



TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANAYASA MAHKEMESİ

GENEL KURUL

KARAR

**ARBAY PETROL GIDA TURİZM TAŞIMACILIK SANAYİ TİCARET LTD. ŞTİ. VE
ARBAY TURİZM TAŞIMACILIK İTHALAT İHRACAT İNŞAAT VE
ORGANİZASYON SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞTİ. BAŞVURUSU**

(Başvuru Numarası: 2015/15100)

Karar Tarihi: 27/2/2019

R.G. Tarih ve Sayı: 3/4/2019 - 30734

GENEL KURUL

KARAR

- Başkan** : Zühtü ARSLAN
Başkanvekili : Burhan ÜSTÜN
Başkanvekili : Engin YILDIRIM
Üyeler : Serdar ÖZGÜLDÜR
Serruh KALELİ
Recep KÖMÜRCÜ
Hicabi DURSUN
Celal Mümtaz AKINCI
Muammer TOPAL
M. Emin KUZ
Hasan Tahsin GÖKCAN
Kadir ÖZKAYA
Rıdvan GÜLEÇ
Recai AKYEL
Yusuf Şevki HAKYEMEZ
Yıldız SEFERİNOĞLU
Raportör : M. Emin ŞAHİNER
Yunus Emre YILMAZOĞLU
Başvurucular : 1. Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti.
2. Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve
Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.
Vekili : Av. Özge İĞDIR

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvurular sırasıyla 1/9/2015, 8/12/2015, 4/5/2016 ve 2/6/2016 tarihlerinde yapılmıştır.

3. Başvurular, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.

4. Komisyonca başvuruların kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

5. 2015/15100 numaralı bireysel başvuru ile farklı tarihlerde yapılan 2015/15111, 2015/19326, 2015/19327, 2015/19328, 2015/19329, 2015/19331, 2015/19332, 2015/19333, 2015/19335, 2015/19336, 2015/19337, 2015/19338, 2015/19339, 2015/19341, 2015/19342, 2015/19343, 2015/19344, 2016/8699, 2016/8700, 2016/8701, 2016/8702, 2016/8703, 2016/8704, 2016/8705, 2016/8706, 2016/8707, 2016/8718, 2016/8719, 2016/8720, 2016/8721, 2016/8722, 2016/8723, 2016/8724, 2016/8725, 2016/8726, 2016/8727, 2016/10470, 2016/10472, 2016/10473, 2016/10474, 2016/10476, 2016/10477, 2016/10479 ve 2016/10480 numaralı bireysel başvuruların konu yönünden hukuki irtibatlarının bulunması nedeniyle 2015/15100 numaralı bireysel başvuru dosyası ile birleştirilmesine, incelemenin bu dosya üzerinden yürütülmesine ve diğer başvuru dosyalarının kapatılmasına karar verilmiştir.

6. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.

7. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık görüşünü bildirmiştir. Başvurucu, Bakanlık görüşüne karşı beyanda bulunmamıştır.

8. Birinci Bölüm tarafından 22/1/2019 tarihinde yapılan toplantıda, niteliği itibarıyla Genel Kurul tarafından karara bağlanması gerekli görüldüğünden başvurunun Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün (İçtüzük) 28. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca Genel Kurula sevkine karar verilmiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

9. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle olaylar özetle şöyledir:

10. Taşımacılık işi ile iştigal eden başvuru şirketlerinin mal ve hizmet alımında bulunduğu mükellef G.D. ve firması hakkında vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Bu rapora göre vergi mükellefi G.D. ve firması, iş ve işlemlerinde sahte faturalar düzenlemiştir.

11. Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı (Vergi İdaresi) tarafından 13/6/2014 tarihli yazı ile hakkında vergi tekniği raporu düzenlenen mükellef G.D. ve firmasından yapılan mal ve hizmet alımlarına ait faturaların sahte olduğu belirtilerek başvuru sahiplerinden bu alımlara isabet eden katma değer vergilerinin (KDV) tenzil edilmesi istenmiş, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine alınacakları uyarısı yapılmıştır.

12. Başvuru sahipleri anılan yazı üzerine olumsuz mükellefler listesine girmemek için Vergi İdaresine 2014 yılı içinde farklı tarihlerde ihtirazi kayıtla düzeltme beyannameleri vermişlerdir. Bu beyannameler üzerine Vergi İdaresince KDV, damga vergisi ve gecikme faizi tahakkuk ettirilmiş ve vergi ziyası cezası kesilmiştir.

13. Başvurucular, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine Vergi İdaresince tahakkuk ettirilen vergilerin, gecikme faizlerinin ve vergi ziyai cezalarının iptali talebiyle sırasıyla 23/7/2014, 25/7/2014 ve 5/11/2014 tarihlerinde Tekirdağ Vergi Mahkemesinde (Vergi Mahkemesi) 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 olumsuz mükellefler listesine dâhil olmak durumunda kalacaklarını belirtmişlerdir.

