



TÜRKİYE BAROLAR BİRLİĞİ

İNSAN HAKLARI VE VERĐİ

Editörler

Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici - Av. Dr. Hasan Oral

Ekim 2023

ANKARA



İNSAN HAKLARI VE VERĐİ

Editörler

Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici - Av. Dr. Hasan Oral

Ekim 2023

Ankara

Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 420

İnsan Hakları ve Vergi

ISBN: 978-605-7848-83-3

E-ISBN: 978-605-7848-85-7

Editörler: Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici

Av. Dr. Hasan Oral

© Türkiye Barolar Birliği

Ekim 2023, Ankara

Türkiye Barolar Birliği

Oğuzlar Mah. Barış Manço Cad.

Av. Özdemir Özok Sokağı No: 8

06520 Balgat – ANKARA

Tel: (312) 292 59 00 (pbx)

Faks: 312 286 55 65

www.barobirlilik.org.tr

yayin@barobirlilik.org.tr

Baskı: ARCS Matbaa

Zübeyde Hanım Mah. Aslanbey Cad.

Tuna Han No: 101/2D İskitler / ANKARA

0 (312) 384 24 01

Sertifika No: 49427

Editörler: Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici, Av. Dr. Hasan Oral

Hakem Kurulu: Prof. Dr. Selda Aydın, Prof. Dr. Duran Bülbül,
Prof. Dr. Hilmi Ünsal, Prof. Dr. Elif Sonsuzoğlu, Prof. Dr. Elif Sibel
Pürsünlerli, Prof. Dr. Mustafa Çolak

Önsöz

Türkiye Barolar Birliği İdare ve Vergi Hukuku Komisyonu olarak hemen hemen her yıl çeşitli sempozyumları organize edip, birbirinden değerli konuşmacı yazar ve katılımcıları ağırlıyoruz.

Bu sene gerçekleştirdiğimiz etkinliğimizin diğerlerinden farklı bir yanı var. Bu etkinlik kendisini vergi hukukuna adayan, vergi hukukuyla ilgili avukatları aydınlatan neredeyse tüm çalışmalarda imzası olan, İstanbul Barosu İdare ve Vergi Hukuku Komisyonu Başkanlığını uzun süredir başarıyla yürüten, aynı zamanda TBB İdare ve Vergi Hukuku Komisyonu'nda Başkan Yardımcılığı görevinde bulunan değerli bir avukat, bir ağabey, üstadımız Av. Mehmet Kaya anısındaydı.

Elbette İstanbul Barosu'nda sevenleri çok fazla, İstanbul Barosu da kendisini unutmadı ve çok güzel bir etkinlik gerçekleştirdi ardından. Ancak Mehmet ağabey İstanbul'a sığmazdı. Vergi hukukuyla ilgili her etkinliğe gider, sadece izlemez organizasyonunda yardımcı olur, çalışmalarımızdaki tüm eksiklikleri sessizce ortadan kaldırırdı.

Biliyoruz Mehmet ağabey, bizi bekleyen hala çok iş, yürünecek çok yol var. Bu yolu bize sen açtın. Avukatların KDV yüküne ilişkin açtığın davaları belki yüz yüze konuşamayacağız ama İstanbul Barosu'nda, TBB'de ve Türkiye'nin dört bir yanında ilham verdiğin, yetiştirdiğin birçok meslektaşımızla bu yolda yürüyeceğiz. Evet biliyoruz yapılacak çok iş var ama şimdi sayende daha aydınlığız, daha çoğuz.

Türkiye Barolar Birliği'nin organizasyonunda Av. Mehmet Kaya anısına gerçekleştirdiğimiz "İnsan Hakları ve Vergi" Sempozyumu'nda;

Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici yönetiminde gerçekleştirilen birinci oturumda;

- Dr. Öğr. Üyesi Abdullah Tekbaş, Ömer Dursun: Anayasa Mahkemesi ve Vergi,
- Prof. Dr. Funda Başaran Yavaşla: Birden Fazla Dolaylı Vergi Yoluyla Mülkiyet Hakkı İhlali -Taşıt Alımı Örneği,
- Dr. Öğretim Üyesi Hasan Oral: Yapılmayan KDV İadeleri Mülkiyet Hakkı İhlali Oluşturur mu?

- Doç. Dr. Servet Alyanak Vergi Hukuku Alanında Adil Yargılanma Hakkı İhlalleri başlıklı tebliğler sunulmuştur.

Önceki Danıştay Başsavcısı Turgut Candan'ın yönetiminde gerçekleştirilen ikinci oturumda;

- Prof. Dr. Özgür Biyan: Beyanname Verilmesi Hak mıdır, Ödev midir? (Anayasal Vergileme İlkeleri Bağlamında Değerlendirme),
- Dr. Muhammed Emin Şahiner: Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahalede Orantılılık,
- Dr. Abdullah Arıkan: Vergi Tekniği Raporlarının Vergi/ Ceza İhbarnamesi ile Yükümlüye Tebliğ Edilmemesinin Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi,
- Dr. Yunus Emre Yılmazoğlu: AYM İnsan Hakkı İhlal Kararlarının İdari/Vergi Yargısına Yansımaları isimli tebliğler sunulmuştur.

Sempozyumda sunulan bu 8 tebliğe ilave olarak Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici İnsan Hakları ve Vergi Konusuna Giriş, Önceki Danıştay Başsavcısı Turgut Candan Non Bis İn İdem İlkesinin Vergisel Kabahat ve Suçlar Bakımından Uygulanmasında Aynılık Sorunu, Doç. Dr. Gamze Gümüşkaya Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin Kararlar Bakımından Gerekçeli Karar Hakkı başlıklı çalışmaları ile bu sempozyum kitabına katkı sağlamışlardır.

Tebliğlerden bazıları sahiplerinin talebi üzerine iki hakemli hakem sürecinden geçirilmiştir.

Gerçekleştirdiğimiz bu çalışmanın avukat meslektaşlarımıza ve okurlarımıza katkı sunmasını ve faydalı olmasını umut ediyoruz.

Editörler

Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici - Av. Dr. Hasan Oral

İçindekiler

Önsöz	v
İnsan Hakları ve Vergi Konusuna Giriş	1
<i>Prof. Dr. Nurettin Bilici</i>	
Birden Fazla Dolaylı Vergi Yoluyla Mülkiyet Hakkı İhlali - Motorlu Taşıt Alımı Örneği -	17
<i>Prof. Dr. Funda Başaran Yavaşlar</i>	
Anayasa Mahkemesi ve Vergi: Vergi Uyuşmazlıklarının Anayasallaşması	33
<i>Dr. Abdullah TEKBAŞ, Ömer DURSUN</i>	
Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Katma Değer Vergisinde İade Mekanizması (Türkiye-Avrupa Birliği Yaklaşımı)	41
<i>Dr. Öğr. Üyesi Hasan Oral</i>	
Vergi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı İhlalleri	87
<i>Doç. Dr. Servet Alyanak</i>	
Vergi ve İnsan Hakları 1. Oturum Soru-Cevap	121
Beyanname Verilmesi Ödev midir Yoksa Hak mıdır? Anayasal Vergileme İlkeleri Bağlamında Bir Değerlendirme	127
<i>Prof. Dr. Özgür Biyan</i>	
Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahalede Orantılılık*	147
<i>Dr. Muhammed Emin Şahiner</i>	
Vergi Tekniği Raporlarının Vergi/Ceza İhbarnamesi ile Yükümlüye Tebliğ Edilmemesinin Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi	239
<i>Abdullah ARIKAN</i>	
Anayasa Mahkemesi İhlal Kararlarının Vergi Yargısına Yansımaları	279
<i>Dr. Yunus Emre Yılmazoğlu</i>	
Non Bis İn İdem İlkesinin Vergisel Kabahat ve Suçlar Bakımından Uygulanmasında Aynılık Sorunu	331
<i>Turgut CANDAN</i>	
Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin Kararlar Bakımından Gerekçeli Karar Hakkı	349
<i>Doç. Dr. Gamze Gümüşkaya</i>	
Vergi ve İnsan Hakları 2. Oturum Soru-Cevap	377

İnsan Hakları ve Vergi Konusuna Giriş

Prof. Dr. Nurettin Bilici
Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi

“İnsan Hakları ve Vergi Konusuna Giriş” başlıklı bu çalışma Türkiye Barolar Birliğinde düzenlenen “İnsan Hakları ve Vergi” Sempozyuma bir başlangıç tebliği olması düşünülmüş ve hazırlanmıştır.

Şöyle bir gazete haberi çıktı: *“Ev sahibi-kiracı davalarına bir yenisi daha eklendi. Evi alıcıya göstermek için 3 yıl bekleyen var.”*¹ Sorun kiracının çeşitli nedenler ileri sürerek evi alıcılara göstermek istememesinden kaynaklanıyordu. Konu yargıya taşınıyor; yargının yavaş işlemesi, süreci uzattıkça uzatıyor. Malikin mülkiyet hakkını kullanması geciktiriliyor. Olup bitenlerin içinde bir insan hakkı ihlali var gibi görünüyor.

Şu olay “insan hakkı ihlali var” talebiyle (bireysel başvuru yoluyla) AYM’nin önüne getirilmiş. Bursa Nilüfer Belediyesi çalışanı Gülbiz Alkan sosyal medyada şöyle bir paylaşım yapmış: *“Başkanın karısı kargaların bile götleri ile gülecekleri bir nedenle sığınağı kapatıp insanları işsiz bıraktı.”* Bu sözler üzerine başkan ve eşi hakaret suçlamasıyla Gülbiz Alkan’ın iş akdini sona erdirmişler. Alkan konuyu yargıya taşımış: *“sözlerim ifade özgürlüğü -insan hakkı- kapsamına girer, işten çıkarılmama gerekçe oluşturamaz”* savunmasını yapmış. Bu savunma kabul görmemiş ve yargının tüm aşamalarında kararlar aleyhine çıkmış. Alkan konuyu bireysel başvuru yoluyla AYM’ye taşımış. AYM şöyle karar vermiş: *“Bu sözler ifade özgürlüğü kapsamında değildir. Gülbiz Alkan’ın görevinden alınmasına gerekçe oluşturamaz.”*²

1 Nasıl bir Ekonomi, 6.4.2023, s. 20.

2 Anayasa Mahkemesinin 7/10/2021 Tarihli ve 2018/33476 Başvuru Numaralı Kararı, RG, 30.12.21.

Bu çalışma dört ana başlıktan oluşmaktadır:

- İnsan hakları konusunun dünyada ve ülkemizdeki tarihi gelişimi,
- 1949 yılında kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yazılı haklar ve 1959 yılında çalışmaya başlayan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvuru prosedürü,
- Türk Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru prosedürü,
- İnsan hakları vergi hukuku bağlantısı.

I. Tek Adamlardan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine (AİHM) Uzanan Yolun Tarihçesi

1. Genel Olarak

300 bin yıldan bu yana süregelen bizim neslimiz Homo Sapiens'in yazılı hukukla tanışması MÖ 1800 yıllarında Hammurabi Kanunları ile başlamıştır. Günümüze kadar geçen 4000 yıllık sürecin ağırlıklı kısmı da gücünü Tanrı'dan aldığını iddia eden "**Tek Adam**" yönetimleri ile geçmiştir. Yani bu uzun dönemde hukuk var gibidir; ama "tek adam" bunu istediği zaman, istediği gibi değiştirmiştir.

Zamanla çağdaş hukuk kuralları ile yönetilen çoğulcu demokratik yönetimlere geçmiştir. Din artık devlet yönetimine karıştırılmakta, insanla Tanrı arasında yaşanmakta; devlet tüm dinlere karşı tarafsız bir konumda ve eşit mesafede durmaktadır. Kısaca **devletin ve onu temsil eden yöneticilerin kutsallığı ortadan kalkmıştır. Devleti yönetenler güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde kendi içinde birbirini denetleyecektir.** Bu denetimin ete kemiğe bürünmüş en önemli ayağı **bağımsız yargıdır**. Yürütme, bağımsız yargı kuruluşları tarafından denetlenecektir.

Bu arada, ülkeyi yönetenler daha önceki dönemlerde makul karşılanan idam cezası, vatandaşın malına mülküne keyfi el koyma gibi icraatları yapamayacaklardır. İnsan hakları (**kamu gücünün hak ihlallerine karşı kişilerin korunması**) dönemi başlamaktadır.

2. Türkiye

Türkiye’de insan haklarının tanınmasına giden süreç Avrupa ülkelerine göre geç başlamıştır.

Tek Adam (Sultan) yönetimi yanında bir de 115 milletvekilinden oluşan³ yasama organının varlığını kabul eden **Kanun-i Esasi (Anayasa) 23 Aralık 1876 tarihinde II. Abdülhamit tarafından ilan edilir.** (Birinci Meşrutiyet: Anayasal Monarşi) Metin Mithat Paşa’nın başkanlığını yaptığı bir komisyon tarafından Fransa ve Belçika anayasalarından yararlanılarak hazırlanmıştır. Ne var ki II. Abdülhamit Kanun-i Esasi’yi 13 Şubat 1878 tarihinde askıya alır; Anayasa’nın mimarı Mithat Paşa’yı Yıldız Sarayı’nda kurduğu mahkemede ölüm cezasına çarptırır. Güya ölüm cezasını affeder ve onu Arabistan’ın Taif Zindanlarına sürgüne gönderir. Mithat Paşa orada boğdurulur.⁴

Türkiye’de izleyen yıllarda insan hakkı (demokratikleşme) mücadelesi sürer. II. Abdülhamit’in rafa kaldırdığı Anayasa onun tahttan indirildiği 1908 yılında tekrar uygulamaya koyulur. (24 Temmuz 1908: **II. Meşrutiyet**) Ardından 1921, 1924, 1961, 1982 anayasaları; 2001, 2007, 2010, 2017 Anayasa değişiklikleri... Tüm bu değişikliklerle insan hakları ve özgürlüklerin ileriye mi geriye mi götürüldüğü çok tartışmalıdır. 20 yılı aşkın süren **AKP iktidarında yasama, yürütme, yargı erklerinin yetkilerinin kısıtlanarak onların kontrolünün başkana (tek kişiye) verilmesi, gidişatı olumsuzla çevirmiştir.**

Kuşkusuz, Türkiye’nin çağdaş/laik hukuk devleti olma, insan haklarına saygılı devlet olma mücadelesi kesintiye uğrasa da yeni gelen zinde nesillerle devam edecektir.

3. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)

Kamu erkine karşı insan haklarının korunması konusu 5 Mayıs 1949’da Roma’da imzalanan AİHS ile ete kemiğe büründürül-

3 115 milletvekilinin 69’u Müslüman, 46’u ise gayrimüslim üyelerden oluşmakta idi.

4 Aynı II. Abdülhamit padişah olurken teslim aldığı **3 Türkiye büyüklüğündeki Osmanlı toprağının 2’sini kaybeder;** düşman gördüğü ülkelerden habire borçlanarak Osmanlı’yı iflasa sürükler. Yanlış icraatları ile Osmanlı’nın düşmanın avucunun içine düşmesine ve kalan topraklarını işgal etmesine yol açar.

müşür. AİHS 59 maddeden ve ek protokollerden oluşur. Bu Sözleşme insan hakları konusunda insanlık tarihinin ulaştığı en ileri düzey olarak kabul edilir. Halen ülkemiz dahil Avrupa Konseyi'nin 47 üyesi⁵ Sözleşme'nin tarafıdır. Bu 47 üyenin 27'si aynı zamanda Avrupa Birliği üyesi olan ülkelerdir.⁶

Sözleşme ve ekleri anayasal bir belge niteliğindedir. Sözleşmeyi imzalayan devletler iç hukuk sistemlerini bu sözleşmeye uygun hale getirmek ve hukuki sonuçlarına uygun hareket etmek zorundadır.

AİHS'in birinci bölümü **temel hak ve özgürlüklere** ilişkindir. Sözleşmenin ikinci bölümü Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kuruluşu, yapısı ve yetkileri ile ilgilidir. Üçüncü bölüm ise çeşitli hükümleri kapsamaktadır. Ayrıca çeşitli tarihlerde kabul edilen protokoller ile de birçok hak ve özgürlük Sözleşme'nin parçası haline gelmiştir.

Sözleşme'nin ikinci bölümünde düzenlenen **AİHM** Avrupa Konseyine bağlı olarak **1959 yılında kurulmuştur. Ana misyonu AİHS** ve ek protokolleriyle güvence altına alınan temel hakların çiğnenmesini önlemektir. Yeri Fransa'nın Strazburg şehrinde yer almaktadır.⁷ **Burada Sözleşme'ye taraf ülke sayısı kadar hâkim** görev yapar. Halen Mahkemede **47 hâkim** vardır. Hâkimler, taraf devletler tarafından sunulan üç kişilik liste üzerinden Avrupa Konseyi Parlamenterler Meclisi tarafından 9 yıllık bir süre için seçilirler. Mahkeme kararları 3 hâkimli daireler tarafından veya 17 hâkimli Büyük Daire tarafından alınır.

II. AİHS Çerçevesinde İnsan Hakları

1. AİHS ve Eklerinde Yazılı Hak ve Özgürlükler

Sözleşme metninde düzenlenen **temel hak ve özgürlükler** şunlardır:

AİHS m. 1: Yabancıların sınır dışı edilmelerine ilişkin usulü güvenceler,

5 **Türkiye Avrupa Konseyine 13 Nisan 1950 tarihinde** üye olmuş olup Konseyde 12 milletvekili ile temsil edilmektedir.

6 **Türkiye AİHS'e** 6366 sayılı Kanun (RG, 19.03.1954, s. 8662) ile taraf olmuştur.

7 **Türkiye AİHM'e** bireysel başvuru hakkını (Mahkemenin yargılama yetkisini) 28 Ocak 1987 tarihinde tanımıştır.

AIHS m. 2: Yaşam hakkı. Cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı,

AIHS m. 3: İşkence yasağı,

AIHS m. 4: Kölelik ve zorla çalıştırma yasağı,

AIHS m. 5: Özgürlük ve güvenlik hakkı,⁸

AIHS m. 6: **Adil yargılanma hakkı**. Adil yargılanma hakkı bünyesinde bağımsız/tarafsız mahkeme, adil/hakkaniyete uygun/aleni yargılama, mahkemeye erişim, makul süre, gerekçeli karar, masumiyet karinesi, savunma hakları (çelişmeli yargı, silahların eşitliği, susma hakkı), yargı kararlarının icra edilmemesi gibi çok sayıda ilkeyi barındırmaktadır.

AIHS m. 7: Kanunsuz ceza olmaz (**cezaların yasallığı**); Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı (**non bis in idem**); cezaların kişiselliği...

AIHS m. 8: Özel hayatın ve aile hayatının korunması, konut dokunulmazlığı,

AIHS m. 9: Düşünce, din ve vicdan özgürlüğü,

AIHS m. 10: İfade özgürlüğü,

AIHS m. 11: Toplantı ve dernek kurma özgürlüğü,

AIHS m. 12: Evlenme hakkı,

AIHS m. 13: Etkili başvuru hakkı,

AIHS m. 14: **Ayrımcılık yasağı**,

AIHS m.15: Olağanüstü hallerde bazı hakların askıya alınabileceği.

AIHS'e ek protokollerle sağlanan haklara bazı örnekler:

Sözleşme'ye ek 1. Protokol: **Mülkiyet hakkı**,⁹

Sözleşme'ye ek 4. Protokol: Serbest dolaşım özgürlüğü,

Sözleşme'ye ek 6. ve 13. Protokol: **Ölüm cezasının kaldırılması**.

8 Mahkûmiyet kararı temelinde hapsedilme ile usulüne uygun şekilde yakalama ve tutuklama hariç.

9 Vergi konusunun da mülkiyet hakkı kapsamında görülmesi 1980'li yıllarda gerçekleşmiştir.

Ölüm cezası –savaş veya yakın savaş tehlikesi zamanında işlenmiş olan fiiller dahil- tüm koşullarda ortadan kaldırılmıştır.¹⁰

2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Başvuru

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde (AİHS) güvence altına alınan bir hakkın, kamu kurumlarının işlem, eylem ya da ihmali nedeniyle ihlal edildiğini düşünen kişi¹¹ AİHM'e başvuruda bulunabilir. AİHM başvurusu diğer başvuru yolları tüketildikten sonra yapılan istisnai ve ikincil nitelikte bir hak arama yoludur. **Öncelikle ihlâli yapan devletin ulusal mahkemesinde davanın görülmesi ve tüm hukuk yollarının tüketilmesi gerekir.**¹²

Davanın, ihlâli yapan devletteki iç hukuk yollarının tüketilmesinden itibaren **4 ay içinde** açılması gerekir.

Dava AİHM İnternet Sitesi'nde örneği bulunan başvuru formunun (dava dilekçesinin) doldurulması yoluyla açılmaktadır. Bu form Türkçe de doldurulabilmektedir. Ancak Mahkemede İngilizce ve Fransızca kullanıldığı için başvurunun bu dillerde yapılması yargılama süresinin kısalmasına yardımcı olacaktır. Başvuru Formuna Sözleşme'nin hangi maddesinin ihlal edildiği yazılır ve ilgili tüm belgeler forma eklenir.¹³

AİHM'de yargılama **genellikle yazılı usulde** yürütülür; istisnaen, duruşma yapılmasına da karar *verilebilir*. **Başta, avukat tutmaya gerek yoktur.** Ancak AİHM, sözleşmecî devletin yazılı görüşünü almaya karar verdiği aşamadan itibaren avukat tarafından temsili ta-

10 Uygulamada insan hakkı ihlalleri; yasal düzenlemelerde, idari işlemler/faaliyetlerde ve mahkeme kararlarında ortaya çıkabilmektedir. **Yasamadan kaynaklanan ihlallere** örnek olarak hukuki güvenlik, hukuka uygunluk, geçmişe yürümezlik, genellik, eşitlik gibi hak ihlallerini verebiliriz. **Yürütme kaynaklı ihlaller** daha çok kanuni idare, özel hayata saygı, bilgi edinme, iyi yönetim gibi alanlarda yoğunlaşmaktadır. **Yargı kaynaklı ihlaller** ise yargılamanın uzun sürmesi, tüm delillerin dikkate alınmadan karar verilmesi, verilen kararın gerekçeli olmaması gibi konularla ilgilidir.

11 Başvuruyu yapan; gerçek kişi, tüzel kişi, topluluk veya diğer devlet olabilir.

12 **Olağanüstü kanun yollarının tüketilmesine ise kural olarak ihtiyaç bulunmamaktadır.** Davanın sürüncemede kalması (AİHS, m. 6: "*makul süre*" *ihlâli*) gibi bazı durumlarda da doğal olarak iç hukuk yolları tüketilmeden AİHM'e gidilebilir.

13 Başvuru Formu aşağıdaki adrese posta yoluyla gönderilir: Monsieur le Greffier de la Cour Européenne des Droits de l'Homme, Conseil de l'Europe, 67075, Strasbourg, Fransa.

lep etmektedir. Şikayetçi kişi, baştan itibaren avukatla temsil edilme-yi istiyorsa Mahkemenin internet sitesindeki “yetki belgesi”nin dol-durması gerekir. Ayrıca noter vekaletine gerek bulunmamaktadır.¹⁴

3. AİHM’in Yargılama Prosedürü

AİHM’e ulaşan dosya, incelemesi için bir **raportör hâkime** veri-lir. İnceleme yargıcı, işin ilk aşamada reddi yönünde görüşe sahipse dosyayı **3 Üyeli Komite**’ye götürür. Komite dosyayı incelemenin ar-dından aynı kanaate ulaşırsa oybirliği ile ret kararı alabilir. Böyle bir durumda ya Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin konusuna girme-yen bir sorunla ilgili başvuru yapılmıştır ya da başvuru açıkça daya-naktan yoksundur. Bir diğer deyişle konu zaten daha önceki AİHM içtihatlarıyla çözümlenmiş bir konudur. “**Kabul edilmezlik kararı**” verilir. İşin esasına girilmez.

Başvurunun “**kabul edilebilir**” olduğuna karar verilmesi du-rumunda esas bakımından inceleme aşaması başlar. Bu durumda AİHM, başvuru ve sözleşmeci devlet arasında bir uzlaşma sağ-la-maya çalışabilir (**dostane çözüm**). Bu sağlanırsa başvuru yapılmamış sayılır. Bu durumda davalı ülkenin insan hakları sicili de bozulma-mış olur.

Diğer durumlarda esasa geçilir; dosya **7 Üyeli Daire** tarafından incelenir. Taraflar görüşlerini yazılı olarak sunarlar. Daire kararını verir. Verilen karar *3 ay içinde* **17 üyeli Büyük Daire**’de temyiz edi-lebilir.

4. Verilen Kararların Niteliği ve Sonuçları

AİHM bir çeşit “tespit” mahkemesidir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ndeki *temel insan hakları kıstaslarının taraf devletçe çiğnenip çiğnenmediğini tespit eder*.

Yargılama sonucunda “ihlal kararı” veya “ihlalin olmadığı ka-rarı” verilir.

İhlal kararı verilmesi durumunda “zarar gören tarafa hakkani-yete uygun bir tazminat” ödenmesine veya “el konulan bir malın ia-desi” gibi başka kararlar da verilebilir. **İhlal tespiti yapıлып taraf ülke**

14 50 Soruda AİHM, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Strazburg, 2021. https://www.echr.coe.int/Documents/50Questions_TUR.pdf (ET, 28.3.2023)

mahkûm edilmişse bu ülkenin tespit edilen ihlali *tüm sonuçlarıyla ortadan kaldırma, ihlal öncesi hale dönülmesini sağlama yükümlülüğü vardır.*

İhlal kararı verilmesi, ilgili ülkedeki yargı kararının iptal edildiği anlamına gelmez. İlgili kişinin kararın kesinleşmesinden itibaren **1 yıl içinde Türkiye’de** insan haklarına aykırı kararı veren yargı merciine **“yargılamanın yenilenmesi”** başvurusu yapması gerekir.

Özel hukuk alanında zararlar, **tazminat** ödenmesi yoluyla giderilir. Tazminatlar genellikle **3 ay içinde** ödenir. **Ceza hukuku** alanında ise başvuru taraf 1 yıl içinde kendi ülkesinin yargı organlarında **yargılamanın yenilenmesini** ister.

İlave olarak, muhatap ülkenin sorunlu mevzuatı veya içtihadını değiştirmesi gerekir.

Gerekli önlemler davalı devlet tarafından alınana kadar, dava Bakanlar Komitesinin gündeminde kalır. **Aykırı durum düzeltilene kadar bir nevi siyasi baskı** yapılır.¹⁵

III. Türk Vatandaşları için AİHM’e Gitmeden Önce Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yapma Zorunluluğu Getirilmiştir

Türk Anayasası’nda insan hakları konusu İkinci Kısım’da 12. madde ile 85. madde arasında **“Temel Haklar ve Ödevler”** başlığı altında düzenlenir. Vergi hukuku ile yakın ilgisi olan maddelere bazı örnekler: Özel hayatın gizliliği (m. 20), konut dokunulmazlığı (m. 21), mülkiyet hakkı (m. 35), suç ve cezalara ilişkin esaslar (m. 38), dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı (m. 74).

15 Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi 2022 yılı Raporu: AİHM’den, Türkiye hakkında açılan 77 dava dosyasını denetlemek üzere devraldık. Bunların arasında iş insanı Osman Kavala ve eski HDP Eş Genel Başkanı **Selahattin Demirtaş**’la ilgili dava dosyaları da bulunmaktadır. Türkiye 18 Ekim 2017’den beri tutuklu bulunan **Osman Kavala hakkındaki 10 Aralık 2019 tarihli nihai karara uyma yükümlülüğünü yerine getirmemiştir.** Türkiye hakkında resmen ihlal prosedürü başlatılmıştır. <https://www.sozcu.com.tr/2023/dunya/avrupa-konseyi-bakanlar-komitesinin-raporunda-turkiye-ile-ilgili-carpici-detaylar-7646035/>, ET 7.4.2023.

1. Anayasa Hükümleri

“Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Any. m. 90, f. 5, 1. cümle) Temel hak ve özgürlüklere ilişkin iç mevzuatla uluslararası sözleşme kuralları arasında çatışma olması durumunda **uluslararası sözleşme hükümleri öncelikle uygulanır.** (Any. m. 90, f. 5, 2. cümle) Bu düzenlemeler **İnsan Hakları Sözleşmesi ve Eklerinin “Anayasa üstü norm” özelliği taşıdığını göstermektedir.**

Anayasamızda 13 Mayıs 2010 tarihli RG’de yayımlanan 5982 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile **Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru uygulaması başlatılmıştır:**

“Herkes Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.

Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.” (Any. m. 148)

Bireysel başvuru uygulamasının ayrıntıları “Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun” da açıklanmıştır.¹⁶

16 RG. 3.4.2011: Bu şekilde o vakte kadar soyut norm denetimi yapan (iptal davalarına bakan), somut norm denetimi yapan (itiraz başvurularını inceleyen, Any. m. 152) Anayasa Mahkemesi bir yeni görevi daha üstlenmiş olmaktadır. AYM’ye yapılan bir itiraz başvurusu örneği: KHK ile telif hakkının ihlali konusunda bir müeyyide öngörülür. Telif mahkemesinde açılan bir davada bu düzenlemenin Anayasal kurallara aykırı olduğu iddia edilir. Yargıç itiraz yoluyla konuyu AYM’ye götürür. AYM kararı: Telif/patent hakkı ihlali mülkiyet hakkı ihlali anlamına gelir. Bu kişisel hak ve özgürlüklerle ilgilidir. Any. m. 91’e göre kişisel hak ve özgürlükler KHK ile düzenlenemez. İtiraz konusu maddenin iptaline. (Anayasa Mahkemesinin 29/1/2014 Tarihli ve E: 2013/100, K: 2014/14 Sayılı Kararı, RG, 29 Mayıs 2014).

İnsan hakları konusunda görev yapan bir başka kamu kurumu: Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu (TİHEK): 6701 sayılı Kanun ile kurulmuştur. (RG, 20.4.2016) İnsan hakkı ihlaline maruz kalan kişiler AYM’ye gitmeden önce bu kuruma şikâyet başvurusu yapabilir. TİHEK’in idari para cezası uygulama ve/veya suç duyurusunda bulunma yetkisi var. Kuruma başvurudan ücret alınmaz. Ayrıca Kuruma yapılan başvuru dava açma süresini durdurur.

Bu yeni uygulamanın esas sebebini AİHM'e Türkiye'den giden iş yükünün sürekli artış göstermesi oluşturmuştur. Artık, kesin kararı alan ve insan hakkının ihlal edildiğini düşünen kişiler Strazburg'tan önce Türk Anayasa Mahkemesinin kapısını çalmak zorundadırlar.

2. Başvuru Süresi, Yargılama Süreci

Tüm yargı yolları tüketildikten sonra¹⁷ temel hak ve hürriyetlerinin ihlal edildiğine inananlar nihai kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde Anayasa Mahkemesine başvurabilirler.¹⁸ Başvuru için 1.480,40 TL tutarında harç yatırılır.¹⁹

Öncelikle dilekçe, şikâyet edilen konunun bireysel başvuru kapsamında bulunup bulunmadığı bakımından incelenir; kabul edilir veya reddedilir. Dilekçe kabul edilirse bir örneği savunmasını yapması için Adalet Bakanlığına gönderilir.

Kararlar başkanvekilinin başkanlığında 7 üyeden oluşan bölümlerde verilir. Mahkeme, incelemesini dosya üzerinden yapmakla birlikte, gerekli görürse duruşma yapılmasına da karar verebilir. Bölümler, esas inceleme aşamasında, başvuruçunun temel haklarının korunması için zorunlu gördükleri tedbirlere re'sen veya başvuruçunun talebi üzerine karar verebilir. Tedbire karar verilmesi hâlinde, esas hakkındaki kararın en geç altı ay içinde alınması gerekir.

17 **Tüm yargı yolları tüketilmediği gerekçesiyle reddedilen bir başvuru örneği:** Öğretmen Hanım A'ya çalıştığı okulda özel hayatı da karıştırılarak mobing uygulanır. Savcılığa şikâyet eder. Ceza davasından sonuç alamaz. AYM'ye bireysel başvuru yapar. AYM "senin bu olayla ilgili bir de hukuk davası açma hakkın vardı. Onu kullanmadığın için tüm yargı yollarını tüketmediğini varsayıyorum. Ve başvurunu reddediyorum." (AYM Başvuru No: 2013/2284, RG. 24.5.2014)

18 **Davayı doğru kişinin açması gerekir. Bir yaşanmış örnek:** X AŞ, 2007'de çalışanlarının 30 bin TL üzerinde olan ücretleri üzerinden %35 oranında GV stopajı yapıp vergi dairesine yatırıyor. 2009 yılında AYM'nin iptali üzerine ücretlilerin %35 vergi ödeyecekleri taban 30 binden 60 bine çıkıyor. X AŞ, vergilendirme hatası hükümlerine dayanarak dava açıp fazla ödediği vergileri geri istiyor. İdari yargı, burada "hata" değil "hukuki uyumsuzluk" söz konusudur" diyerek davayı reddediyor. Bunun üzerine X AŞ, insan hakkım (mülkiyet hakkı, eşitlik) ihlal edildi gerekçesiyle AYM'ye bireysel başvuruda bulunuyor.

Karar: Talepte bulunan tüzel kişidir. Sorumlu sıfatıyla bu vergileri kesip ödemiştir. Yani zarar gören kendisi olmayıp çalışanlardır. Tüzel kişi yönünden bir hak ihlali söz konusu değildir. "Kişi yönünden yetkisizlik" nedeniyle başvuru kabul edilemez bulunmuştur. (Anayasa Mahkemesinin 6/2/2014 Tarihli ve 2013/5554 Başvuru Numaralı Kararı, RG, 13.3.2014)

19 2.4.2023 tarihi itibarıyla uygulanan miktar.

Esas incelemesi sonunda, başvuruçunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Hak ihlali durumunda ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için şu kararlar alınabilir:

- İlgili mahkemede yeniden yargılama yapılması,
- Yeniden yargılamanın bir faydası olmayacaksa tazminat ödenmesi.

Bölümlerin esas hakkındaki kararları gerekçeleriyle birlikte ilgililere ve Adalet Bakanlığına tebliğ edilir ve Mahkemenin internet sayfasında yayımlanır. Bu kararlardan hangilerinin Resmî Gazete’de yayımlanacağına ilişkin hususlar İçtüzük’te gösterilir.

IV.İnsan Hakkı Hukukunun Vergilendirme Alanına Uygulanması

Vergi ödevi bir yükümlülük olmanın yanında sorgulama hakkı dahil çeşitli hakları da bünyesinde barındırır. Kamunun vergi isteme hakkı sınırsız bir hak değildir; istenen vergi ile toplumun genel yararı ve bireyin temel hakları arasında adil bir dengenin kurulmuş olması gerekir. Yine, vergiyi ödeyecek olan bireye aşırı bir külfet yüklenilmemesi gerekir. Kısaca talep edilen verginin evrensel insan haklarına aykırı olmaması gerekir.

1. Mükelleflerin Yasalardan Kaynaklanan Hakları

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının internet sayfasında yayımlanan “*Mükellef Hakları ve Etik Kurallar Bildirgesi*”n-den de yararlanarak bu haklara aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

- Vergi mahremiyetinin korunmasını talep hakkı,²⁰
- Adil, eşit muamele görme ve saygılı hizmet alma hakkı,
- Dilekçe hakkı, bilgi edinme hakkı,
- Özelge (mukteza) talep hakkı

²⁰ Şahsi ve gizli bilgiler VUK m. 5’te sayılan istisnai haller dışında açıklanamaz, kullanılamaz.

- Vergi inceleme sürecinde sahip olunan haklar,²¹
- İhbar ikramiyesi talep hakkı,
- Pişmanlık hükümlerinden yararlanma hakkı,
- Hataların düzeltilmesini talep ve şikâyet yolu ile müracaat hakkı,²²
- Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma talep hakkı,
- Cezalarda indirim talebinde bulunma hakkı,²³
- Ödeme emrine itiraz hakkı,²⁴
- Tecil-taksitlendirme talep hakkı,²⁵
- Haczin kaldırılmasını talep hakkı,²⁶
- Mahsup ve iade talep hakkı,²⁷
- Kamu Denetim Kurumuna başvurma hakkı, mahkemelerde **dava açma hakkı**.

2. Mükelleflerin Anayasal Hakları

Mükelleften (yükümlüsü/sorumlusu olmamasına rağmen) bir vergi istenmesi, alınması veya bir yargı kararı ile buna onay verilmesi **mülkiyet hakkı** ihlali oluşturabilir.

-
- 21 **Vergi incelemesi sürecinde geçerli olan mükellef haklarına** şu örnekleri verebiliriz: İnceleme elemanından kimlik ibrazını isteme hakkı, defter ve belgeleri ibraz etmek için ek süre talep hakkı, inceleme sırasında temsilci bulundurma hakkı, inceleme boyunca tutulan tutanakları talep hakkı, Rapor Değerlendirme Komisyonunda dinlenilmesini talep hakkı. (<https://vdk.hmb.gov.tr/vergi-incelemesinde-mukellef-haklari>, ET 5.4.2023)
- 22 **Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunan mükellefler**, şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat ederek hatalı ödedikleri verginin iadesini talep edebilirler. (VUK m. 124) Bu kapsamda olan başvurular il özel idare vergileri hakkında valiliğe, belediye vergileri hakkında ise belediyeye yapılır.
- 23 Ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren otuz gün içinde ödeme yapılırsa kesilen cezanın yarısı indirilir.
- 24 Ödeme emrini alan borçlu; böyle bir borcunun olmadığı, borcunu kısmen ödediği, borcun zamanaşımına uğradığı iddiasıyla tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde, borcun türüne göre; **VUK kapsamındaki borçlar için vergi mahkemesinde, diğer borçlar için idare mahkemesinde dava açabilir**.
- 25 Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut hacze tabi tutulmuş malların paraya çevrilmesi **mükellefi çok zor duruma düşürecekse...** tecil olunabilir, taksitlendirilebilir. (6183 sayılı Kanun m. 48, 48A)
- 26 AATUHK m. 74/A' da yazılı şartların bulunması durumunda **haczin kaldırılması** talep edilebilir.
- 27 Mükellefler çeşitli vergi kanunlarında kabul edilmiş ve ikincil mevzuatta ayrıntılı olarak düzenlenmiş olan mahsup ve iade hakkına sahiptir.

Aşağıdaki mülkiyet hakkı ihlali oluşturabilecek hususlara bazı örnekler verilmektedir:

- **Verginin yasallığı** ilkesine aykırı davranılmıştır: hukuki güvenlik/belirlilik ilkelerine aykırı vergi talebi, zamanaşımına uğramış verginin talebi,²⁸ bir vergi suçuna iki ayrı ceza uygulanması (non bis in idem), geçmişe yürür şekilde vergi istenmesi, vergi iadesinde faiz ödenmemesi, satıcı KDV'yi ödemedi diye alıcının KDV alacağıının reddedilmesi,²⁹
- Kişilerden **mali güçlerinin üstünde vergi istenmesi**: ölçülülük sınırını aşan, aşırılığa kaçan vergi/gecikme faizi/ceza oranları, uygulamaları,³⁰
- **Ayrımcılık yasağı**: Eşitlik ilkesine aykırı vergi talebi; ikameti olup olmadığına, vatandaş olup olmadığına bakarak ayrımcılık yapılması,³¹
- **Adil yargılanma hakkı (hukukuna) aykırı şekilde vergi istenmesi**: Yargı süreci olağanın dışında uzamış, bilirkişi seçimi yanlış yapılmış, hukuka aykırı yoldan delile ulaşılmış, şahit ifadesi dikkate alınmamış, adli yardım yapılmamış, silahların eşitliği ilkesine aykırı hareket edilmiş, deliller eksik değerlendirilmiş, mahkemeler (daireler) arasında içtihat ayrılığı var, bariz takdir hatası (keyfi takdir, açık keyfilik) var, hâkim çok değişmiş, gerekçeli karar hakkı ihlal edilmiş,

28 Bir örnek: Bursa'da 1940 yılında ölen dedelerinden kalan (iskanlı ama tapuya tescil edilmemiş) 5 dönüm tarlanın Belediye kendisine ait olduğunu iddia ediyor. Belediye yargı sürecinde; genel zamanaşımı, sebepsiz zenginleşme zamanaşımı, haksız fiil **zamanaşımı sürelerinin dolduğunu ileri sürerek davayı kazanıyor**. AYM: İddia edilen **zamanaşımı süreleri özel hukukta hakkı ortadan kaldırırsa da kamu hukukunda bu mümkün değildir**. Kamununun bu şekilde hak sahibi olması mümkün değildir. Mülkiyet hakkı ihlal edilmiştir. (AYM'nin 21/9/2022 Tarihli ve 2019/2236 Başvuru Numaralı Kararı, **RG**. 27.10.2022)

29 **Tedarikçiye tanınan KDV indirimi hakkının alıcıya tanınmaması** ayrımcı vergilendirme anlamına gelir ve mülkiyet hakkı ihlali oluşturur. (AİHM Bulves AD/Bulgaristan kararı, 3991/03, 22.1.2009)

30 Ülkemizde vergi borcunu ödemeyenler hakkında uygulanan **"yurt dışına çıkış yasağı"**, **ölçülülük ilkesine aykırı olduğu için yürürlükten kaldırılmıştır**. (AYM'nin 13.9.2022 tarih 2019/33855 Başvuru Nolu Kararı, **RG**. 21.12.2022)

31 Eskişehir Güzel Sanatlar Fakültesinde 20 yıl boyunca çalışan yabancı uyruklu öğretim görevlisine (ÖG) işten ayrıldığı vakit kıdem tazminatı ödenmemiştir. ÖG'nin açtığı davalar **"sözleşmesinde kıdem tazminatı ödeneceğine yönelik bir madde bulunmadığı"** gerekçesiyle reddedilmiştir. AYM: mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak **ayrımcılık yasağı ihlal edilmiştir**. Ödemek zorundasınız. (AYM'nin 16/3/2022 Tarihli ve 2019/8334 Başvuru Numaralı Kararı, **RG**. 10.6.2022)

AYM önüne gelen olaylarda ihlal iddialarına konu olan idari işlemleri, yargı sürecini “elverişlilik”, “gereklilik”, “orantılılık” ilkeleri açısından ayrıntılı olarak değerlendirmeye tabi tuttukten sonra kararını vermektedir.

V. Değerlendirme

“İnsan Hakları ve Vergi” isimli panelin giriş konuşması olmasını düşünerek hazırladığımız bu çalışmayı iki öneri ile bitirebiliriz.

İlk olarak insan hakkı ile ilgili olması nedeniyle AYM’ye yapılan bireysel başvuruların tıpkı AİHM’de olduğu gibi harca tabi tutulmamasının doğru olacağını düşünüyoruz.

İkinci önemli sorun AYM’nin karar alma sürecinin çok uzun olması ile ilgilidir. Uygulamada kararlar 2 ila 5 yıl arasında çıkabilmektedir. Bize göre bu sürenin 6 ayı geçmemesi gerekir. Bunun sağlanması için de Anayasa Mahkemesinin personel ve araç gereç eksikliğinin giderilmesi gerekir.

Karar alma sürecinin uzaması başvuru sayısının yüksek olmasından ve sürekli artmasından kaynaklanmaktadır.³² Bu artışlar **kamu kurumlarının idari işlem ve eylemlerine ve yargılama sürecine karşı ciddi bir güven sorununun** olduğunu göstermektedir. O halde kamu kesiminde çalışanların insan haklarına saygı konusundaki duyarlılık seviyesinin yükseltilmesini hedefleyen çalışmaların da yapılması gerekir.³³

32 Bir somut gösterge: 31.3.2023 tarihi itibarıyla Türk Anayasa Mahkemesi önündeki derdest başvuru sayısı 108.008. Aynı tarih itibarıyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önündeki 47 üye ülkeden gelen derdest başvuru sayısı ise 76.400.

33 22.9.2012-25.4.2016 tarihleri arasını kapsayan yaklaşık 4 yıllık sürede yapılan toplam bireysel başvuru sayısı 59.833 olup bunların 15.947’sinin (%27) idari yargıyla 39.853’ünün (%67) adli yargıyla ilişkilidir. Bu başvuruların 37.536’sı karara bağlanmıştır. Sonuçlandırılan dosyaların; 17.416’sı (%46) hakkında kabul edilemezlik kararı verilmiştir. **İhlal kararı verilen dosyaların toplam başvuru içindeki oranı %3 civarındadır.** İhlal kararlarının çoğunluğu da adil yargılanma hakkıyla alakalıdır. (Yamlı 2016: v1)
AİHM istatistikleri 1959-2010 yılları arasında kalan 50 yıllık sürede Mahkemede bakılan dosyaların yaklaşık %19’unun Türkiye’den gittiğini göstermektedir. Mahkumiyet kararı verilen dosya sayıları itibarıyla bakıldığı vakit de rekorun Rusya ve Türkiye’ye ait olduğu anlaşılmaktadır. Aleyhimize çıkan tazminat kararları en fazla, ülkemizdeki **yargı süresinin uzunluğu** ile ilgili. Sonra adil yargılanma hakkı, işkence yasağı, ayrımcılık yasağı gibi ihlaller geliyor.

Kaynakça

- (50 Soruda) AIHM (2021), Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Strazburg, https://www.echr.coe.int/Documents/50Questions_TUR.pdf (ET, 28.3.2023)
- ARIKAN Abdullah (2022), **Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, Adalet Yayınevi, Ankara.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda (2007), “Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz”, **Vergi Dünyası**, sayı 316, Aralık 2007, s. 84-101.
- BİLİCİ Nurettin (2004), “Mülkiyet Hakkına Saygı” Kuralı ve Devletin Mükellefe Faiz Ödeme Yükümlülüğü, **Prof. Dr. Birol Naci Muter’e Armağan**, s. 239-245, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa.
- BİLİCİ Nurettin, BAŞARAN YAVAŞLAR Funda (2014), “**Non Bis İn İdem Kuralı ve Yasallık İlkesi** (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkerleri)”, **Prof. Dr. Şükrü Kızılot’a Armağan**, Editör Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu, Gazi Üniversitesi İİBF, Ocak 2014, Ankara, s. 49-72.
- BİLİCİ Nurettin (2017), “Vergi Tekniği Raporlarının Gizliliği Sorunu”, **Dünya gazetesi**, 27.11.2017, s. 15.
- BİLİCİ Nurettin, ÖDEN Begüm Dilemre (2018), A’ya 1 B’ye 3 Ceza: Ayrımcı Vergilendirme, **Dünya gazetesi**, 24 Nisan 2018.
- BİLİCİ Nurettin, ÖDEN Begüm Dilemre (2019), KDV Alacakları ve İnsan Hakları, **Dünya gazetesi**, 5.1.2019, s. 11.
- BİLİCİ Nurettin, CANDAN Turgut (2015), Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu, **Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı**, ss. 871-908, 20-24 Mayıs 2015, Antalya.
- BİLİCİ Nurettin, CANDAN Turgut (2015), Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu, **Dünya gazetesi**, s. 11, 8 Ağustos 2015.
- BİLİCİ Nurettin, ÖDEN Begüm Dilemre (2017), Bireysel Başvuruda Kazananlar ve Kaybedenler, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mart 2017, sayı 159, s. 268-270.
- CANDAN Turgut, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 3. Baskı, Yetkin Yayınevi, 2022, Ankara.
- CANDAN Turgut (2007), AIHM’nin Eko-Elda Avea-Yunanistan Kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 114, (<http://www.danistay.gov.tr/dergi114.htm>).
- EROL Ahmet (2010), **Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,
- GÖNÜLTAŞ Nevin, **Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasal Vergilendirme İlkerleri Yönünden Analizi**, Legal Yayıncılık, İstanbul.
- ŞAHİNER Muhammed Emin (2020), **Mülkiyet Hakkına Vergi Müdahaleleri (İnsan Hakları Bağlamında Değerlendirme)**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Ankara.

Adalet Bakanı Sadullah Ergin’in yazılı soru önermesine verdiği cevaba göre, sadece 1 Mart-31 Aralık 2012 döneminde mahkûmiyet kararlarının sonucu olarak, Türk Devleti 1 milyon 707 bin 60 avro tazminat ödemiştir. Ödenen tazminatların tutarı, 1 Mayıs 2004-30 Haziran 2012 dönemi itibarıyla 180 milyon 940 bin liraya ulaşmıştır (**Dünya gazetesi**, 20 Eylül 2013, s. 2)

- ŞEN Murat, BARIN Taylan (2020) (Editörler), **Mülkiyet Hakkı Karar Özetleri**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara.
- ŞİMŞEK Suat, (2010), Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, **Maliye Dergisi**, sayı: 159. (http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/159/Suat%C5%9E%C4%B0M%C5%9EEK.pdf)
- ŞİMŞEK Suat (2013), Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkıyla İlgili Davaları İnceleme Yöntemi: Üç Kural Analizi, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 88, Ocak-Mart, 2013.
- YALTI Billur (2006), **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul.
- YALTI Billur (2012), Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İçtihat” **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2012, sayı: 289. http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=4532.
- YALTI Billur (2013), İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihli İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri: N.K.M. ve Yehova Şahitleri Kararları: Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2013, sayı: 300, s. 63-72.
- YAMLI Mehmet Sadık (Hazırlayan) (2016), **Bireysel Başvuruda İdari Yargıya İlişkin İhlal Kararları**, Şen Matbaa, Ankara.

Birden Fazla Dolaylı Vergi Yoluyla Mülkiyet Hakkı İhlali - Motorlu Taşıt Alımı Örneği -

Prof. Dr. Funda Başaran Yavaşlar
İstanbul Kültür Üniversitesi

1. Sorunun saptanması

Türkiye’de motorlu taşıt satın alanlar, bu satın almayla bağlantılı olarak iki tane dolaylı vergi ödemektedirler: önce özel tüketim vergisi (ÖTV), ardından onun üzerinden katma değer vergisi (KDV).

Motorlu taşıtlar için ÖTV, ÖTVK’ya tabi II sayılı listede düzenlenmektedir. Bu liste incelendiğinde, motorlu taşıtın özelliğine göre %0’dan %220’ye değişen oranlarda ÖTV öngörüldüğü görülmektedir. 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı¹ ile, Türkiye’de genel KDV oranı 10.07.2023 tarihinden itibaren- %20’ye çıkartılmıştır ve motorlu taşıt satışında bu genel oran uygulanmaktadır. Dolayısıyla, örneğin motor silindir hacmi 2000 cm³’ü aşan 700.000 TL değerinde bir motorlu taşıt satışında önce (700.000 x %220 =) 1.540.000 TL ÖTV uygulanmaktadır. Ardından ÖTV’li bedel (700.000 + 1.540.000 = 2.240.000 TL x %20 =) 448.000 TL KDV’ye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla, aynı vergi konusu (motorlu taşıt) sadece hem ÖTV hem de KDV’nin konusu olmakla kalmamakta, aynı zamanda ÖTV üzerinden KDV (1.540.000 x %20 = 308.000 TL), yani vergi üzerinden vergi alınmış olmaktadır. Çünkü, KDVK md.24, f.1, b.b gereğince, ÖTV KDV matrahına dahildir.

İşte bu düzenleme, Anayasa’ya (AY md.2 ve md.73) aykırı olduğu iddiasıyla 2013 yılında Anayasa Mahkemesi (AYM) önüne götürülmüştür. AYM, bu konuyu mükerrer vergilendirme olup olmadığını da dikkate alarak incelemiş ve neticede 24.12.2014 tarihli kararıyla AY’ya aykırılık itirazını reddetmiştir².

1 RG t.07.07.2023, S.32241

2 AYM, t.25.12.2014, E.2013/48, K.2014/198, RG t.07.04.2015, S.29319

Bu karara rağmen konuyla ilgili tartışmalar sona ermemiş, aksine motorlu taşıt alımında hem ÖTV hem de KDV'nin uygulanmasına yönelik tepkiler yıllar içinde giderek artmıştır. Bu makalede, mevcut durumun hukuka uygun olup olmadığı, AYM kararı ve karşılaştırmalı hukuk da dikkate alınarak incelenmektedir.

2. Motorlu taşıt tesliminde KDV ve ÖTV'nin birlikte uygulanması çifte vergilendirme midir?

2.1. Çifte vergilendirme kavramı

Çifte vergilendirme ya da birden fazla (/çoklu) vergilendirme, bir vergi konusunun aynı vergi mükellefi nezdinde aynı zaman dilimi bakımından tek bir devlette (ulusal düzeyde çifte vergilendirme) ya da birden fazla devlette (uluslararası düzeyde çifte vergilendirme) benzer vergilere tabi tutulmasıdır³. Bu bağlamda, çifte vergilendirmenin unsurları şunlardır:

- aynı vergi konusunun,
- aynı mükellef nezdinde,
- aynı zaman dilimi bakımından,
- tek bir devlette ya da birden fazla devlette,
- en az iki defa,
- benzer vergiye tabi tutulması.

Çifte vergilendirme denildiğinde, bundan anlaşılacak kural olarak "hukuki anlamda çifte vergilendirme"dir. Hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi, "ekonomik anlamda çifte vergilendirme"den ayırmak gerekir. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme, aynı vergi konusunun *farklı* vergi mükellefleri nezdinde aynı zaman dilimi bakımından tek bir devlette (ulusal düzeyde çifte vergilendirme) ya da birden fazla devlette (uluslararası düzeyde çifte vergilendirme) benzer vergilere tabi tutulmasıdır⁴. Ekonomik anlamda çifte vergilendirmeye ulusal düzeyde örnek, gerçek kişilerin elde ettikleri kar paylarının

3 Krş. SCHAUMBURG Harald, in: von Freeden/Haack/Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Auflage, 2017, Rz.15.2 vd.; LEHNER Moris, in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Aufl., 2021, Grundlagen Rz.7; SEER Roman, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage, 2021, Kap.1, Rz.1.92

4 LEHNER, in: Vogel/Lehner, Grundlagen Rz.9

vergilendirmesidir. Çünkü, kar payı öncelikle kurum nezdinde kurumlar vergisi ile vergilendirilir; ardından o kurumun hissedarı olması itibarıyla sahiplerinden biri olan gerçek kişi ortak nezdinde gelir vergisine tabi tutulur. Uluslararası düzeyde ekonomik anlamda çifte vergilendirmeye örnek olarak ise, yabancı iştirak kazancının hem yabancı iştirakin bulunduğu devlette hem de iştirakin sahibi olan ana şirketin bulunduğu devlette vergilendirilmesi gösterilebilir.

Yukarıdaki açıklamaların da ortaya koyduğu üzere, çifte vergilendirme, ulusal ve uluslararası çifte vergilendirme olmak üzere ikiye ayrılır. Ulusal düzeyde çifte vergilendirme, federatif devletlerde, birden fazla eyaletin ya da beldenin federal vergiye tabi bir konuyu vergilendirmesi; ulusal devletlerde ise, ulusal vergiye tabi konunun mahalli idarece alınan bir verginin de konusu olması halinde karşımıza çıkar. Bu bağlamda, aynı konunun birden fazla ulusal verginin, federe verginin ya da yerel verginin konusu olması da kuşkusuz bir çifte vergilendirme değildir. Uluslararası çifte vergilendirme ise, egemenlik ilkesi çerçevesinde bir devlet evrensellik ilkesini (tüm dünyada elde edilen gelirin yerleşik olunan devlette vergilendirilmesi) benimserken diğer devletin kaynak ilkesini (o devletten kaynaklanan gelirin onun tarafınca vergilendirilmesi) benimsemesi durumunda mevcuttur. Çifte vergilendirme çoğunlukla uluslararası düzeyde görülür.

Ulusal düzeyde çifte vergilendirme **verginin mali güçle orantılı olması ilkesi** ve **mülkiyet hakkı** ile ilgili sorunlar yaratırken, uluslararası düzeyde çifte vergilendirme verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin yanısıra⁵ genel **dolaşım özgürlüğüyle** (özellikle de sermayenin serbest dolaşımı ve yerleşim özgürlükleriyle) ilgili sorunlara yol açar. Şöyle ki; vergi, mali güç üzerinden alınır. Aynı mükellefin *farklı mali güç göstergeleri* üzerinden aynı zaman dilimine ilişkin olarak birden fazla vergi alınması mümkündür (çoklu vergi sistemi). Nitekim, örneğin elde edilen gelir üzerinden gelir vergisi alındıktan

5 Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin dar mükellef bakımından uygulanıp uygulanmayacağı ayrı bir tartışma konusudur. Türk AYM bunu kabul etmiştir. Bkz. AYM, t.15.10.2009, E.2006/119, K.2009/145: “Tam ve dar mükelleflerde vergi yükü dışında biçimsel ve usule ilişkin kimi farklılıklar olabilir. Ancak bu mükelleflerin, kendilerinden tahsil edilmesi gereken malî yükümlülüklerin kamu gücüne dayanılarak alınması ve mali güçlerine göre vergi ödemeleri bakımından aynı hukuksal durumda oldukları kuşkusuzdur. Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarından aynı miktarda gelir elde eden dar ve tam mükellef arasındaki yerleşmeye dayalı farklılık, bunlar arasında aynı gelir unsuru yönünden malî gücün farklı olduğunu göstermez. Ekonomik amaçlı değişikliklerin verginin temel yapısını bozmayacak şekilde yapılması, anayasal ilkelere de aykırı olmaması gerekir.”

sonra bu gelikle satın alınan motorlu taşıt için motorlu taşıtlar vergisi (MTV) alınması hukuka aykırı değildir. Çünkü, bu vergilerden ilki mali güç göstergelerinden biri olan “gelir”, ikincisi ise “servet” üzerinden alınmaktadır. Buna karşılık, aynı vergi mükellefinin aynı mali güç göstergesi üzerinden -aynı zaman dilimi bakımından- iki defa vergilendirme, vergi yükünün eşit şekilde dağılımını bozduğu gibi çoğu durumda mülkiyet hakkı ihlaline de yol açar.

Ulusal düzeyde çifte vergilendirme Anayasa ihlali olduğundan, bunun önüne geçmek için devletlerin iç hukuklarında gerekli önlemleri almaları gerekir. Uluslararası düzeyde çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için ise, devletler hukukunda genel bir yükümlülük bulunmamaktadır. Bu esas itibarıyla, devletlerarası ikili anlaşma olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile sağlanmaya çalışılır.

2.2. Türk Vergi Hukuku'nda (hukuki anlamda) çifte vergilendirme

Türkiye’de çifte vergilendirme, bir vergi hatası olan “hesap hatası” çeşitlerinden biri olarak VUK md.117, f.3’de tanımlanmaktadır. Buna göre mükerrer vergilendirme, “Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.”.

O halde, VUK md.117’deki tanıma göre çifte vergilendirmenin unsurları şunlardır:

- aynı vergi kanunu çerçevesinde,
- aynı vergilendirme dönemi için,
- aynı matrah üzerinden,
- bir defadan fazla
- vergi istenmeli veya alınmalıdır⁶.

VUK md.117, f.3’deki bu tanımda vergi konusu ve vergi mükellefinin aynı olmasının aranmaması dikkat çekicidir. Ancak, buradaki hata-

6 Benzer şekilde AYM, t.25.06.1998, E.1996/73, K.1998/41: “...vergi hukukunda mükerrer vergilendirme, aynı döneme ilişkin aynı matrah üzerinden aynı verginin birden fazla tarh ve tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmaktadır.”; Buna karşılık AYM t.25.12.2014, E.2013/48, K.2014/198’e göre: “mükerrer vergilendirmeden söz edilebilmesi için aynı kaynaktan, aynı yapıdan birden fazla vergi alınması gerekmektedir.”.

nun bir “hesap hatası” olarak kabul edilmiş olması, açıkça ifade etmese de yasa koyucunun vergi konusu ve mükellef bakımından aynılığı zımnen bir şart olarak aradığı şeklinde değerlendirilebilir. Çünkü; (i) aksi halde, farklı vergi konuları için “aynı matrah”ın gerekliliği gibi anlamsız bir sonuç ortaya çıkar: neticede matrah aynılığı, ancak aynı vergi konusu bakımından söz konusu olabilir. (ii) Hesap hatası idarenin “birel işlem”inde ortaya çıktığından, birel işlemin ancak “aynı vergi mükellefi” hakkında olması, başka bir deyişle verginin aynı mükelleften birden fazla kez istenmesi veya alınması halinde “hatalı” olacağı açıktır. Dolayısıyla, VUK md.117, f.3’ün amaçsal yorum yöntemi kullanılarak yorumlanması sonucunda, çifte vergilendirmenin kabulü için vergi konusu ve vergi mükellefinde aynılığın şart olduğu sonucuna ulaşmak gerekir.

Tanımda dikkat çeken ikinci husus, çifte vergilendirmenin varlığı için “aynı ya da benzer vergi”den değil, “aynı vergi kanununun uygulanması”ndan söz edilmesidir. *Aynı vergi kanununun uygulanması* çoğu durumda *aynı verginin uygulanması* anlamına gelir. Ancak, bu her zaman böyle olmak zorunda değildir. Örneğin, Gider Vergileri Kanunu’nda olduğu gibi, bir kanunda birden fazla farklı vergi düzenlenmiş olabilir. Dolayısıyla, aynı kanunun (örn. Gider Vergileri Kanunu) uygulanıyor olması, alınan vergilerin de (örn. banka ve sigorta muameleleri vergisi ile özel iletişim vergisi) aynı olduğu anlamına gelmez. Bu nedenle, VUK md.117’deki mükerrer vergilendirme tanımında yer alan “aynı vergi kanunu” ibaresini lafzi yorum yöntemiyle anlamlandırmak ve birebir aynı vergi kanununun birden fazla kez uygulanıyor olmasını aramak kanaatimce hatalı olur.

Esasen, VUK md.117, f.3’de “aynı vergi kanununun uygulanması” ibaresine yer vermek yerine “aynı ya da benzer vergi”nin istenmesi veya alınmasının şart koşulması daha doğru olurdu. Çünkü, yerleşik AYM içtihatlarında da⁷ ifade edildiği üzere, **verginin (/mali yükümlülüğün) varlığı ve niteliğini değerlendirirken, isim değil öz esas alınmalıdır.** Amaçsal yorum ve bu bağlamda ekonomik yaklaşım ilkesi de, “ismin değil özün” esas alınmasını gerektirmektedir. **Bir verginin ana karakterini ortaya koyan çekirdek unsurlar ise, o verginin konusu ve mükellefidir.** Verginin diğer temel unsurları (örneğin matrah, oran ve vergilendirme usulü), vergi konusu ve

7 Bkz. örn. AYM, t.31.03.1987, E.1986/20, K.1987/9, 31/03/1987: “... Mahkememizin bir çok kararlarında da belirtildiği üzere, kamu idareleri tarafından alınan paraların isimlerine değil, içerik ve niteliklerine göre değerlendirilmesi gerekir.”

mükellefine oranla daha tali niteliktedirler. Nitekim uluslararası hukukta, birden fazla devletin *aynı vergi konusu ve aynı mükelleften* “benzer vergi”yi aynı zaman dilimi bakımından alması halinde çifte vergilendirmenin kabul edilmesinin nedeni budur. Bir devletin “A”, diğ erinin “B” şeklinde isimlendirdiği bir vergi, konusu ve mükellefi aynı ise benzerdir ve aynı zaman dilimine ilişkin olmak kaydıyla çifte vergilendirme oluşturur; matrah, oran ve vergilendirme usulünün farklı olması önemli değildir.

2.3. Motorlu taşı t teslimi üzerindeki KDV ve ÖTV'nin aynı ya da benzer vergiler olup olmadığı

Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de “katma değer vergisi” bir genel tüketim vergisidir⁸. KDVK md.1, f.1 gereğince, Türkiye’deki ticari bir faaliyeti çerçevesinde yapılan teslimler **KDV’nin konusu** içine girer. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir (KDVK md.2, f.1, c.1). **KDV’nin mükellefi**, malı teslim eden kişidir (KDVK md.8, f.1, b.a). KDV’yi doğ uran olay malın teslimi, KDV’nin matrahı ise, mal tesliminin karşılığını teşkil eden bedeldir (KDVK md.10, f.a, md.20, f.1).

KDV’den farklı olarak ÖTV -adına uygun şekilde- bir özel tüketim vergisidir. Vergi geliri sağlama amacı, tüketici tercihlerini etkileme, sistemi basitleştirme, vergiye gönüllü uyumu sağlama, AB müktesabatına uyum amaçlarıyla getirilen ÖTV⁹,

8 KDV’ye sahip ülkeleri ve KDV oranlarını görmek için örn. bkz. Global VAT Compliance, World VAT Tax Rates Per Country 2023, <https://www.globalvatcompliance.com/globalvatnews/world-countries-vat-rates-2020/>, E.T.: 19.09.2023

9 Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi: “Tüketim vergileri, tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan katma değer vergisi ve benzeri genel tüketim vergileri ve sadece belirli bazı mallan konu edinen özel tüketim vergileri olarak ikili bir yapı göstermektedirler. Dünya uygulamalarına bakıldığında, genel tüketim vergileri yanı sıra sözü edilen özel tüketim vergilerinin, bir yandan gelir toplama diğ er yandan ise tüketicilerin harcama kalıplarını etkileme açısından giderek önem kazandığı ve bu türden vergilerin toplam vergi hâsılatları içerisinde önemli bir yer tutmaya başladığı görülmektedir. İyi tasarlanmış özel tüketim vergileri ile fiskal amaçların sağlanması yanı sıra enerji tasarrufundan taşımacılığ a ve çevreye kadar çokgeniş bir alanda tüketici tercihleri etkilenebilmektedir.

Ülkemizde, 1985 yılında genel tüketim vergileri alanında yapılan reformla, 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmış ve katma değer vergisi uygulamaya konulmuştur. Genel tüketim vergilerine ilişkin söz konusu reform sonrası, dolaylı vergiler alanındaki

motorlu taşıtları da kapsamına almaktadır (ÖTVK'ye ekli (II) sayılı liste).

ÖTVK md.1, f.1 gereğince, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı, kayıt ve tescile tâbi olmayanların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, veyahut da özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, **ÖTV'nin konusudur. İlk iktisap**, (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı

ikinci reform özel tüketim vergisiyle yapılmaktadır. Özel tüketim vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınarak bir yandan söz konusu malların vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanmakta diğer yandan ise basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmektedir. Dolaylı vergiler alanında ciddi bir basitleştirme öngören bu Tasarıyla 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmaktadır.

Öte yandan, dolaylı vergiler alanında Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması Tasarının bir diğer önemli hedefidir. Bilindiği gibi Türkiye-AB Ortaklık Konseyinin, ülkemiz ile Avrupa Birliği (AB) arasında bir ortaklık tesisini öngören Ankara Anlaşması ve Katma Protokole dayanarak almış olduğu 6 Mart 1995 tarihli ve 1/95 sayılı Karar ile 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren Avrupa Birliği ile gümrük birliği gerçekleştirilmiştir. Gümrük birliğinde dolaylı vergiler alanında sadece ayrımcılık yapmama ilkesine uymamız yeterli iken, 1999 yılında Helsinki Zirvesinde ülkemizin Avrupa Birliğine aday adaylığının kabulü ile ilişkilerimiz yeni bir boyut kazanmış, bu alandaki mevzuatımızın topluluk düzeyinde uygulanan mevzuata uyumlaştırılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu geliimeler çerçevesinde de 24.3.2001 tarihli ve 24352 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 19.3.2001 tarihli ve 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı"nda Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamaya ilişkin taahhütlerimiz kısa ve orta vadeli takvime bağlanmış ve özel tüketim vergisi alanında uyumlaştırma 2002 yılında başlayan orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer almıştır.

Bu Tasarının hazırlanmasında gümrük birliğinden kaynaklanan yerli ve ithal mallar arasında ayrımcılık yapmama ilkesi ile Türkiye Ulusal Programında orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer alan Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Sisteminin temel kural ve ilkeleri, verginin kapsamında olması gereken mallar, vergileme ölçüleri ve vergilerin yapısını belirleyen Avrupa Birliği Direktifleri dikkate alınmıştır.

Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesiyle, katma değer vergisinin yanı sıra ithalat, imalat veya ilk iktisap aşamasında tek bir dolaylı vergi uygulanacaktır. Tasarı ile AB katma değer vergisi mevzuatına uyumlaştırma çalışmaları dikkate alınarak, katma değer vergisinde genel orandan daha yüksek oranda vergilenen mallar kapsama alınmıştır.

Özel tüketim vergisi kapsamına alınan mal sayısı sınırlı tutulmuştur. Bu mallar için yürürlükten kaldırılan vergi, harç, fon ve payların oluturduğu yükün muhafazası amaçlanmış, ilâve bir vergi yükü doğurmayacak oranlar tespit edilmesine özen gösterilmiştir.". Gereke için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/tvk_4760_sayili_kanun.pdf, E.T.: 18.09.2023

Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini; *kayıt ve tescil*, motorlu taşıtların ilgili mevzuat gereğince trafik, belediye, liman ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünce tutulan sivil hava vasıtaları siciline yapılan kayıt ve tescilini; *teslim*, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini ifade etmektedir (ÖTVK md.2, f.1, b.b, b.c ve b.e).

ÖTV'nin mükellefi, kayıt ve tescile tâbi olanlar için motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. Motorlu taşıtlarla bağlantılı olarak ÖTV'yi doğuran temel olay malın teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı; ÖTV'nin matrahı ise, bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder (ÖTVK md.3, f.1, b.a ve md.11, f.1, b.3).

Yukarıdaki açıklamaların ortaya koyduğu üzere, Türkiye'de bir ticari faaliyet çerçevesinde motorlu araç teslimi hem KDV'nin hem de ÖTV'nin konusudur ve teslimi yapan kimse, hem KDV hem de ÖTV mükellefidir. Ayrıca, bu şekilde motorlu araç teslimi hem KDV'yi hem de ÖTV'yi doğuran olay olup, her iki verginin matrahı -hesaplanan ÖTV hariç- aynıdır (ÖTVK md.11, f.1, b.3). Bu iki verginin vergilendirme usulü de aynıdır, çünkü, her ikisi de beyana dayalı vergilerdir. Beyannamede vergi miktarı bildirilir ve vergi idaresinin tarh işlemi ile birlikte rakamsal olarak ortaya çıkan vergi borcu mükellef bakımından yasada belirtilen süre içinde ödenir (KDVK md.40 vd.; ÖTVK md.14 ve md.15). Nihayet, bu iki vergi de birer dolaylı vergidir. Dolaylı vergilerin en önemli özelliği, ilgili oldukları yasada düzenlenirken yansıtılabilmesine izin verilmiş olmasıdır. Yani, yansıtma yasal yapıları içinde öngörülmüştür. Yoksa, her türlü vergiyi piyasa şartlarının izin verdiği ölçüde yansıtmak mümkündür (gelir vergisi dahil). Bir verginin yansıtılması, onun yasal mükellefi üzerinde kalmaması anlamına gelir. Gerek ÖTV ve gerek KDV'de vergi yükünün yansıtıldığı kişi ise, nihai tüketicidir.

Esasen, KDV ve ÖTV arasındaki iki temel fark bulunmaktadır: 1. KDV bir genel tüketim vergisi, ÖTV ise özel tüketim vergisidir. 2.

KDV bir üreticiden nihai tüketiciye kadar her aşamada alınan bir vergi iken, ÖTV sadece (ilk ve) tek aşamada alınan bir vergidir (KDVK md.1- md.6 ve md.29; ÖTVK md.1-md.3). KDV'nin çoklu aşamada alınması nedeniyle yapısında olan "vergi indirimi mekanizması", tek bir safhada uygulanmayan ÖTV'de bulunmamaktadır.

Ancak bu farklılıklar, KDV ve ÖTV'nin "aynı" değil ama birbirine çok "benzer" vergiler olduğu gerçeğini değiştirmez. Çünkü; gerek ÖTV ve gerek KDV tüketim üzerinden alınan vergiler olduklarından, her ikisinde de vergilendirilen mali güç göstergesi "tüketim (/harcama)" dir. **Hem KDV ve hem de ÖTV yoluyla kimin "tüketim" mali gücünün vergilendirildiğine gelince, bu sorunun cevabı "nihai tüketicidir" dir.** Çünkü, yansıtma mekanizması yoluyla, tahsil edilen vergi nihai tüketicinin cebinden çıkmakta, onun mali gücü üzerinden alınmaktadır.

Sonuç olarak, kanaatimce, **motorlu taşıt tesliminde KDV ve ÖTV'nin birlikte uygulanması bir çifte vergilendirmedir.**

3. AYM'nin E.2013/48 sayılı kararı¹⁰ ve analizi

AYM, ÖTV'nin KDV matrahına dahil olmasını öngören KDVK md.24, f.1, b.b'nin Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine (hukuk devleti ilkesi ile verginin mali güçle orantılı olması ilkesi) aykırı olduğu, çünkü mal teslimi ve ithalatından alınan özel tüketim vergisinin aynı karakterli katma değer vergisi matrahına dâhil edildiği ve bu suretle aynı eşya için ödenen ÖTV üzerinden de KDV alındığı iddiasını şu iki temel gerekçeyle reddetmiştir¹¹:

10 Kararın künyesi için bkz. bu makalede dpn.2

11 Kararda ayrıca gerekçe olarak şu da belirtilmektedir: "... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesine göre, maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara bağlı tüm giderlerin toplamı şeklinde tanımlanmaktadır. Bu bağlamda katma değer vergisinin matrahına dâhil olan ve maliyet bedelini etkileyen taşıma, yükleme, boşaltma, ambalaj, sigorta, komisyon, faiz, erken ödemeler, müşterinin temerrüdü dolayısıyla yapılan ve müşteriye fatura edilen giderler, resim, harç, pay, fon karşılığı, fiyat farkı, prim, servis ücreti ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler gibi vergiler de satılan malın maliyetine dâhil olan ve malın satış bedelini etkileyen unsurlardır.

...

Bu itibarla malın maliyetine dâhil olan ve malın satış bedelini etkileyen unsurlardan olan vergilerin de itiraz konusu kural gereğince katma değer vergisinin matrahına dâhil edilmesi, sistem bütünlüğünün bir gereği olup Anayasa'ya aykırı bir yönü bulunmamaktadır."

- (i) ÖTV'nin KDV matrahına dahil olması mükerrer vergilendirme anlamına gelmemektedir. Çünkü, "mükerrer vergilendirmeden söz edilebilmesi için aynı kaynaktan, aynı yapıdan birden fazla vergi alınması gerekmektedir. Katma değer vergisi ile özel tüketim vergisinin her ikisi de harcamalar üzerinden alınmakla birlikte yapıları birbirinden farklıdır. Katma değer vergisi, malların ve hizmetlerin satışında oransal olarak alınan bir işlem vergisi olup verginin konusu tüm mal ve hizmetlerin üretiminden tüketiciye intikaline kadar her üretim ve dağıtım aşamasında "katılan değeri"dir. Diğer bir deyişle katma değer vergisinde mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye kadar her el değiştirme aşamasında katılan değer vergilendirilmektedir. Özel tüketim vergisi ise 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli dört adet listede yer alan Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde tanımı yapılan mallardan bir defaya mahsus olarak alınmakta olup verginin konusu anılan Cetvel'de özel olarak sayılan mallardır. Dolayısıyla sözü edilen iki vergi türünün aynı kaynaktan alınsalar da yapı itibarıyla aynı olmadıkları anlaşıldığından mükerrer vergilendirmeden söz edilemez."
- (ii) ÖTV'nin KDV matrahına dahil olması, uluslararası mevzuatta da öngörülmektedir: "Avrupa Konseyi'nin katma değer vergisi hakkında ortak kuralları belirleyen 28.11.2006 tarihli, 2006/112/EC sayılı Direktifi'nin 78. maddesinde de katma değer vergisi matrahının kapsamına, vergi, resim ve harçların dâhil edileceği öngörülmektedir. Dolayısıyla söz konusu kural sadece ülkemize özgü olmayıp katma değer vergisi hakkında uluslararası mevzuatta da benzer şekilde düzenlenmiştir."

Bu gerekçelerin her ikisine de katılmak mümkün değildir. Çünkü;

- (i) Yukarıda¹² açıklandığı üzere, mükerrer vergilendirmeden söz edebilmek için, alınan vergilerin aynı yapıda olması gibi bir şart ne ulusal (VUK md.117, f.3) ne de uluslararası hukukta mevcuttur.

Diğer yandan, motorlu taşıt satışında/alımında verginin konusu ve mükellefi aynıdır. Bunun da ötesinde, gerek ÖTV ve gerek KDV'de vergilendirilen mali güç "nihai tüketici"nin mali gücüdür¹³.

12 2.1. ve 2.2.

13 Bkz. yukarıda 2.3.

Nitekim, AYM, gerek ÖTV'nin ve gerek KDV'nin kaynağının "aynı" olduğunu ifade ederken, kanaatimce (aynı) nihai tüketicinin "harca ma (/tüketim)" mali gücüne işaret etmektedir. Bundan dolayı, (özellikle) **dolaylı vergilerde "yapı farklılığı" ikincil bir konudur.** Yanıtmanın tek aşamada mı yoksa birden fazla aşamada mı gerçekleştirildiği, çifte vergilendirme olup olmadığının tespitinde önemli bir unsur değildir¹⁴. **Önemli olan, aynı konunun (yani, "motorlu taşıt tüketimi"nin) aynı mükellef nezdinde (yani aynı nihai tüketicide) aynı zaman dilimi bakımından benzer iki vergi ile vergilendiriliyor olmasıdır.**

AYM'nin pek çok kararı gibi bu kararında da belirttiği üzere, kanun koyucu, **Anayasa'ya aykırı olmamak koşuluyla,** vergilendirilecek alanların seçiminde yetkilidir ve çifte vergilendirme Anayasal bir ilke olan verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırıdır. Bu nedenle yöneltilmesi gereken soru, bir vergi sisteminde genel bir tüketim vergisi varken özel tüketim vergisinin hukuki meşruiyetini nerede bulduğudur? Bunun cevabı, **-kamu yararı gibi sosyal devlet ilkesi kaynaklı nedenler hariç- kendisini özel tüketimde gösteren "ek mali güç"tür, ki bu da lüks tüketimde karşımıza çıkar**¹⁵. Lüks tüketim yapabilecek bir mali güç varsa, o zaman KDV'nin yeterli olmadığı, bu mali gücün biraz daha fazla -ÖTV ile- vergilendirilmesi verginin mali güçle orantılı olması ilkesine uygun olacaktır. Buna karşılık, zorunlu tüketim maddeleri bakımından bir ek mali güçten söz edilemez. Çünkü, yaşamın sürdürülebilmesi için tüketimi zorun-

14 Vergilendirilmek istenen nihai tüketici olmasına rağmen, KDV ve ÖTV'nin (/dolaylı vergilerin) doğrudan nihai tüketiciden alınmamasının farklı nedenleri vardır. Örneğin, böylece nihai tüketici tarafından gerçekleştirilecek tüketim beklenmeden vergi alınmış olmakta, yani hazineye vergi daha hızlı girmiş olmaktadır. Bir başka neden, özellikle KDV yoluyla defter ve belge düzenine gönüllü uyumu sağlamaktır. Çünkü, indirim mekanizmasını çalıştırabilmesi için, fatura ve benzeri vesikalarda KDV'nin gösterilmesi şarttır (KDVK md.29, f.1, b.a ve f.3, c.1). Nihayet, gelir vergisi ve servet vergisi(/vergileri) ödeyen nihai tüketiciden bir de yaptığı tüketim için vergi almak onun vergiye karşı olan direncini artıracığına inanılmaktadır. Bu nedenle, dolaylı vergiler yoluyla, mal ve hizmetin fiyatının bir parçasıymış algısı altında (/mali anestezi) vergi alınmakta ve bu tepki azaltılmaktadır.

15 Bkz. BAŞARAN YAĞAŞLAR Funda, Garip bir (ÖTV) yaz(ı) - 1, Dünya Gazetesi, 08.08.2023 ve Garip bir (ÖTV) yaz(ı) - 2, Dünya Gazetesi, 15.08.2023, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/garip-bir-otv-yazi-1/700791> ve <https://www.dunya.com/kose-yazisi/garip-bir-otv-yazi-2/701631>; HEY Johanna, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Rz.3.71

lu maddeler için yapılacak harcama bir mali güç ortaya koymaz. Kişi, hayatta kalabilmek için o harcamayı yapmak zorundadır. Asgari yaşam giderleri için kullanılması gereken gelirin -örnek alınan modern hukuk devletlerinde- vergi dışı bırakılmasının altında yatan mantık da aynıdır.

Buradan, bu makalenin konusu olan motorlu taşıt alımına odaklanırsak, motorlu taşıt alımının her durumda -ÖTV alınmasını meşru kılan- bir ek mali gücün varlığını gösterip göstermediğine bakmak gerekir. Kanaatimce, buna tek bir genel cevap vermek mümkün değildir. Çünkü özellikle büyük şehirlerde yaşayanlar, büyükşehirde yaşamıyor olsa dahi eviyle iş yeri arasında uzak mesafe olanlar, toplu taşıma imkanlarının sınırlı olduğu yerlerde bulunanlar ya da işinin niteliği gereği bir motorlu taşıt kullanmak zorunda olanlar bakımından artık burada "lüks tüketim" den söz etmek mümkün değildir. Ancak, burada da, motorlu taşıtın özelliklerine ve özellikle markasında ortaya çıkan değerine bakmak gerekir. Orta sınıf bir motorlu taşıt yerine lüks bir taşıtın kullanılması, orada vergilendirilebilecek bir ek mali gücü ortaya koyar. Ancak, ÖTVK'da bu ayırımların gerektiği şekilde yapılmadığı, esas itibariyle motorlu taşıtların bazı özelliklerinden hareketle oranlarda farklılaşmaya gidildiği görülmektedir.

(ii) AB mevzuatında özel tüketim vergileri 19.12.2019 tarih ve 2020/262 No'lu Tüketim Vergisi Sistemi Direktifi¹⁶ ile düzenlenmektedir (bundan önce, 16.12.2008 tarih ve 2008/118/EG ondan önce de 25.02.1992 tarih ve 92/12/EWG No'lu Direktifi ile düzenleniyordu). Bu Direktif, (i) enerji üreten maddeleri ve elektriği, (ii) alkol ve alkollü içecekleri, (iii) bütün mamullerini konu almakta olup, üye devletlere, vergi avantajları hariç olmak üzere, matrahın belirlenmesi, verginin hesaplanması, vergi alacağıının ortaya çıkması ve vergi denetimine ilişkin AB kurallarıyla uyumlu olmak şartıyla, bunlar üzerinden başka dolaylı vergiler alma imkânı tanımaktadır. Vergi oranları konusunda üye devletlere geniş bir takdir alanı bırakılmış olmakla birlikte, AB mevzuatı ile uyumlu özel tüketim vergisi mevzuatını devletlerin Direktif'e uygun şekilde yorumlayıp, uygulamaları gerekmektedir. Aksi halde, mükellefler hukuki yollara başvurabilirler. AB'de tüm özel tüketim vergilerinin tek bir "özel tüketim vergisi" çatısı altında

16 Council Directive (EU) 2020/262 of 19 December 2019 laying down the general arrangements for excise duty (recast), Official Journal dated 27.02.2020, L 58/4, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2020/262/oj>

toplanması zorunluluğu da mevcut değildir. Örneğin Almanya’da, federal düzeyde, tütün ve tütüne eşdeğer mamuller, bira ve bira karışımı içecekler, sert içkiler (Örn. votka), köpüklü şaraplar ve ara ürünler (örn. sherry), kahve, enerji üreten maddeler (benzin, dizel, doğalgaz, yağyakıt, likitgaz, kömür, ısınma ve yakıt amaçlı kullanılan bitkisel yağlar) ve elektrik, nükleer yakıt özel tüketim vergisine tabi ve her biri ayrı vergi yasalarının konusudur.

AB’de hatta AB’nin ötesinde OECD ülkelerinde, motorlu taşıt satışında/alımında KDV’nin yanısıra kapsamlı ve %220’lere varan bir ÖTV uygulaması ise, bir tek Türkiye’de mevcuttur¹⁷. Dolayısıyla, AYM’nin gerekçe olarak sunduğunun aksine, konu KDV matrahına diğer vergilerin girip girmediği değil, KDV’nin yanısıra -adeta genel tüketim vergisi mahiyetinde- başka bir tüketim vergisinin alınıp alınmadığıdır. AYM’nin öncelikle AB içinde Türkiye’deki gibi bir ÖTV ya da benzeri başka bir tüketim vergisinin motorlu taşıt satışında/alımında uygulanıp uygulanmadığını ve uygulanıyorsa bunun nedenini (sosyal devlet ilkesine dayalı kamu yararı ya da kendisini lüks tüketimde gösteren ek mali güç) saptayıp, ona göre karar vermesi gerekirdi.

17 Bkz. OECD, Consumption Tax Trends 2022, VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends, 4. Taxing vehicles and their use, Annex 4.A. Taxes on vehicles, 2022, <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/28bdb664-en/index.html?itemId=/content/component/28bdb664-en>, E.T.: 27.09.2023 ve PWC, Worldwide Tax Summaries Online <https://taxsummaries.pwc.com>, E.T.: 01.10.2023. Bu kaynaklar incelendiğinde görülmektedir ki; birçok ülkede araçların tescili harç ya da vergiye (registration fee, vehicle registration tax) tabi tutulmaktadır. Buna karşılık, çok az sayıda ülkede, motorlu taşıt tüketimiyle bağlantılı olarak KDV’nin yanısıra bir tüketim vergisi söz konusu olmaktadır. Şöyle ki; örneğin, Kolombiya’da değeri 30.000 USD ve üzeri aile tipi motorlu taşıtlar, karavanlar ve pikaplar için “ulusal tüketim vergisi”, İzlanda’da şahsi otomobiller dışındaki diğer motorlu taşıtlar için “tüketim vergisi”, Güney Kore’de yolcu taşıtları, kamp arabaları, iki tekerlekli taşıtlar ve elektrikli yolcu taşıtları için “bireysel tüketim vergisi”, Polonya’da yolcu araçları için “tüketim vergisi” ile özel hukuka tabi araç satışları üzerinden vergi, Hırvatistan’da kamuya açık yollarda kullanım bakımından özel vergi ödenmemiş motorlu araçlar için “özel vergi” ve Güney Kıbrıs’ta getirilen veya ithal edilen araçlar için “tüketim vergisi” alınmaktadır. KDV değil de federal düzeyde mal ve satış vergisinin (GTS) uygulandığı devletlerden Kanada’da, ayrıca eyalet satış vergisi veya -federal mal ve satış vergisiyle uyumlu hale getirilmiş- “uyumlaştırılmış hizmet vergisi” (HTS) ile yakıt tüketimi standartlarını karşılamayan araçlara özel tüketim vergisi niteliğinde bir yeşil vergi; ABD’de ise yine yakıt tüketimiyle ilgili olarak standartlara uygun olmayan araçların üretici veya ithalatçıları tarafından satışına, kullanımına veya kiralanmasında “gaz tüketim vergisi” ile ağır kamyon, römork ve traktörler için “perakende satış vergisi” alınmaktadır.

4. Mülkiyet hakkı ihlali sorunu

AY md.35, f.1 gereğince mülkiyet hakkı bir temel haktır ve AY md.13 gereğince, “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.*”.

Motorlu taşıt satışında/alımında nihai tüketiciden hem ÖTV hem de KDV alınmasının onun mülkiyet hakkını ihlal edip etmediği denetlenirken, AY md.13, md.35 ve md.73, f.1’i birlikte değerlendirmek gerekir. Çünkü, Anayasa’nın 13’üncü maddesi gereğince, ancak Anayasa’nın ilgili maddesinde belirtilen bir nedenle temel hak ve özgürlük sınırlanabilir. Mülkiyet hakkı bakımından bu neden, AY md.35, f.2’de “kamu yararı” olarak belirlenmiştir. Kamu yararından ne anlaşılması gerektiği ise AY md.73, f.1’de ortaya konulmaktadır: “kamu giderlerini karşılamak”.

Gerek KDV ve gerek ÖTV özel kanunlarla düzenlenmişlerdir, dolayısıyla AY md.13’deki mülkiyet hakkının “kanunla sınırlandırılması” şartı karşılanmıştır. Motorlu taşıt satışı/alımı bakımından AY md.13 çerçevesinde incelenmesi gereken temel ilke, ölçülülük ilkesidir¹⁸. Çünkü, bu makalenin giriş kısmında verilen örnek hatırlanacak olursa, motor silindir hacmi 2000 cm³’ü aşan 700.000 TL değerinde bir motorlu taşıt satışında önce 1.540.000 TL ÖTV, ardından 448.000 TL KDV alınmakta, dolayısıyla 700.000 TL’lik bir motorlu taşıt için nihai tüketici neticede 2.688.000 TL ödemektedir. Bu, araç fiyatının üç katına yakın bir rakamın vergi olarak alınması anlamına gelmektedir¹⁹, ki bu ölçülülük ilkesinin alt ilkelerinden orantılılık ilkesine açık şekilde aykırıdır. Zira, “kamu giderini karşılamak” amacına ulaşmak için vergi konusunun değerinin üç katı civarında vergi alınması orantısızdır.

ÖTVK’ya bağlı (II) sayılı liste incelendiğinde, motorlu taşıtlara uygulanacak olan ÖTV oranı belirlenirken, motorlu taşıt cinsinin,

18 AY md.13’ün vergiler bakımından anlamı ve uygulanımı konusunda kapsamlı bilgi için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Ankara, 2009, 147-202

19 İşaret etmek gerekir ki, eğer araç ithalse ve ek vergi söz konusuysa, bu rakam daha da yukarı çıkmaktadır.

motor gücünün, motor tipinin (elektrikli olup olmaması) ve kullanım amacının dikkate alındığı görülmektedir. Buna karşılık, ÖTV'nin alınmasını meşru kılan "lüks tüketim" yeterli şekilde dikkate alınmamıştır. Golf araçları için %6,7, hava taşıtları için %0,5, yat ve kotralar için ise %0 oranında ÖTV öngörülmesi olmasının başka bir anlamı yoktur. Dolayısıyla, görüşümce, ölçülülük ilkesinin orantılılık alt ilkesi kadar gereklilik alt ilkesi bakımından da mülkiyet hakkı ihlali söz konusudur.

5. Değerlendirme ve sonuç

Bu çalışma yapılırken tespit edilebildiği kadarıyla, motorlu taşıt satışında/alımında hem KDV hem de ÖTV alınması nedeniyle mülkiyet hakkı ihlali bireysel başvuru konusu olmamıştır. Bu, Türkiye'de (vergi mükellefi) nihai tüketicilerin anayasal haklarını koruma konusunda yeterli bilince ve -belki de- isteğe ve cesarete sahip olmadıklarını göstermektedir. Oysa, dolaylı vergiler yoluyla asıl vergilendirilenler onlardır, onların mülkiyet hakkı Anayasa'ya aykırı şekilde sınırlandırılmaktadır. Danıştay 9. Dairesi t.21.04.2005, E.2004/3737, K.2005/992 sayılı kararında açıkça "katma değer vergisinin yüklenicisi, vakfa ait üniversite olmayıp, eğitim ve öğretim hizmetinden yararlanan öğrenciler(dir)" diyerek, bu gerçeği açıkça ifade etmiştir.

Diğer yandan, AY md.152, 4 gereğince, "Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz.". Bu on yıllık sürenin büyük kısmının geçtiği dikkate alındığında, en azından norm denetimi yoluyla Anayasa'ya aykırı bu durumun AYM önüne getirilmesi, mükellefler bunu vergi mahkemesi önünde açtıkları davada dile getirmeseler bile, bütün milleti temsil eden milletvekillerinin önemli bir görevidir. Lüks sınıfında olmayan bir motorlu araç satışı/alımı, lüks tüketimmiş gibi vergilendirilemez.

Anayasa Mahkemesi ve Vergi: Vergi Uyuşmazlıklarının Anayasallaşması

Dr. Abdullah TEKBAŞ¹, Ömer DURSUN²

GİRİŞ

Türkiye’de 2012 yılında Anayasa Mahkemesine bireysel başvurunun kabulüyle vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin yeni bir kanun yolu ortaya çıkmıştır. Vergi yoluyla müdahalelerde uyuşmazlık çözümüne ilişkin diğer kanun yollarının tüketilmesinden sonra hak ve özgürlüklerine yönelik ihlalin ortadan kaldırılmadığını düşünen vergi mükellefleri, sorumluları ve diğer kişilerin artık Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yaparak hak ve özgürlüklerinin korunmasını talep etme hakları (bireysel başvuru hakkı) bulunmaktadır. Böylelikle somut müdahalelere dayalı vergisel uyuşmazlıkların koruma alanındaki hak ve özgürlüklerle ilgili oldukları ölçüde Anayasa Mahkemesince ele alınarak incelenmesi ve sonuçlandırılması söz konusu olabilecektir. Bu durum kendine özgü ilkeleri ve çözüm yolları sunan bireysel başvuru mekanizması dolayısıyla *vergi uyuşmazlıklarının anayasallaşması* olarak isimlendirilebilir.

I. VERGİ ARACILIĞIYLA TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERE MÜDAHALEDE MÜDAHALENİN KAYNAĞI

Anayasa’nın 148. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden,

1 Anayasa Mahkemesi raportörü

2 Anayasa Mahkemesi raportörü

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilecektir. Bu hükme göre bireysel başvuruda bulunulabilmesi için kapsamdaki temel hak ve özgürlüklere yönelik bir kamu gücü müdahalesinin varlığı gereklidir. Burada bir sınırlama söz konusu olmadığı için Anayasa'nın 7., 8. ve 9. maddeleriyle kamu gücünü kullanmak üzere yetkilendirilmiş olan yasama yürütme ve yargı organları tarafından temel hak ve özgürlüklere müdahale edilmesi durumunda bireysel başvuru yapılabilecektir.

30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesinin (2) numaralı fıkrasında ihlale neden olduğu öne sürülen *işlem, eylem ya da ihmâl*'den söz edilerek kamu gücü müdahalesinin türlerine yer verilmiştir. Buna göre temel hak ve özgürlüklerin kamu gücünü kullananların işlemleri, eylemleri ve ihmalleri dolayısıyla ihlal edilebileceği anlaşılmaktadır.

İşlem, eylem ve ihmâl farklı düzeylerde ortaya çıkabilecektir. Yasama yetkisinin kullanılması durumunda kanun biçiminde tezahür eden işlem, bir mahkemenin uyuşmazlık hakkında sonuca varması durumunda yargı kararı olarak tezahür edecektir. Kanun koyucunun Anayasa gereğince kanunla düzenlemesi gereken bir alanı düzenlememesi yasama düzeyinde bir ihmalken, duruşma yapılmasının zorunlu olduğu bir davada duruşma yapılmaması yargısal bir ihmâl olarak ortaya çıkacaktır. İşlem ve ihmâl yoluyla müdahale kamu gücünün bütün aktörlerinden sadır olabilecekken eylem yoluyla müdahale ancak idari fonksiyonun icrası sırasında ortaya çıkabilecektir.

Yukarıdaki örneklerden de görülebileceği gibi müdahalenin düzenleyici işlem (düzenleme yapılmaması halinde ihmâl) suretiyle ortaya çıkması muhtemel olduğu gibi birel işlem/eylem/ihmâl suretiyle ortaya çıkması da mümkündür.

Bu açıklamalar ışığında norm denetiminin konusuna giren işlemleri de dikkate alarak temel hak ve özgürlüklere yönelik müdahalenin kaynakları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- Kanun, KHK, CBK
- Diğer düzenleyici işlemler
- Yargısal pratik, İdari pratik

- Birel işlem, eylem, ihmal

II. BİREYSEL BAŞVURU DENETİMİ ÖNCESİNDE VE SONRASINDA ANAYASAYA UYGUNLUK DENETİMİNİN MÜDAHALENİN KAYNAĞI BAKIMINDAN KAPSAMI

Bireysel başvuru denetimi öncesinde Anayasa'ya uygunluk denetimi norm denetimi aracılığıyla yapılmakta olup yukarıda sınıflandırılan müdahale kaynaklarından kanun, KHK ve CBK'nın (bireysel başvurunun kabulünden sonra sisteme dahil edilmiştir) denetimi söz konusu olabilmekteydi. Ancak bu denetim iptal davası yoluyla başvurularda soyut kurallar üzerinden, itiraz başvurusunda ise (bireysel başvuru denetiminde olduğu kadar olmasa da) somut uyuşmazlıklar üzerinden ancak yine de soyut bir bakış açısıyla yapılmaktaydı.

Bireysel başvuru denetiminin kabulüyle temel hak ve özgürlüklere müdahalenin kaynağı olduğu ölçüde yukarıda sınıflandırılan bütün işlem, eylem ve ihmallerin Anayasa Mahkemesince anayasal ilkeler çerçevesinde denetimi mümkün hale gelmiştir. Kaynakta soyuttan somuta geçildikçe özellikle birel işlem/eylem/ihmallerle müdahaleler söz konusu oldukça en basit düzeydeki müdahalelerin bile anayasal denetiminin yolu açılmış olmaktadır.

III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ANAYASALLAŞMASI

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da uyuşmazlıkların anayasallaşmasına ilişkin yukarıda açıklanan gelişim yaşanmıştır. Bu anayasallaşma sürecini belli özellikleri itibarıyla örnekleriyle somutlaştırmak mümkündür.

A. Temel Hak Ve Özgürlüklere İlişkin Bütün Müdahale Kaynakları Üzerinden Denetim

Anayasa Mahkemesi en genelinden en özeline yukarıda sınıflandırılan farklı müdahale kaynaklarına ilişkin verdiği kararlarla her kaynak düzeyindeki müdahaleden kaynaklanan vergisel meselelerin anayasal meseleler olduğunu ortaya koymuştur. Bunlara aşağıdaki örneklerin verilmesi mümkündür:

- Kanunla müdahale
 - Kanunda eksik düzenleme³
 - Ödeme emrine karşı açılan dava görülmekteyken kanunla müdahale edilmesi⁴
- İdari düzenleyici işlemle müdahale
 - İstisna miktarının genel tebliğle azaltılması⁵
- Yargısal pratik haline gelmiş müdahale
 - İhtirazi kayıt konulsa da düzeltme beyannamesine karşı dava açma hakkı tanınmaması⁶
- İdari pratik haline gelmiş müdahaleİdarenin gerekçesiz farklı muamelesi⁷
- Birel işlemle müdahaleKDV indiriminin reddi⁸
- Birel ihmalle müdahale
 - El konulan aracın süresinde teslim edilmemesi⁹

B. Vergiye İlişkin Temel Uyuşmazlık Konularının Anayasa Mahkemesi Denetimine Açılması

Vergi hukukunda yaşanan pek çok sorunun sınıflandırılması durumunda ortaya çıkan temel uyuşmazlık konuları yukarıda açıklanan süreç dolayısıyla artık Anayasa Mahkemesi önüne taşınabilmekte ve bu konularda anayasal ilkelere uygun çözümler üretilebilmektedir. Bu kapsamda idarenin keyfiliği¹⁰, idarenin keyfiliğine ek yargının keyfiliği¹¹, kanunun kalitesizliği / eksik düzenleme / kanunla yürüyen süreçlere müdahale¹² gibi temel uyuşmazlık alanlarına ilişkin uyuşmazlıklar Anayasa Mahkemesi önüne gelmekte ve çözüme kavuşturulmaktadır.

3 AYM, *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* (5), B. No: 2019/6774, 14/9/2022

4 AYM, *A.N.A.*, B. No: 2014/109, 20/9/2017

5 AYM, *Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. (Eski Unvanı-Bilnam İşletmecilik ve Tic. Ltd. Şti.)*, B. No: 2016/3675, 3/11/2020

6 AYM, *Muhammet Alparslan*, B. No: 2019/2677, 17/11/2021

7 AYM, *Reis Rs Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2015/17259, 28/6/2018

8 AYM, *Alkopen Doğrama İnşaat Sanayi Ticaret İthalat İhracat Ltd. Şti.*, B. No: 2019/20170, 15/6/2022

9 AYM, *Gazi Muhammed*, B. No: 2018/37732, 24/11/2021

10 AYM, *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018

11 AYM, *Murat Çevik*, B. No: 2013/3245, 11/12/2014

12 AYM, *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018

C. Vergilendirme Sürecinin Tamamının Anayasa Mahkemesi Denetimine Açılması

Birel işlem/eylem/ihmallere de dahil neredeyse bütün müdahale kaynaklarından kaynaklanan vergisel uyuşmazlıkların bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi denetimine açılması, vergilendirme sürecinin bütün aşamalarına ilişkin meselelere Anayasa Mahkemesinin temas edebilmesi imkanını sağlamıştır. Vergiye ilişkin düzenlemelerin yapılmasından başlayarak uyuşmazlıkların çözümüne kadar devam eden süreçte çok sayıda işlem veya ihmal bireysel başvuru konusu yapılmakta ve bunlara ilişkin anayasal ilkeler ortaya konulmaktadır. Bu sürece ilişkin somut konular ve kararlara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Vergilendirme – verginin konusu – vergi konusuna girmeyen unsur üzerinden vergi istenmesi, başvuru konusunun kendisi tarafından üretilen elektrik için vergi istenmesi¹³
- İnceleme – vergi cezası – vergi mükellefi olmadığı halde ceza kesilmesi¹⁴
- Cebren tahsil – ödeme emri düzenlenmesi¹⁵
- Uyuşmazlık çözüm – vergiye karşı açılan davanın ehliyet yönünden reddi¹⁶

Ç. Bireysel Başvuru Dışındaki Uyuşmazlık Çözüm Yollarında Da Uyuşmazlık Çözüm Süreçlerinin Anayasallaşması

Subjektif bağlayıcı bireysel başvuru kararlarının objektif etkisinin yaygınlaşması ölçüsünde uyuşmazlıkların anayasal ilkelere uygun olarak çözülmesi eğilimi diğer yargı organlarına hatta uyuşmazlık çözümünde görevli idari birimlere de sirayet edecektir. Bireysel başvuru kararlarının objektif etki doğurabilmesi temel hak ve hürriyetlerin daha önceki aşamalarda çözümüne katkı sağlayacak, hukuk devletinin gerekliliği olan anayasal adalet daha etkili ve üst düzeyde sağlanabilecektir.

Bireysel başvurunun objektif etkisinin harekete geçirilebilmesi diğer paydaşların bu konudaki istekliliği ve katkı düzeyine bağlıdır.

13 AYM, İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.

14 AYM, *Murat Çevik (4)*, B. No: 2013/3241, 16/12/2015

15 AYM, *Bestami Alliş*, B. No: 2015/16656, 23/1/2019

16 AYM, *Gemak Gemi İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/7698, 18/2/2016

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin bireysel başvuru kararları verildikçe vergi yargısı organlarının bu kararları takiple kararlar doğrultusunda uyuşmazlıkları çözüme kavuşturdukları dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının Anayasa Mahkemesi önüne gelmeden vergi yargısı düzeyinde anayasallaşarak anayasal ilkelere göre çözülmekte olduğu izlenmektedir. Bu durum gelecek adına umut vericidir.

Diğer uyuşmazlık çözüm mekanizmaları yanında bizzat Anayasa Mahkemesinin kendisi de norm denetimi görevi dolayısıyla bireysel başvurunun objektif etkisini hayata geçirebilecek paydaşlardan biridir. Son zamanlarda verilen vergiye ilişkin norm denetimi kararları incelendiğinde, bireysel başvuru kararlarının dikkate alınmaya başlandığı gerek inceleme yönteminde ve gerekse kararların içeriğinde hak eksenli bir dönüşümün yaşanmakta olduğu gözlenmektedir. Bu da somuttan soyuta aynı soruna ilişkin denetiminde Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru denetimi ve norm denetiminde ortak bir çizgiyi takip etmekte olduğunu ve hak ve özgürlükleri korumaya yönelik paradigma değişimini hızla gerçekleştirmekte olduğunu göstermektedir.

SONUÇ

Bireysel başvuru denetiminin hayata geçirilmesiyle birlikte artık vergisel sorunlar anayasal düzeyde ele alınarak çözülmeye başlanmıştır. Bu da vergi uyuşmazlıklarının anayasallaşmasını, bu uyuşmazlıkların klasik ilkelerle çözümünden anayasal ilkelerle çözümüne doğru bir değişimi ifade etmektedir. Bu değişim vergi muhataplarının hak ve özgürlüklerinin korunması bakımından olması gerekeni ifade etmektedir. Ancak bu değişim sadece Anayasa Mahkemesinin ve sadece bireysel başvuru denetimiyle amacına ulaştrabileceği bir iş değildir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde anayasal adaleti sağlayabilmenin yolu diğer paydaşların da üzerlerine düşeni yapmalarından geçmektedir.

KAYNAKLAR

AYM, A.N.A., B. No: 2014/109, 20/9/2017

AYM, *Alkopen Doğrama İnşaat Sanayi Ticaret İthalat İhracat Ltd. Şti.*, B. No: 2019/20170, 15/6/2022

AYM, *Bestami Alliş*, B. No: 2015/16656, 23/1/2019

AYM, *Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. (Eski Unvanı-Bilnam İşletmecilik ve Tic. Ltd. Şti.)*, B. No: 2016/3675, 3/11/2020

AYM, *Gazi Muhammed*, B. No: 2018/37732, 24/11/2021

AYM, *Gemak Gemi İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/7698, 18/2/2016

AYM, *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. (5)*, B. No: 2019/6774, 14/9/2022

AYM, *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/941, 25/10/2018

AYM, *Muhammet Alparslan*, B. No: 2019/2677, 17/11/2021

AYM, *Murat Çevik*, B. No: 2013/3245, 11/12/2014

AYM, *Murat Çevik (4)*, B. No: 2013/3241, 16/12/2015

AYM, *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/6728, 1/2/2018

AYM, *Reis Rs Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2015/17259, 28/6/2018

Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Katma Değer Vergisinde İade Mekanizması (Türkiye-Avrupa Birliği Yaklaşımı)*

Dr. Öğr. Üyesi Hasan Oral
(Uluslararası Kıbrıs Üniversitesi, Hukuk Fakültesi)

Giriş

Katma değer vergisi (KDV) tüketim vergilerinin modern türlerinden biri olarak kabul edilmektedir. KDV'nin dünya çapında yaygınlaşmasında; verginin tarafsız olması, haksız rekabeti önlemesi, geniş bir alanda uygulanması nedeni ile vergi oranının düşük olması, tasarrufu teşvik ederek enflasyonist baskıları önlemesi ve vergilendirme kontrolünün kolay olması gibi avantajlarının önemli bir yeri bulunmaktadır. Ancak KDV'nin indirim ve iade mekanizmalarına sahip olması, bu verginin tercih edilmesinde kanımızca en önemli nedendir.

İade ve indirim mekanizmaları, KDV'yi diğer dolaylı vergilerden ayrılan en önemli avantajı olmuştur. Bu mekanizmalar sayesinde mükellefler, maliyetler nedeniyle yüklenmiş olduğu vergiyi, satarken elde ettiği gelir için ödeyeceği vergiden indirmekte yahut da iadesini almaktadır. Böylece sadece mükellefin ürettiği artı değer vergilendirilmektedir.

1940'lı yıllarda ilk uygulaması ABD'de gerçekleşen KDV, gelişmiş ve çağdaş nitelikte bir vergi olması sayesinde son 40 yılda, dünyada 130'dan fazla ülkenin mevzuatında yerini almıştır. Avrupa Birliği'ne üye adaylarına KDV uygulama zorunluluğu, üyelik şartı olarak öngörülmüştür. Nitekim KDV'nin, Avrupa Birliği'nde genel tüketim vergisi olarak tercih edilmesinin nedeni, bu verginin ortak pazara en uygun özellikleri taşımasıdır.

* Bu çalışma iki ayrı hakem değerlendirmesine tabi tutulmuş olup; hakem düzeltmeleri ve önerileri ışığında geliştirilmiş ve hakem onayları alınmıştır.

Ülkemizdeki KDV iadesi uygulamalarını mükellefin lehine bir hak olarak nitelendirmemizde ölçüt olarak alacağımız kriter, Avrupa Birliği'dir. KDV iadesi konusunda Avrupa Birliği uygulamalarının kriter alınmasının iki önemli nedeni bulunmaktadır. Bunlardan ilki Avrupa Birliği'nin direktiflerle düzenlediği, üye devletlerin hepsinde uyumlaştırdığı bir KDV sistemine sahip olmasıdır. İkinci önemli neden ise ülkemizde KDV sisteminin kabulüyle, Avrupa Birliği uyum kriterlerini hayata geçirmektir.

Ülkemizde KDV, Avrupa Birliği müfredatına uyum sağlama hedefi gözetilerek, sekiz ayrı gider vergisi kaldırılarak, büyük bir bölümü 1985 yılında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ile yürürlüğe girmiştir. KDV'nin yürürlüğe girişi mükelleflere indirim ve iade gibi bir dizi avantaj sağlamıştır.

KDV indirimiyle, satın alınan mal ve hizmet için ödenen KDV, satışı esnasında ödenecek KDV'den indirilmekte ve bu satış neticesinde doğan değer üzerinden vergi alınmaktadır. Böylece mükellef malı alırken ödemiş olduğu KDV'yi indirim konusu yaparak ikinci kez vergilendirmenin önüne geçmektedir. KDV iade işlemiyle ise, yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılamaması halinde KDV iade edilerek mükellefin üzerine bir vergi yükü oluşturulmasının önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

Ülkemizde iadeye veya indirim tabi tutulmaması nedeniyle devreden KDV'ler yıldan yıla büyük artışlar göstermektedir. **Mali verilere göre 2017 yılı sonu itibariyle devreden KDV tutarı 167 milyar TL iken, 2018 yılı sonunda 200 milyar TL, 2020 yılı sonu itibariyle 260 milyar TL, 2021 yılı sonunda 350 milyar TL., 2022 yılında ise 400 milyar TL'yi aşmış durumdadır.¹ Dönem sonunda iade edilecek KDV miktarına göre hesap yapan, faaliyetlerini sürdürebilmek için bu meblağa ihtiyaç duyan mükelleflerin sayısı oldukça fazlalaşmıştır.**

Bir yandan hükümet politikası haline gelen bir yandan da sürdürülemez bir hal alan KDV'de iade uygulamasının ülkemizde hukuki temelleri, yasal ve idari düzenlemelerin mükellef açısından KDV iadesinin hak olma niteliğini sınırlandırıp sınırlamadığının tespiti çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır. **Hükümetin finansal sıkıntıla-**

1 TOLU Abdullah, "İş Dünyası 400 Milyarı Aşan Devir KDV'nin Peşinde", Dünya Gazetesi, 23.05.2022

rı, mükelleflerin KDV iadesi için mevzuatta belirtilen prosedürleri doğru ya da tam olarak yerine getirmemeleri gibi nedenlerle, ödemesi beklenen ancak devreden vergi iadelerinin oranı da yıldan yıla artış göstermektedir. Bu nedenle ele aldığımız bu konu geçmiş yıllardan çok daha fazla güncelliğini korumaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS), Avrupa Birliği Direktifleri, Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihatlarınca KDV iadesi konusunda getirilen ilkeleri, ülkemizdeki KDV iadesi uygulamalarıyla karşılaştırmak, ülkemizde KDV iadesi uygulamalarının ne ölçüde mükellef lehine hak niteliği taşıdığı sorusunu yanıtlamamıza da yardımcı olacaktır.

Çalışmamızda ülkemize nazaran, Avrupa Birliği'nde iade mekanizmasının mükellef lehine uygulandığı hipotezini, doküman inceleme yöntemiyle doğrulamaya çalışacağız. Bu amaçla Avrupa Birliği müfredatı olan Kurucu Antlaşmalar ve Direktifler ile ABAD ve AİHM kararları incelenecektir. Elde ettiğimiz veriler, ülkemiz mevzuatı ve Danıştay kararları, KDV iade mekanizmanın koşulları, kullanım alanları, sınırları yönünden karşılaştırılacaktır.

Çalışmamızın ilk bölümünde ülkemizdeki KDV'de iade mekanizmasının genel değerlendirilmesi ve hukuki çerçevesi ele alınacaktır. Yasal statüde yer almamakla birlikte idari düzenlemelerle getirilen uygulamalarının KDV iadesi hakkını sınırlandırıcı boyutu ve ulusal yargının KDV iade uygulamalarına bakışı da yine bu bölümün konusunu oluşturacaktır.

Avrupa Birliği mevzuatının, AİHM ve ABAD kararlarının KDV iade mekanizmasına yaklaşımı ve mevzuat ile bu mahkemelerin KDV iadesine ilişkin geliştirdiği ilkeler ikinci bölümde ele alınacaktır.

Çalışmamızın sonuç niteliğindeki bölümünde ise ülkemizde KDV iade uygulamalarının mükellefler açısından ne derece hak niteliğinde olduğu Avrupa Birliği ve uluslararası mahkemelerin getirdiği ilkeler çerçevesinde değerlendirilecektir.

1. Türkiye'de KDV İadesinin Hukuki Yapısı ve Uygulamaları

KDV vergi indirimi ile mükellefin mal ve hizmet alırken yüklenmiş olduğu vergiyi, satarken elde ettiği gelir için ödeyeceği vergiden

indirerek, sadece elde ettiği artı değerın vergisini ödemesi amaçlanmıştır. KDV iadesinde ise, verginin indirim ve mahsubunun yapılmadığı durumlarda, indirilecek KDV'nin hesaplanan KDV'yi aşması halinde aşan kısım kadar iade almaya hak kazanılması söz konusudur.

KDV sistemi, dünyada olduğu gibi ülkemizde de vergi yükünün mükellef üzerinde bırakılmaması mantığı üzerine kurulmuştur. KDV sisteminde mal teslimi ve hizmet ifasının gerçekleştiği her aşamada indirim mekanizması sayesinde yükümlü indirim yoluyla sadece kendi KDV'sini ödemektedir. KDV sisteminin mantığı gereği vergiden istisna edildiği için tesliminde vergi hesaplanmayan işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin düzeltme yoluyla hak sahiplerine iadesini sağlayan bir yöntemdir.

KDV'de iade mekanizmasının KDVK'da düzenlendiğini görmekteyiz. İade hakkı doğuran işlemlerden² ötürü mükelleflerin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin nakden ve/veya mahsuben iadesi, KDVK'nın 32. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hüküm altına alınmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliği de Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul esaslar doğrultusunda KDV iadesinin uygulamalarına açıklık getiren, mükelleflere ve vergi idaresine yol gösteren idari düzenleyici bir işlem olarak yürürlükte yerini almaktadır.

Ülkemizde KDV iadesine ilişkin çalışmamızın bu bölümünde öncelikle KDV iade mekanizmasının hak ve hukuki niteliğini, ardından ise KDV iadelerinde ülkemizdeki uygulama yollarını ele alacağız.

2 İade konusu yapılabilecek işlemlerle ilgili yasal düzenlemeleri ile şu şekilde sıralayabiliriz:

- Mal ve hizmet ihracatı (KDVK, md.11)
- Araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna (KDVK, md.13)
- Taşımacılık istisnası (KDVK, md.14)
- Diplomatik istisnalar (KDVK, md.15)
- Özürülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları (KDVK, md.17/4-s)
- Uluslararası anlaşma hükümlerine göre uygulanan istisnalar (KDVK, md.19/2)
- İndirimli vergi oranına tabi teslim ve hizmetler (KDVK, md.29/2)
- Vergi sorumluluğu kapsamında tevkifat uygulamasından doğan işlemler (KDVK, md.9).

1.1. Bir Hak Olarak Ülkemizde KDV İadesi Mekanizması

KDVK 29. maddesi mükelleflere KDV'nde indirim imkânı sağlamaktadır. Bu sayede mükellefler vergiye tabi faaliyetler üzerinden hesapladıkları KDV'den, kendilerine yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin yükledikleri KDV'yi indirmekte, aradaki farkı vergi dairesine yatırmaktadır. Hesaplanan verginin yüklenilen vergiden az olması halinde, indirilemeyen kısım sonraki döneme devredilmektedir.

KDV indirimi bu yönüyle mükellef açısından bir hak olduğu gibi bir yükümlülük olarak da karşımıza çıkmaktadır.³ Mükellef iade hakkını kullanırken aynı zamanda otokontrol mekanizması oluşturmakta ve vergi idaresine gerçekleşen işlemlerin doğruluğunu denetlenme imkanı vermektedir.

Ancak bazı durumlarda KDV indirimine imkân bulunmamaktadır. Bu durumda yasal dayanağını KDVK'nın çeşitli hükümlerinden alan iade mekanizması devreye girmektedir. Bu düzenlemelere dayanak alınarak tam istisna ve diğer istisnalar ile kapsamında işlem yapan mükelleflerin, indirilecek KDV tutarları hesaplanan KDV tutarlarından yüksek olması halinde indirilemeyen KDV bu mükelleflere iade edilebilecektir. Mükellefler böylece sadece kendi kattığı değer vergisini ödemektedir.

1.2. KDV İade Hakkının Kullanılması ve Reddinin Hukuki Niteliği

İdari işlemi, tek yanlı idare açıklaması ile kişilerin hak ve yükümlülükleri üzerinde, karşı tarafın rızası olmadan sonuç doğurması veya hukuki düzene yasalar çerçevesinde ve yasalara aykırı olmamak üzere kurallar getirmesi şeklinde tanımladığımızda⁴ idari işlemin biri "irade açıklaması", diğeri "hukuki sonuç" olmak üzere iki unsurunun olduğu sonucuna varmaktayız.

KDV'ye tabi işleminin mevcut olmaması veya hesaplanan KDV'nin indirilecek KDV'den az olması hallerinde, indirilemeyen söz

3 YALTI Billur, Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi - Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi, (Katma Değer Vergisi), Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998, s. 287

4 KARAHANOGULLARI Onur, "İdarenin Hukukla Kavranması"; Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)", Turhan Kitapevi, Ankara 2011, s. 140

konusu KDV'nin mükellef tarafından vergi idaresinden talep edilmesi üzerine, mükellefin KDV iade talebini kabul etmesi yahut da talebi reddetmesi ile vergi idaresi bu konuda iradesini açıklamaktadır.

Bu irade açıklaması, mükellefe ödenmesi gereken KDV'nin belirlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır. KDV iadesinin talep edilmesi ve iadenin reddi halinde hem mükellef hem de vergi idaresi açısından farklı sonuçlar doğmaktadır. Kanunda belirtilen koşullara uygun şekilde talep edilen vergi iadesi mükellefleri alacaklı vergi dairesini de borçlu duruma sokmaktadır. VUK'un 120. maddesine göre vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 Sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödeneceği açık bir şekilde ifade edilmiştir. Dolayısıyla iade talebinde bulunan mükellefin bu talebini hukuka uygun olarak kullanması halinde, vergi idaresinin iade talebini reddi konusunda bir takdir yetkisi bulunmamaktadır.

Mükelleflerin kanunlarda belirtilen koşulları taşımayan vergi iadesi talebi ise, her iki taraf açısından da hukuki sonuç doğurmamaktadır.

İlerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak göreceğimiz üzere, mükellefin hukuk dünyasında değişiklikler oluşturan özel esaslar kategorisine alınmaları, KDV iadesi konusuyla yakından ilgilidir.

KDV iadesinin uygulanmasına ilişkin düzenlemelerin KDVK'da yer almadığını görmekteyiz. Vergi iadesine ilişkin düzenlemelerin yapılması, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) verdiği yetkiyle Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılmıştır.⁵

Her ne kadar gider vergilerinde vergi iadeleri KDVK'nın yürürlüğe girmesinden önce ülkemizde gerçekleştirilse de, KDVK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi iadeleri çok daha önem kazanmış ve

5 VUK 120. maddeye 5035 sayılı Kanunla eklenen düzenleme "(Ek fıkra: 5035 - 25.12.2003 / m.2 - Yürürlük m. 50 d) Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."

istisna ile muafiyetlerin artmasıyla beraber KDV iadesinin uygulama alanı daha da genişlemiştir.

KDV uygulama alanının artması, mükelleflerin iade taleplerinin artmasını da beraberinde getirmiştir. Artan talepler orantılı olarak, talep edilen KDV'nin türüne ve içeriğine göre farklı iade yöntem ve süreçleri uygulamada kendine yer bulmuştur.⁶

1.3. Ülkemizde KDV İadesi Uygulamaları

Ülkemizde KDV iade mekanizması, genel ve özel esaslar çerçevesinde uygulanmaktadır. KDV iadesinde genel ve özel esaslar ayırımında belirleyici olan kriterin mükelleflerin sahte fatura veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme, kullanma fiillerine ilişkin haklarında vergi idaresince rapor düzenlenmesi ya da haklarında rapor düzenlenen kişilerden mal ve hizmet satın alması durumunun tespiti olduğunu söyleyebiliriz. Haklarında SMİYB düzenleme, kullanma fiillerine ilişkin vergi tekniği raporu (VTR) ya da vergi inceleme raporu (VİR) bulunan kişiler ya da bunlardan mal ve hizmet satın alan kişiler KDV iadeleri özel esaslar kapsamında yer alırken, bu fiillerle ilişkilendirilmeyen KDV iadeleri ise genel esaslar kapsamında yer almaktadır.

KDV iade mekanizmasında genel ve özel esas uygulamalarını biraz daha detaylıca şu şekilde açıklayabiliriz:

1.3.1. KDV İadesinde Genel Esaslar

Mükellefler tarafından yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan KDV'nin iade talepleri çeşitli işlem grubundan kaynaklanmaktadır. Bunları; tam istisnalardan, indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerden, tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan KDV iadeleri olarak sayabiliriz.⁷

1.3.1.1. Tam İstisnadan Kaynaklanan KDV İadeleri

KDVK'ya göre tam istisna, yüklenilen vergilerin indirim veya iadesine imkân sağlanan istisnadır. Tam istisna işlemlerine ilişkin iade

6 BELGE Servet, Türkiye'de KDV İade Sürecine İlişkin Yaşanılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, FVM Işık Üniversitesi SBE, YL Tezi, Yıl 2019, s. 20

7 GÖKMEN Özlem, "Türkiye'de Katma Değer Vergisi İadesinde Vergi İncelemesi ve Değerlendirilmesi", YL Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi SBE, Yıl 2019, s. 28

uygulamasının yasal dayanağı KDVK'nın 32. maddesidir. Bu düzenlemeye göre; KDVK'nın 11, 13, 14 ve 15. maddeleri ile 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir.

Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacaktır.

Kanuni düzenlemelere baktığımızda;

- KDV Kanunu'nun 11,13,14,15, 17/4-s maddesi kapsamında yer alan işlemler,
- KDV Kanunu'nun geçici 26, geçici 29 ve Geçici 30. maddeleri kapsamında yer alan işlemler,
- 6111 sayılı Kanun geçici 16. maddesi kapsamında yer alan işlemler,
- Uluslararası anlaşmalar dahilindeki teslimler ve hizmetler, tam istisna kapsamına giren işlemler olarak sıralanabilir.

İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de yapılan dolaşım hizmetleri KDV'den istisna kapsamındaki işlemlere örnek teşkil etmektedir.⁸

Sıralamış olduğumuz bu istisna kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan yüklenilen ve indirim yoluyla yansıtılmayan KDV, iadeye tabi olacaktır.

1.3.1.2. İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetlerden Kaynaklanan KDV İadeleri

İndirimli orana tabi işlemlerde ekseriyetle mal veya hizmet alımlarında %20 KDV ödenmektedir. Bu duruma karşın bu malların tesli-

8 FAZLA Abdülkerim, "Türk Vergi Sisteminin Vergi İadesi ve Vergi Mahsubu Yönünden İncelenmesi ile İade İşlemlerinde Yetki ve İade Sonrası Muhasebe İşlemleri", Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2021, Cilt 11, Sayı 1, s. 3-4

mi ya da hizmetlerin ifası %10'luk veya %1'lik indirimli oranlara tabidir. Bu oran farklılıkları indirim mekanizması yoluyla telafi edilememektedir. İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerden kaynaklanan KDV iadelerinde indirim yoluyla telafi edilemeyen bu KDV miktarı, KDVK gereği mükelleflerin talebi üzerine iade edilmektedir.⁹

KDVK 29. maddesinin ikinci fıkrasına göre bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmeyecektir. Ancak Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan "işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden" temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilecektir.

İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerden kaynaklanan KDV iadelerini düzenleyen bu hükümden de anlaşılacağı üzere, mükelleflerin bir vergilendirme döneminde indirimli orana tabi mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin hesapladıkları KDV'nin, bu teslim ve ifalarla ilgili satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'den düşük olması durumunda, indirilemeyen verginin Cumhurbaşkanınca belirlenen (2023 yılı için 57.300,00 TL) limiti aşan kısmı, yıl içerisinde yukarıda belirtilen borçlara mahsuben iade edilebilecektir.

Yıl içinde yapılan mahsuben iadelerden sonra hala indirilemeyen bir kısım kalmışsa veya yıl içinde hiç mahsup talebinde bulunulmuş ise indirilemeyen KDV tutarı, izleyen yıl nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilebilecektir. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "**III / B-3.3. Yılı İçince İade Edilemeyen Vergilerin İadesi**" başlıklı bölümünde indirimli orana tabi işlemlerde iade

9 ODABAŞI Celalettin, İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Sistemi, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Örnek Bir Uygulama, Bursa Uludağ Üniversitesi SBE, YL Tezi, Bursa 2018, s. 75

talebinin; en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV Beyannameleri ile yapılabileceği belirtilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nden de anlaşıldığı üzere, 2022 yılı indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının yıl içinde mahsup edilmeyen kısmının 2023 yılının Kasım ayına ait KDV beyannamelerinde (Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin yılın sonuna kadar verilen düzeltme beyannameleri dahil) talep edilmesi gerekmektedir. 2023 yılı Kasım ayına ait KDV beyannamelerinde iade hakkını kullanmayan mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları kabul edilmemektedir.¹⁰

Bilindiği üzere vergiler beş yıllık zaman aşımı sürelerine tabidir. Devlet kendi vergi alacağına beş yıllık süre dolmamışsa vergi borçlusundan bu vergiyi talep edebilirken, vergi iadesi hakkına sahip olanların KDV alacaklarını bir sonraki yılın Kasım ayına kadar talep etmemeleri halinde bu haklarını yitirmeleri uyuşmazlık konusu edilmiştir. Ancak Danıştay, KDV iadesi alacaklılarının bu taleplerini hukuka uygun bulmamıştır.¹¹

1.3.1.3. Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlerden Kaynaklanan KDV İadeleri

Kesinti anlamına gelen “tevkifat” kavramını vergi sorumluluğu kavramıyla beraber ele almak gerekmektedir. Vergi sorumluluğu

10 www.nexiaturkey.com.tr 20.05.2023

11 Danıştay VDDK, 2021/71 E., 2023/86 K. ve 25.01.2023 Tarihli Kararı; Danıştay Dairesinin; “Uyuşmazlıkta, 2007 takvim yılında gerçekleşen indirimli orana tabi işlemler nedeniyle doğan katma değer vergisi iadelerinin talep edilebilmesi, indirimli orana tabi işlemlerden dolayı mahsuben iadenin varlığı; iadenin doğduğu tarihten itibaren verilecek katma değer vergisi beyannamelerinde gösterilmesi, mahsup yoluyla iade edilemediğinden iadesi gereken kısım için de (ihtilafı yıl için) ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinin verilme süresinin son gününe kadar iade talebinde bulunulması gerekmektedir. Bu tarihe kadar mahsup yoluyla iade talebinde bulunmayan davacı şirketin, daha sonraki düzeltme beyannamesi ile iade talebinde bulunmasının hukuki dayanağı bulunmadığından, davanın kabulüne ilişkin mahkeme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.” kararını onamıştır. Ayrıca bkz. Danıştay 4. Daire, 2019/9268 E., 2022/5883 K. ve 25.10.2022 Tarihli Kararı

Danıştay 3. Daire, 2019/5665 E., 2022/3254 K. ve 20.09.2022 Tarihli Kararı

Danıştay 4. Daire, 2020/4433 E., 2021/4218 K. ve 20.09.2021 Tarihli Kararı

ğu VUK'un 8. maddesinde verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olay kendi şahsında doğmamakla beraber, vergi idaresine karşı maddi ve usuli işlemleri yerine getirmekle yükümlü kişidir.

Vergilendirmede genel anlamda sorumluluk kavramı, KDV özelinde de benzerlik göstermektedir. KDVK 9. maddesinde düzenlenen sorumluluk özünde vergi alacağının güvenceye alınmasına yönelik bir uygulamadır. KDV özelinde vergi alacaklarının güvencesi, vergi idaresi tarafından mal teslimi veya hizmet ifası esnasında KDV'den belirli oranlarda kesinti yapıp tahsil edilme şeklinde sağlanmaktadır. Bu kesinti işlemi KDV tevkifatı olarak ifade edilmektedir.¹²

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, alıcılar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi olarak ifade edilmektedir.

Tam ve kısmi tevkifat uygulamasında "tam tevkifat", işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; "kısmi tevkifat" ise hesaplanan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için iki önemli koşulun bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 Nolu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatla ilgili 2 Nolu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması zorunluluğudur. İade taleplerinin yerine getirilmesinde ikinci koşul ise, alıcı tarafından 2 Nolu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olmasıdır.

Genel bütçe kapsamındaki idarelere yapılan işlemlerde ise hakedişin harcama yetkilisince onaylanmış olması gerekir. Bunlara ya-

12 <https://www.verginet.net/dtt/1/KDV-Tevkifatı-tam-kismi-istege-bagli.aspx> (03.05.2023), Hüseyin Kaan YURTTAŞ, KDV Tevkifatı ve İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Düzenlemesi, *Lebib Yalın Dergisi*, Sayı: 222, Haziran 2022

pılan işlemlerde, ayrıca beyan ve ödeme aranmaz. İade olarak talep edilen tutar, işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV esas alınarak belirlenir. İadesi istenilen KDV'nin ise, hiçbir surette tevkifata tabi tutulan KDV'den fazla olmaması gerekmektedir.

