

İstanbul, 18.01.2010

GELİR VERGİSİ TARİFESİ İPTALİ

Giriş:

Bu rapor, 08.01.2010 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan, **Anayasa Mahkemesi’nin 15.10.2009 tarihli 2006/95 E., 2009/144 sayılı kararı ile 5479 sayılı Kanun’un 1. maddesiyle değiştirilen Gelir Vergisi Kanunu’nun 103. maddesinde** yer alan “40.000,00-TL’den fazlasının 40.000,00-TL’si için 9.190,00-TL” ifadesinden sonra gelen “... fazlası yüzde 35 oranında..” ibaresinin, “*ücret gelirleri*” yönünden Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmesi halinin ücretliler açısından değerlendirilmesine ilişkin hukuki görüş içerir.

Hukuki Mesele:

Tarafımıza yöneltilen soru, Anayasa Mahkemesi’nin **GVK m. 103’de** yer alan ücretli çalışanlar ibaresini kaldırmış olması halinin hukuki açıdan nasıl değerlendirilmesi gerektiği, bu hali ile düzenlemenin getirdikleri, ücretlilerin söz konusu durumdan yararlanma koşulları ile dava açma hakkı ve başkaca hangi yollar ile mevcut zararın giderilebileceği konularının açıklanması istenmektedir.

Dikkat çeken noktalar:

- 08.01.2010 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan, **Anayasa Mahkemesi’nin 15.10.2009 tarihli 2006/95 E., 2009/144 sayılı kararı** yayımlanmasını takiben 6 ay sonra yürürlüğe girecektir.
- Ücret gelirleri ibaresinin kaldırılması ile %35’lik gelir vergisi tarifesi yerine meri düzenlemede öngörülmüş olan %30’luk dilim yeni düzenlemede yerini %27’lik gelir dilimine bırakmıştır.
- İptal kararı ile mevcut düzenlemede ücretliler açısından gelir dilimlerinde bir boşluk gündeme gelmiş olup, bu boşluk hali hazırda yeni bir düzenleme ile giderilmiş değildir.

Hukuki Vasıflandırma ve Görüş:

Yukarıda ifade etmiş olduğumuz dikkat çeken hususlar kapsamında, tarafımıza yöneltilmiş olan soruya yönelik olarak yeni bir düzenlemeye gidilerek mevcut durumun netleştirilmesi hali saklı kalmak kaydıyla; hukuken korunan menfaat ve düzenlemeden yararlanma usulü aşağıda açıklanmaktadır:

1- Ücret Gelirlerinin Vergileme Sistemini incelediğimizde; 193 sayılı GVK’nın 5281 sayılı Kanun’un 29. maddesiyle değiştirilen ve 01.01.2005’ten itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 31.12.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 103. maddede gelir vergisine tabi gelirler için getirilen düzenlemenin (Ücretlilerde; %15-20-25-30-35; diğer yükümlülerde %20-25-30-35-40) 5’li tarife sistemi içerdiği, bu sistem

içersinde ücret gelirleri vergilendirmesinde vergi oranları beş puan indirilmek suretiyle uygulanmasının kararlaştırılmış olduğu görülmektedir.

5479 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle değiştirilen 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe giren 193 sayılı Kanun'un 103. maddesi ile gelir vergisine tabi gelirler için, ücret gelirlerinin farklı bir tarife cetveli üzerinden vergilemesi kaldırılmış, gelirlerin vergilendirilmesi sistemi bir dilim azaltılarak dördü basamak sistemine geçilmiş, ücret gelirleri de dilim oranları ve tutarları değişen (%15-20-27-35) yeni tarifeye tabi tutulmuştur.

