T.C.
D A N I Ş T A Y
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1174
Karar No : 2025/674

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Defterdarlığı
(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)
VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı adına, süresinden sonra ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden 2016 yılının Ocak ila Aralık, 2017 yılının Ocak ve Şubat dönemleri için tahakkuk eden vergilerin %50'si oranında kesilen vergi ziyaı cezalarının tahsili amacıyla düzenlenen ... tarih ve ... sayılı ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında *"Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir*." düzenlemesine yer verilmiştir.

Davacı tarafından, 2016 yılının Ocak ila Aralık, 2017 yılının Ocak ve Şubat dönemlerine ait vergi ziyaı cezalarına karşı ... Vergi Mahkemesinin E:... (istinaf incelemesi sonucunda verilen vergi mahkemesi kararının kaldırılmasına ve uyuşmazlığın esasının diğer yönlerden incelenmesine dair karar üzerine aldığı esas numarası:...) ve E:... sayılı dosyalarında dava açılmasına rağmen, anılan vergi ziyaı cezaları hakkında iptal ya da yürütmesinin durdurulması kararı verilmediğinden bahisle tahsil işlemine devam edilerek dava konusu ... tarih ve ... sayılı ödeme emri düzenlenmiş ve davacıya tebliğ edilmiştir.

Olayda, 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca, dava konusu ödeme emri içeriği vergi ziyaı cezalarına karşı dava açılmış olması nedeniyle tahsil işlemi kendiliğinden duracaktır. Bu durumda, anılan vergi ziyaı cezalarının ödeme emri düzenlenmek suretiyle tahsiline devam edilmesi mümkün olmadığından, dava konusu ödeme emrinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Mahkeme bu gerekçeyle ödeme emrini iptal etmiştir.

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

T.C.
D A N I Ş T A Y
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/1174
Karar No : 2025/674

Davalının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu kararın usul ve hukuka uygun olduğu ve kaldırılmasını gerektiren bir nedenin bulunmadığı gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 14/02/2023 tarih ve E:2020/555, K:2023/292 sayılı kararı:

Temyize konu kararın, dava konusu ödeme emri içeriği 2017 yılının Ocak ve Şubat dönemlerine ait vergi ziyaı cezalarının ... Limited Şirketinin düzenlediği faturalardan kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrası aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle uygun bulunmuştur.

Dava konusu ödeme emri içeriği 2016 yılının Ocak ila Aralık dönemlerine ait vergi ziyaı cezalarına karşı açılan davanın reddine ilişkin ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf istemini reddeden ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı, Danıştay Üçüncü Dairesinin 14/02/2023 tarih ve E:2021/2339, K:2023/290 sayılı kararıyla onanmıştır. Dava konusu ödeme emri içeriği 2017 yılının Ocak ve Şubat dönemlerine ait vergi ziyaı cezalarına karşı açılan davada verilen davanın kısmen kabulü, kısmen reddine dair ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf istemlerinin reddine ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı, Danıştay Üçüncü Dairesinin 15/06/2022 tarih ve E:2021/3920, K:2022/3005 sayılı kararıyla onanmıştır.

Bu durumda, dava konusu ödeme emri içeriği 2017 yılının Ocak ve Şubat dönemlerine ait vergi ziyaı cezalarının ... Limited Şirketinin düzenlediği faturalardan kaynaklanan kısmı haricindeki diğer kısımları ile 2016 yılının Ocak ila Aralık dönemlerine ait vergi ziyaı cezalarının kesinleştiği dikkate alındığında, temyize konu kararın ödeme emrinin sözü edilen kısımlarına ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir.

Daire bu gerekçeyle kararın, dava konusu ödeme emri içeriği 2017 yılının Ocak ve Şubat dönemlerine ait vergi ziyaı cezalarının ... Limited Şirketinin düzenlediği faturalardan kaynaklanan kısmına ilişkin hüküm fıkrasını onamış; dava konusu ödeme emrinin diğer kısımlarına ilişkin hüküm fıkrasını bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:

Vergi Dava Dairesi, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararının bozulan hüküm fıkrası yönünden ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı kuralına yer verildiği, dava konusu ödeme emri içeriği 2016 yılına ait vergi ziyaı cezalarına karşı ... Vergi Mahkemesinin E:... sayılı

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

dosyasında açılan davada 11/09/2018 tarihinde yürütmenin durdurulması isteminin reddine karar verildiği, bu karara davacı tarafından yöneltilen itiraz isteminin bölge idare mahkemesince reddedildiği, dava konusu ödeme emri içeriği 2017 yılına ait vergi ziyaı cezalarına karşı ... Vergi Mahkemesinin E:... sayılı dosyasında açılan davada ise yürütmenin durdurulması yolunda verilmiş ve kendilerine tebliğ edilmiş herhangi bir mahkeme kararı bulunmadığı, bu davalarda yürütmenin durdurulması yolunda verilmiş herhangi bir karar bulunmadığından tahsil işlemlerine devam edilerek dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... DÜŞÜNCESİ: Temyizen incelenen ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY:

Davacı adına, süresinden sonra ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden 2016 yılının Ocak ila Aralık dönemleri için tahakkuk eden katma değer vergileri, damga vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile % 50 oranında kesilen vergi ziyaı cezalarına karşı ... Vergi Mahkemesinin E:... sayılı dosyasında; 2017 yılının Ocak ve Şubat dönemleri için tahakkuk eden katma değer vergileri, damga vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile %50 oranında kesilen vergi ziyaı cezalarına karşı ise ... Vergi Mahkemesinin E:... sayılı dosyasında ... tarihinde dava açılmıştır.