14. Vergi Mahkemesi 26/11/2014, 27/2/2015 ve 26/2/2015 tarihli kararlarıyla 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde öngörülen yasal süreler geçtikten sonra verilen KDV düzeltme beyanlarına konulan ihtirazi kayıtların beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergiye bir etkisinin bulunmadığı gerekçesiyle davaları reddetmiştir.

15. Edirne Bölge İdare Mahkemesi 12/3/2015, 26/3/2015, 28/10/2015 ve 25/6/2015 tarihli kararlarıyla Vergi Mahkemesi kararlarını bozmuştur. Bölge İdare Mahkemesi beyan olunan matrah üzerinden tarh olunan vergiye karşı mükelleflerin dava açamayacaklarını kabul etmiş, ancak ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerle ilgili kanun hükmüne dikkati çekmiştir. Kararda, mal ve hizmet alımında bulunduğu firmaların olumsuz mükellefler listesinde yer almasından dolayı başvurucuların düzeltme beyannamesi vermek durumunda bırakıldığı vurgulanmıştır. Bölge İdare Mahkemesi sonuç olarak hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesinden çıkmak amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen cezada hukuka uyarlık bulunmadığı kanaatine ulaşmıştır.

16. İdarenin karar düzeltme istemini 3/7/2015 tarihinde kabul eden Bölge İdare Mahkemesi, bozma kararını kaldırarak ilk derece mahkemesi hükmünü onamıştır. Kararın gerekçesinde, beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi Danıştay içtihadına da atıf yaparak davalı idarece başvuru mükellefe yazı yazılarak izahat istenmesinin belirtilen durumu değiştirmedığı gerekçesiyle bozma kararında ve vergi cezası ile tahakkukun kaldırılmasında hukuki isabet bulunmadığı sonucuna varmıştır.

17. Nihai kararlar başvurularda 3/8/2015, 15/4/2016 ve 17/5/2016 tarihlerinde tebliğ edilmiştir.

18. Başvurucular 1/9/2015, 8/12/2015, 4/5/2016 ve 2/6/2016 tarihlerinde bireysel başvurularda bulunmuşlardır.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

1. Mevzuat Hükümleri

19. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan 'Vergi Kanunu' tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır..."

20. 213 sayılı Kanun'un 134. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır..."

21. 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrası şöyledir:

"Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur."

22. 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin (4) numaralı fıkrası şöyledir:

"4. 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."

23. 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, ..."

24. 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir ..."

25. 3065 sayılı Kanun'un 41. maddesinin (1) numaralı fıkrası şöyledir:

"1. Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler."

2. Danıştay İçtihadı

26. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 11/12/2009 tarihli ve E.2008/593, K.2009/655 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"... Vergi Usul Kanununda, vergilendirmenin beyana dayanarak yapılması gereken durumlarda matrahın veya verginin tümüyle ya da kısmen ihtirazi kayıtla bildirilmesin öngören bir düzenleme yapılmamıştır. Beyanname ile bildirilmesi gereken matrahın tespit şekline ya da uygulanması gereken vergi oranından, muafiyet veya istisna uygulamasından doğan duraksamaların varlığında, vergi kaybı yaratmaktan kaçınılarak, vergi kanunlarında belirtilen zamanda verilen beyannameye çekince konulabileceği, Danıştay İçtihatlarıyla benimsenmiş ve 521 sayılı Danıştay Kanununu yürürlükten kaldıran, yürürlükteki 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile aynı tarihte yürürlüğe giren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında ilk kez ifadesini bulmuştur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebileceğinin yargılama usulünde kurala bağlanmasından dolayı, vergi beyannamelerinin çekince ile verilmesi konusundaki duraksama son bulmuştur.

...

Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazî kayıt konulması; beyannameye hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazî kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir..."

27. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27/6/2012 tarihli ve E.2012/167, K.2012/300 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...Beyannamenin pişmanlıkla verilmesi, süresi geçtikten sonra verilen bu beyannamenin, kanuni süresinde verilmiş sayılmasına yol açmadığından ve sadece ceza kesilmesini önlediğinden, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konulması etkileyici bir sonuç doğurmamaktadır. Bu yüzden, kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazî kayıt konulmasına; kanuni süresinde ancak ihtirazî kayıtla verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına da olanak yoktur..."

28. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25/2/2015 tarihli ve E.2014/1164, K.2015/20 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 378'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci

maddesinin 4'üncü bendinde de, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler ile tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı kuralına yer verilmekle, ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açılabileceği kabul edilmiştir.

Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir. Bu nedenle ihtirazi kayıt ancak beyanname verme süresinde verilen beyannamelere konulabilir.

Beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesi de mümkün değildir.

