

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2017/24
Karar Sayısı : 2017/112
Karar Tarihi : 14.6.2017
R.G.Tarih- Sayısı : 19.7.2017-30128

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: İstanbul 9. Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23.6.1982 tarihli ve 2686 sayılı Kanun'un 51. maddesiyle değiştirilen 378. maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinin, Anayasa'nın 2., 10., 13. ve 36. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Davacı tarafından ihtirazi kayıtla verilen kurumlar vergisi düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden kurumlar vergisi ile kurumlar vergisi üzerinden kesilen bir kat vergi ziyai cezasının iptali talebiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur.

I- İPTALİ İSTENİLEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un, 2686 sayılı Kanun'un 51. maddesiyle değiştirilen ve itiraz konusu kuralı da içeren 378. maddesi şöyledir:

“MADDE 378- (Değişik : 23/6/1982 - 2686/51 md.)

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 Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.”

II- İLK İNCELEME

1. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca, Zühtü ARSLAN, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Serdar ÖZGÜLDÜR, Serruh KALELİ, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Recep KÖMÜRCÜ, Hicabi DURSUN, Celal Mümtaz AKINCI, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Recai AKYEL ve Yusuf Şevki HAKYEMEZ'in katılımlarıyla 9.2.2017 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III- ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Taylan BARIN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Anlam ve Kapsam

3. Çağdaş vergi hukukunun temel ilkelerinden biri, verginin, mükellefin vereceği bilgilere göre belirlenmesi ve alınmasıdır. Bu nedenle günümüzde vergi tarhı konusunda benimsenen en yaygın usul, “*beyan*” usulüdür. Türk vergi sistemi de esas itibarıyla beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına ise mükelleflerin elde ettiği gelirlerini bizzat kendilerinin idareye bildirmesine dayalı bir sistemdir.

4. Beyana dayanan vergilendirme, vergi kanunlarında gösterilen tespit şekillerine göre belirlenen matrahlar ve oranlar üzerinden hesaplanan verginin, mükellefler tarafından, vergi kanunlarında öngörülen zamanda bir beyanname ile bildirilmesini, bildirilen bu verginin kural olarak, tahakkuk fişi düzenlenmek suretiyle tarh edilmesini ifade etmektedir.

5. Kamu hizmetlerinin finansmanında istikrarın sağlanması bakımından, vergilendirme sürecinin belirli bir düzen dâhilinde işlemesi ve sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu doğrultuda çeşitli süreler öngörülerek, mükelleflerin vergi ilişkisinden doğan hak ve ödevlerini daha dikkatli takip etme zorunluluğu getirilmektedir.

6. Vergi mevzuatının uygulanması sonucunda tesis edilen ve idari davaya konu edilebilecek işlemler 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin birinci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması zorunludur. Maddenin itiraz konusu kuralı da içeren ikinci fıkrasında ise, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, ancak bu Kanun’un vergi hatalarına ait hükümlerinin saklı olduğu hükmüne bağlanmıştır.

7. Beyana dayalı vergilendirme mükellefe güven üzerine inşa edilmiştir. Bu sistemde her mükellef kendi vergisinin matrahını bizzat kendisi hesaplamaktadır. İdare de mükellef tarafından beyan edilen bu matrah üzerinden tarhiyat yapmaktadır. İtiraz konusu kural ile temelde yasaklanan, mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açmalarıdır.

8. Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları kuralının iki istisnası bulunmaktadır. Bunlardan ilki 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin ikinci fıkrasının son cümlesinde hüküm altına alınan ve aynı Kanun’un 116. ve devamı maddelerinde düzenlenen vergi hatalarına ilişkin hükümlerdir. İkinci istisna ise uygulamada ortaya çıkan ve 6.1.1982 tarihli ve 2577 sayılı Kanun’un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında dolaylı olarak düzenlenen ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerdir.

9. Her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendileri olsa da, bazı hallerde mükellefler gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilmektedirler. Bu gibi durumlarda mükellefler, ihtirazi kayıtla beyanname vererek daha sonra dava yoluna gidip haksız ödediklerini düşündükleri vergileri geri isteyebilmektedirler. 2577 sayılı Kanun’un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrası şu şekildedir: “*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 işlemiden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemiden 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.” İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılabilceğinin kanuni dayanağını oluşturan bu düzenleme, yalnızca ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine açılan davaların, tahsil işlemini durdurmayacağını hüküm altına almaktadır.

