İhtirazi Kayıtta Ödeme Emri

MAHKEME	KARAR TARİHİ	SONUÇ
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu	17.09.2025	Bozma

ESAS NO	KARAR NO	İLGİLİ HÜKÜMLER
2023/1174	2025/674	İYUK 2577 m.27/4, VUK 213 m.30/4, m.344/3, m.366, m.368

ÖZET

Süresinden sonra ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamesi üzerine kesilen %50 oranındaki vergi ziyaı cezasına karşı dava açılması, İYUK 27/4 uyarınca tahsili kendiliğinden durdurmaz; ödeme emri düzenlenebilir. Kurul, aksi yöndeki ısrar kararını oyçokluğuyla bozmuştur.

Bu kararın özeti ve değerlendirmesi
savun.av.tr/ihtirazi-kayitta-odeme-emri-danistay-vddk-2025-674/ →

Karar metni

Adalet Bakanlığı Bedesten sisteminde yayımlandığı hâliyle, değiştirilmeden aktarılmıştır. Taraf adları kaynakta anonimdir.

T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2023/1174

Karar No : 2025/674

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Defterdarlığı - ... (... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

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:... 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.

Davalının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... 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 ... Elektrik İnşaat Sanayi Ticaret 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 Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf istemini reddeden ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesi 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 Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf istemlerinin reddine ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesi 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 ... Elektrik İnşaat Sanayi Ticaret 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 ... Elektrik İnşaat Sanayi Ticaret 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 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 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 HÂKİMİNİN 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 11/05/2018 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 dönemlerine ilişkin davada, davanın reddi yolunda verilen ... Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf istemini reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararı, Danıştay Üçüncü Dairesinin 14/02/2023 tarih ve E:2021/2339, K:2023/290 sayılı kararıyla onanmıştır.

2017 yılının Ocak ve Şubat dönemlerine ilişkin davada ise ... Vergi Mahkemesi kararıyla, dava konusu işlemlerin ... Elektrik İnşaat Sanayi Ticaret 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 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 yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesinin koşulları 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 yöntemine göre saptanma koşulları gösterilmiştir. 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 Kanun'un 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 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.

İçtihatla 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 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 ... Elektrik İnşaat Sanayi Ticaret 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 yolunda verilen mahkeme kararlarının kanun yollarından geçmek suretiyle kesinleşmesi karşısında, dava konusu ödeme emrinin, 2017 yılının Ocak ve Şubat dönemlerine ait vergi ziyaı cezalarının ... Elektrik İnşaat Sanayi Ticaret 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 yolundaki kararı üzerine gerçekleşmektedir. Beyana dayalı tarhiyatlarda tarh ve tahakkukun birlikte gerçekleşmesi, tahakkuka ayrı bir idari işlem vasfı kazandırmamaktadır.

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 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.

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.

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, 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.

Nitekim, 213 sayılı Kanun'un ek 8. maddesinin (2) numaralı bendi ile Uzlaşma Yönetmeliği'nin 15. maddesinin birinci fıkrasının 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.

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. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 07/12/2022 tarih ve E:2021/1289, K:2022/1526 sayılı kararı).

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.