Sözü edilen davalar açıldıktan sonra, mahkemece henüz nihai kararlar verilmeden önce davacı adına, 2016 yılının Ocak ila Aralık ve 2017 yılının Ocak ve Şubat dönemleri için kesilen vergi ziyaı cezalarının tahsili amacıyla ... tarih ve ... sayılı dava konusu ödeme emri düzenlenerek 05/11/2018 tarihinde davacıya tebliğ edilmiştir.

2016 yılının Ocak ila Aralık dönemleri için tahakkuk eden katma değer vergileri, damga vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile % 50 oranında kesilen vergi ziyaı cezalarına karşı ... Vergi Mahkemesinin E:... sayılı dosyasında açılan davada, bölge idare mahkemesince, mahkemece verilen ilk nihai kararın kaldırılması ve yeniden karar verilmek üzere dosyanın mahkemeye gönderilmesi yolunda karar verilmesi üzerine davanın reddi yolunda verilen ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf istemini reddeden ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:...

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

sayılı kararı, Danıştay Üçüncü Dairesinin 14/02/2023 tarih ve E:2021/2339, K:2023/290 sayılı kararıyla onanmıştır.

2017 yılının Ocak ve Şubat dönemleri için tahakkuk eden katma değer vergileri, damga vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile % 50 oranında kesilen vergi ziyaı cezalarına karşı ... Vergi Mahkemesinin E:... sayılı dosyasında açılan davada ise, dilekçe ret kararı üzerine dava dilekçesinin yenilenmesinden sonra ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla, dava konusu işlemlerin ... Limited Şirketinin düzenlediği faturalardan kaynaklanan kısmı yönünden davanın kabulüne karar verilmiş, diğer kısımları yönünden dava reddedilmiştir. Anılan karara taraflarca yöneltilen istinaf istemlerinin reddi yolunda verilen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı, Danıştay Üçüncü Dairesinin 15/06/2022 tarih ve E:2021/3920, K:2022/3005 sayılı kararıyla onanmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun *"Yürütmenin durdurulması"* başlıklı 27. maddesinin (1) numaralı fıkrasında *"Danıştayda veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz."* kuralı, (2) numaralı fıkrasında *"Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir..."* kuralı yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise *"Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.*" düzenlemesine yer verilmiştir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 2577 sayılı Kanun'un 63. maddesiyle 20/01/1982 tarihinde yürürlükten kaldırılan 389. maddesinde *"İtiraz, tarh edilen verginin ihtilaflı kısmının tahsilini durdurur. Ancak, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazlar verginin tahsilini durdurmaz."* kuralı yer almaktaydı.

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde re'sen vergi tarhiyatı tanımlanmış ve vergi matrahının bu tarh yönetimine göre saptanma koşulları gösterilmiş; maddenin ikinci

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

fıkrasında resen tarh yöntemine başvurulması için gerekli koşulların oluştuğunun varsayıldığı haller altı bent halinde sayılmıştır. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında, vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden resen gerekli tarhiyat yapılacağı ve bu beyannamelerin resen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmeyeceği ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hükmün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Kanun'un vergi ziyaı cezasını düzenleyen 344. maddesinin üçüncü fıkrasında da, 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 cezanın yüzde elli oranında uygulanacağı düzenlenmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Uyuşmazlığın çözümü için öncelikle, süresinden sonra ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden kesilen vergi ziyaı cezalarına karşı dava açılmış olmasının tahsil işlemini kendiliğinden durdurup durdurmayacağı konusunun netleştirilmesi gerekmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesine göre, kural olarak idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işleme karşı Danıştayda veya idari mahkemelerde dava açılması idari işlemin yürütülmesini durdurmaz. Başka bir ifadeyle, dava açılması idari işlemin icrailik (yürütülebilir olma) niteliğine etki etmediğinden işlemin uygulanmasına devam edilir. Ancak koşulların oluşması durumunda yürütmenin durdurulması kararı verilerek idari işlemin icrailiğinin askıya alınması mümkündür. Bu kurala aynı maddede bir istisna getirilerek tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına karşı dava açılmasının tahsil işlemlerini durduracağı öngörülmüştür. Buna göre, belirtilen idari işlemlere karşı dava açılmasıyla birlikte mahkemenin herhangi bir karar vermesine gerek olmaksızın bu işlemlerin yürütülmesi kendiliğinden duracaktır. Öte yandan, anılan maddede ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerine ilişkin olarak ayrıca bir düzenlemeye yer verilerek bu işlemlere karşı dava açılmasının tahsil işlemini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulmasının istenebileceği kurala bağlanmıştır.