B- İtirazın Gerekçesi

10. Başvuru kararında özetle, kanuni süresinde ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergilere karşı dava açılabilmesine rağmen, itiraz konusu kural uyarınca beyan dönemi dışında verilen ve uygulamada düzeltme beyannamesi olarak bilinen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağı ve dolayısıyla bu tür beyannamelere karşı dava açılmayacağı, bu durumun kanun önünde eşitlik, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırı olduğu ve hak arama hürriyetini sınırlandırdığı belirtilerek kuralın, Anayasa’nın 2., 10., 13. ve 36. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

C- Anayasa’ya Aykırılık Sorunu

11. Anayasa’nın 36. maddesinin birinci fıkrasında, “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*” hükmüne yer verilmiştir. Maddeyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının yanında, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biridir.

12. Demokratik toplumlarda temel hak ve özgürlükler yönünden serbestlik asıl, sınırlama ise istisnadır. Temel hak ve özgürlükleri güvenceye alan anayasalar, bunların hangi nedenlerle ve ne ölçüde sınırlandırılabilceğini de belirlemektedir. Bu anlamda, Anayasa’nın 13. maddesinde “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*” denilmektedir.

13. Öte yandan, Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihat hâlini alan kararlarında belirtildiği üzere, her temel hak ve özgürlüğün doğasından kaynaklanan sınırları da bulunmaktadır. Birlikte yaşamının zorunlu sonucu olarak, hak ve özgürlüklerin başkalarının aynı hak ve özgürlüklerden faydalanmasını engelleyici, başkalarına zarar verici mahiyette kullanılmaması gerekir. Ayrıca, Anayasa’nın başka maddelerinde yer alan kuralların da temel hak ve hürriyetin sınırını oluşturabilmesi mümkündür.

14. Anayasa’nın 36. maddesinde, hak arama özgürlüğü için herhangi bir sınırlama nedeni öngörülmemiş olmakla birlikte, bunun hiçbir şekilde sınırlandırılması mümkün olmayan mutlak bir hak olduğu söylenemez. Özel sınırlama nedeni öngörülmemiş hakların da hakkın doğasından kaynaklanan bazı sınırları bulunduğu kabul edilmektedir. Dava açma hakkının kapsamına ve kullanım koşullarına ilişkin bir kısım düzenlemelerin hak arama özgürlüğünün doğasından kaynaklanan sınırları ortaya koyan ve hakkın norm alanını belirleyen kurallar

olduğu açıktır. Ancak, bu sınırlamalar Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan güvencelere aykırı olamaz.

15. Anayasa'nın 13. maddesinde ifade edilen “ölçülülük ilkesi”, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin başvurularda dikkate alınması gereken bir diğer ilkedir. Demokratik toplum düzeninin gerekleri ve ölçülülük ilkeleri, iki ayrı kriter olarak düzenlenmiş olmakla birlikte bu iki kriter arasında sıkı bir ilişki vardır. Temel hak ve özgürlüklere yönelik herhangi bir sınırlamanın, demokratik toplum düzeni için gerekli nitelikte, başka bir ifadeyle öngörülen kamu yararı amacını gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerekir.

16. Ölçülülük, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırma amaçları ile sınırlama araçları arasındaki ilişkiyi yansıtır. Ölçülülük denetimi, ulaşılmak istenen amaçtan yola çıkılarak bu amaca ulaşılmak için seçilen aracın denetlenmesidir. Bu sebeple, kuralın hedeflenen amaca ulaşabilmek için elverişli, gerekli ve orantılı olup olmadığı değerlendirilmelidir.

17. Belirtilen nitelikleri gereği, Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan ve aralarında sıkı bir ilişki bulunan, “temel hak ve hürriyetlerin özü”, “demokratik toplum düzeninin gerekleri” ve “ölçülülük ilkesi” kavramları, bir bütünün parçaları olup, “demokratik bir hukuk devleti”nin özgürlükler rejiminde gözetilmesi gereken temel ölçütleri oluşturmaktadır.

