



Vergi Hatalarına Karşı Verilen Düzeltme Beyannameleri ile Bunlar Üzerinden Tarh Edilen Vergi ve Cezalara Karşı Dava Açılması

Abdullah Ömercioğlu, Doç. Dr.

Kırıkkale Üniversitesi, a.omerocioğlu@mail.com

ORCID: 0000-0002-7577-4356

ÖZ

Modern vergi sistemleri mükellefin beyanı üzerinden yapılan tarhiyatlara dayanmaktadır. Bu sistemde mükellef, kendi beyan ettiği matrah üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamamaktadır. Ancak beyanname üzerine gerçekleşen işlemlerde vergi hatalarının olması ya da beyannamenin mükellefin çelişkisi sebebiyle ihtirazi kayıt şerhi konarak verilmesi durumlarında mükellef kendi beyanına karşı dava açma hakkına sahip olmaktadır. Uygulamada bazen bu iki durumun birleştiği görülebilmektedir. Bu takdirde tespit edilen vergi hatası üzerine mükelleften düzeltme beyannamesi vermesi istenmekte; mükellef de düzeltme beyannamesini ihtirazlı kayıt ile vermektedir. Dolayısıyla ihtirazi kaydın bu şekilde verilen düzeltme beyannamelerine konup konamayacağı ve konulduğu takdirde dava hakkı tanıyıp tanımayacağı tartışması ortaya çıkmaktadır.

Çalışmada, beyan üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açılmasına imkân tanıyan vergi hataları ve ihtirazi kayıt yolu incelenmiştir. Bu çerçevede bahsedilen tartışmanın ilk aşamasını oluşturan hata düzeltme yolu açıklanmış ve düzeltme beyannamesinin mahiyeti belirlenmiştir. Daha sonra da düzeltme beyannamesi üzerinden tarh edilen vergi ve cezalara karşı dava açılıp açılmayacağı hususu ilgili düzenlemeler ve yargı kararları çerçevesinde incelenmiştir. Sonuçta, düzeltme beyannamelerinin yeni bir işlem olduğunun kabulüyle birlikte düzeltme beyannamelerinde ihtirazi kayıt konabileceği ve bunun mükellef için dava açma hakkını doğuracağı değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hataları, İhtirazi Kayıt, Düzeltme Beyannamesi, Dava Yolu, Hak İhlali.

JEL Kodları: H20, H29, K41, K34.

Correction Declarations Given for Tax Errors and Litigation Against Taxes and Sanctions Imposed on These

ABSTRACT

Modern tax systems are based on assessments made on the taxpayer's declaration. In this system, the taxpayer cannot file a lawsuit against the taxes levied on the self-declared base. However, the taxpayer has the right to file a lawsuit in case of tax errors in the transactions realized on the declaration or given with mental reservation because of taxpayer's conflict. In practice, it can sometimes be seen that these two situations are combined. In this case, the taxpayer is requested to submit a correction declaration upon the detected tax error; The taxpayer also submits the correction statement with reservation. Therefore, the debate arises as to whether the reservation can be included in the correction declaration given in this way and if it is, whether it will entitle the right to a lawsuit.

In the study, tax errors and the way of registration of objections, which allow to file a lawsuit against the taxes levied on the declaration, are examined. In this framework, the error correction method, which constitutes the first stage of the discussion, has been explained and the nature of the correction declaration has been determined. Then, the issue of whether a lawsuit can be filed against the taxes and sanctions levied on the correction declaration is examined within the framework of the relevant regulations and judicial decisions. As a result, it has been evaluated that with the acceptance that the correction declarations are a new transaction, reservations can be made in the correction declarations and this will create the right to file a lawsuit for the taxpayer.

Keywords: Tax Errors, Mental Reservation, Correction Declaration, Legal Remedy, Violation of Right.

JEL Codes: H20, H29, K41, K34.

Giriş

Modern vergi sistemleri, mükellefin beyanını esas alan bir güven ilişkisi üzerine kuruludur. Bu sistemde vergilendirme yetkisinin sahibi olan devlet ile mükellef arasında karşılıklı bir ilişki mevcuttur. Beyan esasına dayanan sistemlerde etkin bir denetim mekanizmasının kurulması hem mükellef hem de vergi idaresi açısından vergi güvenliğinin sağlanmasına hizmet etmektedir.

