

ANAYASA MAHKEMESİ'NİN SON İÇTİHATI ÇERÇEVESİNDE İHTİRAZİ KAYIT

DECLARATION WITH RESERVATION IN ACCORDANCE WITH THE
MOST RECENT JURISDICTION OF THE CONSTITUTIONAL COURT



Levent ÖZKAYA*



Leyla ÖZKAYA**

ÖZ

Beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde mükellef ve vergi sorumlularının, kendi beyan-namelerine karşı dava açma hakları bulunma-maktadır. İhtirazi kayıt müessesesi, bu durumun istisnalarından biridir. Bu müessese, kanunda doğrudan tanımlanmamış ve yargı organlarının içtihatlarıyla oluşmuştur. Uygulamaya yönelik kanunda bir boşluk ortaya çıkaran bu durum, özellikle kanuni süresinden sonra ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelere ilişkin yargı organları ara-sında uygulama birliği sağlanamamasına sebep olmuştur. Son olarak Anayasa Mahkemesi'nin 27.02.2019 tarihli ve 2015/15100 Başvuru Numa-ralı kararında yer alan görüşlerinin, Danıştay'ın konuyla ilgili istikrar kazanmış kararlarının aksi yönünde olduğu görülmüştür. Bu karar doğrul-tusunda yapılacak işlemler ile uygulamada birlik sağlanacaktır. Ancak vergi idaresinin vergi kaçak-

ABSTRACT

Taxpayers in the Turkish tax system, which is based on declaration principle, cannot go to the courts against their own declared tax returns. The institution of declaration with reservation is an exception to the rule. This institution is not specified and defined in the law, yet it has been created as a result of court case law. Due to the legal loopholes, the case law regarding declaration with reservation is not stable and coherent. Recently, the Constitutional Court Decision of 27 February 2019, Applicant no. 2015/15100, conflicts with the Council of State's coherent and stable case law. New practice in accordance with this recent decision would develop the unity and coherence in application. However, we consider that the new practice will have negative effect on the fight of tax administration against tax fraud, and certain

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, levent.ozkaya@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6909-9393.

** Vergi Müfettişi Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, leyla.ozkaya@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-3924-0119

Özkaya, L., Özkaya, L. (Ağustos 2019). Anayasa Mahkemesi'nin Son İçtihatı Çerçevesinde İhtirazi Kayıt, *Vergi Raporu*, 236, (49-57).

çılığıyla mücadelesine zayıflatıcı etkisi olacağını düşündüğümüz yeni uygulamaya yönelik yapılacak yasal düzenlemeler ile bu etkinin de ortadan kaldırılabileceğini düşünmekteyiz.

Anahtar Kelimeler: İhtirazi Kayıt, Düzeltme Beyannamesi, Mahkemeye Erişim Hakkı, Anayasa Mahkemesi.

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, K34, K41.

GİRİŞ

Mükellef ve vergi sorumlularının elde ettikleri kazançları, en iyi kendilerinin bilmesinden hareketle kendileri tarafından vergi idaresine bildirilmesi esasına dayanan Türk vergi sisteminde, mükellef ve vergi sorumlularının verdikleri beyannamelere itiraz etme hakları bulunmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹ 378. maddesinde de bu durum, “*Mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.*” hükmü ile genel kural olarak kabul edilmesine rağmen hükmün devamında bu genel kurala bir istisna getirilmiştir. Buna göre vergi hatalarının olması durumunda, mükellef ve vergi sorumlularının verdikleri beyannamelere karşı dava açma hakları bulunmaktadır.

Mükellef ve vergi sorumlularının verdikleri beyannamelere karşı dava açma yasaklarının ikinci istisnası ise, ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelerdir. İhtirazi kayıt müessesesinin tanımı ve uygulama usul ve esaslarına ilişkin bir düzenlemeye kanunlarda yer verilmemiştir. Bunun yanında müessese, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun² 27. maddesinin (4) numaralı fıkrası ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 112.

changes to the new practice would also eliminate this negative effects.

Keywords: Declaration with reservation, adjustment tax return, the right to access to court,

JEL Classification Codes: H20, K34, K41

maddesinin (6) numaralı fıkrasında anılmıştır.