1.3.2. KDV İadesinde Özel Esaslar

Hukuki dayanağını KDV Genel Uygulama Tebliği'nden alan özel esaslar müessesesi, vergi idaresinin önleyici tedbirlerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Tebliğin "E. Özel Esaslar, Ortak Hükümler, Amaç" bölümünde özel esaslar müessesesi ile; iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesinin önlenmesinin amaçlandığı ifade edilmektedir. Bu yönüyle de vergi idaresi, hukuka aykırı vergi kaybına yol açabileceğinden kuşkulandığı mükellefleri özel esaslar müessesesiyle fişleme yoluna gitmektedir.¹³

Özel esaslar düzenlemesi doğrudan bir yasal düzenlemeye dayanmamaktadır. Ancak vergi idaresi, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde özel esaslar uygulamasının hukukiliğini 3065 sayılı KDVK 9, 11, 29, 32, 36. maddeleri ile gerekçelendirerek izah etmektedir.

Tebliğde, 3065 sayılı KDVK 9, 11, 29 ve 32. maddeleri ile iadeye ilişkin hükümler içeren diğer maddelerinde, nihai aşamada vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle gerçek bir mal veya hizmet hareketine dayalı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıtan belgelere istinaden yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesinin öngörüldüğü belirtilmektedir. Ancak mükelleflerin gerçekte yüklendikleri ve indirim yoluyla gideremedikleri KDV tutarlarının iadesini temin amacıyla, hiç yüklenilmediği halde sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeye dayalı olarak indirim hesaplarına alınan ve indirim yoluyla giderilemediği için de iadesi talep edilen KDV olarak gösterilen tutarların iadesinin önlenmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Özel esaslar müessesesi herhangi bir kanuni düzenlemeye dayanmadığı gibi, Tebliğ'de ifade edilen maddelerin hiçbirisi, özel esas-

13 YALTI Billur, "Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analiz Sistemine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler", (Kod Listeleri), Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 258(10), Yıl: 2010, s. 24

lar müessesesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi de vermemektedir.¹⁴

Vergi kayıplarının ve haksız vergi iadelerinin önlenmesi öncelikle Hazine ve Maliye Bakanlığının görev alanındadır. Bu amaçla Hazine ve Maliye Bakanlığı, KDV Uygulama Tebliği'ne göre özel esaslarla ilgili Tebliğ'de düzenleme yapma yetkisi, KDVK 36. maddesinin 2. fıkrasıyla kendisine verildiği ifade etmektedir. Oysa KDVK 36. maddedeki düzenlemede mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağının mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Belirtmek gerekir ki, Kanunda açıkça yeri olmayan bir müesse- senin uygulamasının Kanuna göre idareye verildiği tespiti hukuki mesnetten yoksundur. Ayrıca görüleceği üzere KDVK 36. maddesinde belirtilen vergisel önlemlerin hiç birisi özel esaslar müessesesi kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla düzenlemede özel esaslar müessesesinin uygulanmasına ilişkin Bakanlığa herhangi bir görev de verilmesi kanımızca mümkün değildir.

Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan bir kısım mükellefin iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabi olduğu Tebliğ'de ifade edilmektedir. Tebliğe göre özel esaslara tabi mükellefler şunlardır:

- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,
- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzen-

14 TAYLAR Yıldırım, Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 12(2), Yıl: 2021, s. 779

leme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,
- Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,
- Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler.

Vergi idaresinin mükellefleri özel esaslara almasında, vergi müfettişlerince düzenlenen VTR ve Risk Analiz Merkezi tarafından yapılan analiz ve tespitler dayanak teşkil etmektedir.¹⁵

Vergi idaresinin mükellefler hakkında özel esaslar uygulamasını gerçekleştirmesi, KDV iadesinin genel uygulama koşullarında değil, iadenin ağır teminat koşullarının varlığında mümkün görülmektedir. Sahte veya yanıltıcı belge düzenleyenler ile kullananlara ilişkin haklarında rapor düzenleyenler için KDV iadelerinin teminata bağlandığı durumlar KDV Genel Uygulama Tebliği’nde şu şekilde ifade edilmiştir:

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği konusunda olumsuz rapor bulunanların raporun vergi dairesine intikal ettiği tarih itibarıyla henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri;

- Sahte belge düzenleyenler için beş kat,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler için ise dört kat teminat karşılığında yerine getirilir. Teminat gösterilmemesi halinde iade talepleri, münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülür.¹⁶

15 Abdullah TOLU, İş dünyasında özel esas rahatsızlığı, 10.01.2022 Tarihli Köşe Yazısı, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/is-dunyasinda-ozel-esas-rahatsizligi/645417> (04.05.2023)

16 KDV Genel Uygulama Tebliği 6.1.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

Haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin olumsuz rapor bulunan mükelleflerin, raporun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihe kadar henüz sonuçlandırılmamış iade talepleri dâhil, bu tarihten sonraki iade talepleri;

- Sahte belge kullanımında dört kat,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımında ise üç kat, teminat karşılığında, teminat gösterilmemesi halinde münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. Raporun intikal ettiği tarihten önceki dönemler için alınan teminatlar da dâhil olmak üzere iade için alınan tüm teminatlar vergi inceleme raporu ile çözülür.¹⁷

Haklarında olumsuz tespit ve VTR bulunan mükelleflerin KDV iadesi istememesi, bu kişilerin özel esaslara alınmasına engel teşkil etmemektedir.¹⁸ Ayrıca Tebliğe göre kendileri hakkında herhangi bir olumsuzluk bulunmasa dahi bunlardan mal ve/veya hizmet satın alanların iade taleplerinde özel esaslar uygulanacağı ifade edilmektedir.

Vergi idaresi, özel esaslar kapsamına aldığı mükelleflere ilişkin KDV iadesi taleplerini reddetmektedir. Ayrıca özel esaslar kapsamına alınan mükelleflerden mal ve hizmet satın alan diğer mükellefler, vergi idaresinin inceleme tehdidi alanına girebilmektedir. Tüm bu müeyyideler, mükelleflerin özel esaslardan çıkmak için yargısal yollara başvurmasına önemli bir gerekçe oluşturmaktadır.

Mükellefler özel esaslara alınma işlemini vergi mahkemesinde yargı yoluna götürdüklerinde mahkemenin uyuşmazlığa bakışı, özel esaslara alınma işleminin iptali yönündedir. Mahkemeler, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma yapıldığı ve işlemin kendisinin hiçbir hukuki dayanağı olmadığı gerekçeleri ile mükelleflerin özel esaslara alınmasına ilişkin işlemi hukuka uygun bulmamaktadır.¹⁹

17 KDV Genel Uygulama Tebliği 6.2.1. İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

18 ŞİŞMAN Gülden, DOĞANLAR Nazlıcan, Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 3, Sayı: 2, s. 156

19 Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 2018/134 E., 2018/255 E. ve 03.05.2018 Tarihli Kararı, Danıştay 3. Dairesi, 2014/11851 E., 2015/3173 K. ve 13.05.2015 Tarihli Kararı, Danıştay 3. Dairesi, 2016/6359 E., 2016/4136 K. ve 07.06.2016 Tarihli Kararı

2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Vergi İadesi Hakkına Yaklaşımı

AİHS gibi temel normların var oluş nedeni, imzacı ülkelerde bu normların uygulanmasını sağlamaktır. AİHM kararları, bu normların uygulanmasında büyük öneme sahiptir. AİHS'e göre imzacı devletler, AİHM'de taraf olduğu davaların kararlarına uymayı taahhüt etmişlerdir.²⁰ Bu nedenle imzacı devletler AİHM'nin kararlarına uymak için gereken yükümlülüğü yerine getirmelidir.

AİHS'nin ek metninde bireylere tanınan mülkiyet hakkına devletin yaklaşımı bu anlamda oldukça önemlidir. Zira imzacı devletlere tanınan vergilendirme yetkisinin makul ve öngörülebilir çerçevenin dışına çıkması halinde, mülkiyet hakkının zedelenebileceği öngörülmektedir.

AİHM kararları, genelde insan hakları kapsamında mülkiyet hakkına ilişkin, özeldense mülkiyet hakkının sınırlandırılması nedeniyle bir idari işlem olan vergilendirmeye ilişkin içtihatları, imzacı devletlerin mevzuatına önemli katkılar sağlamıştır.

KDV'de iade mekanizmasının Avrupa Birliği mevzuatı ve yargı kararları açısından öne çıkan özelliği, bir "hak" olarak ifade edilmesidir. Bu nedenle öncelikle AİHS'nin mülkiyet hakkı yaklaşımını öncelikle ele almak, AİHM'in KDV'nde iade mekanizmasına yönelik kararlarına açıklık getirecektir.

2.1. AİHS ve AİHM'nin Mülkiyet Hakkı Kavramına Yaklaşımı

Avrupa'da mülkiyet hakkına ilişkin ortak bir duruşun olmaması,²¹ 1950 yılında Roma'da imzalanan AİHS'nde mülkiyet hakkına ilişkin bir düzenlemenin yer almamasının en önemli nedeni olmuştur. Mülkiyet hakkı ancak 1954 yılında ek bir protokolle eğitim ve serbest seçim haklarıyla birlikte AİHS'ne eklenmiştir.

20 AİHS 46. madde

21 AİHS henüz imza aşamasındayken imzacı devletlerden bir kısmı Komünist sistemle yönetilmekteydi. Orta ve Doğu Avrupa'daki komünist rejimin özelliklerinden biri özel mülkiyetin geniş çapta kamulaştırılması ya da kontrolünün kamuya bırakılmasıdır. O dönemde mülkiyet hakkının kapsamı konusunda tüm devletlerin ortak bir görüşü bulunmuyordu. Daha geniş bilgi için bkz. Aida Grgić, Zvonimir Mataga, Matija Longar, Ana Vilfan, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, No: 10, s. 33

AİHS ek 1 Nolu Protokol ile mülkiyet hakkı yerini almıştır. AİHS 1 Numaralı Protokolü'nün (Protokol) "Mülkiyetin Korunması" başlıklı 1. maddesi şöyledir:

"1. 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.

2. 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."

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere AİHS, mülkiyet hakkına ilişkin çerçeve bir düzenleme öngörmüştür. Bu düzenleme ile kişilere tanınan mülkiyet hakkına devlet tarafından gerçekleştirilecek keyfi müdahalenin önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Aynı zamanda mülkiyet hakkını kullanırken kişilerin yasada belirtilen sınırlara uygun davranması ve gerektiğinde de devletin mülkiyet hakkını sınırlayabileceği vurgulanmıştır.²²

İmzacı devletlerin mülkiyet hakkına ilişkin farklı yaklaşımları, AİHS'nde olduğu gibi AİHM mülkiyet hakkına ilişkin kararlar almasını da geciktirmiştir. AİHM, seksenli yıllara kadar vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıkları, imzacı devletlerin kendi egemenlik alanında görmüş ve vergi uyuşmazlıklara ilişkin ihlal kararında bulunmamıştır. Bu dönemde AİHM, vergilendirme konusunda devletlere geniş bir takdir hakkı tanımış, vergi politikaları kapsamında alınan tedbirleri "kamu yararı" olarak değerlendirilmiştir. Bu nedenle AİHM, açıkça dayanaktan yoksun olmadığı sürece vergi politikaları kapsamında alınan tedbirleri sorgulamamıştır.²³

AİHM'nin mülkiyete müdahalede devletin sınırlarının belirlediği ilk karar, Sporrngand Lönnroth İsveç Kararı²⁴ olmuştur. AİHM bu ve sonraki, devletin mülkiyet hakkına müdahalesinin sınırlarına ilişkin içtihatlarında, öncelikle AİHS'nin ek 1. Protokolün 1. maddesinde

22 ÖDEN Begüm Dilemre, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017, s. 90

23 ŞİMŞEK Suat, Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Maliye Dergisi, Sayı 159, Temmuz-Aralık 2010, s. 323

24 Sporrngand Lönnroth v. Sweden Davası, Başvuru No: 7151/75, Karar Tarihi:18.12.1984

yer alan kavramlardan ve tanımlardan yola çıkan bazı ölçütlerden yararlanmıştır.

Bu ölçütler “mal ve mülk” ifadesinin yorumlanması ile mal ve mülk dokunulmazlığına yapılan müdahalenin mevcut olup olmadığına ve müdahale varsa bunun, Protokol hükmünün izin verdiği şekilde gerçekleşmiş olup olmadığına ilişkindir. Uzlaşmazlığa ve başvuruya konu edilen parasal tutarın, Protokol hükmünde belirtilen anlamda bir “mal ve mülk” oluşturup oluşturmadığı gözetilmektedir. AİHM gerçek veya tüzel kişilerin hükümetten parasal alacakları konusundaki kararlarında, çalışma konumuz KDV iadesiyle sınırlı olmayan genişlikte bir yaklaşım geliştirmiştir.

AİHM kararlarında, Protokol hükmündeki “mal ve mülk” ifadesini iç hukukta bu kavrama verilen anlamlardan bağımsız olarak ele almaktadır. İç hukuktaki nitelendirilmelere bakılmaksızın, farklı türden menfaatler uzlaşmazlık konusu bağlamında değerlendirilerek “mal ve mülk” olarak kabul edilebilmektedir.

1986 tarihli *Van Marle ve diğerleri* gibi örnek kararlardan²⁵ bu yana AİHM içtihadının istikrarlı olarak kabul ettiği üzere, hükümetten parasal alacaklar ekonomik anlamda varlık niteliği taşıdıkları ölçüde mal ve mülk niteliğinde kabul edilebilecek ve hak konusu edilebilecektir.

Öte yandan, “hak” kavramının taşıdığı anlam itibariyle, bu varlıkların hukuk düzeni tarafından hakkın konusu olarak tanınması gerekeceği açıktır. Ancak böyle bir durumda varlıklar üzerinde meşru haklardan söz edilebilecektir.

KDV iadesi davalarının somutluğunda toparlarsak, varlık niteliğiyle “mal ve mülk” tanımına giren KDV iadesi parasal tutarları iç hukuk tarafından hakka konu edilir sayılmaları durumunda Protokol maddesine öngörülen hak koruması kapsamında yer alacaktır.

2.2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkı Çerçevesine Katma Değer Vergisi İadesine Yaklaşımı

AİHM, AİHS'nin Protokol hükmünü ilk maddesi lafzen üç kısma ayırmaktadır. Birinci fıkranın ilk cümlesi mal ve mülke saygı gös-

²⁵ Van Marle and Others v. The Netherlands Davası, Başvuru No: 8543/79; 8674/79; 8675/79; 8685/79, Karar Tarihi: 26.06.1986

terilmesini düzenlerken, birinci fıkranın ikinci cümlesi “mal ve mülkten yoksun bırakma” sonucunu, ikinci fıkra ise sınırlama sonucunu doğuran müdahaleleri düzenlemektedir.

Bunlardan birincisi, dayanağını Protokol lafzındaki “yasada öngörülen koşullar” ve “yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hak” ibarelerinde bulan yasallık koşuludur. İkinci koşul dayanağını yine Protokol lafzında bulan “kamu yararı” koşuludur. Dolayısıyla, kamu yararı koşulunun ekonomik uyumsuzluk olduğu davaların, bizi asıl ilgilendiren yönüyle KDV iadesi davalarının başvurunun zayıf halkası olduğu düşünülebilir. Ancak, AİHM’nin kamu yararının yokluğuna hükmettiği az sayıdaki karar arasında, KDV iadesi konusunda ve konu yönünden bağlantılı, *S.A. Dangeville*,²⁶ *S.A. Cabinet Diot ve diğeri*,²⁷ *Aon Conseil et Courtage ve diğeri*²⁸ gibi bir dizi başvuru da bulunmaktadır.

Bu nedenlerle, KDV iadesi davalarında müdahalenin ihlâl oluşturup oluşturmadığı tartışmasının odağı üçüncü koşul, yani orantılılık koşulu olmaktadır. AİHM içtihadı toplumun genel yararı ile kişinin temel hakları arasında kurulması gereken, 1982 tarihli *Sporrong ve Lönnroth* kararı gibi kararlarda vurgulanan, adil bir dengeden söz etmektedir. Dolayısıyla, AİHM’nin kamu yararı koşulunu kendi başına daha şekli bir kavram olarak ele aldığını, buna karşılık orantılılık bağlamında tekrar gündeme getirerek somut konumunda değerlendirdiğini söyleyebiliriz.

Öte yandan, orantılılık koşulu 1986 tarihli *James ve diğerleri* gibi kararlarla²⁹ daha genişletilmiştir. Toplumun genel yararını amaçlayan bir müdahaleden etkilenen kişiye, müdahalenin amacına göre ölçsüz ve aşırı bir yük yüklediğinde, adil dengenin bozulmuş olduğu kabul edilir. Bu nedenle orantılılık koşuluna ilişkin değerlendirme, başvurucaunun uğradığı zararı ve hükümetin müdahale gerekçesini bir arada ve somut, özgül şartları içinde ele alan bir değerlendirme olmalıdır.

26 S.A. Dangeville v. France Davası, Başvuru No: 36677/97, Karar Tarihi:16.04.2002

27 SA Cabinet Diot, SA Gras Savoye v. France Davası, Başvuru No: 49217/99, Karar Tarihi: 22/07/2003

28 AON Conseil Et Courtage S.A., Christian De Clarens S.A. v. France Davası, Başvuru No: 70160/01, Karar Tarihi: 25/01/2007

29 James and Others v. The United Kingdom Davası, Başvuru No: 8793/79, Karar Tarihi:21.02.1986

Nitekim KDV iadesi davalarında başvurucu lehine karar verirken AİHM'nin koşullar yönünden temel gerekçesi çoğunlukla, başvurucuya müdahalenin amacına göre ölçsüz ve aşırı bir yük yüklediği, adil dengenin bozulduğu, bu nedenle müdahalenin orantılılık koşulunu taşımadığı olmakta ve Protokol hükmünün ihlâl edildiği sonucuna varılmaktadır.

AİHM'nin bu ölçütleri ve yaklaşımları nasıl uyguladığını üç önemli kararda daha net görülmektedir.

2.2.1. Yasallık ve Kamu Yararı İlkeleri Açısından KDV İadesi Hakkına Yaklaşım, (S.A. Dangeville Fransa Kararı)

Yukarıdaki bölümde özellikle 1980'li yıllara kadar, AİHM'nin Protokol hükmünün ihlâlüne ilişkin ve konusu ekonomik olan uyuşmazlıklarda kamu yararı yönünden ulusal yargının değerlendirmesine itibar etme eğiliminde olduğunu belirtmiştik. Ancak AİHM'nin 2000'li yılların başında KDV iadesi davalarında uyguladığı ölçütleri netleştirdiğini görmekteyiz.

Mülkiyet hakkına, konumuz özelinde ise KDV iadesi hakkına ilişkin netleşen en önemli ölçüt kuşkusuz ki yasallık ilkesi olmuştur. Bu nedenle S.A. Dangeville – Fransa kararı, Avrupa Birliği mevzuatının üye devletlerce uygulanmasına ilişkin olduğu için, Topluluk hukuku ve insan hakları yönünden de örnek bir karar niteliğindedir.

Başvurucu S.A. Dangeville Fransız bir sigorta şirketi ve Genel Vergi Kanunu uyarınca KDV mükellefidir. Avrupa Toplulukları Konseyi'nin 1 Ocak 1978 tarihinde yürürlüğe giren Altıncı Direktifi uyarınca sigorta ve reasürans acenteleri, KDV muafiyeti kapsamına almıştır. 1978 yılı içerisinde, Dokuzuncu Direktif üzerinden, Altıncı Direktif hükmüne iç hukukunda yer vermesi için Fransa'ya 1 Ocak 1979 tarihine kadar süre tanınmıştır.³⁰

Başvurucu bu durum dayanarak, 1 Ocak 1978 yılından başlayarak, Altıncı Direktif hükmünün iç hukukta yürürlüğe girdiği tarihe kadar olan KDV ödemelerinin iadesini talep etmiştir. Nihayetinde yargılama konusu edilen talep, Paris İdare Mahkemesince reddedilmiştir. Aynı dönemde, başka firmaların aynı nitelikteki talepleri de idari yargı tarafından reddedilmiştir.

³⁰ Direktif geçmişe etkili olarak uygulanmamaktadır.

Belirtmek gerekir ki başvurunun talepleri iç hukuk yollarını tüketirken Maliye Bakanlığı, başvurunun talebine konu dönem için KDV ödemelerinin tahsil edilmeyeceği yönünde bir genelge yayımlamıştır. Başvurucu sonraki dilekçelerinde, bu genelge karşısında kendisine KDV iadesi yapılmamasını, eşitlik ilkesine aykırı ve ayrımcı bir uygulama olarak nitelendirmektedir.

Başvurucu uzun bir idari ve yargısal sürecin ardından nihayet 1996 yılında verilen Danıştay kararlarıyla iç hukuk yollarını tüketmiştir. Oysa Danıştay aynı gün verdiği bir başka kararda, S.A. Dangeville'in başvurusuna çok benzer talepleri hukuka uygun bulmuştur.

Uyuşmazlık önüne geldiğinde AİHM ilk olarak ve başvuruya konu edilen parasal tutarın Protokol hükmünde belirtilen anlamda bir "mal ve mülk" oluşturup oluşturmadığını değerlendirmiştir. Mahkeme başvurunun, Topluluk mevzuatı ile ulusal mevzuat ilişkisi bağlamında, bu tutarların iade edileceği yönünde haklı bir beklentisi olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bir başka ifadeyle, ekonomik yönden varlık niteliğindeki parasal tutarlar, meşru beklenti ölçütüyle hukuk düzeni tarafından tanınması ve korunması gereken mal ve mülk dokunulmazlığına konu olmuştur.

Bu temel saptamanın ardından AİHM, müdahalenin mevcut olup olmadığına ilişkin incelemesine başlamıştır. Mahkeme vergiler yönünden, müdahalenin mal ve mülke saygı gösterilmesi ilkesini ihlâl etmesinin diğer öğelerden ayrı düşünülmemeyeceğini belirtmiştir. Bir başka ifadeyle, vergilendirme alanındaki bir müdahalenin, belli bir hükümet tasarrufunun veya idari eylemin yol açtığı sonuçlara benzer şekilde sonuçlarla nitelendirilemeyeceğini ifade etmiştir. Dolayısıyla, bu yönden bir saptama yapmaksızın, doğrudan müdahalenin Protokol hükmünce izin verilen sınırlar içinde kalıp kalmadığını tartışmıştır.

AİHM yasallık koşulu hakkında savlarını ele aldığı bölümde, davalı Fransız hükümetinin KDV iadesi yapılmaması konusunda yasal çerçeve içinde olduğu ve başvurunun tükettiği iç hukuk yollarında da bu yasallık koşulu gözetilerek kararlar verildiğini ileri sürmüştür. Buna karşılık, Mahkeme başvurunun talep ettiği tutarların ödenmemesinin yürürlükteki vergi yasalarının uygulanmamasından değil, Fransız hükümetinin vergi yasalarını süresi içinde Altıncı Direktif hükümlerine uygun hale getirmemesinden kaynaklandığını saptamıştır. Böylece Hükümetin yasallık savını reddetmiştir.

Kararın “kamu yararı” yönünden incelendiği bölümde ise, Altıncı Direktif tarafından tanınan bir hakkın iç hukuktaki herhangi bir kavrama veya kuruma dayanarak ihlâl edilemeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca, Danıştay’ın iç hukuktaki kuralları usul yönünden katı şekilde uygulamasının, başvurucuyu sahip olduğu bu hakkı iç hukukta koruması için etkili yollardan yoksun bıraktığı ifade edilmiştir.

AİHM, davalının KDV iadesinin reddine ilişkin yaklaşımını kamu yararı yönünden değerlendirmesini kararında, orantılılık koşulu ile somutlaştırmıştır. AİHM gerek başvurucunun Fransa idaresinden taleplerinin reddedilmesinin gerekse iç hukukta koruması için etkili yollardan yoksun bırakılmasının orantılılık koşulunu karşılanmadığı anlamına geldiği, bir diğer ifadeyle, toplumun genel yararı ile kişinin temel hakları arasındaki adil dengenin bozulduğu hükmüne varmıştır.

Bu gerekçelere dayanarak, AİHM Protokol hükmünün ihlâl edildiğine 16 Nisan 2002 tarihli kararıyla hükmetmiştir. Yine başka Fransız sigorta acentelerinin Altıncı Direktif dayanaklı KDV iadesi taleplerine ilişkin davalarda da AİHM bu karara atıfta bulunmuştur. Böylece, önce S.A. Cabinet Diot ve S.A. Gras Savoye - Fransa, sonra S.A. Aon Conseil et Courtage ve S.A. Christian de Clarens - Fransa kararlarında ve yine kamu yararı yönünden AİHM aynı gerekçelerle ihlâl hükmüne hükmetmiştir.

2.2.2. Haklı Beklentinin Korunması Açısından KDV İadesi Hakkına Yaklaşım, (Intersplav - Ukrayna ve Antonov - Bulgaristan Kararları)

Haklı beklenti kavramı, devletin bir taahhüdüne, yerleşik bir uygulamasına veya yasal düzenlemelere güvenerek, kişinin kendisine bu taahhüt, uygulama veya düzenleme doğrultusunda muamele edileceği yönündeki beklentisi olarak tanımlanabilir.³¹ Haklı beklenti, hukuki belirlilik ilkesi, geriye yürümezlik ilkesi gibi temelinde hukuki düzenlemelere tabi kişilerin bu düzenlemelere güven duyarak kendisine hareket alanı oluşturmalarına imkân veren bir kavramdır.

Haklı beklenti, KDV iadesi talepleri ile ilgili AİHM kararlarında da kullanılan bir ölçüt olarak karşımıza çıkmaktadır. AİHM, vergisi

31 ALTINDAĞ Halil, Yürürlükte Olan Yasalara ve İdari Düzenleyici İşlemlere Güvenenden Kaynaklanan Haklı Beklenti Kavramı ve Korunması, İstanbul Üniversitesi SBE YL Tezi, 2010, s. 6

tahsil edilmiş ve ilgili yasalar çerçevesinde hareket etmiş bir mükellefin verginin kendisine iade edilmesi yönünde bir beklenti içinde olmasını hukuk düzenince kendisine sunulan korumanın gereği olduğuna işaret etmektedir.

Bu başlıkta ele alacağımız iki karar, KDV iadelerinin geç ödemesi nedeniyle mükelleflerin haklı beklentilerinin ihlal edilmesi konusundadır. Her iki başvuruda da mükellefe iadenin vergi idaresi tarafından geciktirildiğini, bu durumun ulusal yargı tarafından da hukuka uygun bulunduğunu görüyoruz.

İlk kararımız 9 Ocak 2007 tarihli Intersplav - Ukrayna kararıdır. Davacı, Ukrayna'nın Lugansk bölgesinin Sverdlosk şehrinde yerleşik, %20 KDV oranıyla Ukrayna'da satılan hurda metallerin geri dönüşüm imalatı işini yapan Ukrayna-İspanya ortaklığı bir şirkettir. Şirket üretiminin büyük bir bölümü Ukrayna'dan %0 KDV oranıyla ihraç edilmektedir. Bu nedenle davacı şirket KDV iadesine hak kazanmaktadır.

Ukrayna vergi mevzuatına göre KDV iadesi için ödemeler, mükellefin ilgili belgeleri sunmasından itibaren bir ay içerisinde yapılmaktadır. KDV iadesinin gecikmesi halinde mükellef ayrıca tazminata hak kazanır.

Ancak, yerel vergi idaresi mükellefin ilgili belgeleri sunmasına karşın, belgeleri iadenin mevzuat tarafından öngörülen sürede gerçekleşmesini sağlayacak sürelerde tasdik etmemiştir. Yine aynı nedenle, başvuru geç ödeme nedeniyle tazminata hak kazanmamıştır. 1998 Nisan'ında başlayan bu durum sistematik hal almış, başvuru mükellef idari makamlara başvurularının ardından yargı yoluna gitmiştir.

Verilen yargı kararlarının uygulanması yine vergi idaresi tarafından geciktirilmiş, bu gecikmeler de dava konusu edilmiştir. Başvurucunun 1998 yılından beri Lugansk Ticaret Mahkemesi'nde açtığı davaların sayısı 140'ı aşmıştır.

Başvurucunun KDV iadesi alacaklarının "mal ve mülk" oluşturup oluşturmadığı konusundaki tartışmada Ukrayna hükümeti, başvuru alacakları ancak yargı kararıyla tasdik edildiğinde "mal ve mülk" sıfatını kazanabileceğini savunmuştur. Başvurucunun alacakları böyle bir karar alınmaksızın hukuk düzeninin korumasından yoksun olmaya devam edecektir.

Buna karşılık AİHM kararında hem ekonomik yönden varlık ölçütünü tekrar etmiş hem de “mal ve mülk” kavramına konu olan varlığı Ukrayna hükümetinden farklı tanımlamıştır. AİHM’e göre burada tartışılan hak, Ukrayna hükümetinin ileri sürdüğü gibi münferit ödemeler üzerindeki hak değildir. Buradaki hak, iç hukuk gereğince yükümlülüklerini yerine getirmiş olan bir mükellefin kendisine iade ve gerekirse tazminat ödemesi için oluşan haklı beklentisine dayanmaktadır. Kısacası, AİHM “mal ve mülk” kavramını ve ilgili hakkı Ukrayna hükümetinden çok daha kapsamlı ve bütüncül olarak ele almaktadır.

Ukrayna hükümeti özetle, vergi idaresinin yasal yetkileri çerçevesinde hareket ettiğini, Ukrayna’da çok sık rastlanan vergi kaçakçılığı olaylarının ve vergi idaresinin mükellef hakkında kuşkuvarlıklarının vergi iadesi gecikmesinde temel neden olduğunu ileri sürmektedir. Ukrayna savunmasında hükümetin sahip olduğu takdir yetkisi çerçevesinde ve kamu yararının gerekleri karşısında başvuru üzerinde ağır veya ölçsüz bir yük bulunmadığını iddia etmiştir.

Ukrayna Hükümetinin gerekli koşulları sağlandığı savı AİHM tarafından reddedilmiştir. AİHM burada çok önemli bir ilke hatırlatmaktadır: Hükümetlerin ekonomik konularda kamu yararı yönünden geniş bir takdir yetkisi olsa da bunu kullanmanın sonuçları AİHS’e uygun olmak zorundadır ve AİHM’nin görev alanına giren tam da bu hususun denetlenmesidir.

Vergi idaresinin KDV iadesini ödememesi, sonrasında verilen mahkeme kararına rağmen de bu ödemeleri geciktirmesi yaklaşımını AİHM, toplumun genel yararı ile kişinin temel hakları arasındaki adil dengenin bozan bir fiili olarak saptamış ve ihlâl kararına hükmetmiştir.

Ele alacağımız bir diğer karar ise daha yeni tarihli Antonov – Bulgaristan kararıdır.³² Bir tarım işletmecisinin temsilcisi olan başvuru hakkında 2001 yılında KDV ve gelir vergilerine ilişkin vergi incelemesi gerçekleştirilmiştir. Başvurucunun denetim neticesinde belirlenen tarhiyata ilişkin yargı yoluna gitmesi sonucunda, 2004 yılında Varna Bölge Mahkemesi tarhiyatı hukuka aykırı bulmuş ve mükellef hakkında yeni bir tarhiyat yapılması gerektiğine hükmetmiştir.

32 Antonov v. Bulgaria Davası, Başvuru No: 58364/10, Karar Tarihi:28.05.2020

Varna Bölge Mahkemesi'nin gerekçesi mükellef hakkında incelemenin başvuru sahibinin şahsı hakkında başlatıldığı, fakat tahakkuk ettirilen vergilerin temsilcisi olduğu tarım işletmesinin faaliyetlerinden kaynaklandığı yönündedir.

2004 yılında, vergi idaresi başvuru hakkında yeni bir inceleme yapmış ve yeni tutarlarda vergi tarhiyatı gerçekleştirilmiştir. Başvurucunun bu işlem hakkında da yargı yoluna gitmesi sonucunda, Varna İdare Mahkemesi 2004 yılındaki tarhiyatı da hukuka aykırı bulmuştur ve bu karar Yüksek İdare Mahkemesi tarafından onanmıştır. Yüksek İdare Mahkemesi'nin gerekçesi, vergi incelemesi yapılan faaliyetlerin başvuru sahibinin vergi mükellefiyeti ile ilgili olmadığı yönündedir. Yüksek İdare Mahkemesi bu gerekçesini 2008 yılındaki iki kararında da tekrar etmiştir. Ancak, vergi idaresi mükellef lehine verilen bu kararların iptali için başvurularda bulunmuş, bu nedenle yargısal süreç 2010 yılına uzamıştır.

Bu süre içerisinde vergi idaresi hem 2001 incelemesi hem de 2004 incelemesi sonucunda tarh ettirilen tutarları başvurucudan cebri icra yoluyla tahsil etmiştir. Başvuru sahibi bu tutarların kendisine iadesi için 2010 yılında ve 2012 yılında yargısal yollara başvurmuş, ancak vergi iadesi 2012 yılı içerisinde gerçekleştirilmiştir.

Başvuru sahibi AİHM başvurusunda, vergi idaresinin kesinleşen Yüksek İdare Mahkemesi kararlarına rağmen gecikmeli vergi iadesi yapmasının Protokol hükmünün ihlali olduğunu ayrıca bu tutum nedeniyle, Protokol hükmüncü korunan hakkını savunmak için etkin çözüm yollarından da yoksun bırakıldığını ileri sürmüştür.

AİHM ölçütleri konusunda önceki içtihadına atıfla yaptığı değerlendirmenin ardından özel olarak vergi idaresinin, Yüksek İdare Mahkemesi kararlarının iptali için yaptığı başvurulara ve açtığı davalara eğilmiştir. AİHM, vergi idaresi tarafından sunulan dilekçelerin geçerli hukuki dayanak içermeyen, salt usul hukukunu kullanarak yargılamayı geciktirmeye yönelik girişimler olduğunu saptamıştır.

Bu nedenlerle gerçekleştirdiği yargılama sonunda AİHM, toplumun genel yararı ile kişinin temel hakları arasındaki adil dengenin bozulmuş olduğunu saptamış ve Protokol hükmünün ihlâl edilmiş olduğuna karar vermiştir.

3. Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları Işığında KDV İndirimi İlkeleri

Avrupa Birliği'nde temel norm niteliğine sahip kurucu anlaşmalar ve direktifler vergilendirmede büyük öneme sahiptir. Avrupa Birliği Direktifleri gibi temel normların yanında, bu normların denetim mekanizması ve üye ülkeler için de bağlayıcı olan ABAD kararları da vergilendirmeye ilişkin temel normların Avrupa Birliği genelinde uygulanmasına katkı sağlamaktadır.

Üye devletler tarafından Avrupa Birliği organlarına devredilen yetkiler ile üye devletlerin halen sahip oldukları yetkiler arasındaki hassas dengeyi, hukukun üstünlüğü ilkesi temelinde gerçekleştiren en önemli kurum ABAD'dır. Avrupa Birliği hukukunun "doğrudan etkisi" ve "önceliği" ilkelerinin geliştirilmesinde ABAD'a ihtiyaç duyulmuştur. Zira bu ilkeler bireylerin Avrupa Birliği hukukundan kaynaklanan haklarının temini açısından büyük önem arz etmektedir.

ABAD, KDV iadesine ilişkin kararlarını bir dizi ilkeye dayandırmaktadır. KDV iadesi davalarında ulusal yargı organlarının kendisine yönelttiği hukuki sorular bu ilkeler ışığında değerlendirilmekte ve Avrupa Birliği KDV sisteminin işleyişine bu ilkeler yön vermektedir.

Söz konusu ilkeleri Avrupa Birliği mevzuatından doğan temel ilkeler ve ABAD yargılamasında oluşan ilkeler olarak iki grupta ele alabiliriz. Ancak bu ilkeleri ele almadan önce ABAD kararları çerçevesinde KDV İndirimine ilişkin oluşan ilkeleri daha verimli aktarabilmek için Topluluk hukuku yönünden ve dolayısıyla ABAD kararlarında yer alan anlamıyla KDV iadesi mevzuatına değineceğiz.

3.1. Avrupa Birliği'nde KDV İndirimine İlişkin ABAD Kararlarına Dayanak Teşkil Eden Hukuki Düzenlemeler

Avrupa Birliği hukukunda KDV iadesi, esasen çifte vergilendirmenin önlenmesini hedefleyen bir mekanizmadır. KDV iadesi mekanizması ilk olarak 1979 yılında Sekizinci Direktif içeriğinde düzenlenmekte ve kurallara bağlanmaktaydı. Ancak, Sekizinci Direktif yalnızca KDV'ye tâbi mal ve hizmet iktisap ettikleri üye devlet dışındaki bir üye devlette kurulmuş olan veya kurulu olduğu üye devlette bir diğer üye devletten ithalat yapan vergi mükellefleri için KDV iadesini düzenlemekte, ancak Topluluk dışı ülkelerde bulunan KDV

iadesini düzenlememekteydi. Bu boşluğu doldurmak amacıyla 1986 yılında Topluluk dışında yer alan vergi mükellefleri için KDV iadesini düzenleyen On Üçüncü Direktif yürürlüğe konulmuştur.

Topluluğun geçirdiği dönüşüm ve Avrupa Birliği'nin kurulması, diğer alanlar gibi KDV alanında da harmonizasyon çabalarına hız vermiştir. Bu amaçla yayımlanan 2006/112/EC Konsey Direktifi'nin 170. madde ve devamında, Avrupa Birliği KDV sisteminde geçerli iade kurallarına topluca atıf yapmaktaydı. 2008/9/EC Konsey Direktifi anılan direktifin atıfta bulunduğu Sekizinci Direktif iade kurallarını yeniden düzenlemiştir. Dolayısıyla, Topluluk hukuku anlamında KDV iadesini düzenleyen kurallar, 2008/9/EC Konsey Direktifi ve ayrıca On Üçüncü Direktif çerçevesinde yer almaktadır.

3.2. KDV İndiriminde Avrupa Birliği Mevzuatından Doğan Temel İlkeler

Bu ilkelerin Topluluk mevzuatında yer alan grubu, bir diğer adıyla temel ilkeler, Avrupa Birliği KDV sistemindeki yeriyle KDV'nin genel niteliklerine ilişkin emredici hükümlerden doğmaktadır.

Bu ilkelerden birincisi KDV'nin genel bir tüketim vergisi olma niteliğidir. Bu ilke 1967 tarihli Birinci Direktif'in 2. maddesinde yer almakta, böylece KDV'nin genel nitelikleri yönünden en önemli ve kurucu ilkeyi oluşturmaktadır. Buna göre, KDV sadece son tüketicinin/kullanıcının yükleneceği şekilde düzenlenen, tüketim vergisi niteliğinde bir vergidir. ABAD da 1980'lerden bu yana içtihatlarında genellik ilkesini benimsemiştir.³³

İkinci ilke, KDV'nin tarafsız bir vergi olma niteliğidir. Tarafsızlık ilkesi dayanağını yine Birinci Direktif'ten alsa da somut bağlamlarda nasıl yorumlanacağı konusunda günümüze değin çeşitli görüşler ile ri sürülmüştür. Buna karşın, farklı yorumlar ve KDV sisteminin kuruluş gerekçeleri ışığında tarafsız bir vergi olmanın, ticari kararları etkilemeyecek nitelikte bir vergi olmak anlamına geldiğini söyleyebiliriz.³⁴

33 Rita de la Feria, *EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox*, Şubat 2016, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper, <https://core.ac.uk/download/pdf/288289459.pdf> , s. 3, 07.06.2023

34 De la Feria, s. 4

ABAD, KDV'nin bu niteliğini de bir ilke olarak benimsemiş ve 1980'lerden bu yana verdiği kararlarda bu ilkeye yer vermiştir. Ancak ABAD'ın tarafsız vergi tanımına ilişkin görece kuramsal çerçevenin ötesine geçtiğini, bu niteliğe daha aktif ve somut bir mali tarafsızlık boyutu kattığını görmekteyiz.³⁵ Bu sayede, KDV iadesi kararlarında mükellefin ve vergi idaresinin yükümlülükleri bu temel ilke esasında değerlendirilebilmektedir.

Diğer gruptaki ilkeler ise doğrudan ABAD içtihat hukukunca oluşturulmuştur. Doktrinde alt ilkeler şeklinde tanımlansalar da tamamen ulusal yargının ele aldığı pratik sorunlar üzerinden geliştirilmişlerdir. Bu nedenle, Birinci Direktif ve devamındaki Topluluk mevzuatında yer alan temel ilkelerden farklılık gösterirler. Avrupa Birliği KDV sisteminin ulusal düzeydeki uygulamalar zemininde hayata geçirilmesi için çok büyük önem taşıdıklarını söyleyebiliriz.

Yine yukarıda belirttiğimiz iki temel ilkedен farklı olarak, KDV'nin genel niteliklerinden çok, hukuk ve maliye sistemlerinde uygulanmasında izlenmesi gereken ilkeler olarak karşımıza çıkarlar. Dolayısıyla sayıları, ABAD KDV içtihat hukukunun gelişimiyle birlikte artmıştır.

Bu ilkelere ilişkin yaklaşımlara ABAD'ın 1980'lerdeki içtihadından itibaren yer verilmiş olsa da, KDV'nin niteliklerine dayanan ilkeler olarak tanımlanmaları 2001 yılında verilen ve vergi oranlarındaki farklılara ilişkin Komisyon - Fransa kararıyla³⁶ başlamıştır. Bu kararda ABAD, mali tarafsızlık boyutuyla ele aldığını kaydettiğimiz tarafsız vergi niteliğinden yola çıkarak KDV'nin yeknesaklığı ilkesini ortaya koymuştur.³⁷

KDV'nin yeknesaklığı ilkesinin ardından ABAD, davalar özelinde değerlendirmeleriyle yeni ilkeler de geliştirmiştir. Bu ilkeler arasında denklik, etkililik, orantılılık, rekabete aykırılığın giderilmesi gibi ilkeleri sayabiliriz.

Alt ilkelerin ortak bir özelliği, dayanaklarını temel ilkeler arasında tarafsız bir vergi olma niteliğinden ve bu niteliğin ABAD tarafından yorumlanmış hali olan mali tarafsızlık ilkesinden almasıdır.³⁸

35 De la Feria, s. 5

36 ABAD, C-481/98 Sayılı, 03.05.2001 Tarihli Kararı

37 De la Feria s. 6

38 De la Feria, s. 6

Yine bu ilkeler içtihat hukukundan kaynaklı olduğu için, farklı davalarda farklı alt ilkeler ileri sürülmektedir. Bu nedenle, ABAD'ın KDV iadesi davalarındaki kavramlarını ve yaklaşımlarını 2000'lerden bu yana gelişen içtihat hukukunun alt ilkeleri ve dayandıkları temel ilke ışığında değerlendirmenin yararlı olacağı kanısındayız. ABAD'ın gerekçelerini alt ilkelere dayandırma yaklaşımı görece yeni olduğu için, bu değerlendirmelerin günceli yansıttığını da düşünüyoruz.

3.3. KDV İndiriminde ABAD Kararlarından Doğan İlkeler

Somut sorunları ele alması nedeniyle ABAD yargılamasının, yukarıda anılan direktifleri dayanak olarak Avrupa Birliği'nde KDV iadesi uygulamasını şekillendirdiğini görmekteyiz. Nitekim yürürlükteki temel KDV mevzuatı niteliğindeki 2006/112/EC Konsey Direktifi, Topluluk hukukunu üye devletlerin iç hukuklarında mükelleflere tanıdıkları KDV iadesi koşulları yönünden bir asgari standart işlevi olarak görmektedir. Böylece bu düzenlemeler ve ilgili ABAD içtihadı, üye devletlerin daha genel KDV düzenlemeleri kapsamındaki KDV iadesi kurallarını, Topluluk hukukuyla karşılaştırarak denetlemeye yetkili kılmaktadır.

ABAD'ın, KDV iadesini bir hak olarak gördüğü açıktır. Bu hakkın kullanılması ve üye devletlerin bu yönde uygun düzenlemeler yapması, Avrupa Birliği KDV sisteminin etkin şekilde hayata geçirilmesi için elzemdir. Nitekim kartopu etkisine sahip vergilendirmenin önüne geçmek, Avrupa Birliği KDV sisteminin kurucu önceliklerindedir.

KDV iadesi bu açıdan iki boyutuyla ortaya çıkmaktadır. Birinci boyutunda KDV iadesi, KDV'nin tarafsız bir vergi olma niteliğinin korunmasını güvenceye almaktadır. Dolayısıyla, ABAD içtihadının yorumladığı biçimiyle mali tarafsızlık ilkesine bağlı kalınmasını sağlamaktadır. İkinci boyutu ise, üye devletin mükellefin KDV iadesi hakkını kullanabilmesi için etkili araçları sunmasını gerektirmektedir.

Bu nedenle KDV iadesinin mükellefin bir hakkı olarak tartışıldığı ABAD kararlarında kural olarak mali tarafsızlık ilkesine yer verildiğini, alt ilkeler arasında ise en sık etkililik ilkesinin dayanak olarak sunulduğunu görüyoruz. Etkililik ilkesiyle ilgili kararların çoğunlukla süre ve dönem kısıtlamalarına ve/veya vergi idaresinin bilgi taleplerine ilişkin olması dikkat çekmektedir.

ABAD'ın yaklaşımı ve yöntemi bir dizi kararda somut olarak ifade edilmektedir. Buna göre etkililik ilkesi, üye devletlere mükelleflerin Topluluk hukuku tarafından tanınan hakların kullanmalarını imkânsız veya aşırı zor hale getirmeme yükümlülüğünü yüklemektedir.

Bu çerçevede gündeme gelen bir diğer alt ilke ise denklik ilkesidir. Bu ilke ilk somut ifadesini 2001 tarihli Avrupa Toplulukları Komisyonu - İtalya kararında³⁹ bulmuştur. Bu kararda, Topluluk mevzuatı uyarınca KDV iadelerinin likit ödeme şeklinde veya ona denk yollarla ve geciktirmeden yapılması gerektiği hatırlatılmıştır.

Denklik ilkesinin, andığımız diğer ilkelerden farklı olarak ödemenin şekline ilişkin olduğu, üye devletlerin Avrupa Birliği KDV sistemi yönünden yükümlülüklerinde görece dar bir kapsamı ele aldığı düşünülebilir. Ancak denklik, üye devletlerin ulusal mevzuatının mükelleflere tanıdığı hakların en az Topluluk hukukunca tanınan haklara denk olması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, üye devletlere ulusal mevzuatlarındaki KDV iadesi kurallarını Topluluk hukukunun sunduğu asgari standarda uygun şekilde düzenleme görevi vermektedir.

Üye devletlere benzeri bir görev yükleyen bir diğer alt ilke, orantılılık ilkesidir. Topluluk mevzuatında, özel olarak 2006/112/EC Konsey Direktifinde orantılılık kavramı oldukça dar bir çerçevede, KDV tutarının mal ve hizmet bedeline orantılı olması şeklinde karşımıza çıkmaktadır.⁴⁰

Ancak, ABAD'ın 2000'lerden bu yana içtihatlarında⁴¹ getirdiği yorumlarla orantılılık kavramı yeni bir boyut kazanmış ve bir alt ilke haline gelmiştir. Buna göre, üye devletlerin gerek vergilerin tahsili gerekse vergi kaçakçılığının önlenmesine, konumuz özelinde ise KDV iadesi hakkına ilişkin düzenlemeleri, amaçlarıyla orantılı olmalıdır.⁴²

39 ABAD, C-78/00 Sayılı, 25.10.2001 Tarihli Kararı

40 Mudrecki Artur, "The Principle of Proportionality in Value Added Tax", *Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interest : conference proceedings* içinde, s. 633-649, Bialystok - Vilnius: Temida 2, Faculty of Law, University of Bialystok, 2018, ISBN 978-83-65696-08-3), s. 636 https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/6965/1/A_Mudrecki_The_Principle_of_Proportionality_in_Value_Added_Tax.pdf, 07.06.2023

41 ABAD'ın orantılılık kavramını bir alt ilke olarak işlediği kararlara örnek olarak C-25/07 sayılı, 10.07.2008 tarihli Sosnowska v Dyrektor Izby Skarbowej kararı verilebilir.

42 Mudrecki, s. 640-641

ABAD kararlarının ortaya çıkardığı ilkeleri bizzat KDV iadesine ilişkin uyuşmazlıkları konu alan bazı ABAD kararlarını inceleyerek somutlaştıracağız. İnceleyeceğimiz kararlar arasında ön plana çıkan ortak yön, üye devletin mükellefe KDV iade hakkını kullanabilmesi için uygun koşulları sağlamaması, böylece KDV iade hakkının önüne usul hukukundan kaynaklı engeller konulmasıdır.

3.3.1. Philips Orăștie SRL Kararı⁴³

Vergi idaresi Romen tüzel kişisi olan davacıya gerçekleştirdiği tarhiyatı tebliğ etmiştir. Davacı aynı ay için beyannamesinde, tarh edilen tutarın altında bir tutarı “tebliğ edilen tarhiyat işleminde belirtilen ve beyanname sunulması öncesinde ödenmemiş bulunan bakiye KDV” hanesinde bildirmiştir. Beyannamesinde vergi iadesi talep etmemiştir. Mahsup sonrasında davacı, tebliğ edilen tutarla bu tutar arasındaki fark yönünden borçlu kalmaya devam etmiş ve ardından tutar davacıdan tahsil edilmiştir.

Davacı tarh işlemine, beyannameye belirtilen tutara ilişkin kısmı yönünden itiraz etmiş, vergi idaresince bildirilen tutarın tamamına yakın tutarda bir banka teminat mektubunu ise itiraz dilekçesiyle beraber sunmuştur. Bundan sonraki beyannamelerinde, “tebliğ edilen tarhiyat işleminde belirtilen ve beyanname sunulması öncesinde ödenmemiş bulunan bakiye KDV” hanesinde herhangi bir tutar bildirmemiştir.

Bu sırada davacı, itiraza konu tutarın yürürlükteki ulusal mevzuat ışığında “borçlu olunan tutar” veya “muaccel toplam KDV tutarı” sayılmayacağı gerekçesiyle iade talep etmiştir. Vergi idaresi iade işlemi için olur yazıları düzenleyerek davacının yorumunu örtülü olarak kabul etmiştir. Ancak tarhiyat işleminin veya iade talebine konu tutarın niteliğine ilişkin bir değerlendirme de yapmamıştır.

Davacı tarhiyatın iptali için idari yargıda ve borcun iptali için adli yargıda açtığı davaları kazanmıştır. Fakat vergi idaresi uzlaşmazlığa konu edilmiş tutarın davacı tarafından beyannamelerinde belirtilmediği gerekçesiyle ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine dayanarak ek tarhiyat işlemleri yapmış ve bunları davacıya bildirmiştir. Bir başka ifadeyle, vergi idaresi yargı kararlarını dolanmak gibi bir yöntemle eski işleminin davacıya getirdiği vergi yükünü devam ettirmiştir.

43 ABAD, C-487/20 Sayılı ve 10.02.2022 Tarihli Kararı

Davacı ek tarhiyatın iptali için idari yargıda yeni bir dava açmıştır. Davacı iptal talebine dayanak olarak, vergi idaresinin ileri sürdüğü mevzuat hükümlerinin ABAD içtihadıyla yerleşik hale gelmiş denklik, etkililik ve tarafsızlık ilkelerine aykırı olduğunu iddia etmiştir. Mahkemenin ABAD'a yönelttiği soru da davacının bu savı hakkındadır.

ABAD ulusal KDV mevzuatının irdelendiği bu soru yönünden, öncelikle üye devletlerin KDV mevzuatlarını düzenleme yetkisinden söz etmiştir. Ancak, bu yetki sınırsız değildir.⁴⁴ Bu nedenle, üye devletler KDV iadesi düzenlemelerinde genel mali tarafsızlık ilkesinin yanı sıra denklik ve etkililik ilkelerine de uymalıdır.

Soru özeline gelindiğinde, ABAD mali tarafsızlık ilkesine uygunluğun, Avrupa Birliği KDV sisteminin hayata geçirilmesi ve KDV'nin tarafsız bir vergi olma niteliğinin korunması öncelikleri ışığında, yargı tarafından inceleneceğini hatırlatmaktadır.⁴⁵ Dolayısıyla, bu bir tür amaca uygunluk incelemesi olacak ve sorunun değindiği temel ilke yönünden yanıtı bu temelde verilebilecektir.

Ne var ki ABAD, sorunun değindiği alt ilkelere biraz daha farklı yaklaşmıştır. Önce, denklik ilkesinin anlamı ve yargı organının ulusal mevzuatı bu ilke yönünden değerlendirme görevi hatırlatılmaktadır. Ancak ABAD, bu yönden kendi incelemesinin sonucunu da ortaya koymuştur. ABAD, Romen ulusal hukukunun mükellefleri tâbi tuttuğu usul kurallarının, KDV iadesi hakkını Topluluk hukuku standardında kullanmalarına uygun nitelikte olmadığı saptamasına ulaşmıştır.⁴⁶ Dolayısıyla, denklik ilkesi sağlanmamaktadır.

Öte yandan, ABAD etkililik ilkesi yönünden Romen KDV mevzuatının, mükelleflerin KDV iadesi hakkından yararlanmasını imkânsız veya aşırı zor hale getirdiği yönünde bir kanaate ulaşmadığını belirtmiştir.⁴⁷

İncelediğimiz kararın net biçimde sunduğu üzere etkililik ilkesine aykırılık, denklik ilkesine aykırılığın özel, nitelikli bir hali olarak görülebilir. Nitekim mükellefin ulusal hukukta tâbi kılındığı usul kurallarının, Topluluk hukukunca sağlanan asgari standardı karşılamadığı saptanırken, yine aynı ulusal hukukun iade hakkından yararlanılmasını

44 ABAD, C-487/20 Sayılı ve 10.02.2022 Tarihli Kararı, 30-31. paragraflar

45 ABAD, C-487/20 Sayılı ve 10.02.2022 Tarihli Kararı, 33. paragraf

46 ABAD, C-487/20 Sayılı ve 10.02.2022 Tarihli Kararı, 34-36. paragraflar

47 ABAD, C-487/20 Sayılı ve 10.02.2022 Tarihli Kararı, 37. paragraf

imkânsız veya aşırı zor hale getirmediği yargısına da ulaşılmıştır. Keza KDV'nin tarafsız bir vergi olma niteliği kararda temel ilke yönüyle, dolayısıyla genel bir yaklaşım olarak ortaya konulmuştur.

3.3.2. Zabrus Siret SRL Kararı⁴⁸

ABAD'ın KDV iadesi hakkının korunmasına ve bu konuda getirdiği ölçütlere ilişkin bu kararda, etkililik alt ilkesinin yanında orantılılık alt ilkesi de değerlendirilmektedir.

Zabrus Siret SRL kararında davacı bir Romen tüzel kişisidir. Vergi idaresi davacının geçmiş yıl kayıtlarında vergi incelemesi yürütmüş, herhangi bir usulsüzlüğe rastlamamıştır. Bu sonucun ardından, davacı inceleme yapılan döneme ait düzeltme beyannamesi sunmuş ve KDV iadesi talep etmiştir.

Ancak, vergi idaresi incelemeye konu edilmiş dönemlere ait düzeltme beyannamesi verilemeyeceği, bu dönemler için düzeltmenin ancak idarenin tasarrufuyla ve yeni bilgiler edinilmesi halinde yapılabileceği yönündeki ulusal mevzuat hükümlerini hatırlatarak iade talebini reddetmiştir.

Davacı ret kararının iptali için bölge mahkemesinde dava açmıştır. Davacı ulusal mevzuatça öngörülen ve idare tarafından ileri sürülen usul kurallarının bir mükellef olarak haklarını kullanmasıyla bağdaşmadığını iddia etmiştir. Bu bağlamda, idarenin ret işleminin ve gerekçelerinin orantılılık ilkesini ihlâl ettiğini ileri sürmüştür.

Bölge mahkemesi, davalı idarenin savunmasını muteber bularak davayı reddetmiştir. Davacı istinaf mahkemesine başvurmuştur. İstinaf mahkemesi davacının savları ışığında özetle, vergi idaresinin davaya konu işleminin ve dayanak mevzuatın KDV Direktifine ve mali tarafsızlık temel ilkesiyle beraber orantılılık ve etkililik alt ilkelerine uygun olup olmadığına ilişkin soruları ABAD'a yöneltmiştir.

ABAD mükellefin hakkını kullanabilmesi için gerekli usul şartlarını esasen yerine getirmesi halinde, usul şartlarından bir kısmını yerine getirmemiş olsa dahi, hakkını kullanmasını engelleyen düzenlemelerin mali tarafsızlık ilkesiyle bağdaşmayacağına ilişkin içtihadını hatırlatmış⁴⁹ ayrıca, mevzuatın inceleme dönemini düzeltme

48 ABAD, C-81/17 Sayılı ve 26.04.2018 Tarihli Kararı

49 ABAD, C-81/17 Sayılı ve 26.04.2018 Tarihli Kararı, 44. paragraf

kapsamının dışında bırakan hükümlerini değerlendirmiştir. ABAD'a göre burada, mükellefin geçmiş beyannamesini düzeltmesi engellenmekte ve dolayısıyla KDV iade hakkının kullanılmasına ket vurulmaktadır. Bu nedenle KDV ortak sisteminin gerekleri gözetildiğinde ilgili ulusal mevzuat, etkililik ilkesiyle bağdaşmamaktadır.⁵⁰

ABAD, ulusal mevzuatın ilgili hükümlerinin ve dolayısıyla idarenin işleminin orantılılık ilkesi yönünden bir değerlendirmesini de yapmaktadır. ABAD'a göre, düzeltme beyannamesinin geç verilmesi gibi haller para cezası türünden yaptırımlara bağlanabilecekken ve üye devletlerin böyle düzenlemeler yapma yetkisi açıkken, düzeltme beyannamesi sunma yolunun tamamen kapatılması uygun değildir.⁵¹

Düzeltilme beyannamesi sunma yolunun kapatılması, vergi yükünü haksız olarak mükellefin omuzlarına yüklemektedir. Bu halin uygulamaya dayanak teşkil eden ulusal mevzuat düzenlemelerinin gözettiği amaçla ve KDV ortak sisteminin hedefleriyle bağdaşmayacağı açıktır. Bir başka ifadeyle, ulusal mevzuat hükümlerinin sonuçlarıyla mükellefin uğradığı zarar arasında orantısızlık bulunmaktadır.

Düzeltilme beyannamesinin geç verilmesinin Hazineyi zarara uğrattığı gibi nedenler savunmada ileri sürülmüştür,⁵² oysa KDV iadesi hakkının böyle bir düzenlemeyle engellenmesi ABAD'a göre orantılılık ilkesine büsbütün aykırılık teşkil etmektedir.⁵³

Görüldüğü üzere, KDV iadesini bir hak olarak tanıyan ABAD, geliştirdiği ilkeler ışığında ve bu ilkelere dayalı içtihat hukuku kapsamında, Avrupa Birliği çapında mükellef haklarını koruyan ve üye devletleri bu hakkın korunmasını güvenceye alan ulusal düzenlemeler yapmaya yönelten bir otorite haline gelmiştir.

Sonuç Yerine: Ülkemizde ve Avrupa'da KDV İndirimine Yaklaşımın Karşılaştırılması

KDV, Avrupa Birliği sürecine uyumu sağlamak ve etkin bir gider vergisine olan ihtiyaç için 1985 yılında yürürlüğe konulan bir vergi olmuştur. Çok sayıda gider vergisinin yürürlükten kalkması sağla-

50 ABAD, C-81/17 Sayılı ve 26.04.2018 Tarihli Kararı, 42. paragraf

51 ABAD, C-81/17 Sayılı ve 26.04.2018 Tarihli Kararı, 48 ve 49. paragraflar

52 ABAD, C-81/17 Sayılı ve 26.04.2018 Tarihli Kararı, 52. paragraf

53 ABAD, C-81/17 Sayılı ve 26.04.2018 Tarihli Kararı, 56. paragraf

arak kırtasiyeyi ve bürokrasiyi önlemesi, indirim ve iade mekanizmaları sayesinde vergilendirmeye ilişkin otokontrolün sağlanması ve şelale tipi vergilendirmeyi önlemesi KDV'nin ülkemize getirdiği en önemli katkılardan bazıları olmuştur.

KDV'nin şelale tipi bir vergi olmasını önleyen özelliklerinden birisi, bu verginin iade mekanizmasına sahip olmasıdır. İade hakkı doğuran işlemlerin varlığı halinde mükellefler, yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin nakden ve/veya mahsuben iadesi vergi idaresinden alabilmektedir. KDV'de iade mekanizmasını mükelleflere tanınan bir hak olduğu görüşündeyiz. Zira mükellefler bu mekanizmanın kullanımında ekonomik bir menfaat elde etmektedir. İade mekanizmasının mükelleflerce hak olduğuna ilişkin diğer gerekçemiz ise mükellefin bu mekanizmayı kullanmada tercihe sahip olmasıdır.

KDV bir bütün olarak yani indirim ve iade mekanizmalarıyla beraber Avrupa Birliği müfredatına uyumluluk amacıyla ülkemizde yürürlüğe girmiştir. Ancak gerçekleştirdiğimiz çalışma neticesinde ülkemizde uygulanan KDV iade mekanizmasının, Avrupa Birliği ülkelerindeki KDV iadesi uygulamasıyla farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılıkların Türkiye'deki uygulamalar yönüyle KDV indirim hakkını zedeler nitelikte olduğu sonucuna vardık.

AİHM ve Avrupa Birliği'nin diğer konularda olduğu gibi KDV alanında mevzuatının üye devletlerce uygulanmasını denetleyen bir mahkeme olan ABAD'ın içtihatlarından doğan ve Avrupa Birliği Direktiflerince getirilen ilkelerin, Türkiye'deki KDV iadesi uygulamalarıyla karşılaştırmak, Türkiye'de KDV iadesi uygulamalarının ne ölçüde mükellef lehine hak niteliği taşıdığı sorusunu yanıtlamamıza yardımcı olacaktır.

1. Mükellef Kapsamının Geniş Tutulması Açısından

Ülkemizde ve dünyada KDV mükellefleri, indiremedikleri KDV'yi iade konusu yapabilmektedir. Dolayısıyla sadece KDV mükellefleri, KDV iadesi hakkından yararlanabilmektedir. Bu nedenle KDV mükellefi olmayı kolaylaştırdığımızda ya da mükellefiyet kapsamını geniş tuttuğumuzda, KDV iadesi hakkından yararlanabilecek kişilerin sayısını da artırabileceğiz. Ancak mükellefiyetin kapsamı dar tutulduğunda ya da mükellef olabilmenin koşulları ağırlaştığında iade hakkından yararlanan kişilerin sayısında da azalmalar olacaktır.

Mevzuatımızda KDV mükellefinin kapsamının geniş tutulduğunu söyleyebiliriz. Zira KDVK 8. maddeye göre mal teslim edenler ve hizmet ifa edenler mükellef olarak kabul edilmiştir.⁵⁴ Danıştay vermiş olduğu kararlarında adi ortaklıkların da ülkemizde mükellef olarak kabul edilmesi gerektiğini, Kanunda mükelleflere tanınan hak ve sorumluluklara sahip olduğunu belirtmektedir.⁵⁵

Oysa Avrupa Birliği mevzuatında ve ABAD kararlarında KDV mükellefinin kapsamının çok daha geniş tutulduğunu görmekteyiz. KDV Direktifi 9(1) maddesi hükmüne göre, “mükellef herhangi bir ekonomik faaliyeti, herhangi bir mahalde ve sonuçları ile amaçlarının ne olduğuna bakılmaksızın bağımsız şekilde yürüten her türlü kişidir” şeklinde tanım yapılmıştır. Örneğin iş birlikleri, ortaklıklar, ortak girişimler tüzel kişilikten yoksun olsalar dahi mükellef sıfatını haiz sayılacaklardır.

ABAD’ın evli çiftlerin de KDV’den doğan haklardan yararlanabilecek mükellefler olduğu yönündeki Finanzamt Bergisch Gladbach – Hundt-Eßwein kararı⁵⁶, AB’nin ülkemize nazaran KDV açısından

54 KDVK “Mükellef” Madde 8 - 1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi: a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler, c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, ç) (Ek: 29/3/2018-7104/2 md.) Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar, d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları, e) (Değişik: 14/3/2007-5602/10 md.) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler, f) (Mülga: 14/3/2007-5602/11 md.) g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler, h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler, ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

55 Danıştay 9. Daire, 2007/5234 E., 2009/1707 K. ve 14.04.2009 Tarihli Kararı; “... KDV uygulamasında ise; adi ortaklıklar, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre, adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu madde hükümlerinin birlikte incelenmesinden, açıkça anlaşılacağı üzere KDV uygulaması bakımından işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda mal teslimi ve hizmet ifası adi ortaklık tarafından yapıldığından, KDV mükellefi adi ortaklık olacak, katma değer vergisi beyannamesi ortaklık adına düzenlenecek, ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle vergi dairesine verilecek, ancak verginin ödenmesinden müteselselen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulacaktır.”

56 ABAD, C-25/03 Esas Sayılı ve 21.04.2005 Tarihli Kararı. “Evli bir çift müşterek mülkiyetlerinde bulunan taşınmaz ev yaptırmış, erkek eş bu evde bulunan ve mesleki faaliyetlerini yürüttüğü çalışma odası yönünden, evin bu kısmı için yapılan giderlerin ekonomik faaliyete dönük olduğu gerekçesiyle KDV indirimine gitmiştir. Ancak, Almanya vergi idaresi, KDV indirimine konu faturalarda ortak muhatap olarak taşınmaz maliki çiftin gösterildiğini, evlilik birliği mükellef olarak kabul edilmediği için indirim

hak kavramını daha geniş ele aldığını göstermektedir. ABAD söz konusu kararının 58. paragrafında; "... kendisine ait tüzel kişiliğe sahip olmayan ve Altıncı Direktif anlamında bir ekonomik faaliyeti bizzat yürütmeyen evlilik birliği yatırım mallarını iktisap etmek için hareket ettiğinde evlilik birliğini oluşturan ve müştereken işlem yapan kişiler, Direktif'in amaçları kapsamında iktisap gerçekleştirmiş demektir" diyerek, mükellef kavramını şekli ölçülerin ötesine geçerek, faaliyetin içeriğini ele alarak tanımlama yoluna gitmiştir. Böylece ABAD "mükellef" kavramının düzenlendiği KDV Direktifi'nin 9(1) maddesi hükmünü yeniden yorumlayarak, KDV'nin imkan verdiği haklardan daha geniş kesimlerin yararlanmasına olanak sağlamıştır.

2. Yasallık İlkesi Açısından

Ülkemizde KDV iade mekanizması, KDVK'da yasal dayanağını bulmaktadır. İade hakkı doğuran işlemlerden ötürü mükelleflerin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin nakden ve/veya mahsuben iadesi, KDVK'nın 32. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hüküm altına alınmıştır.

KDV iadesine yönelik usul hükümleri ise KDVK'nın uygulanmasına yönelik yürürlüğe konulan KDV Uygulama Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. KDV Uygulama Genel Tebliği'nin mükelleflere KDV iadelerinin yapılmasına ilişkin "Genel Esaslar" ve "Özel Esaslar" olmak üzere iki ayrı düzenlemesi bulunmaktadır. Genel esasları, Kanunda ve Tebliğde belirtilen koşulları sağlayan ve yükümlülükleri yerine getiren mükelleflere KDV iadesine ilişkin düzenlemeler olarak; özel esasları ise Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesinin önlenmesinin amaçlandığı savunma mekanizması olarak açıklayabiliriz.

Özel esaslar müessesesi herhangi bir kanuni düzenlemeye dayanmadığı gibi, Tebliğ'de ifade edilen maddelerin hiçbirisi, özel esaslar müessesesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi de vermemektedir.

hakkından yararlanılamayacağını ifade etmiştir. ABAD kararında, evlilik birliğinin tüzel kişiliğinden yahut ekonomik faaliyetinden söz edilemese dahi yatırım amaçlı, dolayısıyla ekonomik faaliyete matuf mal veya hizmetler iktisap ettiğinde mükellef sayılacağını ve KDV indirim hakkından yararlanacağını belirtmiştir."

Vergi idaresi, özel esaslar kapsamına aldığı mükelleflere ilişkin KDV iadesi taleplerini reddetmektedir. Ayrıca özel esaslar kapsamına alınan mükelleflerden mal ve hizmet satın alan diğer mükellefler, vergi idaresinin inceleme tehdidi alanına girebilmektedir. Vergilendirme konusunda kişi hak ve özgürlüklerini önemli ölçüde etkileyecek mekanizmanın Kanun ile düzenlenmemiş olması Türk yargısı tarafından da eleştirilmektedir.

Avrupa Birliği'nde ise özgün normlar hiyerarşisinde düzenleyici işlemlerin temel dayanağı, üye devletler arasında yapılan antlaşmalardır. 1 Aralık 2009 tarihinde değişikliğe uğrayan Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma, düzenleyici işlemler yönünden temel mevzuat niteliğindedir. Ancak Topluluk hukukunda KDV'nin ve dolayısıyla iade mekanizmasının üye devletler yönünden düzenlenmesinde bağlayıcı nitelikte hükümler içeren mevzuatını, direktifler oluşturur. Bu bağlayıcılığın niteliği, hedeflenen amaçla sınırlıdır.⁵⁷ Öte yandan direktif, bu bağlayıcılığın nasıl hayata geçirileceği konusunu, ilgili düzenlemenin şekil ve usul yönlerini ulusal makamların tercihine bırakmıştır.

ABAD'a göre Direktif hükmünün açık ve kesin şekilde ve eksiksiz olarak hayata geçirilmesini sağladıkları sürece genel hukuki düzenlemeler bu konuda yeterli olacaktır.⁵⁸ ABAD'ın bu yaklaşımının KDV iade hakkı yönünden sonucu, kişilerin indirim hakkını düzenleyen ancak üye devletlerin yükümlülüğüne karşın ulusal mevzuatlarında yer vermedikleri hükümlerin, ulusal yargı organları tarafından dikkate alınacağı, böylece ilgili direktif hükümlerinin doğrudan etkiye sahip olacaktır.

Böylece görülmektedir ki gerek Direktif hükümleri gerekse ABAD kararları, ilk bakışta görünenin ötesinde etkilerde bulunan,

57 Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın 288. maddesi; *"Birlik'in yetkilerini kullanmak amacıyla kurumların yönetmelikler, direktifler, kararlar, tavsiyeler ve görüşler kabul etmeleri gereklidir. [...] Direktifler hedeflenen amacın elde edilmesi yönünden, ilgili buldukları her bir üye devlet üzerinde bağlayıcı olmalı, ancak şekil ve usul yönünden tercihi ulusal makamlara bırakmalıdır."*

58 Avrupa Birliği Adalet Divanı, 28.02.1991 Tarih ve C-131/88 Esas sayılı Komisyon - Almanya kararı (Paragraf 6); *"Direktif'in iç hukuka aktarılması hükümlerin özel mevzuata şeklen ve harfiyen eklenmesi anlamına gelmeyecektir. Direktif'in bağlamına göre, genel bir hukuksal bağlam Direktif'in kişiler için haklar tesis etme amaçlı olması halinde ilgililerin haklarını eksiksiz şekilde kullanmalarına ve uygun durumlarda ulusal yargı organları nezdinde ileri sürmelerine olanak verecek yeterlilikte açık ve kesin şekilde uygulanmasını güvenceye aldığı sürece yeterli görülecektir."* <http://curia.europa.eu/>

yalnızca Avrupa Birliği hukukuna ilişkin sınırları belirlemekle kalmayıp ulusal hukuka ve uygulanmasına da nüfuz eden Avrupa Birliği hukuku kaynakları olarak ortaya çıkmaktadır.⁵⁹

AB'ye üye ülkelerin, mükelleflerin KDV iadesi haklarını kullanırken yasallık ilkesine uygun hareket etmeleri gerektiğine ilişkin en önemli kararlardan birisi olarak AİHM'in S.A. Dangeville kararı örnek gösterilmektedir. Kararda Fransız hükümetinin vergi yasalarını Altıncı Direktif hükümlerine uygun hale getirmiş ise de süresinde uyumlaştırmayı gerçekleştirmemiş olması Mahkeme tarafından yasallık ilkesine aykırı bulunmuştur.

AİHM önüne gelen uyumsuzluklarda yasallık ilkesine uygunluk incelemesi yaparken, sadece ulusal bir yasa metninin varlığını tespitle yetinmemektedir. Yasa metninin varlığı başına kanunilik ilkesini karşılamaya yeter olmayıp, yasa metninin bir takım temel özelliklere sahip olması, yani hukukun üstünlüğü ile uyumlu olması ve keyfi uygulamaları içermemesi gerekir.⁶⁰ Mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin iç hukuka uygun olmasının yanın yanında, mülkiyeti sınırlandıran bu yasal düzenlemelerin, kişiler açısından yeterince ulaşılabilir, kesin ve öngörülebilir olması gerekmektedir.⁶¹

Ülkemizdeki gibi devlet hazinesinin korunması gerekçe gösterilerek kanuni herhangi bir dayanağı bulunmayan araçlar üretilmesini, AİHM, devletin mülkiyet hakkında orantısız müdahalesi olarak görmektedir. "Özel esaslar" uygulaması bu yönüyle devletin mülkiyet hakkında orantısız müdahalesine yönelik, kanuni herhangi bir dayanağı bulunmayan araçlara uygun bir örnektir.

AİHM'ne göre müdahalenin orantılı olması gerekir. Bir başka deyişle KDV açısından vergi sisteminin mali istikrarını korumak ve sistemin hileli yollarla suistimalini önlemek amacıyla devlet tarafından kullanılan araçlar, bireylerin mülkiyet hakkını barışçıl yollarla kullanmasına engel olmamalıdır.⁶²

59 ORAL Hasan. Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması (Türkiye ve Avrupa Birliği), Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 223.

60 AİHM, Case of Vistiņšand Perepjolkins v. Latvia, 2011, Başvuru no 71243/01: prg. 96

61 AİHM, Case Of Vistiņšand Perepjolkins v. Latvia, 2011, Başvuru no 71243/01: prg. 82-83

62 AİHM, Case of Bulves Ad v. Bulgaria, 2009, Başvuru no 3991/03: par. 66

Özellikle vergilendirme alanında Avrupa yaklaşımının ülkemizle karşılaştırıldığında çok daha ilkesel ve hassas olduğunu söyleyebiliriz. Bu durum sadece vergilerin toplanması yani mükelleflerin sorumlulukları açısından değil, KDV indirimi gibi mükelleflere hak getiren işlemlerde de yasallık ilkesinin titizlikle çalışması Avrupa'nun yasallık ilkesine yaklaşımındaki hassasiyeti göstermektedir.

3. Ödeme Zamanı ve Faiz Uygulaması Açısından

KDV'nin diğer tüketim vergilerinden ayrıldığı en önemli özelliği, sahip olduğu indirim ve iade mekanizmaları sayesinde önceki aşamalarda vergi yükünü mükellefin üzerinde kalmamasını sağlamaktır. Böylece kişi sadece kendi katma değerinin vergisini öder. Ancak iade edilmesi gereken vergilerin süresinde mükelleflere ödenmemesi halinde KDV'nin avantajlı bu yönü törpülenmektedir.

Mükellefler KDVK ve KDV Uygulama Genel Tebliği'nde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, KDV iadelerini vergi idaresinden talep edebilmektedir. Dolayısıyla KDV iadeleri taleplerinin mevzuata aykırı nedenlerle süresinde ödenmemesi ya da hiç ödenmemesi bir hak gaspı olarak nitelendirilebilir.

Ülkemizde KDV iadelerinin ne zaman gerçekleştirileceğine ilişkin sorunun yanıtı KDVK'nin 32. maddesinde verilmiştir. Buna göre "işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla" Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

Mükelleflerin Kanunda belirtilen "işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi" şartını gerçekleştirmesine rağmen KDV iadesini süresinde alamayabilmektedir. Ülkemizde bu durumun istisna olmaktan çıkıp, maliye politikasına dönüştüğüne yönelik eleştiriler artmaktadır.⁶³ Devreden KDV iadelerinde her sene bir önceki seneye göre gözle görülür artış bu eleştirileri haklı çıkarır niteliktedir.

63 ÇELİK Nazlı Kübra, ALTINOK Serdar, Kamu Finansmanında Farklı Bir Yöntem: İade Edil(e)meyen KDV, 4. ISERSC Uluslararası Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Öğrenci Kongresi, Çizgi Kitapevi, Nisan 2022, s. 226'den "...Sürecin çığ gibi büyüyen devreden KDV alacaklarını görmezden gelerek devam etmesi halinde devletin iade etmesi gereken KDV'yi iade etmeyerek kendisine yeni ve haksız bir kamu finansman yarattığını söylemekte bir beis görülmemektedir."

KDV iadelerinin geç ödenmesi halinde tartışılması gereken bir konu daha ortaya çıkmaktadır; o da ödenmesi geciken KDV iadelerine uygulanacak “faiz”in durumudur.

KDV iadelerinin vergi idaresi tarafından ödemesinin gecikmesi halinde KDV alacaklısı mükellefe ödenecek faizin durumu, VUK'nun 112/5. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre; Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

Görülebileceği üzere mükellefin, KDV iadesini geç alması nedeniyle doğan kaybının telafisi nedeniyle vergi idaresinin ödeyeceği faizi alabilmesi için öncelikle vergi iadesiyle ilgili belgeleri tamamlayarak KDV iadesini vergi idaresinden istemesi gerekir. İkinci şart ise vergi idaresine usulüne uygun ve eksiksiz yapılan başvuruyu takip eden üç ay içinde mükellefe KDV iadesi yapılmamış olması gerekir. Bu durumda KDV iadesine ilişkin faiz alacağı, bu üç aylık sürenin sonunda işlemeye başlamaktadır.

Faiz alacağı, parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekliliğinden doğmaktadır.⁶⁴ Dolayısıyla faiz alacağının da parayı kullanmaktan vazgeçilen süre boyunca işlemesi gerekmektedir. Mükellefin KDV iadesini hak ettiği tarihten itibaren faiz alacağının Kanunda belirtildiği üzere eksiksiz başvuruyu takip eden üçüncü ayın sonunda başlatılması, faiz talebiyle hedeflenen amacı gözetmemektedir. Kanımızca burada mükellef aleyhine ve devlet lehinde bir Kanuni düzenleme söz konusudur.

VUK 112. maddesindeki düzenlemeden yola çıktığımızda KDV iadesinin gecikmesinden kaynaklanan ve vergi idaresince mükellefe ödenecek faize ilişkin bir diğer tartışma da mükellefe iade edilecek vergilerde tecil faizinin uygulanmasıdır.

64 HATİPOĞLU Cengizhan, Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXXII, S. 1, 2014, s. 436

VUK'nun 112. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen ve süresinde tahsil edemediği vergiler için mükelleften istenen faiz "gecikme zammı oranında gecikme faizi" iken KDV iadelerinde mükellefe ödenen faiz oranının tecil faizi miktarında olması anlaşılır değildir. Zira mükellef devlete hangi oranlarda faiz ödüyorsa, devletin de mükellefe aynı oranda faiz ödemesi gerektiği ifade edilmektedir.⁶⁵ Mükellefe vergi iadesinde gecikme faizinden daha düşük oranlı tecil faizinin uygulanması, mükellefin uğradığı zararların tam olarak karşılanamamasına neden olabilir.⁶⁶

AB'ne üye ya da AİHS'ne imzacı ülkeler ile mükellefler arasında genelde mülkiyete daha özeldir ise vergi uyuşmazlıklarına ilişkin çözümler ABAD ve AİHM'in ilkeleri ve içtihatları üzerinden şekillenmiştir.

AİHM'nin vergi iadelerinin ödeme zamanlarına ve ödemenin gecikmesi halinde mükellefin zararını telafi etmeye yönelik olarak faiz ödenmesine ilişkin kararlar, yine Mahkemenin ortaya koyduğu ilkelere yapılan atıfları içermektedir. Intersplav v. Ukrayna davasında KDV iadesinin makul bir zamanda gerçekleşmemesini AİHM, orantılılık ilkesine aykırı görmüştür.

Eko-Elda Avee v. Yunanistan kararında⁶⁷ haksız olarak tahsil edilen verginin beş yıl beş ay sonra faizsiz olarak iade edilmesini, belli bir meblağdan yararlanma hakkı uzun süre engellenen şahsın, mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olduğu, bu durumun sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, şahıs üzerine aşırı yük yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmiş ve mülkiyet hakkı çiğnenen şahsa faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir.

AİHM Eko-Elda Avee v. Yunanistan kararında, KDV iadesinde devletin mükellefe faiz ödememesini, toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarını korunması arasındaki adil dengeyi bozduğunu ve böylece orantılılık ilkesinin ihlal edildiğini belirtmiştir.⁶⁸

65 ÜZELTÜRKHakan, "Vergilerin Kanuniliği - Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni", Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi, 25. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 117-140s. 136

66 ÜSTÜN Ümit Süleyman, Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması, TBB Dergisi 2013 (105), s. 225

67 Eko-Elda Avee v. Yunanistan Davası, Başvuru No: 10162/02, Karar Tarihi: 09.03.2006

68 ÖDEN, s. 101

Candan, vergi iadesinde faiz konusunu işlediği makalesinde AİHM Eko-Elda Avee v. Yunanistan kararını ele aldığı ve Türkiye uygulamasıyla karşılaştırdığı çalışmasında; fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin VUK 112. maddesindeki düzenlemenin, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açtığı, bu durumun hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olduğu ifade edilmiştir.⁶⁹

Ülkemizde KDV iadesi mekanizmasını Avrupa'daki mevzuat ve yargı kararları ele alınarak karşılaştırdığımız çalışmamızda, ülkemizin KDV iadesinde mülkiyet hakkının dar tutulması, yasallık ilkesinin ihlal edilmesi, ödeme zamanı ve faiz uygulamalarında aksaklıklar yaşanması yönleriyle Avrupa Birliği üye ülkelerine göre mükellefler aleyhine yol izlediğini, ödenmeyen KDV iadelerinin her yıl artarak bir sonraki döneme devredilmesini bir politika haline getirdiğini söyleyebiliriz. Ancak belirtmemiz gerekir ki orta ve uzun vadede vergilendirmeye ilişkin hukuk dışı politikalar, kişilerin devlete ve hukuka güven duygusunu azaltacak, bir vatandaşlık görevi olan vergi ödemeyi meşruiyetini azaltacaktır. Bu nedenle vergi gibi Anayasamızın hak ve yükümlülükler başlığı altında düzenlenmiş bir kuruma devlet organlarının özellikle daha hassas yaklaşması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- BELGE Servet, Türkiye'de KDV İade Sürecine İlişkin Yaşanılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, FVM Işık Üniversitesi SBE, YL Tezi, Yıl 2019
- CANDAN Turgut, Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz (1), <https://turgutcandan.com/hukuka-aykiri-olarak-tahsil-edilen-verginin-geri-verilmesinde-faiz1>, 1.07.2023
- ÇELİK Nazlı Kübra, ALTINOK Serdar, Kamu Finansmanında Farklı Bir Yöntem: İade Edil(e)meyen KDV, 4. ISERSC Uluslararası Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Öğrenci Kongresi, Çizgi Kitapevi, Nisan 2022
- DE LA FERÍA Rita, EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox, Şubat 2016, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper, <https://core.ac.uk/download/pdf/288289459.pdf>

69 CANDAN Turgut, Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz (1), <https://turgutcandan.com/hukuka-aykiri-olarak-tahsil-edilen-verginin-geri-verilmesinde-faiz1/> 01.07.2023

- FAZLA Abdülkerim, "Türk Vergi Sisteminin Vergi İadesi ve Vergi Mahsubu Yönünden İncelenmesi ile İade İşlemlerinde Yetki ve İade Sonrası Muhasebe İşlemleri", Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2021, Cilt 11, Sayı 1
- GÖKMEN Özlem, "Türkiye'de Katma Değer Vergisi İadesinde Vergi İncelemesi ve Değerlendirilmesi", YL Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi SBE, Yıl 2019
- Grgić Aida, Mataga Zvonimir, Longar Matija, Vilfan Ana, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, No: 10
- HATİPOĞLU Cengizhan, Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXXII, S. 1, 2014
- <http://nexasitourkey.com.tr/tr/gundem/2022/2021-yili-indirimli-orana-tabi-islemlerden-dogan-kdv-iaade-taleplerinin-en-gec-kasim-2022-donemi-kdv-beyanname-ile-yapilmasi-gerekmektedir> (02.05.2023)
- KARAHANOGULLARI Onur, "İdarenin Hukukla Kavranması"; Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)", Turhan Kitapevi, Ankara 2011
- MUDRECKÍ Artur, "The Principle of Proportionality in Value Added Tax", Optimization of organization and legal solutions concerning public revenues and expenditures in public interest : conference proceedings içinde, s. 633-649, Bialystok - Vilnius: Temida 2, Faculty of Law, University of Bialystok, 2018, ISBN 978-83-65696-08-3, https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/6965/1/A_Mudrecki_The_Principle_of_Proportionality_in_Value_Added_Tax.pdf
- ODABAŞI Celalettin, İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Sistemi, Karşılaşılabilir Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Örnek Bir Uygulama, Bursa Uludağ Üniversitesi SBE, YL Tezi, Bursa 2018
- ÖDEN Begüm Dilemre, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi, Savaş Yayınevi, Ankara, 2017
- ŞİMŞEK Suat, Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Maliye Dergisi, Sayı 159, Temmuz-Aralık 2010
- ŞİŞMAN Gülden, DOĞANLAR Nazlıcan, Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2022, Cilt: 3, Sayı: 2
- TAYLAR Yıldırım, Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 12(2), Yıl: 2021
- TOLU Abdullah, İş Dünyası 400 Milyarı Aşan Devir KDV'nin Peşinde, Dünya Gazetesi, 23.05.2022
- TOLU Abdullah, İş dünyasında özel esas rahatsızlığı, 10.01.2022 Tarihli Köşe Yazısı, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/is-dunyasinda-ozel-esas-rahatsizligi/645417> (04.05.2023)
- ÜSTÜN Ümit Süleyman, Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması, TBB Dergisi 2013 (105)

- YALTI Billur, Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi - Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi, (Katma Değer Vergisi), Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998
- YALTI, Billur: “Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analiz Sistemine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, (Kod Listeleri), Vergi Sorunları Dergisi, 258(10), 2010
- YURTTAŞ Hüseyin Kaan, KDV Tevkifatı ve İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Düzenlemesi, Lebib Yalkın Dergisi, Sayı: 222, Haziran 2022, <https://www.verginet.net/dtt/1/KDV-Tevkifatı-tam-kismi-istege-bagli.aspx>, (03,05.2023)

Vergi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı İhlalleri*

Doç. Dr. Servet Alyanak
Türkiye Adalet Akademisi

GİRİŞ

Makalenin konusu, vergi uyuşmazlıkları bağlamında, Anayasanın çeşitli hükümlerinde yer alan “adil yargılanma hakkının” uygulanması ve yorumlanmasına ilişkin Anayasa Mahkemesinin (AYM) ve aynı konuda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin (AİHS) 6. Maddesi bağlamındaki içtihadının analizidir.

Adil yargılanma hakkının korunması konusunda bazı standartların belirlenmesi ve bu standartların uygulanması, vergi uyuşmazlıklarının çözüm prosedürlerinde vergi mükelleflerinin koruma standardının geliştirilmesi için bir başlangıç noktası olarak kullanılabilir.

Makale özetle, vergi hukukunda adil yargılanma hakkı bağlamında normatif düzenlemeler ile konuya ilişkin AİHM ve AYM içtihadının mantıksal ve analitik yöntemler-altında yorumunu içermektedir. Makale, vergi uyuşmazlıklarında adil yargılanma hakkını açık ve zımni unsurları itibariyle analiz etmektedir. Bu doğrultuda, vergi yargılaması; makul sürede aleni ve hakkaniyete uygun olarak yapılması, mahkemeye erişim hakkı, silahların eşitliği, gerekçeli karar, delillere ilişkin ilkeler, duruşmada hazır bulunma ve etkili katılım hakları yönlerinden ele alınmıştır.

* Bu çalışma iki ayrı hakem değerlendirmesine tabi tutulmuş olup; hakem düzeltmeleri ve önerileri ışığında geliştirilmiş ve hakem onayları alınmıştır.

I. AİHS 6. Maddesinin ‘Vergi Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıklar’ ve ‘Vergi Aslına İlişkin Uyuşmazlıklara’ Uygulanması

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin “Adil Yargılanma Hakkı” başlıklı 6(1) maddesinde;

“Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar hakkında ya da cezaî sahada kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde yürütülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir” düzenlemesi yer almaktadır.

Görüldüğü üzere, AİHS'in 6. maddesi uyarınca adil yargılanma hakkının kapsamı, yalnızca medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar hakkında ya da cezaî sahada kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda yapılan yargılamalar ile sınırlıdır. AİHM içtihadı, Mahkemenin “özerk kavramlar doktrini” uyarınca ‘medeni hak ve yükümlülükler’ kavramı, Sözleşmeye taraf belirli bir devletin ulusal hukukunda karşılık gelen anlamından bağımsız bir içerik ve niteliğe sahip olduğunu göstermektedir.¹

“Suç isnadı” kavramı, devlet hazinesinin kaybını önlemek ve söz konusu olabilecek vergi ziyanını telafi etmek ve vergi mükellefi açısından kamu düzeninin bozulmasını önlemek ve bozulan kamu düzenini yeniden tesis etmek olarak anlaşılmaktadır.² AİHM bir ‘suç isnadı’ (*criminal charge*) olup olmadığını ise şu üç kriterle bakarak değerlendirmektedir:

- i. suçun iç hukuktaki yeri,
- ii. suçun niteliği,
- iii. öngörülen cezanın potansiyel niteliği ve ağırlığı.³

1 AİHM, *König/Almanya*, B. No: 6232/73, 28/06/1978; *Ringelsen /Avusturya*, B. No: 2614/65, 16/07/1971.

2 Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Kitapevi, Bursa, 2005 s.23.

3 AİHM, *Engel and Others/Hollanda*, Nos. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 ve 5370/72, 08.06.1976, parag. 81-85.

Bu kriterler, AİHM'in 01.02.2005 tarihli *Ziliberg/Moldova* kararında belirttiği üzere alternatiftir ve kümülatif değildir.⁴ Bununla birlikte, tek bir kriter üzerinden net bir sonuca varmak mümkün değilse, kümülatif bir yaklaşım gerekli olabilir.⁵

Bu nedenle, vergi cezaları veya bir eylem nedeniyle verilen para cezasının amacı oluşan zararı tazmin etmek değil de cezalandırmak ise, AİHS 6. maddesine konu bir suç isnadından bahsetmek mümkündür. Para cezasının ödenmemesi durumunda para cezasının hapis cezasına çevrilebilmesi de cezaî niteliğini gösteren bir unsurdur. Bununla birlikte, bir eyleme uygulanacak cezanın ağırlık açısından yeterli caydırıcılığı taşımaması, bu eylemi 'niteliği gereği suç niteliğinden' de yoksun bırakmaz.⁶ Bu nedenle böyle bir durumda yukarıda aktarılan bütün kriterleri (kümülatif) birlikte ele alarak bir değerlendirme yapmak daha uygun düşer.⁷

AİHS'in 6. maddesinin cezai suçlamalarla ilgili vergi uyuşmazlıklarına uygulanması AİHM tarafından kabul edilmiştir.⁸ Asıl soru, adil yargılanma hakkına ilişkin güvencelerin vergi aslına vergi uyuşmazlıklarına da uygulanıp uygulanamayacağıdır. AİHM *Bendenoun/Fransa* davası kararında, vergi kanununun, vergi mükellefi olan bütün vatandaşları kapsadığını, öngörülen yaptırımın esas itibarıyla bir zarara karşılık maddi tazminat amacını değil, yeniden suç işlemeyi caydırıcı bir yaptırım niteliğinde olduğunu, yaptırımın rakamsal olarak hem başvuru açısından oldukça önemli bir miktar olmasını⁹ ve başvuruçunun öngörülen miktarı ödememesi halinde ceza mahkemelerince hapse mahkûm edilebileceğini göz önünde bulundurarak, bu uyuşmazlığı cezai mahiyet arzeden "suç isnadı" kapsamında değerlendirmiştir. Bu nedenle vergi yükümlülüğü nedeniyle verilen

4 AİHM, *Ziliberg/Moldova*, B. No. 61821/00, 01.02.2005, parag. 31.

5 AİHM, *Ezeh and Connors/Birleşik Krallık [GC]*, Nos. 39665/98 and 40086/98, 09.10. 2003, parag. 86.

6 *Ibid.*, parag. 54.

7 Servet ALYANAK, *Avrupa Birliği Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı ve Etkili Yargısal Denetim*, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A. Ş., Mart 2023, ss. 69-72.

8 AİHM, 1936/63 *Neumeister /Avusturya*, 27/06/1968; *Bendenoun v. France*, B. No: 12547/86, 24/02/1994; *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*, B. No: 36985/97, 23/07/2002; *Jussila v. Finland*, B. No: 73053/01, 23/11/2006.

9 AİHM, *Jussila/Finlandiya* [BD], B. No:73053/01, 23/11/2006, §38. AİHM, *Jussila/Finlandiya* davası kararında da vergi para cezasının miktarı düşük olsa bile bazı koşullar altında uygulanan söz konusu yaptırımı cezai mahiyet arzeden "suç isnadı" niteliğinde kabul ederek 6. maddesi kapsamında değerlendirmiştir.

hürriyeti bağlayıcı cezalar ile mali nitelikli vergi cezalarına karşı açılan davalar AİHS'in 6. maddesi kapsamında değerlendirilmiştir.¹⁰

Benzer şekilde, AİHM, *Melgarejo Martinez de Abellanos/İspanya* davası kararında; gecikme zammıyla ilgili olarak adil yargılanma hakkı kapsamındaki gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Dava konusu gecikme cezası öngörüldüğü şekilde ödenecek verginin yüzde 20'sine tekabül etmekteydi. İspanya mevzuatına göre 'geç ödeme ek ücreti' (bu davada 36.004,39 Euro) olarak ve ana vergi borcunun %20'si olarak sabit oran üzerinden alınmaktadır. Bu davada, İspanya vergi yetkilileri ana borca ek olarak 36.004,39 Avro 'geç ödeme ek ücreti' ve 84.181,79 Avro 'temerrüt faizi' dahil olmak üzere 296.031,01 Avro tutarında bir vergi değerlendirmesi düzenlemişlerdi. AİHM, bu uyuşmazlığı cezai mahiyet arzeden "suç isnadı" kapsamında kabul etmiş ve bu nedenle, AİHS'in 6. maddesi kapsamında değerlendirmiştir.¹¹ 'Geç ödeme ek ücreti', İspanya mevzuatına göre, suç olarak belirtilmemiş ancak mali rejimin bir parçası olarak sınıflandırılmıştır. AİHM, 'geç ödeme ek ücretinin', zarara ilişkin maddi tazminat olarak değil, yeniden suç işlenmesini caydırıcı bir ceza olarak tasarlandığını ve niteliği gereği bu ödemenin amacının caydırıcı ve cezalandırıcı mahiyet arzettiğini belirtmiştir. Bir eylem veya işlemin suç niteliğini belirlemek için bu unsur tek başına yeterli olsa da, suç niteliği cezanın ağırlığı da önemlidir.¹² Bu bağlamda, AİHM'e göre, bahse konu 'geç ödeme ek ücreti' cezasının ağırlığının da bu ödemenin cezaî niteliğini kanıtladığını belirtmiştir. 'Geç ödeme ek ücretinin' miktarı, İspanya Genel Vergi Kanununun 28. maddesi uyarınca ödenecek verginin yüzde 20'sine tekabül etmekte olup, söz konusu davada bu tutarın toplamı 36.004,39 Euro'dur. Mahkeme bu nedenle Sözleşmenin 6(1) maddesinin cezai kısmının uygulanabilir olduğu sonucuna varmıştır.

Mieg de Boofzheim/Fransa kararında ise, mükellefin iyiniyetle hareket etmesini gerektiren "salt geç ödeme faizini" ise, 6. madde kapsamında "bir suç isnadı" oluşturmadığı bu nedenle 6. maddenin uygulanabilir olmadığı tespiti yapılmıştır.¹³

10 AİHM, *Bendenoun/Fransa*, B. No:12547/86, 24/2/1994, §47. Hapis cezası uygulanan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yargılama süreçleri de adil yargılanma hakkı kapsamına girmektedir.

11 AİHM, *Melgarejo Martinez de Abellanos/İspanya*, B. No: 11200/19, 14/12/2021, § 25.

12 AİHM, *Janoseviç/İsveç*, B. No: 34619/97, § 69.

13 AİHM, *Mieg de Boofzheim/Fransa*, B. No: 52938/99, 3/12/2002.

Diğer taraftan *Georgiou/İngiltere* kararında ise KDV aslı ve buna bağlı vergi kaçakçılığı cezasına karşı birlikte açılan davada başvurunun adil yargılanma hakkının ihlâl edildiği iddiasını inceleyen AİHM, kaçakçılık cezasının suç isnadını içerdiğini, olayın niteliğine bakıldığında, suç isnadına ilişkin bölümlerle suç isnadı olmayan vergi aslına ilişkin bölümleri birbirinden ayırmanın güç olduğuna ve bu nedenle başvuru hakkında yapılacak değerlendirmenin zorunlu olarak vergi tarhiyatını da kapsayacak şekilde olması gerektiğine karar vermiştir.¹⁴ AİHM bu kararı ile vergi aslı ile vergi cezalarına karşı birlikte dava açılması durumunda, adil yargılanma hakkının, davanın bütününe uygulanması gerektiğini ifade etmektedir.

Nitekim AYM, *E.T.Y.İ. A.Ş.* bireysel başvurusuna ilişkin kararında,

“Daha çok kamusal niteliği ağır basan bir ilişki olarak kabul edilen salt vergisel uyumsuzlukların, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımaları bulunan bir ilişki olduğu anlaşılmakta ve belirtilen tespitler çerçevesinde, vergi uyumsuzluklarının adil yargılanma hakkına ilişkin güvenceler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda başvuru konusu uyumsuzluğa yönelik ihlal iddiaları Anayasa Mahkemesinin konu bakımından yetki alanı içerisinde yer almaktadır.” görüşünü dile getirmiştir.¹⁵

Bu bağlamda, *Ferrazzini/İtalya* davasında¹⁶ cezai mahiyette olmayan vergilendirme işlemleri ise, tamamen kamu hukukuna dahil görülüp, medeni nitelikli hak veya yükümlülük olarak değerlendirilmemiştir.¹⁷ Ancak, cezai mahiyette olmayan vergi uyumsuzluklarının AİHS’in 6. maddesi düzenlemesine tâbi olup olmadığı sorusu ne AİHM uygulamasında ne de doktrinde tam ve kesin olarak çözümlenmiş değildir. *Ferrazzini/İtalya* davasında, AİHM, cezai mahiyette olmayan vergi uyumsuzluklarının kamu hukuku niteliğinde olmasına atıfta bulunarak bu soruya olumsuz cevap vermiş ve bu nedenle bu tür vergi uyumsuzluklarını AİHS’in 6. maddesi kapsamında görmemiştir. AİHM, dava konusu somut uyumsuzluğun sonuçlarının medeni haklar ve yükümlülükler açısından belirleyici olmadığını, uyumsuzluğun niteliği gereği cezai mahiyet arzetmediği ve tamamen para-

14 AİHM, *Georgiou/İngiltere*, B. No: 40042/98, 16/5/2000.

15 AYM, *E.T.Y.İ. A.Ş.*, B. No. 2013/596, 8/5/2014, parag. 28.

16 AİHM, *Ferrazzini v. Italy* [GC], No. 44759/98, 12.07. 2001, parag. 29.

17 Sibel İNCEOĞLU, *Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları*, Serisi-4, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, 2018, s. 4,5.

sal nitelikte olduğunu ve bunun AİHS'in 6. maddesinin uygulanması açısından yeterli olmadığını belirtmiştir.

Bununla birlikte, AİHS'in 6. maddesinde vergi ihtilaflarını açıkça düzenleme dışında bırakan bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla, adil yargılanma hakkının güvenceleri vergi uyuşmazlıkları açısından da geçerlidir. Nitekim AİHM, 6. maddenin vergi uyuşmazlıkları için de geçerli olabileceğini teyit etmiş ve tazminat, fazla ödemelerin iadesi, tarhiyatın iptali gibi mülkiyet ve diğer medeni hak ve özgürlüklere ilişkin görülen konularda ve sosyal güvenlik katkıları bağlamında *Ferrazzini / İtalya* davasındaki kararın tam tersi bir sonuca varmıştır.¹⁸ Bununla birlikte, böyle bir sonuca bağlanan davalar tamamen ve salt vergi sorunlarıyla ilgili olmayıp, vergi meseleleri başvurusunun talebinin yalnızca bir bölümünü oluşturuyordu. Örneğin, vergi makamları tarafından uygulanan işlem geçersiz ilan edilmesi bu işleme bağlı olarak uygulanan verginin iadesi talebini içeren tazminat başvuruları, ya da vergi makamları tarafından yasadışı olarak gerçekleştirilen mülklere el koyma ve müsadere işlemlerine karşı yapılan tazminat talepleriyle ilgili başvurular. Bu bağlantı, AİHM'in talebin vergi kısmının çözümünün doğrudan başvurusunun medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili olduğu sonucuna varmasına imkan vermiştir.¹⁹

Özetle, vergi gecikme zamlarının (ek vergi yaptırımının) AİHS'in 6. maddesindeki cezai mahiyet arzeden "suç isnadı" kapsamında olup olmadığına karar verilirken, Mahkeme özellikle aşağıdaki unsurları dikkate almıştır:²⁰

- i. vergi gecikme zamları (ek vergi cezası) yaptırımını belirleyen yasanın, vergi mükellefi sıfatıyla tüm vatandaşları kapsaması,

18 AİHM, *Filippello/İtalya*, B. No: 25564/94, 15/05/1996; *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society/İngiltere*, B. No: 21319/93, 21449/93, 21675/93 23/10/1997; *Schouten&Meldrum/İngiltere*, B. No:19005/91 (1994) 19 EHRR 432; *Editions Periscope/Fransa* B. No: 11760/85; *The Building Societies*, B. No:21319/93. Bu konuda bkz. Philip BAKER, "Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?", *Intertax*, 2011, Vol. 29, Issue 6-7, s. 209-210; Selami ER/Okan TAŞDELEN, "Vergi Uyuşmazlıklarının Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi", *Vergi Raporu*, Sayı:199, Nisan 2016, ss. 176-197, s. 189.

19 Maria D. POLENCHUK, "Taxpayer Protection Standard In International Tax Disputes", *Law Enforcement Review*, 2022, Vol. 6, No. 2, ss. 106-119.

20 AİHM, *Jussila/Finlandiya* [GC], 2006, § 38; *Steininger/Avusturya*, 2012, §§ 34-37; *Chap Ltd./Ermenistan*, 2017, § 36.

- ii. vergi gecikme zamları (ek vergi cezası) yaptırımının, zararı gidermeye yönelik maddi tazminat olarak değil, esasen yeniden suç işlemeyi caydırmak ve cezalandırmak için tasarlanması,
- iii. hem caydırıcı hem de cezalandırıcı bir amaçla uygulanan vergi gecikme zammı yaptırımının ağırlığı ve niteliği dikkate alınmaktadır.²¹

Adil yargılanma hakkı bağlamında Anayasamızın 36. maddesinde ise; “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 kaçınamaz.” şeklinde bir düzenleme yer almaktadır. Anayasa metni göz önüne alındığında derece mahkemelerine taşınan vergi uyuşmazlıkları adil yargılanma hakkının kapsamında kalmaktadır.

AYM, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların da adil yargılanma hakkı kapsamında kaldığını kabul etmektedir. AYM, adil yargılanma hakkını, suç isnadı taşıyan cezai mahiyet arzeden vergi uyuşmazlıkları ile salt vergi aslına ilişkin olan vergi uyuşmazlıklarının her iki türü bakımından da uygulamaktadır. AYM, daha çok kamusal niteliği ağır basan bir ilişki olarak kabul edilen salt vergisel uyuşmazlıkları, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımaları bulunan bir ilişki olduğu ve belirtilen tespitler çerçevesinde, adil yargılanma hakkına ilişkin güvenceler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.²²

II. Adil Yargılanma Hakkının Unsurları

Anayasanın 36. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin yargı organlarına davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Anılan maddeyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde, Ana-

21 Guidance on Article 6 of the Convention: Right to a Fair Trial (Civil Aspect). Council of Europe / European Court of Human Rights, 31 August 2022. https://www.echr.coe.int/documents/guide_art_6_criminal_eng.pdf

22 AYM, *Şahı Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti.*, 2013/7847, 09.03.2016 § 30; AYM 2013/596, §28.

yasanın 40. maddesi uyarınca diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biridir.²³ Bu bağlamda Anayasanın, devletin işlemlerinde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağı ve sürelerini belirtmesi gerektiğini ifade eden 40. maddesinin de, adil yargılanma hakkının kapsamının belirlenmesinde gözetilmesi gerektiği açıktır. AYM, *Ahmet Türko davası* ile *Onurhan Solmaz davası* kararlarında; Anayasada adil yargılanma hakkının kapsamı düzenlenmediğinden bu hakkın kapsam ve içeriğinin, AİHS'in 'Adil yargılanma hakkı' kenar başlıklı 6. maddesi çerçevesinde belirlenmesi gerektiğini vurgulamıştır.²⁴

AİHS'in 6. maddesinin 1. fıkrasında, adil yargılanma kavramını oluşturan hak ve ilkelerin bir kısmı açıkça belirtilmiştir. Bunlar, yargılamanın kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız mahkeme önünde, makul sürede, aleni ve hakkaniyete uygun olarak yapılmasıdır. AİHM, AİHS'in 6. maddesinin 1. fıkrasında açıkça belirtilen unsurlardan yola çıkarak bazı hak ve ilkeleri zımni unsurlar olarak adil yargılanma hakkı kapsamı içinde görmektedir. Mahkemeye başvurma hakkı, silahların eşitliği, gerekçeli karar, delillere ilişkin ilkeler, hukuki kesinlik ilkesi, susma ve kendini suçlamama hakkı, duruşmada hazır bulunma ve etkili katılım hakları bunlar arasındadır. Aşağıda vergi hukuku bağlamında adil yargılanma hakkı kapsamında kalan bu unsurların bazıları ele alınmıştır.

1) Mahkemeye Erişim Hakkı

Hak arama hürriyetinin doğal bir tezahürü olan mahkemeye erişim hakkı, adil yargılanma hakkının ön koşulu olup, AİHS'in 6. maddesi uyarınca adil yargılanma hakkı ve AİHS'in 13. maddesi uyarınca etkili yargısal denetim hakkı kapsamında değerlendirilir. AİHS'e göre, adalete erişim kavramı, devletlerin bireylere haklarının ihlâl edildiği iddiasıyla yasal bir çare bulmak için mahkemeye erişim hakkını (veya bazı durumlarda alternatif bir uyuşmazlık çözüm organına başvuru imkânını) güvence altına almalarını gerektirmektedir.

23 AYM, E.2013/64, K.2013/142, K.T. 28/11/2013.

24 AYM, *Ahmet Türko*, B. No: 2013/5949, 12/3/2015 § 46; AYM, *Onurhan Solmaz*, B. No: 2012/1049, 26/3/2013, § 22.

Her ne kadar AİHS'in 6(1) maddesinde mahkemeye erişim hakkı açıkça düzenlenmemiş olsa da, Sözleşmede güvence altına alınan hakların etkili bir şekilde uygulanması için mahkemeye erişim hakkının tanınması gerekir.²⁵ AİHS kapsamında mahkemeye erişim hakkı; medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin mahkemede dava açabilme ve açılan dava sonucunda karar verilmesi; suç isnadı altında olanlar için de bağımsız ve tarafsız mahkemece haklarında yargılama yapılmasını isteme hakkını ifade eder.

Bununla birlikte mahkemeye erişim hakkı mutlak ve sınırsız olmayıp, bu hakkın kullanımı belli bir takım kurallara (süre, harç ödenmesi, yargılama giderlerinden sorumlu tutulma) tâbi tutulabilir. Ancak bu kısıtlamaların kişinin mahkemeye erişim hakkının özünü zedelememesi ve imkansız kılmaması veya aşırı derecede güç hale getirmemesi gerekmektedir. AİHM, meşru bir amaç taşımayan ya da bu amacı gerçekleştirmek için uygulanan araç ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi bulunmayan kısıtlamalar AİHS'in 6(1) maddesini ihlal etmesi mümkündür.²⁶ Örneğin, AİHM, vergi mükellefine 2000 yılında yürütülen vergi hesaplamalarına ilişkin vergi mahkemeleri önünde görülen davasıyla ilgili üst dereceli mahkemeye yapacağı itiraz işlemleri için yeterli zaman tanınmadığı (en az 43.000 sayfayı incelemek için yalnızca dört gün) gerekçesiyle AİHS'in 6(1) ve 6(3)(b) maddesinin ihlal edildiğini tespit etmiştir.²⁷

Mahkemelerde dava açılması ya da kanun yollarına başvuru yapılması için belli sürelerin öngörülmesi, bu süreler dava açmayı imkânsızlaştırmadıkça -hukuki belirlilik ilkesinin gereği olarak- mahkemeye erişim hakkına aykırılık oluşturmaz. Vergi mükellefinin mahkemeye veya uygun yasal yollara erişimi kısıtlanmışsa (örneğin, yasal yollara erişimin makul olmayan kısa sürelerle etkin bir şekilde reddedilmesi durumunda) mahkemeye erişim hakkının ihlali söz konusu olur.²⁸ Bunun yanı sıra mevzuatta öngörülen süre kurallarının hukuka açıkça aykırı olarak yanlış uygulanması veya bu sürelerin

25 AİHM, *Golder/Birleşik Krallık*, B. No: 4451/70, 21/2/1975, §§ 28-36.

26 AİHM, *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.

27 AİHM, *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos/Rusya*, B. No. 14902/04, 20/09/2011.

28 Katerina PANTAZATOU, "Effective Legal Remedies and Fair Trial in Tax and Time", in W. Haslechner, G. Kofler and A. Rust (Eds.), *Time and Tax: Issues in International, EU, and Constitutional Law*, Wolters Kluwer, 2018, s. 1.

hatalı hesaplanması nedenleriyle kişilerin dava açma ya da kanun yollarına başvuru haklarını kullanmasına engel olunması mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir.²⁹ Bu kapsamda dava açma süresi öngören kanun hükümlerini yorumlarken sınırlamanın istisna olduğu ilkesini gözeterek aşırı şekilcilikten kaçınılmalı ve yorum kurallarının imkân verdiği ölçüde davayı ayakta tutma yolunda bir yaklaşım benimsemeli ve dava açma süresinin hak sahibinin henüz dava hakkının doğduğundan haberdar olmadığı ve somut koşullar çerçevesinde haberdar olduğunun kabulünü haklı kılan nedenlerin bulunmadığı bir dönemde işlemeye başlaması dava hakkının varlığını anlamsız kılabileceğinden ölçülülük ilkesini zedeleyebilir.³⁰

Öte yandan mahkemelerin sürenin varlık sebebini anlamsız kılma pahasına yorum kurallarının sınırlarını zorlayarak kanunda öngörülen dava açma süresini bertaraf etmesi hukuki güvenlik ve istikrar ilkesinin zedelenmesine neden olabileceğinden, süreye ilişkin kanun hükümlerinin yorumunda hukuki güvenlik ve istikrar ilkesi ile mahkemeye erişim hakkı arasındaki hassas denge gözetilmelidir.³¹

Mahkemeye erişim hakkı, gerçek ve etkili olmalıdır. Etkililik, herkesin AİHS tarafından güvence altına alınan haklarını etkileyen bir işlem veya eyleme itiraz etmek için açık ve pratik bir imkana sahip olması gerektiği anlamına gelir.

6183 sayılı Kanununun 1. maddesine göre kamu alacakları, devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine ait vergi, resim, harç, mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi alacaklardır. 6183 sayılı Kanununun esasları, vergiler başta olmak üzere kamu alacağını güvence altına almak ve ödenmediği takdirde kamu alacağını zora dayanarak, Devlet gücü ve memurları eliyle tahsil etmektir.³²

Kamu alacağını ödemekle yükümlü olan borçlunun, bu alacak ile ilgili ödeme emri çıkartılması aşamasına gelmeden alacağın esasına ilişkin yargı mercilerine başvurma hakkı bulunmaktadır. Özel kanununda hüküm bulunan hâllerde ödeme vadesinde, yoksa 6183

29 AYM, *Özbakım Özel Sağlık Hiz. İnş. Tur. San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2014/13156; 20/4/2017, § 38; *Polat Albay*, B. No: 2014/7970, 22/3/2018, §§ 39, 40, 41.

30 AYM, *Yaşar Çoban*, B. No: 2014/6673, 25/7/2017 § 65.

31 AYM, *Yaşar Çoban*, § 66.

32 AYM, *Hilal Özkök*, B. No: 2013/2420, 14/1/2014, § 27.

sayılı Kanun'un 37. maddesine göre tebliğden itibaren bir aylık süre içinde yargı yerlerine başvurarak kamu alacağıın esası dava konusu edilebilecektir. Kamu alacağı esasının dava konusu edilmemesi veya dava konusu edilmesine rağmen alacakta hukuki sakatlık bulunmadığına karar verilmesi durumunda alacak kesinleşmiş olacak ve tahsili için ödeme emri düzenlenecektir. 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinin birinci fıkrasına göre bu aşamada ödeme emrine itiraz hâlinde mahkeme davayı sırf tahsile ilişkin olarak, böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği ve borcun zamanaşımına uğradığı nedenleriyle sınırlı olarak inceleyebilecektir.³³

Danıştay 7. Dairesi, vergi davalarında tarafların adil yargılanma hakkını kabul etmekte ve adil yargılanma hakkının anayasal bir hak olduğunu belirtmiştir.³⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesi ile 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 35. maddesine istinaden gönderilen ödeme emrine karşı açılan davada vergi mahkemesi tarafından savunma hakkının gereği gibi kullanmasını engellediği gerekçesiyle iptal kararı verilmiş, karar vergi idaresi tarafından temyiz edilmiştir. Danıştay, bir anonim şirketin şirketten tahsil edilemeyen vergi aslı ve cezaları için düzenlenen ödeme emrinin iptali ile ilgili davada Anayasanın 36. maddesine değinerek AİHS'in 6. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen savunma hakkının önemini vurgulamış ve AİHM içtihatlarına da atıf yaptığı kararında,

“Başkasının vergi borcundan dolayı, doğrudan, özel hukukla ilgili temel haklardan biri olan mülkiyet hakkını ilgilendiren sonuçlar doğuracak şekilde takibata uğrayan kanuni temsilciye, adil yargılanma ilkesinin temel unsurlarından biri olan savunma hakkını gereği gibi kullanabilmesine olanak tanınmış olmalıdır.”

gerekçesiyle vergi mahkemesinin ödeme emrinin iptaline ilişkin kararı hukuka uygun bulmuştur.³⁵ Aynı şekilde, Danıştay 7. Dairesi tarafından vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin daha sonra mahkemeye ibraz edilmesi ve bu aşamada vergi idaresinin inceleme imkanından yoksun bırakılması, adil yargılanma hakkının ihlali olarak değerlendirilmiştir.³⁶

33 AYM, B. No: 2013/2420, 14/1/2014, § 28.

34 Mine UZUN, “Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”, *AÜHFĐ*, 2014, 63(1), ss. 219-245, s. 224, 225.

35 Danıştay 7. Dairesi, E.2007/885, K. 2007/1449, 22.03.2007.

36 Danıştay 7. Dairesi, E.2003/1463, K.2004/3651, 30.12.2004.

a) AYM, Ahmet Türko başvurusu kararı

AYM, *Ahmet Türko* davası kararında, başvuru konusu olayda, başvuru, ödeme emrine karşı açtığı davada ve dava hakkında verilen karar üzerine yaptığı itiraz ve karar düzeltme taleplerinde, ihbarnamenin posta yoluyla usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği ve kamu alacağının usulüne uygun kesinleşmediği hususlarını ileri sürmüştür. Ankara 2. Vergi Mahkemesi ise ödeme emrinin dayanağını teşkil eden ihbarnamenin posta yoluyla tebliğinin 13/10/2006 tarihinde başvuru bilinen adresinde tanınmadığı için yapılamadığı, bu durumun ilgili mahalle muhtarının beyanıyla birlikte tutanak altına alındığı, posta yoluyla tebligat yapılamadığı için ilan tebligat yapma yoluna gidildiği ve sonuç olarak kamu alacağının usulüne uygun kesinleştiği gerekçesiyle ödeme emrine karşı açılan davayı reddetmiş, karara karşı yapılan itiraz ve karar düzeltme talepleri de Ankara Bölge İdare Mahkemesince reddedilerek, karar kesinleşmiştir.

213 sayılı Kanununun 100. maddesinde, bilinen adrese gönderilen mektupların muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılacağını belirtmiş, 101. maddesinde ise sayma yoluyla bilinen adreslerin neler olduğunu kural altına almıştır. Aynı Kanununun 103. maddesinde ise muhatabın adresi hiç bilinmediği, muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olduğu ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri geldiği, başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmadığı ve yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılamadığı durumlarda ilan yoluyla tebliğin yapılacağı belirtilmiştir.

Başvuru konusu olayda ise vergi ceza ihbarnamesinin 213 sayılı Kanununun 101. maddesinde sayılan ve "*bilinen adres*" olarak nitelenen adreslerin dışında bir adrese posta yoluyla tebliğ edilmeye çalışıldığı, ancak adreste başvuru bilinen adresinden bahisle ilan tebliğ yoluna gidildiği, başvuru bilinen adresinden haberdar olamaması ve buna bağlı olarak dava açamaması üzerine alacağın kesinleştiği gerekçesiyle ödeme emrinin düzenlendiği ve başvuru tarafından ödeme emrine karşı açılan davada tebligatın usulüne uygun olarak yapıldığı tespitine yer verildiği görülmektedir. Bu durumda, vergi dairesinin 213 sayılı Kanunda sayılan bilinen adresler dışında bir adrese gönderdiği ihbarnamenin tebliğinin yapılamaması nedeniyle ilan tebliğ yolunu kullandığı, *başvuru bilinen adresinin araştırılması için çalışma yaptığı konusunda bir verinin dava dosyası-*

sı kapsamında bulunmadığı ve bu sebeple başvuruçunun güncel adresine ulaşmada yeterli özeni göstermediği anlaşılmakla, başvuruçunun ihbarnameye karşı dava açma hakkını kullanmasının engellenmesi ve bu sebeple ihbarnameye konu kamu alacağının kesinleşmesi sonrasında düzenlenen ödeme emrine karşı sınırlı bir itiraz hakkı bulunması nedeniyle başvuruçunun mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği belirtilmiştir.

b) AYM, Polat Albay başvurusu kararı

Başvuru, idari işlemin iptali talebiyle idare mahkemesine açılan davanın süresinde açılmadığı gerekçesiyle reddedilmesinin adil yargılanma hakkı kapsamındaki 'mahkemeye erişim hakkını' ihlal ettiği iddiasına ilişkindir. Başvuruçunun alt yazı operatörü alımı sınavının ilanı üzerine sınava girdiği, sınavı kazananlar ve mülakatı geçenler listesinde başvuruçunun isminin yer aldığı görülmektedir. Dolayısıyla başvuruçunun mesleğe atandığı tarihte kadrosunun 'alt yazı operatörü' olduğunu ve maaşını bu kadro üzerinden aldığını düşünmesi olağandır. Başvuruçunun girdiği sınav, mesleğe atandığında 'alt yazı operatörü' işini yapması ve maaş bordrosunun bu şekilde düzenlenmesi düşünüldüğünde başvuruçudan 'operatör' kadrosuna atandığını fark etmesi ve maaşının yeniden belirlenmesi talebiyle dava açmasının beklenmesi ona orantısız bir külfet yüklemektedir.

Bu bağlamda somut olayda Mahkemenin geleceğe yönelik, bir başka ifadeyle henüz doğmamış ve maddi âlemde etkisi görülmemiş maaş alacakları bakımından dava açma süresinin uygulanmasıyla ilgili yorumunun başvuruçunun dava açmasını aşırı derecede zorlaştıracak hatta imkânsız kılacak nitelikte katı bir yorum olduğu değerlendirilmiştir. Dolayısıyla somut olayda hatalı ödenen maaşının düzeltilmesi talebinin geleceğe yönelik olarak süresinde dava açılmadığı için operatör kadrosundan maaş alımına devam edilmesi gerekçesiyle reddedilmesi başvuruçuya aşırı bir külfet yüklediği gibi mahkemeye erişim hakkına yapılan müdahaleyi ölçüsüz kılmıştır. Açıklanan gerekçelerle başvuruçunun Anayasanın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

c) AYM, Mehmet Ziyat Özdemir Başvurusu kararı³⁷

Başvuru, haksız tahsil edildiği ileri sürülen gümrük vergilerinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi üzerine açılan davada uyumsuzluğun esasının incelenmemesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

AYM'ye göre, haksız tahsil edildiği ileri sürülen gümrük vergilerini iadeye yetkili makamları ve iade/itiraz sürecini tespit edip yorumlamak Anayasa Mahkemesinin görevi değildir. Bu tespit ve yorumlama Danıştay Dairesi tarafından yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi bu yorumların başvuruçunun mahkemeye erişim hakkını ihlal edip etmediğini incelemektedir.

Başvuruya konu olan süreç başvuruçunun iade istemini hatalı şekilde, iadeye tutar itibarıyla yetkili olmayan Gümrük Müdürlüğüne yönelmesiyle başlamıştır. Ancak yetkisiz makam olan Müdürlük söz konusu başvuruyu doğru makama iletmemesi veya başvuruçuyu bu hususta yönlendirmemiş ve istemi, vergilerin itirazsız ödendiği ve süresinde ihtilaf konusu yapılmadığı gerekçesiyle reddetmiştir. Başvuruçunun bu karara karşı Başmüdürlüğe yaptığı itiraz da Müdürlük işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı vurgulanarak benzer gerekçelerle reddolunmuş ve yine tutara ilişkin bir değerlendirme yapılmamıştır. Bunun üzerine Müdürlük ve Başmüdürlük nezdinde yaptığı başvuruları sonuçlandırarak idari itiraz prosedürünü tamamladığını kabul eden başvuruçusu süresi içinde davasını açmıştır.

Danıştay 7. Dairesi; gümrük vergileri ile gümrük para cezalarında, idari davaya konu olabilecek işlemin, vergi tahakkukuna veya ceza kesme işlemine karşı, Gümrük Kanununun 242. maddesinde öngörülen usullere göre yapılacak itirazın tutar itibarıyla iadeye yetkili makam Başmüdürlük olduğundan Müdürlükçe alınan karar başvuruçusu üzerinde hukuki sonuç doğurmamıştır. Hukuki sonuç doğuran karar, itiraz üzerine Başmüdürlükçe alınan karardır. Danıştay, Başmüdürlük kararının idari davaya konu edilebilmesi için Gümrük Müsteşarlığına (Gümrükler Kontrol Genel Müdürlüğü) itiraz yoluyla başvurulması gerekmektedir. Danıştay 7. Dairesine göre, Gümrük Müsteşarlığına başvuru yapılmadan idari dava açılması mümkün olmayıp bu durumda idari merci tecavüzü söz konusu olur. 2577 sayılı

37 AYM, Mehmet Ziyat Özdemir, B. No: 2014/13899, 12/6/2018.

Kanunun 15. maddesine göre yargılama makamlarınca idari merci tecavüzü durumunda merciine tevdi kararı verilmesi gerekmekte ise de anılan 15. maddeye göre davanın açıldığı tarih merciine başvurma tarihi olarak kabul edilmekte ve buna göre olayda 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242. maddesinde öngörülen on beş günlük itiraz süresi geçmiş bulunmaktadır. Danıştay 7. Dairesi, dava konusu yapılabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşıyan işlem oluşmadan dava konusu yapıldığından, incelenmeksizin açılan davanın reddi gerektiğini belirtmiştir.

AYM ise, Gümrük Müdürlüğü ve Başmüdürlüğün başvuruyu yetkili makama iletmedikleri gibi anılan tutara ilişkin değerlendirme yapmadan kendilerini yetkili kabul ederek işlem tesis ettikleri hususu dikkate alındığında, başvurunun davasının esasının incelenmemesi sonucunu doğuran bu durumun bütün külfetin başvurucuya yüklenmesi sonucunu doğurduğu, bu sonucun da nisbeten karışık ve dağınık olan mevzuatın aşırı şekilci (katı) yorumu sonucu ortaya çıktığı ve böylece başvurunun mahkemeye erişim hakkına ölçüsüzce müdahale edilerek mahkemeye erişim hakkını ihlal ettiği sonucuna varmıştır.

d) AYM, E-BA İnşaat Taahhüt Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu Kararı

Başvuru, vergi tarhiyatı ve cezalarının iptali istemiyle açılan davaların süre aşımından reddedilmesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

Vergi Dairesi tarafından inşaat işi ile iştigal eden bir limited şirket hakkında muhtelif vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi ve ceza tarhiyatlarının kaldırılması istemiyle Ankara Vergi Mahkemesine açılan dava dosyalarında mahkeme verdiği kararlarla davaları kabul etmiş ve dava konusu tarhiyatları kaldırmıştır. Söz konusu kararlar davalı idarenin temyizi üzerine Danıştay 4. Dairesi tarafından oyçokluğuyla verilen kararlarla bozulmuştur. Bozma kararlarının gerekçesinde, öncelikle bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin her yıl Ağustosun 1'inden Eylülün 5'ine kadar çalışmaya ara verecekleri yönündeki kanun hükmüne yer verilmiş; dava konusu işlemlerin 23/7/2007 ve 1/8/2007 tarihlerinde başvuru Şirkete tebliğ edildiği, dolayısıyla otuz günlük dava açma süresinin çalışmaya ara verme zamanına (adli tatil) rastladığı hatırlatılmıştır. Adli tatilin son

gününün 4 Eylül olduğu, dava açma süresinin bu tarihi izleyen günden (5 Eylül) itibaren yedi gün uzayacağı, buna göre dava açma süresinin son gününün 11/9/2007 tarihi (11 Eylül) olduğu ifade edilen bozma kararında, 12/9/2007 tarihinde kayda giren dilekçe ile açılan davaların süre yönünden reddi gerekirken uyuşmazlığın esasını ince lenerek verilen kararlarda hukuki isabet bulunmadığı belirtilmiştir. Karşıoy görüşünde ise adli tatilin her yıl 1 Ağustos ile 5 Eylül mesai bitimi arasındaki dönem olduğu, dava açma süresinin son gününün bu döneme rastlaması hâlinde 12 Eylül günü mesai bitimine kadar sürenin uzayacağı belirtilmiştir. Buna göre 12/9/2007 tarihinde açılan davaların süresinde olduğu, ilk derece mahkemesince işin esasına girilerek karar verilmiş olmasında hukuka aykırılık bulunmadığı ifade edilmiştir.

2577 sayılı Kanunun “Çalışmaya ara verme” kenar başlıklı 61. maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesinin bireysel başvuruya dayanak davaların açıldığı tarihte yürürlükte olan şekli şöyledir; *“Bölge idare, idare ve vergi mahkemeleri her yıl bir eylülde başlamak üzere, yirmi temmuzdan otuz bir ağustosa kadar çalışmaya ara verirler.”*

Anayasa Mahkemesi, anılan maddenin 27/6/2013 tarihinde yeniden düzenlenmeden önce yürürlükte olan ve somut davalara uygulanan şeklinin yorumlanmasıyla ilgili olarak Danıştayın farklı dairelerinin aynı kanun hükmüne ilişkin farklı yorumlarının hukuk kuralının belirliliği ve öngörülebilirliğini etkileyip etkilemediğini incelemiştir. Bu noktada AYM, 61. maddenin 1982 yılından itibaren yürürlükte olan ilk şeklinde de adli tatil tarihleri farklı belirlenmiş olsa da *kadar* kelimesi bağlamında aynı nitelikte bir düzenleme bulunduğunu ve anılan Kanun hükmünün yaklaşık yirmi beş yıllık bir uygulamasının olduğu, dolayısıyla yeni uygulanmaya başlanan bir düzenleme içerdiğinin söylenemeyeceğini belirtmiştir. AYM, belirtilen sürenin, söz konusu ibarenin yorumuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından yeterli uzunlukta olduğu ve bu süre zarfında kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurduğunu belirtmiştir. Bitimi adli tatil dönemine rastlayan dava açma süresinin uzayacağı son tarihin ne olduğu hususunda bir kesinliğin bulunmaması, hangi tarih esas alınarak davaların açılacağı noktasında belirsizliklerin oluşmasına neden olmaktadır. Bu durum *hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşeceği*

gibi bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına olan güvenini de sarsmaktadır. AYM, açıklanan gerekçelerle başvuru Şirketin Anayasanın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

2) Makul Sürede Yargılanma İlkesi

Vergi hukukunda süreler, süreyi koyan organa göre (kanuni süreler, idari süreler ve yargısal süreler olarak) veya yöneldikleri kişilere göre (vergi mükellefleri, vergi idaresi veya vergi yargısal organları için) sınıflandırıldığı gibi hukuki niteliklerine göre de tasnif edilmektedir. Bu tasnif yapılırken, belirlenen sürelerle uyulmaması durumunda doğacak hukuki sonuçlar ve uygulanacak yaptırımlar ölçüt olarak alınmaktadır.³⁸ Vergi hukukundaki tahakkuk ve tahsil zamanasını sürelerinin vergi uyuşmazlıklarının dava konusu edilmesinden sonraki istinaf ve temyiz sürelerinden ayırt edilmesi de gerekmektedir. Vergi yargılama hukukunda ise süreler; dava açma süreleri, yargı kararlarına karşı başvuru süreleri ve yargılama usulüne ilişkin süreler şeklinde bir alt tasnife tâbi tutulabilir. Vergi uyuşmazlıklarının dava konusu edilmesinden sonraki dava açma süresi ile istinaf ve temyiz süreleri, verginin mevzuata aykırı olarak değerlendirildiği bir idari organın kararına itiraz etme seçeneği sunar. İstinaf ve temyiz süreleri genellikle zamanaşımı sürelerinden çok daha kısadır ve bu nedenle bu iki süre karşılaştırılmaz. Vergi yargılaması hukukunda geçerli olan yazılı yargılama usulü, delil serbestisi ile resen araştırma ilkesi³⁹ ve bazı uyuşmazlıklar için geçerli ivedi yargılama usulü gibi usuller bu makul sürede yargılanma hakkına hizmet etmektedir.

