

SİRKÜLER
Sayı: 2020/202

İstanbul, 14.08.2020
Ref: 4/202

Konu:

PIŞMANLIKLA VERİLEN BEYANNAMELERE İHTİRAZİ KAYIT KONULARAK AÇILAN DAVANIN YARGI TARAFINDAN REDDEDİLMESİNİN ANAYASA'NIN MÜLKİYET HAKKI İHLALİ OLMADIĞINA DAİR ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağı yönünde tesis edilen yargı kararlarının mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurmadığı yönünde karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi'nin Söz konusu bireysel başvuru ile ilgili kararı 11.08.2020 tarih ve 31210 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Söz konusu bireysel başvuru yapan mükellef kurumun 2007-2011 yılları incelenmiş ve yapılan tespitler sonucunda cezalı tarhiyatlar yapılmıştır. Bu tarhiyatlar üzerine mükellef kurum 2013/3 dönemi muhtasar beyannamesini pişmanlık ve ihtirazi kayıt dilekçesi ile vermiş ve akabinde tahakkuk fişinin iptali ve ödenen tutarın iadesi istemiyle İstanbul 7. Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. Başvurucu dava dilekçesinde, idarece re'sen tarhiyata konu edilmeyen dönem yönünden ileride re'sen tarhiyata maruz kalmamak için pişmanlık beyannamesi vermek zorunda kaldığını ileri sürmüştür. Mahkeme, Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından yararlanan başvurusunun beyannameye koymuş olduğu ihtirazi kaydın geçerliliğinin kabulüne imkân bulunmadığı gerekçesiyle 29.04.2014 tarihinde davanın incelenmeksizin reddine karar vermiştir. Başvurucu tarafından temyiz edilen karar, Danıştay 4. Dairesi'nce 04.03.2015 tarihinde onanmıştır. Başvurusunun karar düzeltme talebi aynı Daire tarafından 10.11.2015 tarihinde reddedilmiştir.

Bunun üzerine söz konusu mükellef VUK'nun 371 ve 378. maddeleri uyarınca mükelleflerin pişmanlıkla yapacakları beyanları ihtirazi kayıt şerhi koyarak yargıya taşımalarının mümkün olduğunu iddia ederek, ilgili Mahkemenin bu görüşün aksine bir gerekçe ile davanın reddine karar vermesinin haksızlık olduğunu ileri sürmüş ve söz konusu kararın Hazine ve Maliye Bakanlığı özelgesi ile Yargıtay kararlarının göz önüne alınmadan karar verildiğinden yakınlıkla, bir vakfa yapmış olduğu ödemeler üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılama haklarının ihlal edildiği savı ile Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi, söz konusu kararda ihtirazi kayıt konulmak suretiyle açılan davaların esasın incelenmemesi şikayetinin daha önce de mülkiyet hakkı bağlamında incelendiğini belirtmiş ve 27.02.2019 tarih ve 2015/15100 sayılı kararına atıf yapmak suretiyle, pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulması hususunun Mahkeme tarafından ne şekilde değerlendirildiğine ilişkin aşağıdaki açıklamalara yer vermiştir (söz konusu 2019 tarihli Karar hakkında [09.04.2019 tarih ve 2019/78](#) sayılı sirkülerimizde detaylı açıklamalara yer verilmiştir):

“Anayasa Mahkemesi **idarenin talebi üzerine düzeltme yoluna başvuran** başvuru yönünden derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesi veren mükellefin ihtirazi kayıt koysa dahi dava açamayacağı şeklinde yorumlamasının sürecin bütününe bakıldığında **müdahalenin keyfi olduğuna veya hukuka aykırı olduğuna** yönelik olarak iddia ve itirazların etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığını vurgulamıştır. Buna göre olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvenceleri sağlanmadığından mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin başvuruca şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği belirtilerek ölçüsüz olduğu sonucuna varılmıştır.