Yargı içtihatlarıyla şekillenen ve vergi idaresinin yargı içtihatlarına uygun işlem tesis ederek uyguladığı ihtirazi kayıtlı beyanname verme işlemine yönelik, müessesenin kanun düzeyinde tanımlanması ve uygulanmasına ilişkin hükümlerin yokluğundan kaynaklanan mükelleflerle vergi idaresi/yargı organları arasındaki görüş ayrılıkları yıllardan beri sürmekte ve günümüzde hâlâ devam etmektedir. Bu tartışmaların özellikle düzeltme beyannamesi olarak kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kayıtlarda yoğunlaştığı görülmektedir. Zira söz konusu ihtirazi kayıtlı beyannamelere vergi idaresinin yaptığı işlemler sonucu mükellef ve vergi sorumluları tarafından açılan davalarda, yargı organları tarafından verilen birbirinden farklı kararlara rastlanmaktadır. Hatta aynı yargı organının, karar düzeltme talebi sonucunda kararını değiştirerek farklı kararlar verdiği de görülmüştür.

Çalışmamızda ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelere ilişkin açıklayıcı bilgiler verilerek vergi idaresi ile yargı organlarının konuya bakış açısı ortaya koyulmuş, 27.02.2019 tarihli ve 2015/15100 Başvuru Numaralı Anayasa Mahkemesi kararının³ vergi idaresi ile yargı organlarının

¹ 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarihli ve 10704 sayılı, 12.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

² 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 03.04.2019 tarihli ve 30734 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

kararlarına etkisi, bu etkinin ortaya çıkarılabileceği sorunlar ve bu sorunların nasıl bertaraf edilebileceği tartışılmaya çalışılmıştır.

1- İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANNAMELERE BAKIŞ

Osmanlı Türkçesine ait bir tamlama olan “kayd-ı ihtiraz” ifadesinin, Cumhuriyetin ilanından sonra dilde yapılan sadeleştirmeyle ortaya çıkan ihtirazi kaydın tanımı, “*muayyen hakları kullanmak hususunda serbestisini muhafaza etmek isteyen tarafın bu hususta vâki beyanı*” olarak yapılmıştır.⁴

Türk vergi hukukunda daha çok mükellef ve vergi sorumluları tarafından verilen beyannamelerde uygulama alanı bulan ihtirazi kayıt müessesesi, vergilendirmede mükellef aleyhine hukuka aykırılığa yol açmamak ve bazı matrah unsurlarını hukuken tartışılabilir kılmak amacıyla uygulanmaktadır. Müessese öncelikle yargı içtihatlarıyla geliştirilmiş ve daha sonra kanuni düzenlemeye konu olmuştur.

Vergi hukuku alanında yasal mevzuatta sık yapılan değişiklikler ve vergi kanunlarının karmaşık yapıda olması sebepleriyle mükellef ve vergi sorumlularının, vergilendirme işlemlerinde yerine getirmeleri gereken yükümlülükler konusunda tereddüde düştükleri görülmektedir. Hatta bazı durumlarda mükellefler vergi idaresi uygulamalarının yanlış, hatalı, hukuka aykırı olduklarını düşünerek vergi idaresinin uygulamasına aykırı şekilde davranmak istemektedirler. Bu durumda yargı organlarına müracaat hakları bulunmayan mükellef ve vergi sorumluları, egemenlik hakkı elinde bulunan Devlet tarafından uygulanan cezai müeyyidelerle karşılaşabilmektedirler.

Her ne kadar Devlet (dolayısıyla vergi idaresi) egemenlik hakkına dayanarak tek taraflı icrai

işlem yapma yetkisine sahip olsa da hukuk devleti ilkesinin gereği olarak birtakım haklara sahip olan mükellef ve vergi sorumlularının kendilerini ifade etme, düşüncelerini ortaya koyma ve bu ifade ve düşüncelerini savunma alanına sahip olabilmeleri beklenir. Vergi hukukunda ihtirazi kayıt müessesesi, mükellef ve vergi sorumlularına yönelik bu alanı oluşturmak ve korumak amacıyla uygulanmaktadır.