Kişinin kendi sözünü inkâr edememesinde olduğu gibi mükellefin de kendi beyan ettiği matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı itirazda bulunması beklenemez. Ancak vergi hukukunun teknik bir bilim dalı olması, vergi hukukuna ilişkin mevzuatın ve vergi ile ilgili işlemlerin karmaşık, anlaşılmaz ve sürekli değişken olması sebebiyle bu kuralın her zaman geçerli olmayacağı ileri sürülebilir. Bu bakımdan vergilendirme işlemleri yerine getirilirken hem mükellefin hem de vergi idaresinin hatalı işlemlerde bulunması mümkün olabilmektedir. Ayrıca mükellefin de çelişkili gördüğü hususlarda, üzerine yüklenen beyanname verme ödevine aykırı harekette bulunmamak maksadıyla, başka bir ifadeyle dürüst mükellef olarak hareket etmesi sebebiyle kendi beyan ettiği hususlara karşı şerh düşerek yargısal denetim yolunu açık tutması mümkün olmaktadır.

Bu bakımdan mükelleflerin, kendi beyanlarına karşı dava açabilmesi ancak bir vergi hatası olması ya da kendisine tanınan ihtirazi kayıt hakkını kullanması suretiyle gerçekleşebilmektedir. Bununla birlikte uygulamada bu iki şartın birleştiği durumlarla karşılaşılabilir. Böyle bir durumda mükellefler, düzeltme beyanlarını ihtirazi kayıt koyarak vermektedir. Bu düzeltmenin vergi idaresi tarafından istenmiş olması sebebiyle mükellefin düzeltme işlemine yönelik olarak verdiği beyana karşı çelişki yaşaması durumunda dava açıp açamayacağı sorunu meydana çıkmaktadır. Nitekim düzeltme yoluyla verilmiş olsa dahi yapılan işlem bir beyan mahiyetindedir.

Çalışmada, mükellefin kendi beyanına karşı dava açabilmesine imkân tanıyan vergi hataları ve ihtirazi kayıt müessesesi incelenecektir. Bununla birlikte esas olarak hata düzeltme üzerine verilen beyannamelerde ihtirazi kayıt şerhinin konulup konulamayacağı ve konulduğu takdirde bunun mükellefe dava açma hakkını tanıyıp tanımayacağı değerlendirilmeye çalışılacaktır. Bu açıdan sürecin ilk aşamasını oluşturan hata düzeltme yolu irdelenecek ve düzeltme beyannamesinin mahiyeti ortaya konacaktır. Daha sonra ise düzeltme beyannamesi üzerinden tarh edilen vergiler ile kesilen cezalara karşı dava açılabilmesinin yolları, mevcut düzenlemeler ve yargı kararları çerçevesinde incelenecektir. Sonuç olarak ise konuya ilişkin tespitlerimiz ve değerlendirmelerimiz sunulacaktır.

1. Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Dava Açılması

Beyanname, Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) tahakkuk fişi esası çerçevesinde düzenlenmiş olan temel tarhiyat metodudur. Mükellefler açısından beyanname verme, hem bir ödev hem de bir hak olarak kabul edilmektedir (Saraçoğlu vd., 2022: 88). Bu ödevin yerine getirilme süreleri esas itibarıyla ilgili vergi kanununda düzenlenmiş olmakla birlikte VUK'un mükerrer 28. maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki üzerine kanuni süreden itibaren bir ayı geçmeyecek biçimde yeniden belirlenebilmektedir.

Mükelleflerin kural olarak kendi beyan ettikleri vergilere karşı dava açması mümkün olmamaktadır. Bu kuralla birlikte hem VUK'ta düzenlenen vergi hatalarının mevcudiyeti hem de mükellefin çelişkiye düştüğü durumlarda beyannamesine ihtirazi kayıt şerhi koyması durumunda beyana dayalı tarhiyatlarda dava açılması mümkün olabilmektedir.

1.1. Vergi Hataları

Vergi hataları, mükellefin veya vergi idaresinin bilmeden ve istemeden, yanlışlıkla gerçekleştirdiği vergiye ilişkin işlemleri ifade etmektedir (Kılıç, 2023: 44). Bu bakımdan vergi hataları, vergilendirme sürecinin her aşamasında meydana çıkabilen görüş ayrılıkları, bilgi eksiklikleri ya da yanlış uygulamalardan kaynaklanabilmektedir. Ayrıca vergi kanunlarındaki belirsizlik ve karmaşıklık da vergi hatası yapılmasını kolaylaştırabilmektedir (Biniş, 2012: 29).

Vergi hatası bulunan bir işlemin doğru hale getirilmesinde hem mükellefin hem de vergi idaresinin menfaatinin olduğu kabul edilmelidir. Nitekim vergi ile ilgili işlemlerin kanuna uygun bir şekilde yapılması ile mükellef açısından vergi güvenliğinin sağlanması; vergi idaresi açısından ise hukuka uygun işlem tesis edilmesi mümkün olacaktır. Bu sayede idarenin güvenilirliğinin artması ve mükelleflerin vergiye uyumlarının kolaylaşması mümkün olabilmektedir (Ömercioğlu, 2022: 141). Dolayısıyla hatalı işlemin düzeltilmesinde hem özel hem de kamusal yarar söz konusu olmaktadır.