Yeni düzenlemede %35 vergi oranlı dördüncü dilime giren ücretlinin vergi tutarının öncekine göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Şöyle ki; ücretliler ile ücret dışı gelir elde eden diğer yükümlüler arasında karşılaştırma yapıldığında, bu dilimde ücretlilerin üzerindeki yükün diğer Gelir Vergisi yükümlülerine göre yükseldiği, **yeni tarife ile ücretlilerin vergi yükü artırılırken diğer Gelir Vergisi yükümlülerinin yükünün azaldığı ortaya çıkmaktadır. Yeni tarifenin ücretlinin aleyhine değişmiş ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olarak ağırlaştırılmış olduğu, bu hali ile orta ve üst gelir dilimlerinde vergi miktarlarının eski tarifeye nazaran mükellef aleyhine bir vergi yükü doğurduğu ortadadır.**

2- 30.03.2006 tarih ve "5479 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile gelirlerin vergilendirilmesinde tekli tarife uygulanmasına geçilmiştir.

Anılan kanunla ücret gelirleri ile dışında yer alan kazanç ve gelir unsurlarının vergilendirilmesinde uygulanmakta olan tarife farklılığı ortadan kaldırılarak tek bir tarife düzenlemesi öngörülmüştür.

Bu kapsamda, ücret gelirleri aleyhine bir vergileme getirildiği gerekçesiyle konu Anayasa Mahkemesine intikal ettirilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarihli 2006/95 E., 2009/144 sayılı kararı ile de söz konusu uygulama **Anayasa'nın 73 maddesine** aykırılık teşkil ettiği sabit olduğundan **iptal olunmuştur.**

3- Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarihli kararının, yasal boşluk oluşturmaması için **08.01.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmasını takiben 6 ay sonra yürürlüğe girmesi** kararlaştırılmış olup, bu haliyle yeni düzenleme yapılmaya kadar mevcut düzenlemenin uygulanmasına devam edilecektir.

Vergilemede adalet, ödeme gücüne göre vergilemez ve Kanun önünde eşitlik gibi Vergi Hukuku'nun değişmez ilkeleri göz önüne alındığında söz konusu iptal kararının yerindeliği tartışmasıdır.

1 Yeni düzenlemenin 08.07.2010 tarihine kadar öngörülemediği halinde; mevcut uygulamanın %35'lik dilimde ücretliler açısından 5 puan geri çekilmesi gerekecektir. Ancak %35 geri çekildiğinde %30 olması gereken dilim ortadan kaldırılmış olduğundan bir önceki dilim olan % 27'nin uygulanması gündeme gelecektir.

2 Mali güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi

Ancak her halde; **Anayasa'ya aykırılığı sabit olan bir düzenlemeye dayanılarak idarenin işlem tesis etmesi halinde söz konusu işlemin de yasaya aykırı olacağı açıktır.** Nitekim yargı anlayışında da; mahkemelerin anayasaya aykırılığı sabit olmuş hükümleri kararlarına esas alamayacakları benimsenmiştir. Bu hali ile boşluk yaratılmasından kaçınılmış olursa dahi hukuka aykırılık halinin mevcudiyetinden kaçınılamamıştır.

Anayasa'nın 153. maddesinde; “*Anayasa Mahkemesi'nin kararları kesindir. Anayasa Mahkemesi kararları Resmi Gazete'de hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar*” denilmek suretiyle ortaya konulmuştur.

Anayasa m. 153/5f. uyarınca, Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu “*..iptal kararları geri yürümez.*” ne var ki, anılan bu açık hükme karşın, gerek Anayasa Hukuku yazınında, gerekse çeşitli Yüksek Mahkeme içtihatlarında ortaya konulan anlayış; söz konusu kuralın mutlak şekilde uygulanması ile hakkaniyete ve hukuk mantığına aykırı sonuçların doğabileceği ve dolayısıyla iptal kararlarının geçmişe yönelik olarak da etki doğurabileceği bazı hallerin bulunduğu yönündedir. Anayasa Mahkemesi kararı yalnızca dava açmış olan mükellefler için geriye yürür niteliktedir.