18. Demokratik toplum, hak arama özgürlüğünün tüm bireyler açısından mümkün olan en geniş şekilde güvence altına alındığı bir düzeni gerektirir. Demokrasilerde devlete düşen görev, bireyin hak arama özgürlüğünü kullanabilme imkânına sahip olmasını sağlamak, özellikle de bu imkânı ortadan kaldırmaya yönelik tutumlardan kaçınmak ve bu yönde gelebilecek olumsuz müdahaleleri engellemektir. Hak arama özgürlüğüne demokratik toplum düzeni yönünden zorunlu olmadıkça Devletin müdahale etmemesi gerekir. Bu hak meşru amaçlarla sınırlandırılabilir ise de bu sınırlama kişilerin bu hakkını yok edecek veya kullanılamaz hale getirecek şekilde yapılmamalıdır.

19. Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan hak arama özgürlüğünün temel unsurlarından biri mahkemeye erişim hakkıdır. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesi ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesi ve zararını giderebilmesinin en etkili yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir. Mahkemeye erişim hakkı, bireylerin iddia ve savunmalarını bir yargı mercii önünde ileri sürebilmelerine imkân sağlayan ve adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak kabul edilen bir haktır.

20. Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamamalarını öngören itiraz konusu kuralın, “mahkemeye erişim hakkı”na ve dolayısıyla da adil yargılanma hakkına yönelik bir müdahale olduğu açıktır. Türk vergi sisteminde benimsenen tarh usulü, beyannameye dayalı tarhtır. Bu tarh usulünde mükellef, matrahını beyan etmekte ve idare beyan edilen bu matrah üzerinden tarhiyat işlemini gerçekleştirmektedir. İtiraz konusu kural ile mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açmaları yasaklanmaktadır. Nitekim kişinin kendi beyanına karşı dava açmasında hukuki yarar da bulunmamaktadır. İtiraz konusu kuralın devamındaki cümlede yer alan “Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur” hükmüyle, yalnızca vergi hatalarının bu kuralın istisnası olduğu belirtilmektedir. Uygulamada ortaya çıkan ve 6.1.1982 tarihli ve 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında dolaylı olarak düzenlenen ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesi de kuralın diğer istisnasını oluşturmaktadır.

21. İtiraz konusu kural, mükelleflerin gelirinin istisna, muafiyet v.b. nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheyi düştükleri matrahları için iddia ve savunmalarını bir yargı mercii önünde ileri sürebilmeleri imkânını sınırlamaktadır. Ancak istisnaları ile birlikte değerlendirildiğinde kuralın, mahkemeye erişim hakkının özüne dokunmadığı ve hak arama özgürlüğünü ölçüsüz bir şekilde engellemediği anlaşılmaktadır.

22. Uygulamada hangi tür beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceği; kanuni süresi içinde veya kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı hususlarından dolayı dava açma hakkının tanınıp tanınmayacağı sorunu ise doğrudan doğruya itiraz konusu kuralla ilişkili olmayıp ihtirazi kaydın kapsamı ile ilgilidir. Somut olayda da olduğu gibi, ihtirazi kaydın uygulamada ortaya çıkan ve düzeltme beyannamesi olarak adlandırılan beyannamelere konulup konulamayacağı; konulabilse dahi dava açma hakkını tanıyıp tanımayacağı esasında itiraz konusu kuralın değil, kuralın istisnasının kanuni dayanağı olan 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasının yorumundan kaynaklanmaktadır.

23. Öte yandan, 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında "*ihirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar*" ibaresiyle beyannameler arasında herhangi bir ayırım yapılmadığı görülmektedir. Her ne kadar kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamaması hususunun içtihat farklılığına neden olduğu gerekçesiyle Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de herhangi bir düzenlemenin mahkemeler arasında içtihat uyuşmazlıklarına neden olması yargılama hukukunun doğası gereği her zaman mümkün olup bu durumun anayasal bir sorun oluşturmaması söz konusu değildir. Kaldı ki hukuk sistemi içerisinde mahkemeler arasındaki içtihat uyuşmazlıklarını çözecek hukuki yollara yer verilmiştir.

24. Açıklanan nedenlerle kural, Anayasa'nın 13. ve 36. maddelerine aykırı değildir. İptal talebinin reddi gerekir.

25. Serruh KALELİ bu görüşe katılmamıştır.

26. Kural'ın Anayasa'nın 2. ve 10. maddeleriyle ilgisi görülmemiştir.

IV- HÜKÜM

4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 23.6.1982 tarihli ve 2686 sayılı Kanun'un 51. maddesiyle değiştirilen 378. maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinin, Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın REDDİNE, Serruh KALELİ'nin karşıoyu ve OYÇOKLUĞUYLA, 14.6.2017 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Burhan ÜSTÜN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Esas Sayısı : 2017/24
Karar Sayısı : 2017/112

Üye

Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye

Serruh KALELİ

Üye

Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye

Nuri NECİPOĞLU

Üye

Hicabi DURSUN

Üye

Celal Mümtaz AKINCI

Üye

Muammer TOPAL

Üye

M. Emin KUZ

Üye

Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye

Kadir ÖZKAYA

Üye

Rıdvan GÜLEÇ

Üye

Recai AKYEL

Üye

Yusuf Şevki HAKYEMEZ

KARŞIOY

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2686 sayılı Kanun ile değiştirilen 378. maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesi olan “*mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar*” şeklindeki hükmün, Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla itirazen iptali için Mahkememize başvurmuştur.

Mahkeme başvuru gerekçesinde özetle; kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı ilk derece mahkemeleri ve itiraz mercii olan bölge idare mahkemeleri ile temyiz mercii olan Danıştay daireleri arasında farklı yorumlanmakta ve verilen farklı kararların yarattığı sonuçların Anayasal hükümleri ihlal ettiğini ifade ettiği görülmektedir.

Mahkememiz, yaptığı değerlendirmede kararın 21. paragrafında kuralın mükellefin şüpheyne düştüğü vergi matrahı için iddia ve savunmasını bir yargı mercii önünde ileri sürebilme imkanını sınırladığını kabulden sonra, sorunun itiraz konusu kuralla ilişkili olmadığını, ihtirazi kaydın kapsamı ile ilgili olduğu tespitini yapmış, beyannameye ihtirazi kayıt konup konulamayacağı sorununu, konya dahi bunun, dava açma hakkı tanıyıp tanımadığı hususunu ise itiraz konusu kuraldan hariç 2577 sayılı Yasa'nın 27/4 fıkrasının yorumundan kaynaklandığını, bunun yaratacağı içtihat farklılıklarının yargının doğası gereği mümkün olduğunu, bunda Anayasal sorun olmadığı gerekçesi ile oyçokluğu ile iptal talebini reddetmiş, anılan çoğunluk görüşüne katılmamıştır.

Dava konusu kuralın hak arama özgürlüğü önünde bir engel oluşturduğu tespiti yapılıyorsa, dava konusu sorunun kararın 22. paragrafındaki gibi doğrudan doğruya itiraz konusu kuralla ilişkisi yok denemez.

Kural, mükellefe beyan ettiği (ister süresinde, ister düzelterek verdiği beyanname çeşidine değinmeksizin kendi beyanına karşı dava açamayacağını ifade etmektedir) yani, dava konusu olayda olduğu gibi verdiği düzeltme beyanına itirazın açtığı davanın reddi kararının gerekçesi hak aramanın önündeki engel oluşturan kuralın bizatihi kendisi olmaktadır.

Karar gerekçesinde yer alan ihtirazi kayıtle verilen beyanname tiplerine (süresinde, düzeltme) göre yorum farkı getirdiği söylenen 2577 sayılı İdari Yargılama Usulleri Kanunu'nun 27/4. fıkrasının kapsamı; vergi uyuşmazlıklarından doğan davalarda, ihtirazi kayıtle verilmiş bir beyannameye dayalı dava sürecinin sadece tahsil işlemini durduramayacağına ilişkin olup, 27/4.fıkrasının gerekçemizde yer alan dava açma hakkı tanınıp tanınmaması esasına ve yorumuna sebep olan madde olduğu kabulüne de katılmamıştır.

Eğer, bu fıkra nedeniyle farklı yargı kararları gündeme taşınıyorsa ve hak arama özgürlüğü kısıtlanıyorsa bu müdahaleye karşı hakın özünü ayakta tutacak etkili bir denetim alanının olmaması beklenemez. Kararda söylenen mahkemeler arası içtihat uyuşmazlıklarının çözüleceği yolun varlığını yeterli gören anlayış ve uygulamanın değil, öngörölüp yeterli sayılan bu yolun, sürekli gelişen sosyal düzen dinamizminden ayrı tutulamayacak hukuk sistemindeki etkinliği ve kabulü önemlidir.

