

**Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi
Kayıtlarla Beyan Usulü**

Sevil ŞİN¹

Özet

Her vergi kanunu, soyut nitelikteki hususları düzenlediğinden(doğal olarak) bunların mükellefin faaliyet sonuçlarına uygulanması aşamasında tereddütler yaşanma ihtimali her zaman mümkün olan ve çözüm üretilmesi gerekliliğini bünyesinde barındıran hususlardır. Makale’de, beyanname verme ödevinin hukuki niteliği ve bu ödevin yerine getirilmesinde vergi mükelleflerinin karşılaştığı problemlerin aşılmasında ihtirazi kayıt müessesesinin yeri ve önemi teorik çerçevede incelenmiştir. İhtirazi kayıt müessesesinin uygulanmasında, kanun koyucunun hakkında doğrudan düzenleme yapmak konusunda sessiz kaldığı hususların yorumlanmasında kısıtlamaların dar anlamda yorumlanması anayasal vergileme ilkelerinin gereği olduğu düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Beyanname, İhtirazi Kayıtlarla Beyan

JEL Sınıflama Kodları: K34, K39

**Declaration Submission Assignment And Declaration Procedure
Through Reservation In Tax Law**

Abstract

As each tax law regulates (naturally) the issues of an abstract nature, their application to the taxpayer's activity results, in other words, the possibility of experiencing hesitations in the implementation in the concrete material case is always possible and includes the necessity of generating solutions. In this article, the legal quality of submission declaration duty and the place and importance of the reservation system in overcoming the problems faced by taxpayers in the fulfillment of this duty are examined in the theoretical framework. In the implementation of the reservation system, it is considered that the strict interpretation of the restrictions in the interpretation of issues that the legislator has been silent about making direct arrangements stems from constitutional taxation principles.

Key Words : Tax Law, Declaration, Declaration Without Reservation

JEL Classification Codes:K34, K39

¹ Dr. Öğretim Üyesi, Yalova Üniversitesi, Çınarcık MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Türkiye.
sevil.sin@yalova.edu.tr ORCID: 0000-0003-4454-9209

1.GİRİŞ

Vergi sistemimizde vergi tarihinde beyan usulü hakimdir. Beyan usulü özel vergi kanunlarında düzenlenmiş olan bir tarh usulüdür. Bu yönetime göre vergi tarhı, mükellefin beyannamesini vermesi esasına dayanır². “Beyan usulünün başarılı bir şekilde uygulanması için, mükelleflerin kendilerine düşen kanuni görevleri yerine getirmesi, yani vergilendirme ile ilgili belge ve bilgileri zamanında ve eksiksiz olarak vergi dairesine sunması lazımdır(Aksoy,1998:211)”.

Beyan usulünün işlerliği “beyanname” olarak tanımlanan ve mükellefin yazılı beyanını temsil eden belgeler aracılığı ile sağlanır. Mükellefin vergilendirme dönemine ilişkin faaliyet dönemi sonuçlarıyla ilgili hesaplamalara ilişkin verilere/bilgilere yer verilen çizelgeler olarak tanımlanabilecek olan beyannameler ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir (KVK,14/1bent). Beyana tabi vergiler için defter tutma yükümlülüğü bulunan ticari, zirai, mesleki kazanç sahipleri kazancı/ harcaması olsun veya olmasın ilgili vergi itibarıyla beyanlarını ilgili vergilendirme dönemi itibarıyla beyanname aracılığı ile beyan ederler. Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan mükellefler ise beyanname verme şartlarının oluşması durumunda beyanname vermekle yükümlü olurlar.

Vergi beyannameleri mükelleflerin ilgili döneme ilişkin defter kayıt ve belgelerine dayanılarak yapılan vergi hesaplama sonuçlarını gösteren belgeler olduklarından önemli hukuki sonuçlar doğururlar. Bu belgeler aracılığı ile söz konusu beyannamede bahsedilen tutar kadar vergi tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu yönüyle beyannameler, devletin vergi alacağıının hesaplandığı ve miktar olarak tayin edildiği çizelgelerdir. Beyanname verme ödevini yerine getirmeyen mükellefe karşı İdare’ye tek taraflı vergi miktarını tespit etme imkanı tanınması da beyannamelere ilişkin başka bir önemli hukuki sonuçtur(Özbalcı,1998:205).

Vergi beyannamelerinin şekil ve içeriği Maliye Bakanlığı’na belirlenir. Mükellefler vergi beyannamesini düzenlerken beyanname içeriğinde yer alan kadarlık bilgi kısımlarını doldurmak durumunda iken, bu bilgilerden yararlanacaklar da bu bilgilerin kapsamıyla sınırlıdır. Bu açıdan beyannamenin sınırları, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin (ilgili vergi itibarıyla) ve vergi gelirleriyle ilgili yapılacak analiz/ istatistikî çalışmaların da sınırlarını³ oluşturacaktır.

Vergi idaresince yapılan denetimler dışında, vergi tarhiyatlarına dayanılarak vergi gelirlerinin tahakkuk ettirilebilme aracı vergi beyannameleridir. Vergi beyannameleri bir yönüyle vergi gelirin doğru miktar üzerinden tarh-tahakkuk-tahsiline imkan tanırken, bir yönüyle de gerek vergi türleri ile vergilendirme dönemleri arasında, gerekse vergi gelirleri ile ekonomik verilerin karşılaştırılarak

² “Mükellefe beyanname verme ödevi gibi zor ve karmaşık bir görev vermesi beyan usulünün sakıncaları arasında sayılmaktadır(Kırbaş,1998:107)”.

³ Vergi geliri türüyle ilgili uygulamalar (menkul sermaye iradı oluşturacak sermayenin başka bir ülkede açılan hesaba yatırılması gibi) veya vergi politikalarında yer alan muafiyet gibi konular da vergi beyanlarının sınırları arasında yer almaktadır. Bakınız, Piketty, (Çev. Hande Koçak),2014:300.

mikro/ makro düzeyde ekonomik analizlerin yapılabilmesinde yararlanılabilecek temel araç konumundadırlar⁴.

Beyannamelerin ilgili bulunduğu vergi ve döneme ilişkin faaliyet sonucunu gösteren ve yazılı olarak düzenlenen çizelgeler olmaları yönü mükellefin yazılı beyanını ifade eder. Bu husus vergi hukukunda yazılılık ilkesinin bir gereğini de ifade eder. Beyan usulünde tarh edilecek vergi bu beyannamede yer verilen bilgi ve tutarla sınırlıdır ve beyannamenin sahibinin tek taraflı irade beyanını yansıtır (ihtirazi kayıtlı olarak verilenler dahil).

Beyan usulüne dayanan vergilerde, mükellef beyanı aksi sabit oluncaya kadar doğru olarak kabul edilir(Özbalcı,1998:205). Mükellefin düzenlediği beyanname vergi idaresince ilk görüşte herhangi bir ek incelemeye gerek kalmadan (matematiksel işlem kontrolü dışında) doğru kabul edilerek(doğruluk karinesinden yararlandığından) vergi tarh ve tahakkuk işlemi gerçekleştirilir. Beyan usulünün güven ilişkisine dayalı olması ve ilk görüşte doğruluk karinesinden yararlanmasının sonucu, beyanname sahibine, beyanına yönelik dava açma hakkı tanımaması şeklinde yansır ki temel mantık kuralları da bunu gerektirir. Bu anlamda ilk görüşte doğruluk karinesinden yararlanan bir beyanname sahibine, beyannamedeki bilgilerin doğruluğunu kabul ediyor ve tarh işlemini gerçekleştiriyorum ancak eğer sen istiyorsan dava açabilirsin şeklinde bir yaklaşımın temel mantık kuralları ile çelişir nitelik arz edeceği açıktır. İhtirazi kayıt müessesesi⁵ tam da bu noktada vergilendirme sürecinin tarh aşamasına hazırlık sürecinde beyanname verme/me konusunda tereddütte kalan mükelleflere dava açma hakkı sağlayarak bir çözüm mekanizması sunmaktadır. Bu çözüm mekanizması aracılığıyla mükellefe kendi iradesini yansıtan ve normal şartlarda dava konusu (edilme) hakkı bulunmayan beyanına yönelik tereddüdünü dava yoluyla bertaraf ederek, beyan usulünün hukuki ve fiili dayanaklarına uygun olacak biçimde işlerliğine imkan sağlamaktadır.

Makale’ de; beyanname verme ödevinin hukuki niteliği ve beyanname verme zamanı incelendikten sonra ihtirazi kayıt müessesesi; ihtirazi kaydın tanım ve özellikleri, ihtirazi kaydın kapsam ve geçerlilik şartları, ihtirazi kaydın hangi beyannamelere konulabileceği, ihtirazi kaydın beyannameye ne zaman ve nasıl konulması gerektiği, ihtirazi kayıtlı beyannamenin ne zaman verilmesi gerektiği alt başlıkları altında teorik açıdan incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda vergi sistemimize beyan usulünün hakim olması, bu usulün de beyannameler aracılığıyla işletilebiliyor olması, en önemli kamu geliri olan vergi gelirlerinin mükelleflerce verilen vergi beyannamelerine dayalı olması gibi nedenlerle beyanname verme sürecinde mükelleflerin karşılaştıkları sorunlara yönelik çözüm üretilmesi zorunluluğunu kaçınılmaz kılmaktadır. İhtirazi kaydın bu düşünce ve çabanın ürünü olarak vergi sistemimizde önemli uygulama alanına sahip olduğu, bu uygulamayla ilgili karşılaşılan problemlere doğru çözümler üretilmesi vergi geliri üzerine

⁴ “Ekonomik ve toplumsal yaşamda devletin rolünün geçirdiği değişimi ölçmenin en basit yolu vergi ve diğer yükümlülüklerin toplu olarak milli gelirdeki ağırlığını incelemektir(Piketty,2014: 511).