2577 sayılı Kanun'un "Duruşmalı işlerde karar verilmesi" başlıklı 19. maddesine göre; "*Duruşma yapıldıktan sonra en geç on beş gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir.*". Anılan Kanun'un "Dosyaların incelenmesi" 20. maddesinde;

38 Abdullah TEKBAŞ/Betül HAYRULLAHOĞLU, "Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılanma Hakkı", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2018; 175, ss. 253-274, s. 255

39 Resen araştırma ilkesinin geçerli olduğu davalar bakımından yargılamanın makul sürede bitirilmesi yükümlülüğünün daha katı bir şekilde uygulanmaya müsaittir. Bu konuda bkz. AYM, *Gülseren Gürdal* vd., 2013/1115, 05.12.2013, § 64.

“...Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca; diğer mahkemeler için Hakimler ve Savcılar Kurulunca konu itibarıyla tespit edilip Resmi Gazetede ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır.” hükümü yer almaktadır.

Anılan Kanunun “Yürütmenin durdurulması” başlıklı 27. maddesinde de yürütmenin durdurulmasıyla ilgili yargılama sürecini hızlandıran müstakil düzenlemeler yapılmıştır. Görüldüğü üzere, 2577 sayılı Kanun’un çeşitli hükümleriyle yapılan düzenlemeler doğrultusunda yargılama sürecinin uzamaması ve yargılamanın makul olan bir sürede bitirilmesinin amaçladığı söylenebilir.

Makul sürede yargılanma ilkesi adil yargılanma hakkının önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. AİHS’de, makul sürede yargılanma ilkesini güvence altına alan açık, net, sabit ve kesin bir standart süre belirlemesi öngörülmemiştir. Anayasanın 141. maddesinde de açıkça tanımlanmamış ancak davaların mümkün olan süratle sonuçlandırılması gerektiği belirtilmiştir. İdari ve vergi uyuşmazlıkları ile ilgili AİHM’e ve AYM’ye yapılan başvurularda en çok şikayet edilen husus davaların makul bir sürede sonuçlandırılmamasıdır. AİHM ve AYM, makul sürenin belirlenmesi bağlamında birtakım kriterler ortaya koymuş ve görülmekte olan davalara ilişkin her bir somut olayın özelliklerini de ayrıca göz önüne almaktadır.

AİHM’e göre makul süre, adaletin etkinliğini ve adalete olan güveni zayıflatabilecek gecikmeler olmaksızın, bir ceza veya medeni hukuk ya da idari bir davanın makul bir süre içinde görülmesini sağlayan bir güvence olarak tanımlanabilir.⁴⁰

Makul sürenin uzunluğu bakımından her somut uyuşmazlığa konu olayın özelliklerine ve davanın özel koşullarına bağlı olarak bir değerlendirme yapılmaktadır. Yargılamalarda makul süreyi değerlendirmek için aşağıdaki beş kritere bakılmaktadır.

i. Davanın karmaşıklığı,

⁴⁰ AİHM, H.-Fransa davası, 24/10/1989, parag. 58. Bu konuda bkz. Bayram KESKİN, *op.cit.*, 2018, s. 395.

- ii. Yargılamanın kaç dereceli olduğu,
- ii. Davacının tutumu,⁴¹
- iii. Mahkemenin tutumu,⁴²
- iv. Yargılamayı hızlandırmayı gerektiren geçerli bir neden olup olmadığı (Davacı bakımından neyin tehlikede olduğunun önemi).⁴³

AİHM, bir yargılamada anılan kriterlerin her birisi tek başına makul süre aşımı yönünden bir sorun doğurmasa bile bu kriterler birlikte ve bütün olarak ele alındıklarında makul süre aşımı söz konusuysa bu durumda da hak ihlali gerçekleşebileceğini belirtmiştir.⁴⁴

Genel kural olarak makul süre, davanın açılması ile hüküm arasında geçen süreyi kapsamaktadır. Sürenin hesaplanmasında, davaların kesinleşmesine kadar geçen sürenin tümü dikkate alınır. AİHM, sürenin makul olup olmadığını belirlerken, her seviyedeki (itiraz/ istinaf/ temyiz) gecikmenin kümülatif etkisini dikkate almaktadır.⁴⁵

AİHM, makul süre aşımı nedeniyle AİHS'e taraf devletlerin, mahkemelerdeki iş yükünün fazlalığı, yargıç ve idari personel sayısı

41 AİHM, hukuk yargılamalarında tarafların da "gerekli ihtimamı" (*due diligence*) göstermeleri gerektiğine işaret etmektedir. Bu konuda bkz. AİHM, *H./Fransa*, B. No:10073/82, 24/10/1989, paragraf 55.

42 AİHM, hukuk yargılamalarında yalnızca Devlete (yargılamayı yapan ulusal mahkemelere) atfedilebilecek gecikmelerin, "makul süre" gerekliliğine uyulmadığına dair bir bulguyu haklı çıkarabileceğine dikkat çekmektedir.

43 Örneğin, **yapılan kan nakli sonucu AIDS hastalığına yakalanan bir kişinin AİHM'e yaptığı başvuruda, ulusal mahkemede davanın 21 ay sürmesini, hastanın sağlık durumu dikkate alınmak suretiyle, makul süre aşımı olarak kabul edilmiştir.** Bu konuda bkz. Ahmet BAŞPINAR, *İdari Yargıda Makûl Süre İçin Öneriler*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:70, Y.2004, Sempozyum (Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl), s. 21.

44 AİHM, *Deumeland/Almanya*, 29/05/1986, paragraf 90.

45 *Beaumartin/Fransa* kararında AİHM, başvurucunun davasını Fransız Danıştayında açması gerekirken İdare mahkemesinde açmasından dolayı yargılamanın uzamasını ve davasına ilişkin belgeleri dört aydan fazla süre geçtikten sonra sunmasını, başvurucuya atfedilecek bir kusur olduğunu belirtmiştir. Ancak Danıştayda ilk duruşmanın 5 yıl sonra yapılabilmesi ve ilgili idarenin savunmasını 20 ay sonra göndermesi nedenleriyle Danıştaydaki yargılama sırasında yaşanan gecikmeleri dikkate alarak Devletin daha fazla kusurlu olduğuna karar vermiştir. Bu konuda bkz. Bayram KESKİN, "İdari Yargılamada Makul Süre Kavramının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İncelenmesi", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (İNÜHFD)*, Cilt:9, Sayı:2 Yıl: 2018, ss. 391-414, s. 401.

ile fizikî koşullardaki yetersizlikler gibi gerekçeleri makul süre aşımı açısından meşru sebepler olarak kabul etmemektedir.⁴⁶ Ayrıca, mahkemede dava açılmasından önce bir idari makam tarafından bir denetim yapılması zorunluluğunun bulunduğu hallerde, idareye yapılacak bu itiraz/itirazen şikayet başvurusu da sürenin başlangıcında esas alınabilmektedir.⁴⁷

AIHM, Finlandiya’da bir firmanın 6,5 yıl süren vergi davasında bazı tespitler yapmıştır. AIHM, yargılamaların uzunluğunun makul olup olmadığını, her davanın kendisine özgü koşullar ışığında değerlendirilmesi gerektiğini yinelemiştir. Davanın ‘hukuki açıdan gerçekten karmaşık’ olduğunu kabul etmesine rağmen, bu yasal karmaşıklık tek başına yargılamanın uzun sürmesini haklı çıkarmak için yeterli olmadığını kaydetmiş ve davanın makul sürede sonuçlandırılmaması AIHS’in 6(1) maddesinin ihlal edildiğini tespit etmek için yeterli görülmüştür.⁴⁸

İYUK’un 11. maddesine göre,⁴⁹ vergi mükelleflerinin tüm diğer idari işlemlerde olduğu gibi ‘üst makama başvuru (itiraz)’ hakları mevcut olup yaptıkları idari başvuruları reddedilen vergi mükelleflerinin daha üst bir idari makama yaptıkları başvurunun ‘işlemeye başlamış olan dava açma süresini durduracağı’ ve dava süresinin ‘idarenin ret kararının tebliğinden itibaren kaldığı yerden yeniden işleme-ye başlayacağı’ şeklinde anlaşılması gerekmektedir.⁵⁰ Vergi mahkemesinde dava açılmasından önce üst bir idari makam tarafından bir denetim yapılması zorunluluğunun bulunmadığı hallerde dahi üst idari makama yapılacak itiraz/itirazen şikayet başvurusu da sürenin

46 Ahmet BAŞPINAR, *op.cit*, 2004, s. 27.

47 Servet ALYANAK, *Avrupa Birliği Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı ve Etkili Yargısal Denetim*, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A. Ş., Mart 2023, ss. 118, 119.

48 AIHM, *Satakunnan Markkinapörssi Oy & Samedia Oy v Finland*, B. No: 931/13, 27/06/2017.

49 İYUK’un “Üst makamlara başvurma” başlıklı 11. maddesinde; “1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. 2. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. 3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.” hükmü yer almaktadır.

50 Bu konuda bkz. Nurettin BİLİCİ, *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, C.21, Özel Sayı, 2019, ss. 2773-2778.

hesabında dikkate alınmalıdır. Bu bağlamda, örneğin, vergi dairesinin bir işlemine karşı Defterdarlığa/Bakanlığa veya bunun akabinde Kamu Denetçiliği Kurumuna zorunlu olmadığı halde İYUK'un 11. maddesi uyarınca yapılan itiraz/denetim/itirazın şikayet başvuruları için bu makamlarda geçen inceleme/denetim süreleri de makul süre aşımı hesabında gözönünde bulundurulmalıdır.

Nitekim AYM, Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti. başvurusu kararında⁵¹ AİHM'in kararlarına atıfta bulunarak, makul süre değerlendirmesinde, sürenin başlangıcı kural olarak, uyuşmazlığı karara bağlayacak yargılama sürecinin işletilmeye başlandığı tarih olmakla beraber, bazı özel durumlarda girişimin niteliği göz önünde tutularak uyuşmazlığın ortaya çıktığı daha önceki bir tarihin makul sürenin hesaplanması bakımından başlangıç tarihi olarak kabul edilebileceğini belirtmiştir.⁵² Kanaatime göre, vergi idaresinden vergi iadesi talebinde bulunulması halinde bu vergi uyuşmazlığının dava konusu edilmesi halinde makul sürenin başlangıcının, bir bakıma, hukuki kesinlik, meşru beklentiler ve iyi yönetim hakkı bağlamında mükellefin vergi iadesi hakkını ilk kez talep ettiği an olmalıdır.

AYM, Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti. başvurusu açısından da benzer bir durum söz konusu olup, makul süre değerlendirmesinde nazara alınacak zaman diliminin başlangıç tarihinin, başvurucuya vergi ziyai cezalı tarhiyatlara ilişkin ihbarnamelerin tebliğ edildiği tarih olduğuna karar vermiştir. AYM, anılan kararında, sürenin bitiş tarihinin ise, çoğu zaman icra aşamasını da kapsayacak şekilde yargılamanın sona erme tarihi olduğunu belirtmiş, ancak devam eden yargılamalara ilişkin makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasını içeren başvuruların yargılama faaliyetinin devamı sırasında da yapılabilmesi olanağı bulunduğundan, değerlendirmeye esas alınacak sürenin bitiş anının bireysel başvurunun karara bağlandığı tarih olduğuna karar vermiştir.

AYM, başvuruya konu yargılama sürecinin incelenmesinde, vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatına ilişkin ihbarname 17/12/2007 tarihinde tebliğ edilmiş, 15/1/2008 tarihinde tarhiyatın kaldırılması için dava açılmış, 15/9/2008 tarihinde davanın kısmen kabulüne karar

51 AYM, Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti., B. No:2013/4324, 7/7/2015.

52 AİHM kararları için bkz. *König/Almanya*, B. No: 51963/99, 23/5/2007, § 24; *Poiss/Avusturya*, B. No: 8163/07, 2/4/2013, § 21.

verilmiş, Danıştay 4. Dairesi 26/1/2012 tarihinde temyiz talebini kısmen kabul ederek İlk Derece Mahkemesi kararının vekalet ücretine ilişkin kısmını bozmuş, 9/4/2013 tarihli kararı ile karar düzeltme talebinin de reddine karar vermiş olup, bireysel başvuru tarihi itibarıyla İlk Derece Mahkemesi kararının vekalet ücretine ilişkin kısmının henüz kesinleşmediği, bunun dışındaki kısmının ise kesinleştiğini tespit etmiştir. Başvuruya konu davaya bir bütün olarak bakıldığında, 2577 sayılı Kanunda yer alan usul hükümlerine tabi bir yargılama sürecine ilişkin somut başvuru açısından farklı bir karar verilmesini gerektirecek bir yön bulunmadığı ve söz konusu 7 yılı aşan yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğu sonucuna varılmıştır.

AYM, Hüsamettin Kemal Esiner başvurusu kararında,⁵³ başvuruya konu yargılama sürecinin incelenmesinden, ödeme emrinin iptali istemiyle 20/1/2006 tarihinde dava açılmış, İlk Derece Mahkemesi 20/12/2006 tarihinde davanın reddine karar vermiş, bu kararın temyiz edilmesi üzerine dava dosyası Danıştaya gönderilmiş, Danıştay 7. Dairesi 4/2/2010 tarihli kararı ile İlk Derece Mahkemesi kararını bozmuş, bu karara karşı yapılan karar düzeltme başvurusu üzerine 26/11/2012 tarihli kararı ile karar düzeltme talebini kabul ederek İlk Derece Mahkemesi kararının onanmasına karar vermiş ve uyuşmazlığa konu yargılama bu tarih itibarıyla bitmiştir. Başvurunun değerlendirilmesi neticesinde, başvuruya konu uyuşmazlığın ödeme emrinin iptaline yönelik olduğu, davaya bütün olarak bakıldığında, 2577 sayılı Kanunda yer alan usul hükümlerine tâbi bir yargılama sürecine ilişkin somut başvuru açısından farklı bir karar verilmesini gerektirecek bir yön bulunmadığı ve söz konusu yargılamanın yaklaşık 7 yıl yargılama sürecinde makul olmayan bir gecikmenin olduğu sonucuna varılmıştır.

AYM'nin Sam Yağcılık Sanayi ve Ticaret A.Ş. başvurusu kararında,⁵⁴ başvuruya konu yargılama sürecinin incelenmesi neticesinde idarece yapılan ek vergi tahakkukları nedeniyle ödenen ilave vergi ve cezaların gümrük idaresinin hatalı işlem ve eylemlerinden doğan hizmet kusurundan kaynaklandığı iddiasıyla 18/2/2009 tarihinde açılan tam yargı davasında mahkemece 31/8/2009 tarihinde mevzuatta açıkça öngörülen usul takip edilerek gerçekleştirilen cezalı ek vergi

53 AYM, *Hüsamettin Kemal Esiner*, B. No:2013/1949, 24/6/2015.

54 AYM, *Sam Yağcılık Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No:2014/6675, 30/6/2016.

tahakkuklarının yargı denetiminden geçtiği ve bu hususta idareye bir kusur yükletilemeyeceği gerekçesiyle dava reddedilmiştir. Temyiz üzerine Danıştay 7. Dairesinin 21/2/2014 tarihli ilamıyla ilk derece mahkemesi kararının onandığı ve temyiz incelemesinin yaklaşık 3,5 yılda tamamlandığı anlaşılmaktadır. Başvurunun değerlendirilmesi sonucunda başvuruya konu davanın hukuki meselenin çözümündeki güçlük, maddi olayların karmaşıklığı, delillerin toplanmasında karşılaşılan engeller, taraf sayısı gibi kriterler dikkate alındığında davanın karmaşık olmaktan uzak olduğu anlaşılmıştır. Başvurucunun tutum ve davranışlarıyla usule ilişkin haklarını kullanırken özensiz davranmasıyla yargılamanın uzamasına önemli ölçüde sebep olduğu da söylenemez. Dolayısıyla somut başvuru açısından farklı karar verilmesini gerektirecek bir yön bulunmadığı ve söz konusu beş yıllık yargılama süresinde makul olmayan bir gecikmenin olduğu sonucuna varılmış ve makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

Özetle, AYM'nin makul sürede yargılanma hakkına ilişkin vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili kararlarında dava çeşitlerine göre net bir standart süre belirlemesi yapılmamış olsa da davaların uzamasını makul gösterecek bir sebep olmaması durumunda ortalama olarak bir derece yargılaması için 2 yıllık bir süreyi makul olarak değerlendirdiğini söylemek mümkündür. Bu durumda iki dereceli yargılamada 4 yıl, üç dereceli yargılamada ise 6 yıla kadar yargılama sürelerinin azami süreler olarak makul kabul edilebileceği, bunun üzerindeki yargılama süreleri bakımından ise yukarıda belirtilen ölçütler bakımından sürenin uzamasının makul gösterebilecek bir durumun varlığı söz konusu değilse ihlal sonucuna varılabileceği de söylenebilecektir. Bununla birlikte, yukarıda aktarılan ortalama sürelerin her koşulda geçerli olduğunu söylemek mümkün değildir. Örneğin, Anayasa Mahkemesi 1 yıl 5 ay süren bir yargılamaya ilişkin başvuru hakkında ihlal kararı vermiş;⁵⁵ ancak, yaklaşık 8 yıl süren bir davada⁵⁶ ise bu hakkın ihlal edilmediği sonucuna varmıştır.⁵⁷

Yargı sisteminin yapısı, mahkeme kalemindeki rutin görevler sırasındaki aksamalar, hükmün yazılmasındaki, bir dosyanın veya

55 AYM, *Mert Can Bayram*, B. No: 2013/2386, 04/11/2015.

56 AYM, *Celal Demir*, 2013/3309, 06.02.2014.

57 Abdullah TEKBAŞ/Betül HAYRULLAHOĞLU, *op.cit.*, Temmuz-Aralık 2018, ss. 253-274, s. 261.

belgenin bir mahkemeden diğerine gönderilmesindeki ve raportör atanmasındaki gecikmeler, yargıç ve personel sayısındaki yetersizlik yargı makamından kaynaklanan gecikme sebepleri olarak gösterilebilir.⁵⁸

Yargılamanın hızlı yapılması ile adaletin uygun ve sağlıklı bir şekilde tecelli etmesi arasında adil bir denge sağlanmasına da özen gösterilmelidir. Örneğin, bir davanın hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması ihtiyacı, bir davalıyı veya sanığa savunmasını hazırlaması için yeterli zaman ve imkanlara sahip olmaksızın savunma haklarından mahrum bırakmak aynı şekilde adil yargılanma hakkının diğer unsurları/ilkelere olan savunma hakkı ve silahların eşitliği ilkelerine aykırı olacaktır. Böyle durumlarda, makul sürede yargılanma hakkı bu ilkelere aykırı düşmeyecek şekilde uygulanmalıdır.⁵⁹

3) Silahların Eşitliği İlkesi

Silahların eşitliği ilkesi, dava tarafları arasında avantaj/dezavantajlı durumlara sebebiyet vermeden objektif, nesnel ve dürüst bir yargılama yapılması olarak anlaşılabilir. Bu ilkenin özü, herkesin mahkeme önünde eşit olması ve ayırım gözetmeksizin eşit yasal koruma hakkına sahip olması şeklinde formüle edilebilir. Bu açıdan her bir taraf diğer taraf karşısında dezavantajlı bir konumda kalma riski olmadan dava konusuyla ilgili delil ve belge sunabilmeli ve usuli açıdan taraflar eşit fırsatlara sahip olması gerekmektedir.⁶⁰

AIHM'e göre çelişmeli yargılama ilkesi; mahkemenin kararını etkilemek için sunulan tüm deliller hakkında dava taraflarının bilgi sahibi olma ve bunlar hakkında yorum yapma hakkını, mahkeme önündeki delillere vakıf olmak için yeterli zamana sahip olma hakkını ve delil üretme hakkını içerir.⁶¹

Adil yargılanma hakkı bireylere dava sonucunda verilen kararın değil, yargılama sürecinin ve usulünün adil olup olmadığını denetleme imkânı verir. Bu nedenle, bireysel başvuruda adil yargılanma-

58 AYM, B.E., 2012/625, 09.01.2014, § 39.

59 Servet ALYANAK, *op.cit.*, Mart 2023, s. 114.

60 *Ibid.*, s. 115.

61 AIHM, *Krčmář/Çek Cumhuriyeti*, B. No. 35376/97 3 Mart 2000, parag. 42; AIHM, *Clinique des Acacias ve Diğerleri/Fransa*, B. No. 65399/01, 65406/01, 65405/01 ve 65407/01, 13 Ekim 2005, parag. 37; AIHM, *Rowe and Davies /Birleşik Krallık [GC]*, B. No. 28901/95, 16 Şubat 2000, parag. 62.

ya ilişkin şikâyetlerin incelenebilmesi için başvuruçunun yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediği, bu çerçevede yargılama sürecinde karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşlerden bilgi sahibi olamadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delillerini ve iddialarını sunamadığı ya da uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iddialarının derece mahkemesi tarafından dinlenmediği veya kararın gerekçesiz olduğu gibi, mahkeme kararının oluşumuna sebep olan unsurlardan değerlendirmeye alınmamış eksiklik, ihmal ya da bariz takdir hatası veya açık keyfiliğe ilişkin bir bilgi ya da belge sunmuş olması gerekir.⁶²

AYM, yukarıda aktarılan Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti. başvurusu kararında;

“Başvuru konusu olayda, başvuruçucu, vergi dairesine kaydı bulunan bir mükelleften satın alınan emtiaya ilişkin verilen faturayı kullandığını, söz konusu emtia alınırken vergi mahremiyeti nedeniyle mükellefin sahte fatura düzenlediğini bilemeyeceğini, sahte fatura kullanmadığını, alınan malların ve ödemelerin gerçek olduğunu, uzlaşma teklifini dahi kabul etmediğini, bilirkişi incelemesi yaptırılmadan eksik inceleme üzerine karar verildiğini, tarhiyatın ve tarhiyata karşı açılan davanın reddedilmesinin hukuka aykırı olduğunu ileri sürmüştü, İlk Derece Mahkemesi ise başvuruçunun emtia satın aldığı şirketin kuruluşunda izlenen yöntem ve ortaklık yapısı ve Ankara 6. Ağır Ceza Mahkemesi kararını dikkate alarak şirketin sahte fatura ticareti yapmak amacıyla kurulduğunu kabul etmiş ve bu şirket tarafından düzenlenen faturaların sahte olması nedeniyle başvuruçucu hakkında yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varmıştır. Somut olayda başvuruçunun, yargılama sürecinin hakkaniyete aykırı olduğuna dair bilgi ya da belge sunmadığı, açtığı davada iddialarını ileri sürebildiği ve karşı tarafın delil ve görüşlerinden haberdar olduğu ve bunlara cevap verme imkânı verilmediğine dair bir iddiada bulunmadığı görülmektedir.”⁶³

Savunma hakkı bağlamında idari denetim aşamasında da vergi mükelleflerinin bazı haklarına riayet edilerek vergi soruşturmaların yapılması gerekmektedir. Nitekim, gerek AİHM gerek Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) önüne gelen vergi uyuşmazlıklarında⁶⁴ idari

62 AYM, Naci Karakoç, B. No: 2013/2767, 2/10/2013, § 22.

63 AYM, Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/4324, 7/7/2015, §§ 27, 28.

64 ABAD, C-617/10, Åklagaren, EU:C:2013:280; C-453/00, Kühne & Heitz, EU:C:2004:17; C-432/05, Unibet, EU:C:2007:163. AİHM, Ravon & Others/Fransa, B. No: 18497/03, 21/02/2008; André & Another/Fransa, B. No: 18603/03, 24/07/2008; Janosevic/İsveç, B. No: 34619/97, 23/07/2002.

soruşturma (denetim) aşamasında da bir vergi mükellefine bildirilen ceza ihbarnameleri veya vergi tarhiyatlarına ilişkin yapacakları savunmalar açısından verilecek sürenin uzunluğu bakımından, yetkili makamın vergi mükellefine ilgili tüm evrak ve bilgileri etkin bir şekilde değerlendirmesine imkan verecek ve belgelerdeki herhangi bir hatayı bildirme fırsatı tanıyacak uzunlukta olması gerektiğini vurgulamıştır.⁶⁵

Resmi olarak, AİHS'in 6. maddesinin sağladığı güvenceler, en azından bir vergi mükellefi ihlal edilen haklarını korumak için akit devletlerden birinin ulusal mahkemesine dava açılması ve davanın yargılama süreci açısından geçerli olup vergi mükellefleri açısından vergi uyuşmazlıklarının çözüm prosedürlerinde, yani karşılıklı anlaşma (uzlaştırma) ve tahkim sürecinde uygulanması zorunluluğu bulunmamaktadır. Bununla birlikte, vergi uyuşmazlıklarının yargıya taşınmadan önceki aşamada çözüm prosedürlerinde vergi mükelleflerine AİHS'in 6. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı güvencelerinin sağlanması uygun olacaktır.

Bu bağlamda vergi inceleme raporlarının vergi mükelleflerine bildirilmemesi de adil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelebilir. Vergi inceleme raporlarında belirtilen hususları dikkate alan mükellefler, TCK'nın 376. maddesi uyarınca vergi ve vergi ziyai cezası tutarlarının düşülmesinden yararlanmayı, uzlaşma usulüne başvurmayı veya ilgili vergi değerlendirmelerinin iptal talebiyle vergi dava usulünü başlatmayı tercih edebilirler. Vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesi halinde mükelleflerin yukarıda belirtilen çarelere ilişkin değerlendirme hakkı bir anlamda kısıtlanacaktır.

Vergi hukukunda bir vergisel işlemin temelindeki maddi olayın (ve suçlarda manevi unsurun) ispatı delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmaktadır. Bu delillerden birini de tanık beyanı oluşturmaktadır. Vergilendirme işleminin tesisinden önce idarenin yaptığı araştırma ve inceleme sırasında ise, tanığa ancak kanunda yazılı ni-

65 Menita GIUSY DE FLORA, "Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure", *Intertax*, 2017, Volume: 45, ss. 447-451; Peter J. WATTEL, "Access to Effective Legal Remedy", in *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Editor: Cécile Brokelind, November 2014, IBFD Print book, ss. 183-188, s. 191; Guglielmo MAISTO, "The Impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention", in *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Editors: Georg Kofler, Miguel Poiars Maduro, Pasquale Pistone, October 2011, ss. 373-394, s. 376.

teliklere sahip olması koşulunda başvurulması mümkündür. Diğer bir ifadeyle vergi hukukunda kanıtlama vasıtası olarak tanığa ancak idare tarafından ve belli koşullarda başvurulabilir. VUK'un 3. maddesinin B bendinin 2. fıkrasında "*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgili tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*" hükmü ile gerçekleşmiştir.

Ancak vergi uyuşmazlığının dava konusu yapılması halinde, vergi yargılamasında tarafların tanık deliline başvurabilmesine ilişkin bir hükme varabilmek için konunun hem mevzuat hem de içtihat açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. İYUK'un 17. ve 18. maddelerinde duruşmada tarafların dinleneceği hükme bağlanmış fakat tanık dinleneceğine ait bir hükme yer verilmemiştir. Vergi uyuşmazlığının yargılama sürecinde gerek İYUK'da gerek 213 sayılı VUK'da duruşmalarda tanık dinletilmesine ilişkin herhangi bir hükmün bulunmadığını görmekteyiz.⁶⁶ İYUK'da yazılı yargılama usulü esas alınmış ve İYUK'un 31. maddesinde Hukuk Muhakemeleri Kanununun tanığa ilişkin hükümlerine atıf bulunmamaktadır. Dolayısıyla tanık beyanının delil olarak kullanılmasına ya da tanığın duruşmada dinlenilmesine ilişkin ciddi bir tereddüt bulunmakta ve uyuşmazlığın tarafları bu konudaki engeli aşmak için de çeşitli yöntemlere başvurmaktadır.⁶⁷ Danıştay, vergilendirme işlemlerinde sadece tanık beyanlarıyla hareket edilemeyeceği, tanık delilinin diğer delillerle de desteklenmesi gerektiğini belirtmiş⁶⁸ ancak vergi hukuku uygulamasında kişinin gerek aleyhine olan tanıkları sorgulama gerek lehine olan tanıkları dinletme hakkını kullanamaması ya da mahkemenin, tanıkların güvenilirliklerini bizzat test edememesi adil yargılanma hakkı açısından sıkıntılara yol açabilir.

66 VUK'un mükerrer 378. maddesinde, Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde mahkemenin vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış olan inceleme elemanı ile yükümlünün duruşmada hazır bulundurduğu mali müşavir veya muhasebecisinin dinlenilebileceğini kabul etmesi yoluyla vergi davalarında kısıtlı tanık dinleme imkânı getirilmiştir.

67 Engelleri aşmak için adli yargıda delil tespiti yoluyla elde edilen tanık beyanlarına ilişkin tutanaklar, dava dosyalarına intikal ettirilmektedir. Ayrıca yapılmış ve yapılmakta olan bir vergi incelemesi nedeniyle vergi yükümlülere VUK'un 3. maddesi gereğince vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olan tanıkların beyanlarını tespit ettirmek amacıyla noterlere başvurmaktadır.

68 Mine UZUN, *op.cit.*, 2014, ss. 219-245, s. 229.

Özetle, vergi uyuşmazlıklarının yargılama sürecinde tanık dinlenilmesinin önünde bulunan hukuki düzenleme bulunmaması ve İYUK'da Hukuk Muhakemeleri Kanununun tanığa ilişkin hükümlerine atıf yapılmamış olması, vergi yargılamasında tanık dinlenilmesinin yasak olduğunu değil, bu konunun düzenlenmediğini gösterir. Vergi inceleme elemanına aleyhte ifade veren tanıkların mahkemede sorgulama olanağı bulamayan davacı açısından adil yargılanma hakkının ihlal edildiği söylenebilir. Özellikle tanık dinlemenin önem arzettiği vergi davalarına örnek olarak şunlar sayılabilir:⁶⁹

- i. İkratzatçılık yaptığı iddiasıyla hakkında cezalı tarhiyat yapılan kişiler tarafından açılan davalar,
- ii. Gerçek dışı faturalarla Katma Değer Vergisi indirimi yapıldığı gerekçesiyle düzenlenen cezalı tarhiyata karşı açılan iptal davaları,
- iii. Muvazaalı işlemlerle düşük oranlı katma değer vergisi ödenmediği iddiasıyla yapılan cezalı tarhiyata ilişkin davalar,
- iv. Gerçeğe uygun olmayan belge ve defter kayıtlarının vergilendirme işlemlerinde esas alınmasıyla ilgili açılan davalar,
- v. Müteahhitlik faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin beyan dışı bırakılması nedeniyle yapılan vergilendirme işlemlerine ilişkin vergi yargılamaları.

AİHS'de, vergi yargılaması aşamasında tanık dinletme konusunda AİHS m. 6/3-d maddesinde düzenlenen "silahların eşitliği" ilkesi uyarınca savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağrılması ve dinlenmesinin sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. AİHM'e göre tanık dinletme konusunda fırsat eşitliğini sağlayan bu düzenleme, taraflar bakımından mutlak bir hak tanımaz. Ulusal mahkemeler vergi yargılamasının duruşmalı olarak yapılması veya tanık delilinin gerekli olup olmadığını ulusal mevzuat çerçevesinde kendileri takdir edecektir. Bununla birlikte, dosya içerisindeki delil ve belgelere bakılarak dava konusu ihtilaf hakkında bir kanaate varılmasının objektif olarak mümkün olmadığı ve yazılı ifadelerde beyan edilen hususların gerçeğe uygunluğunun tanıkların sözlü beyanlarına başvurularak ortaya konulabileceği durumlarda tanık dinletme taleplerinin kabul edilmemesi adil yargılanma hakkının ihlalini oluşturabilecektir.

69 Mine UZUN, *op.cit.*, 2014, ss. 219-245, s. 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239.

AİHM, *Pentti Antton Kallio/Finlandiya* davası kararında,⁷⁰ yaptığı değerlendirmede, idare mahkemesinin görevinin dava konusu ihtilafın hem hukuk hem de maddi olgular yönünden incelenmesi gerektiğini belirtmiştir. Buna göre AİHM, dava konusu ek tarhiyat işlemine dayanak oluşturan müfettiş raporunun gerçeği yansıtmadığı, düzenlenen faturalar ve şirketin alt yüklenicilik işleri yönünden konumu hakkında başvuru konusunun tanık ifadelerine başvurulması ve duruşma talebinin reddedilmesi sonucunda sadece dosya içeriğine dayanarak böyle bir inceleme yapmanın objektif olarak mümkün olmadığını belirterek adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini belirtmiştir.

4) Gereççeli Karar İlkesi

Ayrıca hakkaniyete uygun yargılamanın bir unsuru olan gereççeli karar hakkı, Anayasa'nın 141. maddesinin birinci fıkrasında yer verilen "*Bütün mahkemelerin her türlü kararları gereççeli olarak yazılır.*" hükmüyle mahkemelerin uyması gereken bir yükümlülük olarak düzenlenmiştir. Bir davanın usulüne uygun olarak görüldüğünü gösteren ve tarafların uygun ve etkili bir istinaf/temyiz başvurusunda bulunmasına olanak sağlayan gereççeli karar ilkesi, adil yargılanma hakkının diğer bir temel bileşeni olup, mahkemelerin verdikleri kararların hem olgusal hem de hukuki açıdan yeterince gereççelendirilmesi anlamına gelmektedir.⁷¹

AYM, mahkeme kararlarının gereççeli olması ilkesinin, yargılamada ileri sürülen her türlü iddia ve savunmaya ayrıntılı şekilde yanıt verilmesi şeklinde anlaşılması gerektiğini, gereççe gösterme zorunluluğunun kapsamının da kararın niteliğine göre değişebileceğini ve başvuru konusunun ayrı ve açık bir yanıt verilmesini gerektiren usul veya esasa dair iddialarının cevapsız bırakılmış olmasının bir hak ihlaline neden olacağını vurgulamıştır.⁷²

AYM, kanun yolu mahkemelerince verilen karar gereççelerinin ayrıntılı olmamasının, ilk derece mahkemesi kararlarında yer veri-

70 AİHM, *Pentti Antton Kallio/Finlandiya*, B. No: 40199/02, 22.07.2008.

71 AİHM, *Hadjianastassiou/Yunanistan*, B. No 12945/87, 16.12.1992, parag. 33; AİHM, *Jodko/Litvanya*, B. No 39350/98, 07.09.1999. AB hukuku açısından gereççeli karar ilkesinin adil yargılanma hakkı bağlamındaki yeri için bkz. ABAD, *C-619/10, Trade Agency Ltd v. Seramico Investments Ltd*, 06.09.2012, parag. 53.

72 AYM, *Muhittin Kaya ve Muhittin Kaya İnşaat Taahhüt Madencilik Gıda Turizm Pazarlama Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2013/1213, 4/12/2013, § 26.

len gerekçelerin onama kararlarında kabul edilmiş olduğu şeklinde yorumlanmakla beraber başvuruçuların dile getirmesine rağmen ilk derece mahkemesinin de tartışmadığı esaslı hususlara ilişkin temyiz başvurularıyla başvuruçuların usule ilişkin haklarının ihlal edildiğine yönelik somut şikâyetlerinin temyiz incelemesinde tartışılmaması, gerekçeli karar hakkının ihlali olarak görülebileceğini belirtmiştir.⁷³

Bu durumda, Anayasanın 40. maddesinde yer alan ve idari işlemlerde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilerine başvuracağı ve bunun sürelerinin belirtilmesinin zorunlu olduğu kuralına rağmen dava konusu edilen işlemde bu hususlara yer verilmediği için süresi içinde dava açmadığına yönelik başvuruçucu iddiasının ciddi olduğu ve ilk derece mahkemesi tarafından bu iddia değerlendirilmediği için kanun yolu aşamasında ayrıca değerlendirilmesi gerektiği ancak Danıştay 7. Dairesince ayrı bir değerlendirme yapılmayarak ilk derece mahkemesi kararına atf yapılmak suretiyle temyiz isteminin ve daha sonra karar düzeltme talebinin reddedildiği oysa bu iddianın atf yapılmak suretiyle karşılanacak iddia niteliğinde olmadığı, temyiz merciince bu iddianın açık bir şekilde kararlarında değerlendirilmediği ve karşılanmadığı görülmektedir. Bu nedenle yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvuruçunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

SONUÇ

Adil yargılanma hakkının kamu hukuku içerisinde kalmasına rağmen cezai mahiyet arzuetmeyen vergi uyuşmazlıkları açısından uygulanıp uygulanmayacağı konusunda şu husus öne çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıkların önemli bir kısmının kişilerin başta mülkiyet olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler üzerinde sonuç yaratması nedeniyle adil yargılanma hakkının kapsamında kaldığı değerlendirilmektedir.

Silahların eşitliği ilkesi bağlamında özellikle tanık beyanına dayanan vergilendirme işlemlerine karşı açılan davalarda maddi gerçeğin ortaya çıkartılması adına tanıkların mahkemede dinlenmesi önem arzuetmektedir. Özellikle, ikrazatçılık, müteahhitlik gibi faaliyetlerden elde edilen gelirlerin gizlenmesi, sahte faturaların katma değer vergisi indiriminde kullanılması ya da muvazaalı işlemlerle vergi ziyana yol

73 AYM, *Faik Gümüş*, B. No: 2012/603, 20/2/2014, § 49.

açılması gibi nedenlerle yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda kişinin gerek aleyhine olan tanıkları sorgulama gerek lehine olan tanıkları dinletme hakkını kullanamaması ya da mahkemenin tanıkların güvenilirliklerini bizzat test edememesi bazı durumlarda adil yargılanma hakkının ihlaline yol açabilecektir. Örneğin, dosya içerisindeki delil ve belgelere bakılarak dava konusu ihtilaf hakkında bir kanaate varılmasının objektif olarak mümkün olmadığı ve yazılı ifadelerde beyan edilen hususların gerçeğe uygunluğunun tanıkların sözlü beyanlarına başvuru olarak ortaya konulabileceği durumlarda tanık dinletme taleplerinin kabul edilmemesi adil yargılanma hakkının ihlalini oluşturabilecektir.

Yargılama öncesi aşamada da adil yargılanma hakkının sağladığı güvencelere uyulması, vergi mükelleflerinin vergi anlaşması uyuşmazlıklarının karşılıklı anlaşma (uzlaştırma) ve tahkim sürecinde çözüm prosedürlerine doğrudan katılımının sağlanmasını gerektirmektedir. Bu durum, vergi mükellefine niza konusu uyuşmazlıkla ilgili tüm kanıtları ve usule ilişkin belgeleri inceleme ve görüş ortaya koyması fırsatını sağlayacaktır. Vergi mükellefinin bu süreçlere katılımının sağlanması, karşılıklı anlaşma (uzlaşma) prosedürünün kilit dezavantajını kaldıracak ve vergi mükelleflerinin bu mekanizmalara olan güvenini artıracaktır.

Makul sürede yargılanma hakkına ilişkin vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili dava çeşitlerine göre net bir standart süre belirlemesi yapılmamış olsa da davaların uzamasını makul gösterecek bir sebep olmaması durumunda yargılamanın hızlı yapılması ile adaletin uygun ve sağlıklı bir şekilde tecelli etmesi arasında adil bir denge sağlanmasına da özen gösterilmelidir.

Kaynakça

Kitap/Kitap Bölümü ve Makaleler:

- Abdullah TEKBAŞ/Betül HAYRULLAHOĞLU, "Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılanma Hakkı", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2018; 175, ss. 253-274, s. 255
- Ahmet BAŞPINAR, *İdari Yargıda Makûl Süre İçin Öneriler*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:70, Y.2004, Sempozyum (Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl), s. 21.
- Bayram KESKİN, "İdari Yargılamada Makul Süre Kavramının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İncelenmesi", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (InÜHFD)*, Cilt:9, Sayı:2 Yıl: 2018, ss. 391-414, s. 401.

- Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Kitapevi, Bursa, 2005 s.23.
- Guidance on Article 6 of the Convention: Right to a Fair Trial (Civil Aspect). Council of Europe / European Court of Human Rights, 31 August 2022. https://www.echr.coe.int/documents/guide_art_6_criminal_eng.pdf (erişim 11.04.2023).
- Guglielmo MAISTO, "The Impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention", in *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Editors: Georg Kofler, Miguel Poiaras Maduro, Pasquale Pistone, October 2011, ss. 373-394.
- Katerina PANTAZATOU, "Effective Legal Remedies and Fair Trial in Tax and Time", in W. Haslechner, G. Kofler and A. Rust (Eds.), *Time and Tax: Issues in International, EU, and Constitutional Law*, Wolters Kluwer, 2018, s. 1.
- Maria D. POLENCHUK, "Taxpayer Protection Standard In International Tax Disputes", *Law Enforcement Review*, 2022, Vol. 6, No. 2, ss. 106-119.
- Menita GIUSY DE FLORA, "Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure", *Intertax*, 2017, Volume: 45, ss. 447-451.
- Mine UZUN, "Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri", *AÜHFED*, 2014, 63(1), ss. 219-245, s. 224, 225.
- Philip BAKER, "Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?", *Intertax*, 2011, Vol. 29, Issue 6-7, s. 209-210.
- Selami ER/Okan TAŞDELEN, "Vergi Uyuşmazlıklarının Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi", *Vergi Raporu*, Sayı:199, Nisan 2016, ss. 176-197.
- Servet ALYANAK, *Avrupa Birliği Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı ve Etkili Yargısal Denetim*, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A. Ş., Mart 2023, ss. 69-72.
- Sibel İNCEOĞLU, *Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları*, Serisi-4, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, 2018, s. 4,5.
- Servet ALYANAK, *Avrupa Birliği Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı ve Etkili Yargısal Denetim*, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A. Ş., Mart 2023, ss. 118, 119.
- Nurettin BİLİCİ, *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi*, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN'a Armağan, C.21, Özel Sayı, 2019, ss. 2773-2778.
- Peter J. WATTEL, "Access to Effective Legal Remedy", in *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Editor: Cécile Brokelind, November 2014, IBFD Print book, ss. 183-188, s. 191.

Anayasa Mahkemesi Kararları

- AYM, E.T.Y.İ. A.Ş., B. No. 2013/596, 8/5/2014.
- AYM, *Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti.*, 2013/7847, 09.03.2016.
- AYM, E.2013/64, K.2013/142, K.T. 28/11/2013.
- AYM, *Ahmet Türko*, B. No: 2013/5949, 12/3/2015.
- AYM, *Onurhan Solmaz*, B. No: 2012/1049, 26/3/2013.

- AYM, *Özbakım Özel Sağlık Hiz. İnş. Tur. San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2014/13156; 20/4/2017.
- AYM, *Polat Albay*, B. No: 2014/7970, 22/3/2018.
- AYM, *Yaşar Çoban*, B. No: 2014/6673, 25/7/2017.
- AYM, *Hilal Özkök*, B. No: 2013/2420, 14/1/2014.
- AYM, *Mehmet Ziyat Özdemir*, B. No: 2014/13899, 12/6/2018.
- AYM, *Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti.*, B. No:2013/4324, 7/7/2015.
- AYM, *Hüsamettin Kemal Esiner*, B. No:2013/1949, 24/6/2015.
- AYM, *Sam Yağcılık Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No:2014/6675, 30/6/2016.
- AYM, *Mert Can Bayram*, B. No: 2013/2386, 04/11/2015.
- AYM, *Celal Demir*, 2013/3309, 06.02.2014.
- AYM, *B.E.*, 2012/625, 09.01.2014.
- AYM, *Naci Karakoç*, B. No: 2013/2767, 2/10/2013..
- AYM, *Muhittin Kaya ve Muhittin Kaya İnşaat Taahhüt Madencilik Gıda Turizm Pazarlama Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2013/1213, 4/12/2013, § 26.
- AYM, *Faik Gümmüş*, B. No: 2012/603, 20/2/2014.
- AYM, *Gülseren Gürdal vd.*, 2013/1115, 05.12.2013.

Danıştay Kararları

- Danıştay 7. Dairesi, E.2007/885, K. 2007/1449, 22.03.2007.
- Danıştay 7. Dairesi, E.2003/1463, K.2004/3651, 30.12.2004.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

- AİHM, *König/Almanya*, B. No: 6232/73, 28/06/1978.
- AİHM, *Ringelsen /Avusturya*, B. No: 2614/65, 16/07/1971.
- AİHM, *Engel and Others/Hollanda*, Nos. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 ve 5370/72, 08.06.1976, parag. 81-85.
- AİHM, *Ziliberg/Moldova*, B. No. 61821/00, 01.02.2005, parag. 31.
- AİHM, *Ezeh and Connors/Birleşik Krallık [GC]*, Nos. 39665/98 and 40086/98, 09.10.2003
- AİHM, 1936/63 *Neumeister /Avusturya*, 27/06/1968.
- AİHM, *Bendenoun/Fransa*, B. No: 12547/86, 24/02/1994.
- AHM, *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic/İsveç*, B. No: 36985/97, 23/07/2002.
- AİHM, *Jussila v. Finlandiya*, B. No: 73053/01, 23/11/2006.
- AİHM, *Melgarejo Martinez de Abellanosa/İspanya*, B. No: 11200/19, 14/12/2021, § 25.
- AİHM, *Janoseviç/İsveç*, B. No: 34619/97, § 69.
- AİHM, *Mieg de Boofzheim/Fransa*, B. No: 52938/99, 3/12/2002.
- AİHM, *Georgiou/İngiltere*, B. No: 40042/98, 16/5/2000.
- AİHM, *Ferrazzini/İtalya [GC]*, B. No. 44759/98, 12.07. 2001.

- AİHM, *Filippello/İtalya*, B. No: 25564/94, 15/05/1996.
- AİHM, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society/İngiltere*, B. No: 21319/93, 21449/93, 21675/93 23/10/1997.
- AİHM, *Schouten&Meldrum/İngiltere*, B. No:19005/91 (1994) 19 EHRR 432.
- AİHM, *Editions Periscope/Fransa* B. No: 11760/85.
- AİHM, *The Building Societies*, B. No:21319/93, 23.10.1997.
- AİHM, *Jussila/Finlandiya [GC]*, B. No: 73053/01, 23.11.2006.
- AİHM, *Steininger/Avusturya*, B. No: 21539/07, 17.04.2012.
- AİHM, *Golder/Birleşik Krallık*, B. No: 4451/70, 21/2/1975, §§ 28-36.
- AİHM, *Sefer Yılmaz ve Meryem Yılmaz/Türkiye*, B. No: 611/12, 17/11/2015.
- AİHM, *Eşim/Türkiye*, B. No: 59601/09, 17/9/2013, § 19;
- AİHM, *Edificaciones March Gallego S.A./İspanya*, B. No: 28028/95, 19/2/1998.
- AİHM, *OAQ Neftyanaya Kompaniya Yukos/Rusya*, B. No. 14902/04, 20/09/2011.
- AİHM, *H./Fransa*, B. No:10073/82, 24/10/1989.
- AİHM, *Deumeland/Almanya*, 29/05/1986.
- AİHM, *Beaumartin/Fransa*, B. No:15287/89, 24.11.1994.
- AİHM, *Satakunnan Markkinapörssi Oy & Samedia Oy v Finland*, B. No: 931/13, 27/06/2017.
- AİHM, *König/Almanya*, B. No: 51963/99, 23/5/2007.
- AİHM, *Poiss/Avusturya*, B. No: 8163/07, 2/4/2013.
- AİHM, *Krčmář/Çek Cumhuriyeti*, B. No. 35376/97 3 Mart 2000.
- AİHM, *Clinique des Acacias ve Diğerleri/Fransa*, B. No. 65399/01, 65406/01, 65405/01 ve 65407/01, 13 Ekim 2005.
- AİHM, *Rowe and Davies /Birleşik Krallık [GC]*, B. No. 28901/95, 16 Şubat 2000.
- AİHM, *Ravon & Others/Fransa*, B. No: 18497/03, 21/02/2008.
- AİHM, *André & Another/Fransa*, B. No: 18603/03, 24/07/2008.
- AİHM, *Janoseviç/İsveç*, B. No: 34619/97, 23/07/2002.
- AİHM, *Pentti Antton Kallio/Finlandiya*, B. No: 40199/02, 22.07.2008.
- AİHM, *Hadjianastassiou/Yunanistan*, B. No 12945/87, 16.12.1992.
- AİHM, *Jodko/Litvanya*, B. No 39350/98, 07.09.1999.

Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları

- ABAD, C-617/10, *Åklagaren*, EU:C:2013:280;
- ABAD, C-453/00, *Kühne & Heitz*, EU:C:2004:17;
- ABD, C-432/05, *Unibet*, EU:C:2007:163.
- ABAD, C-619/10, *Trade Agency Ltd v. Seramico Investments Ltd*, 06.09.2012.

Vergi ve İnsan Hakları

1. Oturum Soru-Cevap

Oturum Başkanı: Söz salonun diyoruz. Sorusu, değerlendirmesi olanları Funda Hocamız da bekliyor galiba; ona da olabilir soru, buradaki iki arkadaşımıza da olabilir sorular.

Av. Ahmet Ertan YILMAZ: Sayın hocam teşekkür ederim. Ben Şanlıurfa Barosu'ndan Avukat Ahmet Ertan Yılmaz Tekin ve öncelikle sunumlarınız için çok teşekkür ediyorum. Bu organizasyon için de başta Hasan Hocamıza ve tüm katılımcılara teşekkür ediyorum.

Ben Servet Hocamıza bir soru sormak istiyorum. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin özerk yorumundan bahsettiniz. Anayasa Mahkemesinin bazı kararlarında da kanun koyucunun nitelendirmesi ile bağlı olmadığını; suç isnadının adil yargılanma hakkı kapsamında olup olmadığını özerk yorumladığı yönünde kararları var. Vergi hukukuna ilişkin bir takım yaptırımlar, işte vergi zıyaı gibi, özel usulsüzlük yaptırımları gibi sonuçları itibarıyla bazı ağır yaptırımlar ortaya çıkabiliyor. Bu bağlamda acaba bu tür yaptırımların adil yargılanma hakkı kapsamına yasal düzenlemeyle alınmasını nasıl değerlendirirsiniz? Bunu sormak istiyorum. Teşekkür ederim. Vergi hukukuna ilişkin bir takım yaptırımların adil yargılanma hakkı kapsamına alınması konusunda bir açıkça bir yasal düzenlemeye gerek var mıdır? Bu konudaki görüşünüzü merak ediyorum.

Servet Hoca: Şimdi Anayasa Mahkemesi de özerk kavramlar doktrinini benimsiyor. Çünkü bireysel başvuru biliyorsunuz hem Anayasa'da hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde düzenlenmiş hak ve özgürlükler için söz konusu oluyor. Dolayısıyla bizim Anayasa Mahkemesi de demin söylediğimiz gibi Avrupa İnsan Hak-

ları Mahkemesinin adil yargılanma hakkının içeriğine dair yaptığı tanımlara, yorumlara da dikkat ederek kararlarını veriyor ve onlara da çok ciddi atıflar yapıyor. Bu, birçok konuda vergi aslına ilişkin olaylarla ilgili olarak ek vergi tarhiyatları veya vergi iadeleri ile ilgili olarak bizim Anayasa Mahkemesi daha esnek davranıyor zaten ve vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların tümünü de kapsam içerisinde görüyor. Burada tartışma konusu, acaba bunlar Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine götürülebilir mi? Suç isnadı, cezai mahiyet arz eden vergilendirme işlemleri ile ilgili bir tereddüt yokken, onun dışında kalan kavramlar, uyuşmazlıklar acaba Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne götürülebilir mi? Danıştayın da adil yargılanma hakkıyla ilgili olarak verdiği birçok karar var. Yani mesela uyuşmazlık mahkeme önüne geldikten sonra vergi dairesinin beyanının alınmamasının adil yargılama hakkının ihlalini teşkil ettiğini söylüyor ya da şirketten tahsil edilemeyen bir verginin ortaktan alınmasının mülkiyet hakkını ihlal ettiğini, dolayısıyla bunun adil yargılanma hakkı bağlamında görülebileceğine dair de Danıştayın pozitif bir yaklaşımı var. Dolayısıyla ben şu aşamada bir özel kanunla ilgili bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç olduğu kanaatinde değilim yani.

Oturum Başkanı: Evet, teşekkür ediyoruz. Memduh Aslan Hoca'ya söz verelim.

Memduh Aslan: Merhum Avukat Mehmet Kaya bizim Maliye Okulu Dernek Başkanımız idi. Yani ben de bir Maliye Okulluyum. Mehmet Kaya anısına bu etkinliği düzenleyen Barolar Birliğimize teşekkür ederim. Hem Ankara Barosu üyesiyim hem de Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanayım.

Değerli sunumlarla ortaya konan eleştirilere, değerlendirmelere, hak ihlallerine hepimiz zaten iştirak ediyoruz. Bu konuların tekrar tekrar vurgulanmasında, defalarca vurgulanmasında da fayda var.

Tanık dinlenmesi ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde açıkça şahit ifadesine yer verilmiş olmasına rağmen, malesef 10. Daire'nin bir idari davayla vermiş olduğu kararda HMK'ya atıf yapılmadığı gerekçesiyle tanığın dinlenmemesi bir içtihat halini almıştır. Yani temel problemlerden birisi bu. Aslında İdari Yargılama Usul Kanunu'nda vergi davası tanımlanmıyor, vergi davası Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanıyor.

Yakın zamanda deprem yaşadık. Yani mücbir sebep vergi davalarına uygulanır mı, uygulanmaz mı tartışması gibi bana göre çok saçma bir tartışma yaşadık, HSK'nın karar almasını bekledik; işte davalar ne olacak, duruşmalar ne olacak? Vergiyle ilgili ihtilaflar için yani ifade hakkı, dinlenilme hakkı, kendisini ifade hakkını biraz daha etkin olarak ortaya koymak lazım.

Funda Hocam çok isabetli bir şekilde taşıt alımlarında Özel Tüketim Vergisi üzerinden Katma Değer Vergisi alınmasını özellikle ölçülülük ilkesine aykırı buldu. Yani artık bugün mülkiyet hakkımız ciddi anlamda ihlal ediliyor, mülkiyete erişim hakkımız ihlal ediliyor. Bugün hepimiz için yeni bir araba almak, arabamızı yenilemek neredeyse artık hayal halini almaya başladı. Tabii burada mükerrer vergilendirme veyahut da aynı kaynaktan ölçüsüz vergilendirme mutlaka var. Ama diğer taraftan da bizim bir mülkiyete erişim hakkımız bence ihlal ediliyor. Yani belki devletin görevlerinden birisi ekonomik engelleri ortadan kaldırmakken, vergilendirme, ölçüsüz vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkı veyahut da mülkiyete erişim veyahut da ekonomik engelleri arttırma noktasında böyle ters bir etki ortaya koyuyor.

Oturum Başkanı: Evet, teşekkür ediyorum. Sorudan ziyade katkı oldu, biraz da değerlendirme.

Servet Hoca: Özür dilerim. Burada küçük bir şey söyleyeyim: mevzuatta tanık dinlenemeyeceğine dair bir düzenleme yok.

Salondan: Tanıkla ilgili benim de kafam karışmıştı.

Servet Hoca: Dinlenebileceğine dair de açık bir düzenleme yok.

Oturum Başkanı: Evet, teşekkür ederiz.

Salondan: Yani her ne kadar Vergi Usul Kanununun 3-B maddesinde sadece vergilendirmeyi ilişkin bir tanık açıklaması var burada. Yani var aslında orada bence biraz netlik var. Ben Danıştayın bu konudaki kararına katılıyorum, benim kendi fikrim. Açık bir şekilde vergilendirme ilişkin tek taraflı vergi idaresine bir yetki verilmiş burada. Yani biz tamam Vergi Usul Kanunu'nda vergi yargılanmasına ilişkin düzenlemelerin olduğunu biliyoruz elbette. Ama şimdi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda da düzenlemeler var. 31'inci maddede HMK'ya atıf var: atıf yapılan konular teker teker belirtilmiş. Yani benim kendi düşüncem biraz daha çoğunluğun fikrine katılmıyorum;

özellikle bir yasa koyucunun kanımca bu konuda isteksizliği var tanık konusunda. Bunu bilerek yaptığını düşünüyorum. Eğer bununla ilgili bir değişiklik olacaksa da mutlaka İdari Yargılama Usulü Kanunu'na bunun eklenmesi gerektiğini düşünüyorum.

Servet Hoca: Affınıza sığınarak şunu söyleyeyim: Yani her durumda başvurulabilir demek değil. Bazı demin söylediğimiz özel durumlarda tanık deliline başvurulabilir. Onu söylemeye çalışıyorum ben de.

Oturum Başkanı: Şimdi Turgut Bey söz istedi.

Turgut Candan: Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabi ve açık bulunan tanık ifadesi delil olarak dikkate alınır diyor. Yani ispat başlıklı 3'üncü maddenin B fıkrası bunu söylüyor. Yalnız burada kaçırılan bir nokta var. Yani Vergi Usul Kanunu bir yargılama usulü kanunu değildir, idari usul kanunudur. Yani idari işlemin tekemmül aşamasıyla ilgili düzenlemeler getirir. Orada tanığı dinleyecek olan yargıç değil, vergi incelemesini yapan vergi inceleme elemanıdır. O dinler, dinlediği tanığı tutanağa geçirir; dinlediği tanığın vermiş olduğu beyanı değerlendirir; ona göre bir öneride bulunur; o öneri üzerine de bir idari işlem olan tarh işlemi yapılır. İdari yargıcın yaptığı şu: Davada vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabi ve açık olan bir tanık dinlenmiş mi ya da dinlenen tanık bu nitelikte midir, değil midir? Vermiş olduğu ifade vergilendirme işlemi doğrular mı, doğrulamaz mı? Onu denetler; yoksa yargıç tanığı alıp da yeniden dinlemez.

Oturum Başkanı: Evet, teşekkür ederiz Turgut Bey. Veysel Bey söz istemişti, onu dinleyelim.

Veysel Bey: Kıymetli hocalarım, bu organizasyonu bizlere hazırlayan Türkiye Barolar Birliğine şükranlarımı sunuyorum. Burada bu organizasyon merhum Mehmet Kaya anısına yapıldı. Kendisini rahmetle anıyorum. Kendisinin bu komisyon üzerinde ve meslektaşlarımız üzerinde çok emeği var.

Şimdi aslında benim de soru değil de bir katkı olacak. Hasan Hocam'ın anlattığı hususta, Katma Değer Vergisi iadesinde; vergi idaresinin özel esaslara alma, mükellefleri kategorize etme, belli bir sınıfa sokma, kara listeye alma gibi bir uygulaması var. Malumunuz olduğu üzere az önce de üstatlarımın anlattığı üzere burada yasa içe-

risinde ve yasalarda yer almayan bir husus var. Bu hususta Hasan Hocam tabi burada hangi mükelleflerin kategorize edildiğini, özel esaslara dahil edildiğini anlattı. Ancak yine yasada 84 No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yer almayan bir husus, mükelleflerden bir tanesi sınıflandırılmış, özel esaslara alınmış bir şirkette ortaksa, yüzde 5 ortaklığı dahi olsa, başka bir şirkete gittiğinde, yeni bir şirket kurduğunda yine aynı şekilde aynı sınıflandırmaya yeni mükellef şirketler de dahil oluyor. Yani bu da bu hususa eklenebilecek bir durumdur. Burada da özel esaslara alınıyor. Bakıldığı zaman ülkemiz genelinde özel esaslara alınmamış şirket kalmıyor. Yani bu husus da yine yasalarda belirtilmeyen bir husus. Bunu da özellikle ayrıyeten belirtmek istedim.

Oturum Başkanı: Evet, çok teşekkür ediyorum. Şimdi bir meslektaşımıza daha söz vererek oturumu tamamlamak istiyoruz.

Dr. Nazlı Kübra ÇELİK: Benim sorum aslında Hasan Hoca'ya olacak; çok kısa da bir soru olacak. Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesindeyim. Aslında sizin konu başlığınız KDV iadeleleri ile alakalıydı. Konunuzun esasını birazcık daha özel esaslara girdi. Ben sizden çok kısa bir cevap talep ediyorum. Eminim eserinizde de yer vereceksinizdir: 2019'da yapılan 134'üncü Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi'nde bu iade edilmesi gereken KDV ile alakalı bazı sonuçlara varılmıştı. Hiçbir olumlu sonuç geri gelmedi. İade edilmeyen KDV'ler kamu finansmanının farklı bir yöntemi mi oluyor?

Hasan Hoca: Kesinlikle değerlendirilebilir. Aslında bu maliye politikasının da bir uzantısı olarak karşımıza çıkacak ama ben konuyu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi gözüyle, yani mülkiyet hakkı gözüyle değerlendirdim. Teşekkür ediyorum.

Oturum Başkanı: Efendim, çok teşekkür ediyoruz. Vakit uzamasına rağmen sabırla bu vakte kadar bizi izleyen meslektaşlarımıza çok teşekkür ediyoruz; inşallah faydalı olmuştur, bir yeni ufuk açmıştır. Sağ olun. Öğleden sonraki oturumunda görüşmek üzere.

İkinci Oturum Tebliğleri

Beyanname Verilmesi Ödev midir Yoksa Hak mıdır? Anayasal Vergileme İlkeleri Bağlamında Bir Değerlendirme

Prof. Dr. Özgür Biyan
(Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, İİBF)

1. GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi dahil pek çok ülkede temel olarak vergilendirme süreci, mükellefler tarafından vergi beyannamesi verilmesi yoluyla başlamaktadır. Diğer bir ifadeyle bireylerin vergilendirilmesinde beyan üzerine tarhiyat işlemi esastır. Vergi Usul Kanunu (VUK) uyarınca verginin tarhı esas itibariyle beyanname verilmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir. VUK'un 20. maddesinde belirtildiği üzere vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanması ve bu alacağın miktar itibariyle tespit edilmesine yönelik idari işlemin gerçekleştirilmesi için mükelleflerin verginin konusuna giren işlemlerini beyan etmeleri gerekmektedir. Nitekim aynı Kanun'un 25. maddesi uyarınca da vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu düzenlemeler vergilendirme sürecinin ana kural itibariyle beyan üzerine tarh yönüne dayandığını göstermektedir. Buna paralel doktrindeki görüşler de bu şekildedir¹. Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi başta olmak üzere Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Damga Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi

1 Örneğin bkz. Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., Vergi Hukuku, 28.b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s.339; Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G., Kaşıkçı, M., Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s.172; Saban, N., Vergi Hukuku, 9.b., Beta Yayınları, İstanbul, 2019, s.285; Karakoç, Y., Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7.b., Ankara, 2014, s.388; Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A., Türk Vergi Sistemi, 20.b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2023, s.127.

ve Gümrük Vergisinin beyan üzerine tarh yöntemi dikkate alınarak tahsil edildiği anlaşılmaktadır.

Kamu maliyesi literatüründe kabul edildiği üzere adaletli vergilendirme sağlama konusunda diğer vergilere göre çok önemli özelliklere sahip, karakterize edilebilen, kişiselleştirilerek adeta bireye özgü bir elbise gibi şekillendirilebilen temel vergi grubu gelir üzerinden alınan vergilerdir. Bilhassa gerçek kişileri vergilendiren gelir vergisi bu kendine has özellikleri sayesinde adil bir vergileme yapmanın en önemli aracıdır. Bu nedenle vergi gelirleri içinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı ne kadar yüksekse sistem bireyleri o derece adil bir şekilde vergilemiş olur. Keza vergide eşitliğin sağlanabilmesi için başta mali güç ilkesinin etkin olarak kullanılabilmesinde de özellikle gelir vergisi en müsait araçtır. Örneğin bireyin engelli olup olmaması, medeni hal ve çocuk sayısı, indirim ve mahsup işlemlerinin yapılması gibi pek çok hususta kişiye has vergilendirme imkanları gelir vergisi aracılığı ile sağlanır. Bu nedenle geniş bir ölçüler yumağı içinde vergilendirilen bireyler de beyanname verme aşamasında söz konusu subjektif durumlar göz önüne alınarak vergisel yükümlülüklerini mali güçlerine uygun şekilde yerine getirebilirler. İşte bu aşamada subjektif durumlara göre veriletilen bireylerin beyanname verebilmelerinin ne kadar önemli olduğu ön plana çıkmaya başlar.

Türk Vergi Sistemi beyana dayalı bir vergi sistemi olmasının yanında anayasal açıdan da temel vergileme ilkeleri ile sıkı sıkıya bağlıdır. Farklı bir ifadeyle gelir vergisi başta olmak üzere tüm vergiler hukuk devletinin gerekleri ile beraber eşitlik ilkesine uygun mali güç ilkesi çerçevesinde uygulanmak durumundadır. Bu durum vergi sisteminde mali güç ilkesine uygun beyana dayalı bir tarhiyat sisteminin oluşturulması ve buna yönelik düzenlemeler yapılması gerektiği hususunun her zaman ön planda tutulmasını gerektirir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu (GVK) kapsamında gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi olduğu, gelirin de bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak dikkate alınacağı (m.1) hüküm altına alınmıştır. Bu hükümden gelirin safi tutarlar üzerinden vergileneceği açık olarak anlaşılmaktadır. Zaten bu husus mali gücün doğru ölçülebilmesi açısından da elzemdir. Dolayısıyla kanun koyucunun mali güç ilkesini dikkate alarak safi tutarı vergilemeye çalışması doğal ve gerekli bir sonuçtur.

Safi tutarın tespitinin doğru ve yeterli düzeyde yapılıp yapılmadığı elde edilen gelir ile ilgili olarak giderlerin düşülmesi varsa kişilerin yararlanabileceği kişisel indirimlerin dikkate alınması ile sağlanır. Bu da mükellefin varsa tutmak zorunda olduğu defter ve kayıtlar aracılığı ile ve/veya tevsik yoluyla ortaya koyduğu harcamalarını indirim olarak beyanname üzerinden dikkate alması ile mümkündür. O zaman bu durumda bir mükellefin beyanname vermesinin önü açık olmalıdır ki gelirinin safi tutarı üzerinden ve dolayısıyla adil bir şekilde vergilenebilsin. Aksi takdirde safi tutara ulaşması mümkün olmayacağından fazla ve/veya yersiz vergi ödenmesi durumuyla karşılaşması kaçınılmaz olarak kendini gösterecektir. Böyle bir durumda da adil bir vergilemeden bahsetmek de kolay olmayacaktır.

Tüm bu belirtilen hususlar ve anayasal vergileme ilkeleri birlikte dikkate alındığında aslında *“adil vergilendirme rejimine uygun bir sistem talebinde bulunma hakkı”*na (ya da kısaca *“adil vergilendirilme hakkı”*na) sahip olan bireyler açısından, beyanname vermenin sadece bir ödev seviyesinde değerlendirilebilir olup olmadığı, diğer bir ifadeyle aslında aynı zamanda bir *“hak”* olduğu ya da olması gerektiği hususu akıllarda soru işareti bırakmaktadır. Zira mali güç ilkesi ile eşit bir şekilde vergilendirilebileceği açık ve hüküm altına alınmış olan bireylerin bu beklentiyi karşılayacak haklara da sahip olması şarttır. İşte bu çalışmada sadece gelir vergisi ile sınırlı kalmak üzere mükellefler açısından beyanname verilmesine yönelik sınırlayıcı düzenlemelerin yarattığı hukuki sonuçlar anayasal ilkeler çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmakta ve konuya hak eksenli bir bakış ile eleştirel bir yaklaşımda bulunmaktadır.

2. BEYANNAME VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ İLE BAĞLANTISI

Modern vergi sistemlerinde benimsenen ana kural, vergiyi doğuran olayı bizatihi gerçekleştiren kişinin beyanname vermesidir. Dolayısıyla mükellef konumundaki kişi beyannamesini en sağlıklı ve doğru şekilde elde ettiği verilerle vergi idaresine bildirir. Aslında bu konu demokrasi ile de yakın ilişkilidir. Farklı bir ifadeyle demokratik toplumlarda mükellefler beyanname vererek kendileri hakkında yapı-

lacak tarh işlemlerine iştirak etmiş olurlar². Güven esaslı çerçevesinde, verginin konusuna giren işlemleri olup olmadığını en iyi bilen taraf olan mükellefler, beyanname verme disiplini çerçevesinde demokrasi ile vergilendirme arasındaki ilişkinin bilincine ulaşmaya başlarlar. Bu nedenle demokratik ülkelerde beyanname verme bir hak olarak görülür ve yaygın olarak kullanılır. Mümkün olduğu kadar toplumun genelinin beyanname vermesine yönelik düzenlemeler tercih edilir³.

Vergi beyanamesi, vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergi idaresine yazılı ya da elektronik ortamda beyannamenin konusunu oluşturan vergi ile ilgili matrah bilgilerinin verildiği yazılı bildirimler olarak⁴ tanımlanabilir. Beyana dayanan tarhiyat yönteminde beyanname vergilendirmenin temeli olan matraha ilişkin verilerin hazır bir şekilde idareye aktarılmasında büyük bir kolaylık sağlar⁵. Beyannameler imzalıdır ve ancak o şekilde hukuki geçerlilik arz etmektedir. İçerikleri ise VUK'un verdiği yetkiye istinaden (mük. m.257) Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Beyanname verilirken hesaplanan indirim vb. kalemlerden mükelleflerin çoğunun yararlanmasına fırsat (eşitliği) sağlanmış olur⁶. Böylece beyanname verme vergilemede eşitliğin yakalanmasına da hizmet eder.

Anayasal vergilemenin temelini oluşturan vergilemede eşitlik ilkesi, gücünü hem Anayasa'nın 10. hem de 73. maddeleri kapsa-

2 Çağan, N., "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.37, S.1, 1980, s.135.

3 Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Biyan, Ö. ve Yılmaz, G., "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü", Maliye Dergisi, S.162, Ocak-Haziran, 2012, s. 185-218. Bir ülkede toplam nüfus içerisinde gelir vergisi açısından kayıtlı olan mükellef sayısı oranına bakılarak vergi idaresinin etkinliği ve kayıt dışı ekonomi boyutu ile ilgili birtakım yargılara ulaşmak mümkündür. OECD tarafından 2020 yılında hazırlanan bir raporda Türkiye'de kayıtlı olan aktif gelir vergisi mükellef sayısı, toplam nüfusun %5,9'u olarak tespit edilmiştir. Bu rakama göre Türkiye nüfusuna oranla gelir vergisi kayıtlı mükellef sayısı açısından en düşük üç ülkeden biridir. Karşılaştırma açısından bu oran Brezilya'da %15,2; İngiltere'de %46,7; ABD'de %47,7; Almanya'da %50,8; İspanya'da %52,6; Hollanda'da %73,2; Kanada'da %78,5; Avustralya'da %90,1; Finlandiya'da %98,8 olarak tespit edilmiştir. (Söz konusu rapor için bkz. Tax Administration 2022, 3.bölüm, <https://www.oecd.org/ctp/tax-administration-23077727.htm>, (Erişim: 04.04.2023)).

4 Yavaşlar, F. B., "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhun Anlamı", Legal Mali Hukuk Dergisi, C.8, S.94, Y.2012, s. 9-10.

5 Karakoç, s.389.

6 Biyan, Ö., Vergi Hukuku, Dora Yayınları, Bursa, 2022, s.31.

mındaki düzenlemelerden alır. Herkes kanun önünde eşittir. Ayrım gözetilmeden kanunların uygulanması esastır. AYM Kararlarında da vurgulandığı üzere buradaki eşitlik yasa önünde eşitliktir ve aynı hukuki durumda olanlar arasındaki eşitliği ifade eder. Kimlerin eşit olduğu ise vergi hukuku açısından Anayasa'nın 73. maddesinde hayat bulur ve mali gücü eşit olanlar arasında ayırım yapılmamalıdır⁷. Mali gücü fazla olanın mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gerektiği kabul edilir⁸. Bu durumda AYM'nin içtihadında da vurgulandığı üzere “*Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme (eşitlik ilkesine) aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik eylemli değil, hukuki eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz*”⁹. Eşitliğin istisnai hali ise kamu yararı veya haklı neden ile mümkündür. Farklı bir ifadeyle eşitler arasında farklı uygulamalar yapılabilmesi için kanun koyucunun toplum menfaatine yönelik bir gerekçe ortaya koyması gerekir. Doktrinde de ifade edildiği üzere haklı neden meşru bir amaca ve ölçülülük ilkesine de aykırı olmamalıdır¹⁰.

Söz konusu haklı nedenler *mükellefe bağlı haklı nedenler, vergi konusuna bağlı haklı nedenler* ya da *amaca bağlı haklı nedenler* olabilir. Ancak bu nedenler mükellefe ya da verginin konusuna bağlı olduğunda geçerliliği tartışmalı hale gelecektir. Çünkü doktrinde de haklı olarak ifade edildiği üzere mali güç sadece gelirin “*miktarı*” ile ilgili olduğu için bu tür haklı nedenlerin kabul edilmesi mümkün olmayacaktır. Amaca bağlı bir haklı neden ileri sürülürse bu sefer de mali, sosyal, kültürel politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekler devreye girecek, ekonomik ilişkileri yönlendirmek ve gelir dağılımını iyileştirmek amacıyla farklı vergisel düzenlemelere gidilebilecektir¹¹. Ancak bu durumda dahi kamu yararının doğru tespit edilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Diğer bir ifadeyle ayrı hukuksal durumda

7 Budak, T., Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.83.

8 Ateş, L., Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s.118-119.

9 AYM, T.13.07.1995, E.1994/85, K.1995/32, Ateş, s.121. Ayrıca bkz. Yavaşlar, F. B., Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.29, (dipnot 60).

10 Ateş, s.122.

11 Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, s.60-61.

olanların farklı kurala tabi tutulmaları için düşünülen kıstasların geçerli hukuki zemine oturabilmesi haklı neden gerektirir. Nispi eşitliğin sağlanmasının özü de haklı nedene dayanır. Haklı neden olmadan farklı kural yaratılmaması, haklı neden olduğunda ise farklı kuralın yaratılması nispi eşitliğin bir zorunluluğudur¹². Haklı nedenin uygulanması sırasında da dikkate alınması gereken en önemli husus “ölçülülük”tür. Kişilerin mali gücünün ölçülmesine ilişkin kurallar getirilirken mali güç ilkesinden sapmaların ölçülülük ilkesine uygun olması gerekir. Aksi takdirde eşitlik sağlanması için yapılabilecek düzenlemeler eşitsizliğin kendisi olabilir.

Mali güç doktrinde ikiye ayrılmaktadır. Birincisi objektif mali güçtür. Objektif mali güç uyarınca gelirin tanımlanması, matrahın tespiti ve zarar mahsubu hususları doğrudan herkese yönelik olacak şekilde dikkate alınır. İkincisi subjektif mali güçtür. Kişilerin matrahlarına ulaşırken kullanabilecekleri şahsi indirimlerin kullanılmasına izin verilmesi gerekir. Bu iki alt ilke üniter bir vergi sisteminin uygulanmasını da bir şekilde zorunlu tutar¹³.

Eşitliğin ölçülebilmesi için ihtiyaç duyulan mali güç olduğundan ve mali gücü aynı olanlar aynı, farklı olanlar farklı şekilde vergilenmesi temel alınacağından verginin mali güçle orantılı olması ilkesi vergi hukukunda maddi eşitlik ilkesinin gerçekleşme şekli olarak kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle mali güç maddi eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki somut halidir. Bu nedenle sistemin özü ve asli unsurunu mali güç ilkesi oluşturur. Adaletli ve düzenli bir sistem ancak mali güç ilkesinin dikkate alınması ile mümkün olabilir. Gelir türlerinde uygulanan vergi oranları, vergi dilimleri, bağışıklık ve indirimler bu ilkeye göre oluşturulur. Mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumları keza bu ilkeye göre kurallaştırılır ve özellikle ödeme gücü kavranabilir hale gelir¹⁴.

Mali güç bu özel durum karşısında matrahların nasıl belirleneceği ile de ilgilidir. Farklı bir ifadeyle matrah tespiti mali güç ilkesine göre şekillendirilerek tespit edilmek üzere düzenleme altına alınır. Matrah mükelleften mükellefe değişiklik gösterir. Çünkü her mükellef farklı

12 Şenyüz, D., “İşyeri Kira Gelirlerinin Beyan Durumu ve Vergi Yükünün Ölçülülük ve Eşitlik İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi”, TBB Dergisi, S112, 2014, s.15.

13 Mualla Öncel ve diğerleri, s.340; Daha fazla bilgi için bkz. Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesinin..., s.50-53.

14 Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesinin..., s.41.

vergiyi doğuran olaylarla karşılaşır ve dolayısıyla da farklı matrah büyüklüklerine sahiptir. Zaten vergide eşitlik ve mali güç ilkesi açısından da bu bir zorunluluktur. Zira doktrinde de ifade edildiği üzere mali güç ilkesi tüm mükellefler ya da belirli mükellef grupları için geçerli tek bir matraha izin vermemektedir¹⁵. Öte yandan matrah tespiti yapılırken mali güç esas olduğundan gelirin ne şekilde, nasıl veya hangi gelir türünden elde edildiği önemli değildir. Gelirin miktarı dışında mali güç ilkesi kişiler arasında ayırım yapılmamasını zorunlu kılar¹⁶. Aynı zamanda vergilerle ilgili düzenlemelerin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarını dikkate alarak ve tüm yükümlüleri vergi yükleri açısından birlikte değerlendirerek yapılması noktasına ulaştırır¹⁷. Yasama organının eşitlik ilkesine uygun şekilde takdir yetkisini kullanırken hatalı kurallar koyması olasıdır. Zira yasama organı yaşam ilişkilerinden doğan fiili farklılıkları her zaman yerinde bir şekilde değerlendiremeyebilir ve fiili eşitsizliklerin tamamını öngöremeyebilir. İşte bu noktada doktrinde de ifade edildiği üzere Anayasa Mahkemesi denetiminin önemi ön plana çıkar¹⁸.

3. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA BEYANNAME VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

A. Genel Düzenleme

GVK uyarınca gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır (m.1). Gelire giren kazanç ve iratlar aynı Kanunun ikinci maddesinde sıralanmış ve Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bahsi geçen kazanç ve iratlardan oluşan gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarların nazara alınacağı hüküm altına alınmıştır. Aksine düzenleme olmadıkça gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunmaktadır (m.83). Gelir vergisi ile ilgili yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. Gelirin takvim yılının

15 Yavaşlar, "Mükellef Vergi Borcunu...", s.7.

16 Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesinin..., s.44.

17 Şenyüz, s.13.

18 Çağan, N., Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.150.

belli bir dönemine taalluk etmesi, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmemektedir (m.84/1). Gelir vergisi mükellefleri, Kanun'da sayılan kazanç ve iratlardan oluşan kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ayrıca Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur (m.85/1).

Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere GVK'da gelirin unsurları olarak sayılan kazanç ve iratların beyan edilmesi esastır. Genellik ilkesi uyarınca geliri oluşturan unsurlar toplanarak tek bir beyanname ile beyan edilir. Kanunda aksi bir düzenleme olmadıkça beyanname vermek zorunludur. Dolayısıyla esas olan elde edilen gelirin safi tutar üzerinden beyan edilmesidir. Bu genel kural mali güç ilkesi ile de uyumludur. Ancak Kanun'un 86. maddesine gelindiğinde istisnai haller kapsamında beyannameye dahil edilmeyen hususların varlığı dikkat çekmektedir.

GVK'nın "Toplama yapılmayan haller" başlıklı 86. maddesi uyarınca ilgili maddede tam mükellefiyet açısından¹⁹ belirtilen gelirler²⁰ için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde dahi söz konusu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu önceki maddelerde beyanname verilmesinin genel kural olduğu yönünde düzenleme yapmasına karşın söz konusu maddede genel kuraldan ayrık ama

19 Dar mükellefiyet çalışmada dikkate alınmamıştır.

20 "1. Tam mükellefiyette;

- a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançlar, bu Kanununun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,
- b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),
- c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,
- d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (323 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılı için 8.400 TL.) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları."

emredici bir kural koyarak bazı gelirleri tamamen beyannamenin dışına çıkartmıştır. Bu gelirler kısaca şöyle sıralanabilir:

- Gerçek usulde vergilenmeyen zirai kazançlar,
- Emeklilik ve sigorta şirketlerince yapılan ödemeler,
- Tek işverenden alınmış ve stopaja tabi tutulmuş Gelir Vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2023 yılı için 1.900.000 TL) aşmayan ücretler,
- Stopaja tabi tutulmuş birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, Gelir Vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2023 yılı için 150.000 TL) ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı Gelir Vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan (2023 yılı için 1.900.000 TL) mükelleflerin ücretleri,
- Stopaja tabi tutulmuş ve toplamı Gelir Vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2023 yılı için 150.000 TL) aşmayan menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,
- Stopaja tabi tutulmamış ve istisnaya konu olmayan toplamı 2023 yılı için 8.400 TL'yi geçmeyen menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları.

Görüldüğü üzere kanun koyucu belirli gelir miktarlarını dikkate alarak beyanname verilmeyen durumları düzenlemiştir. Özellikle beyannamenin ne zaman verileceği hususu gelir vergisi tarifesindeki ya da Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan alt düzenlemelerde yer alan hadlere bağlı olarak belirlenmektedir. Beyan edilmeyecek söz konusu gelirler ise esas itibarıyla ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarıdır. Diğer deyişle gerçek usulde vergilenen ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazançları her halükârda beyanname vermek zorundadır.

GVK'nın mülga 87. maddesinin 4369 sayılı Kanun öncesindeki halinde²¹ bu tip gelirlerin beyannameye dahil edilmesi başka gelirler

21 “Tam mükellefiyette, vergiye tabi yıllık gayri safi kazanç ve iratlarının toplamı 225 milyon lirayı aşmayan mükelleflerin, bu kazanç ve iratlarından vergisi tevkif yoluyla kesilmiş bulunan ücretler, arızî serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kâr payları, götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticarî, meslekî kazançlar ve ücretlerini beyannameye ithal etmeleri **ihhtiyaridir**”.

için beyanname verildiğinde mükellefin isteğine bırakılmışken, son durumda emredici kural getirilerek sayılan gelirlerin belirlenen miktarları aşmaması durumunda kesinlikle beyan edilemeyeceği kuralının “neden” getirildiğinin de tespit edilmesi gerekir. Söz konusu Kanun’un gerekçesine bakıldığında²² “Anlaşılması zor, karmaşık bir sistematik çerçevesi bulunan, bu nedenle de uygulamada sıkça yanlışlıkların yapılmasına yol açan gelirin toplanması ve beyanıyla ilgili mevcut düzenlemenin, basit ve uygulaması kolay, teşebbüs gelirlerini ve ücretleri gözetin bir yapıya kavuşturulması amacıyla, 193 sayılı Kanununun 85 inci maddesini “gelirin toplanması ve beyan” başlığı altında düzenleyen bir hükmün metne yeni ... madde olarak ilave edilmesi ...” olduğu görülmektedir. Demek ki aslında daha önce 87. maddede düzenlenen gelirlerin toplanması hususu, basitleştirme amacıyla 85. maddede aynı başlıkla yeniden düzenlenmiştir. O zaman dikkatimizi 86. maddeye çevirmek durumunda kalıyoruz. Zira basitleştirme amacıyla getirilen düzenleme son derece karmaşık bir yapıya sahip 86. madde²³ ile amacından sapmış gibi görünmektedir.

Aynı Kanun ile yeniden düzenlenen GVK’nın 86. maddesinin gerekçesine bakıldığında “Uygulama kolaylığı ve anlaşılabilirliği sağlama, teşebbüs gelirleri aleyhine var olan eşitsizliğin giderilmesi, tek işverenden ücret alanların basit usulde ticarî kazanç elde edenlerin ve gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin ağır vergi yüküyle karşı karşıya kalmamaları ... amacıyla 193 sayılı Kanununun 86 nci maddesini “Beyanname verilmeyen haller” başlığı altında düzenlenen bir hükmün, metne yeni 45 inci madde olarak ilave edilmesi suretiyle” şeklinde bir neden görülmektedir. Demek ki bu maddedeki temel amaç “uygulama kolaylığı”, “anlaşılabilirliğin sağlanması” ve aynı zamanda “ücretlilerin, basit usule tabi olanların ve gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin ağır vergi yüküyle karşı karşıya kalmamaları”dır. Kanun koyucu pratik açıdan konuya bakmış ve beyanname verilmemesine ilişkin halleri düzenlerken kolaylık sağlamak amaçlı yeni hükümlere yer vermiştir. Bu kolaylık mükellefe midir yoksa idareye midir tartışmalı olmakla birlikte, eşitliği sağlamaktan bugün itibariyle çok uzak olduğu açıktır

22 4369 Sayılı Kanun Metni ve Gerekçesi, s. 103-104, Bkz. <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>, (Erişim: 20.02.2023).

23 “Toplama yapılmayan haller” başlığını taşıyan GVK 86. maddenin lafzi yorumu oldukça zordur. Maddenin eleştirisi için bkz. Yılmaz, G. ve Biyan, Ö., “Ücretlerin Vergilendirilmesinde Bir Muamma: Beyannameye Dahil Edilecek Mi? Edilmeyecek Mi?”, Vergi Sorunları, Sayı:343, Nisan, 2017, ss.9-21.

ve üstelik basitlik de yakalanamamıştır. Öyleyse beyanname dışında kalan gelirler basitlik ve kolaylık sağlanması amaçlanarak beyanname verilmeyen haller kapsamına alınırken mali güç ilkesi göz ardı edilmiştir. Mali güç dikkate alınmadığına göre buradaki basitlik ve özellikle kolaylık “idari” açıdan sağlanmıştır demek mümkündür. Aşağıda detaylıca hesaplamalarda görüleceği üzere söz konusu madde kapsamındaki kazanç ve iratların vergilendirilmesi esnasında idare stopaj yoluyla elde etmek istediği vergisini tahsil ederken aslında mali amaca uygun şekilde tahsilatını yapmakta, mükellef ise mali güce göre vergilendirilemeden vergi ödemek durumunda kalabilmektedir. O zaman bu düzenlemelerin anayasal açıdan doğru olmadığı üstelik mali güç ilkesine uygun bir vergilendirme beklentisini karşılamadığı ifade edilebilir.

Beyanname veren mükelleflerin beyanları sırasında yararlanılabileceği çok önemli avantajlar bulunmaktadır. GVK'nın 89. maddesinde gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde birtakım indirimler yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu indirimler kişilerin gelir vergisi matrahının azaltılması sonucunu doğurmakta ve akabinde daha düşük vergi tarhiyatı yapılmasını sağlamaktadır. Bir başka ifadeyle beyanname veren mükellef daha az vergi yükü ile karşılaşmaktadır. Mali gücü daha doğru ölçülebilmekte ve kanunlar çerçevesinde avantajlardan yararlanarak ödeyeceği vergi miktarını azaltabilmektedir. Demek ki beyanname vermek hem mali gücün doğru ölçülebilmesinin hem de dolayısıyla daha az vergi verilmesinin önünü açmaktadır. O zaman kanuni düzenlemenin gerekçesi haklılığını kaybetmiştir, demek mümkündür.

Maddenin içeriğinde belirli sınırlamalar dahilinde mükellefin kendisi ve yakın aile bireyleri ile ilgili özel şahıs sigortası primleri ile eğitim ve sağlık harcamaları, (özellikle serbest meslek erbapları için) engelli indirimi, yapılan bağış ve yardımlar, sponsorluk harcamaları, yurtdışı danışmanlık hizmetlerine ilişkin kazançların % 50'si, korumalı işyeri kapsamında istihdam sağlayanlara yönelik belirli miktarlarda indirimler gibi bazı harcamaların gelirin safi toplamından indirilmesine fırsat verilmektedir. Bu indirimleri mükellefler beyannamelelerini düzenlerken kazanç ve iratlarının toplamından düşerek gelir vergisi matrahlarına ulaşmaktadırlar. Beyanname verilmemesi durumunda doğal olarak bu indirimlerden yararlanılabilmesi de mümkün olamamaktadır.

Bir başka beyanname verme ödevine bağlanan uygulama ise vergi uyumlu mükelleflere yönelik sağlanan vergi indirimi uygulamasıdır. GVK'nın mükerrer 121. maddesi uyarınca ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükellefleri belirli şartlar altında yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i oranında, ödemeleri gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirim hakkına sahiptirler. Kanun koyucu vergiye uyumlu olmayı o derece önemsemiştir ki beyanname verme ödevlerini zamanında yerine getirenlere ayrıcalıklı bir indirim hakkı vermiştir. Oysa bu indirim hakkı sadece belirli gelir türlerine verilmiştir. Ücretliler, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı sahipleri, zaten belirli şartlarda beyanname ödevi ile de ilişkilendirilemedikleri için, bu indirimden yararlanamamaktadır. Oysa bu mükellefler de beyanname verebilir ve vergiye uyum gösterebilir. Bu ayırımın haklı gerekçesini anlamak da mümkün görünmemektedir. Anayasal açıdan son derece tartışmalı bir uygulama olarak varlığını korumaktadır.

B. Beyanname ile İlgili Düzenlemelerin Uygulamadaki Sonuçları

GVK kapsamındaki bahse konu düzenlemeler farklı gelir türleri elde eden kişiler arasında beyanname verilmesi açısından farklı sonuçların doğmasına neden olmaktadır. Bazı gelir türlerini elde edenler (ticari ve mesleki kazanç sahipleri gibi) zarar etse dahi beyanname vermek zorunda tutulmuşken, belirlenen hadleri aşmayan bazı gelir türlerini elde edenlerin (ücretliler, stopaja tabi kira kazancı elde edenler, stopaja tabi kâr payı elde edenler gibi) beyanname vermeleri gerekli görülmemiş, hatta başka gelirler için beyanname verilse dahi bu gelirler beyannamenin dışında bırakılmıştır. Hal böyle olunca beyanname verilmesinin temel kural olduğu gelir vergisi (m.83, 84 ve 85) üniter yapıdan uzaklaşmış, gelirin genellik ilkesinden çıkmış ve dolayısıyla pratik açıdan sedüler bir sistem karakteri göstermeye başlamıştır. Hatta sonradan yapılan düzenlemelerde de belirli kazanç türlerinde, örneğin telif hakkı kazancı sahipleri (GVK m.18/4 ve 86/1-a) ve sosyal içerik üretimi ile ilgili kazanç sahipleri (GVK mükerrer m.20/B/5 ve 86/1-a) gibi, belirli miktarlar aşılmadığı sürece beyanname verilmemesi kuralı uygulanmaya devam etmiştir. Söz konusu düzenlemelerin farklı sonuçlarını çeşitli senaryolar da-

hilinde örneklendirmek konunun daha net anlaşılabilmesi açısından yerinde olacaktır.

2023 yılında tek işverenden stopaja tabi tutulmuş şekilde yıllık brüt ücreti 1.899.000 TL olan Bay (A) ile yıllık brüt ücreti 1.901.000 TL olan Bay (B)'nin aynı miktarlarda eğitim ve sağlık harcamaları yaptıklarını (100.000 TL), aynı miktarda hayır kurumlarına bağış gerçekleştirdiklerini (50.000 TL) varsayalım. Bay (B) kanuni haddi aştığı için beyanname vermek durumunda kalacak ve harcamalarının bir kısmını beyannamesinde kazançtan indirme şansını yakalayacaktır. Bu durum neticesinde aşağıdaki tabloda bu işlemleri göstererek aradaki farklara bakalım²⁴.

		Bay (A)	Bay (B)
1	Gayri Safi Hasılat (1) (Brüt Ücret)	1.899.000 TL	1.901.000 TL
2	İşveren Tarafından Stopaja Tabi Tutulan Vergi - (1) x GV Tarifesi	606.650 TL	607.400 TL
3	İndirim Miktarı	-	150.000 TL
4	Beyannamedeki GV Matrahı (1-3)	-	1.751.000 TL
5	Hesaplanan Vergi [(4) x GV Tarifesi]	606.650 TL	554.850 TL
6	Mahsup	-	607.400 TL
7	Ödenecek Vergi (5-6)	606.650 TL	- 52.550 TL
8	Vergi Yüğü (1/5)	%31,94	%29,18

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere GVK 89. maddesi kapsamında beyanname verme şansını elde eden Bay (B) 150.000 TL indirim hakkını kullanarak beyannamesindeki gelir vergisi matrahını azaltmış, mali gücü daha doğru tespit edilerek daha az vergi ödemiştir. Ancak

24 Hesaplamalar sırasında basitlik olması açısından sosyal güvenlik kesintileri ve asgari ücrete isabet eden vergi indirimi dikkate alınmamıştır. Bağış miktarının tamamının indirim olarak dikkate alındığı varsayılmıştır.

diğer yandan Bay (A)'ya beyanname yolunun kapatılması Bay (A)'nın daha fazla vergi ödemesine vesile olmuştur. Yıllık kazançları arasında sadece 2.000 TL fark olan iki ücretliden biri beyanname sınırını aşması nedeniyle, indirim yapabileceği harcamalarını kullanabilmekte ve daha düşük bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadır. Hem daha fazla kazanmakta hem de daha az vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Aynı durumu işyeri kira kazançları gibi belirli rakamsal eşiklere bağlanmış gelirler açısından görmek de mümkündür²⁵. Bu durum ne hukuk devleti ile ne de mali güç ilkesi ile uyusmaktadır. Dolayısıyla vergi adaleti sağlamakla herhangi bir ilişkisi olmayan bir sonuç doğurmaktadır. Yasa koyucunun bürokrasiyi azaltması, basitlik sağlaması, kolaylık getirmesi amacıyla yaptığı düzenlemelerde mali güç ilkesinin dikkate alınmaması adaletin bozulmasına yönelik sonuçların doğmasına vesile olmuştur. O zaman bürokratik yaklaşım adaletin yakalanmaması pahasına tercih edilmiştir.

4. HAK EKSENLİ BAKIŞ AÇISIYLA BEYANNAME VERİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıda ifade edildiği üzere farklı gelir türleri elde eden mükellefler arasında ayırım yapılmakla kalınmamakta, aynı zamanda aynı gelir türünü elde eden mükellefler arasında da beyanname verilebilmesi açısından ayırım yapılarak mali gücün doğru kavranmadığı bir sistemin oluşmasına neden olunmaktadır. Oysa Anayasa vergi adaletinin mali gücün doğru kavranabilmesi ile mümkün olabileceğine amir hükümler içermektedir. O zaman beyanname vermek mali gücün ölçülmesinde en önemli araç ise ve amaçta vergi adaletini sağlamak ise yaratılan bu durum temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılan ölçülülük ilkesi açısından da tartışmalı hale gelmiştir.

Hukuki açıdan hak, hürriyetin somutlaştırılmış biçimi²⁶ olarak tanımlanmaktadır. O zaman hürriyet (ya da özgürlük) kavramının içeriği ile daha açık bir sonuca ulaşmanın mümkün olduğunu görmekteyiz. Hürriyet, özgürlük olarak ifade edildiğine göre, hukuki açıdan özgürlüğün ne anlama geldiğini ortaya koymamız gerekmektedir. Özgürlük, *“herhangi bir kısıtlamaya, zorlamaya bağlı olmaksızın düşünme veya davranma, herhangi bir şarta bağlı olmama durumu”* olarak

25 Şenyüz, s.18-19.

26 Gözler, K., Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.205.

karşımıza çıkmaktadır²⁷. Dolayısıyla hürriyet bir şeyi yapma ya da yapmama, belirli bir şekilde davranıp davranmama erkidir. Bu durumda hürriyet soyut iken, hak somutlaşmış bir durumdur. O zaman hürriyetlerin gerçekleşebilmesi için anayasal olarak devletlerin de bireylere haklar tanınması kaçınılmazdır²⁸.

Haklar, Jellinek'in Sınıflandırmasına dayanılarak belirli gruplara ayrılmaktadır²⁹. Vergi ödevi Anayasa m. 73 kapsamında "siyasi haklar ve ödevler" başlığı altında yer almaktadır. Böylece bireyler ödedikleri vergilerle devletin varlığını devam ettirmesine aktif olarak katılmaktadır³⁰. Hangi başlık altında düzenlenmiş ya da düzenlenecek olursa olsun vergilendirme, temel haklar ile okunması gereken ve hak eksenli yaklaşım ile yorumlanması gereken bir alandır³¹. Zira Anayasa'da vergi ödevi olarak yer alsa da vergi sadece ödev niteliği ile değerlendirilebilecek bir konu değildir. Hak ve özgürlüklerle yakın ilişki içinde olması³² onun "hak eksenli" değerlendirilmesi gereken bir konu olduğu gerçeğini ortaya çıkarmaktadır. Vergi hukuku açısından vergilendirme ile temel hak ve özgürlüklere temas edinilmesi söz konusu olduğuna göre ve anayasal emredici hükümler karşısında beyanname verilmesi doğru vergilendirme yapılması (ve nihayetinde daha az sınırlanan özgürlüklere sahip olunmasını) gerektirdiğinden aslında mükellefler açısından ödevden ziyade hak olarak görülmesi gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Temel hak ve özgürlüklere hukuk devleti kurallarına uygun şekilde ve ölçülülük ilkesi esas alınarak sınırlamalar getirilebilir. Anayasa'nın 73. maddesinde eşitlik ilkesinin esas olduğu ve eşitliğin mali gü-

27 Türk Dil Kurumu Online Sözlük, www.sozluk.gov.tr, (Erişim: 22.02.2023).

28 Gözler, s.204.

29 Negatif statü hakları kamu müdahalesine karşı güvence altına alınması ve siyasi iktidar karşısında korunması gereken hakları ifade etmektedir. Pozitif statü hakları, devletin olumlu edimlerde bulunduğu, desteklemesi gerektiği haklardır. Bu haklar grubunda devlet kişilerle aktif olarak ilgilenmek durumundadır. Aktif statü hakları ise kişinin devlet yönetimine katılmasını sağlayan ve katılma hakları olarak ifade edilen haklardır. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Gözler, s.210 ve devamı.

30 Taylar, Y., "Vergi Borcu İlişkinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.16, 2014, s.4970.

31 Saban, N., "Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi", Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği, C.16, 2012, s.2.

32 Taylar, s.4956.

cün doğru tespit edilmesi ile mümkün olduğu ifade edildiğine göre bu kuralın muhakkak yaşama geçirilmesi temel olmalıdır. Kanun koyucu bir ilkeyi ya da kuralı ölçülü araçlar kullanarak birbirine yakın olacak şekilde eşit uygulayamadığı takdirde o ilke ya da kuralın bir anlamı kalmamaktadır. Bir başka ifadeyle kâğıt üstünde kalmaya mahkumdur³³. Dolayısıyla aktif statü hakları grubunda olan vergi ödevi Türk vatandaşları açısından aslında bir vatandaşlık hakkıdır³⁴. İrade ve çıkar teorilerinden oluşan karma sisteme göre hukuk düzenince korunması gereken vergi adaleti hak sahibine (mükellef) menfaatini sağlaması için uygun düzenlemeler yapmak durumundadır. Hak sahiplerine bu hakkın verilmesi yetmez özgürce bunu kullanabilmeleri de önemlidir³⁵.

Beyannameye dahil edilmeyen gelirler nedeniyle hem gelirin genel olması ilkesinden uzaklaşmakta hem de gelirin gerçek miktarı üzerinden vergilenememesi³⁶ sonucuyla karşılaşmakta ve aynı zamanda mali güç ilkesinden de uzaklaşmaktadır. Gelir Vergisi kanunu uyarınca mükellefler aksi belirtilmedikçe yıllık beyanname vermek ve bu beyannameye kazanç ve iratlarını toplamak zorundadırlar. Sübjektif karakterli bir vergi olan gelir vergisi alınırken gerçek ödeme gücünün kavranabilmesi için de bu gereklidir³⁷. Beyanname verilmesinde başta ücretliler olmak üzere geniş bir mükellef grubuna beyanname verdirmemek büyük bir haksızlık yaratılmasına sebep olmakta ve eşitlik ilkesinden uzaklaşılması sonucunu doğurmaktadır. Beyanname veremeyen mükellefler indirimlerden yararlanamamaktadır. Fazla ve yersiz vergi ödemek durumunda kalmaktadır. Bu durum hukuka aykırı sonuç yarattığı gibi vergi uyumunun da sağlanamamasına, vergi bilincinin etkinleşmemesine hatta kayıt dışı işlemlerin dahi artmasına kadar giden bir dizi süreçler yaşanmasına neden olmaktadır.

Türkiye’de 31.12.2022 itibarıyla faal olan gerçek kişi mükellef sayısı 5.588.946 kişidir³⁸. Bunun 2.364.625’i ticari ve serbest meslek

33 Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesinin..., s.57.

34 Gözler, s.214.

35 Biniş, M., Vergi Yargılama Hukukunda Hak Arama Özgürlüğü, Davanın Esasına Geçilebilmesinde Aranan Hususlar Özelinde Bir Değerlendirme, Nobel Yayınevi (Bilimsel Eserler), 2022, s.10.

36 Öncel ve diğerleri, s.264.

37 Öncel ve diğerleri, s.340.

38 Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s.142. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1, (Erişim:25.04.2023).

kazancı sahiplerinden³⁹, 2.249.233^ü ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat sahiplerinden oluşmaktadır⁴⁰. Öte yandan tahakkuk eden toplam vergiler içinde beyana dayanan gelir vergisinin payı %1,23'dür⁴¹. Diğer deyişle tahsil edilen her 100 TL'lik verginin yaklaşık 1,23 TL'si beyanname ile beyan edilen gelir vergisinden oluşmaktadır. Bu oran beyanname yoluyla tahsilatın dramatik bir şekilde küçük bir boyutta kaldığını da göstermektedir.

Öte yandan Türkiye'de ücretli olarak çalışan kişi sayısı TÜİK verilerine göre Aralık 2022 itibariyle 14,8 milyon kişidir⁴². Bu ücretlilerin ne kadarının beyanname verdiği dair kesin ve resmi bir rakama rastlanılmamıştır⁴³. Ancak istatistiki veriler ve göstergelerden anlaşıldığı kadarı ile bu rakam ücretliler açısından son derece düşüktür. Ayrıca asgari ücretin, beyanname verilebilmesi için belirlenen haddlerden çok uzak olması ve ortalama ile medyan ücret ile asgari ücret arasındaki farkın giderek azalması da dikkate alındığında⁴⁴, kanunen belirlenen haddin (gelir vergisi tarifesinin ücretliler için geçerli olan 4. dilimindeki rakam, 1.900.000 TL) yüksekliği sebebiyle beyanname veren mükellef sayısının az olacağını söylemek de zor değildir.

39 Vergi Denetim Kurulu 2022 yılı faaliyet raporuna göre faal Gelir Vergisi ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayısı toplam 3.433.964'dür. (Bkz. söz konusu rapor s.45). <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>, (Erişim: 04.04.2023).

40 Bu rakamın ne kadarının hangi mükellef grubuna ait olduğu faaliyet raporunda belirtilmemekle beraber, GİB web sitesinde Aralık 2022 itibariyle faal olan gayrimenkul sermaye iradı sahibi sayısı 2.249.233 olarak görünmektedir. Diğer deyişle aslında bu rakamın büyük kısmı (belki de tamamı) gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinden oluşmaktadır. Bkz. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2023/TABLO_5.xls.htm, (Erişim: 22.02.2023).

41 Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s.160.

42 TÜİK, Ücretli Çalışan İstatistikleri, Aralık 2022, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Ucretli-Calisan-Istatistikleri-Aralik-2022-49369>, (Erişim: 22.02.2023).

43 Bununla birlikte 2016 yılında yayınlanan bir gazetede ki köşe yazısında bu rakamın yaklaşık 6.500 kişi olduğu ifade edilmiştir. Bkz. Bıyık, R., "İstihdam Vergisi", Dünya Gazetesi, 17.06.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/istihdam-vergisi/28484>, (Erişim: 22.02.2023).

44 2020 yılında ortalama ücret asgari ücretin 2,56 katı, medyan ücret ise asgari ücretin sadece 1,45 katı olarak tespit edilmiştir. Bkz. Yılmaz, A. ve Karataş, T., "Türkiye Ekonomisinde Ücret ve Maaşlar: 1970-2021", Çalışma ve Toplum, 2023/1, s.173. Bkz. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/2912552>, (Erişim: 22.02.2023).

SONUÇ

Anayasa gereği Türk Vergi Sistemi, hukuk devleti ilkesi ve bunun getirdiği eşitlik ve adalet ilkeleri üzerine inşa edilmesi gereken bir sistemdir. Özellikle eşitlik mali güç ile ölçülür. Aynı mali güce sahip olanların aynı kurallar çerçevesinde vergilendirilmesi esastır. Zira bilhassa gelirin gerçek miktarının ortaya çıkarılması ve temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunmaksızın ölçülü bir şekilde vergilendirilebilmesi için bu yapının oluşturulması elzemdir. Bu ilke ve gereklilikler beyanname verme ödevinin son derece etkin kullanılmasını da zorunlu kılar. Ancak bu şekilde mali güç doğru bir şekilde kavranabilir ve mükellefler adil bir şekilde vergiye tabi tutulabilir. Dolayısıyla beyanname verilmesine yönelik düzenleme yapılmasının toplum açısından haklı bir nedeni de ortaya çıkar. Çünkü beyanname vermek mükellefler için sadece ödev niteliğinde bir sorumluluk değildir. Beyanname vermenin çok yönlü tarafları vardır. Mali gücün doğru ölçülebilmesi yanında demokratik devletin hayata geçirilmesi, vergi bilincinin oluşturulması, vergi kültürünün yaygınlaştırılması ve uyumlu mükellef sayılarının artırılması beyanname verme ödevinin yaygınlaştırılması ile mümkündür. Kaldı ki bu sadece mükellefler açısından değil vergiyi tahsil eden konumundaki idare açısından da aynı öneme haizdir. Vergi denetimlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi, otokontrol mekanizmaları olarak kabul edilen çapraz kontrollerin yapılabilmesi ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi de beyanname veren kesimin sayısının artırılması ile mümkündür. Bir de bunu destekleyen giderleştirme ve indirim mekanizmalarının revize edilmesi ile birlikte çok daha verimli sonuçlar alınması sağlanabilir.

Sadece beyanname verilmesine bağlı olarak gelir vergisinde belirli indirimlerden yararlanılmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Böylece beyanname aşamasında mükelleflerin mali gücünün doğru ölçülebilmesi hedeflenmiş ve aynı zamanda beyanname verme avantajlı bir duruma dönüştürülmüştür. Aslında gelir vergisinde beyanname vermek esastır. Vermemek istisnaidir. Lakin GVK 86. madde kapsamında yapılan emredici düzenlemeler bazı gelir türleri için beyanname verilebilmesine engel olmakta ve böylece beyanname vermeyi ana kural olmaktan çıkararak vermemeyi ana kural haline getirmektedir. Hal böyle olunca hayatlarında hiç beyanname vermeyen mükelleflerin var olduğunu söylemek mümkün hale gelmiştir. Sonuç olarak beyanname dışında kalan gelirler basitlik ve kolaylık

sağlanması amaçlanarak beyanname verilmeyen haller kapsamına alınırken mali güç ilkesi göz ardı edilmiştir.

Oysa Anayasadaki amir ilkeler ve gelirin vergilendirilmesinde temel alınan kurallar dikkate alındığında mali gücüne göre vergi vermesi zorunlu tutulan ve bu haklı beklentisinin karşılanmasını isteme hakkına sahip olan mükellefler için beyanname vermek ödev değil aslında bir hak doğurucu bir işlem olarak görülmelidir. Temel hak ve özgürlüklere müdahale noktasında ölçülü bir şekilde vergileme işlemine tabi tutulma hakkı olan mükellefin, bu bağlamda beyanname verme hakkının da verilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Zira bu durumda kendisine verilen imkanlardan yararlanabilmekte ve böylece mali gücüne göre vergilenebilmektedir. O zaman hukuk devletinde bu hakkın sağlanmış olması esas olmalıdır. Dolayısıyla verenler açısından bir ödev olan beyanname, veremeyenler açısından da hak olarak görülmeli, en azından herkes için zorunlu tutulmasa bile, ihtiyari olarak gelir vergisi mükelleflerine beyanname verme hakkının tanınması sağlanmalıdır. Beyanname vermek isteyen verebilmelidir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 4369 Sayılı Kanun Metni ve Gerekçesi, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TU-TANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>, (Erişim: 20.02.2023).
- Ateş, L., Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.
- Bıyık, R., "İstihdam Vergisi", Dünya Gazetesi, 17.06.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/istihdam-vergisi/28484>, (Erişim: 22.02.2023).
- Biniş, M., Vergi Yargılama Hukukunda Hak Arama Özgürlüğü, Davanın Esasına Geçilebilmesinde Aranan Hususlar Özelinde Bir Değerlendirme, Nobel Yayınevi (Bilimsel Eserler), 2022.
- Biyan, Ö., Vergi Hukuku, Dora Yayınları, Bursa, 2022.
- Biyan, Ö. ve Yılmaz, G., "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü", Maliye Dergisi, S.162, Ocak-Haziran, 2012.
- Budak, T., Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- Çağan, N., "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.37, S.1, 1980.
- Çağan, N., Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., Vergi Hukuku, 28.b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2023/TABLO_5.xls.htm, (Erişim: 22.02.2023).

- Gözler, K., Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.
- Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G., Kaşıkçı, M., Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
- Karakoç, Y., Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7.b., Ankara, 2014.
- OECD, Tax Administration 2022, <https://www.oecd.org/ctp/tax-administration-23077727.htm>, (Erişim: 04.04.2023).
- Saban, N., Vergi Hukuku, 9.b., Beta Yayınları, İstanbul, 2019.
- Saban, N., "Anayasa Tartışmalarında Vergi Ödevi", Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği, C.16, 2012.
- Şenyüz, D., "İşyeri Kira Gelirlerinin Beyan Durumu ve Vergi Yükünün Ölçülülük Ve Eşitlik İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi", TBB Dergisi, S112, 2014.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A., Türk Vergi Sistemi, 20.b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2023.
- Taylar, Y., "Vergi Borcu İlişkinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.16, 2014.
- TÜİK, Ücretli Çalışan İstatistikleri, Aralık 2022, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Ucretli-Calisan-Istatistikleri-Aralik-2022-49369>, (Erişim: 22.02.2023).
- Türk Dil Kurumu Online Sözlük, www.sozluk.gov.tr, (Erişim: 22.02.2023).
- Vergi Denetim Kurulu 2022 Yılı Faaliyet Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>, (Erişim: 04.04.2023).
- Yavaşlar, F. B., Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- Yavaşlar, F. B., "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı", Legal Mali Hukuk Dergisi, C.8, S.94, Y.2012.
- Yılmaz, A. ve Karataş, T., "Türkiye Ekonomisinde Ücret ve Maaşlar: 1970–2021", Çalışma ve Toplum, 2023/1, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/2912552>, (Erişim: 22.02.2023).
- Yılmaz, G. ve Biyan, Ö., "Ücretlerin Vergilendirilmesinde Bir Muamma: Beyannameye Dahil Edilecek Mi? Edilmeyecek Mi?", Vergi Sorunları, Sayı:343, Nisan, 2017.

Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahalede Orantılılık*

Dr. Muhammed Emin Şahiner
Anayasa Mahkemesi Raportör Hâkimi

1. GİRİŞ

Vergi ve insan hakları ilişkisini alt hak kodlarına indirgediğimizde bu ilişkinin çatışma boyutuyla en somut hâliyle tecessüm ettiği hak grubunun mülkiyet hakkı olduğu görülmektedir. Nitekim, vergilendirme süreci salt bir gerçeklik olarak vergi mükelleflerinin gelir, servet ve harcamalarına ve dolayısıyla da mülkiyet hakkına yönelmektedir. Farklı bir anlatımla vergi, bireyin mülkiyetinde bulunan bir unsura kamu yararını teminen el koyma işlemi olup; nihayetinde bir hukuk devletinde görülebilecek olan en “nazik” uygulamalarından birisini teşkil etmektedir. Zira, genel geçer kabul görmüş bir gerçekliktir ki hukuk devleti, özel mülkiyete dayanmaktadır (Akalin, 2002, s. 236). Buna göre vergisel müdahale tüm hak grupları içerisinde en sık ve yoğun olarak, kişilerin mülkiyet haklarını sınırladığını söylemekte sakınca bulunmamaktadır. Mülkiyet hakkı da, Anayasa’da güvence altına alınmış olan temel hak ve özgürlüklerinden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) kapsamındaki haklardan birisini teşkil ediyor olmakla¹ bireysel başvuruya konu olabilecek referans haklardan bir tanesidir.

* Bu çalışma iki ayrı hakem değerlendirmesine tabi tutulmuş olup; hakem düzeltmeleri ve önerileri ışığında geliştirilmiş ve hakem onayları alınmıştır.

1 Alman öğretisinde mülkiyet hakkı, salt söz konusu haklardan birisini teşkil etmeyip düzenleme konusu diğer bütün hakların da temelini teşkil etmektedir (Başpınar, 2009, 65-66). Tarihsel tecrübeler de bizlere mülkiyet hakkının, temel hakların korunması bağlamında öncü bir nitelik taşıdığını göstermektedir. Nitekim insan haklarına ilişkin olarak tanzim edildiği kabul edilen Magna Carta Libertatum gibi ilk temel metinler esasında doğrudan mülkiyet hakkı ile ilintilidir (Gönenbaba, 2019, s. 1).

Mülkiyet, kişi ile eşyası arasındaki ilişki ve bağın diğer kişilere karşı hukuken tanzim edilip korunmasıdır. Buna göre mülkiyet hakkı; mal üzerinde, genellikle sınırsız bir şekilde mevcut olan tasarruf yetkisidir. Mülkiyet kişiye, eşya üzerinde kullanma (usus), yararlanma (fructus) ve tasarruf etme (abusus) yetkisi veren mutlak bir haktır (Gözübüyük ve Gölcüklü, 2003, s.129). Buna mukabil, anayasal sistemimizde mülkiyet hakkı, sosyal devlet anlayışı çerçevesinde kişilere eşya üzerinde en kapsamlı ve şümüllü yetkiler tanıma yanında ödev ve sorumluluklar da yüklemekte olan bir hak olarak kurgulanmıştır. Tam bu noktada, vergi mükellefiyeti, mezkûr ödev kapsamında değerlendirilebilecek ve mülkiyet hakkına sınırlama niteliği gösteren bir kurum olarak devreye girmektedir.

Devlet, anayasal bir ilke olan sosyal hukuk devleti ilkesinin gereklerinin yerine getirilmesini teminen ülke üzerindeki egemenlik yetkisinin bir uzantısı olan vergilendirme yetkisini cebri icra zorlayıcı yoluyla kullanmak suretiyle vatandaşlardan “vergi” adı altında para toplamak durumundadır.² Devlet uhdesinde olan bu görevini icra ederken çoğu zaman vergi mükelleflerinin temel hak ve özgürlüklerine kaçınılmaz olarak müdahale etmektedir. Bununla birlikte önlenemez bir süreç olan bu müdahalenin, “insan hakları ihlallerine” sebebiyet verecek uygulamalara kaynaklık da etmemesi gerekmektedir. Mülkiyet hakkının korunmasını teminen tam da bu noktada devreye girmekte olan bireysel başvuru kurumu, devletin çekirdek egemenlik yetkisinin olağan uzantısı olan vergi toplama hakkının hangi ölçekte sınırlanabileceği ilişkin bir harita belirlemektedir.³

Vergi mükellefi, Anayasa Mahkemesine başvurma yetkisi olan diğer tüm gerçek ve tüzel kişiler gibi, AİHS’de düzenlenen haklarının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilecektir. Bu

2 Nitekim, Anayasa’nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” şeklindeki düzenlemeyle vergilemede adalet ve dolaylı olarak da eşitlik ilkesine vurgu yapılmış olup, bu yaklaşım tarzının Anayasa’nın amaçlamış olduğu “sosyal hukuk devleti” olma ideal ve arzusunun bir uzantısı olduğu açıktır (Saban, 2002, s. 73).

3 “İnsan hakları ihlallerinin engellenmesi” ile “insan haklarına yönelik vergisel müdahaleler” gibi iki önemli ve fakat birbirine zıt iki işlevsel olgunun bağdaştırılması amacını taşıyan kurumsal düzenlemeler, hukuk sistemimizde ulusal ve uluslararası farklı düzlemlerde iki yargı merciine tekabül etmekte olan Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) şeklinde belirmiştir.

kapsamda, bugüne kadar vergisel uyuşmazlıkların konusunu oluşturduğu başvurularda ihlal edildiği iddia edilen pek çok sözleşmesel hak, yargılama süreçlerinde referans kaynağı olup farklı içerikte ihlal kararlarına kaynaklık etmiştir. Çalışma konumuz ise, tüm bu haklar içinde “mülkiyet hakkı” ile sınırlandırılmış olup söz konusu hakka ilişkin inceleme alanı da salt bireysel başvuru yargılama faaliyetlerine hasredilmiş olup, norm denetimi adı altında yapılan yargılama faaliyetleri kapsam dışı bırakılmıştır.

Diğer yandan vergisel uyuşmazlıklara ilişkin olarak mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvurular hakkında tespit edilmesi gerekli olan ilk olgu, bu türden yapılan başvurularda kullanılacak ölçütlerdir. Çalışma konumuz olan “orantılılık” ölçütü de mülkiyet hakkına yönelik vergi yoluyla yapılan müdahalelerin ölçülü olup olmadığını değerlendirme sürecinde elimizdeki en belirleyici yol haritası mesabesindeki mezkûr ölçütlerden birisini oluşturmaktadır. Bu ölçütün tespiti yalnızca yasal mevzuat hükümlerinin lafzi olarak yorumlanmasıyla mümkün olmayıp, daha da önemlisi Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin olarak tesis ettiği kararlarda beliren içtihatlarla mümkün olacaktır. Bu itibarla, mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahale iddialarının orantılılık ölçütü kapsamında hangi alt kriterler esas alınarak değerlendirileceğini, nihai olarak söz konusu müdahalelerin hangi hallerde orantılılık ilkesine aykırı olduğu için ihlal niteliği arzedeceğini belirleme hususunda mevzuat hükümlerini konjonktürel gelişmeler ışığında ve AİHM’in içtihatları çerçevesinde değerlendirecek olan Anayasa Mahkemesinin yaklaşımı önem arz etmektedir. Bu süreçte dinamik yorum yöntemini kullanacak olan Anayasa Mahkemesinin tespit ve içtihatlarının Türk Vergi Hukuku teori ve pratiğiyle örtüşmediği noktaların bulunması, Mahkemenin kararlarında ana referans kaynaklarından birisinin de AİHM içtihatları olması hasebiyle kaçınılmaz olacaktır. Anılan gerçeklik, konunun değerlendirilmesinde uluslararası insan hakları yargı içtihatları dışında ulusal yargı içtihatlarının da göz önüne alınmasını gerekli kılmaktadır.

Bu çalışmada esas itibarıyla amaçlanan husus, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin anayasal konumunu belirleme noktasında önemli bir kriter olan orantılılık ilkesinin, Anayasa Mahkemesince bireysel başvurulara ilişkin yapılan anayasal denetim sürecinde oynadığı başat rolü ortaya koymak ve bu kriterin içe-

riğinin Yüksek Mahkemece nasıl ve ne şekilde belirlendiğinin/hala belirlenmekte olduğunun fotoğrafını ortaya koyabilmektir. Çalışma ile, Yüksek Mahkemenin mezkûr kriteri somut olaylar özelinde nasıl yorumladığı ve olaylara nasıl uyguladığı sorularına cevap aranmıştır. Çalışmanın ikincil ve dolaylı amacı da AIHS organlarınca belirlenen ilke ve kuralların, Türk Vergi Hukuku ve uygulaması ile örtüşüp örtüşmediğini, örtüşmüş ise örtüşme derecesini saptamak olmuştur. Söz konusu saptamanın yapılabilmesi amacıyla, yeri geldiğinde kimi durumlarda uluslararası hukuk düzlemine geçilmiştir.⁴

Çalışma içerik ve kapsam olarak dört bölümden oluşmuştur. Bu bölümlerde öncelikle vergisel müdahale kavramının mahiyeti ve unsurları ortaya konulmuş olup bireysel başvurulara konu olmakla Anayasa Mahkemesinin an itibarıyla kadrajına girip mülkiyet hakkı kapsamında inceleme altına alınmış ve kimi zaman da kararlara konu olmuş vergisel uyuşmazlıklar genel itibarıyla aktarılmıştır. Akabinde orantılılık kriterinin üst kriteri olan ölçülülük ilkesinin genel anlamda mülkiyet hakkı bağlamındaki konumu, mülkiyet hakkı ihlaline dayalı başvuruların incelenmesinde kullanılan ölçütler kapsamında incelenmiştir. Müteakiben de orantılılık kriterinin (önbilgi olarak kısmen üst kriter ölçülülük kriterinin) vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerdeki özel görünümü ve olay bazlı farklı içerikleri tafsilatlı bir şekilde analize tabi tutulmuştur. Farklı bir anlatımla orantılılık ilkesi bağlamında mülkiyet hakkı ihlal iddialarının esasa ilişkin incelemesine önce genel kurallar itibarıyla yer verilmiş, daha sonra söz konusu incelemenin vergisel uyuşmazlıklar bakımından özellik arzeden ve arzetmeyen görünümü incelenmiştir.

4 Çalışmanın ana ekseninde yeni bir kurum olan “bireysel başvuru” sistemi yer almış olsa da, nihayetinde AIHM’de söz konusu sistemin esin kaynağı olan “kişisel başvuru” sisteminin yıllara sari uygulamalar sonucu kurumsallaşma aşamasını tamamladığı ve mülkiyet hakkının vergi yoluyla müdahalelere karşı uluslararası korunma ana işlevini hâlâ AIHM’in yerine getirdiği gerçeğinden hareketle, ilgili Mahkemeye yapılan kişisel başvurular sonucu oluşan içtihatla inceleme kapsamında yer almıştır. Bu bağlamda, her iki sistemin birbiriyle ilintilendirilmiş ortak alanların daha fazla kadraja alınması koşuluyla, mülkiyet kapsamının vergi yoluyla müdahalelere karşı hem ulusal hem de uluslararası boyutlarda koruma kapsamının ortaya çıkarılması temel amaç olmuştur.

2. VERGİSEL MÜDAHALE KAVRAMININ MAHİYETİ VE UNSURLARI

Kanun koyucu tarafından tesis edilen yasal düzel düzenlemeler vasıtasıyla yeni vergi yükümlülüklerinin uygulamaya konulmasından, vergi idarelerince bu hükümlere istinaden vergilerin tahsil edilmesi aşamasına kadar devam eden farklı vergisel işlem türlerine kaynaklık eden vergilendirme süreci boyunca mükelleflerin mülkiyet haklarına kesintisiz ve fasılasız olarak farklı boyutlarda da olsa müdahale edilmektedir. Esasında vergilendirme olgusu başlı başına mülkiyet hakkına bir müdahaledir (Şahiner, 2020, s. 173)⁵ Nitekim, vergilendirme yetkisi kapsamında alınan her önlem ya da vergi mercilerinin her işlemi, bir şekilde mükellefin malvarlığını etkilemektedir (Güneş, 2008, s. 51). Farklı bir anlatımla, eğer vergi uygulaması ile mükelleflerin malvarlığı haklarının belirli bir kısmına müracaat edilmiş olsa idi, her hâlükârda mükelleflerin müracaat edilen kısımlara tekabül eden miktarda daha fazla mal ve mülkü olacaktı (Baker, 2000, s. 10). Bu itibarla, vergi konusuna ilişkin ilgili kanun hükmünün tesis edilmesinden, bu hükme istinaden vergi borcunun tahsiline kadar geçen süre zarfında mülkiyet hakkına yönelik kesintisiz vergisel müdahalelerin olduğu konusunda genel geçer bir kabul bulunmaktadır. Sonuç olarak, gerek kanun koyucu ya da yürütme erki tarafından tesis edilen vergilendirme ya da vergilerin tahsiline yönelik yasal ya da ikincil vergisel düzenlemeler, gerekse de yürütme ya da yargı mercileri tarafından ihdas edilen vergisel işlem, karar ya da uygulamalar mülkiyet hakkına yönelen vergisel müdahale kapsamında değerlendirilmesi gereken yasal, idari ve yargısal tasarruflardır.

Vergi hukuku alanında vergi mükelleflerine getirilmiş olan her türlü mali, idari ve cezai yükümlülüğü ifade etmekte olan “vergilendirmeye ilişkin müdahaleler” ile bu yükümlülüklerin yerine getiril-

5 Anılan tespit, Anayasa Mahkemesinin vergisel uyumsuzluklara ilişkin kararlarında tekraren ve farklı ifadelerle sıklıkla yinelenmektedir. Örneğin Anayasa Mahkemesi, *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası (2)* kararında, (B. No: 2016/2760, 4/7/2019) başvuru Bankanın 2013 yılı Şubat ayı dönemi için vermiş olduğu ihtirazi kayıtla beyannameye istinaden tahakkuk ettirilen gelir vergisi ve pişmanlık zammı tutarlarının ödendiğini ve bu ödemelerin mülkiyet hakkına müdahale niteliği gösterdiğine ilişkin kuşku bulunmadığını belirtmiştir. Örnek diğer kararlar 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.

mesini teminen ihdas edilen her türlü cebri işlem ve eylemi tanımlayan “vergilerin tahsiline ilişkin müdahaleler” mezkûr vergilendirme sürecinin iki ana sütununu ve vergisel müdahalelerin ana çerçevesinde yer almakta olan iki önemli süreci oluşturmaktadır. İlk sütuna tekabül eden “vergilendirmeye ilişkin müdahaleler”, iç hukuk düzleminde ihdas edilmiş olan vergi alanına ilişkin yasal ve idari düzenlemeler ile bu düzenlemelere dayanılarak idari ve yargı mercilerince gerçekleştirilen tasarrufları kapsamına almaktadır. Diğer sütuna tekabül eden “vergilerin tahsiline ilişkin müdahaleler” ise, vergilerin tahsilini teminat altına alıp gerçekleştirmek, vergisel yükümlülüklerle aykırı olgu ve vakaların saptanması durumunda devreye girecek yaptırımların saptanması ve bu yaptırımlara uygulanırlık kazandırılması amacıyla kurgulanan düzenleme, işlem ve tasarrufları kapsamaktadır.

Günümüze değin Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvurular kategorik bir ayrıma tabi tutulduğunda, başvuruya konu vergi uyuşmazlıklarının örnek nev’inden şu konulardan oluştuğunu söyleyebiliriz: Sahte belge ve fatura kullanımı, üç kat vergi ziyai cezası uygulaması, KOD20 uygulaması, katma değer vergisi (KDV) istisna uygulamaları, özel usulsüzlük cezaları uygulaması, vergi oranı ve miktarına ilişkin hatalı uygulamalar, faaliyetin KDV konusuna girip girmediği tartışması, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu numarası uyuşmazlığı, vergi inceleme ve tekniği raporlarının tebliğ edilmemesi, batık bankalardan edinilmiş gelirlerin vergilendirilmesi, tefecilik dolayısıyla vergilendirme, Anayasa Mahkemesince tesis edilen iptal kararı üzerine ücretlilerin geçmişe yönelik vergi iadesi taleplerinin durumu, banka münzam sandık katkı paylarının vergilendirilmesine ilişkin uyuşmazlıklar, özel tüketim vergisi (ÖTV) uygulamalarıyla ilgili uyuşmazlıklar, şirket vergi borçlarından şirket tüzel kişiliği ile şirket yönetim kurulu üyelerinin müteselsilen hep birlikte sorumlu olup olmadıklarına ilişkin tartışmalar, tüzel kişilik perdesinin kaldırılması uygulamasının vergisel uyuşmazlıklara yansması durumları, vergi iadeleri uyuşmazlıkları, hacizli malların satışına ilişkin uyuşmazlıklar (Tekbaş, 2015).