Vergi hatalarının unsurları öğretide; haksız bir işlem, bu haksız işleme dayanarak bir verginin talep veya tahsil edilmesi, haksız işlemin kanunda sayılan türlerden olması ve mükellef ya da vergi idaresi tarafından işlenmiş olması şeklinde sayılmıştır (Saban, 2021: 457). Bu unsurların yanında vergi hatalarının kolaylıkla tespit

edilebilecek şekilde açık bir yanılmaya dayandığı da belirtilmektedir (Kılıç, 2023: 70). Gerçekten de vergi hataları, mükerrer vergi alınması, toplama hatası yapılması, mükelleflerin karıştırılması gibi ilk görüşte anlaşılabilir düzeyde basit yanılmalardan oluşmaktadır.

VUK'un 378/2. maddesinde vergi hataları halinde beyannameye karşı dava açılabilmesi hüküm altına alınmıştır. Esaslı unsurlar üzerindeki hata, kastı ortadan kaldırmaktadır (Demirbaş, 2013: 421). Dolayısıyla vergi ile ilgili işlemlerde hataya düşülmüş olması durumunda mükellefin kasıtlı bir davranışın olmaması, o hatalı işlemin iptalini yargı merciinden talep edebilme olanağı sağlamaktadır. Bununla birlikte vergi hatası, tarh işlemini sebep ve konu unsurları açısından sakatlamaktadır (Bayar, 2015: 41).

Beyana dayalı tarhiyatlarda hata bulunması halinde doğrudan dava açılıp açılmayacağına ilişkin ise doktrinde görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Baskın görüşe göre; bu şekilde tarh edilmiş vergilerde hata olduğunun tespiti üzerine doğrudan dava açılabilir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 77). Aksi görüşe göre ise; beyan üzerine yapılan tarhiyatlarda ihtirazi kayıt bulunmaması durumunda, vergi hatalarına karşı dava açma hakkı bulunsa dahi düzeltme yoluna başvurmadan bu hakkın kullanılması mümkün olmamaktadır (Karakoç, 2021: 163). Başka bir ifadeyle vergi hatalarına karşı doğrudan dava açılabilmesi, beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilmiş olmasına bağlıdır. Kanımızca bu yorum, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari başvuru yollarının tüketilmesinin zorunlu olmaması karşısında tartışmalı hale gelmektedir.

1.2. İhtirazi Kayıtlarla Beyan

İhtirazi kayıtlarla beyanname verme, bir mükellef hakkı olarak kabul edilmektedir (Ortaç ve Yılmaz Furtuna, 2017: 448). Bu şekilde verilen beyannameler ile mükellefin çelişki duyduğu konularda vergi idaresinin uygulamalarına yönelik gerçekleştirdiği işlemlerin yargı denetiminden geçmesine imkân tanınmaktadır (Doğrusöz, 2002: 1). Bir görüşe göre beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilmesi için sebep gösterilmesine gerek bulunmamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2013: 521). Aksi yönde, itiraz ve mülahazaların somut şekilde ortaya konması gerekmekte olup ihtirazi kaydın mutlaka gerekçelerinin belirtilmesi gerekmektedir (Erdem, 2012: 360).

Uygulamada, mükelleflerin çelişkili gördükleri ya da tereddüt ettikleri konular olmasına rağmen beyanname verme ödevlerine ilişkin süreleri geçirmemek ve ihlal oluşturmamak amacıyla beyannamelerini hazırladıkları görülmektedir (Göker ve Yılmazoğlu, 2017: 84). Bu durumda ihtirazi kayıt düşülerek düzenlenen beyannameler ile mükellefin kendi beyanına karşı dava açabilmesi mümkün hale gelmektedir. İhtirazi kayıt VUK'ta doğrudan düzenlenirse de çeşitli maddelerinde bu ifadenin mevcut olması sebebiyle kanun koyucu tarafından da kabul gördüğü açıktır. Ayrıca VUK 112/6. maddesinde "ihtirazi kayıtlarla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip..." hükmüyle de ihtirazi kayıtlarla yapılan beyanlara karşı dava açılabilmesi ortaya konmuş olmaktadır. İhtirazi kayıtlarla beyanname verme hakkı, hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi kapsamında değerlendirilmektedir (Yayla ve Bayar, 2019: 806).

İhtirazi kayıtlarla beyanname verilmesi üzerine açılan davalarda uygulanan bazı usul kuralları, diğer şekillerde açılan davalardaki usul kurallarından farklılaşmaktadır. Bu bakımdan İdari Yargılama Usul Kanunu'nun (İYUK) 27/4. maddesine göre; ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmamaktadır. Ayrıca VUK 112/6. maddesine göre de ihtirazi kayıtlarla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için tecil faizi oranında bir gecikme faizi ödenmektedir.