Bu noktada, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerin kapsamının ne olduğu önem kazanmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirmenin beyana dayanılarak yapılması gereken durumlarda matrahın veya verginin tümüyle ya da kısmen ihtirazi kayıtla bildirilmesini öngören bir düzenleme bulunmamaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önceki dönemde Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere itiraz edemeyecekleri yolundaki hükmün istisnasız

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

uygulanmasının çeşitli hak kayıplarına ve verginin beyan edilmesinde çekinceye yol açarak vergi kaybına neden olduğu göz önüne alınarak vergi kanunlarında belirtilen zamanda verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulabileceği Danıştay içtihatlarıyla benimsenmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önceki bu dönemde ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere karşı itiraz yoluna başvurulmasının tahsil işlemine etkisi hususunda çeşitli tartışmalar yaşanmıştır. Ayrıca içtihatla benimsenen ihtirazi kayıtla beyanname verme yolunun yükümlülerce yaygın bir şekilde kötüye kullanılması ve vergi borcunu sürüncemede bırakmanın bir aracı haline gelmesi üzerine 1980 yılında 2365 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nun 389. maddesine bir cümle eklenerek ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini durdurmayacağı hükmü getirilmiştir.

Bu kural, idari yargının yeniden düzenlenmesi sırasında kabul edilen 2577 sayılı Kanun'un 63. maddesiyle yürürlükten kaldırılmakla beraber benzer yönde düzenlemeye 2577 sayılı Kanun'un o tarihte yürürlükte bulunan 27. maddesinin (8) numaralı fıkrasında yer verilmiştir. Kanun'un yürürlükte bulunan halinde bu düzenlemenin aynı maddenin (4) numaralı fıkrasında yer aldığı görülmektedir. Böylece, yükümlülerin beyannamelerine ihtirazi kayıt koyabilecekleri ve bu yolla dava hakkına sahip olabilecekleri dolaylı olarak kanunda ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mülga 389. maddesinde ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini durdurmayacağı belirtilmişken 2577 sayılı Kanun'un yürürlükte bulunan 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı belirtilerek madde metninde *"vergiler"* ifadesine göre daha geniş kapsamlı olan *"işlemler"* ifadesine yer verilmiştir.

Mükellefler tarafından kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyanname üzerine bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden resen gerekli tarhiyat yapılacağı ve bu beyannameler için Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca kesilecek cezanın yüzde elli oranında uygulanacağı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin dördüncü fıkra hükmü ile 344. maddenin üçüncü fıkra hükmünün lafzından açıkça anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, ihtirazi kayıtla süresinden sonra verilen beyanname üzerine resen tarh edilen verginin yanı sıra bu verginin %50'si oranında kesilen vergi ziyaı cezasının da 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında dava açılmakla tahsil işlemleri durmayacağı belirtilen ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden biri olduğunu kabul etmek gerekmektedir.

Bu itibarla, söz konusu vergi ziyaı cezasına karşı dava açılmış olması, işlemin icrailik niteliğinde değişiklik meydana getirmeyerek tahsil işlemlerine başlanılmasına engel teşkil etmediğinden, vadesinde ödenmemesi halinde bu cezanın tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesi mümkündür. Bu nedenle, aksi yönde verilen ısrar kararında hukuka

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

uygunluk görülmemiştir.

Diğer yandan, dava konusu ödeme emri içeriği vergi ziyaı cezalarına karşı açılan davalarda, 2017 yılının Ocak ve Şubat dönemlerine ait vergi ziyaı cezalarının ... Limited Şirketinin düzenlediği faturalardan kaynaklanan kısmı haricindeki diğer kısımları ile 2016 yılının Ocak ila Aralık dönemlerine ait vergi ziyaı cezalarında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılarak vergi ziyaı cezalarının belirtilen kısımları yönünden davanın reddi yoluna verilen mahkeme kararlarının kanun yollarından geçmek suretiyle kesinleşmesi karşısında, dava konusu ödeme emrinin, 2017 yılının Ocak ve Şubat dönemlerine ait vergi ziyaı cezalarının ... Limited Şirketinin düzenlediği faturalardan kaynaklanan kısmı haricindeki diğer kısımları ile 2016 yılının Ocak ila Aralık dönemlerine ait vergi ziyaı cezalarına ilişkin kısmında hukuka aykırılık bulunmadığından yeniden karar verilmek üzere ısrar kararının bozulması gerekmiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin **KABULÜNE**,

2- ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının **BOZULMASINA,**

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

17/09/2025 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

...

X - KARŞI OY:

Uyuşmazlığın çözümü, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "...*ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz.*" hükmünde geçen "*ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler*" ifadesinin anlamlandırılmasına bağlıdır.

Çoğunluk görüşü, bu ifadenin hem vergi tahakkuk ettirilmesini hem ceza kesilmesini kapsadığını, bu nedenle ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine kesilen cezalara karşı dava açılmakla yürütmenin durmayacağını, dolayısıyla davacının yürütmenin durdurulması isteminde bulunması gerektiğini, vergi mahkemesi tarafından yürütmenin durdurulması yönünde karar verilmedikçe cezanın tahsiline devam edebileceğini kabul etmiştir.

Vergi borcunun ödenebilir aşamaya gelmesini ifade eden tahakkuk, vergilendirme sürecinde hukuk tekniği açısından ayrı bir idari işlem niteliği taşımamaktadır. Tahakkuk ya belli dava açma süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden ya da yargı merciinin davanın reddi

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

yolundaki kararı üzerine gerçekleşmektedir. Tahakkukun kendiliğinden gerçekleşme özelliği, onu birer idari işlem olan tarh ve tahsilden ayıran en önemli noktadır. Beyana dayalı tarhiyatlarda tarh ve tahakkukun birlikte gerçekleşmesi, tahakkuka ayrı bir idari işlem vasfı kazandırmamaktadır. Bu usulde yükümlünün beyanı esas tutulup doğru varsayıldığından, tarh işlemi ile birlikte verginin tahakkuku da verilerek tahakkuk fişi düzenlenmekte ve elektronik ortamda yükümlüye veya elektronik ortamda beyanname verme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye iletilmektedir. Buna karşılık, ikmalen, resen veya idarece vergi tarhında, idarenin inisiyatifiyle gerçekleştirdiği işlemlerden haberdar edilerek yükümlüye belli hukuki yollara (idari veya yargısal) başvurma olanağı tanınmakta, tahsil ertelenmekte, yani tahakkuk ayrı bir aşama olarak ortaya çıkmaktadır (Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2024, s:131).