Anayasa Mahkemesi, süresinden sonra **pişmanlıkla verdiği beyanname** üzerine dava açmak isteyen mükellef ile süresinden sonra verilen **düzeltilme beyannamesine** ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen mükellefin durumlarını karşılaştırmıştır. Bu çerçevede **pişmanlıkla verilen beyanda bulunan mükellefin hatalı davranışını kabul ederek vergi ziyanına yol açan fiilden pişman olduğuna dikkat çekmiştir. Buna göre dava açılması ise bu pişmanlık haliyle bağdaşmamaktadır. Ancak pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin ise hukukten korunması gerektiğini kabul etmiştir. Bunun nedeni ise mükellefin pişmanlık iradesinin olmaması ve hâlâ tereddüde düştüğü ya da idarenin düzeltme talebine konu olan hususun hukukten tartışılır hale gelmesini istemesi olarak gösterilmiştir. Dolayısıyla pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağı ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluştursa da aynı savın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı belirtilmiştir.”**

Anayasa Mahkemesi, içtihatlarına uygun olarak bu başvuruda da, pişmanlık hükümlerinden yararlanmadan verilen düzeltme beyannamesi ile pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak verilen beyannameyi birbirinden ayırmış ve yapılan işlemin Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlali olmadığına karar vererek aşağıdaki nihai açıklamayı yapmıştır.

“Başvuru konusu olayda da bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır. Bu durumda pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağı kabul edilmesi yönünde kanuni dayanağı ve kamu yararına dayanan meşru amacı bulunan müdahalenin somut olay bağlamında başvuruca şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla derece mahkemelerinin ‘213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, pişmanlıkla verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının -sürecin bütününe bakıldığında- başvuruca şahsi olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği ve bu suretle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı ile malikin mülkiyet hakta arasında gözetilmesi gereken adil dengeyi başvuruca aleyhine bozmadığı kanaatine varılmıştır.”

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

Anayasa Mahkemesi'nin 2016/70 Numaralı Başvuru Hakkında 01.07.2020 Tarihli Kararı

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge, Ortak

evetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge, Direktör

gogredik@mazarsdenge.com.tr

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

**BİRİNCİ BÖLÜM
KARAR****MİLLÎ REASÜRANS TÜRK A.Ş. BAŞVURUSU**

Başvuru Numarası	: 2016/70
Karar Tarihi	: 1/7/2020
Başkan	: Hasan Tahsin GÖKCAN
Üyeler	: Serdar ÖZGÜLDÜR Hicabi DURSUN Muammer TOPAL Yusuf Şevki HAKYEMEZ
Raportör	: M. Emin ŞAHİNER
Başvurucu	: Milli Reasürans Türk A.Ş.
Vekili	: Av. Gürcihan ÇEVİEL

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, pişmanlık ve ihtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerinden yapılan vergi tahakkuk işlemlerine ve cezalarına karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 30/12/2015 tarihinde yapılmıştır.
3. Başvuru, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.
4. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.
5. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.
6. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, görüşünü bildirmemiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

7. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle olaylar özetle şöyledir:
8. Vergi Denetim Kurulu müfettişleri tarafından 4/5/2012 tarihinde düzenlenen İncelemeye Başlama Tutanağıyla, vakıf üyelerine munzam bir sosyal güvenlik sağlamak amacıyla kurulan Millî Reasürans Türk Anonim Şirketleri Mensupları Yardımlaşma Sandığı

Vakfına (Vakıf) başvuru Şirket tarafından yapılan ödemeler ile ilgili olarak Şirket nezdinde 2007-2011 dönemini kapsayan bir inceleme başlatılmıştır. İnceleme sonrası 4/1/2013 tarihli vergi inceleme raporu düzenlenmiştir.

9. Bu raporda özetle;

i. Vakfın ana finansman kaynağının Şirket çalışanları ile Şirket tarafından ödenen katkı payları olduğu vurgulanmıştır.

ii. Rapora göre banka katkı payı ödemelerinden esas yararlananlar çalışanlar olup Vakıf sadece buna aracılık etmektedir.

iii. Şirket katılım payı ödemelerinin çalışan sayısı, çalışanın aldığı maaş ve diğer unsurlar dikkate alınarak belirli oranda hesaplandığı, ödemelere ilişkin belge ve kayıtların personel bazında tutularak muhafaza edildiği ve çalışan personelin yükselmesine bağlı olarak Şirket tarafından Vakfa ödenen tutarın değiştiği tespiti yapılmıştır.