Beyana dayanan vergilerde herhangi bir cezai müeyyideye muhatap olmamak için mükellef ve vergi sorumluları, beyanname hesaplanan verginin tümünün ya da bir kısmının tahakkukuna karşı çıkarak ihtirazi kayıt koyabilmekte; ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhi yapan vergi idaresi tarafından kabul edilmemesi durumunda, ihtirazi kayıtlı beyanname üzerinden tarh edilen vergilere karşı mükellef ve vergi sorumluları tarafından verginin ihtirazi kayıt koyulan kısmının dava edilebilme olanağı oluşmaktadır.

İhtirazi kayıt müessesesinin Türk hukuk sistemindeki yeri araştırıldığında, Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinin (6) numaralı fıkrasındaki ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelere yönelik özel bir durumda uygulanacak gecikme faizinin hesaplanması hükmü dışında anılan Kanunda ihtirazi kayıt bahsinin geçmediği görülmüştür. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise ihtirazi kaydın sadece hukuki sonuçlarının yer aldığı görülmektedir. Bunların dışında ihtirazi kayıt müessesesinin tanımına, uygulanma alanına, şekline ve yöntemine herhangi bir kanunda açıkça yer verilmemiştir.

Müessesenin tanımı ve uygulama usul ve esaslarının kanunda doğrudan düzenlenmemiş olmasından dolayı uygulamada müesseseye yönelik açık olmayan ve tereddüt edilen konuların yer aldığı, yargı organlarının da konuyla ilgili

⁴ “Türk Hukuk Lûgatı”, Türk Hukuk Kurumu, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991, s. 152.

birbirinden farklı içtihatlar oluşturduğu ve görüş birliğine varamadığı; özellikle kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine koyulan ihtirazi kayda ilişkin davalarda, mükelleflerle vergi idaresi/yargı organlarının görüş ayrılıklarının yoğunlaştığı görülmektedir.

1.1- Vergi İdaresinin Bakışı

Vergi idaresi, yürütme organı konumunda bulunan ve dolayısıyla yürürlüğe koyulan kanunları uygulamak görev ve yetkisini haiz bir kamu kurumudur. İhtirazi kayıt müessesesinin tanımına kanunda yer verilmemesi nedeniyle vergi idaresi nezdinde de uygulamaya yönelik tereddütler oluşmuş ve vergi idaresi, yargı içtihatlarının yön verdiği uygulama çerçevesinde ihtirazi kayıt müessesesine yönelik Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde düzenlemelere gitmiştir. Yönergenin 39. maddesinin üçüncü fıkrasında ihtirazi kayıt; *“mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilerek matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye konulan yazılı not”* olarak tanımlanmış olup Yönergenin 46. maddesinde ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere dava açılmazsa tahakkukun kesinleşeceği, açılan davaların ise tahsilatı durdurmayaacağı belirtilmiştir.

1.2- Yargı Organlarının Bakışı

İhtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerinden vergi idaresinin tesis ettiği işlemlere karşı açılan davalarda verilen kararların incelenmesi sonucunda, ihtirazi kaydı üç başlık altında incelenebiliriz:

1. Kanuni süresinde verilen beyannamelere koyulan ihtirazi kayıt,

2. Kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere koyulan ihtirazi kayıt,
3. Pişmanlıkla verilen beyannamelere koyulan ihtirazi kayıt.

Birinci duruma ilişkin davanın esasına geçilmesine yönelik herhangi bir ihtilaf bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle, bu durumlarda mahkeme davanın esasına girip mükellef ve vergi sorumlularının çekincelerini hukuk çerçevesinde değerlendirmektedir.

İkinci durum ile ilgili olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun ihtirazi kaydın ancak beyanname verme süresinde verilen beyannamelere koyulabileceği yönündeki kararlarının istikrar kazandığı görülmektedir.⁵ Bu kararların aksi yönünde de verilmiş kararlar bulunduğunu belirtmeliyiz.⁶

Üçüncü durum ile ilgili olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27.06.2012 tarihli ve E.2012/167, K.2012/300 sayılı kararında pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının etkileyici bir sonuç doğurmayacağı yönünde karar verilmiştir.

Mükellefler ile yargı organları arasındaki görüş ayrılıklarının yoğunlaştığı ve çalışmamızın da konusunu teşkil eden kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine koyulan ihtirazi kayda ilişkin olarak; bir başvuru, ihtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia ederek Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkını kullanmıştır.

