

SÜRESİNDEN SONRA İHTİRAZÎ  
KAYITLA VERİLEN DÜZELTME  
BEYANNAMESİ NEDENİYLE  
TAHAKKUK EDEN VERGİNİN İDARİ  
DAVAYA KONU EDİLEBİLİRLİĞİ,  
MAHKEMEYE ERİŞİM HAKKI  
VE MÜLKİYET HAKKININ  
KORUNMASINDA DEVLETİN POZİTİF  
YÜKÜMLÜLÜKLERİ BAĞLAMINDA  
BİR DEĞERLENDİRME\*

Doç. Dr. Cenker GÖKER\*\*

Yunus Emre YILMAZOĞLU\*\*\*

---

**Makalenin Geldiği Tarih:** 06.07.2017 **Kabul Tarihi:** 29.09.2017

\* Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK-ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

\*\* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

\*\*\* Anayasa Mahkemesi Raportörü.



## ÖZ

Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan hak arama hürriyeti ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'nde yer verilen adil yargılanma hakkı, herkesin kişisel hak ve yükümlülüklerle ilgili olarak mahkemeye erişim hakkına sahip olduğunu düzenlemektedir. Anayasa'nın 35. maddesi ve AİHS'ye Ek 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi bağlamında mülkiyet hakkının korunmasında Devlet, mülkiyet hakkına müdahalelere karşı etkili başvuru yolları oluşturma yükümlülüğü altındadır. Vergi sisteminde yer alan düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının geçerli olup olmayacağı dolayısıyla ileride bunlara karşı dava açma hakkının mevcut olup olmadığı değerlendirilmesi önemlidir. Düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt konulması mahkemeye erişim hakkı bağlamında mükellefin kendi beyanına karşı dava açamayacağı kuralı kapsamında değerlendirilmektedir. Oysa sistematik bir yorum ile konunun temel hak ve özgürlüklerin kullanımı bakımından irdelenmesi gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Mahkemeye Erişim Hakkı, Adil Yargılanma Hakkı, Mülkiyet Hakkı, Düzeltme Beyannamesi, İhtirazî Kayıt.

## ABSTRACT

“Right to legal remedies” at Article 36th of the Constitution and “Right to a Fair Trial” at European Convention on Human Rights (ECHR) regulate that everyone has the right to access to the Court about personal rights and obligations. According to the Article 36th of the Constitution and Article 1st ECHR Additional Protocol 1, State is under the obligation to establish effective remedies against interference in the right of property. In tax system, it is important whether it is valid to put a mental reservation on correction declarations. Mental reservation on correction declarations considered within the scope of the rule that the taxpayer cannot sue against his statement in the context of the right to access to the court. However, it should be examined with a systematical interpretation and the use of fundamental rights and freedoms.

**Keywords:** Right of Access to Court, Right to a Fair Trial, Right of Property, Correction Declaration, Mental Reservation.

## Giriş

Danıştay'ın yakın tarihli içtihatlarında kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konularak tahakkuk ettirilen vergilerin idari davaya konu edilemeyeceği yönünde hüküm kurulmaktadır.<sup>[1]</sup>

Bu yönde verilen kararların müstekar hale gelmiş olması, konunun hak arama hürriyeti ve bu kapsamda mahkemeye erişim hakkı ile mülkiyet hakkının korunmasında Devletin pozitif yükümlülükleri bağlamında değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır.

Danıştay uygulaması, düzeltme beyannamelerinde ihtirazî kaydın söz konusu olup olmayacağına 1982 Anayasası ve AİHS çerçevesinde değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Düzeltilme beyannameleri, mükelleflerin haklarında tesis edilecek tarh işlemlerindeki hataların kendileri tarafından fark edilerek düzeltilmesi imkânı vermektedir. Mükelleflerin kötü niyetli olmaları ihtimali ile hareket edilerek verilen söz konusu içtihatların, mükelleflerin kötü niyeti ile onların mahkemeye erişim hakkı arasında sıkıştığı görülmektedir. Bu nedenle kararların, evrensel hukuk değerlerine uygunluğunun değerlendirilmesi elzem hale gelmektedir.

## 1- Beyana Konu Tarhiyatın Dava Konusu Edilebilirliği ve İhtirazî Kayıt

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiştir. Ancak, uygulamada mükellefler vergilendirmeye ilişkin işlemlerde tereddüde düştiklerinde ilerde vergi idaresi ile sorun yaşamamak için dava açma haklarını da saklı tutmak adına aslında vergilendirilmemeleri gerektiğini düşünmelerine karşın, şekli yükümlülüklerini yerine getirmekte ve fakat beyannamelerini ihtirazî kayıt koyarak vermektedirler.

İhtirazî kaydın dava açma hakkını saklı tutma ihtiyacından kaynaklandığı açıktır. Önceki vergi uygulamasında ihtirazî kayıtlarla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere karşı itiraz yoluna başvurulmasıyla tahsil işlemi durmaktaydı. Ancak, ihtirazî kayıtlarla beyanname verme yolunun yükümlülere yaygın bir şekilde kötüye kullanılması ve bir anlamda devlete olan vergi borcunu sürüncemede bırakmanın bir aracı haline geldiği düşüncesi ile 1980 yılında 2365 sayılı Kanun'la 213 sayılı Kanun'un 389. maddesine bir cümle eklenerek ihtirazî kayıtlarla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan

[1] Danıştay 4. Daire, 2.12.2015 tarih ve E. 2015/6462, K. 2015/6173 sayılı kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 25.2.2015 tarih ve E. 2014/1164, K. 2015/20 sayılı kararı.

itirazların verginin tahsilini durdurmayacağı da düzenlenmiştir.<sup>[2]</sup> 2575, 2576 ve 2577 sayılı kanunlarla İdari Yargı düzeninin kurulmasıyla birlikte, aynı kurala 2577 sayılı Kanun'un 27. maddenin (8) numaralı fıkrasında da yer verilmiştir.<sup>[3]</sup> Ancak zamanla anılan maddede yapılan değişiklikler sonucu kuralın yer aldığı fıkra değişmiştir. 10.6.1994 tarihli ve 4001 sayılı Kanun değişikliği ile aynı maddenin (3) numaralı fıkrasında; 2.7.2012 tarihli ve 6352 sayılı Kanun değişikliği ile de aynı maddenin (4) numaralı fıkrasında yer verilmiştir.