⁵ Mükelleflerin beyanlarının “ilk bakışta doğruluk karinesi” uyarınca doğru kabul edildikleri ve ihtirazi kaydın bununla çelişmediği hakkında görüş için bakınız Doğrusöz, A. B. İhtirazi Kaydı Sınırlama Çabaları, Dünya Gazetesi, 15.12.2016”.

doğrudan etkisi dolayısıyla ayrı bir yer ve öneme sahip bir konu olarak karşımızda durmaktadır.

2.BEYANNAME VERME ÖDEVİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Beyanname verme mükellefe, ilgili özel vergi kanunlarıyla yasal olarak yüklenmiş bir ödevdir. “Kural olarak beyanname verme, idari bir talep yada zorlamaya ihtiyaç duyulmaksızın mükellef tarafından kendiliğinden yerine getirilmesi gereken bir ödevdir⁶”. Beyan usulünün işleyişinde beyanname verme ödevi ilgili vergi itibarıyla vergi mükelleflerine aittir. Ancak, “beyan usulü vergi mükelleflerini ve bunun yanı sıra vergi sorumlularını da şekli bir ödev olarak beyanname verme ödeviyle yükümlendirmiş olabilir”(Öncel vd, 2016: 98). “Beyanname verme ödevinin başarılı bir şekilde yerine getirilebilmesi için mükelleflerin ödevlerini kanunlara uygun bir biçimde yerine getirme konusundaki iradeleri kadar vergi konusundaki bilgi düzeyleri ve vergi idaresinin etkinliği de önemli rol oynamaktadır”(Akdoğan,1998: 12). Verginin alacaklı tarafı olarak vergi idaresi mükellefin kendi üzerine düşen ve kanundan kaynaklanan vergi ödevini yerine getirebilmesine imkan tanıyacak hizmetleri sunmakla görevlidir (VUK,4).

Vergi beyannamelerinin vergi miktarının tespitine ilişkin hesaplama sonuçlarını ve doğacak borç miktarını gösteren yönü, beyanname verme ödevini mükellef-idare arası ilişkilerin sürdürülmesinde mükellefin vergilendirme sürecine katılımını teşvik etmeye yönelik diğer ödev ve uygulamalardan ayırt edici önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Beyanname vererek ilgili dönem vergisini beyan eden mükellef aslında bildirimde bulunmuş olmakla birlikte, beyanname verme ödevi ile bildirimlerde bulunma ödevlerinin kapsam ve nitelikleri farklıdır. Bu farklılık yasal düzenlemedeki yerlerine de yansıtılmış ve yasal düzenlemede beyanname verme ödevi ile bildirimde bulunma ödevi birbirinden ayrıştırılmıştır. Özel vergi kanunlarında ilgili verginin beyan esası üzerine tarh olunacağı belirtilip, bu verginin beyanında kullanılacak beyannamenin ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içermesi gerektiği, mükelleflerin beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorunda olduklarına yer verilmiştir⁷. Böylelikle beyana ilişkin esaslar bildirim ödevine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı VUK⁸’ da düzenlenmek yerine her vergi itibarıyla kendi özel vergi kanununda düzenlenmiş bulunmaktadır.

Beyanname verme ödevinin yerine getirilmesinde, beyanname çeşitlerinin tespiti ile beyannamelerin isimlendirilmesi konularının yapılacak tarh işleminin hukuki nitelik kazanmasında önemli bir yere sahip olduğu anlaşılmaktadır. Vergi

⁶ DVDDK, E.2012/327,K.2012/429-DD,133

⁷ GVK, 83-85 ; KVK,14/1-7-8; KDVK,40,vb.

⁸ VUK mükellef ödevlerini düzenleyen İkinci Kitap Birinci Kısım “Bildirimler” konu başlığı altında düzenlenmiş ve bu bölümde işe başlama, değişiklikler, işi bırakmaya ilişkin esaslar düzenlenmiştir. VUK’ da yer alan bu “Bildirme” ödevine ilişkin hususları ne zaman, nereye yapılacağına ilişkin esaslara yer verilmiştir. Bu kapsamda bildirimlerin “yazılı” olarak yapılması (sözlü bildirimlerin tutanakla tespit olunacağı) esasına ve bunların “posta” ile gönderilebileceğine (posta ile gönderilmesine ilişkin düzenlemenin vergi beyannameleri için de uygulanacağına/ geçerli olacağına) ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

sistemimizde beyanname çeşitleri ilgili verginin türüne/ konusuna/tahsil şekli-zamanına göre farklılık gösterebildiği görülmektedir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanununda(GVK) beyanname çeşitleri yıllık beyanname, muhtasar beyanname, geçici vergi beyannamesi, münferit beyannamesi olarak sayılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununda(KVK) yıllık beyanname, muhtasar beyannamesi, geçici vergi beyannamesi, özel beyanname; Katma Değer Vergisi Kanununda(KDVK) ise beyannameler yapılan işlemin mahiyetine ve bunu yapan kişiye/kuruma göre numaralandırılmak suretiyle belirlenmiştir(1 numaralı KDV beyannamesi,2 numaralı KDV beyannamesi gibi). Vergi beyannamelerinin isimlendirilmesinde; ilgili buldukları vergi kanunlarının düzenledikleri vergi konularının isimleri (Gelir Vergisi Beyannamesi, Kurumlar Vergisi Beyannamesi, Katma Değer Vergisi Beyannamesi gibi), ilgili buldukları işlemler (vergi kesintileri için Muhtasar Beyannamesi gibi), bazı belli durumlarda kişi/kurumların mükellefiyet durumu dar mükellef-gelir vergisi mükellefleri için Münferit Beyanname, dar mükellef kurumlar vergisi mükellefleri için Özel Beyanname gibi(bunların kazançlarının normal beyana tabi olmayan ve kesintiye de tabi olmayan kazançları için) esas alınmıştır. Bu anlayışın Maliye Bakanlığı'nca beyanname form ve çizelgelerinin oluşturulması/ dizaynı aşamalarında da benimsendiği görülmektedir.

Beyanname verme ödevi, her vergi itibarıyla ilgili özel kanununda belirtilen sürede başlar ve sona erer. Vergiyi doğuran olay ile hukuki ve maddi ilişkisi bulunan mükelleflerin ilgili vergiye ait beyannamelerini belirtilen süre içerisinde vermeleri gerekir. Ancak beyanname verme ödevinin doğup doğmadığının tayini ve ayrıca beyanname içeriğinin bir takım hesaplamaları içermesi nedeniyle kanuni süresinde verilmeyen beyannamelerin kanuni süresinden sonra verilmesi veya daha önce verilen beyannamedeki bilgilerin düzeltilmesi/ değiştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkabilmektedir. İlgili özel vergi kanunlarında asıl/normal dönem beyannamesinin verilmesinden sonra değiştirilmesi/ düzeltilmesi gereği ortaya çıkan beyannamelerin isimlendirilmesine yönelik doğrudan herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. “Düzeltilme beyannamesi” kavramı vergi kanunlarında düzenlenmemiştir(Çamurcu, Z.N.2018: 35). Vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili yaşanan tereddütler veya yapılan hataların vergilendirme döneminin sona ermesinden sonra anlaşılması veya idarenin mükellefe beyana çağrı mektubu göndermesi gibi durumlarda mükellefler kanuni süresinden sonra beyanname verme durumu ile karşı karşıya kalabilmektedir (kanuni süresinde beyannamesini veren/ vergisini ödeyen mükellefler bile- kasıtlı olarak beyanname vermeyerek vergi kaybına neden olan mükellefler konu dışı).

Vergilendirme işlemlerini yürütmekle görevli vergi idaresinin bu tür beyannameler için işlemin mahiyetine bakarak “ek beyanname”, “düzeltilme beyannamesi” ifadeleriyle isimlendirme yolunu seçtiği anlaşılmaktadır. 368 numaralı VUK Genel Tebliği'nde “kanuni süresi içerisinde veya kanuni süresi geçtikten sonra verilmiş olan asıl/normal dönem beyannamelerinde 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 “düzeltilme beyannamesi” olarak ifadelendirilmiştir. 368 numaralı VUK Genel Tebliği'nde böyle bir ayırıma gidilme nedeni, “mükellefe daha iyi hizmet verilebilmesi ve gerçek vergi matrahının kavranmasına çalışılması” olarak

izah edilerek verilecek düzeltme beyannamesinin daha önce verilen beyanname(ler)deki bilgileri de kapsamı gereği vurgulanmıştır. Kanuni süresi içinde veya kanuni süresinden sonra, daha önce verilen beyannameye belirtilen matrah/vergi değişikliği içeren ek/düzeltilme beyannameleri matrah/vergi tutarını arttırıcı içerikte olabileceği gibi matrah/vergi tutarını azaltıcı mahiyette de olabilir. Bahsi geçen Tebliğ’de, bu beyannamelerin daha önce verilmiş beyannameye matrah ve/veya vergiyi azaltıcı, sonraki döneme devredilen vergiyi arttırıcı, mahsup, tecil yada iade tutarını arttırıcı nitelikte olması halinde bu durumu izah eden bir dilekçe ekinde verilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler (asıl, düzeltme, ek) bağlı olduğu vergi ile ilgili beyannamelerdir ve vergi matrahı yine aynı ilgili vergi kanununun yönlendirici hükümlerine göre hesaplanmıştır. Beyannamelerin kanuni süresinde veya kanuni süresinden sonra ilk kez verilmesi (asıl beyanname), daha önce verilen beyannameye bir hatayı düzeltmek amacıyla verilmesi (düzeltme beyannamesi) veya daha önce verilen beyanname ile noksan tahakkuk etmiş olabileceği düşünülen unsurun vergi matrahına eklenmesi amacıyla verilen ek beyanname olması bunun ayrı bir vergi konusu veya farklı bir vergi kanunu hükümlerine dayanarak hesaplanması anlamını taşımamakta, beyanname de yine aynı ilgili vergi kanununa tanımlanan ve bu esaslara göre hazırlanan beyanname (Gelir Vergisi Beyannamesi, Muhtasar Beyannamesi, KDV Beyannamesi gibi). Beyannamelerin “ek beyanname”⁹ veya “düzeltme beyannamesi”¹⁰ olarak nitelendirilmesi söz konusu beyannamenin verilme amacını ve bunlara ilişkin işlemlerin yürütülmesine belirlilik kazandırılması bakımındandır. Yoksa bunların yeni/ ayrı/bağımsız bir beyanname türü olarak kabulü beyannamelerin isimlendirildiği vergi kanunlarında

⁹ Böyle durumlarda beyan değişikliğine ilişkin talep de yine vergi hesaplamaları içereceğinden bunlar için de ilgili oldukları vergilerin beyanında kullanılan beyannameler veya duruma göre değişiklik talebinin kapsam ve tutarını belirten yazılı dilekçe ekinde veya dilekçe formatında hazırlanmış bir yazı ile yapılması istenmektedir. Ancak idare her halükarda, beyan değişikliğinin nedenini açıklayan bir gerekçe/dilekçe verilmesini istemektedir.

