması halinde şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na (veya diğer şikâyet mercilerine) başvurulacaktır. Maliye Bakanlığı'na başvuru süresi hak belli bir sınırlama yoktur. Ancak, Maliye Bakanlığının da red cevabı üzerine altmış gün içinde dava açılacaktır.

Buna karşılık dava açma süresi içindeki düzeltme taleplerinin reddi üzerine açılacak davalarda süre yönünden özellik vardır. Bu takdirde şikâyet yolu ile üst mercie başvurma durumu yoktur. 11. md. göre, bu hallerde düzeltme esasen üst merciden istenmek gerekecektir. Ancak, uygulamada Vergi Usul Kanunu'nun 122. md. hükmünden hareketle, düzeltme gene vergi dairesinden istenmektedir. Bu hususa aşağıdaki açıklamalarda gelinecektir. Ancak, her hal ve takdirde red cevabı veya bekleme süresinin dolmasından sonra vergi mahkemesinde dava açılacaktır. Dava süresi hesabında düzeltme için yapılan başvuruya kadar geçen sürede nazara alınacaktır.

İkmalen tarhedilen ve vergilendirme hatası taşıyan bir vergiye ait ihbarnamenin 3 Kasım 1995 tarihinde tebellüğ edilmiş olması örneğinde, muhatap dilerse 30 gün içinde doğrudan vergi mahkemesine dava açabilir. Ancak, vergi hatası bulunduğu için dilerse dava açmadan önce vergi dairesinden (11. maddeye göre üst

makamdan) düzeltme talebinde de bulunabilir. Bu talebini 30 kasım 1995 tarihinde yaptığında, otuz günlük dava açma süresinin 27 günü işlemiş durumdadır. Red cevabı üzerine veya altmış günlük bekleme süresinin dolmasından itibaren davasını otuz günlük sürenin geri kalmış olan üç gün içerisinde açmak zorundadır. Aksi takdirde dava hakkını kaybeder. Bu halde, geçerli hüküm İdari Yargılama Usul Kanununun 11. md. hükmüdür.”⁶⁵

Bu açıklamalardan sonra, İdari Yargılama Usulü Kanununun 10. md. aynen şöyledir; “Madde- 10- 1. İlgililer haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. 2. **(4001 sayılı Kanunun 5. md. ile değişen şekli)** Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer altmış günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştaya, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler. Altmış günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, isteminin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idarî makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.”

ii. Üst Makamlara Başvurma

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. md., dava açılmadan önce idari bünyede yapılacak başvuru ile ilgili bir başka düzenleme yapılmaktadır. Buna göre, İdari Yargılama Usulü Kanununun 11. md. aynen şöyledir;

- İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış idari dava açma süresini durdurur.
- Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.
- İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde, dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.”

⁶⁵ Yılmaz **Özbalcı**, Vergi Davaları, Oluş Yayıncılık, 2007, Ankara, s. 217,218

iii. İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddelerin Değerlendirilmesi

Vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri ile ilgili uyuşmazlıklar da duruma göre İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun hem 10 ve 11. md. hükümleri dahilinde dava açılabilir. Anılan iki hüküm arasındaki ayırıcı özellik ise, 10. madde ile düzenlenen hallerde, ortada henüz idari dava konusu yapılabilecek bir idari işlemin bulunmamasıdır. Başka bir ifadeyle, 10 ncu madde, ilgilinin dava hakkını kendi başvurusu ile yaratması düzenlemesini içermektedir. İdareye yapılan başvurunun uygun karşılanması halinde, esasen sorun ve dava konusu doğmayacaktır. Red cevabı verilmesi durumunda ise, dava bu suretle tesis edilen idari işleme karşı açılacak yani dava hakkı ilgilinin başvurusu üzerine doğacaktır. Eğer başvurudan önce idari davaya konu edilebilecek idari işlem varsa. 10. madde hükmü uygulanmayacak, 11. md. göre değerlendirilecektir.⁶⁶

11. Maddenin Ayırıcı Özelliği

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ncu maddesi kapsamına giren durumlarda, ortada dava konusu olacak bir idari işlem henüz yoktur. İdari işlem, ilgilinin başvurusu ile tesis ettirilmekte ve dava hakkı ancak bundan sonra doğmaktadır. Buna bağlı olarak, dava açma süresi de, idarenin açık veya zımni red cevabı ile tesis ettiği işlemin tebellüğ tarihi veya bekleme süresinin dolduğu tarihten başlayarak hesaplanmaktadır. Bir diğer özellik ise, bekleme süresinin dolmasından sonra, idarenin kendiliğinden vereceği red cevabının dava hakkını yeniden doğurabilmesidir.

Üst makamlara, veya üst makamın bulunmadığı hallerde, işlemi yapmış olan idari makama başvuruyu düzenleyen 11. md. hükmü açısından ise;

- Başvurudan önce, istenirse, doğrudan dava konusu yapılabilecek idari işlemler mevcuttur.

- Üst makama (veya duruma göre işlemi yapmış olan makama) başvuruda bulunulması tamamen ilgilinin ihtiyarına tabidir.

⁶⁶ ÖZBALCI, s. 225

- Üst makama (veya duruma göre işlemi yapmış olan idari makama) başvuru dava açma süresi ile kısıtlanmıştır. Esasen doğrudan dava konusu yapılabilecek işlemle ilgili dava açma süresi geçirildikten sonra üst makama başvuruda bulunulması mümkün değildir. Süreden sonraki başvuru dava açma süresini durdurmaz.

- Üst makama (veya duruma göre işlemi yapmış olan idari makama) dava açma süresi içinde yapılmış olan başvuru, dava açma süresini açık veya zımni cevap alınıncaya kadar durdurur. Duran süre, cevabın alındığı veya bekleme süresinin dolduğu tarihi izleyen günden başlayarak kaldığı yerden (yeniden değil) işlemeye başlar.

- İdarenin (üst makam veya duruma göre işlemi yapmış olan makam) bekleme süresi içinde cevap vermemesi dava açma süresinin kaldığı yerden işlemesini başlatır. Böylece işlemeye başlayacak süre içinde dava açılmadığından, dava hakkının bir daha ihyası mümkün olmaz. 10 ncu maddenin aksine, bekleme süresinden sonra verilecek red cevapları, yeniden dava hakkı doğurmaz.⁶⁷

İhtirazi kayıt ile yapılan beyanlar üzerine doğrudan dava yoluna başvurulacaktır. İhtirazi kayıt, vergi hatası kapsamında değerlendirilebilecek bir hususla ilgili olsa bile, bu hallerde düzeltme için vergi dairesine başvuru ayrıca düşünülmelidir. Vergi dairesinin ihtirazi kayda rağmen tarhiyatını yapmış olması, zaten düzeltme talebinin de reddedilmiş olduğunu ifade eder. Dolaysı ile yeniden düzeltme başvurusu ile dava hakkının kaybedilme tehlikesine girilmemelidir.⁶⁸

Değerlendirmeler

Yukarıdaki söz konusu maddelerle ilgili açıklamaların ışığı altında, ihtirazi kayıtlı beyanname verilmesi halinde, - beyannameye ihtirazi kayıt şerhinin konulması uygulamada, vergilendirme hatalarından çok, vergi mevzuatına göre vergilendirmenin haksız ve hukuka uygun olmayan bir durumun mükellef tarafından iddia olunması nedeniyle olup- İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11. maddelerini ilgilendiren bir durum söz konusu değildir. Zira, mükellefin burada üst makamlara şikayet yoluyla başvurusu için bir idari işleme muhatap olması söz konusu olmadığı gibi, idari davaya konu olabilecek bir işlem ve eylemin yapılması

⁶⁷ ÖZBALCI, s. 244,245.

⁶⁸ ÖZBALCI, s. 261.

için idari makamlara başvurulması hali de yoktur. Burada doğrudan doğruya, idare ile mükellef arasında vergilendirmeye ilişkin genel hukuk ilkeleri ve mükellefin vergilendirmeye ilişkin tereddütleri söz konusudur. Bu da mükellefe, dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava ikame etme hakkını verir. Ancak, mükellefin dava açma süresini geçirmesi halinde, düzeltme zamanaşımı içinde, düzeltme hükümleri çerçevesinde İdari Yargılama Usulü Kanunu' n 10 ve 11. maddelerini gündeme getirebilir.

iv. Örnek Danıştay Kararları

Konu ile ilgili bazı Danıştay kararları şöyledir:

- "Verginin tarh ve tebliği üzerine yapılan düzeltme başvurusu dava açma süresi içinde ise, 2577 sayılı Kanunun 11. maddesine göre değerlendirilmesi gerekir." **(Danıştay 3. Dairesi, 7.1.1987 tarih, E. 1986/1975, K. 1987/53 Sayılı Karar)**

- "Vergi ve Ceza ihbarnamelerinin tebliği üzerine, dava açma süresi içinde vergi dairesinden düzeltme istenmesi, 2577 sayılı kanunun 11. maddesi uyarınca dava açma süresini durdurur." **(Danıştay 4. Dairesi, 17.3.1986 tarih, E. 1984/1617, K.1986/1009 Sayılı Karar.)**

- "Dava açma süresi içindeki düzeltme talebinin altmış günlük bekleme süresi içinde cevaplandırılmaması üzerine, 2577 sayılı kanunun 11. maddesi uyarınca süre kalan yerden işlemeye başlar." **(Danıştay 4. Dairesi, 11.07.1985 tarih, E. 1985/2569, K. 1985/1931 Sayılı Karar)**

- "Cevap verme süresinin son gününün tatile rastlaması dava açma süresinin başlama tarihini uzatmaz." **(Danıştay 4. Daire, 21.1.2003 Tarih, E.2001/4078, K.2003/169 Sayılı karar.)**⁶⁹

F-VERGİ BARIŞI YASALARI VE İHTİRAZİ KAYIT

Tahsili geciken amme alacaklarının tahsilinin hızlandırılması, azaltılması, diğer taraftan idare ile mükellef arasında yargıda süren ihtilaflara son verilerek idare

⁶⁹ ÖZBALCI, s. 271, 274, 278,279.

ile mükellef arasında sulhun sağlanması, vergi ziyarı ile ilgili doğrudan veya dolaylı muhasebe kayıtlarının düzeltilerek, işletme faaliyetlerinin kayıt içine alınması, mükelleflere ödeme kolaylığı sağlama, borçlarının enflasyona göre yapılandırılması gibi amaçlarla kamuoyunda vergi barışı olarak adlandırılan kanunlar çıkarılmıştır. Bu amaçlarla, 2003 Yılında 4811, 2011 yılında da 6111 sayılı yasalar çıkarılmıştır. İhtirazi kayıtla beyana ilişkin olarak yargıda süren davaların, her iki kanundaki konumlarına kısaca değinmek gerekir.

1. 4811 Sayılı Yasada İhtirazi Kayıt

4811 Sayılı yasanın, “Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacakları” başlığı altında düzenlenen 3. maddesi; “Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle, (27.03.2003) vergi mahkemelerinde dava açılmış ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış tarhiyatlarda, vergilerin %50’si ile bu tutara gecikme zammı ve gecikme faizi yerine bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünün her ay için belirlediği toptan eşya fiyat endeksinin aylık oranı esas alınarak hesaplanacak tutarın;.....” yine aynı maddenin 2.f.; ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış tarhiyatlarla ilgili olarak yargı safhasına göre terkininden vazgeçilecek vergi aslı tutarını belirtmektedir. Yasanın 3. Maddesinin 6.f. ise; 2.f. hükmünün, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davalar hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. 4811 Sayılı yasanın 3. maddesi, vergi barışı kapsamına yalnızca, ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlardan kaynaklanan ihtilafları kapsama almakla kalmamış, aynı zamanda 6. f.ı ile de ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan ihtilafları da kapsamı içine almıştır. Böylece, 4811 sayılı kanun düzenleniş amacına uygun olarak tüm ihtilaflarda sulhu sağlama yoluna gitmiştir.

2. 6111 Sayılı Yasada İhtirazi Kayıt

6111 Sayılı yasada da, 4811 sayılı yasada olduğu gibi aynı başlığı taşıyan düzenleme mevcuttur. Düzenleme, yine ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhiyatlarla ilgili yargı safhasında veya dava açma süresi geçmemiş ihtilaflara ilişkin idare ile mükellef arasındaki sulh şartlarını düzenlemektedir. Ancak, 4811 sayılı yasa ihtirazi kayıt ile verilen beyannameler ilişkin ihtilafları da vergi barışı kapsamına alırken, 6111 sayılı yasada böyle bir düzenleme mevcut değildir.

6111 sayılı yasada, vergi barışı kapsamına giren, yalnızca ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyattan kaynaklanan yargı safhasında veya dava açma süresi geçmemiş ihtilaflardır. İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere ilişkin yargı safhasında olan ihtilaflar, 6111 sayılı yasanın kapsamına alınmamıştır. Bize göre, bu durum yasanın genel amacı ile ters düşen bir durum olup, 6111 sayılı yasanın önemli bir zaafı olarak görmekteyiz.

Diğer yandan, 6111 Sayılı kanunun 2. maddesinin ikinci fıkrasında, *“ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk etmiş olan vergiler hakkında bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanır.”* hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, kanunun yayımlandığı tarih itibariyle ihtirazi kayıtla beyan edilmiş, ancak ödenmemiş vergiler dava konusu yapıp, yapılmadığına bakılmaksızın, kanunun 2. md. kapsamında yararlandırılacaktır. Diğer bir deyişle, kesinleşmiş alacaklara ilişkin hükümler uygulanacaktır. Görülüyor ki, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerle ilgili tahakkuk etmiş vergiler, ister ödenmiş, isterse ödenmemiş olsun, yargı safhasındaki durumu ile ilgilenmeksizin doğrudan doğruya vergi barışından kesinleşmiş kamu alacakları kapsamında yararlanmaktadır.

G. İHTİRAZİ KAYIT ŞERHİNİN, VERGİLENDİRMEYE YÖNELİK KULLANILMASI DIŞINDA, AMME ALACAĞININ ÖDENMESİ İLE İLGİLİ OLARAK DA KULLANILABİLECEĞİNE İLİŞKİN BİR ÖRNEK OLAY

Tezimizde buraya kadar, ihtirazi kayıt müessesinin, vergilendirme ile ilgili olarak işleyişini belirttik. Ancak, yukarıda da belirttiğimiz üzere, ihtirazi kayıt beyanı genel bir hukuk müessesesi olup, yalnızca vergilendirmeye yönelik mükellefin çekincelerini içermez. Bir Amme Alacağı'nın ödenmesi şartlarına ilişkin olarak da mükellefin bu haktan yararlanarak, söz konusu müessesenin kullanıldığını görmekteyiz. Konuya ilişkin olarak örnek bir davayı ve sonuçlarını, müessesinin işleyişini somutlaştırmak bakımından yararlı buluyoruz.

1.Olay

A şirketi nezdinde, 2006 Yılı hesap dönemi ile ilgili olarak, 2007 yılının Kasım ayında başlayan vergi incelemesi 2008 yılının Ağustos ayında sonuçlanmıştır. Şirket salınacak vergi ve vergi ziyai cezaları için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuştur. Uzlaşma günü, 10.10.2008 tarihi olarak saptanmıştır. Uzlaşma bu tarihte vuku bulmuştur. Uzlaşma sonucunda toplam 200.000 TL vergi aslı ve vergi ziyai cezası kesinleşmiştir. Ayrıca, gecikme faizi hesaplanacaktır. Şirket vadesi 10.11.2008 tarihinde olan söz konusu amme alacağı için, 4 sıra no.lu Tahsilat tebliğine göre tecil talebinde bulunmuştur. Bağlı olduğu vergi dairesi, söz konusu tebliğe dayanarak, amme alacağının vade tarihinin 1Eylül 2008 Tarihinden sonra olduğunu, 30 Ekim 2008 tarihine kadar, ödenmesi gereken, ödenmemiş bir amme alacağının söz konusu olmadığını ileri sürerek şirketin yazılı başvurusunu ret etmiştir. Şirket, bu sefer, uzlaşma sonucu kesinleşen amme alacağı için, A.A.T.U.K.'nun 48. md. göre tecil talebinde bulunmuştur. Şirketin tecil talebi, vergi dairesi tarafından uygun bulunarak, 18 ay süre ile % 2 tecil faizi ile taksitlendirilmiştir. Şirket, ilk taksitini, öderken, 4sıra no.lu tahsilat tebliğinin ödeme imkanlarından yararlanması gerektiğini, vergi dairesinin yukarıda anılan gerekçe ile Tebliğin haklarından yararlandırmadığını, bu nedenle ödemeyi, dava haklı saklı kalmak üzere, ihtirazi Kayıtle yapmış ve yasal süresi içinde de vergi mahkemesine dava açmıştır.⁷⁰

2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İlişkin 4 Sıra No.lu Tahsilat Tebliği

Bilindiği üzere, Ekim/2008 ayından itibaren küresel ekonomik krizi hissetmeye başlayan ülkemizde, krize karşı birtakım ekonomik tedbirler alınmaya başlanmıştır. Bu tedbirlerden birisi de; amme alacağının tahsilatını hızlandırmak, mali yönden zor durumda olan vergi mükelleflerine ödemelerinde kolaylık sağlamak amacıyla, 30 Ekim 2008 Tarih ve 27039 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan, Seri:B, 4 Sıra No.lu tahsilat genel tebliğidir.

Söz konusu Tebliğin başında, tebliğin amacı; “ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 48. md. düzenlenen tecil ve

⁷⁰ İzmir 2. Vergi Mahkemesinde Esas No: 2008/1998 İşlem gören Dava Dosyası Münderعاتı.

taksitlendirme müessesesinden, zor durumda olan borçluların yararlanarak borçlarını ödemelerine imkan tanımak ve bir an önce Hazineye intikalini sağlamak” şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer taraftan tebliğde; tebliğin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’nun 48. md. Maliye Bakanlığı’na tanıdığı yetkiye istinaden çıkarıldığı belirtilmiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu’nun 48. md., 5766 Sayılı Kanunu’nun 6. Maddesiyle değişen 6. f. yetki konusunda şu hükme yer vermiştir; “ Tecil yetkisini ve bu yetkisini devredecek makamlar; tecil edilecek amme alacaklarını tür ve tutar olarak belirlemeye,.....tecilde taksit zamanlarını ve diğer şartları tayin etmeye yetkilidir.” Maliye Bakanlığı yasa ile kendine tanınan bu yetkiye dayanarak, alacağın türü ve vadesini Tebliğ’in I. Bölümünde şu şekilde belirlemiştir.“Bu tebliğ kapsamında tecil edilebilecek alacaklar, 1Eylül 2008 Tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde, bu tebliğin yayımı tarihine kadar ödenmemiş olan ve Devlete ait olup, Bakanlığımıza bağlı vergi dairelerince takip ve tahsil edilen, 2008 yılı gelir ve kazançları için tahakkuk eden geçici vergi ve bu vergi ile ödenmesi gereken damga vergisi hariç, tüm amme alacaklarıdır.” Tebliğden yararlanmak için başvuru süresi, 28.11.2008 Tarihi olarak belirlenmiştir. Tebliğ’den anlaşılacağı üzere, ödeme günü 1 Eylül 2008 Tarihi olduğu halde, tebliğin resmi gazetede yayımlandığı tarih olan 30 Ekim’e kadar ödenmemiş olan tüm amme alacakları bu tebliğin kapsamında olacaktır. Tebliğin, bahsi geçen zor durumda olan mükelleflere sağladığı imkan; Yıllık % 3 tecil faizi ve 18 ay süre ile taksitlendirmedir. Normal tecil faizi ise aylık % 2 dir.

3. İhtirazi Kayıtlarla Ödeme Şerhi

Şirket, Vergi Dairesi’nin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48. md. dayanarak yaptığı taksitlendirmeye ilgili olarak, ilk taksitini öderken, verdiği dilekçede aşağıda belirtilen ihtirazi kayıt gerekçesini belirtmiştir; “ödeme planına göre ödeyeceğimiz ilk taksit; 4 Sıra No.lu Tahsilat tebliğinden haksız ve hukuka aykırı olarak yararlandırılmamız gerekçesiyle, uğradığımız menfaat ihlalinin ötürü, dava hakkımız saklı kalmak üzere, ihtirazi kayıtlarla ödenecektir.”⁷¹

⁷¹ İzmir 2. Vergi Mahkemesinde Esas No: 2008/1998 İşlem gören Dava Dosyası Münderعاتı.

4- Vergi Mahkemesi Kararı Ve Gerekçesi

İzmir 2. Vergi Mahkemesinde görülen davaya ilişkin hususlar aşağıda açıklanmıştır.

“- **Davanın Özeti**; Davacı şirket tarafından, Tahsilat Genel Tebliğinde B Seri 4 Sıra nolu Tebliğden yaralanmak amacıyla yapmış olduğu başvurunun reddine ilişkin işlemin; TL tutarında amme alacağının kesinleştiği, söz konusu borcun şirketi çok zor duruma düşürecek mahiyette olduğu, amme borcunun vadesinin 1 Eylül 2008 tarihinden önce ve tebliğin yayımlanma tarihi olan 30 Ekime kadar ödenmemiş olması ölçüsü idari işlemin genellik ve gayri şahsi olması ilkesine aykırı olduğu iddialarıyla iptali istenilmektedir.

- Karar ve Gerekçesi

“Davacının başvurusunun reddedilmesinin sebebi, davacıya ait vergi borçlarının 01.09.2008 tarihinden sonraki vadeli borçlar olmasından kaynaklanmaktadır.

Diğer yandan yukarıda anılan 6183 Sayılı Yasanın “Tecil” başlıklı 48. maddesinde tecil şartları sayılmış olup, söz konusu şartlar arasında amme alacağının vadesine yer verilmemiştir.

Kişilerin bir takım haklarının kısıtlanmasını veya belli bir haktan yararlandırılmasının belli sürelerle sınırlandırılmasını öngören düzenlemeler, Anayasanın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak, yasalarla yapılabileceğinden, böyle bir düzenlemenin tebliğ ile yapılması olanaklı değildir.6183 Sayılı 48. maddesinde, tecil yetkisini kullanacak ve bu yetkiyi devredecek olan makamların; tecil edilecek amme alacaklarını tür ve tutar olarak belirlemeye, amme borçlusunun faaliyetine devam edip etmediğini esas alarak tecil edilecek alacakları tespit etmeye, tecilde taksit zamanlarını ve diğer şartları tayin etmeye yetkili olduğu hüküm altına alınmış ise de söz konusu yetkinin, tecil edilecek verginin tür ve tutarını belirlemeye, taksit zamanları gibi hususlarla sınırlı olduğunun kabulü gerekmekte olup, hakkın özüne dokunabilecek bir düzenlemenin tebliğ ile yapılması söz konusu olamaz. Aksi düşünce; yani kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesi, olayda olduğu gibi, kanunda öngörülmemiş bir sınırlamanın tebliğ ile getirilmesi, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi, fonksiyon gaspına da yol açacağı

kuşkusuzdur. Yürürlükte bulunan vergi kanunlarında, tecil talepleri konusunda herhangi bir süre sınırlandırması öngörülmediğinden, bu tür taleplerin her zaman yapılabileceğinin kabulü zorunludur. Zira, burada esas olan husus amme borçlarının ödenmesinin amme borçlusu olan davacı şirketi çok zor duruma düşürecek olmasıdır.

Davacının usulüne uygun olarak bir tecil başvurusunda bulunmuş olması ve tutar itibarıyla Yasada öngörülen şartları taşıması karşısında ve genel tebliğ ile Yasada belirlenmiş olan hakların kısıtlanması düşünülmemeyeceğinden, tecil isteminin, Yasa hükmü aşılarak amme alacağının 01.09.2008 tarihinden sonraki vadeli borçlar olması gerekçesiyle reddedilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.”

Açıklanan nedenlerle, Davanın Kabulüne, dava konusu işlemin iptaline, oy çokluğu ile karar verildi.”

Karşı Görüş; “Davacının, yukarıda sözü edilen tebliğ hükmünden yararlandırılması istemi, davacı borçlarının vadesi tebliğ ile belirlenen 01.09.2008 tarihinden sonra 07.12.2008, 14.12.2008 ve 26.11.2008 tarihli olmaları ve tebliğ ile belirlenen tarihten sonraya ilişkin olduğu için bu tebliğ hükmünden yararlanamayacağı hususu dava konusu işlem ile kendisine belirtilmiştir.

Yasanın verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan tebliğ hükmü davacı istemini kapsamadığından tesis edilen davalı idare işleminde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bu durumda yasaya aykırı bir tebliğden söz edilmesi mümkün değildir. Çünkü, 6183 sayılı Yasanın 48. maddesinin 1. paragrafında genel olarak tüm vergi ve borçlarına tecil ve taksitlendirme hakkı tanınmış olup, bu nedenle mükelleflerce bu konuda her zaman başvurulabilecek ve şartları uygun görüldüğü takdirde davalı idarece kabul edilecek işlemler ortadan kaldırılmış değildir. Ancak, tebliğ ile getirilen tecil ve taksitlendirme ülke çapında genel ve geçici mahiyet arz eden bir durumdur. Açıklanan nedenlerle, davanın reddi gerektiği görüşünde olduğumdan aksi yöndeki çoğunluk kararına katılmıyorum.”

5. Danıştay Kararı ve Gerekçesi

Danıştay 3. Dairesi; 29.9.2011 gün ve Esas No;2009/4884 Karar No;2011/5319 Sayılı Kararında; “ Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi Kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmesi olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına oybirliğiyle karar verildi.”