Bu durumda, beyanname verme süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi verilmesi üzerine tahakkuk eden vergiye karşı dava açılmasına olanak bulunmamakta olup, Mahkemece, dava ve savunma dilekçelerine ekli beyanname ve eki belgelerde beyannamenin ihtirazi kayıtla verildiğini gösteren herhangi bir ibare ve dilekçe bulunmadığı yolunda yapılan değerlendirme yerinde görülmemekle birlikte davanın reddi yolundaki ısrar kararında sonucu itibariyle isabetsizlik görülmemiştir..."

29. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 27/3/2014 tarihli ve E.2011/6478, K.2014/1243 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesinde vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergilerin 'tahakkuk fişi' ile tarh ve tahakkuk edileceği, aynı Kanun'un, vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı ile ilgili 3. maddesinin (A) bölümünün 1. fıkrasında, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin, kuruluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönüne tutularak uygulanacağı belirtilmiştir. (B) bölümünde de, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu da hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca bu maddenin son hükmü olan fıkrada ise; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, isbat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı açıkça belirtilmiştir.

213 sayılı Kanunun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında ise, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları kurala bağlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. fıkrasında katma değer vergisinin bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunacağı belirtilmiştir.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, beyan olunan matrah üzerinden tarh olunan vergiye karşı mükelleflerin dava açamayacakları anlaşılmakta ise de, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun 27. maddesinin 3. bendinde yer alan ve ihtirazi kayıtla

verilen beyannamelerle ilgili kural dikkate alındığında, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı da dava açılabilceği, dolayısıyla yükümlülerin beyan ettikleri matrah için ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olduğu görülmektedir. Başka bir deyişle beyanname verilen bir dönem için mükelleflerin daha sonra ilk beyan edilen bilgileri değiştiren ikinci bir beyanname vermeleri ve verecekleri bu beyannamelere ihtirazi kayıt koyarak dava açabilme hakları saklı tutulmaktadır. Mükelleflerin kendiliklerinden yeni bir beyanname vermeleri söz konusu olmakla birlikte, çoğunlukla idarenin baskısı sonucu ikinci bir beyanname verildiği durumlarla da sık sık karşılaşmakta, hatta verilen beyannameye dava açma hakkını saklı tutan ihtirazi kayıt konulmasına idarece izin verilmediği, aksi halde beyannamenin kabul edilmediği gözlemlenmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73 üncü maddesinde; vergi, resim, harç ve benzer mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirileceği veya kaldırılacağı kuralına yer verilmiştir. Yetkileri ve tüm eylem ve işlemleri kanunda belirlenmiş vergi idaresine tüm olasılıkların önceden kestirilememesi nedeniyle giderek daha geniş yetkiler verilmekteyse de, idare bu yetkisini kullanırken hukukun genel ilkelerini, Anayasa ve kanunların özünü ve ruhunu, yargı içtihatlarını ve idari gelenekleri dikkate almak durumundadır. Hukukun üstünlüğü için kanunların varlığı yeterli değildir, o kanunların adalete ve hakkaniyete de uygun olması gerekir. Vergilendirme yetkisinin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilgisi nedeniyle, bireylerin devlet müdahalelerinden önceden haberdar olması ve geleceğe ilişkin planlarını buna göre yapabilmeleri hukuk güvenliğinin bir gereğidir.

İdare hukukunda özel hukuktan farklı olarak idarenin tek taraflı irade beyanı hukuki sonuç doğurmaya yeterli olsa da, vergi beyanamesi vermek gibi özel hukuk kişilerinin irade beyanı üzerine vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi şeklinde gerçekleşen idari işlemlerin tesis edildiği durumlarda özel hukuk kişilerinin irade beyanlarının her türlü sakatlıktan, iradeyi bozucu etkenlerden uzak olarak oluşması gerektiği açıktır. İrade beyanını sakatlayıcı durumların söz konusu olması halinde bu beyana dayanılarak tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olduğundan söz edilemez.

Olayda ise davalı idarece 213 sayılı Yasada belirtilen tarhiyat şekilleri ve vergi incelemesine ilişkin hükümler göz ardı edilmiş olup, mal ve hizmet alımında bulunduğu firmaların olumsuz mükellefler listesinde yer almasından dolayı davacının düzeltme beyanamesi vermek durumunda bırakıldığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesinden çıkmak amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen cezada hukuka uyarlık bulunmadığından yazılı gerekçeyle davayı reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir..."

30. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 29/12/2009 tarihli ve E.2009/7171, K.2009/5341 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...Bakılan davada katma değer vergisi beyannamelerini veren davacının daha sonra ihtirazi kayıt konulmadan ikinci bir beyanname daha vererek ilk beyannamede yer alan indirim konu bazı faturaların beyannameden çıkarılması sağlanmıştır. Davacının aleyhine olan bu durumun kendi iradesiyle ortaya çıktığı iddia edilse de ticari hayatın olağan koşulları altında bir yükümlünün bu yönde bir eylemde bulunması olağan olmayacağından davacının verdiği ikinci beyannamelerin özgür iradeyle oluştuğundan söz edilemez. Davacının kullandığı bazı faturaların sahte olduğunu düşünen idarenin yapması gereken, faturaları düzenleyenler hakkında olumsuz tespitler var ise bunu davacı hakkında yapacağı bir vergi incelemesi ve düzenleyeceği vergi inceleme raporuyla ortaya koyarak gerekirse resen tarhiyat yaparak bunu davacıya tebliğ etmesidir. Oysa bu yapılmayarak baskı ile

davacının bazı faturaları indirimleri arasından çıkarması sağlanmıştır. Baskı altında verilen ikinci beyannamelerin özgür iradeye dayandığı söylenemeyeceği gibi, buna karşı açılan davanın beyannamelerde ihtirazi kayıt bulunmadığı, dolayısıyla bu beyan üzerine tarholunan vergiye dava açılmayacağından söz edilmesi de mümkün değildir.

Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan baskı ile verdirilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergilemede isabet görülmemiştir..."

3. Anayasa Mahkemesi Kararı

31. Anayasa Mahkemesi'nin 14/6/2017 tarihli ve E.2017/24, K.2017/112 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"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 ölçsüz 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 "ihtirazi kayıtla 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 uyumsuzluklarına neden olması yargılama hukukunun doğası gereği he-

zaman mümkün olup bu durumun anayasal bir sorun oluşturmaması söz konusu değildir. Kaldı ki hukuk sistemi içerisinde mahkemeler arasındaki içtihat uyumsuzluklarını çözecek hukuki yollara yer verilmiştir..."

B. Uluslararası Hukuk

32. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (Sözleşme) ek 1 No.lu Protokol'ün "Mülkiyetin korunması" kenar başlıklı 1. maddesi şöyledir:

"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez."

33. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihadında vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler, Sözleşme'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin ikinci paragrafında öngörülen mülkiyetin kullanımının kontrolüne ilişkin üçüncü kural kapsamında değerlendirilmektedir. AİHM, bu paragrafta yer alan kuralın taraf devletlere vergi koyma ve vergilerin ödenmesini sağlamak için gerekli gördüğü kanunları çıkarma konusunda açık bir yetki tanıdığını kabul etmiştir (*Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda*, B. No: 15375/89, 23/2/1995, § 59).

34. Diğer taraftan AİHM, her ne kadar Sözleşme'ye ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinde açık olarak usule ilişkin güvencelerden söz edilmese de bu maddenin keyfi müdahalelerden korunmak amacıyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin 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 kapsadığını belirtmektedir. Bu değerlendirme ise uygulanan sürecin bütününe bakılarak yapılmalıdır (*AGOSI/Birleşik Krallık*, B. No: 9118/80, 24/10/1986, § 55; *Jokela/Finlandiya*, B. No: 28856/95, 21/5/2002, § 45).

V. İNCELEME VE GEREKÇE

35. Mahkemenin 27/2/2019 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucuların İddiaları ve Bakanlık Görüşü

36. Başvurucular mal ve hizmet alımında bulundukları şirketin olumsuz mükellef listesinde (kod listesi) yer alması nedeniyle Vergi İdaresince yapılan uyarı üzerine 2009, 2010, 2011 yıllarına ilişkin düzeltme beyannameleri vermek zorunda bırakıldıklarını belirtmişlerdir. Başvurucular, 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 yakınarak mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüşlerdir.

37. Bakanlığın mahkemeye erişim hakkı yönünden bildirdiği görüşünde; Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 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 bulunmadığını, 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin uyuşmazlık konusu hükmünün istisnalarının olduğunu, dolayısıyla anılan hükmün mahkemeye erişim hakkının özüne dokunmadığını ve hak arama özgürlüğünü ölçüsüz bir şekilde engellemediğini bildirmiştir. Bakanlık son olarak kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamaması hususundaki içtihat farklılığının anayasal bir sorun oluşturmayacağını ifade etmiştir.

B. Değerlendirme

38. Anayasa'nın "*Mülkiyet hakkı*" kenar başlıklı 35. maddesi şöyledir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

39. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvurucular adil yargılanma haklarının da ihlal edildiğini ileri sürmekte iseler de vergilendirme işlemine ilişkin şikâyetin ilgili olduğu mülkiyet hakkının ihlali iddiası kapsamında incelenmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

40. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönünden

a. Mülkün ve Müdahalenin Varlığı ile Türü

41. Başvurucuların ihtirazi kayıtlı verdiği beyannameler üzerinden yapılan tarh ve tahakkuk işlemleri sonucu KDV ve damga vergisi ile bu vergilere ait gecikme faizi ve vergi ziyai cezası ödemelerinin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususu kuşkusuzdur. Anayasa Mahkemesinin 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 (*Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50; *Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/6842, 20/4/2016, § 71). Somut olayda da müdahalenin mülkiyetin kullanılmasının kontrolü veya düzenlenmesine ilişkin üçüncü kural çerçevesinde incelenmesi gerekmektedir.

b. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

42. Anayasa'nın 13. maddesi şöyledir:

"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."

43. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilceği öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 62).

i. Kanunilik

44. Mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde ilk incelenmesi gereken ölçüt kanuna dayalı olma ölçütüdür. Bu ölçütün sağlanmadığı tespit edildiğinde diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılacaktır. Müdahalenin kanuna dayalı olması, müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir kanun hükümlerinin bulunmasını gerektirmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 44; *Ford Motor Company*, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49; *Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55).

45. Başvuru konusu olayda 3065 sayılı Kanun ile 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu hükümlerine göre KDV ve damga vergileri tarh ve tahakkuk ettirilmiş, 213 sayılı Kanun'un 341. maddesine göre de vergi ziyası cezası kesilmiştir. Başvurucular bu işlemlere karşı Vergi Mahkemesinde davalar açmışlar, ancak derece mahkemelerince Vergi İdaresince yapılan bildirim üzerine beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının 213 sayılı Kanun'un 378. maddesine dayalı olarak dava açma hakkı vermeyeceği gerekçesiyle davalar reddedilmiştir. Bu hükümde mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları düzenlenmiştir. Somut olayda müdahalenin niteliğini dikkate alan Anayasa Mahkemesi, yargısal makamların hukukun uygulanmasına dair yaklaşımının Anayasa'nın 35. maddesindeki gereklilikleri karşılayıp karşılamadığı konusunda müdahalenin takip edilen meşru amacı gerçekleştirme ve ölçülülüğü bakımından başarılı olup olmadığını sorgulayarak sonuca varacaktır (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. *Arif Güven*, B. No: 2014/13966, 15/2/2017, § 52).

ii. Meşru Amaç

46. Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim borçlarının ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve bu kapsamda gerekli ve uygun araçların seçilmesinde kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Diğer bir deyişle bu

geniş takdir yetkisi, vergilerin tahsilini güvence altına almak amacıyla hem gerekli vergisel düzenlemeleri ihdas etmek hem de gerekli tasarruflarda bulunmak -örneğin vergi koruma önlemlerini uygulamak- bakımından da geçerlidir.

47. Kamu hizmetlerinin finansmanında istikrarın sağlanması bakımından, vergilendirme sürecinin belirli bir düzen dâhilinde işlemesi ve sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu doğrultuda çeşitli usuller öngörülerek, mükelleflerin vergi ilişkisinden doğan hak ve ödevlerini daha dikkatli takip etme zorunluluğu getirilmektedir (AYM, E.2017/24, K.2017/112, 14/6/2017). Bu bağlamda somut olayda Vergi İdaresi tarafından, KDV alınmasını gerektiren bir mal veya hizmet satımına ilişkin olarak başvuru mükelleflerden *düzeltilme beyannamesi* düzenlenmesinin istenmesi vergi kaybını önlemeye yöneliktir. Bu itibarla başvuruya konu olayda vergi alacağının tahakkuku ve tahsili ile vergi cezası kesilmesi bakımından kamu yararına yönelik bir amacın olduğunda kuşku bulunmamaktadır.

iii. Ölçülülük

(1) Genel İlkeler

48. Son olarak kamu makamlarınca başvuru sahiplerinin mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyle gerçekleştirilmek istenen amaç ile bu amacı gerçekleştirmek için kullanılan araçlar arasında makul bir ölçülülük ilişkisinin olup olmadığı değerlendirilmelidir.

49. Ölçülülük ilkesi *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, *gereklilik* ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir (AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015; E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016, § 18; *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38).

50. Orantılılık ilkesi gereği kişilerin mülkiyet hakkının sınırlandırılması hâlinde elde edilmek istenen kamu yararı ile bireyin hakları arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir. Bu adil denge, başvuru sahibinin şahsi olarak aşırı bir yüke katlandığının tespit edilmesi durumunda bozulmuş olacaktır. Anayasa Mahkemesi; müdahalenin orantılılığını değerlendirirken, bir taraftan ulaşılmak istenen meşru amacın önemini diğer taraftan da müdahalenin niteliğini, başvuru sahibinin ve kamu otoritelerinin davranışlarını gözönünde bulundurarak başvurucuya yüklenen külfeti dikkate alacaktır (*Arif Güven*, §§ 58, 60; *Osman Ukav*, B. No: 2014/12501, 6/7/2017, § 71).

