

Kanuni süresinden sonra idarenin talebi doğrultusunda ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannamelerinin dava edilebilirliğinin yargı kararları ışığında değerlendirilmesi

Stj. Av. Demet Selin Gündoğdu

I. Giriş

Kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannamenin eksik ve/veya hatalı olduğu durumlarda mükellefler tarafından kanuni süre geçmeden veya kanuni süre geçtikten sonra bu hata ve/veya eksiklikleri düzeltici mahiyette verilebilecek olan yeni beyanname “düzeltme beyannamesi” olarak adlandırılmaktadır.

Vergi İdaresince 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (“VUK”) 30. maddesinin (2) fıkrası uyarınca resen tarhiyat yapılması gereken hallerde, İdarenin talebi doğrultusunda mükelleflerden beyanlarının düzeltilmesinin istendiği görülmektedir.

Mükellefler ise İdare ile aynı kanaatte olmadığında ve beyan ettikleri matrah veya matrah kısmına ilişkin dava açma haklarını saklı tutmak adına düzeltme beyannamelerini ihtirazi kayıt koyarak vermektedirler.

Danıştay’ın yakın tarihli içtihatlarında, ihtirazi kaydın vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilen düzeltme beyannamelerine konulabileceği aksi takdirde ihtirazi kaydın tahakkuka etkisi bulunmadığı gerekçeleriyle kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konularak tahakkuk ettirilen vergilerin idari davaya konu edilemeyeceği yönünde hüküm kurulmaktaydı.

Ancak Anayasa Mahkemesi’nin (“AYM”) 3 Nisan 2019 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı kararı ile kanuni süresinden sonra idarenin talebi ile ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esaslı incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmedilmiştir.

Bu yazımızda, AYM’nin 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı kararı ile konuya ilişkin verilmiş olan mahkeme kararları ışığında değerlendirme yapılacaktır.

II. Beyana dayalı tarhiyata karşı dava açılması

Türk vergi sistemi mükellefler tarafından elde edilen gelirlerin yine mükelleflerce beyanname ile İdareye bildirilmesine dayalı (beyan usulü) bir sistemdir. VUK’un 378. maddesi uyarınca mükellefler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.

Beyana dayalı olarak yapılan tarhiyata karşı dava açılmayacağına ilişkin husus VUK’un “Dava Konusu” başlıklı 378. maddesinde; *“Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve*

*ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. **Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.***” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Anılan hükmün iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan ilki VUK'nun 378. maddesinin (2) fıkrasında *“Bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur”* ifadesiyle hüküm altına alınan ve aynı kanunun 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatalarına ilişkin hükümlerdir. İkinci istisna ise uygulamada sıklıkla karşımıza çıkan ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (“**İYUK**”) 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında *“...ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.”* ifadesiyle dolaylı olarak düzenlenen ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerdir.

İlk istisna olan vergi hatalarının düzeltilmesi genel itibarıyla, vergilendirme işlemlerinde VUK kapsamında düzenlenen açık vergi hatalarına rastlanması durumunda, hatalı idari işlemin geri alınması ve düzeltilmesi amacına hizmet eden bir vergi usul hukuku müessesesidir.¹ Vergi hataları mükellef ya da vergi idaresi tarafından tespit edilebilir.

Vergi hatasının mükellef tarafından tespiti halinde, mükellefin yazılı başvurusu üzerine hatanın düzeltileceğini öngören VUK'un 122. maddesi, bahsi geçen yazılı başvurunun şekline veya içeriğine ilişkin herhangi bir düzenleme öngörmemiştir. Maliye Bakanlığı, 368 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile ilgili dönem beyannamesinde hata tespit eden vergi mükellefinin, hata düzeltme talebini vergi idaresine “düzeltme beyannamesi” yoluyla iletmesi gerektiğini belirtmiştir.² Yukarı da değindiğimiz üzere VUK'da düzenlenmeyen “düzeltme beyannameleri” uygulamada sıklıkla karşımıza çıkmaktadır.

