

# SAHTE BELGE UYUŞMAZLIĞINDAN KAYNAKLANAN İHTİRAZİ KAYITLI DÜZELTME BEYANNAMELERİ

## THE CORRECTION DECLARATIONS WITH RESERVATION WHICH ARISING FROM THE DISPUTE OF FALCE INVOICE

**Murat YILDIRIM\***

### ÖZ

Mükellefler tarafından düzeltme beyannamesi verilerek bir kısım Katma Değer Vergisi (KDV) indirimlerinin beyanlardan çıkarılması, sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bu mükelleflerden bir kısmı da beyanname üzerine ihtirazi kayıt koyarak bunlara dava açmaktadır. Günümüzde, bu tür davaların ne şekilde karara bağlanabileceği konusu, karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Makalede, farklı şekilde ortaya çıkan bu düzeltme beyannameleri sınıflandırılarak incelenmiş, konunun çözümüne etki edebilecek unsurlar ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Son olarak da, gerekli yasal düzenlemeler üzerinde durulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** düzeltme beyannamesi, ihtirazi kayıt, sahte belge,

### ABSTRACT

It is a common situation for taxpayers to remove some VAT deductions by submitting a correction declaration. Some of these taxpayers sue them by putting a mental reservation on it. The issue, how such cases can be adjudicated has become complex at the present day. These correction declarations that arise differently are classified and examined, the factors may affect the sollution of the theme are exaluated seperately in this article. Finally, the necessary legal arrangements were emphasised.

**Keywords:** correction declaration, mental reservation, falce invoice

---

\* İstanbul 14. Vergi Mahkemesi Üyesi

## 1. GİRİŞ

Mükelleflerin düzeltme beyannamesi vererek sahte belge olduğu şüphesi bulunan bir kısım alışlarına ilişkin Katma Değer Vergisi (KDV) indirimlerini beyanlarından çıkarması, söz konusu olabilmektedir. Bu beyannamelerden bir kısmı da ihtirazi kayıtlı verilmekte ve buna ilişkin cezalı tahakkuklar vergi mahkemelerinde dava konusu yapılarak uyuşmazlık haline getirilmektedir. Bu suretle açılan davalar ise, günümüzde karmaşık bir yapıya bürünmüş, hukuki ve mali bir problem haline gelmiştir.

Sahte belge uyuşmazlığından kaynaklanan ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilere ilişkin uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması; olaya etki eden tüm unsurların yorumlanması, değerlendirilmesi ve olayın mahiyetinin en doğru şekilde tespiti suretiyle sağlanabilecektir.

Makalede; düzeltme beyannamesi ve ihtirazi kayıt kavramları incelenmiş, mükelleflerin iradelerinin sakatlandığı iddiaları ve mükellef iradesini sakatlayan nedenler tartışılmış, düzeltme beyannamelerine dayanan tahakkuklar tahlil edilerek, ortaya çıkabilecek sorunların tespiti yoluna gidilmiş, nihai olarak da, sistemselsel bir kısım sorunların giderilmesinin, ancak bu sorunların tespiti ve iyileştirici düzenlemelerin yapılması suretiyle sağlanabileceğinden hareketle, ihtiyaç duyulan yasa değişiklikleri üzerinde durulmuştur.

## 2. DÜZELTME BEYANNAMESİ VE İHTİRAZİ KAYIT

### 2.1. Düzeltme Beyannamesi

Kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 344. maddesinin son fıkrasında "*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.*" lafzıyla değinilmiştir. Bu düzenlemenin kanuni süresinde hiç beyanname vermeyen mükellefleri kapsadığı açık olmakla birlikte, kanuni süresinde beyanname veren ancak bu beyannameyi kanuni süresi geçtikten sonra düzeltmek isteyen mükellefleri de kapsadığı yönünde kesin bir açıklık bulunmamaktadır. Bununla birlikte, söz konusu beyannamenin kanuni süresinde beyanname veren mükelleflerce de

verilebileceği kabul edilmekte olup, bunun sonucunda "düzeltme beyannamesi" adı verilen beyanname türü ortaya çıkmıştır. Ayrıca VUK'un "izaha davet" başlıklı 370. maddesinde "*hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi*" ibaresine yer verilmiş, idarenin izaha daveti sonrasında hem kanuni süresi geçmiş ilk beyannamenin hem de düzeltme beyannamesinin verilebileceği açıkça düzenlenmiştir. İzaha davet sonucunda verilen bu beyannamelere ilişkin tahakkuklar üzerinden hesaplanan vergi ziyai cezası oranı ise % 20 olarak belirlenmiştir. Bu düzenlemelere göre, bütün mükellefler tarafından VUK'un 344. maddesinin son fıkrası uyarınca, izaha davet edilen mükellefler tarafından da VUK'un 370. maddesi uyarınca düzeltme beyannamesi verilebilecektir.

VUK'un "pişmanlık ve ıslah" başlıklı 371. maddesinde uygulamada "pişmanlık beyannamesi" adı verilen bir beyannameye daha yer verilmiş, maddede yer alan şartları taşıyarak bu beyannameyi veren ve beyannameyi verdikten sonra yine maddede yer alan diğer şartları da yerine getiren mükellefler hakkında vergi ziyai cezası kesilmeyeceği düzenlenmiştir. Bu beyannamenin temel şartı ise, mükellefin "*kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi*"dir. Diğer yandan, VUK'un 370. maddesi uyarınca izaha davet edilen mükelleflerin, izahat istenilen olaylarla ilgili pişmanlık beyannamesi veremeyeceği de yasada ayrıca düzenlenmiştir.

Pişmanlık beyannamesi vererek vergi ziyasına sebebiyet verdiğini kendiliğinden vergi dairesine bildiren bir mükellefin, bu beyannameye ihtirazi kayıt koyması ve pişman olduğunu bildirdiği bir konuyu hukuki ihtilaf haline getirmesi beklenmemelidir<sup>1</sup>.

## **2.2. İhtirazi Kayıt**

VUK'ta mükelleflerin kendi verdikleri beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilere karşı dava açamayacağı düzenlenmiş, diğer yandan, VUK'un 112. maddesinin 6. fıkrasında gecikme faizinin

---

<sup>1</sup> GÖKER Cenker, YILMAZOĞLU Yunus Emre, "Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme", Ankara Barosu Dergisi, Yıl 75, Sayı 2017/3, 2017, s. 86, (82-100).

hesabına ilişkin olarak ihtirazi kayıtlı beyannameden bahsedilmiştir. Vergi yasalarında faiz hesabına yönelik bu düzenleme haricinde ihtirazi kayıt olgusuna yer verilmemiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)'un 27. maddesinin 4. fıkrasında "...ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz." ibaresine yer verilmiş olup, beyannameler üzerine ihtirazi kayıt konularak cezalı tahakkuklara karşı dava açılabilmesi, yasal dayanağını bu düzenlemeden almaktadır.

İhtirazi kayıt, hukuki bir konuda vergi idaresi ile mükellefler arasında oluşan görüş ayrılığından doğmaktadır. Bu görüş ayrılığının ortaya çıkması halinde mükellefler, re'sen tarhiyat ve vergi ziyayı cezası (veya daha yüksek oranda vergi ziyayı cezası) ile karşılaşmamak için idarenin hukuki yorumu doğrultusunda beyanname vererek vergilerin tahakkukunu sağlayabilmekte; diğer yandan, ihtilafli şekilde tahakkuk eden bu vergileri vergi mahkemelerinde kendi hukuki yorumlarına dayanan iddialarıyla dava konusu yapabilmektedir.

Dayanağını vergi yasaları yerine İdari Yargılama Usulü Kanunundan alan ihtirazi kaydın, vergisel bir olay olmadığı, tamamen hak arama hürriyetine ilişkin bir olgu olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir tabirle, ihtirazi kayıt vergi idaresince değerlendirmeye alınmak üzere konulmadığı gibi, vergi idaresinin de bu ihtirazi kayıtları değerlendirmeye tabi tutarak haklı veya haksız bulması ve bu doğrultuda bir kısım vergileri tahakkuktan imtina etmesi de söz konusu olamaz<sup>2</sup>. Nitekim vergi idaresi ihtirazi kayıtlı da olsa mükelleflerin verdiği

---

<sup>2</sup> İhtirazi kayıtlı verilen beyannamelere dayanan tahakkuklara ilişkin vergi yargısınca verilen birçok kararda, vergi idaresince ihtirazi kaydın kabul edilmemesi eleştirilmektedir. Örneğin, Danıştay Dördüncü Dairesinin 11.7.2019 tarih ve E:2019/1713, K:2019/5109 sayılı karar gerekçesinde "...kendiliğinden verilen beyana konulan ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle yapılan cezalı tarhiyatlar..." ibaresine, İzmir 1. Vergi Davası Dairesinin 12.10.2017 tarih ve E:2017/1889, K:2017/2164 sayılı kararının hüküm fıkrasında "...2016/2'nci dönem için ihtirazi kayıt kabul edilmeyerek fazla tahakkuk ettirilen geçici verginin kaldırılmasına..." ibaresine yer verilmiştir. Buna karşın, vergi idaresine beyannameyi kabul aşamasında değerlendirme ve takdir yetkisi tanıyan bir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, bu türden bir yetki kullanımının somut örneğini bulmak da çok zordur. (UYAP bilgi sisteminden alınmıştır.)

beyannamelerle bağılı olup, aksine durum, ilgili kamu görevlileri hakkında cezai ve mali sorumluluklar doğurabilecektir.