¹⁰ “Düzeltilme beyannameleri mükellefin tespit ettiği hatanın düzeltilmesi amacı ile vergi idaresine müracaat ettiğini gösteren belgelerdir/dilekçelerdir. Bunların hukuki nitelikleri itibarıyla düzeltme dilekçeleri veya hata düzeltme talebine ilişkin dilekçeler olarak nitelendirilmesi gerektiği hakkında görüş için bkz, Çamurcu, 2018: 36-42 ; “Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler düzeltme beyannamelerini ifade etmek için kullanılır. Bu tür beyannamelerin kanunda net ifadelerle yer almamasının kurumu hukuki açıdan belirsiz kıldığı, konu, kapsam, şekil ve sonuçlar gibi hukukun cevap aranan sorunların çözümünün uygulamaya bırakıldığı hakkında görüş için bkz. Sarıcaoğlu,2017: 93.”

yer alan sistematığe uygun olmayacaktır¹¹. Doğuracakları hukuki sonuç bakımından normal dönem asıl vergi beyannameleriyle aynı hukuki değere sahiptirler¹².

3.BEYANNAME VERME ZAMANI

Beyanname verme zamanı, ilgili vergi itibarıyla vergilendirme dönemi esas alınarak(normal hesap dönemi, özel hesap dönemi, kıst hesap dönemi) ilgili vergi kanununda düzenlenmiştir. Beyanname verme zamanı her vergi itibarıyla ilgili vergi kanununda düzenlenmiş kanuni sürelerden olduğundan uyulması zorunlu sürelerdendir. Böyle olmakla birlikte, mükellefle ilgili özel durumların- ülkeyi terk, zor durum, mücbir sebebin varlığı, defter ve belgelerin muhafaza altına alınması gibi- beyanname verme süresi üzerine etkisi VUK’ da düzenlenmiş bulunmaktadır (Şenyüz, 2005:305-309) . Mükellefin durumuna özel tasfiye-devir-birleşme, hukuki yapısındaki değişiklik vb hallerin beyanname verme süresi üzerine etkileri de ilgili vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın da¹³ Kanunda belirtilen durumların varlığı halinde beyanname verme sürelerini uzatma yetkisi bulunmaktadır. Beyan yükümlülüğü bulunan mükellef, kanunla belirlenen sürelerden önce veya sonra değil, kanuni süresinde beyannamesini vermek durumundadır. Uygulamada kanuni süresinden önce beyanname verme veya bunlarla ilgili problemlerle karşılaşılması (pek) olağan değildir.

Vergi beyannameleri, ilgili vergi kanununda belirlenen zaman dilimi içerisinde verilirler. Buradaki temel amaç vergi gelirinin kanununda belirtilen zamanda hazineye girmesinin sağlanmasıdır. Beyanname verme zamanı bakımından da beyannameler asıl, düzeltme, ek beyannameler olarak ayırıma tabi tutulmamıştır. Bunun da ilgili vergi kanununda beyannamelerin asıl, düzeltme, ek olarak isimlendirilmemiş olmasıyla bütünlük içinde olduğu görülmektedir. Üstelik beyanname verme zamanı açısından, ihtirazi kayıtla verilecek beyannameler için de ayrı bir belirleme yapılmamış olması konunun normal beyan zamanı esasları içinde değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu anlamda ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere yönelik kanuni düzenlemeye baktığımızda, kanunda “ihtirazi kayıtla verilen beyannameler” şeklinde ifadelendirilmiş olması vergi kanunlarında beyanname verme/ beyanname verme zamanı konusundaki düzenlemeler ile tutarlılık içerisinde olduğu gözlenmektedir.

¹¹Ek veya düzeltme beyannameleri farklı bir vergi konusu veya tahsil şekli /zamanıyla ilgili olmayıp kanuni süresinde veya kanuni süresinden sonra verilen, daha önce verilen bir beyannameye yer alan bilgileri/hataları düzeltmek veya ek amacıyla verildiklerinden yeni bir beyanname çeşidi olarak tanımlanması mevcut yasal düzenleme sistematığıyla çelişir. Bu nedenle bunların yeni bir beyanname çeşidi olarak tanımlanması yerine, vergilendirme sürecinde ortaya çıkan yanlışlıkların düzeltilmesi kapsamında değerlendirilmesi isabetli olacaktır. Bu beyannameler bağımsız beyanname formatında verilse dahi konu itibarıyla daha önce verilen bir beyanname ile ilgilidirler.

¹² “Ancak özellikle kanuni süresinden sonra verilen, eksik tahakkuk ettirilen tutarların düzeltilmesi gibi amaçlar için verginin geç tahakkuk ve dolayısıyla tahsili dolayısıyla vergi kaybı ve/ya vade farkına yönelik işlemler vergi tarihine ilave olarak yapılması kaçınılmazdır.; Doğrusöz, 2002:2”; İhtirazi kayda ve idari davaya konu olma bakımından düzeltme beyannamesi ile normal beyannamelerinin aynı nitelikte kabul edilemeyeceği yönündeki görüş için Çamurcu, agm.,44.

¹³ VUK, mükerrer 28.maddesi

Vergileme işleminin soyut nitelikli vergi kanunlarının somut nitelikli vergiyi doğuran olaya uygulanması ve dolayısıyla da vergi miktarını hesaplama işleminin yapılmasını gerektiren yönü, zaman zaman vergi miktarının tespitinde tereddüt veya daha önce verilen beyannamelerde değişiklik yapma ihtiyacını ortaya çıkarabilmektedir. Bunun sonucunda uygulamada zaman zaman kanuni süresinde veya kanuni süresinden sonra verdiği beyannamesinde değişiklik talebinde bulunan mükelleflerle karşılaşılabilir. Buradaki belirleyici kriter beyannamenin hazırlanması sürecinde karşılaşılan “tereddüt”(vergi konusunun istisna kapsamında olup olmadığı, uygulanacak vergi oranının belirlenememesi veya vergi teşvikinden yararlanılıp yararlanılmayacağı gibi tereddütler) veya “daha önce verilen beyanname içeriğinde değişiklik yapılması gereğini ortaya çıkaran sebebin” ortaya çıkmış olmasıdır. Bu sebep matrahın/ verginin hesaplanmasıyla ilgili hukuki uyumsuzluk konusu olabilecek bir yanlışlık veya vergilendirme/hesap hatası niteliğinde bir vergi hatası olabileceği gibi vergi matrahında değişiklik gerektirecek bir durumun ortaya çıkmış olması da olabilir¹⁴. Daha önce verilen beyanamedeki bir takım yanlışlıkları düzeltmek amacıyla verilen sonraki beyanname önceki beyannameye belirtilen matrahın değişmesi (artması, azalması) sonucunu doğurabileceğinden bu durum yapılan vergi tarhiyatı üzerinde de değişiklik gerektirebilecektir. Bazen de ilgili dönemde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi (vergi matrahının oluşmaması) ¹⁵ veya faaliyetin zararlı sonuçlanması gibi nedenlerle kanuni süresinde verilmeyen beyanname kanuni süresinden sonra verilebilmektedir. Kanuni süresinde beyanname ver(e)meyen veya verdiği beyanname üzerinde birtakım değişiklikler yapılmasını gerektiren sebeplerin ortaya çıkması durumunda mükellefin/ idarenin izlemesi gereken yol vergi matrahının doğru kavranması açısından önem gösterir. Kanuni süresinde veril(e)meyen her beyanname, yapıl(a)mayan her ödeme için mükellefler VUK’ da belirlenmiş vergi suç ve cezalarına muhatap olmak durumunda kalırlar¹⁶.

¹⁴ Yakın zamanlarda idarenin mükellefi beyanını değiştirmeye davet eden “beyana çağrı yazısı” üzerine de mükellef beyan değişikliğine gidebilmektedir. Mükellefin ilişkide bulunduğu işletme kayıtlarında sahte belge tespiti halinde idare bu işletmeyle ilişkide bulunan mükellefler üzerinde vergi incelemesi yapmaksızın bunları doğrudan beyanlarını değiştirmeye davet edebilmektedir. Ne yapacağını bilemeyen/ karar veremeyen mükellef de bu çağrıya uyararak beyanını değiştirme yolunu seçebilmekte fakat bu da (bazen) idare-mükellef arasında başka yeni problemlerin/anlaşmazlıkların ortaya çıkmasına yol açabilmektedir.

¹⁵ İlgili vergi kanunlarına göre daimi mükellefiyeti bulunan Gelir, Kurumlar, KDV mükellefleri faaliyet sonucuna bakılmaksızın beyanname vermekle yükümlüdürler.

¹⁶ VUK’ da, vergi beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması birinci derece usulsüzlük fiili, verilen beyannamelerin kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması ikinci derece usulsüzlük fiili olarak tanımlanmış, elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğüne uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hususu düzenlenmiştir. Elektronik ortamda beyanname verme mecburiyetine uymayanlara bu madde uyarınca ceza kesilmesi halinde ayrıca 352 ve 353 maddelere göre ceza kesilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevleri zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi nedeniyle vergi kaybı ortaya çıkması durumunda VUK,344.madde hükmü uygulanır.