6. Davaya İlişkin Değerlendirme

Davanın konusu olaydan anlaşılacağı üzere, ihtilaf konusu amme alacağının vadesi, tebliğde belirtilen tarih sınırlandırılmalarının dışındadır. Diğer bir deyişle, dava konusu amme alacağının 1Eylül Tarihine kadar muaceliyet kespetmiş, 30 Ekim tarihine kadar ödenmemiş bir durumu söz konusu değildir. Ancak, olayda dikkati çeken bir husus, ihtilaf konusu amme alacağının bir vergi incelemesi sonucu ortaya çıkan bir amme alacağı olduğu, tebliğin müracaat tarihinden(5.12.2008) önce gerçekleşmiş bir tarhiyat öncesi uzlaşmaya dayalı olduğudur. Ayrıca, yine karardan mükellefin usulüne uygun tecil talebinde de bulunduğu anlaşılmaktadır.

Dikkat edilirse, gerek vergi incelemesinin sonuçlandırılarak tarhiyat işlemlerinin tekemmül ettirilmesi, gerekse tarhiyat öncesi uzlaşma tarihinin belirlenmesi, hep idarenin tasarrufunda olan işlemlerdir. Dolayısıyla, olayımızda amme alacağının tebliğde tarihle ilgili belirtilen şartları taşımaması tamamen idarenin tasarrufuyla ilgilidir. İnceleme daha önceki bir tarihte sonuçlanmış, tarhiyat öncesi uzlaşma tarihi ve uzlaşmanın vaki olması 1 Eylül'den önce ve kesinleşen amme alacağı 30. Ekim tarihine kadar ödenmemiş olsaydı, mükellefin söz konusu tebliğin imkanlarından yararlanması konusu ihtilafsız olacaktı. Görülüyor ki, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'n 48. md. dayanılarak çıkarılan tebliğin uygulanması, yasaların uygulanmasındaki objektiflik ilkesini ihlal etmiştir. Burada, objektiflik ilkesinin realize olması, müracaat tarihine kadar muaccel hale gelmiş ve ödenmemiş amme alacaklarının kapsama dahil edilmesi ile mümkün olacaktır. Tebliğde zor durum hali karine olarak kabul edilmiştir. Hiç olmazsa, dava konusu olayda olduğu gibi tebliğde en azından bu kapsamda olan amme alacakları için bir ayrıştırmaya gidilmesi gerekmektedir. Söz konusu tebliğdeki hukuki sakatlığı doğuran temel argüman; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'n 48.

md. dayanılarak çıkarılan 4 Sıra no.lu Tahsilat Tebliği'nin, mahkeme karar gerekçesinde de belirtildiği gibi, hakkın özüne dokunabilecek bir düzenleme ile sınırlamalar getirmiş olmasıdır.

Sonuç olarak, asıl gayesi ekonomik amaç olan bu düzenleme, 48. md. ile ilgilendirilmeyip, doğrudan bir ekonomik tedbirler paketi içinde yer alsaydı, bu tür hukuki ihtilaflar söz konusu olmayacaktı. Hukuki sorun; tebliğin yasaya dayandırılarak düzenlemesine karşın, yasa ile tesis edilen hakları kısıtlamasıdır.⁷²

III. İHTİRAZİ KAYITLA BEYYANAME VERİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA

A. İHTİRAZİ KAYITLA BEYANDA BULUNABİLECEK KİŞİLER

1. Vergi Mükellefleri Açısından Değerlendirme

Vergi dairesi işlem yönergesinin (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi) 39. md. ; "Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek....." İfadesinde; mükellefler ifadesi yer almaktadır. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, beyannamelere ihtirazi kayıt şerhinin mükellefler tarafından konulması gerekmektedir. Diğer yandan mükellef tanımı; Vergi Usul Kanunu'muzun 8. md. yapılmıştır. Buna göre; " mükellef, vergi kanunlarına göre kendilerine vergi borcu terettüb eden gerçek ve tüzel kişileridir."

Türk Vergi Hukukunda gerçek kişiler Gelir Vergisi mükellefi olarak kabul edilirken, tüzel kişiler ise kurumlar vergisi mükellefi olabilmektedirler. Ancak, bunların da istisnaları vardır. Örneğin, birer ortaklık olan ama tüzel kişiliği olmayan adi, kollektif ve adi komandit şirketler gelir vergisi mükellefi olabilmekteyken, tüzel kişiliği olmayan iş ortaklıkları, kurumlar vergisi mükellefi olabilmektedirler. Yine, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler de kurumlar vergisi kanununca kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedirler. (K.V.K.M.1/(5).

Ayrıca, kurumlar vergisi kanunun uygulanmasında sendikalar, dernek; cemaatler; vakıf hükmündedir. (K.V.K.m.1/(5)⁷³

⁷² Ferhat FAHRAN, "4 Sıra No.Lu Tahsilat Tebliği İle İlgili Bir Vergi Mahkemesi Kararı Ve Kararın Değerlendirilmesi" **Yaklaşım Dergisi**. Mayıs -2010, S. 209

⁷³ YERLİKAYA, s.132.

Vergi hukukunda mükellefiyet ve sorumluluk için kanuni ehliyet şart değildir.(V.U.K. m.9/1).Bu nedenle, vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişki kurmak vergi mükellefi olmak için yeterlidir. Zira, vergi hukukunda ehliyetin temeli, vergi ödeme gücüdür.

Medeni hukukta fiil ehliyetine sahip olmayanlar, vergiyi doğuran olayla ilişkileri varsa, vergi mükellefi olurlar. Ancak, tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların yükümlü veya sorumlu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir (V.U.K, m.10). Kanuni temsilciler, vergi mükellefi veya sorumlusu olup da fiil ehliyeti bulunmayan *bu* kişilerin vergilendirmeden doğan tüm ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulurlar. Kanuni temsilciler bu ödevleri yerine getirmemeleri halinde, temsil ettikleri kişilerin mamelekenden kısmen, ya da tamamen alınmayan vergi borçlarından sorumlu olurlar.⁷⁴

Gerçek kişiler, kurumlar vergisi dışında tüm vergilerin mükellefi olma potansiyeline sahiptirler, kurumlar vergisi tüzel kişiler de, gelir vergisi dışında tüm vergilerin mükellefi olma potansiyelindedir.

Beyannamelere ihtirazi kayıt koyma hakkı ve bu hakka dayanarak dava açmak prensip olarak mükelleflere aittir. Ancak, yukarıda da belirttiğimiz gibi, Vergi Usul Kanunu'n 10. md. göre; "tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir."

Kanunun bu hükmünden hareketle, örneğin, vesayet altında bir gelir vergisi mükellefinin vergilendirmeye ilişkin ödevleri- beyanname verme, tahakkuk eden verginin ödenmesi gibi ödevleri nasıl kanuni temsilcisi tarafından yerine getiriliyorsa, beyannameye ihtirazi kayıt şerhini düşerek süresi içinde dava açma hakkı kanuni temsilciye aittir.

⁷⁴ YERLİKAYA, s.131.

- Dar Mükelleflerde Durum

-Gerçek Kişilerde; Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için beyanname verilmemektedir (GVK, m. 86/2). Bunun mefhumu muhalifinden dar mükelleflerin sadece ticari ve zirai kazançları için yıllık beyanname verecekleri ortaya çıkmaktadır. Bunun dışında dar mükellefler, yıllık beyanname ile bildirmek zorunda" olmadıkları ve kazanç ve iratlarından vergisi tevkif yoluyla alınmamış olanlar için de münferit beyanname verir. Münferit beyannameler, kazanç ve iradların iktisap edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde dar mükellefler tarafında ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Diğer kazanç ve iratların vergisi ise, büyük ölçüde bu kazanç ve iratları dar mükelleflere sağlayanlar tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla kesilerek yatırılır.

Dar mükellefler duruma göre verecekleri yıllık ve münferit beyannamelere ihtirazi kayıt koyabilirler ve akabinde dava yoluna gidebilirler. Bunların dar mükellef olmaları, bu hakları kullanmaktan mahrum etmez. Ancak, dar mükellefiyet pozisyonunda elde ettikleri kazanç ve iradları onlara sağlayanlar tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla tevkif edilen vergiler bir muhtasar beyanname ile ilgili vergi dairesine yatırılmaları halinde bu beyannamelere ne dar mükelleflerin ve ne de vergi sorumlularının ihtirazi kayıt koyma hakları vardır. Zira muhtasar beyannameyi verginin asıl ödeyicisi olan dar mükellefler verseydi o zaman ihtirazi kayıt koyma haklarını kullanabilirlerdi. Ama bu mümkün olmayan bir ihtimaldir. Diğer yandan vergi sorumluları da verecekleri muhtasar beyannameye ihtirazi kayıt koyamazlar, çünkü vergi sorumluları bu safhada verginin asıl ödeyicisi değildirler. Bu durumda yapılacak olan, haklarında tevkif usulüyle vergi kesilen dar mükellefler tahakkuk eden bu vergilere süresi içerisinde dava yoluna gitmektir.⁷⁵

- Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde; KVK 'nun 3/2. maddesine göre, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan kurumlar, dar mükellefiyete tabi bulunmaktadır. Bunlar yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler.

⁷⁵ YERLİKAYA, s.134.

Yine bunda da tıpkı, GVK'daki dar mükelleflerin sahip oldukları beyanname halleri gibi haller vardır. Yani kurumlar vergisi dar mükellefleri, yıllık beyanname, münferit beyannameye karşılık gelen "özel beyanname" ve muhtasar beyanname ilişki içerisinde dirler. Bu kurumların ticari ve zirai kazançları KVK'nun 26ncı maddesine göre yıllık beyanname ile vergi dairesine bildirilir. Dar mükellef kurumların diğer kazanç ve iratları için bu kazanç ve iratları edindikleri tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine özel beyanname verirler (KVK, m.26). Ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı niteliğindeki gelirleri ise kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara sağlayanlar tarafından kaynakta kesilerek muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirilir (K.V.K, m.30).

Yine burada da dar mükellef kurumların verecekleri yıllık ve özel beyannamele ilgili ihtirazi kayıt hakları ve akabinde dava açma hakları bulunmaktadır. Muhtasar beyanname ile yine GVK'na tabi dar mükellef bahsinde belirttiğimiz şekilde ihtirazi kayıt hakları bulunmamakta sadece kendisine tahakkuk eden vergiye dava açma hakkı saklı bulunmaktadır. Buna ilişkin Danıştay kararları da bulunmaktadır.⁷⁶

-Mutavassıt Mükelleflerde

Bilindiği üzere, bir kısım vergilerin, kanuni düzenleme gereği ve fiyat mekanizması yoluyla yansıtılması mümkündür. Bu durumda olan kimse vergiyi kendi nam ve hesabına öder ve sonra bunu fiyat mekanizması yoluyla başkalarına devreder. Bu vergilere örnek olarak gümrük vergisi ve katma değer vergisini gösterebiliriz. Nitekim, katma değer vergisi kanununun 8. md. mükellefin tanımı yapılmıştır. Buna göre, katma değer vergisinin mükellefi; malı teslim eden ve hizmeti ifa edendir. Aynı şekilde, ithalatta katma değer vergisinin mükellefi; mal ve hizmeti ithal edendir. Söz konusu verginin mükellefi olarak vergiyi ödeyen mükellef, bu vergiyi fiyat mekanizması yoluyla diğer şahıslara yansıtacaktır. Diğer yandan, katma değer vergisi kanununun 40. md. katma değer vergisi bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunacağı belirtilmiştir. Bu durumda mutavassıt mükellef durumunda olan mükellefler, verecekleri beyannamele ilgili ihtirazi kayıt koyma ve dava açma haklarına sahip olacaklardır.⁷⁷

⁷⁶ YERLİKAYA, s.135.

⁷⁷ Ediz DOĞAN, **Kamu Maliyesi**, s.171; Aksoy, **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**, s.37

Her ne kadar mutavassıt mükellef ödediği vergiyi, daha sonra malı ya da hizmeti satarak, tüketiciden tahsil etse de ve gerçekte vergiyi ödeyen kişi kendisi olmasa da, yine verecekleri beyannamelerde ihtirazi kayıt haklarına sahip olacaklardır. Yani mutavassıt mükellefin yansıttığı vergiyi ödeyen kişinin ihtirazi kayıt koyma hakkı ve bilahare dava açma hakkı bulunmamaktadır.⁷⁸ Vergi fiyatın içinde yansıdığı için, malı veya hizmeti satın alanın vergiye karşı hukuki bir itirazı olamaz. Bu itirazı, ancak mal veya hizmeti satın almama şeklinde tezahür eder.

2. Vergi Sorumlusu Açısından Değerlendirme

a. Genel Açıklama

Vergi sorumlusu; Vergi Usul Kanunu'nun 8. md. "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" olarak tanımlanmıştır. Vergi kanunları gerek vergi alacağını güvenlik altına almak gerek vergi idaresini iş yüküne boğmamak, gerekse mükellef sayısını azaltmak amacıyla, bazı vergilerde verginin ödenmesi açısından gerçek mükellefi değil, bir başka mükellef veya kişiyi sorumlu tutmuştur. Ücrete veya yıllara sari inşaat işine "ilişkin bir ödemede mükellef ya da mükellefiyeti olmayan bir kamu kurumu veya vergiden muaf bir kooperatif sorumlu olabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. md. gelir vergisinin sorumluları sayılmaktadır. Ayrıca aynı maddede sayılan ödemelerin yapıldığı kurumlar vergisi mükelleflerine ödeme yapan kişiler için de sorumluluk bulunmaktadır. Vergi sorumlusu ile mükellef arasındaki temel fark, ödenen vergi mükellefin mal varlığından çıkarken sorumlu, gerçek mükelleften kesinti yapmak suretiyle ödemektedir. Bankadaki hesabına faiz ödenen bir kişinin gelirinden yapılacak tevkifat faiz gelirinden kesilmek suretiyle ödenirken, faiz gelirini beyanname ile bildiren mükellefin ödediği vergi kendi üzerinde kalmaktadır.⁷⁹

Kural olarak sorumlu, mükellefile devlet arasındaki alacak-borç ilişkisinde üçüncü kişi konumundadır. Ancak vergi borçlusu olarak vergi mükellefleri ve vergi sorumluları, esas olarak tahsil işlemlerinin muhatabı durumundadırlar. Nitekim, V.U.K.'nin 8. maddesine göre de, "Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap

⁷⁸ Fevzi Karagözoğlu ve Faruk Kazancı, **Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1972, s.27.

⁷⁹ Özyer, s.30.

olan kişidir. Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir," Kanunun bu hükmüne rağmen sorumluların tarhedilen vergilere karşı yargı yoluna başvurabilmeleri hususunda çelişik içtihatları bulunmaktadır.⁸⁰

b. Farklı Vergi Sorumluları Açısından Değerlendirme

Genelde Vergi Kanunlarımızda, ilgili verginin, mükellef adına vergi dairesine ödenmesinden kimlerin sorumlu olduklarını düzenlemiştir. Hangi vergi sorumlularının ihtirazi kayıt koyma ve akabinde dava açma hakkına sahip olduğunu tespit etmek için, farklı sorumlulukların incelenmesinde yarar vardır.

i. Mirasçıların Vergi Sorumluluğu ve İhtirazi Kayıt

Vergi Usul Kanunu, mükelleflerin ödevlerini yerine getirmelerinin mümkün olamayacağı durumlarda boşluk bırakmamak için muhatap tayin etmiştir. Gerçekten de bazı durumlarda mükellefe düşen ödevi yerine getirecek olanların belirlenmesi kamu alacağının tahsili açısından önem arz eder. Nitekim, Türk Medeni Kanunu'nun 582. maddesine göre sağ doğmak koşuluyla cenin de mirasçı olmaktadır. İşte mükellefin ölümü halinde mükellefin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar tarafından yerine getirileceği hükmünü taşıyan 12. madde de bu amaçla düzenlenmiştir. Ancak sorumluluk sınırsız değildir. Kanun, mirasçılarının hisseleri nispetinde sorumlu oluşunu düzenlemektedir.

Mirasçılarının mirasın vergi borçlarından sorumlu olmak istememeleri halinde mirasın reddi için Medeni Kanun uyarınca ölüm tarihinden itibaren üç ay içinde sulh hukuk mahkemesine başvurmaları gerekir. Mahkeme kararının ölüm tarihinden itibaren üç ay içinde alınıp alınmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan üç aylık süre içinde mahkemeye başvurulmuş olunmasıdır. Diğer yandan, mirasçılarının mirası reddetmeleri halinde tarh edilecek vergilerle ilgili ihbarnamelerin vergi dairesi tarafından tereke hakimliğine tebliğ edilmesi gerekir. Tahakkuk edecek vergi borçları 6183 sayılı Kanununun 21. md. uyarınca, İcra İflas Kanunu'nun 206 'ncı maddesinde yazılı sıraya göre tahsil edilir.⁸¹

⁸⁰ YERLİKAYA, s. 138,139.

⁸¹ ÖZYER, s. 56, 57.

Diğer bir hal de, ölüm halinde mirası ret etmemiş mirasçılara geçen tereke, mirasçılar arasında bölünmeden işletilmesi halinde elde edilen ticari kazanç için bütün mirasçıların ayrı, ayrı beyanname vermeleri gerekmesi de mükelleflerin beyannameye ihtirazi kayıt koyma hakları vardır. Bu hakkı bütün mirasçılar adına tek bir mirasçının verilen beyannameye kullanılması mümkündür.⁸² Zira, mükellefin ölümü halinde, vergi mükellefiyetine ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi artık fiilen imkansız hale geldiğinden ve mükellefiyetin fiilen son bulması nedeniyle, burada artık vergi mükellefi ile sorumluluk özdeşmiş, vergi sorumlusu, vergi mükellefi durumuna gelmiştir.

ii. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu Ve ihtirazi Kayıt

V.U.K.nun 11. Maddesine göre, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etme hakkını kaldırmaz. Uygulamada sürekli karşılaşılan, kanunlarına göre vergi sorumluları hakkındaki açıklamalarımız aşağıdaki gibidir;

- **Gelir Vergisinde;** G.V.K.muzun 94. maddesi, yasada sayılan gerçek ve tüzel kişiler, yine kanunda belirtilen ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olduklarını belirtmiştir. Örneğin, Bir A.Ş. veya bir limited şirket istihdam ettiği personeline yaptığı ücret ödemelerinden bu maddeye göre gelir vergisi tevkif ederek ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadır. Burada mükellef şirkette istihdam edilen personel, vergi sorumlusu ise, ücret ödemesini yapan A.Ş. veya Limited şirkettir. Şirket yapılan kesintilerle ilgili verdiği muhtasar beyannameye ihtirazi kayıt koyarak, mükellef adına vergi mahkemesinde dava açamaz. Nitekim, Danıştay'ın mustakar hale gelmiş kararlarında da, "vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanların, asıl mükellefler adına vergi mahkemelerinde dava açamayacakları" ifade edilmiştir. Danıştay 4. Dairesi Kararı; 11.5.1984 Tarih, E. 1982/4478, K. 1984/2029

⁸² YERLİKAYA, s.139.

Diğer yandan, mükelleflerin, örneğin ücretinden vergi kesilen hizmet erbabının, kesilen vergiye ilişkin itirazı için muhtasar beyannameye ihtirazi kayıt koyma hakkı var mıdır?

Hayır, yoktur. Zira, tez konumuzla ilgili bu zamana kadar yaptığımız açıklamalardan ve vergi mevzuatındaki düzenlemelerden ihtirazi kayıt şerhi; mükellefin veya onun adına hareket eden kanuni temsilcisinin doğrudan doğruya kendi vergilendirilmesi ile ilgili beyanname konabilir. Muhtasar beyanname, bu mahiyette beyanname olmayıp, vergi sorumlusu tarafından kanuna göre tevkif edilen vergilerin yer aldığı beyanname olup, doğrudan mükellefin vergilendirildiği bir beyanname değildir. Vergi sorumlusunun, V.U.K.nun 11. maddesi ve G.V.K.nun 99. maddesine göre tanzim ettiği bir beyanname dir. Vergi kesintisine muhatap vergi mükellefi haksız ve hukuka aykırı olarak vergilendirildiği konusunda bir iddiasının olması halinde hakkını araması nasıl olacaktır? Bu durumda, yapılacak olan işlem, haklarında vergi kesilenler verginin tahakkukundan sonra doğrudan dava yoluna gidebilirler. Nitekim, Danıştay'a göre de, vergi sorumlularının yatırdıkları vergileri iade talep edemeyecekleri, vergiyi asıl ödeyenlerin dava açarak iade isteyebilecekleri karar altına alınmıştır. Bu konuda **örnek DANIŞTAY KARARLARI** aşağıdaki gibidir;

“ Bünyesinde çalışan öğretmenlere ödenen eğitim ve öğretim tazminatından tevkif edilen verginin kaldırılması istemiyle özel eğitim kurumunun dava açamayacağı, zira adına yapılmış bir tarihyatın bulunmadığı, bu konuda mükellef durumdaki öğretmenler dava açabilirler.” Danıştay 4. dairesi Kararı, 06.04.2000 Tarih, E. 1999/4832, K.2000/1330

“ Kanunen sadece vergiyi kesip, yatırmakla yükümlü bulunan davacının, bu vergileri herhangi bir nedenle geri isteme hakkı olmadığı hakkında” Danıştay 3. Dairesi Kararı, 13.02.1998, E.1996/3705, K.1998/411

-Kurumlar vergisinde; Yeni 5520 Sayılı Kurumlar vergisi kanununun 30 Maddesinde; dar mükellef kurumların yine kanun maddesinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren kurumlar, vergi kesintisi yapacakları hüküm altına alınmıştır. Bizim bu konuda kanaatimiz, prensip olarak vergi sorumlularının

söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden dar mükellef kurumlar adına kestikleri vergileri beyan ettikleri muhtasar beyannameye ihtirazi kayıt şerhi koyup, dava açamayacakları yönündedir. Ancak, olayın fiili uygulaması göz önünde bulundurulduğunda, verginin asıl yüklenicisinin Türkiye'deki kurum olduğunu, kesilen vergi yükü ile dar mükellef kurum arasında vergi yükünün hissedilmesi yönünde herhangi bir ilişki olmadığı kolaylıkla anlaşılır. Zira, yukarıda anılan gelir vergisi kesintisinde, vergi sorumlusu tarafından kesilen vergi ile mükellefi arasında vergi yükünün katlanması açısından doğrudan bir ilişki mevcuttur. Örneğin, vadeli mevduata ilişkin G.V.K.nun 94. maddesi uyarınca kesilen verginin mudi tarafından hissedilmemesi mümkün müdür?. Mudi kesilen vergi kadar daha az faiz geliri elde edecektir. Yine dağıtılacak kar payı üzerinden kurum bünyesinde G.V.K. 94/6b-i uyarınca yapılan stopaj, bu kesinti doğrudan doğruya mükellefin elde edeceği kar payını etkileyecektir. Hele, elde ettiği kar payı nedeniyle beyanname vermek durumunda kalmamışsa, kesilen vergiyi daha da hissetmek durumunda kalacaktır.

Zira, beyanname vermeyeceği için, bu vergiyi mahsup imkanı da olmayacaktır. Dolayısıyla, kesilen vergiler nedeniyle bu tür sorumlulukta, adına vergi kesilen mükellefin bu idari işlem nedeniyle doğrudan mağduriyeti söz konusudur. Bu nedenle, davanın vergi mükellefi tarafından açılması doğaldır. Ancak, yukarıda bahsi geçen dar mükellefiyete ilişkin vergi kesintisinde, böyle bir mağduriyet söz konusu değildir. Öyle ki, dar mükellef kurum Türkiye'den sağladıkları kazanç ve iratları ile ilgili olarak Türkiye'deki kuruma düzenlediği faturasında doğrudan doğruya söz konusu mal ve hizmetin bedeli vardır. Vergi kesen tam mükellef kurum, dar mükellefe sağladığı kazanç ve iradın brütüne giderek, stopajı, brüt tutar üzerinden hesap eder ve vergi dairesine yatırır. Dolayısıyla, dar mükellef kurumun, kesilen vergiyi hissetmesi ve bu yüzden mağdur olması gibi bir durum söz konusu değildir. Uygulamada, dar mükellef kurumun bu nedenle dava açması rastlanan bir durum değildir. Örneğin; tam mükellef bir kurum, kurumlar vergisi kanununun 30/1ç-ii bendine göre, (i) bendinde sayılan kurum ve kuruluşlar dışında kredi aldığı anda, bu kredi karşılığında ödediği faizlerden %10 oranında stopaj yapmak durumundadır. Bu stopaj yapılırken; uygulamada tahakkuk eden faizin brütüne gidilerek, stopaj bu tutar üzerinden yapılır ve vergi dairesine yatırılır. Burada artık, verginin fiili yüklenicisi tam mükellef kurumdur.

Bu tespit ve açıklamalarımızın ışığı altında, bize göre, bu tür bir sorumlulukta vergi sorumlusunun dava açma hakkının olduğunu kabul etmek gerekir.

-Katma Değer Vergisinde

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, Katma Değer Vergisi kanunu'nun 8. md. göre, katma değer vergisi mükellefi mal ve hizmeti teslim edendir. Diğer yandan, aynı kanunun 9. maddesi de "vergi Sorumlusunu" düzenlemiştir.