### **3. SAHTE BELGE İTİRAZINA DAYANAN İHTİRAZİ KAYITLI DÜZELTME BEYANNAMELERİ**

Sahte belge uyuşmazlığına dayalı olarak ihtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannamelerindeki bu ihtirazi kayıt, mükelleflerin, kullandıkları belgelerin sahte olmadığı itirazını öne sürdüğünü göstermektedir. Bunun yanı sıra, dava dilekçelerinin hemen hepsinde beyannamenin idarenin zorlaması sonucunda verildiği iddiasının da yer aldığı görülmektedir<sup>3</sup>. Bu durumda da, söz konusu beyannamelerin, belgelerin sahte olmadığı ve beyannamenin iradeyi sakatlayan nedenlerle verildiği yönünde iki ayrı itiraz içerdiği anlaşılmaktadır.

Sahte belge uyuşmazlığına dayalı ihtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannamelerini; idarenin izaha davet yazısı sonucunda verilen beyannameler ve idarenin izaha davet yazısı bulunmaksızın (kendiliğinden) verilen beyannameler şeklinde; izaha davet yazısı sonucunda verilen beyannameleri de yasal yetkiye uygun izaha davet yazısı sonucunda verilen beyannameler ve yasal yetkiyi aşan izaha davet yazısı sonucunda verilen beyannameler şeklinde ayırarak inceleyelim:

#### **3.1. Yasal Yetkiye Uygun İzaha Davet Yazısına Dayanan Düzeltme Beyannameleri**

Vergi idaresince mükelleflere gönderilen izaha davet yazıları, dayanağını VUK'un "izaha davet" başlıklı 370. maddesindeki "*Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir*" hükmünden almaktadır. Madde içerisinde ayrıca, belli tutarın altında sahte belge kullandığı ön tespiti yapılan mükelleflerin de izaha

<sup>3</sup> Örneğin, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Üçüncü Vergi Dava Dairesinin 26.02.2019 tarih ve 2019/171, K:2019/399 sayılı kararının istem özetinde, davacının istinaf başvuru dilekçesindeki zorlama iddiaları "...idarece düzenlenen tehdit ve baskı amaçlı bilgi yazısında yeniden düzeltme beyannamesi vermesinin istendiği, özel esaslar listesine alınma tehdidi ile düzeltme beyannamesi vermek zorunda bırakıldığı, özgür iradesi dışında mecburen düzeltme beyannamesi verdiği..." şeklinde özetlenmiştir. (UYAP bilgi sisteminden alınmıştır.)

davet edilebileceği, izahat sonucunda vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin anlaşılması halinde vergi incelemesi başlatılmayacağı, eksik veya yanlış verilmiş vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi halinde ise vergi ziyası cezasının % 20 oranında kesileceği düzenlenmiştir.

İzaha davet düzenlemesini sahte belge kullanımı bakımından incelersek, sadece belli tutarın altında şüpheli belge kullanan mükelleflerin izaha davet edilebilecek olması ve tahakkuklara ilişkin daha düşük oranda vergi ziyası cezası içermesi nedeniyle, bu düzenlemenin mükelleflerin lehine olduğunu söyleyebiliriz<sup>4</sup>. Bilerek veya bilmeyerek sahte belge kullanan mükellefler, idarenin izaha daveti sonucunda bu belgelere dayanan KDV indirimlerini beyanlarından çıkarmak suretiyle vergi incelemesinin doğuracağı enerji kaybından korunmuş ve daha yüksek oranda bir vergi ziyası cezasıyla karşılaşmamış olacak, vergi idaresi de denetim gücünü daha etkin şekilde kullanabilecektir. Bu durumda da, sahte belge kullanma olayı, iki tarafın da kazançlı çıkacağı bir uzlaşıyla çözülmüş olacaktır. Diğer yandan, maddede her ne kadar "izahat" olgusu düzenlense de, bu izahatın fiili uygulamalarda bir karşılığının bulunamayacağını, nitekim düzeltme beyannamesi verilmemesi halinde ancak vergi incelemesi ile giderilebilecek sahte belge kullanma şüphesinin, mükellefin -ilgili mükelleften belge almadığı izahatı haricinde- bir izahat vermesi ve vergi idaresinin de bu izahat sonucunda ikna olması suretiyle çözümlenmesi olasılığının zayıf olduğunu belirtmek gerekir.

İdareye tanınan yasal yetkiye uygun bir izaha davet yazısının, diğer bir tabirle, idarenin yasadan kaynaklanan bir yetki kullanımının, zorlama veya hukuka aykırı zorlama olarak kabul edilmesine olanak bulunmamaktadır. Diğer yandan, sınırlı sayıdaki izaha davet yazılarında yasa lafzıyla bağlı kalındığı görülmektedir<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> İlgili madde gerekçesinde, idarenin bilgisine girmiş vergi ziyaları için pişmanlık beyannamesi verilemediğinin vurgulanması ve "vergiiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla, haklarında henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir konusunda sevk edilmemiş mükellefler için izaha davet müessesesi getirilmektedir" ibaresine yer verilmesi, bu düzenlemenin, bir eksikliğin mükellefler lehine giderilmesi ve bir tür uzlaşma yolu açılması amacı taşıdığını göstermektedir.

<sup>5</sup> Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu İstanbul KOÖM Grup Başkanlığının bir mükellefe gönderdiği 21.3.2018 tarih ve E:24271 sayılı izaha davet yazısının ilk

### 3.2. Yasal Yetkiyi Aşan İzaha Davet Yazısına Dayanan Düzeltme Beyannameleri

Mükelleflere gönderilen izaha davet yazılarının büyük kısmında, özel esasların re'sen uygulanacağına ilişkin ibarelere de yer verildiği, ayrıca mükelleften izahat isteme yerine belgelerin gerçekliğinin ispatlanmasının telkin edildiği görülmektedir<sup>6</sup>. Bu durum ise, izaha daveti düzenleyen VUK'un 370. maddesinde verilen yetkinin dışına çıkıldığını göstermekte ve izaha davet yazılarını mükellefler üzerinde bir tür baskı unsuru haline getirebilmektedir.

İdari işlemler, yargı tarafından ya da yine idarenin kendisi tarafından ortadan kaldırılmadıkça, kanuni bir dayanağa sahip ve hukuka uygun varsayılır<sup>7</sup>. Vergi idaresinin tesis ettiği tüm işlemler de, iptal edilene kadar bu hukuka uygunluk karinesine haiz bulunmaktadır. Bu bağlamda, idarenin izaha davet yazılarında hukuka aykırı bir işlem tesis edeceği yönündeki bildirimının, "beyana dayalı tahakkuk"u da hukuka aykırı hale getirmesi, diğer bir tabirle, gelecekte tesis edilmesi muhtemel işlemlerin henüz tesis edilmediği halde geçmişe sirayet ederek başka işlemlerin de iptalini gerektirmesi, idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesiyle tezat doğurmaktadır. Buna karşın, hukuka aykırı işlem tesis

---

paragrafında ilgili yasal düzenleme özetlendikten sonra ikinci paragrafında; *"İzah Değerlendirme Komisyonunca ekte yer alan Ön Tespit Tutanağı ile tespit edilen hususlarla ilgili verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin tespit yapılmıştır. Bu kapsamda iş bu yazının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde izahata bulunmanız halinde aşağıda yer alan açıklamalar çerçevesinde izaha davet müessesesinden yararlanmanız mümkün olabilecektir."* ibaresine yer verilmiş olup, bu izaha davet yazısında ilgili madde lafzıyla bağlı kalındığı görülmektedir.

<sup>6</sup> Beylikdüzü Vergi Dairesi Müdürlüğünün bir mükellefe gönderdiği 06.12.2017 tarih ve ...E.530125 sayılı izaha davet yazısında, *"Bu itibarla, bu yazımızın tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde aşağıda belirtilen döneme/dönemlere ilişkin olarak hakkında olumsuz rapor/olumsuz tespit bulunan mükelleflerden yapmış olduğunuz alımlara ilişkin işlemi KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/E-5) bölümündeki açıklamalara göre ilgili dönem beyanlarınızı Tebliğde belirtildiği şekilde düzeltmeniz halinde hakkınızda özel esaslar uygulanmayacaktır. Yazımızın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde Dairemize bilgi verilmemesi, işlerin gerçekliğinin ispatlanmaması veya beyanlarınızın düzeltilmemesi halinde ise sahte belge veya muhteviyatı yanıltıcı belge kullanma tespiti dolayısıyla özel esaslara ilişkin hükümler Dairemizce , uygulanacaktır."* ibaresi yer almaktadır. Bu ibare, İstanbulda bulunan tüm vergi dairelerince kullanılan şablon metin niteliğindedir.