Önerilmiş hukuki yolların sosyal yapının gelişimi, özgürlük alanlarının genişletilmesinde zafiyet yaratmayacak bir hızda bu olguya ayak uydurup uydurmadığı ve hukuk sisteminde etkili bir denetim alanı yaratıp yaratmadığı, dava taraflarının doğrudan erişilebilmesine uygun olup olmadığı da değerlendirme kapsamında yer almalıdır.

İptali istenen kural, mükellefin beyan ettiği matrah nedeniyle tarh edilen vergiye karşı dava açmayacağına amirdir. Dava konusu olay ise, kanuni süresinden sonra verilmiş düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyma hakkının bulunmadığı nedenleriyle dava açılmaması kararının yarattığı sorundur.

Türk vergi sistemi esaslı itibarı ile beyan ve güven esasına dayanmakta idarede bu matrah üzerinden tarhiyat yapmaktadır. Bu sistemde kendi beyanına karşı dava açmak mantıklı gelmeyeceği için yasaklandığı görülmektedir.

Tahahhuk eden vergi kesinleştiği içinde yargı ve idareye gitme imkanı kalkmaktadır. Bunun iki istisnası ise ihtirazi kayıt ve vergi hataları olarak belirlenmiş ve dolaylı ve zorunlu olarak mevzuatta yer almıştır.

Mükellefin vergiye tabi olup olmadığı hususunda tereddüt ettiği matrahı kaydı ihtiraz ile beyan etmesi ve salınan vergiye itiraz imkanını ihtirazi kayıt müessesesi sağlamaktadır. Böylece varsa haksız olduğu vergi geri alınabilecektir.

Müessese Vergi Usul Kanunu'na Danıştay Kararlarının yön vermesi ile girmiş ihtirazi kayıtlar verilen beyanname üzerine yapılan işleme karşı açılan davalarda tahsilatın durmayacağına ilişkin düzenleme ile ihtirazi kayıt hali hukuki belirlilik kazanmıştır.

Vergi kanunlarında ve tebliğlerinde, neredeyse ülkenin genel ekonomik gelişimine paralel olarak sürekli ve takibi kolay olmayan değişiklikler ve vergi idarelerinin, mükellefle farklı yorumlara ulaşmaları ile oluşacak vergi cezası, gecikme faizi gibi ek mali yüklerle karşılaşmama, verginin zamanında ve gereğince tahsili hususlarının temininde yargı denetimine açık ihtirazi kaydın önemi büyük olup, 36 yıldır mevzuatta uygulama alanı bulmaktadır.

Vergi kanunlarının farklı yoruma müsait yapısı, vergi idaresi ile yargının farklı yorumları, vergi idaresinin kanunlara uygun olmayan tebliğleri ve mükteza karşısında, mükellef veya sorumlunun beyanname düzenlemesi ve doğru beyanname vermesi kolay olmayabilmektedir. Bu gibi durumlarda, mükellef riskten kurtulmak için idare lehine düşünüp beyanname vermesi durumunda fazla vergi ödemek veya Aksi halde, yani kendi yorumuna göre doğru bildiği şekilde beyanname vermesi durumunda ise vergi cezası ile karşı karşıya kalabilecektir. Bu tür durumların önüne geçebilmek adına uygulamada mükelleflerin vergi beyannamelerine “ihtirazi kayıt” koymak suretiyle dava haklarını saklı tutması kabul edilmiştir.

Vergi mevzuatında ihtirazi kayıtlar ilgili düzenleme olmamakla birlikte, ihtirazi kayıt; mükelleflerin, kendi beyanlarına göre yapılan işlemler aleyhine dava açamayacakları, şeklindeki kurala karşı uygulamada geliştirilen ve bu işlemlere de yargı denetimi sağlayan bir yargılama usulü müessesesi olarak tanımlanabilir.

