

BÜLTEN

06 Şubat 2023 2023/03

İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannameye Dava Açılması

Vergi kanunlarında yer alan ve matrahın beyan usulüncü belirlendiği tüm vergi beyannamelerinin ihtirazi kayıtlarla verilmesi mümkündür. İhtirazi kayıt, mükelleflerin dava açma hakkını saklı tutan ve yaptıkları beyanlarına karşı düşülen itiraz nitelikli bir şerhtir.

Mükelleflerin fazla bir vergi ödemesi, idarenin yönlendirmesi dışında kendi bildiği yöntemle beyanname vermesi halinde vergi cezası, KDV indiriminin çıkartılması ve düzeltme beyannamesi vermek durumunda kalmaması için, beyannamenin ihtirazi kayıtlarla verilmesinde hukuki yarar bulunmaktadır.

İhtirazi kayıt, süresinde verilen beyanname ile düzeltme beyannamesi ve pişmanlıkla verilen beyannameye de konu olabilmektedir. Başka bir deyişle, ihtirazi kayıtlarla beyan yöntemi, mükelleflerin, duydukları tereddütlerin giderilmesi ve idareyle aralarında yorum farklılığı olmasına rağmen idarenin görüşü doğrultusunda beyanname verilerek yorum farklılığının yargıda uyumsuzluk konusu yapılması imkânlarını sağlayan önemli bir mekanizma olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu yazımız ile, ihtirazi kayıt ile verilen ve mükelleflerce dava konusu edinilmek istenen beyan edilen matrah üzerinden tarh olunan vergilere karşı dava açılması usulü incelenecektir.

Mükellefler tarafından beyannamelere ihtirazi kayıt konulmak suretiyle dava açılması hususunda mevzuatta doğrudan bir düzenleme olmayıp, İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27. Maddesinin 4. Fıkrasında yer alan: *"...ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsilat işlemlerini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir..."* hükmüdür.

İhtirazi kayıt, mükelleflerin dava açma hakkını saklı tutan ve yaptıkları beyanlarına karşı düşülen itiraz nitelikli bir şerhtir. Uygulamada ihtirazi kayıt ile verilen beyannamelere dayanarak vergi dairesince tarh edilen verginin iptaline ilişkin olarak dava açılabilir.

Danıştay kararları doğrultusunda da mükellefler tarafından verilen beyannameler hakkında, beyannamelerin idarenin zorlayıcı yazısı üzerine verildiği, serbest iradelerini yansıtmadığı gibi gerekçeler ile dava açılabilir kabul edilmiştir.

Dava konusu edilen beyannameye ilişkin olarak, süresinde verilen beyanname, düzeltme beyannamesi ve pişmanlıkla verilen beyannamelere karşı dava açılıp açılmayacağı incelenmesi gereken bir husustur.

Buna göre; Danıştay'da temyize konu edinilen bir karar hakkında, düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kayıt kabul edilmeyerek tahakkuk ettirilen vergi, hesaplanan gecikme faizi ile kesilen vergi ziyai cezasının sebep unsuru hakkında, yargısal denetim yapılması gerekirken bu husus göz ardı edilmek suretiyle

yazılı gerekçeyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiş, düzeltme beyannamesinin dava konusu edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulması halinde dava konusu edinilmesi mümkündür.

Anayasa Mahkemesinin 11.08.2020 Tarihli Basın Duyurusuyla ise: *"Süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükellef ile süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen mükellefin durumlarını karşılaştıran Anayasa Mahkemesi, pişmanlıkla verilen beyanda mükellefin hatalı davranışını kabul ederek vergi ziyana yol açan fiilden pişman olduğuna dikkat çekmiştir. Buna göre dava açılması ise bu pişmanlık hâliyle bağdaşmamaktadır."* gerekçeleri ile, süresinden sonra pişmanlıkla beyannamesi verilmesi halinde ihtirazi kayıt konularak dava açılmasının, pişmanlıkla bağdaşmayacağı gerekçesi ile dava açılmayacağını duyurmuştur.

Bu kapsamda, pişmanlıkla verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği Danıştay tarafından kabul gören görüştür.

Süresinde verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması ise, yerleşik Danıştay içtihatları doğrultusunda dava açma hakkı tanıyan bir çekince olarak değerlendirilmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, mükelleflerce süresinde verilen beyannameler ile süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kayda dayanılarak dava açılması mümkündür. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin 11.08.2020 Tarihli duyurusu kapsamında pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulması halinde dava açılmasının pişmanlıkla bağdaşmayacağı gerekçesi ile dava açılmasının mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davalarda yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu kamu alacağını tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi olacaktır.

Ancak, yukarıda değinilen madde hükmünden anlaşıldığı üzere, tarh edilen verginin iptali amacıyla açılacak olan dava, işlemin yürütmesini kendiliğinden durdurmuyacak, mükelleflerin haciz tehdidinin önlenmesi adına Vergi Mahkemesinden işlemin yürütmesinin durdurulması talep edilmesi gerekmektedir.

Sonuç

Yukarıda izah edildiği üzere; mükellefler tereddüt ettikleri konularda yargı yoluna başvurabilmek için, beyannamelerine "ihtirazi kayıt" koymakta ve bu suretle dava yoluna gitmektedirler. Bu yöntemle mükelleflerin duydukları tereddütlerin giderilmesi ve idare ile mükellef arasındaki yorum farklılıklarının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

Bu doğrultuda, ihtirazi kayıtla süresinde verilen beyanname ve düzeltme beyannamesi davaya konu edilebilecek olup pişmanlık ile verilen beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi pişmanlıkla bağdaşmayacağından ihtirazi kayıt dava açma hakkı vermeyecektir.