Diğer yandan yine günümüze değin Anayasa Mahkemesinin konu bakımından yetki alanında bulunup gündeme alınmış olunan ve hakkında karar ihdas edilen vergisel müdahalelere örnek nev’inden şu başvuru konularını sıralayabiliriz: Haksız alınmış olan vergi-

nin vergi idaresi tarafından iade edilmesi sürecinde gecikme yaşanması,⁶ kantin kiralama işlemlerinin KDV'ye tabi tutulması,⁷ vergi borcu nedeniyle haciz işlemine konu edilmiş malların satılması, kuruluş sebebi çalışanlarına menfaat temin etmek olan vakfın şubeleri itibarıyla yaptığı katkı payı ödemelerinin ücret olarak nitelendirilip tarh edilen gelir vergisi ile kesilen vergi ziyayı cezalarına karşı açılan davanın reddi,⁸ vergi ve vergi ziyayı cezası kesilmesi suretiyle hak ihlâline neden olunması,⁹ idarece vergi adı altında fazla ve yersiz tahsil edilen ve mahkeme kararıyla iadesine karar verilen bedellerin ödenmesi esnasında faiz uygulanmaması,¹⁰ ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden yapılmış olan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esasına girilmeden usulden reddedilmeleri,¹¹ ihtirazi kayıtla verilen gümrük beyannamelerinden fazladan tahakkuk ettirilen gümrük vergisi ve KDV'nin faizleriyle birlikte geri istenmesi,¹² konaklama ve otelcilik hizmetiyle iştigal etmekte olan şirket adına katkı payı tahakkuk ettirilmesi,¹³ ithalat işlemine konu ürünlerin ilaçlara yardımcı ve ilaçları tamamlayıcı ürünler olmasına sehven karşın kozmetik ve parfümeri olarak nitelendirilmesi sonucu mükelleften fazladan ÖTV tahsil edilmesi,¹⁴ öz kaynaklarla üretilen elektrik ve kok gazı üzerinden belediyece elektrik ve havagazı tüketim vergisi alınması,¹⁵ yurt dışında yerleşik olan şirketin Türkiye'de yapmış olduğu yatırımlar nedeniyle yararlanmış olduğu yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının gereklerine uyulmadan fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması,¹⁶ belediyece rek-

6 *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Genel Müdürlüğü*, B. No: 2015/941, 25/10/2018.

7 *Murat Çevik (1)*, B. No: 2013/3245, 11/12/2014.

8 *Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014; *Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi*, B. No: 2014/17286, 16/11/2016; *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. (2)*, B. No: 12954/87, 22/2/1994.

9 *Murat Çevik (2)*, B. No: 2013/3244, 7/7/2015.

10 *Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/1993, 6/5/2015.

11 *Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti.*, B. No: 2016/7783, 18/7/2019.

12 *Matset Matbaa Makine ve Malzemeleri San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2014/19070, 1/2/2017.

13 *Elegance Hotel Turizm İşletmeleri A.Ş.*, B. No: 2015/19953, 26/6/2019.

14 *Berko İlaç ve Kimya San. A.Ş.*, B. No: 2016/477, 13/6/2019.

15 *Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş. Genel Müdürlüğü*, 2015/4791, 14/11/2018; *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Genel Müdürlüğü*, B. No: 2015/941, 25/10/2018.

16 *Ford Motor Company (2)*, B. No: 2015/12767, 9/5/2019; *Baymina Enerji A.Ş.*, B.No. 2016/13456, 29/5/2015.

lam şirketinden ilan asma tahsis ücreti tahsil edilmesi,¹⁷ servis aracı plakası için mükelleften ücret kapsamında ruhsat bedeli talep edilmesi,¹⁸ kaçakçılık suçuna iştirak edildiği saptamasından hareketle mükellef hakkında vergi ziyai cezası kesilmesi,¹⁹ indirimli ÖTV uygulandığı dönemde yapılan araç satışlarının muvazaalı olduğu iddiasıyla mükellef hakkında re'sen üç kat vergi ziyai cezalı ÖTV tarh edilmesi,²⁰ ihdas edilen kanuni düzenleme ile hâlihazırda devam etmekte olan yargılama sürecine sonuca etkili olacak biçimde müdahale edilmesi,²¹ bir vergi incelemesi sonucunda tespit edilen bulgulardan hareketle aynı fiil nedeniyle yeniden yargılama yapıp ceza verilmesi,²² satış vaadi sözleşmesinin konusu olan taşınmazın vergi borcu yüzünden satılması,²³ fazladan alınan motorlu taşıtlar vergisinin (MTV) ve gecikme zammının faiziyle birlikte tazminini teminen mükellefçe açılan davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi,²⁴ dayanağı olan Bakanlar Kurulu kararının iptal edilmiş olmasına karşın mükelleften ÖTV tahakkuk ettirilmesi,²⁵ mükellefçe Türkiye'de yerleşik olunmadığı ileri sürülmesine karşın kıyı bankacılığı sistemine yatırılan mevduattan elde edilmiş olan faiz gelirleri üzerinden vergi alınması,²⁶ mükellefin uçuş tazminatından haksız olarak olarak kesildiği ileri sürülen gelir vergisinin iade edilmemesi,²⁷ mükellefçe serbest bölgeye sunulan fason hizmetin ihracat istisnası kapsamında görülmediği tespitinden hareketle re'sen cezalı vergi tarhiyatı yapılması ve tarhiyata açılan davada lehe olan emsal kararlarla uyuşmayan karar verilmesi,²⁸ mükellefin ortağı bulunduğu şirkete sunmuş olduğu hizmetler dolayısıyla yüklendiği KDV

17 *Er-Kom Komünikasyon Tanıtım ve Reklam Hizmetleri A.Ş.*, B. No: 2015/15389, 21/3/2019.

18 *Acarlar Otomotiv Nakliyat Taah. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2015/10008, 4/4/2019.

19 *Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/2/2019.

20 *Reis RS Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2015/17259, 28/6/2018; *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/6728, 1/2/2018.

21 *Hülya Karacaoğlan ve diğerleri*, B. No: 2015/3068, 21/3/2018.

22 *Ünal Gökpinar*, B. No:2018/9115, 27/3/2019.

23 *İlyas Yılmaz*, B. No:2015/1927, 22/3/2018.

24 *Çölbeyi Lojistik Nakliyat Gümrükleme Denizcilik İnşaat Turizm San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2014/12354, 9/11/2017.

25 *British American Tobacco Tütün Mamülleri San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2014/13386, 20/7/2017.

26 *Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy*, B. No: 2014/12080, 6/4/2017.

27 *Rauf Zülfükar*, B. No: 2014/1068, 23/2/2017.

28 *Hasibe Üysal*, B. No: 2014/3975, 5/7/2017.

iade alacağıının gelir vergisi borcuna mahsup talebinin, söz konusu şirkete sunulan hizmetlerin KDV istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle kabul edilmemesi,²⁹ soya yağı ithalatı işlemlerine yönelik idarece ihdas edilmiş olan cezalı ek vergi tahakkuklarının iptali istemiyle açılan davaların reddedilmesi,³⁰ plastik kırıkları, granül, çapak gibi hurda ve atıklarının KDV'den istisna olduğu yönünde Defterdarlıkça görüş verildiği hâlde sonrasında re'sen yapılan tarh işlemleri sonucu mükellefçe vergi ödenmesi,³¹ kıyas yoluyla özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve kıyas yasağının göz ardı edildiği iddiasıyla mükellefçe açılmış olan davaların reddedilmesi,³² mahkeme kararına dayanılarak hesaplanan geçici vergiye ilişkin gecikme faizi için düzenlenen ihbarnameye karşı mükellefçe açılmış olan davanın reddedilmesi,³³ MTV'nin tahsilini teminen düzenlenen ödeme emirlerine karşı mükellefçe açılmış olan davaların esasa müteallik iddialar karşılansızın reddedilmesi,³⁴ emlak vergisi tahakkukuna ve dayanak takdir komisyonu kararına karşı mükellefçe açılan davanın ehliyet yönünden reddedilmesi,³⁵ mükellefin ihtirazi kayıtle vermiş olduğu beyanname üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi tahakkuk ettirilmesi.³⁶

3. MÜLKİYET HAKKI İHLALİNE DAYALI BAŞVURULARIN İNCELENMESİNDE KULLANILAN ÖLÇÜTLER

Mülkiyet haklarının kamu mercileri tarafından ihlal edildiği iddiasıyla başvuruçularca Anayasa Mahkemesine yapılan başvurular üzerine, Mahkemece mülkiyet hakkına müdahale edildiğine ilişkin tespit içerikli bir karar verildikten sonra, müdahalenin haklı olup olmadığı hususu belirli ölçüler çerçevesinde incelenmektedir. Buna göre Anayasa Mahkemesinin kabul edilebilir bulduğu başvurular-

29 Mehmet Arif Madenci, B. No: 2014/13916, 12/1/2017.

30 Sam Yağcılık Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No: 2014/6675, 30/6/2016.

31 Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/6842, 20/4/2016.

32 Ercanlar Otomotiv Oto Kaporta Boya Döşeme Elektrik San. ve Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/2477, 20/4/2016.

33 Em Export Dış Ticaret A.Ş., B. No: 2013/4051, 21/4/2016.

34 Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/7847, 9/3/2016.

35 Gemak Gemi İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No: 2013/7698, 18/2/2016.

36 Garanti Bankası A.Ş., B. No: 2013/4553, 16/4/2015.

da mülkiyet hakkına yönelik esastan inceleme prosedüründe takip etmekte olduğu bir sıralama bulunmaktadır. Mahkeme, istikrarlı bir şekilde takip etmekte olduğu bu sıralamayı tüm somut başvurularda uyguladığı bir “inceleme yöntemi” olarak benimsemiştir.³⁷ Mezkûr yöntemi en özet şekliyle ifade etmek gerekirse, varlığı tespit edilen müdahalenin mülkiyet hakkını ihlal etmediğinin kabul edilebilmesi için hukuka dayalı ve ölçülü olması; kamu yararına uygun meşru bir amacının bulunması gerekmektedir.

Yukarıdaki paragrafta en özlü şekilde değinilen ve ölçülülük ilkesi bağlamında detaylandırılmış olan bu yöntem, esasında Anayasa'nın mülkiyet hakkını düzenleyen 35. maddesinin kaleme alınış biçiminden çıkartılan bir sonuçtur. Bu kapsamda mezkûr madde hükmü, mülkiyet hakkını tanıdığını ifade eden ilk cümlesinden sonra devam eden ikinci cümlesinde yapılacak sınırlandırmanın koşullarını, “kanunla yapılmak” ve “kamu yararı” şeklinde sıralamıştır. Buna göre ilk aranacak koşullar madde hükmünde tahdidi biçimde sayılan bu hususlar olacaktır. Anayasa'nın, genel olarak uhdesinde tanzim olunan tüm hakların sınırlandırılmasında geçerli olan koşulları, farklı bir anlatımla sınırlandırmanın sınırlarını tespit eden 13. maddesinde ise “orantılılık” ve “demokratik bir toplumda gereklilik” koşul olarak sayılmaktadır.³⁸

Anılan sıralamanın herhangi bir aşamasında ihlal olgusuna rastlanması durumunda bir sonraki aşamaya geçilmesine gerek olmadan bu aşamada ihlal kararı verilebilecektir. Buna mukabil, ilk aşamada ihlalin varlığı tespit edildikten sonra tazminatın ödenememesi gibi bir nedenle orantılılık incelemesinin de yapılmasını elzem kılan durumların bulunması da mümkün olabilmektedir. Bu durum özellikle konumuzla bağlantılı vergisel uyuşmazlıklara ilişkin başvuruların incelemesi sürecinde anılan aşamaların herhangi birinde tespit edilen ihlal olgusunun yalnızca yeniden yargılama yapılmasını gerektirip ayrıca tazminat ödemesini gerektirmemesi hâline münhasır

37 Anayasa Mahkemesinin inceleme sırasını bu şekilde formüle ettiği mezkûr yöntem, AİHM'in başvurularda uygulamakta olduğu yöntemle ayniyet göstermektedir.

38 Mezkûr koşullar, AİHS'in “meşru amaç”, “hukukilik” ve “orantılılık” şeklinde formüle edilen koşullarıyla benzerlik göstermekte ve aynı gerçekliği işaretlemektedirler. Buna mukabil, Anayasamız konuya ilişkin daha ayrıntılı bir yaklaşım tarzı sergilemekle koruma kapsamını AİHS'e nispetle geniş tutma eğilimi göstermiştir.

olarak özel anlam ifade edecektir. Zira, haksız vergilendirme işlemine tabi tutulduğunu iddia eden ve yerel mahkemelerde açmış oldukları davalarda kimi zaman yürütmeyi durdurma kararı da edinemeyen vergi yükümlülerinin anayasal denetim sonrasında haklarının tekrar tesis edildiğinden bahsedebilmemiz için Anayasa Mahkemesince ihlal kararı kapsamında salt yeniden yargılama yapılmasına hükmedilmesi yeterli olmayabilecektir.

Sonuçta vergi uygulamalarının ticari hayatta yer alıp öngörülelemeyen risk unsurlarından birisi olmasını önlemek adına Anayasa Mahkemesince tazminat kurumunun daha işlevsel kılınması ve bunun için de doğal olarak başvurulara ilişkin incelemelerin kapsamının ihlal bulunan aşamayı da aşacak şekilde diğer aşamalara da sirayet etmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Nihayetinde varlığı tespit edilen müdahalenin, mülkiyet hakkını ihlal etmediğinden söz edebilmemiz için hukuka dayalı ve ölçülü olması, kamu yararına uygun meşru bir amacı haiz olması gerekmektedir.

Mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale, hukuka dayalı olup kamu yararı kapsamında meşru bir amacı haiz olsa da, eğer bu müdahale “ölçsüz” bir müdahale ise bu durumda da mülkiyet hakkının ihlal edilmiş olacaktır. Farklı bir anlatımla, kamu otoritelerinin kamu yararını tesis etmek amacıyla ve hukuki bir dayanağı haiz olmak koşuluyla bireylerin malvarlığı haklarına müdahalede bulunması hususunda sahip oldukları yetkinin mutlak yetki mahiyetinde olduğunu iddia edebilmemiz mümkün olmayıp, bunun da sınırını “ölçülülük ilkesi” oluşturacaktır (Sarı, 2006, s. 6). Esasında bu konuyla ölçülülük ilkesi, yalnızca Anayasa Mahkemesinin dikkate alacağı bir ilke olmayıp, yasama, yürütme ile yargı erki ve kamu otoritelerinin tüm iş, ve işlem ve uygulamalarında hatta kamusal kararların etkisinin kaçınılmaz olarak sirayet ettiği toplum yaşamının her katmanında gözetilmesi gerekmektedir. Aksi hâlde bireysel başvuru müessesesinin de ihdas edilme amacını oluşturan hukukun üstünlüğü ilkesinin domine ettiği adaletli hukuk düzeni hedefine tam olarak ulaşamayacak ve insan hakları kurumu arzu edildiği biçimiyle rejimin merkezine oturamayacaktır.

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlanma amaçları ile araç arasındaki ilişkiyi görünür kılan “ölçülülük ilkesi”, amaca ulaşmak için seçilen aracın denetlenmesini zorunlu kılan bir enstrüman niteliği

arzettmektedir. Buna göre ölçülülük ilkesi, bir temel hak ya da özgürlüğü sınırlama amacı ile sınırlamada kullanılacak araç ve araçlar arasındaki ilişkinin uygunluğunun denetiminde kullanılan hukuka uygunluk ölçütü olarak da tanımlanabilir (Yereli ve Uçar, 2019, s. 206). Farklı bir anlatımla, kamu otoritelerinden sadır olan bir önlem ya da sınırlamanın ölçülü olup olmadığının tespit ve denetiminde hareket noktasını, tesis edilen tedbir ve sınırlama ile ulaşılması arzu edilen meşru amaç oluşturacaktır. Bu kapsamda ölçülülük ilkesi, tesis edilen tedbir ve sınırlamanın arzu edilen amaca erişebilmek için elverişli ve gerekli olmasını, hak öznesi bireylerin hâlihazırdaki hukuki konumlarına orantısız bir şekilde müdahale edilmemesini gerekli kılmaktadır (Metin, 2017, s. 7).

Diğer yandan ölçülülük ilkesinin, kamu otoriteleri ile hak öznesi vatandaş arasında tesis edilen ilişki de baskın tarafın kamu otoriteleri olduğu gerçeğinden hareketle, hukuki yorum ve uyarlamaların hak öznesi vatandaş lehine gerçekleştirilmesi suretiyle “adil bir denge”nin³⁹ ihdas edilmesi amacıyla kurgulandığı da yadsınamaz bir gerçekliktir.⁴⁰ Nitekim, mezkur ilkenin bir denetim aracı olarak devreye girmesiyle birlikte kamu otoritesinin baskın taraf egemenliği yerine daha adil bir denge anlayışı ön plana çıkmış olmaktadır (Oğurlu, 2002, s. 143). Ayriyeten, burada erişilmesi arzulanan denge noktası hak öznesi olan bireyin öznel yararı ile toplumun genel yararının gerekleri arasında da olabilir. Bu bağlamda eğer başvuru, mülkiyet hakkına yapılan müdahale sonucunda olağan dışı ve aşırı bir yükümlülük altına girerse, toplumun genel yararının gerekleriyle hak öznesi olan bireylerin temel haklarının korunmasının gerekleri arasında varlığı arzulanan ve bir yönüyle de var olduğu farzedilen adil

39 AİHM’de orantılılık ilkesi yerine pek çok zaman “adil denge (fair balance)” terimini kullanmayı tercih etmektedir. Ayriyeten AİHM, mülkiyet haklarının iddia edildiği iddiasını içeren pek çok başvuruda, toplumun genel yararı ile hak öznesi olan bireyin mülkiyet hakkının korunması zorunluluğu arasında adil bir denge kurulmasının elzem olduğunu vurgulamaktadır. Bkz. *R.Sz./Macaristan*, B. No: 41838/11, 2/7/2013, § 49; *Sporrong ve Lönnroth/İsveç*, B. No: 7151/75 ve 7152/75, 23/9/1982, § 54. Yine AİHM’e göre, başvuruçunun olağan dışı ve aşırı bir yükümlülük altına sokulması durumunda adil denge bozulmuş olacaktır. Bkz. *Sporrong ve Lönnroth/İsveç*, B. No: 7151/75 ve 7152/75, 23/9/1982, §§ 69,73.

40 AİHM’e göre adil dengenin varlığının gözetilmesi gereği hem AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinden hem de AİHS’in genel ruhundan çıkmaktadır (S, Gemalmaz, 2010, s. 985).

denge bozulduğu anlamına gelecektir.⁴¹ Eğer varsayılan denge bu şekilde bozulduğu saptanırsa, mekzur denge tekrar tesisi yoluyla gidilmesi gerekecektir. Bu durumda denge, müdahalenin türüne göre farklı giderim yöntemleriyle farklı uygulama biçimleriyle tesis edilebilecektir. Mülkiyet hakkı özelinde söz konusu denge, anılan hakkın yapısı ve doğası gereği genellikle bir miktar nakdi tazminat ödenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Özellikle mülkiyetten yoksun bırakma durumuna tanık olduğu durumlarda adil denge tekrar tesisinin sağlanmasını teminen belirli bir miktar tazminat ödenmesi zorunluluk arzedeilmektedir. Nitekim vergisel uyumsuzluklara ilişkin başvurularda da pek çok zaman mülkiyetten yoksun bırakılma olgusu yaşandığı gerçeği dikkate alındığında kişisel kanaatimizce, tazminat giderim yönteminin bu tür vergisel başvurularda daha sık uygulama alanı bulması ihlale konu hakkın tekrar etkili şekilde tesisi noktasında uygun olacaktır.

Anayasa Mahkemesine göre, bir kanuni düzenleme, temel hak ve özgürlüklerden birisini açık bir şekilde yasaklayıcı ya da örtülü bir biçimde uygulanma kabiliyetini nakıs kılıp düzenlenme amacını anlamsızlaştırarak onun gerçekleştirilmesini engelleyici ve etkisini sonlandıracak nitelikte ise, hakkın özüne dokunulduğundan bahsedilebilecektir.⁴² Buna göre varlığı ileri sürülen hiçbir kamusal menfaate bir hakkın özünü ihlal etmeye değer bir nitelik atfedilemeyecektir.

41 Ayrıca, AİHM kararlarına göre, Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesine göre, sözleşmeciler devletlerin sorumluluğu yalnızca hakkın tanınmaması ya da hakka meşru olmayacak şekilde müdahale edilmesi ile sınırlı tutulamayacaktır. Sözleşmeciler devlete izafe edilebilecek yönleri bulunduğu takdirde mezkûr haktan yararlanmaya engelle olma veya bu imkânı ortadan kaldırma gibi durumlarda da kamu otoriteleri sorumlu tutulabilecektir. Bkz. *Loizidou/Türkiye*, B. No: 15318/89, 18/12/1996, 18/12/1996, §§ 60-61. Konuya ilişkin örnek teşkil edebilecek bir Anayasa Mahkemesi kararı ilginçtir. Başvuru konusu olayda, başvuru konusundaki kendisinden vergi adı altında tahsil edilen fazla bedelin geri ödenmesi sırasında aradan geçen görece uzun süre için faiz talebi derece mahkemelerince reddedilmiştir. Anayasa Mahkemesi, aradan geçen sürenin görece olarak uzunluğunu ve kısmen makroekonomik göstergelerin de ortaya koyduğu ülke ekonomisinin konjonktürel durumunu göz önünde bulundurarak, değer kaybının miktar ile oranını ve bu süre zarfında başvuru konusundaki mülkünden yararlanmadığı gerçeğini hep birlikte değerlendirmiş ve başvuru konusundaki uhdesine makul ve haklı gösterilemeyecek ölçekte orantısız ve ölçüsüz külfet yüklediği ve ulaşılmak istenilen kamu yararı ile başvuru konusundaki mülkiyet hakkı arasındaki adil denge bozulduğu kanaatiyle ihlal kararı vermiştir. Bkz. *Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/1993, 6/5/2015.

42 AYM, E.1962/208, K.1963/1, K.T.4/1/1963 (RG.13/3/1963, S.11354).

(Sağlam, 1982, s. 162). Belirli bir temel hakkın özüne dokunulmadıkça sınırlama işleminden sonra o hakka ait önemli kullanım imkânları hâlihazırda devam etmektedir. Buna mukabil durdurma hâlinde hakka ait kullanım imkânları tüm boyutlarıyla tamamen dondurulmuş olmaktadır. Buna göre durdurma hâli belirli bir hakkın kullanılmasının artık imkân dahilinde olmamasını ifade etmektedir (Özbudun, 1998, s. 112). Yine Anayasa Mahkemesine göre, “temel hak ve özgürlükleri büyük ölçüde kısıtlayan ve kullanılamaz hale getiren sınırlamalar hakkın özüne dokunmaktadır”.⁴³ Mülkiyet hakkı özelinde de, bu hakka yönelik sınırlandırıcı müdahalelerin mülkiyet hakkının “özüne dokunmaması” gerekmektedir. Farklı bir anlatımla, yapılacak müdahale nedeniyle mülkiyet hakkının kullanımı tamamen imkânsız hale gelmemelidir. Buna göre de hakkın özüne dokunulması suretiyle ilgili hakkın kullanımının tamamen imkânsız hale gelmemesinin temini noktasında esaslı bir koruma önlemi olarak kullanabileceğimiz yegâne enstrüman, ölçülülük ilkesidir.

Yine, Anayasa'nın 13. maddesinde farklı ölçütler olarak düzenleme konusu yapılan “demokratik toplum düzeninin gerekleri” ve “ölçülülük ilkesi” arasında mevcut olan yakın ilişki de, ölçülülük ilkesinin kendisinden beklenen rol ve işlevselliği ne ölçekte yerine getirebileceğine ilişkin açık bir fotoğraf ortaya koymaktadır.⁴⁴ Esasında Anayasal güvence altına alınan haklara yapılan müdahalelere yönelik sınırlama niteliği gösteren bu iki ölçüt, Anayasa Mahkemesi kararlarında da çoğu kez bir arada değerlendirilmiştir. Nitekim Mahkeme, *Kenan Ekşi* kararında (B. No: 2013/1262, 9/9/2015); temel haklara yönelik olarak tesis edilecek bir sınırlama işleminin, demokratik toplum düzeni için gereklilik arz edip arzetmediğinin, farklı bir anlatımla erişilmek istenilen kamu yararı amacını sağlamakla birlikte, temel haklara olabildiğince en düşük düzeyde müdahaleye imkân veren ölçekte olup olmadığının analiz edilmesi gerekmektedir.⁴⁵ Bu saptamadan

43 AYM, E.1999/33, K.1999/51, K.T.29/12/1999, (RG.29/6/2000, S.24094); AYM, E.2002/112, K.2003/33, K.T.10/4/2003 (RG.4/11/2003, S.25279); AYM, E.2009/1, K.2011/82, K.T.18/5/2011 (RG.18/2/2012, S.28208).

44 Esasında Anayasa'nın 13. maddesinde haklara getirilecek sınırlamaların koşulları bunlarla sınırlı tutulamaz. Anılan maddede getirilecek sınırlamaların koşulları, kanunilik ilkesi dışında öze dokunmama, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmama şeklinde sıralandırılabilir.

45 *Kenan Ekşi*, B. No: 2013/1262, 9/9/2015, § 55.

hareketle ölçülülük ilkesini, erişilmesi arzulanen kamu yararının elde edilebilmesi için gerekli ve yeterli olan asgari müdahaleden daha fazlasına izin verilmemesi olarak da tanımlamamız mümkündür.

Mülkiyet hakkı özelinde ölçülülük ilkesinin kriter olarak ele alındığı bir inceleme süreci üç hususa hasredilecektir. Buna göre inceleme konusu yapılacak husus, arzulanen amaca erişebilmek için seçilen müdahalenin “elverişli” (relevant), “gerekli” (necessary) ve “orantılı” (proportionate) olup olmadığı olacaktır. Ölçülülük ilkesinin alt kriterleri olarak da kavramlaştırabilecek bu alt ölçütler, Anayasa Mahkemesinin yorum ve içtihatlarıyla kesintisiz bir şekilde gelişmekte ve her somut olay bağlamında öznel farklılıklar sergileyebilmektedir (Metin, 2002, s. 91). Aynı şekilde bu ölçütlerin etki dereceleri ile kullanım sıraları her bir başvuru bakımından öznel koşullara göre ayrışabilecek, Mahkeme takdiren ya da teamül gereği koşulların özelliğine göre bu alt ölçütlerden bir ya da birkaçına müracaat etmek durumunda kalabilecektir (Oğurlu, 2002, s. 146). Bu ölçütlerden “elverişlilik”, müdahalenin öngörülen, erişilmesi arzulanen amacı gerçekleştirebilme noktasında elverişli olmasını; (Hakyemez, 2001, s. 1319) “gereklilik”, erişilmesi arzulanen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını, kaçınılmaz olarak devreye sokulmasının gerekliliğini farklı bir anlatımla aynı amaca daha hafif sonuçları olacak olan farklı bir müdahale türü ile erişilmesinin mümkün olmamasını; (Yüzbaşıoğlu, 1993, s. 286) “orantılılık” ise hak öznesi olan bireyin hakkına yapılan müdahale ile erişilmesi arzulanen amaç kabul edilebilir ve makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.⁴⁶ Esasında “elverişlilik” ve “gereklilik ilkeleri”, daha çok fiili imkânların optimizasyonu ile ilişkilendirilebilen alt ölçütler olmasına karşılık orantılılık ise, daha çok hukuki imkânların optimizasyonu ile ilişkilendirilebilecek bir alt ölçüttür (Metin, 2017, s. 7). Bu bağlamda orantılılık ilkesi, uygulama alanı bulan önlemin muhatabı olan hak öznesi olan bireye yüklemiş olduğu yükümlülük ile toplumun geri kalan kesiminin bu tedbir neticesinde edinmiş olduğu fayda arasında kabul edilebilir makul bir dengenin sağlanmasını elzem kılmaktadır (Emiliou, 1996, s. 12). Orantılılık ilkesinin uygulanırılık kazanabilmesi için gerekli olan hassas adil denge arayışı yaklaşımı, özellikle kamu maliyesinin en önemli ve asli finansman kaynağını oluşturan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin doğrudan toplumun faydası ile açık ilişkisi olduğu gerçeği dikkate alındığında

46 Bkz. *Ashingdane/Birleşik Krallık*, B. No: 8225/78, 28/5/1985, § 57.

vergisel müdahalelerde daha hassas nitelikli sabit yan kriterlerin varlığını gerekli kılmaktadır.

Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvurularda, şikâyet konusu müdahalenin ölçülülük ilkesine uygun olup olmadığı saptaması yapılırken ispat külfetinin başvurucuya yüklenmiş olduğu görülmektedir. Kişisel kanaatimizce bu noktada AİHM'in konuya yaklaşımını Anayasa Mahkemesi uygulamasına kıyasla daha fazla başvurucu lehinedir. Zira, AİHM uygulamasında ispat külfeti adeta tersine dönmüştür. Nitekim AİHM'in yaklaşımına göre demokratik bir toplumda davalı konumundaki sözleşmeci devletin, şikâyet konusu müdahaleye başvurmamasının öngörülen amacı gerçekleştirmek noktasında zorunlu olduğunu ikna kabiliyetini haiz yeterli delillerle ortaya koyması gerekmektedir.⁴⁷ Buna göre kişisel kanaatimizce Anayasa Mahkemesi uygulamalarında da ispat yükünün bu yoğunluk ve derecede başvurucu üzerinde bırakılması uygulamasından vazgeçilerek -AİHM uygulamasında olduğu gibi bu yükün tamamen ters çevrilmesine dahi gerek de olmadan- en azından ispat yükünün taraflar arasında adil paylaşımı daha hakkaniyete uygun bir yaklaşım tarzı olacaktır. Özellikle vergi hukuku alanına ait uyuşmazlıklarda vergi mükelleflerinin vergi mahremiyeti prensibi gereği haklarında tesis edilmiş olan işlemlerin arka planını tüm detayıyla öğrenip vergi idare organlarından lehlerine olan belge ve bilgileri toplayabilmelerinin epey müşkül olduğu gerçeği dikkate alındığında, ispat yükünün bu şekilde paylaşımı özellikle vergisel uyuşmazlıklar için daha önem arz etmektedir.

Anayasa Mahkemesi, ölçülülük ilkesinin uygulanması kapsamında amaç-araç dengesini analiz ederken, asli ve tali pek çok faktörü göz önünde bulunduracaktır. Mahkeme bu kapsamda, daha hafif sonuçları olacak farklı önlemlerin alınıp alınamayacağını, başvuru- lan önlemin alternatif maliyetini, bu önlemin kaldırılmasının ne tür olumlu ya da olumsuz sonuçlara sebebiyet vereceğini, başvuru- lan önlemlerin niteliği ve yaygınlığını, uygulama alanını ve muhtemel ya da mukadder zarar doğurucu çıktılarını dikkate alarak anılan denge- nin durumunu saptama yoluna gitmektedir (Oğurlu, 2002, s. 145).

47 Bununla birlikte AİHM, müdahalenin gerekliliğinin tespiti noktasında sözleşmeci devletlerin belirli bir takdir marjına sahip olduklarını, bu alana müdahale niteliği arzedecek bir denetim yapamayacağını vurgulamaktadır. Bu itibarla, AİHM'in konuya ilişkin denetimlerinde gereklilik alt ölçütünü daha esnek tarzda uygulama yolunu tercih ettiği söylenebilir.

Aynı şekilde Anayasa Mahkemesi, AİHM pratiğinden yararlanma yoluna da giderek pek çok vakayı bir alt ölçüt olarak kullanmak suretiyle ölçülülük değerlendirmesinde bulunabilmektedir. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi, başvuru konusunun somut olayda takındığı tavır ve sergilediği yaklaşım tarzı,⁴⁸ başvurunun iyi niyetli olup olmadığı,⁴⁹ mülkiyet hakkının özüne dokunulması,⁵⁰ müdahale sonucunda katlanılmak zorunda kalınan zararın önem, miktar, yoğunluk ve ağırlığı,⁵¹ başvurucuya herhangi bir tazminat ödenip ödenmediği ve eğer ödenmiş ise tazminat miktarının fiili zararı karşılama oranının hangi düzeyde olduğu,⁵² mülkiyetten yoksun bırakılma şeklinde bir müdahale söz konusu ise bu müdahale karşılığında başvurucuya malın değeriyle orantılı ve telafi kabiliyetini haiz bir giderim yöntemiyle başvurulup başvurulmadığını ödenip ödenmediği,⁵³ başvuru konusunun zararın tazmini için iç hukuk tarafından şahsına sunulmuş olunan hukuki imkân ve enstrümanları gereği gibi yerinde ve usulüne uygun olarak kullanıp kullanmadığı,⁵⁴ müdahalenin geriye yönelik uygulanması nedeniyle öngörülemez nitelik taşıyıp taşımadığı,⁵⁵ mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia eden başvuru konusunun hakkını korumak noktasında gösterdiği özen ve gayreti,⁵⁶ müdahaleye izin veren hükümde yeterli usulü güvencelerin dercedilip dercedilmediği edilmediği,⁵⁷ müdahaleye konu malların basiretli tüccar olan başvuru konusunun ticari faaliyetinin bir parçası olup olmadığı,⁵⁸ basiretli tüccar başvuru hakkında kamu otoritelerinden sadır olan müdahalenin olağan ticari risk kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, derece mahkemelerince ihdas edilen kararların hangi derecede gerekçelendirilmek zorunda olduğu,⁵⁹ başvurucuya yapılan müdahalenin kendisiyle aynı veya benzer şartları haiz kişilere de yapılıp yapılmadığı,⁶⁰ bu konuda objektif ve nesnel bir gerekçeden yoksun

48 *İntermetal Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* (2), B. No: 2013/13547, 9/10/2019.

49 *Nurcan Öztok*, B. No: 2015/13201, 21/3/2019.

50 *Kenan Ekşi*, B. No: 2013/1262, 9/9/2015.

51 *Muhsin Hükkümdar*, B. No: 2016/15853, 7/11/2019.

52 *Bekir Aybar ve Hacı Aybar*, B. No: 2015/12564, 14/11/2018.

53 *Abdulaziz Çelik ve diğerleri*, B. No: 2015/18941, 29/11/2018.

54 *İntermetal Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* (2), B. No: 2013/13547, 9/10/2019.

55 *Hülya Karacaoğlan ve diğerleri*, B. No: 2015/3068, 21/3/2018.

56 *Özimeks Sanayii Ürünleri Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/13851, 27/6/2018.

57 *Adil Kocagöz*, B. No: 2016/11518, 13/6/2019.

58 *Özimeks Sanayii Ürünleri Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/13851, 27/6/2018.

59 *Abdulaziz Çelik ve diğerleri*, B. No: 2015/18941, 29/11/2018.

60 *Reis RS Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2015/17259, 28/6/2018.

ayrımcı bir motif sergilenip sergilenmediği,⁶¹ kamu mercilerinin benzeri müdahalelerinde iyi yönetim ilkesinin gerekleri doğrultusunda tutarlı bir yaklaşım sergileyip sergilemedikleri,⁶² müdahale süresinin makul addedilip addedilemeyeceği,⁶³ müdahalenin varlığına ilişkin ulusal mercilerin proaktif ve aksiyoner bir yaklaşım mı sergiledikleri yoksa eylemsiz kalmayı mı tercih ettikleri⁶⁴ gibi pek çok noktayı ölçülülük denetiminde dikkate alma yoluna gidecektir.

Çalışma konumuz itibarıyla vergi hukuku alanıyla ilgili ölçülülük ilkesine ileride daha tafsilatlı bir yer verilmiş olması nedeniyle konuya ilişkin olarak bu aşamada yalnızca şu hususu belirtmek uygun olur ki ölçülülük ilkesi, vergi hukuku alanında genel olarak vergilendirme yetkisinin aşırı kullanımına engel teşkil etmek için ihdas edilmiş bir sınırlama aracı olarak değerlendirilebilir (Gerçek ve Bakar, 2015, s. 15). Vergilendirme yetkisinin kamu mercilerinin egemenlik alanlarıyla olan doğrudan bağı da göz önüne alındığında, açıktır ki bu yetkinin aşırı kullanımı hususunda anayasal denetim mekanizmaları dışında yaptırım içerikli başka kurumlar henüz tesis edilmemiştir. Bu gerçeklikten hareketle ölçülülük kriterinin özellikle vergisel müdahalelerde gerek idari merciler gerekse de yargı mercilerince yeterince dikkate alınmasında en önemli görev Anayasa Mahkemesine düşmektedir.

4. MÜLKİYET HAKKINA VERGİ YOLUYLA YAPILAN MÜDAHALENİN ÖLÇÜLÜLÜĞÜ VE ORANTILILIĞI: ANLAM VE KAPSAMI

Tesis edilen vergisel düzenlemeler ve tasarruflar nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvurular, daha önce de değinildiği üzere “hukuka dayalı olma” ve “genel yarara uygun bulma” kriterlerini karşılamakta ise son ve en önemli kriter olan “ölçülülük ilkesi” devreye girecektir. Bu ölçüt esasında farklı menfaatlerin kesiştiği nokta olan “adil denge noktası”na tekabül etmektedir.

61 *Tevfik İlker Akçam*, B. No: 2018/9074, 3/7/2019.

62 *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/6728, 1/2/2018.

63 *İbrahim Geçer*, B. No: 2014/19056, 19/2/2019. Öte yandan belirtmek gerekir ki, bu durum özellikle ihtiyati haciz gibi tedbir kararlarının uygulanma süresi, kamulaştırma işleminin gecikmesi ile imar sonrası inşaat yasakları hâllerinde söz konusu olabilmektedir.

64 *Kadri Ceyhan*, B. No: 2014/1924, 17/5/2018.

Zira kamusal bir müdahale, toplumsal genel çıkarların gerekleri ile hak öznesi olan bireyin temel hak ve özgürlüklerinin korunması gerekliliği arasında “adil bir denge” oluşturmalıdır.⁶⁵ Başvurucunun kişisel olarak aşırı ve olağan dışı bir külfete maruz kaldığının saptanması durumunda bu dengenin bozulmuş olduğu kabul edilecektir. Esasında mülkiyet hakları/dışsallıklar sorunlarının iç içe geçmiş olmasının diğer yüzü, “özgürlük” ve “adalet” kavramlarının ayrılmaz bir bütünün parçası olmaları gerçeğidir. Hak öznesi olan bir birey diğer bireylere ya da topluma zarar verdiğinde bireyin özgürlükleri kısıtlanmalıdır. Bu bağlamda bir kişinin çevreyi kirletme özgürlüğü başka birisinin sağlığını olumsuz olarak etkileyecektir. Bir kişinin hızlı araç kullanma özgürlüğü de başka birisinin maddi ve manevi varlığın korunması hakkı kapsamında sakatlanmama özgürlüğünü etkileyecektir (Stiglitz, 2014, s. 262-263). Aynı mantık çerçevesinde kamunun finansman ihtiyacını teminen vergisel müdahalelerde bulunulması da vergi mükellefinin mülkiyet hakkını etkileyecektir. Kuşkusuz tüm bu karşılıklı kazanım ve giderimleri anlamlı kılacak referans kurum da “ölçülülük” müessesesidir. Bu arada denetimde esas alınacak bu ölçütü en önemli kriter olarak kategorize etmemizin sebebi, gerek AİHM’in gerekse de Anayasa Mahkemesinin bugüne kadar vermiş oldukları ihlal kararlarının ağırlıklı olarak bu kritere dayanmış olmasıdır.

Bu itibarla sözleşmeci devletler her ne kadar yurttaşlarının mülkiyet haklarına yaptıkları vergisel müdahaleler bakımından kapsamı geniş bir takdir yetkisini haiz olsalar da, nihayetinde bu müdahaleler, ölçülülük unsurunun üç alt unsurunu teşkil eden “gereklilik”, “elverişlilik” ve “orantılılık” yönünden mutlak ve kesintisiz bir denetim faaliyetine tabi olacaklardır. Sonuçta ölçülülük ilkesi kamu mercilerinin takdir yetkisine yön vermektedir (Gerçek, 2006, s. 51). Buna göre takdir yetkisini haiz olan kamu merci, ilk planda kanunlarla tespit edilmiş sınırlar dahilinde uygun gördüğü şekilde dilediği gibi tutum sergileme hakkına sahipmiş gibi görünse de, kanuni idare ilkesinin uygulama alanı bulabildiği istisnai durumlar haricinde ihdas ettiği işlemin gerekçesini de belirtmek suretiyle esasında işlemi ölçülü ve orantılı yapması gerekmektedir. (Oğurlu, 2002, s. 107).

Vergilendirme ve vergilerin tahsil sürecinde tesis edilen vergisel düzenlemeler ile öngörülen tasarrufların temel amacı Avrupa İnsan

65 *Gasus Dossier-und Födertechnik GmbH/Hollanda*, B. No: 15375/89, 23/2/1995. § 55.

Hakları Sözleşmesine (AİHS) Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin 2. fıkrasında belirtildiği üzere “*vergilerin ve diğer mali yükümlerin ya da para cezalarının tahsilinin güvence altına alınması*”dır. Bunun yanı sıra, vergilendirme alanında çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlara da yer verilebileceği kuşkusuzdur. Bununla birlikte mülkiyet hakkına müteallik vergisel müdahaleler izlenen amaçlar ile orantılı olmalı, amacın gerçekleştirilmesi için yapılması gerekenleri aşmamalıdır.⁶⁶

Mülkiyet hakkına vergisel müdahale olduğu iddiasıyla bireysel başvurular yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne getirilen başvurular için de genellikle ölçülülük ilkesi kapsamında ihlal kararı verilmektedir. Bu kararların tümünde kamu mercilerince başvuruçuların mülkiyet haklarına yapılan vergisel müdahaleyle erişilmek istenilen amaç ile bu amacın gerçekleştirilmesi için kullanılan aparatlar arasında makul bir ölçülülük ilişkisinin olup olmadığı değerlendirme konusu yapılmış ve olumsuz değerlendirmeler sonucu ihlal kararları ihdas edilmiştir.

Daha önce de değinildiği üzere ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Yine daha önce de ifade edildiği üzere “*elverişlilik*” öngörülen müdahalenin erişilmesi arzulanan amacı gerçekleştirme yetisine sahip olmasını, “*gereklilik*” erişilmesi arzulanan amaç bakımından müdahalenin zorunluluk arzetmesini farklı bir anlatımla aynı amaca daha hafif sonuçları olacak bir müdahale ile erişilmesinin mümkün olmamasını,⁶⁷ “*orantılılık*” ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile erişilmesi

66 Fritz FLEINER ölçülülük ilkesine ilişkin olarak “*serçelerin topla vurulmaması*” şeklinde, Guy BRAIBANT da “*sineğin çekiçle ezilmemesi*” biçiminde benzetmelerde bulunmuşlardır. YERELİ ve UÇAR da amaç ve araç arasında varlığı aranan denge ve oranı “*sinek sıklet boksöre ağır sıklet rakip tayin edilmemesi*” ifadesiyle formüle etmektedirler (Yereli ve Uçar, 2019, s. 206).

67 Kamu mercilerince müdahale gerçekleştirilirken hedeflenen kamu yararı amacını gerçekleştirmeye en uygun aparatın seçimi sürecinde bu alanda hangi aparatların tercihe şayan olacağı ise, öncelikli olarak daha isabetli karar verebilecek konumda olduğu genel kabul gören bu mercilerin yetkisi dahilindedir. Bu itibarla kamu mercileri, hangi aparatın tercih edileceğinin saptanması noktasında belirli ölçüde takdir yetkisine sahiptirler. Ne var ki seçime konu aparatın gerekliliğine ilişkin olarak kamu mercilerinin sahip olduğu takdir yetkisinin sınırsız olduğundan bahsedilemeyecektir. Anayasa Mahkemesi, kamu mercilerince tercih edilen aparat müdahaleyi erişilmesi arzulanan amaca kıyasla bariz bir biçimde ağırlaştırıyor ise bu müdahalenin gerekli olmadığı sonucuna varabilecektir. Buna mukabil Anayasa Mahkemesinin bu kapsamda yapacağı anayasal denetim, seçilen aparatın isabet ve doğruluk derecesine yönelik olmayıp temel hak üzerinde oluşturduğu müdahalenin yoğunluk ve ağırlığına dönük olacaktır.

arzulanan amaç arasında makul bir dengenin varlığının gözetilmesi gerekliliğini betimlemektedir.⁶⁸

Anayasa Mahkemesi, müdahalenin ölçülülüğünü irdelerken de, bir taraftan erişilmesi arzulanan meşru amacın önemi ve birey ve toplumdaki anlam dünyasını, hak ve özgürlüklerle olan dikey ve yatay ilişkisini ve kayda değer unsurlarını, diğer taraftan da müdahalenin niteliğini, özgünlüğünü, kaçınılabilirliğini, seçenler içerisindeki özgül ağırlığını, çıktı ve sonuçlarını, başvuruçunun ve kamu mercilerinin tutum ve davranışlarını da göz önüne almak suretiyle başvurucuya yansıyan külfetin en belirgin ve net fotoğrafını yakalamaya çalışacaktır.⁶⁹

Ölçülülük ilkesi, vergi cezaları dahil olmak üzere cezai yaptırım gerektiren bütün hükümlerde dikkate alınması gereken bir ilkedir. Bu kapsamda idari yaptırım uygulanmasını gerektiren fiiller için belirlenen sınırlama aparatının sınırlama amacını gerçekleştirmek noktasında orantılı olup olmadığı hususunun açıkça saptanması gerekecektir.⁷⁰ Anayasa Mahkemesi; cezai düzenlemeler konusunda kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisine sahip olduğunu evleviyetle kabul etmektedir. Bununla birlikte Mahkeme, orantılılık ilkesinin bu yetkinin sınırını oluşturduğunu, fiil ile müeyyide arasında orantılılığın bulunmaması durumunda söz konusu düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olacağı saptamasını da sıklıkla hatırlatmaktadır.⁷¹

Vergi hukuku alanında sadece mali yükümlülüklerin ihdas edilmesi aşamasında değil ve fakat vergilendirmenin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulması gerekli olan ölçülülük ve orantılılık ilkeleri,⁷² tam da bu nedenle mali tazminat ve ceza hukukuna ilişkin ihtilaflar açısından da geniş bir uygulama alanı bulabilmektedirler. Bu kapsamda yargı mercilerinin konuya ilişkin yaklaşım tarzlarıyla da teyit edildiği üzere, gecikme zammı ve gecikme faiz müesseselerinin kurgulanma biçimleriyle kamu alacaklarının süresinde tahakkuk

68 AYM, E.2011/111, K.2012/56, K.T.11/4/2012; E.2014/176, K.2015/53, K.T.27/5/2015; E.2016/13, K.2016/127, K.T.22/6/2016, § 18; *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38.

69 *Arif Güven*, B. No: 2014/13966, 15/2/2017, §§ 58, 60; *Osman Ukav*, B. No: 2014/12501, 6/7/2017, § 71.

70 AYM, E.2010/91, K.2011/98, K.T.9/6/2011.

71 AYM, E. 2010/104, K.2011/1802, K.T.9/12/2011.

72 *Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.*, B. No: 2015/3930, 23/10/2019, § 50.

etmemesi ya da tahakkuk etmiş olan alacakların da süresinde ödenmemiş olması durumunda talep edilebilir bir mali tazminat yöntemi olarak konumlandırılabilir.⁷³ Bu şekilde vergi ceza hukukunda tespit edilen yaptırımların ceza uygulaması aracılığıyla erişilmesi arzulanan amaçla orantılı olması uygun olacaktır. Bu saptamadan hareketle gecikme faizi ya da gecikme zammı adları altında uygulanmakta olan mali tazminat ile hapis cezası veya idari para cezası şeklinde uygulama alanı bulan vergisel yaptırım; erişilmesi arzulanan amaç ile orantılı olduğu ortaya konulmaz ise farklı bir anlatımla ceza vergi ödevlisi açısından ekonomik varlığını sekteye uğratabilecek ölçekte katlanılmaz bir külfet meydana getiriyor ise ölçüsüz olarak değerlendirilebilecektir.⁷⁴ Farklı bir anlatımla vergi alacaklarının tahsilini güçlendirmek üzere devletin mekanizmalar oluşturmasının bir meşruiyet zemini bulunmakta ise de, bu amacın gerçekleştirilmesi için gerekli olandan fazlasına itibar ederek malvarlığı haklarına müdahale edilmesi ölçülü olarak kabul edilemeyecektir.

Sonuç olarak vergisel uyumsuzluklara ilişkin olarak mülkiyet hakkı çerçevesinde orantılılık koşulu bakımından yapılan değerlendirmelerde özellikle, sınırlandırmanın başvuru nezdinde kişisel ve olağan dışı aşırı bir külfet oluşturup oluşturmadığı; bu külfetin hak öznesi olan bireyin ekonomik varlığını etkileyip etkilemediği; izlenen amaç ile kullanılan aparatın orantılı olup olmadığı ve başvuruçunun AİHS ya da Anayasa'da güvence altına alınan haklarının korunması bakımından iç hukukta yeterli hukuksal güncenin dercedilip dercedilmediği sorularının yanıtları aranmaktadır.

5. MÜLKİYET HAKKINA VERGİ YOLUYLA YAPILAN MÜDAHALELERDE ORANTILILIK KRİTERİNİN ALT GÖRÜNÜMLERİ

5.1. GENEL OLARAK

Anayasa Mahkemesi vergisel uyumsuzluklara ilişkin başvuruları orantılılık ilkesi kapsamında analiz ederken dinamik yorum yönte-

⁷³ Benzer birçok karardan bkz. Danıştay Onüçüncü Dairesi, 18/6/2012 tarihli ve E.2008/3864, K.2012/1747.

⁷⁴ Mehmet Coşkun Karabaşoğlu, B. No: 2015/14318, 19/272019, § 56; Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş., B. No: 2015/3930, 23/10/2019, § 50.

mini kullanıyor olmanın sağladığı avantaj ve takdir hakkı çerçevesinde somut olay özelinde pek çok orantılılık alt kriteri oluşturabilmekte ya da daha önce oluşturduklarını farklı bağlamlarla devreye sokabilmektedir. Bu kapsamda Mahkeme, daha önceki değinilen alt ölçütlerden farklı olarak -bazıları kısmen tekrar mahiyetinde olmak üzere- başvuru sahibinin somut olayda takındığı tavır ve sergilediği yaklaşım tarzı,⁷⁵ başvurunun iyi niyetli olup olmadığı,⁷⁶ mülkiyet hakkının özüne dokunulması,⁷⁷ müdahale sonucunda katlanılmak zorunda kalınan zararın önem, miktar ve ağırlığını,⁷⁸ başvurucuya herhangi bir tazminat ödenip ödenmediği ve eğer ödenmiş ise tazminat miktarının fiili zararı karşılama oranının hangi düzeyde olduğu,⁷⁹ başvuru sahibinin zararın tazmini için iç hukuk tarafından kendisine sunulmuş olunan hukuki imkânları gereği gibi yerinde ve usulüne uygun olarak kullanıp kullanmadığını,⁸⁰ mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia eden başvuru sahibinin hakkını korumak noktasında gösterdiği özen ve gayreti,⁸¹ müdahaleye izin veren hükümden yeterli usulü güvencelerin dercedilip dercedilmediği edilmediği,⁸² müdahaleye konu malların basiretli tüccar olan başvuru sahibinin ticari faaliyetinin bir parçası olup olmadığı,⁸³ basiretli tüccar başvuru hakkında kamu otoritelerinden sadır olan müdahalenin olağan ticari risk kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, derece mahkemelerince ihdas edilen kararların hangi derecede gerekçelendirilmek zorunda olduğu,⁸⁴ başvurucuya yapılan müdahalenin kendisiyle aynı veya benzer şartları haiz kişilere de yapılıp yapılmadığını, bu konuda ayırıcı objektif ve nesnel bir gerekçeden yoksun ayırıcı bir motif sergilenip sergilenmediğini,⁸⁵ vergisel müdahale nedeniyle başvuru sahibinin

75 *İntermetal Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. (2)*, B. No: 2013/13547, 9/10/2019.

76 *Nurcan Öztok*, B. No: 2015/13201, 21/3/2019.

77 *Kenan Ekşi*, B. No: 2013/1262, 9/9/2015.

78 *Em Export Dış Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/4051, 21/4/2016.

79 *Bekir Aybar ve Hacı Aybar*, B. No: 2015/12564, 14/11/2018.

80 *Berko İlaç ve Kimya San. A.Ş.*, B. No: 2016/477, 13/6/2019.

81 *Özimeks Sanayii Ürünleri Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/13851, 27/6/2018.

82 *Adil Kocagöz*, B. No: 2016/11518, 13/6/2019.

83 *Özimeks Sanayii Ürünleri Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/13851, 27/6/2018.

84 *Abdulaziz Çelik ve diğerleri*, B. No: 2015/18941, 29/11/2018.

85 *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/6728, 1/2/2018. Başvuru, indirimli ÖTV uygulandığı dönemde gerçekleştirilen araç satışlarının muvazaalı olduğu gerekçesine dayanılarak re'sen üç kat vergi ziyai cezalı ÖTV tarh edilmesi nedeniyle ayırıcılık yasağı bağlamında mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Olayda Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı taşıt araçları

edindiği imtiyaz ya da ekonomik kapasiteyi,⁸⁶ içtihat farklılığının hukuki belirlilik ilkesini zedeleyecek ölçüde olup olmadığını,⁸⁷ konuya ilişkin rücu ya da telafi mekanizmalarının bulunup bulunmadığını,⁸⁸ kamu otoritelerinin benzeri müdahalelerinde iyi yönetim ilkesinin gerekleri doğrultusunda tutarlı bir yaklaşım sergileyip sergilemedikleri,⁸⁹ müdahale süresinin makul olup olmadığı⁹⁰ ve kamu mercileri tarafından başvuru edilen tedbirler ile bu tedbirlerin uygulanması da dâhil olmak üzere ilgili tüm koşulları göz önünde bulundurarak görünenin ardındaki gerçekliğe ulaşması gerektiğini açıklamıştır.

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi vergisel uyumsuzluklar bakımından mülkiyet hakkı kapsamında orantılılık koşulu bakımından

için altı ay süreyle ÖTV indirimi teşviki uygulanmıştır. Otomobil ve oto yedek parça ticaretiyle iştigal etmekte olan Şirket, indirimin uygulandığı dönemde kendisine veya çalışanlarına yaptığı araç satışları yönünden indirimli oranda ÖTV ödemiştir. Sektörel bazda yapılan bir vergi incelemesi esnasında vergi idaresi bu satışların gerçek dışı olduğunu saptayarak başvurucu Şirkete resen üç kat vergi ziyai cezalısı ÖTV tarhiyatı yapmıştır. Yapılan şikâyetler üzerine vergi idaresince gerçekleştirilen incelemede ise aynı sektörde yer alan diğer şirketler hakkında yalnızca bir kat vergi ziyai cezası uygulandığı saptanmıştır. Mahkeme, somut olayın özgün koşulları altında vergi uygulamasındaki farklı muamelenin sonuçlarını ölçülülük bağlamında ele almıştır. Kararın ilginç bir yönü Anayasa'nın 10. maddesinde sayılan ayrımcılık sebeplerinin cinsiyet, ırk veya din gibi bireylerin doğuştan taşıdıkları veya sonradan edinmiş oldukları kişisel olarak nitelendirilebilecek sebeplerle sınırlı olmadığını kabul etmiş olmasıdır. Mahkemeye göre "benzer sebepler" kavramı geniş bir anlamı ihtiva etmekte olup maddede yer alan "herkes" ve "benzeri sebepler" ifadeleriyle ayrımcılığa karşı korunmakta olan kişi ve ayrımcılık temelleri açısından sınırlı bir yaklaşımın benimsenmediği dikkate alınmalıdır. Bu bağlamda vurgulamak gerekir ki mülkiyet temelinde de ayrımcılığın yasaklandığı kabul edilmelidir. Nitekim AİHS'in 14. maddesinde "mülkiyet" (property) açık bir şekilde ayrımcılık temelleri arasında sayılmıştır. Bu durumda kamu mercilerinin mülkiyet hakkının korunması gereğince mülk sahipleri arasında ayrıma yol açacak müdahalelerde bulunmama yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu nedenle Mahkeme bireysel başvuru kapsamında başvuruculara aynı veya benzer durumdaki diğer mülk sahiplerine göre ayrımcılığa yol açacak farklı bir muamelenin yapıp yapılmadığını incelemek durumundadır.

86 *Acarlar Otomotiv Nakliyat Taah. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2015/10008, 4/4/2019.

87 *Murat Çevik (1)*, B. No: 2013/3245, 11/12/2014; *Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017; *Ford Motor Company*, B. No. 2014/13518, 26/10/2017.

88 *Adil Kocagöz*, B. No: 2016/11518, 13/6/2019.

89 *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/6728, 1/2/2018.

90 *İbrahim Geçer*, B. No: 2014/19056, 19/2/2019. Öte yandan belirtmek gerekir ki, bu durum özellikle ihtiyati haciz gibi tedbir kararlarının uygulanma süresi, kamulaştırma işleminin gecikmesi ile imar sonrası inşaat yasakları hallerinde söz konusu olabilmektedir.

yapılan değerlendirmelerde özellikle, sınırlandırmanın mağdur nezdinde kişisel ve olağan dışı aşırı bir yük oluşturup oluşturmadığı; bu külfetin hak öznesi olan bireyin ekonomik konumunu etkileyip etkilemediği; izlenen amaç ile kullanılan araçların orantılı olup olmadığı; mağdurun AİHS ya da Anayasa'da yer alan haklarının korunması bakımından iç hukukta yeterli hukuksal güvencenin bulunup bulunmadığı sorularının yanıtları aranmaktadır. Yüksek Mahkemenin mezkûr soruların yanıtını ararken kullanmış olduğu enstrümanlara tekabül eden orantılılık alt kriterlerini esasında tüm yönleriyle kavrayıcı sistematik bir kategorizasyona tabi tutmak mümkün görülmesi de belli başlı vergisel uyumsuzluklar için kullanılan -mümkün olduğunca en kapsamlı hâli ile- orantılılık alt kriterlerini belirli alt başlıklar altında listelemek imkân dahilindedir. Bu alt kriterler kapsam, içerik ve görünüm biçimleri itibarıyla birbirleriyle benzerlik göstermeyip tam anlamıyla kıyaslanabilme niteliği arzetmelerse de orantılık kriterinin anayasal denetimdeki uygulanma biçimini kavrayabilmek noktasında analitik bir yol haritası sunabilmektedirler.

5.2. Vergisel Müdahalenin Bireysel ve Ağır Yük Oluşturması

Geniş kapsamı ve dinamik yorum yöntemi vesilesiyle tekraren alt ilkelere sahip olabilmesi hasebiyle diğer orantılılık alt kriterlerine kıyasla şümüllü bir alt ilke olarak konumlandırığımız mezkûr ilke esasında ulaşılan sonuç bağlamında diğer tüm alt kriterlerin içerisinde bir ölçüde de mündemictir. Nitekim vergilendirme sürecine yönelik olarak gerek AİHM gerekse de Anayasa Mahkemesine yapılan başvurularda, ağırlıklı olarak, vergi miktar ya da oranlarının makul düzeyde olmaması; hatalı vergi aslına bağlı olmayan iştirak cezası uygulanması; teminat karşılığı yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar mucibince gayrimenkul ve taşıtlar üzerinde tesis edilen ihtiyati haciz uygulamalarının makul olmayan uzun bir süre boyunca devam etmesi; mal ya da hizmet alımında bulunduğu firmanın olumsuz mükellef listesinde (kod listesi) konumlanmış olması sonucu vergi idaresi tarafından yapılan uyarı üzerine gönülsüz olarak ilgili yıllara ilişkin düzeltme beyannameleri veren başvuruçuların, ihtirazı kayıtlarla verilen bu beyannameler üzerinden yapılan tahakkuk ve kesilen vergi ve cezalara karşı açtıkları davaların yine bu beyannamelerin kanuni süresi geçtikten sonra verildikleri gerekçesiyle reddedilmeleri; başvuruçular hakkında tesis edilen ek KDV tahakkuk işleminin

mahkeme kararıyla iptal edilmiş olmasına rağmen ortada kalan ve asıl vergi cezasına bağlı fer'i alacak olan gecikme faizinin yine başvurulardan tahsil edilmesi; başvuru yönetimi kurulu üyesi oldukları şirketlerin vergi borcundan dolayı şahıslarına ait taşıt araçlarına haciz konulması işlemlerinin yargı kararlarıyla iptal edilmiş olmasına karşın bu kararların icra edilmemesi ve alıkonulmuş olan dönem için bu araçlar yönünden MTV tahakkuk ettirilmesi; başvuru tarafından çalışanları hesabına ilgili Vakfa yapılmış olan katkı payı ödemelerinin ücret olarak nitelendirilmesi sonucu gelir vergisi tarh edilerek vergi ziyai cezaları kesilmesi; yurt dışında mukim olan şirketin Türkiye'de gerçekleştirdiği yatırımlara istinaden yararlanmakta olduğu yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının gerekleri göz ardı edilerek fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması; gelir vergisi ve fon payının tahsilini teminen düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın görülmesi sırasında yürürlüğe girmiş olan yeni kanun hükmünün uygulanması suretiyle uyuşmazlığın çözümlenmesi; satış vaadi sözleşmesine konu taşınmazın vergi borcu yüzünden satılması; haksız ya da sehven alınan vergilerin iadesinin geç yapılması, iade faizinin ya ödenmemesi ya da ödeme sırasında uygulanmış olan faiz oranının düşük olması; vergilerin tahsil sürecine ilişkin yapılan başvurularda vergilerin tahsilinin garanti altına alınmasını temin etmek için uygulanagelen tasarrufların makul olmaması; vergi borcu nedeniyle motorlu taşıtın haczedilerek satılamamasına karşın makul bir sürede iade edilmemesi; Türkiye'de mukim olunmadığı iddiasına rağmen kıyı bankacılığı sistemine yatırılmış olan mevduattan edinilen faiz gelirleri üzerinden vergi alınması; ortağı bulunulan şirkete sunulan hizmetler nedeniyle yüklenen KDV iade alacağının gelir vergisi borcuna mahsup talebinin şirkete sunulan hizmetlerin KDV istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle kabul edilmemesi vs. gibi nedenlerle başvuru bakımından kişisel ve olağan dışı ağır bir külfet oluştuğu iddia edilmiştir.

Ölçülülük ve orantılılık denetimine esas teşkil eden en önemli kriter olan "bireysel ve aşırı yük" (individual and excessive burden) kavramı vergi uygulamasında gerek AİHM gerekse de Anayasa Mahkemesi içtihatlarıyla açık ve belirli bir içeriğe kavuşmuştur.⁹¹

91 AİHM, *Hentrich/Fransa* kararında, başvuru kişinin mağdur olarak bireysel ve olağan dışı aşırı bir külfet ile sıkıntıya maruz bırakıldığı değerlendirilmesiyse

Buna göre vergisel müdahalenin bireysel olması, kamu mercilerince ihdas edilen vergisel düzenleme, işlem ya da uygulamaların doğrudan başvuru sahiplerine şahsına ve onların mülkiyet hakkına yönelmiş olması anlamına gelmektedir. Öte yandan vergisel müdahalenin başvuru üzerinde aşırı yük oluşturması ise, başvuru sahiplerinin ekonomik varlığını önemli oranda etkileyen, onların mameleklerinde esaslı eksilmeye yol açan, mameleklerindeki mallarından kazanç sağlamalarını neredeyse tamamen ya da makul sayılamayacak bir süre zarfında onlardan yararlanamamak suretiyle imkânsız hale getiren, ekonomik işletmelerinin devamını sekteye uğratan ticari itibarlarını zedeleyen olguların belirmesi hâlinde söz konusu olacaktır.⁹²

Özellikle devletin vergilendirme alanına ilişkin sahip olduğu geniş yetkisini kullanırken ölçülülük ilkesini oldukça sıkı bir şekilde göz önünde bulundurması gerekmektedir. Farklı bir anlatımla, devletin vergilendirme yetkisi çerçevesinde saptamış olduğu vergi politikaları kapsamında alacağı önlemler ile bu politikaları uygulamak suretiyle erişmeyi arzulamakta olduğu çıktı ve sonuçlar arasında kabul edilebilir ve makul bir ilişkinin bulunması gerekmektedir. Bu nokta AİHM ve Anayasa Mahkemesinin kararlarında “adil denge sağlamak” ifadesiyle formüle edilmektedir. (Karataş Durmuş, 2018).

Bununla birlikte özellikle vergi yoluyla müdahalede vergi mükellefi üzerinde aşırı bir yük oluşup oluşmadığına ilişkin muhtemel

mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir. Yine Mahkeme, *Scollo/İtalya* davasında devletçe başvuru sahiplerine önlemlerin mülkiyet hakkına müdahale ettiğini ve bu müdahale sırasında tercih edilen yöntemin orantılı olmadığı değerlendirilmesinde bulunmuştur. Buna göre, kamu mercilerinden sadır olan müdahale kamu yararına müteallik ve meşru bir amacı haiz olsa dahi tercih edilen yol ile erişilmesi arzulanan arasında kabul edilebilir ve makul bir orantılılığın bulunması elzemdir. (Karataş Durmuş, 2018).

92 Örneğin AİHM, *Wasa Liv Ömsesidigt/İsveç* davasında (B. No.13013/87, 14/12/1988) vergi mükelleflerinin malvarlığının tümüyle kaybına neden olacak veya mükelleflerin mali birikimlerine, finansal pozisyonlarına, ekonomik getiri kapasitelerine ve sosyal kimliklerine ağır sonuçları içeren esaslı müdahale niteliği taşıyacak vergisel düzenlemelerin orantısallık ilkesinin ihlaline yol açacağına hükmetmiştir. Buna göre, aşırı vergiler yoluyla vergi mükelleflerinin mali bünyelerinin ve ekonomik varlıklarının mahvına neden olacak ölçekte temelden sarsılması, mülkiyet hakkına tanınan güvencelerle uyumsuzdur (Şimşek, 2010, s. 340). Aynı şekilde vergi mükelleflerinin mali konum ve varlıklarını temelden sarsacak ölçekte vergi cezaları uygulanması da mülkiyet hakkının ihlaline sebebiyet verecektir. Bkz. *Mamidakis/Yunanistan*, B. No: 35533/04, 11/1/2007.

tespitlerinin zorunlu olarak içerebileceği sübjektif mülahaza ve muğlak çıkarımlar adil dengenin saptanması hususunda özel nitelikli kriter ve ölçütlerin varlığını gerekli kılmaktadır. Nihayetinde her ne kadar uluslararası insan hakları kurumları sıklıkla “bireysel özgürlükler” ile “toplumun genel yararı” arasında “adil denge” kurulması gerekliliğini vurgulayıp, bu noktaya özellikle dikkat çekmekteyse de, mülkiyet hakkına konu sınırlandırma işlemlerinde kullanılagelen ölçütlerin içeriğine, her olgunun dahil edilmesi imkânı verebilecek nitelik, genişlik ve olasılıkta olması; farklı bir anlatımla kamu mercinin eline oldukça geniş yorumlanabilmesi kaçınılmaz olan bir müdahale aparatının sunulması, mülkiyet hakkının kullanım alanını ciddi mahiyette daraltmaktadır (Şahin, 2009, s.100). Aksi bir durumun kabulü ise, özellikle vergisel müdahalenin vergi mükellefine yüklediği yükün aşırılığını takdir sorumluluğunun idareden yargı mercilerine geçmesine ve mülkiyet hakkının bir hukuki bir kurum olarak bizatihi varlığının erkler arası çatışma yaşanmasına neden olacaktır. Bu itibarla, söz konusu kriter ve ölçütlerin tespiti noktasında vergi bürokrasinin inisiyatif olarak vergisel yüke ilişkin öz denetim ve sınırlama yoluna başvurmaları daha tercihe şayan bir yaklaşım olacaktır. Diğer türlü hâlihazırda olduğu gibi salt yargısal faaliyetler ile bu kriter ve ölçütlerin tespiti yoluna gidilmesi, mülkiyet hakkının mahiyetini ciddi olarak tartışmalı hale getirebilecek nitelikte bir sorun oluşturabilecektir.

5.3. Vergilere İlişkin Unsurların Makul Olmayacak Derecede Yüksek Olması

AİHM, belirli bir döneme kadar devletin vergilendirme yetkisini kullanarak saptadığı vergilere ve vergi oranlarına müdahale etmemeyi tercih etmeme yönünde bir politikayı oldukça sıkı bir şekilde devam ettirmiştir. Nitekim AİHM, *N.K.M./Macaristan* kararına (B. No: 66529/21, 14/5/2013) kadar istikrarlı bir şekilde vergilerin ya da vergi oranlarının makul olmadığı iddialarını içeren başvuruların tümünü reddetmiştir. AİHM bu konuda sözleşmecî devletlere egemenlik haklarından kaynaklı oldukça geniş takdir yetkisi tanınmış olduğu için *Gasus Dosier-und Fördertchnik GmbH/Hollanda* (B. No: 15375/89, 23/2/1995) kararına kadar aynı içerikteki pek çok başvuruyu kabul edilmez olarak değerlendirmiştir (Karataş Durmuş, 2018). Sonuç olarak AİHM’in vergi orijinli davaları da mülkiyet hakkı kapsamında

kabul edilebilir bularak bu tür başvuruları esastan inceleme yaklaşımı oldukça yeni bir aşama da olsa, ağır ekonomik ve mali sonuçlara sebebiyet verdiği iddia edilen vergilerin gündeme alındığı ağır vergilendirme olgusu bağlamında, vergisel müdahaleler dışındaki müdahale türlerinde daha önce kullanmakta olduğu benzeşen ve benzeşmeyen yeni ölçütler kapsamında ve mülkiyet hakkı yönünden esastan inceleme yapıp yargılama faaliyetinin sonucunda da ihlal kararı verdiği *N.K.M./Macaristan* kararı (B. No: 66529/21, 14/5/2013)⁹³ ve bu kararın açıkça teyidi niteliğindeki *Gall/Macaristan* kararı (B. No: 49570/11, 25/7/2013) emsal nitelikte kararlardır.

AİHM'in anılan kararlara imza atarken en belirgin saiki, vergilerin eksiksiz olarak ve zamanında tahsilini teminen ihdas edilen tedbir kapsamındaki tasarruflar da dahil mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelerde, toplumun genel yararı ile hak öznesi olan bireyin temel haklarının korunması arasında ilk bakışta paradoksal bir ilişki varmış gibi görünen her iki olguyu uzlaştırmaya ve belirli bir ahenk ve senkronizasyona kavuşmalarına çalışan adil bir dengenin oluşturulması kaygısı oluşturmuştur (Arslan Öncü, 2015, s. 174). Bu kapsamda vergi mükellefine özgü özel koşullardan hareketle, vergisel

93 AİHM'in *N.K.M./Macaristan* kararına konu başvuruda, devlet dairesinde çalışmakta olan başvurucu, işten çıkarılmasından on hafta gibi kısa bir süre önce yürürlüğe girmiş olan yeni bir kanuni düzenleme mucibince kıdem tazminatının önemli bir bölümüne uygulanmış % 98 oranında bir verginin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür. AİHM'ce başvuru kabul edilebilir bulunmuş ve esastan incelemeye geçilmiştir. AİHM yargılama faaliyeti sonucunda verdiği kararlar mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir. AİHM, Macar kamu mercilerinin vergilendirmeye ilişkin haiz oldukları geniş takdir yetkisinin varlığını teslim etmiştir. Bununla birlikte Mahkeme, vergisel müdahale sırasında kullanılan aparatların aşırı miktarda, kıdem tazminatların kamu hazinesinin korunmasına yönelik içkin olduğu varsayılan meşru amacı ile de orantısız olduğunu vurgulamıştır. Öte yandan başvurucuya ihdas edilen yeni ödeme planına uyum sağlayabilmesini temin edecek bir geçiş süreci imkânı da tanınmamıştır. Tüm bunlara ek olarak ayrıca başvurucuya yönelik vergisel müdahale ile esastan iş piyasasını yeniden birleştirmeye müteallik özel bir kamu menfaati olarak vasıflandırılması uygun düşecek ve başvurucu yönünden de açıkça kazanılmış hak oluşturan kıdem tazminatından adeta tümüyle mahrum bırakılmıştır. Macar kamu mercileri kıdem tazminatına bu ölçekte yüksek vergi oranı uygulamak suretiyle başvurucuya olağanüstü aşırı derecede bir yük yüklemişlerdir. Sonuç olarak AİHM, *N.K.M./Macaristan* kararında, başvurucuya herhangi bir geçiş dönemi sağlanmaksızın kamu yararı gereklerini de oldukça aşan bir tarzda ödenen kıdem tazminat miktarına % 98 oranında vergi uygulanmasını ölçüsüz bulup mülkiyet hakkının ihlal edildiği kanaatine varmıştır.

düzenlemenin uygulanmasının vergi mükellefine makul ve olağan olmayan bir külfet yükleyip yükmediği ya da mali pozisyonunu esaslı şekilde sarsıp sarsmadığı hususları da dikkate alınacaktır.⁹⁴

Gall/Macaristan (B. No: 49570/11, 25/7/2013) ile *R.Sz./Macaristan* (B. No: 41838/11, 4/11/2013) kararları; *N.K.M./Macaristan* kararını takip eden ve AİHM'in benzeri başvurularda vergi mükelleflerine yansıtılan vergi yüklerini artık ciddi anlamda kadrajına almış olduğu gerçeğini bizlere hatırlatan kararlardır. AİHM, söz konusu etiğimiz son iki kararında, vergisel müdahalenin ölçülü olup olmadığı sorusuna yanıt ararken subjektif olguları da hukuki imkân dahilinde inceleme alanına sokmuş ve başvuru konusu olaylarda başvuru-cuların tutum ve niyetleri ile şikâyet konusu verginin başvuru-cuların yaşam kalitelerine etkilerini de değerlendirme sürecinde ölçüt olarak kullanmıştır. Bu itibarla vergisel müdahalenin malvarlığı üzerinde oluşturduğu zararın kapsam, görünürlüğü ve miktarı, müdahalenin ölçülü olup olmadığının tartımında asli kriterler mesabesinde işlevsel ölçütler olarak belirmiştir. Buna göre de, mülkiyet hakkının sona ermesine neden olacak veya malvarlığı üzerinde esaslı eksilme sonucunu doğuracak ölçekte ve ölçüde vergi tesisi yoluna gidilmesi mülkiyet hakkının gereklerine aykırı olacaktır (İpek, 2017, s. 194-195).⁹⁵

Bu arada vergi asıllarının, cezalarının, miktarlarının, oranlarının, gecikme faizi ya da zammı oranları gibi fer'i borçlarının aşırı yüksek olması nedeniyle ölçüsüz olduğu şeklindeki iddialar eşliğinde yapılan bireysel başvurularla ilgili Anayasa Mahkemesince de hâlihazırda yeni kararlar tesis edilmeye başlanmıştır. Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin öncü nitelikli kararlarının birisinde (*Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/2/2019) başvuru-cuların vergilere ilişkin miktar ya da oran unsurlarının makul olmayacak ölçekte yüksek olduğuna ilişkin şikâyetlerini inceleyebilmek için kendisine başvuru-cular tarafından orantılılık karşılaştırması yapılmasına imkân verir yeterlilik ve elverişlilikte bilgi ve belge sunulması gereğine işaret ederek, "makul olmayacak derece yüksek olan vergi"nin saptanması sürecinde hareket noktası olarak kullanacağı donelerin neler olacağı sorusuna yanıt vermiştir. Nitekim bu kararda Anayasa Mahkemesi, somut başvuru konusu olayda başvuru-cununun vergi ziyat

94 Benzer nitelikteki değerlendirmeler için bkz. *M.A. ve diğerleri/Finlandiya*, B. No: 27793/95, 10/7/2003; *Imbert de Tremiolles/Fransa*, B. No: 25834/05, 4/1/2008.

95 Benzer içerikli tespitler için bkz. *Moon/Fransa*, B. No: 39973/03, 9/7/2009, § 51.

cezasının miktarının aşırı yüksek olması sebebiyle orantısız olduğu şeklindeki yakınmasının orantılılık karşılaştırması yapılmasına imkân verir yeterlilik ve elverişlilikte bilgi, belge ve done sunulmadığı için farazi iddia mesabesinde kaldığı gerçeğine işaret etmiştir. Mahkemenin değerlendirmesine göre tesis edilmiş vergi ziyai cezasının inceleme konusu olayda başvuru konusunun ekonomik varlığında ne tür ve hangi ölçekte bir etkiye yol açtığına saptanması mümkün olamamaktadır. Mahkemeye göre nihayetinde itiraz konusu cezanın miktar olarak vergi aslına kıyasla orantılı olarak tespit edildiği de göz önünde bulundurulmalıdır.⁹⁶

Esasında mükellefin ekonomik faaliyetlerini sekteye uğrattakça ölçekte yüksek vergi oranları, yalnızca mükelleflerin mülkiyet haklarını ihlal edebilecek uygulamalar niteliği kazanmamakta ayrıca vergi hukuku alanındaki önemi yadsınamaz olan “vergilemede adalet ilkesi”nin de zarar görmesine sebebiyet vermektedir. Nitekim, vergilemede adaleti gelir dağılımının düzeltilmesi olarak yorumlayan görüş sahiplerine göre, gelişmiş ekonomilerde vergi adaletinin gerçekleşmesi, gelişmemiş ya da az gelişmiş ekonomilere nispetle kolaylık arz etmektedir.⁹⁷ Zira, “gelişme için vergileme”nin klasik yaklaşımını domine eden görüş, ideal olanın servet ve gelir dağılımındaki dengesizliğin düzeltilmemesi olduğunu savunmaktadır. Bu görüşe göre, bir ülkenin kalkınmasını ve gelişimini teminen gerekli olan yoğun

96 Mehmet Coşkun Karabaşoğlu, B.No:2015/14318,19/2/2019,§60.Kararmüdahalenin ölçülülüğünün değerlendirilmesi yönünden oldukça kapsamlı bir inceleme ihtiva etmektedir. Başvurucunun hem idari işlemin hazırlık sürecine hem de yargılama aşamasına katılarak itirazlarını dile getirebilmiş ve bunların değerlendirilmiş olması ve kamu mercilerinin kararlarının keyfi olarak vasıflandırılmaması, farklı kişiler yönünden tesis edilen farklı değerlendirmelerin temellendirilmesi orantılılığın usul güvenceleri boyutunun temin edildiğini ve kamu mercilerinin özensiz bir tutum sergilemedikleri gerçeğine işaret etmektedir. Başvurucunun karşılaştırmaya elverişli bir bilgi ya da belge sunamaması nedeniyle ceza miktarı değerlendirilememiştir. Mahkemenin tespitlerine göre tesis edilmiş vergi ziyai cezasının inceleme konusu olayda başvuru konusunun ekonomik varlığında ne tür ve hangi ölçekte bir etkiye yol açtığına belirlenebilmesi mümkün olmaktadır. Mahkemeye göre, idari para cezası ihtiva eden müdahaleye başvuru konusunun kendi kusurunun yol açtığı açıktır. Bu tespitlerden hareketle Mahkeme mülkiyet hakkının ihlal edilmediği sonucuna ulaşmıştır.

97 Nihayetinde vergilemede eşitlik ilkesi de, özgürlükçü demokratik düzen içinde, eşit konumda bulunan kimselere eşit, eşit konumda bulunmayan kimselere ise eşitsizlikleri ve benzeşmezlikleri derecesinde farklı muamelede bulunulması anlamına gelmekte olan vergi adaleti düşüncesinden kaynaklanmıştır (Çağan, 1982, s. 148).

sermayeyi sağlamak için zaten yetersiz olan tasarrufların ya hiç vergilendirilmemesi ya da yüksek vergi oranlarına maruz bırakılmaması gerekmektedir (Soğukpınar, 2009, s. 77).

Konuya ilişkin bir diğer kararında Anayasa Mahkemesi (*Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy*, B. No: 2014/12080, 6/4/2017) bu konudaki yaklaşımının açık izlerini ortaya koymuştur. Başvurucular, Türkiye’de mukim olunmadığı şeklindeki itirazına rağmen kıyı bankacılığı sistemine yatırdığı mevduattan edindiği faiz gelirleri üzerinden vergi alınmasının, mülkiyet hakkını ihlal eder nitelikte bir vergisel müdahale teşkil ettiğinden yakınaparak konuyu Anayasa Mahkemesi önüne taşımıştır. Mahkeme de yargılama sürecinin sonunda başvuru konusu olayda mülkiyet hakkına yönelik açık bir ihlalin varlığından söz edilemeyeceği kanaatine varmıştır. Olayda başvurucuların 2001-2003 yılları arası döneme ilişkin olarak kıyı bankacılığı mevduat hesaplarından faiz geliri edindiği gerekçesiyle vergi tarh edilmiş, müteakiben başvurucular vergi asıllarını fon payı, gecikme faizi ve vergi ziyai cezalarıyla birlikte uzlaşma hükümlerinden yararlanmak suretiyle ödemişlerdir. Akabinde başvurucular ödenen verginin düzeltme yapılarak iadesi için Vergi Dairesine başvurmuşlar, talepleri reddedilince de Vergi Mahkemesinde davalar açmışlardır. Mahkeme, başvurucuların vergilendirme dönemlerinde altı aydan fazla Türkiye’de buldukları gerekçesiyle davaları reddetmiştir.

Mahkeme kararında özetle; başvurucuların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 3. ve 4. maddeleri gereğince tam mükellef olarak edindikleri faiz gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Somut olayda esasında başvurucular geçici olarak yurt dışında bulunmakta iseler de nihayetinde altı aydan fazla yurt içinde buldukları için edinmiş oldukları kıyı bankacılığı mevduat faiz gelirleri üzerinden gelir vergisi tarh ve tahakkuk ettirilmiştir. Mahkemenin saptamasına göre konuya ilişkin ilgili iç hukuk hükümleri aksi yorum imkân vermeyen açıklıkta ifadeler içermekte olduğundan mezkûr hükümlerin anlaşılabilir ve ulaşılabilir olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır. Bu saptamadan hareketle Mahkeme, olaydaki mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalenin kanunilik ölçütünü karşıladığı değerlendirmesinde bulunmuştur. Bu arada tam mükellef olduğu kabul edilen vergi mükelleflerinin kıyı bankacılığı mevduat faiz gelirlerinin vergilendirilmiş olmasının, kamu yararının bir gerekliliği olduğu ve meşru bir amacı da içerdiği kuşkusuzdur. Esasında

başvurucular, salt kıyı bankacılığı mevduat faiz gelirlerinden vergi alınmasından şikâyetçi olmayıp aynı zamanda alınan bu verginin aşırı ve fahiş miktarda yüksek olmasından da yakınmışlardır. Bununla birlikte başvurulardan birisi başvuru formunda, fon payı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte ödemiş olduğu toplam vergi tutarını belirtmiş; diğer başvuru ise bu şekilde bir miktar belirtme yoluna dahi gitmeyip yalnızca edindiği faiz gelirlerinden % 36 oranında vergi aslı ödediğini ifade etmiştir. Başvurucuların dosya kapsamında sunmuş oldukları belge ve bilgilerden hareketle konuyu analiz eden Mahkeme, olayda ihtilaf konusu vergi asıllarının başvurulardan ekonomik varlık ve konumlarını da olumsuz etkileyecek düzeyde olağan dışı ve aşırı bir külfete neden olduğunun bilgi ve belge destekli bir şekilde somut olarak ortaya konulmadığını değerlendirmiştir. Bu saptamayı hareket noktası olarak alan Mahkeme, usulü güvenceler sağlanması gibi ölçülülük incelemesine esas diğer yan kriterlerin de karşılandığını tespit edince başvurulardan mülkiyet haklarının ihlal edilmediğine karar vermiştir.

Sonuç olarak gerek AİHM gerekse de Anayasa Mahkemesinin yaklaşımına göre, vergisel uygulama ve önlemlere ilişkin düzenlemeler yapılan iç hukuk hükümlerinin niteliğinin ne olacağı ve kamuya açıklığının ne şekilde sağlanacağı sözleşmecî devletlerin takdirindedir. Buna mukabil bu tedbirlerin kat'î bir surette vergi mükellefi üzerinde tahammül edilmesi zor ve ağır bir yük yüklememesi gerekmektedir. Bu kapsamda, vergi mükellefinin ekonomik varlığının mahvına neden olacak ve finansal pozisyonunu temelden sarsacak ölçekte tesis edilen vergi oranları ve vergi cezaları, vergi aslına nispetle oldukça aşırı yüksek vergi cezaları, vergi alacağını güvence altına alınmasını teminen uygulanması gereklilik arz etmekle birlikte vergi mükellefinin ekonomik varlığını ve finansal pozisyonunu temelden sarsan ihtiyati haciz uygulamaları ve vergi aslına nazaran oldukça yüksek miktarda uygulanan ihtiyati haciz uygulamaları, AİHM tarafından orantısallık ilkesinin ihlaline neden olan olgular olarak nitelendirilip esasında sözleşmecî devletlere vergi politikalarının tespitinde hak ve özgürlüklerin tabiatından kaynaklanan sınırları hatırlatılmaktadır. Anayasa Mahkemesince de aynı yönde değerlendirmelerde bulunmaya yönelik eğilimin izlerine ise (*Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/2/2019) kararı örneğinde olduğu gibi sıkça rastlanılmaya başlanmıştır.

5.4. İdarece Haksız Olarak Alınan Vergilerin Tekrar İadesinin Geç Yapılması, Yapıldığında ise Faiz Kaybının Ödenmemesi ya da Düşük Faizle Ödenmesi

Bilinen bir gerçekliktir ki, vergisel müdahaleler görünüm olarak sadece ek ya da fazla vergi tahsil etmek şeklinde değil ve fakat aynı zamanda kamu mercilerinin uhdesinde bulunan yükümlülüklerini ya hiç, ya gereği gibi ya da zamanında ifa etmemeleri şeklinde de belirebilmektedir. Vergi mükelleflerinin kimi zaman doğrudan şahıslarına atfedilebilecek kişisel kusurları ve hatalı tutumları ya da vergi idaresince tesis edilen düzenlemeler ve tasarruflar nedeniyle mükellefi oldukları vergiyi ödenmesi gereken miktardan fazla olarak ödedikleri gerçeğiyle uygulamada sıklıkla karşılaşmaktadır. Bu durumda vergi mükellefleri, yasal hakları olarak vergi idarelerine müracaat etmek suretiyle yersiz ödemeye konu ödemelerin iadesini talep etmektedirler. Bu tür durumlarda vergi mükelleflerinin mülkiyet haklarının etkin olarak korunması noktasında varlığı aranan ön koşul ise, mezkûr gerekçelerle ödevlilerin öncesinden uhdelerinden çıkmış paranın alacağın değer kaybını önleyecek şekilde zamanında ve faiziyle birlikte tekrar kendilerine ödenmiş olmasıdır. Ana kural bu olmakla birlikte kamu mercileri, geri ödeme yükümlülüğünü yerine getirmekten kaçınmayı tercih eder ya da bu yükümlülüğünü süresinde yerine getirmez ise bu durumda vergi yükümlülerinin mülkiyet haklarına yönelmiş haksız bir vergisel müdahalenin varlığından söz edilebilecektir. Nitekim haksız olarak alınan vergi iadeleri kapsamındaki işlemlerin mülkiyet hakkını doğrudan etkilemeleri kaçınılmazdır.⁹⁸

Vergi mükellefleri, vergi iadesinin süresinde yapılmaması, fazla ve yersiz ödendiği iddia olunan verginin ya hiç ya da gereği gibi usulüne uygun olarak iade edilmemesi, fazla ve yersiz ödendiği iddia olunan verginin iadesinde faizin ya hiç hesaba katılmadan ya da alacağın değer kaybını önlemeyecek şekilde eksik hesaba katılarak ödenmesi şikâyetini içerir başvurularla sıklıkla AİHM önüne gittikleri vakidir. AİHM, bu tür başvuruları diğer başvurularda da yaptığı

⁹⁸ Örnek olarak KDV iadelerine değinilebilir. Buna göre, indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesinde, 2014 yılı için iade konusu yapılamayacak tutar Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.500 TL olarak tespit edilmiş iken anılan tutarın üzerinde iade miktarı çıktığı zaman KDV iadesi yapılmakta idi. Bu durumda vergi idaresinin vergi iadesiyle ilgili almış olduğu her tedbirin mülkiyet hakkını doğrudan etkilediği açıktır.

gibi Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün ilk maddesi ile Sözleşme'nin usul hükümlerini birlikte dikkate almak suretiyle sorunu analiz etme yoluna gitmektedir (İnce, 2016, s. 74).⁹⁹

Eko-Elda Avey/Yunanistan kararını (B. No: 100162/02, 9/3/2006) esas alan Anayasa Mahkemesi, somut norm denetimi kapsamında verdiği 10/2/2011 tarihli ve E.2008/58, K.2011/37 sayılı kararında; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin (4) numaralı fıkrasını hukuk devleti ilkesi ve mülkiyet hakkına aykırı bularak iptal etmiştir. Kararın gerekçesinde ise, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde fazla ve yersiz ödemenin yapıldığı tarihte değil de, başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere faiz ödenmesinin yapılmasının mülkiyet hakkının gereklerine aykırı olduğu tespitlerine yer verilmiştir. Bu gelişme üzerine de kanun koyucu, iptal kararına konu fıkra hükmünde değişiklik yapma yoluna gitmiştir. Buna göre revize edilen yeni düzenleme ile, fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükellefe atfedilebilir bir kusurdan kaynaklanmış olması durumunda düzeltme istemiyle yapılan başvuru tarihine, diğer durumlarda ise verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre saptanacak tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, vergi mükellefine ret ve iade edilmesi imkânı sağlanmıştır. Bu düzenleme sayesinde de başvurucudan kaynaklanmadığı açık olup biziatihi vergi idaresinden kaynaklanmış olan vergi hatalarında verginin tahsili tarihinden iade tarihine kadar faiz ödenmesi mümkün hâle gelmiştir.

Esasında vergi idaresince kendilerinden haksız ya da sehven fazla vergi alındığı iddiasında bulunan pek çok başvurucu Anayasa Mahkemesi nezdinde hatalı ödemeye konu edildiği iddia edilen verginin tekrar iade edilmemesi, usulüne uygun olarak zamanında iade edilmemesi, geç ödeme nedeniyle oluşan zararın alacağın de-

99 AİHM bu kapsamda, S.A. *Dangeville/Fransa, Buffalo Srl in Liquidation/İtalya ve Eko-Elda Avey/Yunanistan kararlarında*, (B. No: 36677/97, 16/7/2002, B. No: 38746/97, 22/7/2004, B. No: 100162/02, 9/3/2006) vergi idaresince vergi mükelleflerinden fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin ya hiç veya usulüne uygun olarak zamanında iade edilmemesi ya da iade kapsamında ödeme yapılmış olmakla birlikte faiz ödenmeksizin ya da alacağın değer kaybını önlemeyecek şekilde eksik faiz ödemesiyle iade edilmesinin mülkiyet hakkının ihlaline sebebiyet vereceği yönünde kararlar tesis etmiştir.

ğer kaybını önlemeye ve giderime elverişli makul bir faiz ile tazmin edilmemiş olması gibi gerekçelerle çeşitli zamanlarda farklı içerikte başvurularda bulduklarına da tanık olunmaktadır.

Türk hukukunda konunun ele alınış biçimine baktığımızda gecikme zammı ve gecikme faizi kurumlarının farklı mevzuat hükümlerine serpilip dercedilmiş olduklarını görürüz. Nitekim vergi mükellefinin vergi borcunun yerine getirilmesinde gecikme yaşadığı durumlarda devletin uğradığı maddi kaybın telafisini teminen uygulama alanı bulan gecikme zammı 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde, devletin vergi borcunun geç tahakkuk edilmesinden doğan maddi kayıplarının telafisini teminen gecikme faizi ise 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin (3) numaralı fıkrasında düzenlenmiştir. Buna mukabil Kanun'un söz konusu maddesinin bir sonraki fıkrası¹⁰⁰ düzenleme içeriği itibarıyla özellikle faiz oranları ve faizin uygulanacağı süreler bağlamında vergi mükellefinin haklarını düşük profilde korumakta ve vergisel ilişkide idarenin konumunu daha avantajlı kılmaktadır. Zira mezkûr fıkra hükmüne göre faiz, ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edilen ya da vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler, ilgili mevzuatı gereğince vergi mükellefi tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi hâlinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin vergi mükellefine tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanmaktadır. Farklı bir anlatımla faizin uygulanma süresi, -mükellefi koruma adına olması gerektiği gibi- fazla veya yersiz olarak alınan verginin vergi mükellefinden tahsilinden itibaren başlamamaktadır. Uygulamanın bu şekliyle AİHS'in konuyu ele alış biçiminden farklılık arzettiği tartışmadan varestedir.

Bununla birlikte uygulamada önceleri her ne kadar idare ile vergi mükellefinin kamusal yarar mucibince eşit statüde olmadıklarından hareketle vergi mükellefinin uğradığı maddi kaybın uygulama alanı bulacak aynı oranda bir faiz ile telafi edilmesine gerek bulunmadığı şeklinde bir yaklaşım hakim ise de,¹⁰¹ özellikle bireysel başvuru sisteminin yürürlüğe girmesiyle bu yaklaşım yerini vergi mükelle-

100 Söz konusu düzenleme vergi mükellefinden fazla ve yersiz olarak tahsil edilen ya da kanunen iade edilmesi gerektiğinden vergi mükellefine iade edilmesi gereken vergilerin faizine ilişkin süre ve oranı gibi unsurlarını düzenlemektedir.

101 Bu yaklaşımın izlerinin bulunulabileceği bir karar örneği için bkz. AYM, E.1988/9, K. 1988/28, K.T.27/9/1988.

lefinin haklarını gözeten ve uğradığı zararın telafi edilmesine imkân verir belirli faiz uygulamalarının benimsenmesi gerektiği şeklindeki bir yaklaşıma bırakmıştır.

Nitekim Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin emsal kararı (*Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2013/28, 25/2/2015) konuya ilişkin Mahkemenin yaklaşımını açık bir şekilde ortaya koymaktadır.¹⁰² Olayda faiz ödemesi talebi reddedilen başvuru konuyu Anayasa Mahkemesi önüne taşımamasını müteakiben Mahkeme, yargılama sürecinin sonunda ilk derece mahkemesince fazladan tahsil edilen kısmın iadesine karar verilmesine rağmen faiz isteminin reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğine hükmetmiştir. Kararın arka planında inceleme konusu olayların seyri şu şekilde olmuştur: Somut olayda vergi idaresince vergi adıyla fazla ve yersiz tahsil edilen bedelin yargı kararı ile iadesine karar verilmiş olmasının karşın yargı kararına istinaden iade edilen bedelin ödenmesinde 4458 sayılı Kanun'un 216. maddesindeki amir hükmün varlığı gerekçe gösterilerek faiz ödemesi yapılmamıştır. Bununla birlikte anılan kanun maddesi başvuruya konu davanın kesinleşmesinden sonraki bir tarihte iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi konuyu ele alırken ülkemizin enflasyonist etkilerin sıklıkla görüldüğü kırılgan ekonomik koşullarını göz önünde bulundurmıştır. Ülke ekonomisinin konjonktürel görünür-lüğünü ölçülülük tespitinde kullanacağı bir kriter olarak değerlendiren Mahkeme, bu şekilde politik/hukuki bir yaklaşım ve bakış açısıyla başvurucudan fazla veya yersiz yapılan tahsilatların tarihi ile iadesini temin için açılan davaların başvuru lehine sonuçlan-

102 Somut olayda başvuru Şirketin yurt dışından temin etmiş olduğu emtianın beyanname tescil işlemlerinin tamamlanmasının akabinde tescil sürecinde idarece tespit edilen fiyat üzerinden hesaplanan on altı adet beyannameyi 2007 yılının Mart ayı ve 2008 yılının Ocak ayı arasında ihtiraz kayıt düşmek suretiyle tescil ettirdiği ve tahakkuk eden gümrük vergisini ile KDV'yi de ödediği görülmüştür. Olayda başvuru, fazla ödendiğini iddia ettiği vergilerin faiziyle birlikte iadesi istemiyle idareye müracaat etmiştir. İdarece taleplerinin reddedilmesi üzerine on altı adet işlemin iptali ile fazla olarak tahsil edildiğini iddia ettiği vergilerin dava tarihi itibarıyla kamu alacaklarına uygulanmakta olan faiz oranında faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi talebiyle vergi mahkemesinde her bir işlem için ayrı olmak üzere on altı ayrı dava açmıştır. Vergi mahkemesi davaların kısmen kabulüne ve idari işlemlerin iptaline; faiz taleplerinin ise 4458 sayılı Kanun'un 216. maddesine atfıyla yetkili idarelerce gümrük vergileri ile bunların ödeme konusu yapılmalarıyla ilintili olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin ya da gecikme zammının geri verilmesi durumunda idarece ayrıca faiz ödenmeyeceği gerekçesiyle reddine karar vermiştir.

ması arasında geçen görece olarak uzun addedilebilecek sürede enflasyonist ortam nedeniyle kaçınılmaz olarak meydana gelen değer kaybı gerçeğini sorunun özü olarak ele alıp, kamudan olan alacağı bu gerçeklik nedeniyle değer kaybına uğramış olan başvurucunun bu süre zarfında şahsi mülkünü kullanma, tasarruf etme, yararlanma hakkından yoksun kalmış olması nedenleriyle mağdur konumunda olduğunu evleviyetle kabul etmiştir. Başvurucunun mağduriyetine tümüyle idareden kaynaklanmış olan hatalı vergi tahakkuk ve tahsil işlemleri sebebiyet vermiş ve uygulamanın alacaklı-borçlu ilişkisi alacaklı başvurucu aleyhine ve vergi idaresi lehine bozulmuştur. Anayasa Mahkemesi de yukarıda değindiğimiz üzere tüm bu tespit içeriklerinden hareketle başvurunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Esasında kişisel kanaatimizce konuya ilişkin iç hukukta yer verilen mezkûr mevzuat hükümleri, gerek fazla ve yersiz ödenen vergiler gerekse de vergi iadeleri için faiz hesaplanmasına yönelik tarih yönünden hak ihlaline sebep olmayacak ve AİHM standartlarına uygun düzenlemeler içermektedir. Buna mukabil iadeye konu miktarlara uygulanan faiz oranına ilişkin muhtemel başvurularda Anayasa Mahkemesince ihlal kararı verilmesi mümkündür Zira, AİHS standartlarına göre AİHM'in konuyu ele alış biçimine göre de uygun olanı vergi mükellefine devlete hangi oranlarda faiz ödenmekte ise, devletin de vergi mükellefine o oranda faiz ödemesini gerçekleştirmesidir. Farklı bir anlatımla, devletin vergiyi alırken ve haksız ya da sehven ödeme nedeniyle tekrar iade ederken uyguladığı faiz oranlarının eşgüdüm göstermeyip farklılık içermesi vergi mükelleflerinin aleyhine ölçüsüz bir müdahale teşkil edebilecektir.¹⁰³ Yukarıda da kısaca değindiğimiz üzere devlet vergi alacaklarında gecikme faizi uygularken bu alacakların taksitlendirilmesi durumunda gecikme faizine nispetle daha düşük tecil faizi uygulamaktadır. Bu oblektif ve nesnel bir gerekçe içermeyen farklı uygulama nedeniyle de açıktır ki, fazla ve yersiz ödenen vergiler için gecikme faizine nazaran düşük oranlı tecil faizinin¹⁰⁴ uygulanması, vergi mükellefinin uğramış olduğu zararları olması gerektiği biçimde tümüyle karşılamamakta ve

103 Benzer bir değerlendirme için bkz. (Uzeltürk, 2011, s. 135).

104 Aradan geçecek sürenin uzunluğu ve iade edilecek alacak miktarının büyüklüğü ile doğru orantılı olarak, tecil faizi vergi mükellefinin uğradığı zararları karşılamayacaktır.

mülkiyet hakkının önemli prensiplerinden olan “eski durumun iadesi” ilkesine uygulanırlık kazandırılmamaktadır.¹⁰⁵ Bu durumda, 213 sayılı Kanun’un 112. maddesinin (4) ve (5) numaralı fıkralarına rağmen, mükellef ayrıca munzam zararları da dahil olmak üzere maddi kayıp ve zararlarının tamamen karşılanmasını teminen idare mahkemesi nezdinde tam yargı davası açabilecektir. Başvurucu bu dava yolunun sağlamış olduğu hukuki imkânla kendisine iade sürecinde uygulanmış olan tecil faizi ile karşılanamadığını iddia ettiği diğer zararlarının da telafi edilebilmesini sağlayacaktır. Teorik olarak tam yargı davalarının kurgulanış biçimi bu mağduriyeti giderebilme noktasında elverişli kabul edilmektedir. Bu gerçeklikten hareketle mahkemelerin, vergi mükellefinin tecil faizinin uygulanmasına rağmen karşılanamayan maddi kayıp ve zararının karşılanmasına hükmetmesi kuvvetle muhtemel bir gelişme olacaktır. Buna mukabil, pratik gerçeklikte muhtemel bir ret kararı üzerine de konunun Anayasa Mahkemesi önüne taşınması ve Mahkemece de yukarıda değinilen sebeplere istinaden ihlal kararı verilmesi mümkündür.

Sonuç olarak yargı sürecinin sonunda gecikme faizi ile tecil faizi arasındaki farka tekabül eden miktar kadar ayriyeten tazminata karar verilebilmesi, başvurunun mülkiyet hakkının dikte ettiği bir zorunluluk olarak gerek derece mahkemelerinin gerekse de Anayasa Mahkemesinin dikkate alması gereken ve “denkleştirici adalet” bağlamında “zorunlu bir önlem” olarak uygulama alanı kazanacaktır. Tecil faizinin kurumunun gerekliliğinin meşru amacı kamu yararının dikte ettiği gerçekliklerdir. Aynı mantık kurgusu ve meşru amaç kaygısı evleviyetle gecikme faizi kurumu için de geçerlidir. Kişisel ka-

105 Temerrüt faizine ilişkin düzenlemelerin varlığı ve özel kişiler arasındaki borç ilişkilerinde belirli sınırlar dahilinde faiz oranının serbestçe belirlenmesine imkân tanındığı göz önüne alındığında, devletin bu tür yükümlülüklerini belirli ölçekte yerine getirdiği iddia edilebilirse de enflasyon oranlarının aşırı yükseldiği dönemlerde bu tedbirlerin sorun çözme yetisini yitireceği açıktır. Nitekim hâlihazırda temerrüt ve kanunî faiz oranları gerekse mevduat faizi oranlarına gerek enflasyon oranlarına kıyasla hayli düşük bir seyir izlemektedir. Bu gerçeklikten hareketle Avrupa Birliği Direktifi’nin gereklerine uygun bir düzenleme yapılması, anılan sorunun çözümüne bir ölçüde katkı sağlayabilecektir. Bu doğrultuda, 3095 sayılı Kanun’da bazı hükümler revize edilerek an itibarıyla ticarî olmayan işlerde uygulanagelen temerrüt faizi oranının sabit bir şekilde belirlenmesi yönteminin uygulanmasından vazgeçilerek yerine Merkez Bankası’nın referans faiz oranının temel faiz oranı olarak benimsenip temerrüt faizinin de bu faiz oranlarına ilave yapılarak belirlenmesi yönünde bir düzenleme yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir (Duman, 2018, s. 455).

naatimize göre, kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki tesisini her koşul ve şartta aradığımız adil denge, vergi mükellefine de gecikme faizinin uygulanmasını gerekli kılmaktadır.

5.5. Yeni Vergi Düzenlemelerinin Geçmişe Yönelik Uygulama Alanı Bulması

Öncelikle belirtmek gerekir ki hak olan öznesi olan bireylerin kamu mercilerine duymakta oldukları güveni örseleyeceğine ilişkin kuşku bulunmayan geriye yürürlü ve etkili mevzuat uygulamalarının ancak çok istisnai durumlara hasredilmesi, hukuk devleti ilkesinin dikte ettiği bir gerçekliktir. Bu bağlamda hâlihazırda yargı mercileri önünde derdest olan bir davaya geriye yürürlü ve etkili olarak uygulama alanı bulacak yeni kanun hükümleri, özellikle de adil yargılanma hakkı kapsamında silahların eşitliği ilkesinin gereklerini de göz ardı edecek şekilde uyuşmazlığın davanın taraflarından biri lehine hükümler içermekte ise, mülkiyet ve adil yargılanma haklarını zincirleme olarak birlikte ihlal etmiş olacaktır.

Yeni düzenleme konusu yapılmış kanun hükümlerinin hâlihazırdaki yargılama süreci nihayetlendirilip hukuki kesinliğe henüz ulaşmamış derdest davalara uygulanacak olması örneğinde olduğu üzere ülkemizde çok sık rastlanılan “geriye yürürlü ve etkili mevzuat” uygulamasının, kanunilik koşulu yönünden önemli sorunları bünyesinde barındırdığı tartışmadan varestedir. Her ne kadar ilk değerlendirme biçimine göre geriye yürürlü ve etkili mevzuat uygulamasının kategorik olarak kanunilik koşulunu çiğnediğinden söz edilemese de kaçınılmaz olarak öngörülebilirlik ilkesini ihlal ettiği gerçeği de yadsınamaz.¹⁰⁶

AİHM’e göre yasama erkinin hâlihazırda derdest olup yargılama süreci sona ermediğinden kesinleşmemiş bir davanın askıya alınmasına ya da yargılamanın sınırlarının değişmesine sebebiyet verecek şekilde bir yasa kuralı ihdas ederek devreye girmesi durumunda mahkemeye erişim hakkı kapsamında mahkemeye başvurma hakkını ihlal etmiş olacaktır.¹⁰⁷ Bu durumda arzulanan ve ideal olan

106 Bkz. *M. A. ve diğerleri/Finlandiya*, B. No: 27793/95, 10/7/2003; *Stere ve diğerleri/Romanya*, B. No: 25632/02, 23/2/ 2006, § 54.

107 Yasama erkinin yeni bir kanuni düzenleme yoluna gitmek suretiyle hâlihazırda yürürlükte bulunan iç hukuk kurallarına uygun olarak açılmış ve derdest olan bir davaya müdahalesi de mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilecektir.

hukuk sisteminin kesin hükmün verilmesini teminen gerekli huku-ki sistemle teçhiz edilmiş olmasıdır. Aksi halde “dava açma hakkı” gerçek bir hak olmaktan çıkacak ve varlığını yalnızca şekilsel olarak devam ettirmiş olacaktır.¹⁰⁸ Buna göre “kanunun geriye yürümezliği ilkesi” hukuk güvenliği ilkesinin tam anlamıyla uygulanırlık kazana-bilmesi noktasında önemli bir güvence getirmektedir. Devlet, tarafı olup devam etmekte olan bir yargılamada kendi lehine bazı çıktılar elde edilmesini sağlayacak şekilde geriye yürürlü ve etkili bir kanun tesis ediyorsa, silahların eşitliği ilkesi yönünden hakkaniyete uygun yargılanma hakkına aykırı bir durumun varlığından söz edilebilecektir (İnceoğlu, 2018, s. 125).

Bu aşamada konuya ilişkin üzerinde önemle durulması gereken nokta yasamanın müdahalesi nedeniyle ihlale sebebiyet verilme olgusunun en fazla yaşandığı alanın vergi hukukuna tekabül eden

AIHM’e göre, mahkemeye erişim hakkı salt dava açabilmek anlamına gelmeyip uyumsuzluğun nihai olarak karara bağlanmasını da gerektirmektedir. Bkz. *Pressos Compania Naviera S.A. ve diğerleri/Belçika*, B. No: 17849/91, 20711/1995. AIHM aksi bir yorum tarzında bulunmuş olsa idi, mahkemeye erişim hakkını başvurunun salt etken bir hukuki tutum sergileyerek dava açması anına hasretmiş olup, başvurunun açmış olduğu davaya yeni yasal düzenlemeler ile gerçekleştirilecek müdahaleleri göz önüne almamış olmasını olağan ve yine başvurunun edilgen bir konumda kendi inisiyatifi dışında gerçekleşen yasama kaynaklı müdahaleyi de meşru gördüğünü kabul etmemiz gerekecekti. Buna göre başvurunun etken kimliğiyle bir hukuk öznesi olarak konumunu önem atfedip onu önemserken, edilgen kimliğiyle hukuk süjesi konumunu ise göz önünde bulundurmamamız, temel hakların korunmasını her katman ve boyutuyla temin etmeyi amaçlayan bu tür dinamik süreçlerde çoğu zaman kaçınılması elzem olan düalist yaklaşımın tuzağına düştüğümüz anlamına gelecektir.

108 Bu konuda ilginç bir karar, *Kutik-Hırvatistan* kararıdır (B. No: 48778/99, 1/3/2002). Olayda, Hırvatistan Parlamentosunca terör saldırıları sonucu vatandaşların malvarlığında oluşan zararların karşılanmasını teminen ileride yeni bir kanuni düzenlemenin gerçekleştirileceği ve an itibarıyla alt yapı hazırlıkları devam edegelmekte olan kanuni düzenlemenin yürürlüğe gireceği tarihe kadar terör saldırıları sonucu zarara uğrayan vatandaşların devlet aleyhine açmış oldukları davaların durdurulması hükmünü içeren hâlihazırda geçici yeni bir kanun yürürlüğe girmiştir. Bu gelişme üzerine başvurunun terör saldırıları sonucu maruz kaldığını iddia ettiği zararın temini için açtığı dava anılan geçici düzenlemeye istinaden yargı merciince durdurulmuştur. Akabinde başvurunun konuyu AIHM önüne taşıması üzerine Mahkeme, terör mağdurlarının zararlarının karşılanmasını sağlayacağı ifade edilen yeni düzenlemenin davanın durdurulma kararının alındığı tarihten itibaren altı yıl geçmiş olmasına rağmen tesis edilmemesinin AIHS’in 6. maddesinin ihlaline sebebiyet verdiği sonucuna varmıştır.

uygulamalar olduğu gerçeğidir. Nitekim konuya ilişkin olarak yapılacak bir literatür çalışmasında en fazla örnekleme bu alanda rastlanılmaktadır. Bu itibarla vergisel düzenlemelerde rastlanılan yasal müdahalelerin sonuçlarını daha tafsilatlı tartışmak konunun vuku-fiyetini temin noktasında daha elzem görülmektedir. Öncelikle vergilendirmeye yönelik başvuruların kayda değer bir bölümünü geçmişe dönük vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıkların teşkil ettiğini söylemek uygun olacaktır. Bu itibarla bu aşamada yapılması gereken geçmişe dönük vergilendirmeyi AİHS'in konuyu ele alış biçimiyle mukayeseli olarak Türk Vergi Hukuku çerçevesinde kalarak genel hatlarıyla incelemektir.

Bu nokta da her ne kadar Anayasa'da geriye yürümezlik ilkesine doğrudan yer veren açık bir hüküm bulunmamakta ise de, bu ilkeye Anayasa'nın 38. maddesinde suç ve cezalar bağlamında dolaylı olarak yer verildiği görülmektedir. Anayasa'daki bu düzenlemelere paralel olarak vergi yasalarında da anılan ilkeye ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

Doktrinde ağırlıklı olarak benimsenen görüşe göre geriye yürümezlik ilkesi, hukuk devleti anlayışının, hukuki güvenlik ilkesinin doğal bir yansıması ve sonucu olarak, kamu hukukuna ilişkin yükümlülüklerle verilen vergi hukuku alanında da geçerlidir (Güneş, 2008, s. 135). Türk Vergi Hukuku öğretisinde kabul edilen ayrıma göre, "gerçek geriye yürüme" olarak vasıflandırılacak vergiyi doğuran olay vuku bulduktan sonra vergi mükellefinin vergi külfetinin artmasına sebebiyet verecek bir vergi yasası hükmünün uygulanması geçersiz kabul edilmektedir. Öte yandan "gerçek olmayan geriye yürüme" olarak vasıflandırılacak vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından önce vergi mükellefinin vergi külfetinin artmasına sebebiyet vermekte olan bir yasa hükmünün uygulanması ise, gerek geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu, gerekse getirdiği ek vergi külfeti açısından ölçüsüz değilse, hukuki güvenlik ilkesini zedelemeyip aksine geçerlilik arzedeceği değerlendirilmektedir (Öncel ve diğerleri, 2008, s.50). Son olarak bu aşamada belirtmek gerekir ki vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesinin esas görünüm zemini, vergi yasalarıyla ilintili olmaktan ziyade yürütme erkinin vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlar ile bu durumlardan kaynaklanan uygulamalara tekabül etmektedir.

Teorik kabullerden pratik gerçekliklere ve uygulamaya gelince burada doktrindeki yaklaşıma benzer bir ayırımdan hareketle yargı mercilerinin konuyu ele alış biçimini görebiliriz. Buna göre Anayasa Mahkemesi, daha önce de değindiğimiz üzere her ne kadar Anayasa'da vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesini içeren doğrudan açık bir hükme yer verilmemişse de, geriye yürütülen vergi kanunlarını Anayasa'nın 2. maddesinde düzenleme konusu yapılmış olan hukuk devleti ilkesi ile ölçülülük ana kriteri açısından yargısal denetime tabi tutma eğilimi göstermektedir (Öncel ve diğerleri, 2008, s.50). Bu kapsamda Mahkeme, aynen doktrinde de yer aldığı biçimiyle gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayırımına paralel olarak, başvuru konusu olaylarda iddia edildiği gibi geriye yürüme olgusunun gerçek olup olmadığını saptayabilmek için vergiyi doğurduğu iddia edilen olayın vuku bulup bulmadığını, düzenlemenin ölçüsüz olarak vergi yükünü arttırıcı mahiyet arz edip arzetmediğini ve geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğunu incelemektedir. Bununla birlikte tam da bu aşamadan itibaren Anayasa Mahkemesinin konuyu ele alış biçimi doktrinden farklılık göstermektedir.

Anayasa Mahkemesinin konuyu ele alış biçiminde kullandığı özgün enstrümanlardan bir diğeri de, norm denetimi kapsamında gerçekleşen başvuru konusu her öznel olayı kamu yararı gereksinimi ile vergi mükelleflerinin hukuki güvenliklerini karşılaştırmak suretiyle gerçekleştirdiği mukayeseli inceleme yöntemidir. Buna göre bu tür karşılaştırmalı analizler sonucunda genel nitelik arzetmeyip olağanüstü nitelik arzetmekte olan olağan dışı ek ya da geçici vergilerin uygulama alanı bulduğu koşul ve durumlarda¹⁰⁹ tercihen kamu yararına ağırlık verilerek ağırlıklı olarak geriye dönük uygulamanın söz konusu olmadığı yönünde karar verilmektedir.¹¹⁰ Sonuç olarak, Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimi bu şekilde kamu yararına önem ve öncelik tanıyan tarzda yapılmış ise de, Türk Vergi Hukuku sisteminde özellikle gerçek geriye yürüme bakımında geriye yürümezlik ilkesinin istisnasız geçerli olduğu söylenebilecektir.

109 Anayasa Mahkemesinin E.1995/6, K.1995/29, K.T.6/7/1995 ile E.1999/51, K.2001/63, K.T.28/03/2001 tarihli kararlarda olduğu gibi.

110 Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu ise 3/7/1989 tarihli ve E.1988/5, K.1989/3 sayılı kararında, 213 sayılı Kanun'un 3239 sayılı Kanun ile değişik 112. maddesinde düzenleme konusu yapılmış olan gecikme faizinin, bu Kanun'un yürürlüğe girdiği 1/1/1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhlar hakkında uygulama alanı bulmasının mümkün olmadığını değerlendirerek hukuki güvenlik ilkesinin gereğine uymuştur.

Buna mukabil AİHS'in konuyu ele alış biçimin ulusal hukuk düzeninde gözlemlenen kamu menfaati odaklı bakış açısından ayrıışan yönler barındırdığını söylemekte sakınca bulunmamaktadır. Nitekim AİHS, geriye dönük olarak uygulanagelen vergisel düzenlemelerle ilgili önüne gelen kimi başvurularda konuyu farklı açıdan ele alıp farklı bağlamlarda değerlendirmiş ve bu düzenlemelerin mülkiyet hakkına aykırı olduğu kanaatine varmıştır. AİHM'e göre, kanunun meşru bir amaca sahip olması ve vergi mükellefi için ağır sonuçlara sebebiyet vermeyecek şekilde kurgulanmış olması durumunda geriye yürütülen kanun, mülkiyet hakkını ihlal etmeyecektir. Bu kapsamda AİHM; kanunun yürürlüğe girmiş olduğu yıl açısından sadece bir önceki yıl edinilmiş olan gelirlere uygulanması örneğinde olduğu gibi geçmiş etkisinin sınırlı ve kısa dönemli olması, kanunun yürürlükteki iç hukuk hükümlerinde yer alan bir hatayı düzeltip revize etmesi ve öncesinden öngörülemeyen büyük vergi kayıplarını telafi etmeyi hedeflemesi ve uygulamanın genel mahiyet arzemesi gibi alt ölçüt niteliğindeki testlere müracaat etmek yolunu tercih etmektedir. (Yaltı, 2006, s. 71). Buna göre bir vergi düzenlemesinin salt geriye yürürlü ve etkili olarak tanzim edilmiş olması onun başlı başına her koşul ve şartta mülkiyet hakkını ihlal ediyor olması anlamına gelmeyecektir.

Anayasa Mahkemesinin de yakın zaman öncesine kadar verdiği pek çok kararında yasamanın yargılama süreci devam eden derdest davalara müdahalelerini tartışma konusu yapmış ve çeşitli faktör ve koşulların bir arada bulunduğu durumlarda bu tür müdahalelerin mahkemeye erişim hakkının ihlal edilmesi sonucunu doğuracağı saptamasında bulunmuştur.

Mahkemenin bu tür kararlarından ilginç örneklerden bir tanesi *Ülkü Tunca ve diğerleri* kararıdır (B. No: 2012/928, 11/12/2014). Olayda başvurucular, 506 sayılı mülga Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesine, 13/2/2011 tarihli ve 6111 sayılı Kanunla eklenmiş olan (5) numaralı ile hâlihazırda devam etmekte olan yargı sürecine müdahale edilmiş olması sonucu adil yargılanma ve mülkiyet haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüşler ve zararlarının giderilmesi için tazminat isteminde bulunmuşlardır. Anayasa Mahkemesi yargılama sürecinin sonunda yaptığı değerlendirmede öncelikle kanun koyucunun, hâlihazırda sürmekte olan derdest davaya etkisini göstermesi mukadder kanun düzenlemesine girişmek suretiyle davaya müdahale ettiği saptamasında bulunmuştur. Mahkeme, bu tür geriye yürürlü

ve etkili sonuçları olan müdahalenin zecrî bir kamu yararına istinat ettiğini kabul etmekle birlikte, yasama erkinin vergisel müdahalesinin taraflar arasında yargılama faaliyeti başladıktan sonra gerçekleştiği -bir anlamda oyunun kurallarının oyun başladıktan sonra değiştirildiği- ve bu olgunun da kaçınılmaz olarak davaların esasına ilişkin sonucu bir anlamda müdahale anında belirlediği gerçeğinin mutlak surette kaale alınması gerektiğine işaret etmiştir. Buna göre bu müdahale sonucunda başvuru davalarını kazanmaları, bu aşamada artık en küçük bir ihtimal dahi içermeyen kesinlikte imkânsız hale gelmiştir. Mahkemeye göre, davaların açıldığı tarihteki yerleşik içtihatların da tümüyle başvuru lehine olduğu gerçeği de göz önünde bulundurulduğunda başvuru davalarını kazanmaları artık kuvvetle muhtemel olarak görülmektedir. Buna göre ortada öngörülemedi mümkün olmayan bir müdahalenin varlığı söz konusudur ve bu itibarla öngörülebilirliği olmayan bu müdahalenin meşru kabul edilebilmesi mümkün değildir. Zira yasama erkinden sadır olan vergisel müdahale nedeniyle davalı Vakıf, yargılama süreci henüz tamamlanmadan başvuru nazaran önemli ölçekte avantajlı konuma gelmiş ve davalının avantajlı bu yeni konumu taraflar arasındaki menfaat dengesini başvuru aleyhine bozmuştur. Mahkemeye göre nihayetinde, menfaat dengesini bozan yasama kaynaklı vergisel işlemler sonucunda çelişmeli yargılama hakkı ile silahların eşitliği ilkesine yönelik orantısız bir müdahale vuku bulmuştur. Farklı bir anlatımla Mahkemece yapılan değerlendirme sonucunda başvuru konusu olaya ilişkin Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun (YGHK) içtihadının varlığı karşısında -her ne kadar zecrî bir kamu yararına dayansa da- kanun değişikliğinin dava açıldığı esnada kişi lehine sonuçlanacağı anlaşılan durumu lehe değiştirmeye yönelik olduğu, davanın kişi lehine sonuçlanmasını imkânsız hâle getirdiği saptanmıştır. Bu tespit ışığında silahların eşitliği ilkesinin sağladığı güvenlere müteallik vergisel müdahalenin yukarıda da değinildiği üzere öngörülebilir olmadığından meşru bir dayanaktan yoksun olduğu, bu durumda da dezavantajlı bir konuma gelmiş olan başvurucuya tahammülü zor ya da imkânsız külfetler yüklendiği belirtilerek adil yargılama hakkının ihlal edildiği değerlendirilmiştir.¹¹¹

111 Silahların eşitliği ilkesi, yargılama sürecinin tüm aktörleri arasında hakkaniyete uygun bir adil bir dengenin sağlanmasını amaç edinmektedir (İnceoğlu, 2004, s. 175).

Kişisel kanaatimizce burada oldukça dikkat çeken husus, yeni kanun hükmü ile kendisine eş değer olup yine kendisinden önce düzenleme konusu yapılmış başka bir kanunun devam etmekte olan yargı süreçlerine olan etkisinin sonlandırılması örneğinde görülen uygulamalar dışında, yeni kanun ile normlar hiyerarşisine göre kendisiyle eşdeğer olmayıp daha alt basamaklarda bulunan yerleşik içtihatların devam etmekte olan etkisinin sonlandırılması uygulamasının bile kanunların geriye yürümezliği ilkesini ihlal etmekte olduğu gerçeğidir. Buna göre, devam etmekte olan derdest bir davanın sonucunu etkileyecek mutlak hükümler ihtiva eden bir kanuni düzenleme bulunmuyor olsa dahi, yerleşik içtihatların davanın sonucunu taraflardan birisinin lehine ya da aleyhine olarak etkileyecek olmasının kuvvetle ihtimal dahilinde bulunması durumunda da geriye yürümezlik kuralı uygulanırlık kazanacaktır. Esasında vergisel uyumsuzluklarda kanunilik ilkesinin daha yoğun ve kapsayıcı mahiyette uygulanmakta olduğu gerçeğini göz önüne aldığımızda, Mahkemenin, kanunların geriye yürümezliği ilkesi bağlamında ve inceleme konusu karar örneğinde yerleşik içtihatlara atfetmiş olduğu rol itibarıyla benimsediği güçlendirilmiş korumacı yargı politikasının ihtiva ettiği değerın vergisel müdahaleler bakımından oldukça önem arzettiği aşikârdır.

Yine Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin kararlarından bir tanesi de *Türkiye İş Bankası A.Ş.* kararıdır (B. No: 2014/6192, 12/11/2014). Olayda Türkiye İş Bankası A.Ş., kuruluş amacı çalışanlarına farklı adlar altında çeşitli menfaatler sağlamak olan Türkiye İş Bankası A.Ş. Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına farklı dönemlerde kesintisiz olarak katkı payı ödemelerinde bulunmaktadır. Vakıf hakkında vergi incelemesi yapmış olan vergi denetim elemanları, Vakfa yapılan katkı paylarını ücret olarak değerlendirmiştir. Müteakiben bu gelişme üzerine de inceleme konusu katkı payları tutarları üzerinden gelir vergisi tarh edilerek vergi ziyayı cezası kesilmesi yoluna gidilmiştir. Başvurucu da, aleyhinde ihdas edilen bu işlemlere karşı açtığı davanın reddedilmesi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının zedelendiğini ileri sürmüştür.

Anayasa Mahkemesine göre somut başvuru açısından Vakfa ödenmekte olan katkı paylarının ücret olarak değerlendirip değerlendirilemeyeceği kural olarak ikincillik ilkesi mucibince derece mahkemelerinin takdirindedir. Bununla birlikte Mahkemece öncelikle vergi

incelemesine konu olan 2007-2011 yılları arasında gerçekleştirilmiş olan banka katkı payı ödemelerinin ücret olarak vasıflandırılıp vergilendirilmesine yönelik müdahalenin kanun tarafından öngörülmesi koşulu bağlamında değerlendirilmesi yoluna gidilmiştir. Konuyu her zamanki gibi yaklaşımıyla uyumlu olarak bu şekilde öncelikle kanunilik ilkesi yönünden değerlendiren Mahkeme, vergi idaresinin Vakfın kurulmuş olduğu tarihten vergi incelemesinin yapıldığı 2012 yılına kadar Vakfa ödenen katkı paylarının vergilendirilmesine yönelik herhangi bir girişimde bulunmadığı ve konunun tüm vergi mükelleflerince bilinebilir olmasını sağlayacak herhangi emsal niteliğinde bir uygulama yoluna da gitmediği saptamasında bulunmuştur. Ayrıca Bankanın yıllara sair devam eden katkı payı ödemeleri hakkında hiçbir surette gelir vergisi uygulamasına da gidilmemiştir. Diğer yandan konuya ilişkin olarak tesis edilen Vakfa ödenen katkı payları üzerinde çalışanların tasarruf haklarının bulunmadığına ilişkin Yargıtay içtihadı, katkı paylarının ücret olarak vergilendirilmeyeceği görüşünü havi farklı bir kuruma sunulmuş özelge ile 1991 yılında tesis edilmiş Danıştay kararının başvuru lehine olduğu da saptanmıştır. Tüm bu tespitlerden hareketle Mahkeme, vergilendirme dönemi itibarıyla katkı payı ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesinde esas alınmakta olan “menfaatin elde edilme zamanı” ölçütüne ilişkin ilgili Kanun hükmünün gerekli açıklık ve kesinlikten yoksun olduğu kanaatine varmıştır. Mahkemeye göre bu koşullarda, başvuruya konu edilmiş bulunan vergilendirme dönemleri itibarıyla başvurucudan inceleme konusu katkı paylarının vergiye tabi olacağını öngörmesini ummak hakkaniyete aykırı olacaktır. Bu tespitler ışığında Mahkeme sonuç olarak olayda mülkiyet hakkı ihlalinin gerçekleşmiş olduğuna hükmetmiştir.

Tüm bu ve benzeri kararların incelenmesinden ortaya çıkan sonuç, Anayasa Mahkemesinin geriye yürürlü ve etkili kanuni düzenlemelerin hem mülkiyet hakkını hem de adil yargılanma hakkını ihlal ettiği iddiasıyla nezdinde yapılmakta olan başvurularda kanunilik koşulu açısından herhangi bir sakınca görmediği buna mukabil ölçülülük değerlendirmesi aşamasında sürece ilişkin tespit ettiği sıkıntıları ihlal kararlarına gerekçe yapmış olduğu gerçeğidir. Nitekim başvuru sahiplerinin, *Zekiye Şanlı*, *Yasemin Mutlu* ve *Ülkü Tunca ve diğerleri* başvurularında talepleri yerel mahkemelerce haklı ve yerinde görülmüş ve fakat uyuşmazlık Yargıtay önünde derdest iken yürürlüğe

girmiş olan yeni kanun hükmü nedeniyle aleyhlerine neticelenmiştir.¹¹² Bu durumda geriye yürürlü ve etkili mevzuat düzenlemeleri ve uygulamalarının asıl etkisini doğuracağı aşama, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olup olmadığına ilişkin yapılan inceleme aşamasıdır ve bu aşamada da genellikle ihlal durumunun varlığına tanık olunmaktadır.

Sonuç olarak kanunun meşru bir amacı haiz olması ve vergi mükellefi hakkında ağır sonuçlara sebebiyet vermeyecek şekilde kurgulanmış olması durumunda geriye yürütülen kanun, mülkiyet hakkını ihlal etmeyecektir. Anayasa Mahkemesi de bu kapsamda, kanunun yürürlüğe girmiş olduğu yıl açısından sadece bir önceki yıl edinilen gelirlere tatbik edilmesi örneğinde olduğu gibi geçmişe etkinin görece kısa ve sınırlı dönemli olması, kanunun an itibarıyla yürürlükteki iç hukuk hükümlerinden kaynaklandığı saptanan bir hatayı düzeltip revize etmesi, öncesinden öngörülemeyen büyük vergi kayıplarını telafi etmeyi amaçlaması ve uygulamanın öznel durumları hedeflemeyip genel mahiyet arzemesi gibi alt ölçüt niteliğindeki testlere başvurmak yolunu tercih edeceğinin işaretlerini vermektedir. Buna göre bir vergi düzenlemesinin salt geriye yürürlü ve etkili olarak tanzim edilmesi onun başlı başına her şart ve koşulda mülkiyet hakkını ihlal ediyor olması anlamına da gelmeyecektir.

5.6. İdarece Tesis Edilen Vergisel Müdahalelere Karşı Mükelleflere Yeterli Hukuksal Güvencenin Sağlanmaması

Bilindiği üzere vergisel müdahalelere karşı mükellefin konumunun tartışma konusu yapıldığı ve vergisel ihtilafların çözüme kavuşturulduğu vergi yargısının kendisinden beklenen işlevsel görevi yerine getirebilmesini teminen, idarenin kamusal nitelikli harcamalarının etkin bir şekilde finanse edilmesini sağlamak için vergilerin mümkün oldukça fazla toplanması şeklindeki kamu menfaati amaçlı yaklaşımı ile kişisel menfaatini maksimize etmek isteyen bir aktör olarak mümkün oldukça az vergi ödemek isteyen mükellefin yaklaşımı arasında kurulacak bir denge, birey üzerinde oluşacak yükü de azaltacaktır.¹¹³

112 *Yasemin Mutlu*, B. No: 2013/1426, 25/3/2014, § 57; *Zekiye Şanlı*, B. No: 2012/931, 26/6/2014, § 58; *Ülkü Tunca ve diğerleri*, B. No: 2012/928, 11/12/2014, § 59.