2. Hata Düzeltme Yolu

VUK'ta vergi hataları 116. madde ile tanımlanmıştır. Buna göre vergi hatası; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Kanunda bu hataların türlerine de yer verilmiş olup tespiti ile düzeltme usulleri düzenlenmiştir.

Vergi hatalarının bütün vergilendirme süreci içinde meydana gelebilmesine karşın bu hataların düzeltilmesi ancak belirli aşamalarda mümkün olabilmektedir. Bu açıdan tahsil işlemleri yerine getirilirken hata düzeltme talebinde bulunulması uygun görülmemektedir (Türkbay, 2012: 62).

Vergi hatalarının düzeltilmesi tarh zamanaşımı ile sınırlandırılmıştır. Bu zamanaşımı süresi içinde düzeltmelerin yapılması gerekmektedir. Zaten zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun tarh veya tahsil edilmesi mümkün olmayacağı için düzeltilmesine de ihtiyaç kalmayacağı ifade edilebilir. Bununla birlikte VUK'un 126. maddesinde düzeltmede zamanaşımı başlığıyla özel bir düzenlemeye de yer verildiği görülmektedir. Buna göre; "zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ

edildiği ve ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı” olamamaktadır.

2.1. Vergi Hatası Türleri ve Tespit Usulü

VUK'ta yer verilen tanım üzerinden tespit edilen iki tür vergi hatası bulunmaktadır. Bunlar 117. maddede düzenlenen “hesap hataları” ve 118. maddede düzenlenen “vergilendirme hataları”dır.

Kanunda hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde sayılmıştır. Vergilendirme hataları ise; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak çeşitlendirilmiştir. Kanunda vergi hatası türlerinin sınırlı olarak sayılmış olması karşısında vergi hatası olarak kabul edilebilecek durumların çoğaltılabileceği de ileri sürülmektedir (Öncel vd., 2021: 189).

Hataların tespiti hem mükellef hem de vergi idaresi tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Bu bakımdan vergi hataları mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılabilmektedir. Ayrıca vergi idaresinde işlemi yapan memurun fark etmesi ya da üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın tespit edilmesi mümkündür. Ek olarak teftişler ve vergi incelenmesi esnasında da vergi hatalarının meydana çıkarılması muhtemeldir.

2.2. Hata Tespiti Üzerine Yapılacak İşlemler

Vergi hatasının tespiti üzerine, ilgili vergi dairesi müdürünün kararı ile düzeltme fişine dayanarak düzeltme işlemi yapılabilmektedir. Vergi dairesi müdürünün düzeltme yetkisini ilgili grup müdürlere ve/veya müdürlere devredebilmektedir.

Düzeltilme işlemi, vergi hatasının tespitini yapan tarafa göre farklı usullerle gerçekleştirilmektedir. Hatanın vergi idaresi tarafından tespit edilmesi halinde işlemin re'sen düzeltilmesi söz konusu olmaktadır. Bu durumda idare tereddüt edilmeyen açık ve mutlak bir vergi hatasıyla karşılaşmış olmaktadır. Vergi idaresinin re'sen düzeltme işlemi yapması mükellefin lehine veya aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir. Nitekim düzeltme işlemi sonucunda ikmal edilmesi gereken bir vergi söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda VUK'un 121. maddesine göre mükellefin aleyhe işleme karşı dava açma hakkı saklı tutulmuştur. Öte yandan düzeltme işlemi neticesinde mükellefe iade edilmesi gereken bir tutar çıkmışsa durum kendisine tebliğ ile bildirilmelidir. Bu durumda da VUK'un 120. maddesine göre mükellefin bir yıl içinde parasını geri almak için müracaatta bulunma hakkı doğmaktadır. Süresi içinde alınmayan iadeler, öngörülen sürenin hak düşürücü mahiyette olması sebebiyle gelir olarak kaydedilmektedir.

Vergi hatasının mükellef tarafından tespit edilmesi durumunda, VUK'un 122. maddesi çerçevesinde düzeltme talebinde bulunulması gerekmektedir. Bu talep yazılı olarak yerine getirilmekte; posta yolu ile taahhütlü olarak da gönderilebilmektedir. Mükellefin talebi üzerine vergi dairesinin ilgili servisi kendi görüşü ile düzeltme mercii olan vergi dairesi müdürüne tevdi işlemi yerine getirir. Düzeltme mercii, talebi uygun bulursa düzeltmenin yapılmasını emretmektedir. Aksi durumda ise ret kararı mükellefe tebliğ edilmektedir. Bundan ayrı olarak İYUK 10. maddeye göre otuz günlük zımnî ret süresinin uygulanması da mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla bu süre içinde vergi idaresinin mükellefin düzeltme talebine karşı sessiz kalması halinde istemin reddedildiği kabul edilmektedir.

