

“... ”

(Anayasanın 2, 10, 13 ve 36 ncı Maddesi Yönünden) 1982 Anayasası'nın 2 nci maddesinde belirtilen hukuk devleti; insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçman, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

Hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin önkoşullarındandır. Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Hukuki güvenlik ilkesi, Anayasa'nın tüm maddelerinde zımnen mevcut bir ilkedir. Belirlilik ilkesine göre ise, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup; birey, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye ne tür müdahale yetkisini doğurduğunu, kanundan öğrenebilme imkânına sahip olmalıdır. Birey, ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörüp, davranışlarını düzenleyebilir.

Anayasa'nın 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında; herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu, dördüncü fıkrasında ise; Devlet organları ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda oldukları, hüküm altına alınmıştır. Bu madde ile hukuksal eşitlik amaçlanmıştır. Eşitlik ilkesi, aynı hukuksal durumda bulunanlara aynı kuralların uygulanmasını gerektirir.

Anayasa'nın 13 üncü maddesinde; temel hak ve özgürlüklerin, Özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak yasayla sınırlanabileceği, bu sınırlamaların Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir. Hak arama hürriyetinin Anayasanın 13 üncü maddesine göre sınırlandırılması, hakkın özüne dokunulmaksızın ve Anayasada belirtilen özel sınırlandırma sebeplerine uygun olarak kanunla yapılır. Buna göre sınırlandırma; Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin gereklerine, laik cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. Kanunla sınırlandırma yapılırken, kanun hükümlerinin açık, net ve anlaşılır olması gerekmektedir. Aksi taktirde, sınırlandırma keyfi uygulamalara neden olabilir. Hakkın özüne dokunmama, ilgili hakkı sınırlandırmanın, o hakkın kullanımını engelleyecek ve anlamsız kılacak dereceye varmamasıdır. Dolayısıyla hakkın varlığını ortadan kaldıracak derecede ağır ve özüne dokunan bir sınırlandırma bu ilkeye aykırı olacaktır. Bazı durumlarda kanun hükmü açık olmamakla birlikte bu sınırlandırmanın

maddenin dar yorumlanmasından kaynaklandığı da görülmektedir.

Adil yargılanma hakkını düzenleyen Anayasa'nın 36 ncı maddesinde, "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz." denilmektedir. Maddeyle güvence altına alınan dava yoluyla hak arama özgürlüğü, bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birini oluşturmaktadır. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması adil yargılamanın Ön koşulunu oluşturur.

Nitekim, hak arama hürriyeti; kişilerin bir hak arama yoluna başvurup başvurmadada özgür iradesine göre karar vermesi dışında aynı zamanda bir hakkı ihlal edildiğinde bu ihlalin telafi edilmesi için gerekli başvuru yollarını ifade eder. Dolayısıyla, hak arama özgürlüğü yargı mercileri önünde kullanılabilmesi gibi, idari mercilere başvuru şeklinde de kullanılabilir.

Hukuki güvenlik ilkesi, Anayasa'nın 36 ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının içinde de zımnen mevcut bir ilkedir. Bir kanuni düzenlemenin bireylerin davranışını ona göre düzenleyebileceği kadar kesinlik içermesi, kişinin gerektiği takdirde hukuki yardım almak suretiyle, bu kanunun düzenlediği alanda belli bir eylem nedeniyle ortaya çıkacak sonuçları makul bir düzeyde öngörebilmesi gerekmektedir. Öngörülebilirliğin mutlak bir ölçüde olması gerekmez. Kanunun açıklığı arzu edilir bir durum olmakla birlikte bazen aşırı bir katılığı da beraberinde getirebilir. Oysa hukukun ortaya çıkan değişikliklere uyarlanabilmesi gerekmektedir. Birçok kanun, işin doğası gereği, yorumlanması ve uygulanması pratik gerçekliğe bağlı olan yoruma açık formüllerdir

Bu açıklamalar ışığında iptal istemine konu yasa kuralı ve ihtirazi kayıt müessesesinin değerlendirilmesine gelecek olursak; bilindiği üzere kural olarak verginin tarh ve tahakkuku mükellefin beyanına istinaden yapılır.

Asıl olan, verginin mükellefi tarafından beyanı olmakla birlikte, vergi kanunlarının tamamında beyannamenin yasada öngörülen süre içerisinde verilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş ve yukarıda anılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Dava Konusu" başlıklı 378 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Mükellefler beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar." hükmü ile beyan üzerine tahakkuk eden vergiye karşı dava açma yolu engellemiştir. Ancak uygulamada beyannameye "ihtirazi kayıt" konulmak suretiyle dava açılabilmesi kabul edilmiş, bu yöntem idari uygulama ve yargı içtihatları ile de desteklenmiştir.

Vergi mevzuatımızda ihtirazi kayıtla ilgili düzenleme olmamakla birlikte, ihtirazi kayıt; mükelleflerin, kendi beyanlarına göre yapılan işlemler aleyhine dava açamayacakları, şeklindeki kurala karşı geliştirilen ve bu işlemlere de yargı denetimi sağlayan bir yargılama usulü müessesesi olarak tanımlanabilmektedir. İhtirazi kayıt konulmak suretiyle mükelleflerin beyan ettikleri vergilere karşı dava açabileceklerine ilişkin görüşün yerleşik içtihat halini almasından sonra yürürlüğe giren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27 nci maddesinin 4 üncü fıkrasında yer alan, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davalarda tahsilatın durmayacağına ilişkin düzenleme ile müessese yasal bir görünüme kavuşmuştur. Ancak bu düzenleme, sonradan da değinileceği üzere, eksik bir düzenleme olarak karşımıza çıkmakta ve müesseseye asıl uygulama yeri olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Dava Konusu" başlıklı 378 inci maddesinde yer verilmesi gerçeğini değiştirmemektedir.