Beyannamelerin ihtirazî kayıtla konularak verilmesinin tahsil işlemlerine etkisi bu şekilde çözümlenmekle birlikte Danıştay'ın bu makaleye konu oluşturan kararları ile bu kez kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının mükellefe dava açma hakkı vermeyeceği kabul edilmiştir.

## 2- Pişmanlıkla İlgili İçtihadın Değerlendirilmesi

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun önceki tarihli içtihatlarında<sup>[4]</sup> vergi beyannamelerinin ihtirazî kayıtla verilmesi ile pişmanlıkla verilmesinin nedenleri, koşulları ve yarattığı sonuçların farklı olduğu vurgulanarak bir ayrıma

[2] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 11.12.2009 tarih ve E.2008/593, K.2009/655 sayılı kararında beyana dayanan tarhiyatların dava konusu edilmesinde ihtirazî kayıt şartı ve bu şartın kabul edilme nedenleri ele alınmıştır:

*"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 tespit şekliyle 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."*

[3] Bir önceki dipnotta anılan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 11.12.2009 tarih ve E.2008/593, K.2009/655 sayılı kararında ihtirazi kaydın fonksiyonu hakkında şu tespite yer verilmiştir:

*"Zamanında verilen vergi beyanamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannameye 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."*

[4] Örneğin, Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 11.12.2009 tarih ve E. 2008/593, K. 2009/655 sayılı kararı

gidilmiştir. Bu ayrıma göre, vergi kanunlarının öngördüğü zamanlarda verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konulması, tarh edilen verginin dava konusu yapılmasına olanak vermekte, ancak beyannamenin pişmanlıkla verilmesi, beyannamenin zamanında verilmemesi nedeniyle doğmuş vergi kaybından dolayı ceza kesilmesini önlemektedir. İçtihadı göre kanuni süresinden sonra pişmanlıkla beyanname verilmesi, verginin zamanından sonra tahakkuk etmesine de yol açmaktadır. Bu halde 213 Kanun'un 371. maddesinin birinci fıkrasına bağlı beşinci bent uyarınca verginin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesi uyarınca hesaplanan gecikme zammı ile birlikte ödenmesi pişmanlığın kabulü için şart koşulmuştur. Vergi Davası Daireleri Kurulu söz konusu kararında şu sonuca ulaşmıştır:

*“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 kayıtlarla verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına da olanak yoktur.”*

Anılan içtihadta iki unsur ön plana çıkmaktadır. Öncelikle karar, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı veremeyeceğini vurgulamaktadır ki, bu halde dava açılması pişmanlık kurumunun mantığıyla da bağdaşmamaktadır. Mükellef vergi ziyana neden olduğunu kendi iradesi ile kabul etmekte, bu durumdan pişmanlık duymakta ve kendisi vergi ziyana neden olduğunu vergi dairesine bildirmektedir. Dolayısıyla bu halde işlediği vergi ziyayı doğuran bir fiil nedeniyle pişman olan bir mükellefin dava açması ve pişman olduğunu bildirdiği bir durumu hukuken tartışmalı hale getirmesi beklenen bir durum olmadığı gibi, bu isteğin hukuken korunması da beklenemez.

Diğer yandan içtihadta ön planda olmasa da ihtirazî kaydın dava açma hakkı vermesinin beyannamenin “zamanında” verilmesine bağlı olduğu vurgulanmaktadır. Aslında üstü kapalı olarak ilgili kanununda belirtilen süre içinde verilmeyen beyannameye ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı veremeyeceği kabul edilmekte ancak davadaki uyuşmazlığın farklı olması nedeniyle bu kabul ikinci planda kalmaktadır. Makalenin yazımına neden olduğu kararlar da göstermektedir ki, o tarihlerde arka planda kalan bu tartışma artık Danıştay'ın müstekar bir uygulaması haline gelmiştir.

Uygulamada süresinden sonra düzeltme beyannamesi verilmesinin idarenin bu yöndeki talebine dayandığı görülmektedir. Mükelleflerden, özellikle katma

değer vergisi beyannamelerinde yer alan bazı indirim unsurlarının gerçek bir teslim ya da hizmet ifasına dayanmadığının tespit edildiği gerekçesiyle bu indirim kalemlerinin ayıklanması suretiyle beyanların düzeltilmesi istenmektedir. Normalde böyle bir tespit 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca resen tarhiyat yapılmasını gerektirmektedir. Ancak idare tarhiyata gitmek yerine mükelleften beyanlarını düzeltmesi talebinde bulunmakta, mükellefler bu doğrultuda beyanlarını düzeltmekte ve ek vergi tahakkuk ettirmektedir. Ancak mükellefler söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğu düşüncesiyle bu durumu vergi mahkemeleri önünde tartışmak istemekte ancak makalenin yazımına neden olan kararlar bu iddianın mahkeme önüne taşınmasına, bir muhakeme sürecinde açıklanarak tartışılmasına ve bu iddiaya cevap alınmasına engel olmaktadır.