VUK'un 124. maddesinde vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddedilenlere şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaatta bulunma hakkı tanınmıştır. Bu hükümle dava açma hakkı ortadan kalkan mükelleflerin düzeltme taleplerinin üst bir makam tarafından yeniden görüşülmesi sağlanarak vergi dairesinin ret kararının idari olarak denetimine imkân tanınmış olmaktadır.

2.3. Düzeltme Beyannamesinin Mahiyeti

Düzeltilme beyannamesi, tarhiyat işleminde meydana çıkan vergi hatalarının mükellef tarafından tespit edilmesi üzerine verilen beyannameyi ifade etmektedir (Göker ve Yılmazoğlu, 2017: 84). Bu bakımdan düzeltme beyannamesi yeni bir işlemdir. Bu işlem, tespit edilen hatanın düzeltilerek mevcuttaki eksikliğin veya yanlışlığın giderilmesine yönelmektedir.

Düzeltilme beyannamesi verilmesinin gerekçesi, uygulamada vergi idaresinin bu yöndeki talebi olduğu değerlendirilmiştir (Göker ve Yılmazoğlu, 2017: 86). Gerçekten de vergi idaresi, mükellef hakkında yapmış olduğu birtakım dolaylı tespitler üzerine düzeltme beyannamesi verilmesini isteyebilmektedir. Bu şekilde örneğin mükellefin hizmet satın aldığı kişinin sahte fatura kullanması halinde mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna istinaden tespit edilen vergilerin mükelleften indirilmesini sağlamak maksadıyla yönlendirilmedi bulunmaktadır.

Bu mahiyeti karşısında düzeltme beyannamesi, mükellefin vergi idaresinin talebi doğrultusunda ek bir mali yükümlülük veya ceza ile karşılaşmamak amacıyla vermiş olduğu yeni bir beyanname niteliğinde

görülmektedir. Bu şekilde verilen beyannamede esas itibariyle mükellef üzerine düşen bir hatadan bahsedilemez. Ancak dolaylı da olsa mükellefin vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde bir yanlışlık olduğu ve düzeltilmesi ihtiyacı ortaya çıktığı açıktır. Bu husus hukuka uygun vergilendirme yapılabilmesi için bir gereklilik oluşturmaktadır. Bununla birlikte mükellefin davranışından kaynaklanmayan bir sebeple daha önceden verilen beyannamenin düzeltilerek yeniden verilmiş olması üzerine mükellefin yeni bir vergi ya da ceza ile karşılaşmamak gibi haklı bir beklentiye girdiği de ifade edilebilmektedir.

Bu beklentinin gerçekleşmemesi, başka bir ifadeyle vergi idaresinin verilen düzeltme beyannamesine dayanarak vergi tarh etmesi veya ceza kesmesi durumunda bu işleme karşı tekrar hata düzeltme yoluna başvurulup başvurulamayacağı veya dava açılıp açılmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Nitekim düzeltme beyannamesi üzerine gerçekleştirilen işlem, beyan üzerine tarhiyat işlemi olacaktır. Bu sorunun ilk aşamasını oluşturan hata düzeltme yoluna başvurunun yapılıp yapılamayacağına ilişkin olarak; düzeltme beyannamesi üzerinde bir vergi hatası olduğu takdirde idarenin bunu tespiti ya da mükellefin tekrar başvurusu üzerine hata düzeltme yolunun denenebileceği ifade edilmelidir. Bununla birlikte verilen düzeltme beyannamesinin artık bir hata içermemesi durumunda, bu beyanın zaten tespit üzerine verilmiş olması sebebiyle tekrar düzeltmeye konu edilemeyecektir.

3. Düzeltme Beyannamesi Üzerinden Tarh Edilen Vergi ve Cezalara Karşı Dava Açılması

İdarenin talebi doğrultusunda verilen düzeltme beyannamelerinde mükellefin haklı beklentisine rağmen bir vergi tarh edilmesi veya ceza kesilmesi durumunda yargı yoluna başvurulup başvurulamayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Yukarıda da değinildiği üzere bu şekilde yapılan tarhiyatın beyana dayalı olması sebebiyle ancak vergi hatası ve ihtirazi kayıtlı beyan şartlarından birinin mevcut olması durumunda bu sorunun çözümü söz konusu olabilecektir.