113 Söz konusu kamu yararı ile kişisel yarar arasındaki uyum ve örtüşmenin hukuka uygun bir biçimde kurulması için varlığı aranan dengenin gerekliliğine ilişkin açıklamalar için bkz. KUMRULU, Ahmet, *“Türkiye’de Vergi Yargısının*

AİHS'in konuya ilişkin kararlarında, bireylerin mülkiyet hakkı ihlallerini önlemek için ulusal mevzuata muhtemel ihlal girişimlerini önleme amacıyla çeşitli hukuki güvencelerin dercedilmesi gerekliliğine pek çok kez yer verilmiştir. Nitekim idarece gerçekleştirilen her müdahaleye karşı hak öznesi olan bireyin yükünü hafifletme işlevini teminen "etkili başvuru hakkı", AİHS'de ayrı bir maddede farklı bağlamda ayrıca düzenleme konusu yapılmıştır. Bu kapsamda idarelerce gerçekleştirilen vergisel müdahalelerin mülkiyet hakkını ihlal ettiği iddiasıyla yapılan pek çok başvuruda AİHM, muhtemel ihlal girişimlerine karşı iç hukukta başvurucuların mülkiyet haklarının ihlal edildiğine yönelik iddialarını ileri sürebilecekleri yeterli ve etkili hukuki güvencelere sahip olup olmadıklarını incelemiş ve bu güvencelerin varlığını her koşulda aramıştır. Bu güvencenin varlığını teminen kurgulanan çözüm yollarının "etkin ve etkili" bir içerikle tesis edildiklerinden söz edebilmemiz için AİHM'e göre, vergi mükellefinin hakkında gerçekleştirilen vergisel müdahaleye karşı iç yargı yollarına müracaat edebilmesi ve başvurduğu bu yollarda da tüm iddia ve itirazlarını herhangi bir kısıtlamaya maruz kalmadan etkili bir şekilde ileri sürebilme imkânını da haiz olması gerekmektedir.¹¹⁴Farklı bir anlatımla başvurucu vergi mükellefinin hakkında tesis edilmiş olan vergisel tasarrufa yönelik tüm itiraz ve savunmalarını ileri sürmek yoluyla bu tasarrufu her yönüyle yargısal boyutta tartışma konusu yapılmasının temin edilmesini isteme hakkına sahip olabilmesi,¹¹⁵ hukuki güvencenin varlığı için gereklilik arzeden asgari koşulu oluşturmaktadır.

Usulü güvenceler bağlamında Anayasa'nın 35. maddesinin düzenlenme biçiminden mülkiyet hakkına yönelik usule ilişkin açık ve belirgin bir güvenceye yer verilmediği görülmektedir.¹¹⁶ Buna muka-

İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme, II. İdare Hukuku Kongresi Bildirileri, Ankara, 1993, s. 231.

114 Esasında iddia ve itirazların ileri sürülebilmesi imkânı savunma hakkı ile ilintili olmasına karşın vergi mükellefinin hukuksal güvencelerinin her boyutuyla gerçekleştiğinin kabulünden hareketle mülkiyet hakkı kapsamında da ele alınabilmektedir.

115 Başvurucunun bu tür bir imkâna sahip olup olmadığı hususu tespit edilirken şikâyetin özüne uygulanabilir mevcut usullere bakılacaktır. *Jokela/Finlandiya*, B. No:28856/95, 21/5/2002, § 45; *Vontas ve diğerleri/Yunanistan*, B. No: 43588/06, 5/2/2009, § 36

116 Ancak ilgili maddede bir temel hak olarak güvence altına alınmış olan mülkiyet hakkının gerçekten ve etkili bir şekilde korunabilmesi salt devletin müdahaleden

bil her koşulda mülkiyet hakkının etkili ve gerçek anlamda korunabilmesini teminen ilgili maddenin, Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında da belirtildiği üzere mülk sahibine müdahalenin kanun dışı veya keyfî ya da makul olmayan şekilde uygulanmış olduğuna ilişkin iddiasını, savunma ve itirazlarını sorumlu merciler önünde etkin bir biçimde dile getirip ortaya koyabilme imkânının tanınması güvencesini içerdiği kabul edilmektedir. Hukuki dinlenilme hakkıyla da ilintili olup adil yargılanma hakkının¹¹⁷ bir boyutunu mülkiyet hakkına taşıyan Anayasa Mahkemesinin mezkûr yaklaşımı sayesinde vergi mükellefi, tüm iddia ve itirazlarını yargı mercileri önünde dile getirebilme ve dile getirmiş olduğu iddia ve itirazların da söz konusu mercilerce yeterince dikkate alınabilmesini sağlama imkânına kavuşmuştur. Nitekim Mahkemenin yakın tarihli kararlarında da başvuru konusu somut olaylarda usulü güvencelerin temin edilip edilmediği sorunu mülkiyet hakkı bağlamında ele alınmış ve kişisel kanaatimizce adil yargılanma hakkı bazlı tesis edilen kararlara kıyasla vergi mükelleflerinin daha lehine olan sonuçlara ulaşılmıştır.

Anayasa Mahkemesinin vergisel uyumsuzluklarla ilintili olanlar da dahil olmak üzere özellikle yakın zamanlarda tesis etmiş olduğu kararlarında usulü güvencelerin mevcudiyetinin teorik varlıkları ve pratik etkinlikleri bağlamında tafsilatlı olarak sorgulandığı görül-

kaçınmasına bağlı değildir. Nitekim Anayasa'nın 5. ve 35. maddeleri mucibince devletin mülkiyet hakkının korunmasına ilişkin pozitif yükümlülükleri de bulunmaktadır.

117 Mülkiyet hakkına müdahalenin ölçülü kabul edilebilmesi için varlığı aranan usule ilişkin güvencelerin tür ve kapsamı adil yargılanma hakkı kapsamında yargılama aşamasında temin edilmesi gerekli olan güvenceler ile de örtüşebilmektedir. Buna göre adil yargılama hakkı kapsamında hakkaniyete uygun bir yargılamanın gerçekleşmesi de, "silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesi"ne uygun biçimde yargılamanın yürütülmesini gerekli kılacaktır. Örtüşme olgusuna örnek olarak herhangi bir vergisel uyumsuzluğun çözümünü teminen açılan davada tesis edilen yargı kararının icra edilmemesi durumu verilebilir. Buna göre yargının icra edilmemesi yalnızca adil yargılanma hakkı kapsamında kararların icra hakkını ihlal etmez ve fakat aynı zamanda icra edilmeme süreci boyunca mülke müdahalenin devam etmesi nedeniyle mülkiyet hakkı bakımından da ihlal sonucu doğurur. Zira, mahkeme kararının yerine getirilmemesi kişinin mülküne kavuşmasını engellemektedir. Sonuçta Anayasa Mahkemesi usule ilişkin güvencelere aykırılık şikâyetini hem mülkiyet hakkı hem de adil yargılanma hakkı kapsamında incelemekte ve iki hak kategorisinden birden ihlal kararı verebilmektedir. Bu durumda giderim yöntemi olarak da başvurucuya verilecek tazminat miktarının yüzde otuz artırımlı olarak tespit edilmektedir.

mektedir. Özellikle mülkiyetin kullanılmasının kontrolü niteliğindeki üçüncü kural kapsamında kalan müdahalelerde Mahkemenin münhasıran usulü güvencelerin varlığıyla yetinme eğilimi gösterdiğine tanık olunmaktadır.¹¹⁸ Anayasa Mahkemesi bu başvurularda, usulü güvencelerin varlığının saptanmasını öncelikle ve müdahalenin orantılılığı yönünden öncelikle mülkiyet hakkının usulü güvencelerinin temin edilmediği yönünde bir şikâyetin var olup hususuna dikkat çekmiştir.¹¹⁹ Mahkemeye göre mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasında bulunan başvuru, bu iddialarını yerel mahkeme nezdinde açmış olduğu iptal davasında da bir engelle karşılaşmadan ileri sürüp dillendirebilmiş ise ayrıyeten başvuruçunun tüm iddia, savunma ve itirazları ise sunmuş olduğu kanıtlayıcı bilgi ve belgeler çerçevesinde yargı mercilerince maddi olgular ve ilgili hukuk kuralları yorumlanmak suretiyle ikna kabiliyetini haiz bir gerekçe¹²⁰ ile

118 Anayasa Mahkemesinin münhasıran usulü güvencelerin varlığıyla yetindiği kararlardan çarpıcı bir örnek olan *Necmiye Çiftçi ve diğerleri* kararında Mahkeme, mülkiyeti taraflarına ait gayrimenkulde kum ve çakıl işletimi faaliyetinde bulunmak amacıyla gerçekleştirdikleri ruhsat başvuruları kabul edilmeyen kişilerin yaptıkları başvuruda toprağın ve tarım arazilerinin korunması amacını matuf söz konusu sınırlamaların ölçülü olduğuna hükmetmiştir. Mahkeme anılan kararın tesisinde, ruhsat talebinin reddedilmiş olmasının başvuruçuların maliki oldukları arazilerinin tarımsal faaliyetlerde kullanılmasına ya da başkalarına kiraya verilmesine engel nitelik taşımadığı gerçeğinden hareket etmiştir. Üstelik anılan arazi daha önce kum-çakıl ocağı olarak kullanılmamıştır. Bu durumda, gayrimenkulün hâlihazırda alternatifli yararlanma yollarını engelleyen, mevcut gelir sağlama kapasitesine sekte vuran veya gayrimenkulün rayiç değerini azaltan bir tahdit uygulamasının varlığından da söz edilemeyeceğinden ruhsat talebinin reddedilmiş olmasının erişilmesi arzulan kamu yararı karşısında ölçülü bir müdahale olduğu tespiti yapılmıştır. *Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, §§ 64-68.

119 Bkz. *Koç Holding Emekli ve Yardım Sandığı Vakfı*, B. No: 2016/15421, 12/11/2019, § 36; *Mehmet Ali Erdaş*, B. No: 2015/19515, 8/1/2020, § 47; *Türkiye İş Bankası A.Ş.* (9), B. No: 2016/2400, 3/4/2019, § 76.

120 Gereğeli karar hakkının dikkate değer bir işlevi de, hak sùjelerinin adil bir şekilde yargılanmalarını ve bu yargılama sürecinin sonuçlarının da denetlenmesini sağlamaktır (*Mehmet Okyar*, B. No: 2017/38342, 13/2/2020, § 27). Nitekim, yargılamanın tarafları ancak gereğeli karar vasıtasıyla yargılama sürecinde ileri sürdükleri iddia, itiraz ve savunmalarının usulüne uygun biçimde ve gereği gibi incelenip incelenmediğinin ayırda varabileceklerdir. Aynı mantık çerçevesinde toplum da, kendi adlarına tesis edilmiş olan yargı kararlarının arka planını öğrenmiş olacak ve bu durum da toplumun demokratik katılımına daha etkin katkı sağlayacaktır (*Sencer Başat ve diğerleri [GK]*, B. No: 2013/7800, 18/6/2014, §§ 31, 34). Gereğeli karar, davayı kaybetmiş olan tarafın tüm kuşkulardan arınmış olarak ve tümüyle gönül rahatlığı içinde tesis edilen kararın sosyal doğruluğunu onaylamasının ortamını oluşturmaktadır.

makul bir biçimde karşılanıp kabul görmeme nedenleri objektif kabul edilebilirlik kriterini karşılayabilir mahiyette ortaya konulabilirse mezkûr güvencelerin temin edildiğinden bahsetmek mümkündür.¹²¹ Buna göre usulü güvenceler, mülkiyet hakkına yönelik muhtemel keyfî müdahalelere karşı pratik alanda da denenmek suretiyle iç hukukta etkili ve sonuç alıcı usullerin tesis edilmesini gerektirmektedir.

Bu noktada belirtmek gerekir ki “ikna edici donelerle gerekçelendirme gerekliliği” yalnızca yargı kararları için değil ve fakat ayrıca idari merciler için de geçerlidir.¹²² Konuya ilişkin Türk Vergi Hukuku uygulamasında görülen dikkat çekici bir örnek “re’sen tarhiyat”¹²³ kurumudur. Bilindiği üzere 213 sayılı Kanun’un 30. maddesine göre re’sen tarhiyat bakımından geçerli olacak matrah veya matrah farkının tespit edilmesi re’sen takdir işlemidir ve bu saptamayı yapma

Buna mukabil, yargılama görevinin doğru yapıldığına ilişkin hak öznesi olan bireylerdeki güveni korumak ve oluşturmak, yargının asli görevidir (Şeker, 2007, s. 193). Yargının bu amacına ulaşabilmesinin yegâne aparatı da “gerekçe”dir. Yargı kararlarının, kendilerinden beklenen işlevsel görevlerini gereği gibi ifa edebilmeleri için, yeterli bir muhteviyata sahip olmaları; bir iki cümleden teşekkül olup tatminkârlıktan uzak bir mahiyet arzetmemeleri, salt mevzuattaki ifadelerin tekrarı şeklinde cümleler içermemeli, belirli bir mantıksal kurgu ve diyalektik sürecin kaçınılmaz sonucu olmaları ve hukuki, kanuni esaslara istinat etmeleri gerekmektedir (Aşçıoğlu, 1995, s. 218-219). Aksi bir durumun kabulü, yargılamayı bilimsellikten uzak, rutin, yalın ve sıradan bir kamusal etkinlik konumuna indirgeme tehlikesini bünyesinde barındırmaktadır.

121 *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.* (2), B. No: 12954/87, 22/2/1994, § 45.

122 Vergisel müdahale içerikli gerek idari gerekse de yargısal tasarrufların gerekçe içermemesi, içerdiği gerekçenin yeterli olmaması ya da görünürde gerekçe olması, matbu ve klişe ifadelerle yetinilmesi hâlinde bu durum bireysel başvuruya konu edilebilecektir. Nitekim Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında da idareye tanınan geniş takdir yetkisinin yeterli adli ya da idari yargı denetimine tabi tutulmaması ihlal nedeni sayılmıştır. Bu tür kararlardan bir tanesi *Nusret Yumrutaş* kararıdır (B. No: 2013/6355, 19/11/2015).

123 Özellikle vergisel inceleme sürecinde defterlerin, kayıtların ve belgelerin mevcut olduğu ve fakat 213 sayılı Kanun’un 30. maddesinde düzenlenme konusu yapılan re’sen tarhiyat nedenlerine de rastlanıldığında, incelemeye tabi tutulan defterlerin, kayıtların ve belgelerin ispat gücü ve delil olabileme kabiliyeti değerlendirilmeye tabi tutulup hukuki niteliği ortaya konulmadan, tümüyle harici karine ev emarelerle matrah veya matrah farkının saptanması, tanzim edilecek raporlar vasıtasıyla önerilen tarhiyat işlemlerinin yargı merciince hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle kaldırılması sonucunu doğurabileceğinden, üzerinde hassasiyetle ve titizlikle durulması gerekli olan bir konu olarak değerlendirilmesi icap etmektedir. Bu gerçeklik, gerek kamu mercilerinin tahsil edebileceği bir verginin basit hatalar yüzünden tahsil edilemeyecek duruma gelmesi gerekse de vergi mükelleflerinin hakları yönünden göz önünde bulundurulması gereken bir olgudur.

takdir komisyonları ile inceleme elemanları yetkisi dahilindedir. Bu noktada takdir komisyonların kararlarının keyfî nitelik içermemesi için bu kararların ve inceleme raporlarının her halükârda gerekçelendirilmeleri elzemdir. Esas itibarıyla sübjektif değerlendirmeye tabi olmakla objektif ve eksin bulgulara istinat etmeyen takdir olgusunun mutlaklığını sınırlandıracak yegâne ölçünün “denetlenebilir gerekçe” olduğu aşikârdır. Buna göre idari merciler takdir kararlarında istinat ettikleri olguların dayanaklarını göstermek ve mümkün oldukça şü-mullü açıklamalar yapmak zorundadırlar. Aynı mantık çerçevesinde başvuruçunun tüm iddia ve itirazlarını her koşulda ileri sürebilme hakkı bağlamında da usulü güvencelerin varlığı ayriyeten idari safahatta da aranmaktadır.¹²⁴

Diğer yandan usulü güvenceler mahkemeye erişim hakkı ile de ilintilidir. Bir uyuşmazlığı ve uyuşmazlık kapsamında bir talebi, mahkeme önüne taşıyabilme ve karara bağlanmasını isteyebilme mahkemeye erişim hakkının sağladığı güvencelerdendir (Yılmazoğlu ve Göker, 2017, s. 89). Nitekim Anayasa'nın 36. maddesinin birin-

124 Yüksek Mahkeme *Mehmet Coşkun Karabaşoğlu* (B. No: 2015/14318, 19/2/2019) kararında, vergisel müdahalenin ölçülü kabul edilebilmesi için bu müdahaleye karşı iddia ve itirazların her koşulda ileri sürülebilme imkânına sahip olunması ön koşul olarak kabul edilmekle birlikte, süreç içerisinde herhangi bir anda bu imkân yakalanmış ise savunma hakkının yeterli düzeyde karşılanmış olacağı değerlendirilmesinde bulunulmuştur. Nitekim kararda Mahkemeye göre, orantılılık yönünden öncelikle başvuruçuya vergi idaresince kesilen vergi ziyayı cezası işlemine karşı iddia, itiraz ve savunmalarını sonuç alıcı ve etkin bir biçimde ortaya koyabilme imkânının temin edilip edilmediği değerlendirilmelidir. Olayda inceleme tutanağının görüşülmesi ve imzalanmasını teminen sadece mükellef firmanın kanuni temsilcileri olan iki kişi kuruma davet edilmiş olmakla birlikte belirlenen gün ve saatte mükellef firma temsilcileri ile birlikte bizatihi başvuruçuda kuruma gelmiştir. Üstelik müzakerelerin tüm sürecini yine başvuruçuda bizatihi kendisi yürütmüş, müzakerelerin seyri esnasında kanuni temsilciler edilgen bir tutum sergilemişlerdir. Özellikle organizasyonun yapısı ve işleyiş tarzıyla ilgili mükellef firma kanuni temsilcilerinden istenen beyan, başvuruçunun aşırı müdahil tarzı ve yönlendirici görüş ve önerileri doğrultusunda verilmiştir. Farklı bir anlatımla Yüksek Mahkemeye göre başvuruçuda, kendisine yöneltilen iddialara karşı iddia ve savunmalarını ileri sürebilme imkânına yalnız yargılama safhasında değil ve fakat idari işlem safhasında da sahip olmuştur. Vergi ziyayı cezası işlemine karşı açtığı davada, kendisini avukat ile temsil ettiren başvuruçuda, sonuçta ilgili raporların detaylarını ihtiva eden davanın reddine ilişkin karara karşı kanun yoluna da başvurmuştur. Bu itibarla Mahkemeye göre, başvuruçunun hem idari işlem hem de yargılama safhasında bütün iddia ve savunmalarını herhangi bir engelleme ile karşılaşmadan etkili bir biçimde ortaya koyabilme imkânına sahip olmuştur.

ci fıkrasında, herkesin yargı mercileri nezdinde davacı veya davalı olarak iddiada bulunma ve savunma hakkına sahip olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla mahkemeye erişim hakkı, Anayasa'nın 36. maddesinde düzenleme konusu yapılan hak arama özgürlüğünün bir unsurudur. Buna mukabil, özellikle Anayasa Mahkemesinin son zamanlarda tesis etmiş olduğu kararlardan da anlaşılabilir üzere, başvuru konusu olay mülkiyet hakkı bağlamında incelenirken, mahkemeye erişim imkânı bir usulü güvence kapsamında nitelendirilerek başvuru hakkında mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin hüküm tesis edilebilmektedir.¹²⁵ Bu kapsamda Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin tesis etmiş olduğu dikkat çekici bir kararında *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* (B. No: 2015/15100, 27/2/2019) vergi uyuşmazlıklarında yeterli hukuksal güvencenin sağlanmasını teminen mülkiyet hakkı bağlamında mahkemeye erişim imkânının eksiksiz sağlanması gereğine işaret edilmiştir.¹²⁶

125 Örnek nev'inden kararlar için bkz. *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/15100, 27/2/2019; *Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti.*, B. No: 2016/7783, 18/7/2019.

126 Yüksek Mahkemenin kararına göre, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri, mülkiyet hakkını ihlal etmektedir. Olayda vergi İdaresince, hakkında vergi tekniği raporu tesis edilen firmadan yapılan mal ve hizmet alımlarına ait faturaların sahte olduğu belirtilerek başvuruculardan bu alımlara isabet eden KDV'nin tenzil edilmesi talep edilmiş, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine alınacakları uyarısında bulunulmuştur. Başvurucular da bu listeye dahil edilmemek için vergi idaresine farklı tarihlerde serbest iradelerini yansıtmayan ihtirazi kayıtla düzeltme beyannameleri vermişlerdir. Bu beyannamelere istinaden Vergi İdaresince KDV ve gecikme faizi tahakkuk ettirilip vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Akabinde başvurucular, mezkûr vergi, faiz ve cezaların iptali talebiyle vergi mahkemesinde davalar açmışlardır. Vergi Mahkemesi, 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca yasal süreler geçtikten sonra verilmiş olan KDV düzeltme beyanlarına konulan ihtirazi kayıtların, beyannamelere istinaden tahakkuk ettirilen vergiye bir etkisinin bulunmayacağı gerekçesiyle davaları reddetmiştir. Başvurucuların konuyu Anayasa Mahkemesine taşımaları üzerine Yüksek Mahkemece mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamaması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. Yüksek Mahkemeye göre, başvurucuların faturaların sahte olmadığı ve indirim unsurlarının gerçek olduğu iddiasıyla bu savlarını vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma dışında farklı bir seçenekleri bulunmamaktadır. Ayrıca,

Dava konusu olay, özellikle uygulamada sıklıkla rastlanılan sahte belge düzenleyicisi olduğu tespit edilen vergi mükellefinden gerçek bir mal ve hizmet alımı yapmış olmasına rağmen, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kod uygulamasına dahil edilip ticari hayatının olumsuz olarak etkilenip sekteye uğramaması için beyannamelerini düzeltmek zorunda kalan vergi mükellefleri açısından önem arz etmektedir. Yüksek Mahkeme daha önce somut norm denetimi yoluyla önüne gelen benzer içerikli bir davada tesis etmiş olduğu kararla,¹²⁷ ihtirazi kayıt ile verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesine imkân sağlayan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 4. fıkrasındaki hükmün beyannameler arasında bir ayırım yapmadığını, süresinden sonra verilen beyannamelere karşı ihtirazi kayıtlı dava açılıp açılmayacağına ilişkin tartışmanın derece mahkemeleri arasındaki içtihat farklılığından kaynaklandığını vurgulamış ve bu gerçekliğin anayasal bir soruna neden olduğu sonucuna varmıştır. Buna göre mezkûr bireysel başvuruya konu karar ile Anayasa Mahkemesi bir anlamda önceki içtihadından da dönmüş bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin anılan kararı, benzer uyuşmazlıklarla ilgili olarak vergi mahkemelerinin vergi mükelleflerince açılan davaları incelemeksizin reddi yerine esastan inceleme yaparak inceleme sonucuna göre hüküm tesis etmesi bağlamında emsal niteliğinde olacaktır (Gündoğdu, 2019, s. 9). Aksi bir yaklaşım ise mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurabilecektir. Esasında, bu kararın ihtiva ettiği açık tespitlere karşın uygulama açısından yine de mağduriyetlere sebebiyet verebilecek belirsiz durumun yargı içtihatlarıyla giderilmesinden zi-

vergilendirme işlemine karşı dava açılmaması hukuki denetim dışında kalan bir alan meydana getirmiştir. Diğer yandan, re'sen yapılacak vergi incelemesinin, matrah takdirinin ve buna bağlı olarak vergi tarhiyatının ne zaman yapılacağı da belirsiz olup başvuru idari ve yargısal süreç boyunca kesintisiz olarak cezalı vergiyi ödeme baskısıyla karşılaşacaklardır. Mahkemeye göre, olayda kod listesine alınma baskısı altında serbest iradeleriyle uyuşmayan düzeltme beyannameleri veren başvuru sahiplerinin bu işlemlere karşı açtıkları davalar vergi mahkemelerince esasları yönünden incelenmemiştir. Bu itibarla sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yer alan mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin büyüklüğü ve niteliğiyle orantılı olup olmadığı araştırılmamış ve başvuru sahipleri vergilendirme işlemlerini yargı yoluyla denetletmemişlerdir. 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlanması başvuru sahiplerinin, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamamalarına sebebiyet vermiştir.

127 AYM, E.2017/24, K.2017/112, K.T.14/6/2017.

yade yasal düzenleme ihdas edilmek suretiyle çözümlenmesi bu tür ihtilafların kesin surette giderilmesini temin edecektir.¹²⁸

Son olarak “etkili başvuru hakkı” da bu başlık altında yer alan anlatılarla yakından ilişkili olup bu hak mahkemeye erişim hakkını tamamlamaktadır. Etkili başvuru hakkı özellikle kanun gereği tarh, tahakkuk ve tebliğ edilmiş sayılan vergiler bakımından önemlidir. Bilindiği üzere verginin kanun gereği, tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş sayılması uygulaması, özellikle çevre temizlik vergisi, emlak vergisi, MTV gibi vergiler hakkında uygulanmaktadır. Bu itibarla söz konusu vergi kalemlerine hangi aşamalarda ve nasıl itiraz edilebileceğinin vergisel işlemin tüm aktörlerince önceden açık bir şekilde bilinebiliyor olması gerekmektedir.¹²⁹

5.7. Vergisel Müdahalenin Yükümlünün Ekonomik Getiri Kapasitesini Artırması

Vergi mükellefine külfet getirmekle birlikte onun ekonomik getiri kapasitesini artıran vergisel müdahalelerle ilgili olarak Anayasa Mahkemesinin yaklaşımı, bu durumun müdahaleyi ölçülü kıldığı şeklindedir. Nitekim Yüksek Mahkeme, *Acarlar Otomotiv Nakliyat Taah. Tic. Ltd. Şti.* kararında (B. No: 2015/10008, 4/4/2019) servis

128 Bu noktada ilgili karar öncelikle Anayasa Mahkemesinin norm denetiminde icra ettiği inceleme ile bireysel başvuru sürecinde icra ettiği inceleme arasındaki farkın anlaşılması açısından da oldukça dikkat çekicidir. Bir kanun kuralının Anayasa’ya aykırılığı ile o kuralın yorumlanmak suretiyle bir olaya uygulanmasının Anayasa’da düzenleme konusu yapılan temel hakların temin ettiği güvencelere aykırılığı farklı şekilde ele alınması gereken iki ayrı konudur. İstanbul Vergi Mahkemesi, idarenin yönlendirmesi üzerine süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilemeyeceği ve bu beyannameye istinaden tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açılmayacağı şeklinde beliren yargısal yoruma dayanak gösterilen 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinde yer verilen düzenlemenin Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptali istemi ile başvuruda bulunmuştur. Mahkeme kararında ilgili hükümde yer alan kuralın iptalini talebini reddetmiştir. Somut norm denetimine ilişkin mezkûr kararda özellikle kuralın vergi yükümlüsüne güven ve beyan esasına dayalı vergilendirme sistemimizin belkemiği olduğu gerçeği hatırlatılmıştır.

129 Doktrinde bazı görüş sahipleri belediye vergilerine muhatap kalan vergi mükelleflerinin pek çok defa anılan haktan mahrum kaldıklarını ileri sürmektedirler. Örneğin KOCAER’e göre Belediye Gelirleri Kanunu’nun çevre temizlik vergisine ilişkin mükerrer 44. maddesinde işyeri olarak kullanılmakta olan binaların çevre temizlik vergisine vergi mükelleflerince hangi aşamada ve nasıl itiraz edilebileceğine ilişkin belirsizlik bulunması etkili başvuru hakkının ihlali anlamına gelmektedir. Bkz. (Kocaer, 2014, s. 42).

araçları plakası için ruhsat bedeli talep edilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasını incelemiş ve konuya ilişkin bakış açısını ve gelecekte vereceği benzeri içerikteki başvurulara ilişkin muhtemel yaklaşımının ipuçlarını bu kararda vermiştir.

Olayda başvuru servis aracı plakası için ruhsat bedeli talep edilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin olup başvurucu şirket, servis taşımacılığı yapmakta olup (P) sayılı ticari plakalı kırk beş adet servis aracına sahiptir bulunmaktadır. Belediye Ulaşım Koordinasyon Merkezince, ildeki servis araçlarına sınırlama getirilerek servis araçları ruhsata bağlanıp ruhsat bedeli ödenmesi şartı getirilmiştir. UKOME tarafından başvurucu şirkete gönderilen yazıyla şirkete ait servis araçlarının (P) plakası ruhsat bedellerinin ödenmesi talep edilmiştir. Başvurucunun UKOME kararı ile dayanak Belediye Meclis kararının iptalini teminen açtığı dava Mahkemece, umum servis araçlarının denetim altına alınabilmesi, taşıma hizmetlerinin daha düzenli ve güvenli bir konuma getirilmesi, fiilen çalışmakta olan şoför esnafının korunması amacıyla tahdit kapsamına alınacak esnafın gruplandırılmak suretiyle ruhsat bedeli alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Başvurucu konuyu Anayasa Mahkemesi önüne taşımıştır.

Başvuruyu ölçülülük ilkesi kapsamında inceleyen Yüksek Mahkemeye göre ücret ve ücrete benzer gelir kapasitesini artıran uygulamalar ile hem belediyelere vergi, resim, harç ve vergi benzeri uygulamalar dışında da ek ve yeni bir gelir kalemi edinebilmesi imkânı sağlanmakta, hem belediyelerin kamusal nitelik arzlemeyip fiyatlanabilir ve dışlanabilir nitelikli kişilere özel hizmetlerinin maliyeti bu hizmeti kullanmayan tüm belde halkına yükletilmemiş olmamakta, hem de ruhsat işlemine konu uygulamaların belirli bir düzene, standardizasyona ve sistematik yapıya kavuşturulmaları suretiyle idari ve mali denetlenebilir bir alanın oluşması sağlanmaktadır.

Mahkemeye göre orantılılık yönünden ise, ruhsat hizmetinin başvurucu firma gibi servis sahiplerinin ekonomik varlıklarına olan yadsınamaz olumlu katkısı da dikkate alındığında talep edilen ruhsat bedelinin orantısız olduğundan söze edilemeyecektir. Nitekim Belediyece icra edilen yeni uygulama ile personel ve öğrenci taşıyan servis araçlarına daha önce getirilmiş bulunan (P) plaka verilmesi uygulaması belirli bir tarih itibarıyla dondurulmak suretiyle söz konusu

tarikh itibarıyla oluşan yeni durumda bu tür plakaya sahip servis araçları bir anlamda tekel ve imtiyazlı konuma gelmiştir. Buna göre söz konusu uygulamayla (P) plakası almış olanlara, vergi dairesi ya da odalarınca servis taşımacılığı yaptığına ilişkin kaydı bulunanlara, güzergâh izni alanlara ve il trafik komisyonu kararı gereğince ilçe, belde ve köylerden yolcu taşımacılığı yapmasına izin verilmiş olanlara güzergâh izin belgesi verilecektir. Buna göre 5216 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak personel ve öğrenci taşımacılığı yapmakta olan servis sahipleri için ihdas edilen (P) plakasının verilmesi şartları sayılmak suretiyle bu alanda daha önceden taşımacılık yapanların hakları korunmuştur.

Yüksek Mahkemeye göre umum servis araçları için uygulama alanı bulan plaka tahdidi ve ruhsat tahsisi uygulamasıyla başvuru firma gibi servis sahipleri için salt ek mali külfet getirilmemekte ve fakat aynı zamanda bu kimselerin servis araçlarının ekonomik getiri kapasitesi de ihdas edilmiş olan tekel gücü ve imtiyaz hakkının görünürlüğü oranında artırılmış olmaktadır. Mahkemenin değerlendirmesine göre, tahdit kapsamına alınmak suretiyle ruhsat sahibi olmanın olağanüstü ekonomik getirisinin kuvvetle muhtemel kapasitesi de göz önüne alındığında, talep edilen cüzi ruhsat bedelinin başvuru firmasının ekonomik konumunda salt olumsuz bir çıktı meydana getirmedeği ve aşırı bir külfet de yüklenmediği saptanmıştır. Bu tespitten hareketle Mahkeme, başvuru firmanın mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin içerdiği baskın kamu yararı amacı ile karşılaştırıldığında ve özellikle inceleme konusu alt başlıkla ilintili olarak başvuru firmanın yeni düzenleme ile kazandığı tekel ve imtiyaz hakkı ve yüksek ekonomik getiri göz önüne alındığında, firmaya aşırı bir külfet yüklenmemiştir.¹³⁰

130 Esasında mülkiyet hakkına yönelik müdahale sonucu müdahaleye maruz kalan kişinin maddi kayba uğramasının dışında ekonomik getiri edinmesi durumunun ölçülülük kapsamında incelenmesi gerçeği, salt vergisel uyumsuzluklar için değil ve fakat tüm hukuki ihtilaflar için geçerlidir. Nihayetinde farklı ve çarpışan haklar arasında konumlanan varsayımsal bir adil denge noktasını arayan Yüksek Mahkemenin hem olumlu hem olumsuz sonuçlara neden olabilecek çift yönlü etkilere sahip müdahaleler bakımından da konuyu farklı yönleriyle ele alması beklenen bir gelişmedir. Nitekim Yüksek Mahkeme, *Ayten Yeğenoğlu* kararında, (B. No: 2015/1685, 23/5/2018) her ne kadar yapılmış olan ödemeler faiziyle birlikte tahsil edilmiş ise de başvuru firmasının ilk derece mahkemesi kararı tarihinden bozma kararı üzerine geri talep edildiği tarihe kadar bu ödemeler neticesinde edinmiş olduğu parayı uhdesinde bulundurduğu ve

5.8. Vergisel Müdahalede Tarafların Kusur Oranı ve İyi Yönetim İlkesinin Uygulanırlık Derecesi

Vergisel müdahalelerde vergisel işlemin tarafları olan idare ile vergi mükellefinin kusuru paylaşma oranı da bu müdahalenin vergi mükellefi üzerinde aşırı külfet oluşturup oluşturmadığı sorusuna aradığımız yanıtı bulmamızı kolaylaştıracak ayrı bir olgudur. Parafiskal gelir olması hasebiyle sosyal güvenlik ödemelerine ilişkin Anayasa Mahkemesinin konuya yaklaşım tarzı, benzeri içerikte şikâyete konu olup yine bu Yüksek Mahkeme önüne gelecek vergisel müdahalelerle ilgili de bir ölçü oluşturacaktır.

Yüksek Mahkeme konuya yaklaşımını üçlü alternatifli bir durumdan hareket etmek suretiyle adeta bir yelpaze metaforu oluşturarak belirlemiştir. Buna göre Mahkeme, konuya ilişkin üç ayrı kararlar üç ayrı aşamada soruna yaklaşmış ve başvuruya konu vakıada tespit edilen kusurun tek başına idareye ya da vergi mükellefine ait olmasına ya da kusurun müterafik olarak taraflar arasında paylaşılmasına göre farklı mahiyette kararlar vermiştir. Farklı bir anlatımla taraflar arasında kusur oranlarını dağıtacak farazi bir yelpazeden hareketle kusur oranının yelpazede yer aldığı konuma göre muhtemel bir kararın mahiyeti de farklılık arz etmektedir.

Diğer yandan mevcut kusur oranının saptanmasında önemli bir kriter olarak işlev gören “iyi yönetim ilkesi”nin¹³¹ varlığı hatır-

parayı bir şekilde nemalandırabilme ve semerelendirme imkânına sahip olduğu olgusunu göz önüne almış ve bu süre zarfında uhdesinde ödeme konusu parayı bulunduran başvurucunun bu şekilde parayı semerelendirme imkânının getirisi ile kullandığı parayı faiziyle birlikte iade etmiş olmasından kaynaklanan ekonomik kaybın dengelenmiş olduğu saptamasından hareketle mülkiyet hakkının ihlal edilmediği değerlendirilmesinde bulunmuştur.

131 İdarenin her koşul ve şartta iyi yönetim ilkesine uygun hareket etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi kararlarına göre, iyi yönetim ilkesi, kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda kamu mercilerinin zamanında, uygun ve tutarlı bir şekilde davranmakla yükümlü oldukları anlamına gelmektedir. Ayriyeten bu ilkeye göre idarelerin kendi hatalarının sonuçlarını gidermeleri ve bireylere yüklemeleri de gerekmektedir. Diğer yandan İyi yönetim kavramı, geniş anlamda, modern yönetimin uymak mecburiyetinde olduğu, sürekli bir devinim durumunda olan -hukuken uygulanabilir veya uygulanamaz- usul ve esas kuralları külliyatını tanımlamaya yardımcı bir aparattan başka bir şey değildir. Çoğu zaman, idari adalet, şeffaflık, saydamlık, açıklık ve hatta demokratik karar alma sürecini gerçekleştirmeye ya da kamu mercileriyle vatandaşlar arasındaki ilişkileri olumlu manada geliştirme amaçlı uygulama standartlarını işaretlemektedir.

latılmış ve bu ilkenin mevcut müdahalede gerçekleşme düzeyi oranında idareye atfedilebilecek kusurun da oranının belirlenebileceği ifade edilmiştir. İyi yönetim ilkesi Anayasa Mahkemesince *Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım* kararında (B. No. 2013/711, 3/4/2014) “İyi yönetim ilkesi, kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda, kamu otoritelerinin, uygun zamanda, uygun yöntemle ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmelerini gerektirir” şeklinde formüle edilmiştir.¹³² Yüksek Mahkemenin tüm inceleme yöntemlerinin ana hedefini oluşturan adil dengenin kurulup kurulmadığının saptanmasında usulü güvencelerin bir alt kategorisi olarak idari otoritelerin hatalı veya tutarsız işlemlerinden ötürü hak öznesi olan başvuru aleyhine bir durumun oluşmaması olarak formüle edilebilecek “iyi yönetim ilkesi” ilkesi meridir (B, Gemalmaz, 2009, s. 582-588). AİHM’e göre, kamu mercilerinin uygun ve tutarlı şekilde tasarruflarda bulunmaları gerekmekte olup, kamu düzeninin en belirgin bekçisi konumunda olan devlet, genel yararı ilgilendiren konularda bizatihi iyi bir örnek oluşturmak ve kamu yararını korumak suretiyle görevli diğer mercilerin bu örneği takip etmesi sağlanmalıdır.¹³³

Hatalı işlemin düzeltilmesi sırasında muhatap olan kişiye aşırı külfet yüklenmemesi gerektiğine ilişkin pek çok kararıyla konuya ilişkin içtihadını belirlemiş olan Anayasa Mahkemesine göre, idarenin hatalı işleminden kaynaklanan mülkiyet hakkına yönelmiş müdahalenin ölçülü olup olmadığının saptanmasında hatalı işlemdeki idarenin payı, işlemin fark edilmesinde geçen süre, idarenin hatalı işlem karşısında takındığı tutumu, hatalı işlemin revize edilmesinde takip edilen yöntem ile hatanın sorumluluğunu paylaşırma ve muhabata ceza uygulanması gibi olgular dikkate alınmalıdır. Yüksek Mahkeme bu ölçütler çerçevesinde hatalı idari işlemin vukuunda idarenin kendisinin de pay ve sorumluluğunun bulunduğunu saptadığında, başvuru üzerindeki yük konusuna daha hassas yaklaşmaktadır.¹³⁴

Bu düşünceler, hukuk devletine bağlı olan modern demokratik yönetim sistemlerinin tümünde ortaklaşa kabul görmüş değerler arasındadır (Karakul, 2015, s. 81).

132 *Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım*, B. No: 2013/711, 3/4/2014, § 68; *Tevfik Baltacı*, B. No: 2013/8074, 9/3/2016, § 70.

133 *Zwierzynski/Polonya*, B. No: 34049/96, 19/7/2001.

134 *Kırca Mühendislik*, B. No: 2014/6241, 29/9/2016, §§ 75-76; *Tevfik Baltacı*, B. No: 2013/8074, 9/3/2016, § 71; *Uğur Ziyaretli*, B. No. 2014/5724, 15/2/2017, §§ 65, 67.

Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin *Ümmi Çakır* kararı (B. No: 2015/18918, 28/11/2018) ile bu anlatının fotoğrafının daha net olarak ortaya çıktığı düşünülmektedir: Söz konusu karara konu başvuru, sosyal güvenlik aylığının ödenmeye başlandığı tarihten itibaren geçerli olacak şekilde iptal edilmesi ve bu karara istinaden başvurucunun geriye dönük olarak borçlandırılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Olayda başvurucu, ölen eşinin sigortalı hizmetleri nedeniyle ölüm aylığı bağlanmasını teminen eşinin askerlikte geçen hizmet sürelerinin borçlanması için 1997 yılında SGK'ya müracaat etmiştir. Başvurucunun talebi Kurumca kabul edilip 4/6/1985-1/5/1986 tarihleri arasındaki 327 günlük askerlik borçlanması gözetilerek 1/5/1997 tarihinden itibaren ölüm aylığı bağlanmıştır. Başvurucu bu şekilde eşinin hizmet süresini 1.080 güne tamamlayacak kadar askerlik borçlanması yaparak prim ödemiş ve kendisine 1.080 gün üzerinden ölüm aylığı tahsis edilmiştir. SGK tarafından 2013 yılında eşinin dosyası üzerinde yapılmış olan incelemede 2/5/1986-4/12/1986 tarihleri arasında askerlik hizmetiyle BAĞ-KUR hizmetinin çakıştığının tespit edilmesi ve çakışan süre çıkarıldığında kalan toplam hizmet süresinin 1.056 güne düşmesi nedeniyle başvurucunun ölüm aylığı iptal edilmiş ve başvurucu geriye yönelik borçlandırılmıştır. Başvurucu tarafından anılan işlemin iptali istemiyle açılan dava reddedilerek kesinleşmiştir. Başvuru konuyu Anayasa Mahkemesi önüne taşımıştır.

Yüksek Mahkeme inceleme sürecinde orantılılık ilkesini değerlendirirken dikkate alınması gereken olgulardan birisinin de kamu mercilerinin yaklaşım tarzı, tutum ve davranışları olduğunu belirtmiştir. Bu bağlamda Mahkemeye göre idarenin her koşul ve şart altında "iyi yönetim ilkesi"ne uygun hareket etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Mahkemeye göre iyi yönetim ilkesi, kamu menfaati kapsamında bir konu söz konusu olduğunda kamu otoritelerinin uygun zamanda, uygun yöntemle, senkronize bir şekilde birbirleriyle eşgüdümlü ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmelerini gerektirmektedir. Bu bağlamda idarelerin kendi hatalarının sonuçlarını bizatihi gıdermeleri ve bireylere yüklememeleri gerekmektedir.¹³⁵

135 Benzer değerlendirmeler için bkz. *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/6728, 1/2/2018, § 100; *Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım*, B. No: 2013/711, 3/4/2014, § 68.

Bu ilkesel saptamaların ardından Yüksek Mahkeme, başvuru konusu olayda uygulanan tedbirle başvurucuya aşırı ve orantısız bir yük yüklenip yüklenmediğinin tespiti yoluna gitmiştir. Mahkeme başvuruya konu işlemin arka planını detaylı ve kronolojik bir şekilde ortaya koyduktan sonra vermiş olduğu kararında, ilkin ölüm aylığının bağlanması yönündeki işlemin tamamen idarenin kontrolü, tasarrufu ve gözetimi altında gerçekleştirildiğine dikkat çekmiştir. Olayda başvurucunun talebi üzerine ölüm aylığı koşullarının gerçekleşip gerçekleşmediğini değerlendiren idarenin bizatihi bildirim üzerine başvurucu tarafından eşinin askerlikte geçen hizmet süreleri üzerinden borçlandırma işlemi gerçekleştirilmiştir. Farklı bir anlatımla başvurucunun askerlik borçlanmasını gerçekleştirerek bizatihi sisteme dahil olma sürecinin ilk başlangıç noktası idarenin açık yönlendirmesi ve teşvikiyle gerçekleşmiştir. Buna göre de idarenin başvurucuya ölüm aylığı bağlanması için gerekli olan asgari koşulların olayda bulunup bulunmadığı hususunu azami dikkat ve titizlikle araştırarak aylık bağlanması için gerekli koşullardan olan hizmet süresinin 1080 günün altında bulunmaması gerektiğine ilişkin ön koşulunun varlığını saptayarak talebi değerlendirmesi beklenecektir. Ancak Mahkemeye göre, olayda bu olağan beklentinin gerçekleştirilmesi için Kurumca yerine getirilmesi gereken inceleme, araştırma, denetim ve hak sahiplerine doğru bilgiyi verilmesi yükümlülüğü gereği gibi yerine getirilmemiş ve hatalı bir değerlendirme sonucunda koşulların yerine getirildiğinden bahisle başvurucudan askerlik borçlanması tutarının tahsili yoluna gidilmiştir.

Yüksek Mahkemeye göre idare, söz konusu denetim ve inceleme görevini gereği gibi yerine getirmediği gibi başvurucuya izafe edilmesi mümkün olmayan ve doğrudan kendi kusuru sonucu oluşan işlemdeki hata unsurunu on altı yıl gibi epey uzun bir müddet sonra fark ederek işlemin iptali yoluna gitmiştir. Bu durumda Mahkemeye göre, olayda başvurucunun idareyi yanıltmaya yönelik hileli bir işleminin bulunmadığı ve başvurucunun kendisine atfı kabil bir kusurunun da bulunmadığı aşikârdır. Bu durumda başvurucuya ölüm aylığını alma koşullarını taşıdığı inancı verilmek suretiyle askerlik borçlanmasının yaptırılması ve sonucunda süre koşulunun tam olarak yerine getirilmediği gerekçesiyle bağlanmış olan ölüm aylığının iptalinde kusur tümüyle idareye aittir ve olayda müterafik kusurun varlığından bahsedilemeyecektir.

Kural olarak kamu mercilerinden beklenen sosyal güvenlik hakkından doğan ödemeler gibi bireylerin hayatlarını idame ettirebilmesi noktasında büyük önemi haiz konularda iyi yönetim ilkesinin gereklerine riayet edilerek azami özenin gösterilmesi gereklidir. Bu kapsamda *Suzi Alyüz* (B. No: 2013/679, 20/4/2016) kararında başvurucuya sekiz yılı aşkın süre boyunca yapılan yaşlılık aylığı ödemelerinin, geçmişte yapıldığı saptanan usulsüz prim girişleri nedeniyle kanuni faiziyle birlikte iadesinin istenmesinin başvurucunun ağır kusuru nedeniyle ölçülü bir müdahale olduğu sonucuna varılmıştır.¹³⁶ Bu karara göre, idarece hatalı olarak ödendiği tespit edilen sosyal güvenlik ödemesine ilişkin anapara tutarının ilgisinden iadesinin istenebileceği hususunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Zira, Mahkemeye göre bu durum, sebepsiz zenginleşmenin önlenmesi ve sosyal adalet gereğidir.¹³⁷ Ayrıca söz konusu kural fazla veya yersiz ödemelerin kasıtlı veya kusurlu davranışlardan kaynaklanmış olması surumu ile Kurumun hatalı işlemlerinden kaynaklanmış olması durumunu ayrı ayrı düzenlemiştir. Buna göre Kurumun hatalı işleminden kaynaklanan nedenlerle yapılan fazla ya da yersiz ödemelerin yaptırımı, ilgililerin kasıtlı veya kusurlu davranışı sonucu yapılan fazla ya da yersiz ödemelerin hükümlerine göre hafifletilmiştir.¹³⁸

Yüksek Mahkeme, *Uğur Ziyaretli* (B. No: 2014/5724, 15/2/2017) kararında ise başvurucunun emekliye ayrıldıktan sonra tekrar çalışmaya başlaması üzerine şahsına yersiz olarak ödenen yaşlılık aylıklarının, idarenin ve başvurunun müterafik kusurlarına rağmen ana paranın epey üzerinde bir miktarda faizle geri ödemesinin istenildiği olayda, bütün yükün yalnızca başvurucuya yükletilmesi nedeniyle ölçsüz bir müdahale olduğu değerlendirilmek suretiyle faiz talebi yönünden mülkiyet hakkının ihlaline karar verilmiştir.

Nihayetinde Anayasa Mahkemesi, farklı tarihlerde vermiş olduğu kararlarla kurgulamış olduğu mezkûr “üçlü alternatifli formülasyonu”nu olayın öznel koşullarına göre devreye sokmakta ve müdahalede kusurun ağırlığı idarede ise ihlal kararı vermekte, ortaklaşa paylaşılmış kusur var ise idareye iade edilen paranın faiziyle ödemesine gerek görmemekte, kusurun ağırlığı başvurucuda ise paranın idareye faiziyle birlikte iadesine izin vermemektedir. Mahkemeye

136 *Suzi Alyüz*, B. No: 2013/679, 20/4/2016, §§ 45-63.

137 *Suzi Alyüz*, B. No: 2013/679, 20/4/2016, § 59.

138 *Suzi Alyüz*, B. No: 2013/679, 20/4/2016, § 43.

göre, hem başvuruçuların, hem de idarenin kusurlu olduğu başvuru-
larda ise başvuruçuyu aleyhine bir sonuç çıkarılmamalıdır.¹³⁹

Sonuç olarak sosyal güvenlik ödemelerin geri iadesine ilişkin yapılan bu saptamaların aynı mantık kurgusu içinde vergi mükellefince yapılan ödemelerin geri iadesinde de geçerli olacağı açıktır. Kanaatimizce sehven ödenen vergilerin geri iadesi talebiyle yapılacak muhtemel bir başvuruda da sosyal güvenlik ödemeleriyle ilgili başvurular sonucu ihdas edilen mezkûr kararlarda belirtilen ilkelerden hareket edilmek suretiyle benzeri çıkarımlarda bulunulacaktır.

Yüksek Mahkemenin doğrudan vergisel uyumsuzlukla ilintili *İlyas Yılmaz* kararında (B. No: 2015/1927, 22/3/2018) ise somut olaydaki tarafların kusur durumları tartışma konusu yapılmıştır. Mah-

¹³⁹ *Uğur Ziyaretli*, B. No: 2014/5724, 15/2/2017, §§ 71-73, 74-78. Dikkat edilecek olursa sosyal güvenlik hukukundan kaynaklanan ihtilaflarda iyi yönetim ilkesinin domine edici rolü daha açık ve belirgin hale gelmektedir. Sehven fazla yapılan sosyal güvenlik ödemelerinin iadesinin talep edildiği çok sayıdaki başvuruda hareket noktasını bu gerçeklik oluşturmaktadır. Nihayetinde Yüksek Mahkemeye göre, sosyal adalet ilkesinin dikte ettiği gerçeklik gereği idare gerçekleştirdiği hatalı işlemi her zaman geri alabilecek ve bu kapsamda sehven yapılan idari işlem sonucu ödenen sosyal güvenlik ödemelerinin iadesini talep edebilecektir. Aksi durumun kişilerin sebepsiz zenginleşmesine yol açacağı açıktır. Bu tür bir durumun da sınırlı kamu kaynaklarının rasyonel olmayan yöntemlerle dağıtımına izin ve imkân verilmesi anlamına gelebileceğinden kamu yararı ile örtüştüğü söylenemeyecektir (*Tevfik Baltacı*, B. No: 2013/8074, 9/3/2016, § 74; *Uğur Ziyaretli*, B. No: 2014/5724, 15/2/2017, § 68; *Fatma Ülker Akkaya*, B. No: 2014/17809, 22/2/2018, § 53, 57). Bununla birlikte bu tür durumlarda dahi ilgili ölçütler çerçevesinde idarenin iyi yönetim ilkesine aykırı hareket etmesi sonucu sehven yapılan ödemelerin geri iadesinde tahsil süresinin kısalığı veya taksite bağlanması durumunda faiz işletilmesi, ölçülü bir müdahale olarak değerlendirilmemektedir. Farklı bir anlatımla, başvuruçuların anaparanın yanında faiz ödemekle mükellef tutulmaları ve bu ödeme için de çok kısa bir süre tanınması onlara aşırı bir külfet yüklemiş olacaktır. Buna karşılık, daha öncede değinildiği üzere sehven yapılan ödemelerde idareye izafe edilebilecek bir kusurun bulunmadığı durumlarda, anaparanın yanı sıra faiz talep edilmesi ölçüsüz bir müdahale olarak addedilmemelidir. Bu kapsamda yapılan başvurularda, başvuruçuların ödemelerin yersizliğinin saptandığı an ile idareye geri iade ettikleri an arasındaki süre zarfında bu meblağın semerelendirilebilme imkânı da paranın faiziyle birlikte geri iade edilmesinden kaynaklanan kaybın dengelenmiş sayılmasında göz önüne alınmalıdır. Esasında bu tür müdahalelerde sosyal güvenlik ödemesinin tamamen kaldırılmayıp maaş farkı olarak alınan kısımların iadesinin düşünülmesi önem arz etmektedir. Aksi taksirde, başvuruçunun ekonomik zorluğa düşmesi ölçütüyle çatışan bir durumun yaşanması kaçınılmazdır (*Ayten Yeğenoğlu*, B. No: 2015/1685, 23/5/2018, §§ 51-59. Ayrıca bkz. *Suzi Alyüz*, B. No: 2013/679, 20/4/2016, §§ 60-63).

kemeye göre, satış vaadi sözleşmesine konu taşınmazın vergi borcu yüzünden satılmış olması, mülkiyet hakkını ihlal etmemektedir. Olayda başvurunun satış vaadi sözleşmesi kapsamında yargı merciinin kararına dayanılarak edinebilme yönünde meşru beklentisinin bulunduğu anlaşılan ihtilaf konusu taşınmaz, kayıt malikinin vergi borcu nedeniyle haczedilerek satılmıştır. Mahkemeye göre, başvurunun daha önce tapuya şerh edilmiş hacizlere rağmen satış vaadi sözleşmesinin tarafı bulunduğu ve ayrıca sözleşmenin diğer tarafına karşı dava açmak suretiyle zararlarını giderebileceği gerçeği göz önüne alındığında özellikle müdahalenin sonucunun kendi kusurunun ağırlığı sebebiyle hak öznesi olan başvurucuya olağan dışı aşırı bir külfet yüklendiğinden söz edilemeyecektir.¹⁴⁰ Sonuç olarak başvuru konusu olay bakımından başvurunun mülkiyet hakkının korunması ile kamunun menfaati arasında olması gereken adil dengenin bozulmadığı tespitinden hareketle müdahale ölçülü bulunmuş ve başvurunun mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine hükmedilmiştir.

Yüksek Mahkemenin doğrudan vergisel uyumsuzlıkla ilintili bir diğer kararı olan *Telpa Telekomünikasyon Ticaret A.Ş.* kararında, (B. No: 2016/8880, 12/11/2019) olayda başvurunun kusuru ve müdahale imkânı tartışma konusu yapılmıştır. Mahkemeye göre, gümrük alanında çıkan yangında zayi olan mallar için ödenmesi yapılmış olan verginin iadesi isteğinin reddine karar verilmesi, mülkiyet hakkını ihlal etmektedir.¹⁴¹ Mahkemeye göre başvuru konusu olay itibarıyla

140 İnceleme konusu karara göre; herkes tarafından kabul edildiği üzere tapu sicilinde yer verilmeyen bir haciz şerhinin üçüncü kişilerce bilinebilmesi hayatın olağan akışına göre mümkün olamayacağından bu tür bir haciz işleminin varlığına yönelik bir bilgisi olmayan üçüncü kişilerin bu taşınmazlara ilişkin hukuki tasarruflarının korunması gerekmektedir. Nitekim 4721 sayılı Medeni Kanun'un 1023. maddesinde de bu yöndeki iyi niyetli tasarrufların korunması gereğine işaret edilmiştir. Buna mukabil, bu durumun aksine tapu siciline şerh edilerek herkesçe bilinebilir kılınmış olan kısıtlamalar hakkında bilgisi olan üçüncü kişilerin ise bu kısıtlamaların mevcudiyetine rağmen hukuki tasarrufla bulunmuş olması durumunda bunun sonuçlarına da katlanması beklenecektir (*İlyas Yılmaz*, B. No: 2015/1927, 22/3/2018, § 70).

141 Başvuru konusu olayda mobil telefon pazarında faaliyette bulunmakta olan başvuru, yurt dışından ithal ederek vergisini ödemiş olduğu cep telefonlarının henüz kendisine teslimi gerçekleşmeden Havalimanı gümrük sahasında yer alan antrepolarda meydana gelen yangında zayi oldukları iddiasıyla öncelikle Asliye Hukuk Mahkemesinden tespit talebinde bulunmuştur. Mahkemece tanzim ettirilen bilirkişi raporunda, mezkûr cep telefonlarının yangında zayi olduğu ortaya koyar nitelikli açık tespitler de bulunmaktadır. Başvurunun tahsil edilen KDV'nin iadesi için bulunduğu mahsup talebinin reddi üzerine

müdahalenin orantılı olup olmadığı hususunun tarafların tutumları, üstlenmiş buldukları yükümlülükler, karşılıklı edimleri ve davranış modelleri nazarı itibara alınarak belirlenmesi gereklidir. Gümrük idaresi, malları teslim almak suretiyle kendi sorumluluk alanında bulunan ve başvurucağının fiilen ve hukuken herhangi bir müdahalesinin imkân dahilinde olmadığı gümrük sahası içindeki depoya yerleştirmiştir. Bu durumda gümrük giriş beyannamesine konu edilen malların mevcut olup olmadığını veya mevcutsa belirtilen nitelikte bulunup bulunmadığını denetleme yükümlülüğü gümrük idaresine aittir. Öte yandan idarenin taraf olduğu ve başvurucağın tarafından sunulmuş olan aynı beyanname üzerine tahakkuk ettirilen KDV'nin iadesine ilişkin davada cep telefonlarının gümrük sahasında iken meydana gelen yangında zayı olduğu açıkça kabul edilmiştir. 4458 sayılı Kanun hükümlerine göre başvurucağın yükümlülüğü yurt dışından ithal ettiği bu telefonları usulüne uygun doğru bir şekilde beyan ederek tahakkuk ettirilen vergisini ödemekten ibaret olup henüz gümrük sahası içinde bulunan cep telefonlarının mevcudiyetini ve beyannameye uygun nitelikte olup olmadığını denetleme yükümlülüğü hâlihazırda gümrük idaresindedir. Sonuç olarak Mahkemece, beyanname kapsamındaki cep telefonlarının yangında zayı olduğunu kanıtlama yükümlülüğünün doğrudan başvurucağın yüklenmesinin kamu mercilerinin tutum ve yaklaşımlarını göz önünde bulundurmayan katı bir yaklaşım olduğu ve hak öznesi olan başvurucağın kişisel olarak aşırı ve olağan dışı bir yük yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmedilmiştir.

Yüksek Mahkemenin doğrudan vergisel uyumsuzlukla ilintili *Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.* kararında da (B. No: 2015/3930, 23/10/2019) alt kriter mesabesindeki "iyi yönetim ilkesi" tartışma konusu yapılmıştır. Karara konu başvuru, başvurucağın hakkında ihdas edilen ek KDV tahakkuk işleminin yargı kararıyla iptal edilmiş olmasına rağmen ortada kalan ve asıl vergi alacağına bağlı fer'i alacak olan gecikme faizinin başvurucağın tahsili yoluna gidilmiş olması

açmış olduğu dava da Mahkemesince kabul edilmiştir. Başvurucağın bu defa, aynı eşyalar için ödemiş olduğu KDV iade edilirken tahsil edilen ÖTV'nin iade edilmemesi yönündeki işlemin haksız ve hukuka aykırı olduğunu iddia ederek işlemin iptalini teminen Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. Mahkeme, olayda başvurucağın iddiasını kanıtlar mahiyette bir mahkeme kararı veya mülki idare amiri tarafından bu yönde tesis edilmiş tevsik edici bir belge de bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir.

nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Mahkeme, “iyi yönetim ilkesi” ile bağlantılı olarak öncelikle vergi idaresince takdir hakkı kapsamında başvuru konusu olayda olduğu gibi ek KDV tahakkukuna gidilip vergi mükellefleri hakkında ceza ve faiz uygulanması ve vergi denetmenlerince gerçekleştirilen incelemeler sonucu ihdas edilen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin daha sonra yargı kararlarıyla iptal edilebiliyor olmaları gerçeğini vergisel incelemelerinin doğasında bulunan realiteler olarak belirlemiştir. Mahkemeye göre, bu gerçekliğe rağmen yargı kararıyla mezkûr işlemin asıl alacağı tekabül eden kısmının hukuka aykırı olduğu tespit edilerek bu kısmın iptali yoluna gidilmişse, vergi idaresince asıl alacağı bağlı fer’i borç olan gecikme faizinin de her zaman re’sen geri alınabilmesi imkân dahilindedir. Esasında vergi idaresinin de hayatın olağan akışına göre bu tarz bir hareket sergilemesi beklenecektir. Nitekim asıl alacak olan vergi cezasının yargı kararıyla ortadan kalktığı bir kamu borcu ilişkisinde fer’i alacak olan gecikme faizine ilişkin işlemin de sakat bir işlem konumu kazanacağı açık olup ilgisine yükümlülük yükleyen sakat bir işlemin ise “iyi yönetim ilkesi”ne uygun hareket etme yükümlülüğü çerçevesinde idare tarafından her zaman için geri alınabilmesi mümkün olmalıdır. Mahkemeye göre, bu durumda vergi idaresinin yargı merciinin kararıyla iptal edilen asıl vergi cezasına bağlı fer’i alacak olan “gecikme faizinin kaldırılması” yahut da “iptal edilmesi” gibi hak kaybının ortadan kaldırılmasını temin edecek alternatifli aparatlara sahip olmasına rağmen bunları kullanmaması, hak öznesi olan başvurucuya yüklenen yükün daha da ağırlaşmasına sebebiyet vermiştir. Mahkeme sonuç olarak, gecikme faizi talep edilmesi şeklindeki müdahalenin, ulaşılmak istenen kamu zararının tahsili,¹⁴² caydırıcılığın temin edilmesi amacı karşısında başvurucuya kişisel, aşırı ve olağan dışı bir yük yükleyerek mülkiyet hakkının

142 Esasında başvuru konusu olayda “kamu zararı”nın bulunup bulunmaması da ölçülülük değerlendirmesinde dikkate alınacak önemli bir olgudur. Nitekim Yüksek Mahkeme, *Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.* kararında (B. No: 2015/3930, 23/10/2019) konuya ilişkin olarak “orantılılık incelemesinin bir diğer yönünü ise asıl alacağın olmaması durumunda esasında bir kamu zararının da bulunmayacağı gerçeğinden hareketle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olmadığı hususu oluşturmaktadır” ifadelerine yer vermek suretiyle bu gerçeğe vurgu yapmıştır. Mahkemeye göre, nihayetinde olayda kamu zararı bulunmuyor ise bunun telafi edilip giderimini temin etmek amacıyla mülkiyet hakkına müdahale edilmesi başvurucuya ölçüsüz ve orantısız bir yükümlülük yükleyecektir.

korunmasında gözetilmesi gereklilik arzeden adil dengenin bozulduğunu belirterek, başvuru konusu olayda mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır. Bu şekilde Yüksek Mahkeme söz konusu kararıyla, vergi idaresinin hatalı vergi işlemleri sonucu vergi mükellefi nezdinde neden olduğu hak ihlalinin sonuçlarını elinde bulunan iptal, geri alma ya da kaldırma gibi idare hukuku enstrümanları ile sonlandırabileceğini ve mezkûr ilke gereği bu imkânın bir seçenekten ziyade zorunluluğa işaret ettiğini ortaya koymuştur.¹⁴³

5.9. Vergilerin Tahsiline İlişkin Müdahalenin Yükümlü Nezdinde Aşırı Bir Yük Oluşturması

Yüksek Mahkemenin konuya ilişkin yaklaşımını anlamamıza yardımcı olacak *Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti.* (B. No: 2014/17196, 25/10/2018) kararına konu başvuru, ihtiyati haciz kararı verilmesi ve bu ihtiyati haczin makuliyet arzetyecek şekilde uzun süredir devam etmesi sonucu mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.¹⁴⁴ Yüksek Mahkemeye göre, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 259. maddesinde düzenleme konusu yapılan tazminat davası yalnızca yargılama sonunda lehine haciz konulan kişinin haksız çıkması durumunda açılacak bir dava yoludur. Başvuru konusu olayda yargılama henüz sonuçlanmamış olsa da haczin uzun süredir devam ediyor olmasının yargılamanın sonucundan bağımsız olarak ele alınması gerekeceğinden somut

143 Karar vergisel müdahalelerde idari ve yargısal çözüm yollarının etkin işletilmesi koşulunun bu yollara ilişkin usulün kanunda yeterli ölçekte belirlilik ve öngörülebilirlik ihtiva edecek tarzda tanzim edilmesine bağlı olduğu gerçeğine işaret etmesi bakımından oldukça dikkat çekicidir. Ayriyeten karar vergi alacağının değerini koruma amacını matuf gecikme faizi ya da gecikme zammı gibi kurumların tahsilinde idarenin iyi yönetim ilkesine uygun hareket etmesi, yargı mercilerinin de bu ilkeye aykırı idari uygulamalara cevaz vermemesi gerektiğine işaret etmesi bakımından da idari yargı mercilerine yön gösterici niteliktedir.

144 Başvuru konusu olayda başvuruçular, davalı sıfatıyla konumlandıkları tasarrufun iptali davasında davacının talebi üzerine Asliye Hukuk Mahkemesince İzmir'in Urla ilçesine bağlı bir köyde bulunmakta olan bir taşınmazda farklı numaraları haiz bazı bağımsız bölümlerin tapu kaydına haksız olarak ihtiyati haciz konulduğundan yakınmışlardır. Başvuruçular ayrıca ihtiyati haciz kararı verilmesinden bu yana yaklaşık yedi yıl gibi uzun kabul edilebilecek bir süre geçmiş olması gerçeği karşısında uygulanmakta olan ihtiyati haczin bu şekildele tedbirden ziyade bir cezaya dönüştüğünü ifade etmişlerdir. Başvuruçulara göre davacıların ihtiyati haciz konulan taşınmaz dışında da alacaklarını tahsil edebilmelerini temin edecek yeterli miktarda teminatları bulunmaktadır.

olayda etkili bir başvuru yolunun bulunmadığı anlaşılmıştır. Mahkemeye göre, özel hukuk kişileri arasındaki uyuşmazlıkta devlete düşen görev, pozitif yükümlülükleri kapsamında mülkiyet hakkının korunması için gerekli tedbirleri almasıdır.¹⁴⁵ Tapu kaydına konan haciz şerhinin on yılı aşkın bir süredir devam ettiği görülmekle süreç bir bütün olarak değerlendirildiğinde bu sürenin makul olmadığı açıktır. Başvurucunun mülkiyet hakkını sınırlandıran ihtiyati haczin uzun sürmesi makul olandan daha fazla bir sebebiyet vermiştir. Buna rağmen haczin uzun sürmesi nedeniyle ortaya çıkan zararın giderimini sağlayabilecek bir hukuk yolu da bulunmamaktadır. Bu durumda uygulanan haczin başvurucuya şahsi olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği ve başvurucunun mülkiyet hakkının korunmasına ilişkin olarak somut olay bağlamında devletin pozitif yükümlülükleri tam ve etkin bir biçimde yerine getirilmediği için mülkiyet hakkı ihlal edilmiştir.

Yüksek Mahkeme *Em Export Dış Ticaret A.Ş.* başvurusunda da (B. No: 2013/4051, 21/4/2016) konuyu detaylı bir şekilde ele almış ve bu defa başvuru konusu olayda ihlal bulunmadığına karar vermiştir. Karara konu başvuru, vergi borcuna dayalı olarak motorlu binek aracının haczedilerek satılamamasına rağmen makul bir sürede iade edilmemesi sonucu mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir.¹⁴⁶ Yüksek Mahkemeye göre, mezkûr başvuruda mülkiyet

145 Benzeri değerlendirmeler için bkz. *Türkiye Emekliler Derneği*, B. No: 2012/1035, 17/7/2014, § 34; *Eyyüp Boynukara*, B. No: 2013/7842, 17/2/2016, §§ 39-41; *Osmanoğlu İnşaat Eğitim Gıda Temizlik Hizmetleri A.Ş.*, B. No: 2014/8649, 15/2/2017, § 44; *Selahattin Turan*, B. No: 2014/11410, 22/6/2017, §§ 36-41. Zira, mülkiyetin korunması, öncelikle kamu mercilerinin müdahalesine karşı korunma ve koruma fikrini akla getiriyor olmakta ise de mülkiyet hakkının sadece dikey değil yatay korumayı da öngörüp bireyler arası korumayı da kapsadığı gerçeği artık genel kabul görmüş bir görüştür (Akıllıoğlu, 2012, s. 15). Bu görüş sayesinde de gerek AİHS’de gerekse de Anayasa’da açıkça öngörülmeyen “insan haklarının yatay etkisi” olarak da bilinen bir anlayışın somutlaşması sağlanmıştır (Perdecioğlu, 2019, s. 167).

146 Başvurucu, binek aracının sicil kaydına haciz şerhi konulmasıyla yetinilmesi yerine aracının fiili olarak haczedilmiş olması nedeniyle aracını uzun süre kullanamayıp ekonomik getirisinden de istifade edemediğini belirtmiştir. Başvurucuya göre vergi idaresince tarafından talep edilen vergi borcuna kıyasla kamu kurumlarından daha yüksek miktarda kamu alacağı bulunmasına ve üstelik bu alacaklarının vergi borçları için teminat teşkil etmesine rağmen haksız olarak haciz işlemi uygulanmıştır. Başvurucu bu bağlamda, haciz işleminin yapılabilmesi hukuken mümkün kabul edilse dahi 6183 sayılı Kanun’un 84. maddesinde öngörülen üç aylık sürede haczedilen binek aracının satışa

hakkına yönelik iddia edildiği gibi açık ve görünür bir ihlal bulunmamaktadır. Başvurucu, binek aracının haczedilmek suretiyle el konulması sonucu kişisel olarak, haciz uygulamasının varlık nedeninden kaynaklanan doğal ve kaçınılmaz zarardan daha fazla ve olağan dışı bir külfete de maruz bırakıldığı somut olarak delillendirip ortaya koyamamıştır. Mahkemeye göre bu durumda başvurusunun ödemediği vergi borcu nedeniyle binek aracının haczedilerek el konulması suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahale, toplum yararı ile başvurusunun mülkiyet hakkının korunması gereği arasındaki adil dengeyi bozmamış olup müdahalenin meşru amacı ile karşılaştırıldığında da ölçülü olduğu açıktır.

Yüksek Mahkeme *British American Tobacco Tütün Mamülleri San. ve Tic. A.Ş.* başvurusunda (B. No: 2013/13386, 20/7/2017) konuyu farklı bir boyutta ele almış ve yine söz konusu başvuruda ihlal bulunmadığına karar vermiştir.¹⁴⁷ Yüksek Mahkemeye göre, olayda başvurusunun ÖTV tahakkuk ve tahsil işlemine karşı açtığı dava, derece mahkemelerince söz konusu verginin emtia bedeliyle birlikte yansıtılarak başvurusunun herhangi bir mali yükümlülüğünün kalmadığı gerekçesiyle reddedilmiş; bireysel başvuru formunda bu kabulün aksini gösterir soyut birtakım iddialardan öte somut bir bul-

çıkarılmadığını ifade etmiştir.

147 Başvuru konusu olayda Mahkemenin de tespit ettiği üzere, 2005/8410 sayılı Bakanlar Kurulu kararında, tütün ve mamulleri için tespit edilen maktu vergi tutarları yeniden belirlenmiştir. Sigara, tütün ve sair tütün ürünlerinin üretimi, işlenmesi, satımı, dağıtımı, ticareti, pazarlanması, ithalatı ve ihracatı ile iştigal eden başvuru, tütün ihtiva eden sigaralar yönünden tek kalem hâlinde maktu vergi belirlenmiş iken Bakanlar Kurulunca şark tipi tütün ihtiva eden sigaralar lehine getirilen düzenlemenin verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu iddiasıyla ilgili Bakanlar Kurulu kararına karşı Danıştay nezdinde iptal davası açmıştır. Danıştay Dairesi, yetki kuralıyla verginin temel unsurlarının belirlenmesi hakkının Bakanlar Kuruluna devredilmiş olmasının yasama yetkisinin tamamen devrine yol açması ve Bakanlar Kuruluna sınırsız ve keyfî düzenleme yapma yetkisi vermesi nedeniyle hukuk güvenliği ilkesiyle bağdaşmayacağı gerekçesiyle davanın kabulüne ve talep doğrultusunda mezkûr düzenlemenin iptaline karar vermiştir. Başvurucudan aynı şekilde yine bu yılın farklı ay dönemleri için çeşitli tutarlarda ÖTV tahsili yoluna gidilmiştir. Başvurusunun söz konusu dönemlere ilişkin yapılan tahakkuk işlemlerinin terkinin ve yapılan ödemelerin yasal faizi ile birlikte iadesi istemleriyle farklı vergi mahkemelerinde açtığı davaların hepsi reddedilmiştir. Mahkeme kararlarının gerekçesinde; uyuşmazlığa konu iadesi istenen ÖTV'nin gerçekleştirilen sigara satışları karşılığında emtia bedeliyle birlikte tahsil edilerek yansıtıldığı, bu durumda da başvuru Şirketin herhangi bir mali yükünün bulunmadığı belirtilmiştir.

guya rastlanmamıştır. Başvurucu; ihlal iddialarını ÖTV'nin yansıtılıp yansıtılmadığı hususunun yeterince araştırılmadığı varsayımına dayandırmakta ise de, ne derece mahkemeleri nezdinde ne de bireysel başvuru formu ya da eki belgelerinde söz konusu verginin yansıtılmayıp vergi tutarındaki artış nedeniyle oluşan ek mali yükümlülüğe kendisinin katlandığını tevsik eder mahiyette herhangi bir bilgi, belge veya done ortaya koymamıştır. Buna göre başvuru hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddiasını destekler mahiyette somut bilgi, belge, done veya delilleri ortaya koymadığı ve ihlal iddiasını temellendirmediği sonucuna varılmıştır.

5.10. İçtihat Farklılığının Hukuki Belirlilik İlkesini Zedeleyecek Ölçüde Olması

Esasında mülkiyet hakkı, bütün yargı mercilerinin bu hakkı ilgilendiren aynı hukuki problem karşısında yeknesak bir tavır almalarını da gerektirmektedir. Ulusal bir yargı düzeninde yetkili yargı mercilerinin aynı hukuki uyumsuzluğa ilişkin olarak birbirleriyle tutarlı ve ahenk içeren kararlar vermeleri hukuk güvenliğinin bir gereğidir. Mülkiyet hakkını ilgilendiren bir problemin çözümünde de aynı ya da benzer hukuki argümanlar kullanılmalıdır. Aksi durumda ortaya çıkabilecek tutarsız kararlar, hak öznesi olan bireylerin pozisyonlarını öngöremez duruma düşürür ve hukukilik koşulunun karşılanamamasına sebebiyet verir (B, Gemalmaz, 2009, s. 472-473). Farklı bir anlatımla, bu tür bir algının toplumda yerleşmesi hak öznesi olan bireylerin yargı sistemine ve kararlarına duymaları beklenen güvenin zarar görmesine yol açacaktır.¹⁴⁸

Anayasa Mahkemesinin de konuyu ele alış biçimi her somut başvuru konusu olayın özgün yönlerine göre farketmesine rağmen her başvuru için geçerli olan ortak noktaların tespit edilmesi şeklinde olmuştur. Öncelikle Anayasa Mahkemesi hukuk kurallarının ne

148 Nitekim Anayasa Mahkemesi, içtihat farklılığını değerlendirdiği bir kararında Yargıtay'ın istikrarlı bir şekilde uygulanmakta olan içtihattan ayrılmak suretiyle yeni bir yaklaşımı benimsemesi hâlinde kamuoyu nezdinde yargıya olan güvenin devamının sağlanması ve muhafaza edilmesi bakımından yeni yaklaşımın da istikrarlı bir şekilde uygulanması gerektiğini özellikle hatırlatmış ve içtihat değişikliği sonucunda benimsenmiş olan yeni yaklaşımın uygulamada birliği ve yeknesaklığı sağlamakla görevli yüksek mahkemeler tarafından tutarlı ve istikrarlı olarak uygulanmamasının adil yargılanma hakkını ihlal edebileceğine karar vermiştir (*Hakan Altıncaan [GK]*, B. No: 2016/13021, 17/5/2018, § 48).

şekilde yorumlanacağı ve birden fazla yorumunun mümkün olduğu durumlarda da bu yorumlardan hangisinin benimseneceğinin derece mahkemelerinin yetkisinde olan bir husus olduğunu kabul etmektedir. Anayasa Mahkemesinin, bireysel başvuruda derece mahkemelerince benimsenen yorumlardan birine üstünlük tanınması ya da derece mahkemelerinin yerine geçerek hukuk kurallarını yorumlaması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmayacaktır. Anayasa Mahkemesinin kanunilik ilkesi bağlamındaki görevi, hukuk kurallarının birden fazla yorumunun hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği etkileyip etkilemediğini tespit etmektir.¹⁴⁹

Anayasa Mahkemesine göre yargı yetkisini kullanmakta olan yargı mercileri, aynı mahiyetteki davalarda uyuşmazlığın çözümü için gereklilik arzeden bir kanun hükmünü uygularken, bir hukuki olgu ve kurumu değerlendirirken ya da uyuşmazlığın çözümünde takip edilmesi uygun olan usulü saptarken birbirinden doğal olarak farklı ilke ve yorumlar benimseyebilecek ve bunun yine doğal sonucu olarak farklı bir içtihat geliştirebileceklerdir. İçtihat farklılığının varlığından söz edilebilmesinin ön koşulu, dava konusu edilmiş olan uyuşmazlıkların, özü itibarıyla aynı mahiyette olmaları gereğidir. Bu durumda uyuşmazlıkların içeriğinin ve niteliğinin örtüşmeyip esaslı noktalarda ayrıldığı durumlarda, tesis edilecek kararlar arasındaki farklılık da içtihat farklılığı olarak değerlendirilemeyecektir.

İçtihat farklılığı, aynı yargı kolu içinde konumlanan yargı mercileri arasında oluşabileceği gibi birbirinden tamamen bağımsız olup aralarında yargısal bir hiyerarşi ilişkisi bulunmayan birden fazla yargı kolu içinde konumlanan yargı mercileri arasında da oluşabilecektir (Yılmazoğlu, 2019, s. 573). Bu sebeple içtihat farklılığından kaynaklanan hak ihlali iddialarına yönelik olarak yapılacak incelemede Anayasa Mahkemesinin yaklaşımının ne olması gerektiği, söz konusu farklılığın aynı yargı kolu içerisinde ya da ayrı yargı kolları arasında gerçekleşme ihtimaline göre iki başlık altında irdelenmeyi gerektirmektedir.

Öncelikle Anayasa Mahkemesi aynı yargı kolu içinde oluşan içtihat farkına farklı yargı kolu içinde oluşan içtihat farkından kısmen farklı yaklaşmaktadır. Buna göre birbiriyle çelişen ve tutarlık arzetmeyen kararlar, belirli bir yargı kolunda konumlanan tek yüksek

149 Mehmet Arif Madenci, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, § 81.

mahkemenin farklı daireleri tarafından ya da yine aynı yargı kolu içinde yer alan fakat son derece mahkemesi sıfatını haiz, nihai hüküm veren çeşitli mahkemeler tarafından verilebilecektir. Anayasa Mahkemesine göre kararlardaki makul değişiklikler, hukukun dinamizmini, yargı mercilerinin adaptasyon yeteneğini ve mahkemelerin yaklaşımlarını yaşanan yeni gelişmelere uyarlama kabiliyetlerini yansıtmaya yönüyle olumludur. Bununla birlikte uygulamadaki birlikteliği ve yeknesaklığı sağlamaları beklenen yüksek mahkemeler içinde konumlanan dairelerin benzer davalarda tatminkâr ve ikna edici bir gerekçe ortaya koymaksızın farklı sonuçlara ulaşmaları, derece mahkemesine ait bir kararın belirli bir daireye düştüğü takdirde onanacağı, buna mukabil başka bir daire tarafından ele alındığı takdirde ise bozulacağı gibi varsayıma dayalı, farklı varyasyonlar içeren ve birbirine zıt sonuçları ortaya çıkartacaktır. Bu durumun hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşeceği de açıktır. Ayrıca, bu tür bir algının toplumda yerleşmesi ve hak öznesi bireylerce içselleşmesi durumunda hukuk düzeninin sorunsuz olarak işlemesi için bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına duymaları beklenen güven örselenip zarar görebilecektir.¹⁵⁰ Sonuç olarak önceki karardan farklı hüküm kurulması yoluna gidildiğinde yargı mercilerinin kararlarında, istikrarlı değerlendirmelerin dışındaki hâlihazırdaki yaklaşımın hukukun dinamik yorumuyla uyumlu ve yeni gelişmelerin dikte ettiği koşul ve şartlar çerçevesinde verildiğinin yeterli, ikna edici ve makul gerekçeyle açıklanması gereklilik arz etmektedir.¹⁵¹

Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin olarak vermiş olduğu mezkûr kararda tüm bu tespitler ışığında hukukun üstünlüğü ilkesinin gerektirdiği yargı sistemine olan asgari güveni temin etmek ve korumakla yükümlü olan kamu otoritelerinin, aynı yargı koluna dâhil olan yargı mercileri arasında yaşanmakta olan derin ve süregelen içtihat farklılıklarını ortadan kaldıracabilecek nitelikte bir mekanizmayı kurgulamak ve bu mekanizmanın etkin bir şekilde işleyişini sağlayacak yan düzenlemeleri de ihdas etmekle yükümlü olduğu gerçeğine işaret etmektedir.¹⁵²

150 *Ercan Din*, B. No: 2014/94, 8/6/2016, §§ 59, 60; *Ahmet Gül ve diğerleri*, B. No: 2014/1182, 22/9/2016, § 48; *Semra Bekiroğlu ve diğerleri*, B. No: 2013/6717, 16/12/2015, § 69.

151 *Ahmet Acar*, B. No: 2014/19936, 21/9/2017, § 58.

152 Bkz. *Deniz Elektrik Taahhüt Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2016/780, 24/6/2020, § 53; *Engin Selek*, B. No: 2015/19816, 8/11/2017, § 58.

Yine Anayasa Mahkemesi, bir diğer alternatifli durum olan ayrı yargı kolları arasındaki içtihat farkının yaşandığı vakalarda da tutumunun ne olduğunu kesin çizgilerle ortaya koymuştur. Buna göre bu gibi durumlarda farklı yönde karar veren yargı mercilerinin her biri kendi yargı kolunda konumlanmış bulunan alt derece mahkemelerinin yüksek mahkemesi statüsündedir. Söz konusu yüksek mahkemelerin kendi aralarında ise olması gerektiği şekilde bir yargı hiyerarşisi bulunmamaktadır. Her biri kendi yargı kolunda konumlanmış olan çok sayıda mahkemenin yüksek mahkemesi statüsündeki yargı mercilerin aynı konuya ilişkin olarak farklı yorumlar ve yaklaşım tarzı tesis etmesi, yargı ayrılığını benimsemiş ve Danıştay, Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi gibi envai çeşitte yüksek mahkemelerden müteşekkil olan yargı sistemimizin kaçınılmaz bir özelliği olarak olağan kabul edilmelidir.¹⁵³ Bu tür bir durumda Anayasa Mahkemesine göre adil yargılanma hakkının, kamu mercilerini söz konusu yargı mercileri arasında içtihat farklılıklarını egale edebilecek etkinlik ve nitelikte bir mekanizmayı kurmakla mükellef kılacak kadar bir güvenceyi temin ettiğinden söz edilemeyecektir. Zira bu tür bir yaklaşım tarzı, doğrudan Anayasa tarafından benimsenmiş ve mevcudiyeti onaylanmış yargı ayrılığı sisteminin özüne esaslı bir müdahale teşkil edeceğinden Anayasa ile çelişen bir duruma da sebebiyet verme riskini bünyesinde barındırmaktadır. Dolayısıyla farklı yargı alanlarındaki uyuşmazlıkları çözmekle görevli ve yetkili her bir yüksek mahkeme kendi yargı kolunun görev alanında bulunmakta olan dava tiplerine göre özü itibarıyla aynı mahiyetteki uyuşmazlıklarda farklı bir bakış açısıyla olaya yaklaşabilecek ve belirli bir maku-liyet ölçüsünü haiz hukuki gerekçelerini de göstererek farklı sonuçlara ulaşabilecektir.¹⁵⁴

Yargı sisteminin yapısının doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan yargı kolları arasındaki farklı içtihatlar zaman içerisinde birbirleriyle tutarlı hâle de gelebilecektir. Ancak yine Mahkemeye göre bu tutarlılık zaman içinde sağlanamamış olsa dahi içtihat farklılığının açıkça keyfilik oluşturan bir durumdan kaynaklandığı saptanmadığı sürece bu durum makul kabul edilebilecek ve mülkiyet hakkıyla da ilintili olarak adil yargılanma hakkının ihlaline yol açmayacaktır. İlke bu şekilde olmakla birlikte Anayasa Mahkemesince de teyit edildiği üze-

153 Aynı yöndeki karar için bkz. *Türkan Bal*, [GK], B. No: 2013/6932, 6/1/2015, § 64.

154 *Türkan Bal* [GK], B. No: 2013/6932, 6/1/2015, §§ 53, 55, 64.

re, yüksek mahkemeler nezdinde birbiriyle tutarlı olmayan çelişik ve farklı uygulamaların gelişmesinin yine toplum nezdinde öteden beri var olan yargıya güven unsurunu örseleyebileceği öngörülebilir bir gerçekliktir. Bu itibarla yüksek mahkemelerin, hukuk sistemi adına böylesine arzulanmayacak bir olumsuz sonucun bizatihi kaynağı olunmaması adına farklı uygulamaları sonlandırmaya ve uygulamaların benzeşirliğinin artırılmasına yönelik gerekli dikkat ve özeni göstermeleri beklenmektedir.¹⁵⁵

Yüksek Mahkemenin *Murat Çevik (1)* kararı (B. No: 2013/3245, 11/12/2014) Mahkemenin “içtihatların tekliği” tartışmasına yaklaşımının ilk örneği olması bakımından önemli bir karardır. Mezkûr karara konu başvuruda okul aile birliğinden kiralamış olduğu kantini işleten başvurucuya, 2008 yılının bazı vergilendirme dönemlerinde yapmış olduğu kira ödemesinden sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapıp beyannamelerini vermediği gerekçesiyle ödemiş olduğu kira tutarı esas alınmak suretiyle matrah takdir edilip ilgili vergilendirme dönemleri için bir kat vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Başvurucu ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazların kiralanmasının KDV’den istisna edildiğini, okul aile birliklerinin ise tüzel kişiliğinin ve iktisadi işletme niteliğini haiz bulunmadığını ileri sürerek hakkında tesis edilen vergi ve ceza işleminin iptali için Vergi Mahkemesinde dava açmış, derece mahkemeleri başvurucunun davasını reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi yaptığı inceleme ve değerlendirme sonucunda, sırasıyla Danıştay Ondördüncü Dairesinin dört, Onüçüncü Dairesinin dört kararı ile Bölge İdare Mahkemesinin dört kararının uyuşmazlık konusu mevzuatı başvurucunun görüşleriyle paralel olarak aynı yönde olacak şekilde yorumladığını ve başvurucunun iddialarını haklı kılacak içerikte ve destekler nitelikte karar verdiğini tespit etmiştir. Bu durumda, konusu aynı olan ve aynı mevzuata tabi başvuru somut uyuşmazlıkta yargısal makamların başvurucunun aleyhine karar vereceğinin öngörülmesi beklenemeyecek ve bu tür bir ihtimalin varlığı düşük düzeyde tutulacaktır.¹⁵⁶

Yüksek Mahkeme konuya ilişkin bir diğer ilginç kararı olan *Mehmet Arif Madenci* başvurusunda da çelişik içtihatların kanunilik ilkesi-

¹⁵⁵ Benzer yönde değerlendirmeler için bkz. *Mehmet Çelik*, B. No: 2015/889, 17/11/2016, § 62.

¹⁵⁶ *Murat Çevik (1)*, B. No: 2013/3245, 11/12/2014, §§ 48-59.

ne etkisini detaylandırma yolunu tercih etmiştir. Başvurucunun ortağı olduğu şirkete sunduğu hizmetler dolayısıyla yüklendiği KDV iade alacağının gelir vergisi borcuna mahsup edilmesi talebinin, söz konusu şirkete sunulan hizmetlerin KDV istisnası kapsamında olmadığı gerekçesiyle reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal edip etmediği sorunu etrafında tartışma konusu yapılan olay, Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin en güncel yaklaşımını ortaya koymaktadır. Somut olayda başvurucunun ortağı olduğu şirket hakkında tarh edilen vergi ziyayı cezalı KDV, başvurucunun sunmuş olduğu hizmetlerin istisna kapsamında olduğu tespitine istinaden Danıştay Dokuzuncu Dairesinin kesin kararıyla iptal edilmiş iken başvurucu adına düzenlenmiş olan ödeme emirlerine karşı açılan davalar başvurucunun sunmuş olduğu hizmetin istisna kapsamında olmadığı tespitine istinaden Danıştay Üçüncü Dairesinin kesin kararıyla reddedilmiştir. Bu şekilde somut olayda uygulama alanı bulmuş olan 3065 sayılı Kanun'un 13. maddesinin I-a bendi, iki farklı Danıştay Dairesince farklı şekilde yorumlanmış ve uygulanmıştır. 3065 sayılı Kanun'un ilgili düzenlemesindeki istisna hükmüne ilişkin uyuşmazlığın ilk defa bu olay nedeniyle yargı mercileri önüne getirilmiş olması nedeniyle Anayasa Mahkemesi, bu başvuruda kanunilik ilkesinin ihlal edilmediği değerlendirmesini yapmıştır. Zira mahkemelerin uygulamaları arasındaki uyumu ve içtihat birliğini sağlayacak mekanizmaların varlığından söz edebileceğimiz müddetçe ilgili mevzuatın ilk defa yorumlanmasında görevli ve yetkili mahkemeler arasında oluşabilecek farklılıklar, hukuk sistematığının kendi mantığı içinde doğal karşılanmalıdır. Bu kapsamda özellikle görece olarak yakın bir tarihte yürürlüğe girmiş olan kısmen yeni bir kanun hükmünün yorumlanmasında içtihadın müstakarlık kazanarak istikrarlı hale gelmesinin belirli bir süre alabileceği de kaçınılmaz olacağından bu durumun göz önünde bulundurulması uygun olacaktır. Özellikle de içtihatlar arasındaki çelişki henüz yerleşik içtihadın oluşmadığı vakalarda bireyin davranışını yönlendirme gücünü zayıflatacak boyutta olmadığı müddetçe kamu düzeninin bozulduğundan da söz edilemeyecektir.¹⁵⁷

Diğer yandan yadsınamaz bir gerçekliktir ki, kendilerinden fonksiyonel olarak uygulamadaki birlikteliği sağlaması beklenen yüksek mahkemelere bağlı olan dairelerin bu işlevsel görevleriyle paradoks

157 *Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, §§ 74-86. Aynı yönde olarak bkz. *Hasibe Uysal*, B. No: 2014/3975, 5/7/2017, §§ 48-56.

bir durum arzedecek şekilde benzer davalarda objektif değerlendirmelerle tatmin edici bir gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaştığı hallerde hak öznesi olan bireylerin hukuka olan güvenlerinin zedelenmesi kaçınılmaz bir sonuç olacaktır. Zira bu tür bir paradoksal gerçekliğin vukuunda bir kararın belirli bir daireye düştüğü takdirde onanacağı, farklı bir daireye düştüğü takdirde ise bozulacağı yönünde müphem ve belirsiz bir durum ortaya çıkacaktır.¹⁵⁸

Yüksek Mahkemenin yine konuya ilişkin güncel değerlendirmelerini içeren *Ford Motor Company* başvurusunda (B. No: 2014/13518, 26/10/2017) yurt dışında yerleşik bir şirketin Türkiye’de yaptığı yatırımlar nedeniyle yararlanmakta olduğu yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının gereklerine aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür. Konuyu esastan inceleyen Anayasa Mahkemesinin yaptığı saptamaya göre, Danıştay Dördüncü Dairesinin başvuru konusu somut olayda başvuru Şirket aleyhine tesis etmiş olduğu karar, hem kendisinin 2013 yılı öncesi kararlarıyla, hem de Danıştay Üçüncü Dairesinin yerleşik içtihadıyla çelişmektedir. Danıştay Dördüncü Dairesinin konuya ilişkin yaklaşımını objektif ve tatminkâr bir gerekçe kullanmak koşuluyla değiştirmesinde genel kural gereğince bir sakınca bulunmamakta ise de, Danıştay Üçüncü Dairesinin konuya yaklaşımının hâlihazırda aynı kalması, uyumsuzluğa uygulanmakta olan hukuk kuralının belirliliğini ve öngörülebilirliğini kaçınılmaz olarak etkilemiştir. Zira başvuru Şirketin söz konusu kararın hükmüne ilişkin istinat ettiği içtihadı uygulama görece yeni olmayıp on yıla yakın bir süredir uygulama alanı bulmaktadır. Bu durumda aradan geçen bunca uzun sürede içtihadın da oturmuş olduğunu ve müstakar bir mahiyet kazandığını kabul etmemiz gerekecektir. Bu yeknesaklığın ve müstakar uygulamanın bozulması ise öngörülemez bir durumun neşvünema bulduğu gerçeğine işaret etmektedir. Zira uygulanacak gelir vergisi oranı hususunda kesinliğin ve belirliliğin bulunmaması sonucu vergi ödevlilerinin hangi oranı esas alarak geleceğe yönelik ticari bağlantılarını, yatırımlarını, iş programlarını, iş ve işlemlerini planlayacakları ve bu planlar çerçevesinde davranış kalıplarını nasıl oluşturacakları hususunda kaçınılmaz olarak yoğun risk unsuru içeren belirsizlik oluşmuştur.¹⁵⁹

158 *Ford Motor Company*, B. No. 2014/13518, 26/10/2017, § 60.

159 *Ford Motor Company*, B. No. 2014/13518, 26/10/2017, §§ 61-70. Bu arada anılan

Yüksek Mahkemenin bir diğer konuya ilişkin güncel değerlendirmelerini içeren *Baymina Enerji A.Ş.* başvurusunda (2016/13456, 29/5/2019) *Ford Motor Company* kararına atıflar yapılmak suretiyle konuya ilişkin Mahkemenin yaklaşımı bir kez daha ortaya konulmuştur. Bu kararda da, somut başvuruda yatırım indirimi istisnasından yararlanmakta olan kazançlar üzerinden uygulanan stopajın kapsam ve içeriğine yönelik tutarlılık arzetmeyen farklı içtihatların bulunduğu ve kanunun yürürlüğe girmesinin üzerinden uzun süre geçmesine rağmen ilgili hükmün yorumunda yeknesaklığın sağlanmadığı dikkate alındığında *Ford Motor Company* kararında belirtilen ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durumun söz konusu olmadığı değerlendirilmiştir. Mahkemeye göre, bu durumda başvurusunun mülkiyet hakkına yapılan müdahale belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuni düzenlemeye dayanmamaktadır.¹⁶⁰

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesine göre, iç hukuk hükümlerinin yargı merciince yorumlanmasından kaynaklı farklılık tek başına içtihadi tektipliği ve istikrarı ortadan kaldırmamakta ve kanunilik ilkesinin çiğnenmesine de yol açmamaktadır. İctihadi tektipliğin ve uygulamanın ayniyetinin kanunilik ilkesinin de zedelenmesi sonucu ortadan kalkmış sayılması için başvurusunun lehine dayandığı içti-

karara ilişkin karşıoyda, Anayasa Mahkemesinin içtihat farkını ortaya koyan görüşlerden hangisinin daha uygun ya da isabetli olduğuna ilişkin bir yorum yapma hususunda herhangi bir görev ve yetkisinin bulunmadığına dikkat çekilmiştir. Bu tespitten hareketle, temel haklara müdahale iddiasının bir kanuni düzenlemeye istinat ediyor olması hâlinde, sorun içtihat farklılığından kaynaklanmakta ise kanuni düzenlemenin belirli ve öngörülebilir olup olmadığının saptanması yerine, oluşan içtihat farklılıkları temelinde adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediğinin incelenmesinin daha isabetli olduğu ifade edilmiştir (Bkz. Anayasa Mahkemesi Üyesi M. Emin Kuz'un karşıoy gerekçesi). Söz konusu karşıoyda, sorunun esasına ilişkin çözülmesi elzem problem, içtihat farklılıklarının ortadan kaldırılmasını temin etmek amacıyla matuf olarak tesis edilmiş olan ve başvuru tarafından müracaat edilen içtihatları birleştirme mekanizmasının işletilmemesi ve buna ilişkin kararın sonucu beklenmeden karar düzeltme talebinin reddedilmesi suretiyle yargı kararının kesinleştirilmesi olarak belirlenmiştir. Karşıoya göre, mülkiyet hakkı esas alınarak inceleme yapılması durumu, mevzuatın uygulanmasına yönelik olarak derece mahkemelerince yapılmış olan yorumlardan birisine diğerlerine nazaran üstünlük tanınması sonucunu doğurabilme tehlikesini bünyesinde barındırmaktadır. Karşıoy gerekçesine göre, mezkûr kararda ulaşılmış olan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin sonuç ise hukukî belirsizliğin hâlihazırda giderilmemiş olmasından dolayı hukuk güvenliği ilkesine uygun bir çözüm de sunamamaktadır.

160 *Baymina Enerji A.Ş.*, B. No. 2016/13456, 29/5/2015, § 34.

hadın belirli bir süre boyunca istikrarlı uygulamayla yerleşmiş olması ve çelişik kararın başvuru konusunun gelecekteki muhtemel tasarruf ve kararlarını da etkilemesi gerekmektedir.

5.11. Müdahaleye Konu Miktarla İlişkin Rücu ya da Telifi Mekanizmalarının Bulunup Bulunmaması

Başvuru konusu kimi uyuşmazlıklarda mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri süren kişilerin esasında uğradıklarını iddia ettikleri zararları uyuşmazlığı yargı mercileri önüne taşımadan çeşitli idari ve hukuki enstrümanlar kullanmak suretiyle çözebilmeleri imkân dahilindedir. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi de kimi, kararlarında başvuru konusu olayda rücu ya da telifi mekanizmalarının bulunuyor olmasını ölçülülük denetiminde alt ölçülülük ilkesi olarak ele almak suretiyle sorunu çözme yoluna gitmektedir. Yüksek Mahkemenin konuya ilişkin ilginç kararlarından bir tanesi olan *Adil Kocagöz* kararında, (B. No: 2016/11518, 13/6/2019) denetim faaliyeti sonucu tespit edilen kamu zararının Sayıştay tarafından, gerçekleştirme görevlisi olan başvurucudan tazmin edilmesine hükmedilmesinin başvurucunun tazmin etmekte yükümlü tutulduğu miktar nedeniyle ödeme yapılan personele rücu etme imkânının bulunduğu gerekçesine de istinaden mülkiyet hakkına yönelik bir açık bir ihlal oluşturduğu sonucuna varmıştır.¹⁶¹

Anayasa Mahkemesinin *Erol Kesgin* kararında da, (B. No: 2015/11192) Mahkemenin temsil yetkisini haiz olmamasına rağmen

161 Olayda başvurucunun görev yaptığı büyükşehir belediyesi ile sendika arasında sosyal denge sözleşmesi akdedilmiştir. Belediyenin 2011 yılına ilişkin hesaplarının denetiminde Sayıştayca sosyal denge yardımı adı altında yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmadığı saptanmıştır. Denetçilerce hazırlanan raporda zararın ilgililerden tazmini talep edilmiştir. Sayıştay Dairesi, 317.259,25 TL kamu zararının başvurucunun da aralarında bulunduğu sorumlulardan tazminine hükmetmiştir. Kurul'a göre, sosyal denge yardımı adı altında yapılan ödemeler 193 sayılı Kanun'a göre ücret niteliğinde olup gelir vergisine tabidir. Bilindiği üzere Sayıştay kararları yargısal anlamda kesin hüküm niteliğindedir. Başvurucu 4688 sayılı Kanun gereğince Kanun kapsamında yapılan ödemelerin affedildiğini, dolayısıyla bu ödemelerden kaynaklanan uyuşmazlıkların Sayıştayca mali yargı konusu yapılamayacağını ileri sürmüştür. Sayıştay; yapılan ödemelerin iadesinin söz konusu olmadığı, ihtilafın bu ödemeler nedeniyle kaynağında kesilmesi gerekmekte olan gelir vergisine ilişkin olup 4688 sayılı Kanun ile vergi mevzuatında bu ödemeleri vergiden istisna tutan bir hükmün bulunmadığı kanaatine varmıştır. Başvurucu kanunen yerine getirmek yükümlülüğünde olduğu bir görevini ifa etmemesi nedeniyle oluşan kamu zararından sorumlu tutulmuştur.

yönetim kurulu üyesi olduğu şirketin kamuya olan borçlarından dolayı başvuru sahibinin sorumlu tutulmasının mülkiyet hakkının ihlal etmediği kanaatine varmıştır.¹⁶² Mahkemeye göre başvuru nezdinde yapılan takibe konu miktarı ödemiş olmakla külli halefiyet prensibi gereğince idarenin yerine geçerek iç ilişkide diğer Şirket hissedarlarının payları nispetinde bu kişilere rücu edebilecektir. Başvuru, kendi payına tekabül eden kısma ilişkin yaptığı ödeme için ise Şirket tüzel kişiliğine ayrıca rücu edebilecektir. Yüksek Mahkeme anılan kararlarla bu şekilde kimi durumlarda gerek kamu mali yönetim mevzuatının kimi durumlarda da özel hukuk hükümlerinin sağlamış olduğu rücu ve telafi mekanizmalarının varlığını ölçülülük denetiminde kullanacağını işaretini vermiştir.

6. SONUÇ

Bu çalışmanın amacı, devletlerin egemenlik haklarından doğan vergi alma hakkı ile mülkiyet hakkının korunması bağlamında söz konusu olabilecek bireysel başvuru kaynaklı sınırlamalar arasında kurulması arzu edilen dengede ölçülülük ana kriteri kapsamında orantılılık kriterinin ne şekilde ele alındığı sorusuna cevap bulabilmek olmuştur. Çalışma sonucunda da ortaya konulduğu üzere Anayasa Mahkemesi, önüne bireysel başvuru yoluyla getirilmiş olan pek çok vergisel müdahale hakkında, müdahalenin ölçülü ve orantılı olup olmadığını tespit ederken dinamik yorum yöntemiyle alt ölçütlerin kapsam ve içeriğini her daim zenginleştirme yoluna gitmekte ve kimi zaman da yeni alt ölçütler oluşturmaktadır.

Vergisel uyumsuzluklara ilişkin orantılılık ilkesi kapsamında bireysel başvuru yoluyla yapılan anayasal denetim karşılaştırmalı ola-

¹⁶² Olayda başvuru 21/8/2009 tarihinde şirketin hissedarı olmuş ve Yönetim Kurulu üyeliğine seçilmiştir. Başvurucunun üyeliği 2011 yılında da devam etmiştir. SGK, Yönetim Kurulu üyesi sıfatıyla başvurucuya 2009 yılı Aralık ve 2010 yılı Ocak-Ağustos dönemine ilişkin sosyal güvenlik prim ve gecikme zammı borçlarının ödenmesini teminen ödeme emri göndermiştir. Başvuru, iş mahkemesinde SGK aleyhine icra emrine itiraz davası açmak suretiyle ödeme emrinin de iptalini talep etmiştir. Mahkeme 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesine göre borçlu Şirkette Yönetim Kurulu üyesi olarak görev yapan başvuru sahibinin prim borçları ile ferilerinden Şirketle birlikte müteselsilen ve müştereken sorumlu olduğu ve Kurumun öncelikle Şirkete takip başlatması gibi bir zorunluluğun olmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

rak hem AİHM hem de Anayasa Mahkemesi nezdinde yapılan başvurular çerçevesinde incelenmiş olup, konuya ilişkin olarak AİHM'de geniş bir içtihadi birikimin oluşmasına karşın, görece olarak bireysel başvuru sisteminin daha yakın zamanlarda uygulama alanı kazanmış olması sebebiyle Anayasa Mahkemesinde konuya ilişkin içtihadi birikimin henüz oluşmaya başladığı görülmüştür.¹⁶³

İnsan hakları ile vergilendirme ilişkisinin devamlılık ve sürekliliğinin tarihi bir arka plana sahip olduğu göz önüne alındığında, mezkûr ilişkinin bu defa AİHM ve Anayasa Mahkemesinin yargılama yetkisi kapsamına dahil olması sonucu yargısal görünürlüğüne arttığı ve özellikle mülkiyet hakkı bağlamında çatışma alanlarının tafsilatlı incelemeye tabi tutulduğu gerçeği de ayrıca tanık olunan konjonktürel bir vakıadır. Bu gerçeklikten hareketle çalışmamızda bu çatışma alanlarının anayasal denetim enstrümanlarından en önemlisini teşkil eden orantılılık kriteri bağlamında seyrinin görece olarak yeni bir kurum olan bireysel başvuru kurumunun asli yürütücüsü olan Anayasa Mahkemesi tarafından nasıl algılandığı hususu ve Mahkemenin konuya ilişkin yaklaşımı olabildiğince karşılaştırmalı olarak analize tabi tutulmuştur.

Analiz sürecinde öncelikle mülkiyet hakkı ile vergisel müdahale kavramlarının mahiyet ve unsurlarına ilişkin mevzuat ve içtihadi birikimin yardımıyla bilgiler verilmiş, genel anlamda mülkiyet hakkı ihlaline dayalı başvuruların incelenmesinde kullanılan ölçütler hakkında kısmen yorum içerikli veriler aktarılmıştır. Akabinde vergisel müdahalelerin ölçülülüğünün anlam ve kapsamı orantılılık alt kriteri ile bağlantılı olarak aktarılmıştır. Müteakiben de mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalelerde orantılılık kriterinin alt görünümleri detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu kapsamda orantılılık

163 Esasında AİHM kararlarının referans kaynağı olma özelliğinin, Anayasa Mahkemesinin önüne gelen başvurularda hüküm ihdas etmesini kolaylaştıran işlevsel bir faktör olduğunu düşünmek ilk planda mümkündür. Buna mukabil ülkemizde yaşanan vergisel uyuşmazlıkların kimi zaman Türk Vergi Hukukuna münhasır özgün özellikler taşıması, AİHM'in an itibarı ile Türkiye Cumhuriyet vatandaşlarınca vergisel uyuşmazlıklara ilişkin olarak yapılan herhangi bir başvuru için tesis etmiş olduğu ihlal kararının bulunmaması ve AİHM'in devletlerin egemenlik hakkı kapsamında değerlendirilen vergisel düzenleme ve uygulamalara yaklaşımın olması gerektiği şekilde nispeten ılımlı ve esnek olması gibi çeşitli nedenlerle Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin içtihadi birikimini oluşturmasının önünde çeşitli zorluklar bulunduğu da yadsınamaz bir gerçekliktir.

kriterinin uygulanırlığının vergisel uyumsuzluklar yönünden özellik arzeden yönlerine de ayrıntılı bir şekilde yer verilmeye çalışılmıştır.

Çalışmamızın içeriğinde a priori olarak kabul edildiği üzere vergilendirme sürecindeki tüm tasarruflar kaçınılmaz olarak mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmektedir. Buna mukabil, bu müdahalenin ihlal şartı olarak belirlenen üç koşuldan birisini taşıması durumunda, farklı bir anlatımla müdahalenin hukuka dayalı olmayan, meşru amaç gütmeyen ve ölçsüz nitelikte olması durumunda, “mülkiyet hakkının” ihlal edildiğinden söz etmek mümkün olacaktır. AİHM tarafından an itibarıyla Türk vergi mükelleflerinin başvuruları hakkında tesis edilmiş ihlal kararı bulunmamakta iken, Anayasa Mahkemesinin üstelikte görece olarak kısa sayılabilecek bireysel başvuru kurumunun uygulamada olduğu süre zarfında art arda vergisel uyumsuzluklara ilişkin orantılık kriterinin uygulanması suretiyle pek çok mülkiyet hakkı ihlal kararına imza atması ilgi çekicidir. Esasında Anayasa Mahkemesinin konuyu ele alış biçimi ülkemiz insan hakları yargı anlayışında gelişmekte olan hak merkezli bir paradigma doğrultusunda bir değişimin varlığına işaret etmektedir.¹⁶⁴

Nitekim Anayasa Mahkemesi, kamu mercilerinin vergilendirme alanındaki geniş takdir haklarına dokunmadan AİHS’in yaklaşımının ötesinde bu alana ilişkin kurumların vergilendirme alanındaki yetki kullanımlarını denetlemekten de genellikle kaçınmama eğilimi sergilemektedir. Anayasa Mahkemesi kararları kronolojik bir içtihat taramasına tabi tutulduğunda Mahkemenin, vergilendirme alanındaki devletin takdir yetkisini veri olarak kabul etmekle birlikte bu yetki

164 Esasında gerek Anayasa Mahkemesi gerekse de AİHM, mülkiyet hakkını AİHS’de düzenleme konusu yapılan diğer haklardan farklı olarak kişinin doğumuyla birlikte kendiliğinden ortaya çıkan çekirdek haklardan birisi olarak değerlendirmedikleri için mülkiyet edinme hakkını değil, kazanılmış mülkiyet hakkını koruma noktasında yargı faaliyetlerini kanalize etmektedirler. Buna karşın Anayasa Mahkemesinin kararlarının istatistiksel sonuçlarından ortaya çıkan gerçeklik, Mahkemenin ihlal kararları içerisinde mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin kararlarının adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin kararlardan sonra ikinci sırada gelmekte olduğudur. Mahkemenin ihlal kararları içerisinde çekirdek haklar kategorisinde değerlendirilen diğer haklara ilişkin ihlal kararları daha az yer tutmaktadır. Diğer yandan vergisel uyumsuzluklara ilişkin tesis edilen ihlal kararları da artan bir seyirde toplam mülkiyet hakkı ihlali kararları içerisinde ağırlık kazanmaya başlamıştır. Bu tespitler Türk Vergi Hukuku Sisteminde bir insan hakları mahkemesi olarak Anayasa Mahkemesinin daha fazla dikkate alınması gerektiği gerçeğine işaret etmektedir.

alanının sınırsız olmadığını özellikle orantılılık kriterlerin alt görünümlerinin yansıdığı farklı karar formatlarıyla bizlere hatırlattığı görülmektedir. Bu kapsamda mülkiyet haklarına vergi yoluyla müdahalede bulunan vergi mükelleflerinin bireysel ve makul seviyenin üstünde aşırı külfet altında kaldıkları, kamu yararı ile başvurucular arasında ihdas edilmesi gereken adil dengenin başvurucular aleyhine bozulduğu, toplumun genel menfaatinin vergisel müdahalelerde içkin bulunmadığı, kimi vergi düzenlemelerinin vergi mükelleflerinin aleyhine sonuç doğuracak şekilde geçmişe dönük uygulandıkları, vergi mükelleflerinin mülkiyet haklarının korunması noktasında yetkin, yeterli ve etkili sonuçlar doğurma yetisi olan hukuki güvencelerin bulunmadığı, içtihat farklılığının hukuki belirlilik ilkesini zedeleyecek ölçü ve boyutta olduğu, vergi yoluyla müdahalede kusur oranının ağırlığının idarede olduğu, iyi yönetim ilkesinin gereklerine aykırı vergisel tasarrufların varlığına rastlanıldığı ve vergisel müdahalelerin ayrımcı motifler içerdiği durumlarda birçok ihlal kararının verildiğine ve Mahkeme önünde bekleyen mebzul miktarda başvuru için de verilmeye devam edildiğine tanık olunmaktadır.

Mülkiyet hakkına yönelik vergi yoluyla gerçekleşen müdahaleler nedeniyle vergi mükelleflerinin bireysel ve makul seviyenin üstünde aşırı bir külfetle yüzleşme durumunda kalmaları, genellikle bu müdahalelerin mükelleflerin ekonomik konumlarının olağan dışı ölçüde olumsuz olarak etkilenmesi ve finansal pozisyonlarının önemli ölçekte bozulması durumlarında söz konusu olacaktır.¹⁶⁵

165 Buna mukabil, ölçülülük bağlamında yapılan denetimler sonucunda AİHM'in, kimi vergilerin oransal ve miktar olarak aşırı yüksek olduğu değerlendirilmesiyle yargısal aktivizm olarak nitelendirilebilecek bir yöntemle oran ve miktarlara yönelik müdahil bir tavır takınma noktasında son zamanlarda sergilediği yaklaşım ise, bazı işaretilerde bulunmuş olsa da bu noktada henüz açıkça inisiyatif geliştirmemiş Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin yaklaşımına kıyasla vergi mükelleflerini daha koruyucu bir yön ihtiva etmektedir. Buna mukabil Anayasa Mahkemesi kararlarının taramasından çıkan çıktıları değerlendirmeye tabi tuttuğumuzda gözümüze çarpan ilk gerçeklik, Mahkemenin önüne gelen başvurularda AİHM'in vergi mükelleflerini koruyan içtihadı hükümleri kararlarına esas alırken herhangi bir çekingenlik göstermeyip aksine bu hükümlerden azami ölçüde yararlanma arzusunda olduğudur. Farklı bir anlatımla, AİHM'in yakın zamanlarda çıkan kararlarında gözlemlenen yüksek vergi oran ve miktarlarına ilişkin müdahaleci tavrını, benzer içerikli şikayetlerin Anayasa Mahkemesi önüne bireysel başvuru yoluyla gelmesi durumunda Mahkemenin de sahipleneceği değerlendirilmektedir. Bunun yanı sıra, yasama erkinin "yasama faaliyetinin asliliği" ilkesiyle doğrudan bağlantılı yüksek takdir hakkı kapsamında yüksek vergi oran ve miktarı tespit işlemlerine karşı

Vergisel müdahalelere ilişkin mülkiyet hakkı ihlallerine karşı vergi mükelleflerinin haklarının etkili bir şekilde korunmasını temin eder vasıfta etkin ve yeterli hukuki güvencelerin mahrumiyeti ise; kamu mercilerinin tutarsız ve çelişkili tasarrufları, vergisel müdahalelere yönelik yetkin olmayan adli denetim uygulamaları, müdahalelere yönelik olarak ihdas edilen kararların yetersiz ve şablon gerekçe içermeleri, mahkemeye erişim imkânının eksiksiz temininin her koşul ve şartta sağlanamaması, vergi mükelleflerinin gerek idari gerekse de yargı mercileri nezdinde itiraz ve iddialarını eksiksiz ve sonuç alıcı mahiyette iletebilmelerini sağlayacak etkili bir platformunun bazı durumlarda temin edilememesi gibi hususlarda ortaya çıkmaktadır. Bu arada yine Anayasa Mahkemesinin vergisel müdahalelere yönelik kararlarının kronolojik taraması ihlal gerekçeleri bazında yapıldığında, mülkiyet hakkına vergisel müdahalelere ilişkin denetimin hukuka dayalılık ve genel yarar ölçütlerinden ziyade, çalışma konumuzla bağlantılı ölçülülük ölçütü üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

Gerek AİHM ve gerekse de Anayasa Mahkemesi, vergi mükelleflerinin mülkiyet haklarının korunması noktasında doğrudan bir üst yargı merci olarak müdahale ediyor görüntüsü vermeyi arzulamamakta ve fakat bu kimselerin mülkiyet haklarının tesisini süreç içerisinde müdahalesiz temin edeceğini düşündüğü hukuki güvencelerin idari ve yargı mercilerinin faaliyet alanlarına monte edilmesi arzusunu güçlü şekilde ortaya koymaktadır. Öte yandan, vergisel tasarrufların insan haklarıyla çatışan alanlarının doğrudan kendilerince tespit edilmesi yerine, bu yerlerin kendilerince oluşturulan ana ilkeler çerçevesinde doğrudan idari ve adli yargı mercilerince tespit edilmesi yöntemini tercih etmektedirler. Bu bağlamda, derece mahkemelerince ihdas edilen kararlarda sıklıkla ve yeri geldiğinde AİHM ve Anayasa Mahkemesi kararlarına atıf yapılmak suretiyle vergi mükelleflerinin vergisel ihtilaflara ilişkin mülkiyet haklarının gözetilmeye çalışıldığı, bu kararlarda idarenin iç hukuka aykırı tasarrufları

“demokratik temsil” mucibince sergilenen bu düalist yaklaşım, vergi idarelerinin vergisel müdahalelerine yönelik olarak sergilenmemektedir. Diğer bir deyişle, yasama faaliyetlerine karşı sergilenen yaklaşımın aksine bu konuda yeknesak bir tavırla Anayasa Mahkemesi, yargısal aktivizm eleştirilerine muhatap kalacak boyutta kapsamlı bir müdahalecilik taraftarı olduğu izlenimini vermektedir. Bu itibarla Anayasa Mahkemesi de, tıpkı AİHM gibi geniş takdir yetkisi tanınmış olup bu yetkinin adli ve etkili bir denetime tabi tutulmadığı başvurulara ilişkin verdiği çeşitli kararlarla mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

dışında uluslararası insan hakları bağlamında sorun addedilebilecek tasarruflarının da reddedilmesi yoluna gidildiği gözlenmektedir. Aynı yaklaşım tarzıyla Yüksek Mahkemelerde de benzeri sıklıkta AİHM ve Anayasa Mahkemesi kararlarının referans gösterilmesinin, insan hakları bilincinin hem vergi idareleri hem de hukuk uygulayıcıları nezdinde daha fazla içselleşmesine yardımcı olacağı değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak devletin kaçınılmaz olan vergilendirme yetkisi ile insan haklarını koruma görevinin birlikte ve ahenkli bir şekilde yerine getirilmesinin yegâne yolu, Anayasa Mahkemesinin anılan yetki ve görevin birbiriyle çatıştığı sorunlu alanları hem idareyi hem de vergi mükelleflerini tatmin edecek biçimde çözecek şekilde devreye girmesiyle mümkün olabilecektir. Bu yetki ve görev alanı arasında adil bir dengeyi tesis edebilecek alternatifsiz bir kurum olan Anayasa Mahkemesinin yeni vergisel uyumsuzluklara ilişkin olarak sergileyeceği performansın ölçüsü, insan hakları kurumunun Türk Vergi Hukuk Sisteminde uygulama alanı bulacak yeni kuralların oluşumu, yorumlanması ve icra edilmesinde en önemli müessese hâline gelmesine yardımcı olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitap, Makale, Tez, Seminer ve Raporlar

- Akalın, G. (2002). *Türkiye’de Ekonomi - Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Geçiş*. Ankara: Akçağ Yayınları.
- Akıllıoğlu, T. (2012). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Kazanılmış Hak Üzerine Bazı Gözlemler. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 15(2), 9-27.
- Arslan Öncü, G. (2015). Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz. *Türkiye Adalet Akademi Dergisi*, 6(20), 139-190.
- Aşçıoğlu, Ç. (1995). *Doğru ve Güvenli Yargılanma Hakkımız Var*. Ankara: Adalet Matbaacılık.
- Baker, P. (2000). International: Taxation and Convention on Human Rights. *European Taxation* 40(8), 298-374.
- Başpınar, V. (2009). *Mülkiyet Hakkını İhlal Eden Müdahaleler*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Duman, Ö. (2018). Enflasyon Karşısında Para Alacaklarının Korunması ve Mülkiyet Hakkı. *Uyumsuzluk Mahkemesi Dergisi*, 6(12), 401-462.
- Emiliou, N. (1996). *The Principle of Proportionality in European Law: A Comparative Study*. Londra: Kluwer Law International.

- Gemalmaz, B. (2009). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Gemalmaz, S. (2010). *Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş*. İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Gerçek, A. (2006). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Gönenbaba, E. (2019). *Mülkiyetten Yoksun Bırakma Çerçevesinde Kamulaştırmasız El Atma*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Göztepe, E. (1998). *Anayasa Şikâyeti*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Gözübüyük, A. Ş. ve Gölcüklü, A. F. (2003). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gündoğdu, D. S. (2019). Kanuni Süresinden Sonra İdarenin Talebi Doğrultusunda İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamelerinin Dava Edilebilirliğinin Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi. *Vergide Gündem Dergisi*, 6, 4-9.
- Güneş, G. (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Hakyemez, Y.Ş. (2001). Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Ölçülülük İlkesi. *Prof. Dr. Hayri Domaniç'e 80. Yaş Günü Armağanı*, C. 2. içinde (s. 1287-1337). İstanbul: Beta Yayınları.
- İnce, E. (2016). *Türk Vergi Sisteminde Vergi İfadeleri* (Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İnceoğlu, S. (2004). Birinci Yılında Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Kararlarının Analizi. *Anayasa Hukuku Dergisi*, 5(3), 149-190.
- İnceoğlu, S. (2018). *Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- İpek, N. (2017) Vergilendirmede Kamu Yararı - Birey Yararı Bakımından Adil Denge Arayışında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay Yaklaşımları. *Danıştay ve İdari Yargı Sempozyumu, 11 Mayıs 2017, Ankara, Türkiye* içinde (s.172-223). Ankara: Danıştay Yayınları.
- Karakul, S. (2015). Hukuki ve İdari Denetim Ölçütü Olarak İyi Yönetim İlkeleri. *Ombudsman Akademik Dergisi*, 2(3), 61-105.
- Karataş Durmuş, N. (2018). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme. vergi.algi.net (Erişim Tarihi: 14.5.2023).
- Kocaer, Ş. (2014). AİHM Kararları Çerçevesinde Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Yolu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 393, 35-45.
- Metin, Y. (2002). *Ölçülülük İlkesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Metin, Y. (2017). Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir? *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 1-74.
- Oğurlu, Y. (2002). *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özbudun, E. (1998). *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özkök, G. (2002). Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 51(2), 1-17.

- Perdecioğlu İ. E. (2019). *Pozitif Yükümlülükler Kavramı ve Mülkiyet Hakkı Üzerindeki Görünümü*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Saban, N. (2002). *Vergi Hukuku Genel Kısım*. İstanbul: Der Yayınları.
- Sağlam, F. (1982). *Temel Hakların Sınırlanması ve Özü*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Salmon, J. (2001). *Dictionnaire de Droit International Public*. Brüksel: Bruylant.
- Sarı, H. G. (2006). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Ek 1. Protokole Göre Malvarlığı Haklarının Korunması*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Soğukpınar, G. (2009). *Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye (Yüksek Lisans Tezi)*. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Stiglitz, J. E. (2014). *Eşitsizliğin Bedeli* (O. İşler, Çev.). İstanbul: İletişim Yayınları.
- Şahin, A. (2009). Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunda ve Türk Anayasa Hukukunda "Mülkiyet Hakkının Sınırlandırılması" Sorunu. *Liberal Düşünce Dergisi*, 54, 85-103.
- Şahiner, M. E. (2020). Vergi ve Diğer Kamu Alacakları. M. Şen ve T. Barın (Ed.), *Mülkiyet Hakkı Karar Özetleri içinde* (s. 171-183). Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Şeker, H. (2007). Strazburg Yargı Kararlarında Doğru, Haklı, Yasal ve Makul Gerekçe Biçimleri. *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 179-200.
- Şimşek, S. (2010). Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve İnsan Hakları Mahkemesi. *Maliye Dergisi*, 159, 323-345.
- Tekbaş, A. (2015). Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru ve Vergi Konulu Bireysel Başvuruların Değerlendirilmesi. 30. *Maliye Sempozyumu*, 20-24 Mayıs 2015, Antalya.
- Uzeltürk, H. (2011). Vergilerin Kanuniliği - Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni. 25. *Türkiye Maliye Sempozyumu: Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi*, 24-28 Mayıs 2010, Antalya, Türkiye, Bildiriler içinde (s. 117-140). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Yereli, A. B. ve Uçar, O. (2019). Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar (Osmanlı'dan Günümüze Tarihsel Bir Değerlendirme). *Sosyoekonomi Dergisi*, 27(42), 203-226.
- Yıldırım, T. (1987). Yasama Yetkisinin Sınırı - Hukuk Devleti - Kamu Yararı - Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması. *Hukuk Araştırmaları*, 2(2), 80-85.
- Yılmazoğlu, Y. E. ve Göker, C. (2017). Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme. *Ankara Barosu Dergisi*, 75(3), 82-100.
- Yılmazoğlu, Y. E. (2019). İçtihat Farklılıklarının Temel Hak ve Özgürlükler Yönünden Değerlendirilmesi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 13(6), 551-622.
- Yüzbaşıoğlu, N. (1993). *Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

AYM Bireysel Başvuru Kararları

- Abdulaziz Çelik ve diğerleri*, B. No: 2015/18941, 29/11/2018
- Acarlar Otomotiv Nakliyat Taah. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2015/10008, 4/4/2019
- Adil Kocağöz*, B. No: 2016/11518, 13/6/2019
- Ahmet Acar*, B. No: 2014/19936, 21/9/2017
- Ahmet Gül ve diğerleri*, B. No: 2014/1182, 22/9/2016
- Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy*, B. No: 2014/12080, 6/4/2017
- Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2013/28, 25/2/2015
- Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/1993, 6/5/2015
- Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi*, B. No: 2014/17286, 16/11/2016
- Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/15100, 27/2/2019
- Arif Güven*, B. No: 2014/13966, 15/2/2017
- Ayten Yeğenoğlu*, B. No: 2015/1685, 23/5/2018
- Baymina Enerji A.Ş.*, B.No. 2016/13456, 29/5/2015
- Bekir Aybar ve Hacı Aybar*, B. No: 2015/12564, 14/11/2018
- Berko İlaç ve Kimya San. A.Ş.*, B. No: 2016/477, 13/6/2019
- British American Tobacco Tütün Mamülleri San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2014/13386, 20/7/2017
- Çölbeyi Lojistik Nakliyat Gümrükleme Denizcilik İnşaat Turizm San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2014/12354, 9/11/2017
- Deniz Elektrik Taahhüt Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2016/780, 24/6/2020
- Elegance Hotel Turizm İşletmeleri A.Ş.*, B. No: 2015/19953, 26/6/2019
- Em Export Dış Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/4051, 21/4/2016
- Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.*, B. No: 2015/3930, 23/10/2019
- Ercan Din*, B. No: 2014/94, 8/6/2016
- Ercanlar Otomotiv Oto Kaporta Boya Döşeme Elektrik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/2477, 20/4/2016
- Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş. Genel Müdürlüğü*, 2015/4791, 14/11/2018
- Er-Kom Komünikasyon Tanıtım ve Reklam Hizmetleri A.Ş.*, B. No: 2015/15389, 21/3/2019
- Eyyüp Boynukara*, B. No: 2013/7842, 17/2/2016
- Faik Gümüş*, B. No: 2012/603, 20/2/2014
- Ford Motor Company (2)*, B. No: 2015/12767, 9/5/2019
- Gall/Macaristan*, B. No: 49570/11, 25/7/2013
- Garanti Bankası A.Ş.*, B. No: 2013/4553, 16/4/2015
- Gemak Gemi İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/7698, 18/2/2016
- Hasibe Uysal*, B. No: 2014/3975, 5/7/2017
- Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2014/17196, 25/10/2018

- Hülya Karacaoğlan ve Diğerleri*, B. No: 2015/3068, 21/3/2018
İlyas Yılmaz, B. No: 2015/1927, 22/3/2018
İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Genel Müdürlüğü, B. No: 2015/941, 25/10/2018
Kadri Ceyhan, B. No: 2014/1924, 17/5/2018
Kenan Ekşi, B. No: 2013/1262, 9/9/2015
Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım, B. No: 2013/711, 3/4/2014
Koç Holding Emekli ve Yardım Sandığı Vakfı, B. No: 2016/15421, 12/11/2019
Kırca Mühendislik, B. No: 2014/6241, 29/9/2016
Matset Matbaa Makine ve Malzemeleri San. ve Tic. A.Ş., B. No: 2014/19070, 1/2/2017
Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013
Mehmet Arif Madenci, B. No: 2014/13916, 12/1/2017
Mehmet Coşkun Karabaşoğlu, B. No: 2015/14318, 19/2/2019
Mehmet Çelik, B. No: 2015/889, 17/11/2016
Mehmet Okyar, B. No: 2017/38342, 13/2/2020
Muhsin Hükümdar, B. No: 2016/15853, 7/11/2019
Murat Çevik (1), B. No: 2013/3245, 11/12/2014
Murat Çevik (2), B. No: 2013/3244, 7/7/2015
Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/6842, 20/4/2016
Necmiye Çiftçi ve diğerleri, B. No: 2013/1301, 30/12/2014
Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti., B. No: 2016/7783, 18/7/2019
Nurcan Öztok, B. No: 2015/13201, 21/3/2019
Nusret Yumrutaş, B. No: 2013/6355, 19/11/2015
Osman Ukav, B. No: 2014/12501, 6/7/2017
Özimeks Sanayii Ürünleri Ticaret Ltd. Şti., B. No: 2015/13851, 27/6/2018
Rauf Zülfükar, B. No: 2014/1068, 23/2/2017
Reis RS Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No: 2015/17259, 28/6/2018
Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018
Sam Yağcılık Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No: 2014/6675, 30/6/2016
Semra Bekiroğlu ve diğerleri, B. No: 2013/6717, 16/12/2015
Sencer Başat ve diğerleri [GK], B. No: 2013/7800, 18/6/2014
Suzi Alyüz, B. No: 2013/679, 20/4/2016
Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/7847, 9/3/2016
Telpa Telekomünikasyon Ticaret A.Ş., B. No: 2016/8880, 12/11/2019
Tevfik Baltacı, B. No: 2013/8074, 9/3/2016
Türkan Bal [GK], B. No: 2013/6932, 6/1/2015
Türkiye Emekliler Derneği, B. No 2012/1035, 17/7/2014
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. (2), B. No: 12954/87, 22/2/1994

Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014
Türkiye İş Bankası A.Ş. (9), B. No: 2016/2400, 3/4/2019
Uğur Ziyaretli, B. No. 2014/5724, 15/2/2017
Ülkü Tunca ve diğerleri, B. No. 2012/928, 11/12/2014
Ümmi Çakır, B. No: 2015/18918, 28/11/2018
Ünal Gökınar, B. No: 2018/9115, 27/3/2019
Yasemin Ekşi, B. No: 2013/5486, 4/12/2013
Yasemin Mutlu, B. No. 2013/1426, 25/3/2014
Zekiye Şanlı, B. No: 2012/931, 26/6/2014

AYM Norm Denetimi Kararları

AYM, E.1962/208, K.1963/1, K.T.4/1/1963
 AYM, E.1988/9, K. 1988/28, K.T.27/9/1988
 AYM, E. 1995/6, K.1995/27, K.T.6/7/1995
 AYM, E.1999/33, K.1999/51, K.T.29/12/1999
 AYM, E.2002/112, K.2003/33, K.T.10/4/2003
 AYM, E.2008/58, K.2011/37, K.T.10/2/2011
 AYM, E.2009/1, K.2011/82, K.T.18/5/2011
 AYM, E.2010/91, K.2011/98, K.T.9/6/2011
 AYM, E. 2010/104, K.2011/1802, K.T.9/12/2011
 AYM, E.2011/111, K.2012/56, K.T.11/4/2012
 AYM, E.2014/176, K.2015/53, K.T.27/5/2015
 AYM, E.2016/13, K.2016/127, K.T.22/6/2016
 AYM, E.2017/24, K.2017/112, K.T. 14/6/2017

AIHM Kararları

Ashingdane/Birleşik Krallık, B. No: 8225/78, 28/5/1985
Buffalo Srl in Liquidation/İtalya, B. No: 38746/97, 22/7/2004
Eko-Elda Avee/Yunanistan, B. No: 100162/02, 9/3/2006
Gasus Dossier-und Födertechnik GmbH/Hollanda, B. No: 15375/89, 23/2/1995
Hakan Altınca [GK], B. No: 2016/13021, 17/5/2018
Hentrich/Fransa, B. No: 13616/88, 22/9/1994
Imbert de Tremiolles/Fransa, B. No: 25834/05, 4/1/2008
Jokela/Finlandiya, B. No. 28856/95, 5/5/1995
Loizidio/Türkiye, B. No: 15318/89, 18/12/1996
M. A. ve diğerleri/Finlandiya, B. No: 27793/95, 10/7/2003
Mamidakis/Yunanistan, B. No: 35533/04, 11/1/2007

- Moon/Fransa*, B. No: 39973/03, 9/7/2009
N.K.M./Macaristan, B. No: 66529/21, 14/5/2013
Pressos Compania Naviera S.A. ve diğerleri/Belçika, B. No: 17849/91, 20711/1995
R.Sz./Macaristan, B. No: 41838/11, 4/11/2013
S.A. Dangeville/Fransa, B. No: 36677/97, 16/7/2002
Sporrong ve Lönnroth/İsveç, B. No: 7151/75-7152/75, 23/9/1992
Stere ve diğerleri/Romanya, B. No: 25632/02, 23/2/2006
Vontas ve diğerleri/Yunanistan, B. No: 43588/06, 5/2/2009
Wasa Liv Ömsesidigt/İsveç, B. No.13013/87, 14/12/1988
Weber ve Saravia/Almanya, B. No: 54934/00, 29/06/2006
Zwierzynski/Polonya, B. No: 34049/96, 19/7/2001

Vergi Tekniği Raporlarının Vergi/Ceza İhbarnamesi ile Yükümlüye Tebliğ Edilmemesinin Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi*

Abdullah ARIKAN¹

Özet²

Hukukun bilinilebilir ve erişilebilir olmasını ifade eden hukuki belirlilik ilkesinin hukuk uygulaması aşaması itibarıyla ihtiva ettiği gerekliliklerden birisi idari işlemlerin gerekçeli olmasıdır. İşlemin sebep unsurunun idare edilen tarafından işleme karşı hukuki başvuru yollarına gidilmeden evvel öğrenilebilmesini sağlayan mezkûr gereğin mevcudiyeti bazı kanuni düzenlemelerde açıkça zorunlu kılınmaktadır. Böyle olunca asli şekil şartı hüviyeti kazanan bu gereğe uygulamada riayet edilip edilmediğinin yargı mercilerince tetkiki gerekmektedir. Ayrıca bu gereğin savunma hakkı ile de yakın bir irtibatı bulunduğunu ifade etmek gerekir.