iv. Bunun yanında banka katkı payının hesaplanmasında çalışanların emekliliğe esas maaş ve ikramiye paylarının dikkate alındığı, bundaki amacın ise her bir çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarının belirlenmesi olduğu belirtilmiştir.

v. Buna göre çalışanların ücretlerinin belirli bir oranında Vakfa her ay ödeme yapılarak her bir çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarının belirlendiği, Vakıftan yararlananlara gerek çalışma hayatında gerekse emeklilikte yapılan ödemelerin kaynağını bu ödemelerin teşkil ettiği ifade edilmiştir.

vi. Şirketin Vakfa yaptığı işçi payı ödemelerini ücretler toplamına dâhil ederek gelir vergisi tevkifatına tabi tuttuğu ancak şirket katkı paylarını ücret vergi matrahına dâhil etmediği vurgulanmıştır. Rapora göre Vakfa işveren payı olarak ödenen tutarların çalışana sağlanan net bir menfaat olması nedeniyle brütleştirilmek suretiyle ücret matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.

vii. Sonuç olarak banka tarafından çalışanları adına yapılan ödemelerin ücret mahiyetinde olduğu, bu ödemelerin ise 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde yazılı şartları taşımaması nedeniyle ücret matrahından indirilemeyeceği belirtilmiştir.

10. Vergi idaresince rapordaki tespitler doğrultusunda, bu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkif edilerek beyan edilip ödenmediği gerekçesiyle 2007-2011 dönemleri için vergi ziyai cezalı gelir vergisi tarhiyatları yapılmıştır. Ayrıca bu katılım payları, ödemelerine ilişkin belgelerde gösterilmediğinden damga vergisi matrahının eksik hesaplandığı gerekçesiyle de cezalı damga vergisi tarh edilmiştir.

11. Başvuru 27/2/2014 tarihinde 2013/3 dönemi muhtasar beyannamesini, üyelerine sosyal güvenlik sağlamak amacıyla kurulan Vakfa *Vakıf Senedi* uyarınca bankanın ödemekle yükümlü olduğu tutarların ödemenin yapıldığı anda çalışan Vakıf üyeleri açısından ücret mahiyetinde bir menfaat olmadığı iddiasıyla pişmanlık ve ihtirazi kayıt dilekçesi ile vermiştir. Beyanname üzerine tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi, damga vergisi ve pişmanlık zammı tutarları daha sonraki bir tarihte ödenmiştir. Ancak başvuru, bu katkı

paylarının ücret sayılamayacağını iddia ederek gelir (stopaj) vergisi, damga vergisi ve pişmanlık zammına ilişkin düzenlenen 27/2/2014 tarihli ve 12 sayılı tahakkuk fişinin iptali ve ödenen tutarın iadesi istemiyle İstanbul 7. Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. Başvurucu; dava dilekçesinde, idarece resen tarhiyata konu edilmeyen dönem yönünden ileride resen tarhiyata maruz kalmamak için pişmanlık beyannamesi vermek zorunda kaldığını ileri sürmüştür.

12. Mahkeme 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından yararlanan başvurunun beyannameye koymuş olduğu ihtirazi kaydın geçerliliğinin kabulüne imkân bulunmadığı gerekçesiyle 29/4/2014 tarihinde davanın inceleneksizin reddine karar vermiştir.

13. Başvurucu tarafından temyiz edilen karar, Danıştay Dördüncü Dairesince 4/3/2015 tarihinde onanmıştır. Başvurunun karar düzeltme talebi aynı Daire tarafından 10/11/2015 tarihinde reddedilmiştir.

14. Nihai karar, başvuru vekiline 7/12/2015 tarihinde tebliğ edilmiştir.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

1. Mevzuat Hükümleri

15. 213 sayılı Kanun'un "*Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat*" kenar başlıklı 3. maddesinin ilgili kısımları 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..."

16. 213 sayılı Kanun'un "*Maksat*" kenar başlıklı 134. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

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

17. 213 sayılı Kanun'un "*Pişmanlık ve ıslah*" kenar başlıklı 371. maddesi şöyledir:

"(Değişik: 23/1/2008-5728/281 md.) Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmez.

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz."

18. 213 sayılı Kanun'un "Dava konusu" kenar başlıklı 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."