Şöyle ki; Katma değer vergisinde sorumluluk alanının dar olduğunu söyleyebiliriz. Katma değer vergisi kanununun 9. md. göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir. (K.D.V.K. md.9/1).Burada oluşturulan sorumluluk vergi alacağına güvence altına alınmasına yönelik bir sorumluluktur. Buradaki sorumluluk hallerinde haklarında işlem yapılanlar, ancak, yapılan işlemlere karşı dava yoluna gidebilirler. Yine aynı şey bu kanunun 9. maddesinin 2. bendi için de geçerlidir. Bu bende göre, fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziya uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır. Bu hüküm de vergi alacağına güvence altına alınmasına yönelik sorumluluk getirmiştir.⁸³

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, katma değer vergisi kanunundaki sorumluluk, tamamen verginin güvenliği için düzenlemiştir. 9. md.1. f. sorumluluğu, yukarıda, kurumlar vergisi kanununun 30. md. sorumluluk ile ilgili açıklamalarımız kapsamında değerlendirebiliriz. Yurt dışında bir gerçek kişinin veya kurumun örneğin Türkiye'de hizmetinden yararlanılması durumunda, vergi doğuran olayın vuku bulması nedeniyle doğan verginin hazineye yatırılmasından sorumlu, Türkiye'de bu hizmetten yararlanan gerçek kişi veya kurumdur. Burada da vergi aynı, kurumlar vergisi kanununun 30. md. ile ilgili açıklamalarımız doğrultusunda hesaplanarak sorumlu tarafından vergi dairesine yatırılır. Bu nedenle, sorumlu sıfatıyla, 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesiyle beyan edilerek ödenen katma değer vergisi ile ilgili olarak kanaatimizce, beyannameye ihtirazı kayıt konarak dava

⁸³ Yerlikaya, s.142.

açılması mümkündür. Diğer yandan vergi sorumlusunun beyan ederek ödediği bu vergiyi, kendi katma değer vergisi beyannamesinde de indirim konusu yaptığı için, ihtirazı kayıt koyarak dava açmanın herhangi bir yararı olmayacaktır. Ancak, büyük ölçüde ve uzun döneme devreden katma değer vergisi olan mükellefler için, sorumlu sıfatıyla ödedikleri katma değer vergisi için söz konusu beyannameye ihtirazı kayıt şerhini koyarak dava açmaları yerinde olacağı kanaatindeyiz.

Katma değer vergisi kanununun 9/2 ve 3. f. düzenlemelerin, tamamen vergi alacağının emniyetine yönelik işlemler olduğu için, burada fiilen ihtirazı kayıt müessesinin çalışması mümkün değildir. Doğrudan doğruya, idarenin 2. ve 3. fıkralarındaki işlemleri nedeniyle yargıya başvurulur.

3. Kanuni Temsilciler Açısından Değerlendirme

a. Genel Açıklama

Vergi ödevlerinde esas olan bu ödevlerin mükelleflerin kendilerince yerine getirilmesi olmakla birlikte yukarıda da belirtildiği üzere her zaman bu mümkün olamamaktadır. Zira küçükler, kısıtlılar ve tüzel kişilerle toplulukların mükellef oldukları durumda bunlar adına ödevleri yerine getirecek ve sorumlu tutulacak kişilerin belirlenmesi önem kazanmaktadır. İşte Vergi Usul Kanunu'nun 10. md. kanuni temsilcileri vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu tutmaktadır. Ancak, bu maddede kanuni temsilcilerin kim olduğuna ilişkin bir belirleme veya açıklama yoktur. Böyle olması da kanunun sistematigi açısından uygun düşmektedir. Zira daha önce de belirtildiği gibi kanuni temsilcilerin, mükelleflerin üzerine düşen görevleri yerine getirmemeleri halinde vergi, yine mükelleflerin varlığından alınmakta ancak cezalar için kanuni temsilciler muhatap olmaktadır.

Kanuni Temsilcilerin kimler olduğu konusunda Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte aynı kavramın kullanıldığı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. md. uygulaması açısından kanuni temsilcilerin belirlenmesiyle ilgili olarak 1 seri no'lu Tahsilat Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"6183 sayılı Kanunun amme borçlusu saydığı kanuni temsilciler; gerçek ya da tüzel kişileri veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri kanunen temsil etmeye yetkili olan kişiler olup, bu kişilerin kimler olduğu ve sorumluluklarının şekli Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta belirlenmiştir."⁸⁴

b. Farklı Kanuni Mümessiller Açısından Değerlendirme

Vergi Usul Kanununun 10. maddesinde, vergilendirilme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesini, kanuni temsilcisi aracılığıyla yerine getirileceği belirtilen tüzel kişiler, gerçek kişiler, tüzel kişiliği olmayan topluluklar belirtilmiştir. Söz konusu gerçek kişilerin ve tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmayan toplulukların kanuni temsilcilerinin kimler olacağı, borçlar kanunu, medeni kanun, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili kanunlarında belirtilmiştir. Şimdi sırasıyla söz konusu kanuni temsilcilerin vergilendirme ile ilgili ödevlerinde ihtirazi kayıt yönünden durumlarını değerlendirelim.

i. Tüzel Kişilerde Kanuni Mümessil

Vergi mükellefi olan tüzel kişilerin vergi ödevleri, kanun temsilcileri tarafından yerine getirilir. Tüzel kişiliği olan vergi mükellefleri, kolektif şirket, adi komandit şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, limited şirket, Anonim şirket ve kooperatiflerden ibarettir. Tüzel kişiliğe haiz olmakla birlikte, kolektif şirketler ve adi komandit şirketlerin kanuni mümessilleri tarafından yerine getirilecek vergilendirme ile ilgili ödevleri, yalnızca katma değer vergisi ve muhtasar beyannamelerinin verilmesidir. Söz konusu şirketlerin kazançlarının beyan edilmesiyle ilgili kanuni mümessillerin herhangi bir sorumlulukları yoktur. Anılan şirketlerin kazançlarının beyanıyla ilgili vergi ödevleri, hisseleri oranında kolektif şirketin ortakları ve komandite ortaklar tarafından yerine getirilir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, kurumlar vergisi mükellefi olup, bu tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi Türk Ticaret Kanununun 256 ve 257. maddelerine göre, komandite ortaklardır.

Anonim şirketlerde, şirketin kanuni mümessili, yönetim kuruludur. (T.T.K.nu 317) vergilendirmeye ilişkin ödevleri bu organ aracılığıyla yerine getirilir. Vergi

⁸⁴ ÖZYER, s. 46.

ödevlerinin yerine getirilmemesinden dolayı, yönetim kurulu doğrudan sorumludur. Limited şirketlerde, şirketin kanuni temsilcisi, ortaklar tarafından seçilen ve atanan müdürlerdir. (T.T.K. 540) Vergilendirmeye ilişkin ödevler, bu müdürler tarafından yerine getirilir. Yine aynı maddede, aksi kararlaştırılmadıkça ve bu konuda ana sözleşmede düzenleme yapılmamışsa, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar.

Kanunen ya da şirket ana sözleşmesine göre belirlenen tüzel kişi temsilcileri, temsil ettiği tüzel kişiliğin tüm maddi ve şekli vergi ödevlerini yerine getirirken doğal olarak tüzel kişi adına vereceği beyannameye de ihtirazi kayıt koyma ve akabinde dava açma hakkına sahip bulunmaktadırlar.

ii- Tüzel Kişiliği Olmayan Toplulukların Kanuni Mümessilleri

Tüzel kişiliği olmayan toplulukların vergisel ödevleri bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Tüzel kişiliği olmayan topluluklara adi şirket ile vakıflar ve cemaatler örnek verilebilir (V.U.K. m.10/1).Bu gibi topluluklarda yönetimi elinde bulunduranlar aynı zamanda vergisel ödevlerin de sorumlusudurlar.

Bu durumda olanların topluluk adına verilecek olan beyannamelerine ihtirazi kayıt koyma ve dava açma hakları bulunmaktadır.⁸⁵

iii- Küçüklerin Ve Kısıtlıların Kanuni Mümessilleri

- Vergi Aslında Sorumluluk

Küçük ve kısıtlılara ait ödevlerin kanuni temsilcisi tarafından yerine getirilmemesi dolayısıyla salınan ilave vergi, prensip olarak küçük ve kısıtlının mamelekenden alınmadığında, kanuni temsilci sorumlu duruma gelir. Vergi aslını kendisinin ödemesi gerekir. Kanuni temsilcinin varlığına gidebilmek için 3505 sayılı kanundan önce, ayrıca kanuni temsilcinin kasıt veya ihmalinin bulunması gerekmekte idi. 3505 sayılı kanun yukarıda değindiğimiz gibi bu şartı madde metninden çıkarmıştır.

⁸⁵ Yerlikaya, s.145.

-Vergi Aslına Bağlı Alacaklarda Sorumluluk

Vergi aslına bağlı alacaklar, kanuni temsilcinin sorumluluk kapsamına. 3505 sayılı Kanunla alınmıştır. Ancak, niteliği, ilgili hükümde tanıma bağlanmış değildir. Vergi Usul Kanunu 112. maddesi gereğince hesaplanacak gecikme faizini içereceği kesindir. Buna karşılık Vergi Usul Kanununda yer alan "vergi aslına bağlı alacak" deyiminin, 6183 sayılı kanuna göre hesaplanacak gecikme zammını da kapsayıp kapsamayacağı tartışmaya açıktır. 3505 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden bu yana uzunca bir süre geçmiş olmasına rağmen konunun bu yönü ile açıklığa kavuşmuş olduğu söylenemez.

Ancak, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a 4108 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 35. md. hükmü ile kanuni temsilciler için Vergi Usul Kanununun 10. md. paralel sorumluluk hükmü getirilmesi ile sorun çözüme kavuşmuştur. 6183 sayılı Kanuna göre uygulanan gecikme zammı da her hal ve takdirde kanuni temsilcinin sorumluluğuna girecektir.

-Vergi Cezasında Sorumluluk

Küçük ve kısıtlıların, vergilemeyle ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesi nedeni ile kesilecek vergi cezası, her hal ve takdirde kanuni temsilciden alınır. Temsil edilenin mamelekinin yeterli olması vb. gibi nedenler önemli değildir. Kanuni temsilci ceza bakımından küçük ve kısıtlıya rücu da edemez. Vergi cezası kesilmesi şeklindeki müeyyide kendi fiili ile ilgilidir. Küçük ve kısıtlıya kusur vb. izafe edilmesi mümkün değildir.⁸⁶

iv- Türkiye'de Bulunmayan Mükelleflerin, Türkiye'deki Temsilcilerinin Sorumluluğu

İster tam, isterse dar mükellefiyete tabi olsun, Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin, Türkiye'deki temsilcilerinin, kanuni temsilci hükmünde olduğu Vergi Usul Kanununun 10. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre, vergi aslı

⁸⁶ Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, Ocak-2008, Ankara, Oluş Yayıncılık s.137,138

bakımından asıl mükelleften tahsil imkânsızlığı karşısında, temsilcinin varlığına gidilecektir.

Ceza bakımından ise, bu konuda özel bir hükme, kanunda ayrıca yer verilmemiştir. Dar mükellefiyete tabi olanın kurum veya şahıs şirketi yahut sair şekilde bir tüzel kişi olması halinde sorun yoktur. Vergi Usul Kanununun 10. ve 333. maddelerinde tüzel kişilerin kanuni temsilcileri için öngörülen yukarda belirtilen esaslar, daimi temsilciler için de geçerlidir.

Gerçek kişi olan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcilerini ise, ceza yönünden, şahsi varlıkları ile sorumlu tutmak mümkün değildir. Vergi Usul Kanununun 10. maddesindeki sorumluluk, sadece, vergi aslı ile ilgili olduğundan, asıl mükellef varlığından tahsil imkânsızlığı halinde dahi, vergi cezası daimi temsilcinin varlığından alınamaz.

Bu konuda şu hususa dikkat etmek gerekir. Dar mükellefiyette, mükellef hakkında yapılan takibatın muhatabı her hal ve takdirde daimi temsilcisidir. Vergi idaresi, asıl mükellefin, Türkiye içinde veya dışındaki varlığı ile ilgilenmeden, gerektiğinde haciz ve sair takibatı, temsilci aleyhine, onun varlığı üzerinde yapar. Ancak, temsilciler vergi aslını ve cezasını mükellef namına öderler. Ödedikleri vergi ve cezaları temsilcisi oldukları mükelleften almak ve gerektiğinde yurt dışından döviz olarak getirmek zorundadırlar.

Vergi Usul Kanununda öngörülen sorumluluk, namına ödeme yapılacak dar mükellefiyete tabi gerçek kişinin, herhangi bir varlığının olmadığı hallerde önem arzeder. Örneğin, dar mükellefiyet esasında vergilenen gerçek kişinin, iflas ederek bütün varlığını kaybettiği ispat edilse dahi, daimi temsilci, vergi aslını kendi varlığından ödemek zorundadır. Ancak, bu halde vergi cezası bakımından, daimi temsilciyi şahsi varlığı ile sorumlu kılacak bir hüküm yoktur.⁸⁷

B- İHTİRAZİ KAYITLA BEYANNAMENİN VERİLMESİNDE USUL

İhtirazi kayıtla verilen beyannameler, diğer beyannamelerden farklı değildir. İhtirazi kayıtla verilen beyannamenin vergi dairesince diğer beyannamelerden ayrılabilmesi için beyannamenin üzerine "İhtirazi Kayıtlı Beyandır" şeklinde not

⁸⁷ ÖZBALCI. **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları** s.142.

konulması gerekir. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39/3. maddesine göre *“Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah ve matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota 'ihtirazi kayıt' adı verilir denilerek beyannamenin üzerine kanuni gerekçenin yazılmasını istemişse de fiziki olarak bu mümkün olmayabilir. Bu nedenle, beyannamenin görünen yerine 'ihtirazi kayıtla beyandır" (işlem yönergesi) şeklinde not konularak dilekçenin eklenmesi gerekir.*⁸⁸

Bu açıklamalar ve tespitler, beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesinden önceki düzenlemelere ilişkin olup, beyannamelerin günümüzde elektronik ortamda verilmesi ile beyannameye ihtirazi kayıt şerhi aşağıdaki şekilde işlem görmeye başlamıştır.

Bilindiği üzere, 5228 Sayılı “ Bazı kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un” 3.maddesi ile V.U.K.nun 28. Maddesinde ek bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre; Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek ve tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.

Gerek V.U.K.nun 28. ve 257. maddelerinde ve gerekse 340 ve 346 no.lu tebliğlerde, elektronik ortamda verilen e- beyannamelerin, ihtirazi kayıtla verilebileceğine ilişkin bir düzenleme mevcut değildir. Bu tebliğler, internet ortamında verilecek beyannamelerin genel esaslarını ve hangi beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesinin zorunlu olduğunu belirtmişlerdir. Elektronik ortamda verilecek beyannamelerle ilgili olarak, bu beyannamelere ihtirazi kayıt şerhinin nasıl konacağı konusunda bir açıklama mevcut değildir. Ancak, en son olarak elektronik ortamda verilen beyannamelerde, beyannameyi göndermeye yetkili kişi tarafından onaylanarak gönderilirken, eğer, beyannameye İHTİRAZİ KAYIT ŞERHİ konacaksa, “ ÖZEL ONAY” bölümünde ihtirazi kayıt ile ilgili kutuya yalnızca işaret konmakla yetinilmektedir. 01.07.2011 tarihinden itibaren İhtirazi Kayıtlarla

⁸⁸ Yafes PEHLİVAN, “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlarla Beyan Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2005, Sayı: 153.

verilecek beyannameler, Özel Onay aşamasında İhtirazi Kayıt Gerekçesi belirtilerek onaylanacaktır.

IV. MÜKELLEFLERİN İHTİRAZİ KAYITLA BEYANNAME VERME MÜESSESESİNİ KULLANMALARI İLE İLGİLİ İSTATİSTİKİ VERİLER

-Yıllar itibarıyla (2005,2006,2007,2008,2009,2010), İhtirazi Kayıtlı Verilen Beyannameler (**Gelir Vergisi, Gelir Vergisi Stopaj, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Beyannameleri**) ve oranları aşağıdaki tablolarda düzenlenmiştir

Tablo 1: Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısı Ve İhtirazi Kayıtlı Tahakkuk

Yıllar.	G.V. Beyanname.	İhtirazi Kayıtlı Tahak.	Oran
2005	1.691.499	298	0,0002
2006	1.712.719	246	0,0001
2007	1.724.366	273	0,00015
2008	1.701.865	149	0,0001
2009	1.683.308	113	0,0001
2010	1.693.316	320	0,0002

Tablo 2: Gelir Stopaj Vergisi Faal Mükellef Sayısı Ve İhtirazi Kayıtlı Tahakkuk

Yıllar.	G.V. Stopaj. Beyn.	İhtirazi Kayıtlı Tahak.	Oran
2005	2.127.603	1299	0,0006
2006	2.212.690	1218	0,00055
2007	2.284.723	1209	0,0005
2008	2.326.494	1050	0,00045
2009	2.322.883	5272	0,0022
2010	2.353.382	16.984	0,007

Tablo 3: Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayısı Ve İhtirazi Kayıtle Tahakkuk

Yıllar.	K.V. Beyanname.	İhtirazi Kayıtle Tahak.	Oran
2005	593.166	134	0,0002
2006	608.981	104	0,0002
2007	634.569	190	0,0003
2008	640.679	127	0,0002
2009	640.786	172	0,0003
2010	652.009	470	0,0007

Tablo 4: Katma Değer Vergisi Faal Mükellef Sayısı Ve İhtirazi Kayıtle Tahakkuk

Yıllar.	K.D.V.Beyanname.	İhtirazi Kayıtle Tahak.	Oran
2005	2.165.516	2.689	0,001
2006	2.220.477	2.733	0,001
2007	2.268.925	3.205	0,001
2008	2.266.053	3.898	0,0015
2009	2.249.950	10.376	0,005
2010	2.271.049	7.287	0,003

Tablo 5: 2005-2010 Döneminde, Toplam Olarak İhtirazi Kayıtle Verilen Beyannameler Ve Oranları

Beyanname Türleri	Dönemi	Toplam Adet	İhtirazi Kayıtle Toplam Tahakkuk	Oran
G.V.	2005-2010	10.276.873	1.399	0,0001
G. V. Stopaj	2005-2011	13.627.775	27.032	0,002
K.V	2005-2012	3.770.190	1.197	0,0003
K.D.V.	2005-2013	13.441.970	30.188	0,002

Kaynak: www. gib.gov.tr, vergi istatistikleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı Elektronik İşlem Merkezi İstatistiki verileri⁸⁹

Yukarıdaki tabloların incelenmesinden anlaşılacağı üzere, 2005- 2010 döneminde, istatistiki verilere konu olan ve Türkiye'deki vergi hasılatının %90'ını oluşturan vergilerin(Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi Gelir Vergisi Stopajı ve Katma Değer Vergisi) içinde, ihtirazı kayıtlı beyanname verilme oranı en yüksek katma değer vergisi beyannamesine ilişkindir. En düşük olanı da; Gelir Vergisi beyannamesidir. Dikkat edilirse, muhtasar beyannamede de ihtirazı kayıtlı verilme oranı, katma değer vergisi beyannamesinin oranına yakındır.

⁸⁹ Vergi istatistikleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı Elektronik İşlem Merkezi İstatistiki verileri, www. gib.gov.tr.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMEYE KARŞI VERGİ İDARESİNE DAVA
AÇILMASI VE YARGILAMA SÜRECİ

I. VERGİ İDARESİNE KARŞI AÇILAN DAVALARIN, İPTAL DAVASI
VE TAM YARGI DAVASI OLMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İdari dava türleri, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde sayılmıştır. Buna göre idari dava türleri şunlardır:

a) İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere, kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları,

b) İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları,

c) Genel hizmetlerden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaları.

İdari sözleşmelerden doğan yargı uyuşmazlıklarının gerçekte ayrı bir dava türü oluşturmayıp, yukarıda belirtilen ikinci tür içine sokulabilecek davalardan olduğu genellikle kabul edilmektedir. Böyle olunca, idari davaların iptal davaları ile tam yargı davaları olarak ikiye ayrılabilceği sonucu çıkar.

İptal davaları özel hukuk alanında mevcut olmayan, tamamıyla idare hukukuna has davalardır. Bu davalar bir idari işlemin hukuka aykırılığı dolayısıyla iptalini, ortadan kaldırılmasını amaç edinen, başka bir deyişle idari işleme, karara karşı yöneltilmiş davalardır. İptal davası sonucu idari işlemin, kararın iptali halinde bu karar ortadan kalkmış olacağından, iptalin doğuracağı hüküm her zaman davacıya münhasır olmaz. Diğer bir anlatımla, iptal kararı, iptal edilen idari işleme ilgili herkes hakkında hüküm ifade eder. Bu durum kesin hükmün nisbiliği prensibine, yani yalnız davacı ve davalıya etkili olmasına istisna teşkil eder.

Tam yargı davalarında ise, idarenin bir eylemi veya işlemi dolayısıyla kişinin ihlal edilen sübjektif bir hakkının yerine getirilmesi, bir zararın veya haksız iktisabın tazmini söz konusudur. Tam yargı davalarında davalı idareden zararın tazmini istenildiğinden bu davalar eylemi veya işlemi yapan, zarara neden olan idareye karşı yöneltilmiş davalardır. İdari eylem; idarenin işlevi sırasındaki bir hareketi, bir olayı, bir tutumu anlatır. İdari karar ve işlemle ilgisi olmayan idari eylemde, salt maddi bir tasarruf vardır. Öncesinde, temelinde bir idari karar veya işlem olmayan, bütünüyle idari eylem olarak ortada olan bir idari faaliyet söz konusudur.

Bu genel açıklamalar karşısında Vergi davalarının hangi davaya girdiği konusunda net bir belirleme yapmak mümkün görülmemektedir. Doktrinde, vergi davalarının tam yargı davası olduğu şeklinde görüşlerin yanında, iptal davası olduğu yönünde görüşler de vardır. Başka bir görüşe göre ise, vergi davaları, her iki kategori dışında, ayrı özel bir kategori içinde değerlendirilmelidir. Buna gerekçe olarak da, vergi yargılaması hukukuna ilişkin mevzuatta, "vergi uyuşmazlığı" (İYUK md. 27/3, 28/5, 37) veya "vergi davası" (İYUK md. 3/e, 17/1, 28/6) deyimlerine yer verilmiş olması gösterilmektedir.

Uygulamada; Danıştay vergi dava dairelerinin ağırlıklı görüşü, vergi tarhına ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan idari davanın türünün, tam yargı davası olduğudur. Bu görüş dayanağını, tarh ve ceza kesme işlemlerinin konusunun para olmasından ve bu işlemlerin vergi mükellefleriyle ceza muhataplarının haklarını ihlal ediyor olmalarından almaktadır.

Konuya ilişkin bir **Danıştay Kararı şöyledir**

"... Adına salınan bir vergi veya kesilen cezayı, kendisine tebliğ olunan ihbarnamelerle öğrenen yükümlülerin, bu vergi ve cezanın yasal dayanağının bulunmadığı ya da idarenin, vergi salma ve ceza kesme işlemine esas aldığı dayanağın, yasal düzenlemelerle korunan haklarını ihlal ettiği iddialarıyla açacakları davalar, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/1-b maddesinde öngörülen tam yargı davalarından olduğundan, Vergi Mahkemesince çözüme ulaşılrken vergi dairesinin gerçekte yapması gereken işlemin ne olduğunun gösterilmesi yeterli olmayıp, işlemde bir haksızlığın varlığının saptanması halinde bunun giderilmesi için gereken şeye de hükmedilmesi gerekmektedir. Bu cümleden olarak mahkeme, davacı adına salınması gereken bir vergi veya cezanın türü Ve miktarını da hüküm altına almak

durumundadır..." Danıştay 4. D. E. No: 1984/99, K. No: 1984/4031, T. 08.11.1984, (KIZILOT Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) (Cilt 2), Yaklaşım Yayınları, Ankara 1994, s. 2054).

Vergi davalarının iptal davası olduğu yönünde görüş ileri sürenler ise, vergi davalarına konu edinen vergisel işlemlerin bir idari tasarrufun tüm unsurlarını (yetki, şekil, sebep, konu ve maksat) taşıdığını, vergi davalarındaki yargı denetiminin de bu unsurların hukuka uygun olup olmadığı noktasında cereyan ettiğini, başka bir deyimle, örneğin bir vergi tarhi işlemine karşı açılan davada vergi mahkemesinin zararın varlığını, idari işlem, eylem-zarar ilişkisini ve bunun nasıl giderileceğini değil, vergilendirme işleminin unsurları yönünden yasaya uygun olup olmadığını incelediklerini ifade etmektedirler.

Vergi davası genel olarak iptal davası olmakla birlikte duruma göre tam yargı davasına da dönüşebilmektedir. Vergi idaresi, idari bir eylemle ilgilileri zarara uğratmışsa, bu eylemden doğan zararların telafisi için açılacak davalar da tam yargı davası olur. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'na göre haczedilen malları muhafaza etme görevindeki vergi dairelerinin bu görevlerini ihmal etmelerinden doğan zararlar idari bir eyleme bağlı zararların bir örneğidir. Ayrıca, vergi mahkemesi kararlarını uygulamayan idare aleyhine açılacak tazminat davaları ile vergi dairesince kararın infazının geciktirilmesi nedeniyle kanunen öngörülen gecikme faizine ilişkin davalarda bu kapsamda değerlendirmek gerekir.⁹⁰

Bu açıklamalar ve görüşler ışığı altında, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davaların niteliği hakkında değerlendirmelere gelince, bu şekilde açılan davalar, iptal davaları niteliğindedir. Şöyle ki;

Bilindiği üzere, İhtirazi kayıtla beyanda, mükellefler, bir matrah veya matrah kısmının vergiye tabi olup olmadığı hususunda tereddüde düşmekte ve anılan matrah veya kısmını beyan ederek, salınan vergiye itiraz etme hakkını saklı tutmaktadırlar. Genelde bu tereddütler mükelleflerin vergi kanunlarını vergi idaresinden farklı yorumlamalarından veya mükelleflerin bazı vergilendirme olayları hakkında vergi idaresi görüşünü bilememelerinden kaynaklanmaktadır. Bu tereddütler nedeniyle beyanda bulunmamanın getirebileceği risklerden, (vergi

⁹⁰ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Şubat, Ankara 1999, s.169-172.

cezası, gecikme faizi gibi) ihtirazi kayıtla beyan ile kurtulunmakta ve yargının görüşüne başvurulmaktadır. Burada her mükellef için geçerli olan vergi mevzuatı ile ilgili vergilendirme işlemine karşı, mükellef yukarıda belirtilen gerekçelerle dava ikame ederek, söz konusu idari işlemin iptalini istemektedir. Aynı konumda olan mükellefler, aynı mevzuattan kaynaklanan bu idari işlemin iptali için beyannamelerine ihtirazi kayıt şerhi koymayarak, dava açmamaktadırlar. İdarenin burada mükellefin hakkını doğrudan ihlal eden bir eylemi mevcut değildir. Aksine tezimizin çeşitli bölümlerinde de belirttiğimiz gibi, ihtirazi kayıt şerhinin idare tarafından dikkate alınarak beyannamenin re'sen idare tarafından düzeltilmesi de söz konusu olabilir. Burada, ihtirazi kayıtla verilen beyannameye dayanılarak tarh ve tahakkuk eden vergiye ilişkin bir idari işlemin iptali söz konusudur. Ancak, bu idari işlemin yargı tarafından iptali, genel mahiyette olmayıp, olaya münhasır olabilir. Ayrıca, bu tür davalar sonucunda, davanın mükellef lehine sonuçlanması halinde, yalnızca tarh ve tahakkuk eden vergi terkin edilmekte, bunun dışında mükellefe herhangi bir tazmin veya verginin idarenin uhdesinde kalma süresi ile ilgili herhangi bir faiz falan tahakkuk etmemektedir. Esasen, Vergi Usul Kanunu'nun 112/5. f. düzenleme, beyannameye ihtirazi kayıt koyarak açılan davaların, iptal davaları mahiyetinde olduğunu doğrular niteliktedir. Nitekim, yasa maddesi incelendiğinde, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere ilişkin açılan davalarda, mükellefin vergi mahkemesinde davayı kazanarak ödediği vergiyi geri alması, ancak idarenin temyiz safhasında davayı kazanması halinde iade edilecek vergiye, mükellefin uhdesinde kalma süresi için gecikme faizi tahakkuk ettirileceği belirtilmiştir. Görülüyor ki, bu tür davalarda yalnızca tarh ve tahakkuk eden vergi için yargı kurulmakta, onun dışında mükellefin menfaati ile ilgili herhangi nemaya hüküm kurulmamaktadır. Eğer, söz konusu mükellef vergi mahkemesinde kazanarak iade aldığı vergi için, ayrıca söz konusu verginin idarenin uhdesinde kaldığı süre için bir tazmin(faiz) talebinde bulunsaydı ve bu maksatla dava açsaydı, bu dava tam yargı davası olacaktı.

II. DAVA AÇMA SÜRESİ

Dava açma hakkı, vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi ile doğmaktadır. Genelde ikmalen, re'sen veya idarece yapılan ilave tarhiyatlar mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilir. Bu tebligatın yapıldığı tarihten itibaren, dava açma süresi içinde vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir. Dava açma süresini düzenleyen İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. md. göre;

“Dava açma süresi, vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda,

Tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde (tahakkuk fişinin bir örneğinin mükellefe verilmesi gibi) tebliğin yapıldığı,

Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilatın yapıldığı (harç veya damga pulu tahsilatında olduğu gibi),

Tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin (ücret bordrolarında hesaplanıp kesilen vergilerle ilgili olarak yapılan ödemelerde olduğu gibi) yapıldığı,

Tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı, idarenin dava açması gereken konularda (takdir komisyonu kararlarına karşı olduğu gibi) ise ilgili merci veya komisyon kararının İdareye geldiği tarihi izleyen günden başlar.”

Dava açma süresi otuz (30) gündür (İYUK md. 7/1). Dava açma süresinde dikkat edilecek husus, yasanın dava açma süresini ay olarak değil gün olarak (30 gün) belirlediğidir. Örneğin, 30 Nisan günü ihtirazi kayıtla verilen beyanname için dava Mayıs ayı sonuna kadar değil, 30 Mayıs mesai bitimine kadar açılmış olmalıdır.

Bu durumda yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde Mayıs veya Nisan aylarının içinde verilecek beyannameler için tahakkuk fişinin alındığı veya mükellefçe İhtirazi kayıt dilekçesinin verildiği tarihten itibaren otuz günlük süre içerisinde dava açılmış olmalıdır. Aksi takdirde, bu süre içinde davanın açılmaması ya da otuz gün geçtikten sonra davanın açılması halinde ihtirazi kayıt anlamını yitirecek, geçersiz hale gelecektir. Otuz gün geçtikten sonra verilecek dava dilekçesi mahkemece usul yönünden süre aşımı nedeniyle reddedilecektir. Örneğin, 1 Mart günü gelir vergisi beyannamesini ihtirazi kayıtla veren bir mükellef, en geç 31 Mart akşamına kadar vergi mahkemesinde dava açmalıdır.

Beyanname verme döneminin içinde herhangi bir tarihte beyanname veren yükümlünün (örneğin kurumlar vergisinde 1, 2, 30 Nisan tarihinde) beyanname

verme süresinin bitimine kadar (30 Nisan saat 17:00'ye kadar) yeni bir beyanname verme ve ihtirazi kayıta bulunma hakkı vardır.

Dolayısıyla, bu hakkını kullanan yükümlü için dava açma süresi artık ilk beyan ve tahakkuk fişi tarihinden değil, düzeltilmiş beyan durumuna göre ortaya çıkan ihtirazi kayıtlı beyan üzerine düzenlenen, bir bakıma "düzeltilmiş" tahakkuk fişinin tarihine göre dava açma süresi belirlenecektir. Yükümlü söz konusu nihai beyanı 30 Nisan günü yapmış ise, davasını da artık 30 Mayıs akşamı mesai saati sonuna kadar ilgili vergi mahkemesinde açmış olmalıdır.

Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilatın yapıldığı günü izleyen otuz gün içinde dava açılması gerekir. Motorlu taşıt vergisi gibi vergiyi doğuran olayın tescile bağlı olduğu durumlarda dava açma süresi tescilin yapıldığı tarihi izleyen günden başlayarak hesaplanır.

Stopaj vergilerinde, istihkak sahiplerini doğrudan doğruya ilgilendiren ödemelerden yapılan vergi kesintilerinde vergi kesenlere ihtirazi kayıtlı beyanname verme hakkı tanınmamaktadır. Ancak, istihkak sahiplerini doğrudan doğruya ilgilendirmeyen vergi kesintileri için, vergi kesenlerin de ihtirazi kayıtlı beyanda bulunmalarını kabul etmek zorunludur. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 96. maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca, yani kesintinin vergi kesen tarafından üstlenildiği durumlarda, verilen muhtasar beyannamelerde duraksamaya düşülen hususların ihtirazi kayıtlı beyanının kabul edilmemesi için hiçbir neden yoktur.

Stopaj vergilerinde dava açma süresi ödemenin yapıp vergisinin kesildiği günü izleyen tarihten başlar. Davanın da bu tarihten itibaren otuz gün içinde açılması gerekir (İhtirazi kayıtlı beyan halinde tahakkuk fişinin mükellefe tevdi tarihinden itibaren otuz gün içinde dava açılır.).

Bilindiği gibi, Ödeme nakden veya hesaben olabilmektedir. Bu nedenle hesaben ödeme ile ilgili kavram kargaşası oluşmaktadır. Hesaben ödeme, istihkak sahibinin defter kayıtlarında alacaklı hale gelmesi yani borçlunun alacaklıya karşı borçlanmasıdır. İşte dava açma hakkı da bu kaydın yapıldığı (hesaben ödemenin tamamlandığı) tarihten itibaren başlayacaktır. Bu kayıt tarihi biliniyorsa sorun yoktur. Çoğu zaman istihkak sahibinin bu kaydı bilmesi olanaksızdır. Bu nedenle iyi niyet

kuralları çerçevesinde, İstihkak sahibinin dava açma hakkının doğuşunda ona yapılan nakdi ödeme tarihine göre belirlemek hukuka daha uygun düşer. Dava açma hakkı asıl mükellefin olup, onun hakkının teslimi için dava açma süresinin başlangıcının nakdi ödemeye bağlanması gereklidir.⁹¹

III. DAVANIN KABULÜNE İLİŞKİN USUL İNCELEMELERİ

A. DAVANIN KABULÜ İÇİN ÖN İNCELEME VE DAVANIN ÖN İNCELEMEDE REDDİ DURUMU (İ.Y.U.K.nu md-14)

Dava dilekçesinin ilgili yargı yerine verilmesinden sonra yapılacak işlemler, İdari Yargılama Usulü Kanununun 6 ncı maddesinde belirtilmiştir. Anılan 6 ncı madde dahilinde gerekli işlemlerin yapılması aşamasına geçilir. 14. md. bununla ilgili esasları düzenlemektedir.

14. md. 1 nolu f., dilekçelerin Danıştay'da Evrak Müdürlüğünce kaydedileceği ve Genel Sekreterlikçe, görevli dairelere havale olunacağı belirtilmektedir. İdare ve vergi mahkemelerinde ise, mahkeme başkanının veya tek hakimle çözümlenecek davalarda hakimin havalesi ile kayda alınmaktadır. Birden fazla idare ve vergi mahkemesinin bulunduğu yerlerde, gerekli harç ve posta ücreti nöbetçi mahkeme kalemi tarafından alındıktan sonra, davama gönderileceği mahkeme nöbetçi mahkemenin başkanı tarafından belirlenmekte ve bu husus, dilekçe üzerine yazılarak ait olduğu mahkemeye gönderilmektedir. Dava dilekçesinin esas deftere kaydı, gönderildiği bu mahkeme kalemince yapılmakta ve nöbetçi mahkeme başkanının dilekçe üzerine yazdığı havale tarihi davanın açılış tarihi sayılmaktadır.

Dava dilekçesinin kayda alınmasından sonra, Danıştay'da, daire başkanlığı, idare ve vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanlığınca görevlendirilecek üye tarafından sırasıyla,

- Görev ve yetki,
- İdari merci tecavüzü
- Ehliyet

⁹¹ Mehmet ARSLAN, "İhtirazı Kayıtlı Beyan Ve Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos, 1999.

- İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- Süre aşımı,
- Husumet ve İdari Yargılama Usulü Kanununun 3 ve 5. md. uygun olup olmadıkları, yönünden inceleme yapılır.

Bu noktalardan kanuna aykırı bir durum tespit edildiğinde, durum görevli daire veya mahkemeye bir raporla bildirilecektir. Kanuna aykırılık görülmemesi veya daire yahut mahkemenin ilk inceleme raporunu yerinde görmemesi halinde, tebligat (cevaplaşma) işlemlerine başlanacaktır. Ancak, yukarıda belirtilen hususlar açısından kanuna aykırılık, ilk incelemede ortaya çıkarılmamış olsa dahi davanın her aşamasında dikkate alınacaktır.

Tek hakimle çözümlenecek davalarda, izah konusu inceleme ve değerlendirme hakim tarafından yapılacaktır.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 14. md. ile hükme bağlanmış olan yukarıdaki hususlarla ilgili açıklamalar şöylece yapılabilir.

Dilekçeler üzerinde yapılacak ilk incelemede, 14. md. yukarıda yazılı sıraya uyulur. Yani ilk önce görev ve yetki yönünden değerlendirme yapılır. Eğer, davanın açıldığı mahkemenin görevli olmadığı veya davanın yetki dışında kaldığı anlaşılırsa, sonraki hususların incelenmesine geçilemez. Örneğin, idare mahkemesinde açılacak bir davanın vergi mahkemesinde açılması halinde, ilk inceleme üzerinde görevsizlik kararı verilmesi ile yetinilir. Olayda ayrıca süre geçirilmiş veya idari merci tecavüzü bulunsa bile, bu hususta görevsiz olduğu tespit edilen daire veya mahkemenin karar vermesi, örneğin davayı süre yönünden reddetmesi yahut ilgili idari mercie göndermesi kararı verilemez. Bu sonuncu kararlar, verilecek görevsizlik kararı üzerine, dilekçenin gönderileceği görevli mahkeme tarafından, gene ilk incelenme aşamasında karara bağlanır.

Bunun gibi, Ankara Vergi Mahkemesinde açılması gereken bir davanın İstanbul Vergi Mahkemesinde açılmış olduğu bir durumda İstanbul Vergi Mahkemesinin ilk inceleme üzerine vereceği karar, dilekçenin yetkili Ankara Vergi Mahkemesine intikal ettirilmesinden ibaret olacaktır. Bunun dışında, açık şekilde

belli olsa bile, örneğin davanın süresinden sonra açılmış olduğu açısından red kararı verilemez. Bu sonuncu kararı verecek olan Ankara Vergi Mahkemesidir.⁹²

Mahkeme, ilk inceleme sonucu dava dilekçesinde eksiklikler çıkmış ise, “Dilekçe red kararı” vermekte, bu kararda da eksiklikleri tamamlanması için taraflara “30 günlük süre” tanımaktadır. Bu süre zarfında tüm eksiklikler tamamlandıktan sonra, dosya esastan incelenmektedir.⁹³

Bilindiği üzere, beyannamelerin elektronik ortamda verilmesinden önce, beyannameye konan gerekçeli ihtirazi kayıt şerhi, vergi dairesi tarafından dikkate alınarak gerektiğinde düzeltme yapılmakta, dolayısıyla dava açılmadan ihtilaf son bulmaktaydı. Artık, mükellefin, yine elektronik ortamda verilen ihtirazi kayıtlıdır şerhini taşıyan tahakkuk fişi’ NE dayanarak dava açmaktan başka bir şansı kalmamaktadır. Diğer bir deyişle, e- beyannamelerle ilgili olarak vergi idaresinin hali hazır uygulaması nedeniyle, e- beyannameesine ihtirazi kayıt işaretini koyan mükellef, 30 günlük süre içinde iradesini değiştirmedeği takdirde, dava ikame etmek zorunda kalacaktır.

B. İLK İNCELEME ÜZERİNE VERİLECEK KARAR (İ.Y.U.K.nu Md-15)

1. İlk İnceleme Üzerine Verilecek Karar

İlk inceleme üzerine verilebilecek kararların neler olduğu İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre;

a. Görev ve Yetki Yönünden

İdari yargıda mahkemelerin görev ve yetkilerine ilişkin kurallar kamu düzenine ilişkindir. Bu nedenle taraflar görevsizlik ya da yetkisizlik itirazında bulunmamış olsalar bile, mahkemeler davanın her aşamasında görev ve yetki konusunu kendiliğinden dikkate alırlar.

Yapılan ilk inceleme sonucunda;

⁹² Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 292,293,294.

⁹³ Şükrü KIZILOĞLU ve Zühal KIZILOĞLU, **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 420.

Adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda açılan davaların reddine, İdari yargının görevli olduğu konularda açılan davalarda ise, görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın görev veya yetki yönünden reddedilerek, dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verilir.

b. İdari Mercii Tecavüzü Yönünden

Bazı durumlarda, bir idari işleme karşı dava açılmadan önce, idari başvuru konusu yapılarak idari mercilerce gözden geçirilmesini sağlamak gerekir.

Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun 124 ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37. maddeleri gereğince, *dava açma süresi geçirildikten sonra* yapılan düzeltme taleplerinin vergi dairesince reddedilmesi durumunda, mükelleflerin *şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'nca başvurusu gerekir*. Bu başvurunun olumsuz sonuçlanması durumunda mükellefin yargı yoluna başvurma imkanı doğar.

İşte bu durumda olduğu gibi, idari mercie gerekli başvuru yapılmadan dava açılması durumunda, idari mercii tecavüzü söz konusu olur ve mahkeme, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesine göre dilekçenin görevli idari mercie gönderilmesine karar verir.

İdari başvuru yolları tüketilmeden açılan davaya ait dosya, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15/1-e maddesi hükmü uyarınca, idari mercii tecavüzü nedeniyle görevli idari yargı yerine gönderilir. İdari mercie yasada gösterilen süre içinde başvurulmamışsa ve bu sürenin geçirilmesinden sonra, yargı mercisinde dava açılmışsa, dava yargı mercii tarafından reddedilir. Bu konuda Danıştay'a yansıyan bir uyumsuzlukta;

"Fazla tahsil edilen vergilerin iadesinde, verginin miktarı itibarıyla yetkili makamlar belirlendiğinden iade istemi hakkında yetkisiz makamca karar verilmesi ile istem hukuki bakımdan reddedilmiş sayılmaz. Yetkisiz makam tarafından verilen red kararına karşı dava açılması durumunda, mahkemenin yetkili mercie tevdi kararı vermesi gerekir." şeklinde karar verilmiştir.

c. Ehliyet, İşlemin Dava Konusu Edilemeyecek Nitelikte Olması ve Süre Aşımı Yönünden

Dilekçenin ehliyetsiz kimse tarafından imzalanması, dava konusu edilen işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması ve davanın yasada öngörülen dava açma süresi geçtikten sonra açılmış olması durumlarında davanın reddine karar verilir.⁹⁴

Dava yoluna başvurmak için, taraf ehliyeti ve medeni hakları kullanma hakkına tekabül eden dava ehliyeti yanında, subjektif ehliyet olarak nitelendirilen ,menfaat ihlali veya hakkın muhtel olmuş bulunması şartı da aranacaktır.Başka bir ifade ile genel ehliyete sahip bulunmak herhangi bir idari işleme karşı dava açmak için yeterli değildir.

Ayrıca, idari işlemin ilgilinin menfaatini ihlal veya hakkını muhtel etmiş bulunması gerekir. Vergileme alanında bu açıdan değerlendirme güçlüğü doğması normal olarak söz konusu değildir. Bilinmesi gereken, taraf ve ehliyetini ifade eden genel ehliyet gibi, menfaat ihlali hakkın muhtel olmasını ifade eden subjektif ehliyetinde dilekçeler üzerindeki değerlendirme konusu yapılacağıdır.⁹⁵

d. Husumet Yönünden

Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması durumunda, dava dilekçesinin belirlenecek gerçek hasma tebliğine karar verilir.

Nitekim bu konuda Danıştay'a intikal eden bir uyuşmazlıkta Danıştay'ca:
"... mahkemece, dosyanın Maliye Bakanlığının husumetiyle tekemmül ettirilmesi suretiyle karar verilmesi ve kararın da anılan Bakanlığa tebliğ edilmesi gerekirken, vergi dairesi müdürlüğü hasım gösterilerek karar verilmesinde usul ve yasaya uyarlık bulunmamaktadır" Danıştay. 7. Dairenin.03.06.1996Tarih,E. 1995/5615, K. 1996/2168

⁹⁴ KIZILOT ve KIZILOT, s.427,248.

⁹⁵ Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Davaları, s. 318-319.

Bu konuya ilişkin bir başka Danıştay Kararı'nda da;

"Mahkemece, dosyanın Maliye Bakanlığı, husumetiyle tekemmül ettirilerek buna göre karar verilmesi ve kararında anılan Bakanlığa tebliğ edilmesi gerekirken Vergi Dairesi Müdürlüğü hasım gösterilmek suretiyle karar verilmesinde ve tebligatın da Vergi Dairesi müdürlüğüne yapılmasında usul ve yasaya uyarlık bulunmamaktadır." Danıştay. 7. Dairenin.13.05.1999Tarih,E. 1998/1661, K. 1999/2042

Bu konuda Danıştay'a yansıyan bir başka uyuşmazlıkta ise;

"... Düzeltme isteminin vergi dairesince reddi üzerine süresi içinde açılan davada işin esasının incelenmesi gerekirken; düzeltme isteminin reddine ilişkin Vergi Dairesi işlemlerine karşı Maliye Bakanlığına düzeltme şikayet talebinde bulunulmadan açılan davada idari merci tecavüzünde bulunulduğu gerekçesiyle, dava dilekçesinin Maliye Bakanlığına gönderilmesi yolunda verilen temyize konu kararda isabet bulunmamaktadır." Danıştay. 7. Dairenin.17.03.1999Tarih ve E.1998/1537 K.1999/1146 şeklinde karar verilmiştir.

e. Dilekçedeki Eksiklikler Yönünden

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun üçüncü ve beşinci maddelerinde gösterilen şartları taşımayan dilekçelerin üçüncü ve beşinci maddelere uygun şekilde yeniden düzenlenmek veya noksanları tamamlanmak ya da ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmış ise, 30 gün içinde bizzat veya avukat vasıtasıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddine karar verilir.

Bu konuya ilişkin olarak Danıştay'a intikal eden bir uyuşmazlıkta;

"Dilekçe red kararı üzerinde yenilenen dilekçe ile ilk dilekçede öne sürülen iddiaların genişletilmesinin mümkün olmadığına" karar verilmiştir.

Yine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesine göre;

Dilekçenin görevli mercie gönderilmesi durumunda, Danıştay'a veya ilgili mahkemeye başvurma tarihi, ilgili mercie başvurma tarihi olarak kabul edilir.

Dilekçelerin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun üçüncü maddesine uygun olmaması nedeniyle reddi durumunda, yeni dilekçeler için ayrıca harç alınmaz.

Dilekçenin İdari Yargılama -Usulü Kanunu'nun üçüncü ve beşinci maddelerine göre eksiklik veya yanlışlık taşınması yönünden reddedilmesi durumunda, yeniden verilen dilekçede aynı yanlışlıklar yapıldığı takdirde dava reddedilir.

İlk inceleme üzerine, Danıştay veya mahkemelerce verilen; idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlarla, gerçek hasma tebliğ ve dilekçe red kararları dışında, kararın düzeltilmesi veya temyiz yoluna, tek hakim kararına karşı ise itiraz yoluna başvurulabilir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinde öngörülen kurallar, belirtilen noktaların ilk incelemeyi takip eden sonra tespit edilmesi durumunda da davanın her safhasında uygulanır.⁹⁶

C. VERGİ MAHKEMESİNİN ÖN İNCELEMEDE DAVAYI REDDİ DURUMUNA KARŞIN, DANIŞTAY'IN DAVANIN KABULÜNE İLİŞKİN BOZMA KARARI İLE İLGİLİ ÖRNEK BİR DAVA VE DEĞERLENDİRMELER

Yukarıdaki açıklamalarımızı örnek bir davada, vergi mahkemesinin İdari Yargılama Usulü Kanununun 14 ve 15. maddelerine istinaden şekil yönünden davayı reddi ile aynı mahkeme kararını bozan Danıştay 3. dairesinin kararı ve bu kararlara karşı değerlendirme aşağıdaki gibidir;

Konuya ilişkin değerlendirmelere geçmeden önce, ihtilaf konusu olay ve bozulan mahkeme kararı ile mahkeme karar gerekçesi, Danıştay Kararı ve gerekçesini belirtilmesinde yarar bulunmaktadır.

“1-) **Olay**; Mükellef kurum, 1999 Yılı Kurumlar Vergisi beyannamesinde, dönem kurum kazancına, geçmiş yıllar mali zararını uygulaması sonucunda matrah oluşmamış, kurumlar vergisi tahakkuk etmemiştir. Ancak, mükellef kurum, hukuken itirazı olduğu bir kanunen kabul edilmeyen giderin, gelecek yıllarda düşülecek

⁹⁶ KIZILOT ve KIZILOT, s. 428, 430.

devreden geçmiş yıllar mali zararı azalttığı gerekçesiyle, söz konusu beyannamesini ihtirazi kayıtla vererek dava açmıştır.

2-) **Vergi Mahkemesi Kararı ve Gerekçesi;** Vergi mahkemesi, matrahın oluşmaması nedeniyle bir verginin tahakkuk etmemesi ve mükellef tarafından bir verginin ödenmemesini; idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı şeklinde değerlendirmiştir. İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin 31.01.2002 Gün ve E: 2000/591, K: 2002/41 Sayılı Kararında; Vergi idaresine vergilendirme ve tahsilat alanında tanınan re'sen işlem yapma yetkisine dayanılarak işlem tesis edilmesi şeklinde olduğu olayda, davacı hakkında bu nitelikte bir işlem yapılmadığı, sadece sonraki yıllarda fazladan vergi ödenmesini önlemek amacıyla dava açıldığı, bu durumun ise, 2577 Sayılı Kanununun 15. md. birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, davanın usul yönünden reddini gerektirdiğine oy birliği ile karar verilmiştir.

3-) **Danıştay 3. Dairesi'nin Bozma Kararı Ve Gerekçesi;** Danıştay 3. Dairesi 08.04.2004 Tarih ve E: 2002/1071, K: 2004/909 Sayılı Kararında; " İhtirazi Kaydın, 1999 Yılı ve izleyen yıla devreden zarar miktarını etkilemesi karşısında, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden yapılan tahakkukun davacının hukukunu doğrudan etkileyen kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği taşıdığı kabulü gerektiğinden, vergi mahkemesince davanın esasının incelenmeksizin reddine karar verilmesinde hukuka uygunluk görülmediğine" karar vererek, yukarıda bahsi geçen Vergi Mahkemesi Kararını bozmuştur.

4-) **Konuya İlişkin Değerlendirme;** Vergi tarh ve tahakkuk işlemi, bir idari işlemdir. Bu işlem kesin ve icrai nitelikte bir işlem olup, doğrudan mükellefin menfaati ile ilgilidir. Diğer yandan, yukarıda belirttiğimiz üzere, mükellefler tarafından tespit edilen ticari bilanço karının, mali kar (matrah) haline getirilerek, idari işlemin (tarh ve tahakkukun) konusu olması, vergi mevzuatı tarafından belirlenen vergilendirme tekniğinin bir sonucudur. Vergilendirmenin nihai aşaması olan, tarh ve tahakkuk işlemi, vergilendirme tekniği ile ilgili hesaplamalar ve işlemlerden ayrı ve bağımsız bir işlem olarak kabul etmek mümkün değildir. Dolayısıyla, vergilendirme tekniği ile ilgili her işlem, vergi tarh ve tahakkuk işlemlerinin esasını teşkil eder.