Danıştay'ın düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yönündeki içtihadı benimsemesine yol açan gerekçe kararda yer almamaktadır. Ancak, mükelleflerin beyanname verme süresinden sonra tereddüde düştükleri bir durumu hukuken tartışmalı hale getirmek istemeleri durumunda verecekleri düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt koyarak tahakkuk etmiş bir vergiyi idari davaya konu etmek yerine haklarında tarhiyat yapılmasını beklemelerinin daha uygun bir yöntem olacağı düşünülmüş olabilir.

Ancak şu hususlar dikkate alındığında mükellefin vergi tarhiyatının yapılmasını beklemesi ne kadar olasıdır? Öncelikle, vergi incelemesinin ya da matrah takdirinin ve bununla bağlı olarak vergi tarhiyatının ne zaman yapılacağı belli değildir. İkinci olarak uzun yargılama süreleri söz konusu olabileceğinden mükellefler dava süresi boyunca cezalı vergiyi ödeme baskısıyla karşılaşabileceklerdir. Davanın mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda da cezalı vergi yanında, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar, yani dava süresini de içerecek şekilde gecikme faizini de ödeyeceklerdir.

Süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükellef ile süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt koyarak dava açmak isteyen mükellef arasında ikinci mükellef lehine düşünülmesini gerektiren farklı bir durum vardır. Pişmanlıkla verilen beyanda bulunan mükellef yukarıda da arz edildiği üzere hatalı davranışını kabul etmiştir ve vergi ziyasına yola açan fiilden pişmandır. Bu halde dava açılması bu pişmanlık haliyle bağdaşmamaktadır.

Ancak, pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazî kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin de hukuken korunması gerekir. Bunun nedeni, mükellefin pişmanlık iradesinin

olmaması ve hala tereddüde düştüğü ya da idarenin düzeltme talebine konu olan hususun hukuken tartışılır hale gelmesini istemesidir.

Mükellef elbette ihtirazî kayıtlı düzeltme beyannamesi vermek yerine tarhiyat yapılmasını ve bunu dava konusu etmeyi de bekleyebilir. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere, üstün kamu gücü kullanma yetkisiyle donatılmış idare karşısında hukuken korunmaya muhtaç mükellefin bu yolu tercih etmemesinin haklı nedenleri vardır.

### **3- Hak Arama Hürriyeti Bağlamında Konunun İrdelenmesi**

#### **a. Mahkemeye Erişim Hakkının Kapsamı**

Anayasa Mahkemesi, gerek norm denetiminde (örneğin; 29.12.2011 tarih ve E. 2011/54, K. 2011/142 sayılı kararı) gerek bireysel başvuru incelemesi sonucunda verdiği birçok kararında Anayasa'nın 36. maddesinde kurala bağlanan hak arama hürriyetinin içeriğini belirlerken, AİHS'nin 6. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) uygulamasıyla tespit edilen kapsamından yararlanmaktadır. Bir başka ifadeyle, Anayasa Mahkemesi de Anayasa'nın 36. maddesi uyarınca inceleme yaptığı birçok kararında ilgili hükmü Sözleşme'nin 6. maddesi ve AİHM içtihadı ışığında yorumlamak suretiyle Sözleşme'nin lafzi içeriğinde yer alan ve AİHM içtihadıyla adil yargılanma hakkının kapsamına dâhil edilen ilke ve haklara Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında yer vermektedir.<sup>[5]</sup>

Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" kenar başlıklı 36. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

*"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."*

Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının güvenceleri arasında mahkemeye erişim hakkı da yer almaktadır.<sup>[6]</sup>

AİHM, AİHS'nin 6. maddesinin birinci fıkrasının derdest bir davada taraflara sağlanan prosedürel güvenceleri detaylı bir şekilde tanımlamasının, fakat öncelikle bu güvencelerden yararlanılmasını olanaklı kılan mahkemeye

[5] Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı–*Muhsin Karaca*, B.No:2014/2211, 9.6.2016, § 31

[6] Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı–*Ahmet Yıldırım*, B. No: 2012/144, 2/10/2013, § 28; *Özkan Şen*, B. No: 2012/791, 7/11/2013, § 51



erişimi korumamasının tasavvur edilemez olduğunu belirtmektedir. Mahkemeye göre adli muhakemeler olmazsa yargılama usulünün adil, kamuya açık ve hızlı karakteristiklerinin hiçbir değeri olmayacaktır.<sup>[7]</sup>

Bu noktadan hareketle AİHM, AİHS'nin 6. maddesinin 1. fıkrası açık bir biçimde mahkemeye veya yargı merciine erişim hakkından açıkça söz etmese de, erişim hakkının bu maddenin kendi doğasında var olan bir unsur teşkil ettiğini ifade etmektedir. Bu, Sözleşmeciler Devletleri yeni yükümlülükler yüklenmeye zorlayan geniş bir yorum değildir. 6. maddenin birinci fıkrasının lafzının kendi bağlamı içerisinde okunmasına dayanmakta ve AİHS'nin amaç ve amacı ile hukukun genel prensipleri gözetmektedir. Buna göre AİHM, AİHS'nin 6. maddesinin birinci fıkrasının herkese medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili bir iddiayı mahkeme veya yargı mercii önüne taşıma hakkını güvence altına almaktadır. Bu yolla madde, mahkemeye erişim hakkının, medeni uyumsuzluklarla ilgili mahkemeye başvurma hakkının sadece bir yönünü oluşturduğu mahkeme hakkını somutlaştırmaktadır. Buna mahkemelerin organizasyonu ve oluşumu ile muhakemenin sevk ve idaresi ile ilgili 6. maddenin birinci fıkrasında belirtilen güvenceler eklenmiştir. Sonuç olarak bütün bunlar adil yargılanma hakkını oluşturmaktadır.<sup>[8]</sup>