Vergi idaresinin uygulamasında, beyannamenin kanuni süresinden sonra ihtirazi kayıtla verilmesi durumunda ise yine verginin tarh ve tahakkuku birlikte gerçekleşmekte, ilgili vergi, damga vergisi ve hesaplanan gecikme faizinin tahakkuku verilerek tahakkuk fişine bağlanmakta, ayrıca idare tarafından, 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca tahakkuk eden verginin %50'si oranında vergi ziyaı cezası kesilmektedir. Kesilen ceza, Kanun'un 366. maddesi uyarınca ihbarname ile mükellefe bildirilmektedir. Burada amaç, idarenin anılan Kanun hükmü doğrultusunda gerçekleştirdiği ceza kesme işleminden ilgilinin haberdar edilmesi ve ilgiliye belli hukuki yollara (idari veya yargısal) başvurma imkânının tanınmasıdır. Beyanname üzerine tahakkuk ettirilen (ödenebilir safhaya gelen) verginin ise 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin (1) numaralı fıkrasında öngörülen vade kuralı uyarınca, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmekte, tahakkuk ettiği hâlde vadesinde ödenmeyen vergi alacağı 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde belirlenen yöntemlerden duruma uygun olanı ile takip ve cebren tahsil edilebilir duruma gelmektedir. Oysa bu aşamada henüz vergiye bağlı olarak 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca kesilen ceza henüz ödenebilir aşamaya gelmemiştir, vadesi belli değildir, bu nedenle tahsil edilebilir durumda da değildir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilk hâlinde, vergilendirmenin beyana dayanılarak yapılması gereken durumlarda matrahın veya verginin tümüyle ya da kısmen ihtirazi kayıtla bildirilmesini öngören bir düzenleme yapılmamıştır. İlerleyen yıllarda, Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere itiraz edemeyecekleri yolundaki hükmün istisnasız uygulanmasının çeşitli hak kayıplarına ve verginin beyan edilmesinde çekinceye yol açarak vergi kaybına neden olduğu anlaşılmıştır. Bunun üzerine beyanname ile bildirilmesi gereken matrahın tespit şeklinden ya da uygulanması gereken vergi oranından, muafiyet veya istisna uygulamasından doğan duraksamaların varlığında, vergi kaybı yaratmaktan kaçınılarak vergi kanunlarında belirtilen zamanda verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulabileceği Danıştay içtihatlarıyla benimsenmiştir.

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

Böylece, vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması ve beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesinin istenmesi, ancak ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi hâlinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının hukuken tartışılabilir hâle getirilebilmesi olanaklı kılınmış ve noksan beyanda bulunulması önleyici bir tedbir öngörülmüştür.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önceki bu dönemde ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere karşı itiraz yoluna başvurulmasının tahsil işlemine etkisi hususunda çeşitli tartışmalar yaşanmıştır. Ayrıca içtihatla benimsenen ihtirazi kayıtla beyanname verme yolunun yükümlülerce yaygın bir şekilde kötüye kullanılması ve vergi borcunu sürüncemede bırakmanın bir aracı haline gelmesi üzerine 1980 yılında 2365 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nun 389. maddesine bir cümle eklenerek ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini durdurmayacağı hükmü getirilmiştir.

Bu kural, idari yargının yeniden düzenlenmesi sırasında kabul edilen 2577 sayılı Kanun'un 63. maddesiyle yürürlükten kaldırılmakla beraber aynı yönde düzenlemeye 2577 sayılı Kanun'un o tarihte yürürlükte bulunan 27. maddesinin (8) numaralı fıkrasında yer verilmiştir. Kanun'un yürürlükte bulunan hâlinde bu düzenlemenin aynı maddenin (4) numaralı fıkrasında yer aldığı görülmektedir. Böylece, yükümlülerin beyannamelerine ihtirazi kayıt koyabilecekleri ve bu yolla dava hakkına sahip olabilecekleri dolaylı olarak Kanun'da ifade edilmiştir. Ancak bu şekilde tarh ve tahakkuk eden vergiye dava açılması, yürütmenin kendiliğinden durmasına neden olmayacaktır.

Öte yandan, kanuni süresinden sonra ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine yapılacak işlemler de zaman içinde değişiklik göstermiştir.