İkinci istisna olan ihtirazi kayıt müessesesi ise mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacak olmaları nedeniyle ortaya çıkmış bir müessesedir. Mükellefler, hukuki olarak yoruma açık veya tartışmalı konularda beyanda bulunurken bu hususa ilişkin ihtirazi kayıtta bulunmak suretiyle kendilerince verilen beyannameler üzerine tarh edilen vergiler için de yargıya gitme imkânı elde etmektedirler. Böylece, mükellef bir yandan idarenin görüş ve yorumuna uygun beyanda bulunmakta, aynı zamanda katılmadığı bu anlayış ve yorumu yargı denetimine sunma imkanına sahip olmaktadır.³

İhtirazi kayıtla ilgili olarak vergi kanunlarında herhangi bir tanımlama yoktur. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39. maddesinin (3) fıkrasında ihtirazi kayıt; *“Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt denir.”* ifadeleriyle tanımlanmıştır. Anılan yönergenin 46. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise *“İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere dava açılmaz ise tahakkuk kesinleşir. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle ilgili açılan davalar tahsilatı durdurmaz.”* şeklindedir.

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, 26. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s.178.

² Zeynep Nihan Çamurcu, İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 5 (1) 2018, Düzeltme Beyannamelerinin Hukuki Niteliğinin Saptanması ve Bunlara Dayalı Olarak Yapılan Tarhların İdari Davaya Konu Edilebilirliği, s.32

³ Dr. Hasan Aykın, İhtirazi Kayıt Nedir? Usulüne Uygun İhtirazi Kayıt Nasıl Konulur?, 20.03.2017

Ayrıca İYUK'un 27. maddesinin (4) 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 işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde 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.*” denilmiştir.

III. Düzeltme beyannamelerinde ihtirazi kayıt uygulamasına ilişkin içtihat

Uygulamada mükellefler vergilendirmeye ilişkin işlemlerde tereddüde düştüklerinde ileride vergi idaresi ile sorun yaşamamak için dava açma haklarını da saklı tutmak adına aslında vergilendirilmemeleri gerektiğini düşünmelerine karşın, şekli yükümlülüklerini yerine getirmekte ve fakat beyannamelerini ihtirazi kayıt koyarak vermektedirler.⁴

Kanuni süresinden sonra düzeltme beyannamesi verilmesinin çoğunlukla idarenin bu yöndeki talebi doğrultusunda olduğu görülmekte olup, 2015/15100 başvuru numaralı AYM kararı öncesinde beyannameler üzerine tarh edilen vergi ve cezalara karşı açılmış olan davalarda yargı mercilerince farklı kararlar verildiği gözlemlenmekteydi.

Keza güncel tarihli AYM kararı ile Danıştay'ın muhtelif kararlarında ortaya çıkan görüşü mükelleflerin beyanlarına karşı dava açabilecekleri yönündedir.

Ne var ki ihtirazi kaydın ancak süresinde verilen beyannameler yönünden geçerli olduğuna ilişkin bir sınırlandırma olmamasına rağmen, kanuni süresinden sonra ihtirazi kayıt ile verilen düzeltme beyannamelerine karşı dava açılmayacağı yönünde Danıştay içtihatlarının da mevcut olduğu unutulmamalıdır.

Bu yöndeki içtihatların gerekçesi açıkça ifade edilmiş değildir. Ancak, mükelleflerin beyanname verme süresinden sonra tereddüde düştükleri bir durumu hukuken tartışmalı hale getirmek istemeleri durumunda verecekleri düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak tahakkuk etmiş bir vergiyi idari davaya konu etmek yerine haklarında tarhiyat yapılmasını beklemelerinin daha uygun bir yöntem olacağı düşünülmüş olabilir.⁵

Nitekim yazımıza konu AYM kararında da mükelleflerin re'sen tarhiyat yapılmasını beklemelerinin uygun olmayacağı, kaldı ki bu hâlde başvurucular düzenlenecek vergi suçu raporu üzerine adli soruşturma ve kovuşturmayaya da tabi tutulabilecekleri ifade edilmiştir. Ayrıca tarhiyat üzerine dava açılması hâlinde gecikme faizi bu davanın reddine ilişkin kararın tebliğine göre hesaplanacak ve mükellefler daha fazla gecikme faizi

⁴ Doç. Dr. Cenker GÖKER, Yunus Emre YILMAZOĞLU- Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme, Ankara Barosu Dergisi 2017/3 Hakemli Makaleler, s.82.

⁵ Doç. Dr. Cenker GÖKER, Yunus Emre YILMAZOĞLU- Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme, Ankara Barosu Dergisi 2017/3 Hakemli Makaleler, s.82.

ödeyebileceklerdir. Bu sebeple mükelleflerin düzeltme beyannamesi vermeyi tercih etmekte oldukları belirtilmiştir.

1. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kararları

Danıştay 4. Dairesi'nin 31.05.2012 tarih ve E.2009/2613, K.2012/2176 sayılı kararında *"bir mükellefin alış yaptığı bazı mükelleflerin kod listesine alındığını görmesi üzerine korku ile kendiliğinden verdiği beyannamelere koyduğu ihtirazi kaydın mükellefe dava açma hakkı vermeyeceği"* yönünde hüküm tesis edilmiştir.

Ancak yukarıdaki karardan farklı olarak Danıştay 4. Dairesi'nin 29.04.2015 tarih ve E.2015/539, K.2015/1849 sayılı kararı ile mükellef lehine görüş değiştirmiş ve *"özgür iradeyle değil de idarelerin zorlayıcı ve/veya haklarında cezalı işlem yapılacağına ilişkin yazılara istinaden verilen beyannamelere"* ihtirazi kayıt konulabileceğine hükmedilmiştir. Aynı Dairenin 29.04.2015 tarih ve E.2014/6816, K.2015/1850 sayılı kararında da benzer yönde İdarenin düzeltme beyannamesi vermeye zorlayan aksi takdirde re'sen işlem yapılacağını bildiren yazısı üzerine verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasında yasal bir engel olmadığına, nitekim verilen beyannamelerin mükelleflerin serbest iradesini yansıtmadığına hükmedilmiştir.

Ancak Danıştay 4. Dairesi'nin 02.12.2015 tarih ve E.2015/6462, K.2015/6173 sayılı kararında ihtirazi kaydın beyanname verme süresinde verilen beyannamelere konulabileceğine hükmedilmiş olup, bu husus aynı daire nezdinde çelişik kararların mevcut olduğunu göstermektedir.

Danıştay 9. Dairesi'nin ise konu ile ilgili mükellef lehine ve aynı yönde kararlar tesis ettiği gözlemlenmektedir.

Nitekim Danıştay 9. Dairesi'nin 29.12.2009 tarih ve E.2009/7171, K.2009/5341 sayılı kararı ile baskı ile verdirilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergilemede isabet görülmemiştir.

Yine Danıştay 9. Dairesi'nin 14.03.2013 tarih ve E.2012/5626, K.2013/1890 sayılı kararında ihtirazi kayıtlarla verdiği düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin kaldırılması istemiyle açılan davanın esasının incelenerek bir karar verilmesi icap ederken, incelenmeksizin reddinde hukuki isabet görülmediği yönünde karar verilmiştir. Söz konusu kararın gerekçesinde düzeltme beyannamesinin idarenin isteği üzerine verilmesi nedeniyle ortada davacının kendi özgür iradesi ile verilmiş bir beyannamenin varlığından bahsetmenin hukuken mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Benzer yönde tesis edilen Danıştay 9. Dairesi'nin 27.3.2014 tarih ve E.2011/6478, K.2014/1243 sayılı kararında; mükelleflerce çoğunlukla idarenin baskısı sonucu ikinci bir beyanname verildiği, hatta verilen beyannameye dava açma hakkını saklı tutan ihtirazi kayıt konulmasına idarece izin verilmediği, aksi halde beyannamenin kabul edilmediğinin gözlemlendiği ifade edilmiştir. Aynı dairenin 15.04.2014 tarih ve E.2010/7081, K.2014/1689 sayılı kararında da benzer yönde karar tesis edilmiştir.

Ayrıca 29.04.2015 tarih ve E.2014/6816, K.2015/1850 sayılı kararı ile de İdarenin düzeltme beyannamesi vermeye zorlayan aksi takdirde re'sen işlem yapılacağını bildiren yazısı üzerine verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasında yasal bir engel olmadığına hükmedilmiştir.

2. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (“VDDK”) kararları

VDDK kararlarındaki genel hüküm, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere, düzeltme beyannamelerine veya pişmanlıkla verilen beyannamelere konulan ihtirazi kayıtların hüküm ifade etmediği ve beyanda bulunan kişiye dava açma hakkı sağlamadığı yönündedir.

Nitekim, VDDK'nın 11.12.2009 tarih ve E.2008/593, K.2009/655 sayılı kararında, yalnızca kanuni süresinde ihtirazi kayıt konularak verilen beyannamelere karşı dava açılacağı ifade edilmiştir.