Özetle bir uyumsuzluğu ve uyumsuzluk kapsamında bir talebi mahkeme önüne taşıyabilme ve bunların etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilme mahkemeye erişim hakkının sağladığı güvencelerdendir. Dolayısıyla kişinin mahkemeye başvurmasını engelleyen veya mahkeme kararını ya da kişinin bizatihi mahkemeye başvurmuş olmasını anlamsız hâle getiren sınırlamalar, mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir.<sup>[9]</sup>

AİHM, mahkemeye etkili erişim hakkının sağladığı güvencelerden yararlandırıldığından söz edilebilmesi için öncelikle mahkemeye başvuru konusunda tutarlı bir sistemin var olması gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca bu koşula ek olarak dava açmak isteyen kişilerin mahkemeye ulaşmada açık, pratik ve etkili fırsatlara sahip olmasını da beklemektedir.<sup>[10]</sup> Ancak özellikle hukuki belirsizlikler ya da uygulamadaki belirsizlikler kişilerin mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir.<sup>[11]</sup>

[7] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı–*Golder/Birleşik Krallık*, B No: 4451/70, 21/2/1975, § 35

[8] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı–*Golder/ Birleşik Krallık*, § 36

[9] Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı–*Muhsin Karaca*, § 43

[10] Doğru, Osman – Nalbant, Atilla, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, Açıklama ve Önemli Kararlar, Yargıtay Başkanlığı Yayını, Ankara, 2013, s. 562.

[11] Benzer yöndeki AİHM kararı için bkz. *Geffre/Fransa* (k.k.), B. No: 51307/99, 23/1/2003).

Yargılama usul kurallarına göre işleyen bir süreç olduğundan mahkemelerin adil yargılama hakkının sağladığı güvencelerden etkili ve pratik bir biçimde yararlanılmasını sağlamak için usul kurallarını bir denge gözeterek uygulamaları gerekir. Yasalarla öngörülen usul kurallarının uygulanmasında mahkemeler, bir yandan adil yargılanma hakkını ihlal edebilecek aşırı şekilcilikten, diğer yandan da bu kurallarının ortadan kaldırılması sonucunu doğurabilecek aşırı esneklikten kaçınmalıdır.<sup>[12]</sup>

Anayasa Mahkemesi içtihatlarında da Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan hak arama özgürlüğü için herhangi bir sınırlama nedeni öngörülmemiş olmasının bunun sınırlandırılması mümkün olmayan bir hak olmadığı anlamına gelmeyeceği belirtilmiştir. İçtihadı göre, özel sınırlama nedeni öngörülmemiş hakların da hakkın doğasından kaynaklanan bazı sınırları bulunduğu gibi Anayasa'nın başka maddelerinde yer alan kurallara dayanarak da bu haklar sınırlandırılabilir. Anayasa Mahkemesi bu bağlamda, dava açma hakkının kapsamına ve kullanım koşullarına ilişkin bir kısım düzenlemelerin hak arama özgürlüğünün doğasından kaynaklanan sınırları ortaya koyduğunu, ancak bu kurallarla getirilen sınırlamaların Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan güvenceye aykırı olamayacağını vurgulamıştır. (AYM E.2010/83, K.2012/169; E.2012/108, K.2013/64; E.2013/95, K.2014/176; E.2014/177, K.2015/49; *Hüseyin Dayan*, B.No: 2013/5033, 13/4/2016, § 46) Anayasa Mahkemesi, mutlak olmadığını tespit ettiği mahkemeye erişim hakkına getirilen sınırlandırmaların, özünü zedeleyecek şekilde hakkı kısıtlamaması, meşru bir amaç izlemesi, açık ve ölçülü olması ile başvurucu üzerinde ağır bir yük oluşturmaması gerektiğini belirtmektedir.<sup>[13]</sup>

AİHM'nin mahkemeye erişim hakkının sınırlandırılmasına dair yaklaşımı da aynı yöndedir. AİHM, adil yargılanmanın bir unsurunu teşkil eden mahkemeye erişim hakkının mutlak olmadığını, bu hakkın Devletin takdir yetkisi kapsamında kabul edilebilirlik kriterleri gibi bazı sınırlamalara tutulabileceğini kabul etmektedir. AİHM, bu sınırlamaların, kişinin mahkemeye erişimini hakkını özünü zedeleyecek şekilde ve genişlikte kısıtlamaması ve zayıflatmaması gerektiğini de ifade etmektedir. AİHM'e göre, meşru bir amaç ya da uygulanan araç ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi taşımayan, kamu yararının gerekleri ile bireyin hakları arasında kurulmaya çalışılan adil

[12] Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. *Walchli/Fransa*, B. No: 35787/03, 26/7/2007, § 29; *Eşim/Türkiye*, B. No: 59601/09, 17/9/2013, § 21).

[13] Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı—*Muhsin Karaca*, § 48).

dengeyi bozan ve birey aleyhine katlanılması zor külfetler yükleyen sınırlamalar Sözleşme'nin 6. maddesinin 1. fıkrasıyla uyumlu olmaz.<sup>[14]</sup>

### b. Müdahalenin Varlığının Tespiti

213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarına ilişkin kural, Türk vergi sisteminin dayandığı beyan esasına göre, mükelleflerin kendi hesaplamalarına göre tespit ettikleri matrahların hatalı olamayacağı kabulüne dayanmaktadır. Dava açma hakkına getirilen bu sınırlama, yukarıda yer verilen AİHM ve Anayasa Mahkemesi içtihatlarında da belirtildiği üzere Devletin takdir yetkisi sınırları içinde değerlendirilmelidir.

Hukuki bir ihtilaf içermediği müddetçe, işin doğası gereği mükellefin kendi beyanında bir hata bulunmaması gerekir. Hukuki ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere kanuni süresi içinde verdikleri beyannamelere ihtirazî kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanındığı da gözetildiğinde, mükellefin kendi beyanlarına karşı dava açamayacağı yolundaki kuralın kanuna dayanan, kamu yararına dayalı meşru bir amaç gözetilen ve kamu yararının gerekleri ile bireyin hakları arasında kurulmaya çalışılan adil dengeyi bozmayan ölçülü bir sınırlama sunması beklenir.

213 sayılı Kanun'un 378. maddesinde mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacağı kabul edilmiş olmakla birlikte önce yargı içtihatlarıyla daha sonra da 213 sayılı Kanun'da 2365 sayılı Kanun değişikliği ile ve 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinde yer verilen düzenlemelerle ihtirazî kayıt konularak beyanlara karşı dava açılabilirliği kabul edilmiştir. Ne var ki, bu düzenlemelerde ihtirazî kaydın ancak süresinde verilen beyannameler yönünden geçerli olduğuna ilişkin **açık ve kanuni bir kısıtlama** bulunmamaktadır. Bu kısıtlama pişmanlıkla verilen beyannamelerle ilgili içtihatlarla geliştirilmiş ve daha sonra süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri de kısıtlama kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla bir yargılama hukuku kuralı içermekle birlikte bir idari usul kodu olan 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinde yer alan bu kuralın aşırı şekilci bir uygulamasının mevcut olduğu açık şekilde görülmektedir. Ayrıca

[14] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı–*Sefer Yılmaz ve Meryem Yılmaz/Türkiye*, B. No: 611/12, 17/11/2015, § 59; *Eşim/Türkiye*, B. No: 59601/09, 17/9/2013, § 19; *Edificaciones March Gallego S.A./İspanya*, B. No: 28028/95, 19/2/1998, § 34; *Ashingdanel/Birleşik Krallık*, B. No: 8225/78, 28/5/1985, § 57; *García Manibardo/İspanya*, B. No: 38695/97, 15/2/2000, § 36; *Sabri Güneş/Türkiye*, B. No: 27396/06, 24/5/2011, § 56).

ihtirazî kaydın ancak zamanında verilen beyannamelere konulabileceği yönünde hiçbir kanuni düzenleme bulunmadığının da vurgusu tekrar yapılmalıdır.<sup>[15]</sup>

Pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konularak dava açılmaya çağının ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluştursa da aynı argümanın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı açıktır. Çünkü bu halde mükellef pişmanlık beyanında bulunmamıştır. İdari bir yorumla, beyanına dahil edilmesi gereken bir matrahın bulunduğu ya da indirimlerinden çıkarılması gereken bir faturanın bulunduğu ileri sürülmesi veya fark edilmesi üzerine mükellef bu durumun hukuken tartışılır kılınmasını isteyebilmelidir. Mükellefin idari yorumun aksi yönünde oluşan bir iddiası vardır ve bu iddianın tartışılabilirliğinin hukuken korunması gerekir. Dolayısıyla mevcut durumda hak arama hürriyetinin doğasından kaynaklanan bir sınırlamanın bulunmadığının kabulü gerekir.

Makalenin yazımına sebep Danıştay içtihatlarında olduğu üzere böyle bir sınırlama yargı kararıyla kabul edilirse, kısıtlamanın Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan ölçütlere uygun olması koşulu aranmalıdır. Bu noktada öncelikle müdahalenin tespiti gerekir. Kanuni süresi geçtikten sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yolundaki karar, mükellefin mahkemeye erişimini engelleyip tereddütlü bir hususun yargı organınca tartışılır hale gelmesini önlediğinden mükellefin mahkemeye

[15] Anayasa Mahkemesi, bir bireysel başvuru incelemesi sonucunda verdiği kararında, ihtirazî kayıtlı beyannamesini 15/1/2002 tarihinde posta yoluyla vergi dairesine gönderen ve aynı tarihte beyan ettiği vergiyi ödeyen şirketin vergi mahkemesinde açtığı davanın süreaşımı nedeniyle reddedildiği şikayetini mahkemeye erişim hakkı yönünden incelemiştir. Başvurucu ihtirazî kayıtlı gönderdiği beyannameye konu vergiyeye karşı, kendisine gönderilen 2/7/2002 tarih ve 18259 sayılı yazı ile iadenin yerine getirilemeyeceğine ilişkin yazının tebliği üzerine 2577 sayılı Kanun'da öngörülen 30 günlük dava açma süresi içinde dava açtığını ileri sürmektedir. Vergi mahkemesi kararında, beyannamenin postaya verildiği ve beyan edilen verginin ödendiği tarih olan 15/1/2002 tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açılması gerekirken bu sürenin geçirilmesinden sonra açılan davanın süresinde olmadığı, ikinci olarak 4/2/2002 tarihinde düzenlenen tahakkuk fişinin düzenlenme tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açılması gerekirken bu sürenin de geçirildiği, son olarak ise başvurunun ihtirazî kayıtlı verdiği beyannameye belirttiği iadeye ilişkin talebe yönelik yapılan inceleme sonucu düzenlenen vergi tekniği raporunun tebliğ tarihi olan 19/6/2002 tarihinden itibaren de 30 gün içinde davanın açılmadığı gerekçeleriyle davayı süre aşımı nedeniyle reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi, ilk derece mahkemesi ve Danıştay'ın, mevzuat hükümlerini değerlendirmek suretiyle dava açma süresinin olayda geçirildiği sonucuna ulaştığını tespit etmiştir. Mahkeme'ye göre yapılan değerlendirme ve ulaşılan sonuç, dava açmayı imkânsız kılacak nitelikte aşırı şekilci bir yaklaşım olmadığı gibi belirtilen kanun hükümlerine önceden öngörülmeyecek şekilde olağanın dışında bir anlam vermek suretiyle sonuca ulaşıldığına dair bir uygulama olarak da değerlendirilmeyecek niteliktedir. (*Garanti Bankası A.Ş.*, B.No:2013/4553, 16/4/2015, §§ 52-64)

erişim hakkına açık bir müdahale oluşturur. Ayrıca bu halde, mükellefin medeni haklarından mülkiyet hakkı üzerinde olumsuz bir sonuç da doğmaktadır.