Bu kapsamda, izlenmesi gereken prosedürü kısaltmak ve vergilerin vaktinde tarh ve tahsilini sağlamak amacıyla 213 sayılı Kanun'un resen vergi tarhına ilişkin 30. maddesine 26/06/1964 tarih ve 485 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle şu kural eklenmiştir:

"*Vergi beyannamelerini kanuni sürenin sonundan itibaren 15 gün geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamelerinde gösterdikleri gelir üzerinden gerekli tarhiyat yapılır ve Takdir Komisyonunca mükellefin beyanından fazla bir matrah takdir olunduğu ahvalde bu fark nazara alınmak suretiyle re'sen vergi tarh olunur.*"

Kanun gerekçesinde bu kuralın öngörülme nedeni şu şekilde izah edilmiştir:

"*Vergi beyannamelerinin kanunda belirtilen süreler içinde verilmemesi re'sen vergi tarhını gerektiren sebepler arasında yer almaktadır.*

Bu gibi hallerde, mükellefin beyanına rağmen, Takdir Komisyonunun kararına değin vergi tarhiyatı yapılmamaktadır.

Bunun gibi, bir vergi incelenmesinde, maddi delillere dayanılarak bir matrah farkı tesbit edilmekle beraber, hâdisede ayrıca re'sen takdiri gerektiren bir durumun da mevcut

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

olması halinde, aynı şekilde, maddi delillere müstenit tesbit edilmiş olan matrah farkları üzerinden yapılması gerekli ikmal tarhiyatı, takdir komisyonu karar verinceye kadar bekletilmektedir.

Bu hal, vergilerin vaktinde tarh ve tahsilini geniş ölçüde engellemektedir.

Bu sebeple, bu kabîl hallerde mükelleflerin beyanı üzerine veya maddi delillere dayanılarak tesbit edilen matrah farkları üzerinden gerekli tarhiyatın yapılması, re'sen takdir neticelerine göre ayrıca matrah farkı tesbit edilirse bunun üzerinden re'sen vergi tarhı cihetine gidilmesi uygun görülmüştür."

485 sayılı Kanun'la 213 sayılı Kanun'un resen vergi tarhiyatına ilişkin 30. maddesine eklenen bu kuralla mükellefin kanuni sürenin bitiminden itibaren on beş gün geçtikten sonra beyanda bulunması durumunda takdir komisyonu kararına kadar tarhiyatın bekletilmesinin önüne geçilmiş ve gerekli tarhiyatın yapılması gerektiği kabul edilmiş; takdir komisyonu tarafından mükellefin bu beyanından daha yüksek bir matrah takdir olunması durumunda aradaki fark dikkate alınarak resen vergi tarh edilmesi öngörülmüştür.

Bu kuralda geçen on beş günü anlamlandırmak için 213 sayılı Kanun'un 342. maddesinin o tarihte yürürlükte bulunan hâline bakmak gerekir: "*Beyannameli mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlıyarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi zıyaı olmamış sayılır.*" Bu kuraldan, beyanname verme süresinin son gününden on beş gün içinde beyannamenin verilmesi halinde vergi ziyaının doğmayacağı, on beş günden sonra beyanname verilmesi hâlinde ise gerekli tarhiyatın yapılacağı ve vergi ziyaının doğması nedeniyle Kanun'un ceza hükümlerinin (zaman içinde değişmekle birlikte ziyaa uğratılan vergi tutarına bağlı olarak kaçakçılık ya da kusur/ağır kusur) uygulanacağı anlaşılmaktadır.

213 sayılı Kanun'un 30. maddesinde yer alan söz konusu kuralın, 24/06/1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle değiştirilen ve anılan maddenin dördüncü fıkrasında yürürlükte olan hâli aşağıdaki şekildedir:

"*Vergi beyannamesini kanunî süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.*"

Bu kuralda değişiklik yapılma nedeni anılan Kanun'un gerekçesinde şu şekilde belirtilmiştir:

"*Öte yandan vergi beyannamesinin kanunî süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilmesi veya pişmanlık talebiyle verilip pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi halinde dönem matrahları takdir komisyonlarınca takdir edilmekte ve takdir olunan matrahlar üzerinden de cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır. Ancak yapılan bu tarhiyatlar nedeniyle idare ile mükellefler arasında ihtilaflar doğmakta, yargı organlarınca da matrahın tadili veya tarhiyatların*

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

tamamen terkini yolunda kararlar verilmekte, yargı organlarına intikal eden bu olayların sonuçlanması da uzun bir zaman almaktadır.

Bu hususlar göz önüne alınarak ve vergilemenin kısa sürede sonuçlandırılmasını sağlamak amacıyla maddenin dördüncü fıkrası değiştirilmektedir.

Yapılan değişiklikle; kanunî süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen veya pişmanlık talebiyle verilip pişmanlık şartları ihlal edilen vergi beyannamesinde beyan edilen matrahlar üzerinden resen tarhiyat yapılması, olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemesi öngörülmektedir. Beyannamenin vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra bu hükmün uygulanmayacağı ayrıca belirlenmektedir. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kendiliğinden verilmiş olan beyannameler için bu hükmün uygulanmasına imkân bulunmamaktadır."

4008 sayılı Kanun değişikliği ile vergi beyannamesinin kanuni süre geçtikten sonra verilmesi üzerine takdir komisyonlarının belirlediği matrahlar üzerinden yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda yargı mercilerinin uzun zaman alan bir süreç sonunda tarhiyatı tamamen veya kısmen hukuka aykırı bulabildiği dikkate alınarak vergilendirmenin daha kısa sürede sonuçlandırılması amacıyla anılan kuralda değişikliğe gidildiği görülmektedir. Yapılan değişiklikle kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannamesinde beyan edilen matrahlar üzerinden resen tarhiyat yapılması ve olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemesi yönünde kural konulmuştur. Bununla birlikte vergi beyannamesi vergi incelemesine başlanmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilmişse bu kural uygulanmayacaktır.

Diğer yandan bu kuralda yapılan söz konusu değişiklikle aynı doğrultuda olmak üzere 4008 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un o tarihte yürürlükte bulunan 350. maddesinin madde başlığı "*Tahrire dayanan vergiler ile kanunî süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen beyannameler için kusur cezası*" şeklinde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

"*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için ziyaa uğratılan verginin % 50'si tutarında kusur cezası kesilir.*"

Bu değişikliğin gerekçesi ise şu şekildedir:

"*Değişiklikten önce, vergi beyannamesinin kanunî süre geçtikten sonra kendiliğinden verilmesi veya pişmanlık talebiyle verilip pişmanlık şartlarının ihlal edilmesi halinde beyan dışı bırakılan matrah dikkate alınarak kaçakçılık veya ağır kusur cezalarından birisi kesilmekte ve olay matrah takdiri için takdir komisyonuna veya incelemeye intikal ettirilerek mükellef beyanından fazla bir matrah hesaplandığı takdirde ayrıca gerekli işlemler yapılmakta idi.*

Yapılan değişiklikle, kanunî süresi geçmiş olan beyannamenin vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevkinden önce mükellef tarafından

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

kendiliğinden verilmesi halinde ziyaa uğratılan vergi için kusur cezası kesilmesi öngörülmektedir.

Bu düzenleme sonucu, kanunî sürelerinde verilmeyen beyannamelerin daha sonra kendiliğinden verilmesi halinde beyan edilen matrahın miktarına bakılmaksızın bu matrah üzerinden hesaplanan vergi için kusur cezası kesilecek, matrah takdiri için olay takdir komisyonuna intikal ettirilmeyecektir."

213 sayılı Kanun'un 350. maddesinde 4008 sayılı Kanun'la yapılan bu değişiklikle, 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinde aynı Kanun'la yapılan ve yukarıda ayrıntısına değinilen değişiklik birlikte yorumlandığında, bu yeni düzenlemeler öncesinde vergi beyannamesinin kanuni süre geçtikten sonra kendiliğinden verilmesi durumunda, gerekli tarhiyatın yapılması, takdir komisyonunca daha yüksek bir matrah takdir edilirse aradaki farkın yine resen tarh edilmesi, ayrıca beyan dışı bırakılan matrah dikkate alınarak kaçakçılık veya ağır kusur cezalarından birisinin kesilmesi söz konusu olmaktayken, yeni düzenlemelerle, beyannamenin vergi incelemesine başlanmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilmemiş olması şartıyla, kanuni sürelerinde verilmeyen beyannamelerin daha sonra kendiliğinden verilmesi hâlinde bu beyannamede gösterilen matrah üzerinden resen gerekli tarhiyatın yapılacağı ve bu beyannamelerin resen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmeyeceği, ayrıca, beyan edilen matrahın miktarına bakılmaksızın bu matrah üzerinden hesaplanan vergi için kusur cezası kesileceği anlaşılmaktadır.

22/07/1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun'un 82. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un 350. maddesinde yer alan düzenleme yürürlükten kaldırılmış, anılan Kanun'un 11. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un 344. maddesi bölüm ve madde başlıkları ile birlikte değiştirilmiştir. Kuralın hâlen yürürlükte olan bu hâlinin (23/01/2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun'un 275. maddesiyle bu maddenin birinci ve ikinci fıkralarının birleştirilmesinden sonraki) üçüncü fıkrasında şu düzenleme yer almaktadır:

"V*ergi 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."*

4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle yapılan düzenlemeye ilişkin olarak kanun gerekçesinde şu ifadelere yer verilmiştir:

"*Vergi ziyaına neden olan mükelleflere veya sorumlulara uygulanan cezaların sadeleştirilmesi ve etkinleştirilmesi amacıyla, Vergi Usul Kanunda yer alan ceza uygulamaları yeni baştan düzenlenmiştir.*

Maddede yapılan değişikliğin en belirgin özelliği vergi ziyaına yol açılması durumunda uygulanan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları, "vergi ziyaı cezası" başlığı altında birleştirilmiş, vergi kaybına yol açan fakat vasıflı olmayan fiiller için de kullanılan "kaçakçılık" veya "ağır kusur" gibi, ifade tarzı itibariyle de rencide edici terimler yerine "vergi

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

ziyaı cezası" ibaresiyle ceza kesilmesi yöntemi getirilmiştir.

Kusur cezası adı altında daha önce uygulanmakta olan ve kayba uğratılan vergi miktarının yarısına tekabül eden ceza tutarı, yapılan yeni düzenlemede kayba uğratılan verginin bir katı olarak tanımlanmıştır..."

Buraya kadar yapılan açıklamalardan, mer'i mevzuatımıza göre, beyannamenin vergi incelemesine başlanmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilmemiş olması şartıyla, kanuni sürelerinde verilmeyen beyannamelerin daha sonra kendiliğinden verilmesi hâlinde, 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin dördüncü fıkrasına göre bu beyannamede gösterilen matrah üzerinden resen gerekli tarhiyatın yapılacağı ve bu beyannamelerin resen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmeyeceği, ayrıca, aynı Kanun'un 344. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek cezanın yüzde elli oranında uygulanacağı anlaşılmaktadır.