VDDK'nın 27.06.2012 tarih ve E.2012/167, K.2012/300 sayılı kararında ise kanuni süresi içerisinde ihtirazi kayıt konularak verilen beyannameler ile pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin sonuçları açısından farklılık arz ettiği hususu;

“Beyannamenin pişmanlıkla verilmesi, süresi geçtikten sonra verilen bu beyannamenin, kanuni süresinde verilmiş sayılmasına yol açmadığından ve sadece ceza kesilmesini önlediğinden, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması etkileyici bir sonuç doğurmadığı, bu yüzden, kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasına; kanuni süresinde ancak ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına da olanak bulunmadığı”

gerekçelerine dayanılarak ifade edilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 27.11.2013 tarih ve E.2012/286, K.2013/558, 09.04.2014 tarih ve E.2014/68, K.2014/255, 26.11.2014 tarih ve E.2014/1131 K.2014/1167, 25.02.2015 tarih ve E.2014/1164, K.2015/20, 10.02.2016 tarih ve E.2015/1073, K.2016/141 sayılı kararlarında da ihtirazi kayıtla beyan, “kanunlarında öngörülen zamanında verilen beyannameler” ile sınırlandırılmakta, “süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın hüküm ifade etmeyeceği” vurgulanmaktadır.

3. 27.02 2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı AYM Kararı

Yazımızın da konusunu oluşturan AYM'nin 3 Nisan 2019 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı kararı ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkindir.

Uyuşmazlık konusu olaylar ve olgular

Taşımacılık işi ile iştigal eden başvurucu hakkında mal ve hizmet alımında bulunduğu kişi ve şirketi hakkında “sahte faturalar düzenlediği” gerekçesiyle vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Bunun akabinde Vergi İdaresi tarafından, sahte fatura düzenlediği tespit edilen mükelleften alınan mal ve hizmet faturalarındaki katma değer vergilerinin tenzil edilmesi istenmiş olup, aksi takdirde, olumsuz mükellefler listesine (“kod listesi”) alınacağı uyarısı yapılmıştır.

Mükellef şirket kod listesine girmemek için farklı tarihlerde ihtirazi kayıtla düzeltme beyannameleri vermiş ise de bu beyannameler üzerine Vergi İdaresince KDV, damga vergisi ve gecikme faizi tahakkuk ettirilmiş ve vergi ziyayı cezası kesilmiştir.

Başvurucular, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine Vergi İdaresince tahakkuk ettirilen vergilerin, gecikme faizlerinin ve vergi ziyayı cezalarının iptali talebiyle davalar açmışlardır. Başvurucular dava dilekçelerinde, ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamelerinin Vergi İdaresinin isteği üzerine verildiğini, mal ve hizmet alımı yapılan mükellefin düzenlediği faturaların sahte olduğu iddialarının somut tespit ilkesine aykırı olduğunu, ödemelerin çeklerle yapıldığını, şirketleriyle ilgili vergi incelemesi yapılmadığını, ilgili beyannameyi vermeme durumunda kod listesine girme durumunda kalacaklarını belirtmişlerdir.

Vergi Mahkemesi, açılan davaları “yasal süre geçtikten sonra” düzeltilen KDV beyanlarının “ihtirazi kayıt ile verilmesinin”, beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergiye bir etkisinin bulunmadığı gerekçesiyle reddetmiştir. Ancak temyiz mercii başvuru hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı tam olarak ortaya konulmadan, kod listesinden çıkmak amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen cezada hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararlarını bozmuştur.

Vergi İdaresinin “karar düzeltme talebi” üzerine Bölge İdare Mahkemesi, beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle bozma kararını kaldırarak Vergi Mahkemesi kararını onamıştır.

Bunun üzerine başvurucular bireysel başvuruda bulunmuşlardır.

İnceleme ve değerlendirme

Başvurucuların, ihtirazi kayıtla verilen bu beyannameler üzerinden yapılan vergi ve gecikme faizi tahakkuku ile kesilen vergi ziyayı cezasına karşı Vergi Mahkemesinde açtığı davaların söz konusu beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra verildiğinden bahisle haksız olarak reddedilmesinden dolayı mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürdükleri görülmüştür.

Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığı’na gönderilmiş olup, Bakanlık mahkemeye erişim hakkı yönünden bildirdiği görüşünde; yukarıda da detaylıca açıklanan Danıştay 9. Dairesi ile VDDK’nın kararları arasındaki farklılığın hukuki güvenliği sarsacak nitelikte yaygınlık kazanmadığı ve bu farklılığı giderecek yeterli mekanizmaların iç hukukta bulunduğu belirtilmiştir. Bakanlık, kişinin kendi beyanına karşı dava açmasında hukuki yarar bulunmadığı, mahkemeye erişim hakkı ve hak arama özgürlüğünün ölçüsüz bir şekilde engellenmediğini bildirmiştir. Son olarak da kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamaması hususundaki içtihat farklılığının anayasal bir sorun oluşturmayacağını ifade etmiştir.

AYM başvurucuların mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddialarının kabul edilebilir olduğuna karar vermiş ve bu kapsamda inceleme gerçekleştirmiştir.

Başvurucuların ihtirazi kayıtla verdiği beyannameler üzerinden yapılan tarh ve tahakkuk işlemleri sonucu KDV ve damga vergisi ile bu vergilere ait gecikme faizi ve vergi ziyayı

cezası ödemelerinin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği, keza AYM'nin önceki kararlarında; vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin taşıdığı amaçlar dikkate alındığında devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenlenmesi yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir.

Somut olayda da müdahalenin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ("Sözleşme") ek 1 No.lu Protokol'ünün 1. maddesinin (2) paragrafında öngörülen mülkiyetin kullanımının kontrolüne ilişkin üçüncü kural çerçevesinde incelenmesi gerekmektedir.

Mülkiyet hakkı Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenmiş olup, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilmesi öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir.

Kanunilik açısından:

Müdahalenin kanuna dayalı olması, müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir kanun hükümlerinin bulunmasını ifade eder. Bu ölçütün sağlanmadığının tespit edildiği durumlarda diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılacaktır.

Meşru amaç açısından:

Somut olay bakımından Vergi İdaresi tarafından, KDV alınmasını gerektiren bir mal veya hizmet satımına ilişkin olarak başvuru mükelleflerden düzeltme beyannamesi düzenlenmesinin istenmesi vergi kaybını önlemeye yönelik bir işlem olması itibarıyla başvuruya konu olayda vergi alacağının tahakkuku ve tahsili ile vergi cezası kesilmesi bakımından kamu yararına yönelik bir amacın olduğu kabul edilmektedir.

Ölçülülük ilkesi açısından:

Kamu makamlarınca başvuru sahiplerinin mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyle gerçekleştirilmek istenen amaç ile bu amacı gerçekleştirmek için kullanılan araçlar arasında makul bir ölçülülük ilişkisi olmalıdır.

Ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen müdahalenin ulaşılması istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşılması istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, orantılılık ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılması istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

Anayasa'nın 35. maddesi usule ilişkin açık bir güvenceden söz etmemiş olsa da mülkiyet hakkının gerçek anlamda korunabilmesi bakımından, AYM'nin çeşitli kararlarında da ifade edildiği üzere mülk sahibine müdahalenin kanun dışı veya keyfi ya da makul olmayan şekilde uygulandığına ilişkin savunma ve itirazlarını sorumlu makamlar önünde etkin bir biçimde ortaya koyabilme olanağının tanınması güvencesini kapsamaktadır.

AYM derece mahkemelerinin yorumlarının Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına mülkiyet hakkının öngördüğü gereklilikleri içerip içermediğinin ve bu yorumların sonuçları

itibarıyla mülkiyet hakkı sahibine şahsi olarak aşırı bir külfet yükleyip yüklenmediğinin değerlendirilmesini gerçekleştirmektedir.

Somut olay bakımından da müdahalenin elverişliliği veya gerekliliğine ilişkin bir olgu söz konusu olmadığından, müdahalenin orantınlılığı tartışılarak sonuca varılması gerektiği ifade edilmiştir.