Vergi beyannamelerini kanunen belli edilen sürelerde vermekle yükümlü olan mükelleflerce kanuni süresinde verilen beyannameyi alan vergi dairesi tahakkuk fişini düzenleyerek söz konusu verginin tahakkukunu gerçekleştirir. VUK, vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden resen gerekli tarhiyat yapılacağını hükme bağlamıştır(VUK, 30/son-ek-1)¹⁷. Vergi beyannamesini kanuni süresinden sonra ilk kez verecek olanların beyannamesi alınarak tahakkuk fişi düzenlenir. Daha önce verilen bir beyannamedeki matrah/vergiye ilişkin beyannamede değişiklik içeren beyannamenin sisteme yüklenmesi aşamasında beyannamenin asıl/ek/düzeltilme beyannamesi olarak tanımlanması istenmektedir. Düzeltme/ek amacıyla verilen beyannamenin açıklayıcı bir dilekçe ekinde verilmesi gerekmektedir (kanuni süresi içinde veya kanuni süresinden sonra)¹⁸.

Beyanname verme ödevinin doğması veya daha önce verilen bir beyanname içeriğinde değişiklik(düzeltilme, ek) yapma gereğinin ortaya çıkması hukuken ihtirazi kayıt kullanılmasını gerektiren bir neden oluşturmamaktadır. İhtirazi kayıtlı beyanname verme, ancak mükellefin beyanname verme ödevini yerine getirmesine engel olacak nitelikte karşılaştığı “tereddüt” varsa kullanılabilir bir müessesedir.

4.İHTİRAZİ KAYIT

4.1. Tanım ve Özellikler

Birçok hukuk dalında, koşul, çekince, kloz, saklı tutma gibi çeşitli adlarla karşımıza çıkan ihtirazi kayıt; mükelleflerin hukuki güvenlik ilkesi ve hak arama hürriyeti uyarınca şüpheli buldukları bir vergilendirme işleminin hukuki sıhhatinin araştırılması istemi-matrahın içeriğine ilişkin bir çekince(Doğrusöz,2016), bir çekinme kaydı-veya çekince kaydı, kabul etmeme kaydı(Yerlikaya,2005:4), mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı

¹⁷ Konu resen vergi tarhını düzenleyen madde içinde düzenlenmiş olmakla birlikte yapılacak tarhiyat resen vergi tarhı olarak nitelenebilir mi?. Bu şekilde verilen beyanların resen vergi tarhı olarak nitelenebilmesi için 30.maddede sayılan diğer şartlarla birlikte değerlendirilmesini gerektirir mi?. Kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine dayanılarak yapılan tarhiyat türünün ikmalen tarh(D4D.E.2005/1195,K.2005/2537), resen tarh(DVDDK, E.2006/346, K.2007/126), beyan usulüne dayalı tarh (D4D.E.2007/435,K.2008/1434) olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır.

¹⁸ Matrah/vergi artışı sonucunu doğuracak içerikteki beyannameler için tahakkuk fişi düzenlenir(önceki beyanlarına dayanılarak düzenlenen tahakkuk fişi dikkate alınarak). “Kanuni süresi içinde verilen beyannameye ek olarak kanuni süresi içinde veya kanuni süresi sona erdikten sonra verilen matrah/vergi azaltıcı nitelikteki beyannameler için vergi tahakkuk ettirilmez ve gerekli işlemler yapılmak üzere değerlendirme masasına gönderilir (beyannamenin düzeltme talebini açıklayan bir dilekçe ile verilmesi gerekir-İşlem Yönergesi,39/8)”. “Kanuni süresinden sonra verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması durumunda tahakkuk fişi düzenlenerek, beyanname diğer tarh işlemleri masasına verilir(İşlem Yönergesi,39/4-c)”, “Daha önce verilen beyannameye ek olarak verilen düzeltme beyannamelerine, matrah ve/veya vergiyi azaltıcı yada sonraki döneme devredilen vergiyi arttırıcı mahiyetteki düzeltme beyannamesi veren mükelleflerce yapılan düzeltmenin haklı bir nedene veya bir hataya dayandığının belgelendirilmesi yada verilen yazılı izahatın vergi dairesi müdürünce yeterli görülmesi halinde miktarına bakılmaksızın kabul edilir ve bu beyannameler incelemeye sevk edilmez(İşlem Yönergesi,47/a)”.

üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı not(Vergi Daireleri İşlem Yönergesi,39/3), beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla beyannameye konulan ve beyanın serbest irade ürünü olmadığını gösteren açıklama- mükelleflerin beyanlarına karşı dava açamamaları yönündeki genel kuralın istisnası¹⁹, mükelleflerin, kendi beyanlarına göre yapılan işlemler aleyhine dava açamayacakları şeklindeki kurala karşı geliştirilen ve bu işlemlere de yargı denetimi sağlayan bir yargılama usulü müessesesi olup mükelleflerin, duraksamaya düştükleri konularda, beyanlarını idari anlayış ve yorum doğrultusunda yapmakla birlikte, bu anlayış ve yoruma karşı dava haklarını ihtirazi kayıt dilekçesi ile yargı denetiminden geçmesini sağlayabilen bir müessese (Doğrusöz,2002) olarak tanımlanmaktadır. Buradan hareketle ihtirazi kayıt; “normal şartlarda kendi beyanlarını dava hakkı bulunmayan mükelleflere, beyanname verme ödevini yerine getirme sürecinde vergi matrahının içeriği, hesaplanması, beyanname verme yükümlülüğü doğup doğmadığı vb konularla ilgili karşılaşılan tereddütlere karşı dava hakkı veren bir müessese” olarak karşımıza çıkmaktadır.

İhtirazi kayıt; beyanname verme ödevinin yerine getirilme sürecinde mükellefin karşılaştığı tereddütlü durumlar için kendi beyanına dava hakkı imkanı tanıyacak önem ve değerde bir müessese olmakla birlikte, İdari Yargılama Usulü Kanun’unda(İYUK) düzenlenmiş bir müessesedir. Normal şartlarda vergi mahkemelerinde açılan vergi davalarının verginin tahsilini durdurucu etkisi varken, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine açılan davalar için “...İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsil işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir(İYUK,27/4)” hükmü nedeniyle ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergiler için yürütmenin durdurulması istenmediği sürece tahakkuk eden verginin Kanun’ unda belirtilen süresinde ödenmesi gerekir(gecikme zammına muhatap olunmamak için).

İhtirazi kayıt sadece beyan esasına tabi vergiler için geçerliliği olan bir müessesedir. Beyan esasında vergilendirme sürecinin tarh-tebliğ-tahakkuk aşamaları beyannamenin verilmesi ile aynı anda gerçekleşir, tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle de tarh işlemi kesin niteliği ile hukuki düzleme çıkar. İhtirazi kayıtlı olarak verilen bir beyanname için tahakkuk fişi düzenlenerek tahakkuk işlemi gerçekleştirilir. Ancak, ihtirazi kaydın mükellefe dava açma hakkı sağlayan özelliği nedeniyle tahakkuk işleminin kesin nitelik kazanması dava sonucuna ertelenmiş olur.

İhtirazi kayıt, beyanname verme ödevi ile varlık kazandığından beyanname verme ödevinin bulunmaması durumunda bağımsız olarak kullanılacak bir müessese değildir. Bu özelliği ihtirazi kaydın mutlak surette bir beyanname verme(ve/veya beyannamenin içeriğiyle) ilgili olması anlamını taşır. İhtirazi kayıtla verilen her beyanname ilk kez veriliyorsa verilmekte olan beyanname, daha önce verilen bir beyannameye ek veya düzeltme amacıyla veriliyorsa ilişkilendirildiği beyanname ve bunların içeriğiyle ilgili olmak durumundadır.

¹⁹ D7D.E.2012/481,K.2015/1299

İhtirazi kayıt tereddüt edilen hukuki belirsizlik durumunda başvurulmuş bir yöntem olduğundan mükellefin beyanname verirken, söz konusu beyanname ile karşılaştığı hukuki belirsizlik konusunu, içeriğini verginin hesaplanması üzerindeki etkisine yönelik tereddüdünü/düşüncesini ifade eden görüşüne dair açık iradesine yer vermesi gerekmektedir. Bunun “halin icabından” anlaşılması imkanı bulunmamaktadır. Bu hususta mükellefin, beyanname düzenlerken belirsiz bir durumla karşılaşmış karşılaşmadığını, bununla ilgili bazı tereddütlerinin olup olmadığını, belirsizliğin matrahın bir kısmına mı tamamına mı yönelik olduğuna dair iradesini yansıtan açık ve anlaşılır irade beyanı gereklidir.

İhtirazi kayıt vergilendirme sürecinin taraflarından “vergi mükelleflerince” kullanılacak bir yöntemdir. Yapılan/ yapılmak üzere olan beyana itiraz hakkının saklı tutulması/ korunması iradesini yansıtan yazılı ifadeyi yansıtır. Hazırlanan ve verilmek üzere olan beyanname ile tarh-tahakkuk edecek vergi borcu tarhiyatı nedeniyle inşa edilecek işlemle idare-mükellef arasında yeni bir alacak-borç ilişkisine dayalı hukuki bir durum ortaya çıkacaktır. Eğer mükellefin bu borç-alacak işleminin doğumuna, borcun miktarına, hesaplanmasına ilişkin tereddütleri varsa itiraz etme hakkı ihtirazi kayıt müessesesi aracılığıyla mümkün olmaktadır.

Beyan esnasında idari işlem niteliğine sahip verginin tarh edilmesi mükellefin beyanname vermesi üzerine gerçekleşmesine rağmen, mükellefin vereceği beyannameye ihtirazi kayıt koyması, buna idari işlemin tesisinden önce yapılması gereken(herhangi) bir işlem /aşama niteliği yüklediği gibi, verginin tarhına da engel teşkil etmez, yine ve sadece mükellefin tek yanlı irade beyanını yansıtır(kendi beyanına yönelik itiraz etme hakkı kullanabilmesi açısından).