Çalışma muhtevasında da mezkûr gerek ve onunla ilintili savunma hakkı bakımından vergi hukuku alanında uzunca bir süredir tartışma konusu yapılan, vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde yükümlüye tebliğ edilmemesi uygulaması irdelenmektedir. Her ne kadar Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kararları ile Danıştayın müstakar içtihadında vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi hukuka aykırı görülmesi de çalışmada bu yaklaşımın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun konuya dair tutarsız hükümlerinden kaynaklandığı saptanmış ve akabinde yürütülen yorum faaliyeti sonucunda ilgili raporların,

* Bu çalışma "Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi" isimli doktora tezinden üretilmiştir.

1 Dr. Öğr. Üyesi, Trabzon Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, abduallah.arikan@trabzon.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-4039-0352.

2 Bu çalışma iki ayrı hakem değerlendirmesine tabi tutulmuş olup; hakem düzeltmeleri ve önerileri ışığında geliştirilmiş ve hakem onayları alınmıştır.

vergi mahremiyeti de dikkate alınarak, ihbarname aşamasında tebliğinin zorunluluk taşıdığı görüşü benimsenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hukuki belirlilik ilkesi, idari işlemlerin gerekçeli olması, savunma hakkı, vergi incelemesi, vergi tekniği raporu.

Abstract

One of the requirements of principle of legal certainty which means that the law should be known and accessible is that administrative proceedings should be justified. The existence of the requirement the casual element of the transaction can be learned by the administrated person before taking legal remedies against transaction is explicitly required in some legal regulations. Hence it is necessary for the judicial authorities to examine whether this requirement, which has become an essential form requirement, is complied with practice. It should also noted that this requirement has a close connection with the right to defense. In terms of content of the work and right to defense related to it, the practice of not notifying the obligor about tax technique report on an annex to notice, which has been a subject of discussion in the field of tax law, is examined. Although it is not considered unlawful in individual applications of the Constitutional Court and case law of the Council of State not to notify the tax technique reports in the annex to the notice, it is concluded that this approach stems from the inconsistent provisions of the Tax Procedure Law No. 213 on the subject, and considering the tax privacy, it has been adopted that it is mandatory to be notified at the notice stage.

Keywords: Principle of legal certainty, justified administrative action, right to defense, tax review, tax technique report.

Giriş

Bir ülkede kamusal hizmetlerin yürütülebilmesi için finansman kaynağını oluşturan kamu gelirlerinin kanunlarda öngörülen tutar ve zaman dilimi içerisinde hazineye intikal etmesi gerekir. Toplanan kamu gelirleri hasılatı içerisinde nispi açıdan en ön planda olan vergi gelirleri için bu durum sadece mali açıdan değil aynı zamanda vergi yükünün topluma adil şekilde dağılımı noktasında da büyük önem taşır. Bu sebeple vergi politikasının kurallaştırıldığı vergi kanunlarına yükümlülere riayet edilip edilmediğinin etkin bir şekilde tetkik

edilmesi gerekir.³ Tabi denetimin kaçınılmaz olduğu yadsınamaz bir gerçek olmakla beraber denetim süreci ve bunun akabinde gerçekleştirilecek idari işlemlerin hukuka uygunluğu da bir devletin hukuk devleti kimliğini haiz olabilmesi açısından göz ardı edilemeyecek bir konudur.⁴

Çalışma konumuz da esas itibarıyla denetim türlerinden biri olan vergi incelemesi ve mezkûr inceleme akabinde cereyan edecek idari ve yargısal süreçler noktasında uygulamada çokça tartışılan bir meseleye temas etmektedir. Gerçekten de gerek Anayasa Mahkemesi gerekse Danıştay kararlarına konu olmuş mevzu bahis mesele, vergi tekniği raporlarının ihbarname aşamasında yüklümlüye tebliğ edilmesi yönünde bir zorunluluğun mevcut bulunup bulunmadığına ilişkindir. Eğer böyle bir zorunluluktan söz edilemezse, ilgili raporun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi hukuka aykırı görülemeyecek ve Danıştayca da benimsendiği üzere bu noksanlık dava aşamasında giderilebilecektir. Fakat aksi yöndeki bir kabulün mevcudiyeti halinde, söz konusu noksanlık tesis edilen tarh ve/veya ceza kesme işleminin iptaline sebebiyet verecektir.

Çalışmada meselenin tam manasıyla ortaya konulabilmesi için öncelikle vergi incelemesi sonunda düzenlenecek vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarından bahsedilecektir. Akabinde yargı mercilerinin konuya dair geliştirmiş oldukları yaklaşımlar irdelenecektir. Hemen belirtelim ki, öncelikli olarak Danıştay kararları ele alınacak ve ardından Yüksek Mahkemenin müstakar içtihadının hangi gerekçelerle vergi tekniği raporunun dava aşamasında da yüklümlüye gönderilebileceği doğrultusunda tezahür ettiği açıklanacaktır. Tabi Danıştayın aksi yönde yaklaşım sergilediği az sayıdaki karara da bu konudaki gerekçelere de değinilmek suretiyle yer verilecektir. Sonrasında Anayasa Mahkemesinin konuya dair iki bireysel başvuru kararından detaylı olarak söz edilecek ve Yüksek Mahkemenin ortaya koyduğu yaklaşım somutlaştırılmaya çalışılacaktır.

Yargısal yaklaşımdan bu şekilde söz edildikten sonra mesele-ye hukuki belirlilik ilkesi özelinde ve bu ilkenin hukuk uygulaması

3 Abdurrahman Akdoğan, Vergi İncelemesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No: 8, Ankara, 1979, s. 9-10.

4 Ahmet Erol, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 133, İstanbul, 2010, s. 26-28.

aşaması itibarıyla izdüşümlerinden birini meydana getiren idari işlemlerin gerekçeli olması ilkesi perspektifinden yaklaşılabilecektir. Tabii mezkûr ilkenin savunma hakkı ile olan yakın bağı da göz ardı edilmeyecek ve ilgili hak yönünden ihlal durumunun oluşup oluşmadığı da irdelenecektir. Son olarak ise, vergi tekniği raporunun yükümlüye tebliğ edilmesi ile vergi mahremiyeti arasındaki ilişki bu konuya dair öğretilerdeki yaklaşımlar da dikkate alınmak suretiyle ele alınacaktır.

1. Vergi İncelemesi Sonunda Düzenlenecek Raporlar Arasında Yer Alan Vergi Tekniği ve Vergi İnceleme Raporlarına Genel Bir Bakış

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 134. maddesinin ilk fıkrasında "...ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak..." maksadı ile yapılacağı öngörülen vergi incelemeleri kapsamında, ileride tarh ve/veya ceza kesme işlemlerine dayanak teşkil etmek üzere, çeşitli tutanak ve raporlar düzenlenmektedir. Nitekim VUK'un 141. maddesinde de ifade edildiği üzere, inceleme sürecinde gerekli görülen hallerde vergilendirme ile alakalı olay ya da hesap durumlarına ilişkin inceleme tutanakları düzenlenebilmektedir. Bu tutanaklar yükümlünün vergisel durumuna dair maddi vakıa tespiti (söz gelimi mal veya hizmet satılmış olmasına rağmen bunların bir kısmı için belge düzenlenmiş, fakat kalan kısım için düzenlenmemiş olduğu) içermekte olup, herhangi bir hukuki değerlendirilmeyi haiz değildir. Hukuki değerlendirme içeren raporlar ise inceleme sürecinin sonunda düzenlenecek olan vergi inceleme raporlarıdır⁵.

Vergi incelemesinin sonunda hangi raporların düzenleneceği noktasında detaylı hususlar Vergi Denetim Kurulu Yönetme-

5 Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 261, 2010, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 23.2.2023); Vergi inceleme raporu incelemeyi gerçekleştiren inceleme sürecinde gerek inceleme tutanağı gerekse diğer delillere başvurmak suretiyle tespit ettiği tüm maddi olay ve hukuki ilişkilere dair hususları vergi hukuku ve muhasebe tekniği süzgeçlerinden geçirerek değerlendirmesini ve bu değerlendirme neticesinde vergi idaresi tarafından hangi işlem ya da işlemlerin tesis edilmesi gerektiğini ele aldığı bir metindir. Bkz. Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 170.

liği'nin 52 vd. maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Bunlar içerisinde yükümlülerin vergisel durumlarına yönelik tespit, eleştiri ya da öneri içeren en mühim raporlar vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu ile vergi suçu raporudur. İlk iki rapor ile alakalı hususlar Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53. maddesinde düzenlenmiştir. Hükümün 2. fıkrasına göre, vergi inceleme raporları her bir vergi yükümlüsü ya da sorumlusu için ayrı ayrı düzenlenir. Yine ayrı rapor düzenlenme esası her bir vergi türü ve vergilendirme dönemi için de geçerlilik taşımaktadır. Hükümün 3. fıkrasında ise, birden fazla yükümlüyü ya da aynı yükümlü açısından birden fazla vergi türünü veyahut da vergilendirme dönemini kapsamına alacak surette eleştiri konusu yapılabilecek hususların mevcudiyeti halinde, tüm bunların tek bir belge muhtevasında ifade edilebilmesi için, vergi tekniği raporunun da düzenlenebileceği öngörülmüştür. Ayrıca vergi tekniği raporlarının düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini meydana getireceği mezkûr fıkranın 2. cümlesinde açıkça belirtilmiştir. Son fıkrada ise, vergi tekniği raporlarının sahte belge düzenleyenler hakkında hazırlanmaları ihtimalinde rapor muhtevasında bu kimselerden mal veya hizmet satın aldığı bilgisine yer verilen ve bu sebeple hakkında sahte belge kullanma iddiasıyla vergi incelemesi yürütülecek yükümlülerle ilgili düzenlenecek vergi inceleme raporlarına söz konusu vergi tekniği raporlarının ek yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.⁶ Fakat aynı fıkrada bu inceleme raporlarında vergi tekniği raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verileceği söylenmektedir.⁷

6 Bu hükümün getirilme sebebi vergi mahremiyeti dolayısıyla ortaya çıkabilecek sakıncaları gidermektir. Bkz. Ali Osman Yılmaz, Türkiye'de Vergi İncelemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 66.

7 Yukarıda değinilen ihtimallerde düzenlenebilecek olan vergi tekniği raporu, vergi inceleme raporundan farklı olarak tarh ve/veya ceza kesme işlemi tesis edilmesi noktasında herhangi bir öneri içermez. Fakat muhtevasında bu öneriye yer veren vergi inceleme raporlarına dayanak oluşturur. Bkz. İzmir 3. Vergi Mahkemesi, T: 18.12.2013, E: 2013/599, K: 2013/1652, (Hasan Aykın, "Vergi Tekniği Raporu Sorunsalı ve Bazı Öneriler", 30.1.2018, <https://vergidosyasi.com/>, (Erişim Tarihi: 3.3.2023)); Nurettin Bilici, Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku), 53. Baskı, Ankara, 2022, (Vergi), s. 85, dñn. 165.

2. Vergi Tekniği Raporlarının Yükümlüye Vergi/ Ceza İhbarnamesiyle Birlikte Tebliğ Edilmesinin Zorunluluk Taşıyıp Taşımayacağı Hususunda Yargı Organlarının Yaklaşımı

Konuya dair hem Anayasa Mahkemesi hem de Danıştayın kararları mevcuttur. Danıştay kararlarında vergi tekniği raporunun vergi/ceza ihbarnamesine ek olarak tebliğ edilmemesinin tarh ve/veya ceza kesme işlemlerini hukuken sakatlayıp sakatlamadığı, Anayasa Mahkemesi kararlarında ise bu durumun bireysel başvuru kapsamında hak ihlaline yol açıp açmadığı tartışılmaktadır. Bu sebeple konu aşağıda ikili bir ayrımla ele alınacaktır. Fakat mevzu bahis kararları ele almadan evvel uygulamada vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde yükümlüye tebliğ edilip edilmediği noktasındaki somut durumu ortaya koymak gerekmektedir.

Yükümlünün kendisi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının uygulamada çoğu zaman vergi/ceza ihbarnamesi ile yükümlüye tebliğ edildiği, fakat bazı ihtimallerde bunun aksine hareket edildiği de gözlemlenmektedir.⁸ Nitekim bu tip uygulama örnekleri, bir sonraki başlıkta da belirtileceği üzere, Danıştayın çeşitli kararlarına da konu olmuştur. Fakat sahte belge düzenleyicisi hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporları, bu raporlar esas alınarak (başka bir deyişle bu raporlarda adı geçtiği için) haklarında sahte belge kullanma şüphesiyle yürütülen vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayanılarak tarh ve ceza kesme işlemlerine muhatap olan kimselere ihbarname ekinde tebliğ edilmemektedir. Bu konuda vergi idaresinin gerekçesini sahte belge düzenleyen ve raporda bu belgeleri kullandığı iddia olunan kimselerin vergi mahremiyetlerinin korunması teşkil etmektedir.⁹ Değinilen ihtimalde vergi

8 Bekir Baykara, "Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının 'Bireysel Başvuru' Hakkı Bakımından İncelenmesi", *Vergi Dünyası*, S. 398, 2014, s. 65.

9 Burçin Bozdoğanoglu, "Vergi İnceleme Raporunun Mükellefe Tebliğ Edilmemesi ve Hukuki Sonuçları", *Yaklaşım*, S. 219, 2011, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 8.3.2023); Özgür Biyan, "Başka Mükellefler Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tanzim Edilen Vergi Tekniği İnceleme Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 8, S. 96, 2012, s. 14; Nurettin Bilici, "Vergi Tekniği Raporlarının Gizliliği Sorunu", *Dünya Gazetesi*, 27.11.2017, <https://www.dunya.com/>, (Vergi Tekniği), (Erişim Tarihi:

tekniki raporlarının vergi inceleme raporuna ek yapılamaması esasen Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53. maddesinin son fıkrasında da belirtilmiştir. Fakat uygulamada ilgili hükümde belirtilenin aksine sahte belge kullandığı isnad edilenler nezdinde tanzim edilen vergi inceleme raporlarında (sahte belge düzenleyen hakkındaki) vergi tekniği raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilmemekte olup, çoğu zaman vergi tekniği raporunun tarih ve sayısına atıfla yetinilmektedir.¹⁰

2.1. Danıştayın Yaklaşımı

Danıştayın vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde yükümlüye tebliğ edilmiyor oluşunun tesis edilecek tarih ve/veya ceza kesme işlemlerini hukuken sakatlayıp sakatlamayacağı konusunu ele aldığı çok sayıda kararı bulunmaktadır.

Yüksek Mahkeme az sayıdaki kararında mevzu bahis durumun ilgili işlemlerin iptaline yol açacağı yönünde görüş benimsemiştir. Bu kararlara konu olayların bir kısmı yükümlünün kendisi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna ilişkin bulunmaktadır.¹¹ Fakat kararların çoğunluğu, sahte belge düzenleyicisi hakkında tanzim edilen

20.2.2023); Bilici, Vergi, s. 110; Yasemin Cangüloğlu, "Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", *Fasikül Dergisi*, S. 106, 2018, s. 24; Özkan Aykar, "Yargı Kararları Perspektifinde: Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliğ Edilme(me) Sorunsalı", *Vergi Dünyası*, S. 441, 2018, s. 171-172.

- 10 A. Bumin Doğrusöz, "Atf Yolu ile Hazırlanan Raporlar", <https://www.muhasibetr.com/>, 19.6.2008, (Erişim Tarihi: 20.2.2023); Bozdoğanoglu, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 8.3.2023); Baykara, s. 65; Cangüloğlu, s. 24; Seda Sözen ve Ömer Faruk Sözen, "Vergi/Ceza İhbarnameleri ile Birlikte Vergi İnceleme Raporunun ve Vergi Tekniği Raporunun Tebliğ Edilmesi Sorunu", 8.7.2020, <https://blog.lexpera.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023); Numan Emre Ergin, "Anayasa Mahkemesinin VTR Kararı", 31.8.2020, <https://vergialgi.com/>, (VTR), (Erişim Tarihi: 3.3.2023); Ece Fatma Aslan, "Vergi/Ceza İhbarnamelerine Vergi İnceleme ve/veya Vergi Tekniği Raporlarının Eklenmemesinin İyi İdare ve Dosyaya Giriş Hakları Bakımından Değerlendirilmesi", *International Journal of Public Finance*, C. 6, S. 1, 2021, s. 120; Değinilen mahiyetteki inceleme raporlarında geçen ifadeler genellikle şu şekildedir: "mükellefin sahte fatura düzenleyicisi olduğu hakkında düzenlenen (...) gün ve (...) sayılı vergi tekniği raporu ile tespit edildiğinden, bu mükellef tarafından düzenlenen faturalar nedeniyle elde edilen katma değer vergisi indirimlerinin reddi gerekmektedir." Bkz. Bahattin Çelik, "Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı", *Yaklaşım*, S. 221, 2011, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 7.3.2023).
- 11 Bkz. Dan. VDDK, T: 18.6.2014, E: 2014/304, K: 2014/563, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 25.2.2023).

vergi tekniği raporlarına dairdir. Hangisine ilişkin olursa olsun bu kararlarda ortak şekilde benimsenen husus, vergi tekniği raporunun yükümlüye ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin savunma hakkı yönünden bir engelleme meydana getirdiğidir.¹² Bazı kararlarda salt bu hususa dayanılarak, tesis edilen tarh ve/veya ceza kesme işlemleri iptal edilmiştir.¹³ Diğerlerinde ise, savunma hakkının engelleniyor olması saptamasının yanı sıra mevzu bahis durum tarh ve/veya ceza kesme işleminin iptalini gerektirecek düzeyde asli/esasa etkili bir şekil sakatlığı olarak da değerlendirilmiştir.¹⁴ Bahsi geçen kararlardan ikisinde bu saptama, VUK'un çeşitli hükümlerinden de istifade edilmek suretiyle, daha detaylı bir şekilde gerekçelendirilmiştir. Nitekim mevzu bahsi kararlardan birinde öncelikle VUK'un 34. maddesinin ilk fıkrasında re'sen ve ikmalen tarh edilen vergilerin ihbarname vasıtasıyla tebliğ olunacağı, 35. maddenin 2. fıkrasında takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde mezkûr kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun örneklerinin ihbarnameye ekleneceğinin belirtildiği ve 93. madde çerçevesinde vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden hususların tebliğinin gerekmesine karşılık bunun tek istisnası olarak tahakkuk fişinin gösterildiği vurgulanmıştır. Akabinde ise, yükümlüler hakkında gerçekleştirilen tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin nedenine, dayanağına ve matrahın nasıl tespit edildiğine dair bilgi ve belgelerin gösterildiği vergi tekniği raporlarının yükümlüye tebliğinin, yükümlü tarafından uzlaşma gibi idari/barışçıl çözüm yollarına başvurabilme ya da dava aşamasında savunma haklarını kullanabilmeleri için gereklilik arz ettiği ifade edilmiştir.¹⁵ Diğer kararda ise, 35. maddenin 2. fıkrasında lafzen vergi tekniği raporu ifadesine yer verilmemiş olsa da hükmün ratio legis'inin "...ilgilileri tarhiyat hakkında bilgilendirmek ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlamak..." olduğu, bu sebeple sadece vergi

12 Bkz. Dan. 3. D., T: 5.7.2000, E: 2000/1150, K: 2001/2696, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 25.2.2023); Dan. 4. D., T: 9.12.2014, E: 2014/7670, K: 2014/8255, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 25.2.2023); Dan. 7. D., T: 25.5.2016, E: 2016/2220, K: 2016/4758, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 25.2.2023).

13 Bkz. Dan. 4. D., T: 9.12.2014, E: 2014/7670, K: 2014/8255, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 25.2.2023).

14 Bkz. Dan. 3. D., T: 5.7.2000, E: 2000/1150, K: 2001/2696, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 25.2.2023); Dan. 7. D., T: 25.5.2016, E: 2016/2220, K: 2016/4758, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 25.2.2023).

15 Bkz. Dan. VDDK, T: 18.6.2014, E: 2014/304, K: 2014/563, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 25.2.2023).

inceleme raporunun tebliği ile yetinilmesinin hükmün ratio legis'ine aykırılık taşıyacağı belirtilmiştir.¹⁶

Tespit edebildiğimiz bu kararlar haricinde, Danıştay pek çok kararında aksi yönde bir yaklaşım benimsemiş ve müstakar içtihat hüviyetini kazanan bu yaklaşımında vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmiyor oluşunu, belli koşullar altında, savunma hakkını ihlal etmeyen ve asli şekil sakatlığı olarak kabul edilemeyecek bir olgu olarak değerlendirmiştir.

Bu kararların önemli bir kısmında vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesinin vergi mevzuatı çerçevesinde temel bir kural olduğu kabul edilmektedir.¹⁷ Fakat yukarıda sözü edilen iki argümana karşı argümanlar geliştirilmek suretiyle vergi tekniği raporunun tarh aşamasında tebliğ edilmemesi durumunda ortaya çıkacak noksanlığın dava aşamasında giderilebileceği benimsenmektedir. Zira Danıştaya göre ilgili raporlar ya idarece cevap (savunma) dilekçesine ek olarak ya da 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü (İYUK)'un 20. ve 21. maddeleri uyarınca mahkeme tarafından ara kararlar istenmesi üzerine idarece mahkemeye ibraz edilecek¹⁸ ve bu raporlardan

16 Bkz. Dan. 3. D., T: 5.7.2000, E: 2000/1150, K: 2001/2696, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 25.2.2023).

17 Bkz. Dan. VDDK, T: 13.4.2016, E: 2016/446, K: 2016/488, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. VDDK, T: 11.4.2018, E: 2018/267, K: 2018/209, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 6.12.2018, E: 2016/10607, K: 2018/12948, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 7. D., T: 17.12.2018, E: 2016/1734, K: 2018/5935, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 24.1.2019, E: 2017/1951, K: 2019/560, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. VDDK, T: 30.1.2019, E: 2018/1127, K: 2019/43, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 5.3.2019, E: 2015/5828, K: 2019/1711, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 9. D., T: 12.2.2020, E: 2017/2309, K: 2020/680, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 9. D., T: 18.2.2020, E: 2017/3610, K: 2020/864, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. VDDK, T: 19.2.2020, E: 2020/9, K: 2020/2, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 19.1.2021, E: 2019/5032, K: 2021/355, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 9. D., T: 23.3.2021, E: 2018/5661, K: 2021/2141, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 9. D., T: 2.11.2021, E: 2018/2308, K: 2021/5068, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023).

18 "Mahkeme tarafından istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise, bu durumun 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmektedir." Dan. 4. D., T: 10.1.2019, E: 2017/2392, K: 2019/17, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023).

yükümlüler haberdar olacaklardır. Bunun üzerine yükümlüler de bu raporlara karşı, delil sunma imkanından da faydalanarak, savunma haklarını kullanabileceklerdir.^{19 20}

19 Bkz. Dan. 3. D., T: 30.10.2014, E: 2014/10019, K: 2014/4860, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 30.1.2018, E: 2016/10487, K: 2018/879, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. VDDK, T: 11.4.2018, E: 2018/267, K: 2018/209, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 15.5.2018, E: 2016/14029, K: 2018/4531, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 4.12.2018, E: 2016/10475, K: 2018/12581, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 4.12.2018, E: 2016/12129, K: 2018/12583, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 6.12.2018, E: 2016/10607, K: 2018/12948, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 7. D., T: 17.12.2018, E: 2016/1734, K: 2018/5935, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 10.1.2019, E: 2017/2392, K: 2019/17, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 24.1.2019, E: 2017/1951, K: 2019/560, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. VDDK, T: 30.1.2019, E: 2018/1127, K: 2019/43, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 4.2.2019, E: 2017/977, K: 2019/791, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 19.2.2019, E: 2015/5980, K: 2019/1258, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 26.2.2019, E: 2015/10619, K: 2019/1526, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 28.2.2019, E: 2015/6047, K: 2019/1603, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 3.4.2019, E: 2015/6410, K: 2019/2603, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 2.5.2019, E: 2015/10599, K: 2019/3334, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 11.6.2019, E: 2015/4961, K: 2019/4341, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. VDDK, T: 23.10.2019, E: 2019/471, K: 2019/747, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 9. D., T: 12.2.2020, E: 2017/2309, K: 2020/680, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 9. D., T: 18.2.2020, E: 2017/3610, K: 2020/864, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. VDDK, T: 19.2.2020, E: 2020/9, K: 2020/2, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 19.1.2021, E: 2019/5032, K: 2021/355, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 3. D., T: 18.3.2021, E: 2017/2894, K: 2021/1422, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 9. D., T: 23.3.2021, E: 2018/5661, K: 2021/2141, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 3. D., T: 28.5.2021, E: 2018/4546, K: 2021/2728, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 9. D., T: 8.6.2021, E: 2018/8143, K: 2021/3735, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 9. D., T: 2.11.2021, E: 2018/2308, K: 2021/5068, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 9. D., T: 27.1.2022, E: 2019/2634, K: 2022/123, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 9. D., T: 16.3.2022, E: 2019/5536, K: 2022/887, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 15.6.2022, E: 2018/8461, K: 2022/4098, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023).

20 Vergi tekniği raporu bazen mahkemece dava aşamasında vergi dairesinden istenmemekte ve söz konusu rapor dikkate alınmaksızın karar verilebilmektedir. Böyle bir durumda Danıştay resen araştırma ilkesi çerçevesinde söz konusu

Danıştayın müstakar içtihat vasfını kazanan bu yaklaşımında geliştirdiği karşı argümanlardan ilki, VUK'un çeşitli hükümlerine başvurmak suretiyle, asli şekil sakatlığının ortaya çıkmadığını belirtmesidir. Bu noktada yukarıda sözü edilen VUK'un 34. ve 35. maddelerine değinildikten sonra, VUK'un 366. maddesinin son fıkrasındaki vergi inceleme raporlarının ceza ihbarnamesine ekleneceği hükmüne de değinilmekte ve şekil sakatlığı konusunda çeşitli saptamalar yapılmaktadır. Nitekim Danıştaya göre vergi tekniği raporları icrai işlem vasfını taşımamakta olup,²¹ VUK'un 35. ve 366. maddelerinde mezkûr raporların ihbarnameye ek olacağı yolunda da bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca VUK'un "Hatalı tebliğler" başlığını taşıyan 108. maddesinde asli olmayan şekil sakatlıklarından ötürü tebliğ olunan ihbarnamelerin geçersiz sayılamayacakları belirtildikten sonra, ihbarnamelerde yükümlünün adının yazılmamış olması gibi birtakım içerik noksanlıkları ile yetkili makam tarafından düzenlenmemiş olmaları halinde geçersiz sayılacaklarının hüküm altına alındığı ve bu hususlar arasında vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin yer almadığı ifade edilmektedir. Bu saptamaların akabinde ise tarh ve/veya ceza kesme işlemleri ile bunları duyuran ihbarnameler ve tebliğ işleminin birbirlerinden ayrı mütalaa edilmeleri gerektiği vurgulanmaktadır.²² Böylece Danıştay sözü edilen gerekçe doğrultusunda

raporların idareden istenilip, bunlar üzerinde araştırma yapılmadan karar verilmesini eksik inceleme dolayısıyla bozmaktadır. Bkz. Dan. 4. D., T: 27.1.2020, E: 2016/13341, K: 2020/235, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 3. D., T: 31.1.2020, E: 2016/13739, K: 2020/432, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 25.2.2020, E: 2019/8379, K: 2020/984, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 3. D., T: 26.2.2020, E: 2016/15277, K: 2020/1024, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023).

- 21 "...ilgiliiler hakkında herhangi bir vergilendirme işlemi barındırmadığından icrai olmayan ve 213 Sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca ihbarnameye eklenecek unsurlar arasında da sayılmayan vergi tekniği raporlarının, vergi inceleme raporlarının ekini oluşturmak ya da incelemeler sırasında saptanan ancak beyan dönemi henüz gelmemiş vergilerle ilgili olarak saptanan hususlarda ilgili makamları bilgilendirmek, takdir komisyonlarına veri teşkil etmek amacıyla düzenlenmekte olduğu anlaşılmaktadır." Bkz. Dan. 4. D., T: 19.2.2019, E: 2015/5980, K: 2019/1258, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023).
- 22 Danıştay bir kararında vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi ile dava açma süresi arasında şu yönde bir ilişki kurmuştur: "... verginin tarhı ve cezanın kesilmesi hususunu, bunları duyuran ihbarnamelerden ve tebliğinden ayrı düşünmek gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi tekniği raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağı gibi,

da vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesini asli şekil sakatlığı olarak değerlendirmemektedir.²³

Diğer argüman ise, mevcut uygulamanın adil yargılanma hakkı yönünden sakıncalı bir durum teşkil etmediğidir. Zira konuya adil yargılanma hakkının özünü meydana getiren hakkaniyete uygun yargılanma esasının unsurlarından olan çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkeleri perspektifinden yaklaşan Danıştay, AİHM'in çeşitli kararlarına atıfla, adilliliğinin saptanmasında yargılamanın bütününe bakılması gerektiğini ve belli bir aşamada ortaya çıkacak kusur ya da noksanlığının ilerleyen süreçlerde giderilip giderilmediğine odaklanılması gerektiğini belirtmektedir. Ayrıca adil yargılanma hakkı bakımından yapılacak değerlendirmelerin dava aşamasından önce dikkate alınamayacağı, hakkın esas itibarıyla görülmekte olan davalarda yürütülen yargılamalar, kanun yolları ya da bireysel başvuru davaları açısından ihlal edilip edilmediğine bakılabileceğini ifade etmektedir. Bu kabullerin akabinde Danıştay vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde tebliğ edilip edilmediği hususunun yargılama aşaması öncesinde vuku bulduğu ve uzlaşma, cezalarda indirim gibi çeşitli idari çözüm yollarına başvuru imkanlarının kısıtlandığı yolundaki iddiaların adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceğini söylemektedir. Yine yükümlünün vergi tekniği rapor-

ihbarnamenin değil tebliğinin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden, ancak dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturabilir."
Bkz. Dan. 3. D., T: 30.10.2014, E: 2014/10019, K: 2014/4860, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023).

- 23 Bkz. Dan. 4. D., T: 8.3.2018, E: 2015/10505, K: 2018/2373, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 15.5.2018, E: 2016/14029, K: 2018/4531, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 3.12.2018, E: 2016/10747, K: 2018/12423, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 10.1.2019, E: 2017/2392, K: 2019/17, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 29.1.2019, E: 2017/3499, K: 2019/665, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 4.2.2019, E: 2017/977, K: 2019/791, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 19.2.2019, E: 2015/5980, K: 2019/1258, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 26.2.2019, E: 2015/10619, K: 2019/1526, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 2.5.2019, E: 2015/10599, K: 2019/3334, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 11.6.2019, E: 2015/4961, K: 2019/4341, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. VDDK, T: 19.2.2020, E: 2020/9, K: 2020/2, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 3. D., T: 28.5.2021, E: 2018/4546, K: 2021/2728, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023).

larından dava aşamasında haberdar olabiliyor olması da yargılamanın bütünü dikkate alındığında giderilmesi mümkün bir noksanlık olarak görülmekte ve tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin iptaline yol açmayacağı vurgulanmaktadır.²⁴

Bu karşı argümanlarla gerekçeyi inşa eden Danıştay, vergi tekniği raporlarının ihbarnameye ek olarak tebliğ edilmemesi dolayısıyla verilen iptal kararlarını bozmakta ve işin esasına girilerek yeniden hüküm kurulması gerektiğini belirtmektedir.

2.2. Anayasa Mahkemesinin Yaklaşımı

Anayasa Mahkemesince vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde yüklümlüye tebliğ edilmemesinin temel hak ve özgürlükler yönünden herhangi bir ihlal meydana getirip getirmeyeceği hususu tespit edebildiğimiz kadarıyla iki bireysel başvuru kararında irdelenmiş bulunmaktadır.

Bunlardan ilkinde Anayasa Mahkemesi, konuyu adil yargılama hakkının unsurlarından silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleri etrafında ele almıştır. Başvuruya konu uyuşmazlığın esasını, hakkında bilmeyerek sahte belge kullanma iddiasıyla tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilen başvurucunun bu işlemlerin dayanağını teşkil eden vergi tekniği raporundan vergi mahkemesinin red kararı ile haberdar olması meydana getirmektedir.²⁵ Başvurucunun faaliyet konusuna ilişkin almış olduğu bir kısım mallara dair faturaların düzenleyicisi konumunda bulunan E. Limited Şirketi hakkında komisyon karşılığı sahte belge düzenlediğine dair vergi tekniği raporu tanzim edilmiştir. Bu raporda, değinilen yöndeki iddianın tüm dayanaklarına ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.²⁶ Fakat başvurucunun

24 Bkz. Dan. VDDK, T: 11.4.2018, E: 2018/267, K: 2018/209, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 6.12.2018, E: 2016/10607, K: 2018/12948, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 7. D., T: 17.12.2018, E: 2016/1734, K: 2018/5935, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 24.1.2019, E: 2017/1951, K: 2019/560, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 5.3.2019, E: 2015/5828, K: 2019/1711, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. VDDK, T: 30.1.2019, E: 2018/1127, K: 2019/43, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. VDDK, T: 19.2.2020, E: 2020/9, K: 2020/2, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023); Dan. 4. D., T: 19.1.2021, E: 2019/5032, K: 2021/355, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023).

25 Bkz. AYM, T: 9.6.2020, Ayfer Atalmış Başvurusu, Başvuru Numarası: 2016/12198.

26 Nitekim raporda geçen tespitleri E. Limited Şirketinin yüksek tutarlı mal alımları

E. Limited şirketinden aldığı malların işletmesinin faaliyet konusuna girmesi, ödemelerin bir kısmının banka aracılığıyla yapılmış olması gibi sebeplerle hakkında (tarh işleminin yanı sıra) üç kat değil bir kat vergi ziyai cezası (sahte belgeleri bilmeyerek kullandığı gerekçesiyle) kesilmiştir (para. 9). Başvurucu bu işlemlere karşı dava açmış ve dava dilekçesinde vergi tekniği raporu kendisine tebliğ edilmediği için mal satın aldığı firma hakkındaki iddialardan haberdar olmadığını belirtmiştir (para. 11). Vergi mahkemesi ara kararla idareden vergi tekniği raporunu ibraz etmesini istemiş ve idare de ibraz etmiştir (para. 13). Fakat raporun mahkemeye ibraz edilme tarihi 14.12.2015 iken, mahkemenin (red) karar(t) verme tarihi ise 17.12.2015'tir (para. 13-14). Vergi mahkemesi red kararında vergi tekniği raporunda E Limited Şirketinin sahte belge düzenleyicisi olduğu yolundaki tespitleri hukuka uygun bulmuş ve başvurucu hakkındaki kararını bu rapordaki tespitler üzerine inşa etmiştir (para. 14). Bunun üzerine başvurucu bölge idare mahkemesine itiraz başvurusunda bulunmuş ve dilekçesinde dava dilekçesinde söylediklerini tekrarlamıştır (para. 15). İtiraz başvurusu ilgili bölge idare mahkemesince reddedilmiş ve bunun üzerine bireysel başvuru yoluna gidilmiştir (para. 16-17).

Anayasa Mahkemesi öncelikle silahların eşitliği ilkesine yönelik “...davanın taraflarının usul hakları bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmesizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması...” (para. 32),²⁷ çelişmeli yargılama ilkesine yönelik ise şu şekilde bir açıklama getirmiştir: “taraflara dava dosyası hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapma hakkının tanınmasını ve bu nedenle tarafların yargılamanın bütününe aktif olarak katılmasını gerektirmektedir.

yaptığını gösteren bazı faturaların sahte belge düzenleyicisi oldukları yönünde tespitler bulunan başka bir şirket tarafından düzenlenmiş olması, düzenlediği yüksek tutarlı faturalarla uyumsuz emtia ve iş hacmine sahip olması, tam tasdik sözleşmesi olmasına rağmen tam tasdik raporunun bulunmayışı, kurucu ortakların sahte belge düzenleyen başka şirketlerin de ortağı olmaları, yüksek katma değer vergisi (KDV) matrahlarına rağmen ödenecek KDV'nin olmayışı ya da olsa da az olup bunların da ödenmemesi, yüksek KDV matrahlarına rağmen az sayıda işçi çalıştırılması, yeterli ekipman ve teçhizatın bulunmaması, E. Limited Şirketinin ortağı ve müdürü olarak gözükken iki kişinin bu durumdan haberdar olmamaları ile sık ortak değişimi şeklinde ifade edebilmek mümkündür (para. 8).

27 Kararda yukarıda alıntılanan kısım için şu karara atıf yapılmıştır: AYM, T: 16.5.2013, Yaşasın Aslan Başvurusu, Başvuru Numarası: 2013/1134, para. 32.

Bu anlamda mahkemece tarafların dinlenilmemesi, taraflara delillere karşı çıkma imkânı verilmemesi yargılama faaliyetinin hakkaniyete aykırı hâle gelmesine neden olabilecektir.” (para. 33).²⁸ Fakat devamında kamu güvenliği ya da üçüncü kişilerin haklarının güvence altına alınması gibi çeşitli haklı sebepler dolayısıyla karara esas alınan bir delilin başvuruca verilmeyebileceği, fakat bu halde savunma hakkı bakımından ortaya çıkan mezkûr kısıtlamanın telafi edilmesi gerektiği, bunun için de ilgili delilin muhtevassından başvurucaunun bilgilendirilmesi ya da mahkeme kaleminde incelemesine fırsat tanınması gibi karşıt-dengeleyici imkanların yaratılmasının gerektiğini belirtmiştir (para. 35).

Bahsi geçen açıklamaların ardından somut uyuşmazlık noktasında Anayasa Mahkemesi öncelikle vergi tekniği raporunun başvuruca hakkında verilen kararda esaslı bir delil ve ulaşılan sonuçta temel bir dayanak olduğunu ifade etmiş ve ilgili raporun başvurucaya ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin savunma hakkını etkilediği olgusunun tabii olduğunu vurgulamıştır (para. 36-37). Fakat bu yönde bir uygulamanın, hakkında vergi tekniği raporu düzenlenen ve raporda adı geçen diğer yükümlülerin vergi mahremiyetlerinin korunması şeklinde haklı bir sebebe dayandığı tespitini yapmıştır (para. 37-38). Böyle haklı bir sebebin mevcudiyeti karşısında başvurucaya yönelik karşıt-dengeleyici bir imkân tanınıp tanınmadığını sorgulayan Anayasa Mahkemesi öncelikle ilgili raporun mahkemeye gönderilme tarihi ile mahkemenin karar tarihi arasında üç günlük bir sürenin bulunması dolayısıyla başvurucaunun bu raporu mahkeme kaleminde inceleme olanağının bulunmadığı saptamasını da yapmıştır (para. 39).

Bununla birlikte mahkeme kararında vergi tekniği raporunda yer alan tespitlerin detaylı bir şekilde ele alınması, karar vasıtasıyla başvurucaunun vergi tekniği raporundan haberdar olması, itiraz başvurusunda ilgili rapordaki tespitlere karşı iddialar getirebilme olanağına kavuşması, itiraz dilekçesinde vergi tekniği raporunda yer alan tespitlere karşı yeni bir iddia ileri sürmemesi hususlarını topluca dikkate alan Anayasa Mahkemesi, vergi tekniği raporunun başvurucaya somut başvuru bazında tebliğ edilmemiş olmasının bir bütün olarak yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşmıştır (para. 40-42).

28 Kararda yukarıda alıntılanan kısım için şu karara atıf yapılmıştır: AYM, T: 6.3.2014, Abdullah Özen Başvurusu, Başvuru Numarası: 2013/4424, para. 21.

Bunun akabinde ise başvuruyu bu iddia açısından açıkça dayanaktan yoksun bularak kabul edilemezlik kararı vermiştir (para. 43).

Diğer kararda ise Anayasa Mahkemesi konuyu mülkiyet hakkı yönünden ele almıştır. Başvuruya konu olayda başvurucu aleyhine bilmeyerek sahte belge kullandığı iddiasıyla tarh ve ceza kesme işlemleri tesis edilmiştir.²⁹ Bu işlemlerin dayanağını ise mal alımının gerçekleştirildiği A. Limited Şirketi hakkında sahte belge düzenlediği yolunda hazırlanan vergi tekniği raporu oluşturmaktadır.³⁰ Bu rapor vergi dairesince ihbarname ekinde başvurucuya tebliğ edilmemiştir (para. 12). Fakat başvurucu hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda A. Limited Şirketi hakkında hangi olgular dolayısıyla sahte belge düzenleyicisi olarak kabul edildiğine değinilmiştir (para. 11). Başvurucu, hakkında tesis edilen işlemlere karşı vergi mahkemesinde dava açmış ve mahkeme ara karar ile vergi tekniği raporunu idareden istemiştir. Bunun üzerine idare cevap (savunma) dilekçesine ek olarak ilgili raporu mahkemeye ibraz etmiştir. Mahkeme vergi tekniği raporunda yer alan tespitleri hukuka uygun bulmuş ve yapılan işlemleri (tekerrür uygulanan kısım hariç) iptal etmemiştir (para. 13-15). Başvurucu istinaf başvurusunda da bulunmuş fakat bu başvurusu da reddedilmiştir (para. 16).

Anayasa Mahkemesi vergi tekniği raporunun yükümlüye tebliğ edilmemesi olgusunu mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalenin ölçülü olup olmadığı esası üzerinden irdelemiştir (para. 46-47). Ölçülülük kriteri bakımından ise “...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 güvencesi...”nin mevcudiyetini sorgulamıştır (para. 44). Anayasa Mahkemesine göre vergi tekniği raporu her ne kadar başvurucuya tebliğ edilmemiş olsa da tüm yargılama baz alındığında başvurucu raporun muhtevasından haberdar olmuş ve rapordaki tespitlere karşı kendisine itiraz hakkı tanınmıştır. Vergi ince-

29 Bkz. AYM, T: 21.7.2020, Federal Mogul Powertrain Otomotiv A.Ş. Başvurusu, Başvuru Numarası: 2017/38679.

30 Bu rapor muhtevasında A. Limited Şirketinin vergi borçlarını ödemediği, Şirketin mal alışlarının çok büyük bir kısmının sahte belge düzenlediği yolunda tespitler bulunan başka bir firmadan gerçekleştirildiği, az zamanda yüksek hasılatlar elde ettiği, altyapısının yüksek hasılat edinimine elverişli bulunmadığı, Şirket yetkilisinin yetkili olduğundan haberdar bulunmadığı tespitlerine yer verilmiştir (para. 15).

leme raporunda mezkûr tespitlere yönelik açıklamalara yer verilmesi de başvurucunun bilgi sahibi olma noktasında önemli bir olgu olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle başvurucunun idare karşısında zayıf bir konuma düşürülmediği kanısına varan Anayasa Mahkemesi "...vergi tekniği raporunun başvurucuya tebliğ edilmemesinin bir bütün olarak başvurucuyu usulü güvencelerden mahrum bırakmadığı sonucuna..." varmıştır (para. 47). Yüksek Mahkeme diğer iddiaları da değerlendirdikten sonra mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir (para. 57).

3. Meselenin Hukuki Belirlilik İlkesi Perspektifinde Ele Alınması

Anayasa Mahkemesinin yaygın bir şekilde yapmış olduğu tanım esas alındığında, insanların hukuka güven duyabilmeleri ve duyulan bu güvenin zedelenmemesi/muhafaza edilmesi/korunması olarak ifade edilebilecek hukuki güvenlik ilkesi³¹ hukuk devleti idealinin gerçekleştirilebilmesi açısından merkezi bir konumda olup,³² muhtevasında çok sayıda gerekliliği bir arada bulundurmaktadır. Bu gereklilikler sadece hukuk kurallarının konulması aşamasına değil, aynı zamanda mezkûr kuralların somut maddi olaylara uygulanması aşamasına da temas etmektedir. Nitekim hem güven tesis eden hem de bu güveni zedelemeyen bir hukuk düzeninin mevcudiyeti için her iki aşamada da mezkûr ilke muhtevasında yer alan gerekliliklerin hayata geçirilebilmiş olması gerekir.³³

Yukarıda esas alınan tanımın ilk ayağını diğer bir ifadeyle hukuka güven duyulabilmesini temin eden gereklilikleri hukuki belirlilik, ikinci ayağını başka bir deyişle hukuka duyulan güvenin zedelenmemesini temin eden gereklilikleri ise hukuki öngörülebilirlik ilkesi içeriğinde konumlandırabiliriz.³⁴

31 Bu yöndeki kararlara örnek olarak şunlar verilebilir: AYM, T: 12.11.2020, E: 2020/10, K: 2020/67, para. 10; AYM, T: 24.3.2022, E: 2021/94, K: 2022/35, para. 10; AYM, T: 24.3.2022, E: 2021/97, K: 2022/36, para. 18; AYM, T: 21.6.2022, E: 2022/9, K: 2022/80, para. 11.

32 "...hukuk devleti ilkesinin ön koşullarından biri kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanmasıdır." Bkz. AYM, T: 30.6.2022, E: 2018/137, K: 2022/86, para. 395.

33 Hukuki güvenlik ilkesinin hem hukuk kuralları hem idari uygulama hem de yargı kararları bağlamında ele alınması gerektiği yönünde bkz. İsmail Köküsarı, Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

34 Hukuki güvenlik ilkesinin içeriğini meydana getiren alt ilkeler öğretilerde farklı şekillerde tasniflenmektedir. Nitekim mezkûr ilkeyi Çağan (vergi hukuku

Bu tasnif bağlamında çalışma konusunu meydana getiren mesele esas itibarıyla hukuki belirlilik ilkesiyle ilintilidir. Zira yükümlülerin gerek kendileri gerekse sahte belge düzenleyenler hakkında hazırlanan fakat her iki ihtimalde de kendilerine yönelik girişilen tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin esas/temel dayanağını oluşturan vergi tekniği raporlarının içeriğinden geç haberdar olmaları ya da hiç haberdar olamamaları hukuka güven duyup duyamayacakları ile alakalıdır.

Hukuka güven duyulabilmesi için hem kurallar hem de bunların uygulanması bakımından hukukun bilinebilir ve erişilebilir olması gerekir.³⁵ Kendileri hakkında tesis edilen idari işlemlerin dayanakları noktasında yükümlülerin bilgi sahibi olabilmeleri hukuki belirlilik ilkesinin hukuk uygulaması aşamasını ilgilendirmektedir. Konuya dair yargısal kararlar da baz alındığında meselenin özünü, mevzu bahis raporların ihbarname ekinde tebliğinin zorunlu olup olmadığı meydana getirmektedir. Dolayısıyla mesele dava aşamasına geçmeden yani henüz idari aşamada bulunulan bir evreyi alakadar etmektedir. Bu sebeple de hukuki belirlilik ilkesi yönünden yapılacak bir değerlendirme idari aşama/süreç/uygulamaya odaklı bir biçimde yürütülmelidir.

İdari sürecin hukuki belirliliğe uygun bir şekilde yürütülebilmesi için idari edilenler nezdinde sürecin işleyişinin ve sürece dair ayrıntıların bilinebilir ve erişilebilir olması gerekir. Böyle bir ortam ise gizlilik ve kapalılığın hâkim olduğu değil de ancak şeffaf bir yö-

özelinde) *vergilendirmede kıyas yasağı, vergilendirmede belirlilik ve vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği* (bkz. Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 172-188); Köküarı *hukuki belirlilik, hukuki istikrar ve hukuki öngörülebilirlik* (bkz. Köküarı, s. 67-190), Mercimek *belirlilik, güvenilirlik ve öngörülebilirlik* (bkz. Fulya Mercimek, Hukuki Güvenlik İlkesi ve Karşılaştırmalı Vergi Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 43 vd.) olmak üzere üç, Başaran Yavaşlar ise *yasallık, ulaşılabilirlik, belirlilik ve açıklık, yasal idare, güvenin korunması, hukuki başvuru yollarının mevcudiyeti ve açıklığı* (bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", Editör: Ece Göztepe, Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 277, Ankara, 2015, s. 190-198) şeklinde altı alt ilkeye ayırmak suretiyle irdelemiştir.

35 Hukuki belirlilik ilkesinin kural-uygulama-mahkeme kararları temelinde açıklık ve anlaşılabilirliğin tesis edilerek insan davranışlarının yönlendirilebilmesi olarak tanımlanabileceği yönünde bkz. Köküarı, s. 69.

netim anlayışının benimsendiği devletlerde³⁶ söz konusu olabilir.³⁷ Üç devlet erkinden yürütme ve onun uzantısı olan idare bağlamında konuya yaklaşıldığında gizlilikten şeffaflığa geçiş ise idari usulün kurallaştırılması ve kurallar muhtevasında idari usul ilkelerine yer verilmesi halinde gerçekleştirilebilir.^{38 39} Böyle bir tutum hukuki belirlilik zemininde hukuk devleti idealinin gerçekleştirilmesinin yanı sıra vatandaşların yönetime katılmalarına imkân tanınması dolayısıyla demokrasi açısından da büyük önem taşımaktadır.^{40 41} İhdas edilecek genel mahiyetteki bir idari usul kanununda yer alması gereken pek çok idari usul ilkesi bulunmaktadır. Bunlar içerisinde belki de en mühimleri bireyin güvenliğine yönelik usul ilkeleridir. Bunları ise dinlenilme hakkı, idari işlemlerin gerekçeli olması, bilgi edinme hakkı ile idari işlemlere karşı başvuru yol, merci ve sürelerinin gösterilmesi oluşturmaktadır.⁴² Taşındığı öneme rağmen tüm idari işlemleri kapsamına alacak surette bir idari usul kanunu henüz ihdas edilmiş değildir. Fakat halihazırda ihale ya da vergiye dair usul konularında özel bazı idari usul kanunları da yürürlükte bulunmaktadır.⁴³ Nite-

36 Devlet yönetiminde gizlilik ve kapalılıktan şeffaflığa doğru gerçekleşen dönüşümün tarihçesi için bkz. Ayhan Döner, Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 13-18.

37 Köküarı, s. 91.

38 Zehra Odyakmaz, "İdari Usulden Beklediklerimiz", Yayına Hazırlayanlar: Gürol Banger ve Gürsel Özkan, T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998, s. 2; "... idari usul, bir idari faaliyetin hangi idari makam tarafından, hangi biçimde, hangi aşamalarından geçilerek yapılacağını gösteren ve ne şekilde "tespit" edileceğini ortaya koyan kurallar bütünüdür." Bkz. Bahtiyar Akyılmaz/Murat Sezginer/Cemil Kaya, Türk İdare Hukuku, 9. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018, s. 492.

39 "İdarenin düzenli, objektif ve güvenilir biçimde faaliyette bulunması her şeyden önce belirli şekil ve usul kurallarına bağlıdır. Günümüzde idari usul konusu, idarenin yargısal denetimi kadar önem kazanmıştır. Kişilerin idare karşısında korunması açısından, idari işlemleri denetleyecek mekanizmaların oluşturulması kadar, idari işlemin oluşumu aşamalarında ilgililerin bilgilendirilmesi ve katılmalarını sağlayacak mekanizmaların oluşturulması da önem taşımaktadır." Bkz. A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, İdare Hukuku C. I: Genel Esaslar, 12. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 430.

40 Devlet yönetiminde şeffaflaşmanın teminin değinilen kavram ve idealler açısından gördüğü işleve dair ayrıntılı bilgi için bkz. Döner, s. 32-68.

41 İdari usul ilkelerinin hukuki güvenliğin temini noktasında gördüğü işlevlere dair detaylı değerlendirmeler için bkz. Mehpare Çaptuğ Dilek, İdari Usul Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 124-127.

42 Bu konuda bkz. Tekin Akıllıoğlu, "Bireyin Yönetiş İşlemler Karşısında Korunması ve Yönetim Hukukumuz", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 14, S. 3, 1987, (Birey), s. 37-56.

43 İl Han Özyay, Günışığında Yönetim, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 2;

kim verginin hazineye intikaline kadar olan sürecin detaylı olarak kurallaştırıldığı VUK ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun değinilen minvaldedir.

Çalışma konusunu meydana getiren mesele bu ilkelere idari işlemlerin gerekçeli olması gereği ile oldukça yakından ilintilidir. Zira vergi tekniği raporu içeriğinde yer alan tespitler daha sonra bu rapor esas alınarak düzenlenecek vergi inceleme raporunun ve bu iki rapora dayanılarak yükümlü hakkında gerçekleştirilecek tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin temelini, dayanağını ve sebebini meydana getirmektedir. Bu nedenle muhtevasında tesis edilecek işlemlerin sebep unsurunu ihtiva eden vergi tekniği raporları bu işlemlerin gerekçesinin yer aldığı hukuki metin mahiyetini taşımaktadır.⁴⁴ Dolayısıyla vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi idari işlemin gerekçeli olması ilkesi özelinde hukuki belirlilik ilkesine temas eder vaziyettir. Bu sebeple öncelikle idari işlemlerin gerekçeli olması ile ne kastedildiği, ardından da mesele özelinde söz konusu gereğin somut durumu üzerinde durulacaktır.

İdari işlemlerin gerekçeli olması ile kastedilen, idareyi işlemi yapmaya sevk eden maddi ve hukuki sebeplerin işlem metninde açıklanması veya talep üzerine makul bir süre dahilinde işlem muhatabına ayrıca bildirilmesidir.⁴⁵ Gerekçe asıl işlem metninde yer alabileceği gibi, asıl metne ek olarak başka bir metin muhtevasında da yer alabilir.⁴⁶ İdari işlemin gerekçeli olması idari işlem teorisi bağlamında şekil unsuru ile ilgili bir husustur.⁴⁷ Bu noktada gerekçe ile idari işlemin sebep unsurunu birbirinden ayırt etmek gerekir. Zira sebep un-

Onur Karahanoğulları, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 418.

44 İsa Aydemir, "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 7, 2016, s. 203; Sözen ve Sözen, <https://blog.lexpera.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023); Doğan Şenyüz ve Recep Kaplan, "Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2021, S. 155, s. 112-116; Özge Mutlu Kaya, Vergi Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s. 236.

45 Akıllıoğlu, Birey, s.52.

46 Kemal Gözler, İdare Hukuku C. I, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019, s. 952.

47 Tekin Akıllıoğlu, "Yönetmelik İşlemlerde Gerekçe İlkesi", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 15, S. 2, (Gerekçe), s. 7-9; Gözler, s. 952; Karahanoğulları, s. 456.

suru belli bir idari işlemin yapılması hususunda idareyi sevk eden/ iten saik olup, gerekçe bu sebebin işlem metnine yansıtılmış halidir.⁴⁸ Başka bir deyişle “...sebepe, gerekçenin içeriğini; gerekçe ise, sebebin dış dünyada büründüğü şekli ifade eder.”⁴⁹

Her bir idari işlemin belli bir sebebe dayanması zorunluluk arz etmekle beraber aynı durumu gerekçenin mevcudiyeti açısından söyleyebilmek mümkün görünmemektedir. Zira ne Anayasa’da ne de herhangi bir kanunda idari işlemlerin gerekçeli olacaklarına yönelik genel nitelikte bir hüküm bulunmaktadır.⁵⁰ Buna karşılık bazı kanunlarda bir kısım idari işlemler açısından gerekçeyi zorunlu kılan hükümler de bulunmaktadır. Bu gibi hallerde söz konusu işlemlerin gerekçeye bağlanmamış olması asli bir şekil sakatlığı meydana getirir. Mezkûr sakatlık ise, tali şekil sakatlıklarından farklı olarak, ilgili idari işlemin iptalini gerektirir.⁵¹

İdari işlemin gerekçeye bağlanmasının pek çok faydası bulunmakla birlikte çalışma konumuz itibarıyla en ilintili olanı idare edilenlere hukuki güvenlik sağlıyor olmasıdır.⁵² Zira gerekçeden haberdar olan ilgili, kendisi hakkında tesis edilen işlemin sebebini net bir biçimde görebilmekte ve bu işleme karşı hukuki yollara başvurup başvurmayacağı yahut da başvuracaksa bunun/bunların hangisi/hangileri olacağı hususlarında bilinçli bir tercih sahibi olabilmektedir. Gerçekten de idarenin mezkûr işlemi hangi sebep/sebeplerle tesis ettiğini önceden öğrenen şahıs, ortaya konulan gerekçe karşısında işlemin hukuka uygunluk taşıdığı noktasında ikna olabilir ve hukuki yollara başvurmaya gerek görmeyebilir. Aksi takdirde yani gerekçeyi değerlendirdiğinde işlemin hukuka aykırı olduğu

48 Gözler, s. 952.

49 Gözler, s. 952.

50 Metin Günday, İdare Hukuku, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2017, s. 145; Yıldırım, s. 379; Gözler, s. 953; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, s. 508; Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, (İdari Yargılama), s. 256; Ender Ethem Atay, İdare Hukuku, 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018, s. 502; Karahanoğulları, s. 422; Şenyüz ve Kaplan, s. 112.

51 Yıldırım, s. 379; Gözler, s. 955-956; Candan, İdari Yargılama, s. 256; Atay, s. 503.

52 Zehra Odyakmaz, “Hazırlanmakta Olan İdari Usul Kanunu Açısından Demokratikleşme Sürecinde Şeffaflaşma ve Bireye Tanınan Haklar”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 2, 1997, s. 13; Karahanoğulları, s. 456; Sağladığı tüm faydalar açısından ayrıntılı bilgi için bkz. Bahtiyar Akyılmaz, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 203-205.

kanaatini taşıyorsa bu kez de idari ve/veya yargısal çözüm yollarına başvurabilir ve yapacak olduğu başvurularda etkili bir savunma geliştirebilme imkanına kavuşur.⁵³ Dolayısıyla gerekçe kavramını "...ilgilinin işleminden bilgi alma hakkının asgari düzeyi...", gerekçe ilkesini ise "...savunma haklarına saygı ilkesinin bir parçası..." olarak ifade edebilmek mümkündür.⁵⁴

Bu nedenle özel kanuni düzenlemeler vasıtasıyla zorunlu kılınmış olsun yahut olmasın bazı idari işlemlerin gerekçeye bağlanması hukuki belirlilik ilkesi açısından büyük önem arz etmektedir.⁵⁵ Bu işlemlerin nelerden ibaret olması gerektiği konusunda Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesince kabul edilen "*İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Karar*"da geçen şu ifadelerden istifade edebilmek mümkündür: "*Haklarını, özgürlüklerini veya çıkarlarını ihlal edici nitelikte bir idari işlem söz konusu olduğunda, ilgili bu işlemin dayanağı olan nedenlerden haberdar edilir. Bu bilgi, ya idari işlemin metninde nedenlerin belirtilmesi şeklinde, veya, ilgilinin isteği üzerine, makul bir süre içinde, yazılı olarak ayrıca kendisine verilir.*"⁵⁶

53 A. Ülkü Azrak, *Umumi İdari Usulün Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1964, s. 215'ten aktaran Murat Sezginer, "Usul Kanunlarında İdari İşlemin Dış Görünüşü", *Yayına Hazırlayanlar: Gürol Banger ve Gürsel Özkan, T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998, s. 205; Akıllıoğlu, Gerekçe, s. 9-10, 17; Turan Yıldırım, "İdari İşlemler", Editör: Turan Yıldırım, İdare Hukuku, 7. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 380; Karahanoğulları, s. 456-457.*

54 Akıllıoğlu, *Gerekçe*, s. 9; İlkenin savunma hakkının ayrılmaz bir parçası olduğu yönündeki görüş için bkz. Bahtiyar Akyılmaz, "*İdari İşlemlerde Gerekçe Yükümlülüğü*", Yayın Kurulu: Turgut Tan, Tekin Akıllıoğlu ve Onur Karahanoğulları, Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük'e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 18.

55 Karahanoğulları'na göre yükümlendirici yahut temel hakları kısıtlayıcı mahiyetteki idari işlemlerin gerekçeye bağlanmış olmaları hukuki güvenliğin yanında dava hakkının kullanılabilmesi bakımından da önemlidir. Dolayısıyla değinilen mahiyetteki işlemlerin gerekçesiz olmaları konuya dair kanuni bir düzenleme bulunup bulunmadığına bakılmaksızın asli şekil sakatlığı meydana getirir. Bkz. Karahanoğulları, 456-458.

56 Çevirinin alıntılandığı çalışma için bkz. İhsan Kuntbay, "*İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Karar*", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 11, S. 4, 1978, s. 4.

3.1. Vergi Tekniği Raporlarının İhbarname Ekinde Yükümlüye Tebliğ Edilmemiş Olması İdari İşlemlerin Gerekçeli Olması Gereği Özelinde Hukuki Belirlilik İlkesini İhlal Eder Mi?

Bu soruya yanıt aranırken öncelikle özel bir idari usul kanunu vasfını taşıyan VUK muhtevasında tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin gerekçesini oluşturan vergi tekniği raporlarının⁵⁷ vergi/ceza ihbarnamesine ek olarak tebliğ edilmeleri noktasında mecburiyet getirilip getirilmediğine odaklanılması gerekir.

Hemen belirtelim ki mevzu bahis konu tartışmalı olup, üzerinde fikir birliğine varılabilmemiş değildir. Fakat bu tartışmalara değinmeden evvel VUK bünyesinde vergi tekniği raporu ifadesine yer verilmemesine karşılık VUK'un çeşitli hükümlerinde zikredilen vergi inceleme raporu ifadesinin vergi tekniği raporunu da kapsamına aldığı yönündeki ön kabulümüzden söz etmek gerekir.⁵⁸ Nitekim vergi tekniği raporu inceleme sırasında belli bir hususa dair saptananların tek bir raporda ifade edilebilmesi gibi pratik bir gaye etrafında uygulanan ve ileride düzenlenecek vergi inceleme raporlarının dayanağını/temelini oluşturan bir rapordur. Öyle ki mezkûr inceleme raporlarının düzenlenme sebebi doğrudan vergi tekniği raporu olup, bunları birbirinden ayrı şekilde telakki edebilmek mümkün değildir.⁵⁹ Ayrıca Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde vergi inceleme ve vergi tekniği raporunun aynı hüküm (53. madde) çatısı ve "*Vergi inceleme raporları*" kenar başlığı altında düzenlenmiş olmaları da mevzu bahis yaklaşımı haklı çıkarır mahiyettedir.⁶⁰

Bu ön kabulün akabinde ise yukarıda sözü edilen tartışmaların zeminini oluşturan VUK'un bazı hükümlerini burada tek tek ele almakta fayda bulunmaktadır. VUK'un 34. maddesinde re'sen ya da

57 Aydemir, s. 203; Sözen ve Sözen, <https://blog.lexpera.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023); Şenyüz ve Kaplan, s. 112-116; Mutlu Kaya, s. 236.

58 Aynı yönde bkz. Zübeyir Bakmaz, "Vergi Uyuşmazlığı Çerçevesinde İnceleme Raporunun İhbarnameye Eklenmemesinin Değerlendirilmesi", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 45, 2021, s. 269-273.

59 Turgut Candan, "Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır?", 28.1.2021, <https://turgutcandan.com/>, (Vergi Tekniği), (Erişim Tarihi: 21.2.2023); Şenyüz ve Kaplan, s. 115-116; Bakmaz, s. 269-273.

60 Bakmaz, s. 269; Aksi yönde bkz. Yunus Şengöz, "Vergi Tekniği Raporlarının Hukuki Sorunları ve Mükelleflerin Mülkiyet Hakkı Bağlamında Vergi İnceleme ve Savunma Hakları", *E-Yaklaşım*, S. 351, 2022, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 8.3.2023).

ikmalen tarh edilen vergilerin ihbarname ile tebliğ edilecekleri belirtilmiştir. 35. maddede ise ihbarnamenin içerik olarak neleri ihtiva etmesi gerektiği on iki bent dahilinde tek tek sayılmıştır. İlk fıkrada yapılan bu sayımın ardından, 2. fıkrada *“Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re’sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.”* hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısıyla vergi inceleme (ve dolayısıyla vergi tekniği) raporunun yükümlüye ihbarname ekinde tebliğ edilmesi gerektiği hususunda *“...eklenir.”* ifadesine yer verilerek emredici bir hüküm tesis edildiği ve bunun bir neticesi olarak da bu konuda idareye takdir yetkisi tanınmadığını söyleyebilmek mümkündür. Yine ceza ihbarnamelerinin düzenlendiği VUK’un 366. maddesinde önce ihbarnamenin içerik itibarıyla ihtiva etmesi gereken bilgiler sayılmış, 2. fıkrada ise şu hükme yer verilmiştir: *“Cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır.”* Dolayısıyla vergi ihbarnameleri ile ilgili yapılan yorum benzer şekilde ceza ihbarnameleri bakımından da geçerlilik taşımaktadır. Hele ki tarh ve ceza kesme işlemlerinin çoğu zaman birbiri ile bağlantılı olarak tesis edildikleri ve vergi/ceza ihbarnamelerinin tek bir belge muhtevasında düzenlendikleri dikkate alındığında, vergi inceleme (ve dolayısıyla vergi tekniği) raporunun mezkûr ihbarnamelere ek yapılarak tebliğ edilmesi gerektiğinin VUK’un açık hükümleri gereği olduğu, aksi yöndeki uygulamaların iptalle sonuçlanması gerektiği söylenebilir.⁶¹

Lakin Danıştayın müstakar içtihadını da yansıtan diğer bir görüşe göre, konuya dair *“Hatalı tebliğler”* başlığını taşıyan VUK’un 108. maddesinin de dikkate alınması gerekir. Zira mezkûr hükümde öncelikle tebliğe konu evrakların tali şekil sakatlıkları dolayısıyla geçersiz kabul edilemeyecekleri ifade edilmiş, akabinde ise aynen şu ifadelerle yer verilmiştir: *“...yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.”*

Bu görüş muhtevasında 108. maddenin lafzı esas alınmakta olup, vergi inceleme (ve dolayısıyla vergi tekniği) raporlarının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi ilgili hükümde tek tek yani sınırlı sayıda

61 Şenyüz ve Kaplan, s. 113-116, 140; Bozdoğanoglu, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 8.3.2023).

sayılan ve asli Şekil sakatlığına vücut verecek sebepler arasında yer almadığından tali Şekil sakatlığı olarak kabul edilmektedir.⁶² Bununla birlikte, daha önce de değinildiği üzere, Danıştay ilgili raporları savunma hakkı yönünden kayda değeri görmekte fakat savunma hakkının dava aşamasından itibaren başlayacağı kabulünden hareketle söz konusu eksikliğin dava aşamasında giderilmesi gerektiğini belirtmektedir. Böylece yüklü mevzu bahis raporlardan haberdar olarak mahkeme kararının inŐası öncesinde savunma geliştirebilme imkanına sahip olmaktadır.

Kanaatimize göre VUK'un 35. ve 336. maddeleri ile 108. madde arasında bir tutarsızlık hali söz konusudur. Zira 35. ve 336. maddeler uyarınca tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin tebliğinde vergi inceleme (ve dolayısıyla vergi tekniği) raporunun ihbarnameye eklenmesi mecburi tutulmuşken, 108. maddede vergi ihbarnamelerine yönelik⁶³ içerik noktasında asli Şekil sakatlığına sebebiyet verebilecek bilgi eksiklikleri (ve vesikanın yetkili bir makam tarafından düzenlenmemesi hali) tek tek sayılma yoluna gidilmiş ve bunlar arasında ilgili raporların ihbarnameye eklenmemesi sayılmamıştır. Bu tarz bir düzenleme kurgusu da 108. maddenin 35. madde ile getirilen gerekçe mecburiyetini ortadan kaldırdığı yolundaki görüŐlere zemin hazırlamıŐtır.⁶⁴

Fakat Şu hususu vurgulamak gerekir ki, böyle katı bir lafzi yorum yöntemi tatbik edildiğinde VUK'un 366. maddesinin göz ardı edilmesi de önemli bir sorun teşkil etmektedir. Zira 366. maddede vergi ihbarnameleri değil de ceza ihbarnamelerinden ve bu ihbarnamelere inceleme raporlarının eklenmesi mecburiyetinden söz edilmektedir. Dolayısıyla salt 108. madde baz alınsa dahi ceza ihbarnamelerini kapsamamakta ve mezkûr ihbarnameler açısından gerekçe mecburiyetinin varlığı ortadan kaldırılamamaktadır. Dolayısıyla konuya dair yorum geliŐtirirken tatmin edici bir gerekçe inŐası için mevzu bahis düzenlemeler arasındaki tutarsızlığın giderilebilmesi gerekir.

Farklı kurallar arasında çatışma hali söz konusu olduğunda, bunlardan hangisinin nihai olarak baz alınacağının saptanmasında

62 Bakmaz, s. 275-276.

63 108. maddede geöen "...yalnız vergi ihbari ile ilgili vesikalarda..." ifadesinin vergi ihbarnamelerinin yanı sıra ceza ihbarnamelerini de kapsadığı yönünde bkz. Bakmaz, s. 275.

64 Bu yönde bkz. Bakmaz, s. 275-276.

çeşitli ilkeler bulunmaktadır. Eşdeğer düzeydeki hükümler açısından bu ilkeleri *lex posterior* ve *lex specialis* olarak belirtebilmek mümkündür. *Lex posterior* ilkesi doğrultusunda somut maddi olaya uygulanacak hükmün tayininde önceki değil sonraki hüküm, *lex specialis* ilkesi çerçevesinde ise genel değil özel hüküm esas alınır.⁶⁵ Bu ilkeler sırası ile çalışma konusunu meydana getiren meseleye tatbik edildiğinde görülmektedir ki, *lex posterior* ilkesi sözü edilen çatışma hali bakımından uygulanabilir nitelikte değildir.⁶⁶ Yine *lex specialis* ilkesi de kanaatimize göre mezkûr hükümler noktasında tam manasıyla tatbik edilememektedir. Zira hangisinin genel hangisinin özel hüküm vasfını haiz olduğu açık değildir. Gerçekten de 108. maddenin şekil sakatlıklarına yönelik genel, diğer düzenlemelerin ise gerekçe mecburiyetini barındıran özel hüküm mahiyetinde olduğu ya da tam aksi yönde bir yaklaşımın benimsenmesi mümkündür. Bu da varılacak neticenin ne kadar tatmin edici bir gerekçeye bağlandığı noktasında şüpheler barındırmaktadır.

Kanaatimize göre ilgili hükümler arasındaki tutarsızlığın çözümünde *Anayasa odaklı yorum*⁶⁷ geliştirilmesi, varılacak sonuç noktasında en elverişli yaklaşım tarzını meydana getirmektedir. Anayasa odaklı yorumda kanuni düzenleme ya da düzenlemelerin anlamlandırılmasında, yorum sınırlarına riayet edilmek kaydıyla, çeşitli Anayasal hak, ilke ve esaslardan istifade edilmektedir.⁶⁸ Çalışma konumuz itibarıyla başvurulabilecek Anayasal ilke, her ne kadar Anayasa'da lafzen geçmese de hukuk devleti ilkesinin muhtevasında yer aldığı noktasında hiçbir şüphe bulunmayan hukuki belirlilik ilkesidir. Anayasal hakkın ise öğreti ve yargı kararları esas alındığında savunma hakkı olduğunu söyleyebilmek mümkündür.

65 Mevzu bahis ilkelere dair bkz. Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, 15. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 372-375.

66 108. maddede 1982 yılında 2686 sayılı Kanun'un 19. maddesi ile bir değişiklik yapılmıştır. Bu da akıllara acaba 108. madde sonraki hüküm vasfını kazanır mı sorusunu getirmektedir. Fakat söz konusu değişiklik idari yargı alanında 1982 yılında yaşanan değişimin ilgili hükme yansıtılışı ile ilgilidir. Nitekim bu değişiklik vasıtasıyla düzenlemenin ilk halinde geçen "...itiraz veya temyiz sürelerinin..." ifadesi "...vergi mahkemesinde dava açma süresinin..." olarak değiştirilmiştir. Bu sebeple 108. maddenin çalışma konumuzu meydana getiren mesele bakımından sonraki hüküm vasfını taşıdığını düşünmüyoruz.

67 Mevzu bahis kavramın kullanımı ve Anayasaya uygun yorum yönteminden farkı için bkz. Bertil Emrah Oder, *Anayasa Yargısında Yorum Yöntemleri*, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2010, s. 139-143.

68 Oder, s. 139-142.

Meseleye hukuki belirlilik ilkesi perspektifinden yaklaşıldığında denilebilir ki, yükümlü ancak vergi tekniği raporunun kendisine ihbarname ekinde tebliğ edilmesiyle birlikte hakkında tesis edilen işlemlerin sebebinin ve dayanağını öğrenmekte ve bu aşamadan sonra ne şekilde hareket edeceğini tayin edebilmektedir. Söz gelimi, sahte belge kullandığı iddiasıyla hakkında vergi incelemesi başlatılan yükümlü hakkında tesis edilecek idari işlemlerin dayanağını esas itibarıyla mal veya hizmet alımını gerçekleştirdiği kimse hakkında sahte belge düzenlediği yolunda hazırlanan vergi tekniği raporu meydana getirmektedir. Eğer ki bu raporda yer verilen bilgiler mal veya hizmet alınan kimsenin sahte belge düzenlediği noktasında yeterli veri niteliğini taşıyor başka bir deyişle varsayıma dayanıyorsa yükümlü, hakkında tesis edilen işlemlere karşı cezalarda indirim müessesesine başvurmayıp şartları mevcutsa (hakkında bilmeyerek sahte belge kullandığı gerekçesiyle işlem tesis edilmişse⁶⁹) uzlaşma yoluna veya uzlaşmanın vaki olmaması üzerine yahut da doğrudan dava açma yoluna başvurabilecektir. Fakat ilgili rapor muhtevasında yer verilen tespitler mal veya hizmet alınan kimse hakkında sahte belge düzenlediği noktasında ikna edici veriler ihtiva ediyorsa bu kez de dava açma yoluna gitmeyip doğrudan şartları mevcutsa uzlaşma yahut da cezalarda indirim müessesine başvurabilecektir.⁷⁰

69 Eğer bilerek sahte belge kullanıldığı iddiası mevcutsa bu takdirde vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren fiillerle vergi ziyayı meydana getirilmiş olduğundan VUK Ek Madde 1 dolayısıyla uzlaşma kurumuna başvurulamayacaktır. Bkz. Bilici, Vergi, s. 112, dpn. 210.

70 Bu yönde bkz. Baykara, s. 68, 71; A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Tekniği Raporu", *Dünya Gazetesi*, 16.4.2015, <https://www.dunya.com/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023); Bilici, Vergi, s. 111-112; Mustafa Sefa Kara, "Vergi Tekniği Raporları Mükellefle Paylaşılmalı mı?", 1.2.2015, <https://vergialgi.com/>, (Erişim Tarihi: 15.3.2023); Arif Bayram, "Hak Arama Hürriyeti; Sahte Belge Kullanma/Düzenleme Konulu Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliği", *Yaklaşım*, S. 280, 2016, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 7.3.2023); Cangüloğlu, s. 25; Aykın, <https://vergidosyasi.com/>, (Erişim Tarihi: 3.3.2023); Kadir Ayyıldırım, *Türk Vergi Hukukunda Tebligat, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul*, 2019, s. 56; Numan Emre Ergin, "Vergi Raporlarının Mükellefe Tebliğ Edilmemesi ve Vergi Yargısı", 7.5.2020, <https://vergialgi.com/>, (Vergi Raporları), (Erişim Tarihi: 15.3.2023); Yiğit Yıldız, "Anayasa Mahkemesinin, Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliğ Edilmemesi ile İlgili Kararı", *E-Yaklaşım*, S. 333, 2020, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023); Sözen ve Sözen, <https://blog.lexpera.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023); Candan, Vergi Tekniği, <https://turgutcandan.com/>, (Erişim Tarihi: 21.2.2023); Bakmaz, s. 282-283; Şenyüz ve Kaplan, s. 128, 134-135; Cansu Dağ Bereket, *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemesi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, s. 361.

Ayrıca hakkında tesis edilen işlemlerin gerekçesini teşkil eden raporların⁷¹ ihbarname ekinde tebliğ edilmesi yükümlüye, şartları mevcutsa, başvurulabileceği uzlaşma yolunda gerçekleştirilecek uzlaşma müzakeresinde kendisini komisyon karşısında savunabilme imkânı tanımakta ve uzlaşmanın vaki olabilmesini çok daha olası kılmaktadır. Zira idare ile arasındaki uyumsuzluğun temel gerekçesini bilmeyen yükümlünün komisyon karşısında pazarlık edebilecek bir konumundan söz edilemez.⁷²

Yine dava yoluna gidilmesi ihtimalinde de vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde yükümlüye tebliğ edilmiş olmasının hukuki belirliliğin tesisi noktasında büyük bir önemi vardır. Zira dava açma kararı alan yükümlü dava dilekçesinde tesis edilen işlemlere hangi sebeple dava açtığını bilememektedir. Çalışma konumuza dair Danıştayın müstakar içtihadında belirtilen yol izlendiği takdirde yükümlü ya idarenin cevap (savunma) dilekçesi ve eklerinin kendisine tebliğ edilmesi ya da mahkemenin ara kararı ile idareden istemesi üzerine yine kendisine çıkarılacak tebligat ile vergi tekniği raporundan haberdar olabilecektir. Yani somut durumda yalnızca tek bir dilekçe bünyesinde vergi tekniği raporunda yer verilen tespitler karşısında kendisini savunabilmektedir. Diğer yargılama süreçlerinde davacının dava ve cevaba cevap (savunmaya cevap) dilekçelerinde dava konusu idari işlemin hukuka aykırılığı noktasında tüm delil ve savlarını ortaya koyabilme imkânı mevcutken bu imkânın çalışma konumuzu meydana getiren mesele özelinde sınırlanıyor oluşu da göz ardı edilmemelidir.⁷³

Tüm bu değinilen olasılıklar yükümlünün kendisi hakkında hangi sebeple işlem tesis edildiğini gerçek manada bilemediği ve bu konuda yeterli verilere erişemediğini göstermektedir. Dolayısıyla Danıştayın müstakar içtihadı ile vücut bulan yaklaşım kanaatimize göre hukuk uygulaması aşaması itibarıyla hukuki belirliliğin zedelenmesine yol açmaktadır.

Tabi buraya kadar sözü edilen hususlar aynı zamanda adil yargılanma hakkı noktasında da öğretilere haklı eleştirilere tabi tutul-

71 Aydemir, s. 203; Sözen ve Sözen, <https://blog.lexpera.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023); Şenyüz ve Kaplan, s. 112-116; Mutlu Kaya, s. 236.

72 Baykara, s. 65.

73 Şenyüz ve Kaplan, s. 117-118; Baykara, s. 68; A. Bumin Doğrusöz, "Vergi Tekniği Raporunun Sonradan Tebliği", *Dünya Gazetesi*, 18.7.2017, <https://www.dunya.com/>, (Erişim Tarihi: 20.2.2023).

maktadır. Her ne kadar Anayasa Mahkemesi ile Danıştay savunma hakkının dava aşamasından itibaren başlayacağını belirtse de AİHM içtihatlarında daha erken safhalardan itibaren kişilerin adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan güvencelerden istifade edebilecekleri yaklaşımı bu noktada kayda değerdir.⁷⁴ Hakkın unsurlarından olan hakkaniyete uygun yargılanma hakkı kapsamında yer alan silahların eşitliği ilkesi çalışma konumuzu meydana getiren mesele noktasında ihlal edilen hususu meydana getirmektedir. Zira yukarıda sözünü ettiğimiz gibi yükümlü dava dilekçesi muhtevasında savunma yapabilme imkanını yitirmekte olup, davalı idare karşısında usul hakları bakımından zayıf bir konuma düşmektedir.⁷⁵

Dolayısıyla önündeki uyuşmazlığı çözüme kavuşturmak zorunda olan hâkim, önüne çalışma konumuzu meydana getiren bir mesele geldiğinde esas itibarıyla VUK'un birbiri ile tutarsız hükümleri ile karşı karşıya kalmaktadır. Fakat yorum problemi doğuran bu tablo karşısında hâkim hangi hükmün uygulanabilir olduğuna karar verirken Anayasa odaklı bir yorum geliştirebilir. Bu noktada hâkimin yorum faaliyeti sırasında başvurabileceği Anayasal ilke ve hakları hukuki belirlilik ilkesi ile adil yargılanma hakkı meydana getirir. Yukarıda sözü edilen hususlar bir arada değerlendirildiğinde görülmektedir ki, tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin gerekçesini meydana getiren⁷⁶ vergi inceleme (ve dolayısıyla vergi tekniği) ra-

74 Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006, s. 103 vd.; Billur Yaltı, "Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 332, 2016, s. 54; Candan, Vergi Tekniği, <https://turgutcandan.com/>, (Erişim Tarihi: 21.2.2023); Dağ Bereket, s. 362.

75 Şenyüz ve Kaplan, s. 118-120, 128-129; Bilici, Vergi Tekniği, <https://www.dunya.com/>, (Erişim Tarihi: 20.2.2023); Silahların eşitliği ilkesinin ihlal edildiği yönünde bkz. Bozdoğanoglu, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 8.3.2023); Çelik, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 7.3.2023); Aydemir, s. 184; Ergin, Vergi Raporları, <https://vergialgi.com/>, (Erişim Tarihi: 15.3.2023); Ayyıldırım, s. 62; Kader Melis Topçu, Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 337-338; Gökçe Sarısu Kanmaz ve Derin Aydın, "Vergi İnceleme ve/veya Vergi Tekniği Raporlarının İhbarnamenin Ekine Eklenmemesine İlişkin Bölge İdare Mahkemelerince Verilen Kararlar Arasındaki Aykırılığın Giderilmesi", *Yaklaşım*, S. 331, 2020, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 8.3.2023); Müjgan Karyağdı, İdari İşlem Olarak Vergi İnceleme Süreci, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021, s. 231; Şengöz, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 8.3.2023); Ayşan Güneş Kurt, Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022, s. 124-125; Mutlu Kaya, s. 244.

76 Aydemir, s. 203; Sözen ve Sözen, <https://blog.lexpera.com.tr/>, (Erişim Tarihi:

porlarının ihbarname aşamasında yükümlüye tebliğ edilmemesi idari işlemlerin gerekçeli olması gereği özelinde hukuki belirlilik ilkesi ile savunma hakkını açık bir şekilde zedelemektedir.⁷⁷ Böylece hakim mezkûr düzenlemeler arasındaki tutarsızlığı, değinilen Anayasal ilke ve hakka uygun bir yaklaşımla çözerek vergi inceleme (ve dolayısıyla vergi tekniği) raporlarının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesini asli bir şekil sakatlığı kabul ederek uyuşmazlığı çözüme kavuşturabilir.

Bu yaklaşım hukuk devleti ideali açısından en uygun olanıdır.⁷⁸ Zira tutarsız kanuni düzenlemelerin somut olaya uygulanması sırasında hukuk devleti ideali açısından konuları tartışma götürmeyecek hukuki belirlilik ilkesi ile adil yargılanma hakkı⁷⁹ bakımından ihlale yol açan bir uygulama söz konusu olmamış olacaktır.

Bu tespitin akabinde ele alınması gereken diğer konu, vergi tekniği raporunun başka yükümlüler hakkında kişisel ve ticari sır ihtiva eden bilgiler içermesi halinde ihbarname ekinde yükümlüye tebliğ edilecek olmasının vergi mahremiyetini ihlal edip etmeyeceğidir. Özellikle sahte belge düzenleyen hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporunun muhtevasında bir ya da birden çok başka yükümlüye dair vergi mahremiyeti kapsamında bulunacak bilgi ve veriler yer alabilir. Nitekim sahte belge düzenleyen kimseler birden fazla olabileceği gibi, raporda söz konusu belgelerin adına düzenlendiği birden

2.3.2023); Şenyüz ve Kaplan, s. 112-116; Mutlu Kaya, s. 236.

77 İhbarname ekinde tebliğ edilmeyen vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının muhtevasından dava aşamasında haberdar olunmasının adil yargılanma hakkı bakımından ortaya çıkan ihlal olgusunu ortadan kaldırmayacağı yönündeki görüşler için bkz. Bozdoğanoglu, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 8.3.2023); Biyan, s.17; Baykara, s. 71; Burak Pınar, "Vergi İncelemesinde Mükellef Haklarının Kullan(dır)ılma(ma)sı Sorunu: Savunma Hakkına Tespitler", 31. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Antalya, 2016, s. 139; Doğrusöz, Tebliğ, <https://www.dunya.com/>, (Erişim Tarihi: 20.2.2023); Başar Soydan, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, s. 594-595; Cangüloğlu, s. 26; Yıldız, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023); Nuray Aşçı Akıncı, "Vergi İncelemesi Sürecinde İyi Yönetim Hakkının Gereklere ve İşlerliği", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 378, 2020, s. 60; Candan, Vergi Tekniği, <https://turgutcandan.com/>, (Erişim Tarihi: 21.2.2023); Aslan E. F., s. 117.

78 Biyan, s. 15.

79 "Ceza davaları ile medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin davaların usul kuralları da dâhil olmak üzere yargılamanın tüm aşamalarında silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama hakkının güvence altına alınarak adil yargılanma hakkının korunması hukuk devleti olmanın bir gereğidir." Bkz. AYM, T: 12.3.2015, Taylan Özgür Tor Başvurusu, Başvuru Numarası: 2013/2454, para. 43.

fazla kimse ile ilgili tespitlere de yer verilebilir. Bu husus uygulama ve öğretide haklı endişe ve tereddütlere sebebiyet vermiştir.

İdare ise uzunca bir süredir bu raporları vergi mahremiyetinin ihlal edilebileceği gerekçesi ile tebliğ etmeme yoluna gitmektedir. Fakat hemen belirtelim ki, Danıştayın müstakar içtihadı da baz alındığında, dava aşamasında idarenin mahkemeye sunduğu mezkûr raporlardan yükümlünün her halükârda haberdar olması da uygulamanın bütünü dikkate alındığında tasvip edilemeyecek bir tutarsızlığa sebebiyet vermektedir.⁸⁰

Buraya kadar yapılan açıklamalar doğrultusunda tebliğ edilmesini mecburi gördüğümüz vergi tekniği raporlarının vergi mahremiyeti karşısındaki konumlarını vergi tekniği raporlarının farklı türlerini baz alarak iki alt başlık altında irdeleyeceğiz.

3.1.1. Yüklümlünün Kendisi Hakkında Düzenlenen Vergi Tekniği Raporları

Sözü edilen mahiyetteki raporlarda aynı yükümlü hakkında birden fazla vergi türüne ya da vergilendirme dönemine ilişkin verilere yer verilmektedir. Söz gelimi, belli bir yükümlü hakkında önce gelir (ya da kurumlar) vergisi ile katma değer vergisini alakadar eden tespitlere toplu olarak vergi tekniği raporunda yer verilmekte, akabinde bu rapora atıfla vergi inceleme raporları düzenlenmektedir.⁸¹ Değinilen mahiyetteki raporlarda diğer yükümlülerin vergi mahremiyetlerini ihlal edecek surette bilgilere yer verilmemektedir. Bu sebeple değinilen raporlar açısından vergi mahremiyetini koruma argümanına başvurulması mümkün gözükmemektedir.^{82 83}

80 Çelik, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 7.3.2023).

81 Sözen ve Sözen, <https://blog.lexpera.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023).

82 Aydemir, s. 198; Aykar, s. 176-177; Dağ Bereket, s. 358.

83 Somut bir uyuşmazlıkta yükümlü, hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun kendisine tebliğ edilmesini talep etmiş, fakat bu talep idarece vergi mahremiyetine dayanılarak reddedilmiştir. Yükümlü ret işlemine karşı dava açmış ve yargılama sürecinin sonunda VDDK, yükümlünün kendisi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun vergi mahremiyetini ihlal etmeyeceğini, bu nedenle söz konusu işleminin iptal edilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir. Bkz. Dan. VDDK, T: 25.12.2019, E: 2019/546, K: 2019/1269, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 27.2.2023).

3.2.2. Başkaları (Sahte Belge Düzenleyicileri) Hakkında Düzenlenen Vergi Tekniği Raporları

Yukarıda da değinildiği üzere, sahte belge düzenleme gerekçesi ile vergi tekniği raporu tanzim edildiğinde bu rapor muhtevasında gerek düzenleyici gerekse ilgili belgeleri alan birden fazla kimseye dair ticari ve kişisel sır mahiyetini taşıyan verilere yer verilebildiğinden söz konusu raporların yükümlüye tebliği vergi mahremiyeti açısından sorun teşkil edebilmektedir.⁸⁴

Böyle olunca da ister ihbarname ekinde isterse dava aşamasında olsun bu raporların yükümlüye tebliğ edilememesi, Anayasa Mahkemesinin yukarıda irdelenen kararları da baz alındığında, başkalarının haklarının korunması yönündeki haklı sebep dahilinde kabul edilebilir. Fakat hemen belirtelim ki, yine aynı kararlarda böyle ihtimaller açısından vurgulanan yükümlüye yönelik karşıt-dengeleyici imkân tanınması zorunluluğu da göz ardı edilmemelidir. Bu noktada değinilen imkânın tanınması bakımından öğretilerde farklı öneriler ile karşılaşılmaktadır.

Bunlardan birisi, düzenlenen vergi tekniği raporunda başka yükümlülere dair vergi mahremiyetini ihlal eder mahiyetteki hususların gölgeleme yapılmak suretiyle gizlenmesidir.⁸⁵ Böylece hem vergi mahremiyeti korunmuş hem de vergi tekniği raporu tebliğ edilerek hukuki belirlilik ilkesi ile savunma hakkının gereklerine riayet edilmiş olacaktır.

Diğer bir öneriye göre, vergi tekniği raporu yükümlüye tebliğ edilmemeli fakat yükümlü vergi dairesine gelerek ilgili raporu, kopyasını almamak kaydıyla, inceleyebilmelidir.⁸⁶ Bu şekilde raporun muhtevasının bilinebilirliği sağlanmış ve savunma hakkı da kısıtlanmamış olur.

84 Bu yönde bkz. Aydemir, s. 193; Mert Ümit Aslan, "Hangi Rapor Mükellefe Verilmeli, Hangisi Verilmemeli?", *Yaklaşım*, S. 278, 2016, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 15.3.2023); Fuat Usta, "Vergi Tekniği Raporu Mükellefe Verilmezse Ne Olur?", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 333, 2016, s. 109; Aykar, s. 176-177; Ayyıldırım, s. 63; Yıldız, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023).

85 Bilici, Vergi Tekniği, <https://www.dunya.com/>, (Erişim Tarihi: 20.2.2023); Bilici, Vergi, s. 111.

86 Mustafa Yılmaz, "Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğ Edilmemesi Sorunsalı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 382, 2020, s. 141-142; Şengöz, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 8.3.2023).

Başka bir öneriye göre ise, hukuki düzenlemeler vasıtasıyla vergi tekniği ve inceleme raporlarının tanzimine yönelik yeni bir metot geliştirilmesi ve yüklümlüye ihbarname ekinde tebliğ edilecek raporda vergi mahremiyeti ihlal edilmeden hukuki belirlilik ve savunma hakkına da uygun hareket edilmesi gerekmektedir.⁸⁷

Tüm bu öneriler kanaatimize göre somut mesele özelinde birbiri ile çatışma halinde bulunan hukuki belirlilik ve savunma hakkı ile vergi mahremiyetinin korunması hakkı arasında makul denge tesis etmeye elverişlilik arz etmektedir.⁸⁸ Tabi bu konuda kanun koyucunun bir düzenleme ihdas ederek farklı ihtimallerden birini emredici hüküm vasıtasıyla benimsemesi en ideal olanıdır.⁸⁹

Sonuç

Hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkelerinden olan hukuki belirlilik ilkesi hukukun gerek kural ihdası gerekse hukuk uygulaması aşamaları itibarıyla bilinebilir ve erişilebilir olmasını ifade eder. İlkenin hukuk uygulaması aşaması itibarıyla tezahürlerinden birisi, idari işlemlerin gerekçeli olmasıdır. İşlemin sebep unsurunun idare edilenler tarafından önceden bilinerek hukuki yollara başvurup başvurmama, başvurulacaksa hangi yolun tercih edileceği noktasında bilinçli bir tercih ve bu süreçte etkin bir savunma geliştirebilme imkânı sağlayan mezkûr ilke hukuka güven duyulabilmesi noktasında büyük önem taşımaktadır.

87 Yılmaz M., s. 141.

88 Ayyıldırım söz konusu çatışmayı gerçek bir norm çatışması olarak telakki etmekte ve makul dengenin vergi tekniği raporu muhtevasında vergi mahremiyeti içeren kısımların kısıtlanması ya da karartılması suretiyle raporun yüklümlüye tebliğ edilmesiyle sağlanabileceğini savunmaktadır. Bkz. Ayyıldırım, s. 63-64; Mutlu Kaya bu çatışma halinden söz ettikten sonra savunma hakkının sert çekirdek haklar kategorisinde yer alması dolayısıyla vergi mahremiyetine nazaran daha öncelikli olduğunu vurgulayarak vergi tekniği raporlarının her halükârda ihbarname ekinde tebliğ edilmesi gerektiğini savunmaktadır. Bkz. Mutlu Kaya, s. 245; Kurt da mevzu bahis çatışma olgusundan söz etmekte ve adil yargılanma hakkına üstünlük tanınması gerektiğini belirtmekte, fakat vergi mahremiyetini zedeleyen bir uygulama özel hayatın gizliliğini ihlal edeceğinden bu konuda (vergi tekniği raporunun yüklümlünün uhdesine girmesi) Anayasa'nın 20. maddesinin 2. fıkrası uyarınca hâkim kararına gereksinim bulunduğunu ifade etmektedir. Bkz. Kurt, s. 123-125.

89 Meselenin kanuni bir düzenleme ihdas edilerek çözüme kavuşturulması gerektiği yönündeki görüşler için bkz. Kara, <https://vergi.igi.com/>, (Erişim Tarihi: 15.3.2023); Yılmaz M., s. 142; Aslan E. F., s. 131; Dağ Bereket, s. 362.

Tabi Türk hukukunda halihazırda gerekçe yükümlülüğü ihdas eden genel bir hüküm bulunmasa da bazı idari işlemler özelinde bu yönde kanuni düzenlemeler getirildiği görülmektedir. İşte bu hallerde gerekçenin varlığı işlemin asli şekil şartı niteliğini taşımakta ve yokluğu iptalle sonuçlanmasına sebebiyet vermektedir. Bu gereklilik aynı zamanda savunma hakkı ile de oldukça yakından ilintilidir.

Çalışma muhtevasında, değinilen ilke ve hak yönünden oldukça kritik bir konumda yer alan ve uygulamada çokça kez tartışma konusu yapılan bir mesele ele alınmaktadır. Bu mesele tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin gerekçesini meydana getiren vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde yükümlüye tebliğ edilmelerinin zorunluluk taşıyıp taşımayacağıdır. Tabi bu noktada öncelikle bakılması gereken, özel bir idari usul kanunu mahiyeti taşıyan VUK bünyesinde böyle bir zorunluluğun ihtiva edilip edilmediğidir. Fakat konuya dair kanuni düzenlemeler göz önünde bulundurulduğunda bir tutarsızlık hali dikkati çekmektedir. Zira VUK'un 35. ve 366. maddelerinde vergi inceleme (ve dolayısıyla vergi tekniği) raporunun ihbarname ekinde yükümlüye tebliğ edilmesi emredici bir hükümlerle zorunlu kılınmış iken 108. maddede vergi ihbarnameleri yönünden asli şekil sakatlığına yol açabilecek haller tek tek sayılmış ve bunlar arasında vergi inceleme (ve dolayısıyla vergi tekniği) raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi sayılmamıştır.

Bu durum da her iki yönde görüş benimsenmesine zemin hazırlamaktadır. Zira bir görüşe göre, VUK'un 35. ve 366. madde hükümleri tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin gerekçeli olmasını mecburi kılmaktadır. Böyle olunca da gerekçe mahiyetini taşıyan raporların tebliğ edilmemesi asli şekil sakatlığına yol açacak ve ilgili işlemlerin iptaline sebebiyet verecektir. Fakat Danıştayın müstakar içtihadını da yansıtan diğer bir görüşe göre, 108. maddede asli şekil sakatlıkları arasında sayılmayan bir eksilik tali şekil sakatlığı olarak nitelendirilir ve işlemin iptalle sonuçlanmasına sebebiyet vermez. Dolayısıyla vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde yükümlüye tebliğ edilmemesi tali bir şekil sakatlığı mahiyetindedir. Fakat Danıştaya göre, davanın açılmasıyla birlikte savunma hakkı devreye gireceğinden yükümlünün mevzu bahis rapordan haberdar edilmesi gerekmemekte ve daha önceki aşamada ortaya çıkan noksanlık bu şekilde giderilmiş olmaktadır.

Bu hükümler arasındaki tutarsızlık *lex posterior* ve *lex specialis* ilkelerinden istifade edilmek suretiyle de çözüme kavuşturulamadığından Anayasa odaklı bir yorum tarzının benimsenmesi meselenin çözümünde hukuk devleti ideali açısından büyük önem taşımaktadır. Hukuk kurallarının Anayasal ilke ve haklar çerçevesinde yorumlanmasını ifade eden bu yorum tarzında mesele özelinde başvurulabilecek ilkeyi hukuki belirlilik ilkesi, hakkı ise savunma hakkı oluşturmaktadır. Böyle olunca da ilgili ilke ve hak yönünden idari işlemlerin gerekçeli olmasının taşıdığı önem ve işlev baz alındığında söz konusu tutarsızlığın Danıştayın müstakar içtihadındaki yaklaşımın aksi yönünde çözüme bağlanması gerekir. Zira vergi inceleme (ve dolayısıyla vergi tekniği) raporlarının yüklümlüye ihbarname ekinde tebliğ edilmediği durumlarda yüklümlü idari ve yargısal çözüm yollarından hangisine başvurabileceği noktasında bilinçli bir tercih yapamamakta, şartları mevcutsa başvurabileceği uzlaşma yolunda kendisini savunmamakta ya da yargısal yola gittiğinde vergi tekniği raporuna geç eriştiğinden usul hakları noktasında idareye nazaran geri planda kalmaktadır. Bu son husus minvalinde silahların eşitliği ilkesi özelinde adil yargılanma hakkının da zedelendiği ortadadır. Zira AİHM içtihatlarında da benimsendiği üzere savunma hakkı dava aşamasından öncesine de sirayet etmektedir.

Mezkûr ilke ve hak perspektifinden mevzu bahis tutarsızlık hali çözümlenmeye çalışıldığında ulaşılması gereken netice, vergi inceleme (ve dolayısıyla vergi tekniği) raporlarının yüklümlüye ihbarname ekinde tebliğ edilmesi asli şekil şartı mahiyetini taşımakta ve aksi yöndeki uygulamalar tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin iptaline sebebiyet vermelidir.

Tabi bu saptamanın akabinde, sahte belge düzenleyenler hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporlarının yüklümlüye tebliğ edilmesinin vergi mahremiyeti bakımından haklı endişelerle karşılaştığı ifade edilmiş ve son olarak da söz konusu raporların vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek şekilde yüklümlüye ihbarname aşamasında tebliğ edilmesi gerektiği yönünde kanuni bir düzenleme ihdas edilmesi önerisinde bulunulmuştur.

Kaynakça

- Akdoğan, Abdurrahman. Vergi İncelemesi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No: 8, Ankara, 1979.
- Akıllıoğlu, Tekin. "Bireyin Yönetmel İşlemler Karşısında Korunması ve Yönetim Hukukumuz", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 14, S. 3, 1987, 37-56.
- Akıllıoğlu, Tekin. "Yönetmel İşlemlerde Gerekçe İlkesi", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 15, S. 2, 7-19.
- Akyılmaz, Bahtiyar. "İdari İşlemlerde Gerekçe Yükümlülüğü", Yayın Kurulu: Turgut Tan, Tekin Akıllıoğlu ve Onur Karahanoğulları, Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük'e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, 15-33.
- Akyılmaz, Bahtiyar. İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- Akyılmaz, Bahtiyar/Sezginer, Murat/Kaya, Cemil. Türk İdare Hukuku, 9. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018.
- Aslan, Ece Fatma. "Vergi/ Ceza İhbarnamelerine Vergi İnceleme ve/veya Vergi Tekniği Raporlarının Eklenmemesinin İyi İdare ve Dosyaya Giriş Hakları Bakımından Değerlendirilmesi", *International Journal of Public Finance*, C. 6, S. 1, 2021, 115-136.
- Aslan, Mert Ümit. "Hangi Rapor Mükellefe Verilmeli, Hangisi Verilmemeli?", *Yaklaşım*, S. 278, 2016, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 15.3.2023).
- Aşçı Akıncı, Nuray. "Vergi İncelemesi Sürecinde İyi Yönetim Hakkının Gereklere ve İşlerliği", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 378, 2020, 49-65.
- Atay, Ender Ethem. İdare Hukuku, 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.
- Aydemir, İsa. "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 7, 2016, 183-207.
- Aykar, Özkan. "Yargı Kararları Perspektifinde: Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliğ Edilme(me) Sorunsalı", *Vergi Dünyası*, S. 441, 2018, 171-178.
- Aykın, Hasan. "Vergi Tekniği Raporu Sorunsalı ve Bazı Öneriler", 30.1.2018, <https://vergidosyasi.com/>, (Erişim Tarihi: 3.3.2023).
- Ayyıldırım, Kadir. Türk Vergi Hukukunda Tebligat, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.
- Bakmaz, Zübeyir. "Vergi Uyuşmazlığı Çerçevesinde İnceleme Raporunun İhbarnameye Eklenmemesinin Değerlendirilmesi", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 45, 2021, 265-287.
- Başaran Yavaşlar, Funda. "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", Editör: Ece Göztepe, Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 277, Ankara, 2015, 189-238.
- Başaran Yavaşlar, Funda. "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 261, 2010, <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 23.2.2023).
- Baykara, Bekir. "Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının 'Bireysel Başvuru' Hakkı Bakımından İncelenmesi", *Vergi Dünyası*, S. 398, 2014, 63-72.

- Bayram, Arif. "Hak Arama Hürriyeti; Sahte Belge Kullanma/Düzenleme Konulu Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliği", *Yaklaşım*, S. 280, 2016, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 7.3.2023).
- Bilici, Nurettin. "Vergi Tekniği Raporlarının Gizliliği Sorunu", *Dünya Gazetesi*, 27.11.2017, <https://www.dunya.com/>, (Erişim Tarihi: 20.2.2023).
- Bilici, Nurettin. *Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku)*, 53. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2022.
- Bıyan, Özgür. "Başka Mükellefler Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tanzim Edilen Vergi Tekniği İnceleme Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 8, S. 96, 2012, 9-22.
- Bozdoğanoglu, Burçin. "Vergi İnceleme Raporunun Mükellefe Tebliğ Edilmemesi ve Hukuki Sonuçları", *Yaklaşım*, S. 219, 2011, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 8.3.2023).
- Candan, Turgut. "Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır?", 28.1.2021, <https://turgut-candan.com/>, (Vergi Tekniği), (Erişim Tarihi: 21.2.2023).
- Candan, Turgut. *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022.
- Candan, Turgut. *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- Cangüloğlu, Yasemin. "Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", *Fasikül Dergisi*, S. 106, 2018, 23-26.
- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Çaptuğ Dilek, Mehpare. *İdari Usul Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.
- Çelik, Bahattin. "Vergi Tekniği Raporunun Mükellefe Verilmemesi ve Adil Yargılanma Hakkı", *Yaklaşım*, S. 221, 2011, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 7.3.2023).
- Dağ Bereket, Cansu. *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemesi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022.
- Doğrusöz, A. Bumin. "Atf Yolu ile Hazırlanan Raporlar", <https://www.muhassebetr.com/>, 19.6.2008, (Erişim Tarihi: 20.2.2023).
- Doğrusöz, A. Bumin. "Vergi Tekniği Raporu", *Dünya Gazetesi*, 16.4.2015, <https://www.dunya.com/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023).
- Doğrusöz, A. Bumin. "Vergi Tekniği Raporunun Sonradan Tebliği", *Dünya Gazetesi*, 18.7.2017, <https://www.dunya.com/>, (Erişim Tarihi: 20.2.2023).
- Döner, Ayhan. *Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- Ergin, Numan Emre. "Anayasa Mahkemesinin VTR Kararı", 31.8.2020, <https://vergialgi.com/>, (Erişim Tarihi: 3.3.2023).
- Ergin, Numan Emre. "Vergi Raporlarının Mükellefe Tebliğ Edilmemesi ve Vergi Yargısı", 7.5.2020, <https://vergialgi.com/>, (Erişim Tarihi: 15.3.2023).
- Erol, Ahmet. *Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 133, İstanbul, 2010.

- Gözler, Kemal. Hukuka Giriş, 15. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.
- Gözler, Kemal. İdare Hukuku C. I, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019.
- Gözübüyük, Şeref ve Tan, Turgut. İdare Hukuku C. I: Genel Esaslar, 12. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.
- Günday, Metin. İdare Hukuku, 11. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2017.
- Kara, Mustafa Sefa. "Vergi Tekniği Raporları Mükellefle Paylaşılmalı mı?", 1.2.2015, <https://vergialgi.com/>, (Erişim Tarihi: 15.3.2023).
- Karahanogulları, Onur. İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018.
- Karyağdı, Müjgan. İdari İşlem Olarak Vergi İnceleme Süreci, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.
- Köküsarı, İsmail. Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.
- Kuntbay, İhsan. "İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Karar", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 11, S. 4, 1978, 3-11.
- Kurt, Ayşan Güneş. Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022.
- Melis Topçu, Kader. Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.
- Mercimek, Fulya. Hukuki Güvenlik İlkesi ve Karşılaştırmalı Vergi Hukuku Bağlamında Değerlendirilmesi, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- Mutlu Kaya, Özge. Vergi Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.
- Oder, Bertil Emrah. Anayasa Yargısında Yorum Yöntemleri, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2010.
- Odyakmaz, Zehra. "Hazırlanmakta Olan İdari Usul Kanunu Açısından Demokratikleşme Sürecinde Şeffaflaşma ve Bireye Tanınan Haklar", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 2, 1997, 1-21.
- Odyakmaz, Zehra. "İdari Usulden Beklediklerimiz", Yayına Hazırlayanlar: Gürol Banger ve Gürsel Özkan, T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998, 2-5.
- Özay, İl Han. Günışığında Yönetim, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.
- Pınar, Burak. "Vergi İncelemesinde Mükellef Haklarının Kullan(dır)ılma(ma)sı Sorunu: Savunma Hakkına Tespitler", 31. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Antalya, 2016, 136-169.
- Sarısu Kanmaz, Gökçe ve Aydın, Derin. "Vergi İnceleme ve/veya Vergi Tekniği Raporlarının İhbarnamenin Ekine Eklenmemesine İlişkin Bölge İdare Mahkemelerince Verilen Kararlar Arasındaki Aykırılığın Giderilmesi", *Yaklaşım*, S. 331, 2020, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 8.3.2023).

- Sezginer, Murat. "Usul Kanunlarında İdari İşlemin Dış Görünüşü", Yayına Hazırlayanlar: Gürol Banger ve Gürsel Özkan, T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998, 201-226.
- Soydan, Başar. Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.
- Sözen, Seda ve Sözen, Ömer Faruk. "Vergi/Ceza İhbarnameleri ile Birlikte Vergi İnceleme Raporunun ve Vergi Tekniği Raporunun Tebliğ Edilmesi Sorunu", 8.7.2020, <https://blog.lexpera.com.tr/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023).
- Şengöz, Yunus. "Vergi Tekniği Raporlarının Hukuki Sorunları ve Mükelleflerin Mülkiyet Hakkı Bağlamında Vergi İnceleme ve Savunma Hakları", *E-Yaklaşım*, S. 351, 2022, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 8.3.2023).
- Şenyüz, Doğan ve Kaplan, Recep. "Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2021, S. 155, 79-145.
- Usta, Fuat. "Vergi Tekniği Raporu Mükellefe Verilmezse Ne Olur?", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 333, 2016, 105-109.
- Yaltı, Billur. "Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 332, 2016.
- Yaltı, Billur. Vergi Yüklümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006.
- Yıldırım, Turan. "İdari İşlemler", Editör: Turan Yıldırım, İdare Hukuku, 7. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.
- Yıldız, Yiğit. "Anayasa Mahkemesinin, Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliğ Edilmemesi ile İlgili Kararı", *E-Yaklaşım*, S. 333, 2020, <https://portal.yaklasim.com/>, (Erişim Tarihi: 2.3.2023).
- Yılmaz, Ali Osman. Türkiye'de Vergi İncelemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- Yılmaz, Mustafa. "Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğ Edilmemesi Sorunsalı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 382, 2020, 136-142.

Anayasa Mahkemesi İhlal Kararlarının Vergi Yargısına Yansımaları*

Dr. Yunus Emre Yılmazoğlu
Danıştay VDDK Kıdemli Tetkik Hâkimi

ÖZET

Günümüzde idari yargı mercileri, idari yargı denetimini, idari eylem ve işlemlerin *hukuka uygunluğunun denetiminden ziyade kanuna uygunluk denetimine* indirgemişlerdir. Bu sınırlı denetim anlayışı, vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda vergilendirmenin *Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS)'ne uygunluk* boyutunun ihmal edilmesine ve idari davalarda temel hak ve özgürlüklerin gerektiği gibi korunamamasına yol açabilmektedir.

Kanunda öngörülen koşullar, somut olay ve kişilerden bağımsız bir biçimde, vergilendirmeye vücut veren hukuki durumları genel itibarıyla kapsamaya yöneliktir. Oysa, vergilendirme sonucu doğuran her hukuki durumun kendine özgü koşulları bulunabilmektedir. İdare kanunla kendine çizilen sınırlara riayet etmiş olsa bile somut olayın gerçekleştiği kendine özgü koşullarının dikkate alınmaması ölçsüz ve adalete aykırı sonuçların doğmasına neden olabilmektedir. Bu sonucun engellenmesi temel hak ve özgürlüklerin korunmasını önceleyen bir yaklaşımın benimsenmesine bağlıdır.

Türk Hukuk düzeninde temel hak ve özgürlüklerin kapsamı, koşulları ve korunma yöntemi kural olarak kanuna eşit (AİHS) ya da kanundan daha üst (Anayasa) düzeyde bulunan hukuk kaynaklarıyla düzenlenmiştir. İdari yargıcın hukuka uygunluk denetiminde vergilendirme işleminin sebep, konu ve amaç unsurlarına sadece kanuna uygunluk düzleminde yaklaşmaması, bu unsurları Anayasa ve AİHS'e uygunluk boyutuyla da okuması ve değerlendirmesi gerekir.

* Bu çalışma iki ayrı hakem değerlendirmesine tabi tutulmuş olup; hakem düzeltmeleri ve önerileri ışığında geliştirilmiş ve hakem onayları alınmıştır.

Bireysel başvuru sisteminin *ikincillik prensibi* ve *temel hak ve özgürlüklerin öncelikle iç hukukta korunması gerekliliğine* dayanan temel felsefesi de bu yaklaşım biçimini gerekli kılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuruda vergi uyuşmazlıklarından doğan idari davalarla ilgili bugüne değin çok sayıda ihlal kararı vermiştir. Bu kararlarda ilgili Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) jürisprüdansına da atıfta bulunarak temel hak ve özgürlüklerin korunmasına ilişkin genel ilkeler ortaya konulmuş ve idari yargı mercilerine hukuka uygunluk denetimi kapsamında temel hak ve özgürlüklerin korunmasıyla ilgili *olması gereken hukuk* açısından önemli referanslar sunulmuştur.

Bu çalışmada, temel hak ve özgürlüklerin korunmasına ilişkin söz konusu genel ilkelerin ne ölçüde vergi uyuşmazlığından doğan idari davalara yansıtılabildiği ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: vergilendirme, mülkiyet hakkı, hak temelli yaklaşım, hukuka uygunluk denetimi, ölçülülük ilkesi

THE REFLECTION OF THE CONSTITUTIONAL COURT JUDGEMENTS FINDING VIOLATION OF THE RIGHTS AND FREEDOMS ON ADMINISTRATIVE CASES ARISING FROM TAX DISPUTES

ABSTRACT

While the Administrative Jurisdiction Procedures Law specifies the boundaries of administrative jurisdiction as supervising “the legality of administrative actions and transactions”, contemporary administrative jurisdiction approach has imprisoned itself in a more limited area, that is, “supervision of compliance with the law”. This shallow approach, which limits itself by examining whether the administration acts within the boundaries drawn by the law, may sometimes lead to the neglect of the dimension of taxation determined by the Constitution and the European Convention of Human Rights (ECHR) and the inability to duly protect the right to property in administrative cases arising from tax disputes.

The conditions provided for in the law are intended to cover the legal situations that give rise to taxation in general, regardless of concrete events and persons. However, each legal situation arising

as a result of taxation may have its own unique circumstances. Even if the administration has complied with the limits set by the law, failure to consider these conditions may lead to disproportionate and unfair consequences. The prevention of this outcome depends on the adoption of an approach that prioritizes the protection of the fundamental rights and freedoms.

In the Turkish legal order, the scope, conditions and method of protection of the fundamental rights and freedoms are regulated by legal sources that are equal to the law (ECHR) or higher than the law (Constitution). In the supervision of compliance with laws, the administrative law judge must not approach the elements of the taxation such as reason, subject and purpose only within the plane of compliance with the law but must read and evaluate these elements also in terms of their compliance with the Constitution and ECHR.

The basic philosophy of the individual application system, based on the principle of subsidiarity and the need to protect fundamental rights and freedoms primarily in domestic law, also makes this form of approach necessary.

The Constitutional Court has so far delivered a large number of judgments finding violations of the rights and freedoms regarding administrative cases arising from tax disputes in individual applications. In these judgments, general principles regarding the protection of the fundamental rights and freedoms were set forth, and important references in terms of law, which should be related to the protection of the fundamental rights and freedoms, were presented to administrative judicial authorities within the scope of the review on the compliance of law.

It will be tried to reveal to what extent these general principles regarding the protection of fundamental rights and freedoms are reflected in administrative cases arising from tax disputes in this study.

Keywords: taxation, right to property, right-based conversion, the review on the compliance of law, principle of proportionality

GİRİŞ

Devlet, egemenliğini sürdürebilmek ve kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için sürdürülebilir mali kaynaklara ihtiyaç duyduğundan, bunları temin edebilmek amacıyla¹

1 Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, s. 4.

vergilendirme yetkisine, yani “*vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiilî güce*” başvurmaktadır².

Temsilsiz vergi olmaz ilkesiyle birlikte ele alınması gereken vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi mükelleflerinin temel hak ve özgürlüklerinin korunabilmesi amacıyla vergilendirme yetkisine getirilen en önemli kısıtlamalardan birisidir. En geniş anlamıyla kanunilik ilkesi, sadece verginin bir kanuna dayanarak alınmasını gerekli kılmamakta aynı zamanda verginin hukuka uygun şekilde alınmasını da gerektirmektedir³.

Verginin tarh ve tahsili sırasında idare çeşitli idari işlemler tesis etmektedir. Bu idari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ise idari yargı mercileri tarafından gerçekleştirilmektedir. Hukuka uygunluk denetimi sırasında idari yargı merciinin kendini sadece kanunda öngörülen koşullara uygunluğun denetimiyle sınırlaması, bireysel başvuru yoluyla hukuk sistemimizde yer edinmeye başlayan hak temelli yaklaşıma aykırı sonuçların doğmasına yol açmakta ve bu durum sayısı her geçen gün artan ihlal kararlarıyla kendini daha da görünür kılmaktadır.

Oysa bireysel başvuru sisteminin temel felsefesi gereği, temel hak ve özgürlükleri korumak Anayasa Mahkemesinden önce, idari ve yargısal makamların görevi olduğundan⁴ idari yargı mercilerinin, vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda kendilerini kanun hükümlerine uygunluğun denetimiyle sınırlamaması ve idari işlemin hukuka uygunluğunun denetiminde temel hak ve özgürlüklere müdahale açısından Anayasa ve AİHS’de belirlenmiş kriterlere göre şekillenmiş yeni bir yaklaşım benimsemeleri gerekmektedir.

Bu yeni yaklaşımı yadsıyıcı aksi tutum, başta devletin insan haklarına dayanma ülküsünün zarar görmesine ve devletin insan hakları alanındaki uluslararası sözleşmelerle belirlenmiş uluslararası yükümlülüklerini yerine getirememesine neden olmakta ve iç hukuk uygulamasında hukukun üstünlüğü ilkesinin egemen kılınmasını engellemektedir.

2 Blumenstein’den nakleden Çağan, N. (1982). s. 3.

3 Kumrulu, A. G. (1979). “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 36, S. 1-4, s. 150.

4 Ayşe Zıraman ve Cennet Yeşilyurt, B. No: 2012/403, 26/3/2013, § 16; Famiye Beğim ve Mehmet Tahir Beğim, B. No: 2017/21882, 10/2/2021, § 49.

Ayrıca bu yadsıyıcı tutum, temel hak ve özgürlükleri korumakla birincil derecede sorumlu ve görevli idari yargının itibar kaybetmesi ile bu konuda ikincil nitelikte sorumluluğu bulunan Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) hak dağıtan sıfatıyla süper temyiz mercii haline gelmesine yol açmaktadır. Yine bu tutum nedeniyle bireysel başvuru mercilerinin tespit edeceği ihlallerin sayısı ile bu ihlalin giderimi için, eğer ihlalin giderimi için öngörülmüşse, Devletin ödeyebileceği tazminat miktarı artmaktadır.

Nihayet bu olumsuz tutumun, temel hak ve özgürlükleri etkin bir biçimde koruyan devlet imajı yanında hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğin ortadan kalkmasına yol açtığında ve ekonomik anlamda -yabancı yatırımcının ülkemizi tercih etmemesi nedeniyle daha kırılgan bir ekonomik yapıya sahip olmamız gibi- olumsuz birçok sonucu da beraberinde getirdiğinde kuşku bulunmamaktadır. Nitekim uluslararası sermayenin bir ülkede yatırım yapmak için o ülkede hukuk düzeninin egemen olmasına ve olası hak kayıplarını telafi edici bir hukuk sisteminin kurulmuş ve işler durumda bulunmasına önem verdiği yadsınamaz bir gerçektir. Ekonomik açıdan öncelikle girişimcilerin bir ülkedeki devlet kurumlarının hukukun üstünlüğü ilkesine riayet edeceğine ve mülkiyet haklarının güvence altına alınacağına inanması gerekir. *Acemoğlu ve Robinson*'ın bu inancın Birleşik Devletlerdeki girişimciler açısından nasıl oluştuğunu incelemesi ilgi çekicidir. Yazarlar, Amerika Birleşik Devletleri'nde ekonomik kurumların, girişimcilerin "aşılmaz engellerle karşılaşmadan kolayca şirket kurmalarına olanak" tanıdığına, "aynı zamanda projelerinin finansmanını mümkün" kıldığına, ülkenin "emek piyasalarının (girişimcilerin) kalifiye çalışanlar bulmalarını" sağladığına ve "nispeten rekabetçi piyasa koşullarının (girişimcilerin) şirketlerini büyütme ve ürünlerini pazarlama fırsatı" sunduğuna dikkat çekmişlerdir. Ayrıca yazarlar bunlara ek olarak "siyasal kurumlar (ın) istikrar ve sürekliliği güvence altına" aldıklarına işaret etmişlerdir⁵.

Harari de iyi işleyen bir hukuk sistemi ve özgür bir yönetimi olan bir ülkenin gelişmiş bir eğitim sistemi ve uluslararası sektör oluşturmak için ihtiyaç duyacağı krediyi daha rahat bulabileceğini⁶ ve 20.

5 Acemoğlu, D. ve Robinson, J. A. (2020). *Ulusların Düşüşü Güç, Zenginlik ve Yoksulluğun Kökenleri* (Çeviren: Velioglu, F. R.), İstanbul: Doğan Kitap, s. 47.

6 Harari, Y. N. (2020). *Hayvanlardan Tanrılara: Sapiens, İnsan Türünün Kısa Bir Tarihi* (Çeviren: Genç, E.), İstanbul: Kolektif Kitap, s. 325.

yüzyılda insan haklarını korumanın etik bir mecburiyet olması yanında ekonomik büyümenin de anahtarı olduğunu⁷ vurgulamıştır.

AİHM'in bir önceki Başkanı *Robert Spano* da 3 Eylül 2020 tarihinde Türkiye Adalet Akademisinde verdiği *Yargı Bağımsızlığı – Hukukun Üstünlüğünün Temeli* konulu insan hakları dersinde hukukun üstünlüğünün neden insan haklarının korunmasında önemli ve demokratik bir toplumun gelişiminde temel bir ilke olduğu yönündeki sorulara yanıt aramıştır. Bu soruların zorluğuna ve bunlara verilebilecek cevapların sayısının sınırlanamayacağına değinen *Spano*, sürdürülebilir ekonomik gelişme ve refahın, devletlerin hukukun üstünlüğüne göre yönetilmesini gerektirdiğini belirtmiş, ayrıca hukukun üstünlüğünü ve insan haklarını korumayan bir toplumda işlevsiz bir yargının, yabancı yatırımı çekemeyeceğini vurgulamıştır⁸. Bu tespitler insan haklarını koruyan hukuk devleti imajının ekonomik refaha ulaşma ve bunun sürdürülebilirliğine katkısını açıkça ortaya koymaktadır.

Anayasa'yı ve AİHS'i idari davalarda uygulamayı reddeden "tutuk adalet anlayışına"⁹ sahip idari yargı mercisinin, bireysel başvuru mercilerinin ihlal kararı üzerine, ihlalin giderimi amacıyla yargılama yenilendiğinde, bu kez Anayasa ve AİHS'i esas alarak karar vermesi ise ne yazık ki adaletin tecellisini öteleyen yargısal bir ironiye dönüşmüş durumdadır. Bu ironiye bir son verilebilmesi vergi uyumsuzluğundan doğan idari davalarda Anayasa ve AİHS'in doğrudan uygulanabilir olduğunun kabul edildiği bir referans değişimini gerekli kılmaktadır.

I. ANAYASA VE AİHS'İN İDARİ DAVALARDA UYGULANMASI

A. POZİTİF HUKUKTAKİ DAYANAKLAR

Temel hak ve özgürlükleri korumak, öncelikle idari makamlar ve derece mahkemelerinin görevidir¹⁰. Temel hak ve özgürlüklerin

7 Harari, Y. N. (2020). *Homo Deus, Yarının Kısa Bir Tarihi* (Çeviren: Taneli, Poyzan Nur), İstanbul: Kolektif Kitap, s. 323.

8 https://echr.coe.int/Documents/Speech_20200903_Spano_Justice_Academy_Ankara_ENG.pdf (Son erişim tarihi: 12/7/2020).

9 Erkut, C. (2004). *Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı*, İstanbul: Yenilik Basımevi, s. 32, 145.

10 *Ayşe Zıraman ve Cennet Yeşilyurt*, § 16; *Famiye Beğim ve Mehmet Tahir Beğim*, § 49.

korunması bağlamında idari ve yargısal makamların öncelikle sorumlu olması bireysel başvuru sisteminin temel felsefesini oluşturmaktadır¹¹. Bir bütünlük arz eden bireysel başvuru sistemi, öngördüğü prensiplerin idari makamlar ve derece mahkemelerince de benimsenmesini gerekli kılmaktadır¹². AİHM'in bir önceki başkanı *Spano* da ikincillik ilkesi üzerinde yaptığı bir değerlendirmede ulusal mahkemelerin temel insan haklarının korunmasındaki rolüne değinmiştir. Bu konuda Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan uluslararası insan hakları sözleşmelerinin bu konuda geçerli olmasının elbette büyük önem taşıdığını belirten *Spano*, Türk yargıçlarının bu temel anayasal hükme etkin bir şekilde hayat vermeye devam etmesinin çok önemli olduğunu ifade etmiştir¹³.

Temel hak ve özgürlüklerin korunmasında öncelikle idari makamlar ve derece mahkemelerinin görevli olduğu yönündeki belirleme, bizi idari işlem tesis ederken veya idari eylemde bulunurken idari makamların, bu işlem ya da eylemlerin hukuka uygunluğunu denetlerken de idari yargı mercilerinin temel hak ve özgürlüklerin korunmasını önceleyen bir yaklaşım geliştirmeleri gerektiği sonucuna ulaştırmaktadır.

Temel hak ve özgürlüklerin konusu, kapsamı ve bunların korunmasında başvurulacak ölçütler açısından esas alınacak pozitif hukuk düzenlemeleri ise Anayasa ve milletlerarası anlaşmalardır.

Anayasa'nın özellikle temel hak ve özgürlüklerle ilgili ikinci kısmında yer alan hükümlerinin ve milletlerarası anlaşmaların idari davalarda doğrudan uygulanmasını engelleyen bir pozitif hukuk düzenlemesi yoktur. Aksine pozitif hukuk düzenlemeleri, Anayasa ve milletlerarası anlaşmaların idari davalarda uygulanma gerekliliğini ortaya koymaktadır.