<sup>7</sup> ÖZAY, İlhan, Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul, 2004.

edileceği yönünde düzenlenen izaha davet yazıları da hukuka aykırı birer işlem niteliğinde olacağından, bu tür izaha davet yazılarının mükellef iradesini sakatlayan bir neden olduğu açıktır. Diğer yandan, açıklayıcı ve bilgi verici niteliğinin dışında yaptırım tehdidi içermesi halinde, uyarıcı işlemler de kural olarak iptal davasına konu olabilecektir<sup>8</sup>. Bu durumda da, iptale konu işlemin beyana dayalı tahakkuklar mı, yoksa hukuka aykırı şekilde tanzim edilmiş izaha davet yazıları mı olması gerektiği yönünde yeni bir tartışma doğmaktadır<sup>9</sup>.

### 3.3. İzaha Davet Yazısı Yokluğunda (Kendiliğinden) Verilen Düzeltme Beyannameleri

Mükellefler tarafından, alış yaptığı mükellef/mükelleflerden kaynaklanan bir kısım nedenlerle, kendilerine herhangi bir ihtar/bilgi/izahat yazısı gönderilmediği veya başkaca bir bildirimde bulunulmadığı halde düzeltme beyannamesi verildiği ve bu beyannamelerden bir kısmına da ihtirazi kayıt konularak vergi mahkemelerinde uyuşmazlık haline getirildiği görülmektedir<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> ERKUT, Celal, İptal Davasının Konusunu Oluşturması Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, 2015.

<sup>9</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesinin 30.5.2018 tarih ve E:2018/1273, K:2018/1971 sayılı hükmüne ilişkin azlık gerekçesinde "...zorlayıcı işleme karşı dava açılarak, davalı idarenin, anılan nitelikte zorlayıcı bir işlem tesis etme yetkisinin bulunup bulunmadığı, şayet, davalı idarenin, mevzuattan kaynaklanan böyle bir işlem tesis etme yetkisi var ise, mevzuatta işlem tesisi için aranılan koşulların oluşup oluşmadığı hususlarında, yargısal denetim yaptırılması mümkünken..." ibaresine yer verilerek, bu tür durumlarda dava açılarak iptali istenilecek işlemin beyana dayalı tahakkuklar değil, mükellefi beyanname vermeye zorlayan izaha davet yazıları olması gerektiğine dikkat çekilmiştir. (UYAP bilgi sisteminden alınmıştır.)

<sup>10</sup> Örneğin, İstanbul 14. Vergi Mahkemesinin 27.6.2019 tarih ve E:2019/812, K:2019/1189 sayılı kararında yer alan istem özetinde, " mal ve hizmet satın aldığı .....nin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenleyenler listesinde olduğunu öğrenmesine müteakip bu mükelleften alışlara isabet eden katma değer vergilerini düzeltme beyannamesi vermek suretiyle indirim listesinden çıkartması üzerine adına tahakkuklar yapılarak cezalar kesildiği, ilgili firmaların kod listesine alınmış olmasının kendisinin de sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenlediği anlamına gelmeyeceği..." ibaresine yer verilmiş olup, bu ibare, davacıya izaha davet yazısı gönderilmemesine karşın, alış yaptığı mükellef hakkında sahte belge düzenleme tespiti/raporu bulunduğunu harici kaynaklardan

Mükelleflerin bir izaha davet yazısı olmaksızın verdikleri düzeltme beyannameleri sonucunda açtığı davalarda her ne kadar beyannamelerin idarenin baskısı altında verildiği iddia edilse de, bu iddialar somut şekilde ortaya konulamamaktadır. Makalenin 3.2. kısmında da değindiğimiz üzere, idarenin henüz tesis etmediği işlemlerin tesis edileceği varsayımıyla hukuka aykırı kabul edilmesi ve bu muhtemel işlemlerin geçmişe sirayet ederek başka işlemleri de hukuka aykırı getirmesi söz konusu olamayacaktır.

#### **4. MÜKELLEFLERİN İRADELERİNİN SAKATLANDIĞI İDDİALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Mükellefler tarafından sahte belge uyuşmazlığına dayalı olarak ihtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannameleri sonucunda açılan davalardaki ortak itiraz nedeni, bu beyannamelerin idarenin baskısı altında, diğer bir tabirle de, iradeyi sakatlayan nedenlerle verildiği itirazıdır.

Hukuk devletinin bir gereği olarak, yönetilenlerle ilgili somut kararlar alan yönetimin Anayasadaki ilkeleri titizlikle kollaması ve görevini yasalar içinde yerine getirmesi, idarenin işlem ve eylemlerinin Anayasa ve yasalara aykırı olduğu ilgililer tarafından ileri sürüldüğünde de bu savları yargısal yollarla inceleyecek ve gerektiğinde hukuk kurallarına aykırı durumları ortadan kaldıracak yargı yolunun açık olması gerekmektedir<sup>11</sup>. Bir hukuk devleti olan ülkemizde de idarenin, Anayasada yer alan bir kısım istisnalar haricindeki tüm işlem ve eylemlerine karşı yargı yolu açılmıştır. Bu bağlamda, mükellefler, hukuka aykırı bir idari işlemle karşılaşmaları halinde idari yargı yerlerinde iptal davası açabilecek, bu işlemin açıkça hukuka aykırı olması ve telafisi güç/imkansız zararlar doğurması yürütmenin durdurulması olgusunun temelini oluşturacak, idarenin eylem ve işlemlerinden doğan zararlar da tam yargı davasıyla giderilebilecektir. Buna karşın, vergi idaresinin henüz hukuka aykırı bir işlemi söz konusu olmaksızın, mükellefler tarafından bu türden bir işlem tesis edileceği varsayımıyla düzeltme beyannamesi verilmesi; diğer bir anlatımla, bir hukuk devletinin vergi gibi bir sivil alanında, mükelleflerin borçlusu

---

öğrendiğini ve dava açarken de manevi bir baskı altında düzeltme beyannamesi verdiği savına dayandığını göstermektedir. (UYAP bilgi sisteminden alınmıştır.)

<sup>11</sup> ALAN, Nuri, Hukukla Kırk Yıl, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu, 2003.

olmadıkları vergileri adlarına cezalı olarak tahakkuk ettirmelerine sebep olacak ölçüde zorlamalar bulunduğu iddia edilmesi, vergi hukukunu da aşan önemli bir sorun niteliğindedir. Bu iddialarda hiç bir gerçeklik payının bulunmadığı söylenemeyeceği gibi, iddiaların tamamının doğru kabul edilmesi de yasal çerçevede görevini ifa eden vergi idaresini hak etmediği bir konuma sürükleyecektir.

Konuya, düzeltme beyannamesi verilmemesi halinde karşılaşılabilecek muhtemel iki işlemi, mükellef iradesine etkisi yönünden aşağıdaki başlıklar altında inceleyerek devam edelim:

#### **4.1. Vergi İncelemelerinin Mükellefler Üzerinde Oluşturduğu Tazyikin Mükellef İradesi Yönünden Değerlendirilmesi**

Bir mükellefin, bir kısım alışlarına ilişkin sahtelik şüphesinin bulunması halinde karşılaşılabilecek muhtemel işlemlerden birisi, vergi incelemesine alınma işlemidir. Bununla birlikte vergi yasaları, vergi idaresini herhangi bir tespit, veri veya iddia aranmaksızın kamu yararı gözeterek mükellefler hakkında vergi incelemesi yapmaya yetkili kılmıştır. Mükelleflerin alışlarına ilişkin sahtelik şüphesi ise, vergi incelemesini iradilikten çıkararak, öncelikli bir görev haline getirmektedir.

Vergi incelemeleri, VUK'un 134. maddesinde yer alan tanımına göre, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması için yapılmaktadır. Diğer yandan, vergi incelemelerinin mükellefler üzerinde bir caydırıcılık etkisi de bulunmakta, bu etki, mükellefleri süresinde beyanname vermeye ve bu beyannamelerde doğru matrah ve vergi beyan etmeye sevketmektedir. Bu caydırıcılık etkisine süresinde verilen beyannameler üzerinde rastlanabileceği gibi, düzeltme beyannameleri üzerinde de rastlanabilecektir. Sonuç olarak, yasaların idareye yüklediği bir görev olan vergi incelemeleri, fiilen yapıldığında hukuka uygunluk karinesi taşıdığı gibi, caydırıcılık etkisinin doğurduğu sonuçlar bakımından da bu karineye haiz olacak; bu caydırıcılık etkisinin mükellefler üzerinde doğurduğu tazyik, bir zorlama ya da hukuka aykırı zorlama olarak kabul edilemeyecektir.

## 4.2. KDV İadelerinde Özel Esas Uygulamalarının Mükellef İradesine Etkisi

KDV iadelerinde özel esas uygulamaları, iade sürecinin hazine zararına sebebiyet vermeden sonuçlandırılabilmesini temin etmek için tasarlanmış bir güvenlik mekanizmasıdır<sup>12</sup>. Bu mekanizma, KDV iade taleplerinin karşılanması ilk etapta riskli görülen mükellefler bakımından ilave şartlar getirerek kamu kaynaklarının riske atılmasının önüne geçmekte<sup>13</sup>, ayrıca bu ilave şartların tüm iade işlemlerini kapsamasını engelleyerek, diğer mükelleflerin ve ekonomik sisteminin olumsuz etkilenmesine mani olmaktadır.

Mükelleflerden belli bir kısmının KDV iadelerinin özel esaslara göre yerine getirilebileceği hususu, Katma Değer Vergisi Kanununun 36. maddesine 29.3.2018-7104 sayılı Yasanın 11. maddesiyle eklenen 2. fıkrasında yer alan *"Maliye Bakanlığı; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağına mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."* hükmü ile yasal zemine kavuşmuştur. Bu suretle yasal dayanak kazanan KDV iadelerinde özel esas uygulamasının usul ve esasları da, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Ne var ki, tebliğdeki düzenlemeler ve bu düzenlemeler uyarınca tesis edilen işlemler, yasanın amacını aşan bir noktaya gelmiştir.

Yukarıda değindiğimiz yasal düzenlemeye göre, bir mükellefin KDV iade talebinde bulunması halinde iadesinin özel esaslara göre yerine getirilmesinin gerekip gerekmediği konusunda arşiv araştırması

<sup>12</sup> AVCI, Özcan, "Her Yönüyle Özel Esaslar", Vergi Dünyası Dergisi, Yıl:35, Sayı:417, 2016, s. 28, (28-48)

<sup>13</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği E.1.1. kısmında özel esas uygulamalarının amacını, *"iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır."* şeklinde açıklamaktadır.

yapılması, bu iadenin özel esaslara göre yerine getirilmesinin gerekmesi halinde de bu yönde işlem tesis edilmesi, yani mükellefin iade talebinin özel esaslara göre yerine getirilmesi gerekmektedir. Buna karşın, ilgili tebliğ, iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirilmesinin yanı sıra doğrudan mükelleflerin özel esaslara alınması hususunu da düzenlemekte<sup>14</sup>, ayrıca özel esaslara alınacak mükellefleri, faaliyet konuları arasında ihracat veya inşaat işleri bulunan mükellefler gibi, sadece iade talebinde bulunma ihtimali olan mükelleflerle sınırlı da tutmamaktadır.

1982 Anayasasının 20. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "*Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.*" hükmü, kişisel verilerin ancak yasada öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebileceğini düzenlemektedir. Bu durumda, bir mükellefin yasal düzenleme veya kendi açık rızası bulunmaksızın, sahte belge kullandığı, sahte belge düzenlediği vb tespitlerden oluşan kişisel verilerinin işlenmesine imkan bulunmadığı gibi, bu veriler doğrultusunda özel esaslara alınmak suretiyle hukuki durumunun değiştirilmesine de olanak bulunmamaktadır<sup>15</sup>.

Özel esaslar her ne kadar sadece KDV iadelerine ilişkin bir olgu olsa da, özel esaslara alınmaları, mükelleflerin ticari faaliyetlerinde de olumsuzluklar doğurmakta, bu bakımdan da temel amacını aşan sonuçlara yol açmaktadır<sup>16</sup>. Bu durumda da mükelleflerin düzeltme

<sup>14</sup> Örneğin, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin E.2.1. kısmında "*Bu mükellefler düzenledikleri tespit edilen sahte faturalardan hareketle sahte belge düzenleme fiili nedeniyle özel esaslara alınırlar.*" ibaresine yer verilmiştir.

<sup>15</sup> Özel esaslara alınan bir mükellefin açtığı davaya ilişkin İstanbul 14. Vergi Mahkemesinin 28.6.2019 tarih ve E:2019/423, K:2019/1239 sayılı iptal kararında "*...ayrıca kişisel verilerin işlenmesinde kanunilik veya rızailik ilkesine aykırı olduğu...*" gerekçesine yer verilmiştir. (UYAP bilgi sisteminden alınmıştır.)

<sup>16</sup> Özel esaslara alınan bir mükellefin açtığı davaya ilişkin İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 29.3.2019 tarih ve E:2018/2801, K:2019/584 sayılı kararında "*...Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi Anayasada güvence altına alınan temel kişi hak ve*

beyannamesi vererek, özel esaslara alınmalarına sebebiyet verecek KDV indirimlerini beyanlarından çıkarmaları ve bu suretle özel esaslara alınma ihtimallerini bertaraf etmeleri söz konusu olabilmektedir.

## 5. DÜZELTME BEYANNAMESİ SONRASI YARGI SÜRECİ VE TARH ZAMANAŞIMINA ETKİSİ

Mükellefler, bir kısım alışlarına ilişkin ön tespitler bulunduğunu öğrenmeleri halinde, vergi incelemesine veya özel esaslara alınacakları endişesiyle düzeltme beyannamesi vererek bu alışlara dayanan KDV indirimlerini beyanlarından çıkarmak suretiyle adlarına vergi tahakkuk ettirmekte, sonrasında da dava açarak bu tahakkukların iptalini isteyebilmektedir. Bu suretle tahakkuk eden bir verginin, beyannamenin iradeyi sakatlayan nedenlerle verildiği gerekçesine dayalı olarak doğrudan iptal edilmesi ve bu iptalin kesinleşmesi halinde, baştaki duruma yeniden dönülecek, bir kısım alışlarına ilişkin ön tespitler bulunan mükellef, vergi incelemesi ve özel esaslara alınma endişesini yeniden yaşamaya başlayacaktır. Diğer bir tabirle de, mükellef tarafından açılan davanın sonuçlanarak kesinleşmesi, davanın açılmasındaki rasyonel faydayı da ortadan kaldırmış olacaktır. Bu durumda da, adına tahakkuk eden vergileri iptal ettiren mükellefin yeniden düzeltme beyannamesi vererek aynı vergileri tekrar tahakkuk ettirmesi ve yeniden dava açması söz konusu olabilecektir. Buna karşın, bu türden bir beyan-dava-beyan döngüsü çoğunlukla yaşanmamakta, ilk düzeltme beyannamesi verildikten sonra açılan davaların kesinleşmesine kadar geçen süreçte, bu vergilerin önemli bir kısmı zamanaşımına uğramaktadır<sup>17</sup>. Kısaca, ihtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannamelerine

---

*hürriyetlerine de aykırılık teşkil ettiği..." ibaresine yer verilmiştir. (UYAP bilgi sisteminden alınmıştır.)*

<sup>17</sup> Örneğin, idarenin kod listesine alma bildirisi de içeren izaha davet yazısı sonucunda 2012/12 dönemine ilişkin düzeltme beyannamesi verilerek açılan bir davaya ilişkin Ankara 4. Vergi Mahkemesi'nin 17/05/2018 tarih ve E: 2018/75, K: 2018/748 sayılı kararında, davacının beyannameyi kod listesine girmemek için verdiği ve olayın gerçek mahiyetini ortaya koyan bir vergi incelemesi yapılmadığı gerekçesiyle vergi ve cezalar iptal edilmiş, bu iptal kararının istinaf başvurusu da Ankara Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesinin 12.12.2018 tarih ve E:2018/1268, K:2018/1889 sayılı kararıyla kesin olarak reddedilmiştir. 2012/12 dönemine ilişkin zamanaşımı 31.12.2017 tarihinde dolduğundan, iptal kararı kesinleştikten sonra vergi idaresinin inceleme yapma ve olayın gerçek mahiyetini ortaya koyma imkanı da kalmamıştır. (UYAP bilgi sisteminden alınmıştır.)

dayanan tahakkukların, bu beyannamelerin bir baskı altında verildiği gerekçesine dayalı olarak doğrudan iptal edilmesi, sahte belge uyuşmazlığını ortadan kaldırmamakta, sadece vergilerin zamanaşımına uğramasına yol açmaktadır. Bu durum da, büyük bir kamusal riski beraberinde getirmektedir. Nitekim bilerek veya bilmeyerek sahte belge kullanan mükellefler, belge düzenleyicisi mükellef hakkında vergi tekniği raporu henüz tanzim edildiğinde, düzeltme beyannamesi vererek haklarında vergi incelemesi yapılmasının veya yapılacak bir inceleme sonucunda bu vergilerin re'sen tarhedilmesinin önüne geçebilecek, zamanaşımı dolduktan veya zamanaşımının dolmasına vergi incelemesi yapılamayacak kadar az bir süre kaldıktan sonra kesinleşen iptal kararları, mükellefleri hem vergi incelemesinden, hem de vergileri ödeme yükümlülüğünden kurtarmış olacaktır. Yasal yetkiye uygun izaha davet yazıları sonucunda veya izaha davet yazısı yokluğunda verilen düzeltme beyannamelerine dayanan uyuşmazlıklardaki beyannamelerin idarenin baskısı altında verildiği iddialarında somutluk aranmasının<sup>18</sup>,