19. 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Yürütmenin durdurulması" kenar başlıklı 27. maddesinin (4) numaralı fıkrası şöyledir:

"4. Vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzluklarından 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."

20. Maliye Bakanlığının 5/7/2001 tarihli ve B.07.GEL.0.30/3044-371-698/40427 sayılı Özeldesinin ilgili kısmı şöyledir:

"... Pişmanlık müessesesi, mükellefin tamamen kendi isteği ile kullandığı bir hak olup, bu hakkın kullanılması sonucu kanuna aykırı hareketin yaptırımı olan cezaî müeyyide uygulanmamaktadır. Dolayısıyla, mükelleflerin böyle bir haktan yararlanırken bir yandan da dava açma haklarını saklı tutmalarına ilişkin olarak pişmanlıkla verilen beyannameyi ihtirazi kayıtlı vermeleri mümkün bulunmamaktadır..."

2. Danıştay İçtihadı

21. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 29/5/2013 tarihli ve E.2012/412, K.2013/232 sayılı kararının ilgili kısımları şöyledir:

"...Vergi Usul Kanununda, vergilendirmenin beyana dayanılarak yapılması gereken durumlarda matrahın veya verginin tümüyle ya da kısmen ihtirazi kayıtla bildirilmesini öngören bir düzenleme yapılmamıştır. Beyanname ile bildirilmesi gereken matrahın vergi kaybı yaratmaktan kaçınılması, vergi kanunlarında belirtilen zamanda çekince ile beyan edilebilmesi, Danıştay içtihatlarıyla 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 ihtirazi kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhi 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 beyanname verme süresinde verilen beyannamelere konulabilir.

Vergi beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilmesi ile pişmanlıkla verilmesinin nedenleri, koşulları ve yarattığı sonuçlar farklıdır. Vergi kanunlarının öngördüğü zamanlarda verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması, tarh edilen verginin dava konusu yapılmasına olanak yarattığı halde, pişmanlıkla verilmesi, beyannamenin zamanında verilmediği için doğmuş vergi kaybından dolayı ceza kesilmesini önlemektedir.

Hizmet (banka ve sigorta muameleleri) vergisi beyannamesinin verilmesi gereken zaman, 6802 sayılı Yasanın 47'nci maddesinde, tarh ve ödeme zamanı ise aynı Yasanın 48'inci maddesinde düzenlenmiştir. Hizmet (banka ve sigorta muameleleri) vergisi beyannamesinin, Yasanın 47'nci maddesinde öngörülen zamanda verilmemesi, Vergi Usul Kanununun 30'uncü maddesinin ikinci fıkrasına bağlı 1'inci bent uyarınca verginin resen tarhını gerektirmektedir. Beyannamenin, kanuni süresi geçtiği halde verilmemesini resen tarh nedeni kabul eden bu bendin bağlı olduğu ikinci fıkrada, böyle bir durumda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespitinin mümkün olmadığı da kabul edilmektedir. Vergi Usul Kanununun 341'inci maddesinde; mükelleflerin, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi vergi ziyayı tanımının kapsamına alınmıştır. Banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi nedeniyle bu vergi zamanında tahakkuk ettirilmemiş ve vergi yükümlülere, vergi ziyaya yol açmış olacağından, adlarına aynı Yasanın 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi de gerekecektir.

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere belli koşullarla vergi ziyayı cezası kesilmemesini öngören Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinin birinci fıkrasına bağlı 3'üncü bentte, hiç verilmemiş vergi beyannamelerinin, haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması halinde de vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği kurala bağlanmıştır. Görüldüğü üzere pişmanlık, vergi ziyayı cezası kesilmesi gereken durumları kapsamakta ve koşullarına uyulduğu takdirde mükellef adına ceza kesilmesini önlemektedir. Böylece, beyannamenin kanuni sürede verilmemesinden, 341'inci maddede tanımlandığı üzere verginin geç tahakkuk etmesinden doğmuş olan vergi kaybının yaptırım olan ceza kesilmemektedir.