Kanun'un 344. maddesinin üçüncü fıkrasında cezanın tahakkukundan değil kesilmesinden bahsedildiğinden, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergi miktarının yarısı oranında vergi ziyaı cezasının kendiliğinden tahakkuku verilmeyecek, kesilen ceza, ihbarname ile mükellefe bildirilecektir. Başka bir ifadeyle, kanun koyucu, bu durumda kesilen cezanın doğrudan ödenebilir safhaya geldiğini kabul etmemiştir.

Diğer yandan sistematik ve tarihi yorum yoluyla ele alındığında, gerek 213 sayılı Kanun'un 389. maddesinde yer alan ve ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini durdurmayacağını öngören hükmün yürürlüğe girdiği tarihte (01/01/1981) ve gerekse 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağını öngören (8) numaralı fıkrasının (yürürlükte olan hâliyle (4) numaralı fıkra) yürürlüğe girdiği tarihte (20/01/1982), 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin 485 sayılı Kanun'la değişik hâlinin yürürlükte olduğu görülmektedir. Yukarıda da değinildiği üzere 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinde yer alan kuralın bu hâlinde, kanuni sürenin bitiminden itibaren on beş gün geçtikten sonra beyanda bulunulması durumunda takdir komisyonu kararına kadar tarhiyatın bekletilmesinin önüne geçildiği ve gerekli tarhiyatın yapılmasının gerektiği kabul edilmiş; takdir komisyonu tarafından mükellefin bu beyanından daha yüksek bir matrah takdir olunması durumunda aradaki fark dikkate alınarak resen vergi tarh edilmesi öngörülmüştür. Ayrıca Kanun'un o tarihte yürürlükte bulunan hâline göre vergi yükümlüsüne ceza kesileceği anlaşılmaktadır. 485 sayılı Kanun gerekçesinde, yapılan değişikliğin beyana göre yapılacak tarh işleminin takdir komisyonu kararına kadar ertelenmesini önlenmeye ve verginin vaktinde tarh ve tahsilinin sağlanmasına yönelik olduğunun belirtildiği gözetildiğinde, kanun koyucunun 213 sayılı Kanun'un 389. maddesi ile 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinde yer alan söz konusu kurallarla, esas olarak, ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin, itiraz edilmekle/dava açılmakla tahsilinin

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

durmasının engellenmeye çalışıldığı, böylece takdir komisyonu kararına kadar gerçekleşen erteleyici etkiyi gidermeye yönelik 485 sayılı Kanun değişikliğinin itiraz edilmekle/dava açılmakla etkisiz kılınmasının önüne geçildiği sonucuna varılmaktadır. Nitekim, bu noktada, 2365 sayılı Kanun'la 213 sayılı Kanun'a eklenen 389. maddenin kanun koyucu tarafından öngörülme gerekçesini de tekrar hatırlamakta fayda vardır: "*Mükelleflerce kötüye kullanılan ihtirazi kayıtla beyanname verme müessesesi disiplin altına alınmakta ve hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini durdurmayacağı hükmü getirilmektedir.*"

213 sayılı Kanun'un 389. maddesinde "hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini", 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinde ise "yapılan işlemlerden dolayı açılan davaların tahsil işlemini" durdurmayacağı belirtilmekle ve bu farklı anlatım biçimine ilişkin bir açıklamaya 2577 sayılı Kanun'un gerekçesinde yer verilmemekle birlikte, her iki kuralın da yürürlükte olduğu dönemde, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ve bu vergi üzerinden kesilen cezaya karşı itiraz edilebileceği/dava açılabileceği dikkate alındığında ve kanun koyucunun 2365 sayılı Kanun'la 389. maddeyi ihdas etme amacı dikkate alındığında, 2577 sayılı Kanun'da "yapılan işlemler" şeklinde daha kapsayıcı bir ifade kullanmasının, tahakkuk eden vergi miktarı dikkate alınarak kesilen cezanın dava konusu edilmesinin esas olarak verginin tahsilini durduracağını ifade ettiği sonucuna ulaşılabilir.

Kanun koyucunun bu yaklaşımı, bu hâlde kesilen cezanın 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin dördüncü fıkrasının birinci cümlesi kapsamında değerlendirilmesini, böylece kesilen cezaya karşı dava açıldığı takdirde tahakkuku verilmeyerek ceza kesme işleminin yürütmesinin durdurulmasını/tahsiline geçilmemesini amaçladığını ortaya koymaktadır.

İhtirazi kayıt nedeniyle zaten ilgili merciler önünde hukuka uygunluğu inceletilmek istenen vergi miktarı üzerinden ceza kesildiği, ayrıca cezanın hesaplanma biçiminin de başlı başına hukuka aykırılık taşıyabileceği ve bu hukuka aykırılık halleri incelenmeden cezanın da vergi ile tahakkuku verilerek ödenebilir safhaya gelmesinin vergi yükümlüsü üzerinde daha fazla bir yük bırakabileceği gözetildiğinde, kanun koyucunun bu yaklaşımının vergi yükümlüsünün mülkiyet hakkını korumak açısından daha isabetli olduğu sonucuna varılmaktadır.