Anayasa'nın "Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması" kenar başlıklı 13. maddesine göre temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilmektedir. Ayrıca bu sınırlamalar Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyet'in gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmamalıdır.

### c. Müdahale Testi

Mükellefin düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt koymasının beyana konu vergiyi dava konusu etme olanağı vermeyeceğine hükmedilmesinin, hak arama hürriyetine ve bunun bir görünümü olan mahkemeye erişim hakkına bir müdahale oluşturduğu yukarıda ifade edilmişti. Bu müdahalenin, temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanması rejimine uygunluğu, Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan sınırlandırma ölçütlerine uygunluk yönünden değerlendirilmelidir.

### i. Kanunilik

Anayasa'nın 125. maddesi uyarınca idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Vergi idaresinin tüm işlemlerine karşı da kural olarak yargı yolu açık olmakla birlikte, 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinde kişilerin beyanına dayanan tarh işlemlerinin dava konusu edilemeyeceği belirtilerek bu kurala bir istisna getirilmiştir. Makalenin yazımına konu olan Danıştay içtihatlarında bu madde dava açma hakkına getirilen sınırlamanın kanuni dayanağı olarak gösterilmektedir.

Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru incelemelerinde, incelemenin doğası gereği, müdahalenin kanuni dayanağının bulunup bulunmadığını tespitle yetinmektedir. Anayasa'nın 13. maddesinin bir gereği olarak temel hak ve özgürlüklerin ancak "kanunla" sınırlanması, kamu gücünün "devletin negatif yükümlülükleri" kapsamında yaptığı müdahalelerin "kanuna dayanması" zorunluluğunu ifade eder.

Bireysel başvuru incelemesine bir sınır çizen Anayasa'nın 148. maddesinin dördüncü fıkrasında ise bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamayacağı ifade edilmiştir. Bir başka ifadeyle, Anayasa Mahkemesi, kanun yolunda gözetilmesi gereken "hukuka uygunluk incelemesi" yapamayacağı gibi "maddi olguların değerlendirilmesi" işine de girişemez.

Bu açıdan bakıldığında, Anayasa Mahkemesi, bir müdahalenin ihlal teşkil edip etmediğini değerlendirirken Anayasa'nın 13. maddesi anlamında müdahalenin "kanuna dayanıp dayanmadığı" nı inceleyebilecek ancak müdahalenin Anayasa'nın 148. maddesinin dördüncü fıkrası anlamında "kanuna uygun olup olmadığı" nı değerlendiremeyecektir.<sup>[16]</sup>

Bu açıdan bakıldığında kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yolundaki sınırlamanın 213 sayılı Kanun'un 378. maddesine dayandığı görülmektedir. Ancak bu noktada söz konusu kanun hükmünün makaleye konu içtihatla yorumlanma biçimine de değinmek gerekir.

Vergilendirmenin beyana dayanması mükellef açısından bir kabul beyanı niteliği taşımaktadır. Matrah bizzat mükellef tarafından saptandığından yükümlünün kendi saptamasına dayanan tarh işlemine kural olarak bir itirazının olmayacağı kabul edilmekte, bu nedenle bu usulde vergi tarhiyatla birlikte tahakkuk da etmiş sayılmaktadır.<sup>[17]</sup>

Vergi uygulamasında mükelleflerin idari yorumlardaki sapmalar ya da kanun değişiklikleri karşısında vergi durumlarını belirleyememeleri nedeniyle tereddütlerin oluştuğu görülmektedir. Vergilendirmede mükellef aleyhine hukuka aykırılığa yol açmama ve bazı matrah unsurlarını hukuken tartışılabilir kılmak amacıyla ihtirazî kayıt kurumu önce yargı içtihatlarıyla geliştirilmiş ve daha sonra kanuni düzenlemeye konu olmuştur. Böylece beyana dayanan tarhiyat işleminin dava konusu edilemeyeceği yönündeki kurala bir istisna getirilmiştir.

Kanunda ihtirazî kaydın dava açma hakkı veren etkisinden ancak süresinde beyanname verilmesi halinde yararlanılabileceği yönünde bir açık bir kısıtlama bulunmamaktadır. Bu kısıtlama makalenin yazımına sebep olan Danıştay içtihatlarıyla geliştirilmiştir. Süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yolundaki içtihat, mükellefin bir uyuşmazlığı mahkeme önüne etkili açık ve pratik fırsatlardan yararlanarak getirebilme hakkını elinden aldığından, Kanun'un 378. maddesinin mükelleflerin mahkemeye erişim hakkının özüne dokunan genişletici ve şekilci bir yorumudur.

[16] Anayasa Mahkemesi Bölümler Başkanlığı Sayın Abdullah Çelik'in bu düşüncesi henüz yayımlanmamıştır.

[17] Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s. 96-97.