Danıştay3 dava açmamış olan mükelleflerin, fazladan yaptıkları ödemeleri dava yoluyla almalarını mümkün görmemektedir. Danıştay'ın farklı daireleri4; Anayasa Mahkemesi karar ile iptal edilen kanun hükmüne göre yapılan vergilendirme, hukuki uyuşmazlıktan ibaret olup vergi hatası kapsamına girmez. Bu nedenle **dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikayet yolu tüketilerek açılacak davaların reddi gerekir demektir.** Bu halde, **dava açmamış olan mükelleflerin mahsup ve iade yollarına başvurmaları en doğru yöntem olarak görünmektedir.**6

4- Henüz yürürlüğe girmemiş olan iptal kararının etkisi konuya özgü sorunlardan biridir. “Kanuni İdare İlkesi”nden hareketle, Vergi İdaresi'nin de kanunlarla bağlı olduğu ve Anayasa'nın açık hükmü gereğince henüz yürürlükten kalkmamış bir kanun hükmünü uygulamaya devam etmek zorunda olacağı düşünülebilirse de, **Danıştay tarafından karara bağlanan bazı emsal davalarda; iptal edilen bir kanun hükmüne dayanılarak iptal kararı yürürlüğe girinceye kadar işlem tesis edilemeyeceği hükmü uyarınca, Anayasa Mahkemesi'nce**

ödemelerini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise; mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez. Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesidir.

3 **DVDDK** 22.04.1994 T 1993/195 E., 1994/191 sayılı Kararı

4 **Dan. 3D.** 05.04.2001 T., 2000/254 E., 2001/1202 sayılı Kararı, **Dan. 4D.** 13.05.1991 T. 1990/2917 E., 1991/1745 sayılı Kararı, **Dan. 7D.** 12.02.2001 T, 2000/1580 E., 2001/378 sayılı Kararı

5 Burak Arslanpınar, “**Anayasa Mahkemesi'nin İptal Ettiği ama İptalinin Ertelendiği Hükümler Uygulanmalı mı?**”, Hürses, 23.10.2009

6 Ali Ersoy Kotancı, Y Burak Arslanpınar, “**Yatırım İndirimi İstisnasını Yeniden Canlandıran Anayasa Mahkemesi İptal Kararının Getirdikleri**”, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2009, s.300-3007

Anayasa'ya aykırı olduğu saptanan ve iptal edilen kanun hükümlerinin, salt söz konusu iptal kararı henüz yürürlüğe girmemiş olduğundan bahisle yargı organları önünde uygulanması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla, söz konusu karar Yürürlüğe girene kadar Vergi Yargısı nezdinde, mükellefler tarafından açılacak davalarda Anayasa'ya aykırı olan hükme göre "işlem tesis edilmemesi" için davacılar lehine sonuçlanma ihtimali değerlendirilecektir.⁷

Danıştay konuya ilişkin bir kararında; "Anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinmesine rağmen, görülmekte olan davaların, Anayasaya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görüşülüp çözümlenmesini Anayasanın üstünlüğü prensibine ve hukuk devleti ilkesine aykırı düşeceğini kabul etmek gerekir. Zira, Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin kural, iptal edilen hükümlere göre kazanılmış olan hakların ortadan kaldırılmasına veya toplum huzurunun bozulmasına yol açacak sonuçların önlenmesi amacıyla kabul edilmiş olup, bu kuralın mutlak anlamda uygulanması durumunda, Anayasanın yukarıda anılan 152. maddesinde düzenlenmiş olan Anayasaya aykırılığın diğer, mahkemelerde ileri sürülmesi yolunun, hukuk ve uygulama yönünden sonuçsuz kalacağı açıktır. Nitekim, aynı maddenin 3'üncü fıkrasında yer alan; Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır yolundaki kural da Anayasa mahkemesinin verdiği iptal kararlarının, bu karardan önce açılmış ve bakılmakta olan davalarda uygulanması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır."⁸ şeklinde hüküm kurmakla, ihtilafli tarhiyatlara ilgili devam eden davalarda Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarının dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