Verilmesi gereken süre geçtikten sonra pişmanlıkla beyanname verilmesi, verginin zamanından sonra tahakkuk etmesine de yol açmaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanununun pişmanlığı düzenleyen 371'inci maddesinin birinci fıkrasına bağlı 5'inci bentte; mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Yasanın 51'inci maddesinde öngörülen gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte ve onbeş gün içinde ödenmesi, pişmanlığın kabulü için gerekli koşullar arasında sayılmıştır. Pişmanlıkla verilen beyanname üzerinden pişmanlık hükümlerine göre tahakkuk yapılması ve koşullara uyulması halinde mükellefe ceza kesilmemekle süresinde verilmiş beyanname gibi tahakkuka esas alındığına göre bu beyannamelerin de süresinde verilen beyannamelerle aynı hükümlere tabi olması gerektiği açıktır. Tahakkukun zamanında yapılmasını sağlayan ancak dava konusu yapılmasına olanak yaratan ihtirazi kayıtla beyan ile tahakkuk zamanı geçtikten ve resen tarh nedeni ve geç tahakkuktan dolayı vergi ziyayı doğduktan sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasının etkileyci sonuç yaratmasına olanak yoktur.

Vergi Usul Kanununun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere dava açamayacaklarına ilişkin kural gözetilmeden tahakkukun kaldırılarak, banka ve sigorta muameleleri vergisinin ve pişmanlık zammının davacıya iadesi yolunda hüküm kurulması hukuka uygun düşmemiştir..."

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

"...Vergi Usul Kanununda, vergilendirmenin beyana dayanılarak yapılması gereken durumlarda matrahın veya verginin tümüyle ya da kısmen ihtirazi kayıtlarla bildirilmesini öngören bir düzenleme yapılmamıştır. Beyanname ile bildirilmesi gereken matrahın tespit şekliyle ya da uygulanması gereken vergi oranından, muafiyet veya istisna uygulamasından doğan duraksamaların varlığında, vergi kaybı yaratılmaktan kaçınılarak, vergi kanunlarında belirtilen zamanda verilen beyannameye çekince konulabileceği, Danıştay İçtihadlarıyla 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 kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebileceğinin yargılama usulünde kuralla bağlanmasından dolayı, vergi beyannamelerinin çekince ile verilmesi konusundaki duraksama son bulmuştur.

Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannamele 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..."

23. 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, kamuni süresinde verilmiş sayılmasına yol açmadığından ve sadece ceza kesilmesini önlediğinden, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması etkileyci bir sonuç

doğurmamaktadır. Bu yüzden, kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasına; kanuni süresinde ancak ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına da olanak yoktur..."

24. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25/2/2015 tarihli ve E.2014/1164, K.2015/20 sayılı kararının ilgili kısımları 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 kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler ile tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı kuralına yer verilmeyle, ihtirazi kayıtlı beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açılabileceği kabul edilmiştir.

Zamanında verilen vergi beyanamesine ihtirazi kayıt konulması; beyanname 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 kayıtlı beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kayıt, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesi de mümkün değildir.

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

3. Anayasa Mahkemesi Kararı

25. Anayasa Mahkemesinin 14/6/2017 tarihli ve E.2017/24, K.2017/112 sayılı kararının ilgili kısımları 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 kayıtlı 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 şüpheye 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 ölçüstüz 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 kayıtdan kapsamı ile ilgilidir. Somut olayda da olduğu gibi, ihtirazi kayıtdan 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 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 uyumsuzluklarına neden olması yargılama hukukunun doğası gereği her zaman mümkün olup bu durumun anayasal bir sorun oluşturması söz konusu değildir. Kaldı ki hukuk sistemi içerisinde mahkemeler arasındaki içtihat uyumsuzluklarını çözecek hukuki yollara yer verilmiştir..."

B. Uluslararası Hukuk

26. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (Sözleşme) ek I 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 hâlel getirmez."

27. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihadında vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler, Sözleşme'ye ek I 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*).