## ii. Meşru Amaca Dayanma

Anayasa'nın 36. maddesinde hak arama hürriyeti açısından herhangi bir özel sınırlama sebebi gösterilmemiş olmakla birlikte, yukarıda da ifade edildiği üzere mahkemeye erişim hakkı mutlak olmayıp sınırlandırılabilir.<sup>[18]</sup> Ancak bu sınırlama meşru bir amaca dayanmalıdır. Ne var ki, Danıştay, içtihatlarındaki genişletici yorumun dayandığı meşru amacı belirtmemiştir.

Genel olarak dava engelleri, hukuki işlemlerin sürekli dava tehdidi altında kalmasını önleme, kimler tarafından dava konusu edilebileceğini belirleme gibi kamu yararını gözeten sebeplere dayanır. Mükellefin idarenin talebi üzerine kanuni süresinden sonra ihtirazî kayıtlı verdiği düzeltme beyannamesinin, kanuni süresi içinde mükellefin özgür iradesiyle verdiği beyannamelerle bir tutularak mükelleflerin bu ilk halde de dava açma hakkı bulunmadığı sonucuna varılmasında nasıl bir kamu yararı bulunduğu tartışmalıdır. İkinci halde, mükelleflerin tarhiyat yapılmasını beklemek yerine düzeltme beyannamesi vermeleri halinde tahakkuk gerçekleşmekle birlikte, bu durumun hakkın doğasından kaynaklanan bir sınırlama nedeni oluşturduğu ve tereddütlü hususların hukuken tartışılmasını gerektirmediği söylenemez.

## iii. Ölçülülük

Süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermediğine hükmedilmesi, mahkemeye erişim hakkının özüne dokunmakta ve bu hakkı ortadan kaldırmaktadır. Dolayısıyla bu noktada sınırlandırmada kullanılan aracın sınırlama amacı ile orantılı olduğundan ya da kamu yararının gerekleri ile bireyin hakları arasında adil bir denge kurulduğundan söz edilemez. Mükellefin tereddütlü bir hususu tartışma konusu yapması engellenmektedir.

Ayrıca yargı kararıyla mükellef aleyhine idari denetimden yoksun bir alan oluşturulmaktadır. Kısıtlamanın hangi kamu yararını gerçekleştirmeyi hedeflediği hususunun belirsizliğinin yanında müdahale, tamamıyla mükellef aleyhine olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Dolayısıyla hakkın özüne dokunulduğu tespiti bu bağlamda yeterli olup ölçülülük dengesinin kurulup kurulmadığının araştırılması göz ardı edilmektedir.

[18] Yaltı, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2006, s.114.

#### 4- Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Konunun İrdelenmesi

##### a. Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülüğü

Mülkiyet hakkının etkili bir şekilde korunması sadece Devletin kanuna dayanmayan, meşru bir amaç gözetmeyen ve ölçüsüz bir müdahalede bulunmaması, bir başka ifadeyle Devletin negatif yükümlülükleriyle açıklanamaz. Bu kapsamda Devletin bireylerin mülkiyet hakkının korunması için bazı pozitif yükümlülükleri de yerine getirmesi gerekebilir.

AİHM, 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin asli amacının, kişilerin mülklerinden huzurlu bir şekilde yararlanmasını sağlayarak Devletin haksız yere müdahalesine karşı korumak olduğunu belirtmektedir. Bununla birlikte, AİHS'nin 1. maddesi gereğince, her Akit Taraf "kendi yargı alanındaki herkes için Sözleşmede tanımlanan hak ve özgürlükleri güvence altına alacaktır." AİHM'e göre bu görevin yerine getirilmesi, Sözleşme tarafından güvence altına alınan hakların etkili bir şekilde kullanılmasının sağlanmasından kaynaklanan olumlu yükümlülükleri zorunlu olarak içerebilir. 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi bağlamında, bu pozitif yükümlülükler, özellikle, bir başvuranın yetkililerden meşru olarak bekleyeceği tedbirler ile mülkiyetin etkin şekilde kullanılması arasında doğrudan bir bağlantı bulunduğu durumlarda<sup>[19]</sup> Devletin mülkiyet haklarını korumak için gerekli önlemleri almasını gerektirebilir.<sup>[20]</sup> Bu, özellikle, Devletlerin gerekli usul garantilerini sağlayan yargı yolları sunma ve ulusal mahkemelerin ve yargı mercilerinin, mülkiyet konularıyla ilgili tüm davaları etkili ve adil bir şekilde karara bağlamaları mümkün kılma yükümlülüğünün bulunduğu anlamına gelmektedir.<sup>[21]</sup>

##### b. Müdahalenin Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında İrdelenmesi

Düzeltme beyannamesi üzerine tarh edilen vergiye karşı dava açma hakkının içtihatla engellenmesinin mahkemeye erişim hakkı açısından bir sınırlama nedeni oluşturduğu tartışmasızdır. Ancak bu müdahalenin, mülkiyetin hakkının korunmasında Devletin pozitif yükümlülükleri bağlamında da değerlendirilmesi

[19] bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı–*Öneriyıldız/Türkiye* [BD], B. No: 48939/99, § 134)

[20] bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı–*Sovtransavto Holding/Ukrayna*, B. No: 48553/99, § 96; *Broniowski/Polonya* [BD], B.No: 31443/96, § 143)

[21] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı–*Sovtransavto Holding/Ukrayna*, § 96) (*Bistrovic/Hırvatistan*, B.No: 25774/05, 31/5/2007, §33)



gerekir. Gerçekten düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yolundaki içtihat nedeniyle vergi mükelleflerinin mahkemeye erişmekten ve vergi mahkemesi önünde tarhiyatın hukuka aykırılığına ilişkin iddialarını ileri sürmekten yoksun bırakılmaları, adil yargılanma hakkından da öte mülkiyet hakkının etkin biçimde korunması açısından önem taşımaktadır.