Verginin, tahakkukundan sonra, tekrar beyana konu edilmesi, yani düzeltme beyannamesi, uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bilindiği üzere, ihtirazi kayıt, beyannameye yazılmak suretiyle veya ayrıca ihtirazi kayıt dilekçesi verilerek dile getirilebilmektedir. Yasada öngörülen beyanname verme süresi içerisinde konulan ihtirazi kayıt açısından bir tartışma olmamakla birlikte, düzeltme beyannamesine ilişkin yasal düzenleme bulunmaması (213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Pişmanlık ve Islah" başlıklı 371 inci maddesinin 4 üncü fıkrasında yer alan istisna hariç.) nedeniyle, kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı ve dolayısıyla düzeltme beyannamesine istinaden tahakkuk eden vergiye karşı dava açılıp açılmayacağı tartışması, bu konuda verilmiş farklı yargı kararları ile gündeme gelmekte ve dava açma hakkının, dolayısıyla hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğurabilmektedir.

İşbu ara karar ile, Anayasa'ya aykırılığı iddia edilen yasa maddesinin, itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesi tarafından incelenmesi ve dava açma hakkının, dolayısıyla hak arama özgürlüğünün kısıtlanması sonucunu doğuran yasa maddesinin Yüksek Mahkeme tarafından iptali amaçlanmaktadır.

Uygulamada düzeltme beyannamesi vergi mükellefi tarafından kendiliğinden verilebileceği gibi, vergi idaresinin vergi ziyama sebebiyet verildiğine ilişkin uyan yazısına istinaden de verilebilmektedir. Özellikle idarenin yönlendirmesi söz konusu olduğunda, mükellefler tarafından, 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği uyarınca "Özel Esaslara Tabi" tutulma ve benzeri uygulamalarla karşı karşıya kalmamak için düzeltme beyannamesi verilmekte, bu beyannamelere istinaden tahakkuk eden vergilere karşı düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmak suretiyle de dava açma yoluna gidilmektedir.

Bu anlamda ihtirazi kayıt, hem bir idari başvuru hem de dava açmanın ön şartı olmaktadır. Dolayısıyla düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulması ve bu şekilde mükellef tarafından idari başvuru ile dava yolunun açık tutulması, Anayasa'nın 36 ncı maddesinde güvence altına alınan hak arama özgürlüğünü ayakta tutmaktadır.

Nitekim hem ihtirazi kayıt hem de düzeltme beyannamesine ilişkin açık kanun hükmü bulunmaması karşısında, müessesenin, vergi kanunlarında öngörülen beyan dönemi dışında verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulamayacağı ve dolayısıyla düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden vergilere karşı dava açılmayacağı, şeklindeki dar yorumu sonucu mükelleflerin temel haklarının kısıtlanması, Anayasa'nın 13 üncü maddesinde yer alan düzenleme ile bağdaşmamaktadır.

Kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı ilk derece mahkemeleri ve itiraz mercii olan Bölge İdare Mahkemeleri ile temyiz mercii olan Danıştay daireleri arasında farklı yorumlanmakta ve verilen farklı kararlar nedeniyle aynı statüde bulunan mükellefler açısından farklı sonuçlar doğurabilmekte ve bu durum da Anayasa'nın 10 uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Yine müessesenin bu şekilde farklı yorumlanması, mükellefler açısından öngörülemez sonuçlar doğuracaktır. Nitekim, (temyiz, itiraz ve 20/07/2016 tarihinde yürürlüğe giren istinaf kanun yolu ile konusu 5.000,00-TL yi geçmeyen kesin kararlar dikkate alındığında) farklı kanun yolu ile kesinleşen kararlar nedeniyle, aynı mükellef hakkında dahi farklı kararlar verilmesinin yaratacağı öngörülmezlik, hukuki güvenlik ve Anayasa'nın 2 nci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine de aykırı düşmektedir. Ekli kararlarda da bu durum açıkça görülmektedir.

Kaldı ki, dava açma hakkı bu şekilde engellenen mükellefin, ihtirazi kaydında haklı olması durumunda, haksız olarak tahsil edilen vergi nedeniyle, sayılan hak ihlalleri dışında Anayasa'nın 35 inci maddesi ile güvence altına alınan "mülkiyet hakkı" ihlali de kaçınılmazdır.

Dolayısıyla, farklı yorumlara neden olan, isteme konu yasa maddesinin, Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile güvence altına alınan hakları ihlal etmeyecek şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiği açıktır.

D) SONUÇ VE TALEP: Yukarıda yer verilen açıklamalar ışığında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Dava Konusu" başlıklı 378 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar." hükmünün Anayasanın 2, 10, 13 ve 36 ncı maddesine aykırılığı nedeniyle iptali istemiyle re'sen Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, dava dosyasının tüm belgeleriyle onaylı suretinin dosya oluşturularak karar aslı ile birlikte Anayasa Mahkemesine sunulmasına, iş bu karar aslı ile dosya suretinin Yüksek Mahkemeye tebliğinden itibaren beş ay süre ile beklenilmesine, beş ay içerisinde karar verilmez ise davanın mevcut mevzuata göre sonuçlandırılmasına, 04/01/2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi."