

Anayasa Mahkemesi, Pişmanlık Kapsamında İhtirazi Kayıtle Verilen Beyana İlişkin Olarak Dava Açılmayacağı Yönündeki Yorumun Mülkiyet Hakkının İhlali Anlamına Gelmediği Sonucuna Ulaşmıştır

11.08.2020 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "[Anayasa Mahkemesinin 2016/70 Bireysel Başvuru numaralı 01.07.2020 tarihli Kararı](#)" ile, hakkında aynı konudaki incelemeler sonucunda yapılan tarhiyatlardan hareketle, yeniden cezalı uygulamamaya muhatap olmamak adına sonraki döneme ilişkin beyannamelerin pişmanlık hükümleri kapsamında ve ihtirazi kayıt dilekçesi ile verilmesinde;

- ◆ "Uygulamaya ilişkin dava açma hakkının olmayacağı" şeklinde yorumlanmasının sürecin bütününe bakıldığında başvurucuya şahsi olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği ve
- ◆ Bu suretle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı ile malikin mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken adil dengeyi başvurucu aleyhine bozmadığı

Kanaatine varılmış ve benzer konuda daha önce verilen içtihat niteliğindeki kararlara uyularak mülkiyet hakkı ihlali olmadığı kararı verilmiştir.

Sözü edilen Karara ilişkin detaylar özetle aşağıdaki gibidir.

1. Olay ve Olgular

Vergi müfettişleri tarafından 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 dönemine yönelik yapılan incelemeler sonucu düzenlenen Vergi İnceleme Raporu ile;

- ◆ Vakfın ana finansman kaynağının Şirket çalışanları ile Şirket tarafından ödenen katkı payları olduğu,
- ◆ Katkı payı ödemelerinden esas yararlananlar çalışanlar olup Vakfın sadece buna aracılık ettiği,
- ◆ 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,
- ◆ Şirketin Vakfa yaptığı işçi payı ödemelerini ücretler toplamına dâhil ederek gelir vergisi tevkifatına tabi tuttuğu ancak şirket katkı paylarını ücret vergi matrahına dâhil etmediği
- ◆ Vakfa işveren payı olarak ödenen tutarların çalışana sağlanan net bir menfaat olması nedeniyle brütleştirilmek suretiyle ücret matrahına dâhil edilmesi gerektiği,
- ◆ Şirket tarafından çalışanları adına yapılan ödemelerin, ücret mahiyetinde olduğu, bu ödemelerin ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde yazılı şartları taşımaması nedeniyle ücret matrahından indirilemeyeceği

belirtilmiştir. 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.

Başvurucu, 27.02.2014 tarihinde 2013/3 dönemi muhtasar beyannamesini, üyelerine sosyal güvenlik sağlamak amacıyla kurulan Vakfa Vakıf Senedi uyarınca şirketin

ödemekle yükümlü olduğu tutarların ödemenin yapıldığı anda çalışan Vakıf üyeleri açısından ücret mahiyetinde bir menfaat olmadığı iddiasıyla, pişmanlık hükümleri kapsamında 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 sayılmayacağını iddia ederek gelir vergisi, damga vergisi ve pişmanlık zammına ilişkin düzenlenen 27.02.2014 tarihli ve 12 sayılı tahakkuk fişinin iptali ve ödenen tutarın iadesi istemiyle İstanbul 7. Vergi Mahkemesinde dava açmıştır.

Mahkeme Vergi Usul Kanunu(VUK)'nun 371. maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından yararlanan başvuru beyannameye koymuş olduğu ihtirazi kaydın geçerliliğinin kabulüne imkan bulunmadığı gerekçesiyle 29/4/2014 tarihinde davanın **incelenmeksizin reddine** karar vermiştir.

Başvuru tarafından temyiz edilen karar, Danıştay Dördüncü Dairesince 04.03.2015 tarihinde onanmış olup başvuru karar düzelme talebi aynı Daire tarafından 10.11.2015 tarihinde reddedilmiştir.

2. Değerlendirme

a) Davanın usulden reddedilmesindeki amacın, uyuşmazlığın bulunmadığı bir meselede mahkemelerin gereksiz yere meşgul edilmesini önlemek olduğu anlaşılmaktadır

Somut olayda vergi tahsil edilmesi yönündeki müdahalenin meşru amacının dayandığı kamu yararını gerçekleştirmeye elverişli olduğundan 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 başvuru tarafından açılan davanın usulden reddedilmesi şeklindeki müdahalenin meşru amacının uyuşmazlığın 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.

2007-2011 dönemleri için katkı payı ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkif edilerek beyan edilip ödenmediği gerekçesiyle vergi idaresince vergi ziyayı 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 pişmanlık beyan edilen gelir vergisi ve damga vergisi tutarlarını ihtirazi kayıtla ödemiştir.

Başvurucu ihtirazi kayıta verdiği düzeltme beyannamesi üzerine vergi idaresince tahakkuk ettirilerek vergilerin pişmanlık zammının ve vergi tahakkuk işlemlerinin iptali istemiyle dava açmıştır. Ancak Vergi Mahkemesi, mükelleflerin *beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmayacağı gerekçesiyle* davayı reddetmiştir.

b) Anayasa Mahkemesinin süresinde ihtirazi kayıt konulmak suretiyle yapılan beyanlara ilişkin olarak açılan davalara yönelik mülkiyet hakkının ihlali olduğu kararları bulunmaktadır

Anayasa Mahkemesi ihtirazi kayıt konulmak suretiyle açılan davaların esasını incelenmemesi şikâyetini daha önce mülkiyet hakkı bağlamında incelemiştir. Anayasa Mahkemesi bir kararında, idarenin talebi üzerine düzeltme yoluna başvuran başvurucu yönünden derece mahkemelerinin VUK'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 başvurucuya şahsi olarak aşın bir külfet yüklediği belirtilerek ölçüsüz olduğu sonucuna varılmıştır.

c) Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında pişmanlıkla verilen beyannamede ihtirazi kaydın bulunması durumunun pişmanlıkla bağdaşmayacağı belirtilmiştir

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 davranışı 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 hukuken korunması gerektiğini kabul etmiştir. Bunun nedeni ise mükellefin pişmanlık iradesinin olmaması ve hala tereddüde düştüğü ya da idarenin düzeltme talebine konu olan hususun hukuken tartışılır hale gelmesini istemesi olarak gösterilmiştir. Dolayısıyla pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağına ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluştursa da aynı savın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı belirtilmiştir.

d) Somut olayda içtihadı uygun karar vermemek için neden bulunmamaktadır

Başvuru konusu olayda da bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır. Bu durumda pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konularak dava açılmayacağına 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 VUK'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 malikin mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken adil dengeyi başvurucu aleyhine bozmadığı

kanaatine varılmıştır.

3. Karar

Yapılan değerlendirmeler ve belirtilen gerekçeler çerçevesinde;

- ◆ Kamuya açık belgelerde başvurucunun kimliğinin gizli tutulması talebinin reddine,
- ◆ Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna,
- ◆ Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine

karar verilmiştir.

Saygılarımızla.