5- İptal kararı doğrultusunda, brüt ücret gelirleri 50.000,00-TL'yi aşan ve ücretlerinin söz konusu rakamı aşan kısmı %35 oranında vergilendirilen **ücretliler**, kendilerinden kesilen vergilerle ilgili olarak **ihtirazi kayıt dilekçesi vererek veya işverenlerine muhtasar beyanname ekinde verdirerek dava açabilirler.** Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta da, **verginin eksilmeye yol açtığı malvarlığı mükellef durumundaki ücretlinin malvarlığı olduğundan davanın mükellefler tarafından açılması gerekmektedir.**

Vergi Sorumlularının yaptıkları ücret ödemeleri nedeniyle verecekleri muhtasar beyannameler ile ücret gelirleri nedeniyle verecekleri Yıllık Gelir Vergisi Beyannamelerini ihtirazi kayıtlarla vermeleri halinde, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonucunu gerekçe göstermek suretiyle (%35 nispetinde vergiye tabi tutulmuş ücret gelirlerinin %27 nispetinde) hesaplanacak tutarı aşan kısmının iadesi talebiyle dava açma süresi içinde vergi yargısı nezdinde dava açmaları mümkündür. Bu durumda yargı organları, **Anayasa'nın 152. maddesi** gereği görülmekte olan bir davada ilgili mahkeme tarafından uygulanacak bir kanunu Anayasaya aykırı görürse, Anayasa Mahkemesinin Anayasada belirtilen süre içinde bu konuda vereceği karara kadar yargılamayı ertelemekte ve esas hakkındaki karar kesinleşirse buna uymaktadır.

⁷ Bumin Doğrusöz, "Anayasa Mahkemesi Kararlarının Yaşama Geçirilmesi", Referans Gazetesi, 31.12.2009

⁸ Dan. 7D. 13.12.1999 T., 1999/1192 E., 1999/4113 sayılı Kararı

Yıllık geliri 50.000,00-TL olan bir çalışanın kazancının 8.700,00-TL'lik kısmı %15, 22.000,00-TL'ye olan kısmı %20, 44.700,00-TL'lik kısmı da %27'den kalan 6.600,00-TL'lik kısmı ise %35'ten vergilendirilmekteydi. Bu durumda 50.000,00-TL kazancı olan çalışanın ücretinden toplam 11.948,00-TL vergi kesintisi yapıyordu.

İptali takiben uygulamanın ücretlilerden 5 puan indirilmesi şeklinde olması halinden; %30'luk dilim olmadığından %27'lik dilime tabiyet söz konusu olacak **bu halde 50.000,00-TL'lik kazancın vergisi 11.525,00-TL olacağından çalışan lehine 423,00-TL kazanç doğacaktır.**

6- Gelir Vergisinde kural olarak mükellef tarafından beyan edilerek vergi ödenmekle birlikte, istisnai olarak verginin sorumluları tarafından kesilip beyan edildiği ve hazineye yatırıldığı durumlar da bulunmaktadır.

Muhtasar Beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kişiler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte toplu olarak bildirilmesine özgü beyanname'dir. Gelir Vergisi Kanununun konuya ilişkin düzenlemeleri şu şekildedir;

GVK m. 94'de Ticaret şirketleri, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdur düzenlemesine yer verilmiş, hangi ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı da yine bu madde de sayılmıştır. Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar ***bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirirler.***

GVK m. 98 gereğince, yıllonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

GVK m. 119; GVK m. 94 gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine yatırılır.

7- Mükelleflerce, kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolundaki beyannameye yazılı nota "ihtirazi kayıt" adı verilir.