28. Diğer taraftan AİHM, her ne kadar Sözleşme'ye ek I No.lu Protokol'ün 1. maddesinde açık olarak usule ilişkin güvencelerden söz edilmesede 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

29. Mahkemenin 1/7/2020 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları

30. Başvurucu, 213 sayılı Kanun'un 371. ve 378. maddeleri uyarınca mükelleflerin pişmanlıkla yapacakları beyanları ihtirazi kayıt şerhi koyarak yargıya taşımalarının mümkün olduğunu iddia ederek somut olayda Mahkemenin bu görüşün aksine bir gerekçe ile davanın reddine karar vermesinin haksızlık olduğunu ileri sürmüştür. Başvurucu sonuç olarak konuya ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı Özelgesi ile Yargıtay Dairesi kararının gözönüne alınmadan karar verildiğinden yakınlık Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

B. Değerlendirme

31. 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."

32. 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). Başvurucu, adil yargılanma hakkının da ihlal edildiğini ileri sürmekte ise de değerlendirme işlemine ilişkin şikâyetin ilgili olduğu mülkiyet hakkının ihlali iddiası kapsamında incelenmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

33. 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

34. Somut olayda başvuru Şirket, ihtirazi kayıtla beyanname vermiş ve bu beyannameye istinaden tahakkuk ettirilen gelir vergisi ve pişmanlık zammı tutarlarını

ödemmiştir. Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususunda tereddüt bulunmamaktadır (benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 45; *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 48).

35. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve bunların ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin -taşındığı amaçlar dikkate alındığında- devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenleme yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir (*Ahmet Uğur Balkaner* [GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017, § 49; *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; *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.*, § 46). Somut olayda da gelir vergisi ile pişmanlık zammı tahsil edildiğine göre bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum olmadığından müdahalenin mülkiyetin kamu yararına kullanımının düzenlenmesi çerçevesinde incelenmesi uygun görülmüştür.

b. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

36. 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 laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."

37. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılacağı öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen 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

38. 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.*, § 44; *Ford Motor Company*, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49; *Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55).

39. Başvuru konusu olayda 193 sayılı Kanun'un 1., 2., 61. ve 94. maddeleri ile 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu hükümlerine göre gelir vergisi ve damga vergileri tarh ve tahakkuk ettirilmiş, 213 sayılı Kanun'un 341. maddesine göre de vergi ziyai cezası kesilmiştir. Başvurucu, bu işlemlere karşı Vergi Mahkemesinde dava açmış ancak derece mahkemesince kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasının 213 sayılı Kanun'un 378. maddesine dayalı olarak dava açma

haklı vermeyeceği gerekçesiyle dava reddedilmiştir. Dolayısıyla müdahalenin ulaştırılabilir, belirli ve öngörülebilir bir kanuni dayanağının olduğu sonucuna varılmıştır.

ii. Meşru Amaç

40. 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.

41. 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 213 sayılı Kanun'un 371. maddesinin birinci fıkrasının üçüncü bendi ile getirilen verilmemiş vergi beyannamelerinin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması hâlinde vergi ziyayı cezası kesilmeyeceğine ilişkin kuralın düzenlenme amacı; vergi uyumsuzluğunun doğmasına engel olunması, devletin vergi alacağını bir an evvel tahsil edebilmesi, bu yolla ekonomik kaybın olabildiğince engellenmesi, yargı organlarının yükünün hafifletilmesi, iyi niyetli mükelleflerin korunması, emek ve zaman kaybının engellenmesi, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilere olumlu katkı sunulmasıdır. Bu durumda başvuru konusu olaydaki kamu yararına dayalı meşru bir amaçın bulunduğu açıktır.

iii. Ölçülülük

(1) Genel İlkeler

42. Son olarak başvurunun mülkiyet hakkına kamu makamlarınca yapılan müdahaleyle gerçekleştirilmek istenen amaç ile bu amaçın gerçekleştirilmesi için kullanılan araçlar arasında makul bir ölçülülük ilişkisinin olup olmadığı değerlendirilmelidir.

43. Ölçülülük ilkesi *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirilmeye 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).

44. 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, başvurunun şahsi olarak aşırı bir yüke katlandığının tespit edilmesi durumunda bozulmuş olacaktır. Anayasa Mahkemesi; müdahalenin orantılılığını değerlendirirken bir taraftan ulaşılmak istenen meşru amaçın önemini diğer taraftan da müdahalenin niteliğini, başvurunun 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).