Aksi bir düşüncenin kabulü, kanuni süresinden sonra ihtirazi kayıtla verilen beyannameye istinaden tahakkuk eden vergi, hesaplanan gecikme faizi ile kesilen cezaya karşı açılan davada, ödenebilir safhaya gelmeyen ve 213 sayılı Kanun'un 368. maddesindeki kurallar dairesinde belirlenmesi gereken vadesi hâliyle henüz belli olmayan cezanın, dava esnasında yürütmenin durdurulması kararı verilmemesi durumunda idarece tahsil edilebileceği sonucuna varılmasına yol açabilir.

Ayrıca aksi yöndeki düşünce, beyan üzerine kesilen cezanın idarece 213 sayılı Kanun'un 366. maddesinin birinci fıkrası uyarınca ihbarname ile yükümlüye bildirilmesinin ardındaki amacı ortadan kaldırabilir ve ihbarname ile bildirildiği ve tahakkuku verilemediği,

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

ayrıca vadesi belirlenmediği hâlde bir alacağın tahsil edilebileceği sonucuna ulaşılmasına meydan verebilir.

Başka bir olumsuz etki, kanuni süresinden sonra verilen beyanname üzerine verginin 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca "resen" tarh ve tahakkuk ettirilmiş olmasına ve bu durumda vergi yükümlüsünün anılan Kanun'un 376. maddesi uyarınca cezalarda indirim ve ek 1. maddedeki uzlaşma hükümlerinden yararlanma imkânı bulunmasına rağmen, bu başvuru olanağını daraltabilir. Çünkü, kanuni süresinden sonra beyan edilmesi üzerine kesilerek ihbarname ile yükümlüye bildirilen ceza nedeniyle vergi yükümlüsünün 213 sayılı Kanun'un 18. maddesi uyarınca ihbarnamenin tebliğini izleyen günden itibaren otuz gün içinde bu yollara başvurma imkânı bulunmasına rağmen, beyan üzerine cezanın da ödenebilir safhaya geldiğinin kabulü, vergi yükümlüsünü bu yollara başvurmaktan alıkoyabilir, en azından bu konuda hukuki belirsizliğe neden olur.

Nitekim, 213 sayılı Kanun'un ek 8. maddesinin (2) numaralı bendi ile Uzlaşma Yönetmeliği'nin 15. maddesinin birinci fıkrasının 04/08/2022 tarih ve 31913 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'le değişik "b" bendinde, uzlaşma konusu yapılan cezaların, uzlaşma vaki olmadığı takdirde, Kanun'un 368. maddesi ile 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrası hükmü dairesinde ödeneceği kuralına yer verilmiştir. Bu kural, vergi yükümlülerinin kanuni süresinden sonra verilen beyanname nedeniyle resen tarh ve tahakkuk ettirilen vergiye bağlı olarak kesilen cezalara karşı da uzlaşma imkanının bulunduğunu ve uzlaşmanın vaki olmaması hâlinde vadenin, dava açma hakkını kullanmaya göre belirleneceğini teyit etmektedir.

Ayrıca idari uygulamada, kanuni süresinden sonra verilen beyanname üzerine kesilen ceza ihbarname ile vergi yükümlüsüne bildirilmesine rağmen, cezanın da ödenebilir safhaya geldiğinin kabulü, idarenin bu uygulamayı değiştirmesine ve Kanun'un 366. maddesi hükmüne aykırı olarak cezanın da tahakkuk fişine bağlanarak elektronik ortamda yükümlüye bildirilmesine yol açabilir. Bu durumun da mükellef haklarını olumsuz etkileyeceği izahtan varestedir.

Başka bir olumsuzluk, cezanın vadesinin daha erken belirlenmesi nedeniyle ödemenin geciktiği her ay için gecikme zammı hesaplanmasının daha erken bir tarihte başlamasıdır.

Öte yandan, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarında idarenin müeyyideli yazısı olmaksızın, 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin dördüncü fıkrası ile 344. maddesinin üçüncü fıkrası hükümlerinden yararlanmak amacıyla kanuni süresinden sonra beyanname veren mükelleflerin, beyannameye koydukları ihtirazi kaydın, tahakkuk ettirilen vergiye karşı dava açma hakkı vermeyeceği ancak dava açılmasına engel bulunmayan vergi ziyaı cezaları ve gecikme faizlerinin hukuka uygunluğunun yargı mercilerince ayrıca değerlendirileceğinin açık olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Çok sayıda karar arasından bkz.

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 07/12/2022 tarih ve E:2021/1289, K:2022/1526 sayılı kararı). Kurulun bu içtihatları da kanuni süresinden sonra verilen beyanname üzerine kesilen cezaların kendiliğinden tahakkuk etmediğini ve bunlara yöneltilen hukuka aykırılık iddialarının incelenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak kanuni süresinden sonra verilen beyanname üzerine kesilen vergi ziyaı cezasına karşı açılan davada, bu aşamada, ihbarname ile vergi yükümlüsüne bildirilen ceza henüz ödenebilir safhaya gelmediğinden ve vadesi henüz belli olmadığından, cezanın 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan "*...ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz.*" kuralı kapsamında değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle cezaya karşı dava açılmasının aynı maddenin bahse konu fıkrasının ilk cümlesi uyarınca ceza kesme işleminin yürütmesinin durmasına yol açacağı ve hâliyle idarece cezanın tahsiline girişilmesine hukuken olanak bulunmadığı sonucuna varıldığından, temyiz isteminin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

...

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden qqZuOmx - MlvEjZZ - kGDKfVH - vrh4q8= ile erişebilirsin