<sup>18</sup> İlk derece mahkemelerince zorlama iddialarına dayalı kabul kararlarında çoğunlukla "...hiç kimsenin kendiliğinden ve sebepsiz yere kendi aleyhine olan düzeltme beyannamesini vermesinin düşünülmemeyeceği...", "...Zira ticari hayatın olağan koşulları altında bir yükümlünün bu yönde bir eylemde bulunması olağan sayılamayacağından davacının verdiği ikinci beyannamenin özgür iradeyle oluştuğundan söz edilemeyeceği..." gerekçelerine yer verildiği görülmektedir. Bu gerekçeye göre, mükelleflerin düzeltme beyannamesi vermeleri kendi aleyhlerine bir davranış olduğundan, bu beyannameleri vermiş olmaları zorlandıkları/mecbur bırakıldıkları karinesini de içinde barındırmakta ve somut bir zorlama bulunduğu ilahkin ayrıca araştırma yapılmasına mahal bırakmamaktadır. Bu tez bir çok yönden eleştiriye açıktır. Nitekim mükellefin düzeltme beyannamesi vermesini bir baskının karinesi olarak kabul edilmesi, süresinde beyanname vererek belli bir matrahı beyan eden mükellefler de bu işlemleriyle kendilerini borçlu hale getirdiklerinden, aynı karinenin bu beyannameler için de uygulanmasını ve beyana dayanan tüm vergilerin hukuka aykırı olarak kabul edilmesini gerektirecektir. Ayrıca, düzeltme beyannamesi veren mükelleflerin önemli bir kısmı da dava açma yoluna gitmemektedir. Bu durumda dava açmayan mükelleflerin kendi iradeleriyle, dava açan mükelleflerin de zorlama altında beyanname verdiklerini kabul etmek gerekir ki, beyanname verilmesinin altında yatan sebebi dava açılıp açılmamasına göre tasnif etmek çelişki doğuracağı gibi, hak arama hürriyetinin kötüye kullanılmasının da yolunu açacaktır.

vergi sisteminde ciddi bir açık doğuracağına ve bu açığın git gide büyüyerek vergi sistemini temelden etkileyeceğine şüphe yoktur<sup>19</sup>.

## **6. KONUNUN VERGİ İDARESİ, MÜKELLEF ve VERGİ YARGISI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Mükellefler tarafından bir kısım KDV indirimlerinin beyanlarından çıkarılması suretiyle verilen düzeltme beyannamelerinin vergi mahkemelerinde uyuşmazlık haline getirilmesi, bu suretle dava açılıp açılmayacağı ve dava açılabilirse bu davalara ne şekilde bakılacağı konularında bir çok sorun ve tartışmayı da beraberinde getirmektedir. Açıkçası; yasalardaki aksaklıklar, idari işlemlerdeki sorunlar, yargıdaki içtihat farklılıkları, hak arama hürriyeti sentezinde gel gitler yaşayan bu olay bu kadar karmaşık bir hale gelmişken, hali hazırdaki yasalar çerçevesinde, teknik sorunlar içermeyecek, idari işlemlerle uyum gösterecek, vergi yargısında içtihat haline gelecek ve ayrıca hak ihlali olarak değerlendirilmeyecek sihirli çözümler bulmak çok da kolay değildir.

Aşağıdaki başlıklar altında konu vergi idaresi, mükellef ve vergi yargısı özelinde ele alınarak incelenmiştir.

### **6.1. Konunun Vergi İdaresi Bakımından Değerlendirilmesi**

Öncelikle belirtmek gerekir ki, düzeltme beyannamelerindeki sahte belge uyuşmazlığından kaynaklanan ihtirazi kayıtların kabul edilerek vergi tahakkuk ettirilmemesi gerektiği yönünde verilen yargı kararları, vergi yasalarında düzenlenen beyana dayalı vergileme sistemiyle uyum göstermemektedir. Öyle ki, yasalar beyannameyi kabul konusunda idareye bu türden bir takdir yetkisi tanımamakta, -ihtirazi kayıtlı da

---

<sup>19</sup> İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin 19.11.2018 tarih ve E:2018/1208, K:2018/3348 sayılı kararında "Öte yandan, davacı tarafından, davalı idarece, düzeltme beyannamesi vermeye sözlü olarak zorlandığı, bu nedenle, ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannamesi vermek zorunda kalındığı iddia edilmekte ise de, davacının, kanuni süresi geçirildikten sonra verilen düzeltme beyannameleri ile verginin tarh aşamasına yönelik olarak bir ihtilaf yaratılabileceğinin kabulü, kanuni beyanname verme süreleri ve 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinde yer verilen düzenlemeyi etkisizleştirerek, beyan esasına dayalı vergi sistemimizin işleyişinde sorunlara yol açacağı gibi, vergi idaresinin, Kanunda sayılan hallerin mevcut olması durumunda kullanabileceği re'sen tarh ve buna bağlı inceleme yetkisini sınırlayıcı sonuç doğuracağı da açıktır." gerekçesine yer verilerek bu duruma dikkat çekilmiştir. (UYAP bilgi sisteminden alınmıştır.)

olsa- mükellefler tarafından verilen beyannamelerdeki vergileri tahakkukla yükümlü kılmaktadır<sup>20</sup>. Vergi idaresinin mükelleflerin beyan ettiği vergileri tahakkuk ettirmemesi, hele de mükellefleri aynı konuya ilişkin vergi incelemesine sevketmesi halinde, beyan sahibi mükellefler tarafından beyana dayalı tahakkuku gerçekleştirilmeyen kamu görevlileri hakkında "görevi ihmal" isnadıyla suç duyurusunda bulunulması da söz konusu olabilecektir.

Dava dilekçelerinde ve kimi zaman da yargı kararlarında görülen, vergi idaresinin mükelleflere zorla beyanname verdirdiği yönündeki yaygın eleştiriler de, özellikle izaha davet yazısı yokluğunda verilen beyannameler yönünden olayın mahiyetine uygun düşmemektedir. Diğer yandan, idarenin bir kısım işlemlerinin mükellef iradesini sakatladığı da açıktır.

Vergi idaresinin mükellefleri özel esaslara alma yönünde tesis ettiği işlemler, oturmuş yargısal içtihatlarla göre hukuka aykırı bulunarak iptal edilmektedir. Bu işlemler ayrıca, mükelleflerin kendiliğinden verdikleri beyannamelerde dahi iradeyi sakatlayan bir neden haline gelebilmektedir. Bu nedenle de, özel esas uygulamasının yasa da öngörüldüğü şekilde, KDV iade talebinde bulunan mükelleflerin iade taleplerinin yerine getirilmesiyle sınırlı tutulması, doğrudan mükelleflerin özel esaslara alınması şeklinde tesis edilen işlemlerin terk edilmesi gerekmektedir.

İzaha davet yazılarında yasaların verdiği yetkinin dışına çıkılmaması; mükellefin özel esaslara alınacağı, mükellefiyetinin re'sen terkin edileceği gibi bildirim veya imalardan uzak durulması, ayrıca mükelleften izahat yerine ispat isteme yoluna gidilmemesi gerekmektedir. Düzeltme beyannamesi verilmediği takdirde vergi incelemesi yapılacağına ilişkin bir bildirim her ne kadar mükellefi bilgilendirici nitelik taşısa da, mükellefleri endişeye sevkedecek ve

<sup>20</sup> Vergi Usul Kanununun 25. maddesinde, "Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur" hükmü, Katma Değer Vergisi Kanununun 40/1 fıkrasında, "Katma Değer Vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarholunur." hükmü ve diğer hükümler birlikte değerlendirildiğinde, beyanname üzerine tarh ve tahakkuk eden vergilerde idareye tanınan geniş bir takdir yetkisinin bulunmadığı ve beyanın noksan veya fazla olduğundan bahisle tahakkuktan imtina edilmesinin mümkün bulunmadığı görülmektedir.

ayrıca izaha davetin amacıyla da uyumsuzluk gösterecek bu türden bildirimlere de yer verilmemesi daha uygun olacaktır.

İzaha davet yazılarında, izaha davet sebebi (fatura düzenleyen mükellef hakkında vergi tekniği raporu mu düzenlendiği, yoksa sadece tespit mi yapıldığı) konusunda açıklayıcı bilgi verilmesi de, izaha davet olgusunun bir gereğidir. Aksi yönde düzenlenen izaha davet yazıları, önemli bir eksiklik teşkil edecek ve yetersiz şekilde bilgilendirilen mükelleflerin iradesini sakatlayan bir neden haline gelebilecektir.

Vergi idaresi, bir mükellefi izaha davet ederken, izaha davetin mükellefleri tedirgin edici bir vasfının da bulunduğunu, bu izaha davet sonucunda mükellefin borçlusu olmadığı bir vergiyi beyan ederek ödemesinin de ihtimal dahilinde olduğunu gözetmelidir. Bu nedenle de, özellikle alışlara ilişkin yeterli sahtelik şüphesi bulunmaksızın mükellefler adına izaha davet yazısı düzenlemekten imtina etmelidir.