Yasada öngörülen beyanname verme süresi içerisinde konulan “ihtirazi kayıt” açısından uygulamada tereddüt bulunmamakta ise de kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere “ihtirazi kayıt” konulup konulamayacağı; konulmuş olsa dahi bu kaydın dava açma hakkının muhafazasını sağlayıp sağlayamayacağı hususunda müstakar bir içtihat bulunmamaktadır. Şu halde Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde düzenlenen “Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.” kuralının kanuni süresi içerisinde “ihtirazi kayıtlar” verilen beyannamelere uygulanmadığı hususunda görüş ve içtihat birliği bulunmaktadır. Kanuni süresi geçtikten sonra “ihtirazi kayıtlar” verilen beyannamelere ise uygulanmasında her iki yönde de karar verildiği tespit edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi taşınmaz payının kamulaştırma bedelinin Katma Değer Vergisi (KDV) dikkate alınmadan belirlenmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına

ilişkin 1.2.2017 tarihinde vermiş olduğu kararda, ihtirazi kayıtla dava açılabilceğini şu şekilde belirtmiştir:

“... KDV tahakkuk ettirilip ettirilmemesi hususunda tereddüt yaşayan başvurucunun, verdiği beyannameye ihtirazi kayıt koyarak bu hususu idari bir davaya konu etmesi de mümkündür. Başvurucunun da belirttiği Danıştay içtihatlarına göre bu yolun etkili ve başarılı olma olanağının mevcut olduğu da görülmektedir.”

İhtirazi kayıtla verilen beyannamelerin idarece kabul edilmesi, kanuni süresinde ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesinin yerleşik içtihat haline gelmesi ve ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerin tahsil işlemini durdurmayaacağı yasa kuralının varlığı, itiraz konusu “Mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.” yasa kuralının hak ihlallerine neden olduğu sonucunu ortaya koymaktadır. İtiraz konusu yasa kuralının olası yıkıcı etkileri, dolaylı düzenlemeler ve yerleşik uygulamalarla aşılmaya çalışıldıysa da yeterli olamamıştır. İhtirazi kayıt müessesesinin kanun koyucu tarafından tanımlanmaması, ihtirazi kayıtla verilen beyana karşı dava açılabilmesinin şartlarının belirtilmemesi, ihtirazi kaydın hangi beyannameleri kapsadığının net bir şekilde ortaya konulmaması belirsizliğe neden olmaktadır.

İptali istenen “Mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar.” kuralı amir hüküm olmasına rağmen uygulamada geliştirilen “ihtirazi kayıt”la beyan yöntemi ile beyan edilen matraha dava açılabilir. 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.” hükmü ihtirazi kayıt müessesesinin kanuni dayanağını oluşturmaktadır. Burada beyannamelere ilişkin herhangi bir ayırım yapılmadığı halde uygulamada, kanuni süresinden sonra verilen düzeltme ve pişmanlık beyannameleri kimi zaman ihtirazi kayıt konulabileceğine hükmedilirken kimi zaman 378. maddenin ikinci fıkrası hükmünce dava açılmayacağına hükmedilmektedir.

İçtihatlardaki yorum farklılıklarının iptali istenen yasa kuralına dair anayasal sorun olduğu anlamına gelmediği açıktır. Fakat uygulamada ortaya çıkan “ihtirazi kayıt” müessesesinin İYUK’ta bu şekilde düzenlenmesi, yine uygulamada ortaya çıkan “düzeltme beyannamesi” kurumunun mevzuatın herhangi bir yerinde düzenlenmemesi iptali istenen yasa kuralının belirliliğini ortadan kaldırmaktadır.

Temel hak ve özgürlükler özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa’da öngörülen sebeplerle ve ancak kanunla sınırlanabilir. Dokunulamayacak "öz", her temel hak ve özgürlük açısından farklılık göstermekle birlikte kanunla getirilen sınırlamanın hakkın özüne dokunmadığının kabulü için temel hakların kullanılmasını ciddi surette güçleştirip, amacına ulaşmasına engel olmaması ve etkisini ortadan kaldıracı bir nitelik taşımaması gerekir. Temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunulmaksızın yapılan sınırlamalar yönünden ise bu sınırlamaların, demokratik toplum düzeninin gerekleri ile ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir.

Mahkemeye erişim hakkı, kural olarak mutlak bir hak olmayıp, sınırlandırılabilen bir haktır. Bununla birlikte getirilecek sınırlandırmaların, hakkın özünü zedeleyecek şekilde kısıtlamaması, meşru bir amaç izlemesi, açık ve ölçülü olması ve başvuru üzerinde ağır bir yük oluşturmaması gerekir . Bir davanın açılabilirliğine ilişkin olarak bazı sınırlamalar getirilmesi, yasama yetkisinin genelliği ilkesi uyarınca kanun koyucunun takdir yetkisine

dayanarak düzenleyebileceği bir alandır. Bununla birlikte, bu sınırlamalar dava açmak isteyen bir kişinin mahkemeye erişim hakkının özüne zarar verecek seviyeye ulaşmamalıdır.