Karar ve gerekçe

Anayasa Mahkemesi konuyu; kabul edilebilirlik yönünden, esas yönünden (mülkün ve müdahalenin varlığı ile türü, müdahalenin ihlal oluşturup oluşturmadığı, ilkelerin olaya uygulanması) ve 6216 Sayılı Kanun'un 50. maddesi yönünden değerlendirerek;

- *Hukuki bir ihtilaf içermediği müddetçe işin doğası gereği mükellefin kendi beyanında bir hata bulunmaması gerektiği,*
- *Buna karşın her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendisi olsa da bazı durumlarda mükellefler gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebildiği,*
- *Bu itibarla hukuki bir ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere -kural olarak- verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanındığı,*
- ***Aksi takdirde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin keyfi ve hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği etkin bir itiraz imkânı tanınmamış olacağından mülkiyet hakkı sahibine aşırı bir külfet yüklemiş olacağı,***
- *Böylece vergilendirmede mükellef aleyhine hukuka aykırılığa yol açmamak ve bazı matrah unsurlarını hukuken tartışılabilir kılmak amacıyla ihtirazi kayıt kurumu önce yargı içtihatlarıyla geliştirilmiş ve daha sonra kanuni düzenlemeye konu olduğu, bu şekilde beyana dayanan tarhiyat (verginin hesaplanması ve mükellefin borçlandırılması) işleminin dava konusu edilemeyeceği yönündeki kurala bir istisna getirildiği,*
- *Düzeltilme beyannameleri verilmesinin Vergi İdaresinin bu yöndeki isteğine dayandığı,*
- *Bu kapsamda Vergi İdaresince 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca resen tarhiyat yapılması yoluna başvurulmayıp başvurulardan KDV beyannamesinde yer alan bazı indirim unsurlarının gerçek bir teslim ya da hizmet ifasına dayanmadığının tespit edildiği gerekçesiyle bu indirim kalemlerinin ayıklanması suretiyle beyanlarının düzeltilmesinin istendiği,*
- *Öte yandan süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen başvuru sahiplerinin durumları, süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükelleflerden farklılık arz ettiği,*
- *Bu kapsamda pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden süresinden sonra düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin hukuken korunması gerektiği,*
- *Somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvurulara aşırı bir külfet yüklediği, bu nedenle mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuru sahipleri aleyhine bozulduğu,*
- *Başvuru sahiplerinin mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu,*

gerekçeleri ile mülkiyet hakkı ihlaline ilişkin iddianın kabulü ile Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ve ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için ilgili Vergi Mahkemesince yeniden yargılama yapılmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.⁶

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadı kapsamında da vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler, Sözleşme'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin (2) paragrafında öngörülen mülkiyetin kullanımının kontrolüne ilişkin üçüncü kural kapsamında değerlendirilmektedir.

IV. Sonuç

İhtirazi kayıt eşliğinde verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esasını incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mükelleflerin mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmeden 27.02.2019 tarihli ve 2015/15100 başvuru numaralı AYM kararına kadar Danıştay'ın konu ile ilgili istikrar kazanmış bir içtihadı mevcut değildi.

Kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yönündeki muhtelif kararlar, mükelleflerin mahkemeye erişim hakkının ihlaline ve anılan beyannameler uyarınca gerçekleştirilen idari işlemlerin hukuki denetimden yoksunluğuna sebep olmaktadır.

Mükellefler tarafından ihtirazi kayıt ile verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esasını incelenmeden reddedilmelerinin mülkiyet hakkının ihlaline sebep olduğuna hükmeden AYM kararı, benzer uyuşmazlıklarla ilgili olarak, Vergi Mahkemeleri'nin mükellefler tarafından açılan davaları incelemeksizin reddi yerine, esastan inceleme yaparak, inceleme sonucuna göre karar vermesi bağlamında emsal niteliğinde olacaktır. Aksi bir anlayış, yukarıda açıklanan AYM kararı gereğince de mükellefin Anayasa ile güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurabilecektir.

Mülkiyet hakkının korunması Devletin pozitif yükümlerinden olup, Danıştay'ın muhtelif içtihatları ve ilgili AYM kararı bir arada değerlendirildiğinde, kanuni süresinden sonra idarenin talebi ile verilen düzeltme beyannamesi mükelleflerin serbest iradesini yansıtmadığından ihtirazi kayıt eşliğinde sunulan ilgili beyannameler üzerine tesis edilen işleme karşı dava açılmasında da yasal bir engel bulunmadığının kabulü gerekir.

Nitekim, uygulama açısından yine de mağduriyetler yaratabilecek bu belirsizliğin yargı içtihatlarına bırakılmak yerine yasal düzenleme yapılmak suretiyle çözümlenmesi uyuşmazlıkların önüne geçebilmek adına daha faydalı olacaktır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.

⁶ AYM'nin 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 başvuru numaralı bireysel başvuru kararı