## **6.2. Konunun Mükellefler Bakımından Değerlendirilmesi**

Mükelleflerin, idarenin hukuka aykırı işlemler tesis edeceği endişesiyle beyanname vererek adlarına vergi tahakkuk ettirdikleri ve vergi cezası kestirdikleri ve bu yüzden de vergilerin hukuka aykırı olduğu yönündeki savları, tesis ettiği işlemler hukuka uygunluk karinesine haiz vergi idaresinin henüz tesis etmediği işlemlerle yargılanması yönünde bir talep niteliği taşımaktadır. Bu nedenle de, mükelleflerin kendi rızalarıyla vermeyecekleri bir beyannameyi başkaca endişelerle de vermeyerek kendi iradelerine uygun davranmaları, hukuka aykırı bir işlemle karşılaşmaları halinde de doğrudan bu işleme karşı dava açmaları daha uygun olacaktır. Ayrıca; devletler için vergi alınması kaçınılmaz olduğu gibi, vergi sistemleri için de vergi denetimleri kaçınılmazdır. Mükelleflerin de bu realiteyi kabul etmesi ve anlayışla yaklaşması; vergi denetiminden dava açmak suretiyle korunabilecekleri yönünde verilen tavsiyelere<sup>21</sup> de itibar etmemeleri gerekmektedir. Aksine

<sup>21</sup> İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 18.10.2012 tarih ve E:2011/1987, K:2012/2316 sayılı kararının istem özetinde, "...İ.Y. adlı kişi hakkında olumsuzluk bulunduğu YMM tarafından şifahen bildirildiği, cezalı tarhiyata muhatap olmamak için söz konusu kişiden olan alışlara isabet eden KDV'nin indirilerek düzeltme beyannamesi verildiği..." ibaresine yer verilmiştir. İzaha davet yazısı yokluğunda düzeltme beyannamesi veren davacıların dava dilekçelerinde, alış yaptıkları bir kısım mükelleflere ilişkin vergi idaresi haricindeki kaynaklarca uyarıldıkları ve sorunlarla karşılanabileceklerinin kendilerine bildirildiği ifadeleri sıklıkla yer almaktadır. Bu

davranışların, gerçekte doğmamış bir verginin mükellef tarafından beyan edilmesi ve nihai olarak da kesinleşmesiyle sonuçlanabileceğini de ayrıca vurgulamak gerekir.

### 6.3. Konunun Vergi Yargısı Bakımından Değerlendirilmesi

Sahte belge uyuşmazlığından kaynaklanan ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannameleri sonucunda açılan davalara ilişkin verilen kararlarda, uzun yıllardır devam eden içtihat farklılıklarının bulunduğu ve sıklıkla içtihat değişikliğine gidildiği, bu durumun da hukuki belirlilik ve yargıya güven konusunda sorunlara yol açabileceği görülmektedir<sup>22</sup>.

Konuya ilişkin yargısal yaklaşımlardan biri, düzeltme beyannamelerinin idarenin baskısı altında verildiğinden bahisle ve uyuşmazlığın temeline girilmeksizin (belgelerin sahteliğine ilişkin kanaate varılmaksızın) tahakkukların iptali gerektiği yönündedir. Daha önce de değindiğimiz üzere, mükelleflerin bir baskıya maruz kaldıkları yönündeki iddialarında somutluk aranmaksızın bu tür kararların verilmesi, mükellefleri sahte belge kullanma şüphesiyle vergi incelemesine girmeden veya incelemeye girseler dahi bu inceleme sonuçlanmadan düzeltme beyannamesi vererek re'sen tarhiyatın önüne geçmesine ve yargılamada geçen süreçte de vergilerin zamanaşımına uğramasına sebebiyet verecektir. Bu durumda da, idarenin sahte belge incelemesi yapması tamamen imkansız hale gelebilecek ve sahte belge kullanımını serbest kılan fiili bir durum ortaya çıkacaktır.

Konuya ilişkin diğer bir yaklaşım, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağı gerekçesine dayalı olarak davanın (incelenmeksizin) reddi gerektiği yönündedir<sup>23</sup>. Bu yönde

---

uyarılar arasında, düzeltme beyannamesi verilmemesi halinde özel esaslara girileceğine ilişkin bildirimler bulunabileceği gibi, düzeltme beyannamesi verip dava açıldığında vergi incelemesi ve re'sen tarhiyat yapılamayacağı yönünde tavsiyeler de bulunabilecektir. (UYAP bilgi sisteminden alınmıştır.)

<sup>22</sup> BALCI, Mustafa, "Yargı kararları Işığında ihtirazi kayıtlı verilen Katma Değer Vergisi Düzeltme Beyannameleri", İstanbul Barosu Dergisi, Sayı 93, 2019/2, s. 93, (85-96).

<sup>23</sup> Danıştay Dördüncü Dairesinin 26.02.2019 tarih ve E:2015/5703, K:2019/1558 sayılı bozma kararında, "Yukarıda yer alan yasal düzenlemelere göre, mükelleflerin ancak süresi içerisinde verdikleri beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açabilecekleri, süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilere karşı dava

verilen kararlar da, ihtirazi kaydın ancak kanuni süresinde verilen beyannameler için geçerli olduğu yorumunun, açık bir yasal dayanaktan yoksun olduğu ve hak arama hürriyetini kısıtlayacağı<sup>24</sup> yönünden eleştirilere açıktır. Nitekim Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvurularda da, bu durumun hak ihlaline yol açtığı<sup>25</sup> sonucuna varılmıştır.

Konuya ilişkin diğer bir yaklaşım, uyuşmazlıkların, kullanılan belgelerin sahte olup olmadığına ilişkin mahkemelerce bir kanaate varılması suretiyle çözüme kavuşturulması yönündedir<sup>26</sup>. Bu yaklaşıma göre, vergi mahkemelerinin, başta vergi tekniği raporu olmak üzere ilgili bilgi ve belgeleri temin ederek incelemesi ve davaları, tıpkı süresinde verilen ihtirazi kayıtlı beyannamelere dayanan davalarda olduğu gibi uyuşmazlığın temeline inerek karara bağlaması gerekmektedir. Bu durum hak arama hürriyetini gözeticeği gibi, hak arama hürriyetinin kötüye kullanılmasına ilişkin fiili durumu da ortadan kaldıracaktır. Buna karşın, davalara bu suretle bakılması, idarenin vergi incelemesi yapma görevinin şeklen de olsa vergi mahkemelerince üstlenilmesi sonucunu doğurarak yeni bir soruna yol açmaktadır. Nitekim ihtirazi kayıt olgusu, esasen hukuki yorum farkına dayalı uyuşmazlıkların bir sonucudur. Sahte belge uyuşmazlığına dayalı ihtirazi kayıtlar ise, hukuki yorumların değerlendirilmesinden ziyade, gerçekte vergi incelemesinin konusunu

---

*açamayacakları açık olduğundan temyize konu Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir."* gerekçesine yer verilmiştir. (UYAP bilgi sisteminden alınmıştır.)

<sup>24</sup> GÖKER Cenker, YILMAZOĞLU Yunus Emre, "Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme", Ankara Barosu Dergisi, Yıl 75, Sayı 2017/3, 2017, s. 98, (82-100).

<sup>25</sup> 03/4/2019 tarih ve 30734 Sayılı T.C. Resmi Gazetesinde yayımlanan Anayasa Mahkemesinin 2015/15100 sayılı başvuruya ilişkin 27.2.2019 tarihli kararı.

<sup>26</sup> Danıştay Dördüncü Dairesinin 11.7.2019 tarih ve E:2019/2197, K:2019/5109 sayılı bozma kararının gerekçesinde, "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesi uyarınca, eğer mevcut ise, davalı idarenin yazısında belirtilen ve davacıya ihtilaflı faturaları düzenleyenler hakkında tanzimli vergi tekniği raporları getirtilerek, davacıdan da iddialarını ispat edici bilgi belgeler temin edilerek (ödeme makbuzu, sevk irsaliyesi, tahsilata ilişkin belgeler vs.), maddi olayın hukuki bir değerlendirmesi yapılarak işin esasının incelenmesi suretiyle yeniden bir karar verilmek üzere kararın bozulması gerektiği sonuç ve kanaatine varılmıştır." ibaresine yer verilmiştir. (UYAP bilgi sisteminden alınmıştır.)

oluşturan maddi olayın tespitini gerektirmektedir. Mükelleflerin bir yandan üç kat veya tek kat yerine % 50 veya % 20 oranında vergi ziyai cezasına muhatap kılınacağı, diğer yandan, dava açma hakkının da gözetileceği bu tür ihtirazi kayıtlı beyannameler spesifiklikten uzaklaşarak yaygınlık kazanacak, sahte belge incelemelerini vergi mahkemelerince yapılabilecek hale getirecektir.

Bu değerlendirmelerden varılan sonuç, hali hazırdaki yasal düzenlemeler veri olarak alındığında, bir yandan mükelleflerin hak arama hürriyetini gözetecek, diğer yandan bu hak arama hürriyetinin kötüye kullanımının önüne geçecek, ayrıca mahkemelerce bir tür vergi incelemesi yapılması gereğini de doğurmayacak bir çözüm bulmak, mümkün görünmemektedir. Makalenin 7. kısmında, yasal düzenlemelere yönelik öneriler üzerinde durulmuştur.