İhtirazi kayıtlı beyanda bulunulması hali ya vergiye tâbi olup olmayacağı hususunda tereddüt duyulan matrahlar beyan edilirken ya da mükelleflerin matrah veya matrah kısmının vergiye tabi olup olmayacağı konusunda idareyle yorum farklılığı olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Böylelikle, mükelleflerin idarenin yorumu doğrultusunda beyanname vermesi ancak beyannameye ihtirazi kayıt koyarak yorum farklılığını yargıda uyuşmazlık konusu yapması söz konusudur.

Tefkifat/stopaj suretiyle ödenen vergilerde mükellefler ödedikleri vergi ve sair kesinti miktarları hakkında bir tereddüde düşmüşse çalıştıkları kuruma ya da kesintiyi yapan kuruma başvurarak ihtirazi kayıt dilekçesi verebilirler.⁹

⁹ Mükelleflerin ihtirazi kayıtlı beyanname vermeleri ile ilgili olarak gerek vergi kanunlarında gerekse Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte, ihtirazi kayıtlı beyan müessesesi, vergi

Matraha konulan ihtirazi kayıt aslında o matrahın oluşumuna sebebiyet veren öze ilişkin bir itirazdır. Burada vergi idaresinin vergi kanunlarını eksik ya da hatalı değerlendirdiği ya da mükellefin vergi idaresinden farklı yorumladığı ya da hatalı yorumladığı gibi iddiaların varlığı söz konusudur. İhtirazi kayıt konulan matrahı ilgilendiren bu alt yapı unsurları vergi idaresince kabul görmezse ihtirazi kayıt konulan matrahın incelenme ve yorumlanması vergi yargı makamlarına bırakılır.

İhtirazi kayıtlı beyandan¹⁰ sonra dava açılmaması halinde, ihtirazi kayıt hükümden düşer. İhtirazi kayıt sonucu yargı yoluna giden mükellefin bu hususları da dava dilekçesinde belirtmesi gerekmektedir. Mükellefin beyannamesinde matraha ilişkin ihtirazi kayıt şerhi düşerken ya da dilekçesi verirken matrahın yanı sıra konu, vergiyi doğuran olay ya da verginin oranı hakkında da çekincelerini belirtmesini engelleyen bir hukuki kural bulunmamaktadır. Diğer taraftan **Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin m. 39/3 fıkrasına** göre de; beyannamelerde matraha konulan ihtirazi kayıtların kanuni gerekçe gösterilerek yapılması gerekmektedir.

VUK m. 378 “vergi hatası” hali dışında, mükellefin kendi beyanına karşı itiraz etmesi mümkün bulunmamaktadır.¹¹ Bu bağlamda beyanname “ihtirazi kayıt” ile verilirken mükellefe kendi beyanına karşı itiraz hakkı tanınmaktadır. Dolayısıyla ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelerde vergi matrahına ilişkin itiraz ve dava yolu mükellefin lehine baştan temin edilmiş olmaktadır. Bu özelliğinden dolayı “**ihtirazi kayıt**” aynı zamanda idarenin yapmış olduğu tarh ve tahakkuk işlemine de itiraz niteliğinde olup ilgili vergi idaresinin kabul etmemesi halinde mükellef ihtirazi kaydın sunduğu hak sayesinde dava yoluna gidebilmektedir. Vergi dairesi bu hususta ihtirazi kayıt konulan matraha ilişkin kanuni gerekçeleri makul bulursa gerekli düzeltmeyi yapar. İhtirazi kayıt koymak ancak ilgili vergi idaresinin kabul etmemesi halinde yargısal bir hak sağlayan itiraz niteliğindedir. Ancak uygulamada ihtirazi kayıt konulan hususları, vergi idareleri düzeltmemekte ve bu işi yargıya bırakmaktadır. İhtirazi kayıt koymanın kapsamı sadece verilen beyannamede gösterilen matrah ile sınırlıdır.

sistemimiz içerisinde uygulanmaktadır. Bu esasta; mükellefler, vergiye tâbi olup olmadığı konusunda tereddüt ettikleri matrahları ihtirazi kayıtlı beyan etmekte ve bunun üzerinden salınan vergiye itiraz etmektedirler.