11 Yılmazoğlu, Y. E. (2021). *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm - Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 20.

12 Zühtü Arslan'ın "Anayasa Mahkemesi Üyesi Basri Bağcı'nın Andicme Töreni Açılış Konuşması", 9/6/2020 <https://www.anayasa.gov.tr/tr/baskan/konusmalar/anayasa-mahkemesi-uyesi-basri-bagci-nin-andicme-toreni-acilis-konusmasi/> (Son erişim tarihi: 21/7/2020).

13 https://echr.coe.int/Documents/Speech_20200903_Spano_Justice_Academy_Ankara_ENG.pdf (Son erişim tarihi: 12/7/2020).

Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *birinci cümlesi* uyarınca usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar *kanun* hükmündedir. Anayasa'nın 138. maddesinin birinci fıkrası uyarınca da hâkimlerin *Anayasa'ya, kanuna ve hukuka* uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm vermesi gerekir.

Bu iki kuralın birlikte ele alınmasından idari davalarda hüküm tesis edilirken Anayasa yanında kanun hükmündeki hukuk kaynaklarının (usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmaların) da dikkate alınması ve dolayısıyla bu hukuk kaynaklarının idari davalarda doğrudan uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır¹⁴.

Milletlerarası anlaşmalar yönünden idari davalarda uygulanma kabiliyeti açısından AİHS'e ayrı bir parantez açmak gerekir. Türkiye AİHM'in bireysel başvuruları inceleme yetkisi ile mecburi yargılama yetkisini tanımıştır. AİHS'in uygulanma yöntemi gerek Türkiye gerek AİHS'e taraf diğer devletler aleyhine yapılan başvurular sonucunda verilen AİHM içtihatlarıyla şekillenmiştir¹⁵. Dolayısıyla AİHS, uygulamaya dönük olarak kapsamının metodolojik bir yöntemle bir yargı organı tarafından belirlenmiş olması nedeniyle idari davalarda uygulanma kabiliyeti açısından doğrudan referans alınmaya oldukça elverişlidir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin (a) işaretli bendi, Anayasa'nın ve AİHS'in idari davalarda uygulanabilirliğine ilişkin bir başka pozitif hukuk düzenlemesidir. Anılan kuralda "*İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları*" idari dava türleri arasında sayılmıştır.

14 Yaltı, B. (2007). "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları - Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/değer Kayıpları", *Vergi Dünyası*, S. 310, s. 36.

15 Bireysel başvuru öncelikle AİHM'nin yargılama yetkisinin kabul edilmesiyle hukuk sistemimizde kendisine bir yer bulmuştur. Türkiye, 4 Kasım 1950 tarihinde AİHS'i imzalamış, Sözleşme'nin onaylanmasına dair 10 Mart 1954 tarihli ve 6366 sayılı Kanun, 19 Mart 1954 tarih ve 8662 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. 18 Mayıs 1954 tarihinde "onay belgelerinin Avrupa Konseyi Genel Sekreterliğine tevdi edilmesiyle" AİHS, Türkiye bakımından "bu tarihte yürürlüğe girmiştir." Ayrıca 28 Ocak 1987'de Avrupa İnsan Hakları Komisyonu'nun bireysel başvuruları inceleme yetkisi ve 27 Eylül 1989 tarihinde ise AİHM'nin mecburi yargılama yetkisi tanınmıştır. Bilgiler <https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/tr/content/49-avrupa-insan-haklar-sozlesmesi/> ve <https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/tr/content/43-avrupa-insan-haklar-mahkemesi/>'den edinilmiştir (Son erişim tarihi: 2/7/2022).

Anılan kuralın bir benzerine daha önceki uygulamada 24/12/1964 tarihli 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 30. maddesinin 1/A bendinde yer verilmiştir. Bu kural uyarınca “*idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile kanuna aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılacak dâvalar*”ın Danıştayda çözümleneceği belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere 2577 sayılı Kanun'un 2. maddesi, 521 sayılı Kanun'a nazaran idari yargı denetimi kapsamında referans alınacak norm blokunu genişletmiş ve idari işlemlerin hukuka uygunluğunun incelenmesi görevini idari yargıya vermiştir. Hukuk kavramının, kanun kavramına kıyasla Anayasa ve usulüne uygun yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmaları da kapsayan daha geniş bir kavram olduğunda şüphe bulunmamaktadır. Bu nedenle idari yargı mercii gerçekleştirdiği hukuka uygunluk denetimini kanuna uygunlukla sınırlamamalı, kanun hükmünde olan (AİHS ve usulüne göre yürürlüğe konulmuş diğer milletlerarası anlaşmalar) ya da kanundan daha üstün konumda bulunan normların (Anayasa) sağladığı güvenceleri de hukuka uygunluk denetiminde gözetmelidir^{16, 17}.

Doktrinde Furtun “*batı demokrasilerinin önemli bir değeri*” yasallık ilkesinin özünü “*hükümetlerin halk temsilcilerinden oluşan parlamentolar tarafından çıkartılan, yasa adı ve niteliği taşıyan hukuk kuralları çerçevesinde icraatta bulunmaları ve icraatlarını yasalara uygun biçimde yapmaları*”¹⁸nın oluşturduğunu ifade etmekte sonrasında şu tespitte bulunmaktadır:

16 Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 97-98.

17 Anayasa Mahkemesinin benzer bir uyuşmazlıkta verdiği ihlal kararını dikkate almak suretiyle derdest uyuşmazlıkta yeni bir hak ihlaline yol açmamak için usuli kazanılmış hakka bir istisna tanıyarak uyuşmazlığı sonuçlandıran bir karar için bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 19/1/2022 tarihli ve E. 2020/853, K. 2022/17 sayılı kararı:

“*Yargılama sürecinde vergi mahkemesince uyuşmazlığın esasına ilişkin bir bozma kararına uyarak davayı reddetmesinin davalı idare lehine bir usuli kazanılmış hak oluşturduğu ve bu bağlamda ısrar kararında da ifade edildiği üzere temyiz incelemesinin ancak bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılması gerektiği ileri sürülebilirse de benzer bir uyuşmazlıkta Anayasa Mahkemesinin bir ihlal kararı verdiği ayrıca 2577 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan kurala temel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla istisna getirilebileceğinin açık olduğu ve Kurulumuzun halihazırda istikrar bulmuş uygulamasının da bu yönde olduğu gözetildiğinde mevcut yargılamada salt bozma kararına uyulmuş olmasından hareketle usuli kazanılmış hakkın varlığından söz edilemeyeceği tartışmasıdır.*”

18 Furtun, İ. H. (2009). *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Ankara: Yetkin Yayınları, s. 139.

“Dar anlamda yasallık ilkesi yasalar adil olmasa bile yargı organlarının yasa hükmünü göz ardı edip bunun yerine adalet gereklerine uygun düşen bir karar vermelerini engeller. Bu anlayış ise hukukun adaletten uzaklaşmasına ve meşruluğunu yitirmesine yol açar. Bu nedenle yasallık ilkesini geniş bir kapsamda hukuka uygunluk biçiminde anlamak gerekir”¹⁹.

Dolayısıyla hukuki meşruiyetin tesisi ve sürdürülebilmesi, yargı mercilerinin adalete uygun bir karar vermelerini ve yorum yoluyla kanunlara, hukuka uygunluk anlayışına uygun bir içerik kazandırmalarını gerekli kılmaktadır.

Yaltı, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2. maddesinde sınırları çizilen hukuk uygunluk denetiminin AİHS’i de kapsadığını belirtmektedir. Yaltı, Erku’t’a atıfla *“idare yargıcının etkin yargılama işlevinin doğrudan doğruya Kamu Kudreti ya da bizihi yargıcın kendisi tarafından kısıtlanması”* anlamında kullanılan *“tutuk adalet anlayışı”* -ni aşması ve vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda yargıcın idari işlemin kanunlara uygunluğunu denetlemekle yetinmemesi ve kanunların ötesine geçmeyen yargısal işlevden çıkması gerektiğini belirtmektedir²⁰. Ayrıca Yaltı, AİHS’in doğrudan etkili, mahkemeler önünde ileri sürülebilecek haklar yaratan uluslararası hukuk kuralları içermesi nedeniyle vergi yükümlüsünün hak talebinde bulunurken dayanabileceği bir hukuk kaynağı olduğunu ifade etmektedir²¹. Yazar, AİHS’in idari yargıç tarafından *destek ölçü normdan öte doğrudan ölçü norm* olarak uygulamada kullanılmasının Anayasa’nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının hukuken zorunlu sonucu olduğunu ifade etmekte ve AİHS’in idari yargıcın uyuşmazlıkların uygulanması ile idari yargıcın önündeki *“yasa ekranını (ecran legislatif)”²²* kaldıracağını vurgulamaktadır²³.

Azrak, idarenin kanuniliği ilkesinin geçerli olduğu hukuk sistemlerinde idari yargı mercilerinin uyuşmazlığı çözerken uygulaya-

19 a.g.e. s. 139.

20 Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., s. 36.; Erku, C. (2004). s. 32, 145. Buna göre vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda yargıç, AİHS ile çatışma halinde olan ve bireysel işlemin hukuki sebebini oluşturan vergi kanunu hükmünü ihmal ederek işlemi AİHS’e uygunluk taşımadığı gerekçesiyle iptal etmelidir. Yaltı, B. (2006), s. 35.

21 Yaltı, B. (2007). s. 36.

22 Azrak, A. Ü. (1992). *“İdari Yargıda Anayasaya Uygunluk Sorunu”*, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 9, s. 323, 324

23 Yaltı, B. (2007). s. 38-39.

cakları kanun kuralının anayasa ve anayasa üstü olarak tanımladığı uluslararası hukuk normlarına aykırılığı nedeniyle kanun hükümlerinin aşılmasını ve kanun üstü normların uygulanmasını “*yasa ekranı hipotezinin aşılması*” olarak nitelirmektedir. Yazar başta bu konuda çekingen davranan Türk idari yargısının zaman içinde bu yönde kararlar verdiğini ifade etmektedir²⁴. Ayrıca Anayasa’ya uygun yorumu, kanun hükümlerinin anayasallık blokuna dâhil normlara uygun düşecek biçimde yorumlanması olarak tanımlayan yazar, bu yorum yönteminin normlar hiyerarşisi ve anayasanın üstünlüğü ilkelerinden kaynaklandığını belirtmektedir. Normlar hiyerarşisi, alt normun geçerlilik nedeni olan üst norma uygunluğunu, *anayasanın üstünlüğü ilkesi ise alt basamaktaki normların anayasaya aykırı biçimde yorumlanmaması ve anayasanın sınırları dışında uygulanmamasını gerekli kılar*²⁵.

Arslan’a göre AİHS’in 1. maddesinde Taraf Devletlere Sözleşme’deki “*hak ve özgürlükleri*” “*herkes için*” güvence altına alma ve tanıma yükümlülüğünün yüklenmesi AİHS’in “*iç hukukta başkaca bir düzenlemeye gerek olmadan ulusal mahkemeler önünde*” “*doğrudan uygulanabilir kurallar içerdiğini*” göstermektedir²⁶.

Doktrinde idari davalarda hukuka uygunluk denetimine Anayasa ve AİHS’e uygun bir yorum kazandırılması gerektiğini savunan görüşlerden bir kısmı bu şekilde özetlenebilir.

Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru kararlarında AİHS ve AİHM içtihatlarını destek ölçü norm olarak kabul etmekte ve Anayasa hükümlerine bunlara uygun bir yorumla içerik kazandırmaktadır.

Anayasa’nın temel hak ve özgürlüklere ilişkin hükümlerinin idari davalarda uygulanması esnasında bu hükümlere kararlarıyla içerik kazandıran Anayasa Mahkemesi içtihatlarının; milletlerarası anlaşmaların idari davalarda uygulanması esnasında ise bunları yorumlama yetkisine sahip uluslararası kurum ve yargı organlarının tavsiye, çözüm, karar ve içtihatlarının dikkate alınması gerekmektedir²⁷. Bu bağlamda AİHS’in Anayasa’da öngörülen usulde onaylanarak yürürlüğe konulması sebebiyle kanun hükmünde olduğu, onay

24 Azrak, A. Ü. (1992). s. 328, 329.

25 Azrak, A. Ü. (1992). s. 332 - 339.

26 Arslan, Z. (2000). “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasa Yargısı: Uyum Sorunu ve Öneriler”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 17, s. 275.

27 Benzer görüş için bkz. Yaltı, B. (2007). s. 40.

aşaması tamamlanmış Eki Protokollerin de bu bağlamda değerlendirilmesi gerektiği ve AİHS'in idari davalarda uygulanması konusunda AİHS'i yargısal olarak yorumlama yetkisine sahip AİHM kararlarının da dikkate alınması gerektiği izahtan varestedir.

Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kararlarında benimsenen ilkelerin idari davalarda uygulanması kabul edildiği takdirde idari işlem ya da eylemin hukuka uygunluğunun denetimi Anayasa ve AİHS'e uygun bir yaklaşım kazanmış olacaktır. Bu durum temel hak ve özgürlüklerin korunması yaklaşımına uygun hareket eden idari yargının yargısal itibarının artmasını, temel hak ve özgürlüklerin etkin bir biçimde ve gecikmeksizin korunmasını ve hukuk devleti ilkesinin idari yargı mercileri eliyle hayata geçmesini sağlayacaktır.

B. ANAYASA ve AİHS'İN İDARİ DAVALARDA UYGULANMASINDA METODOLOJİK BİR YAKLAŞIM

1. Maddi haklar yönünden

a. Genel olarak

Temel hak ve özgürlüklerin korunmasında Devletin yükümlülüklerinin mahiyeti her bir idari uyuşmazlık açısından farklılık arz etmektedir. İdari yargı merciinin idari işlem ya da eylemin hukuka uygunluğunu denetlerken öncelikle uyuşmazlığın konusunun Devletin negatif (olumsuz edimde bulunmama) yükümlülükleriyle mi yoksa pozitif (olumlu edimde bulunma) yükümlülükleriyle mi ilgili olduğunu belirlemesi gerekir. Örneğin bir resen tarhiyata karşı açılan davada devletin negatif yükümlülüklerin ön plana çıktığı ve idarenin ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekli anlamda bir kanun hükmüne dayanmadan, kamu yararı amacı gözetmeden ve nihayet ulaşılmak istenen kamu yararına dayalı amaç ile bu amaca ulaşmak için seçilen tarhiyat tedbiri arasında adil bir denge kurmadan vergilendirmeye girişmemesi gerektiği söylenebilir. Haliyle idari yargı merciinin hukuka uygunluk denetiminin konusunu tarh işleminin yukarıda sayılan niteliği haiz olup olmadığı ve devletin negatif yükümlülüğüne uygun davranıp davranmadığı oluşturacaktır.

Bazen idari uyuşmazlıklarda devletin negatif ve pozitif yükümlülükleri iç içe geçmiş olabilir. Örneğin, bir vergi iade talebinin red-

dine dair işlemin iptali ile verginin faiziyle birlikte iadesi talebinin idari davaya konu edildiği bir uyuşmazlıkta, uyuşmazlığın devletin negatif yükümlülüklerine ilişkin boyutunu iade talebinin reddinin hukuka uygunluğu oluşturur. İşlemin hukuka aykırı olduğu ve verginin faiziyle birlikte iadesi gerektiği sonucuna ulaşıldığında, idarenin ödemekle yükümlü olduğu faiz türünün ve miktarının belirlenmesinde devletin pozitif yükümlülükleri devreye girer. Bu bağlamda idari yargı merciinin *taleple bağlılık ilkesini*²⁸ de gözeterek talep edilen tutarın enflasyon karşısında uğradığı değer kaybını telafi edici oranda faize hükmetmesi, mülkiyet hakkının korunması açısından devletin olumlu edimde bulunma yükümlülükleri kapsamındadır.

Öte yandan maddi anlamdaki temel hak ve özgürlüklerin koruduğu menfaatler her bir hak ve özgürlük bağlamında farklılaşmaktadır. Örneğin mülkiyet hakkı açısından mevcut mülkler ile bazı şartlar altında bir mülkü edinmeye dair meşru beklenti bu hak bağlamında korumaya sahipken²⁹, özel hayata saygı hakkı kapsamında korunan

28 Ünlüçay, idari yargıda taleple bağlılık kuralının istisnasız ve katı bir biçimde uygulanması nedeniyle dava dilekçelerindeki talep sonucuyla sınırlı bir tazminat miktarı elde edebilen davacıların enflasyon olgusu nedeniyle tazminat miktarının gerçek değerini elde edemediklerine dikkat çekmektedir (Ünlüçay'ın bu düşüncesinin yer aldığı makalesinin, 2577 sayılı Kanun'un 16. maddesinin (4) numaralı fıkrasına 11/4/2013 tarihli ve 6459 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen ve tam yargı davalarında belirli koşullar altında dava dilekçesinde belirtilen miktarın ıslah edilebilmesini öngören kuraldan önce yayımlandığı da gözetilmelidir). Ünlüçay, *Güran'ın ultra petita olarak bilinen istemle bağlı olma kuralının idari yargı tarafından terk edilmesi düşüncesine* (Güran, S. (1980). "Türk İdare Hukukunda Tazminat Miktarının Saptanması", *Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu*, İstanbul: Fakülteler Matbaası. s. 168.) atıfta bulunarak taleple bağlılık kuralının tam yargı davalarında sadece davanın konusu yönünden uygulanabileceğini, idari yargı mercilerinin 2577 sayılı Kanun'un 3. maddesindeki kural nedeniyle dava dilekçesinde zorunlu olarak gösterilen tazminat miktarıyla bağlı kalmadan karar tarihi itibarıyla belirlenen gerçek zararı tazmin etmeleri gerektiğini ve 2577 sayılı Kanun'da, içtihatla geliştirilebilecek bir uygulamaya bir engel bulunmadığını savunmaktadır. Ünlüçay, M. (1998). "İdarenin Tazmin Borcu ve Enflasyon Olgusu", *Danıştay Dergisi*, S. 94., s. s. 3, 9, 10. Hukuka aykırı vergi tarh edilmesi idarenin mali sorumluluğunu gerektiren kusurlu bir davranış oluşturduğundan, mükellefin ödediği vergiyi enflasyon oranındaki değer kaybını karşılayacak tutarda faiziyle birlikte geri almasında tam yargı davasının bir dayanak teşkil edebileceği hakkında: Bayar, İ. N. (2003). "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11., S. 3-4, s. 314-316.

29 N.K.M./Macaristan, B. No: 66529/11, 14/5/2013, §§ 33, 35; AYM, E.2015/39, K.2015/62, 1/7/2015, § 20; E.2018/136, K.2019/21, 10/4/2019, §19; İlyas Yılmaz,

menfaatler yönünden kapsayıcı bir tanım ve belirlemede bulunmak³⁰ oldukça zordur.

Diğer yandan, maddi anlamdaki temel hak ve özgürlüklerin korunmasında Anayasa Mahkemesi tarafından, Anayasa kuralları temel alınarak belirlenen kriterler de farklılaşmaktadır. Örneğin vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulduğunda, müdahalenin Anayasa'ya uygunluğu, müdahalenin *ulaşılabilir, belirli, öngörülebilir, şekli anlamda bir kanuni temele sahip olup olmadığı, kamu yararına dayalı meşru bir amaç gözetip gözetmediği ve ölçülü olup olmadığı* ölçütlerini sağlayıp sağlamadığına göre değerlendirilir³¹. Vergilendirme yoluyla ifade özgürlüğüne müdahalede bulunduğu anda ise bir önceki cümlede anılan testte kanunilik koşulunun gereklilikleri aynı kalmakla birlikte, meşru amaç bakımından Anayasa'da anılan ifade özgürlüğünün sınırlandırılmasına yönelik sebeplerin dikkate alınması gerekmekte, ayrıca müdahalenin ölçülülüğünden ziyade *demokratik toplum düzeninin gereklerine uygunluğu* değerlendirilmektedir³². Bir temel hak ve özgürlükle bağlantılı ayrımcılık yasağının değerlendirilmesine yönelik test ise *ayrımcılık temelinin bulunup bulunmadığı, farklı muamelenin var olup olmadığı, farklı muamelenin objektif ve makul bir nedene dayanıp dayanmadığı ve ölçülü olup olmadığı* ile sınırlıdır³³. Testlerin farklılığı ortaya çıkan sonuçların da farklı olmasına yol açabilir. Örneğin, bir müdahale, mülkiyet hakkının korunmasına yönelik güvencelere aykırılık teşkil etmemekle birlikte müdahalenin mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak ileri sürülen ayrımcılık yasağına aykırılık taşıdığı sonucuna ulaşılabilir. Bu kavramlara AİHM tarafından AİHS bağlamında yüklenen anlam ve bunların kapsamı da değişebilmektedir.

Tüm maddi anlamdaki temel hak ve özgürlüklerin idari davalarda nasıl uygulanacağını belirlemenin oldukça kapsamlı bir çalışmayı

B. No: 2015/1927, 22/3/2018, § 51; A.N.A., B. No: 2014/109, 20/9/2017, § 56; Kemal Yeler ve Ali Arslan Çelebi, B. No: 2012/636, 15/4/2014, §§ 36, 37

30 Koch/Almanya, B. No: 497/09, 19/7/2012, § 51; Bülent Polat [GK], B. No: 2013/7666, 10/12/2015, § 61.

31 Çok sayıda karar arasından *Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 62; *Filiz Freifrau Von Thermann ve İnci Sieber*, B. No: 2019/33855, 13/9/2022, § 40.

32 Çok sayıda karar arasından *Yaman Akdeniz (2)* [GK], B. No: 2016/6815, 15/2/2023, § 78.

33 Çok sayıda karar arasından *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018, § 77.

gerektirdiği ve bunun bu çalışmanın kapsamını aşacağı açıktır. Bu yüzden çalışmayı bir idari uyuşmazlık türünü ve maddi haklardan birini esas alarak sürdürmek, diğer maddi haklar yönünden farklılıklar bağlamında ise yukarıda anılan hususlara atıfta bulunmak, amaca ulaşmak açısından daha elverişli bir yöntem sunacaktır.

Vergilendirme, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasında bir müdahale aracıdır. Vergilendirme yetkisinin kullanımına izin veren bir yasa yapılması, bu yasa kapsamında çeşitli idari işlem ya da eylemler tesis edilmesi ve bu işlem ya da eylemlerin yargı mercileri önünde uyuşmazlığa konu edilmesi halinde verilen yargı kararları bütüncül olarak kamu gücünün vergilendirme yoluyla temel hak ve özgürlüklere müdahalesini ortaya koymaktadır. Devletin vergilendirme yetkisini kullanması, bireylerin farklı temel hak ve özgürlüklere müdahale edilmesi sonucunu doğurur. Anayasa Mahkemesi bir kararında bu durumu şöyle ifade etmiştir:

*“Genelde sosyal ve ekonomik haklar dışında kalan öbür hak ve özgürlüklerin de vergi düzenlemelerinden etkilenecek yönleri bulunmaktadır. Genelde, Devlet gelir ve giderlerinin söz konusu olduğu her alanda vergi ilişkisi doğal bir sorundur. Vergi düzenlemeleri hemen hemen **tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen** yasama işlemleridir. Devletin, akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar³⁴.”*

Vergilendirme yetkisinin kullanımı birçok temel hak ve özgürlüğe müdahale içerebilir³⁵. Ancak “akçalı bir ilişki olması nedeniyle” vergilendirmenin “en somut tezahürü “mülkiyet hakkı” üzerinde kendini göstermektedir³⁶. Vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkı sınırlandırıldığında kişinin malvarlığından devlet hazinesine bir transfer gerçekleşmiş olur. Kanunla vergi yükümlülüğü getirilmesi ve kanunda öngörülen koşullara uygun olarak söz konusu verginin tarh ve tahsiline ilişkin idari işlemlerin yürütülmesi mülkiyet hakkının serbestçe kullanımını önler³⁷.

Bu bağlamda çalışmamızda idari davaya konu olabilecek uyuşmazlıklardan *vergi uyuşmazlıklarını*, temel hak ve özgürlüklerden ise

34 AYM, E.1989/6, K.1989/42, 7/11/1989 (Vurgu bu makalenin yazarına aittir).

35 Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 97-98.

36 Kaplan, R. ve Yılmazoğlu, Y. E. (2015). “AİHM ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 21, s. 449, 450.

37 Furtun, İ. H. (2009). s. 220.

vergisel müdahalelerin en somut tezahürüne konu olan *mülkiyet hakkını* esas alınarak açıklamalarımızı sürdürmek istiyoruz.

b. Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması

İdari yargı mercii, öncelikle, dava konusu olayda ihlal edildiği ileri sürülen ilgili temel hak ve özgürlüğün korunması yönünden Anayasa Mahkemesi ve AİHM uygulamasında Anayasa ve AİHS temel alınarak belirlenen kriterleri tespit edecek ve idari işlemin hukuka uygunluk denetimi kapsamında bunları uygulayacaktır.

Mülkiyet hakkı sınırlandırılabilir bir hak olup vergilendirme, kural olarak, mülkiyet hakkının kullanımına bir sınırlama teşkil eder. Mülkiyet hakkının sınırlanması idarenin vergi uyuşmazlığı doğuran bir idari işlemi ile somutlaşır. Bu işlemin hukuka uygunluğunun denetlenebileceği dava, idari dava türlerinden bir iptal davasına vücut verir.

Bu noktada kadim bir tartışmaya, vergi uyuşmazlığından doğan davaların hukuki niteliğine kısaca değinmek gerekir. Vergi uyuşmazlığından doğan davaların hukuki niteliği doktrin ve yargı kararlarında oldukça tartışmalı bir konu olup henüz herkes tarafından benimsenmiş bir çözüm bulunamamıştır. Tartışmalar, bu davaların, idari dava türlerinden *iptal davası* ya da *tam yargı davası* olarak mı nitelenmesi gerektiği yoksa *kendine özgü* bir dava türü mü olduğu noktasında yoğunlaşmaktadır. Ancak bu tartışmalar çalışmanın kapsamını aşacağından, bu konuyu katıldığımız görüş kapsamında irdelemek istiyoruz.

Doktrinde, iptal davası açabilmek için aranan menfaatin meşruluğu şartı, yani menfaatin hukuken himayeyi gerektirmesinin, *hak ve menfaat* kavramlarının birbirinin içine geçmesine neden olduğu savunulmaktadır. İdari yargılama usulü hukuku açısından tam yargı davalarında *bir hakkın muhtel olması* ön koşul olarak belirlenmiştir. Hakkın muhtel olması, hakkın (hukuken korunan menfaatin) muhtemel tehlikeyle karşı karşıya bırakılmasından öte bir anlam taşımalıdır. Bu noktadan hareketle, vergi uyuşmazlığından doğan bütün davaları kapsayacak bir tanımlama yerine idari dava türünün tespiti noktasında her vergi uyuşmazlığının kendi özelinde değerlendirilmesi daha sağlıklı bir yol oluşturmaktadır³⁸.

38 Candan, T. (1984). "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar", *Danıştay Dergisi*, S. 54-55, s. 36.

Vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların hukuki niteliği irdelenirken vergi ödevlisinin malvarlığına dâhil değerlerin idareye geçmiş olması olgusuna odaklanılmaktadır. Buna göre vergi uyuşmazlığından doğan davaların idari dava türlerinden hangisi kapsamında kaldığının saptanmasında ölçüt, "...hak ihlali (nedeniyle) tam yargı davasıyla telafi edilebilecek olumsuz maddi sonuçların da doğmuş olmasıdır. Yani, idari işlem dolayısıyla bir zarar verilmiş olması veya geri istenebilecek bir meblağın idarenin kasasına geçmesiyle idare edilenin mal varlığında bir azalmanın meydana gelmiş bulunması gerekir"³⁹.

Yukarıda anılan Candan'a ait çözümlemeden, idari işlemin ilgili açısından zarara neden olacak maddi sonuçlarını doğurmadığı sürece tam yargı davası açılmayacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Buna karşılık, iptal davasının ön koşulunun menfaat ihlali olması nedeniyle hak ihlaline neden olan idari işlemlerin ilgili açısından zarar doğurucu sonuçları gerçekleşmiş olsa bile işlem, sadece objektif yargı denetimine yani iptal davasına da konu edilebilecektir⁴⁰.

İdari davada davacı, idare lehine geçmiş ya da ilgilinin malvarlığına geçmesi idarece engellenmiş bir değer tazminini istemedikçe, bir başka anlatımla, vergi uyuşmazlığından doğan dava davacıya ilişkin bir hakkın ihlali iddiasına yönelik olmadıkça, bu dava işlemin iptalini sağlama amacıyla menfaat ihlaline dayanarak açılmış bir *iptal davasıdır*. Diğer yandan bir işlemin yürütülmesi bağlamında davacının malvarlığına dâhil değerleri idare lehine geçmiş ya da malvarlığına dâhil olacak bazı değerleri edinmesi engellenmiş, bir başka ifadeyle vergi ödevlisinin mülkiyet hakkı somut olarak etkilenmiş olabilir. Bu durumda idari dava türünün tespitinde *idari işlemin yü-*

39 Candan, T. (1984). s. 37 (Parantez içi ifade bu makalenin yazarına aittir); Kumrulu, A. G. (1989). *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler- Nitelik*, Ankara (Çoğaltma), s. 202.

"...(V)ergi davası kavramının kapsamına ilişkin belirsizlik, vergi ve vergi benzerlerine ilişkin birbirinden çok farklı nitelikteki uyuşmazlıkların tümünün birden iptal ya da tam yargı davası kategorilerinden birine dâhil edilmesini olanaksız kılmaktadır. Bu kapsamda görülebilecek uyuşmazlıklardan bazıları iptal davası, bazıları ise tam yargı davası niteliği taşımakta; hatta tahakkuku tahsile bağlı vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda olduğu gibi, kimi durumlarda, davanın niteliğinin belirlenmesi davacının inisiyatifine kalmaktadır." Öztürk, K. B. (2009). "İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 2009, C. II, s. 1123.

40 Candan, T. (1984). s. 37.

rütülmesi nedeniyle davacı aleyhine doğan bu sonuç kadar davacının dava açmaktaki iradesi de önem kazanmaktadır⁴¹.

Vergi uyumsuzluğundan doğan idari davanın türüne ilişkin bu belirlemelerden sonra, idari davada, vergi uyumsuzluğu doğuran idari işlemin hukuka uygunluğu denetlenirken de kural olarak idari işlem biçiminde somutlaşan müdahalenin kanuni formlara uygunluğunun ötesinde Devletin Anayasa ve AİHS’de öngörülmüş negatif yükümlülüklerine uygun olup olmadığının da irdelenmesi gerektiği ifade edilmelidir. Bu kapsamda öncelikle Anayasa ve AİHS bağlamında mülkiyet hakkının korunmasında Devletin negatif yükümlülüklerine bir göz atmak gerekmektedir.

Anayasa’nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı korunmuş; 13. maddesinde de temel hak ve hürriyetlerinin maddede sayılan ölçütler dâhilinde (*kanuna dayanma, anayasal meşru bir amacı gerçekleştirme ve ölçülü olma*)⁴² müdahaleye konu olup sınırlanabileceği belirtilmiştir. Bir başka anlatımla Devlete, sınırlandırılabilir nitelikteki temel hak ve hürriyetleri bu ölçütleri görmezden gelerek sınırlamama konusunda bir *negatif* yükümlülük yüklenmiştir⁴³. Anayasal açıdan, Devletin

41 Örneğin, vergi uyumsuzluğundan doğan dava, tevkifat usulüyle hukuka aykırı olarak tahsil edildiği ileri sürülen tutarın iadesi gibi bir tazmin istemini içeriyorsa, o halde tam yargı davasından bahsedilebilir. Bu istem, 2577 sayılı Kanun’un 12. maddesi uyarınca, tek başına bir tam yargı davasına vücut verebileceği gibi, tevkifat usulüyle tahsil işleminin iptali istemi ile de birlikte ileri sürülebilir. Bu durumda iptal davası ile tam yargı davası birlikte açılmış olur (Bu davada sübjektif dava ehliyetinin, davanın hem menfaat ihlalini hem de hak ihlalini içermesi nedeniyle, menfaate göre davacıya daha yakın olan hak ihlali ölçütüne göre saptanması gerekir). Öte yandan, bu halde salt zarar doğuran işlemin, yani tevkifat usulüyle tahsil işleminin iptal davasına konu edilebilmesi de mümkündür. Doğan zararın giderilmesi ise iptal davası sonucunda verilecek kararın veya bu karara karşı kanun yollarına müracaat edilmesi halinde verilecek kararın tebliğ edilmesini takiben açılacak bir tam yargı davasıyla istenebilir.

42 *Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 62.

43 Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkının korunmasında Devletin negatif ve pozitif yükümlülüklerinin bazı durumlarda birinden ayrılmasının mümkün olmadığını ve uygulanacak ilkelerin benzeştiğini belirtmektedir. *Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2014/17196, 25/10/2018, § 70. AİHM, devletin AİHS’e Ek 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesi kapsamındaki “negatif ve pozitif yükümlülükleri” arasındaki sınırların “kesin” olarak belirlenemeyeceğini ancak uygulanabilir ilkelerin benzer olduğunu ifade etmektedir. Uyuşmazlık ister devletin pozitif yükümlülüğü açısından ister kamu otoritesinin meşruluğunun irdelenmesi gereken bir müdahalesi bakımından analiz edilsin, uygulanacak kriterler esasında farklı değildir. Her iki halde de toplum genel yararının gerekleri ile kişinin mülkiyet hakkının korunması

mülkiyet hakkını Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen güvencele-
re aykırı olarak sınırlamakla yetinmemesi (*ulaşılabilir, öngörülebilir ve
belirli olmayan şekli anlamda bir kanun hükmüne dayanmaksızın, anayasal
meşru bir amaç gözetmeksizin ve ölçüsüz bir biçimde mülkün değerini düşü-
rücü müdahalelerden kaçınması*) gerektiği anlaşılmaktadır.

AİHS'e Ek 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinde de mülkiyet hakkı
güvence altına alınmış ve bu hakkın ancak hukuken öngörülen ko-
şullara uygun olmak kaydıyla genel yararı gözeten meşru bir amaca
dayanarak ve orantılı bir biçimde sınırlanabileceği belirtilmiş; taraf
devletin mülkiyet hakkının korunmasındaki *negatif* yükümlülüğü-
nün kapsamı belirlenmiştir.

Özetle, mülkiyet hakkına müdahalenin AİHS açısından hukuki,
Anayasa açısından ise şekli anlamda kanuni bir dayanağı bulunma-
lıdır. Bu kriterlere göre hukuki/kanuni dayanak ulaşılabilir, belirli ve
öngörülebilir nitelikte olmalıdır. Ayrıca müdahalenin Anayasa ya da
AİHS'de öngörülmüş meşru bir amacının bulunması gerekir. Mülki-
yet hakkı açısından Anayasa'da kamu yararı, AİHS'de ise genel yarar
sınırlamada meşru amaç olarak öngörülmüştür. Son olarak mülkiyet
hakkına getirilen sınırlamada müdahale ile ulaşılmak istenen amaç
ile müdahale konusu tedbir arasında anayasal açıdan ölçülülük (*el-
verişlilik, gereklilik ve orantılılık*), AİHS açısından ise orantılılık ilişkisi
bulunmalı, bu bağlamda müdahale kişiye adil dengeyi bozan bir kül-
fet yüklememelidir.

İdari yargıcın, mülkiyet hakkının korunması açısından Devletin
negatif yükümlülükleri bağlamında Anayasa ve AİHS'de belirlenen
bu ölçütlere, metodolojik olarak, vergi uyumsuzluğu doğuran idari iş-
lemin hukuka uygunluğunun denetiminde 2577 sayılı Kanun'un 2.
maddesinde iptal davaları için öngörülen inceleme yöntemi içinde
bir yer bulması gerekmektedir.

Bu tespitite bulunmadan önce şu hususun belirtilmesinde fayda
vardır: Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu, AİHM'e baş-
vuru yoluna nazaran daha önce tüketilmesi gereken bir yoldur. Ay-
rıca Anayasa'da müdahalenin kanuniliğinin muhakkak şekli anlam-
da bir kanun hükmüne dayanması öngörüldüğünden, Anayasa'da

gerekliliği arasında adil bir denge kurulmalıdır. *Sporrong and Lönnroth/İsveç* [GK],
B. No: 7151/75, 7152/75, 23/9/1982, § 69.; *Kotov/Rusya* [BD], B. No: 54522/00,
3/4/2012, § 110.; *S.L. ve J.L./Hırvatistan*, B. No: 13712/11, 7/5/2015, § 59.

kanunilik bağlamında öngörülen güvencenin, müdahalenin hukuki bir dayanağının bulunmasını yeterli gören AİHS'e nazaran daha üst düzeyde olduğu söylenebilir. Bu iki saptamadan hareketle idari yargıcın, vergi uyuşmazlığına neden olan bir müdahalede Anayasa'da sayılan güvenceleri öncelikle dikkate alması ve bunların içeriğini, Anayasa Mahkemesi içtihatları ışığında doldurması gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

Anayasa'da öngörülen ve kapsamı Anayasa Mahkemesi içtihatları ışığında belirlenen kanunilik, meşru amaç ve ölçülülük kriterleri, vergi uyuşmazlığı doğuran bir idari işlemin hukuka uygunluğunun denetiminde, sırasıyla, idari işlemin sebep, amaç ve konu unsurları bağlamında yapılacak incelemede dikkate alınmaya elverişlidir.

Sonuç olarak, mülkiyet hakkı açısından idari işlemin denetiminde esas alınacak kriterler "*sebebe unsur*" yönünden denetimde müdahalenin dayandığı hukuk normunun/kanunun ulaşılabilirliği, belirliliği ve öngörülebilirliği, "*amaç unsur*" yönünden denetimde Anayasa'da meşru bir amacın varlığı, "*konu unsur*" yönünden denetimde ise idari işlemin müdahalenin öngördüğü amaca ulaşma açısından ölçülülüğüdür. İdari yargıç, temel hak ve özgürlükleri korumanın öncelikle kendi görevi olduğunun bilincinde olarak ve kendini kanun kurallarıyla sınırlayan "*tutuk adalet anlayışını*"⁴⁴ bir kenara bırakarak, idari işlemin hukuka uygunluğunun denetiminde anılan hususları da dikkate almalıdır. Davacılar ya da davacı vekilleri de dava dilekçelerinde hukuka aykırılık iddialarını bu temelde ileri sürmelidir.

2. Yargılama usulüne ilişkin güvenceler yönünden

a. Adil yargılanma hakkı

Anayasa ve AİHS bağlamında yargılama usulünü teminata bağlayan hak, adil yargılanma hakkıdır. Adil yargılanma hakkı, kişilere, tarafı oldukları uyuşmazlıkların, içerdiği teminatlara uygun bir şekilde yürütülmesi güvencesini sağlar.

Adil yargılanma hakkı, Anayasa'nın "*Hak arama hürriyeti*" başlıklı 36. maddesinde teminat altına alınmış ve maddede, herkesin yargı organlarına davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkına sahip ol-

44 Erkut, C. (2004). s. 32, 145.

duğu belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesine göre bu “*maddeyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biridir.*”⁴⁵

Anayasa Mahkemesinin, adil yargılanma hakkının kapsamını belirlerken Anayasa’nın 36. maddesine “*ile adil yargılanma*” ibaresinin eklenmesine ilişkin değişikliğin gerekçesi yanında AİHS’in 6. maddesinin (1) numaralı fıkrası ve bununla ilgili AİHM içtihatlarına da yollamada bulunduğu gözlemlenmektedir⁴⁶.

Adil yargılanma hakkı, “*nesnel bir yargılama sonucunda adil bir karara varmayı*”⁴⁷ teminat altına aldığından ve kural olarak bir sonuç güvencesi içermediğinden⁴⁸, bu hak bağlamında yapılan incelemelerin konusunu yargılamanın sonucu değil “*yargılama süreci*”⁴⁹ oluşturur. Bir başka ifadeyle “*içerik olarak adil bir karar verilip verilmediği değil, adil bir karar verilebilmesi için gerekli koşulların sağlanıp sağlanmadığı*”⁵⁰ bu hak bağlamında sorgulamaya tabi tutulur.

Öte yandan bireysel başvuru mercilerinin adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiası yönünden yaptıkları inceleme “*başvuru konusu yargılamanın bir bütün olarak adil olup olmadığının değerlendiril-*

45 Vedat Benli, B. No: 2013/307, 16/5/2013, § 30.

46 Çok sayıda karar arasından bakınız: Fazlı Celep, B. No: 2015/1025, 21/3/2018, § 22 (silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleri); Mustafa İbiş, B. No: 2015/13089, 17/7/2018, § 28 (silahların eşitliği ilkesi) Güney Atmaca Petrol A.Ş., B. No: 2016/9567, 18/7/2018, § 21 (gerekçeli karar hakkı).

47 İnceoğlu, S. (2018). *Adil Yargılanma Hakkı Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4*, Ankara: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Sisteminin Desteklenmesi Projesi Yayını, s. 1.

48 Açık ve bariz takdir hatasına dayanan bir yargılama, yargılamanın hakkaniyetinin zedeleyerek adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturacaktır. Uyuşmazlığın esasına ilişkin bu istisnai durum haricinde adil yargılanma hakkı yargılama sürecinin yürütülmesine ilişkin usuli (prosedürel) güvenceler (mahkemeye erişim hakkı, gerekçeli karar hakkı, silahların eşitliği ilkesi, makul sürede yargılanma hakkı gibi) içermektedir. Anayasa Mahkemesi de adil yargılanma hakkının maddi değil şekli adaleti tesis etmeye yöneldiğini incelediğimiz kararında vurgulamıştır: “*Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı maddi adaleti değil şekli adaleti temin etmeye yönelik güvenceler içermektedir. Bu bakımdan adil yargılanma hakkı davanın taraflardan biri lehine sonuçlanmasını garanti etmemektedir. Adil yargılanma hakkı temel olarak yargılama sürecinin ve usulünün hakkaniyete uygun olarak yürütülmesini teminat altına almaktadır*” M.B. [GK], B. No: 2018/37392, 23/7/2020, § 80.

49 İnceoğlu, S. (2018). s. 1.

50 a.g.e. s. 1.

*mesine yöneliktir*⁵¹." Adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvenceleri ihlal eden yargılama usulüne ilişkin eksiklik, yargılama süreci içinde giderilmiş ve ortada yargılamanın bütünsel açıdan adilliğini zedeleyecek bir husus kalmamışsa bu hakkın ihlal edildiğinden artık söz edilemez.

AİHM uygulamasında, AİHS'in 6. maddesinde öngörülen adil yargılanma hakkı kapsamındaki hak ve ilkelerin ancak "*medeni hak ve yükümlülükler ile ilgili uyuşmazlıkların ve bir suç isnadının esasının karara bağlanması esnasında*" uygulanabilir olduğu kabul edilmekte⁵² ve hakkın kapsamı anılan konularla sınırlı şekilde algılanmaktadır. Dolayısıyla adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiası, her uyuşmazlıkta değil ancak bu sayılan türdeki uyuşmazlıklar yönünden ileri sürülebilir. Anayasa Mahkemesi de AİHM'in bu uygulamasına atıfta bulunmakta ve "*hak arama hürriyetinin ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilmek için başvurusunun ya medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili bir uyuşmazlığın tarafı olması ya da başvurucuya yönelik bir suç isnadı hakkında karar verilmiş olması gerektiğini*⁵³" belirtmektedir.

AİHM uygulamasında, vergi uyuşmazlıklarında adil yargılanma hakkına ilişkin AİHS'in 6. maddesinin *medeni hak ve yükümlülük*lere ilişkin boyutunun konu yönünden uygulanabilir olmadığı kabul edilmektedir⁵⁴. Vergi cezalarıyla ilgili şikâyetlerin ise bu maddenin *suç isnadı* boyutunda incelenebileceği kabul edilmektedir⁵⁵. Anayasa Mahkemesi ise *E.T.Y.İ. A.Ş.* kararında AİHM'in bu içtihadının aksine vergi uyuşmazlıklarında adil yargılanma hakkının her iki boyutu yönünden de konu bakımından kabul edilebilir bulunduğu karar vermiştir⁵⁶. İdari yargı kararları bireysel başvuru yoluyla öncelikle Anayasa Mahkemesi önüne taşınacağından, idari yargıcın, vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda adil yargılanma hakkının

51 *Yüksel Hançer*, B. No:2013/2116, 23/1/2014, §19 AİHM, bir yargılamanın adil olup olmadığını değerlendirirken, usule aykırılıkların yargılamanın ileri aşamalarında giderilip giderilmediğini incelemektedir. *Mialthe/Fransa* (No:2), B. No:18978/91, 26/9/1996, §§ 45-46.

52 *Ferrazzini/İtalya*, B. No: 44759/98, 12/7/2001, § 18.

53 *Adnan Oktar*, B. No: 2012/917, 16/4/2013, § 21.

54 *Ferrazzini/İtalya*, B. No: 44759/98, 12/7/2001, §§ 25-31.

55 Ayrıca bkz. *Bendenoun/Fransa*, B. No: 12547/86, 24/2/1994, § 47; *Janosević/İsveç*, B. No: 34619/97, 23/7/2002, §§ 64-71; *Morel/Fransa* (k.k.), B. No: 54559/00, 3/6/2003.

56 *E.T.Y.İ. A.Ş.*, B. No: 2013/596, 8/5/2014, §§ 20-29.

uygulanabilirliği ile ilgili Anayasa Mahkemesinin geniş yorumunu esas alması ve yargılama sürecini bu hakkın sağladığı güvencelere uygun biçimde yürütmesi gerektiği düşünülmektedir.

b. Maddi hakların usul boyutu

Yargılama usulü, sadece adil yargılanma hakkı kapsamındaki hak ve ilkelerle teminat altına alınmamıştır. Anayasa Mahkemesi ve AİHM içtihatlarında maddi hakların usul boyutunun olduğu da kabul edilmektedir. Bu bağlamda bir maddi hakka müdahalenin orantılı olduğunun kabul edilmesi müdahale ile ulaşılmak istenen amaç ile bireyin ihtilafa konu hakkı arasında adil bir denge kurulması gerektiği kadar müdahalenin hukuka uygunluğunun etkin bir biçimde denetlenebileceği usule ilişkin güvencelerin de sağlanmış olması gerekmektedir.

Vergilendirme ve mülkiyet hakkı ilişkisi özelinde konuya yaklaşıldığında, öncelikle Anayasa'nın 35. maddesinin usule ilişkin güvencelerin sağlanması gerekliliğinden açıkça söz etmediği tespit edilmelidir. AİHS'in Eki 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesini yorumlayan AİHM de maddenin açık usul güvenceleri içermemekle birlikte müdahalenin orantılı olduğunun kabul edilebilmesi için mülkiyet hakkına müdahale edilen kişiye bazı usul güvencelerinin sağlanması gerekliliği üzerinde durmuştur⁵⁷.

Devletin negatif yükümlülüklerinin söz konusu olduğu bir alanda müdahaleye karşı etkin bir biçimde itirazların öne sürülebileceği hukuki mekanizmaların oluşturulması ve bunların etkin ve adil bir

57 *Capital Bank AD/Bulgaristan*, B. No: 49429/99, 24/11/2005, § 134. *Ališić ve diğeri/Bosna Hersek, Hırvatistan, Sırbistan, Slovenya ve Makedonya Cumhuriyeti* [BD], B. No: 60642/08, 16/7/2014, § 100. *Sovtransavto Holding/Ukrayna*, B. No: 48553/99, 25/7/2002, § 96. *Fuklev/Ukrayna*, B. No: 71186/01, 7/6/2005, §§ 90, 91. *Kotov/Rusya* [BD], B. No: 54522/00, 3/4/2012, §§ 112, 113. *Anheuser-Busch Inc./Portekiz* [BD], B. No: 73049/01, 11/1/2007, §§ 82, 83. *Kushoglu/Bulgaristan*, B. No: 48191/99, 10/5/2007, § 47. AİHM mülkiyetten barışçıl bir şekilde yararlanılmasına ilişkin bir herhangi müdahalede usule ilişkin güvenceler temin edilmesi yükümlülüğüne AİHS'in Eki 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin üstü kapalı biçimde işaret ettiğini ifade etmektedir. AİHM, 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi, "usule ilişkin" hiçbir gerekliliği açıkça içermemesine rağmen, müdahalenin orantılılığının değerlendirilmesi için dava sürecindeki işlemlerin sağladığı keyfilikten koruma derecesine bakacağını açıklamıştır. *Hentrich/Fransa*, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 46. *N.K.M./Macaristan*, B. No: 66529/11, 14/5/2013, § 64.

biçimde işletilmesi devletin bir pozitif yükümlülüğü olarak ortaya çıkar. Vergilendirme yoluyla müdahalelerde “*mülkiyet hakkının gerçekten ve etkili bir şekilde*” korunabilmesi, yalnızca, devletin negatif yükümlülükleri kapsamında anayasal güvencelere uygun olmayan müdahaleden kaçınmasına bağlı olmayıp⁵⁸ devletin ayrıca Anayasa’nun 5 ve 35. maddeleri uyarınca mülkiyet hakkının korunmasına ilişkin pozitif yükümlülükleri de bulunmaktadır⁵⁹. Bu pozitif yükümlülüklerden bir tanesi de müdahalenin hukuka uygunluğunun denetimine ilişkin usul güvencelerinin sağlanmış olmasıdır.

Kamu otoriteleri tarafından mülkiyet hakkına gerçekleştirilecek müdahalenin hukuka aykırı olduğu iddiasının “*öne sürülebileceği idari veya yargısal birtakım hukuki mekanizmaların*” hiç oluşturulmamış olması veya bunların keyfiliği önleyecek nitelikte olmaması veya “*idari ya da yargısal mekanizmalar kapsamında uygulanan hukuk kurallarının belirsiz olması veya öngörülebilirlik kriterini taşımaması durumunda da ölçülülük ilkesinin zedelenmesi söz konusu olabilir*”⁶⁰.

Devletler, mülkiyet hakkına müdahalelere karşı “*usule ilişkin güvencelerin sağlanması ve işletilmesi için çeşitli önlemler almakla yükümlüdürler*”⁶¹. Usule ilişkin güvencelerin sağlanması ve işletilmesi için alınacak önlemlerin kişilerin mülkiyet hakkından yararlanmasını sağlayacak nitelikte olması gerekir⁶². Mülkiyet hakkına müdahalelerin hukuki denetimine yönelik “*etkin bir mekanizma idari başvuru ve/veya yargısal başvuru imkânı sunulmakla kurulabilir. Ancak hukuk devletinde yargısal başvurunun her zaman daha etkin güvenceler sunabileceği aşikârdır*”⁶³. Bu hukuki çerçeve kapsamında mülkiyetine müdahale edilen kişi ya da kuruluşlara, “*müdahalenin kanun dışı veya keyfi ya da*

58 Sedat Şanlı, B. No: 2018/6812, 3/7/2019, § 56; AİHM’in AİHS’in Eki 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesi bağlamında aynı yöndeki değerlendirmesi, Öneriyıldız/Türkiye [BD], B. No: 48939/99, 30/11/2004, § 134. Broniowski/Polonya [BD], B. No: 31443/96, 22/6/2004, § 143.

59 Bazı farklılıklarla birlikte, Osmanoğlu İnşaat Eğitim Gıda Temizlik Hizmetleri A.Ş., B. No: 2014/8649, 15/2/2017, § 44.

60 A.N.A., B. No: 2014/109, 20/9/2017, § 80.

61 Gemalmaz, H. B. (2009). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, İstanbul: Beta Yayıncılık, s. 581, 582. Yılmazoğlu, Y. E. (2017). “Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri - Hak Arama Hürriyeti İlişkisi”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu:149. Yıl*, Ankara: Danıştay Yayınları No: 93, s. 233.

62 Gemalmaz, H. B. (2009). s. 582.

63 a.g.e., s. 234.

makul olmayan şekilde uygulandığına ilişkin savunma ve itirazlarını” idari makamlar ile yargı makamlarına sunma hususunda makul ve etkin fırsatlar tanınması gerekmektedir⁶⁴.

Doktrinde usule ilişkin güvencelerin mülkiyet hakkına “*müdahale için kullanılan önlem ve varsa delilleri incelemeye yetkili ve bağımsız bir organ önünde işleyen çekişmeli usulleri*” ifade ettiği belirtilmektedir.⁶⁵ Bu kapsamda, usule ilişkin güvencelerin, mülkiyete yapılacak müdahalelerde malikin durumdan haberdar olmasını sağlama, idari ve yargısal yollar bağlamında “*ilgili ve yetkili (bir) mercie başvurup mülkiyet hakkına müdahaleye karşı iddialarını ileri sürebilme*”, “*bu iddiaları açıklayabilme*”, “*merciden cevap alabilme*”⁶⁶ teminatları yanında etkili ve adil bir karar verilmesini sağlama yükümlülüğünü de içerdiği açıklanmaktadır.

Mülkiyet hakkına müdahalenin ölçülü kabul edilebilmesi sağlanması gereken usule ilişkin güvencelerin tür ve kapsamı adil uygulanma hakkı kapsamında yargılama aşamasında sağlanması gereken güvenceler ile kesişebilmektedir.⁶⁷ Örneğin davacının *mülkiyet*

64 Bekir Yazıcı [GK], B. No: 2013/3044, 17/12/2015, § 71; *Türkiye Emekliler Derneği*, B. No: 2012/1035, 17/7/2014, §§ 34-41; *Eyyüp Boynukara*, B. No: 2013/7842, 17/2/2016, §§ 39-41; *Sedat Şanlı*, B. No: 2018/6812, 3/7/2019, § 53; Aynı yönde AİHM (bazı değişikliklerle birlikte), *Capital Bank AD/Bulgaristan*, B. No: 49429/99, 24/11/2005, § 134; *Ališić ve diğerleri/Bosna Hersek, Hırvatistan, Sırbistan, Slovenya ve Makedonya Cumhuriyeti* [BD], B. No: 60642/08, 16/7/2014, § 100; *Sovtransaoto Holding/Ukrayna*, B. No: 48553/99, 25/7/2002, § 96; *Fuklev/Ukrayna*, B. No: 71186/01, 7/6/2005, §§ 90, 91; *Kotov/Rusya* [BD], B. No: 54522/00, 3/4/2012, §§ 112, 113; *Anheuser-Busch Inc./Portekiz* [BD], B. No: 73049/01, 11/1/2007, §§ 82, 83; *Kushoglu/Bulgaristan*, B. No: 48191/99, 10/5/2007, § 47; *AGOSI/Birleşik Krallık*, B. No: 9118/80, 24/10/1986, § 60; *Saccocia/Avusturya*, B. No: 69917/01, 18/12/2008, § 89; *Džinić/Hırvatistan*, B. No: 38359/13, 17/5/2016, § 68; *Konstantin Stefanov/Bulgaristan*, B. No: 35399/05, 27/10/2015, § 55.

65 Gemalmaz, H. B. (2018). *Mülkiyet Hakkı Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6*, Ankara: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Sisteminin Desteklenmesi Projesi Yayını, s. 160 vd. Gemalmaz, H. B. (2009). s. 566 vd. *Selahattin Turan*, B. No: 2014/11410, 22/6/2017, § 41. *Sedat Şanlı*, B. No: 2018/6812, 3/7/2019, § 54.

66 AİHM, 1 No’lu Protokolün 1. maddesinin usule ilişkin güvenceleri kapsamında, mahkemelerin kararlarını temellendirdikleri gerekçeleri yeterli bir biçimde açıklama zorunluluğuna işaret etmiştir. AİHM’e göre mahkeme kararlarının ilgili ve yeterli bir gerekçeye sahip olması zorunluluğu davacının her iddiasına ayrıntılı cevap verilmesi anlamına gelmemektedir. Bununla birlikte bu zorunluluk kapsamında, mülkiyet hakkına müdahale edilen taraf özenli bir muamele ve temel iddialarına itinalı bir yaklaşım bekleyebilecektir. *Gereksar ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 34764/05, 34786/05, 34800/05, 34811/05, 1/2/2011, § 54. Aynı yönde *Kamil Darbaz ve GMO Yapı Grup End. San. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2015/12563, 24/5/2018, § 53.

67 Gemalmaz, H. B. (2009). s. 572. Yılmazoğlu, Y. E. (2017). s. 234.

hakkına müdahaleye karşı etkili bir biçimde hukuka aykırılık iddiasını ileri sürebilmesi mülkiyet hakkına müdahalenin ölçülü kabul edilebilmesi sağlanması gereken bir usul güvencesidir. *Adil yargılama hakkı* bağlamında *hakkaniyete uygun bir yargılamanın* gerçekleşmesi ise daha önce de değinildiği üzere, *silahların eşitliği ilkesi*⁶⁸ ve bu ilkenin “*tamamlayıcısı olan çelişmeli yargılama ilkesi*”ne⁶⁹ uygun biçimde yargılamanın yürütülmesini gerekli kılar.

Usule ilişkin güvenceler bağlamındaki bu kesişim haklar arasında bir öncelik sorununa neden olmamalıdır. Bununla birlikte kişiler temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi halinde yargı yoluna o hakkın korunmasını sağlamak amacıyla başvurdukları açıktır. Bu başvuru esnasında adil yargılama hakkının sağladığı güvencelerden yararlanmak bir amaç değil beklentidir. Bu nedenle ilgili hak ve özgürlüğe yapılacak müdahalenin ölçülü olabilmesi için sağlanması gereken usule ilişkin güvencelerin söz konusu kesişim alanında adil yargılanma hakkının teminat altına aldığı güvencelere göre biraz daha öncelikli ve önemli olduğu düşünülmektedir.

Usule ilişkin güvencelerin sağlanması, metodolojik olarak, vergi uyuşmazlığından doğan idari davaların çözümünde *vergi mahkemele-ri açısından* denetlenmesi gereken değil, *gerekliliklerine riayet edilmesi gereken* bir husustur. Kanun yolu aşamasında istinaf ve temyiz denetimini yürütmekle görevli merciler ise müdahalenin orantılılığını değerlendirirken ayrıca daha önceki yargılama aşamalarında usule ilişkin güvencelerin sağlanıp sağlanmadığını denetlemekle de yükümlüdürler.

II. ANAYASA MAHKEMESİNİN İHLAL KARARLARININ VERGİ UYUŞMAZLIĞINDAN DOĞAN İDARI DAVALARDAKİ BAZI GÖRÜNÜMLERİ

A. MÜLKİYET HAKKI YÖNÜNDEN

Vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda, henüz, mülkiyet hakkının korunmasına ilişkin yukarıda anlatılan ve müdahalenin ka-

68 *Mustafa Kupal*, B. No: 2013/7727, 4/2/2016, §§ 50, 51, 52.

69 *Faik Gümüş*, B. No: 2012/603, 20/2/2014, § 47. *J.J./Hollanda*, B. No: 21351/93, 27/3/1998, § 43; *Vermeulen/Belçika*, B. No: 19075/91, 20/2/1996, § 33.

nunilik, meşru amaç ve ölçülülük gerekliliklerini idari işlemin sebep, amaç ve konu unsurları yönünden inceleyen metodolojik yaklaşımın sergilendiği bir karar bulunmamaktadır⁷⁰.

70 Ancak birkaç Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında tetkik hakiminin ihtilaf konusunu bu yaklaşımla ele alarak düşünce bildirdiği görülmektedir. VDDK, E. 2019/1078, K.2019/666, 2/10/2019: Dava konusu atma değer vergisi iade taleplerinde idarenin eksiklik/olumsuzluk bildirimine üzerine bu eksiklik/olumsuzlukların idarece tayin olunan otuz günlük süreden sonra giderilmesi halinde gecikme zammının iade alacağına mahsup edileceği borcun vade tarihinden itibaren hesaplanacağına ilişkin idari düzenlemede, iade için idareye müracaat tarihinden idarenin eksiklik bildirimine kadar geçen süre tamamen idarenin tasarrufunda kaldığından ve müracaatı değerlendirme süresi belirlilik arz etmediğinden, gecikme zammı hesaplanmasında bu sürenin de dikkate alınmasının adil dengeyi bozucu etkisi nedeniyle düzenlemeyi konu unsuru yönünden hukuka aykırı kıldığı hakkında düşünce bildirilmiştir. Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 82-84. VDDK, E. 2019/1594, K.2020/1267, 18/11/2020: 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin lafzında "kısmen veya tamamen alınamayan" şeklinde açık bir hükme yer verildiği, ancak kuralda "kısmen veya tamamen alınamayacağı/tahsil edilemeyeceği anlaşılan" şeklinde bir ibareye yer verilmediği ve 6183 sayılı Kanun'a bu hususta atıfta bulunulmadığı, buna rağmen idarece "kısmen veya tamamen alınamayacağı/tahsil edilemeyeceği anlaşılan" kamu alacakları yönünden de 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında takipte bulunulmasının, Anayasa'nın 13, 35 ve 73. maddelerin bağlamında mülkiyet hakkına belirli bir kanun hükmüne dayanarak müdahalede bulunulabileceği yönündeki kurula aykırılık oluşturulacağı yönünde düşünce bildirilmiştir (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 29/4/2023). VDDK, E. 2019/1159, K. 2020/1250, 18/11/2020: Limited şirket ortağı sıfatıyla düzenlenen ödeme emrine konu kamu alacağının, ortağı olduğu ödeneme ait defter ve belgelerin şirketten ayrıldığı tarihten sonra istenilmesi üzerine ilgili dönemdeki kanuni temsilci tarafından ibraz edilmemesinden kaynaklanan olayda, kamu alacağının kaynaklandığı re'sen tarh nedeninin ortaklıktan ayrıldığı tarihten sonra doğduğu, davacının bu durumu öngörme ve defter ve belgelerin ibrazını sağlayarak engelleme olanağının bulunmadığı ve re'sen tarh nedeni ile hisse sahibi olma arasında bağlantının bulunmadığı dikkate alınmadan gerçekleşen müdahalenin mülkiyet hakkını ölçsüz biçimde sınırlandırdığı yönünde düşünce bildirilmiştir (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 29/4/2023). Bu konuda başka bir analiz için bkz. Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 454-456. VDDK, E. 2021/1571, K. 2022/319, 23/3/2022: Anayasa Mahkemesi ve AIHM içtihatlarında haksız tahsil edilen vergilerin iadesinde enflasyon karşısında uğranılan değer kaybının ölçüt olarak benimsendiği dikkate alındığında, yargı mercii tarafından haksız olarak tahsil edilen vergi aslı ile birlikte ödenen tecil faizinin alacaklı tarafından nihai olarak alınan tutarın değerinde enflasyon nedeniyle oluşan aşınmayı karşılamada yetersiz kalması ve bu durumun kişiye aşırı bir yük yüklediğinin tespit edilmesi hainde taleple bağlılık ilkesi göz önünde bulundurulmak suretiyle Merkez Bankası verilerine göre enflasyon artış oranında hesaplanacak faizin tecil faizi ile karşılanabilen kısmının, bu konudaki açık düzenleme niteliğindeki Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca; tecil faizi ile telafi

Anayasa Mahkemesinin ihlal kararları üzerine yeniden yargılamaya hükmettiği dosyalara ve ihlal kararına konu maddi olaya benzer olaylara ilişkin yargısal süreçlerde yaşanan hukuki gelişmelere ayrıca değinilmesi gerekir. İhlal kararının sayısının fazlalığı dikkate alındığında çalışmanın kapsam ve amacını aşmamak için burada sınırlı sayıda örneğe yer verilecek ve genelde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarına odaklanılacaktır.

1. Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Kararı

Anayasa Mahkemesi bu kararında⁷¹ kanuni süresinden sonra idarenin icbarı üzerine verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazî kayıt konulmasının *dava açma hakkı vermediğine* ilişkin “*yerleşik idari yargı uygulaması*” değerlendirilerek “*mülkiyet hakkının ihlal edildiği*” sonucuna ulaşılmıştır.

Başvuruya konu olayda idare, başvuruçulara, “*mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunması*” nedeniyle başvuruçular adına söz konusu mükellef tarafından düzenlenen faturaların beyanlarından çıkarılması, aksi halde özel esaslara tabi tutulabilecekleri yönünde bildiriminde bulunmuştur. İdarenin bu bildirimini doğrultusunda serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvuruçuların düzeltme beyanına dayalı tarhiyatlara karşı açtığı davalar, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarına ilişkin 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin ikinci fıkrasındaki kural gerekçe gösterilerek reddedilmiştir. Böylece başvuruçular, açtıkları davada,

edilemeyen kısmının ise Anayasa’nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının birinci cümlesi ve 138. maddesinin birinci fıkrası uyarınca Anayasa ve AİHS hükümleri doğrudan uygulanarak vergi aslı ile birlikte ödenmesine hükmedilmesi gerektiği yönünde düşünce bildirilmiştir (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 29/4/2023). Bu konuda kapsamlı bir analiz için bkz. Yılmazoğlu, Y. E. (2022). ““Somut Norm Denetimine Başvuru” ile “Uyuşmazlığın Çözümünde Milletlerarası Antlaşma Kuralının Esas Alınması” Yöntemlerinin Yargı Mercilerince Uygulanma Önceliğinin Karşılaştırılması”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 39 S. 2. s. 289-300.

71 *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, 27/2/2019.

söz konusu faturaların sahte olmadığına ilişkin iddialarını etkin bir biçimde ileri sürmekten mahrum bırakılmış, “sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı (mahkemece) araştırılmamış, gerçek durum somut olarak ortaya konulmamıştır⁷².”

Özetle başvuruçular mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamamışlardır. Derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen ve kanuni süresinde verilen beyannameler için öngörülen hukuk kuralını, kanuni süresinden sonra idarenin müeyyideli yazısı üzerine verilen düzeltme beyannameleri yönünden de uygulamasının, sürecin bütününe bakıldığında müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazların etkin bir biçimde sunulmaması sonucuna yol açtığı belirtilebilir.

Somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin ölçüsüz olduğu sonucuna ulaşılmıştır⁷³.

72 *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, 27/2/2019, § 65.

73 Aynı yöndeki kararlar için bkz. *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/15104, 4/7/2019; *Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti.*, B. No: 2016/7783, 18/7/2019; *Türkiye İş Bankası A.Ş.* (9) (B. No: 2016/2400, 3/4/2019) kararında ihtirazi kayıtlı ve pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannameler üzerine tahakkuk ettirilen vergiler yönünden *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* kararına (§§ 60, 61) atıfta bulunulmuştur. Anılan kararda bu vergilerin dava konusu edilememesinin pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınırlama olduğu ifade edilmiştir. Mahkeme, somut olayda bu ilkelerden ayrılmayı gerektiren bir durum bulunmadığını belirtmiş ve bu yönden başvurunun “açıkça dayanaktan yoksunluk nedeniyle kabul edilemez” olduğu sonucuna ulaşmıştır (*Türkiye İş Bankası A.Ş.* (9), B. No: 2016/2400, 3/4/2019, §§ 32-36); Aynı yönde: *Türkiye İş Bankası A.Ş.* (10), B. No: 2016/1008, 19/11/2019, §§ 21-23 Kararda ayrıca uzlaşma hükümlerinden yararlanılmış olması halinde açılan davanın yalnızca tahakkuk eden verginin uzlaşma tutanağıyla uyumlu olup olmadığı yönünden sınırlı bir incelemeye tabi tutulacağından başvuruçular açısından öngörülebilir durumda olduğu da vurgulanmıştır. Aynı konuda Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından düzeltme beyannamesi üzerine tesis edilen vergilendirme işlemlerinin iptaline, somut olayda düzenlenen faturanın gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifasına dayanıp dayanmadığının tespiti için vergi incelemesi yapılmasına, konuyla ilgili işlemlerin makul sürede sonuçlandırılmasına dair tavsiye kararı verilmiştir (B. No: 2019/17499, 7/2/2020).

Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu içtihat değişikliğine gitmiş, idarenin müeyyide içeren yazısı üzerine kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine konulan ihtirazî kaydın dava açma hakkı vereceğine hükmetmiş, ısrar kararlarının bu yöndeki hüküm fıkralarına yöneltilen temyiz istemlerini reddetmiştir⁷⁴. Kurulun içtihat değişikliği ısrar kararlarının temyizen incelenmesiyle sınırlı kalmamıştır. Kurul, karar düzeltme aşamasında önceki içtihadı uyarınca verdiği kararları kaldırmıştır⁷⁵. Ayrıca, Kurul tarafından, daha önceki içtihadı uyarınca verilen bozma kararlarına uyarak davanın tahakkuk eden vergiler ve gecikme faizi yönünden incelenmeksizin reddi, vergi ziyayı cezaları yönünden ise reddi yönünden kararlara yöneltilen temyiz istemlerinin bozma kararına uygunluk yönünden incelenmesi esnasında Kurul, Anayasa Mahkemesinin anılan ihlal kararına uyarınca içtihat değişikliğine gittiğini belirterek, bozma kararına uyularak karar verilmiş olmasının usulî kazanılmış hak oluşturmayacağına hükmetmiş ve bu yönde verilen kararları davanın esasî incelenmek üzere tekrar bozmuştur⁷⁶.

Ancak Kurul, Anayasa Mahkemesi kararını, sadece idare tarafından davacıya yazılmış müeyyide içeren bir yazı bulunduğu haller ile sınırlı olarak yorumlamıştır. Kurul, idare tarafından yazılmış bir

74 VDDK, E.2019/254, K.2019/323, 17/4/2019 (Karar yayımlanmamıştır. UYAP'tan edinilmiştir. Son erişim tarihi: 29/4/2023). Mahkemece, Kurulun bozma kararı uyarınca yeniden yapılan inceleme sonucunda davanın incelenmeksizin reddine karar verilmiş ise de Anayasa Mahkemesinin 27/02/2019 tarih ve B. No: 2015/15100 sayılı Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönündeki kararı ve Kurulun bu konudaki içtihat değişikliği gözetildiğinde salt, bozma kararına uyulmuş olmasından hareketle usulî kazanılmış hakkın varlığından söz edilemeyeceği, davalı idarenin davacının beyanlarının düzeltilmesine ilişkin müeyyideli yazısına istinaden davacı tarafından verilen beyannameye konulan ihtirazî kayıt dava açma hakkı vereceğinden, aksi yöndeki mahkeme kararının davanın esasî incelenerek bir karar verilmek üzere bozulması gerektiği hakkında VDDK, E. 2019/525, K. 2019/436, 3/7/2019 (UYAP'tan edinilmiştir. Son erişim tarihi: 29/4/2023).

75 Çok sayıda karar arasından, VDDK, E.2019/371, K.2019/1022, 4/12/2019 (UYAP'tan edinilmiştir. Son erişim tarihi: 29/4/2023). Müeyyideli yazının karar düzeltme aşamasında dosyaya sunulduğu bir başka örnek için bkz. VDDK, E. 2020/1122, K. 2021/640, 28/4/2021 (UYAP'tan edinilmiştir. Son erişim tarihi: 29/4/2023).

76 Çok sayıda karar arasından, VDDK, E. 2019/1820, K. 2020/260, 11/3/2020 (UYAP'tan edinilmiştir. Son erişim tarihi: 29/4/2023).

yazının bulunmadığı durumlarda⁷⁷ veya yazı kapsamında yer almayan mükellefe ait faturalarda yer alan katma değer vergilerinin de indirimlerden çıkarıldığı hallerde⁷⁸ düzeltme beyannamesine konulan ihtirazî kaydın dava açma hakkı vermeyeceğine hükmetmiştir. Vergi Dava Daireleri Kurulunun *müeyyide içeren yazının varlığını* şart koşan bu yeni içtihadının da mahkemeye erişim hakkını ihlal edebileceği düşünülmektedir. Ancak henüz bu konuda verilmiş bir ihlal kararı bulunmamaktadır.

Kurulun bu yöndeki kararlarına rağmen, Anayasa Mahkemesi kararının, sadece müeyyide içeren yazının var olduğu durumlara ilişkin açık bir sınırlama içermediği görülmektedir. Anayasa Mahkemesi kararına konu olayda idarenin başvurucuya müeyyide içeren bir yazı yazmış bulunması, Mahkemeyi ihlal tespitine yönelten nedenlerin sadece yazının var olduğu durumlara ilişkin olduğu anlamına gelmediği düşünülmektedir. Mükelleflerin zorunlu hissetmedikçe beyanlarını daha çok vergi ödemesine neden olacak ya da devreden katma değer vergisinin azalmasına yol açacak şekilde kendi aleyhine düzeltmeleri kendilerinden beklenen bir tutum değildir. Kaldı ki vergi idaresinin yazılı bildirim yerine sözlü olarak da mükellefleri uyardığı iddiası, uygulamada bilinen ancak doğası gereği ispatı kolay olmayan bir olgudur. Özel esaslara tabi kılınma gibi şirketin ticari faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek bir olgu karşısında müeyyideli bir yazı bulunmasa bile *vergi idaresinin sözlü uyarısı, yeminli mali müşavirin sözlü/yazılı uyarısı, ticari ilişkide bulunulan mükellefin uyarısı*⁷⁹ veya *vergi daireleri arasındaki iç yazışma üzerine*⁸⁰ ihtiyatlı davranarak düzeltme beyannamesi veren mükelleflerin dava açma haklarına kısıtlama getirilmemesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Bu başvuruda Anayasa Mahkemesini ihlal kararı vermeye yönelten nedenlerden ilki idarenin beyanlardaki tutarsızlıkların açıklanamadığı ve beyanların düzeltilmediği hallerde mükellefleri ticari

77 VDDK, E. 2019/287, K. 2019/455, 3/7/2019 (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 29/4/2023); VDDK, E. 2019/301, K. 2019/439, 3/7/2019 (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 29/4/2023).

78 VDDK, E. 2019/245, K. 2019/322, 17/4/2019 (UYAP'tan edinilmiştir. Son erişim tarihi: 29/4/2023).

79 VDDK, E. 2019/377, K. 2019/454, 3/7/2019 (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 29/4/2023).

80 VDDK, E. 2019/285, K. 2019/453, 3/7/2019 (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 29/4/2023).

hayatlarını oldukça olumsuz bir şekilde etkileyebilecek çeşitli yaptırımların uygulanabileceği hususunda uyarması ve böylece kanunda gösterilen inceleme ve tarhiyat usulünden ayrılmış olmasıdır. İkinci neden ise bu yaptırımların uygulanmasından çekinen mükelleflerin beyanlarını düzeltmesi ancak bunu dava konusu etmek istemeleri durumunda yargı mercilerinin davayı esasını incelemeksizin usulden reddetmeleridir. Mahkemeye erişim hakkına ilişkin bu sıkıntı yanında mükelleflerin normalde tarhiyat yapılmış olsaydı ileri sürebilecekleri müdahaleye iddia ve itirazlarını davanın usulden reddi nedeniyle etkin biçimde ileri sürememiş olmaları üçüncü bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır. İdari süreç ve yargılama sürecinde ortaya çıkan söz konusu usule ilişkin güvence eksikliklerinin bütünüyle değerlendirilmesi sonucunda verilen ihlal kararının giderimi için karada öngörülen yöntem, davanın esasının görülmesinin sağlanmasına yöneliktir.

Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı üzerine müeyyide içeren yazının varlığı durumunda ihtirazî kaydın dava açma hakkı vereceği yönündeki içtihat değişikliği davanın esasına yönelik değerlendirmenin nasıl yapılacağına ilişkin bir başka sorunu gündeme getirmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, beyana dayalı tarhiyata ilişkin uyuşmazlığın çözümü, davacının ihtirazî kayıt koyma nedenleri ile idarenin bu kaydı kabul etmeme nedenlerinin incelenmesini gerektirdiğinden re'sen araştırma ilkesi gereği, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulabilmesi amacıyla mahkemenin bir araştırma yapması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Kurul bu kapsamda ve ihlal kararı doğrultusunda mahkemenin, davacıdan, *uyuşmazlık konusu faturaların "gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına" dayandığı yolundaki iddiasını ispatlayacak bilgi ve belgelerin (alış belgeleri, sevki irsaliyeleri, ödeme ve nakliye belgeleri gibi); davalı idareden ise müeyyide içeren yazıda belirtilen mükellefler hakkındaki tespitleri içeren raporlar ile davacı hakkında düzenlenmiş veya düzenlenecek vergi inceleme raporu/basit raporun istenmesi gerektiği kanaatine ulaşmıştır.* Kurul bu kapsamda dosyaya ibraz edilecek bilgi ve belgelerin taraflara tebliğinden ve tarafların bu bilgi ve belgelere itiraz etmelerine imkân tanındıktan sonra dosyadaki bilgi ve belgeler ile davacının iddiaları ve davalı idarenin savunması esas alınmak suretiyle bir karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Bazı Danıştay Üyeleri bu kapsamda sadece *"dava konusu işlemin tesis edildiği tarihteki bilgi ve belgelerin incelemeye esas alınabileceği"*, müey-

yide içeren yazıda belirtilen davacının faturalarını kayıtlarına aldığı mükellefle ilgili sonradan düzenlenecek raporların incelemeye esas alınamayacağı gerekçesiyle karşı oy kullanmıştır⁸¹.

Kurulun esas itibarıyla karşı oyda söz edilen davacıya fatura düzenleyen mükellef ile ilgili beyana dayalı tarhiyatın yapıldığı tarihten sonra düzenlenecek raporun uyuşmazlığın çözümünde esas alınabileceğine yönelik açık bir belirlemesi bulunmamaktadır. Kurul sadece ihlal kararında işaret edilen, tarhiyata konu matrahın bulunma yönteminin ortaya konulduğu, davacı ile ilgili bir vergi inceleme raporu ya da basit raporun düzenlenmesi yönündeki usule ilişkin eksikliğin giderilmesini aramış gözükmemektedir. Bu bağlamda öncelikle davacıların uyuşmazlığın esasını tartıştırmak yönündeki iradeleri gözetilmelidir. Yargılama aşamasında davacı özelinde ödeme belgeleri, sevk irsaliyesi gibi belgelerin incelenmesi sonucunda hazırlanacak böyle bir raporun hükme esas alınmasının, davacıya etkin bir itiraz imkânı tanındığı müddetçe *ulaşılacak istenen kamu yararı karşısında adil dengeyi bozan olağan dışı ve aşırı bir yük yüklediğinden* söz edilemeyeceğini düşünmekteyiz.

2. Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş. (Eski Unvanı-Bilnam İşletmecilik ve Tic. Ltd. Şti.) kararı

Başvuruda, vergi kanunları ile belirlenen istisna miktarının Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan tebliğ ile azaltılması yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa'nın 13, 35 ve 73. maddelerine aykırı olarak kanuni bir dayanağının mevcut olmadığı sonucuna ulaşılmış ve ihlal kararı verilmiştir.

Teslimin bir kısmının istisna kapsamında olmadığı belirlenmesi aynı zamanda teslimin bu kısmının vergilendirmeye tabi tutulacağı anlamına gelmekte ve böylece mülkiyet hakkına bir müdahale oluşturmaktadır. Anayasa'nın 13, 35 ve 73. maddesinde belirtilen kurallar, vergilendirmenin belirli ve öngörülebilir bir kanuni dayanağının bulunmasını şart koşmaktadır. Kanunda belirlenen istisnanın kapsamının düzenleyici işlem biçiminde somutlaşan idari bir yorumla belirlenmesi ve bu bağlamda bilhassa istisnanın kapsamı daraltılarak vergilendirmeye başvurulması anayasal açıdan savunulabilir değildir.

81 VDDK, E. 2019/1845, K. 2020/290, 11/3/2020 (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 29/4/2023).

Anılan ihlal kararı üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, aynı konuda başka bir davacı hakkında cezalı olarak resen tarh edilen özel tüketim vergisi ile ilgili, davanın reddi yolunda verilen bir ısrar kararına yöneltilen temyiz istemini incelemiştir. Yargılama sürecinde, vergi mahkemesi, daha önce davanın kabulü yönünde verdiği kararın, Danıştay Üçüncü Dairesi tarafından tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle bozulması üzerine, anılan bozma kararına uyararak davayı reddetmiştir. Bu karara yöneltilen temyiz istemi üzerine vergi mahkemesi kararı bu kez Danıştay Yedinci Dairesi tarafından incelenmiş ve vergi sorumlusunun tebliğ hükmü uyarınca alınan taahhütname ile belirlenemeyeceği ve istisna uygulamasının şartlarının ihlali nedeniyle doğan verginin, ihlalin oluşumunda bir katkısı bulunmayan davacıdan istenmeyeceği gerekçesiyle bir kez daha bozulmuştur. Vergi mahkemesi kararının, 2577 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak incelenebileceği gerekçesiyle ısrar etmiştir.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, usuli kazanılmış hak ilkesinin mutlak bir uygulamasının olmadığını ve çeşitli istisnalarının bulunduğunu belirtmiş ve Anayasa Mahkemesince aynı konuda hak ihlaline karar verilmiş olmasının, içtihatlarıyla belirlediği istisnalardan birini oluşturduğunu ifade etmiştir. Diğer yandan temel hak ve özgürlükleri korunmanın öncelikle idari ve yargısal makamlara düştüğünü belirten Kurul, bireysel başvuru mercileri tarafından ihlal tespit edilen bir konuda, yeni ihlallerin önlenmesi amacıyla yargı mercilerinin önderindeki uyuşmazlıkları ihlal kararlarının *objektif etkisini* gözeterek, bu kararlarda belirtilen ilke ve sonuçlara uygun şekilde sonuçlandırması gerektiğini vurgulamıştır. Bu belirlemelerden hareketle Kurul, Yedinci Dairenin bozma kararı ve temyiz istemine konu ısrar kararının verildiği tarihten sonra, dava konusu olayla aynı maddi sebebe dayanarak yapılan bir tarhiyatla ilgili olarak Anayasa Mahkemesinin yukarıda anılan *Bilnam İşletmecilik ve Ticaret A.Ş.* başvurusunda mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verdiğine dikkat çekmiştir. Olayda vergi mahkemesince Yedinci Dairenin bozma kararından önce Üçüncü Dairenin bozma kararına uyularak dava reddedilmiş olduğundan davalı idare lehine usuli kazanılmış bir hakkın oluştuğu ileri sürülebilirse de Kurul yukarıdaki mülahazalarla ve temel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla bu ilkeye istisna getirilebileceği gözeterek usuli kazanılmış hakkın oluşmadığına hükmetmiş ve ih-

lal kararındaki belirlemeleri esas alarak cezalı tarhiyatta ve davanın reddi yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır⁸².

Öte yandan, Anayasa Mahkemesi belirtilen ihlal kararında, ihlalin yeniden yargılama yöntemi ile giderimini öngörmüştür. Bunun üzerine Danıştay Dördüncü Dairesi, yeniden yargılama neticesinde dava konusu Tebliğ hükmünü iptal etmiş ve buna dayanarak yapılan cezalı tarhiyatı kaldırmıştır⁸³. Karara yöneltilen temyiz istemi Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca reddedilerek karar onanmıştır⁸⁴.

B. ADİL YARGILANMA HAKKI YÖNÜNDE

1. Gerekçeli Karar Hakkı

Dava dairesinin bozma kararında işlemin hukuka uygunluğu hususunda tespit edilen ve bozma hükmüne gerekçe yapılan yeni sebeple ilgili olarak ısrar kararına yöneltilen temyiz isteminde davacı tarafından iddialar ileri sürülmüştür. Bu yeni iddiaların, çelişmeli yargılama ilkesine uygunluğun sağlanması amacıyla, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından ısrar kararına yöneltilen temyiz isteminin incelenmesinde değerlendirilerek cevaplandırıldığı görülmektedir:

“...Somut olayda davalı idarece, davacının eşyanın ithali sırasında ödenen gümrük vergisinin iadesi istemiyle yaptığı başvuru, kendisine yüklenen ödevleri usulüne uygun olarak yerine getirmediğinden bahisle ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve 2 seri nolu Mahrece İade başlıklı Gümrük Genel Tebliği uyarınca reddedilmiştir. Bu işleme karşı açılan davada vergi mahkemesi, davacının kendisine yüklenen ödevleri usulüne uygun olarak yerine getirdiği, başvurunun reddi yolunda tesis edilen işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle işlemi iptal

82 VDDK, E. 2020/853, K. 2022/17, 19/1/2022 (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 29/4/2023).

83 Danıştay Dördüncü Daire, E. 2021/1323, K. 2021/1785, 23/3/2021 (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 29/4/2023). Davacının, mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönündeki iddiasının kabul edilebilir bulunduğu ve mülkiyet hakkının ihlal edildiği Anayasa Mahkemesince kabul edildiği halde, kararın karşı oyunda halen katma değer vergisinin işleyiş sistemi uyarınca davacının verginin yüklenicisi olmadığı, bu nedenle mülkiyet haklarına müdahale edilenlerin istisnadan bilfiil yararlananlar olduğu gibi belirlemelerde bulunulması ilgi çekicidir.

84 VDDK, E. 2021/1196, K. 2022/1556, 28/12/2022 (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 29/4/2023).

etmiştir. Vergi mahkemesinin anılan kararı vergilerin iadesi istemiyle yapılan başvurunun süresi içerisinde yapılmadığından bahisle Dairece bozulmuştur.

Bozma kararı üzerine davacı tarafından 14/05/2015 havale tarihli karar düzeltme dilekçesiyle Dairenin bozma gerekçesine ilişkin olarak bir yıllık sürenin vergilerin tebliğ tarihinden değil muayene tarihi olan 30/4/2007 tarihinden başlatılması gerektiği iddiasının ileri sürüldüğü görülmektedir. Hakkaniyete uygun yargılanma hakkının sağladığı güvencelerden olan çelişmeli yargılama ilkesine uygun bir yargılama sürecinin gerçekleştirilebilmesi için davacının bu iddiasının da Kurul tarafından yapılacak temyiz incelemesinde dikkate alınması gerekmektedir.

4458 sayılı Kanun uyarınca iade istemlerinde bir yıllık sürenin vergilerin ilgilie tebliğ tarihinden itibaren başlatılması gerektiğinden, serbest dolaşıma giriş beyannamesinin düzenlendiği 13/03/2007 tarihinde ilgisine tebliğ edilen vergilerin bir yıllık kanuni süre geçirildikten sonra 08/04/2008 tarihinde yapılan istem üzerine iadesine yasal olanak bulunmamaktadır.

Anılan bir yıllık kanuni sürenin iade istemlerinin yapılabilmesi açısından makul ve yeterli olmadığı ileri sürülemeyeceği gibi somut olayın koşullarında gerek muayene tarihi olan 30/4/2007 tarihinden ve gerekse eşyanın ihracat beyannamesi kapsamında 02/05/2007 tarihinde geri gönderilmesinden sonra kalan sürenin de söz konusu iade talebinin yapılabilmesi açısından yeterli ve makul uzunlukta olduğu değerlendirilmektedir⁸⁵...”

2. Silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleri

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin *esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı* ve yargılama sürecinde tarhiyatın dayanağı raporun idarece savunma ekinde ya da ara kararına verilen cevap üzerine dosyaya sunulmuş olması ve anılan rapor tebliğ edilmek suretiyle davacıya haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerine sunma ve hukuka aykırılık iddialarını ileri sürme imkân verilmesi *halinde hakkaniyete uygun yargılanma hakkının da ihlal edilmeyeceği* sonucuna ulaşmıştır⁸⁶.

Kurulun bu gerekçeye ısrar kararlarına yöneltilen temyiz istemlerinin incelenmesine ilişkin kararlar ile bölge idare mahkemeleri ara-

85 VDDK, E. 2018/1187, K. 2019/474, 3/7/2019 (Vurgu bu makalenin yazarına aittir. <https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 29/4/2023).

86 VDDK, E. 2020/9, K. 2020/2, 19/2/2020 (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 30/4/2023).

sındaki karar aykırılığının giderilmesine ilişkin kararında dayandığı görülmektedir.

Karar aykırılığının giderilmesi istemine ilişkin kararda Anayasa Mahkemesi ile AİHM'in konuyla ilgili yaklaşımından bir kesit sunan Kurulun, öncelikle mahkemeler tarafından dayanılan raporun tebliğ edilmemesi durumunda "savunma hakkının ihlal edildiği" gerekçesiyle ilgili kavramsal bir düzeltme yaptığı görülmektedir. Kurula göre konunun AİHS'in 6. maddesinin (3) numaralı fıkrası kapsamındaki "kişinin kendisini bizzat veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak suretiyle savunma hakkı" kapsamında değil, aynı maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında "hakkaniyete uygun yargılanma hakkı" kapsamında incelenmesi gerekmektedir.

"Vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri vergi dava dairelerinin kararlarının gerekçesinde dayandıkları savunma hakkı esasen ceza yargılamasında suç isnad edilen şüphelinin adil yargılanma hakkı kapsamında yararlandığı bir hakktır. İdari davalar yönünden ise tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflara diğer tarafın sunduğu kanıtlar ve görüşlerden bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkanının tanınması kural olarak hakkaniyete uygun yargılama hakkı kapsamında değerlendirilmektedir."

Ayrıca kararda, Anayasa Mahkemesi ve AİHM kararları bağlamında hakkaniyete uygun yargılanma hakkı kapsamındaki silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerine dair geniş bir içeriğe yer verildiği göze çarpmaktadır. Kurulun bu kararında ilgili AİHS ve Anayasa kurallarını doğrudan uygulanabilir nitelikte bulduğu anlaşılmaktadır. Kararda adil yargılanma hakkı yönünden yapılacak denetimde yargılama sürecinin bütününe dikkate alındığı vurgulanmıştır. Dolayısıyla yargılamanın bir aşamasında adil yargılanma hakkı güvencelerini ihlal eden bir eksikliğin ilerleyen aşamalarda giderilmiş olması halinde hakkın ihlal edildiğinden söz edilemeyecektir.

Tarhiyatın dayanağı vergi tekniği ve vergi inceleme raporlarının, 213 sayılı Kanun'un 35. maddesinde yer alan ana kural uyarınca ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmesi gerektiğinde tereddüt bulunmamaktadır. Buna rağmen tarh işlemini duyuran ihbarnamenin ekinde anılan raporların tebliğ edilmemesi durumunda yargılama başlamadan önceki safhada oluşan bu eksikliğin tarh işlemini hukuka aykırı kılıp kılmadığı ihtilafın konusunu oluşturmaktadır.

Tarh işlemi bir idari işlemdir. İdarenin işlemini gerekçeli bir biçimde kaleme alması zorunlu değilse bile⁸⁷, bu işlem bir idari davada uyumsuzluğa konu edildiği takdirde idare, kendisini işlem tesis etmeye yönelten nedenleri yargı mercii önünde ortaya koymak ve bunların varlığını ispat etmekle yükümlüdür⁸⁸. İdari yargı mercii gösterilen sebebin gerçeğe ve hukuka uygunluğunu re'sen araştırma yetkisi kapsamında inceler⁸⁹.

Vergi inceleme raporu ya da vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin davacının idari işlemin tesis edilme nedenini öğrenemesine neden olduğunda ve bu durumun davacının hak ve menfaatlerini olumsuz etkilediğinde şüphe bulunmamaktadır. Bu eksikliğin kesin ve icrai nitelikteki tarh işleminin hukuken tesis edilmiş olmasından sonra, onun duyurulması aşamasında ve yargılama başlamadan önceki bir safhada gerçekleştiği açıktır. Kurul, kararında “*verginin tarhu ve cezanın kesilmesine ilişkin idari işlemi, işlemin duyurulmasına yönelik ihbarname ile bunun tebliğinden ayrı düşünmek*” gerektiğini belirtmiştir. Bu aşamada iki temel soru ile karşılaşılmaktadır.

1) Tarh işleminin hukuken tekemmül etmesinden sonra gerçekleşen bir eksiklik onun 213 sayılı Kanun'un 108. maddesinde sınırlı bir biçimde sayılan hukuka aykırılık nedenlerinden birini oluşturur mu?
 2) Tarh işleminin ihbarname ile duyurulmasındaki bu eksikliğin yargılama başlamadan önce gerçekleştiği gözetildiğinde, kural olarak yargılama usulüne ilişkin güvenceler öngören adil yargılanma hakkının yargılama başlamadan önce uygulanması mümkün müdür? Bu soruya olumlu cevap verilirse, acaba vergi mahkemelerinin işlemin kendisinden kaynaklanmayan, yargılama usulüne ilişkin bu eksikliği işlemi hukuka aykırı kılan bir neden olarak mı kabul etmeleri mi gerekir yoksa bu eksikliği yargılama süreci içinde derhal gidermeleri mi?

87 Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin “İdarenin İşlemleri Karşısında Bireyin Korunması Hakkında 77 (31) sayılı Kararı”nın Ekinin “IV Gereçelerin Açıklanması” başlığı altında “Bir idari işlemin hak, özgürlük veya menfaatlerini olumsuz etkileyici mahiyette olması durumunda, ilgili kişi, bu idari işlemin temellendirildiği nedenlerden haberdar edilir. Bu bildirim ya nedenlerin işleminde açıklanması yoluyla ya da talep etmesi halinde, ilgili kişiye makul bir süre içerisinde yazılı bir biçimde yapılır.” açıklamasına yer verilmiştir. (https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016804dec56 Son erişim tarihi: 15/9/2023)

88 Günday, M. (2004). *İdare Hukuku*, Ankara: İmaj Yayınevi, s. 139, 140. Candan, T. (2022). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara: Yetkin Yayınları. s. 260.

89 Candan, T. (2022). s. 260, 261.

İlk soru bağlamında şu belirlemelerde bulunulabilir: 213 sayılı Kanun'un 108. maddesinde vergilendirme ile ilgili işlemlerin *tebliği*-ne ilişkin çeşitli hukuka aykırılık halleri sınırlı sayıda belirlenmiş ve tebliğ olunan vesikaların esasa etkili olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri vurgulanmıştır. Ancak verginin ihbarına ilişkin vesikalarda "*mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmiş bulunması*" halleri tebliğ olunan vesikayı hukuka aykırı kılan haller olarak belirlenmiştir. Kuralda ihbarname ekinde dayanak rapora yer verilmemesi sayılmadığı gibi Kanun'un 35. maddesinde de raporun ihbarnameye eklenmemesine hukuka aykırılık sonucu bağlanmamıştır.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, kararında "*Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca ana kural, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesidir*" ibaresi ile raporun ihbarnameye eklenmesinin tebligatta ana kuralı oluşturduğu vurgulanmıştır. Ancak idarenin bu yükümlülüğünü yerine getirmemesinin Kanun'un 108. maddesi uyarınca esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığını ve bu eksikliğin yargılama sürecinde 2577 sayılı Kanun hükümleri gereğince giderilebileceğini ifade etmiştir. Kurulun verginin ihbarı aşamasında oluşan bu eksikliğin "*esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı*" yönündeki tespiti, ihtilafın *kanun hükümleri bağlamında* değerlendirilmesinden sadır olan sonucu yansıtmaktadır. Dolayısıyla Kurul incelemesini sadece temel hak ve özgürlüklerin korunmasına ilişkin güvencelerle sınırlandırmamış, ihtilafı kanun hükümleri bağlamında da değerlendirmiştir.

İkinci soru bağlamında ise şu tespitlere yer verilebilir: Kural olarak adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvenceler yargılama sürecine ilişkindir. Bununla birlikte, vergi inceleme raporu ya da vergi tekniği raporunun tarh işleminin sebep unsurunu oluşturduğu ve davacıların hakkında tarh edilen vergi ve kesilen cezanın dayanağını öğrenmelerinde menfaatlerinin bulunduğu da açıktır. Bu nedenle yargılamada sağlanması gereken usul güvencelerinin -ihbarnamenin tebliği ile başlayacağı öncelikle kabul edilmek şartıyla- vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmediği bir durumda adil yargılanma hakkının ihlal edildiği ileri sürülebilir. Bununla birlikte mahkemece

söz konusu raporun “*ara kararıyla istenmesi ya da re’sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini sunmasına imkân vermek suretiyle bu eksikliğin, yargılama aşamasında giderilmesi*”⁹⁰ ve hakkaniyete uygun yargılama hakkının sağladığı güvencelere uygun bir yargılama sürecinin yürütülmesi mümkündür.

Bu durumda Vergi Usul Kanunu’nda yer alan mevcut düzenlemede, raporun ihbarnameye eklenmesini öngörerek AİHS’de yer alan güvencelerin ötesinde bir güvence sağlandığında kuşku bulunmamaktadır. Çünkü kanun, ilgilinin dava açmadan önce vergilendirmenin nedeninden haberdar olmasını kurala bağlarken, anayasal güvencenin bu konuda yaşanacak bir eksikliğin yargılama süreci içinde giderilebileceğini öngördüğü anlaşılmaktadır. Bu bağlamda daha fazla güvence içeren bu kanun hükmünün gerekleri yerine getirilmediği takdirde de hakkaniyete uygun yargılama hakkına aykırılık oluşturabilecek bir eksikliğin yargılamanın ilerleyen aşamalarında giderilmesinin mümkün olduğu hatırdan çıkarılmamalıdır. Dolayısıyla ortada tarh işlemi hukuka aykırı kılan bir eksiklikten değil, yargılama sürecinde vergi mahkemelerince derhal giderilmesi gereken bir eksiklikten söz edilebilir. Bu eksiklik vergi mahkemesince giderilmediği takdirde istinaf mercii tarafından giderilmeli ve davacıya rapor tebliğ edilerek hukuka aykırılık iddialarını ileri sürmesine imkân sağlandıktan sonra vergi mahkemesi kararı kaldırılarak tekrar hüküm kurulmalıdır. Özü itibarıyla idari usule ilişkin olan, ancak yargılamanın başlamasıyla birlikte çelişmeli yargılama ilkesinin sağladığı güvenceler kapsamında bir yargılama usulü problemine dönüşen bu eksikliğin ilk derece ve istinaf aşamalarında giderilmemiş olması ise temyiz aşamasında bir bozma nedenidir.

Kurulun anılan kararı doktrinde eleştiriye tabi tutulmuştur⁹¹. Şenyüz ve Kaplan makalelerinde Vergi Dava Daireleri Kurulunu, anılan uyuşmazlığı, bu konuda asgari güvenceler içeren Anayasa’ya göre 213 sayılı Kanun’da daha üstün güvence tanıyan hükümler yer almasına rağmen “-bu hükümlerin Anayasa’ya aykırı olduğu yönün-

90 VDDK, E. 2019/559, K. 2019/437, 3/7/2019 (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 30/4/2023).

91 Şenyüz, D. ve Kaplan, R. (2021). “Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 155, s. 81.

de herhangi bir değerlendirmede dahi bulunmayarak- ihmal etmek suretiyle Anayasa ve AYM içtihatları çerçevesinde” çözüme ulaştırmış olduğu iddiasıyla eleştirmişlerdir⁹².

Yazarlara göre yargı mercilerinin görevi Anayasa dışındaki mevzuata göre uyuşmazlığı çözüme ulaştırmaktır. Mahkemeler uygulayacakları kuralın Anayasa’ya aykırı olduğunu tespit ettiklerinde başvurabilecekleri tek yol, somut norm denetimi olup, kanun hükümlerini ihmal edip Anayasa hükümlerini doğrudan uygulamaya muktedir değillerdir⁹³.

Yazarların, anılan kararında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun uyuşmazlığı kanun hükmünü ihmal ederek çözüme kavuşturduğu iddiasına itibar etmek mümkün değildir. Öncelikle Kurulun uyuşmazlığın çözümünde, vergi inceleme/tekniki raporunun tebliğ edilmemesinin *esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı* yönündeki gerekçesi ve bu gerekçenin dayandığı kanuni dayanaklar görmezden gelinerek bu tür bir yargıya varılmayacağı düşünülmektedir. Bu eksikliğin *esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı* yönündeki gerekçe, eleştiriye konu kararla ilk kez ortaya konulmuş bir gerekçe olmayıp öteden beri Kurulun anılan uyuşmazlıklarda konuyu kanun düzleminde bu bağlamda değerlendirdiği anlaşılmaktadır⁹⁴. Kurulun uyuşmazlığı, -kanun düzlemindeki bu hukuksal nedenler ve gerekçe yanında- silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleri bağlamında da değerlendirmesi nispeten daha yeni tarihli bir durumdur ve vergi mahkemelerinin konu ile ilgili değerlendirmelerinde “savunma hakkı” gerekçesine dayanmaları nedeniyle Kurulun bu gerekçeyi temyiz incelemesinde değerlendirmeyi gerekli görmesi nedeniyle ortaya çıkmıştır⁹⁵. Dolayısıyla kanun düzlemindeki vergi inceleme/tekniki raporunun *esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı* yönündeki gerekçe görmezden gelinerek Kurulun uyuşmazlığı daha üstün güvenceler öngören kanun hükümlerini ihmal ederek, salt asgari ölçüde güvenceler öngören Anayasa hükmüne göre sonuçlandırdığı yönündeki eleştiriye katılmak hukuken mümkün gözükmemektedir.

92 a.g.e. s. 81.

93 a.g.e. s. 90-94.

94 Çok sayıda karar arasından VDDK, E. 2010/679, K. 2012/72, 15/2/2012 (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 30/4/2023).

95 Çok sayıda karar arasından VDDK, E. 2019/559, K. 2019/437, 3/7/2019 (<https://karararama.danistay.gov.tr/> Son erişim tarihi: 30/4/2023).

Diğer yandan, yazarların *kanunun ihmali* bağlamında yönelttikleri itirazların da kategorik bir yaklaşıma dayandığı düşünülmektedir. Yazarların da belirttiği gibi temel hak ve özgürlükleri korumak öncelikle idare ve yargısal makamlara düşen bir görevdir⁹⁶. Bu makalede de bu asli ve birincil nitelikteki görevin yargı mercilerince nasıl ifa edileceği yukarıda ayrıntılı bir biçimde ve metodolojik bir yaklaşım bağlamında dile getirilmiştir. Yargı merciinin Anayasa'ya aykırılığın normun kendisinden kaynaklanması ile normun uygulanmasından kaynaklanması halinde izleyeceği yöntemlerin farklılığı ayrı bir incelemenin konusunu oluşturacak kadar geniştir⁹⁷. Bununla birlikte, normun kendisinden kaynaklanan aykırılık tespitlerinde normun iptali için somut norm denetimi yoluna başvurulması, normun uygulanmasından kaynaklanan aykırılık hallerinde ise Anayasa ve AİHS'e uygun yorumun benimsenmesi gerektiği özet olarak ileri sürülebilir. Dolayısıyla bu alanda anılan belirleme yapılmadan kategorik bir yaklaşımla eleştiride bulunulmaması gerekir. Nitekim hakimlerin uyuşmazlığı çözerken vicdani kanaatlerini Anayasa'nın 138. maddesi uyarınca Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun şekilde oluşturmaları gerekir. Bu bağlamda Anayasa kadar, Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının birinci cümlesi bağlamında kanun hükmünde olan milletlerarası anlaşma hükümleri de uyuşmazlıkların çözümünde esas alınabilir. Hatta bir uyuşmazlıkta kanunlar ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşma hükümlerinin birbirinden farklı hükümler içermesi halinde anlaşma hükümlerinin esas alınması gerektiği son anılan kuralın üçüncü cümlesinde ifade edilmiştir.

Bu açıdan bakıldığında öncelikle Kurulun anılan kararında hakkaniyete uygun yargılama hakkı kapsamındaki ilkelere dayanmasının, kanun hükümlerinin ihmali yoluyla Anayasa hükümlerinin doğrudan uygulanması biçiminde yorumlanamayacağını belirtmek gerekir. Belirtildiği üzere, içtihadının tarihi gelişim süreci dikkate alındığında, Kurulun bu uyuşmazlık türünde uyuşmazlığın esasını çözerken dayandığı ana gerekçe, kanun düzlemindedir ve anılan eksikliğin *esasa etkili bir şekil hatası oluşturup oluşturmadığı* noktasındadır. Hakkaniyete uygun yargılama hakkı kapsamındaki oluşturduğu gerekçe ise, mahkemeler tarafından yargılama usulü meselesine

96 Şenyüz, D. ve Kaplan, R. (2021). s. 88.

97 Bu konuda bir çalışma için bkz. Yılmazoğlu, Y. E. (2022). ss. 263-309.

dönüştürülen sorunun temyiz incelemesi kapsamında değerlendirilmesine yöneliktir. Kurul, adil yargılanma hakkı bağlamındaki eksikliklerin yargılama sürecinin bütünü içinde giderilebileceğine dikkat çekmekte ve raporların yargılama sürecinde davacıya tebliği sağlanarak ona hukuka aykırılık iddialarını etkin bir biçimde ileri sürme imkânı tanınabileceğini ifade etmektedir. Bu yaklaşımın da adil yargılanma hakkına aykırı olmadığı benzer bir uyuşmazlıkta Anayasa Mahkemesi tarafından *Ayfer Atalmış*⁹⁸ kararında değerlendirilmiştir. Kurulun, 213 sayılı Kanun hükümlerinin Anayasa'ya aykırı olduğu yönünde bir tespiti bulunmadığından, olmayan bir tespite dayanarak somut norm denetimini işletmediği ya da kanun hükümlerini ihmal ederek doğrudan Anayasa ya da AİHS hükümlerini uyguladığı şeklinde bir eleştiriye tabi tutulmasında da haklılık payının bulunmadığı ifade edilmelidir.

Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru incelemelerinde temel hak ve özgürlüklerin kapsamını yorumlarken AİHS'i ve onun uygulamasını gösteren AİHM uygulamasını destek ölçü norm olarak esas aldığı bilinen bir gerçektir. Bu durum adil yargılanma hakkı kapsamındaki kararlarda daha açıkça ifade edilmektedir⁹⁹. Yargı mercilerinin de yargılama usulüne ilişkin güvenceler bağlamında benzer bir yaklaşım sergilemesinin önünde bir engel bulunmadığı açıktır. Hatta yargı mercilerinin yargılama usulüne ilişkin güvenceleri Anayasa ve AİHM içtihatlarını da dikkate alarak Anayasa ve AİHS bağlamında yorumlamaları ve usul kurallarını bu doğrultuda uygulamaları yurarda da ifade edildiği üzere temel hak ve özgürlüklerin korunması açısından bir gerekliliktir. İlk derece mahkemelerinin bu görevini ifa edip etmediği istinaf denetiminde ve istinaf mercilerinin bu görevi ifa edip etmediği ise temyiz denetiminde dikkate alınmalıdır. Kurul da sadece ihtilafın bu boyutunu Anayasa Mahkemesi ve AİHM içti-

98 *Ayfer Atalmış*, B. No: 2016/12198, 9/6/2020, § 36-43.

99 Çok sayıda karar arasından bkz. *Fazlı Celep*, B. No: 2015/1025, 21/3/2018, § 22: "Bununla birlikte Anayasa'nın 36. maddesine "ile adil yargılanma" ibaresinin eklenmesine ilişkin gerekçede, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerde de güvence altına alınan adil yargılama hakkının madde metnine dâhil edildiği vurgulanmıştır. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki hakkaniyete uygun yargılanma hakkının kapsamına "silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama" ilkelerinin de dâhil olduğu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin birçok kararında vurgulanmıştır. Dolayısıyla Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının "silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama" ilkelerini de kapsadığının kabul edilmesi gerekir."

hadını da gözeterek Anayasa ve AİHS bağlamında değerlendirmiş, eksikliğin yargılama sürecinde nasıl giderilebileceğini göstermiş, bu eksikliğin uyuşmazlığın esasının çözümü bağlamında tarh işlemini hukuka aykırı kılan bir neden oluşturmadığını belirtmiştir. Kurul kararında uyuşmazlıktaki kanun hükümlerinde sağlanan güvencelerin anayasal güvencelerden daha üstün olmadığı yönünde bir belirleme de yoktur. Ayrıca kanun hükümleri bağlamında ana kuralın tarhiyatın dayanağı raporların ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olduğunun kararda açıkça vurgulandığı da tekrar belirtilmelidir.

3. Mahkemeye erişim hakkı

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasına 19/1/2022 tarihli ve 7351 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle eklenen cümlede " *Vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemez.*" kuralına yer verilmiştir.

İdari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenebilir olması, tarh işlemine karşı açılan davalarda yürütmenin kendiliğinden durması, diğer vergilendirme işlemlerine karşı açılan davalarda kanunda öngörülen koşulların oluşması hâlinde yürütmenin durdurulmasına hükmedilmesi gibi hukuksal başvuru yolu ve araçlar vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda öncelikle mülkiyet hakkının idari yargılama mercilerince korunması gerekliliğinin bir tezahürüdür¹⁰⁰.

AİHM, *Intersplav/Ukrayna* kararına konu olayda, vergi iadelelerinin -karara konu olaydaki koşullar göz ardı edilmemek kaydıyla- mülkiyet hakkı kapsamında korunması gereken bir menfaat oluşturabildiğini belirtmiştir¹⁰¹. Dolayısıyla 2577 sayılı Kanun'a eklenen ku-

100 Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 512.

101 *Intersplav/Ukrayna* kararında Mahkeme, başvurunun katma değer vergisi iadesini devletten alamamasına ilişkin müdahaleyi değerlendirmiştir. AİHM, yerel mevzuatın belirlediği ölçüt ve gereklilikleri yerine getirdikten sonra başvurunun ticari faaliyetleri kapsamında ödemiş olduğu katma değer vergisinin iadesinin yanı sıra herhangi bir gecikme için tazminat ödenmesini de makul bir şekilde bekleyebileceğini gözlemlemektedir. Dava dosyasındaki bilgilerden yetkili vergi mercilerinin başvurucuya ödenecek vergi iadesi miktarlarına itiraz etmedikleri ancak hatalı bir biçimde iade konusunda yetkisizliğe dayanarak herhangi bir sebep olmaksızın iadeyi onaylamayı açıkça reddettikleri anlaşılmaktadır. Bununla birlikte yetkili vergi mercileri, vergi

ralın mülkiyet hakkı kapsamında korunan bir değeri elde etmek için yapılan idari başvurunun reddi üzerine açılacak davada yürütmenin durdurulması kararı verilmesini ek bir şarta daha bağlamak suretiyle davacının mahkemeye erişim hakkı ile mülkiyet hakkının usul boyutuna müdahalede bulunduğu düşünülmektedir.

Mülkiyet hakkının korunmasını amaçlayan yargısal bir aracın kullanımına getirilen usul kısıtlamaları o hakkın korunması amacıyla mahkemeye erişmiş olmayı anlamsız kılacak bir mahiyet taşıyabilir. İdari işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilmesi, hukuka açıkça aykırılığı saptanmış bir işlemin doğurabileceği zararların idari işlemin icrailiği askıya alınmak suretiyle dava esastan karara bağlanmadan önce engellenmesi amacını taşımaktadır. Yürütmenin durdurulması kararı verilmesi için bir başka şart öngörülmesi ve idari işlemin icrailiğinin askıya alınmasının zorlaştırılması, Anayasa'nın 36. maddesi ve AİHS'in 6. maddesi kapsamında korunan adil yargılanma hakkını ihlal edici niteliktedir.

Diğer yandan Anayasa'nın 125. maddesinin beşinci fıkrasında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için birlikte gerçekleşmesi aranan şartlar sadece idari işlemin uygulanması hâlinde telifisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin hukuka açıkça aykırı olması ile sınırlanmış, bu şartlara ek bir şart getirilebileceği maddede öngörülmemiştir. Kuralın ihdas edilme nedeni olarak gösterilen haksız iadelerin önüne geçmenin¹⁰² de Anayasa'nın 125. maddesinin altıncı fıkrasında yer alan ve yürütmenin durdurulması kararı verilmesini sınırlanabileceği belirtilen hâllerin hiçbirisiyle ilgisi kurulmamıştır. Bu nedenle iade talebinin reddine ilişkin idari işlemin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla açılacak idari davada yürütmenin durdurulması kararı verilmesinin teminat ödenmesi koşuluna bağlanması, bir yandan Anayasa'nın 125. maddesinin lafzında yer

iadesi gecikme tazminatıyla ilgili başvurucu tarafından yapılan hesaplamalara mahkeme önünde birkaç defa itiraz etmiş olup itirazlarından sadece bir tanesi kabul edilmiştir. Ancak bu son nokta Mahkemenin katma değer vergisi iadesi işlemleriyle ilgili ulaştığı sonucu çürütmemektedir. Mahkeme, söz konusu kanuni menfaatin kesin içeriğinin ve kapsamının belirlenmesini gerekli görmese de yukarıda belirtilen faktörlerin başvurunun Ukrayna kanunlarıyla kendisine tanınan ve (1) No'lu Protokol'ün 1. maddesiyle korunan, mülkiyet ile ilgili bir menfaate sahip olduğunu gösterdiği konusunda tatmin olmuştur. *Intersplav/ Ukrayna*, B. No: 803/02, 9/1/2007, §§ 31, 32. Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 143-145. 102 <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-4058.pdf> (Son erişim tarihi: 9/6/2022)

almayan bir şart öngörmek diğer yandan mahkemeye erişimi hakkını ölçüsüz bir biçimde sınırlandırmak suretiyle hem Anayasa'ya hem AİHS'e aykırılık taşımaktadır. Bu durumu gözeten Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi, 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasına 7351 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile eklenen kuralın AİHS'in 6. maddesi ile çatışma hâlinde bulunduğunu saptamış ve somut norm denetimi yoluna başvurmaksızın Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca anılan kuralın bu davada uygulama önceliği bulunmadığını tespit ederek davacının yürütmenin durdurulması isteminin teminat alınmaksızın kabul edilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 1/2/2022 tarihli ve E.2022/75 sayılı kararının ilgili bölümü şu şekildedir:

"...Olayda; vergi kanunları gereğince iadesi talep edilen vergilerle ilgili olarak, iadesi talep edilen tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmasını öngören yasa kuralı; kişilerin, açıkça hukuka aykırı bir işlemle getirisinden ve yararlanılmasından mahrum bırakıldıkları parasal tutara yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi suretiyle görece daha uzun sürecek dava sürecinin sonucu beklenilmeksizin erişmeleri önünde orantısız ve öngörülen amaca aykırı bir düzenleme içermekle, Sözleşmenin 6. maddesinin 1. fıkrasında ile çatıştığı sonucuna varılmakla, Anayasanın 90. maddesinin beşinci fıkrası amir hükmü uyarınca 2577 sayılı Kanununun 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasına 7351 sayılı Kanununun 2. maddesi ile eklenen kuralına işbu davada uygulama önceliği bulunmadığından, davacının yürütmenin durdurulması isteminin teminat alınmaksızın kabul edilmesi gerekmiştir. Açıklanan nedenlerle; davacının itirazının kabulü ile yürütmenin durdurulması isteminin reddine dair Ankara 6. Vergi Mahkemesi'nce verilen 23/12/2021 gün ve E:2021/1999 sayılı kararın kaldırılmasına, 2577 sayılı Yasanın 27. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen koşullar dava konusu olayda bir arada bulunduğundan teminat aranmaksızın yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne, 01/02/2022 gününde oybirliğiyle karar verildi."

Öte yandan anılan kural, bu esnada Samsun Vergi Mahkemesi tarafından somut norm denetimi yoluyla da Anayasa Mahkemesi önüne taşınmış; Anayasa Mahkemesi dört ay gibi kısa bir süre içinde başvuruyu sonuçlandırarak kuralı iptal etmiştir¹⁰³. Anayasa Mahkemesi, iptali istenen kuralla "yürütmenin durdurulması kararı verilebil-

103 AYM, E.2022/14, K.2022/70, 1/6/2022, §§ 14-16.

mesi için usule ilişkin bir sınırlama nedeni”nin düzenlendiğini belirtmiş ve bu noktada incelemeyi Anayasa’nın 125. maddesi yönünden yapmayı uygun görmüştür¹⁰⁴.

SONUÇ

Anayasa Mahkemesi ihlal kararlarında benimsenen temel hak ve özgürlüklerin korunmasına ilişkin temel ilkelerin henüz yeterince vergi uyuşmazlığından doğan idari davalara aktarılabildiğinden söz etmeye olanak bulunmamaktadır. Bu durum, temel hak ve özgürlüklerin korunmasında idari makamlar ve derece mahkemelerin birincil nitelikte görev ve sorumluluğunun bulunduğu anlayışının henüz yargı mercilerince yeterince içselleştirilmemiş olması yanında bu alanda metodolojik yaklaşım ortaya koyan bilimsel çalışmaların eksikliğinden de kaynaklanmaktadır. Temel hak ve özgürlüklerin korunmasında etkin çözüm ihlal kararlarının gereklerinin yerine getirilmesinden öte ihlale yol açılmaması ile sağlanabilir. Dolayısıyla Anayasa’nın idari davalarda doğrudan uygulanabilir nitelikte olduğu kabul edilerek ihlalin kaynağına, uyuşmazlığın türüne, müdahaleden etkilenen temel hak ve özgürlüğün nitelik ve kapsamı ile müdahalenin Devletin yükümlülüklerinden hangisi kapsamında kaldığına göre belirlenecek yöntemin vergi uyuşmazlıklarından doğan idari davalarda uygulanması, hukuk devleti ilkesinin idari yargı mercileri eliyle hayata geçirilebilmesi açısından şarttır.

KAYNAKÇA

Kitap ve Makaleler

- ACEMOĞLU, Daron ve ROBINSON, James A. (2020). *Ulusların Düşüşü Güç, Zenginlik ve Yoksulluğun Kökenleri* (Çeviren: VELİOĞLU, Faruk Rasim), İstanbul: Doğan Kitap.
- ARSLAN, Zühtü (2000). “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasa Yargısı: Uyum Sorunu ve Öneriler”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 17, ss. 274-293.
- AZRAK, A. Ülkü (1992). “İdari Yargıda Anayasaya Uygunluk Sorunu”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 9, ss. 323-340.

104 Bir hukuka aykırılık iddiasının yargı önünde etkin bir biçimde tartışılıp bu konuda bir maddi hakkın ihlal edilmesini önleyici bir tedbir alınmasını zorlaştıran bir kanun hükmünün bir milletlerarası antlaşma hükmü karşısında somut norm denetimi yolu işletilmeden önce ihmal edilmesine ilişkin bu yaklaşımın hukuka ve Anayasa’ya daha uygun olduğu hakkında: Yılmazoğlu, Y. E. (2022). s. 282.

- BAYAR, İbrahim Nihat (2003). "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11., S. 3, 4., ss. 309-317.
- CANDAN, Turgut (1984). "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar", *Danıştay Dergisi*, S. 54-55, ss. 31-40.
- CANDAN, Turgut (2022). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- ÇAĞAN, Nami (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- ERKUT, Celal (2004). *Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı*, İstanbul: Yenilik Basımevi.
- FURTUN, İdris Hakan (2009). *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- GEMALMAZ, H. Burak (2009). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- GEMALMAZ, H. Burak (2018). *Mülkiyet Hakkı Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6*, Ankara: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Sisteminin Desteklenmesi Projesi Yayını.
- GÜNDAY, Metin (2004). *İdare Hukuku*, Ankara: İmaj Yayınevi.
- GÜRAN, Sait (1980). "Türk İdare Hukukunda Tazminat Miktarının Saptanması", *Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu*, İstanbul: Fakülteler Matbaası. ss. 151-170.
- HARARI, Yuval Noah (2020). *Hayanlardan Tanrılara: Sapiens, İnsan Türünün Kısa Bir Tarihi* (Çeviren: GENÇ, Ertuğrul), İstanbul: Kolektif Kitap.
- HARARI, Yuval Noah (2020). *Homo Deus, Yarının Kısa Bir Tarihi* (Çeviren: TANELİ, Poyzan Nur), İstanbul: Kolektif Kitap.
- İNCEOĞLU, Sibel (2018). *Adil Yargılanma Hakkı Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4*, Ankara: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Sisteminin Desteklenmesi Projesi Yayını.
- KAPLAN, Recep ve YILMAZOĞLU, Yunus Emre (2015). "AİHM ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 21. ss. 445-465.
- KUMRULU, Ahmet Gürcan (1979). "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 36, S. 1-4, ss. 147-162.
- KUMRULU, Ahmet Gürcan (1989). *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler- Nitelik*, Ankara (Çoğaltma).
- ÖZTÜRK, K. Burak (2009). "İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 2009, C. II.
- ŞENYÜZ, Doğan ve KAPLAN, Recep (2021). "Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 155, ss. 79-145.
- ÜNLÜÇAY, Mehmet (1998). "İdarenin Tazmin Borcu ve Enflasyon Olgusu", *Danıştay Dergisi*, S. 94., ss. 3-10.

- YALTI, Billur (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş..
- YALTI, Billur (2007). “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları - Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/değer Kayıpları”, *Vergi Dünyası*, S. 310, ss. 21-40.
- YILMAZOĞLU, Yunus Emre (2017). “Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri - Hak Arama Hürriyeti İlişkisi”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu:149. Yıl*, Ankara: Danıştay Yayınları No: 93. ss. 232-291.
- YILMAZOĞLU, Yunus Emre (2021). *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm - Vergi Uyuşmazlığımdan Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- YILMAZOĞLU, Yunus Emre (2022). ““Somut Norm Denetimine Başvuru” ile “Uyuşmazlığın Çözümünde Milletlerarası Antlaşma Kuralının Esas Alınması” Yöntemlerinin Yargı Mercilerince Uygulanma Önceliğinin Karşılaştırılması”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 39 S. 2. ss. 263-309.

Çevrim içi kaynaklar

- https://echr.coe.int/Documents/Speech_20200903_Spano_Justice_Academy_Ankara_ENG.pdf
- <https://www.anayasa.gov.tr/tr/baskan/konusmalar/anayasa-mahkemesi-uye-si-basri-bagci-nin-andicme-toreni-acilis-konusmasi/>
- <https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/tr/content/49-avrupa-insan-haklar-sozlesmesi/>
- <https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/tr/content/43-avrupa-insan-haklar-mahkemesi/>
- https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016804dec56
- <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-4058.pdf>
- <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>
- <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>
- <https://karararama.danistay.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi Norm Denetimi Kararları

- AYM, E.1989/6, K.1989/42, 7/11/1989.
- AYM, E.2015/39, K.2015/62, 1/7/2015.
- AYM, E.2018/136, K.2019/21, 10/4/2019.
- AYM, E.2022/14, K.2022/70, 1/6/2022.

Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları

- Ayşe Zıraman ve Cennet Yeşilyurt*, B. No: 2012/403, 26/3/2013.
- Yüksel Hançer*, B. No:2013/2116, 23/1/2014.

- Adnan Oktar*, B. No: 2012/917, 16/4/2013.
Vedat Benli, B. No: 2013/307, 16/5/2013.
Faik Gümüş, B. No: 2012/603, 20/2/2014.
Kemal Yeler ve Ali Arslan Çelebi, B. No: 2012/636, 15/4/2014.
E.T.Y.İ. A.Ş., B. No: 2013/596, 8/5/2014.
Türkiye Emekliler Derneği, B. No: 2012/1035, 17/7/2014.
Bülent Polat [GK], B. No: 2013/7666, 10/12/2015.
Bekir Yazıcı [GK], B. No: 2013/3044, 17/12/2015.
Mustafa Kupal, B. No: 2013/7727, 4/2/2016.
Eyyüp Boynukara, B. No: 2013/7842, 17/2/2016.
Recep Tarhan ve Afife Tarhan, B. No: 2014/1546, 2/2/2017.
Osmanoğlu İnşaat Eğitim Gıda Temizlik Hizmetleri A.Ş., B. No: 2014/8649, 15/2/2017.
Selahattin Turan, B. No: 2014/11410, 22/6/2017.
A.N.A., B. No: 2014/109, 20/9/2017.
Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018.
Fazlı Celep, B. No: 2015/1025, 21/3/2018.
İlyas Yılmaz, B. No: 2015/1927, 22/3/2018.
Kamil Darbaz ve GMO Yapı Grup End. San. Tic. Ltd. şti., B. No: 2015/12563, 24/5/2018.
Mustafa İbiş, B. No: 2015/13089, 17/7/2018.
Güney Atmaca Petrol A.Ş., B. No: 2016/9567, 18/7/2018.
Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. şti. [GK], B. No: 2014/17196, 25/10/2018.
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, 27/2/2019.
Türkiye İş Bankası A.Ş. (9), B. No: 2016/2400, 3/4/2019.
Sedat şanlı, B. No: 2018/6812, 3/7/2019.
Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. şti., B. No: 2016/7783, 18/7/2019.
Türkiye İş Bankası A.Ş. (10), B. No: 2016/1008, 19/11/2019.
Ayfer Atalmış, B. No: 2016/12198, 9/6/2020.
M.B. [GK], B. No: 2018/37392, 23/7/2020.
Famiye Beğim ve Mehmet Tahir Beğim, B. No: 2017/21882, 10/2/2021.
Filiz Freifrau Von Thermann ve İnci Sieber, B. No: 2019/33855, 13/9/2022.
Yaman Akdeniz (2) [GK], B. No: 2016/6815, 15/2/2023.

Danıştay Kararları

- VDDK, E. 2010/679, K. 2012/72, 15/2/2012.
 VDDK, E. 2019/245, K. 2019/322, 17/4/2019.
 VDDK, E. 2019/254, K. 2019/323, 17/4/2019.
 VDDK, E. 2019/525, K. 2019/436, 3/7/2019.

- VDDK, E. 2019/559, K. 2019/437, 3/7/2019.
 VDDK, E. 2019/301, K. 2019/439, 3/7/2019.
 VDDK, E. 2019/285, K. 2019/453, 3/7/2019.
 VDDK, E. 2019/377, K. 2019/454, 3/7/2019.
 VDDK, E. 2019/287, K. 2019/455, 3/7/2019.
 VDDK, E. 2018/1187, K. 2019/474, 3/7/2019.
 VDDK, E. 2019/1078, K.2019/666, 2/10/2019.
 VDDK, E.2019/371, K.2019/1022, 4/12/2019.
 VDDK, E. 2020/9, K. 2020/2, 19/2/2020.
 VDDK, E. 2019/1820, K. 2020/260, 11/3/2020.
 VDDK, E. 2019/1845, K. 2020/290, 11/3/2020.
 VDDK, E. 2019/1594, K.2020/1267, 18/11/2020.
 VDDK, E. 2019/1159, K. 2020/1250, 18/11/2020.
 VDDK, E. 2020/1122, K. 2021/640, 28/4/2021.
 VDDK, E. 2020/853, K. 2022/17, 19/1/2022.
 VDDK, E. 2021/1571, K. 2022/319, 23/3/2022.
 VDDK, E. 2021/1196, K. 2022/1556, 28/12/2022.
 Dördüncü Daire, E. 2021/1323, K. 2021/1785, 23/3/2021.

AIHM Kararları

- Sporrong and Lönnroth/İsveç* [GK], B. No: 7151/75, 7152/75, 23/9/1982.
AGOS/Birleşik Krallık, B. No: 9118/80, 24/10/1986.
Bendenoun/Fransa, B. No: 12547/86, 24/2/1994.
Hentrich/Fransa, B. No: 13616/88, 22/9/1994.
Vermeulen/Belçika, B. No: 19075/91, 20/2/1996.
Mialhe/Fransa (No:2), B. No:18978/91, 26/9/1996.
J.J./Hollanda, B. No: 21351/93, 27/3/1998.
Ferrazzini/İtalya, B. No: 44759/98, 12/7/2001.
Janoseviç/İsveç, B. No: 34619/97, 23/7/2002.
Sovtransavto Holding/Ukrayna, B. No: 48553/99, 25/7/2002.
Morel/Fransa (k.k.), B. No: 54559/00, 3/6/2003.
Broniowski/Polonya [BD], B. No: 31443/96, 22/6/2004.
Öneryıldız/Türkiye [BD], B. No: 48939/99, 30/11/2004.
Fuklev/Ukrayna, B. No: 71186/01, 7/6/2005.
Capital Bank AD/Bulgaristan, B. No: 49429/99, 24/11/2005.
Intersplav/Ukrayna, B. No: 803/02, 9/1/2007.
Anheuser-Busch Inc./Portekiz [BD], B. No: 73049/01, 11/1/2007.
Kushoglu/Bulgaristan, B. No: 48191/99, 10/5/2007.
Saccocia/Avusturya, B. No: 69917/01, 18/12/2008.

Gereksar ve diğerleri/Türkiye, B. No: 34764/05, 34786/05, 34800/05, 34811/05, 1/2/2011.

Kotov/Rusya [BD], B. No: 54522/00, 3/4/2012.

Koch/Almanya, B. No: 497/09, 19/7/2012.

N.K.M./Macaristan, B. No: 66529/11, 14/5/2013.

Ališić ve dięerleri/Bosna Hersek, Hırvatistan, Sırbistan, Slovenya ve Makedonya Cumhuriyeti [BD], B. No: 60642/08, 16/7/2014.

S.L. ve J.L./Hırvatistan, B. No: 13712/11, 7/5/2015.

Konstantin Stefanov/Bulgaristan, B. No: 35399/05, 27/10/2015.

Džinić/Hırvatistan, B. No: 38359/13, 17/5/2016.

Kamu Denetçiliği Kurumu kararları

B. No: 2019/17499, 7/2/2020.

Non Bis İn İdem İlkesinin Vergisel Kabahat ve Suçlar Bakımından Uygulanmasında Aynılık Sorunu

Turgut CANDAN
Emekli Danıştay Başsavcısı

I - GİRİŞ

Aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırmama hakkı anlamına gelen *Non Bis İn İdem İlkesi*, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine ek 7 nolu Protokolün 4'üncü maddesinde öngörülmüştür. Madde, "Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği **bir suçtan dolayı** aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkûm edilemez."¹ düzenlemesini içermektedir.