## 7. YASAL DÜZENLEME ÖNERİLERİ

İhtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannamelerine karşı dava açılmasıyla ortaya çıkan sorunların ancak yasal düzenlemelerde değişikliğe gidilmesiyle aşılabilirliği görülmektedir. Bu suretle, uyuşmazlıkların daha doğru ve öngörülebilir şekilde sonuçlanması sağlanabilecektir. Yasal düzenlemelerden kaynaklanan bir kısım sorunlara ve bu sorunların giderilebilmesi için ortaya koyabileceğimiz önerilere aşağıda değinilmiştir.

Yasalarda ihtirazi kayda ilişkin yeterli düzenleme bulunmaması, hatta ihtirazi kaydın tanımının dahi yapılmamış olması, bir çok sorunu da beraberinde getirmektedir. Öyle ki; VUK'da mükelleflerin kendi verdikleri beyannamelere dayanan tahakkuklara karşı dava açamayacağı hüküm altına alınmış, diğer yandan, İYUK'ta ihtirazi kayıtlı beyanname vurgusu yapılmıştır. Yeterli açıklık bulunmayan bu iki düzenlemenin değerlendirilmesinden, "mükellefler kendi verdikleri beyannamelere karşı dava açamazlar ama isterlerse açabilirler de" gibi çelişkili bir durum ortaya çıkmaktadır.

Vergi idaresinin ihtirazi kayıt karşısında bir takdir veya inceleme yetkisi bulunmadığına göre, mükelleflerin dava açabilmek için idareye ihtirazi kayıt bildirmeleri gereksiz bir işlem haline gelmektedir.

Mükelleflere ihtirazi kaydın varlığı konusunda bir ispat veya belirli bir iddiada bulunma yükümlülüğünün getirilmemesi,

mükelleflerin idareyle hiç bir görüş ayrılığı bulunmadığı halde ihtirazi kayıtla fazladan vergi beyan edip dava açarak yargılama giderlerinin vergi idarelerince tazmini sonucu doğurmalarına, hatta bunu bir suistimal aracı olarak kullanmalarına dahi yol açabilecektir<sup>27</sup>.

Bir mükellefin teslim ettiği bir malın hangi oranda KDV'ye tabi olduğu, ithal ettiği emtiaların hangi (Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu) GTİP kapsamında yer aldığı, belli bir ödemeden tevkifat yapmakla yükümlü olup olmadığı gibi hukuki yorum farkından kaynaklanan ihtirazi kayıtlar, ihtirazi kayıt olgusuyla uyum göstermektedir. Buna karşın, mükellefin ihracat yapıp yapmadığı, işçi çalıştırıp çalıştırmadığı, beyan ettiği matrah kadar satışının bulunup bulunmadığı veya sahte belge kullanıp kullanmadığı gibi salt maddi olaya dayanan ihtirazi kayıtlar, vergi yargısında açılan iptal davalarını bir tür tespit davası haline getirmektedir.

İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere dayanan davalarda, mahkemelerin ihtirazi kayıtla bağlı olup olmadığı ve harici konularda re'sen araştırmaya gidip gidemeyeceği konusunda da yasadın kaynaklanan bir belirsizlik bulunmaktadır.

Yukarıda sıraladığımız ve benzeri sorunların giderilebilmesi için, ihtirazi kaydın hangi hallerde, hangi nedenlere dayalı olarak, hangi usulle konulabileceği ve vergi idaresinin ihtirazi kayıt karşısındaki görev ve yetkilerinin neler olduğu<sup>28</sup> VUK'da açıkça düzenlenmelidir. Ayrıca, İdari Yargılama Usulü Kanununda da değişiklik yapılarak, mahkemelerin uyuşmazlıkları sadece beyannameyle birlikte vergi idaresine bildirilmiş itiraz/itirazlar üzerinden karara bağlayacağı ve ihtirazi kayıta yer almayan konularda re'sen araştırmaya gidemeyeceği hususuna yer verilmelidir.

---

<sup>27</sup> Örneğin, mükellefe idarece gönderilmiş bir izaha davet yazısı bulunmadığı ve belge aldığı mükellef hakkında vergi tekniği raporu da tanzim edilmediği halde, mükellef tarafından idareyle görüş ayrılığı bulunduğu bahisle ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi verilebilmektedir. Oysa idarenin, mükellefin sahte belge kullandığı görüşüne haiz olmadığı halde verilen bu tür beyannameler, ihtirazi kaydın değil, ancak vergi hatalarının konusuna girebilecektir.

<sup>28</sup> İhtirazi kayıtların vergi idarelerinde kurulacak komisyonlarca incelenip karara bağlanacağına yönelik bir düzenleme yapılması halinde, davalar da mükelleflerin kendi beyan ettiği vergiler yerine, söz konusu komisyon kararlarına karşı açılacaktır.

Derdest bir davanın çözüme kavuşturulmasının, vergi incelemesi yapılmasını gerektirmesi halinde bu incelemenin nasıl yapılacağı konusunda da yasal bir boşluk bulunmaktadır. Bu durum da, gerek sahte belge uyuşmazlığından kaynaklanan ihtirazi kayıtlı beyannamelere dayanan davalarda, gerekse de vergi incelemesine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi mahkemelerine sunulduğu<sup>29</sup> davalarda belirsizliğe yol açmaktadır. Buna ilişkin önerim de; İYUK'ta değişikliğe gidilerek, bu tür davalarda dosyanın vergi denetimine yetkili mercilere tevdi edileceği ve inceleme elemanlarınca davaya esas olmak üzere ve zamanaşımıyla bağlı kalınmaksızın inceleme raporu tanzim edileceği hususunun düzenlenmesi yönündedir.

Zamanaşımı, bazı hakların veya yetkilerin kullanılmasının hukuk düzeni tarafından belirli zaman dilimiyle sınırlandırılması olarak tanımlanmaktadır<sup>30</sup>. Vergi kanunlarında da vergi tarh ve tebliği için vergi idaresine beş yıllık bir süre tanınmış, ayrıca vergi incelemelerinin de ancak zamanaşımı süresi içerisinde yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Zamanaşımı dolduktan sonra bir verginin tarh ve tebliği edilmesine imkan bulunmadığı gibi, tarhiyat işlemi dava safhasındayken tarh zamanaşımının duracağına veya kesileceğine ilişkin bir hüküm de vergi mevzuatında yer almamaktadır<sup>31</sup>. Diğer yandan, İYUK'un 28/5 fıkrasında, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre hesaplanacak vergi, resim, harç vb mali yükümlülükler ile zam ve cezaların mükelleflere bildirileceği hükmü yer almakta olup, bu da VUK'un 20. maddesine göre yapılan bir

<sup>29</sup> 25.7.2019 tarih ve 30842 sayılı T.C. Resmi Gazetesinde yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 08.02.2019 tarih ve E:2013/3, K:2019/1 sayılı kararında, vergi incelemesine sunulmadığı halde mahkemelere ibraz edilen defter ve belgeler için *"defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği"*ne hükmedilmiştir.

<sup>30</sup> DÖNMEZ, Recai, Genel Vergi Hukuku, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.

<sup>31</sup> ÖNCEL, Mualla, KUMRULU Prof. Dr. Ahmet, ÇAĞAN Prof. Dr. Nami, Vergi Hukuku, Turhan Yayınları, 2018.

tarh işlemi olduğundan<sup>32</sup>, zamanaşımından sonra vergi tarh edilemeyeceği kuralının istisnasını oluşturmaktadır.

Vergi mahkemeleri, baktığı bir uyuşmazlıkta idarenin usul hatalarından kaynaklanan nedenlere dayalı olarak iptal kararı verdiğinde<sup>33</sup>, vergi idaresi, iptale neden olan usul hatalarını (giderilebilir nitelikte olması halinde) gidererek yeniden vergi tarh ve tebliğ edebilecektir. Buna karşın, söz konusu tarh ve tebliğin yapılabilmesi, ilgili mahkeme kararı idareye tebliğ edildiğinde zamanaşımının henüz dolmamış olmasına bağlıdır<sup>34</sup>.

VUK'a yönelik 1975 yılındaki bir değişiklik tasarısında re'sen ve ikmalen tarh edilen vergilere ilişkin zamanaşımının, yargı organlarında geçen süre boyunca duracağına ilişkin bir düzenleme yer almış<sup>35</sup>, ancak söz konusu tasarı yasalaşmamıştır<sup>36</sup>. VUK'da bu türden bir düzenlemenin bulunmaması, usul hatası içeren bir çok verginin yargı süreci sona erene kadar zamanaşımına uğramasına yol açmakta ve gerçekte bir kamu alacağı bulunsa dahi bu alacağın usul hataları giderilerek yeniden tarh ve tebliğ edilmesine imkan kalmamaktadır. Bu durumun da, mükellef ile kamu arasındaki vergi borçlusu-vergi alacaklısı ilişkisinin mükelleflerden bir kısmı lehine bozulması sonucunu doğurduğu; kamu gelirlerinde nihai azalmalara ve mükellefler arasında

<sup>32</sup> CANDAN, Turgut, Açıklamaları İdari Yargılama Usul Kanunu, Yetkin Yayınları, 2017.

