

Maliye Çalışmaları Dergisi

Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2022-1260670

Araştırma Makalesi / Research Article

Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt*

Reservation in Turkish Tax Law

Gamze GÜMÜŞKAYA¹ , Ebru AKSU SELÇOK² 



*Bu çalışma, Ebru Aksu Selçok'un İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Doç. Dr. Gamze Gümüşkaya danışmanlığında hazırlanan "Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt Kurumu" isimli yüksek lisans tezinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

¹Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

²Avukat, LL.M., İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye

ORCID: G.G. 0000-0003-3201-6907;
E.A.S. 0000-0002-1829-1251

Corresponding author:

Gamze GÜMÜŞKAYA,
İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali
Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye
E-mail: gamze.gumuskaya@istanbul.edu.tr

Submitted: 06.03.2023

Revision Requested: 22.03.2023

Last Revision Received: 04.04.2023

Accepted: 04.04.2023

Published Online: 22.05.2023

Citation: Gumuskaya, G., & Aksu Selcok, E. (2023). Türk vergi hukukunda ihtirazi kayıt. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 69, 99-128. <https://doi.org/10.26650/mcd2022-1260670>

öz

"Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt" konusuna ilişkin bu çalışmayla, ihtirazi kayıt kurumunun vergi hukukunda ortaya çıkış nedenleri, işlevleri ve hukuki niteliği ele alınarak gerek idari aşamaya gerekse yargı aşamasına yansımalarının incelenmesi amaçlanmıştır. İhtirazi kayıt kurumunun uygulamada oldukça geniş ve önemli bir yeri olmasına karşın, vergi hukuku yazınında bu konuda kapsamlı bir çalışmanın bulunmadığı tespit edilmiştir. Çalışmada, ihtirazi kaydın farklı hukuk disiplinlerindeki ve vergi hukukundaki yeri, kapsamı, uygulanma yöntemleri ve vergi yükümlüsünün bazı temel hakları ile ilişkisi ele alınmıştır. İhtirazi kayıt uygulamasına ilişkin olarak verilmiş önemli ve zaman zaman çelişkili yargı kararları ve konunun temel hak ve özgürlüklere ilişkin boyutunu irdeleyen T.C. Anayasa Mahkemesi kararları incelenerek değerlendirme ve görüşlerimize yer verilmiştir. İhtirazi kaydın tanımına ve kapsamına ilişkin kurallara vergi hukuku mevzuatında dağınık şekilde yer verilmesi ve yasada saptanması gereken bazı hususların vergi hukukunun bağlayıcı bir kaynağı olmayan bir yönergede belirlenmesi eleştirilmiştir. Konuya ilişkin uygulamada ortaya çıkan aksaklık ve çelişkilerin temel olarak, mevcut durumda ihtirazi kayda ilişkin yeterli ve öngörülebilir yasal düzenlemelerin eksikliğinden kaynaklandığı sonucuna varılmış ve bu aksaklık ve eksikliklerin giderilmesine yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İhtirazi kayıt, vergi hukuku, vergi beyannamesi, düzeltme beyannamesi, pişmanlık ve islah, mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı

ABSTRACT

The purpose of this study on reservation regarding tax declaration in Turkish Tax Law is to examine the reflections of the concept of reservation in both administrative and judicial procedures by considering the reasons for its emergence, functions, purposes and legal characteristics in tax law. No comprehensive study was determined to have occurred on this subject in the literature on tax law despite its very wide and important role in practice. The study discusses the status, scope and application methods of the reservation and its relationship with some fundamental rights of the taxpayer regarding the different legal disciplines and tax law. The article examines the significant and sometimes contradictory judicial



decisions with regards to fundamental rights and freedoms, especially the individual application decisions of Turkish Constitutional Court, and presents our views and opinions. The rules regarding the definition and scope of the concept have been criticized for being scattered in Turkish tax law legislation, as well as some issues that should have been determined by law having actually been determined in a directive non-binding to tax law. The study concludes the problems and contradictions that have emerged in practice related to the subject to have mainly been caused by the lack of adequate and foreseeable legal regulations regarding reservation pertaining to current situations and makes some suggestions to eliminate these problems and deficiencies.

Keywords: Reservation, tax law, tax declaration, correction declaration, repentance, right of property, right to a fair trial

EXTENDED ABSTRACT

Although the concept of reservation appears in a variety of legal disciplines, we have attempted to reveal in our research how reservation has obtained a distinct meaning in tax law. As is known in Turkish tax law, the tax receivable accrues directly upon the taxpayer's declaration, with no additional examination being performed by the administration in principle. This principle is also known as the principle of trust regarding taxpayers' declarations. As a result of this principle of trust, taxpayers are also not permitted to file a lawsuit against their declaration, as specified in Paragraph 2 of Article 378 of the Tax Procedure Law No. 213¹. Reservation has emerged as an exception to the rule and is applied particularly to transactions in which taxpayers are unsure about the taxation process, where contradictory judicial decisions have occurred regarding the basic elements of tax, and where the legal regulations are unclear.

Taxpayers make a reservation regarding their tax declaration in order to alleviate the uncertainty in their situation and avoid losing their right to object and right to act. However, the reservation right has a broad scope of practice and has been unable to find any estimated basis in legal regulations, with existing rules being inadequate for addressing the issue. In addition to contradictory judicial decisions regarding the right to make a reservation regarding a tax declaration, numerous conflicts are found to have been brought before the Constitutional Court of the Republic of Turkey through individual applications regarding taxpayer rights.

During our research regarding the legal basis of reservation in tax law, we determined some limited regulations in the Tax Procedure Law No. 213 and Administrative Judicial Procedure Law No. 2577. The directive on tax administration is a document that explains how the administration shall implement tax laws and contains the most comprehensive definition of the concept of reservation, referring to an administrative unit expressed as an evaluation desk. As a result of our research, we understand the evaluation desk to have the authority and responsibility for evaluating declarations with a reservation. However, the issues to be evaluated and the period of the evaluation are not specified in the directive. By determining these issues in detail and including them in a tax act rather than a directive, we believe a new dimension can be added to the reservation process. However, the more serious issue currently stand is that these rules are contained in a directive, which cannot be specified as a binding source of tax law.

Some of the issues this study examines include the legal nature, scope, and conditions of reservation of the taxpayer. Moreover, the study analyses the relationship between the right to declare a tax reservation and certain fundamental taxpayer rights. As mentioned above, the

1 Tax Procedure Law No.213 has been accepted in 04.01.1961 and published in the Official Gazette No. 10703, 10704, 10705 in 10.01.1961, 11.01.1961, 12.01.1961.

concept of reservation has obtained a sui generis meaning in tax law. This right can only be exercised in the context of declared taxes. Applying reservation to undeclared taxes results in no consequences similar to declared taxes, of which this study provides the details. In fact, despite the fact that this method is also used to refund a paid amount in undeclared taxes, the reservation would not have an authentic impact because the refund will already be made in line with the provision established in favour of the taxpayer.

The most contradictory area regarding reservations has emerged for the question of whether declared reservations submitted after the legal period of declaration grant the right to file a lawsuit. The problem has been partially resolved through the decisions the Turkish Constitutional Court has made on individual applications regarding declared tax reservations submitted after the legal deadline. We are of the opinion that declared reservations submitted after the legal period should also provide the taxpayer with the right to act due to the right to access the court, especially in the presence of reasons that lead the taxpayer to file a lawsuit against the administration. Considering that no legal prohibition is found regarding suing for a declaration adjustment provided after the legal period, we believe legal remedies must be made accessible to taxpayers.

Different interpretations are observed to be present in both judicial decisions and the literature regarding whether the taxpayers can declare reservations in the repentance process, which is regulated in Article 371 of Tax Procedure Law. Given the nature and purpose of the institution, we are of the opinion that taxpayers are aware of and regret the consequences of their acts and wish to benefit from the repentance institution in order to avoid further penalties by reporting their acts on their own. In this context, the study concludes the principle of non-self-contradiction, which prohibits taxpayers from filing a lawsuit against their own declarations, also applies to the declarations made within the scope of repentance. Thus, submitting these declarations with reservations that reserve the right to file a lawsuit would be inappropriate. A precedent dispute was brought to the Turkish Constitutional Court through an individual application (*Milli Reasürans*, Application no: 2016/70, 01.07.2020), and the court made its interpretation in this direction, concluding that no violation of property rights had occurred.

Our study aims to look into solutions to issues related to reservation in tax law. As stated, reservation creates a buffer zone for taxpayers against the powerful tax administration by allowing them to reserve the right to object to their declarations and file a lawsuit if necessary. In this sense, reservation is an institution that upholds the principles of the rights to legal remedies and to a judicial review of administrative acts.

The current regulations governing the right to make a reservation do not provide adequate assurances in terms of either tax compliance or the basic elements of tax-related transactions within the principle of legality. Although the existence of the reservation institution has been acknowledged by the courts and the administration, this institution requires a detailed regulation, even if taxpayers are assumed to have sufficient information about the reservation's application. To ensure adequate predictability and to avoid infringing on taxpayers' rights, how and when a reservation can be brought forward should be clarified. The principles of administrative legality and the of tax legality require a legal basis in this regard.

Judicial decisions that dismiss an action regarding tax assessments based on declared adjustments, including reservations submitted after the deadline, violate taxpayers' rights to property and to a fair trial. The Turkish Constitutional Court's individual application decisions (i.e., *Arbay Petrol* decision [Application no: 2015/15104, 04.07.2019], *Onur Oral* decision [Application no: 2019/15602, 22.02.2022] and *Emin Akyol* decision [Application no: 2019/4696,

18.01.2023]) ruled that preventing taxpayers from effectively raising an objection regarding tax assessments based on their adjusted declarations imposes an excessive burden on the taxpayers. Even if these decisions are significant in some ways in terms of resolving the problem, tax courts still remain to make rulings that are contrary to the principles of taxation and taxpayer rights. Moreover, as stated by the Turkish Constitutional Court in its decision with regards to the individual application of *Teslime Aydoğan* (Application no: 2015/4255, 09.06.2020, §§.53-54), failure to resolve a contradiction regarding judicial decisions on a particular issue after a reasonable period of time violates taxpayers' right to a fair trial.

As demonstrated in our study, the right to make a reservation regarding tax declaration is directly related to the fundamental rights of the rule of law, such as the rights to access the court and to property. Hence, clarifying the process of the reservation in clear predictable legal provisions is crucial for preventing contradictory and illegal practices.

1. Giriş

Türk vergi sisteminde beyana dayalı tarh usulü olağan tarh usulü olarak belirlenmiştir. Bu usulde vergi yükümlüsü ve -213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ("VUK") 8'inci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında- vergi sorumlusu, ilgili verginin kendi kanununda belirlenen kurallara uygun olarak, verginin matrahını ve vergilendirmeye ilişkin gerekli bilgileri içeren beyanname-sini idareye elektronik veya fiziki ortamda iletmektedir. Vergi alacağının ödenmesi gereken ta-hakkuk aşamasında kural olarak idarece ek bir incelemeye gerek kalmaksızın yükümlünün beya-nı esas alınmakta, diğer bir deyişle yükümlünün beyanına güvenilmektedir. Yükümlünün beya-nına güvenilmesinin bir sonucu da Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince, yükümlünün beyan ettiği verginin tarhı işlemine karşı dava açamayacağına kabulü-dür. Kural bu olmakla birlikte anılan kuralın istisnalarından biri olan ihtirazi kayıt hakkı, yü-kümlülerin beyanname verme aşamasında tereddüde düşmeleri durumunda beyanname verme ödevinin yerine getirilmemesinin sonuçlarından kendilerini korurken dava haklarını saklı tuta-bilmeleri ihtiyacının sonucunda ortaya çıkmıştır.

İhtirazi kaydın kapsamı, geçerlilik şartları gibi hususlarda yeterli ve öngörülebilir nitelikte bir yasal düzenlemenin bulunmaması ve bu durumun kaçınılmaz sonucu olan çelişkili yargı ka-rarlarının varlığı, bu kurum açısından bazı tartışmaları beraberinde getirmiştir. Yasal süresinden sonra verilen beyannamele konulan ihtirazi kaydın, yükümlüye dava açma hakkı tanıyıp tanı-madığı yönündeki uyuşmazlıkların T.C. Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluyla taşın-ması sonucunda verilen kararlarla söz konusu tartışmalar kısmen çözüme ulaşsa da; ihtirazi kay-dın yöntemi, süresi, geçerlilik şartları, kapsamı gibi hususlar halen tartışmalara ve hakkaniyete aykırı ya da çelişkili uygulamalara neden olabilmektedir.

Bu itibarla çalışmanın amacı; vergi hukukunda ihtirazi kayıt kavramının tanımı ve kapsamı-nın, geçerlilik şartlarının, vergi hukuku düzenindeki yerinin konuya ilişkin güncel sorunlara te-mas edilmek suretiyle değerlendirilmesidir.

2. İhtirazi Kayıt Kavramı

İhtirazi kayıt kavramı, Osmanlıca bazı hakları kullanabilme şartı anlamında olan 'kayd-i ih-tiraz' terimiyle ifade edilmiştir (Develioğlu, 1982, s. 512). İhtiraz kelimesi köken itibarıyla Arap-ça olup; çekince, geri durma ve sakınma anlamında kullanılmaktadır (Türk Dil Kurumu İnternet Sitesi, 2020). Nitekim "ihtirazi kayıt" terimini karşılamak için doktrinde ve mevzuatta "çekince" sözcüğü de kullanılmaktadır. Çekince sözcüğü, bilindiği gibi, çekinmek fiilinden türemiştir ve "herhangi bir konuda ileriye düşünerek çekinmeyi gerektiren sebep veya durum, rezerv" anlamı-na gelmektedir (Türk Dil Kurumu İnternet Sitesi, 2020).

"Çekince ileri sürmek" ifadesinin öz Türkçe olması sebebiyle tercih edilmesinin daha yerin-de olduğu söylenebilecekse de vergi hukukunda terimin kullanım alanı olan "beyan" sözcüğünün de Arapça kökenli olması sebebiyle "ihtirazi kayıtle beyan" ifadesinin yerleşmiş olması kanımız-ca anlaşılabilir.

Türk hukuk sisteminde farklı disiplinlerde de kullanılan ihtirazi kayıt ya da çekince kavramı genel olarak, bir hakkın kullanılmasının saklı tutulması olarak karşılığını bulmaktadır. En basit anlatımla, hukuki işlem tarafının bir belge üzerine "haklarımı saklı tutuyorum" şeklinde yazmış olduğu beyanı, o belgeye ihtirazi kayıt konulduğu anlamına gelmektedir (Adalet Bakanlığı Hu-kuk Sözlüğü, 2021).

3. Vergi Hukukunda İhtirazi Kaydın Konumu, İşlevi ve Hukuki Niteliği

İhtirazi kayıt kurumunun Türk vergi hukuku dışındaki hukuk disiplinleri bakımından kullanım alanı incelendiğinde; bu kuruma borçlar hukukunda borcun ifası¹, borcun üstlenilmesi², ticaret hukukunda ticari satış ve mal değişiminde alıcının teslimi kabulü³, uluslararası hukukta anlaşmaların imzalanması, onaylanması veya anlaşmaya katılma süreçleri (akt. Özman, 1970, s. 12), iş hukukunda ise işçinin uygulamada istifa dilekçesi olarak bilinen süreli veya yazılı fesih bildirimini (Ergin ve Ertan, 2019, s. 184-194) gibi örneklerde karşılaşılmaktadır. İhtirazi kayıt vergi hukukunda *sui generis* bir işlev kazanmış ve yükümlünün kendi beyanına dava açma hakkı sağlayan bir kurum haline gelmiştir (Yerlikaya, 2005, s. 75).