Vergilendirme tekniğine ilişkin olarak, herhangi bir vergi mevzuatı konusunda, mükellef ile idare arasında ortaya çıkacak bir yorum farklılığı, her zaman vergi davasının konusunu oluşturabilecektir. Burada, bize göre ihtilaf oluşturmada esas alınacak ölçü, tarh ve tahakkuk işleminin sonucu değil, söz konusu idari işlemin, *idare ile mükellef arasındaki menfaat çekişmesine yol açıp, açmadığıdır*. Kaldı ki, tahakkuk işlemi, vergisiz sonuçlansa da, yine bir idari işlemdir. Bu işlemi de, vergisiz sonuçlanmaya neden olan vergilendirme tekniğine ilişkin işlemlerden bağımsız kılamayız. Dolayısıyla, menfaat çekişmesi, verginin tahakkuku aşamasına gelinceye kadar, her hesaplama ve işlemde mümkün olabilecektir. Bu menfaat çekişmesi, beyannamenin verildiği yılı ilgilendirdiği gibi, devirler nedeniyle (geçmiş yıllar zararı, indirim ve istisnalar v.s) gelecek yılı veya yılları da ilgilendirebilir. Bu açıklamaları, örnek olaylar üzerinden somutlaştırmak konunun anlaşılmasında daha yararlı olacaktır.

Örnek Olay; (A) şirketi, 2006 Yılında, 500.000YTL AR-GE harcaması gerçekleştirmiş olup, kurumlar vergisi kanununun 10/1-a bendi uyarınca, %40 oranında ar-ge indirimine hak kazanmıştır. Ancak, mükellef kurum, ar-ge araştırmalarında kullanılan bir makinenin amortismanın, AR-GE harcamalarına dahil edilip, üzerinden ar-ge indirimi hesaplanıp, hesaplanmayacağı konusunda tereddüte düşmüştür. Söz konusu makinenin yıllık amortismanı 50.000YTLdir. Mükellef şirket, söz konusu amortisman giderini, ar-ge harcamalarına dahil etmediğini, bu nedenle indirim hakkını eksik tespit ettiği iddiasıyla, 2007 Yılı kurumlar vergisi beyannamesini; İHTİRAZİ KAYITLA vererek dava açmıştır. Şirketin, 2006 yılı ticari bilanço karı 150.000YTL olup, 20.000YTL kanunen kabul edilmeyen gideri vardır.

Mükellefin Beyanı; (2006 YILI)

Ticari Bilanço Karı.....	150.000YTL
K.K.E.G.....(+)	20.000YTL
Toplam.....	170.000YTL
AR-GE İNDİRİM.....(-)	200.000YTL
MATRAH-----	(0)
K.V.	(0)

ERTESİ YILA DEVREDEN İNDİRİM.....30.000YTL

Mükellefin vergi dairesine ihtirazi kayıtla verdiği beyannameden görüleceği üzere, 2006 yılı vergilendirme dönemi ile ilgili olarak matrah oluşmamış ve vergi tahakkuk etmemiştir. Ancak, mükellef, söz konusu amortisman giderinin ar-ge harcamalarına dahil edilmesi gerektiğini idare ile bu konuda yorum farklılığı içinde olduğunu, bu nedenle, $(50.000 \times 0,40 =)$ 20.000YTL daha indirim hakkının olduğunu, dolayısıyla, ertesi yıla devri gereken indirim hakkının 30.000YTL değil, 50.000YTL olması gerektiğini iddia etmektedir.

Görülüyor ki, idare ile mükellef arasında vergilendirme tekniğine ilişkin vergi mevzuatı ile ilgili olarak bir menfaat çekişmesi vardır. Örnek olayımızda olduğu gibi, 2006 yılına ilişkin olarak verginin tahakkuk etmemesi, ortada kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığını, bu nedenle davanın reddini gerektirir mi? Elbette, gerektirmez. Zira, yasa ile tanınmış indirim hakkına ilişkin bir menfaat çekişmesi vardır ve bu çekişme vergilendirme tekniği gereği gelecek yıllara da sirayet edebilir. Mükellef de, bu menfaatinin olduğu iddiasını ileri sürerek, çekişmenin olduğu yılda davasını açabilir. Bu yılda vergisiz sonuçlanan tahakkuk işlemi de, vergi mahkemesinin kararının aksine, menfaatin olduğunu somutlaştıran bir idari işlem mahiyetini kazanır.

Varsayalım ki; mükellef, 2006 yılında riski göze alarak, amortisman giderini ar-ge harcamalarına dahil ederek, ar-ge indirimini $(550.000 \times 0,40 =)$ 220.000YTL olarak tespit etmiştir. Ertesi yıla devreden indirim 50.000YTL'dir. Şirketin, 2007 yılında, ticari bilanço karının 250.000YTL olduğunu, yine kanunen kabul edilmeyen giderlerin 15.000YTL, bu yılda da indirim konusu olacak, ar-ge harcaması olmadığını varsayalım. Mükellefin beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır;

Mükellefin Beyanı;(2007YILI)

Ticari Bilanço Kârı.....	250.000YTL
K.K.E.G.....(+)	15.000YTL
Toplam.....	265.000YTL
DEVİR AR-GE İNDİRİMİ (-)	50.000YTL
MATRAH-----	215.000YTL
K.V.	43.000YTL

2008 yılında yapılan bir vergi incelemesinde; inceleme elemanı, söz konusu ar-ge harcamalarına dahil edilerek, ar-ge indirimine konu edilen amortisman giderini ret etmiştir. Yani, şirketin 20.000 YTL haksız yere indirimden yararlandığı iddiasıyla, vergi ziyayı cezalı rapor yazmıştır.

Burada, dikkat edilecek husus, raporun 2007 yılına yazılmış olmasıdır. Mükellefin tenkit konusu indirim tutarını düşmesine rağmen, diğer ar-ge indiriminin dönem kurum kazancından büyük olması nedeniyle, 2006 Yılında vergi tahakkuk etmemiştir. Vergi İdaresine göre, bu haksız indirimin uzantısı, 2007 yılına sirayet ederek vergi ziyasına sebebiyet vermiştir. Bu durumda idare, 2006 yılında vergi tahakkuk etmediği, dolayısıyla, nihai ve yürütülecek bir idari işlem olmadığı gerekçesiyle, 2007 yılı için cezalı vergi tarhiyatı yapmayacak mıdır? Elbette yapacaktır. Çünkü, vergi mevzuatı gereği vergilendirme tekniği, menfaat çekişmesini, 2007 yılına taşımıştır ve söz konusu indirim nedeniyle, devletin menfaati, sonuçta 2007 yılında haleldar olmuştur. İşte bu mantığın simetrisi, aynen mükellef için de geçerlidir. Menfaati haleldar olan Devlet, bunun için vergi ziyalı tarhiyat yaparken, aynı şekilde mükellefin, takip eden yılda haksız yere fazla vergi ödeyeceği iddiasıyla, verginin tahakkuk etmediği beyannamesine rağmen, beyannamesini ihtirazi kayıtla vererek dava açmasına ve bu davanın yürütülmesine hukuken bir engel yoktur.⁹⁷

IV. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI TALEBİ

A. GENEL AÇIKLAMA

18.10.1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 125. maddesi hükmü uyarınca; “ İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.”

Görüleceği üzere, yürütmenin durdurulması müessesesi anayasal bir kurumdur ve anayasanın öngördüğü konularda ancak yasa ile sınırlandırılabilir. Yürütmenin

⁹⁷ Ferhat FAHRAN, “İndirim, İstisna ve Geçmiş Yıl Zararları Nedeniyle, Matrah Ve Verginin Oluşmaması Halinde, İhtirazi Kayıtlı Beyan Durumu Ve Bir Danıştay Kararı”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık, 2008, s.46.

durdurulması konusunda yasama organına sınırsız bir yetki tanınmamıştır. Yasa ile açık bir sınırlama getirilmediği sürece, idari yargı yerleri yürütmenin durdurulması kararı verebilir.

-Yürütmeyi Durdurma Talebi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin üçüncü bendine göre, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının tahsil işlemlerini durdurur.

Ancak, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulamasından (ödeme emri, haciz, ihtiyati haciz, satış işlemi) doğan davaların açılması idari işlemi durdurmaz.

Ayrıca, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuka karşı açılan davalar ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 26. maddesinin üçüncü fıkrasına göre dilekçe red karan üzerine yenilenen davalarda da tahsil işlemi devam eder.

Bu nedenle, bu davaların açılması durumunda yürütmenin durdurulması istenebilir.

Davacının dilekçesinde yürütmeyi durdurma talebi yer alacaksa, bu durumun dilekçenin sağ üst köşesinde altı çizili olarak ya da koyu renkte büyük harfle yazılarak gösterilmesi gerekir.⁹⁸

⁹⁸ KIZILOT ve KIZILOT, s.386.

B. İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMELERE İLİŞKİN AÇILAN DAVALARDA, YÜRÜTMENİN DURDURULMASI TALEBİ VE SONUÇLARI

Vergi Usul Kanununun 378. maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış, ancak vergi hatalarına ait hükümler mahfuz tutulmuştur. Bu hüküm dahilinde, beyan üzerine salınacak vergiye karşı dava açamayacak durumdaki mükellefler tereddüt ettikleri konularda yargı merciinin hakemliğine başvurmak için. beyannamelerine ihtirazi kayıt koymakta ve bu suretle dava yolunu açmaktadırlar.1950'li yıllardan beri uygulanan bu esas, 2577 sayılı Kanunun 27. maddesinde, "ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan davalarda" tahsilat işlemlerinin devam edeceği belirtilmek suretiyle belli bir düzenlemeye bağlanmıştır.

Mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri ve idarenin de bu beyannameye istinaden tarhiyat yapması durumunda, vergi mahkemesinde açılacak dava, vergi idaresinin tahsil işlemlerini durdurmaz. Tahsil işleminin durdurulabilmesi için yükümlünün yürütmenin durdurulması kararı alması gerekir.

Danıştay'ın konuya ilişkin olarak; "ihtirazi 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." (Danıştay 4. D. 6.3.1985 tarih, E. No: 1984/494, K. No: 1985/616) ve "İhtirazi kayıtla yapılan beyan üzerine tarh edilen vergiye yapılan itirazın tahsilatı durdurmayaacağı" (Danıştay 4. D. 8.4.1981 tarih, E. No. 1980/3930, K. No. 1981/877) yönünde kararları mevcuttur. İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere ilişkin olarak yürütmeyi durdurma kararının alındığı tarihte henüz ödenmemiş taksitler varsa, bunlar ödenmeyecek, ödenmiş kısmın da 2577 sayılı Kanun'un 28. maddesi uyarınca (en geç otuz gün içinde) mükellefe iadesi gerekecektir.

Kaydi ihtirazi ile beyan edilen matrah üzerinden salınan vergi, vergi mahkemesince terkin edildiğinde, daha önce yürütmeyi durdurma kararı alınmamış

olsa bile terkin kararı tarihinden sonra ödenmesi gereken taksitlerin ödeme zorunluluğu kalmayacaktır. Çünkü terkin kararı verildiğinde, tarhiyatın dayanağı kazai kararlarla kalkmış olmaktadır. Bu durumda ileriki aşamadaki temyiz davası mükellefçe değil, vergi dairesince açılacaktır. Terkin kararı ayrıca, tahsil edilmiş olan verginin mükellefe iadesini gerektirecek (2577 sayılı Kanun Md. 28). Vergi dairesinin temyize başvurması da bu durumu değiştirmeyecektir.

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle karşı vergi mahkemelerinde açılan davanın yürütmeyi durdurması, temyiz aşamasını kapsamaz.

Temyiz aşamasında da tahsilatın durması için, temyiz talebini karara bağlayacak olan yargı yerinin ayrıca yürütmenin durdurulmasına karar vermesi gerekir.⁹⁹

1. Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmiş Olması

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3. maddesi gereğince, mükelleflerin yürütmeyi durdurma talebinde bulunmaları ve bu taleplerinin kabulünden sonra, mahkeme kararının leh veya aleyhlerine sonuçlanmasına göre, mükellefler ya daha önce tahakkuk etmiş vergiden kısmen veya tamamen kurtulurlar ya da tahsili durdurulan ve kesinleşen vergilerini gecikme faizi ile birlikte ödemek zorunda kalırlar

a. Yargı Kararının Mükellef Lehine Olması

Yargı organı kararının kısmen veya tamamen verginin terkinde şeklinde sonuçlanması durumunda; tahsil edilmiş kısımlar red ve iade edilirken (2577 sayılı Kanun'un 28. maddesi uyarınca 30 gün içinde) henüz tahsil edilmemiş bulunanlar ise, tahakkuktan terkin edilir

b. Yargı Kararının İdare Lehine Olması

Dava konusu yapılan ve yürütmenin durdurulması kararı alınarak tahsili durdurulan vergi alacağı; daha sonra davanın idare lehine sonuçlanması şeklinde kesinleşmiş ise; bu durumda mükellef, karar tarihine kadar ödeme süresi geçmiş

⁹⁹, Erdal SÖNMEZ ve Garip AYZ, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara Şubat 1999, s.356,357.

bulunan vergileri Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesindeki esaslara göre ödeyecektir.¹⁰⁰

2. Örnek Danıştay Kararları

Konu ile ilgili bazı örnek Danıştay Kararları şöyledir;

(1)- "Olayda, Vergi Mahkemesince verilen karara karşı Danıştay'da temyiz yoluna başvurulmuş ise de, yürütmenin durdurulmasına dair istem Danıştay Üçüncü Dairesi Kararıyla reddedilmiş olup, kesin bir bozma kararı da verilmemiş olması nedeniyle Vergi Mahkemesi kararına göre hesaplanıp mükellefe ikinci ihbarname ile tebliğ edilen vergi ve cezaların kanunda öngörülen bir aylık sürede ödenmemesi üzerine kamu alacağının tahsili için ödeme emri düzenlenip tebliğinde Kanuna aykırılık bulunmadığından, Vergi Mahkemesince kamu alacağının, henüz yargı organında ihtilafli olup kesinleşmediğinden bahisle ödeme emrinin iptali yolunda karar verilmesinde isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi Kararının bozulmasına karar verildi."

(2)- "... davanın vergi mahkemesinde reddini müteakip ya verginin yasal süre içinde ödenmesi, ya da Danıştay'dan yürütmenin durdurulması kararı alınması icap etmekte olup, yükümlü tarafından Danıştay'dan yürütmenin durdurulması kararı getirilmemesi nedeniyle vergi mahkemesinin red kararı esas alınarak yükümlüye yeniden ihbarname gönderilerek vergi borcunu ödemesi gereğinin duyurulmasında yasal isabetsizlik görülmediği gerekçesiyle reddine ilişkin Vergi Mahkemesi kararının bozulması isteminden ibarettir. Temyiz edilen Vergi Mahkemesi kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 1.f. sayılan bozma nedenlerinden hiçbirinin bulunmadığı anlaşıldığından temyiz isteminin reddine, anılan mahkeme kararının onanmasına karar verildi."¹⁰¹

¹⁰⁰ KIZILOT ve KIZILOT, s.500.

¹⁰¹ SÖNMEZ ve AYZAZ, s.358

V. VERGİ MAHKEMESİ KARARI VE SONUÇLARI

A. GENEL AÇIKLAMA

İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere ilişkin davalar da dahil olmak üzere, tüm vergi davalarına ilişkin vergi mahkemesi kararları, İdari Yargılama Usulü Kanununca belirtilen bazı usul ve esaslara tabi bulunmaktadır. Davaya ilişkin konular aydınlanınca, meseleler sırasıyla oya konulur ve karara bağlanır. (İ.Y.U.K. m.22/1)

İlk inceleme raporuna veya diğer yargılama usullerine ilişkin meselelerde olumsuz görüş ve oy sahibi üyeler, davanın esası hakkında da oy kullanırlar. Azınlıkta kalanların görüşleri, kararların altına yazılır. (İ.Y.U.K. m.22/2).

Karar metninde yer alması gereken hususları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,
- Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,
- Danıştay'da görülen davalarda tetkik hâkimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri
- Duruşmalı davalarda duruşma yapıp yapılmadığı, yapılmış ise, hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,
- Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm,
- Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,
- Kararın tarihi ve kararın oybirliği ile mi yoksa oyçokluğu ile mi verildiği,
- Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hâkiminin ad ve soyadan ve imzaları ve varsa karşı oyları ve
- Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası belirtilir. (İ.Y.U.K. m.24).

Vergi mahkemesi kararları nihai kararlar olmayıp, bu kararlara karşı itiraz ya da temyiz yoluna gidilebilir. Ancak, vergi mahkemesi kararları itiraz ya da temyiz merciince bozulana kadar taraflar üzerinde etkili olur ve tarafların karara uygun davranmaları gerekir. Buna göre, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere ilişkin açılan

davaya ait verilen vergi mahkemesi kararı sonucunda vergi idaresi haklı görülürse, vergi tahsil edilir, eğer davayı açan mükellef haklı görülürse vergi terkin edilir.¹⁰²

- Kararların Saklanması ve Tebliği

Kararların mahkeme başkanı ve üyeleri veya hakimi tarafından imzalı asıllarından biri karar dosyasına konur; mahkeme mühürü ve başkan yahut hakim, Danıştay'da daire veya kurul başkanı veya görevlendireceği bir üye imzasıyla tasdikli birer örneği de taraflara tebliğ edilir.

Tebliğ tarihinin tespiti, tarafların İdari Yargılama Usulü Kanununun öngörülen bazı müesseselerden yararlanması veya yargılanma usulü ilişkin bazı eksiklikleri giderebilmeleri açısından önem taşır. Örneğin; -"... Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yolu başvurulabilir."(İ.Y.U.K. md. 46/2).

-"... İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde itiraz edilebilir..."(İYUK md. 45/2).

Vergi Yargılaması usulünde her türlü tebliğ işlemleri Tebligat Kanunu hükümlerine göre P.T.T. aracılığıyla yapılır(İ.Y.U.K. Md. 60). Tebligat, Tebligat Kanununa aykırı biçimde yapılırsa, tebligatın yapıldığı tarih, sürenin başlangıç tarihi olarak kabul edilmez. Tebliğ mahkemede taraflara veya vekillerine yapılabilir.¹⁰³

- İhtirazi Kayıt ile Beyan Üzerinden Ödenen Vergiler

Yukarıda açıklandığı üzere, mükellef, beyannamesini ihtirazi kayıtla vermiş olsa dahi, tahakkuk eden vergisini ödemek zorundadır. Aksi takdirde, söz konusu vergi idaresi tarafından amme alacakları tahsili usulü hakkındaki kanuna göre takip edilir.

¹⁰² YERLİKAYA, s.196,197.

¹⁰³ SÖNMEZ, s.334.

Vergi Mahkemesinin terkin kararı üzerine, vergi dairesi temyiz veya itiraz merciinden yürütme yürütmeyi durdurma kararı almazsa, otuz gün içinde tahsil etmiş olduğu vergiyi iade etmekle mükelleftir. Vergi mahkemesi tasdik kararı verdiğinde yapılacak işlem yoktur. Tahsilat zaten yapılmıştır. Ancak, mükellef temyiz veya itiraz merciinden yürütmeyi durdurma kararı alırsa, bu defa alınmış verginin yürütme durdurma kararı uyarınca, mükellefe iadesi gerekir.

B. VERGİ USUL KANUNUNU 112/5.BENDİ İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

İhtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra vergi mahkemesi kararına göre geri alınan verginin nihai yargı kararına istinaden vergi dairesine ödenmesi durumunda yargıda geçen süreler için eski mevzuat ve tatbikata göre gecikme faizi uygulanmamakta idi.

Bu yasal boşluğu doldurmak amacıyla, 4731sayılı Kanun'unun 4-C maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 112 md. 5 numaralı fıkra eklenmek suretiyle, ihtirazi kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre mükellefe iade edilip, ancak, yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm 4731 sayılı Kanun'un yayımı tarihinde(30.12.2001'de) yürürlüğe girmiştir.

Vergi Usul Kanunu' un 112. md. 4371 sayılı Kanunla eklenen 5 numaralı fıkra şöyledir;

*"5.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.....tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır."*¹⁰⁴

Yukarıda da belirtildiği üzere, söz konusu yasa yürürlüğe girmeden önce, bu gibi durumda idareye iade edilecek paraya, paranın mükellef uhdesinde kaldığı süre zarfında, gecikme zammı mı, yoksa gecikme faizi mi uygulanacağı konusu, idare ile

¹⁰⁴ Erdoğan SAĞLAM, "İhtirazi kayıtla beyana ilişkin ihtilaflarda yargıda geçen sürelerle Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı uygulanması" **Vergi Dünyası**, Sayı:263, Eylül, 2002, s. 20-21.

mükellef arasında ihtilaf oluşturmuştur. Gerek, Danıştay'ın ilgili dava dairelerinin ve gerekse, Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun mustakar haline gelmiş kararlarında, gecikme zammının veya gecikme faizinin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunundaki tanımlarına göre, uygulanmaması gerektiği şeklindedir. İşte, yukarıda anılan yasal düzenleme ile bu sorun çözüme kavuşturulmuş bulunmaktadır.¹⁰⁵

VI. VERGİ MAHKEMESİ KARARINA KARŞI İTİRAZ VE TEMYİZ YOLU

A. BÖLGE İDARİ MAHKEMESİNE İTİRAZ YOLU

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesine göre;

"1. İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir.

2. İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde itiraz edilebilir.

3. İtiraz, temyizın şekil ve usullerine tabidir.

Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir.

Aksi halde, gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte, dosyayı geri gönderir; bölge idare mahkemesinin bu kararları kesindir.

Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz.

Tek hakimli mahkemede hüküm veren hakim, aynı davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz."

¹⁰⁵ Ferhat FAHRAN, "İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannamelerle İlgili Açılan Davaların, Mükellefler Tarafından Vergi Mahkemelerinde Kazanılıp, Verginin Geri Alınması, İdarenin De Davayı Danıştay'da Kazanması Durumunda, İdare Edilecek Paraya Uygulanacak Gecikme Faizi", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz, 2002,s. 115

Yukarıda ifade edilen yasa hükmü devam eden bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

İtiraz Konusu Yapılabilecek Kararlar

İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara karşı mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir.

İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak verdiği nihai kararlara karşı kararın tebliğ edildiği tarihi izleyen otuz gün içinde itiraz edilebilir.¹⁰⁶

Bölge İdare Mahkemesi Kararının Kesinliği

45. md. 5.f. itiraz üzerine bölge idare mahkemesince verilen kararın kesin olduğu, karar aleyhine temyiz yoluna başvurulmayacağı belirtilmiştir.

Daha ilerde görüleceği üzere, Danıştay kararları üzerine karar düzeltilmesi ve yargılamanın yenilenmesi yollarına başvurulması imkanı vardır. Bölge idare mahkemesi kararları için, karar düzeltilmesi yolu da öngörülmemiştir. Ancak, ilerde açıklanacak 53. md. vazih şartlar varsa, yargılamanın yenilenmesinin istenebileceği kabul edilmektedir.¹⁰⁷

İtiraza Konu Edilen Karar Veren Ya Da Karara Katılan Hakimin İtiraz İncelemesine Katılamayacağı

45. md 6. f. itiraza konu edilen karar veren ya da karara katılan hakimin, aynı davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesinde incelenmesinde bulunamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda, bölge idare mahkemesinin kararları aleyhine yargılamanın yenilenmesinin istenebileceği belirtilmişti. Yargılamanın yenilenmesi ile ilgili 53. md. , "çekinmeye mecbur olması" yargılamanın yenilenmesinin istenmesi sebeplerinden biri olarak sayılmıştır.

¹⁰⁶ SÖNMEZ, s.379, 380, 381.

¹⁰⁷ ÖZBALCI, s.525.

Buna göre, itiraz konusu karar vermiş olan hakim, itiraz incelemesine katılması halinde de yargılamanın yenilenmesinin istenebileceği anlaşılmaktadır.¹⁰⁸

B. DANIŞTAY DAVA DAİRELERİNDE TEMYİZ YOLU

Hangi nedenle olursa olsun, vergi mahkemesince verilen kararı maddi gerçeğe ve hukuka uygun bulmayan taraflara, hukuk düzeni yeni bir başvuru hakkı tanımakta ve mahkeme kararlarının bir üst merci tarafından incelenmesi imkanını vermektedir.

Bu şekilde ortaya çıkan bir üst yargısal mercie başvuru imkanına genel olarak, "kanun yolu" denilmektedir.

Kanun yolları kendi içinde iki bölümde incelenerek, henüz kesinleşmemiş mahkeme kararlarına karşı işlenen başvuru yollarına "olağan kanun yolu", buna karşılık kesinleşmiş mahkeme kararlarına karşı başvuru kanun yollarına ise, "olağanüstü kanun yolu" adı verilmektedir.

Olağan kanun yolları içinde temyiz incelemesi özel bir önem taşımaktadır. Türk hukuk sisteminde istinaf "ilk derece mahkemesi kararına karşı en üst dereceli mahkemeden önce ikinci derecede başvuru (ve bazı durumlarda vakıa mahkemesi, bazı hâllerde temyiz makamı olarak kullanılan) kanun yolu; appelation" yolunun bulunmayışı, temyiz incelemesinin önemini bir kat daha artırmaktadır.

Temyiz yolunda genel olarak, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının hukuka uygun olup olmadıkları denetlenir.

Temyiz incelemesinde, ilk derece yargı yerinin inceleyip yargıladığı maddi olguları kural olarak yeniden ele alınmaz.