Anayasa'nın 36. maddesinde, hak arama özgürlüğü güvence altına alınmıştır. Hak arama özgürlüğünün temel unsurlarından biri mahkemeye erişim hakkıdır. Bu hak, hukuki bir uyuşmazlığın bu konuda karar verme yetkisine sahip bir mahkeme önüne taşınması hakkını da kapsar. Anayasa'nın 36. maddesinde, hak arama özgürlüğü için herhangi bir sınırlama nedeni öngörülmemiş olmakla birlikte, bunun hiçbir şekilde sınırlandırılması mümkün olmayan mutlak bir hak olduğu söylenemez. Özel sınırlama nedeni öngörülmemiş hakların da hakkın doğasından kaynaklanan bazı sınırları bulunduğu kabul edilmektedir. Dava açma hakkının kapsamına ve kullanım koşullarına ilişkin bir kısım düzenlemelerin hak arama özgürlüğünün doğasından kaynaklanan sınırları ortaya koyan ve hakkın norm alanını belirleyen kurallara olduğu açıktır. Ancak, bu sınırlamalar Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan güvencelere aykırı olamaz.

Mükelleflerin beyan ettiği matraha ve bu matrah üzerinden tarh olunan vergilere karşı dava açamayacağı kuralı, kişinin kendi beyanına karşı dava açmasında hukuki yararının olmayacağı gerekçesiyle, hak arama özgürlüğünün doğasından kaynaklanan bir sınırlama olarak yorumlanabilir. Ancak mükelleflerin gelirinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri hallerde vergi borcunu ödedikten sonra başvurabilecekleri bir yargı yolunun bulunması gerekmektedir. Ayrıca idare tarafından düzeltme veya pişmanlık beyannamesi vermesi hususundan baskıya maruz kalan mükellefin, idarenin söylediği şekilde beyanname düzenlemesi halinde bu beyannameye karşı dava açamaması hali, mükellefin kendi beyanına karşı dava açamayacağı kuralıyla da çelişmektedir. Şöyle ki; mükellefin beyanına karşı dava açamamasında, mükelleflerin irade serbestisi ile hareket ettiği durumlar için geçerli olup, iradesi idare tarafından sakatlanan mükellefin bu beyanına karşı dava açamaması hukuka aykırı olacaktır.(Danıştay 9. Daire 2009/7171 E., 2009/5341 K., 29.12.2009 T.) Burada kuralı anayasaya aykırı yapan olgu Danıştay kararlarında da ifadesini bulan "irade serbestisi" ilkesinin zedelenmesidir. Yukarıda alıntılanan Danıştay kararlarında da görüldüğü üzere mükellef irade serbestisi içerisinde hareket etmemekte, aksine idarenin icbarı üzerine düzeltme beyannamesi vermektedir.

İhtirazi kayıt müessesesi özgür iradesiyle süresi içerisinde beyanname veren mükellefe dava hakkı tanımaktadır. Kanaatimizce irade serbestisi içinde hareket eden mükellefe dava hakkı tanıyan bu müessesenin, kanuni süresinden sonra beyanname veren mükellefe irade serbestisi içinde hareket etmediğinden bahisle evleviyetle uygulanması gerekir.

İtiraz konusu yasa kuralının anayasaya uygun olduğu yalnızca uygulanmasındaki içtihat farklılıklarının Anayasa'ya aykırı sonuçlar ürettiği savunulabilir.

İtiraz konusu yasa kuralının uygulanmasındaki içtihat farklılığının nedeni mahkemelerin kuralı yorumlamaları arasındaki farka dayanmamaktadır. İhtirazi kaydın kanun koyucu tarafından herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir bir şekilde düzenlenmemiş olması ile uygulamada düzeltme beyannamesi olarak bilinen kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerin mevzuatta düzenlenmemiş olması hak arama hürriyetinin özüne dokunduğu gibi hukuki belirlilik ilkesini de ihlal etmektedir.

Açıklanan nedenlerle kuralın Anayasa'nın 2., 13. ve 36. maddesine aykırı olup çoğunluk görüşüne katılmamıştır.

Esas Sayısı : 2017/24
Karar Sayısı : 2017/112

Üye

Serruh KALELİ