Vergi hukukunda ihtirazi kayıt yasal düzenlemelerde tanımlanmamıştır. Vergi hukuku mevzuatında bu kavrama ilişkin en ayrıntılı açıklama Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde (Yönerge, 2021) yapılmış ve “*Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı not*” ifadesine yer verilmiştir. Danıştay'ın bir kararına göre ise “*İhtirazi kayıt, uygulamada, beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla beyannameye konulan ve beyanın serbest irade ürünü olmadığını gösteren açıklama olarak nitelendirilmektedir.* (Danıştay Yedinci Dairesi, T. 07.12.2006, E.2004/3431, K. 2006/3892⁴).”

En sade anlatımla ihtirazi kayıt, çekince halinin ileri sürülmesi suretiyle bir hakkın saklı tutulmasıdır. Beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi ise beyanname hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkukuna karşı çıkılarak, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhiyatı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini ve hukuka uygunluğunun tartışılmasını mümkün kılan (Danıştay VDDK, T. 27.11.2013, E. 2012/286, K. 2013/558)⁵; böylece hak arama hürriyetinin gerçekleştirilmesini ve idari işlemlere karşı yargı yolunun açık olması ilkesinin uygulanmasını sağlayan bir yükümlü hakkıdır.

4. İhtirazi Kayıt Kurumunun Ortaya Çıkış Nedenleri ve Amaçları

Beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesinin temel nedeni, vergi yükümlüsünün içinde bulunduğu tereddüt halidir. Bu tereddüt hali, yükümlülerin hukuki güvenlik ilkesi ve hak arama hürriyeti çerçevesinde doğruluğuna ve hukuka uygunluğuna yönelik şüphe içinde oldukları vergilendirme işleminin hukuki sıhhatinin araştırılması arzusunu ortaya çıkarmaktadır (Doğrusöz, 2016).

Söz konusu tereddütler temel olarak;

- yasal boşluklardan,
- yasaların anlam ve kapsamındaki belirsizliklerden,
- yasaların uygulanmasına ilişkin idarenin hatalı ya da çelişkili uygulamalarından,
- yasaların yorumlanmasına ilişkin farklı görüşlerden,
- çelişkili yargı kararlarından ortaya çıkabilmektedir.

1 Örneğin bkz. 6098 sayılı Borçlar Kanunu Madde 104: “*Faiz veya kira bedeli gibi dönemsel edimlerden biri için, alacaklı tarafından çekince belirtilmeksizin makbuz verilmişse, önceki dönemlere ait edimler de ifa edilmiş sayılır...*”

2 Borçlar Kanunu Madde 196- “*... Alacaklı, çekince ileri sürmeksizin üstlenenin ifasını kabul eder veya onun borçlu sıfatı ile yaptığı diğer herhangi bir işleme rıza gösterirse, borcun üstlenmesini kabul etmiş sayılır.*”

3 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Madde 23: “*...a) Sözleşmenin niteliğine, tarafların amacına ve malın cinsine göre, satış sözleşmesinin kısım kısım yerine getirilmesi mümkün ise veya bu şartların bulunmamasına rağmen alıcı, çekince ileri sürmeksizin kısmi teslimi kabul etmişse; sözleşmenin bir kısmının yerine getirilmemesi durumunda alıcı haklarını sadece teslim edilmemiş olan kısım hakkında kullanabilir...*”

4 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (12.02.2023).

5 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (14.02.2023).

Beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesini gerektiren tereddütlerin daha çok matrahın kendisi, içindeki tutarın bir kısmı, hesaplanma süreci, muafiyet ve istisna halleri gibi verginin temel unsurlarına ilişkin olduğu belirtilebilecektir (Kavak, 2007, s. 80). Öte yandan, ihtirazi kaydın kapsamı bu hususlarla sınırlı değildir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatalarının düzeltilmesi yolundan farklı olarak ihtirazi kayıt yargı organınca çözümlenmesi gereken hukuki uyumsuzluklara ilişkin olabilecektir. Özellikle çalışmamızın devamında ele alınacak olan, düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kayıt, çoğunlukla vergi idaresince eleştiriye konu edilmiş belgelerin aslında gerçeğe uygun olduğu iddiası ile ilgilidir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi, T. 26.02.2013, E. 2012/10582, K. 2013/1155)⁶.

İdarece kanunların uygulanmasına açıklık getirmek maksadıyla genel tebliğ, yönerge, sirküler, özelge gibi araçlar kullanılmaktadır. Bu durumlarda yükümlü, idarenin yasalara ilişkin olarak anılan işlemlerle ortaya koyduğu yorumlarına katılmayarak ihtirazi kayıtla beyannamesini verme yolunu seçebilmektedir.

Bir diğer durum ise çelişkili yargı kararlarının varlığıdır. Yargı kararları kural olarak vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında yer almakta, diğer bir deyişle bağlayıcı nitelik taşımamaktadır. Bu bağlamda aynı ya da benzer olaylar hakkında aynı yönde karar verilmesi yönünde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak hukuk kurallarının uygulanmasında beklenen istikrarın sağlanması ve mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerin öngörülebilirliği bakımından yargı kararlarının çelişkili olmaması önem arz etmektedir (Gümüşkaya, 2020, s. 170). Bu bağlamda, hukuki gelişmelere uygun olarak yeni yorumların ortaya çıkması ve önceki içtihatların terkedilmesi olağan ve kimi zaman gerekli olup, hâkimin bağımsızlığı ile hukuki istikrar arasında adil dengenin kurulması ve içtihat değişikliği halinde değişikliğin yeterli ve açık gerekçelerine yer verilmesi uygun olacaktır (Gümüşkaya, 2020, s. 172; Köküsarı, 2015, s. 116).

Olması gereken bir durum bir yana bırakıldığında, belirli bir konuda çelişkili yargı kararlarının varlığı halinde yükümlünün yaşadığı tereddüt halini, söz konusu çelişkili kararlardan kendi durumuna uyan yargı kararlarına dayanmak suretiyle, beyannamesini ihtirazi kayıtla ileri sürerek ortaya koyması mümkündür.

Sonuç olarak, yükümlülere vergilendirmenin hukuka uygunluğunu sorgulamaya yönelten sebeplerin varlığından dolayı ilgili işleme karşı dava açma hakkını korumak ve cezai işlemlerden kaçınmak yönündeki ihtiyaçları beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesinin temel amaçlarıdır. Nihai amaç ise tereddüt halinin yargı kararıyla giderilmesi ve hukuka uygunluğun sağlanmasıdır (Şin, 2019, s. 78).

5. İhtirazi Kayıt Kurumunun Vergi Hukuku Düzenindeki Yerinin Anayasal İlkeler Açısından Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere, Türk vergi hukukunun bağlayıcı ve yardımcı nitelikte çeşitli kaynakları bulunmaktadır. Bağlayıcı kaynaklar; Anayasa, yasalar, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, kanun hükmünde kararnameler (eski kaynak), Cumhurbaşkanı kararları, Bakanlar Kurulu Kararları (eski kaynak), tüzükler (eski kaynak), yönetmelikler, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları, içtihadı birleştirme kararları ve bağlayıcı tebliğlerdir (Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, 2022, s. 18). Yardımcı kaynaklar ise yargısal içtihatlar, öğreti ve bağlayıcı olmayan tebliğler, genelgeler, sirkülerler ve özelgelerdir (Kaneti ve ark., 2022, s. 18).

6 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (14.02.2023).

İhtirazi kayıt kurumunun vergilendirme süreci ve yargılama süreciyle bağlantısı bulunduğundan, bu kuruma ilişkin temel düzenlemeleri; vergilendirme sürecine ilişkin bir idari usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu'nda ve vergi yargılaması usulünü düzenleyen İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda aramak gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda, içerisinde “ihtirazi kayıt” ibaresi geçen üç madde bulunmaktadır. İlgili Kanunun “Özel Ödeme Zamanları” başlıklı 112/6. maddesi, ihtirazi kayıtlı beyan edilip ödenen verginin yargı kararına göre iadesi sonrasında yine yargı kararına istinaden tahsilinin gerekmesi halinde uygulanacak gecikme faizine ilişkindir.

Vergi Usul Kanunu'nun “Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru” başlıklı Ek 14. maddesinde başvuru süresinin ihtirazi kayıtlı verilen beyannamede verginin tahakkuk ettiği tarihte başlayacağı, “Karşılıklı anlaşma usulü ve dava açma” başlıklı Ek 15. maddesinde ise karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun, ihtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresini durduracağı hususları yer almaktadır.

Bu düzenlemeleri ihtirazi kayıt kurumuna ilişkin temel kuralları içeren düzenlemeler olarak kabul etmek mümkün değildir (Aynı yönde, Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E. 2015/539, K. 2015/1849)⁷. Beyannamenin ihtirazi kayıtlı verilmesinin tarh işleminin yürütülmesine etkisi ise İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun “Yürütmenin Durdurulması” başlıklı 27/4. maddesinde düzenlenmektedir. Anılan maddede, ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelerin tahsil işlemini durdurmayacağı ve açılacak davalarda yürütmenin durdurulmasının talep edilebileceği hükme bağlanmıştır.

Yasal zeminde başkaca bir düzenlemeye sahip olmayan ihtirazi kayıt kurumu ile ilgili olarak anılan kanun maddeleri her ne kadar kurumun yasal dayanağını güçlendirse de ihtirazi kaydın yöntemi, uygulanma şartları, kapsamı gibi önemli hususlardaki eksikliği gidermekte yeterli değildir.

Konuya ilişkin bazı açıklamalar, Vergi Daireleri Kurulu ve Görev Yönetmeliğine dayanılarak hazırlanan 03.01.2001 tarihli Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde belirlenmiştir. Söz konusu Yönerge'de, daha önce belirtildiği üzere ihtirazi kaydın tanımına yer verilmiş ve ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılacak işlemler açıklanmıştır. 2001 tarihli İşlem Yönergesi, 21.12.2018 tarihinde yenilenmiş, elektronik ortamla verilen beyannameler ve diğer işlemlere yönelik eklemeler yapılmıştır.

İhtirazi kayıt kavramına ilişkin olarak, 2001 tarihli işlem yönergesi ile 2018 tarihli işlem yönergesinde yer alan açıklamalar aynı olup; “*Mükelleflerce beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye, kanuni gerekçe gösterilerek dava hakkının saklı tutulması yolunda şerh ile verilen beyanname ihtirazi kayıtlı verilmiş kabul edilir.*” şeklindedir. 2018 yılında uygulamaya giren işlem yönergesinde ayrıca elektronik ortamda verilen beyannameler ve yapılacak işlemlere yer verildiği görülmektedir.

Yukarıda anılan açıklamalardan, yükümlü tarafından gerekçeli bir ihtirazi kayıt sunulması gerektiği anlaşılmakta ise de; uygulamada elektronik ortamda verilen beyannamelerde, beyannamenin üzerinde açıklama kısmına “ihtirazi kayıtlıdır” şeklinde şerh düşülmesi veya “ihtirazi kayıt” kutucuğunun işaretlenmesi yeterli olup ayrıca bir gerekçe sunulması aranmamaktadır. Nitekim yükümlü tarafından ayrı bir dilekçe ile ihtirazi kaydın gerekçesi açıklansa dahi idarece bu

7 Aynı yönde bkz. Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E. 2015/539, K. 2015/1849: “*İhtirazi kayıt müessesesine ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu düzenlemede ise ihtirazi kaydın beyannameye ne zaman konulabileceği, ihtirazi kaydın usulü gibi hususlara yer verilmediği görülmektedir.*” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (02.02.2023).

gereğe yönelik bir değerlendirme yapılmamakta ve yargı aşamasının sonuçlanması beklenmektedir. Bir diğer deyişle ilgili yönergedeki açıklamalarda yer alan “ihtirazi kaydın kanuni gerekçesinin bulunması” hususu, uygulamaya yansımamıştır.

2001 tarihli işlem yönergesinde, ihtirazi kayıtla idareye verilen beyannamelerin, tahakkuk fişi ile beraber “değerlendirme masası” adı verilen bir birime iletileceği belirtilmiştir. Bu açıklamadan, vergiyi tarh etme yetkisi bulunan vergi dairesinin, “değerlendirme masası” adlı biriminin ihtirazi kayıt dilekçesini “değerlendirme” yetkisi ve görevinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, Yönerge’deki açıklamalardan ihtirazi kayıtla verilen beyannameler idarece bir değerlendirme sürecine tabi tutulduğu Ancak uygulamada idarenin böyle bir süreci ve birimi bulunmayıp beyannamenin ihtirazi kayıtlı olduğu tespiti ile yetinilmekte, ilgili diğer birime sevk edilmekte ve dava süreci beklenmekte idi. 2001 tarihli işlem yönergesinde ihtirazi kayda ilişkin açıklamalarda yer verilen “değerlendirme masası” ifadesi de 2018 tarihli işlem yönergesinde yer almamaktadır

İhtirazi kaydın daha önemli bir sorunu ise bu açıklamaların vergi hukukunun bağlayıcı kaynağı olarak nitelendirilemeyecek bir yönergede yer almasıdır.