Düzeltilme beyanı üzerinden yapılan tarhiyatta yeni bir hata olduğunun tespit edildiği durumlarda hata düzeltme yolundan ayrı olarak, doğrudan vergi yargısına başvurulmasının mümkün olabileceği ifade edilmelidir. Nitekim yeni bir işlem olarak kabul ettiğimiz düzeltme beyanında vergi hatası bulunması üzerine, aynı süresinde verilmiş olan beyannamelerde tespit edilen hatalara karşı hata düzeltme yolu denenmeden dava açılabilmesi hakkının olduğu gibi işlem yapılabilirdir. Öte yandan, düzeltme beyannamesinde yeni bir vergi hatası olmadığı durumlarda yargı yoluna başvurulamayacağı da açıktır.

Beyan üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açılabilmesine imkan sağlayan diğer şart olarak ihtirazi kayıtlı beyanname verilmesi açısından ise; verilen düzeltme beyannamesinin yeni bir işlem olması dolayısıyla şerh uygulanabileceğini düşünmekteyiz. Başka bir ifadeyle, düzeltme beyanlarının da ihtirazi kayıt konularak yapılması mümkün görülmektedir. Neticede mükellef, vergi idaresinin yapmış olduğu yönlendirmeye katılmak mecburiyetinde değildir. Bu halde ek bir yükümlülük veya ceza ile karşılaşmamak amacıyla vergi idaresinin talebine uygun davranan mükellefin bu düzeltme beyanına şerh koyması, işleme karşı dava açılma hakkını kazanmasına olanak tanıyacaktır. Aksi durumda ise her ne kadar idarenin talebi üzerine düzenlenmiş olursa olsun mükellefin kendi beyanına karşı dava açamayacağı kuralının işlerliğini sürdüreceği ifade edilebilir. Nitekim bu durumda her ne kadar mükellefe yüklenebilecek bir kusur mevcut olmasa da ortada bir vergi kaybı mevcut olabilmekte ve bunun telafi edilmesi ihtiyacı doğmaktadır.

Bu husus verginin aslı ve vergi cezası açısından ayrılarak değerlendirilebilir. Kanımızca vergi cezaları bakımından, düzeltme beyanı üzerine işlemde bulunulmaması gerekmektedir. Çünkü VUK'un 369/1. maddesine göre yanılma halinde mükellefe ceza kesilmemesi esastır. Dolayısıyla düzeltme beyanı üzerinden mükellef aleyhine vergi cezası kesilmiş olması durumunda ihtirazi kayıt bulunmasa dahi doğrudan dava açma hakkı mevcut olmalıdır. Öte yandan verginin aslı açısından düzeltme beyanı üzerinden yeni tarhiyat yapılması veya eksik tarhiyatın ikmal edilmesi, zaten en başta tarh edilmesi gereken vergi borcunun tadili anlamına gelecektir. Bu sebeple düzeltme beyanına dayanarak tarh edilen vergilere karşı ancak ihtirazi kayıt konulmuş olması durumunda dava açılabilmesi mümkün görülmektedir. Bununla birlikte mükellefin düzeltme beyannamesi vermeden, hakkında tarhiyat yapılmasını bekleyerek bu tarhiyata karşı dava açma yoluna girişmesi de ihtimal dâhilindedir (Göker ve Yılmazoğlu, 2017: 88).

Konu ile ilgili Danıştay'ın çokça kararları mevcuttur. Danıştay, genel olarak düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı tanımayacağı şeklinde içtihat oluşturmuştur. Bu yöndeki bir kararında Danıştay; "idarenin müeyyideli yazısı doğrultusunda verilen düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kayıt tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, gecikme faizi ve cezalara karşı dava açma hakkı vereceğini" belirtmiştir¹. Benzer şekilde farklı bir kararda; süresinde verilen ihtirazi kayıtlı beyana karşı dava açılmaması üzerine daha sonra verilen düzeltme beyannamesinde ihtirazi kayıt bulunmasının beyan edilen matraha karşı dava açma

¹ Danıştay VDDK. E. 2020/527, K. 2020/607.

hakkını vermediği belirtilmiştir². Başka bir kararda Danıştay, “ihtirazi kaydın beyanname verme süresi içinde verilen beyannamelere konulması gerektiği” yönündeki Bölge İdare Mahkemesi (BİM) kararını hukuka uygun bulmuştur³. Öte yandan, güncel bir kararında Danıştay Dava Dairesi; idarenin yönlendirmesi sonucunda düzeltme beyannamesi vermek mecburiyetinde kalan mükellefin bu beyana ihtirazi kayıt koyması halinde dava açma hakkının olduğuna yönelik değerlendirmede bulunmuştur⁴. Bu kararda Danıştay’ın, Anayasa Mahkemesi’ne yapılan bireysel başvuru üzerine verdiği karara dayandığı görülmektedir.