Temyiz yolunun ana amacı; ilk derece mahkemesince verilen kararın hukuka uygun olup olmadığı yönünden denetlenmesidir. Başka bir anlatımla, ilk derece mahkemesinde uyumsuzluk konusu olay yargılandığı halde, temyiz incelemesinde, ilk derece mahkemesinin verdiği karar yargılanır.

¹⁰⁸ ÖZBALCI, s.526.

Bu yönüyle temyiz incelemesini yapmakla görevli yargı yeri, esas olarak ilk derece mahkemesi kararının hukuka ve usule uygun olup olmadığını araştırmakla görevlidir. Ancak, ilk derece mahkemesinin verdiği karardan sonra ortaya çıkan yeni maddi olguların da temyiz incelemesi sırasında dikkate alınması imkanı mevcut bulunmaktadır.¹⁰⁹

1.Temyiz Müessesesinin Kapsamı Ve Temyiz Mercii

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46- 50. maddelerinde düzenlenen temyiz yolu, kararlara karşı başvuru yollarından en önemlisidir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 46. maddesi uyarınca:

"1. Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir.

2. Özel Kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştayda temyiz yoluna başvurulabilir".

Yukarıda ifade edilen yasa hükmüne uygun olarak, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay Dava Daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğu nihai kararlara karşı, kararın tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir. Temyiz istemlerinde 30 günlük sürenin aşımı durumunda, temyiz talebinin yargı mercilerince incelenmesi mümkün değildir.

Danıştay idari ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği nihai kararlar, Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda temyiz edilebilmektedir (İ.Y.U.K. md. 49/6, 2575 sayılı Danıştay Kanunu md. 38).

Nihai karar, davayı sona erdiren karardır. Yargılamanın sonunda verilen ve davaya bakan yargı yerinin işten el çekmesi sonucunu doğuran kararlar "nihai karar" olarak adlandırılır. Yargılama esnasında verilen kararlar, yani ara kararları "nihai karar" sayılmaz ve bunlara karşı temyiz yoluna başvurulması söz konusu olamaz.

¹⁰⁹ KIZILOT ve KIZILOT, s. 559-560.

2. Temyiz Edilemeyecek Kararlar

İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar temyiz edilemez (İ.Y.U.K. md. 47). Bu kararlara karşı itiraz yoluna başvurulabilir.

3. Temyiz Dilekçesi

Temyiz dilekçesi ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 48. maddesinde yapılmıştır. Buna göre;

Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılır.

Temyiz dilekçelerinin, İdari Yargılama Usulü Kanununun 3. md. esaslarına göre düzenlenmesi gereklidir; düzenlenmemiş ise, eksikliklerinin on beş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren Danıştay veya mahkemece ilgiliye tebliğ olunur. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa, temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına Danıştay veya mahkemece karar verilir.

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilecek on beş günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir.

Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde de kararı veren mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi temyiz isteminin reddine karar verir. Mahkemenin veya Danıştay dairesinin bu kararları ile ikinci fıkrada belirtilen temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.

4. Kararın Bozulması

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

- a-)Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- b-)Hukuka aykırı karar verilmesi,
- c-) Usul hükümlerine uyulmamış olunması,

sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.

Temyiz incelemesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise, kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir.

Kararın bozulması halinde dosya, Danıştay'ca kararı veren mahkemeye gönderilir.

Mahkeme, dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir.

Mahkeme bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edebilir. İsrar kararının ilgili tarafından temyizi halinde dava, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca incelenir. Danıştay'ın ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse, mahkemenin kararı bozulur; aksi halde onanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.¹¹⁰

VII-VERGİ YASALARINDA DÜZENLENMEMESİNE RAĞMEN, MÜKELLEF HAKKININ TAZMİNİ İLE İLGİLİ OLARAK VERİLEN BİR DANIŞTAY KARARI VE BİR ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

A- DANIŞTAY 7. DAİRESİ KARARI VE DEĞERLENDİRMELER

Vergi Usul Kanun' nun 112/3 ve 5. fıkralarında, verginin, mükellefin uhdesinde kalma süresine bağlı olarak, gecikme faizi ve gecikme faizi oranında tecil faizi uygulanacağı öngörülmüştür. Buna karşın mükellefin, vergisini ödemesine karşın, vergilendirilmesinin haksız ve hukuka aykırılığı iddiasıyla, dava ikame etmesi ve davayı kazanması halinde bu sefer, söz konusu verginin haksız ve hukuka aykırı olarak uhdesinde tutan idarenin bu süre için, mükellefe tazminat ödeyip,

¹¹⁰ Erdal SÖNMEZ, Vergi Yargısı, s.381,391.

ödeyemeyeceği tartışma konusu olmuştur. Gerçekten de, Anayasamızın 125. maddesine baktığımızda, son fıkrasında “ İdare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.” hükmünü görürüz.

İşte, konunun ilginçliği, sık rastlanılabılır bir karar olmaması ve vergi hukukçusu Sayın Yılmaz ÖZBALCI’NIN konuya ilişkin değerlendirmeleri ve görüşü gibi nedenlerle, Danıştay 7. Dairesi’nin 24.02.2005 Tarih ve E. 2002/28, K. 2005/237 sayılı kararı ve gerekçesi, muhalif oyun gerekçesi ve tetkik hakiminin düşüncesini içeren bir sirkü aynen aşağıya alınmıştır.

“1. KONU

Bu Sirkülerimizde Danıştay Yedinci Daireye ait ilgi çekici bir karar verilmektedir. Maddi olay finansal kiralama yolu ile ithal edilen uçak için ödenen taşıt alım vergisi ile ilgilidir. 4760 sayılı Kanun öncesinde idarenin talep ettiği taşıt alım vergisi ithal işlemlerinin tamamlanması için kaydı ihtirazi verilmek suretiyle ödenmiş, devamında ise verginin terkin ve iadesi yanında yasal faize hükmedilmesi talebi ile dava açılmıştır.

İlk derecede vergi mahkemesi, finansal kiralamada taşıtın mülkiyeti değil zilyetliği kiracıya devredildiğinden taşıt alım vergisi alınamayacağı bu nedenle tahsil edilmiş verginin mükellefe iadesine, yasal faiz talebinin ise mevzuatımızda iade edilen vergilere faiz ödeneceği yolunda hüküm olmadığından reddine karar vermiştir. Mükellefçe yapılan temyiz başvurusu üzerine ise Danıştay Yedinci Daire, talep edilen faizin de ötesinde mükellefe tazminat ödenmesi, tutarının da Vergi Usul Kanununun 112. md. düzenlenen gecikme faizi oranına göre hesaplanması gerektiği kararını vermiştir. Temel gerekçe olarak hizmet kusuru işlenmiş olduğundan hareket edilmekte olduğu anlaşılmaktadır. Bunun sonucu meydana gelen zararın Anayasanın 125. md. "idare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür" şeklindeki son fıkrası hükmü gereğince idarece tazmin edilmesi, tutarının da gene Anayasanın eşitlik ve adalet ilkeleri uyarınca verginin haksız yere mükellef uhdesinde kaldığı süre için uygulanan gecikme faizi oranına göre hesaplanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Danıştay Yedinci Daire Kararındaki değerlemenin Anayasanın 125. md. son fıkra hükmüne dayandırılmış olması, haksız vergi alınması şeklindeki idari işlemle mükellef zararına sebebiyet verilmiş olduğu kabulünü ifade etmektedir.

Özbalcı'nın Konuya İlişkin Değerlendirmeleri

“ İdare hukukunda zarar, "bir hukuk süjesinin maddi veya manevi varlığında istemsiz olarak ortaya çıkan kayıp ve eksiklikler" şeklinde tanımlanmakta, "maddi varlıkta bir başka deyişle mal varlığında (patrimuanda) beliren azalma veya çoğalma olanağından yoksunluk " maddi zarar olarak nitelendirilmektedir. Maddi tazminat iki mal varlığı arasında bozulan ekonomik dengenin yeniden kurulmasının aracını teşkil etmektedir. Yedinci Daire kararındaki tazminat "mahkumiyeti"ile bu kapsamda, mükellef patrimuanında Hazine lehine meydana gelmiş olan kaybın giderilmesi amaçlanmaktadır. Bu noktada vergi hukuku ve uygulamasındaki özelliğin önemli sayılması gerektiğini düşünmekteyiz. Vergileme aslı itibariyle mükellef mal varlığından Hazineye kaynak aktarımına dayanan bir müessesedir. Bununla ilgili uygulamada belli sapma ve hatalarla karşılaşması normaldir. Uygulamanın normal gereği ile hata ve yanlış arasındaki ayırım da kolay yapılamaz. Özellikle yoruma bağlı değerlemelerde farklı sonuçlara ulaşılması sadece vergi uygulayıcıları ile sınırlı da değildir. Dolayısı ile vergi uygulamasına bağlı zararların örneğin bir yol inşaatı dolayısı ile sebebiyet verilen aynı planda mütalaa edilmesi mümkün olamaz. En azından belli bir ayırım içinde alınmaları gereği vardır. Anayasanın 125. md. son fıkra hükmü daha çok bu ikinci grup zararlarla ilgili sayılabilir. Vergicilikteki uygulama hatalarını aynı kapsamda mütalaa etmek, aşağıdaki kararın azlık oyunda da belirtildiği gibi kamu yararının sağlanması amacını da zaafa uğratır.

Beyan esasına dayanan vergi sisteminde mükellef mamelekenden Hazineye kaynak aktarılması bakımından idari işlemin tek başına yeterli olmayışı önem taşıyan bir diğer unsurdur. İkmalen, re'sen ve idarece vergi salınması suretiyle ilave vergi talebinde bulunulması şeklindeki idari işlem yargı merciince onaylanmadıkça maddi sonuç doğurmaz. Patrimuanlar arasındaki kaynak hareketinin dayanağını tek başına idari işlem değil, fakat bu işleme onay veren yargı karar teşkil eder.

Yargı kararına dayanan zararlar ise kural olarak Devletin sorumluluk kapsamı dışında sayılmakta, mahkemelerin verdiği kararlardan doğan zararlar

dolayısı ile Devletin tazmin yükümlülüğü olmayacağı belirtilmektedir. Vergi Usul Kanununun 112. md. göre vergi mükelleflerinden belli şartlarla alınan gecikme faizi, kanun hükmü dışında yargı kararına da dayanmaktadır. Üst yargı değerlemesi ile işlem haksız görüldüğünde alınmış olan vergi ile birlikte cezası ve gecikme faizi de aynen iade edilmektedir. Bunun dışında, ilk derece yargı karar gereği olarak tahsil edilen paranın, Hazine tasarrufunda kaldığı süre için aynı orandaki faizin ölçü olarak alınması suretiyle tazminata hükmedilmesi; idareye, yargı kararma göre yaptığı işleminden dolayı sorumluluk yüklemek anlamını taşımaktadır.

Kaydi ihtirazili beyanlara bağlı olanlar gibi yargı kararı olmayan vergilerde de şu durum vardır; Mükelleflerin vergi uygulamaları ile ilgili tereddüde düşmeleri mümkündür. Kanuni düzenleme bu hallerde idareden görüş isteneceği esasında yapılmıştır. Kaydi ihtirazi ile beyan, mükellefin bu yola gitmeden veya aldığı cevabı tatmin edici bulmadığı için yargının hakemliğine başvurma gereği duyduğunu ifade etmektedir. Mükellefin yargı hakemliğini istediği durumda, vergi uygulayıcısının mükellef lehine çözüm getirmesi ise çok istisnai durumlar dışında düşünülemez. Konu açıkça, mükellefin beyanda bulunmasına gerek yoktur. Beyanda bulunma ihtiyacı duyulmuşsa da kaideten vergi uygulayıcısını aşan bir değerlendirme yapılmamasıdır. Mükellefin kendisinin üstlenmediği "riski" vergi uygulayıcısının üstlenmesi beklenemez. İctihadi birleştirme karar olmadıkça Danıştay kararının bağlayıcılığından da söz edilemez. Danıştay kararlarının, bir süre aynı yönde devam etmiş olanları dahil, sonradan değiştirilmesi her zaman için mümkündür. Yargı değerlemesindeki işleyişin de normal gereğidir. Yargı merciinin, belli bir karar ile sürekli bağlı kalması gerektiği ilen sürülemez. Aksi takdirde hukuki gelişme tıkanmış olur.

Dolayısı ile ihtirazi kaydın kabul edilmeyerek verginin tahsil edilmesi şeklinde yapılmış olan işlemin hizmet kusuru olarak görülmesi mümkün olmamak gerekir. İşlemin yargı tarafından onay görmemesi tazminat ödemeyi gerektirmemelidir. İdari işlem, aslı itibarıyla mükellef mal varlığından Hazineye kaynak aktarılması ile ilgili vergi uygulamasının normal gereği dışına çıkmış değildir.

Diğer yandan Kararın, Vergi Usul Kanununun 112. md., fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler için belli şartlarla tecil faizi uygulanacağını öngören 4 nolu f. ve 2577 sayılı İdari Yargılama

Usulü Kanununun, tazminat ve vergi davalarında kararların infazının gecikmesi halinde idarece kanuni faiz ödeneceği hakkındaki 28. md. son fıkra hükümleri ile bağdaştırılması da mümkün değildir.

Davanın yasal faiz talebi ile açılmış olmasına rağmen, Vergi Usul Kanununun 112. md. belirtilen gecikme faizinin ölçü alınması suretiyle belirlenen tazminata hükmedilmiş olması da ayrı bir özelliktir.

Bu açıklamalar dahilinde, Karardaki değerlemeye katılmayı mümkün görmemekteyiz. Vergi mahkemesi kararına göre tahsil edildikten sonra temyiz aşamasında onay görmediği için terkin ve iade edilecek vergilere faiz ödemesi yapılması kabul edilebilir. Ölçü olarak gecikme faizi oranının aynen alınması da uygun sayılabilir. Ancak, bunların kanuni düzenleme ile yapılması gereği vardır. Anayasanın 125. maddesindeki maddi zarar ve buna bağlı tazminat ödemesi hükmü ile ilgilendirilemez. Vergi uygulamasının özellikleri de, kanuni düzenleme gerekli kılan ilave unsurdur. Bu açıdan Danıştay kararının, daha çok kanuni düzenleme gereğini gösteren bir "uyarı" niteliği ile ele alınmasının uygun olacağını düşünmekteyiz."

2. DANIŞTAY KARARI:

Danıştay Yedinci Dairenin 24.2.2005 tarihli, E.2002/28, K.2005/237 sayılı Kararı; istem özetinden başlayarak azlık oyu, tetkik hakimi görüşü ile birlikte bütünüyle aşağıda verilmektedir.

İstem Özet: Davacı Kurumca, finansal kiralama yoluyla ithal edilen uçağa skin olarak taşıt alım vergisi tahsil edilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali yasal faize hükmedilmesi istemiyle açılan davada; 1318 sayılı Finansman Kanununun 1. md. uyarınca bir aracın taşıt alım vergisine tabi olabilmesi için her ne şekilde olursa olsun iktisap edilmesi; yurt dışında iktisap edilerek Türkiye'ye ithal edilmesi veya vekaletname ile tasarruf hakkının devralınması gerektiği; finansal kiralalarda, kiralanan taşıtların mülkiyeti değil, zilyetliği kiracıya devredildiğinden, olayda. 1318 sayılı Kanunun öngördüğü anlamda bir iktisaptan söz edilemeyeceği; diğer yandan, mevzuatımızda iade edilecek vergiler için yasal faiz hesaplanacağı yolunda herhangi bir hüküm bulunmadığından, davacının bu yöndeki isteminde isabet görülmediği gerekçesiyle, dava konusu işlemin iptaline; yasal faize hükmedilmesi isteminin ise reddine dair İstanbul Dokuzuncu Vergi Mahkemesinin 1.10.2001 gün ve E:2001/445, K2001/1407 sayılı

kararının kısmen redde ilişkin hüküm fıkrasının; iade edilecek vergiler için faiz ödenmeyeceğine ilişkin bir hüküm bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: istemin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi Ayşegül Şahin'in Düşüncesi: "Temyiz başvurusu; davacı kurumca, finansal kiralama yoluyla ithal edilen uçağa ilişkin olarak taşıt alım vergisi tahsil edilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali ile yasal faize hükmedilmesi istemiyle açılan davada, dava konusu işlemin iptaline, yasal faize hükmedilmesi isteminin ise reddine ilişkin vergi mahkemesi kararının redde ilişkin hüküm fıkrasının bozulması istemine ilişkindir.

Faiz paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararının karşılığı; yani,"tazminat"tır. Söz konusu zarar vergilendirme işlemlerinde. Devlet yönünden, vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmemeleri sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi: mükellefler yönünden ise, Devletin hukuka aykırı olarak yapmış olduğu vergilendirme işlemlerine dayanarak vergi tahsilatında bulunması halinde doğmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 112. md., Devletin, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergilen normal vade tarihinde tahsil edememiş olması sebebiyle uğradığı zararı karşılayan gecikme faizi adı altında ek ödeme öngörülmüştür. 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 tazminatın miktarının; hukuka aykırı olarak tahsil edilen Verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için öngörülen gecikme faizinin oranı uygulanarak hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir. Başka anlatımla; olayda, davacıya hükmolunacak faizin oranı, verginin tahsil edildiği tarih ile karar tarihi arasındaki süre için Vergi Usul Kanununun 112. md. uyarınca belirlenen gecikme faizinin oranına eşit olmak zorundadır.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabul edilerek, mahkeme kararının redde ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerektiği düşünülmektedir.”

Danıştay Savcısı Münevver Demir’in Düşüncesi: “Temyiz dilekçelerinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdare Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1.f. belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp, vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenle, taraflar temyiz isteminin reddi ve vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.”

TÜRK MİLLETİ ADINA

“Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Temyiz başvurusu; davacı Kurumca, finansal kiralama yoluyla ithal edilen uçak dolayısıyla taşıt alım vergisi tahsil edilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali ile yasal faize hükmedilmesi istemiyle açılan davada, dava konusu işlemin iptaline; yasal faize hükmedilmesi isteminin ise, reddine ilişkin vergi mahkemesi kararının, kısmen redde ilişkin hüküm fıkrasının bozulması istemine ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. md. 3.f. ikmalen. re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda; dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı ve gecikme faizimin de aynı süre içinde ödeneceği, gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirlerinin nazara alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi Mahkemesi kararının temyize konu hüküm fıkrası, vergi idareleri tarafından hukuka aykırı biçimde tahsil edilen vergi alacaklarının mükellefine

iadesinde faiz ödemesini gerekli kılan bir yasa hükmünün olmadığı gerekçesine dayalıdır.

Ekonomilerde bir değişim vasıtası olan para, çeşitli ticari, sınai, zirai vs. faaliyetlerde kullanılmakla, sahibine kazanç, kira, nema vs. adları altında kimi ekonomik yararlar sağlayan ekonomik bir değerdir. Paranın, sahibi dışındaki kişi ve kuruluşlarca kullanılması, sahibinin bu ekonomik değerden mahrum bırakılması sonucunu yaratması yanında; yüksek enflasyon etkisinde olan ekonomilerde, paranın değerini, yani alım gücünü enflasyon oranı ölçüsünde yitirmesine neden olur. Anayasa Mahkemesinin 26.11.1999 gün ve 23888 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15.12.1998 gün ve E:1997/34; K:1998/79 sayılı kararında da belirtildiği gibi; enflasyon ve buna bağlı olarak oluşan döviz kuru, mevduat faizi, Hazine bonusu ve Devlet tahvili faizi oranlarının yüksekliği, borçlunun yararlanması, alacaklının ise zarara uğraması sonucunu doğurmaktadır. Hukuk sistemlerinde paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının neden olduğu bu zarar, "faiz" adı altında yapılan ek ödemelerle karşılanmaktadır. Anayasa Mahkemesinin 21.9.1988 gün ve E:1988/7; K: 1988/27 sayılı kararında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112. md. öngörülen "gecikme faizi" ile ilgili olarak yapmış olduğu nitelendirme de bu yoldadır.

Bu açıklamalara göre; faiz, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın karşılığı; yani, "tazminat"tır. Söz konusu zarar, vergilendirme işlemlerinde, Devlet yönünden, vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmemeleri sebebiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi; mükellefler yönünden ise, Devletin hukuka aykırı olarak yapmış olduğu vergilendirme işlemlerine dayanarak vergi tahsilatında bulunması halinde doğmaktadır.

Hukuk devletlerinde, açıklanan nitelikteki bir zararın faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için, açık yasa hükmü aranması düşünülemez. Aksi anlayış; Devletin ve ona bağlı idarenin eylem ve işlemlerinden doğan her türlü zararın tazmini için de, açık yasa hükmü aranması sonucuna götürür ki: böyle bir anlayış, Anayasanın 125. md. son fıkrasında yer alan, " İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür" amir hükmü ile bağdaştırılmaz. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen 112'. md., ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler için gecikme faizi öngören ve amacı, normal vadesinde tahsil edemediği

vergiler dolayısıyla uğramış olduğu zararını, yargı yerinin hukuki yardımını istemeye gerek olmaksızın, kamu gücü kullanarak, bizzat giderme olanağı sağlamak olan düzenleme de. Anayasa ve Hukuk Devleti İlkesine aykırılığı açıklanan söz konusu anlayışa hukuki dayanak olamaz.

İdarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin hizmet kusuru oluşturacağı ve bu işlem ve eylemlerden doğan zararların, idare tarafından, kusurlu sorumluluk esaslarına göre tazmin edileceği, Danıştay'ın diğerden beri istikrarlı biçimde uygulana gelen içtihadıdır. Vergi idareleri de, kuruluş, görev ve yetkileri bakımından birer kamu idaresidir. Anılan içtihat karşısında, hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden vergi mükellefleri için doğan zararların, işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanması, açıklanan anayasal kuralın ve Hukuk Devleti İlkesinin gereğidir.

Olayda; davacının ihtirazi kaydı, davalı Vergi İdaresince, benzer davalarda istikrarlı biçimde verilen Danıştay kararları da göz ardı edilerek, kabul edilmemiştir. Bu şekilde yapılan tahakkukun Kanuna aykırılığı, temyize konu kararın vergi aslına ilişkin hüküm fıkrasıyla kesinlik kazanmış bulunmaktadır. Vergi İdaresince bu şekilde gerçekleştirilen hukuka aykırılık, yukarıda açıklandığı üzere bir hizmet kusurudur. Dolayısıyla; davalı İdarenin, hukuka aykırı vergilendirme ve tahsil işlemleriyle davacıya vermiş olduğu maddi zararı karşılaması zorunludur.

Yukarıda açıklandığı üzere, Vergi Usul Kanununun 112. md. 3. f. 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 öngörülmüştür. 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 tazminatın miktarının, davadaki istem gözetilerek, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için öngörülen gecikme faizinin oranı uygulanarak hesaplanacak miktar kadar olması da Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne, mahkeme kararının davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, bozma kararı üzerine Mahkemece yeniden verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından bu hususta hüküm tesisine gerek bulunmadığında. 24.2.2005 gününde, oyçokluğuyla karar verildi.”

AZLIK OYU

“Temyiz başvurusu; davacı kurumca, finansal kiralama yoluyla ithal edilen uçak dolayısıyla taşıt alım vergisi tahsil edilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali ile yasal faize hükmedilmesi istemiyle açılan davada, dava konusu işlemin iptaline; yasal faize hükmedilmesi isteminin ise, reddine ilişkin mahkeme kararının reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması istemine ilişkindir.

Vergi Kanunlarında, Vergi Usul Kanununun 112. md. 4. f. dışında Danıştay veya vergi mahkemeleri tarafından yükümlülere iadesine karar verilen vergilere yükümlü lehine kanuni faiz uygulanmasını öngören herhangi bir hükme yer verilmemiş olup, Vergi Usul Kanununun 112. md. 4. f. aranan koşullar olayda gerçekleşmediğinden, bu hükmün de olaya uygulanma olanağı bulunmamaktadır.

Diğer yandan, Borçlar Kanununun 103 ve sonraki maddelerinde düzenlenen. Türk Ticaret Kanununda yer alan geri alma (istirdat) davalarıyla, sair alacak davalarında kanuni faize de hükmolunmasını öngören hükümlerin, kamu hukuku alanında yer alan vergilere uygulanma olanağı yoktur.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28. md. 6. f. yer alan tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle, idarece kanuni gecikme faizi ödeneceğine ilişkin hüküm ise, davadan sonraki safhaya ilişkindir.

Bu itibarla, niteliği gereği bir alacak davası olmayıp, bir idari işlemin iptali istemine yönelik davada, kanuni gecikme faizinin uygulanma olanağı bulunmamaktadır.

Ayrıca, eşitlik adalet gibi kavramlar savunulurken, kanunların kamu yararının sağlanması amacıyla zaafa uğratılması ihtimalinin bulunduğu da göz ardı edilmemelidir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddedilerek, mahkeme kararının temyize konu hüküm fıkrasının onanması gerektiği görüşü ile çoğunluk kararına katılmıyorum.”¹¹¹

B- VERGİ USUL KANUNU 112/4. MADDESİYLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR VE BİR ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

1. Genel Açıklama

Bilindiği üzere, 04.12.1985 Tarih ve 3298 sayılı kanunun 8. maddesiyle değişik V.U.K.nun 112. maddesine, 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunun 2. maddesiyle 4. bent eklenmiştir. Bu eklenen 4. bende göre; “ Fazla ve yersiz olarak tahsil edilen veya 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 fişini mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. md. hükümlerine red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.”

Paranın zaman değeri, çağdaş ve adil bir vergi idaresi kurmak açısından iadesinde gecikilen vergiler için mükelleflere faiz ödenmesi hakkaniyete uygun düşmektedir. İşte bu gerekçelerle 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 112. md. 4 numaralı bent eklenmiştir.