Yönerge, genelge, tamim, sirküler gibi anayasal dayanağı bulunmayan ve bu nedenle “adsız düzenleyici işlem” olarak da anılan düzenlemeler iç düzen işlemi (Kağıtçıoğlu, 2012, s. 280) niteliğinde ve idarenin kendi teşkilatına yönelik düzenlemeler olup kişilerin hukuki durumunu etkilemeksizin, işlemlerin hukuki ve fiili durumunun saptanması, belirginleştirilmesi ve yorumlanması için hazırlanmaktadır (Açımız, 2018, s. 540; Danıştay Yedinci Dairesi, T. 08.02.2007, E. 2006/5220, K. 2007/394).⁸

Nitekim anılan yönergenin işlevi, vergi dairelerine vergilendirme sürecine ilişkin işlemleri bakımından bir yol haritası sunmaktan ibarettir ve daha da önemlisi bu yönerge yükümlüler bakımından ulaşılabilir ve öngörülebilir bir kaynak değildir. Yönergeler yalnızca ilgili kurumlara gönderilmekte ve hakkında işlem yapılanlara karşı aleniyetin sağlanması idarenin inisiyatifine bırakılmaktadır (Ateşşaoğlu ve Yılmaz 2020, s. 9). Öte yandan vergi idaresinin bazı özelgelerin-

8 Danıştay’da iptal davasına konu olan Vergi Daireleri İşlem Yönergesi 38/5. maddesi hakkındaki dava ile yönergenin niteliği; “...Mevcut Türk Hukuk Sisteminde, kişilerin bir takım haklarının kısıtlanması veya belli ödevlerinin yerine getirilmesini hak kaybına yol açacak şekilde bazı şekil şartlarına bağlanmasını öngören düzenlemeler, Anayasanın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak, yasalarla yapılabileceğinden, böyle bir düzenlemenin yönerge adı altında, Yürütme Organına bağlı alt idari birimlerde yapılmasına olanak yoktur... Dava konusu edilerek, 38’inci bölümünün 5’inci maddesinin birinci fıkrasının iptali talep edilen, vergi, resim, harç gibi gelirlerin tahakkuk ve tahsil işlemlerinin, tüm vergi daireleri arasında yeknesaklık içerisinde, düzenli, süratli, etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesinin sağlanması amacıyla yönelik olarak hazırlanan ve yayımlanmayan, bu haliyle de Mali İdarenin iç işleyişini düzenlemekten öte herhangi bir fonksiyonu bulunmayan Vergi Daireleri İşlem Yönergesiyle, hak ve yükümlülüklerin düzenlenmesi, bir takım vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinin engellenmesi, kişilerin hukuki durumları üzerinde etki yaratarak hak ve borçlar doğurması olanaklı değildir. Yukarıda açıklanan niteliklerinden dolayı, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem özelliği taşımayan, aykırı davranılması durumunda ise, vergi kanunlarıyla ilgili ödevlerin yerine getirilmediğinden söz etmek de mümkün olmayan, dava konusu Yönergenin, Danıştay’da dava konusu edilebilecek düzenleyici bir işlem olarak kabulü olanaklı bulunmamaktadır.” şeklinde hüküm kurularak işlem yönergesinin iç işleyişe yönelik bir düzenleme olduğu belirtilmiştir.” şeklinde açıklanmıştır. Hukuk Medeniyeti İnternet Sitesi. Erişim Adresi: www.hukukmedeniyeti.org/karar/755161 (11.08.2021).

de söz konusu yönergelere atıfta bulunduğu da görülmektedir⁹.

Oysa vergi yükümlüsünün beyannameyi ihtirazi kayıtla verebilmesi, daha önce de belirtildiği üzere vergi hukuku bakımından bir “yükümlü hakkı” niteliğindedir. Bu hak aynı zamanda yükümlünün anayasal nitelikte hak arama özgürlüğü ve mahkemeye erişim hakkı ve idarenin her türlü işlemine karşı yargı yolunun açık olması ilkesiyle de yakın bağlantı içerisindedir. Bu bağlamda yükümlünün bu hakkını nasıl kullanacağını ve bu hakkını kullanmasının sonuç ve etkilerinin, ulaşabilmesi ve öngörmesi kendisinden beklenemeyecek bir Yönerge’de -kısmen de olsa- düzenlenmesi hukuki güvenlik ilkesine ve verginin yasallığı ilkesine aykırıdır.

Hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, davranışlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmesi gereğini gütmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, ve Göker, 2021, s. 52). İlkenin vergi hukuku açısından önemi; devletin koyduğu kuralla bağlı olması vergi yükümlülerinin de hak ve özgürlüklerine devletin vergilendirme yetkisi ile müdahale edeceği alanları öngörmelerini ve davranışlarını buna göre şekillendirmelerini sağlamasıdır (Öncel ve ark., 2021, s. 52). Bu bağlamda, hukuki düzenlemelerin bireye davranışlarını yönlendirme imkânı vererek öngörülebilir olması ve aynı zamanda idari makamlara ve yargıya keyfi davranma olanağı vermeyecek kadar belirli olması beklenmektedir (Gümüşkaya, 2010, s. 132).

Vergi hukukunun anayasal temellerinden verginin yasallığı ilkesinin alt ölçütlerinden/ilkelerinden olan verginin belirgin olması ilkesi de verginin temel unsurlarının ve vergisel ödev ve yöntem ilişkilerinin açık, belirgin ve öngörülebilir biçimde yasayla düzenlenmesini gerektirmektedir (Anayasa Mahkemesi, T. 20.04.2017, E. 2016/1, K. 2017/81¹⁰; Güneş, 2014, s. 133; Tekbaş, 2010, s. 134).

Verginin yasallığı ilkesi, vergilendirme sürecinin her adımının yasalarda düzenlenmesi anlamına gelmemektedir. İlkenin sınırlarının bulunduğu açık olsa da bu sınır verginin ana öğeleri dışında uygulama kurallarını da kapsmalıdır (Güneş, 2014, s. 151). Sonuç olarak kanımızca gerek vergilendirme sürecine gerekse yargılama aşamasına etkisi olan, yükümlü hakları ve anayasal ilkeler ile bağlantısı bulunan bir kurum olan ihtirazi kayda ilişkin temel kurallar yeterli açıklıkta ve kapsamda yasada düzenlenmelidir.

9 Örneğin bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü) B.07.1.GİB.4.06.16.01-120 [65-11/16]-702 sayılı ve 26.06.2012 tarihli Özelgesi “Diğer taraftan, Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin Tarha Yetkili Vergi Dairesi başlıklı 36’ncı maddesinde; tarha yetkili vergi dairesinin gelir vergisinde, mükellefin kanuni ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesi olduğu, ancak; Bakanlığımıza tanınan yetkiye istinaden gelirleri sadece ziraî kazanç, ücret, gayrimenkul sermaye iradi, menkul sermaye iradi ve diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan mükellefler ile belli bir işyeri bulunmaksızın çalışan ticaret ve serbest meslek erbabının beyannamelerinin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesince alınarak tarhiyat ve tahakkuk işlemi yapılacağı açıklanmıştır.” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (23.03.2023).

10 Belirlilik ilkesi Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 20.04.2017 tarih 30044 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan E. 2016/1, K. 2017/81 sayılı kararı ile; “Hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olan belirlilik ilkesine göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması yanında kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gereklidir. Vergilemede belirlilik ilkesi, herhangi bir yükümlülüğün, muafiyet veya istisnânın hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasakuralımın, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme, mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

İhtirazi kayıt uygulaması vergilendirme sürecinde verginin tarhı aşamasında karşımıza çıkmaktadır. İhtirazi kaydın sebebinin yer aldığı bir dilekçenin idareye sunulması halinde, esasen bu sebebin idarece değerlendirilmesi mümkün olduğundan (Danıştay VDDK, T. 27.11.2013, E. 2012/286, K. 2013/558)¹¹, söz konusu çekince kaynaklanan durum, “uyuşmazlık” haline getirilmeden yani yargıya taşınmadan çözümlenebilecektir.

Bize göre, 2001 yılı Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde işaret edilen “değerlendirme masasının yapacağı değerlendirmenin” işlerlik kazanması bu yönden faydalı olabilir ve ilerleyen aşamalarda yargının yükünün azalmasını sağlayabilir. Ancak bu durumda, yukarıda değinildiği üzere değerlendirme masasının yetkileri, değerlendirmenin hangi sürede sonuçlanacağı, dava açma süresine etkisi hatta değerlendirme sürecinde dava açma süresinin durması gibi hususların da açık olarak Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmesi uygun olacaktır. Öte yandan vurgulamak gerekir ki ihtirazi kaydın amacı dava açma hakkının saklı tutulması olduğundan, ihtirazi kaydın asıl etkisi yargılama aşamasına ilişkindir.

5.1. İhtirazi Kaydın İçeriği ve Usulü Bakımından

İhtirazi kayıt kavramının yasal zeminde bir tanımı olmadığı, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde “beyannameye yazılı not” olarak açıklanmaya çalışıldığı daha önce belirtilmişti. Bu açıklama yetersiz olduğu gibi, uygulamayı da yansıtmamaktadır. Nitekim ihtirazi kayıt beyannamenin üzerine eklenebileceği, beyannameye ek başka bir dilekçe ile sunulabileceği gibi; beyannamenin elektronik ortamda verilmesi halinde ise “ihtirazi kayıt” kutucuğu işaretlenebilecektir.

İhtirazi kaydın belirli bir miktar içerip içeremeyeceği, gerekçeli olup olamayacağı, ne kadar sürede sunulması gerektiği gibi hususlar yasada açıklığa kavuşturulmadığından bu hususlarda farklı görüşler mevcuttur.

İhtirazi kaydın beyanname verildikten sonra da bir dilekçe ile verilebileceği yönünde görüş ve karar bulunduğu gibi (İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, T. 08.09.2020, E. 2020/1938, K. 2020/1802¹²; Kızılot ve Kızılot, 2008, s. 495), bir diğer karar ise ihtirazi kaydın mutlaka beyanname ile verilmesi gerektiği, beyandan sonra beyanname verme süresi içinde artık ihtirazi kaydın ileri sürülmesinin mümkün olmadığı yönündedir (İstanbul 6. Vergi Mahkemesi, T. 13.04.2018, E. 2017/812, K. 2018/1359)¹³. Süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulmayacağı meselesi çalışmanın devamında detaylı olarak incelenecektir.

Beyannamenin verilmesi ile birlikte tarh ve tahakkuk aşamaları bir arada gerçekleştiğinden, kural olarak tahakkuk aşamasından sonra ihtirazi kayıt ileri sürülmesi mümkün olmamalıdır. Vergi Usul Kanunu’nun “Tahakkuk Fişinin Kesinliği” başlıklı 27. maddesinde yer aldığı üzere, beyan ile aynı

11 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (14.02.2023).

12 İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, T. 08.09.2020, E. 2020/1938, K. 2020/1802; İhtirazi kayıt beyannamenin hangi tarihe kadar verileceğine dair açık bir yasal düzenleme bulunmamakta ise de beyana ihtirazi kayıt konulduğu hususu dikkate alındığında beyanname verilirken ihtirazi kayıt konulması gerekmektedir. Ancak kişilerin beyanname verme süresi içerisinde beyanlarında değişiklik yapabilecekleri hususu dikkate alındığında en geç beyanname verme süresi içerisinde beyanda bulunmaları gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca ihtirazi kayıt beyanı mükelleflere sadece kendi beyanına karşı dava açma hakkı vermekte olup kişinin kendi beyanına karşı dava açabilmesinin ön koşulu davanın açıldığı tarih itibarıyla gerek beyanla birlikte gerekse beyandan sonra verme süresi içerisinde ancak her halükarda dava açmadan önce verilmiş bir ihtirazi kayıt beyannamenin bulunması gerekliliğidir. (Kişisel Arşiv).

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

anda gerçekleşen tarh ve tahakkuk sürecinde tahakkuk fişinin yükümlü tarafından alınmaması tahakkuk engelleyen bir durum olmadığı gibi aynı Kanun'un 93'üncü maddesinde belirtildiği üzere tahakkuk fişinin tebliği de zorunlu değildir. Bu aşamada, tahakkuk eden bir verginin iptali için vergi hatası hükümlerinin uygulanması söz konusu olabilecektir. "Vergi hatasının" varlığı halinde dava açılması mümkün olduğundan, ihtirazi kayıt kurumunun işletilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır.

İhtirazi kayda ilişkin herhangi bir şekil şartı yer olmadığından "İhtirazi kayıtla beyandır" gibi bu yöndeki iradeyi gösterecek bir notun veya elektronik ortamda sunulan beyannameler için ilgili kutucuğun işaretlenmesinin yeterli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. İhtirazi kayıt uygulamasına ilişkin sınırlı da olsa açıklama getiren Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde de ihtirazi kayıt şerhinin içermesi gereken hususlara ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir. İhtirazi kaydın belirli bir miktarı içerip içermeyeceği hususu bakımından ise; tutar gösterilmeden yapılacak şerh veya bildirimlerin ihtirazi kayıt niteliğinde kabul edilmemesi gerektiği yönünde bir görüş (Özbalcı, 2008, s. 208) ileri sürülmüşse de bu yorumun katı ve kısıtlayıcı olduğu düşünülmektedir. Nitekim herhangi bir şekil şartı hatta gerekçe içermesi şartına dahi tabi tutulmamış olan ihtirazi kaydın geçersiz olduğunun kabulü halinde tahakkuk etmiş vergi kesinleşecek ve bu durumun yükümlü açısından sonuçları ağır olabilecektir. Bu nedenle ihtirazi kaydın belirli bir tutar içermemesi halinde, beyannamede yer alan tutarın tamamını kapsadığının kabul edilmesi yükümlüyü olası hak kayıplarından koruyan bir yorum olacaktır.

5.2. Uygulanacak Vergiler Bakımından

5.2.1. Beyana Dayalı Vergiler Bakımından

İhtirazi kaydın hangi vergi türleri için uygulanabileceğine ilişkin yasal düzenlemeler ile belirlenmiş bir sınır bulunmamakla beraber, gerek 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/4. maddesi gerekse 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112/6. maddesi ile Ek-13-14. maddeleri ve Vergi Daireleri İşlem Yönergesi içerisinde yer alan ifadelerden hareketle, bu usulün beyan esasının geçerli olduğu vergiler açısından uygulanabileceği sonucuna varılmaktadır. Konuya amaçsal yaklaşıldığında da sonuç aynıdır; zira bu kurumun yükümlülerin kendi beyan ettikleri matrahlara ve matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacağı kuralının istisnası olarak vergi hukukunda yer edindiği açıktır. Dolayısıyla yukarıda anılan kanun hükümlerinde ifade edilen "ihtirazi kayıt" ancak beyana dayalı vergiler bakımından uygulama alanı bulmaktadır.

Bu noktada gümrük vergisi açısından nasıl bir uygulama olacağı sorusu gündeme gelmektedir. Gümrük vergisine ilişkin kurallar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesi ile anılan Kanun'un kapsamı dışında tutulmuş ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 61. maddesinde, verginin beyan usulüne tabi olduğu belirtilmiş, 242. maddesinde ise itiraz usulleri öngörülmüş olmakla beraber ihtirazi kayda ilişkin bir düzenleme mevcut değildir. Bu noktada, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/4. madde düzenlemesinin gümrük vergileri açısından da uygulama alanı bulduğu, bu yönde verilen kararlar ile anlaşılmaktadır (Örneğin, Danıştay Yedinci Dairesi, T. 18.04.2013, E. 2009/9515, K. 2013/2028)¹⁴.

5.2.2. Beyana Dayalı Olmayan Vergiler Bakımından

İhtirazi kayıt daha önce ifade edildiği üzere, vergilendirme sürecinde idare ile yükümlü arasında görüş ayrılığına neden olan yorum ve uygulamaları ya da belirsizlikleri açıklığa kavuşturmak ve yargıda tartışılabilir hale getirmek amacıyla kullanılmaktadır. İhtirazi kaydın uygulama

¹⁴ Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (24.04.2022).

alanına ilişkin yasal bir sınırlama olmadığından hareketle ihtirazi kaydın beyana dayalı olmayan vergiler açısından da uygulanabileceği ve bu durumun T.C. 1982 Anayasası'nın 125. maddesinde yer alan idarenin her türlü işlemine karşı dava yolunun açık olduğu ilkesi ile hukuki güvenlik ilkesi ve hak arama hürriyetinin bir gereği olduğu ileri sürülmüştür (Yerlikaya, 2005, s. 23).

Benzer bir yorumla, ihtirazi kayıt ileri sürülmesinin, bir idari işlemin değiştirilmesi veya ortadan kaldırılması amaçlı yenilik doğuran bir hak olarak değerlendirilmesi halinde, yasal engelin de söz konusu olmaması karşısında herhangi bir vergi için kullanılabilmesinin ve dava konusu yapılabilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir (Fahran, 2012, s. 31). Öte yandan anılan görüşlerin verginin ödenmesi aşamasına ilişkin olduğunu vurgulamak gerekir.