İhtirazi kayıtlı beyanname verme müessesesi ile ilgili dolaylı düzenleme İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede, ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerinden tarh edilecek vergilerin dava konusu yapılmasının, bu vergilerin tahsilini durdurmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak, bunlarla ilgili olarak yürütmenin durdurulması talebinde bulunulabileceği de öngörülmüş bulunmaktadır.

Bir başka dolaylı düzenlemeyi de Vergi Usul Kanunu'nun 112/3. Maddesinde, 2577 sayılı Kanun'un 27/3. maddesine atıfta bulunularak; söz konusu madde hükmü gereğince tahsili durdurulan vergilerde, uyumsuzluğun mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda; normal vade tarihinden yargı kararına göre yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için, gecikme zammı uygulanması getirilmiştir.

¹⁰ GVK m. 83'de gelir vergisi beyannamesi düzenlenmiştir. Bu hükme göre gelir vergisi, aksine hüküm olmadıkça, mükellefin ya da sorumlunun beyanı üzerine tarh olunur. Mükellefler, GVK m. 2'de yazılı olan kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermek zorundadırlar. GVK gelir vergisi beyanlarının, yıllık, muhtasar ve münferid beyanname ile yapılması da GVK m. 84'de düzenleme altına alınmıştır.

¹¹ Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden salınan vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmıştır. İhtirazi kayıtlı beyan bu ilkenin istisnası olmaktadır.

8- Elden Verilen Beyannamelerde, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamenin vergi dairesince diğer beyannamelerden ayrılabilmesi için beyannamenin üzerine “İHTİRAZİ KAYITLA BEYANDIR” şeklinde not konulması gerekir. Her ne kadar, Maliye Bakanlığı yukarıda sözü edilen **Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39/3.** maddesinde “Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah ve matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota “ihtirazi kayıt” adı verilir denilerek beyannamenin üzerine kanuni gerekçenin yazılmasını istemişse de fiziki olarak bu mümkün olmayabilir. Bu nedenle, beyannamenin görünen yerine “ihtirazi kayıtlarla beyandır” şeklinde not konularak dilekçenin eklenmesi uygun olur. Posta ile verilen Beyannamelerde, “ihtirazi kayıtlarla beyandır” şeklinde bir şerh düşülmesi yeterlidir. Elektronik Ortamda verilen beyannamelerde İhtirazi Kayıt için ise, **VUK'un 28 ve 257. maddelerinde** ve konu ile ilgili **340 ve 346 no.'lu VUK Tebliği'nde**, herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu nedenle, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelerin, elden ya da posta ile verilmesi uygun olur.

İhtirazi kayıtlarla verilen beyannamede, ne şekilde itiraz kaydında da bulunulacağı, yani ayrı bir dilekçe mi verileceği ya da beyannamenin bir tarafına itiraz şerhi mi düşüleceği konusunda, kanunlarda herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu iki yoldan herhangi biri tercih edilebileceği gibi, 30 günlük dava açma süresi içinde dava açılmakla, beyannamenin ihtirazi kayıtlarla ile verilmiş sayılması kabul edilmektedir **Beyannamenin bir dilekçe ile itiraz kaydı belirtilmek suretiyle verilmesinde yarar vardır.**

Uygulamada, duraksamaya düşülen konulardan biri de “ihtirazi kayıtlarla beyanname verilmesi” olayında; ihtirazi kayıt dilekçesinin, beyanname ile birlikte verilmesinin zorunlu olup olmadığına ilişkindir.

Danıştay'ın, yerleşik kararlarına göre; “*İhtirazi kayıtlarla verilen dilekçenin, beyanname ile birlikte verilmesi zorunlu değildir. Dilekçenin, beyanname verme süresi içinde ayrıca verilmesi de mümkündür.*” görüldüğü üzere, mükellef beyannamesini verdikten sonra da beyanname verme süresi geçmeden, “ihtirazi kayıt dilekçesini” ilgili vergi dairesine verebilir.