<sup>33</sup> Vergilerin iptaliyle sonuçlanabilecek bu usul hatalarını ise; beraberinde inceleme raporu bulunmaksızın ihbarname tebliğ edilmesi, tebliğin kime yapılacağına ilişkin sorunlar, takdir komisyonunun KDV indirimlerini reddetmesi, tarhiyatın yanlış vergi dairesince yapılması, tarhiyat sebebinin (res'en/ikmalen) yanlış belirlenmesi, incelemenin yasada öngörülen sürede tamamlanmaması ve beyannamenin iradeyi sakatlayan nedenlerle verilmiş olması gibi halleri örnek gösterebiliriz. Ayrıca bu gibi hallerde vergilerin iptal edileceği yasalarda açıkça düzenlenmediği (düzenlenmesinin beklenemeyeceği) gibi, bu usul hatalarının vergilerin iptalini gerektirdiği yönünde kesin ve istikrarlı içtihatlar da bulunmamaktadır.

<sup>34</sup> 08/01/2010 tarihve 27456 sayılı T.C. Resmi Gazetesinde yayımlanan Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009, E:2006/124, K:2009/146 sayılı kararı.

<sup>35</sup> ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975.

<sup>36</sup> BAYRAKTAR, İhsan Kağan, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2016.

eşitsizliğe sebebiyet verdiği açıktır. Buna ilişkin önerim, vergileme sürecindeki usul hatalarından kaynaklanan iptal kararlarının kesinleşmesi sonucunda ve iptale konu vergilerle sınırlı olmak üzere, zamanaşımı dolmuş vergiler için bir yıllık yeni zamanaşımı süresi başlayacağı, zamanaşımının dolmasına bir yıldan az süre kalmış vergiler için de bu sürenin bir yıla uzayacağı şeklinde bir düzenleme yapılması yönündedir.

Son olarak, kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine dayanan cezalı tahakkuklara karşı dava açılması ve davanın ret veya kısmen ret kararıyla sonuçlanması halinde, düzeltme beyannamesi uyarınca kesilen % 50 veya % 20 oranındaki vergi ziyai cezalarına ilişkin tamamlayıcı ceza kesilerek bu cezaların bir kata çıkarılması yönünde bir düzenleme yapılması da mümkündür. Diğer yandan, bu türden bir düzenleme, hak arama hürriyetine engel olacağı yönünde eleştirilere açıktır.

## 8. SONUÇ

Mükelleflerin ihtirazi kayıtlı verdiği düzeltme beyannamelerine dayanan vergilere karşı dava açıp açamayacağı ve dava açabileceklerse bu davaların ne şekilde karara bağlanacağı konusu, günümüzde tartışmalı bir hale gelmiş, ayrıca bu tür davalar bir çok hukuki ve teknik sorunu da beraberinde getirmiştir. Nitekim mükelleflerin hukuka aykırı işlemlerle karşılaşmamak için adlarına vergi tahakkuk ettirme ve vergi cezası kestirme yoluna gitmeleri de, zaten başlı başına bir sorun niteliğindedir. Bu sorunlar yasalardaki bir kısım aksaklıklardan veya vergi idaresinin bir kısım sorunlu işlemlerinden kaynaklanabileceği gibi, hak arama hürriyetinin mükellefler tarafından amacı dışında kullanılmasından da kaynaklanabilmektedir. Bu sorunların çözümü ise, bir yandan yasal düzenlemelerde değişikliğe gidilmesi, diğer yandan, idarenin hali hazırdaki uygulamalarını tekrar gözden geçirmesi, nihai olarak da konuyu en adil şekilde çözecek bir yargısal içtihatın oluşması suretiyle sağlanabilecektir.

Vergi idaresininin, KDV iade talebinde bulunan kimi mükelleflerin bu taleplerini özel esaslara göre sonuçlandırmak yerine doğrudan mükellefleri özel esaslara alma yönünde tesis ettiği işlemler, yasal dayanaktan yoksun işlemlerdir. Ayrıca; mükelleflere gönderilen izaha davet yazılarında mükelleften izahat yerine ispat istenilmesi ve düzeltme

beyannamesi vermemeleri halinde özel esaslara alınacakları bildirimine yer verilmesi, yasal yetkinin aşılması anlamı taşımaktadır. Bu tür işlemler, mükelleflerin kendi verdikleri beyannamelerde iradeyi sakatlayan bir neden haline gelebilmekte, bu beyannamelere dayanan tahakkukları hukuka aykırı hale getirebilmektedir.

Sahte belge uyuşmazlığına dayalı ihtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannameleri sonucunda açılan davaların incelenmeksizin reddedilmesi hak arama hürriyetine engel teşkil etmekte, mükelleflerin bu beyannameleri idarenin baskısı altında verdiği gerekçesine dayalı olarak doğrudan iptalle sonuçlanması vergilerin zamanaşımına uğraması sonucunu doğuracak bir fiili yola dönüşmektedir. Diğer yandan bu davaların, belgelerin sahte olup olmadığına ilişkin kanaate varılması suretiyle karara bağlanması ise, mahkemelerce bir tür vergi incelemesi yapılması gereğini doğurmaktadır.

Sahte belge uyuşmazlığına dayalı ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannameleri konusunda ortaya çıkan sorunların giderilebilmesi için, yasal düzenlemelere duyulan gereksinim kaçınılmazdır. Konuya ilişkin VUK'ta yapılacak değişikliklerde, ihtirazi kaydın sebep, kapsam ve usulünün belirlenmesi, vergi idaresinin ihtirazi kayıt karşısındaki yetkilerinin açıklığa kavuşturulması, usul hataları nedeniyle iptal edilen vergilerin zamanaşımına uğramasını önleyecek tedbirler alınması gerekmektedir. Ayrıca İYUK'ta da değişiklik yapılarak, ihtirazi kayıtlı beyannamelere dayanan davaların incelenme şekil ve sürecinin düzenlenmesi gerekmektedir.

### **KAYNAKÇA:**

Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009, E:2006/124, K:2009/146 sayılı kararı, 08/01/2010 tarihve 27456 sayılı T.C. Resmi Gazetesi.

Anayasa Mahkemesinin 2015/15100 sayılı başvuruya ilişkin 27.2.2019 tarihli kararı, 03/4/2019 tarih ve 30734 Sayılı T.C. Resmi Gazetesi.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 08.02.2019 tarih ve E:2013/3, K:2019/1 sayılı kararı, 25.7.2019 tarih ve 30842 sayılı T.C. Resmi Gazetesi.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, T.C. Resmi Gazetesi, 28983.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 11.7.2019 tarih ve E:2019/1713, K:2019/5109 sayılı kararı.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 26.02.2019 tarih ve E:2015/5703, K:2019/1558 sayılı kararı.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesinin 12.12.2018 tarih ve E:2018/1268, K:2018/1889 sayılı kararı.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesinin 30.5.2018 tarih ve E:2018/1273, K:2018/1971 sayılı kararı.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Üçüncü Vergi Dava Dairesinin 26.02.2019 tarih ve 2019/171, K:2019/399 sayılı kararı.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesinin 12.10.2017 tarih ve E:2017/1889, K:2017/2164 sayılı kararı.

Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 17/05/2018 tarih ve E: 2018/75, K: 2018/748 sayılı kararı.

İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin 19.11.2018 tarih ve E:2018/1208, K:2018/3348 sayılı kararı.

İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 29.3.2019 tarih ve E:2018/2801, K:2019/584 sayılı kararı.

İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 18.10.2012 tarih ve E:2011/1987, K:2012/2316 sayılı kararı.

İstanbul 14. Vergi Mahkemesinin 27.6.2019 tarih ve E:2019/812, K:2019/1189 sayılı kararı.

İstanbul 14. Vergi Mahkemesinin 28.6.2019 tarih ve E:2019/423, K:2019/1239 sayılı kararı.

ALAN, Nuri, Hukukla Kırk Yıl, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu, 2003.

AVCI, Özcan, "Her Yönüyle Özel Esaslar", Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 35, Sayı 417, 2016, (28-48).

BAYRAKTAR, İhsan Kağan, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2016.

BALCI, Mustafa, "Yargı kararları Işığında ihtirazi kayıtla verilen Katma Değer Vergisi Düzeltme Beyannameleri", İstanbul Barosu Dergisi, Sayı 93, Yıl 2019, (85-96).

CANDAN, Turgut, Açıklamaları İdari Yargılama Usul Kanunu, Yetkin Yayınları, 2017.

ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukukunda Süreler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975.

DÖNMEZ, Recai, Genel Vergi Hukuku, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.

ERKUT, Celal, İptal Davasının Konusunu Oluşturması Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, 2015.

GÖKER Cenker, YILMAZOĞLU Yunus Emre, "Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme", Ankara Barosu Dergisi, Yıl 75, Sayı 2017/3, 2017, (82-100).

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Turhan Yayınları, 2018.

ÖZAY, İlhan, Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul, 2004.

Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu İstanbul KOÖM Grup Başkanlığının 21.3.2018 tarih ve E:24271 sayılı yazısı.

Beylikdüzü Vergi Dairesi Müdürlüğünün 06.12.2017 tarih ve ...E.530125 sayılı yazısı.