Bununla birlikte, ödeme aşamasında kullanılan ihtirazi kayıt ile beyan aşamasında kullanılan ihtirazi kayıt aynı süreçlere tabi olmadıkları gibi doğurdıkları sonuçlar da farklıdır. Bir diğer ifadeyle, ihtirazi kayıtla ödenen bir vergiye ilişkin bulunan ve yargılama sonucunda yükümlü lehine sonuçlanan bir uyuşmazlıkta, ihtirazi kayıtla ödemenin yükümlüye ayrı bir menfaat sağlamadığı düşünülmektedir.

Nitekim ihtirazi kayıt olmaksızın süreç yürütülse de iade işlemi tesis edilecektir. Ayrıca beyan aşamasında ileri sürülen ihtirazi kayıttan farklı olarak burada artık "tahsil" aşamasına gelmiş bir borç söz konusudur.

Sonuç olarak ihtirazi kayıt, Türk vergi hukukunda düzenlenme biçimi itibariyle beyana dayalı vergiler açısından uygulama alanı bulan ve vergiye tabi işlemin hukuka uygunluğunun henüz tarhiyat aşamasında değerlendirilmesini ve gerektiğinde yargıya taşınmasını sağlayan bir uygulamadır.

5.3. Süre Bakımından Kapsamı

5.3.1. Süresinden Sonra Verilen Beyannameler Bakımından

Vergi yükümlüsünün diğer ödevleri gibi, beyanname verme ödevi de beyan edilecek vergiye ilişkin vergi kanununda süreye bağlanmıştır. Beyannamenin süresinde verilmemesi, vergi matrahının re'sen takdir edilmesini ve verginin re'sen tarh edilmesini gerektiren bir durumdur (VUK md.30). Bu bağlamda hiç verilmemiş ve süresinde verilmemiş beyannameler kural olarak aynı hukuki sonuçları doğurur (Kaneti ve ark., 2022, s. 178). Ancak yükümlü, şartları varsa, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesine uygun olarak pişmanlık hükümlerine göre beyannamesini verebilir ve böylece matrahın re'sen takdir edilmesinden ve verginin re'sen tarhından kurtulmuş olur (Kaneti ve ark., 2022, s. 178).

Yukarıdaki açıklamalara uygun olarak, beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi halinde dava açma hakkının saklı tutulması, kural olarak beyannamenin yasal sürede verilmesi halinde söz konusu olacaktır (Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 31.05.2016, E. 2016/3280, K. 2016/3940¹⁵; Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 13.12.2018, E. 2016/9539, K. 2018/13238¹⁶; Danıştay Dördüncü Dairesi, T.

15 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (14.02.2023).

16 Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 13.12.2018, E. 2016/9539, K. 2018/13238; "İhtirazi kayıtla beyan, mükelleflerin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahlar için başvurdukları bir yol olup, zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tahakkuku yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir." (Kişisel Arşiv).

01.11.2011, E. 2021/621, K. 2021/5877).¹⁷ Ancak yasada ihtirazi kaydın beyannameye ne zaman konulabileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmaması (Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E. 2015/539, K. 2015/1849)¹⁸, uygulamada “düzeltme beyanamesi” olarak anılan beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilebileceği yönünde aşağıda incelenecek yargı kararlarının verilmesini mümkün kılmıştır. İhtirazi kayıt içeren dilekçenin beyannamenin verilmesinden sonra beyanname verme süresi içerisinde verilebileceği yönündeki bir mahkeme kararında dahi “...kişinin kendi beyanına karşı dava açabilmesinin ön koşulu davanın açıldığı tarih itibarıyla gerek beyanla birlikte gerekse beyandan sonra beyanname verme süresi içerisinde ancak her halükarda dava açmadan önce verilmiş bir ihtirazi kayıt beyanının bulunması gerekliliğidir.” gerekçesine yer verilmiştir (İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, T. 08.09.2020, E. 2020/1938, K. 2020/1802).

Süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı ve bu durumda beyana dayanan tarh işlemine karşı dava açılıp açılmayacağı yönündeki güncel tartışmalara ilişkin değerlendirmelerimiz aşağıda yer almaktadır.

5.3.2. Süresinden Sonra Verilen Düzeltme Beyannameleri Bakımından

Süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı meselesi açısından uygulamada ortaya çıkan bir tartışma, “düzeltme beyanamesi” adı verilen beyannamelere ilişkindir.

“Düzeltme beyanamesinin” vergi kanunlarında bir karşılığı olmamakla birlikte, Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Alacağıın Kalkması” başlıklı altıncı kısmının üçüncü bölümü “vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat” kurumuna ayrılmıştır. İlgili hükümlere göre; vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması “vergi hatası” anlamına gelmekte ve vergilendirme ile ilgili beyannamelerde yer alan matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması da hesap hatası olarak vergi hataları arasında yer almaktadır. Bu bağlamda beyannameye vergi hatasının bulunması hata düzeltme yolu kapsamında olup; beyannameye dayanan tarh işlemine karşı dava açılmaması kuralının diğer istisnasını oluşturmaktadır.

Öte yandan uygulamada “düzeltme beyannamelerine” konu olabilecek hatalar vergi hataları değil, doktrinde “hukuki uyumsuzluk” ya da “yorum uyumsuzluğu” olarak da adlandırılan, yargı organınca değerlendirilmesi gereken hususlardır. Kaldı ki hata düzeltme usulü de hatanın vergi idaresince re’sen ya da yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilmesidir. Bu bağlamda düzeltme beyanamesi uygulamasının yasal dayanağı, kanımızca, Vergi Usul Kanunu’nun 116’ncı maddesi ve devamında düzenlenen hata düzeltme kurumu olamayacaktır.

Bu itibarla “düzeltme beyanamesi” açık bir yasal dayanağı bulunmayan (Aynı yönde, Danıştay Dokuzuncu Dairesi, T. 23.11.2017, E. 2016/6732 K. 2017/8487), dayanağını 01.03.2007 tarih ve 26449 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 368 Sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nden alan bir kavramdır. İlgili tebliğin yasal dayanağı ise “Hazine ve Maliye Bakanlığının beyannamelerin şekil, içerik ve eklerini belirlemeye yetkili kılındığı” ifadesiyle açıklanmıştır.

17 Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 01.11.2011, E. 2021/621, K. 2021/5877; “Olayda, davacı tarafından 12/03/2020 tarihinde 2019 yılı gelir vergisi beyanamesinin sistem üzerinden verildiği, 08/04/2020 tarihli ihtirazi kayıt dilekçesinin ise beyanname verme süresi içinde posta yoluyla 13/04/2020 tarihinde davalı vergi dairesine ulaştığı anlaşılmıştır. Yukarıda yer alan yasal düzenlemelere göre, yükümlülerin süresi içerisinde verdikleri beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açabilecekleri açık olup, işin esasına girilerek karar verilmesi gerektiğinden, Vergi Mahkemesince davanın incelenmeksizin reddi yönünde verilen karara karşı yapılan istinaf başvurusunu reddeden Vergi Dava Dairesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (14.02.2023).

18 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (02.02.2023).

Anılan tebliğe göre; “*kanuni süresi içerisinde veya kanuni süresi geçtikten sonra verilmiş olan ilk beyannamelerde yer alan hata ve/veya eksiklikleri düzeltmek amacıyla verilen beyannameler kimi zaman yalnızca ilk beyannameye ek olacak şekilde ‘ek beyanname’ olarak, kimi zaman da ilk beyanı kapsayacak şekilde ‘düzeltme beyannamesi’ olarak verilebilmektedir.*”

Demek oluyor ki düzeltme beyannamesi, beyanname verme süresi içerisinde veya bu süre geçtikten sonra, beyannamedeki eksikliklerin veya hataların “düzeltilmesi” amacıyla verilmektedir. Bu açıklamaya göre düzeltme beyannamesi ve ek beyanname arasındaki farklılık, ikinci beyanın ilk beyanı kapsayıp kapsamamasıdır. Söz konusu sınıflandırmanın yasal bir dayanağı olmadığını vurgulamak gerekmektedir. Bunun yanında, eksikliğin düzeltilmesi değil, giderilmesi söz konusu olabileceğinden; kanımızca daha uygun bir sınıflandırma eksiklik içeren beyannameler bakımından “ek beyanname”, hatalar içeren beyannameler bakımından “düzeltme beyannamesi” verilmesi olabilecektir.

Yukarıda belirtilen genel tebliğde düzeltme beyannamesinin yükümlü tarafından fark edilen hatalar üzerine verileceği anlaşılmakta ise de uygulamada vergi idaresince de söz konusu “düzeltme beyannamesi” yükümlüden talep edilebilmektedir.

Nitekim yargı kararlarına yansımış olan yerleşik bir uygulama, vergi idaresince vergi yükümlülerinin kayıtlarında yer alan faturaların sahte olduğu yönündeki tespitler nedeniyle kendilerine ilgili kayıtların düzeltilmesi gereğinin bildirilmesi, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine (Anayasa Mahkemesi, T. 04.07.2019, 2015/15104 No’lu Bireysel Başvuru / “*Arbay Petrol*” başvurusu)/kod listesine (Danıştay Dördüncü Dairesi, T.12.10.2020, E. 2019/455, K. 2020/3655) / özel esaslara tabi olacakları (Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 08.10.2015, E. 2012/241, K. 2015/4417) ve haklarında inceleme gerçekleştirileceği¹⁹ gibi uyarıların yapılmasıdır. Sözü geçen yazıda (Bu yazı, çalışmada bundan sonra “düzeltme yazısı” olarak anılacaktır) kayıtlardan eleştiri konusu işlemlere ilişkin belgelerin çıkarılması ve düzeltme beyannamesinin verilmesi istenmektedir (Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E. 2015/539, K. 2015/1849)²⁰. Buna göre, düzeltme yazısının bir “uyarı” içeren “bildirici/bilgilendirici işlem” niteliğini taşıdığı söylenebilecektir.

Özel esaslar uygulaması, olumsuz mükellefler listesi, kod listesi gibi farklı adlarla anılan uygulamalar katma değer vergisi bakımından tanınan indirim ve iade hakkının hukuka aykırı olarak kullanılmaması açısından geliştirilmişse de kanuni bir dayanağı bulunmayan, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan katma değer vergisi genel tebliğleri (Örneğin, 23.11.2001

19 Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 08.10.2015, E. 2012/241, K. 2015/4417; “*Sahte fatura kullanımının azaltılması amacıyla vergi idaresince sakıncalı yada şüpheli bazı durumları tespit edilen mükellefler izlenmekte ve bu amaçla “olumsuz mükellefler listesi” olarak adlandırılan ve kamuoyunca “kod listesi” olarak da ifade edilen bir uygulama yürütülmektedir. Bu uygulamaya göre, olumsuzlukları bulunan mükellefler çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmakta ve bu suretle oluşan listeler veri tabanına aktarılmaktadır. Kod listesine giren mükelleflerin sayısının çoğunluğu nedeniyle, bu mükelleflerin haklarında kısa sürede vergi incelemesi yapılmadığından, Kod listesine alınan mükelleflerden fatura alan mükellefler uyarılmak suretiyle bu faturaların gelir, kurumlar ve katma değer vergisi indirimlerinde kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.*” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (10.02.2023).

20 Düzeltme yazısı örneği için bkz. Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E. 2015/539, K. 2015/1849; “*... Dosyanın incelenmesinden, davalı İdare tarafından davacıya gönderilen 06/09/2013 günlü ve 13203 sayılı yazı ile; “Mükellefin Bildirdiği Mal ve Hizmet Satışları ile Karşı Tarafın Bildirdiği Mal ve Hizmet Alışlarının Karşılaştırılması’nın tetkikinde, hakkında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda tesbit bulunan (...)'dan 2011-2012 yılında 1,151,350,00 TL. (KDV hariç 35 adet belge) mal ve hizmet alışının bulunduğu tesbit edilmiştir. İş bu yazının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde, yukarıda belirtilen kuruluştan almış olduğunuz faturalara düzeltme beyannamesi vererek kayıtlarınızdan tenzil etmeniz gerekmektedir. Aksi halde hakkınızda vergi mevzuatına göre re’sen işlem yapılacağı hususu, tebliğ olunur.” bildirimini üzerine, davacı tarafından ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannamesinin verildiği anlaşılmıştır.*” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr. (14.02.2023).

tarihli ve 24592 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 84 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği) ile yürütülen süreçlerdir. Nitekim Danıştay da yükümlülerin özel esaslara tabi yükümlüler listesine alınmasının hukuki bir dayanağı olmadığını, vergi barışını bozucu etki yarattığını ve Anayasa’da güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlere aykırılık teşkil ettiğini belirtmiştir (Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 13.05.2015, E. 2014/11851, K.2015/3173²¹)

Bilindiği üzere, yükümlülerin kayıtlarına intikal ettirdikleri belgelerin sahte olduğunun tespiti, esasen 213 sayılı Kanun’un 30. maddesi gereğince re’sen tarh nedenleri arasındadır. İdare, verginin re’sen tarhından önce yükümlüleri kayıtlarını ve beyanlarını düzeltmeye davet ettikten sonra ek vergi tarh etmektedir. Bu uygulamanın açık bir yasal dayanağının bulunmadığını söylemek gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle kanunen izlenmesi gereken yol inceleme sonucunda belirlenen matrah veya matrah farkına ilişkin re’sen vergi tarhiyatının yürütülmesi iken, kamu alacağının daha hızlı tahsilini sağlamak açısından vergi idaresi, bir anlamda kanunu dolanarak 26.04.2014 tarih ve 2898 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (IV/5 kısmı) ile kısmen belirlenmiş olan bir usul tercih etmekte ve yükümlüye “düzeltme yazısı” tebliğ etmektedir. Bu durumda yükümlü tarafından, kayıtların düzeltilmesi ile birlikte düzeltme beyannamesi verilebilmektedir.

Söz konusu “düzeltme beyannamesinin” ihtirazi kayıtla verilip verilemeyeceği tartışması bakımından, düzeltme yazısının mahiyetinin ve hukuki niteliğinin tespit edilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere, vergi mahkemesinde iptal davası açılabilmesi için dava konusu işlemin “kesin ve yürütülebilir (icrai) işlem” olması gerekmektedir (İYUK md.4/3-d). Birel işlemler bakımından değerlendirildiğinde icrai işlem, kamu gücü etkisi ile başkaca bir işlem tesisine gerek kalmaksızın kişiler üzerinde yeni bir hukuki durum yaratan, var olan hukuki durumunu değiştiren veya ortadan kaldıran; diğer bir deyişle muhatabının hukuki durumunu doğrudan doğruya etkileyen işlemidir (Erkut, 1990, s. 144; Günday, 2022, s. 112). Vergi idaresinin icrai özellik taşımayan, kişilerin hukuki durumlarına etki etmeyen işlemleri de mevcuttur. Bu kapsamda, bir yaptırım içermemekle beraber yaptırımın öncülü durumunda olan uyarı yazıları göz korkutucu bir şekilde hazırlansalar da bilgilendirici/bildirici işlem olarak değerlendirilmekte (Duran, 1982, s. 398-400; Erkut, 1990, s. 133-149; Giritli, Bilgen, Akgüner ve Berk, 2012, s. 812; Gözübüyük ve Tan 2016, s. 293-307; Kalabalık, 2019, s. 46-48) ve icrai nitelikte olmadıkları kabul edilmektedir (Açımız, 2018, s. 544). Öncül durumda olan işlemler değil; ileride sürecin tamamlanması ile tesis edilecek olan son icrai işlem dava konusu yapılabilecektir (Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 30.05.2018, E. 2015/214, K. 2018/5237²²; Günday, 2022, s. 114). Bu bağlamda, uyarıcı ve bilgilendirici mahiyette olan düzeltme yazısı mevcut uygulama bakımından idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem olarak kabul edilmemektedir.

Öte yandan bizim görüşümüz, Danıştay’ın da belirttiği üzere, vergi idaresinin söz konusu yazılarının, kod listesine alınan yükümlülerden mal ve hizmet alan tüm yükümlülerin hukuki durumunu etkilediği yönündedir. Nitekim söz konusu yazılar üzerine; yazıyı tebellüğ eden yükümlü başta olmak üzere ilgili tüm yükümlüler, incelemeye maruz kalmamak için idarenin tale-

21 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/> (02.02.2023).

22 Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 30.05.2018, E. 2015/214, K. 2018/5237; “...Bununla birlikte; idarenin vergi tarhi, tahakkuku ve tahsil işlemleri ile birlikte idari işlem tarifindeki unsurları taşıyan diğer işlemler hakkında dava açılabilir de, kişilerin yetki, görev ve haklarında hiçbir değişikliğe neden olmayan idarenin belli bir konuda görüşünü belirten işlemler, hazırlık işlemleri, uygulama işlemleri, bilgi mahiyetindeki işlemler gibi kesin ve icrai nitelikte olmayan işlemlerin idari davaya konu edilmesi mümkün değildir...” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: [www.lexpera.com.tr.](http://www.lexpera.com.tr/)(02.02.2023) (Geniş bilgi için bkz. Gümüşkaya, 2022, s. 573-591).

bini yerine getirmekte ve ilave vergiyi faiziyle birlikte ödemek zorunda kalmaktadır (Örneğin, Danıştay Dokuzuncu Dairesi, T. 23.11.2017, E. 2016/6732, K. 2017/8487)²³. Kararda belirtildiği üzere, yükümlülerin kod listesine alınmasının özel hukuk açısından da sonuçları bulunmaktadır. Kod listesindeki yükümlüden mal almama şeklinde ifade edilebilecek bir davranış tarzı da ortaya çıkmaya başlamıştır ki, bu durum özellikle iyi niyetli yükümlüler üzerinde haksız rekabet baskısına yol açmaktadır.

Bu yazılar üzerine, düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıtlarla verilmesi ve bu beyannameye dayanan tarh işlemlerine karşı dava açılması söz konusu olmaktadır. Bazı yargı kararlarında idarece yükümlülere gönderilen düzeltme yazıları “baskı ve zorlama unsuru” olarak değerlendirilmiş ve serbest iradesi sakatlanan yükümlülerin kanuni süresinden sonra ihtirazi kayıtlarla verdiği düzeltme beyannamesine karşı dava açılacağı yönünde kararlar verilmiştir (Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E.2015/539, K.2015/1849; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi, T. 27.12.2016, E. 2016/3096, K. 2016/1644).²⁴ Danıştay’ın da bir kararında belirttiği gibi beyana dayalı tarh işleminin geçerli kabul edilmesi ve dolayısıyla beyana karşı dava açılmayacağı kabul edilmesi ancak yükümlünün özgür irade beyanına dayanması halinde söz konusudur. Bu irade beyanını sakatlayıcı durumların varlığı halinde, bu beyana dayanılarak tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olduğundan söz edilemeyecektir (Danıştay Dokuzuncu Dairesi, T. 23.11.2017, E. 2016/6732, K. 2017/8487).

Yükümlüler böyle bir durumda idarenin yönlendirmesinden dolayı oluşan baskı unsuru altında hareket etmekte ve serbest iradelerinden uzaklaşmaktadırlar. Bu bağlamda “düzeltme yazısı” adeta düzeltme beyannamesine dayanan tarh işleminin sebep unsuru haline gelmektedir. Bu durumda, beyannameye dayanan tarh işlemine karşı dava açılmamasının temel gerekçesi olan “kimsenin kendi beyanıyla çelişmeyeceği varsayımının” da geçerliliği kalmamaktadır.

Beyannamesinde asıl iradesini ileri sürmek ve düzeltme yazısı nedeniyle ortaya çıkan tarhiyata karşı tereddütlerini yargıya taşımak için düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulabileceğinin ve bu yolla dava açma hakkının saklı tutulabileceğinin kabulü kanımızca da yerindedir.

Bir diğer görüşe göre ise ihtirazi kayıt uygulamasının varlık nedeni dava açılmasının önünde engel olan kanun hükmünün yol açtığı sorunları aşmak ve yetersiz kalan hükümlerden doğan boşluğu doldurmak olduğundan, aynı gerekçeler ile uygulamada ortaya çıkan düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulabileceğini kabul etmek gerekir (Sarıcaoğlu, 2017, s. 102). Söz konusu görüş kendi içinde tutarlı olmakla birlikte, vergi hukukunda yasalarda yer alan boşlukların ve sorunların uygulamada giderilebileceği gibi bir yanlış alışkanlık geliştirilmemesi gerektiğini vurgulamak gerekmektedir. Daha önce belirtildiği üzere bizim görüşümüz konunun yasal düzlemde açıklığa kavuşturulmasıdır. Aksi halde -yasada düzenlenmesi gereken bir konunun eksik bırakılması halinde- konuya ilişkin çelişkili yargı kararları verilmesi yükümlülerin mülkiyet

23 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr. 23.02.2023).

24 Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 29.04.2015, E.2015/539, K. 2015/1849; “*Olayda, dava konusu tahakkuklar her ne kadar davacının ihtirazi kayıtlarla verdiği düzeltme beyannamesine göre yapılmış ise de, söz konusu düzeltme beyannamesi davacının özgür iradesiyle değil yukarıda belirtildiği üzere davalı İdarenin düzeltme beyannamesinin verilmesi aksi takdirde re’sen işlem yapılacağını bildiren ve davacıyı düzeltme beyannamesi vermeye zorlayan yazısı üzerine verilmiştir. Kanunda öngörülen zaman ve zorunluluk dışında, mükelleflerden yeniden beyanname verilmesini isteme şeklinde bir uygulama vergi mevzuatında yer almamaktadır. İdarelerin devlet yetkilerini kullanırken donatıldıkları kamu gücüne dayanarak doğrudan veya dolaylı biçimde mükellefleri zorlaması nedeniyle gerekli düzeltmeler yapılarak verilen beyannameler, beyanname verme süresi geçmiş olsa dahi mükelleflerin serbest iradesini yansımadığından, bu beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasına yasal bir engel bulunmamaktadır.*” Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(14.02.2023) Aynı yönde bkz. İstanbul BİM, 2. VDD., T. 27.12.2016, E. 2016/3096, K. 2016/1644, (Kişisel Arşiv).

hakkı ve adil yargılanma haklarını zedeleyebilmektedir. Bunun da ötesinde Anayasa Mahkemesi, belirli bir konuda çelişkilerin giderilmesi için nihayetinde bir içtihadı birleştirme kararı verilse dahi, çelişkinin giderilmesine ilişkin makul sayılamayacak gecikmelerin bizatihi adil yargılanma hakkını ihlal ettiğini hükme bağlamıştır. (Anayasa Mahkemesi, *Teslime Aydoğan*, T. 09.06.2020, 2015/4255 No’lu Bireysel Başvuru, §§.53-54)

Kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulamayacağı yönündeki kararlar ise beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanının, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlı olduğu gerekçesine dayanmaktadır (Danıştay VDDK, T. 09.04.2014, E. 2014/68, K. 2014/255; Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 08.10.2015, E. 2012/241, K. 2015/4417; Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 20.11.2017, E. 2013/7379 K. 2017/7587; Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 31.05.2016, E.2016/3280, K.2016/3940)²⁵. Bu yaklaşım, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 378. maddesinde düzenlenen “yükümlünün kendi beyan ettiği matraha ve matrah üzerinden hesaplanan vergiye dava açamayacağı” kuralının, mahkemeye erişim hakkının özüne dokunan genişletici ve şekilci bir yorumudur (Göker ve Yılmazoğlu, 2017, s. 94).

Bunun yanında, düzeltme yazısı tebellüğü olmaksızın da yükümlülerin beyanlarını düzeltmesi gereken durumlar doğabilecektir. Örneğin yargıya yansıyan uyumsuzluklarda bu bildirimden idarece sözlü olarak yapılabildiği anlaşıldığı gibi, idarenin ya da yargının belirli bir konuya ilişkin görüş değişikliğinin başka suretlerle öğrenilmesi de düzeltme beyannamesi verilmesini gerektirebilecektir.

Bu bağlamda idarenin düzeltme yazısı ile yükümlüleri zorlaması üzerine verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulmasını kabul eden, öte yandan yükümlülerin başka suretlerle beyanlarını düzeltmeleri gereğini öğrendikten sonra verdikleri düzeltme beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilmesini kabul etmeyen bir yaklaşımın hakkaniyetli olmayacağı kanaatindeyiz.

Bir uyumsuzluğu “niza” haline getirerek yargıya taşıyabilmek ve karara bağlanmasını beklemek, diğer bir deyişle hem hukuken hem de fiilen mahkemeye ulaşabilmek, mahkemeye erişim hakkı kapsamında (Yaltı, 2006, s. 114). Hukukun üstünlüğünün sağlanması ve yasama ve yürütmenin olası keyfi uygulamalarının önüne geçilmesi için mahkemeye erişim hakkı olmazsa olmaz bir hak’tır (İnceoğlu, 2013, s. 105). Bir hukuk devletinde özgürlüğün asıl, sınırlamanın ise istisnai olduğu ve sınırlamaya ilişkin herhangi bir tereddüt olması halinde özgürlüğün geniş yorumlanması ve sınırlamanın ayrıca ve açıkça yapılması (Gözler, 2020, s. 547) uygun olacağından; düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulmasının yükümlüye dava hakkı tanıdığı kabulü gerekmektedir. Bu itibarla, vergi idaresi yükümlülerce verilen düzeltme beyannamelerini kabul ediyor ve tahakkuk işlemini gerçekleştiriyorsa, bu beyannamelere ihtirazi kayıt da konulabilmesi hakkaniyetin gereğidir. Sonuç olarak, yasalarla kapsamı açık biçimde belirlenmeyen bir hakka ilişkin uygulamada yaşanan tereddütlerin uygulayıcıları yoruma mecbur bırakması olağandır. Bu süreçte yapılacak yorumun şekilci ve kısıtlayıcı değil, hak temelli olması gerektiğini düşünmekteyiz.

25 Örneğin bkz. Vergi incelemesine başlanılmasından önce ancak kanuni süresi geçtikten sonra, idarenin düzeltme yazısı üzerine ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesinin dava açma olanağı sağlamadığı yönünde, Danıştay VDDK, T. 09.04.2014, E. 2014/68, K. 2014/255; Beyanname verme süresi geçirildikten sonra yükümlü davacıya fatura düzenleyen firma hakkındaki olumsuz tespitler nedeniyle yükümlünün ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi vermesi halinde, “dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadığı” şeklinde değerlendirildiği bir karar için bkz. Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 31.05.2016, E. 2016/3280, K. 2016/3940. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(02.02.2023).

6. Pişmanlık Beyannameleri Bakımından

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde, vergi cezalarını kaldıran hallerden biri olarak düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumu ile beyana dayalı vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen yükümlüler ve bu fiillerin işlenişine iştirak eden diğer kişilerin durumu kendiliğinden haber vermeleri ve gerekli yasal koşulları yerine getirmeleri durumunda haklarında vergi ziyai cezası kesilmemesi öngörülmüştür.

Vergi ödeme bilincinin gelişmesine katkı sağlayan (Danıştay VDDK, T. 09.04.2014, E.2013/850, K. 2014/260)²⁶ bu kurum ile kanuni yükümlülüklerine aykırı davranan vergi yükümlüsü bu itirafı sayesinde yaptırımdan kurtulurken idare ise kamu alacağını daha kısa sürede tahsil etmektedir (Ateşgaoğlu, 2010, s. 183).

Kurumun hukuki niteliğine ilişkin olarak doktrinde farklı görüşler bulunmakla birlikte (Mutluer ve Kuzeyli, 2019, s. 211)²⁷; icra hareketlerini tamamlayan failin, neticenin meydana gelmesini engellemesi olarak karşılığını bulan etkin pişmanlık/faal nedametini vergi hukukuna özgü ve cezayı tamamen ortadan kaldıran hali olarak kabulü kanımızca daha uygundur (Kaneti ve ark., 2022, s. 431). Gönüllü vazgeçme ise icra hareketlerine başlayan ancak kendi iradesiyle icra hareketlerine son vererek suçu işlemekten vazgeçen faile, vazgeçtiği suç açısından ceza verilmemesi fakat icradan vazgeçtiği anda tamam olan kısım ayrı bir suç oluşturuyorsa bu ikinci suçun cezası ile cezalandırılması sonucunu doğurmaktadır (Kaneti ve ark., 2022, s. 432). Oysa etkin pişmanlık halinde suç işlenmiş olup; işlenen fiilin sonucunda ortaya çıkan haksız durumun ve zararın giderilmeye çalışılması söz konusudur (Ateşgaoğlu, 2010, s. 186). Pişmanlık ve ıslah bakımından da kişinin yapmış olduğu aykırılıktan vicdanen rahatsız olması ve sonuçlarını mümkün olduğunca düzeltmeye çalışması söz konusudur (Candan, 2021).

Pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılmasının yasal şartlarından biri hiç verilmemiş olan beyannamenin sunulması ya da eksik veya yanlış beyanın tamamlanması veya düzeltilmesidir. Söz konusu beyannamenin ihtirazi kayıtla verilip verilemeyeceği uyumsuzluklara ve doktrinde tartışmalara konu olmuştur.

Danıştay bazı kararlarında (Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 06.05.1998, E. 1997/2273, K. 1998/1603; Danıştay Dokuzuncu Dairesi, T. 26.2.2013, E. 2012/10582, K. 2013/1155)²⁸, “*pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına hukuki ve yasal bir engel bulunmadığı*” sonucuna varmıştır. Literatürde de bu yönde görüş bildiren yazarlar bulunmaktadır. Örneğin KAVAK, ihtirazi kaydın beyana dayalı vergiler bakımından uygulandığını ve her beyan ödevine tabi yükümlüye beyanname verilmesi aşamasında bu hakkın tanınması gerektiğini ileri sürmüştür (Kavak, 2007, s. 80). YERLİKAYA, bu durumun aksinin kabulü halinde gerçekte verginin konusuna girmeyen tereddütlü matraha karşı veya pişmanlıkla verilen beyannameye yer alan vergi hatalarına karşı dava yolunu kısıtlamaya ve haksız vergi tahsiline neden olabileceğini ifade etmiştir (Yerlikaya, 2005, s. 56)²⁹.