Bu şekilde ödenecek faizle, yargı kararı üzerine, 30 gün içinde işlem tesis edilmemesi nedeniyle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. md. 6 numaralı fıkrasına göre, ödenecek faizi karıştırmamak gerekir. Çünkü, Vergi Usul Kanunu'na göre ödenecek faiz için yargı kararı bulunmasına gerek yoktur. Kanuni faiz de denilen, 2577 sayılı Kanuna göre faiz için işlem tesisinde gecikilmiş bir yargı kararı olması gerekir.¹¹²

¹¹¹ Yılmaz ÖZBALCI, Oluş Yayıncılık, Hukuk Bürosu, Sirküler, Yargı Kararları Yorum Grubu 2/B, XI/279, Ankara, 22.08.2005

¹¹² ÖZYER s.166

2- Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 Tarih ve Esas; 2008/58 ve Karar; 2011/37 Sayılı Kararı

Bölge İdare Mahkemesi, haksız yere kesilen verginin iadesinde, yukarıda belirtilen sürelerin geçmesinden sonra faiz hesaplanması ve gecikme zammı yerine tecil faizi uygulanmasına ilişkin düzenlemenin (V.U.K.'un 112. maddesinin 4.f.) Anayasaya aykırılığı savıyla, Anayasa Mahkemesine başvurarak iptalini istemiştir.

Bölge İdare Mahkemesi, Anayasa Mahkemesine başvuru kararında; idarelerin vergi alacaklarının geciken kısmı vade tarihinden itibaren gecikme faizi (veya zammı) oranında faiz uyguladığını, vatandaştan haksız tahsil edilen vergilerin iadesinde ise, V.U.K.'un 112. maddesi uyarınca, mükellefin belge bilgi temininden sonraki üç ay içinde iade edilmemesi halinde, 3 aydan sonraki süre için tecil faizi oranında faiz ödendiğini belirtmektedir.

Devamında ise, devletin alacağına gecikme zammı oranında faiz almasına rağmen, borcuna tecil faizi oranında faiz verdiği belirtildikten sonra, " Yasa koyucunun devlet alacağına her türlü geç tahsilinde, (yargı kararı sebebiyle geç tahsil edilse bile), vade gününden itibaren faiz işletirken, yargı kararı gereği iade etmek zorunda olduğu vergilere faiz öngörülmemesi hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır" denilmektedir.¹¹³

Anılan Anayasa Mahkemesi Kararı özet olarak aşağıdaki gibidir;

a. Olay

İhtirazı kayıtla beyan edilip ödenen geçici vergi ile damga vergisinin kaldırılması ve ödenen tutarın ödeme tarihinden faizi ile birlikte iadesi istemi ile açılan davanın itiraz incelemesinde, kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme iptali için başvurmuştur.

b. İtirazın Gerekçesi

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

¹¹³ M. Fatih KÖPRÜ, "İade Alacağına Faiz Sorunu Çözülüyor", **Ekonomist Dergisi**, 29 Mayıs, 2011.

ANAYASAYA AYKIRILIK SEBEPLERİ

1. ANAYASANIN 2.MADDESİ YÖNÜNDEN

Anayasanın 2. maddesinde "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde; insan haklarına saygılı Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, "laik ve sosyal bir hukuk devletidir hükmüne" verilmektedir.

Hukuk devleti insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kuran bunu sürdürmekte kendini yükümlü sayan bütün eylem ve işlemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir.

Hukuk devleti ilkesinin en önemli gereklerinden biri, kuşkusuz kuralları uygulayacak devlet işlerini yürütecek olan yönetimin hukuk düzenine bağlı olmasının sağlanmasıdır. Yine hukuk devletinin en önemli unsurlarından birisi de, "yasaların genel olması ilkesidir." bunun gereği ise yasa önünde eşitliktir. Buna göre, aynı hukuki koşullarda idare ile vatandaş arasında farklılık olmaması, başka bir ifade ile idare için getirilen koşulların, aynı pozisyondaki vatandaş için de getirilmesi (nimet veya külfetçe eşit olması) gerekir

Bu bağlamda somut ihtilaf ele alınacak olursa; 231 sayılı yasanın 112. maddesinde vergi mükellefleri için bazı yükümlülükler dolayısıyla, vergi idaresi lehine bazı düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre, yasanın ilk iki fıkrasında özel ödeme zamanları düzenlenip, 3. f. yasal vadelerinde tahsilatı yapılmayan vergilerde 6183 sayılı yasada tespit edilen oranda gecikme faizi alınacağı 4. f., fazla veya yersiz olarak tahsil edilen ve vergi kanunları gereği iadesi gereken vergilere, mükellefin belge bilgi temininden sonraki üç ay içinde iade yapılmaması halinde üç aylık sürenin sonundan itibaren 6183 sayılı yasa uyarınca belirlenen tecil faizi oranında faiz ödeneceği, 5. f. ise; ihtirazı kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararıyla iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere iade tarihinden itibaren 6183 sayılı yasaya göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi ödeneceği düzenlenmiş bulunmaktadır.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, idarelerin vergi alacaklarının geciken kısmı için vade tarihinden itibaren gecikme faizi (veya zammı) oranında faiz uygulanırken, vatandaşın haksız tahsil edilen vergilerin vergi kanunları uyarınca iadesinde ise, "mükellefin belge bilgi temininden sonraki 3 ay içinde iade edilmemesi halinde, 3 aydan sonraki süre için tecil faizi oranında faiz öngörmektedir. Bir nevi burada devlet alacağına hemen vade tarihiyle faiz başlatılırken devletin borcu söz konusu olunca, mükellefin belge bilgi temininden sonraki 3. ay sonrasına faiz işletilmektedir. Ayrıca, devlet alacağına gecikme zammı oranında faiz alınmakta iken devlet borcuna tecil faizi oranında faiz verilmektedir.

112. maddenin en önemli olan ve bu ihtilafın konusu olan handikapı ise; mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı sabit hale gelen, ancak vatandaşın iyi niyetle ödediği verginin iadesi söz konusu olunca bunun için faiz öngörülmemesidir. Oysa, mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı ortaya konulan ve tahsil edilen vergi de; haksız tahsil edilen bir vergi olup, aylar veya yıllar sonra iadesi sırasında enflasyonist ortamda faiz uygulanmaması mükellef yönünden ekonomik eksilme idare yönünden ise sebepsiz zenginleşme sonucunu doğurmaktadır. Yasa koyucunun devlet alacağına her tür geç tahsilinde, (yargı kararı sebebiyle geç tahsil edilse bile), vade gününden itibaren faiz işletirken, yargı kararı gereği iade etmek zorunda olduğu vergilere faiz öngörülmemesi, hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Sonuç itibarıyla; 112. maddede genel olarak devlet alacaklarına vade tarihinden geçerli faiz işletilmekte iken, devlet borcu diyebileceğimiz yasa gereği iade edilen vergilerde mükellefin müracaatından sonraki 3 ay sonrasından faiz işletilmesi ve de en önemlisi, yargı karar gereği iadesi gereken vergilerde faiz ödemesinin hiç düzenlenmemesi sebebiyle, 112. maddenin 4. f. Anayasanın 2. md. düzenlenen hukuk devleti ilkesine uyarlık bulunmamaktadır.

2- ANAYASANIN 10. MADDESİ YÖNÜNDEN

Anayasanın 10. maddesinde "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir"

Anayasa'da düzenlenen eşitlik; kuşkusuz ki mutlak bir eşitliği değil, hukuki eşitliği ifade etmektedir. Hukuki eşitlik ise; birbiriyle aynı hukuki durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde ayırım yapmamayı gerektirir ki, bu ilkedен devlet organları da muaf değildir.

Bu bağlamda somut ihtilaf ele alınacak olursa; yukarıda da izah edildiği üzere 231 sayılı yasanın 112. maddesinde genel olarak değişik sebeplerle geç tahsil edebildiği vergilere vade tarihinden geçerli olmak üzere faiz uygulaması öngörülmüşken 4. f. da yasalar gereği iade edilecek vergilere 3. aydan sonrası için faiz öngörülmüş olup,, yargı karar gereği sapılan vergi iadelerine hiçbir şekilde faiz uygulaması öngörülmemiştir.

Bu sebeple, 112. maddenin 4. f. gerek, yasa gereği yapılan vergi iadelerine, mükelleflerin bilgi belge temininden sonraki 3.aydan sonrası için faiz uygulaması, gerekse aynı yargı kararı uyarınca iade edilen vergiler için hiç faiz öngörülmemesinde, aynı durumdaki devlet alacaklarına vade tarihinden geçerli faiz uygulaması öngörüldüğünden Anayasanın 10. maddesinde düzenlenen, kanun önünde eşitlik ilkesine uyarlık bulunmamaktadır.

3-ANAYASANIN 35. MADDESİ YÖNÜNDEN

“Anayasanın 35. maddesinde; “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet haklarının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz” hükmü düzenlenmiştir.

Ekonomilerde bir değişim vasıtası olan para, çeşitli ticari, sınai zirai vs. faaliyetlerde kullanılmakla, sahibine kazanç, kira, nema vs. adları altında kimi yararlar sağlayan ekonomik bir değerdir. Paranın, sahibi dışındaki kişi ve kuruluşlarca kullanılması, sahibinin bu ekonomik değerden mahrum bırakılması sonucunu yaratması yanında, enflasyon etkisinde olan ekonomilerde, paranın değerini, yani alım gücünü enflasyon oranına bağlı olarak yitirmesine neden olur. Anayasa Mahkemesinin 26.11.1999 gün ve 23888 sayılı Resmi Gazetede

yayımlanan 15.12.1998 gün ve E: 1997/34, K: 1998/79 sayılı kararında da belirtildiği gibi; enflasyon ve buna bağlı olarak oluşan döviz kuru, mevduat faizi, hazine bonusu ve devlet tahvilli faiz oranlarının yüksekliği, borçlunun yararlanması, alacaklının ise zarara uğraması sonucunu doğurmaktadır. Hukuk sistemlerinde paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının neden olduğu bu zarar, "faiz" adı altında yapılan ek ödemelerle karşılanmaktadır. Anayasa Mahkemesinin 21.9.1988 gün ve E:1988/7, K: 1988/27 sayılı kararında, Vergi Usul Kanununun 112. md. öngörülen "gecikme faizi" ile ilgili olarak yapmış olduğu nitelendirme de bu yoldadır.

Devlete ödenmesi gereken vergilerin mükellefler tarafından zamanında ödenmemesi sonucu mükellefler bu paraları başka amaçlarla kullanarak çeşitli yararlar sağlamakta olup, devlet vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kaldığı için harcamaları kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Bu nedenle, Devlete faiz ödemesi yerindedir.

Diğer taraftan, vatandaş da, haksız yere ödediği vergiyi ya borçlanarak temin ettiği ya da bazı gereksinimlerini kıskarak, vazgeçerek ödediği ve belli bir zaman devletin kasasında haksız olarak tutulduğunun yargı kararıyla saptanması halinde aynen devlete ödenen gibi vatandaşa da yoksun kaldığı dönemler için aynı oranda ve miktarda bir miktarın ödenmesi mülkiyet hakkının korunması ilkesine uygun olacaktır.

Buradan da anlaşıldığı üzere, gerek kişi gerek devlet yönünden, alacağının zamanında ödenmemesi halinde, ekonomik varlıkta enflasyon sebebiyle azalma olmakta, bir nevi mülkiyet hakkı zarara uğramakta ve bu zarar faizle telafi edilmektedir. Hal böyle olunca da; mükellefe aylar-yıllar sonra iade edilen vergiye faiz işletilmemesi veya vade tarihinden sonraki dönemlerde işletilmesi kişi aleyhine mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurmaktadır.

Bu sebeple, 213 sayılı yasanın 112. maddesinin 4. f.; yasalar gereği iade edilen vergilere, mükellefin belge bilgi sunmasından sonraki 3. ay sonrasında itibaren faiz işletilmesi ve de yargı kararı gereği iade edilen vergilere faiz işletilmesinin hiç düzenlenmemesinde Anayasanın 35. maddesine uyarlık bulunmamaktadır.

ESASIN İNCELENMESİ

“Başvuru kararı ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu yasa kuralı, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp, düşünüldü;

Başvuru kararında, itiraz konusu kural ile fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesinde istenen bilgi ve belgelerin tesliminden üç ay sonra başlamak üzere tecil faizi verildiği, oysa eksik beyan edilen ve ödenen vergiler için ödenmesi gereken günden itibaren gecikme faizi alındığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. 10. ve 35. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin dördüncü fıkrası ile mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilatın üzerinden çok zaman geçmiş olsa da istenen bilgi ve belgelerin teslimiyle yapılan iade talebinden sonraki üç ay içinde yapılmayan iadeler için bu üç ayın sonundan başlamak üzere düzeltme fişinin tebliğ edildiği güne kadar işleyen tecil faizinin vergi aslı ile beraber ödenmesi öngörülmektedir. Buna karşın aynı maddenin üçüncü fıkrası ile eksik tahsil edilen veya tahsil edilemeyen vergiler için mükelleflerden verginin ödenmesi gereken tarihten itibaren ödemenin yapıldığı güne kadar işleyen gecikme faizi alınmaktadır.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti; insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her eylem ve işlemi hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan. Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık devlettir.

Anayasa'nın 35. maddesinde ise, herkesin, mülkiyet ve miras haklarına sahip olduğu, bu hakların ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabileceği, mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı hükme bağlanmıştır. Mülkiyet hakkı, herkese başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla, sahibi olduğu şey üzerinde dilediği biçimde

yararlanma, tasarruf etme, başkalarına devretme, kullanma, biçimini değiştirme, harcama ve tüketme olanağı verir.

İtiraz konusu kural, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeni ile oluşan alacaklı-borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet vermektedir. Bunun yanında kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların devlete olan güvenini sarsmaktadır.

Vergi, devletin vatandaşlardan kamu gücüne dayalı ve karşılıksız tahsil ettiği bedel olsa da, idarece yapılmış olan vergi tahsilatının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilat, mükellefler için bir "alacak" haline gelmektedir. Alacak hakkı, mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından. Kişiler yanlış veya yersiz vergi tahsilatı nedeni ile belli bir süre mülkiyetlerinde olması gereken bir meblağdan kullanma, tasarruf etme ve harcama şeklinde yararlanma hakkından mahrum kalmaktadırlar. Bu süre zarfında enflasyon nedeni ile paranın değerinde oluşan aşınma ile mülkiyetin gerçek değeri azaldığı gibi bu mülkiyetin tasarruf ve yatırım aracı olarak getirisinden yararlanmak imkanı da bulunmamaktadır.

İtiraz konusu düzenleme ile devlet fazla veya yersiz yapılmış tahsilatlar 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 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, tahsilatın 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. Nitekim, Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol'ün 1. maddesinde de;

"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 binim katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.." denilmektedir.

Bu kural uyarınca, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Eko-Elda Avey/Yunanistan davasında (9.3.2006 günlü, Başvuru No: 10162/02): 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 değerlendirmiş ve mülkiyet hakkı çiğnenen şahsa faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir.

Açıklanan nedenlerle; itiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırıdır.

İtiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 10. md. ilgisi görülmemiştir."

İPTAL KARARININ NE ZAMAN YÜRÜRLÜĞE GİRECEĞİ SORUNU

"Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasında; "Kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde, Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez." denilmekte; Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. md. dördüncü fıkrasında da bu kural tekrarlanmaktadır. Maddenin beşinci fıkrasında ise, Anayasa Mahkemesi'nin, iptal halinde meydana gelecek hukuksal boşluğu kamu düzenini tehdit veya kamu

yararını ihlâl edici mahiyette görürse yukarıdaki fıkra hükmünü uygulayacağı belirtilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. md. dördüncü fıkrası fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesinde başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere sınırlı da olsa faiz ödenmesine imkân tanımaktadır. Fıkranın iptali halinde, sınırlı olarak yapılan ödemelerin dayanağını oluşturacak bir düzenleme kalmayacaktır. Doğacak bu hukuksal boşluk, iptal gerekçelerinde izah edilen kişilerin mülkiyet haklarında mevcut durumdan daha da geriye gidilmesine ve Anayasa gereği olması gereken durumdan daha da uzaklaşılmasına sebep olarak kamu düzeni ve kamu yararı bozucu nitelikte olduğundan, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince, bu fıkraya ilişkin iptal hükmünün, kararın Resmî Gazete "de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine, oybirliğiyle, 10.2.2011gününde karar verilmiştir."

SONUÇ

“ 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkranın Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, OYBİRLİĞİYLE,

213 sayılı Kanun'un 112.maddesine 4369 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkranın iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanununun 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince, iptal hükmünün kararın resmi gazete'de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine, oybirliğiyle.”

3- Anayasa Mahkemesi Kararın Değerlendirilmesi

Hukuk devleti, idaresi hukuka bağlı olan devlet demektir. İdarenin hukuka bağlı olması demek de, devletin hak ve yükümlülüklerinin hukuk önünde vatandaşa göre, ayrıcalıklı bir durumda olmaması demektir. İhtilaf konusu olan 112.md.nin 4.f incelendiğinde, bu ayrıcalık çok açık biçimde görülmektedir. Anayasa Mahkemesinin Karar gerekçesi incelendiğinde, idareye kanunla sağlanan bu ayrıcalıklı durumun hukuka aykırılığı ayrıntılı gerekçelerle ortaya konmuştur. Aynı zamanda, anılan yasa maddesi, Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasamızın 2.ve 35. maddelerine aykırı bulunarak, hem hukuk devleti ilkesine, hem de mükellefin mülkiyet hakkına vurgu yapılmıştır. Kanaatimizce, anılan karar hukuk devleti olmanın gereği olan bir karar olup, yerinde bir karar olarak değerlendirmekteyiz.

VIII. KARAR DÜZELTMESİ;

A. KARAR DÜZELTME

Kararın düzeltilmesi, üst mahkeme tarafından temyiz incelemesi sonunda verilen nihai kararın, karar henüz kesinleşmeden, aynı mahkemede tekrar gözden geçirilmesini sağlayan bir karar yolu olarak tanımlanabilir.¹¹⁴

¹¹⁴ KIZILIOT ve KIZILOT, s.619.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 54. Maddesinde düzenlenmiştir; Buna göre;

1. Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde taraflarca;

- a) Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- b) Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- c) Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- d) Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması, hallerinde kararın düzeltilmesi istenebilir.

2. Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağılıdır.

3. Kararın düzeltilmesi istekleri esas kararı vermiş olan daire, kurul ve bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde, tetkik hakimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar.¹¹⁵

-Kararın Düzeltilmesine Konu Olabilecek Yargı kararları

Kararın düzeltilmesine;

- Danıştay dava dairelerinin temyiz mercii olarak verdikleri kararlar,
- İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz mercii olarak verdikleri kararlar ile
- Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde taraflarca kararın düzeltilmesi istemine konu edilebilirler.

- Kararın düzeltilmesinde süre;

¹¹⁵ Tüm Vergi Kanunları 2. Cilt, s.1060, Oluş Yayıncılık, Ocak, 2009

Taraflarca, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde kararın düzeltilmesi isteminde bulunulabilir. Kararın düzeltilmesi isteminde 15 günlük kanuni sürenin bitimi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa, süre ara vermenin sona erdiği günden itibaren 7 gün uzamış sayılır (İ.Y.U.K. Md. 8/3). Sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar (İ.Y.U.K. Md. 8/1).

-Kararın düzeltilmesinde Yetkili Yargı Mercii

Kararın düzeltilmesi talepleri, düzeltme istemine konu edilen temyiz kararını vermiş olan Danıştay dava daireleri, İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları ile itiraz kararını veren bölge idare mahkemesince incelenir ve karara bağlanır.

Dosyanın incelenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar (İ.Y.U.K. md. 54/3).

Düzeltilme istemlerinin dilekçe ile yapılması gerekir. Sözlü düzeltme talepleri dikkate alınmaz.¹¹⁶

Yine, aynı şekilde yukarıda anılan yasal koşulların realize olması halinde de ihtirazi kayıtla ilgili davalarda da, taraflar kararın düzeltilmesi yoluna gidebilirler.

B. KANUN YARARINA BOZMA

Kanun yararına bozma, İdari Yargılama Usulü Kanununun 51. md. düzenlenmiş, özel bir kanun yoludur. Anılan maddeye göre;

“Madde 51- 1. (3622 sayılı Kanunun 20. md. değişen fıkra, Yürürlük;10.4.1990) Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay’ca ilk derece mahkemesi olarak verilip, temyiz incelemesinden geçemediği kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.

¹¹⁶ SÖNMEZ, s.422, 428.

2.(3622 sayılı Kanununun 20. md. değişen fıkraya Yürürlük;10.4.1990)Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazetede yayımlanır.”

Maddenin uygulanması ile ilgili özellikleri, kısaca maddeler halinde şöyle sıralayabiliriz;

- **Kanun Yararına Temyiz Yetkisi**

Kesinleşmiş mahkeme kararları aleyhine kanun yararına temyiz başvurusunda bulunma yetkisi, yalnızca Danıştay Başsavcısına tanınmıştır. Danıştay Başsavcısı kendiliğinden ya da ilgili bakanlığın göstereceği lüzum üzerine bu yola başvurma hakkına sahiptir.

- **Kanun Yararına Bozma Nedenleri**

Yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade eden yargı kararları kanun yararına temyiz edilebilmektedir. Kararların yürürlükteki hukuka aykırı olduklarını ileri sürebilmek için;

- Görev ve yetki dışında bir göreve bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerine uyulmamış olması,

gerekir. Maddi olaylara dayanılarak kanun yararına temyiz incelemesi yapılamaz.

Zira, kanun yararına temyizde olay denetimi değil, tarafların hukukunu etkilemeyen, soyut bir hukuki denetim söz konusudur.¹¹⁷

¹¹⁷ KIZILOT s.647.

- Kanun Yararına Temyiz Başvuru Biçimi

Kanun yararına temyiz başvurusunun İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun maddesinde düzenlenmiş olan temyiz dilekçesinin şekline uygun olması gerekmektedir. Başvuruların taraflara tebliğ edilmesi gerekmez.

Talep yerinde görüldüğü takdirde, kanun yararına temyize konu olan karar bozular. Talep yerinde görülmezse reddedilir.

Kanun yararına temyiz başvurusu, idari ve vergi mahkemeleriyle bölge idare mahkemeleri kararlarına karşı Danıştay dava dairesine, Danıştay dava dairesinin ilk derece yargı yeri olarak verdiği kararlara da konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulu'nda bakılır.¹¹⁸

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin E.2003/1434, K.2003/1657 sayılı kararında, kanun yararına bozmaya karar verilmiştir. Danıştay Kararı aynen şöyledir; " Davacı şirkete ait kamyonetin yoklama memurlarınca yapılan yol denetimi sırasında dur uyarısına uymadığının 11.11.2000 günlü ve P 361785 sayılı tutanakla tespit edilmesi üzerine kesilen usulsüzlük cezası, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 10. bendi hükmüne uygun bulunduğundan, söz konusu cezanın kaldırılması, yönündeki karara karşı yapılan itirazı ve anılan kararın düzeltilmesi istemini reddeden İstanbul Bölge İdari Mahkemesi kararı niteliği bakımından yürürlükte hukuka aykırı bir sonuç ifade etmektedir.

Açıklanan nedenle, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin 15.10.2002 günlü ve E. 2002/5872, K. 2002/3791 sayılı karar düzeltme istemini reddeden kararı ile kesinleşen 27.06.2002 günlü ve E. 2002/1239, K. 2002/2610 sayılı Kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51.maddesi uyarınca kanun yararına ve hüküm sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına, kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığı'na gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına,12.06.2003 gününde oybirliğiyle karar verildi."¹¹⁹

¹¹⁸ Kızılot s.647.

¹¹⁹ 26.07.2003 tarih ve 25810 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Kanun Yararına Bozmanın Sonuçları

Kanun yararına bozulan bölge idare mahkemesi veya idare ve vergi mahkemesi yahut Danıştay Daire kararlarının hukuki sonuçları ortadan kalkmaz. Yukarıda da değindiğimiz gibi, kanun yararına bozma, yargı yerlerinin ilerideki kararlarının kanuna uygun olmasını sağlamaya yönelik bir müessesedir. İdare ve vergi mahkemeleri, kanun yararına bozulmuş geçmiş kararlarının konusu olaylarda aynı karar normal olarak tekrarlamazlar. Çünkü oluşmuş emsal içinde, temyiz merciince kararlarının bozulacağı bellidir. Buna karşılık, kanun yararına bozma kararlarının bölge idare mahkemeleri yönünden bu şekilde bir işlevi de yoktur. Normal temyiz yolu açık olmadığından, aynı mahiyetteki olaylarda sonraki kararlarının da kanun yararına bozulan kararda olduğu şekilde verilmesi mümkündür. Aslında, bu yol, idare ve vergi mahkemeleri için de açık sayılmak gerekir. Zira, normal temyiz incelemesi içinde bozulan kararı üzerine, ilk derece yargı yerlerinin ısrar kararı verme imkanları vardır. Kanun yararına bozmada, dosya tekrar kendilerine gelecek değildir. Dolayısı ile bilinen işleyişe uygun ısrar kararı söz konusu olamaz. Ancak ilk derece yargı yen haklılığına inandığında, sonraki benzer olaylarda da ilkinde olduğu şekilde kararını alabilecek, bu defa normal temyiz incelemesi içinde belki ısrar kararı verme hakkını da kullanacaktır.

Bu çerçevede ilk derece yargı yerlerince verilebilen ısrar kararlarının, bölge idare mahkemelerince bir başka şekilde, kanun yararına bozulmuş kararlarına konu olmuş olayların benzerlerinde vermemeleri için neden yoktur. Bu yönü ile kanun yararına bozma, nevama, bir istişari görüş açıklama niteliği kazanmaktadır. Bununla beraber, yargı düzeninde belli bir önemde ele alınmaktadır. Zira aynı düzenleme 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 5236 sayılı Kanunla değişik 429 uncu maddesinde adli yargı için de yapılmıştır.