Anayasa Mahkemesi, kendisine yapılan bireysel başvuru üzerine konuyu incelemiştir⁵. İlgili başvuruda, mükellefin hizmet aldığı firma tarafından işlenen vergi kaçakçılığı suçu (sahte fatura) nedeniyle hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna istinaden vergi idaresi tarafından düzeltme beyannamesi vermesi istenmiştir. Mükellef de vergi idaresinin talebi doğrultusunda düzeltme beyannamesi vermiş ancak ihtirazi kayıt koymuştur. Vergi idaresinin mükellef hakkında katma değer vergisi ve gecikme faizi tarh etmesi ile vergi ziyayı cezası kesmesi üzerine mükellef dava yoluna başvurmuştur. İlk derece vergi mahkemesi mükellefin iptal talebini reddetmiş; BİM ise mükellef hakkında inceleme ve tespit işlemi yapılmadan cezalı tarhiyat yapılamayacağı gerekçesiyle istinaf talebini kabul ederek ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur. Bunun üzerine vergi idaresi tarafından karar düzeltme yoluna başvurulmuş ve BİM kararı, beyan süresinin geçmiş olması üzerine ihtirazi kayıt konmasının dava hakkı vermeyeceği gerekçesiyle vergi mahkemesi kararının onaması yönünde değiştirilmiştir. Mükellef, kanun yolunun tükenmiş olması sebebiyle Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yoluna gitmiştir. Anayasa Mahkemesi, idarenin yönlendirmesi üzerine verilen düzeltme beyannamesinde ihtirazi kayıt konmasına rağmen dava açma hakkının tanınmamasını hukuk denetimi dışında bir alan oluşturacağı gerekçesiyle hak ihlali olarak değerlendirmiştir.

Sonuç

Mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açabilmeleri ancak iki şarttan birinin mevcut olması durumunda mümkün olabilmektedir. Bunlar vergi hatalarının mevcudiyeti ve beyannamenin ihtirazi kayıt ile verilmiş olması halleridir. Bu durum mükellefin kendi iradesine rağmen ortaya çıkan yersiz bir işlemin denetime tabi tutularak telafi edilmesine imkân tanımaktadır.

Hata, aldatma kastı olmaksızın gerçekleşen yanılmalarıdır. Hatalı işlemin düzeltilmesi, işlemlerin hukuka uygun halde sürdürülmesini sağlar. Bu açıdan vergi hatalarının tespiti ve düzeltilmesi ile hem mükellefin vergi idaresine olan güveni artırılmakta hem de vergiye uyum süreci kolaylaştırılmaktadır. Nitekim mükellef bir hata yapıldığı takdirde bunun düzeltilerek telafi edileceği bilincine ulaşmaktadır. Öte yandan vergi hatalarının tespiti ve düzeltilmesi, idarenin kanuniliği bağlamında hukuk devletinin amaçlarına hizmet edecektir. İşlemleri hukuka uygun halde sürdüren vergi idaresine olan güvenin artması vergi güvenliğinin sağlanmasına katkı sunacaktır.

Mükellefin kendi beyanına karşı dava açabilmesine imkân tanıyan diğer yol olarak ihtirazi kayıtla beyan verilmesi halinde, mükellefin beyanname verme ödevini ihlal etmemek ve dürüst davranmak maksadıyla hareket ettiği kabul edilmektedir. Bu durum, beyan esasının kabul edildiği modern vergi sistemlerinin bir gerekliliğidir. Çünkü güven ilişkisi üzerine kurulu olan bu sistemde mükellefin üzerine düşen ödevi zamanında yerine getirebilmek için eylemde bulunması karşılığında çelişkili gördüğü hususların yargı denetimine tabi olmasını talep etme yetkisi ile donatılması gerekmektedir. Bu çerçevede mükellefler, kendi beyanlarında çelişkili gördükleri hususlara çekince koyarak vergisel ödevlerini yerine getirmekte ancak bunlara karşı dava açma hakkına da sahip olmaktadır.

Uygulamada bu iki yöntemin iç içe geçtiği bir alan söz konusu olabilmektedir. Bu durumda mükelleflerin düzeltme yoluyla beyanda buldukları ancak bu beyanın vergi idaresi tarafından talep edilmesi üzerine mükellefin ihtirazi kayıt yoluna başvurdukları görülmektedir. Mükellefler düzeltme beyanının vergi idaresi tarafından istenmiş olması sebebiyle haklarında ek bir mali yükümlülük veya ceza kesme işleminin olmayacağı beklentisine girmektedir. Öte yandan vergi idaresi de zaten en başta olması gereken işleme düzeltme ile ulaşılmış olması sebebiyle tarhiyat yapabilmekte ve ceza kesebilmektedir. Bu durumda düzeltme beyanının ihtirazi kayıtla verilmiş olmasının bu şekilde yapılan tarhiyatlara karşı dava açma hakkını tanıyıp tanımadığı sorunu ortaya çıkmaktadır.

² Danıştay VDDK. E. 2020/1649, K. 2022/590.

³ Danıştay VDDK. E. 2020/207, K. 2021/371.

⁴ Danıştay 9. Daire. E. 2021/3070, K. 2023/233.

⁵ Anayasa Mahkemesi. Baş. 2015/15100, K.t. 27/2/2019.

Danıştay, uzun bir süreçle ihtirazi kayıt hakkının sadece süresinde yapılan beyannameler açısından dava hakkı verdiği yönünde içtihat oluşturmuştur. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi, kendisine yapılan bireysel başvuru neticesinde konuyu mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirerek ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannamelerinin de dava yolu ile denetlenmesi gerektiğine hükmetmiş ve başvuruyu haklı görmüştür. Ancak bu karardan sonra da Danıştay'ın ilgili içtihadını sürdürdüğü görülmektedir. Pek tabii ki Anayasa Mahkemesi'nin verdiği karar, bireysel başvuru üzerine olması sebebiyle somut olay bakımından bir hak kaybı tespiti yapmaktadır. Bu açıdan Danıştay'ın içtihadı üzerinde doğrudan bir etkisi olmayacağı açıktır. Bununla birlikte Danıştay'ın güncel bir kararında, Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararına atıfta bulunularak, bu doğrultuda yeni bir içtihat oluşturulmaya başlandığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, konunun düzeltme beyannamesinin mahiyeti çerçevesinde vergi aslı ve cezaları bakımından farklı şekillerde değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu çerçevede, düzeltme beyannamesi yeni bir işlem olarak kabul edilmelidir. Burada öncelikle düzeltme beyannamesi üzerine, mükellef hakkında ceza kesme işlemi yapılmaması gerektiği düşünülmektedir. Nitekim düzeltme beyannamesinin verilmesi, her şeyden önce ortada bir hata bulunması sebebine dayanmaktadır.

Düzeltilme beyannamesinin de vergi hatası içermesi durumunda, buna dayanılarak yapılan tarhiyatlara karşı tekrar hata düzeltme talebinde bulunulması ve bunun sonucuna göre ya da doğrudan vergi yargısına başvurulmasının mümkün olduğu değerlendirilmiştir. Düzeltme beyannamesinin vergi hatası içermemesi halinde ise hata düzeltme yoluna ve dava yoluna başvurulması mümkün olmayacaktır.

Düzeltilme beyannamesinin ihtirazi kayıtlarla verilmesi halinde, ihtirazi kayıt hakkının kullanımına ilişkin kanunda açıkça bir sınırlama öngörülmemiş olması sebebiyle, aynı süresinde verilen beyannamelerde olduğu gibi dava yoluna başvurma yetkisinin mevcut olduğu değerlendirilmiştir. Aksi durumda Anayasa Mahkemesi'nin kararında belirtildiği gibi yargı denetimi dışında bırakılmış bir alan meydana çıkacak ve mükellefin vergi idaresi karşısındaki korunma kabiliyeti sınırlandırılmış olacaktır.

Kaynakça

- Bayar, İ. N. (2015). Türkiye’de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları. B. Yaltı (Ed), *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar* içinde (ss. 31-70). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Biniş, M. (2012). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Demirbaş, T. (2013). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Doğrusöz, B. (2002). Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan. *Mali Çözüm*, 58, 1-3.
- Erdem, T. (2012). *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Göker, C. ve Yılmazoğlu, Y. E. (2017). Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme. *AÜHFD*, 2017/3, 81-100.
- Karakoç, Y. (2021). *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kılıç, D. H. (2023). *Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2013). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Ortaç, F. R. ve Yılmaz Furtuna, E. (2017). Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme. *İNÜHFD*, 8(2), 423-452.
- Ömercioğlu, A. (2022). *Vergi İtaatsizliği*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2021). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Saban, N. (2021). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Saraçoğlu, F., Pürsünlerli Çakar, E. ve Ömercioğlu, A. (2022). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Türkbay, Ö. (2012). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yayla, İ. E. ve Bayar, E. (2019). İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannameleriyle İlgili Açılan Vergi Davalarının Esastan İncelenmeden Reddi Nedeniyle Mülkiyet Hakkının İhlali. *Mali Hukuk Dergisi*, 15(172), 805-814.

Yararlanılan Yargı Kararları

- Anayasa Mahkemesi. Baş. 2015/15100, K.t. 27/2/2019.
- Danıştay 9. Daire. E. 2021/3070, K. 2023/233.
- Danıştay VDDK. E. 2020/1649, K. 2022/590.
- Danıştay VDDK. E. 2020/207, K. 2021/371.
- Danıştay VDDK. E. 2020/527, K. 2020/607.