Bu başvuru neticesinde Anayasa Mahkemesi'nin 03.04.2019 tarihli ve 30734 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 27.02.2019 tarihli ve 2015/15100 Başvuru Numaralı kararında, Danış-

⁵ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 11.12.2009 tarihli ve E.2008/593, K.2009/655 sayılı; 27.06.2012 tarihli ve E.2012/167, K.2012/300 sayılı, 25.02.2015 tarihli ve E.2014/1164, K.2015/20 sayılı kararları.

⁶ Bkz. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 27.03.2014 tarihli ve E.2011/6478, K.2014/1243 sayılı kararı.

tay'ın istikrar kazanan kararlarının aksi yönünde görüşlere yer verdiği görülmüştür.

2- ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ UYGULAMAYA ETKİSİ

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunan başvurunun, söz konusu başvurusunun öncesinde gelişen olayları özetlemek gerekirse;⁷ hakkında sahte belge düzenlediğine dair Vergi Tekniği Raporu tanzim edilen bir mükelleften mal ve hizmet alımı yapan başvurucuya, vergi idaresi tarafından bu durum bir yazı ile bildirilerek söz konusu alımlara isabet eden Katma Değer Vergisi tutarlarının indirimlerinden tenzil edilmesi istenmiş, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine alınacağı bildirilmiştir. Yazı üzerine başvuruca ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannameleri vermiş ve beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler ile kesilen cezalara karşı ilk derece mahkemesinde (Vergi Mahkemesi) dava açmıştır. İlk derece mahkemesi, beyannamelerin yasal süresi içinde verilmediğinden dolayı davayı reddetmiş, başvuruca da dava red kararına karşı üst mahkemeye (Bölge İdare Mahkemesi) başvurmuştur. Üst mahkeme, ilk derece mahkemesinin dava red kararını bozmuştur. Üst mahkemenin bozma kararına karşı davalı vergi idaresi karar düzeltme talebinde bulunmuş ve bunun sonucunda üst mahkeme, Danıştay içtihadına da atf yaparak bozma kararında hukuki isabet bulunmadığına karar vererek ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır. Kesinleşen bu kararlara karşı başvuruca, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi'nin 03.04.2019 tarihli ve 30734 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 27.02.2019 tarihli ve 2015/15100 Başvuru Numaralı kararında yer verdiği görüşler özetlenerek aşağıda sıralanmıştır.

- Anayasa Mahkemesi, ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerinden yapılan tarh ve tahakkuk işlemleri sonucu KDV ve Damga Vergisi ile bu vergilere ait gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ödemelerinin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususunun kuşkusuz olduğunu düşünmektedir.
- Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerektiğini düşünmektedir.
- Anayasa Mahkemesi, somut olayın kanuna dayanıp dayanmadığını meşru amacı gerçekleştirme (kamu yararı) ve ölçülülüğü bakımından başarılı olup olmadığını sorgulayarak sonuca varacağını belirtmiştir.
- Anayasa Mahkemesi, somut olayda vergi alacağının tahakkuku ve tahsili ile vergi cezası kesilmesi bakımından kamu yararına yönelik bir amacın olduğunu düşünmektedir.
- Anayasa Mahkemesi, idari bir yorumla beyanına dahil edilmesi gereken bir matrahın bulunduğu ya da indirimlerinden çıkarılması gereken bir faturanın olduğunun ileri sürülmesi veya fark edilmesi üzerine vergi mükelleflerinin, bu durumun hukuken tartışılabilir kılınmasını isteyebilmeleri gerektiğini düşünmektedir.
- Anayasa Mahkemesi, somut olayda başvurunun alımlarına konu faturaların sahte olmadığı ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğu düşüncesiyle bu durumu vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkanı dışında bir seçeneklerinin

⁷ Bahsi geçen Anayasa Mahkemesi kararının III. bölümü özetlenmek suretiyle süreç aktarılmıştır.

bulunmadığını düşünmektedir.

- Anayasa Mahkemesi, vergi idaresinin yazısı üzerine düzeltme beyannamesi verilmesine rağmen vergilendirme işlemine karşı dava açılmaması durumunun, hukuki denetim dışında kalan bir alan oluşmasına sebep olacağını düşünmektedir.
- Anayasa Mahkemesi başvurusunun, mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkanına sahip olmadığını düşünmektedir.
- Anayasa Mahkemesi, somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvurularda şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvurusunun mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuru aleyhine bozulduğu sonucuna varmak suretiyle başvurusunun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçsüz olduğunu düşünmektedir.