45. 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 keyfi 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

46. Somut olayda vergi tahsil edilmesi yönündeki müdahalenin meşru amacının dayandığı kamu yararını gerçekleştirmeye *elverişli* olduğunda kuşku bulunmamaktadır. Müdahalenin gerekliliği yönünden ise vergi politikalarının belirlenmesi ve uygulanması bakımından kamu makamlarının geniş bir takdir yetkisi olduğu dikkate alınmalıdır. Ayrıca başvuru konusu olayda başvurucu tarafından açılan davanın usulden reddedilmesi şeklindeki müdahalenin meşru amacının uyumsuzluğun bulunmadığı bir meselede mahkemelerin gereksiz yere meşgul edilmesini önlemek olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır. Bunun yanında başvurucu müdahalenin *gerekli* olmadığını belirten herhangi bir somut olgu da gösterememiştir.

47. 2007-2011 dönemleri için katkı payı ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkif edilerek beyan edilip ödenmediği gerekçesiyle vergi idaresince vergi ziyai cezalı gelir vergisi tarhiyatları yapılmıştır. Ayrıca damga vergisi matrahının eksik hesaplandığı gerekçesiyle de cezalı damga vergisi tarh edilmiştir. Başvurucu da resen tarhiyata konu edilmeyen dönem yönünden ileride resen tarhiyata maruz kalmamak için 2013/3 dönemine ait muhtasar beyanname ile çalışanları adına Vakfa ödenen katkı paylarına ilişkin olarak pişmanlıkla beyan edilen gelir vergisi ve damga vergisi tutarlarını ihtirazi kayıtla ödemiştir. Başvurucu, ihtirazi kayıtla verdiği düzeltme beyanamesi üzerine vergi idaresince tahakkuk ettirilen vergilerin pişmanlık zammının ve vergi tahakkuk işlemlerinin iptali istemiyle davalar açmıştır. Ancak Vergi Mahkemesi, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmayacağı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

48. Anayasa Mahkemesi ihtirazi kayıt konulmak suretiyle açılan davaların esasının incelenmemesi şikâyetini daha önce mülkiyet hakkı bağlamında incelemiştir (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 22/1/2019).

49. Anayasa Mahkemesi idarenin talebi üzerine düzeltme yoluna başvuran başvurucu yönünden derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyanamesi veren mükellefin ihtirazi kayıt koysa dahi dava açamayacağı şeklinde yorumlamasının sürecin bütününe bakıldığında müdahalenin keyfi olduğuna veya hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığını vurgulamıştır. Buna göre olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvenceleri sağlanmadığından mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği belirtilerek ölçüsüz olduğu sonucuna varılmıştır (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay*

50. Bununla birlikte aynı başvuruda Anayasa Mahkemesi, süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükellef ile süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen mükellefin durumlarını karşılaştırmıştır. Bu çerçevede pişmanlıkla verilen beyanda bulunan mükellefin hatalı davranışını kabul ederek vergi ziyasına yol açan fiilden pişman olduğuna dikkat çekmiştir. Buna göre dava açılması ise bu pişmanlık hâliyle bağdaşmamaktadır. Ancak pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin ise hukuken korunması gerektiğini kabul etmiştir. Bunun nedeni ise mükellefin pişmanlık iradesinin olmaması ve hâlâ tereddüde düştüğü ya da idarenin düzeltme talebine konu olan hususun hukuken tartışılır hâle gelmesini istemesi olarak gösterilmiştir. Dolayısıyla pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağı ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluştursa da aynı savın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı belirtilmiştir (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, §§ 60, 61).

51. Başvuru konusu olayda da bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır. Bu durumda pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağı kabul edilmesi yönünde kanuni dayanağı ve kamu yararına dayanan meşru amacı bulunan müdahalenin somut olay bağlamında başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, pişmanlıkla verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının -sürecin bütününe bakıldığında- başvurucuya şahsi olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği ve bu suretle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı ile malik mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken adil dengeyi başvurucu aleyhine bozmadığı kanaatine varılmıştır.

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

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Kamuya açık belgelerde başvurucunun kimliğinin gizli tutulması talebinin REDDİNE,

B. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

C. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLMEDİĞİNE,

D. Yargılama giderlerinin başvurucu üzerinde BIRAKILMASINA,

E. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 1/7/2020 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