26 Pişmanlık kurumunun amacının yükümlülerin vergi ziyasına neden olan Kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirecek “vergi verimliliğini” korumaya çalışmak olduğu yönünde bkz. Danıştay VDDK, T. 09.04.2014, E.2013/850, K. 2014/260. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(02.02.2023).

27 Pişmanlık ve ıslah kurumunun; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (“TCK”) 36. maddesinde yer alan gönüllü vazgeçme ile 75. maddesinde yer alan ön ödeme hallerinin bir karışımı olduğu yönündeki görüş için bkz. (Mutluer ve Kuzeyli, 2019, s. 211).

28 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim Adresi: www.lexpera.com.tr.(01.11.2022).

29 Vergi hatalarının varlığı halinde, beyannameye dayanan tarh işlemine karşı dava açılabilirliğinden; “pişmanlıkla verilen beyannameye yer alan vergi hatalarına karşı dava yolunun kısıtlandığı” yönündeki görüşe katılmıyoruz.

Danıştay'ın daha genel ve güncel yaklaşımı ise pişmanlık hükümlerinden faydalanmanın herhangi bir kayıt veya şarta bağlanmasının yasa hükmünün amacına ters düştüğü yönünde olmuştur (Danıştay Üçüncü Dairesi, T. 17.04.2002, E. 2000/2581, K. 2002/1653, 17.04.2002; Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 15.06.2015, E. 2015/74, K. 2015/3365; Danıştay Yedinci Dairesi, T. 30.11.2005, E. 2003/2371, K. 2005/3028; Danıştay VDDK, T. 09.04.2014, E. 2013/850, K. 2014/260)³⁰. Bu yöndeki kararlardan birinde pişmanlık ve ıslah kurumunun hukuki niteliği üzerinde durularak “...*mükellefin, dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın, yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak, dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç, istek ve istenci ile hareket ettiği, mükellefin içinde bulunduğu bu durumun, Ceza Hukukundan Vergi Ceza Hukukuna geçen “faal nedamet hali” nden başka bir şey olmadığı, Hukuk Düzeninde, “nedamet” duygusunun sonuç doğurabilmesi için koşulsuz olması gerektiği; hiç kimsenin, yapmış olduğu kanuna aykırı davranışının, belli bir koşulun gerçekleşmesi halinde kabul ve bundan nedamet duyacağını söyleyerek, bu bildirim dolayısıyla Hukuk Düzeninin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanamayacağı...*” yönünde karar verilmiş, söz konusu kurumların amaçlarının ters düştüğü, pişmanlığın koşulsuz olması gerektiği sonucuna varılmıştır (Danıştay Yedinci Dairesi, T. 30.11.2005, E. 2003/2371, K. 2005/3028)³¹. Doktrinde de aynı yönde görüş sahipleri tarafından yükümlünün ya pişman olup işlemiş olduğu fiilin sonuçlarından kurtulma yolunu seçmesi ya da dava yoluyla çözüm araması gerektiği ifade edilmiştir (Karakoç, 2020, s. 365).

Kanımızca, pişmanlık ve ıslahın hukuki niteliği temel alındığında, fiilin sonuçlarının farkında olan ve bu sonuçların doğmasını engelleme amacıyla pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanmak isteyen yükümlü aslında açıkça içinde bulunduğu durumdan rahatsız olmakta ve kendiliğinden bu durumu bildirerek cezadan kaçınmak istemektedir. Bir başka ifadeyle, yükümlü vergi kanunlarına muhalefet ettiğinin farkındadır ve herhangi bir müdahale olmaksızın yükümlülüğünü yerine getirme niyetindedir. Bu durumda yükümlünün bir yandan vergi kanunlarına “uyum sağlamak” ve pişmanlıkla idareye bildirim yapıp cezadan kurtulmak isterken bir yandan da aynı konuyu “uyuşmazlık” haline getirerek dava hakkını saklı tutma niyetini taşımasının çelişkili olduğu düşünülmektedir. Her ne kadar samimi bir pişman olma hali kişinin iç dünyası ile ilgili olsa da pişmanlığın hukuken kabulü için bu yönde çelişkili olmayan bir iradenin tespit edilebilmesi gereklidir. Yükümlünün kendi beyanına karşı dava açmamasında esas alınan, kendisi ile çelişmemesi ilkesinin pişmanlık ve ıslah kapsamında yapılan beyanlar için de geçerli olduğu, bu nedenle bu beyanların dava açma hakkını saklı tutacak ihtirazi kayıtla verilmesinin uygun olmadığı kanaatine ulaşılmaktadır.

T.C. Anayasa Mahkemesi de bireysel başvuru yoluyla önüne gelen bir uyuşmazlık bakımından (Anayasa Mahkemesi, Milli Reasürans, T. 01.07.2020, 2016/70 No'lu Bireysel Başvuru)³², *Arbay Petrol* kararına atıfla süresinden sonra düzeltme beyannamesini veren yükümlüyle pişmanlık kapsamında beyannamesini veren yükümlünün durumunu birbirinden ayırmıştır. Mahkeme'ye göre “*süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen başvuruçuların durumları, süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üze-*

30 Pişmanlık kurumunun hukuki sonuçlarından yararlanan davacının ayrıca beyannameye koyduğu ihtirazi kaydının geçerli kabul edilmesine olanak bulunmadığı yönünde bkz. Danıştay VDDK, T. 09.04.2014, E.2013/850, K. 2014/260. Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(02.02.2023).

31 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(01.11.2022).

32 Anayasa Mahkemesi, Milli Reasürans Türk A.Ş., T. 01.07.2020, B. No. 2016/70, 11.08.2020 tarih ve 31210 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

rine dava açmak isteyen mükelleflerden farklılık arz etmektedir. Pişmanlıkla beyanda bulunan mükellefyukarıda da belirtildiği üzere hatalı davranışını kabul etmiştir ve vergi ziyasına yol açan fiilden pişmandır. Bu halde dava açılması bu pişmanlık hâliyle bağdaşmamaktadır.” Anayasa Mahkemesi bu gerekçeyle, pişmanlık kapsamında verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağına yönelik sınırlamanın başvuru yükümlüye aşırı bir külfet yüklediğine ve mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir.

Mevcut durumda, ihtirazi kayıtla pişmanlık beyannamesinin verilemeyeceği yönündeki kararların yerleşik hale gelmesi ve Anayasa Mahkemesi’nin aşağıda ele alınacak bireysel başvuru kararlarında da bu yönde değerlendirme yapılması sonrasında durum netleşmiştir. Ancak burada vurgulamak gerekir ki kanımızca anılan iki kurumun bir arada uygulanamamasının haklı gerekçesi pişmanlık kapsamında verilen beyannamenin süresinden sonra verilen beyanname olması değil, yükümlünün çelişkili davranışının korunmaması gereğidir.

7. Anayasa Mahkemesi’nin İlgili Bireysel Başvuru Kararlarına İlişkin Değerlendirme ve Karar Sonrası Durum

7.1. Arbay Petrol, Onur Oral ve Emin Akyol Kararlarının Değerlendirilmesi

Süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı meselesine ilişkin uyumsuzluklar bireysel başvuru yoluyla T.C. Anayasa Mahkemesi’nin önüne gelmiştir.

Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. tarafından yapılan başvuruda ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesi üzerinden yapılan vergi tarhiyatına ve kesilen vergi cezasına karşı açılan davanın esası incelenmeden, beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra verildiğinden bahisle reddedilmesinin mülkiyet ve adil yargılanma haklarını ihlal ettiği iddia edilmiştir. Taşımacılık işi ile uğraşan başvuru şirketler, mal ve hizmet alımında buldukları şirketin olumsuz mükellef listesinde (kod listesi) yer alması nedeniyle Vergi İdaresince yapılan uyarı üzerine 2009, 2010 ve 2011 yıllarına ilişkin düzeltme beyannameleri vermek zorunda bırakıldıklarını belirtmişlerdir.

Adalet Bakanlığı, adil yargılanma hakkı kapsamındaki “mahkemeye erişim hakkı” yönünden bildirdiği görüşünde; Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun konuya ilişkin kararları arasındaki farklılığın hukuki güvenliği sarsacak nitelikte yaygınlık kazanmadığı ve bu farklılığı giderecek yeterli mekanizmaların iç hukukta bulunduğunu ve konuya ilişkin içtihat farklılığının anayasal bir sorun oluşturmadığını belirtmiştir.

Başvuru, Anayasa Mahkemesince salt “mülkiyet hakkının ihlali” iddiası kapsamında incelenmiş, 27.09.2019 tarihli 2015/15100 Başvuru Numaralı Karar/*Arbay Petrol* kararı ile hükme bağlanmıştır.

Kararda özetle, yetkili derece mahkemelerinin “213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının -sürecin bütününe bakıldığında- başvuru sahiplerinin, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığı” sonucuna varılmıştır. Buna göre somut olayda “mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuru sahiplerine şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvuru sahiplerinin mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuru sahiplerine bozulduğu sonucuna ulaşılarak başvuru sahiplerinin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğuna” karar verilmiştir.

Bilindiği üzere mülkiyet hakkı, T.C. 1982 Anayasası’nın “Temel Hak ve Özgürlükler” başlıklı kısmında kişi hak ve ödevleri bölümünde yer alan 35. maddesi ile İnsan Hakları Avrupa Sözleşme-

si'ne ("İHAS") ek 1 No'lu Protokol'ün birinci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili düzenlemelere göre temel hak niteliği taşıyan mülkiyet hakkı, mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme ve miras haklarını içermekte olup; ancak kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalenin varlığının tespiti için ilk hareket noktası, kişinin malvarlığı üzerinden elde etmeyi beklediği menfaati etkileyen veya kısmen de olsa malvarlığından yararlanmayı engelleyen bir halin varlığı ve bu olumsuz durumun kamusal bir otoritenin eylem veya işleminden kaynaklanmasıdır (Gümüşkaya, 2010, s. 87). Vergilendirme işleminin tescili ile vergi yükümlüsünün malvarlığından devlete bir transfer gerçekleşmiş olmakta, bu itibarla mülkiyet hakkı sınırlanmaktadır (Yılmazoğlu, 2021, s. 117). Devletlerin vergilendirme yetkisine saygı gösterilmekle birlikte, mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalelerin T.C. 1982 Anayasası'na uygun olabilmesi için yeterince öngörülebilir, ulaşılabilir ve belirgin nitelikte bir kanuni düzenlemeye dayanması (Anayasa Mahkemesi, Türkiye İş Bankası, T. 12.11.2014, 2014/6192 No'lu Bireysel Başvuru³³, §44; Anayasa Mahkemesi, Ford Motor Company, T. 26.10.2017, 2014/13518 No'lu Bireysel Başvuru, §49³⁴), genel yarara/kamu yararına uygun meşru amacının bulunması ve ölçülü olması gerekmektedir olup *Arbay Petrol* kararında ölçülülük denetiminin ön plana çıktığı görülmektedir (Detaylı bilgi için bkz. Gümüşkaya, 2010, s. 103-198).

Şöyle ki Anayasa Mahkemesi müdahalenin kanuni dayanağını vergi asılları bakımından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ilgili maddeleri, vergi ziyaı cezası bakımından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesi ve davanın reddine ilişkin kararların gerekçesini oluşturan 378'inci maddesi olarak belirlemiştir. Somut olayda yargısal makamların hukukun uygulanmasına ilişkin yaklaşımının meşru amaç ve ölçülülük unsurları bakımından değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir (§45). Kanımızca, Mahkemenin yükümlülerden "düzeltme beyannamesi" istenmesine ilişkin uygulamanın kanuna dayalı olmadığını saptamaması bir eksiklik olmuştur. Yukarıda ilgili başlık altında açıklandığı üzere bu uygulamanın yasal dayanağı bulunmamaktadır.

Meşru amaç açısından yapılan değerlendirmede; somut olayda Vergi İdaresi tarafından, Katma Değer Vergisi alınmasını gerektiren bir mal veya hizmet satımına ilişkin olarak başvuru yükümlülerden düzeltme beyannamesi düzenlemesinin istenmesinin vergi kaybını önlemeye yönelik olduğu, dolayısıyla kamu yararına yönelik bir amacın bulunduğu tespit edilmiştir (§47).

Bundan sonra, ölçülülük ölçütüne yönelik denetime geçilmiştir. Ölçülülük kavramı; alınan tedbirin, ulaşılmak istenen hukuka uygun amacı gerçekleştirmek bakımından en uygun ve hakları mümkün olan en az biçimde sınırlayacak ve bireye verilecek zararlar kamunun elde edeceği yarar arasında adil dengenin sağlanmasına hizmet edecek şekilde belirlenmesini sağlayan ölçüt olarak tanımlanabilecektir (Erdem, 2013, s. 985). Bu itibarla ölçülülük ölçütüne ilişkin denetimde; kamu yararı için gerekli olandan daha fazla bir sınırlama olmaksızın, kurulması gereken adil dengenin gözetilerek hakkın özüne dokunulmaması yani hakkın tamamen kullanılmasının engellenmemiş olması gözetilmektedir (Gümüşkaya, Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru, 2010, s. 95). Söz konusu adil denge; toplumun genel çıkarlarının gerekleri ve bireyin temel haklarının korunması gerekliliği arasında kurulmalıdır (İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, *Gasus Dossier und Fördertechnik*

33 Anayasa Mahkemesi, Türkiye İş Bankası, T. 12.11.2014, B. No: 2014/6192, 21.02.2015 tarih 29274 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

34 Anayasa Mahkemesi, Ford Motor Company, T. 26.10.2017, B. No: 2014/13518, 13.12.2017 tarih 30269 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

GmbH/Hollanda, T. 23.02.1995, 15375/89, §55)³⁵. Bir diğer deyişle ölçülülük ölçütü/ilkesi kamu yararının gereksinimleri ile araçları arasındaki dengenin denetiminin yapılması suretiyle, bireye aşırı yük getirilmesini engellemeye çalışmaktadır (Yılmazoğlu, 2021, s. 331). Anayasa Mahkemesince yapılan bireysel başvuru denetiminde de ölçülülük ilkesi; müdahalenin elverişliliği, gerekliliği ve orantılılığı bakımından irdelenmektedir (Anayasa Mahkemesi, T. 11.04.2012, E. 2011/111, K. 2012/56³⁶; Anayasa Mahkemesi, T. 27.05.2015, E. 2014/176, K. 2015/53³⁷; Anayasa Mahkemesi, T. 22.06.2016, E. 2016/13, K. 2016/127, §18³⁸; Anayasa Mahkemesi, *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, T. 19.12.2013, 2013/817 No'lu Bireysel Başvuru, §38³⁹).

Somut olayda müdahalenin elverişliliği ve gerekliliğini sorgulamaya yönelik herhangi bir olgu tespit etmeyen Anayasa Mahkemesi, müdahalenin orantılılığını irdelemeye geçmiştir.

Bu kapsamda; Anayasa Mahkemesi aşağıdaki hususları tespit etmiştir:

Beyana dayalı vergilendirmenin esas olduğu Türk vergi sisteminde beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilerek dava hakkının tanınmaması halinde, yükümlülere etkin bir itiraz olanağı tanınmamış ve aşırı bir külfet yüklenmiş olacaktır (§66).

Düzeltilme beyanına ihtirazi kayıt koyan başvuru yükümlülerin durumu pişmanlıkla beyanda bulunan bir yükümlüden farklıdır. Zira başvuru sahipleri, hatalı davranışlarının varlığını kabul etmemekte ve alımlarına konu faturaların sahte olmadığını ve bu nedenle indirim unsurlarının gerçek olduğunu iddia etmektedir (§60).

İdari bir yorumla beyanına dâhil edilmesi gereken bir matrahın bulunduğu ya da indirimlerinden çıkarılması gereken bir faturanın olduğunun ileri sürülmesi veya fark edilmesi üzerine vergi mükellefi bu durumun hukuken tartışılır kılınmasını isteyebilmelidir. Başvuru sahiplerinin idari yorumun aksi yönünde oluşan bir iddiası vardır ve bu iddianın tartışılabilirliğinin hukuken korunması gerekir (§61).

Zira böyle bir durumda idare başvuru sahiplerini düzeltme beyannamesi vermeye yönlendirmiş, haklarında bazı olumsuz sonuçlara yol açacak yaptırımlar uygulamakla tehdit etmiş ve uyuşmazlığı çıkarmış olmaktadır (§62).

Vergi idaresinin ihtar ettiği kod listesine alınmanın sonuçları ve sürecin belirsizliği göz önüne alındığında yükümlülerin kanunda öngörülen usulü yani incelemeye sevk edilme ve tarh işlemine muhatap olmayı beklemeleri uygun olmayabileceği gibi, tarhiyata karşı dava açılması ihtimalinde başvuru sahipleri daha fazla gecikme faizi ödeyebilecektir (§63-64).

Başvuru sahiplerinin, mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin de kod listesine alınma baskısı altında verdikleri düzeltme beyannameleri serbest iradelerini yansıtmamaktadır (§65).

Usuli güvenceler açısından değerlendirildiğinde de başvuru sahiplerinin müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamadığı ve bu nedenle sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılmamış, gerçek durumu somut olarak ortaya konulmadığı tespit edilmiştir (§66).

35 İHAM İnternet Sitesi, Erişim adresi: <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-57918&filename=001-57918.pdf> (27.02.2023)

36 Anayasa Mahkemesi, T.11.02.2012, E. E. 2011/111, K. 2012/56, 06.10.2012 tarih ve 28433 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

37 Anayasa Mahkemesi, T. 27.05.2015, E. 2014/176, K. 2015/53, 26.06.2015 tarih ve 29398 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

38 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr (01.11.2022).

39 Anayasa Mahkemesi, *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, T. 19.12.2013, B. No: 2013/817, 07.01.2014 tarih 228875 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruçulara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvuruçuların mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuruçular aleyhine bozulduğu, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin “ölçsüz” olduğu sonucuna ulaşılmıştır (§66).

Belirtmek gerekir ki kararda bahsedilen ve düzeltme beyannamesi verilmesine yol açan “idari yorum” yalnızca düzeltme yazısı gibi vergi idaresinin salt bireysel subjektif işlemlerinde değil; aynı zamanda genel tebliğ, sirküler veya özgele gibi işlemlerinde ya da sözlü uyarısı, basın açıklaması gibi vergi yasalarının anlayış ve uygulayış biçimini ortaya koyan (Öncel ve ark., 2021, s. 23) çeşitli yollarla da tespit edilebilecektir. Daha önce de belirtildiği üzere bizim görüşümüz, düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıtlarla verilebileceği durumları idari yorum üzerine verilen düzeltme beyannameleriyle sınırlamamak gerektiği yönündedir.

Başvuruya yönelik incelemede ölçülülük denetimi bakımından usuli güvencelerin eksikliği önemli rol oynamıştır. Hak arama özgürlüğü ile bağlantılı olan usuli güvenceler, etkili itiraz yollarını; vergisel işlemler özelinde değerlendirildiğinde ise vergilendirme yoluyla temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilenlerin söz konusu işleme karşı itiraz mekanizmalarına ihtiyaç duymaları ve menfaatlerinin korunmasını istemek için hukuk yollarına erişme, yetkili makamlar önünde iddialarını dile getirme ve cevap alabilme imkânına sahip olmalarını gerekli kılmaktadır (Yılmazoğlu, 2021, s. 362).

Anayasa Mahkemesine konuya ilişkin yapılan daha güncel bir bireysel başvuru sonucunda 22.02.2022 tarihinde verilen karara (Anayasa Mahkemesi, *Onur Oral*, T. 22.02.2022, 2019/15602 No’lu Bireysel Başvuru) konu uyuşmazlıkta da yukarıda incelenen başvuruya paralel biçimde, düzeltme yazısına istinaden kanuni süresinden sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın vergi davası açılmasına imkân vermediği gerekçesiyle reddedilmesi nedeniyle mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiği ileri sürülmüştür. Yapılan değerlendirme sonucunda, *Arbay Petrol* kararına atıfla, “*Aynı şikayeti içeren somut başvuruda da bu ilkelerden ayrılma- yı gerektirir bir durum bulunmayıp mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçsüz olduğu ve Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği*” yönünde karar verilmiştir.

Yukarıda anılan bireysel başvuru kararları, idarenin yarattığı uyuşmazlık üzerine süresinden sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın dava hakkı vermeyeceği yönündeki kararların davacı yükümlülerin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini açıklığa kavuşturmuştur. Öte yandan kanımızca başvurunun mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin hukuka dayalı olmadığına ortaya konulmaması, “mahkemeye erişim hakkı” bağlamında adil yargılanma hakkı açısından da ele alınmaması ve bu yönden de ihlal kararı verilmemesi hatalı olmuştur.

Nitekim Anayasa Mahkemesi, 2019/4696 sayılı ve 18.01.2023 tarihli Emin Akyol başvurusuna ilişkin kararında, başvuruçunun ihtirazi kayıtlarla verdiği beyannameye açtığı davanın esasının incelenmeden reddedilmesinin hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini zedelediği ve çeşitlik ilkesine aykırı olduğu iddiasını (§.18), bu kez, mahkemeye erişim hakkı kapsamında incelemiştir (§.22)

Söz konusu başvurunun koşulları ile “Arbay Petrol” kararına konu olaydaki koşulların aynı olduğunu tespit eden Anayasa Mahkemesi; mahkemeye erişim hakkına yönelik müdahalenin ölçülü olmadığını, zira Bölge İdare Mahkemesinin düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklindeki yorumunun uyuşmazlığın esasının görülmesini engellediğini, başvuruçuya ağır bir külfet yüklediğini belirterek (§.43-46) mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır (§.46).

Süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın kabul edilmemesi durumunda yükümlülerin mahkemeye erişim hakları sekteye uğratılmakta olduğundan ve hakkın kullanımı engellendiğinden, sınırlandırmada kullanılan aracın adil yargılanma hakkı açısından da sınırlama amacı ile orantılı olmadığı veya kamu yararı/birey yararı adil dengesinin kurulmadığı açıktır (Göker ve Yılmazoğlu, 2017, s. 95).

Bu bağlamda kararın isabetli olduğunu belirtmek gerekir. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin aynı konudaki başvurulardan birini mülkiyet hakkı, diğerini adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim hakkı kapsamında değerlendirmesini açıklayan bir gerekçesine rastlanmamaktadır. Kanımızca makul olan, bu konudaki bireysel başvurularda her iki hak bakımından da ihlal kararı verilmesidir.

Anayasa Mahkemesi'nin incelenen bireysel başvuru kararları öncesindeki durumda, uyumsuzluk kapsamında başvuru tarafından açılan davaların bir kısmında; başvuru tarafından uyumsuzluğun çözümünde kilit rol oynayabilecek iddia ve delillerin sunulması ve itirazlarının incelenmesi hakkı tanınmamış; bu hususlar hukuki dinlenilme hakkı ve ispat hakkının kapsamı dışında bırakılmıştır, Bir diğer ifade ile başvuru yolu sağlanmamıştır. Bireysel başvuru yoluyla bu durumdaki yükümlülere yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu ve mülkiyet haklarını ihlal ettiği saptanmış, bu itibarla hukuki denetim dışında kalan bir alan oluşturan ve hukuk devleti ilkesinin de sarsılmasına yol açabilecek bu durumun ortadan kalkması adına önemli bir adım atılmıştır.

7.2. Kararlar Sonrası Durum

T.C. Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda incelenen bireysel başvuru kararları, bu kapsamda öncelikle “pilot karar” niteliğinde olan *Arbay Petrol* kararı yükümlünün temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında ve sağlanmasında önemli bir adım olmakla birlikte, karardan sonra da konunun vergi yargısında tam olarak belirgin ve karardaki yaklaşıma uygun hale geldiği söylenememektedir. Örneğin, vergi idaresinin düzeltme yazısı üzerine kod listesine girmemek amacıyla düzeltme beyannamesi veren yükümlünün açtığı davayı, ihtirazi kaydın süresinde verilmeyen beyannameye konulduğu gerekçesiyle incelenmeksizin reddine karar veren bölge idare mahkemesi kararı Danıştay'ca da onanmıştır. Nitekim Danıştay Tetkik Hâkimi Anayasa Mahkemesi'nin ilgili bireysel başvuru kararının dikkate alınarak işin esasının incelenmesi gerektiği yönünde görüş bildirmişse de Danıştay kararı temyiz talebinin reddi yönünde olmuştur (Danıştay Dördüncü Dairesi, T. 12.10.2020, E. 2019/455, K. 2020/3655)⁴⁰.

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen ihlal kararında işaret edildiği üzere, süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konularak açılan davaların esasının incelenmesi gerekmektedir.

Bireysel başvuru kararlarının vergi hukukunda geliştirici/dönüştürücü etki sağlaması ancak bu kararlara uyulması ile mümkün olacaktır. Üstelik bu kararlara istikrarlı biçimde uyulmaması, hukuki güvenlik ilkesinin kapsamında bulunan yargı kararlarına güveni zedeleyecek ve “usuli güvencelerin eksikliği” bağlamında başlı başına ihlaller yaratacaktır.

Bir diğer sorun ise *Arbay Petrol* kararından sonraki süreçte; süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesinin, idarenin herhangi bir talebi olmaksızın verilmesi halinde dava açma hakkı sağlamadığı yönünde bir yaklaşım sergilenmiş olmasıdır.

40 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(01.11.2022).

Anılan bireysel başvuru kararından sonra Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen kararda, “Gerçek bir emtia teslimine dayanmadığı ileri sürülen faturaları kayıtlarına ihtikar ettirmesi nedeniyle davacı hakkında işlem yapılmasını bildiren vergi daireleri arasındaki yazışmadan sonra müeyyideli bir yazıya dayanmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk ettirilen vergiye karşı açılan davanın Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı doğrultusunda değerlendirilemeyeceği, esasının incelenemeyeceği” (Danıştay VDDK, T. 03.07.2019, E. 2019/285, K. 2019/453)⁴¹ belirtilerek ihlalin sınırının düzeltme yazısı olduğuna hükmedilmiştir.

Danıştay’ın bu yaklaşımının, yükümlüler nezdinde mahkemeye erişim hakkını ihlal eden yeni bir durum yaratığı, usul kurallarının katı ve şekilci bir yorumu olduğunu düşünmekteyiz. Nitekim daha önce belirtildiği üzere Anayasa Mahkemesi kararının ihlal gerekçesinde sadece idarenin düzeltme yazısı ile baskı unsuru oluşturması halinde ihlal oluşacağı gibi bir katı tutum söz konusu olmadığı gibi, olağan şartlarda yükümlülerin kendi aleyhine sonuç doğuracak düzeltme işlemini yapması beklenemeyeceğinden idarenin sözlü uyarısı gibi ispatı zor bir durum sonucu düzeltme beyannamesi verilmesi yolu seçilmiş olabilir (Yılmazoğlu, 2021, s. 408).

Diğer yandan, karar incelemesi aşamasında yer verildiği üzere ihlal kararı; idari bir yorum gereğince yükümlülerin süresinden sonra beyanname verme gereksiniminin söz konusu olduğu hallerde, normal tarhiyat usulleri izlenseydi ileri sürebilecekleri iddiaların ve iddialarına dayanak olan delillerinin mahkemelerce incelenmemesinin mülkiyet haklarına yönelik ölçsüz bir müdahale oluşturduğu yönündedir. Bu kapsamda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun anılan içtihadıyla sadece yazı şartını aramasının tam olarak ihlal halini kaldırdığı söylenemeyecektir. Bu itibarla, her somut olayın hak temelli yorum anlayışıyla değerlendirilerek mahkemeye erişim hakkının ve idari işlemlerin yargısal denetime tabi tutulmasının sağlanmasına çabalanması uygun olacaktır. Her uyuşmazlık özelinde ihtirazi kaydın sebebinin araştırılması beklenebilecekken salt idarece sözlü uyarıda bulunulduğundan ibaret ve herhangi bir delille desteklenmeyen soyut iddiaların ise özgür iradeyi sakatlayan bir durum olarak değerlendirilmemesi kanımızca daha uygun olacaktır (İstanbul 3. Vergi Mahkemesi, T. 29.12.2017, E. 2017/640, K. 2017/2520).⁴² Son olarak belirtmek gerekir ki kanımızca yükümlünün özel esaslara/kod listesine gireceği yönündeki düzeltme talepli yazılara dayanan, diğer bir deyişle yükümlü hakkında yürütülmüş bir vergi incelemesinin bulunmadığı tarhiyatların hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle iptali gerekmektedir (Aynı yönde, Taylar, 2021, s.785). Aksi yönde, yani idarenin yasal dayanağı bulunmayan tarhiyatının iptali yerine konunun esasına girilerek fatura düzenleyen firma hakkında hazırlanan vergi raporları ile yükümlülerin mahkemeye ibraz ettiği deliller incelenerek verilen kararların (Örneğin bkz. Danıştay Dokuzuncu Dairesi, T. 29.12.2017, E.2017/2738, K.2017/11357; akt. Taylar, 2021, s.785) re’sen araştırma yetkisinin kapsamını aştığı düşüncesindeyiz.

41 Lexpera Hukuk Bilgi Sistemi. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.(01.11.2022).

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

8. Sonuç

İhtirazi kayıt kurumu vergi hukukunda kendine özgü bir mahiyet kazanmış olup, yaygın bir kullanım alanına sahiptir. Buna karşın, ihtirazi kayıt kurumunun temel özelliklerini, uygulanma şartlarını, kapsamını içeren bir yasal düzenleme mevcut olmayıp; konuya ilişkin yasal düzenlemeler 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Yürütmenin Durdurulması" başlıklı 27/4. maddesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Özel Ödeme Zamanları" başlıklı 112/6. maddesi ve "Karşılıklı Anlaşma Usulü" başlıklı Ek-14. maddesinde yer alan düzenlemelerden ibarettir. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi ile konuya ilişkin daha geniş bir açıklama yapılmışsa da kurumun gelişmesi ve yerleşmesi büyük ölçüde yargı kararları ile mümkün olmuştur.

İhtirazi kayıt kurumunun ortaya çıkışı temelde, beyannameye dayanan tarh işlemine karşı dava açma yasağının istisnalarından biri olarak, yükümlülerin herhangi bir sebepten özgür iradeye dayanmayan beyanlarına itiraz edebilme ihtiyacından kaynaklanmıştır. Vergi yasalarının uygulanmasında idarenin farklı uygulamaları, açık olmayan ve değişen görüşleri olabilmekte ve yükümlüler beyanda bulunurken tereddüt halinde kalabilmektedir. Bunun yanında yasal boşluklar, yasaların anlam ve kapsamındaki belirsizlikler, çelişkili yargı kararları gibi durumların varlığı da çekinceleri ortaya çıkarabilmektedir. Vergi yükümlüleri açısından ihtirazi kayıt, beyanlarını itiraz ve gerektiğinde dava konusu edebilme haklarını saklı tutma imkânı sağlayarak güçlü idare karşısında bir koruma alanı oluşturmaktadır. Vergi beyannamesinin ihtirazi kayıtlarla verilebilmesi bu anlamda hak arama hürriyeti ile idari işlemlere karşı yargı yolunun açık olması ilkelelerini hayata geçiren bir kurum ve aynı zamanda bir yükümlü hakkıdır.

Gerek vergilerin temel unsurlarının gerekse vergiye ilişkin ödev ve yöntem ilişkilerinin verginin yasallığı ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gereksinimi açısından ihtirazi kayıt kurumuna ilişkin mevcut düzenlemelerin yeterli olmadığı görülmektedir. Her ne kadar ihtirazi kayıt kurumunun varlığı yargı ve yürütme tarafından kabul edilmiş olduğu, hatta yükümlülerin mevcut uygulamada ihtirazi kaydın uygulanmasına ilişkin yeterli bilgiye eriştiği düşünülse bile kurum ayrıntılı ve açık bir düzenlemeye ihtiyaç duymaktadır.

Bir diğer deyişle yükümlünün temel haklarının güvencesi konumunda olan hak arama özgürlüğü ile ilişkili olan bu kurumun, yargının değişken kararlarına ve idarenin uygulama ve sürece ilişkin inisiyatifine bırakılmaması ve temel hususların yasa ile belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir. Nitekim çalışmamızda etraflıca tartışılan sorunlar ve çelişkili yargı kararlarının varlığı bu durumu açıkça ortaya koymaktadır.

Bu noktada yapılacak olan düzenlemenin hangi hususları kapsamaması gerektiği hususu gündeme gelmektedir. Düzenlemenin yeterli öngörülebilirliği sağlaması açısından ihtirazi kaydın kapsamı, hangi yöntemlerle ileri sürülebileceği ve hangi sürede sunulması gerektiği hususları belirlilik kazanmalıdır. Bu bağlamda, ihtirazi kayıt şerhinin yeterli olup olmadığı, çekince sebebinin sunulmasının gerekli olup olmadığı gibi hususlar açık olarak düzenlenmelidir. İhtirazi kaydın sebebinin yer aldığı bir dilekçe ile sunulması, sürecin idarece değerlendirilmesinde daha etkili olabilecek ve uyumsuzluğun yargıya taşınmadan, idari aşamadaki değerlendirme ile sonuçlandırılmasında fayda sağlayabilecektir. 2001 tarihli Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde "değerlendirme masası" olarak anılan birim tarafından ihtirazi kaydın gerekçesinin değerlendirileceği şeklinde ifadeler mevcut idi. Ancak bu düzenleme yeniden kabul edilse ve uygulamaya dahil edilse bile bu değerlendirme sürecinde esas alınacak hususlar ile değerlendirme süresi gibi hususlar hakkında bilgi verilmemiştir. Değerlendirme masasının işlevi, yetkileri, değerlendirmenin ne kadar sürede sonuçlanacağı ve bu değerlendirme sürecinin dava açma süresine etkisi de yoruma açık olmayacak biçimde ortaya konulmalıdır. Kanımızca, değerlendirme masasının görev ve yet-

kilerine ilişkin böyle bir düzenleme yapılması halinde, değerlendirme süresi boyunca dava açma süresinin işlemeyeceğinin belirtilmesi önem taşımaktadır.

İhtirazi kayıt yoluyla vergilendirmeye ilişkin çekincelerini yargıya taşıma imkânına kavuşan yükümlüler bu kez süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması bakımından engellerle karşılaşmıştır. Süresinden sonra beyanname verilmesinin nedenlerinden biri idarenin düzeltme uyarısı içeren yazıdır. Düzeltme yazısı, bir genel tebliğ kapsamında belirlenen şartlara uygun olarak hazırlanan ve açık bir kanuni bir dayanağı bulunmayan bir uyarı yazısı niteliğindedir. Bu durumda aslında vergi idaresince kanunen izlenmesi gereken usul uygulanmamakta, düzeltme yazısı aracılığıyla vergiye ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bu noktada, düzeltme yazısının tebellüğü sonrasında ihtirazi kayıtle verilen düzeltme beyannamesinin, hata düzeltme kapsamındaki düzeltme usulünden ayrı bir durum olduğu da anlaşılmaktadır. İhtirazi kayıtle düzeltme beyannamesi verilmesine neden olan durumlar ağırlıklı hukuki nitelendirme gereken yorum uyumsuzlukları iken; vergi hatalarının düzeltilmesi yolunda düzeltilebilecek hatalar, yasa da belirlenen vergi hataları ile sınırlandırılmıştır.

Süresinden sonra verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasının dava hakkı sağlamayacağı gerekçesiyle açılan davanın esasının incelenmeksizin reddi yönündeki yargı kararlarının mülkiyet hakkı ve adil yargılanma haklarını ihlal ettiği iddiasıyla yapılan bireysel başvurular sonucunda T.C. Anayasa Mahkemesince verilen *Arbay Petrol* ve aynı yöndeki *Onur Oral* ile *Emin Akyol* bireysel başvuru kararları önem taşımaktadır. Çalışmada ayrıntılı olarak incelendiği üzere, ilgili kararlarda başvuru haklarının mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin, itirazlarını etkili olarak ileri sürmesine engel olduğu ve başvurucuya aşırı külfet yüklediği sonucuna varılarak mülkiyet haklarının ihlal edildiğine karar verilmiştir. Anılan kararlarda, mülkiyet hakkına müdahalenin yasal dayanağının bulunmadığının ve “mahkemeye erişim hakkı” bağlamında adil yargılanma hakkının da ihlal edildiğinin saptanmaması kanımızca isabetli olmamıştır. Öte yandan bu kararlar, vergi yargısındaki çelişkili kararların ortaya çıkardığı karmaşayı açıklığa kavuşturmak bakımından önemli adımlardır.

Arbay Petrol kararından sonra da konunun vergi yargısında tam olarak belirgin ve karardaki yaklaşıma uygun hale geldiği söylenememektedir. Bireysel başvuru kararlarının vergi hukukunda geliştirici/dönüştürücü etki sağlaması ancak bu kararlara uyulması ile mümkün olacaktır. Bir diğer sorun ise *Arbay Petrol* kararından sonraki süreçte; süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesinin, idarenin herhangi bir talebi olmaksızın verilmesi halinde dava açma hakkı sağlamadığı yönünde bir yaklaşım sergilenmiş olmasıdır. Her ne kadar ihlal kararından sonra Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından içtihat değişikliğine gidilmişse de esas incelenmesine geçilmesinin sınırı somut olayda idarece gönderilen düzeltme yazılarının bulunduğu durumlar ile çizilmiştir. Bu durum ise idarenin düzeltme yazısı olmaksızın süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt koyulmasının dava hakkı vermediği yönündeki kabulün devam ettiğini göstermekte olup dava açma hakkını halen kısıtlamaktadır.

Somut olayda düzeltme yazısının tebliğ edilip edilmediğine ilişkin yapılan ve mahkemeye erişim hakkını kısıtlayan bu yaklaşımla, düzeltme yazısının varlığı adeta ilk incelemeye yönelik yasal şartlardan biri gibi ele alınmaktadır. Oysa vergi yükümlüsünü ihtirazi kayıtle düzeltme beyannamesi vermeye yönelten sebeplerin somut olarak araştırılması uygun olacaktır. Örneğin, vergi idaresinin konuya ilişkin görüşünü sirküler, özgelge gibi bir işlemle değiştirmesi ya da yükümlünün ticari işleminin diğer tarafında bulunan firma hakkında idarece olumsuz tespitlerin yapılması, özel esaslar uygulanması, inceleme raporu düzenlenmesi gibi olgular; düzeltme beyannamesi veren yükümlünün serbest iradesinin sakatlandığına ilişkin somut veri olarak kabul edilebilecektir.

Sonuç olarak, yükümlülerin özgür iradelerini yansıtan beyanlarını verme haklarının vazgeçilmez nitelikte bir tamamlayıcısı olan ihtirazi kayıt kurumu; hak arama hürriyeti, mahkemeye erişim hakkı ve mülkiyet hakkı gibi temel haklar ile doğrudan ilişkili olup kurumun taşıdığı değere istinaden yeterli kapsamı içeren yasal düzenlemelerle öngörülebilirliğinin ve belirginliğinin sağlanması ve yükümlünün bu hakkını etkili şekilde kullanmasını sağlayacak hak temelli yaklaşımda bulunulması uygulamadaki aksaklık ve çelişkilerin giderilmesi açısından önem arz etmektedir.

Etik Komite Onayı: Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları: Çalışma Konsepti/Tasarım- G.G., E.A.S.; Veri Toplama- G.G., E.A.S.; Veri Analizi/Yorumlama- G.G., E.A.S.; Yazı Taslağı- G.G., E.A.S.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- G.G., E.A.S.; Son Onay ve Sorumluluk- E.A.S.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Ethics Committee Approval: It is not a study that requires an ethics committee document.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Author Contributions: Conception/Design of Study- G.G., E.A.S.; Data Acquisition- G.G., E.A.S.; Data Analysis/Interpretation- G.G., E.A.S.; Drafting Manuscript- G.G., E.A.S.; Critical Revision of Manuscript- G.G., E.A.S.; Final Approval and Accountability- E.A.S.

Conflict of Interest: The authors have no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynakça/References

- Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü: <https://sozluk.adalet.gov.tr/Harf/I?Sayfa=2>
- Açımız, B. (2018). İdarenin Esnek Hukuk İşlemlerinin Yargısal Denetime Konu Edilmesi: Fransız Hukuku Odaklı İnceleme. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 24(2), 530-568.
- Ateşagaoglu, E. (2010). Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesinde Yer Alan Pişmanlık ve İslah Kurumu Üzerine Bir Değerlendirme. *Vergi Dünyası*, 183-199.
- Ateşagaoglu, E., & Yılmaz, R. (2020). Beyana Çağrı Mektubu Uygulamasına Yönelik Sorunsallar. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 1-20.
- Candan, T. (2021, Eylül 21). Vergi Usul Kanununun 371'inci Maddesinde Düzenlenen Pişmanlık ve İslah Müessesesi Hakkında: www.turgutcandan.com adresinden alındı
- Develioğlu, F. (1982). *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat*. Ankara: Aydın Yayınları.
- Doğrusöz, A. B. (2016). *İhtirazi Kayıt Sınırlama Çabaları*. Mart 17, 2022 tarihinde <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ihtirazi-kaydi-sinirlama-cabaları/341768>, adresinden alındı
- Duran, L. (1982). *İdare Hukuku Ders Notları*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Erdem, J. G. (2013). Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 971-1006.
- Ergin, H., & Ertan, E. (tarih yok). İşçi Tarafından Yapılan ve Çekince (İhtirazi Kayıt) İçeren Fesih Bildirimiminin (İstifa) Geçerliliği Sorunu. *Sicil İş Hukuku Dergisi*(42), 184-194.
- Erkut, C. (1990). *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından idari İşlemin Kimliği*. Ankara: Danıştay Matbaası.
- Fahran, F. (2012). Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Verilmesi ve Yargı Aşaması. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Giritli, İ., Bilgen, P., Akgüner, T., & Berk, K. (2012). *İdare Hukuku* (5. Bası b.). İstanbul.
- Göker, C., & Yılmazoğlu, Y. E. (2017). Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme. *Ankara Barosu Dergisi*, 75(3), 83-99.

- Gözler, K. (2020). *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi II* (2. Bası b.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gözübüyük, Ş., & Tan, T. (2016). *İdare Hukuku:İdari Yargılama Hukuku* (8.Bası b., Cilt 2). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gümüşkaya, G. (2010). *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Kişisel Başvuru*. İstanbul: On İki Levha.
- Gümüşkaya, G. (2020). Vergi Yükümlüsünün Hakları Bakımından Çelişkili Yargı Kararları. *Prof. Dr. Süheyl Donay'a Armağan* (s. 170). içinde İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Günday, M. (2022). *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Turhan Yayınevi.
- Güneş, G. (2014). *Verginin Yasallığı* (4. bası b.). İstanbul: On İki levha.
- İnceoğlu, S. (2013). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı* (4. Bası b.). İstanbul: Beta Yayınları.
- Kağıtçıoğlu, M. (2012). İdari İşlemin İcrailiği. *Türkiye Barolar Birliği*, 5(103), 267-284.
- Kalabalık, H. (2019). *İdare Hukuku Dersleri* (4. Bası b.). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G., & Kaşıkçı, M. (2022). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz.
- Karakoç, Y. (2020). Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tespit ve Öneriler. E. P. v.d içinde, *Prof. Dr. Nami ÇAĞAN Anısına Armağan* (s. 365). Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları.
- Kavak, A. (2007). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah* (Cilt 72). İstanbul: İSMMMÖ.
- Kavak, A. (2007). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah* (Cilt 72). İstanbul: İSMMMÖ.
- Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2008). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları* (13. Bası b.). Ankara: Yaklaşım.
- Köküsarı, İ. (2015). *Anayasa Hukukunda Güvenlik İlkesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Mutluer, M. K., & Kuzeyli, N. N. (2019). *Vergi Ceza Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., & Göker, C. (2021). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Yayınları.
- Özbalcı, Y. (2008). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş.
- Özman, M. A. (1970). *Milletlerarası Anlaşmalarda Çekinceler*. Ankara: Sevinç Matbaası.
- Sarıcaoğlu, E. (2017). Düzeltme Beyannamelerine İhtirazi Kayıt Konulabilme Sorunu. *Mali Çözüm Dergisi*(144), 89-107.
- Şin, S. (2019). Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü. *İzmir YMMÖ*, 68-78.
- Taylar, Y. (2021). Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 774-790.
- Tekbaş, A. (2010). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12(Özel Sayı), 123-181.
- Türk Dil Kurumu İnternet Sitesi*. (2020, Nisan 20). <https://www.tdk.gov.tr/>
- Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Yerlikaya, G. K. (2005). *İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*. İstanbul: Kazancı.
- Yılmazoğlu, Y. E. (2021). *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm- Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*. İstanbul: On İki Levha.
- Yönerge. (2021, Ağustos 17). Kaysis Resmi İnternet Sitesi: <https://kms.kaysis.gov.tr/?mevzuatAd=vergi%20daireleri%20i%C5%9Flem%20y%C3%B6nergesi&turs=19&AspxAutoDetectCookieSupport=1>