51. Anayasa'nın 35. maddesi usule ilişkin açık bir güvenceden söz etmemektedir. Bununla birlikte mülkiyet hakkının gerçek anlamda korunabilmesi bakımından bu madde, Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında da ifade edildiği üzere mülk sahibine müdahalenin kanun dışı veya keyfî ya da makul olmayan şekilde uygulandığına ilişkin savunma ve itirazlarını sorumlu makamlar önünde etkin bir biçimde ortaya koyabilme olanağının tanınması güvencesini kapsamaktadır (*Bekir Yazıcı* [GK], B. No: 2013/3044, 17/12/2015, § 71). Bu değerlendirme ise uygulanan sürecin bütününe bakılarak yapılmalıdır (*Züliye Öztürk*, B. No: 2014/1734, 14/9/2017, § 36).

(2) İlkelerin Olaya Uygulanması

52. Somut olayda müdahalenin *elverişliliğini* veya *gerekliliğini* sorgulamaya yönelik herhangi bir olgu söz konusu değildir. Buna göre müdahalenin orantılı olup olmadığı tartışılarak sonuca varılmalıdır.

53. Vergi İdaresi, başvuruya konu olayda doğrudan gecikme faiziyle birlikte KDV ve damga vergisi tarhiyatı ile vergi ziyai cezası kesmek yerine başvurulardan beyanlarını düzeltmelerini istemiştir. Başvurucular da bu doğrultuda beyanlarını düzeltmiş, ancak verdiği beyannamelere söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğu savıyla ihtirazi kayıt koymuşlardır.

54. Başvurucular ihtirazi kayıtlı verdiği düzeltme beyannameleri üzerine Vergi İdaresince tahakkuk ettirilen vergilerin, gecikme faizinin ve kesilen vergi ziyai cezasının iptali istemiyle davalar açmışlardır. Ancak Vergi Mahkemesi 3065 sayılı Kanun'un 41. maddesinde öngörülen yasal süreler geçtikten sonra verilen KDV düzeltme beyanına konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergiye bir etkisinin bulunmadığı gerekçesiyle davaları reddetmiştir. Bölge İdare Mahkemesi ise 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasına dayalı olarak beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesinin de mümkün olmadığı gerekçesiyle davaların reddi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

55. Delillerin değerlendirilmesi ve hukuk kurallarının yorumu kural olarak derece mahkemelerinin takdir yetkisinde olup açıkça keyfi olmadıkça veya bariz bir takdir hatası içermediği sürece Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamında bu takdir yetkisine müdahalesi söz konusu olamaz. Bununla birlikte 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 değerlendirilmesi gerekir.

56. 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ve mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ile bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarına ilişkin mezkur kural, Türk vergi sisteminin dayandığı beyan esasına göre mükelleflerin kendi hesaplamalarına göre tespit ettikleri matrahların hatalı olamayacağı kabulüne dayanmaktadır (AYM, E.2010/83, K.2012/169, 1/11/2012). Diğer bir deyişle 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 (AYM, E.2017/24, K.207/112, 14/6/2017).

57. Hukuki bir ihtilaf içermediği müddetçe işin doğası gereği mükellefin kendi beyanında bir hata bulunmaması gerekir. Buna karşın her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendileri olsa da bazı durumlarda mükellefler gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilmektedir (AYM, E.2017/24, K.207/112, 14/6/2017). Bu itibarla hukuki bir ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere -kural olarak- verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanınmıştır. Aksi takdirde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin keyfi veya hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği etkin bir itiraz imkânı tanınmamış olacağından mülkiyet hakkı sahibine aşırı bir külfet yüklenmiş olur.

58. Nitekim 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinde yer verilen düzenlemeyle ihtirazi kayıt konularak verilen beyanname üzerine mükelleflerin dava açabileceğinin kabul edildiği görülmektedir. Böylece vergilendirmede mükellef aleyhine hukuka aykırılığa yol açmamak ve bazı matrah unsurlarını hukukten tartışılabilir kılmak amacıyla ihtirazi kayıt kurumu önce yargı içtihatlarıyla geliştirilmiş ve daha sonra kanuni düzenlemeye konu olmuştur. Yine bu şekilde beyana dayanan tarhiyat işleminin dava konusu edilemeyeceği yönündeki kurala bir istisna getirilmiştir. Bu şekilde beyana dayanan vergilerde vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması, beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkukuna karşı çıkılarak, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi hâlinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini mümkün kılmaktadır (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27/11/2013 tarihli ve E.2012/286, K.2013/558 sayılı kararı).

59. Somut olayda da düzeltme beyannameleri verilmesinin Vergi İdaresinin bu yöndeki isteğine dayandığı görülmektedir. Bu kapsamda Vergi İdaresince 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca resen tarhiyat yapılması yoluna başvurulmayıp başvuruclardan KDV beyannamesinde yer alan bazı indirim unsurlarının gerçek bir teslim ya da hizmet ifasına dayanmadığının tespit edildiği gerekçesiyle bu indirim kalemlerinin ayıklanması suretiyle beyanlarının düzeltilmesi istenmektedir.