Kanun yararına verilen bozma kararlarının bir örneği Resmi Gazete'de yayımlanacaktır. Bir örneği de ilgili Bakanlıklara gönderilir.¹²⁰

¹²⁰ ÖZBALCI, Vergi Davaları, s.568,569

IX. YARGI KARARLARININ SONUÇLARI

İhtirazi kayıtlarla açılan davalar, ilgi yargı mercilerince nihai olarak karara bağlandıktan sonra, taraflar üzerinde nihai sonuçlar doğururlar. Gerek kesinleşen yerel vergi mahkemesi kararları ve gerekse itiraz ve temyiz mercilerinin kararları, tarafları bu kararların sonuçlarına uymaya zorlar ve taraflar da bu kararların gereğini yerine getirmek zorundadırlar (İ.Y.U.K. Md.28)

a) Vergi dairesinin mükellef aleyhine tesis ettiği idari işlemin yargı merciince aynen tasdiki durumunda, mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara ilişkin zam ve cezalar vergi dairesince ödeme ihbarnamesi düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir. Eğer mükellef süresi içinde yürütmeyi durdurma kararı alamazsa, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergi ve benzeri mali yükümlere ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde bu tutarların ödenmesi gerekir (V.U.K. Md. 112,368).

b) Mükellefin açtığı davayı kazanması durumunda, vergi dairesince yapılacak herhangi bir işlem yoktur. Ancak, davayı kaybeden vergi dairesince temyiz ya da itiraz yoluna başvurarak yürütmeyi durdurma kararı alınırsa, ikinci ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir ve ihtilafı verginin tahsiline gidilir.

c) Vergi yargısınca uyuşmazlık konusu vergi ve benzeri mal yükümlerin kısmen onanması kısmen terkin edilmesi durumunda onanan kısım, vergi dairesince ikinci ihbarname ile mükellefe tebliğ edilerek tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi talep edilir.

Gerek mükellef, gerekse vergi dairesince kaybedilen kısım için itiraz ya da temyiz yoluna başvurularak yürütmenin durdurulması karar alınabilir. Vergi dairesince yürütmenin durdurulması kararı alınmışsa, vergi mükellefe üçüncü ihbarname gönderilir.

d) Mükellef tarafından, aleyhine verilmiş vergi mahkemesi kararına karşı temyiz ya da itiraz yoluna başvurarak yürütmeyi durdurma kararı alınmışsa, vergi dairesince tahsil işlemleri durdurulur. Tahsilat yapılmışsa bu tutarın, yürütmeyi durdurma kararının vergi dairesine tebliğinden itibaren gün içinde mükellefe iade edilmesi gerekir.¹²¹

A. YARGI KARARININ MÜKELLEF LEHİNE OLMASI

Yukarıda belirttiğimiz kesinleşmiş yargı kararlarının mükellef lehine olması durumunda, mükellef davasında haklı çıkmış olacak ve ihtirazi kayıt koyduğu matrah kısmı da vergilendirilme dışı tutulacaktır. İdari Yargılama Usulü Kanununa göre; vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra, bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilmesi gerekmektedir.(m.28/5). Buna göre yapılmış bir tarhiyat varsa o tarhiyat geçerliliğini kaybetmiş olacak ve vergi dairesi tarafından da terkin edilecektir. Eğer tahsil edilmiş ise, tahsil edilen vergi, kararın vergi idaresine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde red ve iade edilmesi gerekmektedir. Mahkeme kararının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde, ilgili, idare aleyhine açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası da açılabilir (İ.Y.U.K. m.28/4). Tazminat davalarında olduğu gibi, vergi davalarında da kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarenin kanuni gecikme faizi ödemesi mümkündür (İ.Y.U.K. m.28/6).¹²²

- “ İdare ve vergi mahkemesi kararlarının yerine getirilmemesi halinde, maddi ve manevi tazminat istemiyle açılacak dava on yıllık zamanaşımına tabidir. Dava açma süresi idareye başvuru tarihine göre hesaplanmalıdır.(Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 18.06.1993 tarih, E:1992/30, K: 1993/74)¹²³

İdare aleyhine maddi ve manevi tazminat davasının açılacağı mahkeme, idarece yerine getirilmemiş bulunan kararı veren mahkemedir.

¹²¹ SÖNMEZ,s.344,345

¹²² YERLİKAYA, s.212

¹²³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 18.06.1993 tarih, E:1992/30, K: 1993/74, **Danıştay Dergisi**, S.89, 1995, s.469

Diğer yandan, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28/4. madde hükmü uyarınca, mahkeme kararlarının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açabilir.

Bu durumda da davanın açılacağı mahkeme, yerine getirilmemiş bulunan yargı kararını veren mahkemedir.¹²⁴

B. YARGI KARARININ VERGİ İDARESİ LEHİNE OLMASI

İhtirazi kayıtla verilen beyannamelerden dolayı açılan davalarda, vergi idareleri davalı taraf durumundadır. Yargı kararının vergi idaresinin lehine olması halinde vergi idaresinin ihtirazi kayıtla verilen beyannameye istinaden yaptığı tarhiyat işlemi kesinlik kazanmış olacak ve tahsil ettiği vergiyi de geri ödeme ihtimalinden bertaraf etmiş olacaktır.

Daha öncede bahsettiğimiz gibi, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere ilişkin açılan davalarda verginin tahsilatı durmamaktaydı. Dolayısıyla, vergi idaresi ihtirazi kayıtla beyan edilen matrahın vergisini de süresinde ödemiş olmak zorundadır. Bu durumda vergi idaresi, başlangıçta yerel vergi mahkemesinde açılan davayı kaybetmesi halinde, yerel vergi mahkemesinin kararına uyararak mükellefin ihtirazi kayıtla beyanname vererek ödemiş olduğu vergiyi mükellefe ödemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, vergi idaresi yerel vergi mahkemesinin kararına karşın itiraz ya da temyiz yoluna gidebilir. Eğer, itiraz ve ya temyiz kararı vergi idaresinin lehine olması halinde, mükellef daha önce vergi idaresinin iade ettiği vergiyi, V.U.K.'nun 112. md. 5. f. göre, vergi idaresine faiziyle ödemesi gerekmektedir.¹²⁵

X. İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMELERE İLİŞKİN AÇILAN DAVALARIN SONUÇLARINA İLİŞKİN İSTATİSTİKİ VERİLER;

Tezimizde, genel bir hukuk müessesesi olan aynı zamanda vergi hukukunda da uygulama imkanı bulan ihtirazi kayıt müessesinin, mükellefler tarafından bir hak arama müessesesi olarak ne ölçüde kullanıldığını ve yargı sonuçlarını gösteren tablolar aşağıda gösterilmiştir.

¹²⁴ SÖNMEZ, s.348

¹²⁵ YERLİKAYA, s.212, 213

Tablo 6: İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannamelere İlişkin Açılan Dava Sayıları

Beyanname Türleri	Dönemi	İht. Kayıtlarla Verilen Beyn	Açılan dava Sayısı	Açılmayan dava Say.	Oran
G.V.	2005-2010	1.399	107	1.292	0.92
G. V. Stopaj	2005-2010	27.032	6.784	20.248	0.75
K.V.	2005-2012	1.197	247	950	0.79
K.D.V.	2005-2013	30.188	1.095	29.093	0.96

Tablo 7: Mükellef ve İdare Lehine Dava Sonuçları

Beyanname Türleri	Dönemi	Açılan Dava Sayısı.	Mük. Lehn. Sonuç.	Oran	İdare Lehn.	Oran
G.V.	2005-2010	107	25	0,23	21	0,20
G. V. Stopaj	2005-2011	6.784	1.140	0,17	1.051	0,155
K.V.	2005-2012	247	59	0,24	47	0,19
K.D.V.	2005-2013	1095	184	0,17	486	0,44

Kaynak: www.gib.gov.tr, vergi istatistikleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı Elektronik İşlem Merkezi İstatistikleri verileri¹²⁶

*(Yukarıdaki 2. tabloda, beyannameler itibariyle, “açılan dava sayıları” ile “mükellef lehine ve İdare lehine sonuçlanan dava sayıları” toplamlarındaki farklılıkların nedenleri; G.İ.B. nin verilerine göre; 1- Kararların kayıtlara intikal etmemiş olması 2- Davanın Yargı aşamalarında sürmesi 3- 2005-2010 döneminde, 2008 Yılı Şubat ayında yürürlüğe giren, 5736 Sayılı “ Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun’a” göre, mükellefler ile idare arasında SULH olması sonucu söz konusu davaların sona ermesi 4- Mükelleflerin vergi

¹²⁶ Vergi istatistikleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı Elektronik İşlem Merkezi İstatistikleri verileri, www.gib.gov.tr.

mahkemelerinde davayı kaybetmeleri üzerine, davalarını sürdürmek istememeleridir.)

Yukarıdaki 6. tablo; Mükelleflerin ihtrazi kayıtlarıyla verdikleri beyannamelere ilişkin dava açma hakları olmasına rağmen, büyük ölçüde bu haklarını kullanmadıklarını veya dava açmaktan vazgeçtiklerini göstermektedir. Bu da bize mükelleflerin, idareye karşı yasal haklarını kullanmakta çeşitli nedenlerle, - "idare ile ihtilafı olmama v.s." -dava açmaya çekindiklerini göstermektedir.

Diğer yandan, 7. tabloda ise; açılan davaların, katma değer vergisi beyannamelerine ilişkin davalar hariç, her üç beyanname ile ilgili davalar mükellefler lehine sonuçlanmıştır.

SONUÇ

V.U.K.muzun 378/2. maddesi, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmayacağını hüküm altına almıştır. Bu yasal düzenlemenin iki istisnası vardır; Birincisi; hata, İkincisi de; ihtirazi kayıtla beyanname vermedir. İtirazi kayıtla beyanname verme müessesesi, mükellefin, vergilendirilmeye yönelik bir hukuki itiraz yolu olmasına karşın, V.U.K.muzda yer almamış ve doğrudan bir düzenlemesi yapılmamıştır. Ancak, tezimizin ilgili bölümlerinde belirttiğimiz üzere, V.U.K.muzun 112/5. maddesinde dolaylı bir şekilde yer almıştır. Keza, vergi hukukumuzu ilgilendiren diğer mevzuatlarda da münhasıran bir düzenlemesi mevcut değildir. Yalnızca, İdari Yargılama Usulü Kanunumuzun, 27/3. bendinde; ihtirazi kayıt ifadesi; "İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların, tahsil işlemini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulmasının istenebileceği" şeklinde belirtilen bir yasal düzenleme içinde yer almıştır. Diğer yandan, İhtirazi kayıtla beyanname vermenin vergi hukuku ve aynı zamanda müessesenin işlerliği yönünden tanımı, Vergi Dairesi İşlem Yönergesinin 39/3. bendinde yapılmıştır. Buna göre, " *Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir. Bu şekil verilen beyannameler üzerine süresinde verilen beyannameler için yapılan işlemler aynen yapılır. İhtirazi kayıtla verildiği şerhi düşülen tahakkuk fişi, beyanname ile birlikte değerlendirme masasına verilir.*"

Tezimizin ilgili bölümlerinde açıkladığımız üzere, ihtirazi kayıt müessesesi, yalnızca vergilendirme ile ilgili işlemlerde vücut bulan bir hukuk müessesesi değildir. Aynı zamanda, Borçlar Kanunumuzda ve Ticaret Kanunumuzda da, yer alan bir genel bir hukuk müessesesidir. Bilindiği üzere, ticari ilişkilerde ve özel hukuk ilişkilerinde, kişilerin birbirlerine karşı olan hak ve yükümlülükleri, aralarında yaptıkları yazılı sözleşmelerde yer alır. Geleceğin belirsizliği, taraflar arasındaki ilişkilerin, değişen ekonomik koşullara göre yeni bir hukuki durum yaratması gibi nedenler, sözleşmenin yapıldığı andaki hukuki durumu etkisiz kılabileceği gibi, taraflardan birinin menfaatine aykırı sonuçlar da doğurabilir. İşte, İhtirazi kayıt müessesesi; bir anlamda geleceğin belirsizliğinin doğuracağı muhtemel olumsuz sonuçları önlemeye yönelik ve mevcut hukuki durumun geleceğe uyarlanabilmesi

için tarafların iradi serbesti içinde, sözleşmeye koydukları ve hukuki sonuçları olan bir şerhtir. Nitekim, YARGITAY, bir kararında, ihtirazi kayıtla ilgili şu ifadelere yer vermiştir; “..... Ön koşul ileri sürme hakkı, bir hakkın korunmasına yarayan yenilik doğuran haklardandır.” İfadelerini kullanmıştır.

İhtirazi kayıt müessesini bir anlamda, kişilerin özel hukuk ilişkilerinde olsun, ticari ilişkilerinde olsun, iradi serbestisi içinde yaptıkları sözleşmelere; geleceğin belirsizliklerine karşı, kendilerini korumak amacıyla koydukları hak doğurucu emniyet sübabları olarak değerlendirmek mümkündür.

Bilindiği üzere vergi; Devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, karşılıksız olarak, tarafların iradi serbestisine dayanmayan, zora dayalı olarak vatandaşlarından aldığı bir paradır. Dolayısıyla, özel hukuk ilişkileri için ihtirazi kayıt müessesesi için yukarıda yapılan tanım, vergi hukuku için geçerliliğini yitirebilir. Ancak, müessesinin özünü teşkil eden, Yargıtay’ın da belirttiği, “ön koşul sürme hakkı, bir hakkın korunmasına yarayan yenilik doğuran hak” özelliği, vergi hukuku içinde geçerli olacaktır. Her ne kadar, vergi zora dayalı olsa da, özel hukuk ilişkilerinde olduğu gibi, taraflar arasında iradi serbestliği ilkesi geçerli olmasa da, hukuk devleti olmanın gereği, verginin, kanunlara ve pozitif hukuka dayanması gerekir. Nitekim, vergi müessesesi Anayasamızın, “Vergi Ödevi” başlığı altında düzenlenen 73. maddesinde aynen şu ibarelere yer verilmiştir; “Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Diğer yandan, İdare, vergilendirmeye yönelik kanun tasarılarını meclise sevk edip, yasallaşmasını sağlarken, bu kanunların Anayasaya aykırı olmamasına da dikkat etmesi, yasal bir zorunluluktur. Anayasamızın 11. md. 2. f., bu husus, “Kanunlar, Anayasaya aykırı olamaz” ifadesiyle belirlenmiştir. Görülüyor ki, hukuk devletinde vatandaşın idareye karşı hak ve yükümlülükleri yasalar tarafından güvence altına alınmıştır. Devletle, vatandaş arasında haklar ve yükümlülükler şeklinde tezahür eden ilişkiler, idare hukuku tarafından düzenlenir. İdare hukukunda vatandaşın devlete karşı haklarının, hukuk yoluyla korunması, İdari Yargılama Usulü Kanununun 2/b bendinde şu ifadelerle vücut bulmuştur; “İdarenin eylem ve işlemlerinden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından tam yargı davaları.....”

Bilindiği üzere, verginin tarh ve tahakkuku idari işlemlerdir. Verginin tarh ve tahakkuku, V.U.K’.muzun 20 ve 22. maddelerinde tanımlanmıştır. Bu idari işlemlere

karşı, mükellefin yukarıda anılan tanım gereği prensip olarak her zaman itiraz hakkı mevcut olup, söz konusu işlemlerin yargı yoluyla iptalini isteyebilir. Ancak, bu genel düzenlemenin istisnası sayılabilecek ve bir anlamda vergi müessesesinin özelliği gereği ve kamu yararının gözetilmesi gibi nedenlerle, V.U.K.muzun 378. maddesi düzenlenmiştir. Yukarıda da belirtildiği gibi; “Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere itiraz edemezler”. Bu durumda, mükellef, yürürlükte olan vergilendirme mevzuatına dayanarak, düzenlediği beyannamesine göre, tarh ve tahakkuk eden ve ödediği vergi karşısında, haksız ve hukuka aykırı olarak vergilendirildiğini bilmesine rağmen, tepkisiz mi kalacaktır? Böyle bir durumun, hukuk devletinin genel prensipleri ile bağdaşmayacağı açıktır. İşte, genel bir hukuk müessesesi olan “ihtirazi kayıtla beyan müessesesi”, bu zaafı bertaraf etmektedir. Nitekim, Vergi kanunlarının çok sık değişmesi ve bu kanunlara bağlı olarak çıkarılan tebliğlerde hep hukuk hatalarının yapılması, mükelleflerin haklarının muhtel olması sonucunu doğurmaktadır. Bu durumda, yukarıda yaptığımız tanımda da belirtildiği gibi; ihtirazi kayıtla beyanı, aynı zamanda, mükellefi vergi yönünden devlete karşı hukuk Yönünden Koruyan “Emniyet Sübablarıdır” diyebiliriz.

Diğer yandan, mükelleflerin hak ve hukukunu koruyan bu genel hukuk yolu, mükellefler tarafından etkin ve yaygın olarak kullanılan bir müessese değildir. Hem de bu kadar sık değişen vergi mevzuatı olmasına ve bu değişen mevzuatta bu kadar çok mükelleflerin haklarını muhtel eden düzenlemeler yapılmasına rağmen, çok sık başvurulmuş bir hukuki yol değildir. Nitekim, tezimizin IV ve X ncu bölümlerindeki istatistik verilerin yer aldığı tablolar incelendiğinde, bu durum açıkça görülür. Değerlendirmelerimize göre, bunun temel nedenleri, mükelleflerin özellikle vergi konusunda idare ile ihtilafı olmaya çekinmeleri, davaların uzun sürmesi, hepsinden önemlisi de, ihtirazi kayıtla beyanın, tarh ve tahakkuk eden verginin tahsilatını durdurmamasıdır. Ayrıca, mükellef vergi mahkemesinde davayı kazanıp, ödediği vergiyi geri aldığı anda, bir sonraki yargı aşamasında davayı kaybetmesi halinde, iade aldığı vergiyi tecil faizi oranında gecikme faizi ile geri ödemesidir. (V.U.K. 112/5). Ancak, bu hukuki yola başvurarak dava açan mükelleflerin, yargıda kazanma oranı, idarenin kazanma oranından fazladır. İhtirazi kayıtla beyan ile ilgili yargının kararları incelendiğinde, yargının son derece isabetli ve radikal kararlar verdiğini görürüz. Nitekim, yukarıda örnek olarak verdiğimiz, Danıştay 7. Dairesi Kararı ve Anayasa Mahkemesi Kararı, mükellefin hak ve hukukunu korumada yargının ne kadar isabetli

kararlar verdiğini göstermektedir. V.U.K.nun 378/2. maddesindeki düzenlemeye karşı, vergi mevzuatındaki hukuka aykırılıklar için, mükellefleri idareye karşı koruyarak, yargının hakemliğine başvurmaları olanağını sağlayan tek yol, ihtirazi kayıtla beyan müessesidir. Bu imkan aynı zamanda hukuk devleti olmanın da bir gereğidir. Bu nedenle, bu müessesenin mükellefler tarafından daha etkin kullanılması gerekmektedir.

Sonuç olarak, İhtirazi kayıtla beyan müessesesi, mükelleflerin idareye karşı, yargı yoluyla kendilerini korumalarını sağlayan çok önemli bir hukuki müessese olmasına rağmen, Vergi Usul Kanunumuzda, kendine özgün bir düzenlemesi mevcut değildir. Bu müessesenin, Vergi Usul kanunumuzda düzenlenmesi; arz ettiği hukuki önemin bir gereği olduğu gibi, aynı zamanda bir hukuk devleti olmanın gerektirdiği bir hassasiyetin sonucu olmalıdır. Ayrıca, çağdaş, devlete karşı hak ve yükümlülüklerinin bilincinde olan vatandaşlar olarak, özellikle bu kadar kaygan zeminde seyreden ve çok sık değişikliklerin yapıldığı vergi mevzuatına karşı bu müessesenin, bir hak arama müessesesi olarak daha çok kullanılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Arslan Mehmet. "İhtirazi Kayıtlarla Beyan Ve Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos, 1999.

Bellek, Münir. "İhtirazi Kayıtlarla Beyan" **Mükellefin Dergisi**, S.42, Haziran, 1996.

Doğan, Ediz. **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitapevi, 8. Baskı, Bursa,1993.

Doğrusöz, Bumin. **Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazi Kayıt**, Dünya, 14.02.2002.

Fahran, Ferhat, "İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannamelerle İlgili Açılan Davaların, Mükellefler Tarafından Vergi Mahkemelerinde Kazanılıp, Verginin Geri Alınması, İdarenin de Davayı Danıştay'da Kazanması Durumunda, İade Edilecek Paraya Uygulanacak Gecikme Faizi", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz, 2002.

Fahran, Ferhat. "4 Sıra No.lu Tahsilat Tebliği İle İlgili Bir Vergi Mahkemesi Kararı Ve Kararın Değerlendirilmesi" **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2010.

Fahran, Ferhat. "İndirim, İstisna Ve Geçmiş Yıl Zararları Nedeniyle, Matrah Ve Verginin Oluşmaması Halinde İhtirazi Kayıtlarla Beyan Durumu Ve Bir Danıştay Kararı" **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2008.

İzmir 2. Vergi Mahkemesinde Esas No: 2008/1998 İşlem gören Dava Dosyası Münderecatı.

İzmir 2. Vergi Mahkemesinde Esas No: 2008/1998 İşlem gören Dava Dosyası Münderecatı.

Karagözoğlu, Fevzi ve Faruk Kazancı. **Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1972.

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Hukukunda Delil Sistemi**, Tükelmat A.Ş. İzmir, 1994

Keskin, Filiz. "Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Müessesesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 157, Ocak, 2006.

Kızılot, Şükrü ve Zuhâl Kızılot. **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Kızılot, Şükrü. Danıştay Kararları ve Özelgeler Cilt-3, **Danıştay 3. Daire**, **17.04.2002 tarih ve E. 2000/2581, K. 2002/1653 Sayılı Kararı**.

Kızılot, Şükrü. Danıştay Kararları ve Özelgeler Cilt-8, **Danıştay 7. Daire**, **11.10.2005 Tarih, Esas No: 2002/2135, Karar No; 2005/2362**.

Kızılot, Şükrü. Danıştay Kararları ve Özelgeler, 5. Cilt, **Danıştay 3. Daire**, **06.05.1998 Tarih, Esas No: 1997/2273, Karar No; 1998/1603**.

Kızılot, Şükrü. Danıştay Kararları ve Özelgeler, 5. Cilt, **Danıştay 9. Daire**, **14.05.1998 Tarih, Esas No: 1997/2708, Karar No: 1998/1990**.

Kızılot, Şükrü. Danıştay Kararları ve özelgeler, 8. Cilt, **Danıştay 7. Daire**, **30.11.2005 Tarih, Esas No: 2003/2371, Karar No; 2005/3028**.

Kızılot, Zuhâl. "İhtirazi Kayıt Dilekçesinin Beyanname İle Verilme Zorunluluğunun Olmadığı", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2005.

Köprü, M. Fatih. "İade Alacağında Faiz Sorunu Çözülüyor", **Ekonomist Dergisi**, 29 Mayıs, 2011.

Maç, Mehmet ve Tarık Jamali. **Veraset- Hibe ve Ölüm**, Denet Yayıncılık A.Ş., İSTANBUL, 1999.

Özbalcı, Yılmaz. Oluş Yayıncılık, Hukuk Bürosu, **Sirküler, Yargı Kararları Yorum Grubu 2/B, XI/279**, Ankara, 22.08.2005.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Nisan, 2007.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ekim 1998.

Özden, Murat. “İhtirazi Kayıtlarla Beyan”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 1996.

Özyer, Mehmet Ali. **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, HUD Yayını 3. Baskı, Aralık, 2004.

Sağlam, Erdoğan. “İhtirazi Kayıtlarla Beyana İlişkin İhtilaflarda Yargıda Geçen Sürelere Gecikme Faizi Ve Gecikme Zammı Uygulanması” **Vergi Dünyası**, Sayı:263, Eylül, 2002.

Sekdur, Mahmut ve Muhsin ALTUN, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ağustos, 2001.

Seviğ, Veysi. **Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulması**, Dünya, 05.11.2002.

Sönmez Erdal ve Garip Ayaz. **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Şubat, Ankara 1999.

Şener, Esat. **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Yayınları, Ankara 2001.

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül, 2007.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. “**Türk Vergi Sistemi**”, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2007.

Tüm Vergi Kanunları 1. Cilt, Oluş Yayıncılık, Ocak, 2009.

Tüm Vergi Kanunları 2. Cilt, Oluş Yayıncılık, Ocak, 2009.

Türk Hukuk Lügati, Türk Hukuk Kurumu, 4.Baskı, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998.

Ufuk, Mehmet Tahir. “Uzlaşma Tutanağında Vergi Hatası Olması Durumunda Düzeltme” **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos, 2007, S. 176.

Vergi istatistikleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı Elektronik İşlem Merkezi İstatistiki verileri, www. Gib.gov.tr.

Yafes PEHLİVAN, "Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Müessesesi", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2005.

Yargıtay 13. Hukuk Dairesi Kararı, 2.11.1994, K. 1994/6201- 1952, **Yargı Kararları Dergisi**.

Yerlikaya, Kürşat. **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 2005.

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, 1. Baskı, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara,2003.

Yılmaz, Halil. " Halin icabından Kaynaklanan İhtirazi Kayıt İradesi", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz,2005.

Yücel, Tugay. " İhtirazi Kayıtlı Beyan", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 3, Mart, 1993.