İhtirazi kayıt müessesesi, vergi alacağının kamu geliri niteliği nedeniyle nasıl, ne zaman, ne şekilde tahsil olunacağı yasal olarak belirlenerek bir alacağın sahip olması gereken güvenlik gereklerine zaten sahip olduğundan, “tedbir” amaçlı veya “alacağın güvence altına alınması” gibi amaçlarla düzenlenmemiştir. İhtirazi kayıt uygulaması, aslında vergi matrahının ve miktarının “doğru” tespit edilebilmesi hususunda gösterilen çaba ve anlayışın bir ürünü olarak değerlendirilmelidir. Böylelikle bir anlamda mükellefe düzenleyip beyan etmekte olduğu beyanı ile ilgili bir tereddüdünü ifade etmesine imkan tanınmaktadır. İhtirazi kayıt uygulaması ile mükellefin tereddüt²⁰ konusu olan işlem önce vergi idaresi tarafından değerlendirilmekte, sonrasında idarenin mükellefin tereddüt konusundaki düşüncesine katılmaması durumunda ihtirazi kaydın tanıdığı imkanla konunun bir de yargı organınca²¹ değerlendirilmesine imkan tanınmaktadır.

4.2. İhtirazi Kayıt Kapsam ve Geçerlilik Şartları

İhtirazi kayıtlı beyanın kapsamı, hakkında açık bir düzenleme bulunmayan hususlardan biridir. İhtirazi kaydın beyannameye belirtilen matrahın tamamı için mi veya sadece bir kısmı için mi ihtirazi kayıtlı olarak beyan edileceği sorusunun

²⁰ KDV’den istisna faaliyetle ilgili olarak KDV beyanname verilmesi gerekmektedir. GİB.27. 7.2009T. 71202 sayılı Özelgesi. B.07.1.GİB.0.01.55/5540-160.

²¹ “İhtirazi kayıt ilkesinin uygulamaya yansıtılmasında yargı organlarının ve çevrelerinin çaba ve çalışmalarının rolü büyüktür” Yılmaz,2009:3

cevabını mükellefin tereddütte kaldığı husus belirleyecektir. Ancak ihtirazi kaydın beyannamede belirtilen matrah/matrah kısmının ne kadarına yönelik olduğunun belirtilmesi gereklidir²². Beyannamede belirtilen hangi hususla veya matrahın ne kadarıyla ilgili kısmı için ihtirazi kayıt konulduğunun belirtilmemesi durumunda idarenin bunu tahmin etmesi veya öngörmesi imkanı bulunmadığından beyannamede yer alan tutarın tamamı üzerinden tahakkuk yapılması söz konusu olabilecektir. Bu nedenle, ihtirazi kayıt açıklamasında itiraz edilen kısmın açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. “İhtirazi kayıt dilekçesinde yorum farkının veya görüş ayrılığının olduğu noktanın belirtilmesi ve mükellefin görüşüne göre olması gereken matrahın belirtilmesi, ihtirazi kaydın iki önemli geçerlik şartını oluşturmaktadır (Doğrusöz, 2002:1)”.

İhtirazi kayıtla verilen beyannamede, beyan edilen matrah bulunması durumunda, ihtirazi kayıt vergi aslına yönelik tutara ilişkin olarak ileri sürülebilir. Ancak ihtirazi kayıtlı olarak verilen beyannameye dayanılarak yapılan vergi aslı ve buna ilişkin zam ve/veya cezalar da vergi aslı ile birlikte dava konusu edilebilecektir.

Uygulamada vergi idaresi (beyannameler elektronik ortamda verildiğinden) ihtirazi kayıt seçiminin yapılmasını müteakip bununla ilgili ihtirazi kayıt kapsamı ve mükellefin yasal dayanak noktalarını içeren bir açıklama/gerekçe istemektedir. Mükellefçe bu şekilde verilen beyannamelere dayanılarak düzenlenen tahakkuk fişinde beyanın ihtirazi kayıtla yapıldığına dair bir not düşülerek değerlendirme masasına gönderilmektedir (İşlem Yönergesi,39/3). Vergi idaresi ihtirazi kayıt gerekçesini kabul ederse tahakkuku buna göre yapar. Mükellef tahakkuk ettirilen tutarı dava konusu yapar. Vergi idaresi ihtirazi kayıt gerekçesini kabul etmediğinde; tahakkuku, ihtirazi kayıt başvurusunu dikkate almaksızın yapar. Bu şekilde yapılan tahakkuku hukuki uyumsuzluk haline getiren mükellef, yargının kanuni süresinden sonra verilen beyannameler üzerine(düzeltilme beyannameleri özelinde) ihtirazi kayıt konulamayacağı veya kanuni süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabul edilemeyeceği²³ doğrultusunda kararı ile karşı karşıya kalmaktadır.

4.3.İhtirazi Kaydın Hangi Beyannamelere Konulabileceği

Yasal düzenlemede bu konuda herhangi belirleme yapılmamış olmakla birlikte, Kanun’un “ ihtirazi kayıtla verilen beyannameler...” şeklindeki ifadesi beyan usulüne tabi tüm vergi türleri için yararlanılabileceğinin kabulünü gerektirmektedir. Beyanname verme ödevinin, ilgili özel kanunlarında tanımlanmış olması ve ihtirazi kayıt müessesesinin İYUK kapsamında düzenlenmiş olması nedeniyle, VUK hükümlerine tabi olmayan gümrük vergisi için de bu müesseseden yararlanılma imkanı bulunmaktadır. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi 39/3’ te ihtirazi kayıtla verilen beyannameler için “süresinde verilen beyannameler²⁴ için yapılan işlemlerin

²² “Tutar gösterilmeden yapılacak şerh veya bildirimlerin ihtirazi kayıt ile beyan sayılmayacağı” hakkında görüş için bakınız, Özbacı, 1998:200.

²³ VDDK, E.2011/390;K.2011/583,Kazancı İçtihat Bilgi Bankası

²⁴ Süresinde verilen beyanname ile kanuni süresinde ve ihtirazi kayıtsız olarak verilen beyannameler anlaşılmaktadır.

aynen yapılacağı, ihtirazi kayıtla verildiği şerhi düşülerek düzenlenen tahakkuk fişinin beyanname ile birlikte değerlendirme masasına verileceği” belirtilmektedir.

İhtirazi kayıt ilk kez verilen bir beyanname üzerine konulabileceği gibi, daha önce verilmiş bir beyanın tamamlanması veya düzeltilmesi amacıyla verilen bir beyannameye de konulabilir. İlk kez verilen asıl beyannamelere konulan ihtirazi kayıt (kanuni süresinde veya sonrasında) sadece bu beyanname içeriğine ilişkin sonuç doğurabilirken, mükellefin bundan önce verilmiş veya daha sonra verilecek vergi beyannamelerine yönelik bir sonuç doğurmaz(sadece ilişkilendirildiği vergi beyannamesi ile tarh edilecek matrah tutarının belirlenmesiyle ilgili olabilir). Ek veya düzeltme mahiyetindeki beyannameye konulan ihtirazi kayıt ise daha önce beyan edilen matrah tutarında değişiklik oluşturacak mahiyettedir.

Uygulamada ihtirazi kaydın hangi (tür) beyannameler için kullanılacağı konusunda ciddi kafa karışıklığı olduğunu düşündüren durumlarla karşılaşabilmektedir. Vergi idaresi uygulamaları ve yargı kararlarını incelediğimizde ihtirazi kayıtla beyan usulünün işlerliğinde yaşanan anlaşmazlıkların şu ana başlıklar altında incelenmesi mümkündür; - İhtirazi kayıt sadece kanuni süresinde verilen beyannamelere konulabilir, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere (düzeltme beyannameleri özelinde) ihtirazi kayıt konulamaz, ihtirazi kayıtla beyan vergi hukukunun diğer bazı müesseseleriyle birlikte uygulanamaz.

4.3.1.İhtirazi Kaydın Sadece Kanuni Süresinde Verilen Beyannamelere

Konulabileceği

“İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir”. İYUK,27/4 hükmünde görüldüğü üzere ihtirazi kayıtla verilen beyannameler arasında kanuni süresinde veya sonrasında verilmesi arasında bir ayırma yer verilmemiştir. Kanuni süresinden sonra verilecek beyannameler hakkında VUK, 30/son-ek-1)’de; “vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra olmamak şartıyla, vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden vermiş olanlara bu beyanname gösterdikleri matrah üzerinden resen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler resen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez” şeklinde düzenlenmiştir. Kanuni düzenlemede “...bu beyanname gösterdikleri matrah üzerinden...” şeklindeki ifadesi beyannamenin ihtirazi kayıtlı veya kayıtsız verilmesi hususunda herhangi bir belirleme yerine doğrudan “beyanname verme” ödevinin yerine getirilmesi yönünde hüküm tesis edilmiş bulunmaktadır. Vergi idaresi Vergi Daireleri İşlem Yönergesi 39.maddesi üçüncü fıkrasında ihtirazi kaydı tanımladıktan sonra devamı fıkralarında, beyanname verme zamanı (kanuni süresinde veya sonrasında), beyanname verme şekli(ihtirazi kayıtlı veya kayıtsız) ve beyanname verme amacına göre(asıl, düzeltme, ek) olmasına bakılmaksızın tahakkuk işleminin ne şekilde yürütüleceğine ilişkin düzenlemeleri ile de VUK, 30/son-ek-1) hükmüyle uyumludur. İhtirazi kayıtlı olarak alınan beyannameler tahakkuk fişinin düzenlenmesinden sonra değerlendirme masasına gönderilir. İhtirazi kayıt mükellefçe tereddüt edilen hususlara ilişkin olduğundan ihtirazi kayıtlı

beyannamelerin değerlendirilmesi sonucunda ihtirazi kayıtlı talebin dikkate alınıp alınmayacağına karar verilir.