Bireyler adil yargılanma hakkının korunması amacıyla değil, ilgili maddi hakkının (inceleme konusu bağlamında mülkiyet hakkı) korunması amacıyla yargı yoluna başvurur. Adil yargılanma hakkının sunduğu güvencelerden yararlanmak ikincil bir beklentidir ve bu güvencelerin asıl amaç olan maddi hakkın korunmasında Devletin pozitif yükümlülükleri bağlamında irdelenmesi, maddi hakkın etkin korunması amacına daha uygun bir yöntem sunabilir.

Devlet, pozitif yükümlülüğü kapsamında, mülkiyet hakkının korunmasını talep eden bireylere, müdahalenin hukukiliğini tartışma imkânı sağlayacak etkili bir hukuki başvuru yolu kurmalı, bireylerin bu yola erişimini sağlamalı, onlara hukuka aykırılık iddialarını ileri sürebilme ve bu iddialarına cevap alma olanağı tanınmalıdır.

Vergi mükelleflerinin düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği gerekçesiyle vergi mahkemesine erişim hakkından yoksun bırakılmaları, mülkiyet hakkının etkin bir biçimde korunmasına engel teşkil eder. Vergi mükellefleri bu sınırlama nedeniyle düzeltmeye konu olan hukuki işlem açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğini ve bu işlemin bir gider ya da indirim sebebi teşkil etmesi bakımından kanunda öngörülen şartları taşıyıp taşımadığını tartışma imkânından yoksun bırakılmış olurlar.

Bu tespitler ışığında, düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yolundaki içtihadın, uygulamada düzeltme yoluna idarenin talebi üzerine başvurulduğu da dikkate alındığında, vergi mükelleflerinin mülkiyet hakkının korunmasında Devletin pozitif yükümlülüklerine aykırılık teşkil ettiği sonucuna ulaşılmaktadır.

## **Sonuç**

Süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği yolundaki Danıştay içtihadı, mükelleflerin mahkemeye erişim hakkının özüne dokunup ihlaline yol açan ve yargı kararıyla hukukilik denetiminden yoksun bir alan oluşturulmasını sağlayan yargısal bir yorumdur. Ayrıca mülkiyet hakkının korunması bağlamında Devletin pozitif yükümlülüklerine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle kanunla gerçekleştirilmeyen bir sınırlamanın yargı içtihatları ile mükellefler aleyhine oluşturulması en temel ifade ile hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Mükelleflerin böyle bir hakkı olamayacağına ilişkin açık bir kanuni düzenleme olmadığı sürece, mahkemelerin, düzeltme beyannameleri verilirken ihtirazî kayıt konulmasının ve sonrasında mükelleflerin dava açma haklarının korunmasının hukuka uygun olduğunun yargı kararlarıyla da güvence altına alınması gerekmektedir. Ancak bu şekilde mahkemeye erişim hakkına getirilen bu engel aşılabilecektir. Son olarak şu söylenmelidir ki, vergilendirme yetkisini yasama organı kullanabilir. Yürütmenin bu konudaki sürekli müdahalelerine karşın yargı vergilerin kanuniliği ilkesine uygun kararlar vermektedir. Ancak tamamıyla vergi hukukunu ilgilendiren bir konuda yasamanın açık bir iradesi bulunmamasına rağmen hakkın özünü kısıtlayıcı bir yargı kararının mevcudiyeti hukuk devleti ilkesi ile çelişecektir.

**KAYNAKÇA**

Doğru, Osman – Nalbant, Atilla, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, Açıklama ve Önemli Kararlar, Yargıtay Başkanlığı Yayını, Ankara, 2013.

Öncel, Mualla – Kumrulu, Ahmet–Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

Yaltı, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2006.

**Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları**

Ashingdane/Birleşik Krallık, B. No: 8225/78,

Bistrovic/Hırvatistan, B.No: 25774/05,

Broniowski/Polonya [BD], B.No: 31443/96,

Edificaciones March Gallego S.A./İspanya, B. No: 28028/95,

Eşim/Türkiye, B. No: 59601/09,

Eşim/Türkiye, B. No: 59601/09,

García Manibardo/İspanya, B. No: 38695/97,

Geffre/Fransa (k.k.), B. No: 51307/99,

Golder/Birleşik Krallık, B No: 4451/70,

Öneryıldız/Türkiye [BD], B. No: 48939/99,

Sabri Güneş/Türkiye, B. No: 27396/06,

Sefer Yılmaz ve Meryem Yılmaz/Türkiye, B. No: 611/12,

Sovtransavto Holding/Ukrayna, B. No: 48553/99,

Walchli/Fransa, B. No: 35787/03,

**Anayasa Mahkemesi Kararları**

AYM E.2010/83, K.2012/169,

AYM, E. 2011/54, K. 2011/142,

AYM E.2012/108, K.2013/64,

AYM E.2013/95, K.2014/176,

AYM E.2014/177, K.2015/49,

*Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme*

AYM Bireysel Başvuru, Ahmet Yıldırım, B. No: 2012/144,

AYM Bireysel Başvuru, Özkan Şen, B. No: 2012/791,

AYM Bireysel Başvuru, Muhsin Karaca, B.No:2014/2211,

AYM Bireysel Başvuru Garanti Bankası A.Ş., B.No:2013/4553,

### **Danıştay Kararları**

Danıştay 4. Daire, 2.12.2015 tarih ve E. 2015/6462, K. 2015/6173 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 25.2.2015 tarih ve E. 2014/1164, K. 2015/20 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 11.12.2009 tarih ve E.2008/593, K.2009/655 sayılı kararı.