60. Öte yandan süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen başvurucluların durumları, süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükelleflerden farklılık arz etmektedir. Pişmanlıkla beyanda bulunan mükellef yukarıda da belirtildiği üzere hatalı davranışını kabul etmiştir ve vergi ziyana yol açan fiilden pişmandır. Bu hâlde dava açılması bu pişmanlık hâliyle bağdaşmamaktadır. Ancak pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin de hukukten korunması gerekir. Bunun nedeni mükellefin pişmanlık iradesinin olmaması ve hâlâ tereddüde düştüğü ya da Vergi İdaresinin düzeltme talebine konu olan hususun hukukten tartışılır hâlde gelmesini istemesidir. Somut olayda ise başvuruclular, herhangi bir hatalı davranışlarının varlığını kabul etmemekle birlikte alımlarına konu faturaların sahte olmadığını ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğunu iddia etmektedir.

61. Bu durumda pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağı ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluştursa da aynı iddianın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı açıktır. Çünkü bu durumda mükellef pişmanlık beyanında bulunmamıştır. İdari bir yorumla beyanına dâhil edilmesi gereken bir matrahın bulunduğunun ya da indirimlerinden çıkarılması gereken bir faturanın olduğunun ileri sürülmesi veya fark edilmesi üzerine vergi mükellefi bu durumun hukukten tartışılır kılınmasını isteyebilmelidir. Başvurucluların idari yorumun aksi yönünde oluşan bir iddiası vardır ve bu iddianın tartışılabilirliğinin hukukten korunması gerekir.

62. Başvurucluların somut olayda alımlarına konu faturaların sahte olmadığı ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğu düşüncesiyle bu durumu vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkânı dışında bir seçenekleri bulunmamaktadır. Başvurucluların bu yöntemi kullanmak yerine hakkında resen tarhiyat yapılmasını beklemeleri gerektiği de ileri

sürülebilir. Ancak öncelikle Vergi İdaresinin başvurucları düzeltme beyannamesi vermeye yönlendirdiği ve uyuşmazlığı çıkardığı belirtilmelidir. Üstelik Vergi İdaresi başvurucları, haklarında bazı olumsuz sonuçlara yol açacak yaptırımlar uygulamakla ihtar etmiştir.

63. Somut olayda Vergi İdaresinin ihtar ettiği kod listesine alınmanın -diğer mükelleflerce bilinebilir hâle geldiğinden- ticari satışların bitmesi ve tacirlerin muhasebe döngüsünü sağlama yönünden çok önemli bir unsur olan vergi iadelerinin alınamaması/geç alınması gibi riskli sonuçlarının olduğu görülmektedir. Dolayısıyla başvurucların Vergi İdaresinden kanunda öngörülen usulü yani incelemeye sevk edilme ve vergi inceleme raporu ya da takdir komisyonu kararına dayalı olarak vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılmasını beklmeleri uygun olmayabilir. Kaldı ki bu hâlde başvuruclar düzenlenecek vergi suçu raporu üzerine adli soruşturma ve kovuşturmayaya da tabi tutulabileceklerdir. Ayrıca tarhiyat üzerine dava açılması hâlinde gecikme faizi bu davanın reddine ilişkin kararın tebliğine göre hesaplanacak ve başvuruclar daha fazla gecikme faizi ödeyebileceklerdir. Bu sebeple başvuruclar düzeltme beyannamesi vermeyi tercih etmektedir. Bunun da ötesinde idarenin yazısı üzerine düzeltme beyannamesi verilmesine rağmen vergilendirme işlemine karşı dava açılmaması hukuki denetim dışında kalan bir alan oluşmasına yol açmaktadır. Vergilendirme idarenin takdir yetkisinin geniş olduğu bir alandır. Ancak bu geniş takdir yetkisi mülkiyet hakkına vergilendirme yoluyla müdahale bakımından kamu makamlarının mülkiyet hakkının gerekliliklerine uyması zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

64. Diğer taraftan resen yapılacak vergi incelemesinin, matrah takdirinin ve buna bağlı olarak vergi tarhiyatının ne zaman yapılacağı da belirli olmayıp başvurucların buna dayalı olarak başlatılacak idari ve yargısal süreç boyunca cezalı vergiyi ödeme baskısıyla karşılaşacakları da açıktır. Davanın mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda da cezalı vergi yanında tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden sürecin kesinleştiği tarihe kadar, dava süresini de içerecek şekilde gecikme faizi ödemesi söz konusu olabilecektir.

65. Başvuru konusu olayda mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin de kod listesine alınma baskısı altında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvurucların bu işleme karşı açtığı davalar vergi mahkemelerince esasları yönünden incelenmemiştir. Bu durumda sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılmamış, gerçek durum somut olarak ortaya konulmamıştır.