İhtirazi kaydın; “verginin noksan beyanda bulunulmasını ve dolayısıyla geç tahakkukunu önleme etkisi bulunduğu, ancak bu etkinin sadece kanuni süresinde verilen beyannameler için söz konusu olduğu, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler üzerine konulan ihtirazi kaydın beyannamenin kanuni süresinde verilmiş sayılmasını sağlamayacağı, bu nedenle de kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağı ifade edilmektedir²⁵. Oysa ki, ihtirazi kayıt beyanname verip vermeme veya beyanname verilecekse vergi konusu unsurun beyanname matrahına dahil edilip edilmeyeceği gibi tereddütlü durumlarda mükellefin beyanname verme ödevini yerine getirmesini mümkün kılmak üzere düzenlenmiş bir müessese olduğundan beyanname verme zamanı üzerinde veya beyannamenin kanuni süresinde veya kanuni süresinden sonra verilip de kanuni süresinde verilmiş sayılmasıyla/sayılması gerektiğine ilişkin kanuni herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Burada etkili olan düşünce mükellefin, tarh zamanasını süresi içerisinde herhangi bir tarihte, vergi idaresince yapılacak vergi incelemesi ile zamanında hiç tarh ve tahakkuk ettirilmeyen veya noksan tahakkuk ettirilen vergi veya vergi kaybı cezası ve gecikme faizi talebiyle karşı karşıya kalmak istememesidir. Üstelik beyannameler, vergi matrahını, hesaplanan/ ödenecek vergi miktarını gösteren belgeler olduğundan beyanname içeriğine yönelik herhangi bir tereddüde dayanılarak yapılacak tarhiyatın (kanuni süresinde veya sonrasında verilen beyannameye dayanılarak) varsayıma dayalı tarhiyat olma ihtimali söz konusu olacaktır. İhtirazi kayıt tereddütlü beyan tutarına yönelik tarh işlemine dava hakkı tanıyarak yargı denetiminden geçmesini sağlamasıyla yapılan tarhiyatın varsayımdan uzak anayasal ve yasal vergileme esaslarına göre tarhına imkan sağlamasının yanı sıra, Anayasanın 125.maddesi gereği İdarenin işlem ve eylemlerine yargı denetimi imkanı tanımaktadır.

İhtirazi kaydı sadece kanuni süresi içinde verilen asıl dönem normal beyannamelerine konulabileceği şeklinde yorumlamak hem “...İhtirazi kayıtlı verilen beyannameler...” şeklindeki kanuni ibaresiyle hem de beyanname düzenlemek (vergi hesaplamalarını yapmak) temel mantığıyla çelişkili niteliktedir.

4.3.2.Kanuni Süresinden Sonra Verilen Beyannamelere(Düzeltilme Beyannameleri Özelinde) İhtirazi Kayıt Konulamayacağı

İhtirazi kayıt beyanının kanuni süresinden sonra verilen düzeltme, ek beyannamelerine konulamayacağı görüşüne hem vergi idaresi uygulamalarında hem de bazı yargı kararlarında²⁶ rastlanılmaktadır.

Mükellef tarafından kanuni süresinden sonra verilecek düzeltme beyannamesinin içeriği, vergi hatası kapsamındaki bir hatanın mükellefçe tespitiyle ilgili olabileceği gibi, vergi hatası dışında bir konuyla ilgili de olabilir. Oysa ki, vergi

²⁵ VDDK, E.2012/1167,K.2012/300; D4D,E.2016/21514,K.2017/4187, D4D,E.2015/6462, K.2015/6173; D4D, E.2017/612, K.2017/ 8009

²⁶ D4D.E.2016/9516, K.2019/1419

hatalarının düzeltilmesine ilişkin düzeltme müessesesi²⁷, sadece vergi hatası olarak VUK,116 ve devamı maddelerinde sayılan “vergilendirme hataları” ve “hesap hataları” mahiyetindeki²⁸ durumları kapsar. Bunun dışında hukuki uyumsuzluk mahiyetinde olan veya yargı kararına konu olmuş hususlar ile ödeme emri aşamasındaki uyumsuzluklar için bu hükümlerden yararlanılamaz(Öncel vd,2016:186). Mükellefler, vergilendirme sürecinde VUK,116 ve devamı maddelerinde sayılan hataların kapsamından farklı mahiyette uyumsuzluk konusu olabilecek durumlarla karşılaşabilmektedir.

Mükellefler düzeltme amaçlı taleplerini, düzeltme talebinin amaç ve kapsamını belirten bir dilekçe ile yapabilecekleri gibi normal dönem beyannamesini de kullanabilirler. Düzeltme amacıyla verilecek bu beyanname ihtirazi kayıtsız olarak verilebileceği gibi ihtirazi kayıtlı olarak da verilebilir. İhtirazi kayıt içermeyen düzeltme beyannamesi mükellefçe daha önce verilen beyanname içeriğinde tespit edilen ve herhangi bir tereddüt içermeyen yanlışlığın düzeltilmesi ile ilgili olmak durumundadır. Mükellef daha önce verdiği beyannamesi ile yanlış tarh edilen vergi miktarının defter kayıtlarıyla uyumlu olacak biçimde düzeltilmesini talep etmektedir. Mükellef tereddüdü bulunduğu durumlarda ise düzeltme amaçlı beyannamesini ihtirazi kayıtla verecektir. İhtirazi kayıtlı olarak verilen düzeltme beyannameleri(kanuni süresinden sonra verilen) vergi dairesinin değerlendirme masasınca değerlendirilmesinden sonra vergi, ihtirazi kayıt beyanı dikkate alınmaksızın tarh edilebilmektedir. İhtirazi kayıt beyanı dikkate alınmaksızın tarhiyatın yapılabilmesinin temelinde ilgili kanuni düzenlemesinde hangi beyannameler için ihtirazi kayıt beyanı kullanılabileceğine/ kullanılamayacağına dair doğrudan bir düzenleme olmayışı temel etken olduğu düşünülmektedir. Ancak, konuyla ilgili mevcut kanuni düzenlemeyi “ihtirazi kaydı, sadece kanuni süresi içinde verilen asıl dönem normal beyannamelerine konulabileceği şeklinde yorumlamak mükellefin beyanname verme sürecindeki haklarını kısıtlayıcı/daraltıcı niteliktedir²⁹. Zira “...İhtirazi kayıtla verilen beyannameler...” şeklindeki kanun

²⁷ “Düzeltilme vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla VUK’ da düzenlenmiş olan idari bir süreçtir(Öncel vd,2016:185)”. Bu sakatlıklar, VUK 116 ve devamı maddelerinde sayılan vergilendirme ve hesap hatalarına ilişkin hallerdir. Mükellef, VUK,116 ve devamı maddelerinde sayılan hataların düzeltilmesine yönelik başvurusunu (özellikle beyanname verme süresi geçenleri) önce tarhiyatı yapan vergi dairesine yapar, vergi dairesinin red cevabı vermesi durumunda bunu doğrudan dava konusu yapamaz, bunun dava konusu yapılabilmesi için hiyerarşik olarak Maliye Bakanlığı’na şikayet yolunun tüketilmesi gerekir. Şikayet yolundan alınan cevabın olumsuz olması durumunda bu cevabı dava konusu yapabilir.

²⁸ “Kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyumsuzluk halinde yargı yerinin yorum tekniklerine başvurmadan belirlenebilen hesap ve vergilendirme hatalarıdır. E.2008/23, K. 2009/455”

²⁹ “Kanunda ihtirazi kaydın dava açma hakkı veren etkisinden ancak süresinde beyanname verilmesi halinde yararlanılabileceği yönünde bir kısıtlama bulunmamaktadır. Bu kısıtlama Danıştay içtihatlarıyla geliştirilmiştir. Bu içtihat, Kanununun 378.maddesinin mükelleflerin mahkemeye erişim hakkının özüne dokunan genişletici ve şekilci bir yorumdur (Göker,- Yılmazoğlu, 2017: 94); “Bir hukuk devletinde hürriyet asıl, sınırlama ise istisna olmalıdır. Şu halde hürriyetin veya sınırlamanın konusunda tereddüt ortaya çıkarsa hürriyetin geniş, kısıtlamanın dar yoruma tabi tutulması gerekir(Gözler, 2011:547); “Hukuk devletinde yönetilenler açısından yükümlendirici olan hükümleri

hükmü kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için ihtirazi kayıtla beyanda bulunulabileceği/ bulunulamayacağı hususunda açık bir belirleme yapmadığından konunun “ihtirazi kayıt konulma ve dava açabilme noktasında düzeltme beyannamesi ile normal verilen beyannameler arasında doğuracakları hukuki sonuç bakımından herhangi bir fark bulunmadığından (Doğrusöz, 2002:2)”, beyanname vermede uygulanan hükümler, hukuk devleti ilkesi ve doğru vergi matrahını ödeme hakkı özelinde mükellef haklarına ilişkin ilke ve esaslar dikkate alınarak değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Üstelik, ihtirazi kayıt vergi tarh yöntemlerinden sadece beyan usulünde geçerli bir uygulamadır. Beyan usulü ise mükellefin serbest iradesini önkoşul olarak aramaktadır. Mükellefin beyannameye yönelik tereddüdü sebebiyle beyannamesini ihtirazi kayıtlı olarak vermesi beyannamenin serbest irade ürünü olduğu kabulüne engel teşkil eden durumlardan biri olarak kabul edilmektedir³⁰. Mükellefin tereddütlü beyanname içeriğine dayanılarak yapılan tarh işlemi, ihtirazi kayıt müessesesi aracılığıyla dava konusu yapılmak suretiyle yargı denetimine tabi tutularak mükellef iradesine serbest nitelik kazandırılmak suretiyle beyan usulü hukuki değer kazanır.

4.3.3.İhtirazi Kayıtlı Beyanın Vergi Hukukunun Diğer Bazı Müesseseleriyle Birlikte Uygulanamaması

VUK, 378.maddesi mükelleflerin dava açma hakkı ve bu hakkın sınırları ile ilgilidir. 378/2. fıkrasında mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere dava açamayacakları hükme bağlanmıştır. Bu sınırlamanın iki istisnası bulunmaktadır. Bu istisnalardan ilki söz konusu fıkranın devamında düzenlenmiş olup vergi hatalarına yöneliktir.-Mükelleflerin kendi

dar, yararlandırıcı olan hükümleri ise geniş yorumlamak, hak ve özgürlükler alanının korunması açısından anlamlıdır(Ortaç,- Furtuna,2017:447).