Özetle Anayasa Mahkemesi, mal veya hizmet alımında bulunan firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunduğundan kod listesine alınma baskısı altında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannamesi vermeye mecbur edilen başvuru tarafından bu işleme karşı açılan davaların ilk derece mahkemesi tarafından esas yönünden incelenmemesi sebebiyle gerçek durumun somut olarak ortaya koyulmadığına ve dolayısıyla başvurusunun mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilme imkânının ortadan kaldırıldığına karar vermiş; ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergilendirmeye ve kesilen cezaya karşı açılan davaların derece mahkemelerince reddedilmesinin ölçsüz olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

Danıştay'ın istikrar kazanan kanuni süresinde

verilmeyen beyannamelere ihtirazi kayıt koyulmayacağı yönündeki kararlarının aksine Anayasa Mahkemesi kararının emsal karar niteliği taşıyacağı ve Danıştay'ın bundan sonra düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıt koyularak verilmesi durumunda, söz konusu beyannamelerin kanuni süresinde verilir verilmeyi araştırma maksadıyla davanın esastan görüşülmesini isteyeceği ve bu yönde kararların istikrar kazanacağı düşünülmektedir.

3- ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ UYGULAMAYA ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İhtirazi kayıt müessesesi, beyan esasına dayanan vergi sisteminde mükelleflerin beyanlarında vergi idaresi ile farklı düşünceye sahip olması durumunda, bu düşüncesini ifade etmesini, savunmasını ve hukuki anlamda tartışılabilir hâle getirmesini sağlama amacını taşımaktadır.

Yasada doğrudan tanımlanmayan, uygulama usul ve esasları belirlenmeyen müessesenin, yargı içtihatlarıyla geliştiği ve uygulamada kendine yer bulduğu görülmektedir. Bu durum da müessesenin uygulanmasına yönelik ciddi tartışmaların ve görüş farklılıklarının günümüze kadar taşınmasına sebep olmuştur. Konuyla ilgili yargı organları arasında farklı içtihatların bulunduğu ve görüş birliğinin sağlanamadığı görülmektedir.

Görüş farklılıkları da özellikle kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine koyulan ihtirazi kayıt sonucu vergi idaresinin tesis ettiği işlemlere karşı açılan davalarda bulunmaktadır. Bu konuda Danıştay'ın istikrar kazanan görüşü ile bu görüşün aksi yönündeki Anayasa Mahkemesi kararından önceki bölümlerde bahsetmiştik.

Düşüncemize göre yargı organlarının görüş farklılıklarının temelinde, ihtirazi kayıt müessesinin tanımına ve uygulanma usul ve esaslarına kanunda doğrudan yer verilmemesi bulunmaktadır. Günümüzdeki mevcut mevzuat kap-

samında ihtirazi kayıt müessesesiyle ilgili olarak uygulamaya yargı organları kararlarının yön verdiğini belirtebiliriz. Ve burada da en yüksek yargı organı hangisiyse, onun aldığı karar herkes için bağlayıcı olacaktır. İhtirazi kayıt müessesesi ile ilgili uygulamaya, Anayasa Mahkemesi tarafından verilen karar ile yön verildiği ve bu karar doğrultusunda yargı organlarında karar alınacağı aşikârdır.

Anayasa Mahkemesi'nin konuyla ilgili üzerinde durduğu nokta; idarenin baskısıyla verilen beyannameye ihtirazi kayıt koyulması durumunda olayın tartışılabilirliğinin sağlanması ve hukuki denetim dışında kalan bir alan meydana gelmemesi gerektiğidir. Zaten T.C. Anayasası'nda da hukuk denetiminin dışında bırakılacak idari işlemler belirlenmiş olup bunun dışındaki bütün idari işlemlerin hukuk denetimine tabi olduğuna hükmedilmiştir.