66. Sonuç olarak başvuruclar, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamamışlardır. Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması -sürecin bütününe bakıldığında- başvurucların, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açmıştır. Buna göre somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruclara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvurucların mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuruclar aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başvurucların mülkiyet haklarına yapılan müdahale ölçüsüzdür.

67. Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

3. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden

68. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları şöyledir:

"(1) Esas inceleme sonunda, başvuru hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir..."

(2) Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvuru lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir."

69. Bireysel başvuru kapsamında bir temel hak ve hürriyetin ihlal edildiğine karar verildiği takdirde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırıldığından söz edilebilmesi için temel kural, mümkün olduğunca eski hâle getirmenin yani ihlalden önceki duruma dönülmesinin sağlanmasıdır. Bunun için ise öncelikle devam eden ihlalin durdurulması, ihlale konu kararın veya işlemin ve bunların yol açtığı sonuçların ortadan kaldırılması, varsa ihlalin sebep olduğu maddi ve manevi zararların giderilmesi, ayrıca bu bağlamda uygun görülen diğer tedbirlerin alınması gerekmektedir (*Mehmet Doğan* [GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018, § 55).

70. İhlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilmeden önce ihlalin kaynağının belirlenmesi gerekir. Buna göre ihlal; idari eylem ve işlemler, yargısal işlemler veya yasama işlemlerinden kaynaklanabilir. İhlalin kaynağının belirlenmesi uygun giderim yolunun belirlenebilmesi bakımından önem taşımaktadır (*Mehmet Doğan*, § 57).

71. İhlalin mahkeme kararından kaynaklandığı durumlarda 6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile İçtüzük'ün 79. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca kural olarak ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın bir örneğinin ilgili mahkemeye gönderilmesine hükmedilir (*Mehmet Doğan*, § 58).

72. Buna göre Anayasa Mahkemesince ihlalin tespit edildiği hâllerde yargılamanın yenilenmesinin gerekliliği hususundaki takdir derece mahkemelerine değil ihlalin varlığını tespit eden Anayasa Mahkemesine bırakılmıştır. Derece mahkemeleri ise Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında belirttiği doğrultuda ihlalin sonuçlarını gidermek üzere gereken işlemleri yapmakla yükümlüdür (*Mehmet Doğan*, § 59).

73. Başvurucular, yeniden yargılamaya karar verilmesi talebinde bulunmuşlardır.

74. İhtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergilendirmeye ve kesilen cezaya karşı açılan davaların derece mahkemelerince reddedilmesinin ölçüsüz olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla somut başvuruda ihlalin mahkeme kararlarından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

75. Bu durumda mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Buna göre yapılacak yeniden yargılama ise 6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yöneliktir. Bu kapsamda derece mahkemelerince yapılması gereken iş, öncelikle ihlale yol açan mahkeme kararlarının ortadan kaldırılması ve nihayet ihlal sonucuna uygun yeni kararlar verilmesinden ibarettir. Bu sebeple kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerekir.

76. Dosyadaki belgelerden tespit edilen 10.096,90 TL harcın başvuru Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti.ne, 226,90 TL harcın da başvuru Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.ne ayrı ayrı, 2.475 TL vekâlet ücretinin ise müştereken başvuruçulara ödenmesine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın **KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA**,

B. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının **İHLAL EDİLDİĞİNE**,

C. Kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere Tekirdağ Vergi Mahkemesine (E.2014/433, E.2014/434, E.2014/435, E.2014/436, E.2014/437, E.2014/438, E.2014/439, E.2014/440, E.2014/441, E.2014/442, E.2014/443, E.2014/444, E.2014/445, E.2014/446, E.2014/447, E.2014/448, E.2014/449, E.2014/455, E.2014/617, E.2014/625, E.2014/618, E.2014/621, E.2014/624, E.2014/622, E.2014/623, E.2014/635, E.2014/633, E.2014/634, E.2014/638, E.2014/637, E.2014/636, E.2014/619, E.2014/643, E.2014/629, E.2014/642, E.2014/641, E.2014/630, E.2014/626, E.2014/639, E.2014/640, E.2014/632, E.2014/627, E.2014/631, E.2014/628) **GÖNDERİLMESİNE**,

D. 10.096,90 TL tutarındaki harcın başvuru Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti.ne, 226,90 TL tutarındaki harcın da başvuru Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.ne **AYRI AYRI**, 2.475 TL vekâlet ücretinin ise **MÜŞTEREKEN BAŞVURUCULARA ÖDENMESİNE**,

E. Ödemenin, kararın tebliğini takiben başvuruçuların Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına, ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal FAİZ UYGULANMASINA,

F. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 27/2/2019 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Burhan ÜSTÜN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

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

Üye
Yıldız SEFERİNOĞLU