³⁰ Verilen beyannamenin serbest irade ürünü olarak kabul edilmesine engel teşkil eden bir diğer durum mükelleflerin beyana çağrı mektubu ile beyanda bulunmaya davet edilmeleri oluşturmaktadır. Vergi idaresince, sahte belge düzenleyen/ kod listesine alınan mükelleflerin ekonomik ve ticari ilişki içinde bulunduğu mükelleflere çağrı mektubu gönderilerek daha önce vermiş oldukları beyanname içeriklerini değiştirmeye/ düzeltmeye davet edildiklerine rastlanmaktadır. Bu çağrıyı alan mükellefler daha önce verdikleri ve genellikle de kanuni süresi geçmiş olan vergi beyannameleriyle ilgili olmak üzere sahte belge düzenlediği/kullandığı gerekçesiyle kod listesine alınan mükellefe ait fatura tutarlarını beyan ettikleri matrahtan çıkartmak ve uygulamaya yönelik tereddütlerini de ifade etmek üzere ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannameleri vermekteler. Bu şekilde verilen düzeltme beyannameleri her ne kadar mükellefin beyanına dayansa dahi, kendi aleyhine sonuç doğuracağı açık olan böyle bir beyannameyi mükellefin serbest iradesi ile verdiği iddia edilmesi güçtür ve ayrıca ticari ve ekonomik hayatın teknik icaplarına uymamaktadır. Bazı yargı kararlarında bu şekilde ihtirazi kayıtlı olarak verilen beyannamelere dayanılarak yapılan tarhiyatın beyan esasının işlerliği için aranan mükellefin serbest iradesini yansıtmaması şartını taşımadığı(DVDDK, E.2015/1073, K.2016/141)gerekçesi ile iptali söz konusu olmaktadır. Ayrıca bu şekilde yapılan tarhiyat bazı yargı kararlarında resen veya ikmalen tarh olarak nitelenebilmektedir (D4D.E.2001/4510, K.2002/2616; D4D.E.2005/1195, K.2005/2537). İhtirazi kayıt ancak beyan esasına dayalı tarhiyatlar için söz konusu olduğundan ve böyle bir durumda yapılan tarhiyatın beyan esasına dayanmadığının kabulü durumunda- kanuni süresinden sonra verilen beyannameler esasen hukuki yönden anlamının belirsizleşmesi gibi yeni bir hukuki durumla karşı karşıya kalmaktadır.

beyanlarına dava açamamaları yönündeki kuralın diğer istisnası ihtirazi kayıtla verilen beyannameler ile ilgili hükümdür.

Vergi hatası ve ihtirazi kayıtla beyan, mükellefin kendi beyanı üzerine tarh edilen vergilere dava açamayacakları kuralına yönelik tanınmış istisnai durumlar olmakla birlikte vergi hukukundaki düzenlenme nedenleri, işlevleri oldukça farklı müesseselerdir. İhtirazi kayıt müessesesinin temelinde beyanname verme ödevinin yerine getirilmesinde mükellefin tereddütte kalması söz konusu iken, vergi hatası tespitinde tereddüt unsurunun yeri yoktur. Hatanın -düzeltme zamanlaşımı içinde tespiti halinde- düzeltilmesi gerekir. Hukuki uyumsuzluk niteliğindeki anlaşmazlıkların VUK, hataların düzeltilmesi hükümlerinden yararlanılması imkanı bulunmamasıyla birlikte bu durumdaki bir mükellefin de beyanname verme ödevini yerine getirmesi gerekmektedir. Bu noktada ihtirazi kayıtla beyan mükellefe hem ödevini yerine getirme hem de beyanını hukuki uyumsuzluk haline getirmek hakkını(dava açma hakkını)sağlamaktadır. İhtirazi kayıt (kanuni süresinde veya kanuni süresinden sonra) beyanname verilmesinin gerekip gerekmediği veya içeriğinin beyannamede belirtildiği gibi mi olması gerektiği ile ilgili tereddüt ile ilgili olabilir. Ancak, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerinin konusunun her zaman vergi hatası niteliğinde olmasının gerekmemesi bu iki vergi hukuku müessesesini birbirinden ayırır. Ayrıca vergi hatasının idarece tespiti durumunda bunun idarece resen düzeltilmesi mümkünken, ihtirazi kayıtla beyan ancak mükelleflerce/vergi sorumlularınca kullanılabilir olan bir yöntemdir.

Kanuni süresinden sonra ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelerin aynı zamanda VUK/371. maddesinde düzenlenmiş pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanıp yararlanamayacağı konusu idare-mükellef arasında anlaşmazlıklara neden olan bir başka konudur. Pişmanlık hükmü VUK' ta kanuni süresinde beyanda bulun(a)mamış mükellefleri(gerekli şartları barındırması şartıyla) cezalandırılmadan “beyanname verme ödevini” yerine getirmesine imkan tanıyan bir müessesedir³¹. Pişmanlık, kanuni süresinden sonra verilecek beyannameler için mükellefin pişmanlık talebini içeren yazılı başvurusunu gerektiren bir müessese olduğu halde, Danıştay'ın pişmanlık talebi belirtilmese dahi kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için pişmanlık hükmünün uygulanabileceği(gerekli diğer pişmanlık şartlarının da yerine getirilmiş olması şartıyla) yönündeki kararının İdare'ce benimsenmesi sonucu bu şekilde alınan beyannameler de(vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın)³² pişmanlık hükmünden yararlandırılmaktadır³³. Pişmanlık ve ihtirazi kayıt özünde mükellefin beyanname verme ödevini yerine getirerek vergilendirme sürecinin işlerliğini sağlamayı esas alan müesseselerdir. İhtirazi kayıt, pişmanlık, hata düzeltme gibi müesseselerin başvuru ve işleyiş şartlarının farklı

³¹ VUK 371.maddesi “Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği” öngörülmektedir(kanunda öngörülen şartları yerine getirmeleri kayıt ve şartıyla).

³² Öncesinde İdare kanuni süresinden sonra verilen ve matrah içeren beyannameler için vergi ziyayı cezası uygulamakta iken

³³ Kanuni süresinde verilmeyen veya eksik beyan edilen beyannamelerden dolayı mükelleflerin pişmanlık taleplerinin değerlendirilmesi hk Özelgesi.17.10.2000.

olması konunun doğası gereğidir. Temelde ise hepsinin düzenlenme amacı mükellefin beyanname verme ve/ya verilmiş beyannamelerdeki hata ve yanlışlıkları düzelterek vergi matrahını doğru kavrayacak³⁴ atmosferin oluşturulmasıdır. Kanuni dayanak ve başvuru şartlarının birbirleriyle karıştırılmaması gerekir.

Vergi mevzuatımızda, ihtirazi kaydın sadece kanuni süresinde verilen beyannameler için kullanılabileceğine veya kanuni süresinden sonra ihtirazi kayıtlı beyannamelerin (asıl, düzeltme, ek) verilebileceğine yada bu şekilde ihtirazi kayıtlı olarak verilen beyannamelerin aynı zamanda pişmanlık hükümlerinden yararlanabileceği yönünde açık bir hüküm bulunmamakla birlikte aksi yönde de (yani yararlanamayacağı yönünde) bir hüküm bulunmamaktadır. Kanun koyucu vergi hukukunda farklı amaçlarla düzenlenmiş müesseselerin aynı anda kullanılmasına veya kullanılmamasına yönelik iradesinin bulunduğu durumlarda bunu açıkça ifade edebilirken³⁵, pişmanlık talepli ihtirazi kayıt içeren kanuni süresinden sonra verilen beyannameler için böyle bir ayırım yapmamıştır. Bu noktadan hareketle ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelerin aynı zamanda pişmanlık hükmünden yararlanamayacağı şeklinde yapılacak bir yorum yasal düzenlemenin kapsamını/amacını aşar niteliğe sahip olacağı gibi mükellefin dava hakkını da kısıtlayıcı etkisi olacaktır.

5.İhtirazi Kaydın Beyannameye Ne Zaman, Nasıl Konulması ve Ne Zaman Verilmesi Gerektiği

İhtirazi kaydın beyannameye ne zaman ve nasıl konulması gerektiği konusu da ilgili hukuki belirsizlikten payını alan konulardan birini oluşturmaktadır.

İhtirazi kayıt başvurusunun, ihtirazi kaydın mutlaka beyanname üzerine konmuş olması gerektiği³⁶ (beyanname verme süresi içinde veya sonrasında) veya kanuni beyanname verme süresi içinde kalmak koşuluyla beyannamenin verilmesinden sonra beyannameden ayrı bir dilekçe şeklinde verilmesinin mümkün olduğu/ (verilmesi durumunda bu dilekçenin beyannamenin eki olarak kabul edilmesi gerektiği)³⁷, beyannameden ayrı bir dilekçe şeklinde verilecekse beyanname ile aynı günde³⁸/ beyannamenin tescil tarihinde³⁹ (gümrük vergisi için-gümrük vergisinde ihtirazi kaydın dilekçe ile yapılması durumunda dilekçe içeriğinin gümrük vergisine itiraz dilekçesinden ayırt edici nitelikte olması gerekeceği⁴⁰ yönünde yargı kararları bulunmaktadır. Doktrinde ise, “beyanname, kanuni süresinde verilse dahi tahakkuk fişinin düzenlenmesinden sonra verilen ihtirazi kayıt dilekçeleri, beyan dava hakkı korunmadan yapılmış olacağından ihtirazi kaydın beyana karşı dava açma hakkını

³⁴ “Doğru vergi miktarından fazlasını ödememe hakkı (OECD, Taxpayers’ Rights And Obligations Practice Note, Centre For Tax Policy And Administration- Tax Guidances Series,2001”.

³⁵ İzaha davet müessesesinde olduğu gibi-“kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371.maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz-VUK,370.

³⁶ D7D,E.2012/48,K.2015/1299

³⁷ D3D,E.1992/2143,K.1993/2931;D4D,E.2004/2230,K.2005/105.