Somut olay üzerinden hareket edecek olursak; günümüzde vergi kaçakçılığının büyük bir ekonomi oluşturarak sektör haline geldiği ve kamu düzenini bozucu etkilere sahip olduğu bilinmekte olup vergi idaresi, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için birçok uygulamayı yürürlüğe sokarak önemli adımlar atmaktadır. Ödemelerin tevsik zorunluluğu, alım ve satımların Form B-Bs ile bildirilmesi, kod uygulaması, risk analiz merkezince riskli mükelleflerin belirlenmesi ve bunun gibi birçok uygulama, vergi idaresinin bu yöndeki başlıca uygulamalarıdır.

Sahte belge organizasyonlarının ortaya çıkmasında, iyi niyetli mükelleflerin mal ve hizmet alımlarında mağduriyet yaşamamaları açısından önemli bir yere sahip olan kod uygulaması da vergi idaresinin sahte belgeye dayalı vergi kaçakçılığıyla mücadelede kullandığı önemli bir enstrümandır.

Sahte belge düzenleme fiilinin tespit edilmesine müteakiben, ilgili mükellefin düzenlediği faturaları yasal defterlerine kaydedip ilgili dönem beyannamelerinde beyan eden mükellefler için

sahte belge kullanma ihtimalleri vergi idaresi tarafından tespit edilmektedir. Bu durumda genel olarak vergi idaresi, bir yazı ile sahte belge kullanma ihtimali tespit edilen mükellefi konudan haberdar edip uygulanacak prosedürü bildirmekte ve düzeltme beyannamesi vermeye teşvik etmektedir.

Vergi idaresinin yazısı sonucu mükelleflerin karşılaşılabilecekleri üç durum söz konusudur:

1. Yazıya istinaden düzeltme beyannamesi vermesi.
2. Hiçbir işlem yapmayarak vergi idaresi tarafından koda alınması.
3. Hiçbir işlem yapmayarak nezdinde vergi incelemesi yapılması.

Bu üç durum mükellef ve vergi sorumluları açısından seçimlik durumlardır. Yani vergi idaresinin yazısıyla karşılaşan mükellef ve vergi sorumlularının seçebilecekleri farklı durumlar bulunmaktadır. Ancak uygulamada vergi idaresiyle aynı görüşe sahip olmayan mükellef ve vergi sorumlularının, vergi idaresi tarafından yapılacak koda alma işlemi ile vergi incelemesi neticesine dava açma imkânları varken bunu kullanmayıp düzeltme beyannamesini ihtirazi kayıtlı verdikleri görülmektedir.

Mükellef ve vergi sorumlularının bu yolu tercih etmeleriyle birlikte, vergi idaresinin kaçakçılıkla mücadelede önemli ve kilit bir role sahip kod uygulamasının etkinliği azaltılmaktadır. Zira vergi idaresi tarafından yazıyla dikkati çekilen mükellef ve vergi sorumlusu, henüz koda alınmadan düzeltme beyannamesi vererek vergi idaresinin koda alma işlemine set çekmiş olmakta ve daha sonra ihtirazi kayıt koyulan düzeltme beyannamesine dava açmaktadır. Mükellef ve vergi sorumlularının, bu yol yerine vergi idaresinin koda alma işlemini beklemeyi tercih etmeleri durumunda, vergi idaresinin işlemine karşı açacakları davada yürütmeyi durdurma müessesesini harekete geçirebilecekleri hususu da göz önüne alındığında herhangi bir hak ve menfaat kaybına

uğramadıkları görülmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi, somut olayda ‘*vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkânı*’ dışında bir seçenekleri bulunmamaktadır.’ şeklinde düşünce ortaya koymuştur.

Anayasa Mahkemesi’nin bu düşüncesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan kararının, mükellef ve vergi sorumlularının sahte belgeye dayalı kaçakçılıkla mücadelede önemli bir yere sahip olan kod uygulamasına muhatap olmamalarının yolunun açıldığını ve bu karar sonrası vergi idaresinin yazı ile bilgilendirdiği mükellef ve vergi sorumlularının, koda alınma işlemlerine dava açmak yerine ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi vererek dava yolunu seçeceklerini değerlendirmekteyiz. Düşüncemize göre bu durum da vergi idaresinin vergi kaçakçılığıyla mücadeleye yönelik kod uygulamasının etkinliğinin azalmasına ve dolayısıyla vergi kaçakçılığıyla mücadelenin zayıflamasına sebep olacaktır.