9- **İYUK m. 27/3;** “... *İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemlerini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.*” şeklindedir.

Ortaya çıkan boşluk uygulamanın, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde yer alan açıklamalar doğrultusunda sürdürülmesine neden olmaktadır. Söz konusu Yönerge'nin 39/3. maddesinde “ihtirazi kayıt” tanımı, ihtirazi kayıtlarla beyanname verilmesi durumunda yapılacak işlemler ve düzeltme ile ilgili hususlar açıklanmakta, ancak uygulamanın kapsamı konusunda bir açıklama yer almamaktadır.

10- VUK m. 25'e göre; Vergi Kanunları gereği beyan üzerinden alınan vergiler "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler için de tarh ve tahakkuk fişi kesilerek vergilendirme işlemi yapılır, bu halde tahakkuk fişinin bir nüshası da mükellefe veya beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir ve bu surette vergi tahakkuk etmiş olur. **Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m. 46/4'e göre; ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergiler için süresi içersinde dava açılmaz ise söz konusu tahakkuk kesinleşir.**¹²

İhtirazi kayıtla beyanname verildikten sonra dava hakkının doğması için vergi dairesi tarafından ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinde tarhiyat işleminin yapılması ve tahakkuk fişinin kesilmesi gerekmektedir. **Tahakkuk fişinin kesilmesinden sonra dava süresi işlemeye başlayacaktır ve bu süre 30 gündür.** Nitekim Danıştay da, "*Beyanname ile bildirilen matraba itiraz süresi tahakkuk fişinin tebliği tarihinden itibaren işlemeye başlar*"¹³ yönünde hüküm kurmaktadır.

SONUÇ :

Yukarıda ayrıntılı şekilde açıklamış olduğumuz iptal kararı ve etkileri ile düzenlemeden yararlanmak için yapılması gerekenleri özetleyecek olursak

1- Beyannamelere "İhtirazi Kayıtla Beyandır" ibaresi yazılması ve ekinde Anayasa Mahkemesinin ilgili kararı dayanak gösterilmek suretiyle itirazda bulunulduğunu belirten bir dilekçe sunulması,

2- İhtirazi kayıtla beyanname sunan her bir mükellefin tarh makbuzunu almasını takiben, (idare tarafından mükellef lehine herhangi bir olumlu düzenlemeye gidilmemiş olması durumunda) 30 gün süre¹⁴ içersinde, Vergi Mahkemesinde dava açması gerekmektedir.

Vergi Mahkemesinde açılan davanın Anayasa Mahkemesi kararı doğrultusunda mükellef lehine sonuçlanması ihtimali yüksek olup, bu halde ücretli gelirlerinden tahsil olunan fazla verginin iadesinin gündeme gelmesinin de muhtemel olduğu görüşüne varılmıştır.

**Saygılarımızla,
Av. Sedef Pelin Gürlek**

¹² Dan. 4D. 02.12.1965 T., 64/226 E., 65/5022 K. ; Dan. 3D. 28.12.1994 T., 1994/2003 E., 1994/4649 K.; Dan. 7D 04.12.1995 T., 1993/5310 E., 1995/4972 K.

¹³ Dan. 4D. 15.02.1960 T., 57/4552 E., 60/591 K.

¹⁴ Herhalde söz konusu süre yeni düzenlemenin getirilmesi anına kadar olup; düzenlemenin getirilmesi hali de 08.07.2010 tarihi ile sınırlanmıştır. Burada unutulmaması gereken diğer bir noktada; düzenlemeden haberdar olunmasını takiben (08.01.2010) 60 gün içersinde dava açılması gerekliliğidir. Yukarıda belirtilen 30 günlük süre de 20 Ocak akşamına kadar sunulması gereken beyannameye bağlı olarak tespit olunmuştur