³⁸ D7D,E.2012/3983,K.2015/7560

³⁹ D7D,E.2004/2341,k.2004/3554

⁴⁰ D7D,E.2015/1717,K.2016/927

saklı tutma özelliğinden bahsedilemeyeceği (Doğrusöz, 2002:2)”, “Danıştay verdiği bir kararda, her ne kadar ihtirazi kayıt notunun beyannamede olmaması ve ihtirazi kayıt dilekçesinin beyanname ile birlikte verilmemesine rağmen, beyanname verme süresi içinde verilmiş olmasının ihtirazi kayıtla beyanname verilmiş olmasına engel olmayacağını belirtmiş ise de, dilekçenin beyanname ile birlikte verilmesi başka bir ihtilaf olmasını önleyeceği(Kızılot, 2000: 492)”görüşleri bulunmaktadır. Günümüzde ise beyannameler elektronik ortamda verildiğinden⁴¹ bununla ilgili uygulama mükellefin beyannamesini verme sürecini tamamlamadan sistem tarafından tanımlanan beyannamenin ihtirazi kayıt ile verilip verilmediğinin sorulması suretiyle yönlendirilmektedir.

Vergi beyannameleri, ilgili vergi kanununda belirlenen zaman dilimi içerisinde verilirler. Beyanname verme süreleri ilgili bulunduğu kendi özel vergi kanunlarında tanımlandığından, süre uzatma nedeni olarak kabul edilen haller ortaya çıkmadıkça uyulması zorunlu sürelerdendir. Buradaki temel amaç vergi gelirinin kanununda belirtilen zamanda hazineye girmesinin sağlanmasıdır. İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere yönelik kanuni düzenlemeye baktığımızda, kanunda “ihtirazi kayıtla verilen beyannameler” şeklinde ifadeleştirilmiş olduğu görülmektedir. İhtirazi kayıtla verilecek beyannameler için ayrı bir belirleme yapılmadığından beyanname verme zamanı hususunun normal beyan zamanı esasları içinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

6. SONUÇ

“Vergi, kanunlarında gösterilen süre içinde ödenir, [Vergi Usul Kanunu(VUK),111]” emrinin yerine getirilebilmesi için verginin tarh-tebliğ-tahakkuk aşamalarına ilişkin yasal prosedürün tamamlanması gerekir. Vergi tarhı bu prosedürün ilk aşamasıdır. Vergi borcunun sübjektif nitelik kazanarak mükellef bazında miktar olarak belirlenmesini ifade eden tarh aşamasında uygulanan temel yöntem beyan usulüdür. Hem beyan usulünün işlerliğinin vergi beyannameleri aracılığıyla sağlanıyor olması, hem de Anayasamızın “herkesi(vergiyi doğuran olayla ilişkili bulunan) vergi ödemekle yükümlendiren vergi ödeme ödevinin” beyannameler aracılığıyla yerine getirilebiliyor olması nedenleriyle “beyanname verme” vergi hukukunda ayrı bir yer ve öneme sahip bir ödevdir. Beyanname verme ödevini önemli kılan unsurlardan bir diğeri de vergilendirme sürecinin tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil aşamalarının tamamı üzerinde etkisi olan bir ödev olmasıdır.

Kanuni süresinden sonra sadece ihtirazi kayıtla verilen asıl, düzeltme, ek beyannameleri veya pişmanlık hükmünden yararlanma amacını da içeren ihtirazi kayıtla verilen asıl, düzeltme, ek beyannameleri vergi sistemimize ilişkin kanuni düzenlemelerde ayrı bir beyanname türü olarak tanımlanmadığı gibi bunların tarh ve tahakkukuna ilişkin ayrı bir işlem süreci de öngörülmemiştir. İlgili vergi kanunlarında vergi beyannameleri arasında böyle bir ayırımın yapılmaması

⁴¹ Mevcut uygulamada beyan esasında verilen beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi esas olduğundan(2007 yılından itibaren ek/düzeltilme /pişmanlık talebiyle verilenler dahil) mükellef beyannamenin ihtirazi kayıtlı olduğunu, ihtirazi kayıt konusu matrahın hesaplanmasına ilişkin açıklama bölümünde yer alan gerekçesini yasal dayanağıyla izah etmek durumundadır.

beyanname kabulü sonucu yapılacak vergi tarhiyat ve tahakkuk işleminde de ayrıştırıcı işlem ve uygulamaya izin vermemekliğinin kabulünü zorunlu kılmaktadır.

İhtirazi kayıt, beyan usulüne dayalı vergi beyannamelerini yargı denetimi alanına taşıma gücüne sahip önemli ve etkin bir müessesedir. Beyanname hazırlama aşamasında vergilendirme sürecinde vergi matrahını ve dolayısıyla vergi miktarını etkileyecek tereddütlü durumlarla karşılaşan mükelleflerin başka seçenekleri bulunmaktadır⁴². İhtirazi kaydın bunlardan üstün olarak nitelenebilecek yönü⁴³ idarenin tarh işlemine yargı denetiminden geçme imkanı tanınmasıdır. Dolayısıyla tereddütlü durumla karşılaşan mükellef doğrudan ihtirazi kayıtla beyan yolunu seçmesinde yasal bir engel bulunmamaktadır.

Karşılaşılan anlaşmazlıklar (yukarıda teorik açıdan incelediğimiz) konuyla ilgili doğrudan kanuni düzenleme bulunmamasından⁴⁴ kaynaklandığını düşündürmektedir. Vergilendirme sürecinin her bir olasılığı için kanuni düzenleme yapılması mümkün olmasa dahi uygulama birliğinin sağlanması; bu konuyla ilgili olmak üzere, vergi matrahının doğru kavranması açısından ve vergi gelirinin zamanında hazineye ulaşması bakımından idare-yargı-mükellef üçgeninde sıklıkla uyuşmazlık konusu olan konularda görüş ve uygulama birliğinin sağlanması için gerekli tedbirlerin alınması düşünülmelidir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A.(1998), Türk Vergi Sistemi Ve Uygulaması, Ankara: Gazi Kitabevi

Aksoy, Ş.(1998), Kamu Maliyesi, İstanbul: Filiz Kitabevi

Çamurcu, Z. N.(2018), “Düzeltilme Beyannamelerinin Hukuki Niteliğinin Saptanması ve Bunlara Dayalı Olarak Yapılan Tarhların İdari Davaya Konu Edilebilirliği”, İstanbul: İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,5(1), Bahar/2018

Doğrusöz, A.B.(2016), “İhtirazi Kaydı Sınırlama Çabaları”, İstanbul: Dünya Gazetesi,15.12.2016

Doğrusöz, A. B(2002), “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan”, İstanbul: Mali Çözüm, S.58, Şubat-Mart

⁴² Beyanname verme sürecine yönelik yeterli zamanları olması durumunda ihtirazi kayıt dışında kullanacakları “Özelge” talebi gibi idareden görüş talebinde bulunup vergisel ödevlerini yerine getirme gibi seçenekleri mevcuttur. Ancak beyanname verme açısından yeterli zamanlarının olmaması veya doğrudan bu yolun seçilmesi mümkündür.

⁴³ İhtirazi kaydın mükellefe dava açma hakkı tanıyan yönü hakkında şu doğrultuda eleştiriler de bulunmaktadır: “Serbest iradesi ile düzeltme beyannamesi veren yükümlülerin tahakkuka bağlanan vergileri yüklenip yüklenmediklerinin, vergi inceleme yetkililerince tespit edilmesi gerekirken, ihtirazi kayıt müessesesi aracılığıyla konunun yargı mercilerinin incelenmesine bırakılmasının vergi idaresince yapılması gereken vergi incelemelerinin vergi mahkemelerince yapılması sonucunu doğuracağı, ayrıca bu inceleme sonucu ortaya çıkan maddi durumun hem tesis edildiği varsayılan idari işlem hem de yargı kararı niteliği taşıdığı göz önüne alındığında tüm bu işleyişin mahkemelerin yargısal işlev sayılmayacak idari nitelikte görev üstlenmesine sebebiyet verecektir”. DVDDK. E. 2018/148, K. 2018/175.

⁴⁴ “Politika belirsizliği, herhangi bir politika uygulamasının sonucunda ortaya çıkacak etkinin boyutu ile ilgili belirsizliği tanımlamaktadır(Uzuner,2003).

Göker, C.- Yılmazoğlu, E.(2017), “Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, Ankara: Ankara Barosu Dergisi, 2017/3

Gözler, K.(2011), Anayasa Hukuku, Bursa: Ekin Yayınevi

Kırbaş, S.(1998), Vergi Hukuku, Ankara: Siyasal Kitabevi

Kızılot, Ş.(2000), Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara: Yaklaşım Yayınları

OECD (2001), “Taxpayers’ Rights And Obligations Practice Note, Centre For Tax Policy And Administration- Tax Guidances Series

Ortaç, F. R.- Furtuna, E. Y. (2017), “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C.8. S.2

Öncel, M.-Kumrulu, A.-Çağan, N.(2016), Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitabevi

Özbalcı, Y.(1998), VUK Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayıncılık

Pıkkety, T.(Çeviren, Hande Koçak)(2014), Yirmibirinci Yüzyılda Kapital, İstanbul: T. İş Bankası Kültür Yayınları

Sarıcaoğlu E.(2017), “ Düzeltme Beyannamelerine İhtirazi Kayıt Konulabilme Sorunu”, İstanbul: Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık-2017

Şenyüz, D.(2005), Türk Vergi Sistemi, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

Uzuner, M.T.(2003), Para Politikası Belirsizliğinin Bankacılık Endüstrisine Etkileri ve Türkiye Örneği,

<http://katalog.marmara.edu.tr/eyayin/tez/T0049204.pdf>

Yerlikaya, G. K.(2005), İhtirazi Kayıtlarla Beyan ve Yargı Yolu, İstanbul: Kazancı Yayınları

Yılmaz, H. (2009), “İş Hukukunda Kayıtsızlık”, Çimento İşveren Dergisi, Temmuz-2009

İYUK, KVK, VUK, GVK, KDVK, Danıştay Kararları, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası Maliye Bakanlığı Özelgesi, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi-2012, 368 Numaralı VUK Genel Tebliği