Bunun önüne geçebilmek için ihtirazi kayıt müessesesinin tanımına Vergi Usul Kanunu’nda doğrudan yer verilmesinin ve müessesenin özüne uygun şekilde hukuk alanının denetimine açık olmayan işlemlerle sınırlı olarak uygulanmasını sağlamak üzere nasıl ve hangi durumlarda uygulama alanı bulacağının açıklanmasının önemli olduğunu düşünmekteyiz. Dolayısıyla ihtirazi kayıt müessesesinin, özü itibarıyla mükellef ve vergi sorumlularının vergi idaresi ile görüş ayrılıklarının olduğu durumlarda ve yapacakları işlemlere dava açma haklarının bulunmadığı durumlarda uygulanması amacıyla hukuk alanında yer aldığını düşünürsek; vergi dairesinin yazısı üzerine, kod uygulamasından kaçınmak amacıyla verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt koyulması işleminin, müessesenin özüne ve ruhuna uygun olmadığını ifade edebiliriz.

Bu çerçevede yapılacak yasal düzenlemenin, yargı organları arasındaki tereddüdü gidereceği

gibi mükellef ve vergi sorumlularının, vergi idaresinin vergi kaçakçılığıyla mücadelesine yönelik uygulamalarından kaçınmalarının da önüne geçeceğini değerlendirmekteyiz.

SONUÇ

Türk vergi hukukunda ihtirazi kayıt müessesesi, yargı içtihatlarıyla uygulama alanı bulmuş, yasa düzeyinde doğrudan tanımlaması yapılmamış ve yasada müessesenin nasıl, hangi durumlarda ve hangi usul ve esaslar çerçevesinde uygulanacağına dair herhangi hüküm yer almamıştır. Yasada bulunan boşluk dolayısıyla da yargı organlarının özellikle kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ilişkin davalarda alınan kararları arasında uygulama birliği sağlanamadığı gözlemlenmiştir.

Danıştay’ın istikrar kazanan kararları çerçevesinde mükellef ve vergi sorumlularının yasal süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıtla verdikleri düzeltme beyannameleri üzerinden vergi idaresinin tesis ettiği işlemlere karşı açılan davalar, esasa girilmeden reddedilmekteydi. Ancak Anayasa Mahkemesi, 03.04.2019 tarihli ve 30734 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 27.02.2019 tarihli ve 2015/15100 Başvuru Numaralı kararında Danıştay kararlarının aksine bir karara imza atmış ve söz konusu davaların işin esasına girilerek görülmesi gerektiğini belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi’nin mükellef ve vergi sorumlularının düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma imkânı dışında bir hukuki seçeneklerinin bulunmadığı düşüncesinden hareketle verdiği karar; mükellef ve vergi sorumluları tarafından vergi idaresinin vergi kaçakçılığıyla mücadeleye yönelik uygulamalarından biri olan kod uygulamasından kaçınmalarının önünü açacak ve vergi kaçakçılığıyla mücadelenin etkinliğini zayıflatacaktır.

Bunun önüne geçmek için ihtirazi kayıt tanımının doğrudan yapıldığı, mükelleflerin dava açma

haklarının bulunmadığı beyannamelere ihtirazi kaydın koyulabilmesine imkân veren ve bu beyannamelerin ne zaman ve hangi usulde verileceğinin açıkça belirtildiği yasal düzenlemelerin yapılmasını ve söz konusu düzenlemenin, ihtirazi kayıt müessesesinin özüne uygun olarak hukuk alanının denetimine açık olmayan işlemlerle sınırlı olarak uygulanmasını sağlamasını önemli görmekteyiz.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.
- 27.02.2019 tarihli ve 2015/15100 Başvuru numaralı Anayasa Mahkemesi Kararı
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu-

nun 11.12.2009 tarihli ve E.2008/593, K.2009/655 sayılı kararı.

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27.06.2012 tarihli ve E.2012/167, K.2012/300 sayılı kararı.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25.02.2015 tarihli ve E.2014/1164, K.2015/20 sayılı kararı.
- Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 27.03.2014 tarihli ve E.2011/6478, K.2014/1243 sayılı kararı.
- Türk Hukuk Lûgatı (1991), Türk Hukuk Kurumu, Başbakanlık Basımevi, Ankara.