Anılan Protokol, Ülkemizde, 10.3.2016 gün ve 6684 sayılı Onaylamayı Uygun Bulma Kanununun 25.3.2016 günlü Resmî Gazete'de yayımlanması sonucu, onaylanarak 1.8.2016 gününde yürürlüğe girmiştir. Adil yargılanma hakkı kapsamındaki ceza yargılaması süreçleri yönünden hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olan ilke, anılan Protokol'ün yürürlüğünden çok önce, Hukuk Sistemimizde, Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yasa hükmü haline getirilmiş bulunmaktadır. Fıkra, bir eylemin aynı zamanda kabahat ve suç oluşturması durumunda, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanmasını; ayrıca, kabahatten dolayı da ceza kesilmemesini gerektirmektedir.

Öte yandan; 8.2.2008 gün ve 26781 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 23.1.2008 gün ve 5728 sayılı Kanunla da, 213 sayılı Vergi

1 « Article 4 - Droit à ne pas être jugé ou puni deux fois
1 Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat. »

Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin, "Vergi ziyat suçu ve cezası" olan başlığı, "Vergi ziyat cezası"; Dördüncü Kitabın Üçüncü Bölümünün, "Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Suçlar" olan başlığı da, "Suçlar ve Cezalar" olarak değiştirilmiş ve suç tanımını, yalnızca, anılan Üçüncü Bölümde yer alan vergi kanunlarına aykırılıklara inhisar ettirilmiştir. Böylece; Kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabında yer alan vergi cezalarıyla ilgili düzenlemeleri, Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle oluşan suç-kabahat ayırımına uygun hale getirmiştir. Bu düzenlemelerden sonra, karşılığında idari para cezası öngörülen vergi kanunlarına aykırılıklar, Türk Ceza Kanunu anlamında suç değil; Kabahatler Kanunu anlamında birer kabahat olmakta, vergi suçları denilince yalnızca anılan Kitabın Üçüncü Bölümünde düzenlenen kanuna aykırılıkların anlaşılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabında yazılı vergi kanunlarına aykırı davranışlar incelendiğinde görüleceği üzere; vergisel kabahat ya da vergi kabahati olarak nitelendirilen kanuna aykırılıkların bir kısmı, 359'uncu maddede vergi kaçakçılığı suçu sayılan eylemlerle örtüşmektedir. Uygulamada ve öğretilerde, bu eylemler dolayısıyla vergi idaresi ve ceza mahkemelerince aynı kişi hakkında verilecek idari ve adli cezaların, Anayasa'nın 90'inci maddesinin son fıkrasının son cümlesi uyarınca ulusal yasalara önceliği bulunan Ek Protokol hükmü ile Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesine aykırılık oluşturup oluşturmayacağı tartışılmaktadır.

II – İLKENİN UYGULANIŞINDA SUÇ-KABAHAT AYIRIMI

Suçlar ve cezalar, Anayasa'nın 38'inci maddesinde düzenlenmiştir. "Suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlığını taşıyan bu maddede; suçlar, suç ve kabahat şeklinde bir ayırımı tabi tutulmamıştır. Bu ayırım; 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu'nda suçlar, "cürümler" ve "kabahatler" şeklinde sınıflandırılmak suretiyle yapılmıştır. Bu sınıflandırma, Anayasa'nın anılan maddesindeki suç tanımına uygun bir tasniftir. Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer başkanlığındaki kurul tarafından hazırlanan Türk Ceza Kanunu Ön tasarısı ile Türk Ceza Kanunu Hükümet Tasarısı'nda da korunan bu sınıflandırma, Tasarı'nın Türkiye Büyük Millet Meclisi Adalet Komisyonunda görüşülmesi sırasında terkedilmiştir. Komisyonunda, "suç" tanımı, cürümlere inhisar ettiril-

mek ve Tasarıda kabahat olarak öngörülen kimi kanuna aykırılıklara suç tanımı içerisinde yer verilmek suretiyle yeniden yapılmış ve diğer kabahatler Tasarı'dan çıkarılmıştır. Bunun nedeni, Adalet Komisyonununun 1/593 sayılı Raporu'nda, şu şekilde açıklanmıştır: "VI. Hükümet Tasarısından farklı olarak, Komisyon çalışmalarıyla oluşturulan metinde, suçlar arasındaki "cürüm" ve "kabahat" ayırımı kaldırılmıştır. Tasarıda yer alan bazı "kabahat"ler, suç olarak muhafaza edilmiştir. Belirtmek gerekir ki, bu ayırımın kaldırılmasının sonucunda, ülkemiz açısından idari yaptırımları gerektiren fiillerle ilgili olarak genel bir düzenleme yapılması gereği ortaya çıkmıştır."

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun bu şekilde kanunlaşmasından sonra da, Komisyon gerekçesinde yazılı gereklilikten hareketle, 23.03.2005 gün ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hazırlanmıştır. Kanun, 1'inci maddesinde belirtildiği üzere, toplum düzenini, genel ahlakı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak amacıyla (çeşitli kanunlarda öngörülen) kabahatlere ilişkin genel ilkeleri, kabahatler karşılığında uygulanacak idari yaptırım türlerini ve sonuçlarını, kabahatlerle ilgili karar alma sürecini, kanun yollarını ve idari yaptırımlarının yerine getirilmesine ilişkin esaslarla, çeşitli kabahatleri düzenlemiştir. Kanun, bu düzenleme alanı bakımından, çeşitli kanunlarda idari para cezası öngörülen kimi kabahatler için, genel bir kanun niteliği taşımak üzere hazırlanmıştır.

765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu'nda suç başlığı altında yapılan cürüm ve kabahat ayırımının, ayrı kanunlara konu edilerek, suç ve kabahat ayırımına dönüştürülmesi, kabahatlerin anayasal bakımından da suç olmaktan çıkarıldıkları ve Anayasa'nın 38'inci maddesinde yazılı esaslara tabi olmadıkları anlamına gelmemektedir. Başka anlatımla; kabahatler, suçları düzenleyen Türk Ceza Kanunu kapsamının dışına çıkarılmalarına karşın, anayasal olarak suç sayılmaya devam etmektedirler. Bu nedenle de aynı kanuna aykırılığın hem suç hem de kabahat oluşturması halinde, Non Bis İn İdem İlkesinin uygulanmasına herhangi bir hukuki engel bulunmamaktadır. Esasen; Anayasa Mahkemesinin, aşağıda değinilecek olan, ilkenin uygulanmasıyla ilgili kararlarında, bu konuda bir eleştiri bulunmamaktadır.

III – İKİNCİ KEZ YARGILANMAYA VE CEZALANDIRMAYA ENGEL OLAN, “SUÇ MU?”, “FİİL Mİ?”, YÜKSEK MAHKEMELERİN ANLAYIŞI

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yazılı kaçakçılık suçları, tehlike suçlarıdır. Tehlike suçunun oluşumu için, bir sonucun (vergilendirme faaliyeti yönünden vergi ziyanın) doğmuş olması gerekli değildir². Maddede tipi gösterilen eylemin yapılmış olması (manevi unsurunun kasıt olması koşuluyla); örneğin, defterlerde muhasebe hilesi yapılması, defter kayıtlarının tahrif edilmesi, sahte belgenin deftere kaydedilmesi, kaçakçılık suçunun oluşumu için yeterlidir. Ayrıca; bu eylemler dolayısıyla, vergi ziyanın doğmuş olması gerekli değildir. Vergi ziyayı doğmamış olsa da maddede yazılı suç oluşur.

Oysa; Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabında yazılı vergi kabahatlerinden vergi ziyayı kabahatinin işlenmiş olabilmesi için, 359'uncu maddede kaçakçılık suçu sayılan eylemin yapılmış olması yeterli değildir; ayrıca, vergi ziyanın da doğmuş olması gereklidir³. Bu bakımdan; 359'uncu maddede yazılı kaçakçılık suçu ile 344'üncü maddede tanımı yapılan vergi ziyayı kabahati arasında, tüm unsurları yönünden aynıyet bulunduğu söylenemez. Aynıyet, yalnızca vergi ziyasına yol açan eksik beyanda bulunma eyleminin; yani, vergi ziyayı kabahatinin maddi unsurunun dayanağı olan vergi ödevlerinin (belgelendirme ve defter tutma ödevlerinin) yerine getiriliş biçimiyle/belge ve kayıt düzeniyle ilgilidir. Aşağıda açıklanacağı üzere; vergi ziyayı, bu ödevlerin yerine getirilmesinde kanuna aykırı davranılmasının zorunlu sonucu değildir. Eylemin varlığına karşın; kimi durumlarda vergi ziyayı doğmayabilir. Bu bakımdan; böyle bir durumda, Non Bis İn İdem İlkesinin uygulanmasında, failin ikinci kez takip veya mahkûm edildiğinin kabulü için sonuç ve sonucu yaratan eylemden hangisinin esas olduğunun bilinmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM), 10.2.2009 tarihli Zolotukhin/Rusya (Büyük Daire, p.84) kararında, failin ikinci kez takip ya da mahkûm edilmemesini gerektirenin, “*aynı olay veya özünde aynı olaylar*” olduğunu söylemiştir. Strasbourg Mahkemesi, Zolo-

2 AYM, 4.11.2021, E:2019/4, K:2021/78, p. 16, RG:9.3.2022-31773.

3 AYM, 4.11.2021, E:2019/4, K:2021/78, p. 22, RG:9.3.2022-31773: Vergi ziyayı kabahatinin netice kabahati olduğu; oluşması için vergi ziyanın doğmasının gerektiği hk.

tukhin/Rusya kararına gönderme yaptığı, 20.8.2014 tarihli Glantz/Finlandiya (4.Daire, p.52) kararında da; vergiyle ilgili olarak, başvuru hem hapis hem de para cezası niteliğindeki ek mali yüküm uygulanmasının “gerçeğe aykırı (düşük) beyanda bulunulması”ndan doğmuş olmasından hareketle gerçeğe aykırı beyan eylemine vurgu yapılmıştır⁴.

Anayasa Mahkemesi ise; 16.5.2019 gün ve 30776 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan kararında⁵, ilkenin uygulanabilmesi için aynı olması gerekenin “eylem” olduğu görüşünde olmuştur. Karar, norm denetimi dolayısıyla değil, bir bireysel başvuru dolayısıyla verilmiştir. Olayda; başvuru hakkında, sahte belge düzenleme ve kullanma eylemlerinden dolayı vergi idaresince vergi ziyaı cezası ve özel usulsüzlük cezası uygulanmış; ayrıca, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesi uyarınca yargılandığı vergi kaçakçılığı suçundan dolayı da, hapis cezasına mahkûm edilmiştir. Anayasa Mahkemesi, başvuru-cunun aynı eylemden dolayı yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesinin ihlal edildiği iddiasıyla yapmış olduğu başvuru sonunda, idari ve adli cezaları gerektiren eylemin aynı eylem olduğunu kabul etmekle birlikte, ilkenin ihlal edilmediğine karar vermiştir.

Mahkeme, bu kararı verirken, ulusal ve uluslararası metinlere, norm denetimi dolayısıyla 2017 yılında vermiş olduğu iki karara ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin konu ile ilgili içtihatlarına göndermede bulunmuştur. Bu kararında yapmış olduğu açıklamalar bakımından, Mahkemeye göre; ilke, mutlak değildir. Farklı amaç ve hukuki yararı gerçekleştirilmeye yönelik olarak, aynı eylem dolayısıyla hem idari ceza verilmesi hem de ceza mahkemelerinde yargılanıp mahkûm olunması mümkün bulunmaktadır (p.57). Bu nedenle; aynı kişiye birden fazla ceza uygulanması, aynı fiil nedeniyle iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlali sayılmamaktadır⁶.

Aynı kararın 55’inci paragrafında, somut olaya özgü, farklı amaç ve hukuki yararın varlığını da, vergi idaresince uygulanan idari vergi

4 Doç. Dr. Barış **BAHÇECİ**, “İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İctihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2018, S.136, sh.141 vd.

5 **AYM**, Ünal **GÖKPINAR**, 27.3.2019, E:2018/9115, R.G: 16.5.2019-30776.

6 Kararın yorumu hakkında bkz. Turgut **CANDAN**, “Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları Ve Non Bis İn İdem Kurah”, Düşüncelerim, www.turgutcandan.com.

cezalarının kamunun uğradığı vergi kaybının giderilmesini⁷; eylemin ayrıca suç olarak kabulünün ise, vergi düzenini bozabilecek sahte belge düzenlenmesinin ve kullanılmasının önüne geçilmesini amaçladığı açıklamasıyla ortaya koymaya çalışan Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinin son fıkrasının iptaline ilişkin, 4.11.2021 gün ve E:2019/4, K:2021/78 sayılı kararında⁸; hem ilkenin uygulanması için aranan aynı olması gerekenin ne olduğu konusundaki görüşüne, hem de ilkenin uygulanma koşullarına açıklık getirmiştir.

Anayasa Mahkemesi, bu kararında, her şeyden önce, vergi idaresi tarafından uygulanan idari vergi cezalarını, önceki kararında olduğu gibi, hukuk ya da disiplin yaptırımı olarak görme anlayışından kesin olarak vazgeçmiş ve Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin ikinci fıkrasıyla ilgili kararındaki görüşüne dönmüştür. Mahkemenin bu görüş/içtihat değişikliğinin emarelerini, daha önce, referans gösterdiği, norm denetimi (14.3.2019, E:2019/16, K:2019/15, p.13) ve bireysel başvuru (Gür-Sel İnşaat, B. No:2013/4324, 7.7.2015) kararlarında yapılan, "ceza" kavramının idari vergi cezalarını da kapsadığı yolundaki açıklamalarda görmekteyiz.

Mahkeme, kararında, ikinci olarak, Non Bis İn İdem ilkesinin, bir kişiye aynı eylemden dolayı iki kere ceza verilmemesini değil, kişinin aynı eylemden dolayı (yeniden) yargılanmamasını ve bu yargılamaya bağlı olarak cezalandırılmamasını ifade ettiğini (p.30); ilkenin uygulanması için arananın, "aynı suç" olmadığını, "aynı fiil" olduğunu (p.31) söylemiştir. Yüksek Mahkemeye göre; **aynı fiilden söz edilebilmesi için**, birden fazla takibat ve cezaya kaynaklık eden olguların *bire bir aynı veya maddi olarak (büyük ölçüde) aynı olgular olması ve aynı zamanda ve mekânda gerçekleşmesi gerekmektedir.* Mahkeme; ayrıca, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin yukarıda verilen Zolotukhin/Rusya kararıyla, A ve B/Norveç (BD) kararına (B: No: 24130/11 ve

7 Anayasa Mahkemesinin, bu görüşü doğru değildir. Zira; idari vergi cezası, vergi kaybının giderilmesi için var değildir. Vergi kaybı, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi ve bu vergiye Vergi Usul kanunu'nun 112'nci maddesi uyarınca uygulanan gecikme faizidir. Vergi ziyai cezasının amacı, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarda bulunmalarının önlenmesi (cezanın caydırıcı etkisi), bulduklarında da kayba uğratılan vergi dışında onun katları olan tutarda mali külfete katlanmak zorunda bırakılmalarıdır (cezanın üzüntü verici etkisi).

8 RG: 9.3.2022-31773.

29758/11. 15.11.2016, p.108) gönderme yaparak, “*Tek bir fiilin cezaya ilişkin iki farklı düzenlemede aynı biçimde ele alınması durumunda birebir aynı olma halinden, düzenlemelerde bazı farklılıklar bulunmakla birlikte bu farklılıkların önemsiz olması halinde maddi olarak (büyük ölçüde) aynı olma halinden*” söz edilebileceğini de söylemektedir (p.31). Anayasa Mahkemesi, tırnak içindeki koyu renkli cümlecığı, 359⁹ uncu maddede yazılı kaçakçılık suçları sayılan eylemlerle, vergi ziyayı cezasıyla cezalandırılan (mahkemenin deyimi ile) olgunun, aralarındaki farka karşın, aynı olduğunu kanıtlamak amacıyla kurmaktadır.

Vergi cezalarının ceza niteliğini ve ilkenin neyi ifade ettiğini böyle ortaya koyan Anayasa Mahkemesi, uluslararası metinleri de dikkate aldığı söyleyerek, ilkenin tarifini, “*Hiç kimse, ceza yargılamasında kesin/kesinleşmiş bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir fiilden dolayı ceza yargılaması kapsamında yeniden yargılanamaz veya cezalandırılmaz*” şeklinde yeniden yapmıştır (p.27)⁹. Mahkeme, daha sonra da, bu tarife göre ilkeye aykırılık sonucuna varılabilmesi için gerçekleşmesi gereken koşulları şöyle sıralamıştır:

9 Bu tanım, ek Protokolün 4’üncü maddesindeki tanımı, “*suç*” sözcüğü yerine, “*fiil*” sözcüğünü koymak suretiyle değiştirmektedir. İç hukukta yasa hükmünde olan; hatta, aykırı hükümler içermeleri halinde ulusal yasalara önceliği bulunan Ek Protokol’de esasen yapılmış olan tanım yeniden yapma ihtiyacının, salt, bu değişiklik olduğu anlaşılmaktadır. Mahkeme, bunu da uluslararası belgeler dikkate alınarak yaptığını söylemektedir. Oysa; Ek Protokol’ün kendisi bir uluslararası belge ve bu belgede “*fiil-action*” değil, “*suç-infraction*” sözcüğü kullanılmaktadır. Her ne kadar, “*suç*” sözcüğü yerine “*fiil*” sözcüğünü ikame ederken, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin, aynı olaydan veya özünde aynı olan olaydan kaynaklanan suçları esas alan, Zolotukhin/Rusya kararına gönderme yapılmaktaysa da; “*olay*” kavramının, kararda nasıl olup da “*fiil*” kavramına evrildiğini anlamakta zorlanıyor olmanın yanında; o karardan sonra verilen Glantz/Finlandiya kararında, hem hapis hem de para cezası uygulanması gerektiren olay, **gerçeğe aykırı (düşük) beyanda bulunması**; A ve B/Norveç kararında da, **bazı gelirlerin eksik beyan edilmesi suretiyle verginin kaçırılmasıdır** (Denizhan HOROZGİL, “*AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında “Non Bis İn İdem İlkesi”*”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Y.2021, S.157, sh.274-275). Başka deyişle; her iki karardaki olaylarda yargılanan ve cezalandırılan, başvuruçuların vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirirken gerçeğe aykırı veya eksik beyanda bulunmalarına yol açacak şekilde işledikleri kanuna ve gerçeğe aykırı “*fiil*”leri değildir; bu fiilleri dolayısıyla eksik beyanda bulunarak vergi kaçığına yol açmalarıdır. Dolayısıyla; gerçeğe aykırı veya eksik beyan fiilleri, tıpkı, Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesinde sözü edilen sonucu doğurmuş ve kabahat bakımından “*netice kabahati*”ne, kaçakçılık suçu bakımından da “*netice suçu*”na dönüşmüştür. Yani; bu kararlarla ilgili olaylarda, vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçundan farklı olarak hem eylem hem de sonuç bakımından ayniyet esasen vardır.

- 1) Ceza ile ilgili bir yargılama süreci bulunmalıdır. Bu koşulla ilgili olarak, Mahkeme, yukarıda değinildiği üzere, idari vergi cezalarını ceza niteliğinde görmektedir (p.28).
- 2) Bu süreç, kesin/kesinleşmiş bir mahkûmiyet veya beraat hükmüyle sonuçlanmış olmalıdır. Mahkeme, özerk yorum yaparak, kesinleşmeden, ilgili kararın, kanun yolu öngörülmemiş olması sebebiyle verildiği anda kesin olmasını veya olağan kanun yollarının tüketilmesini ya da bunlar için öngörülen sürelerin geçirilmesini anlamaktadır (p,29).
- 3) Ceza ile ilgili yargılama süreci, tekrar (yeniden) işletilmiş olmalıdır. Mahkeme, kişinin aynı fiilden dolayı, aynı yargılama süreci içerisinde birden fazla yaptırıma maruz kalmasının, tek başına, ilkeyi ihlal *etmeye(bile)ceğini*¹⁰ söylemektedir (p.30).
- 4) Bu farklı süreçlerin aynı "*fil*"e ilişkin olması gereklidir. Mahkemenin, aynı fiilden ne anladığı, önceki paragrafta açıklanmıştır.
- 5) Olayda, ilkenin istisnalarından birinin olmaması gereklidir. Mahkeme, ilkeye, Anayasa'nın Non Bis İn İdem ilkesi bağlamında yorumlanmasında da dikkate alınması gerektiğini söylediği, üç istisna öngörmektedir: İstisnalardan ilki, yeni delil ortaya çıkması; ikincisi, davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığıdır. Üçüncü istisnanın ise; İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi içtihadıyla (A ve B/Norveç BD, B: No:24130 ve 29758/11, 15.11.2016) geliştirildiğine değindiği; (şeklen birden fazla olsalar bile) cezaya ilişkin süreçlerin bir bütünün parçaları olacak şekilde bağlantılı¹¹ bir biçimde

10 "*Edebileceği*" anlamına da gelmektedir.

11 İki sürecin bağlantılı olarak yürütülmesinden; İHAM'ın A ve B/Norveç kararında sözü edilen, yargılamaların amaçlarının ve yargılamalarda kullanılan araçların esas bakımından bütünleyici ve zaman bakımından bağlantılı olması halinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. İHAM kararında, bağlantının tespiti bakımından verilen ölçütler:

- 1) Yargılamaların birbirini tamamlayıcı olup olmadıkları ve bu sebeple sosyal haksızlığın farklı yönlerini içerip içermedikleri,
- 2) Uygulamada ve hukuken mükerrer yargılamanın öngörülebilir sonuçlar doğurup doğurmadığı,
- 3) İdareler arasında etkileşim sağlanarak bir idare tarafından tespit edilen maddi vakıaların diğer idare tarafından kullanılması yoluyla delillerin toplanmasında ve değerlendirilmesinde mümkün olduğu kadar tekrarlardan kaçınılıp kaçınılmadığı,
- 4) Kesin hüküm teşkil eden ilk yargılama sonunda uygulanan yaptırımın sonraki yargılama sonucunda uygulanacak yaptırıma karar verilirken dikkate

yürütülmesi olduğunu söylemektedir (p.32). Mahkeme; süreçlerin bir bütünü parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmesine ilişkin güvencelerin sağlanması halinde birden fazla cezanın uygulanmasının kanun koyucunun takdirinde olduğu görüşündedir. Mahkeme; ayrıca, süreçler sonunda uygulanacak ceza toplamının ilgili bakımından aşırı külfet oluşturmaması için, dengeleyici mekanizmaların olmasını da aramıştır (p.85).

Söz konusu kararında bu ölçütleri uygulayan Anayasa Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 340'ıncı maddesinin, *"Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*

Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan filler, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz." düzenlemesi ile 359'uncu maddesinin son paragrafının, "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez" hükmünü ve 367'nci maddesinin beşinci fıkrasının "359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez" hükmününün Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiş; aynı maddenin altıncı fıkrasının "Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz" hükmünü ise, süreçler arasında etkileşimin olmamasının adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvenceleri ihlal ettiği gerekçesiyle iptal etmiştir.

IV - KAÇAKÇILIK SUÇU VE VERGİ ZİYAI KABAHAHATI BAKIMINDAN İLKENİN UYGULANMASI:

Anayasa Mahkemesinin, 7 Nolu Ek Protokol'ün 4'üncü maddesinde geçen *"suç"* kavramını, *"fiil"* olarak alması; Vergi Usul Ka-

alınıp alınmadığı ve böylece başvurusunun aşırı bir yük altında bırakılıp bırakılmadığıdır. (HOROZGİL, a.g.m., sh.276-277)

nunu'nun 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçu sayılan eylemlerle vergi ziyana yol açılması halinde, aynı Kanun'un 344'üncü maddesi uyarınca, uygulanan cezanın, vergi ziyayı sonucuyla oluşan vergi ziyayı kabahatine değil de, bu kabahatin maddi sebebinin alt unsuru oluşturan eyleme¹² uygulandığı anlayışında olduğu anlamına gelmektedir.

Oysa; anılan maddede, 341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği; vergi ziyana 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde ise, bu cezanın üç kat olarak uygulanacağı öngörülmüştür. Görüldüğü üzere; vergi ziyayı kabahati, bir tehlike kabahati değil, Anayasa Mahkemesinin kararında da açıkça söylenildiği gibi (p.22), netice kabahatidir. Dolayısıyla; bir netice kabahati olan vergi ziyayı kabahati ile tehlike suçu olan kaçakçılık suçunun tekemmülleri için olması gereken unsurları farklı olmak zorundadır¹³.

359'uncu maddede kaçakçılık suçunu oluşturan eylemler gösterilmiştir. Bu eylemlerin kasten yapılması, kaçakçılık suçunun tekemmülü için yeterlidir. Maddede belirtilen bu eylemlerin büyük bölümü, ayrıca vergi ziyayı oluşturmaya da elverişlidir. Ancak, bu eylemlerin yapılmış olması, tek başına, eylem tarihinde, vergi ziyasının doğmasını sağlayamaz. Oysa; vergi ziyayı cezası kesilebilmesi için, bu eylemlerin varlığı yeterli değildir; ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde tanımlanan anlamda vergi ziyasının da doğmuş; yani, vergi ödevlerinin zamanında yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş olması da gereklidir. Örneğin; Anayasa'ya aykırılık itirazında bulunulan davadaki olayda olduğu

12 Zira; bize göre, vergi ziyayı kabahatinin maddi sebebi/unsuru, vergi matrahının eksik beyan edilmesidir. Bu yüzden; vergi noksan tahakkuk ettirilerek ziyaa uğratılmaktadır. Sahte fatura kullanma eylemi, vergi beyanının konusu olan matrahın noksan hesaplanmasına yol açan etkidir. Başka anlatımla; sahte faturanın kullanılmasıyla (yasal defterlere yazılmasıyla) vergi ziyasının doğuşu arasında, matrahın noksan hesaplanması ve noksan hesaplanan matrahın dönem sonunda beyan edilmesi eylemleri vardır. Dolayısıyla; vergi ziyayı cezası ile cezalandırılan, sahte fatura kullanma eylemi değildir. Bu eylem, Kanun koyucu tarafından, yalnızca, noksan tahakkuk ettirilerek ziyaa uğratılan vergi üzerinden hesaplanan cezayı artırıcı etken olarak öngörülmüştür.

13 Önceki dipnottaki açıklamaya bkz.

gibi mükellefin, vergi kaçırmak amacıyla niteliği bakımından yanılıcı veya sahte fatura kullanması¹⁴, tek başına, 359'uncu maddede yazılı kaçakçılık suçunu oluşturması için yeterlidir. Ancak; bu mükellefin anılan eylem dolayısıyla vergi ziyayı kabahatini yapabilmesi, beyan döneminden önce mümkün değildir. Yani; kaçakçılık suçu sayılan eylemin gerçekleştiği tarih ile vergi ziyayın doğduğu tarih arasında, uzunca olabilen, bir zaman aralığı her zaman vardır. Dolayısıyla; kaçakçılık suçu ile vergi ziyayı kabahati arasında, Zolotukhin kararında İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin aradığı, zaman bakımından birbirine ayrılmaz biçimde bağlılık koşulunun gerçekleşmesi söz konusu değildir. Hatta; beyan döneminde, pişmanlık duyularak, beyanın doğru yapılması durumunda, vergi ziyayın doğmaması; dolayısıyla, vergi ziyayı kabahatinin oluşmaması da mümkündür. Bu örnek, 359'uncu maddede düzenlenen kaçakçılık suçu ile vergi ziyayı kabahatinin, doğuş (tekemmül) tarihleri ve unsurları farklı, iki farklı cezalandırılması gereken durum olduğunu, açıkça, göstermektedir. Dahası; kaçakçılık suçu ile vergi ziyayı kabahati arasındaki en önemli fark olan/vergi ziyayı kabahatini netice kabahati haline getiren vergi ziyayı sonucunun, Anayasa Mahkemesi kararında ayniyeti ortadan kaldırmayacağı söylenen “önemsiz fark” olarak nitelendirilmesi de mümkün değildir¹⁵.

Kaldı ki; 344'üncü maddede, 359'uncu maddede yazılı eylemler cezalandırma nedeni olarak değil, vergi ziyayın doğmuş olması sebebiyle esasen kesilmesi gereken vergi ziyayı cezasının artırılması nedeni olarak öngörülmüştür.

14 Yargıtay, sahte belge kullanma eyleminin belgenin deftere kaydından beyannamenin verildiği tarihe kadar olan bir süreç olduğu; sahte belge kullanma suçunun beyanname verme tarihinde oluşacağı (Yr.11.CD, 8.3.2021, E:2021/1899, K:2021/2292, Turgut CANDAN, Vergisel Suçlar ve Kabahatler, 5. Bsk. Yetkin, Ankara 2022, sh.523 vd) görüşündedir. Bize göre ise, belgenin kullanılması, mükellefin vergi kanunlarına göre tutmak zorunda olduğu defterlere kaydedilmesi demektir. Belge deftere kaydedildiğinde, kullanma eylemi de kaçakçılık suçu da tüm unsurlarıyla tamamlanmış olur. Dönem sonunda verilen beyannamede matrahın eksik gösterilmesi, belgenin beyannamede de kullanıldığı ya da kullanılmaya devam edildiği anlamına gelmez. Belgenin kaydedildiği/kullanıldığı defterdeki bilgilere göre vergi matrahının noksan hesaplandığı anlamına gelir. Bu bakımdan; biz Yargıtayın bu görüşüne katılmıyoruz.

15 Vergi ziyayı sonucu, vergi ziyayı kabahatinin oluşması için şarttır. Bir hukuki durumun oluşması için şart olan bir koşulun önemsiz fark sayılması, doğru bir değerlendirme olarak görülemez.

Bu bakımlardan; Anayasa Mahkemesinin, 359'uncu maddede yazılı eylemlerle, bu eylem dolayısıyla işlenen vergi ziyayı kabahatinin aynı "*fiil*" olduğunu; Vergi Usul Kanunu'nun 340'ıncı maddesi ile 359'uncu maddesinin son paragrafının ve 367'nci maddesinin beşinci fıkrasının Anayasaya uygun olduğunu ortaya koymak için ileri sürmüş olduğu gerekçelere katılmanın mümkün olmadığını düşünüyoruz. Bize göre; vergi ziyayı cezası ile cezalandırılan mükellefin, ayrıca ceza mahkemesinde yargılanarak cezaya mahkûm olmasının, ilkeyi ihlal etmediği sonucuna, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne ek 7 Nolu Protokol'un 4'üncü maddesinde geçen "*suç*" kavramının, "*fiil*" olarak anlaşılmasıyla değil; açıklamış olduğumuz hukuki durumdan hareketle gidilmesi, olması gerekendi.

V - DİĞER VERGİ KABAHATLERİ VE İLKE

Buna karşın; Anayasa Mahkemesi kararında ilkenin uygulanması için aranan fiillerde, her bakımdan, aynılık halinin, Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde genel usulsüzlük; 353 ve mükerrer 355'inci maddelerinde de özel usulsüzlük olarak sayılan eylemler ile 359'uncu maddesinde kaçakçılık olarak nitelendirilen eylemler arasında bulunması olanaklıdır. Örneğin; 352'nci maddenin 1'inci derece usulsüzlüklerle ilgili fıkrasının 3 nolu bendinde, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması halinin, 359'uncu maddenin, 5728 sayılı Kanununun 276'ncı maddesiyle değişik şeklinin, 'a' fıkrasının 1 ve 2'nci fıkralarında yazılı eylemlerden ileri gelmesi olasıdır. Aynı şekilde; 353'üncü maddenin 4'üncü fıkrasında özel usulsüzlük kabahati olarak gösterilen, defterlerin incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmemesi eylemi, 359'uncu maddenin "a" fıkrasının 2'nci bendinde, kaçakçılık suçu sayılmıştır.

Ancak; bu hallerde ilkenin uygulanmasına, Anayasa Mahkemesinin, incelemekte olduğumuz kararında, ortaya koyduğu, süreçlerin bir bütünü parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmesine ilişkin güvencelerin sağlanması halinde birden fazla cezanın uygulanmasının kanun koyucunun takdirinde olduğu yolundaki gerekçesi engel olabilecek niteliktedir. Zira; Mahkemeye göre süreçler arasında açıklanan şekilde bağlantı kurulur ve süreçler sonunda uygulanacak ceza toplamının ilgili bakımından aşırı külfet oluşturmaması için denge-

leyici mekanizmaların olursa (p.85), suç için hapis, kabahat için para cezası uygulanması, ilkeyi ihlal etmeyebilir. Bunun usulsüzlük kabahatleri bakımından anlamı; adli ve idari süreçler arasında, bir bütünüün parçaları olacak biçimde bağlantı kurulması ve toplam cezanın ilgili bakımından aşırı yük oluşturmaması halinde, bu kabahatler ve kaçakçılık suçu dolayısıyla Non Bis İn İdem İlkesinin, kanun koyucunun o yolda takdiri olmadıkça, uygulanma olanağının bulunmamasıdır.

Hukuk **düzenimizde**, kanun koyucu, aynı eylemin hem suç hem de kabahat oluşturması halinde iki ayrı cezanın uygulanıp uygulanmayacağı konusundaki takdirini, önce, Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, sonra da 7 nolu Ek Protokol'ü iç hukuka dahil ederken kullanmıştır. Dahası; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da, ilkenin uygulanmasına olanak tanıyan düzenlemeler vardır. Dolayısıyla; biz, ilkenin uygulamasında, bu takdirin göz ardı edilmesinin mümkün olmadığını düşünüyoruz.

Vergi Usul Kanunu'nda, kanun koyucunun ilkenin uygulanması konusundaki iradesini gösteren düzenlemeler şunlardır:

İlk düzenleme, 336'ncı maddenin ilk fıkrasıdır. Bu fıkra, cezayı gerektiren tek eylemle, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatinin işlenmesi halinde, bu suçlar için belirlenen cezalardan ağırının kesilmesini öngörmektedir. Örneğin; vergi beyannamesinin yasa da belirlenen süre içerisinde verilmemesi eylemi, bu niteliktedir. Bu eylem, Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde tanımlanan anlamda vergi ziyayı oluşturmaktadır. Bu yüzden; 344'üncü maddeye göre vergi ziyayı ile cezalandırılır. Ayrıca, aynı eylem, anılan Kanununun 351'inci maddesinin 1'inci Derece Usulsüzlüklerle ilgili fıkrasının 1 nolu bendine göre usulsüzlük cezasını gerektiren genel usulsüzlük suçunu da oluşturmaktadır. Eyleme, her iki ceza ayrı ayrı değil; ikisinden ağır olanı kesilir. Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, bir eylem ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse, en ağır idari para cezası verileceğine dair olan hükmüne koşut olan bu düzenleme, aynı suç dolayısıyla, iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı ile uyuşmaktadır.

İkinci düzenleme, 340'üncü maddenin ikinci fıkrasında yer almaktadır. Bu fıkra göre; bu Kanunla (idari) vergi cezasıyla cezalandırılır.

lan eylemler, aynı zamanda 359'uncu maddede tanımlanan anlamda (kaçakçılık) suç teşkil etmekte ise, (idari) vergi cezasının kesilmesi, 359'uncu madde hükmü uyarınca kovuşturma yapılmasını engellemez. Fıkroda, vergi cezalarının türü bakımından bir ayırım mevcut değildir. Bu bakımdan; genel ve özel usulsüzlük cezalarının da fıkra kapsamında olduğu izlenimini edinmek olanaklıdır.

Buna karşılık; 359'uncu maddesinin benzer düzenleme getiren son fıkrası, kaçakçılık suçu dolayısıyla hapis cezası alanlara uygulanabilecek idari cezayı, *vergi ziyai cezası* ile sınırlamıştır. Anayasa Mahkemesince Anayasaya uygun görülen bu hüküm dolayısıyla; anılan madde anlamında kaçakçılık suçu işleyenlere, koşulları varsa, ayrıca vergi ziyai cezası uygulanması da olanaklı bulunmaktadır. Örneğin; vergi ile ilgili işlemlerinde içeriği bakımından yanıltıcı fatura kullanma eylemi, Kanunun 359'uncu maddesinin 'a' fıkrasının 2 numaralı bendinde, ceza mahkemelerince yargılanmayı gerektiren kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Bu suçun cezası, adli ceza olan, hapis cezasıdır. Öte yandan; bu faturalarla giderlerini fazla göstermek suretiyle gelir vergisi matrahını azaltan mükellef, azaltmış olduğu bu matrah miktarını beyan ederek, vergi tahakkuku yaptırırsa; vergisini noksan tahakkuk ettirmiş olacağından, vergi ziyai oluşacak ve dolayısıyla, hakkında, 344'üncü madde uyarınca, vergi ziyai cezası kesilmesi gerekecektir. Adli yargı yerince, daha önce, hapis cezasına mahkûm edilmiş olması, bu mükellefin, ayrıca, bu ceza ile de cezalandırılmasına engel olmayacaktır. Fıkroda, aynı eylem dolayısıyla diğer idari vergi cezalarının (genel veya özel usulsüzlük cezasının) kesilmesine de izin veren bir düzenleme yoktur.

Buradan hareketle; 340'ıncı maddenin ikinci fıkrasındaki "vergi cezası" ibaresini dar yorumlayarak, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 359'uncu maddede yazılı cezaların uygulanmasının, aynı eylem dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen idari cezalardan vergi ziyai cezası dışında kalanların; yani, genel ve usulsüzlük cezalarının uygulanmasına engel oluşturacağını söyleyebiliriz.

Fıkra böyle yorumlanırsa; örneğin, 359'uncu maddenin 'a' fıkrasının 1 nolu bendinde kaçakçılık suçu olarak öngörülen eylemler için, aynı Kanununun 352'nci maddesinin 1'inci Derece Usulsüzlük Cezaları ile ilgili fıkrasının 3'üncü bendinde yazılı usulsüzlük cezasının kesilmemesi gerekecektir.

359'uncu maddenin son fıkrasının bu yorumu, hem *Non Bis İn İdem İlkesinin* hem de Kabahatler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının, bir eylemin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış olması halinde, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacağı yolundaki düzenlemesine uygundur.

Vergi Usul Kanunu'nun 340'inci maddesinin dar yorumundan hareketle ulaşılan sonuç bu olmakla birlikte; Kanun'un 367'nci maddesinin, 8.2.2008 gün ve 26781 günlü Resmî Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren, 23.1.2008 gün ve 5728 sayılı Kanun'un 280'inci maddesiyle değişik şeklinin beşinci fıkrasında, 359'uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesinin vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği söylenmek suretiyle, 340'inci maddenin ikinci fıkrasında sözü edilen "*vergi cezası*" ibaresine açıklık getirilmiştir. Maddenin eski düzenlemesinde de var olan bu hüküm, 359'uncu maddede öngörülen cezalara hükmedilmesinin ayrıca kesilmesine engel olmayacağı idari nitelikteki cezaları, vergi ziyai cezası ile usulsüzlük cezaları olarak sınırlamıştır¹⁶.

Vergi ziyai cezası bakımından anılan düzenlemelerin, *Non Bis İn İdem İlkesine* aykırılık oluşturmadığını ise yukarıda hem Anayasa Mahkemesi kararı hem de kişisel görüşümüz bakımlarından açıklamış bulunuyoruz.

Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde genel usulsüzlük olarak sayılan eylemler ile 359'uncu maddesinde kaçakçılık olarak nitelendirilen eylemler arasında ayniyet bulunması olanaklıdır. Örneğin; 352'nci maddenin 1'inci derece usulsüzlüklerle ilgili fıkrasının yukarıda değindiğimiz 3 nolu bendinde, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması halinin, 359'uncu maddenin, yukarıda sözünü ettiğimiz, 5728 sayılı Ka-

16 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.10.2020 gün ve E: 2019/1467, K:2020/1051 sayılı kararında; Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabının İkinci Kısımının, İkinci Bölümünün başlığının, "*Usulsüzlük*" olmasından hareketle, kanunda özel olarak ayırık tutulmadıkça, "*usulsüzlük*" deyiminden, hem genel usulsüzlüklerin, hem de özel usulsüzlüklerin anlaşılması gerektiği görüşü ile, 336'ncı maddenin, aynı eylemden dolayı hem vergi ziyai cezası, hem de Mükerrer 355'inci madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde de uygulanacağına karar verdiğinden, usulsüzlük tanımına, Kanun'un Mükerrer 355'inci maddesinde düzenlenen özel usulsüzlükler de girmektedir.

nun'un 276'ncı maddesiyle, değişik şeklinin 'a' fıkrasının 1 ve 2'nci fıkralarında yazılı eylemlerden ileri gelmesi olasıdır. Bu eylemlerle ilgili olarak, 359'uncu madde uyarınca mahkûm olanlara, ayrıca genel usulsüzlük cezası kesilmesinin, *Non Bis İn İdem İlkesini* ihlal etmesi, Anayasa Mahkemesi kararında öngörülen şekilde, cezalarla ilgili süreçlerin bir bütünü parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmesine ilişkin güvencelerin sağlanmaması durumunda, olasıdır.

Son düzenleme, özel usulsüzlükler ve cezaları ile ilgili başlık altında yer alan 353'üncü maddenin ikinci fıkrasında; bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezalarının ayrıca kesileceği ve bu cezalar hakkında yukarıda açıklanan 336'ncı maddenin hükmünün uygulanmayacağı yolunda yer alan düzenlemedir. Bu düzenleme de bir önceki paragrafta yapmış olduğumuz açıklamalar nedeniyle, *Non Bis İn İdem İlkesine* aykırı değildir.

VI - SONUÇ:

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine ek 7 nolu Protokol'ün 4'üncü maddesinde öngörülen ve bir kişinin daha önce yargılanıp mahkûm olduğu veya beraat ettiği bir suçtan dolayı ikinci kez yargılanıp mahkûm olamayacağını söyleyen *Non Bis İn İdem İlkesi*, 10.3.2016 gün ve 6684 sayılı Onaylamayı Uygun Bulma Kanunu'nun 25.3.2016 günlü Resmî Gazete'de yayımlanması sonucu, onaylanarak 1.8.2016 gününde yürürlüğe girmiştir. İlke, bir insan hakkı olan adil yargılanma hakkının alt unsurudur. Bu yüzden de Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin beşinci fıkrasının son cümlesi uyarınca iç hukumuzda ulusal yasalara öncelikli bir uygulanma gücüne sahiptir. Dolayısıyla; ilkenin, unsurları aynı olan vergisel kabahatler ile suçlar hakkında da Vergi Usul Kanunu'nda aksi yönde yer alan hükümlere karşın, uygulanması gerekli bulunmaktadır. Bununla birlikte; biz, bu uygulamanın, netice kabahati-tehlike suçu ayırımı göz önünde tutularak yapılması gerektiği kanısındayız.

KAYNAKÇA

Doç. Dr. Barış **BAHÇECİ**, “İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İctihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2018, S.136.

Turgut **CANDAN**, “Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları Ve Non Bis İn İdem Kuralı”, Düşüncelerim, www.turgutcandan.com.

Turgut **CANDAN**, Vergisel Suçlar ve Kabahatler, 5. Bsk. Yetkin, Ankara 2022,

Denizhan **HOROZGİL**, “AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında “Non Bis İn İdem İlkesi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Y.2021, S.157.

Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası.

Danıştay Sitesi, Karar Arama

Yargıtay Sitesi, Karar Arama.

Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin Kararlar Bakımından Gerekçeli Karar Hakkı*

Doç. Dr. Gamze Gümüşkaya
İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi

I. Giriş

T.C. 1982 Anayasası'nın 138'inci maddesinin ilk fıkrasına göre hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler. "Hak arama hürriyeti" kenar başlıklı 36'ıncı maddede ise herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu belirtilmiştir.

Vergi yargılamasında vergi idaresinin işlem ve eylemlerinin yargısal denetiminin sağlanması (Anayasa, md.125), vergilendirmenin anayasal ve yasal temellerine (Anayasa, md.73) ve maddi gerçeğe (Vergi Usul Kanunu, md.3) uygunluğunun denetlenmesi amaçlanmaktadır. Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için vergi yargı mercilerine re'sen araştırma yetkisi ve görevi (İdari Yargılama Usulü Kanunu, md.20) verilmiştir.

Yargılama sonucunda verilen hükmün anılan düzenlemelerdeki koşullara ve hukuka uygun olup olmadığı ancak kararın gerekçesinden anlaşılacaktır. Nitekim Anayasa'nın 141'inci maddesinde ayrıca ve açıkça tüm yargı kararları bakımından hükme bağlanan gerekçeli karar hakkı; hukuk devleti ilkesinin gereği olan, anayasal ve evrensel nitelikte bir hak olarak karşımıza çıkmaktadır.

* Bu çalışma iki ayrı hakem değerlendirmesine tabi tutulmuş olup; hakem düzeltmeleri ve önerileri ışığında geliştirilmiş ve hakem onayları alınmıştır.

Vergi yargılamasında gerekçeli karar hakkına ilişkin olarak değerlendirilmesi gereken konulardan biri de yürütmenin durdurulması taleplerine ilişkin kararlardır. Zira doktrinde ve uygulamada bu kararların gerekçeli olup olmaması gerektiği, gerekçenin kapsamı açısından farklı yaklaşımlar tespit edilmektedir.

Çalışmada, T.C. Anayasa Mahkemesinin ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin vergi yükümlüsünün gerekçeli karar hakkına ilişkin temel değerlendirmelerine ana hatlarıyla yer verildikten sonra uygulamada yürütmenin durdurulması taleplerine ilişkin kararların belirlenen ölçütlere uygun olup olmadığı incelenmektedir.

II. Vergi Yargılamasında Gerekçeli Karar Hakkının Anlam ve Kapsamı

T.C. 1982 Anayasası'nın 141'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, mahkeme kararlarının gerekçeli olması gerektiğine ilişkin hüküm; "gerekçeli karar hakkının" temel anayasal dayanağıdır. Gerekçeli karar hakkı aynı zamanda Anayasa'nın 36'ıncı maddesinde ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ıncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının zımni unsurlarından biridir. Gerekçeli karar, adil yargılanma hakkına uygun bir yargılama yapıldığının ispat aracıdır. Diğer bir deyişle, yargılamanın adil yargılanmanın unsurlarına uygun şekilde gerçekleştiğinin teminatı; yeterli ve makul, yasal bir gerekçesinin bulunmasıdır.

Gerekçeli karar hakkının ve bu kapsamda vergi ödevlisinin gerekçeli karar hakkının anlam ve kapsamı bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin ("İHAM") ve T.C. Anayasa Mahkemesinin ("AYM") bireysel başvuru kararlarında şu önemli tespitler yapılmıştır:

Gerekçeli karar hakkı, tarafların itiraz hakkının etkili şekilde kullanılabilmesini sağlamaktadır¹. Bu itibarla anılan hak, tarafların hukuki olarak dinlenmediklerinin anlaşılması halinde ihlal edilmiş olacaktır.

1 İHAM, *Hadjianastassiou/Yunanistan*, B. No: 12945/87, 16/12/1992, § 33; İHAM, *Suominen/Finlandiya*, B. No: 37801/97, 1/7/2003, § 37; İHAM, *The Estate of Nitschke/İsveç*, B. No: 6301/05, 27/9/2007. <https://hudoc.echr.coe.int/> (Erişim Tarihi: 15/04/2023).

Vergi mahkemesinde açılan iptal davalarında idari işlemin tüm unsurları bakımından hukuka uygunluğunun tartışılması, gerekçenin yol gösterici olma işlevi bakımından önemlidir. Özellikle de idarenin genel düzenleyici işlemlerine karşı açılan davalarda verilen yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçesine uygun şekilde yeni düzenleyici işlem tesis edilmesi söz konusu olacaktır².

Gerekçe zorunluluğunun kapsamı kararın niteliğine ve somut olayın özelliklerine göre değişmektedir. Bu konuda temel ölçüt, yargılama bir bütün olarak değerlendirildiğinde davanın sonucunu değiştirebilecek nitelikteki iddia ve savunmaların ayrıca ve açıkça gerekçede değerlendirilmiş olmasıdır³.

Gerekçeli karar hakkının ihlal edilip edilmediği yargılamanın bütününe bakılarak değerlendirilmektedir. Kanun yolu merciin kural olarak kanun yolu başvurusunu reddeder ve başvuruya konu kararı onarken alt mahkemenin kararına atıfta bulunması çoğu zaman yeterli bulunmaktadır⁴. İlgili kararlara göre; örneğin vergi mahkemesi kararında tarafların karara etkili iddia ve savunmalarını yanıtlamış, makul ve yeterli bir gerekçe sunmuş ise bu karara karşı başvuru kanun yolunda başvurunun reddi yönündeki kararda vergi mahkemesinin kararına atıfta bulunulması mümkündür⁵. Vergi mahkemesinin karar gerekçesi yetersiz ise ve/veya tarafların kanun yolu aşamasında ileri sürmek durumunda kaldıkları ve yargılamanın sonucuna etkili olabilecek yeni iddia ve savunmaları söz konusu ise bu defa bunların kanun yolu başvurusu sonucunda verilen karar gerekçesinde tartışılması gerekmektedir⁶.

- 2 Zehra Karakuş Işık, "Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Gerekçe Sorunu, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XXVI, Y.2022, S.1, s.(537-567), s.557.
- 3 İHAM *Van de Hurk/Hollanda*, B. No: 16034/90, 19.04.1994, § 61; İHAM, *Hiro Balani/İspanya*, 18064/91, 9/12/1994, § 27. <https://hudoc.echr.coe.int/> (Erişim Tarihi: 15/04/2023).
- 4 İHAM *Helle/Finlandiya*, B. No: 20772/92, 19/12/1997. <https://hudoc.echr.coe.int/> (Erişim Tarihi: 15/04/2023).
- 5 Bu yaklaşıma katılmıyor; onama kararı da olsa ilgili kararlarda, kararın niçin doğru bulunduğu hususunda gerçek anlamda bir gerekçenin bulunması gerektiğini düşünüyoruz. Bkz. Gamze Gümüşkaya, "Vergi Yargılaması Bakımından Gerekçeli Karar Hakkı", **Anayasa Yargısı Dergisi**, C.39, S.2, 2023, s.(35-82); Muhammet Özkes, **Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003, s.210, Süleyman Burak Gündoğdu, **Medeni Yargıda Usûl Kurallarına Aykırılığın Anayasa Mahkemesi'nce Bireysel Başvuru Yoluyla Denetlenmesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2021, s.350.
- 6 Örneğin, bkz. AYM, *Münür Ata*, B. No: 2014/4958, 22/1/2015. <https://>

Gerekçenin kapsamı açısından değerlendirildiğinde; salt kararın hukuksal sebeplerine yer verilen “formül gerekçeler” veya dava konusu olay hakkında açıklamada bulunulmasıyla yetinilen “sözde gerekçeler” yeterli ve makul bir gerekçe gereksinimini karşılamamaktadır. Gerekçenin; vergi yükümlüsünün hangi sebeplerle haklı ya da haksız görüldüğünün, iddia veya savunmaların hangilerine neden üstünlük tanındığının, yargılama konusu olay ve olguların nasıl nitelendirildiği ve ispatlandığının anlaşılmasına olanak tanınması gerekir⁷.

Vergi yargısı mercilerinin kararlarının gerekçeli yazılması zorunluluğu, her bir iddia ve savunmanın detaylı olarak cevaplandırılması anlamına gelmemekte, “esaslı” iddia ve savunmaların gerekçede tartışılmış olması gerekmektedir⁸. Bu kapsamda yargılama bakımından önem taşıyan diğer yargı kararlarındaki tespitlerin dikkate alınması da hakkın ihlali sonucunu doğurabilmektedir⁹.

kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 20/4/2023).§ 44 : “...bu hususa ilişkin olarak İlk Derece Mahkemesi tarafından bir değerlendirme yapılmadığından temyiz merciince İlk Derece Mahkemesi kararına atf yapılarak karşılanacak iddia niteliğinde olmadığı, temyiz merciince bu iddianın açık bir şekilde kararlarında değerlendirilmediği ve karşılanmadığı görülmüştür. Bu nedenle, yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde, başvuruçunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.”

- 7 “İddia, savunma, vergi suçu inceleme raporu, bilirkişi raporu, ekli belgeler ile tüm dosya kapsamına” yapılan soyut bir atfın gerekçeli karar hakkı bakımından yeterli olmadığı yönünde bkz. AYM, *Yıldırım Özbey ve Diğerleri*, B. No: 2014/18932, 8/9/2015. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 01/05/2023).
- 8 Verginin tarh zamanasına uğradığı iddiasının temelsiz olmayıp uyuşmazlığın sonucunu “etkileyebilecek” nitelikte olduğu yönünde AYM, *Burak Şendir*, B. No: 2015/278, 9/5/2019. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 01/05/2023); Motorlu taşıtlar vergisine ilişkin bir uyuşmazlık bakımından, başvuruçunun teknenin özel amaçlı yat olarak tescil edilmediği ve idarenin kusuru ve geç işleyişi nedeniyle tescilin geç yapıldığı iddialarının “uyuşmazlığın çözümünde önemli, etkili iddialar olduğu” ve bölge idare mahkemesince de “atf yapılarak karşılanacak iddialardan” olmayan bu iddialara kararında cevap verilmemesinin adil yargılama hakkını ihlal ettiği yönünde bkz. AYM, *Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/7847, 9/3/2016 <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 01/05/2023).
- 9 Limited şirket ortağı olan başvuruçunun, şirketten tahsil edilemeyen vergi borçlarının Şirket ortağı olduğundan bahisle hakkında düzenlenen ödeme emirlerine karşı açtığı davanın temyiz aşamasında; Şirketin ortağı olmadığı yönünde kesinleşen ticaret mahkemesi kararının dikkate alınmamasının gerekçeli karar hakkını ihlal ettiği yönünde bkz. AYM, *Nusret Yumrutaş*, B. No: 2013/6355, 19/11/2015. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim

III. Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması

A. Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Temel Özellikleri

Anayasal bir kurum olan yürütmenin durdurulması¹⁰, T.C. 1982 Anayasası'nın "yargı yolu" kenar başlıklı 125'inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan hükme göre;

"İdarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.

Kanun, olağanüstü hallerde, seferberlik ve savaş halinde ayrıca milli güvenlik, kamu düzeni, genel sağlık nedenleri ile yürütmenin durdurulması kararı verilmesini sınırlayabilir."

Görüldüğü üzere yürütmenin durdurulması, idari yargılama ve bu kapsamda vergi yargılama hukukuna ve idari işlemlere karşı açılan iptal davalarına özgü bir yargı kararıdır¹¹. Belirli koşulların varlığı halinde yürütmenin durdurulması; dava sonuçlanıncaya kadar, bireyi haksız ve telafisi güç durumların ortaya çıkmasına sebebiyet verebilecek idari işlemlere karşı korumaktadır. Nitekim Anayasa'da da yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesinin ancak istisnai hallerde ve sebeplerle kanunla sınırlanabilecek bir "hak" olarak değerlendirildiği ilgili maddenin sözünden anlaşılmaktadır.

Bu kurumla, özellikle iptal davalarının uzun sürmesi ve davacının uzun bir yargılama sürecinin sonunda bir iptal kararı alabilme-

Tarihi: 01/05/2023).

- 10 Dilşat Yılmaz, **İdari İşlemin İcrailik Özelliği**, Ankara, Astana, 2014, s.106; İdari yargı sistemimizin Fransa ve Anglo-Amerikan ülkelerinden farklı olarak, kaynağını Anayasa'dan aldığı yönünde bkz. Bahadır Kılınç, **Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, Adil Yayınevi, 1998, s.19.
- 11 Yürütmenin durdurulması kurumunun iptal davalarının temelini teşkil ettiği ve ondan ayrılması mümkün olmayan bir parçasını, bir unsurunu oluşturduğu yönünde bkz. Zehreddin Aslan, **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, 3. Baskı, İstanbul, Seçkin Yayınları, 1994, s.34. *"Yürütmenin durdurulması, iptal davalarına sıkı sıkıya bağlı, adli yargıdaki ihtiyati tedbirden farklı, bütünüyle idari yargıya özgü, idari yargı biçimidir. İdari yargıya verilen yürütmenin durdurulması kararları, tıpkı iptal kararları gibi geriye yürüyen, hukuka aykırılığı saptanan dava konusu işlemleri tesis edildiği tarih itibarıyla işlemez hale getiren, askıya alan yargısal işlemler olup; dava konusu işlemlerden önceki hukuki durumların yürürlüğünü sağlarlar."* (Danıştay 10.D., E.1989/2490, K.1990/270, 15.02.1990; Aktaran; Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 14. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2020, s.353).

sinden dolayı, iptal kararından sonra telafi edilemeyecek sonuçların engellenmesi amaçlanmaktadır¹². Nitekim yargının yavaş işlemesi sonucunda yasalara aykırı işlemlerin iptal edilinceye kadar senelerce uygulanmasının hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu gerçeği nazara alındığında; bu kurum bir orta yol¹³ ve kamu yararı ile bireylerin temel hak ve özgürlükleri arasında makul denge kurulmasının aracı olarak öngörülmüştür¹⁴.

Bu kurum bireyleri korumak yanında bir taraftan da idareyi korumakta; devletin iptal kararının geriye yürümesi dolayısıyla içinden çıkılmaz, infazı ve telafisi güç hallere düşmesini ve haksız bir idari işlemin belki senelerce yürütülmesi dolayısıyla muhataplarının şikâyetlerine maruz kalmasını önlemektedir¹⁵. Bu itibarla idareye işlemi yeniden gözden geçirme ve gerekirse düzeltme olanağı verilerek, idari işlemlerde istikrarın sağlanması yoluyla¹⁶ hukuki güvenlik ilkesi ve iyi yönetim ilkesine¹⁷ de hizmet edilmiş olmaktadır.

Yürütmenin durdurulması kararının hukuki niteliğine ve etkilerine ilişkin tartışmalar bulunmakla birlikte; bu kararın icrailik ilkesi karşısında geçici ve önleyici koruma/güvence¹⁸ sağladığı, öte yandan adli yargıdaki ihtiyati tedbirden farklı olduğu¹⁹, anlaşmazlığı nihai olarak çözümlemediği²⁰, esas hakkında karar verilinceye kadar idari işlemi ya da yargı kararının uygulanmasını durdurduğu/ertelediği²¹ söylenebilecektir.

12 Zehreddin Aslan/ İrfan Barlass/ Kahraman Berk vd., **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Vergi Yargılaması Dahil)**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2022, s.307.

13 Kılınç, s.25.

14 Anayasa Mahkemesine göre “Yürütmenin durdurulması kurumu yargının denetim etkinliğini artırıcı bir araç olarak dava hakkının bir parçasını oluşturduğu gibi kamu yararı ve kamu düzenini de sağlamaktadır.” AYM, E.2014/149, K.2014/151, 02.10.2014; RG. 01.01.2015, Sayı: 29223).

15 İsmail Hakkı Ülgen, “Danıştay Günü Açılış Konuşması”, **Danıştay Dergisi**, C.7, S.20-21, 1977, s.8.

16 Ülgen, s.8.

17 Vergi hukuku bakımından iyi yönetim ilkesiyle ilgili değerlendirmeler için bkz. Gamze Gümüşkaya, “The Principle of Good Governance concerning Tax Law”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt.80, S.3, 2022, ss.(1001-1020).

18 Hasan Nuri Yaşar, **İdari Yargı Kararlarının Etkinleştirilmesi Arayışında İdari Yargı İdari Yargıç Yargısal Emir**, İstanbul, On İki Levha, 2013, s.112.

19 Aslan, s.66; Kılınç, s.31; Karakuş Işık, s.543.

20 Kalabalık, s.354.

21 Kılınç, s.31; Yıldırım Uler, “Yönetsel Yargıda Dava Süresi”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, 1. Kitap İdari Yargı (1-4 Mayıs 1990, Ankara)**, Danıştay Yayınları, 1991, s.4.

İdari işleme karşı açılan davada verilen yürütmenin durdurulması kararı, işlemin re'sen icra edilebilirlik, hukuka uygunluk ve herkes tarafından uyulma zorunluluğu özelliklerini askıya almaktadır²². Bu bağlamda yürütmenin durdurulması kararları, *sui generis* nitelikte yargı kararlarıdır²³.

Yürütmenin durdurulmasının etkisinin yalnızca iptal davasına konu düzenleyici/birel işlem bakımından değil, bu işleme dayanan işlemler bakımından da geçerli olacağıın kabul edilmesi hukuk devleti anlayışının ve iyi yönetim ilkesinin gereğidir. Diğer bir deyişle, yürütmenin durdurulması kararı akabinde, yürütmesi durdurulan işleme dayanılarak uygulanan/uygulanabilecek işlemlerin de yürütmesi durdurulmuş olmakta ve sonraki işlemlere karşı dava açılmasına ve her biri için, ayrı ayrı yürütmenin durdurulması kararı talep edilmesine gerek bulunmamaktadır²⁴.

Yürütmenin durdurulması dava konusu idari işlem ya da idari yargı kararına ilişkindir (İYUK md.27/2, 52). Bu bağlamda ilk derece mahkemesinde davanın görülmesi aşamasında dava konusu idari işlemin, istinaf aşamasında istinaf konusu vergi mahkemesi kararının, temyiz aşamasında temyiz konusu bölge idare mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulması talep edilebilecektir. Bunun yanında kanun yolu aşamasında yargı kararı yanında idari işlemin yürütülmesinin durdurulması da uygulamada söz konusu olmaktadır²⁵.

22 Yürütmenin durdurulması kararının etkileri bakımından doktrinde ve yargı kararlarında birbirinin yerine aynı anlama gelecek şekilde "icra, icrailik, uygulama, yürürlük" gibi farklı teknik anlamları bulunan kavramların kullanılmasını eleştirel şekilde değerlendiren çalışma için bkz. Yılmaz, s.109.

23 Sami Akural, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Etki ve Sonuçları", **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler**, Ankara 1976, s.117.

24 İbrahim Özden Kaboğlu, "Yürütmenin Durdurulması", **Ankara Barosu Dergisi**, Ankara, 1976/4, s.(639-658), s.652.

25 Örneğin bkz. Danıştay 7.D. E.2020/674, K. YD. T. 20.05.2020: "... Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne,

2- 2577 sayılı Kanun'un 27. Maddesinin 2.fıkrasında öngörülen şartlar gerçekleşmiş olduğundan, temyize konu kararın ve davaya konu işlemin temyiz istemi sonuçlanıncaya kadar YÜRÜTÜLMESİNİN DURDURULMASINA, 20/05/2020 tarihinde oybirliğiyle karar verildi; <https://www.lexpera.com.tr/>. (Erişim: 01/05/2023).

İptal davası açılması, yürütmenin durdurulması kurumunun ön şartıdır²⁶. Vergi idaresinin idari işlemin yürütülmesini kendiliğinden durdurabilmesi mümkün değildir. Nitekim idari işlemler hukuka uygunluk karinesi taşımakta olup; ancak idarenin geri alma, düzeltme, değiştirme gibi işlemleri ile işlemin ileriye veya geçmişe etkili olarak kısmen veya tamamen ortadan kaldırılması söz konusu olabilir. Elbette bu hallerde vergi yükümlülerinin kazanılmış hak, meşru beklenti ve müesses durumlarına saygı gösterilmesi gerekmektedir²⁷.

Yürütmenin durdurulması kararları, idari işlemlerin icrai olması ve hukuka uygunluk karinesi taşıması kurallarına aykırılık teşkil etmesi nedeniyle idare hukuku bakımından olağanüstü ve istisnai bir usul niteliğindedir²⁸.

İdari Yargılama Usulü Kanunu bağlamında yürütmenin durdurulması, kanunda öngörülen bazı hallerde kendiliğinden, bunun dışında ise talep üzerine gerçekleşmektedir. Yargı yerinin re'sen yürütmenin durdurulmasına karar vermesi ise mümkün değildir.

Yürütmenin durdurulması talebini zaman bakımından sınırlayan bir düzenleme de bulunmamaktadır. Dava açıldıktan veya kanun yoluna başvurulduktan sonra her zaman yürütmenin durdurulması isteminde bulunulabilmektedir²⁹.

B. Vergi Yargılamasında Yürütmenin Kendiliğinden Durduğu ve Yürütmenin Durdurulmasının Talep Edildiği Uyuşmazlıklar

İdari Yargılama Usulü Kanunu, genel olarak, "idari dava" açmanın idari işlemin yürütülmesini durdurmayacağı kuralını koyduktan sonra (İYUK md.27/1), vergi mahkemelerinde dava açmanın tahsil işlemleri üzerindeki etkisini özel olarak düzenlemiştir.

Şöyle ki; vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri

26 Kılınc, s.19.

27 Konuya ilişkin olarak bkz. Gamze Gümüşkaya, **Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2021.

28 Aslan/ Barlass/ Berk vd., s.307.

29 A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, 29. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2009, s.453.

mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur (İYUK md.27/4).

Bu şekilde belirlenen vergi uyumsuzluklarına ilişkin dava dilekçesinde yürütmenin durdurulması talebinde bulunulmasına ve mahkemenin bu konuda karar vermesine gerek yoktur, yürütme davanın açılmasıyla duracaktır. Böylece verginin tahakkuku, karara göre dava sonuna ertelenmiş olacaktır.

Demek oluyor ki vergi mahkemesinde açılan bir davada yürütmenin kendiliğinden durması için aşağıdaki koşulların varlığı gerekir:

- 1- Olağanüstü tarh usulleriyle tarh edilmiş bir vergi³⁰ bulunmalıdır. Örneğin vergi aslı tarh edilmeksizin salt ceza kesme işlemi söz konusu ise ceza muhatabının vergi cezasına karşı açtığı dava, yürütmeyi kendiliğinden durdurmayacaktır³¹.
- 2- Dava konusu işlemin, tahsil işlemi yapılmasını gerektiren bir işlem olması gerekir. Bir başka deyişle, vergi idaresinin herhangi bir tahsil işleminin yapılmasını gerektirmeyen işlemlerine karşı dava açıldığında yürütme kendiliğinden durmayacaktır³².
- 3- Daha önce de belirtildiği üzere yürütmenin durmasının ön koşulu davanın açılması olup, tarh edilen verginin yalnızca “dava konusu edilen bölümünün” tahsil işlemlerinin durması söz konusu olacaktır. Örneğin yükümlünün tarh olunan vergiye ait çeşitli matrahlardan bir kısmını veya belli bir matrahın bir parçasını kabul ettiği durumda bu kısma düşen vergiler dava konusu edilmemiş sayılır³³. Yine, idarenin vergi aslı ve cezasını içeren bir işleminin yalnızca ceza kısmı dava konusu edilmiş ise verginin aslı için tahsilat durmayacaktır³⁴.

30 Burada vergi kavramı, İYUK 27’de yer alan mali yükümleri de kapsayacak şekilde geniş anlamda kullanılmıştır.

31 Uygulamada, gecikme faizinin de 27’inci maddenin üçüncü fıkrasında geçen “zam” kavramı içinde mütalaa edildiği yönünde tespit ve değerlendirme için bkz. Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 7.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s.682.

32 Recai Dönmez, **Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması**, **Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1985, s.47.

33 Dönmez, s.49.

34 Candan, s.134.

Vergi uyumsuzluklarında dava açılması, kural olarak tahsil işlemlerini durdurmakla birlikte; bu kuralın istisnaları da düzenlenmiştir. Doktrinde ilkenin istisnasını oluşturan durumların belirlenmesinin, yürütmenin kendiliğinden durması kuralının yükümlülere kötüye kullanılmasının önlenmesi ve vergi alacağının hemen tahsilinin sağlanması amacını taşıdığı ileri sürülmüştür³⁵.

Aşağıdaki durumlarda yürütmenin kendiliğinden durmayacağı kanunda açıkça belirtilmektedir.

Şöyle ki;

- 1- İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 26'ncı maddesinin 4'üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam etmekte, bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması halinde yürütme kendiliğinden durmamaktadır.
- 2- Aynı hükme göre; ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davalarda yürütme kendiliğinden durmamaktadır.
- 3- Anılan hükmün devamında verginin tahsilatı işlemlerinden dolayı açılan davalarda da yürütmenin kendiliğinden durmayacağı açıklanmıştır. Bu kapsamda örneğin ödeme emrine, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, teminat istenmesi gibi işlemlerden dolayı açılan davalarda yürütme kendiliğinden durmamaktadır.
- 4- Vergi Usul Kanunu'nun "Emsal bedeli ve emsal ücreti" kenar başlıklı 267'inci maddesi kapsamında takdir edilen bedellere karşı dava açılmasının da verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmayacağı belirtilmektedir (VUK md.267/5).

Bu istisnalar yanında, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştayda açılan davalarda ve kanun yollarında da (İYUK md.52) yürütme kendiliğinden durmayacak; yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi ve gerekli koşulların varlığı halinde yürütmenin durdurulması kararının verilmesi gerekecektir.

35 Dönmez, s.48. Yazar, örneğin ihtirazi kayıtlı beyanname verme yolunun yükümlülere yaygın bir şekilde kötüye kullanılması ve vergi borcunu sürüncemede bırakmanın bir aracı haline gelmesi üzerine; ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelere dayanan tarh işlemlerine karşı açılan davalarda yürütmenin kendiliğinden durmayacağı düzenlendiğini ileri sürmektedir. Dönmez, s.57.

Belirtmek gerekir ki mevcut uygulama, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun kabul ettiği ve doktrinde de çoğunlukla benimsenen sistematikten farklıdır. Şöyle ki; Kanun'un lafzından³⁶ vergi davalarında yürütmenin kendiliğinden durmasının kural olduğu ve Kanun'da bu kuralın istisnalarının düzenlendiği anlaşılmaktadır³⁷. Oysaki uygulamada sadece ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış tarh işlemleri ile zam ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulması söz konusu olup; vergi idaresinin diğer işlemlerinin³⁸ dava edilmesi halinde yürütmenin kendiliğinden durmayacağı kabul edilmektedir³⁹. Bu durum bir yana bırakıldığında, vergi yargılamasında da yürütmenin durdurulmasının talep edilmesini gerektiren kapsamlı bir alanın bulunduğunu tespit etmek gerekmektedir.

Olumsuz işlemlere karşı yürütmenin durdurulması kararının verilip verilemeyeceği ise idare hukuku doktrininde tartışmalıdır. Olumsuz bir işlemin yani idarenin başvuruyu red işleminin yürütmesinin durdurulması, idareyi bir işlemi yapmaya zorlama niteliğinde bir karar olarak nitelendirilerek⁴⁰; böyle bir kararın yargının idarenin yerine geçmesi, onun adına karar vermesi anlamına geleceğinden mümkün görülmemesi söz konusudur⁴¹.

Bizim de katıldığımız görüşe göre ise işlemin yürütmenin durdurulması kararına konu olup olmayacağı bakımından "olumlu-olumsuz işlem" olarak nitelendirilmesi değil; işlemin içeriği önem taşımaktadır. İşlemin konusunda takdir yetkisi söz konusu değil ise bu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilmesinde bir

36 "Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak..."

37 Mehmet Yüce, **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, 2. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2017, s.498.

38 Örneğin vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili başvurular sonucunda tesis edilen işlemin iptali talebiyle açılan davalarda (Danıştay 4.D. E. 1999/2681, K.2000/2716, 12.06.2000); uzlaşma komisyonlarının kararlarına karşı açılan davalarda yürütme kendiliğinden durmamaktadır. Aktaran, Candan, s.682.

39 Bkz. Candan, s.681, 682. "Kural, idari işlemlere karşı Danıştay'da ve idari mahkemelerde idari dava açılmasının, davaya konu edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmayaacağıdır. Bu kurala, İdari Yargılama Usulü Kanununun 4001 sayılı Kanunla değişik 27'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında istisna getirilmiştir. 4'üncü fıkranın ilk cümlesinde yer alan hüküm, İdari Yargı Sistemimizin bu konudaki tek istisnasıdır..."

40 Aslan/ Barlass/ Berk vd., s.314

41 Gözübüyük, s.453.

engel bulunmamalıdır⁴². Ret işleminin de somut olaya göre hukuka uygunluğunun araştırılması gerekir ve bu araştırma yargının idare yerine geçtiği anlamına gelmemektedir. Nitekim uygulamada olumsuz işlemlere karşı yürütmenin durdurulması kararı verildiği idari davalar bulunmaktadır⁴³.

Vergi hukukunda geçerli olan verginin yasallığı ilkesinin gereği ve sonucu olarak; vergi idaresinin takdir yetkisinin çok sınırlı olduğu ve bağlı yetkisinin bulunduğu dikkate alındığında, olumsuz işlemler bakımından da yürütmenin durdurulabileceği kanaatindeyiz⁴⁴. Nitekim vergi hatalarının düzeltilmesi yönündeki taleplerin reddine ilişkin işlemler de “olumsuz işlem” niteliği taşımakla birlikte yürütmenin durdurulması talebine konu olabilmektedir.

IV.Gerekçeli Karar Hakkı Bakımından Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin Kararlar

A. Yürütmenin Durdurulması Kararları Bakımından Gerekçe

Yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçeli olup olmaması ve gerekçenin içeriğinin ne şekilde olması gerektiği öteden beri tartışmalı bir konudur.

İdari Yargılama Usulü Kanunu yürürlüğe girmeden önce Danıştay tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararları ya gerekçesiz ya da “meselenin mahiyetine ve davanın tasvir şekline göre” ifadesinden ibaret “formül gerekçelerden” oluşmuştur⁴⁵.

42 Yılmaz, s.115; İl Han Özay, **Yargısal Korunma**, 2. Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2001, s.189.

43 Örneğin bkz. Ticari plaka verilmemesine ilişkin davada mahkeme, “...dava konusu işlemin uygulanması halinde davacının geçim kaynağı olan aracını çalıştırmaması dolayısıyla maddi yönden telafisi güç zararlar meydana gelebileceğinden...” gerekçesiyle işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar vermiştir (İstanbul 3. İdare Mahkemesi, T. 01.03.1991, E. 1990/602 (Aslan/Barlass/Berk vd., s.315) İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, T. 27.06.1991, YD İtiraz No: 1991/162 (Aslan/Barlass/Berk vd., s.315)

44 Yükümlünün kendisine tahsis edilen oda için dediği kira bedelini, kiraya verdiği bir adet konutundan elde ettiği kira gelirinden gider olarak indiremeyeceği yolundaki işlemin iptali istemiyle açılan davada yürütmenin durdurulması kararı verildiği hakkında bkz. Ankara 2. Vergi Mahkemesi, E. 2005/400; Aktaran, Aydın Toprak, “Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması”, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.61.

45 Gözübüyük, s.454.

İdari Yargılama Usulü Kanunu, yürütmenin durdurulması kararının hangi gerekçeyle verileceğini 27'inci maddenin ikinci fıkrasında açıkça düzenlemiştir. Bu hüküm idari yargı kararlarının gerekçesinin kapsamına ilişkin en kapsamlı düzenlemedir⁴⁶. Bu durum, kanun koyucunun yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçesine verdiği önemi ortaya koymaktadır.

İlgili hükme göre, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir.

Hükmün devamında, yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesinin zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Sadece ilgili kanun hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemeyecektir.

Öte yandan, İdari Yargılama Usulü Kanunu yürürlüğe girdikten sonra da yürütmenin durdurulması kararlarına ilişkin gerekçelerin kapsamının kanunun aradığı şekilde olmadığı yönünde tespitler bulunmaktadır. Örneğin, 1985 yılında Eskişehir Vergi Mahkemelerinde yapılan araştırmalar sonucunda vergi mahkemelerince verilen kararlarda maddi olayın ayrıntılarından söz edilmesinden kaçınıldığı ve kararlarda işlem yürütüldüğü takdirde ne gibi bir zararın doğabileceğinin tartışılmadığı, gerekçe zorunluluğunun geçirtilmediği belirtilmektedir⁴⁷.

Güncel durumda da, aşağıda inceleneceği üzere, yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların gerekçesinin bazı durumlarda anı-

46 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24'üncü maddesinde, kararlarda bulunacak hususlar arasında "kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi"nin yer alması gerektiği ifadesiyle yetinilmiş, gerekçenin içermesi gereken hususlar belirlenmemiştir.

47 Dönmez, s.90.

lan koşulların ya da koşullardan birinin varlığına ilişkin yeterli dayanağı içermediği ve özensiz olduğu söylenebilecektir⁴⁸.

Doktrinde bu durumun sebepleri olarak gerekçe göstermenin sakıncaları ve çoğu durumda dava dosyasının “açıkça hukuka aykırılık ve giderilmesi güç zarar” koşullarının sağlıklı şekilde değerlendirme olanağını tanıyacak yeterli bilgileri başlangıçta içermemesi gösterilmiştir.

Gerekçe göstermenin sakıncaları bağlamında sunulan bir görüşe göre, “Yürütmenin durdurulması kararında hem ‘işlemin açıkça hukuka aykırılığı’ hem ‘telafisi güç veya imkânsız zararların doğması’ koşullarının gerçekleştiği konusunda gerekçeli karar vermek, iptal davasının esasını karara bağlamak demektir. Henüz taraflar sav ve savunmalarını yapmadan, davanın esasını etkileyecek nitelikte, adı ne olursa olsun, karar verilmesi yargılama işlevi ile bağdaşmaz⁴⁹”. Yürütmenin durdurulması kararlarının, özellikle dava konusu işlemin “açıkça hukuka aykırı olması” koşulu bakımından yeterli şekilde gerekçelendirilmemesi hâkimlerde “ihzas-ı reyde bulunmuş sayılacakları” yönünde bir endişeye sebep olabilmektedir⁵⁰.

48 Aynı yönde bkz. Karakuş Işık, s.539; Yaşar, s.119.

49 Şeref Gözübüyük/Turgut Tan, **İdare Hukuku, C.II (İdari Yargılama Hukuku)** Ankara, Turhan Kitabevi, 1999, s.1058.

50 Nitekim konu bu yönüyle Anayasa Mahkemesinin önüne de gelmiştir. 2577 sayılı Kanun’un 27’inci maddesinin ikinci fıkrasına 3622 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle eklenen “Bu iki şartın birlikte gerçekleşmediği durumlarda yürütmenin durdurulması kararı verilemez. Yürütmenin durdurulması kararının gerekçesinde bu iki şartın ne suretle gerçekleşmiş olduğunun da açıkça gösterilmesi gerekir.” ifadesinin Anayasa’ya aykırı olduğundan bahisle Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur (Işık Karakuş, s.554). Başvuruda ilgili değişikliğin, yürütmenin durdurulması müessesesinin işleyişini ve mahiyetini değiştirdiği, yargılama devam ederken yargılamaya bir müdahale ve yargılamayı yapan mahkemeye, yargıca her an göz önünde tutulacak, yargıcı moral olarak etkileyebilecek bir karar, adeta bir ilâm oluşturmaya yol açabilecek bir sistem meydana getirdiği ileri sürülmüştür. Başvuruda, Anayasa’nın 125’inci maddesinden farklı olarak yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçelerine “açıkça” sözcüğünün eklenmesinin; sübjektif yorum ve değerlendirmelere açık bir anlam içerdiği ve Anayasa’nın 138’inci maddesine aykırı olarak itiraz sonucu verilecek kararın daha yargılama sürecinin başlangıcından itibaren yargıcı etkileyeceği ve yargıcın her an dikkate almasının adeta zorunlu hale geleceği ve yargıcın vicdani kanaatine göre karar vermesi esasının zaafa uğrayacağı belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesi, kısa bir gerekçeyle eklenen yeni düzenlemeyle yeni bir şartın getirilmediği, gerekçede aranan hususların 125’inci maddeye aykırı olmadığı sonucuna varmıştır (AYM, E. 1990/20, K.1991/17, 21.06.1991, RG. 30.09.1992-21361.)

Bunun yanında, belirgin yetki ve şekil noksanlıkları haricinde, bir işlemin hukuka aykırı olup olmadığına yargılamanın başlangıcında tespit edilmesi güç olup; buna yönelik araştırmayı yapmak için geçecek süre sonunda gecikmiş bir şekilde yürütmenin durdurulması verilmesi ise kurumun daha önce incelenen amaç ve işlevleri bakımından etkisiz olacaktır⁵¹. İdari işlemin iptal edilmesi için hukuka aykırı olması yeterliyken, yürütmenin durdurulması kararı için açıkça hukuka aykırılık koşulunun aranması mantığa da aykırı bir durumdur⁵².

Diğer taraftan, ortada gerekçeli yürütmenin durdurulması kararı varken, davanın reddedilmesi; yargı yerini çelişkili kararlar vermiş olma durumuna düşürebilir ve buna bağlı olarak yargıya duyulan güven sarsılabilir⁵³.

Bu hususlar eleştirel bir şekilde tespit edildikten sonra doktrinde farklı öneriler sunulmaktadır.

Bazı yazarlar, Anayasa'nın yürütmenin durdurulmasına ilişkin hükmünde yapılacak bir değişiklikte, bu tür işlemler yönünden, telifisi güç zararlar doğurması ihtimalinin varlığının yeterli görülmesinin yürütmenin durdurulması kararlarının tedbir niteliğini artıran bir unsur olacağı görüşündedir⁵⁴. Sadece ilgili kanun hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemeyeceği yönündeki kısıtlamanın Anayasanın 125'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında öngörülmediği, dolayısıyla bu maddeye aykırı olduğu yönündeki eleştiriler⁵⁵ de haklı olarak ileri sürülmüştür.

Öncelikle, "açıkça hukuka aykırılık" koşulunun anlam ve kapsamını değerlendirirken, yürütmenin durdurulması kararının hukuki niteliği ve etkilerini de düşünmek gerekir. Yürütmenin durdurulması yukarıda da belirtildiği üzere işlemin uygulanmasını dava sonucuna kadar durduran bir karardır. İdari işlemin hukuka aykırı olup olma-

51 Orhun Yet, "İdari Yargının Etkinliğine İlişkin Sorunlar", 2000 Yılında İdarî Yargı Sempozyumu (Ankara 11-12 Mayıs 2000), Danıştay Yayın Bürosu Yayınları No.59, s.(81-93), s.86.

52 Kalabalık, s.359.

53 Kazım Yenice/Yüksel Esin, Açıklamalı, İçtihatlı, Notlu İdari Yargılama Usulü, Ankara, Arısan Matbaacılık, 1983, s.579.

54 Kalabalık, s.357; Yet, s.86.

55 Candan, s.693.

dığının anlaşılması, genellikle davalı idarenin birinci savunması alındıktan ve gereksinim duyulan bazı bilgi ve belgelerin taraflardan ve üçüncü kişilerden istenmesinden sonra anlaşılabilir. Bu koşulun varlığının, her durumda dilekçe ve eklerinden anlaşılmasının beklenmesi çoğu durumda gerçekçi değildir.

Nitekim uygulamada “açık hukuka aykırılığın” tespit edilebilmesi amacıyla; bilirkişi incelemesi, keşif gibi esasa ilişkin incelemeler yapılması söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda ise yürütmenin durdurulmasından beklenen korumanın sağlanmasında gecikmeler olabilecektir⁵⁶.

Bazı yazarların görüşleri ve bazı yargı kararları ise mevcut durumda da yürütmenin durdurulması koşullarının geniş yorumlanması gerektiği yönündedir⁵⁷. Öte yandan bu yorumlarda da farklılıklar bulunmaktadır.

Örneğin, vergi yargısı mercilerinin yürütmenin durdurulması kararı verirken açıkça hukuka aykırılık şartının sağlandığını tespit ettikten sonra telafisi güç veya imkânsız zarar şartını incelemeyen karar verebildiği tespit edilmektedir⁵⁸. Bu yöndeki görüş sahipleri-

56 Yürütmenin durdurulması kararının takriben dava açılmasından beş ay sonra verildiği karar için bkz. İstanbul 5. İdare Mahkemesi, T.02.12.1991, YD İtiraz no. 1991/1663; Aktaran, Aslan/Barlass/Berk vd., s.308.

57 Kanunda öngörülen açıkça hukuka aykırı olma koşulunun dar yorumlanmaması, özellikle açık kanunsuzluk anlamında değerlendirilmemesi gerektiği yönünde bkz. Dönmez, s.87. Aksinin kabulü halinde yürütmenin durdurulması usulünün iptal kararını erkenden elde etmenin ya da “müjdesini çıkarmanın” bir yolu olacağı yönünde bkz. Turan Güneş, “Türk Hukuk Kurumunda Yaptığı Konuşma”, **Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, 1966, s.51; Aktaran; Dönmez, s.88. “İdari işlemin açıkça hukuka aykırı” olma şartının aranmasına bağlı olarak verilen kararın davanın esasına ilişkin bir değerlendirme olarak kabul edilemeyeceğinden yürütmenin durdurulmasına veya reddedilmesine ilişkin kararın ihzası-ı rey teşkil etmeyeceği yönünde. Karakuş Işık, s.560.

58 Örneğin bkz. Danıştay 9. D., E. 2020/3347 K. YD T. 2.6.2020 “*Olayda davacı şirketin üretimde petrol koku kullandığı, petrol koku Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli I sayılı listede yer almakla birlikte bu ürünün tesliminde özel tüketim vergisi tutarının, kg başına sıfır (0) TL olduğu ve bu nedenle ürünün esasında özel tüketim vergisine tabi olmadığı, ancak boş da olsa beyanname verildiği, boş verilen beyanname nedeniyle özel tüketim vergisi tahakkuk etmediği, sadece beyannameden doğan damga vergisinin tahakkuk ettiği, tahakkuk eden bu miktarın da Kanun’da belirtilen 250-TL’nin altında kaldığı anlaşıldığından, vergi beyannamelelerinin süresinde verilmediğinden hareketle davacı şirketin vergiye uyumlu mükelleflere tanınan indirim hakkından faydalandırılmaması işleminde hukuka uygunluk görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle; 1. Davacının yürütmenin durdurulması isteminin KABULÜNE...*”

rine göre açıkça hukuka aykırı olan bir işlemin her şekilde telafisi güç zararlar doğuracağı yönündeki ön kabulde hareket edilmelidir⁵⁹. Zira bir hukuk devletinde hukuka aykırı işlemlerin adalet duygusunu zedeleyeceği ve hukuk devleti açısından telafisi güç zararlara yol açacaktır⁶⁰. Bazı yazarlar ise hukuk devleti ilkesi bakımından geri dönüşü mümkün olmayan sonuçlara yol açılmasının önlenmesi açısından telafisi güç zarar şartına öncelik verilmesi gerektiği görüşündedir⁶¹. Bir diğer görüşe göre anılan koşullardan birinin gerçekleşmesi durumunda diğer koşulun yüzeysel olarak değerlendirilmesi ve katı yaklaşılması uygun olacaktır⁶². Bu itibarla sadece, telafisi güç zarar veya açıkça hukuka aykırılık hallerinin tek tek uygulandığı yargı kararları olduğu gibi, her iki koşulun birlikte arandığı kararlar da bulunmaktadır⁶³.

Bu durumun yanında sadece ilgili koşulların varlığı belirtilerek gerekçesiz veya yetersiz olarak kısa ve formül halinde birtakım gerekçeler verilmekte; bazı kararlarda ise hukuka aykırılık çok detaylı anlatılmakta, zarar koşulu ise sadece formüle edilmektedir⁶⁴.

59 "Bu koşul, idari işlemin hukuka aykırılığının bizatihi kendisinin hukuk düzenini ve oradan da kamu düzenini bozucu niteliği nedeniyle özelden kişiyi, genelde de topluma ve hukuk devletine vereceği zarar göz önüne alındığında, yürütmenin durdurulması kararı vermenin asıl ve ağırlıklı koşuludur." Yüce, s.498.

60 Bülent Turhan Gündüz, Türk İdari Yargısında Yürütmenin Durdurulması Sorunu, **Ankara Barosu Dergisi**, (2), 2008, s.124.

61 Örneğin bkz. Ahmet Talha Tetik, "Yürütmenin Durdurulması Kurumunda Telafisi Güç ya da İmkânsız Zarar Kavramı ve Uygulanmakla Etkisi Tüklenen İdari İşlemler", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 11(2), 2020, s. (708-723), s.722. Yürütmenin durdurulması kurumunun esas işlevi, telafisi imkânsız zararın oluşmasını engellemek olduğundan, bu koşulun öne çıkmasının yerinde olacağı yönünde Özay, s.175 vd.

62 Aslan/ Barlass/Berk vd., s.309.

63 Özay, s.175; Örneğin bkz. Danıştay 4. D., E. 2021/2647 YD. T. 1.2.2022: "Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, her ne kadar Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 35 Seri Nolu Tebliğin 15. maddesiyle, iade taleplerinin yerine getirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olması şartı öngörülmüş ise de, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ödenmiş olma şartına yer verilmediğinden, bu haliyle, Kanunda Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan yetkinin sınırları aşarak düzenlenen ve mükelleflere Kanunda yer almayan bir yükümlülük yükleyen dava konusu Tebliğ hükmünde hukuka uygunluk bulunmadığı ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğmasına yol açabileceği dikkate alındığında, Tebliğ hükmünün yürütmesinin durdurulması gerektiği sonucuna varılmıştır."

64 Aslan/Barlass/Berk vd., s.312-313.

Yürütmenin durdurulması koşullarının yorumlanmasına ilişkin olarak da farklı görüşler bulunmaktadır. “Açıkça hukuka aykırılık şartı” bakımından hâkimin buna ilişkin “peşin ve muhtemel” bir kanaatinin yeterli olduğu, dava dilekçesi ve eklerinden esasa girilmeden basit bir incelemeyle “davanın esastan kabul edilme şansının muhtemel görülmesi” halinin söz konusu olduğu⁶⁵ belirtilmektedir.

Özellikle vergi davalarında idarenin yaptığı bir işlemin açıkça hukuka aykırı olup olmadığını başlangıçta belirlemek oldukça zordur. Bu nedenle hukuka aykırılık koşulu yorumlanırken esnek davranmak yerinde olacaktır⁶⁶.

Şahsi kanaatimize gelince; her şeyden önce belirtmek gerekir ki yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçelendirilmesinde farklılıklar, söz konusu kararın ne zaman verileceği konusunda öngörülebilirliği zedeleyecektir. Bilindiği üzere çelişkili yargı kararları, vergi yükümlüsünün mülkiyet hakkını⁶⁷ ve adil yargılanma hakkını⁶⁸ ihlal edebilecektir. Bunun yanında kararın gerekçesinin içeriğine ilişkin anılan koşulların varlığının aranmasının yürütmenin durdurulmasını güçleştiren gizli bir şart⁶⁹ olmaması gerekir. Nitekim yürütmenin durdurulması T.C. 1982 Anayasası'nın 36'ncı maddesinde düzenlenen hak arama özgürlüğü temel hak ve özgürlüklerden biri olup, Anayasa'nın 13'üncü maddesi gereğince yürütmenin durdurulmasına ilişkin sınırlamaların maddede anılan sınırlamalar kapsamında yasal, meşru amaca uygun olması ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması gerekmektedir. Bu itibarla yürütmenin durdurulması koşulları olarak belirlenen açıkça hukuka aykırılık ve telafisi güç zarar koşullarının gerekçelendirilmesi yönündeki sınırlamanın; yasal dayanağının bulunduğu, idarenin hızlı hareket etme kabiliyetini engelleyecek ve iş yapma kapasitesini daraltacak, alenacele verilebilecek yürütmenin durdurulması kararlarının önlenmesi⁷⁰ yönünde meşru bir amaca da

65 Aslan/Barlass/Berk vd., s.308

66 Dönmez, s.88.

67 Örneğin bkz. AYM, Ford Motor Company Başvurusu, B.No: 2014/13518, 26/10/2017, R.G. 13/12/2017-30269. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 20/4/2023).

68 Örneğin bkz. AYM, Teslime Aydoğan Başvurusu, B.No: 2015/4255, 09/06/2020, R.G. 15/09/2020-31245. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 20/4/2023).

69 Yüce, s.496.

70 A.e.

dayandığı söylenebilecektir. Öte yandan yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçelendirilmesi bağlamında uygulamada yaşanan güçlükler ve farklı uygulamalar da dikkate alındığında anılan sınırlandırmanın yürütmenin durdurulması kurumunun amaçları bağlamında gerekli, elverişli ve orantılı yani ölçülü olmadığı ve yürütmenin durdurulması kararı alma sürecini gereksiz yere uzatabilmesi sebebiyle kurumun özüne aykırılık taşıdığı görüşündeyiz.

Bu eleştirilerimiz yanında mevcut durumda gerekçeli kararlardaki çelişkilerin giderilmesi açısından kanaatimiz, “usul kuralı” niteliğinde olan yürütmenin durdurulması koşullarının bu kararın verilmesi imkânını ortadan kaldıran veya etkisiz hale getiren şekilde yorumlanmaması yönündedir. Anayasa Mahkemesinin de belirttiği üzere usul kurallarının uygulanmasında temel norm niteliğinde olan, idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolunun açık olduğu yönündeki Anayasa’nın 125. maddesi hükmünün etkisiz kılınması sonucuna yol açabilecek nitelikte yorumlardan kaçınılması gerekir⁷¹.

Yürütmenin durdurulması kararlarının hukuki niteliği ve amaçları açısından değerlendirildiğinde, söz konusu geçici hukuki koruma için aranan “hukuka aykırılık” şartıyla davanın sonucunu belirleyen “hukuka aykırılık” unsurunun ispat ölçüsünün birbirinden farklı olması gerekir. Açıkça hukuka aykırılık koşulu, vergi mahkemesinin daha baştan durumu araştırarak idarenin işleminin sakat olduğu yolunda kesin bir karara varması anlamına gelmemektedir. Ayrıca hukuka aykırılık kanuna açık aykırılıklarla sınırlanmamalı bu kapsamda temel hak ve özgürlüklere aykırılıklar da yürütmenin durdurulması kararı verilmesi açısından dikkate alınmalıdır.

Anılan görüşümüz yönünde verilen bir yürütmenin durdurulması kararında, idari işleme karşı başvuru mercii ve süresinin belirlenmemesi “açık hukuka aykırılık” sayılmış ve yürütmenin durdurulması yönünde karar verilmiştir⁷².

71 AYM, Ali Diren Başvurusu, B. No: 2015/13108, 18.04.2018, R. G. 11.05.2018-30418, § 63. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 20/4/2023).

72 Danıştay Kararı - 7. D., E. 2020/674 K. YD. T. 20.5.2020: “Yukarıda yer alan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, 28/10/2017 tarihinde Türkiye’ye giriş yapmak üzere Hamzabeyli Gümrük Müdürlüğü sahasına gelen 17BG003300001202063 sayılı Transit Refakat Belgesi muhteviyatı eşyayı taşıyan araç üzerinde yapılan kontrol sonucunda, beyan edilenden belirgin bir şekilde farklı cinsten eşya bulunduğu tespit edildiğinden bahisle, 4458 sayılı Kanun’un 235. maddesinin 5. fıkrası uyarınca karara bağlanan para cezası kararının 27/02/2018 tarihinde tebliğ edildiği, davacının

Oysa vergi yükümlüsünün ilgili bölge idare mahkemesi kararının yürütmesinin durdurulması talepli bir temyiz başvurusunda, vergi yükümlüsü hakkında yürütülen tarhiyatın dayanağı vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi savunma hakkına ve silahların eşitliği ilkesine aykırı olmasına karşın “açıkça hukuka aykırılık” sayılmamış, hatta bu husus gerekçede hiç tartışılmamıştır⁷³. Böyle bir gerekçenin anayasal gerekçeli karar hakkını karşıladığını kabul etmek kanımızca mümkün değildir.

Özellikle vergi mahkemesinde dava konusu edilen cezalı tarh işlemleri bakımından yürütmenin kendiliğinden durması kuralı na-

15 günlük itiraz süresi içerisinde 13/03/2018 tarihli dilekçeyle uzlaşma başvurusunda bulunduğu, uzlaşma başvurusunun reddine dair 25/10/2018 tarihli Gümrükler Genel Müdürlüğü işleminde, başvuru mercii ve süresinin gösterilmediği açıktır. Bu durum, Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkrasına ilişkin gerekçede belirtildiği gibi son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin yargı yeri ve idari makamlar önünde haklarını sonuna kadar arayabilmelerini olanaklı kılmak amacıyla öngörülen zorunluluğa aykırı ve dolayısıyla, Anayasa'nın 36. maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmuş ve Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40. maddesine açıkça aykırılık oluşturmuştur...” <https://www.lexpera.com.tr/>. (Erişim: 01/05/2023).

73 İlgili örnekte; vergi yükümlüsü limited şirket, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 10/01/2020 tarih ve E:2019/1826, K:2020/115sayılı kararının bozulması isteği ile yapılan başvuru sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulmasını talep etmiştir. “Dosyadaki bilgi ve belgelerin incelenmesinden, yukarıda değinilen koşulların bu aşamada gerçekleşmediği anlaşıldığından, yürütmenin durdurulmasını gerektirecek bir durumun bulunmadığı” sonucuna varılmıştır. (Danıştay Kararı - 7. D., E. 2020/717 K. YD. T. 21.5.2020).

Karar oyçokluğuyla verilmiş olup, karşı oyda; “Bu düzenlemeye göre; mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren ‘takdir komisyonu kararının’, ‘vergi inceleme raporunun’ veya tarhiyata dayanak alınan ‘mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun’ ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Bu niteleme karşısında takdir komisyonu kararının, inceleme raporunun veya ‘mükellef adına’ düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin, anılan Kanun’un 108. maddesinde belirtilen basit şekil noksanlığı olarak mütalaa edilmesine de olanak bulunmamaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, dava konusu tarhiyatların dayanağı olan ve davacı adına düzenlendiği belirtilen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği anlaşıldığından, yukarıda açıklandığı üzere davacının savunma hakkının engellendiği tartışmasız bulunmaktadır. Bu bakımdan, vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi nedeniyle dava açma süresinin başlamasına esas alınan tebliğin usulüne uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden, davanın süresinde açıldığının kabulü suretiyle işin esasının incelenmesi ve bu nedenlerle, bölge idare mahkemesi kararına yönelik yürütmenin durdurulması isteminin kabulü gerektiği” belirtilmiştir. <https://www.lexpera.com.tr/>. (Erişim: 01/05/2023).

zara alındığında, bu işlemler dışında kalan vergisel işlemler bakımından yürütmenin durdurulmasının güçleştirilmesi kanımızca çelişki yaratacaktır.

“İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması” koşulu bakımından ise yürütmenin durdurulmasını talep eden taraf açısından işlemin yürütülmesi halinde eski durumun tekrar sağlanabilme imkânı incelenmelidir. Ancak düzenleyici işlemlere karşı açılan davalarda zarar şartının bu işleme muhatap kişilerin geneli açısından değerlendirilmesi uygun olacaktır⁷⁴.

İdari işlemin vereceği zarar da teknik anlamda maddi veya manevi zarar olarak sınırlanmamalı⁷⁵ ve geniş anlamda ele alınmalıdır. Zira bu zararlar her zaman para ile ölçülebilen, tazminat vermekle giderilebilen zararlar değildir. Kişilerin temel hak ve özgürlükleri de söz konusudur⁷⁶. Vergisel müdahaleler mülkiyet hakkı başta olmak üzere çeşitli temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşıdığından, bu müdahalelerin “ölçüsüz” olduğu yönündeki temellendirilmiş iddialar bu kapsamda dikkate alınmalıdır. Sözgelimi, yükümlü vergi borcunu ödemediği takdirde zor duruma düşecekse ve olayda hukuka aykırılık da gerçekleşmişse yürütme durdurulmalıdır⁷⁷. Bu koşul değerlendirilirken “vergi kaynağının korunması ilkesi” de göz önünde tutulmalıdır. Öte yandan enflasyonist sürecin hâkim olduğu dönemlerde haksız yere tahsil edilen verginin iadesi sırasında ödenen faiz ile piyasada uygulanan faiz arasındaki fark da bir zarar unsuru olarak düşünülmelidir⁷⁸. Bu bağlamda kanımızca yargılamanın muhtemel süresi de dikkate alınmalıdır. Davanın karmaşıklığı, re’sen araştırılması gereken hususların kapsamı gibi yargılama süresini uzatacak ve makul sürede yargılanma hakkını zedeleyecek durumlar söz konusu ise yürütmenin durdurulması tedbirinin alınması gerekebilecektir.

İYUK m.27/2’de “Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar veril-

74 Tetik, s.711.

75 Aslan/Barlass/Berk vd., s.309.

76 Gözübüyük, s.450.

77 Bu koşulun objektif olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde, bkz. Yüce, s.497: “... “telafisi güç ve imkânsız zararların” objektif nitelikte, yani, zararın sadece davacı için değil, mahkeme için de anılan nitelikte olması gerekir.”

78 Dönmez, s.90.

mek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir” hükmü yer almış; ancak uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin tanımına yer verilmemiştir. Söz konusu maddenin gerekçesinde örnekleme yoluyla “yıkım ve sınır dışı etme” işlemlerinin sayılmış olup; vergi hukuku bakımından ödeme emirleri⁷⁹, haciz işlemleri, haciz sonrası satış işlemleri somut olay bağlamında bu niteliğe sahip olabilecek işlemler arasında değerlendirilebilir.

Yürütmenin durdurulması kurumunun uzun süredir yürürlükte ve uygulanmakta olduğu düşünüldüğünde, bu yöndeki gerekçeli kararlardaki yetersizlikler, çelişkiler gerekçeli karar hakkına aykırılık yaratmaktadır. Özellikle vergi hukuku bakımından özel kuralların öngörüldüğü bu kurum açısından gerekçeli karar hakkının sağlanması gerekçenin içeriğinin makul ve yeterli olması ayrı önem taşımaktadır.

B. Yürütmenin Durdurulması Taleplerinin Reddi Yönündeki Kararlar Bakımından Gerekçe

Yukarıda incelendiği üzere, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinde yürütmenin durdurulması talebinin kabulü halinde verilecek kararın gerekçesinden bahsedilmiştir.

Yürütmenin durdurulması talebinin reddi halinde verilecek kararın gerekçesine ilişkin bir açıklama ise yapılmamıştır. Maddenin üçüncü fıkrasına göre dava dilekçesi ve eklerinden yürütmenin durdurulması isteminin yerinde olmadığı anlaşılırsa, davalı idarenin savunması alınmaksızın istem reddedilebilecektir. Bir görüşe göre gerekçe zorunluluğu salt yürütmenin durdurulması kararları açısından getirildiğinden, yürütmenin durdurulması taleplerinin reddi kararların gerekçesiz olabilecektir⁸⁰. Kanımızca bu yönde bir kabul Anayasa’nın 141’inci maddesinde mutlak şekilde ve tüm yargı kararları açısından

79 Vergi mahkemesinin kararı beklenmeden, ödeme emrinde belirtilen rakamın ödenmesinin belli bir zarar doğuracağı ve bunun telafisinin de mümkün olmayacağı; buna karşın uygulamada ödeme emrine karşı açılan davalarda nadiren yürütmenin durdurulması kararı verildiği yönünde bkz. Filiz Metin, Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009, s.47.

80 Örneğin bkz. Yüce, s.496.: “... Bu madde mefhum-u muhalifiyle yorumlandığında, ‘yürütmeyi durdurmanın reddi halinde gerekçe yazılmasına gerek yoktur’ anlamı çıkmaktadır... mahkeme yürütmeyi durdurma kararı verirken idari işlemin niçin açıkça hukuka aykırılık gördüğünü, niçin telafisi imkansız zarar olduğunu gerekçelendirmek zorundadır. Bu zorunluluk yürütmeyi durdurmanın reddinde aranmamaktadır...”

dan hükme bağlanan gerekçeli karar hakkına ve 36'ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkına aykırı olacaktır. Bunun yanında, yargı mercileri, gerekçelendirme konusunda güçlük yaşadıkları durumlarda yürütmenin durdurulması taleplerini reddetmeleri gibi hukuk devleti ilkesine aykırı bir yaklaşıma da yönlendirebilecektir⁸¹.

Vergi yargılamasında idari işlemin yürütülmesinin durdurulması; genellikle davacı konumunda bulunan vergi yükümlüsünün menfaatine olacaktır. Bu bağlamda gerekçeli karar hakkı, evleviyetle, yürütmenin durdurulması taleplerinin reddine ilişkin kararların gerekçeli olmasını gerektirmektedir. Ayrıca, yukarıda incelendiği üzere, bireysel başvuru kararlarında gerekçeli karar hakkı özellikle kanun yolu denetimine açık kararlar bakımından ön plana çıkmaktadır. Bir sonraki başlıkta inceleneceği üzere yürütmenin durdurulması talebi üzerine verilen kabul veya red kararlarına itiraz, karara karşı itiraz olanağını sağlayan bir başvuru yoludur. Vergi yükümlüsünün iddia ve savunmalarının neden haksız görüldüğünün anlaşılabilmesi ve gerektiğinde etkili itiraz hakkını kullanabilmesi kararın yeterli bir gerekçeye sahip olmasına bağlıdır.

Bu bağlamda kanunda salt yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçeli olmasının belirtilmesinden, talebin reddi yönündeki kararların gerekçeli olmayacağı şeklinde bir çıkarım yapılması isabetli olmayacaktır. Öte yandan kanundaki yanlış yorumlamalara müsait olan hükmün de gerekçe zorunluluğunun "yürütmenin durdurulması taleplerine ilişkin kararlar" olarak düzenlenmesi uygun olacaktır.

Nitekim uygulamada yürütmenin durdurulması taleplerinin reddi yönündeki kararların genellikle "yasada öngörülen şartların gerçekleşmediği" yönündeki şablon gerekçelerle verildiği saptanmaktadır⁸². Bu kararlar; tarafların yürütmenin durdurulması talebiyle ilgili ileri sürdüğü sav ve savunmaların dikkate alınıp alınmadığının

81 Nitekim red kararlarının gerekçesiz olabileceğini belirten Yüce, bu durumun idarenin tesis ettiği işlemler, kamu hizmeti ya da kamu yararı amacına yönelik olduğu için mümkün olduğu kadar az yürütmeyi durdurma kararı verilmesi sonucunu doğuracağına işaret etmektedir. **A.e.**

82 Örneğin bkz. "Dosyadaki bilgi ve belgelerin incelenmesinden, yukarıda değinilen koşulların bu aşamada gerçekleşmediği anlaşıldığından, yürütmenin durdurulmasını gerektirecek bir durumun bulunmadığı sonucuna varılmıştır" biçiminde "görünürde gerekçelere" yer verilmektedir. Danıştay 7.D., E.2019/5619, K. YD. 25.12.2019; Danıştay 7.D., E.2020/718, K. YD. T. 21.05.2020. Danıştay 7. D., E. 2020/842 K. YD. T. 21.5.2020.

denetimini engellediğinden gerekçeli karar hakkına ve bu kapsamda adil yargılanma hakkına aykırıdır.

C. Yürütmenin Durdurulması Taleplerine İlişkin İtiraz Üzerine Verilen Kararlar Bakımından Gerekçe

Yürütmenin durdurulması talepleri hakkında vergi yargısı mercilerince verilen kararlara karşı;

- Karar Danıştay Dava Daireleri tarafından verilmişse Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna;
- Karar bölge idare mahkemesi tarafından verilmişse en yakın bölge idare mahkemesine,
- Karar vergi mahkemesi tarafından verilmişse bölge idare mahkemesine

kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz yoluna başvurulabilir.

İtiraz edilen merciler, dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır, itiraz üzerine verilen kararlar kesindir (İYUK md.27/7).

Görüldüğü üzere, yürütmeyi durdurma talepleri hakkında verilen kararların, bir kere de bu kararı veren merci dışında başka bir yargı merci tarafından incelenmesi amaçlanmıştır. Bu incelemenin doğru şekilde yapılabilmesi, itiraz konusu kararın yeterli ve makul şekilde gerekçelendirilmiş olmasına bağlıdır.

Uygulamada, eksik bilgi ve belgelerle yürütmenin durdurulması talebine ilişkin verilmiş bir kararın varlığı itirazın kabulüne neden olabilmektedir. Davanın sonucunu etkileyecek bilgi ve belgelerin ilgili yerlerden temin edilerek ve bu kapsamda gelen bilgi ve belgelerin değerlendirilmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken yürütmenin durdurulması talebinin reddedilmesinde hukuki isabet bulunmadığı yönünde kararlar verilebilmektedir⁸³.

Bu durum, itiraz üzerine kararların yedi gün içinde verilmesi zorunluluğu ve daha önce belirttiğimiz sebeplerle yürütmenin durdurulması kararının amaç ve niteliğiyle çelişki yaratmaktadır.

83 İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Yedinci İdare Dava Dairesi, T. 12.12.2018, YD. İtiraz no: 2018/778, Aslan/ Barlass/ Berk vd., s.320

Gerekçeli karar hakkı ile ilgili bireysel başvurularda kabul edilen ve yukarıda incelenen ölçütler bağlamında değerlendirildiğinde, itiraz konusu kararın yeterli bir gerekçe içermesi halinde, itirazın reddi halinde ilgili karar atfı yapılması yeterli olacağı kabul edilebilir. Aksi halde, yani, yetersiz bir gerekçeyle verilen karara karşı yapılan itiraz sonucu verilen kararda, itiraz konusu karara atfı yapılması gerekçeli karar hakkı bağlamında adil yargılanma hakkına aykırılık yaratacaktır.

İtiraz merciinin menfaat eksikliği ya da hasım düzeltme gibi ilk incelemeye ilişkin bir gerekçeyle yürütmenin durdurulması kararını kaldırılması ise itiraz incelemesini istinaf incelemesine dönüştürecek⁸⁴ ve tarafların iddia ve savunmalarını karşılamadığında gerekçeli karar hakkına da aykırı olacaktır.

V. Sonuç

Vergi yargılamasında yürütmenin durdurulması talebini gerektiren uyuşmazlıklar bağlamında bu talebe ilişkin kararlarda gerekçeli karar hakkı bakımından yetersiz ve özensiz uygulamalar tespit edilebilmekte, gerekçenin kapsamı açısından farklı yorumlara rastlanmaktadır. Çalışmada detaylıca incelendiği üzere bu durumun gerekçenin içeriği bakımından aranan katı koşulların varlığı ve bu bağlamda gerekçenin oluşturulmasındaki güçlükler gibi nedenleri bulunmaktadır. Bu husustaki kanaatimiz, yürütmenin durdurulması kararına ilişkin usuli kuralların/sınırlandırmaların yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar verilmesini olanaksızlaştırmayacak, ölçüsüz şekilde güçleştirmeyecek ve yargısal denetimi zayıflatmayacak şekilde katı yorumlanmasından kaçınılmasının uygun olacağı yönündedir. Örneğin, kanımızca açıkça hukuka aykırılık koşulu kanuna açık aykırılık olarak sınırlandırılmamalı, temel hak ve özgürlüklere aykırılıklar da bu kapsamda değerlendirilmelidir.

T.C. Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesince çalışmada örnekleri incelenen bireysel başvurular sonucunda verilen kararlarda benimsenen aşağıdaki hususların, yürütmenin durdurulmasına ilişkin kabul veya ret kararları ile bu kararlara itiraz üzerine verilen kararlarda da dikkate alınması gerekmektedir:

84 Aslan/ Barlass/ Berk vd., s.321

- 1- Tarafların açık ve somut şekilde ileri sürdükleri ve kabul edildiği takdirde yürütmenin durdurulması talebine ilişkin kararı etkileyebilecek iddia ve savunmaların kararda incelenmiş olması,
- 2- Yargıcın re'sen tespit ettiği ve karara etkili olan hususların kararda incelenmiş olması,
- 3- Soyut ifadelerden, somut olaya ilişkin açıklamalardan ibaret bir gerekçeye yer verilmemesi,
- 4- Salt ilgili kanun maddesine gönderme yapmakla yetinilmemesi,
- 5- Yürütmenin durdurulmasına ilişkin "açıkça hukuka aykırılık" ve "telafisi güç veya imkânsız zarar" koşullarının yürütmenin durdurulması kararının verilmesini olanaksızlaştıracak ya da çok güçleştirecek katı bir şekilde yorumlanmaması yönündeki görüşümüz saklı kalmakla birlikte, ilgili koşullara ilişkin değerlendirmelerin kararın gerekçesinde yer alması gerekmektedir.

Yürütmenin durdurulması taleplerinin kabulü kadar, reddi yönündeki kararların da makul ve yeterli bir gerekçeyle açıklanması, kanunda açıkça hükme bağlanmasa dahi, gerekli ve önemlidir. Yargılama tarafınca idari işlemin veya yargı kararının açıkça hukuka aykırı olduğu ve uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların belirtilmesi halinde bu iddia ve dayanaklarının neden kabul görmediğini öğrenme hakkı adil yargılanma hakkı kapsamında yer almaktadır. Bu itibarla yalnızca anılan iki koşulun gerçekleşmediğinin ifade edilmesiyle yürütmenin durdurulması talebinin reddedilmesi yönündeki gerekçeli kararlar, söz konusu ret kararına karşı etkili itiraz olanağını kısıtlamakta ve kanımızca İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ile Anayasa Mahkemesi içtihadı uyarınca gerekçeli karar hakkına aykırılık teşkil etmektedir.

İptal davalarının ayrılmaz unsurunu oluşturan ve vergi yargılama alanında da uygulanma alanı bulan bu kurumun çalışmada incelenen amaçları sağlayabilmesinin teminatı; gerekçeli karar hakkı da dâhil olmak üzere adil yargılanma hakkının gereklerinin yerine getirilmesidir.

Kaynakça

<https://hudoc.echr.coe.int/>

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>

Akural, Sami: "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Etki ve Sonuçları", **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler**, Ankara 1976.

Aslan, Zehreddin: **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, 3. Baskı, İstanbul, Seçkin Yayınları, 1994.

Aslan, Zehreddin / Barlass, İrfan / Berk, Kahraman vd., **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Vergi Yargılaması Dahil)**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2022.

Candan, Turgut: **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 7. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017.

Dönmez, Recai: **Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1985.

Gözübüyük, A.Şeref: **Yönetmelik Yargı**, 29. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2009.

Gözübüyük, Şeref / Tan, Turgut: **İdare Hukuku, C.II (İdari Yargılama Hukuku)** Ankara, Turhan Kitabevi, 1999.

Gümüşkaya, Gamze: "Vergi Yargılaması Bakımından Gerekçeli Karar Hakkı", **Anayasa Yargısı Dergisi**, C.39, S.2, 2023, s.(35-82);

Gümüşkaya, Gamze: "The Principle of Good Governance concerning Tax Law", **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt.80, S.3, 2022, ss.(1001-1020).

Gümüşkaya, Gamze: **Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2021.

Gündoğdu, Süleyman Burak: **Medeni Yargıda Usul Kurallarına Aykırılığın Anayasa Mahkemesi'nce Bireysel Başvuru Yoluyla Denetlenmesi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2021.

Gündüz, Bülent Turhan: **Türk İdari Yargısında Yürütmenin Durdurulması Sorunu, Ankara Barosu Dergisi**, (2), 2008.

Güneş, Turan: "Türk Hukuk Kurumunda Yaptığı Konuşma", **Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, 1966.

Kaboğlu, İbrahim Özden: "Yürütmenin Durdurulması", **Ankara Barosu Dergisi**, Ankara, 1976/4, s.(639-658).

Kalabalık, Halil: **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 14. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2020.

Karakuş Işık, Zehra: "Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Gerekçe Sorunu, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XXVI, Y.2022, S.1, s.(537-567).

Kılınç, Bahadır: **Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Ankara, Adil Yayınevi, 1998.

Metin, Filiz: **Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

Özay, İl Han: **Yargısal Korunma**, 2. Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2001.

- Özekes, Muhammet: **Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003.
- Tetik, Ahmet Talha: "Yürütmenin Durdurulması Kurumunda Telafisi Güç ya da İmkânsız Zarar Kavramı ve Uygulanmakla Etkisi Tükenen İdari İşlemler", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 11(2), 2020, s. (708-723).
- Toprak, Aydın: "Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması", **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- Uler, Yıldırım: "Yönetmelik Yargıda Dava Süresi", **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, 1. Kitap İdarî Yargı (1-4 Mayıs 1990, Ankara)**, Danıştay Yayınları, 1991.
- Ülgen, İsmail Hakkı: "Danıştay Günü Açılış Konuşması", **Danıştay Dergisi**, C.7, S.20-21, 1977.
- Yenice, Kazım / Esin, Yüksel: **Açıklamalı, İçtihatlı, Notlu İdari Yargılama Usulü**, Ankara, Arısan Matbaacılık, 1983.
- Yet, Orhun: "İdari Yargının Etkinliğine İlişkin Sorunlar", **2000 Yılında İdarî Yargı Sempozyumu (Ankara 11-12 Mayıs 2000)**, Danıştay Yayın Bürosu Yayınları No.59, s.(81-93).
- Yılmaz, Dilşat: **İdari İşlemin İcra İlişkisi**, Ankara, Astana, 2014.
- Yüce, Mehmet: **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, 2. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2017.

Vergi ve İnsan Hakları

2. Oturum Soru-Cevap

Oturum Başkanı: Evet, kime soruyorsunuz sorunuz?

Salondan: Şimdi Yunus Emre Bey'in sunumunda bahsettiği önce İnsan Hakları Sözleşmesi hükmü mü ülke kanunu hükmü mü konusunda bir tereddüt yaşıyorsa ki ben bunu Adalet Akademisinde hakim savcı adaylarına ve meslek içi eğitimde hakim savcılara defaatle anlattım. Normlar hiyerarşisi içerisinde sözleşme metni kanunla eğer çatışırsa sözleşme metnine öncelik tanıyın ve onu uygulayın. Bunu özellikle anlatıyorum ben. Yani burada bir tereddüt hiç duyulmaması lazım. Yani o Ankara'daki 4. Dava Dairesinin bu KDV ile ilgili bahsettiğiniz örnekte yaptığı doğru. Yani mahkemeye erişim hakkını zedeler ve burada da yürütmeyi durdurma; hiç öyle bir teminat aramadan kendisinin vermesi ve Sözleşmeyi bu noktada üstün tutacak şekilde yorumlaması gerekir. Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin son fıkrası zaten bunu söylüyor. Diyor ki: Usulüne uygun yürürlüğe girmiş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalar, sözleşmeler eğer kanun hükmüyle çatışırsa, hakim sözleşmeye göre, yani uluslararası sözleşmeye, anlaşmaya göre hareket eder diyor. Yani Anayasa hükmü de açık, burada ayrıca bir şey aramaya gerek yok zaten. Peki yürürlükteki kanun uygulamayla ilgili anayasanın diğer hükmüyle çatışırsa ne olur? Burada da yine 90'ıncı maddesinin son fıkrasına üstünlük tanımak lazım. Ben hep şunu söylüyorum; Anayasa hükümleri arasında kimi hükümler diğer hükümlerden daha üstündür. Genel ilkeler, mesela genel ilkeleri ortaya koyan hükümler diğer hükümlerden üstündür. Bunu böyle yorumlamak gerekiyor net bir şekilde.

Salondan: Vergi tekniği raporunun iletilmesi ile alakalı, ben Kamu Denetçiliği Kurumunun mevzuatını yazan kişilerden birisiyim, Ombudsmanlık Kurumunda da 4 sene görev yaptım. Böyle bir durumda ben şunu öneririm. Mesela KDK'ya, Kamu Denetçiliği Kurumuna bu güzel bir başvuru konusu olur. Çünkü iyi yönetim ilkeleri

var. Ben o yönetim ilkelerini yazımda da görev aldım. İdarelerin kararlarını gerekçeli vermesi, savunma hakkına uygun, hakkaniyete uygun hareket etmesi gerekir. Buradan hareketle bu demin söylediğiniz gölgeleme yöntemi vergi mahremiyeti korunarak bu vergi tekniği raporlarının hukuki güvenlik ilkesi gereğince tebliği bana göre yapılması gereken bir işlemdir. Kamu Denetçiliği kurumunun buna benzer -ben vergi tekniğiyle ilgili olarak söylemiyorum- başka ihtilaflarla ilgili idarelerin iyi yönetim ilkelerine uygun işlem yapması, kararlarını gerekçeli vermesi, savunma hakkına ve hukuki güvenlik ilkesine de riayet edecek şekilde davranmasını öngören kararları var.

Oturum Başkanı: Teşekkür ederiz. Başka var mı sorusu olan ya da yorum yapacak olan? Her şey çok net anlaşılabilir... Evet, Nurettin Hocam?

Nurettin Bilici Hoca: Yunus Emre Beydi galiba bir somut örnek verdi. Limited şirketin ortaklarından birisi 2008 yılında ortaklığını devrediyor, ortaklıktan çıkıyor. O gittikten sonra 2008 yılı ile alakalı vergi idaresi bir inceleme yapıyor, muhtemelen vergi cezası kesiyor. Şimdi burada sorumluluk limitet şirketlerde önce limitet şirketin tüzel kişiliği, arkasından müdürü, arkasından ortaklar. Şimdi giden ortak 2008'de ortaktı ama yerine bir başkası geldi. Yerine gelen sorumlu ama giden de sorumlu değil mi? Sanki siz dediniz ki, eskisiyle uğraşmamak lazım?

Yunus Emre Bey: Olayın gerçekleşmesi, somut olayın koşullarını dikkate aldığımızda 2008'de kendisi devrediyor hocam hisse payını. 2010 yılındaki kanuni temsilciden defter ve belgeler isteniyor, 2008 yılına ilişkin defter ve belgeler. O 2010 yılındaki kanuni temsilci de defter ve belgeleri ibraz etmiyor. İbraz etmeme sebebiyle 30/2-3 gereğince resen tarh nedeni gerçekleşmiştir deyip bütün indirimler ret oluyor, vergi ve ceza salınıyor, KDV de. Daha sonra o şirketten tahsil edilemeyince o borç, şimdi kanuni temsilciye de ödeme emriyle gidilebilir. Ama o tarihte 2008 yılındaki limited şirket ortağı adına da ödeme emri düzenleniyor.

Şimdi burada normalde kabul edilen şey nedir? Limited şirket ortağı kusursuz sorumludur, kusuru olmasa dahi sorumludur. Kanun hükümlerinin yorumu, yargısal olarak kazanılan yorum bu şekilde. Ama gerçekten kanunla sınırlı mı bir denetim yapmalıyız, yoksa burada gerçekten ölçülü bir yük bırakılıyor mu onun üzerin-

de. Yani şu koşulları düşündüğümüzde kendinin defter ve belgeleri ibraz etme şansı yok. Yani o kendisi hissesini devretti gitti, iki sene sonra gerçekleşen bir olay; herhangi bir yükümlülüğü yok, herhangi bir şekilde inisiyatif alamaz ve daha da önemlisi bu 2008 yılına ilişkin mesela sahte fatura kullanımından kaynaklansaydı; işte sahte faturayı kullandı, şirket kârını artırdı, kendi cebine de bir para düştü ortak olarak. Böyle bir yorum yapabiliirdik ama bu olayda re'sen tarh nedeniyle sermaye payı arasında herhangi bir şey kuramıyoruz. Bütün 2008 yılında her şey yerine getirilmiş ama 2 sene sonraki kalan temsilcinin yerine getirmedeği bir hükümden dolayı kişinin sorumluluğuna gidiliyor.

Nurettin Hoca: Sadece defterlerin ibrazı ile alakalıysa tamam ama ona ilave olarak bir de o dönemde bir takım eksiklikler aksaklıklar var, gerekli kayıtlar yapılmamış; o da varsa o zaman...

Yunus Emre Bey: Yok, onla ilgili herhangi bir şey yok. Şu an dairelerin önüne de geliyor bu tarz uyuşmazlıklar, kurulun önüne de geliyor.

Oturum Başkanı: Kusursuz sorumluluk açısından bakarsak sorumludur diyebiliriz kanuna göre. Ama olaya şöyle bakmak mümkün değil mi orada? Şimdi Katma Değer Vergisi iadeleri ile ilgili olarak zamanında katma değer vergisi iadesinden yararlanmış. Katma Değer Vergisi iadelerinin sayılmamasının, geri alınmasının sebebi ibraz etmeme olayı. Dolayısıyla ibraz etmeme olayının gerçekleştiği tarihte doğmuş bir vergiden söz etmek belki soruna çözüm getirebilir. Yani iade hakkından yararlandığı tarihte değil de iadenin geri alındığı, alınmasını gerektirecek olayın vuku bulduğu tarihte doğan bir vergi alacağı diye bakarsak, belki o zaman sorun çözülür.

Yunus Emre Bey: Yani şöyle; olayda iade yoktu, sadece defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle...

Oturum Başkanı: Ama yani defter ve belgeleri ibraz etmeyince iadeyi geri alıyor, yani hakkını geri alıyor. Dolayısıyla ibraz etmeme tarihinde iadenin geri alınması yolundaki vergiyi doğuran olay hukuken tekemmül etmiştir diyebiliriz belki o zaman.

Yunus Emre Bey: Benim görüşüm burada şu şekilde: Burada sadece defter ve belgeleri ibraz etmeyen kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebileceğini düşünüyorum ben sadece. Yani inisiyatifinin

dışında gerçekleşen bir anlamda burada sırf kusursuz sorumlu diye ve sırf o dönemde de limited şirket ortağı diye onun sorumluluğuna gitmeden, onun üzerinde ödeme emrini konu unsuru yönünden hukuka aykırı kılan, adil dengeyi bozan ölçüsüz bir müdahaleye yol açacağını düşünüyorum. Onu da orantılığa gelmeden dahi gereklilik incelemesi yaptığınızda en az müdahale ile bunu sağlamamız lazım. En az müdahale de nedir burada? İlgili dönemi kanuni temsilcinin sorumluluğuna gitmektir. Yani 2010 yılında o defter ve belgeleri ibraz etmeyerek sorumluluğu yerine getirmeyen kişinin sorumluluğuna gitmek.

Oturum Başkanı: Belki bir başka çözüm de şu olabilir. Tabi kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu, Vergi Usul Kanunu'nda kusurlu sorumluluk. 6183 sayılı yasanın 35'inci maddesindeki limited şirket ortaklarının sorumluluğu da kusursuz sorumluluk. Şimdi vergi dairesinin işine geliyor, kusursuz sorumluluğa gidiyor. Çünkü öbür taraf da kusuru kanıtlayacak. Danıştay da bu konuda şunu söylüyor; isterse ona gider, isterse ona gider diyor. Oysa doğru olan önce kusurluya gitmek olmalı, değil mi? Zor bile olsa önce kusurluya gitmek olmalı. Kusurlu olan da kanuni temsilcisi, çünkü defter ve belgeler ibraz etmiyor. Ondan alamazsa o zaman kusursuz sorumluluğa gitmeli. Ama Danıştay içtihadı, isterse ona gider, isterse öbürüne gider diyor. Vergi dairesinin de kusursuza gitmek kolayına gidiyor. Çünkü hiç bir şey kanıtlamayacak; sen kusursuz sorumlusun, ver bakalım diyor. Yani sorun buradan kaynaklanıyor. Evet, başka?

Salondan: İbrahim süresini geçirdiyse, tebligat yapıldıysa ve ibraz edilmediyse çok kanıtlanacak bir şey yok. Bu belgeler eklidir, köklüdür. Yani hani burada bu fiil daha kanıtlanabilir kolay bir fiil, sahte belge düzenleme gibi değil; hani kullanma da nispeten daha kolay kanıtlanabilir bir fiil diye düşünüyorum ben de ve katılıyorum hocam ikinize de.

Oturum Başkanı: Başka var mı yorum yapacak ya da soru soracak? Sanıyorum tamam oldu, her şey açık. Evet, bizi dinlediğiniz için çok teşekkür ederim. Oturumu kapatıyorum, dinleyicilere çok teşekkür ediyorum, konuşmacılara da.









TÜRKİYE BAROLAR BİRLİĞİ
VERGİ VE İDARE HUKUKU KOMİSYONU

VERGİ VE İNSAN HAKLARI

Av. Mehmet KAYA Anısına

SEMPOZYUM

AÇIŞ KONUŞMALARİ

10.00 - 10.15

Av. Dr. Hasan ORAL

Türkiye Barolar Birliği Vergi ve İdare Hukuku Komisyonu Sözcüsü

Av. Ali BAYRAM

Türkiye Barolar Birliği Yönetim Kurulu Üyesi

Av. R. Erinc SAĞKAN

Türkiye Barolar Birliği Başkanı

1. OTURUM 10.15 - 11.45

OTURUM BAŞKANI

Av. Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Konuşmacılar:

Anayasa Mahkemesi ve Vergi

Dr. Öğr. Üyesi Abdullah TEKBAŞ

Anayasa Mahkemesi Raportör Hâkimi

Ömer DURSUN

Anayasa Mahkemesi Raportör Hâkimi

Birden Fazla Dolaylı Vergi Yoluyla Mülkiyet Hakkı İhlali -Taahit Alımı Örneği-

Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR

İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Yapılmayan KDV İadeleri Mülkiyet Hakkı İhlali Oluşturur mu?

Dr. Öğretim Üyesi Hasan ORAL

Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Vergi Hukuku Alanında Adil Yargılanma Hakkı İhlalleri

Doç. Dr. Servet ALYANAK

Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Kısmi Zamanlı Öğretim Üyesi

Yemek Arası: 12.00-13.00

2. OTURUM 13.00 - 14.30

OTURUM BAŞKANI

Turgut CANDAN

Önceki Danıştay Başsavcısı

Konuşmacılar:

Bayanname Verilmesi Hak Mıdır? Yoksa Ödev Mıdır?

(Anayasal Vergileme İlkeleri Bağlamında Değerlendirme)

Prof. Dr. Özgür BİYAN

Bandırma Onyedü Eylül Üniversitesi İİBF

Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına

Müdahalede Orantılılık

Dr. Muhammed Emin ŞAHİNER

Anayasa Mahkemesi Raportör Hâkimi

Vergi Tekniği Raporlarının Vergi/ Ceza İhbarı ile

Yükümlüye Tebliğ Edilmemesinin Hukuki Belirliлик İlkesi

Açısından Değerlendirilmesi

Dr. Öğr. Üyesi Abdullah ARIKAN

Trabzon Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Anayasa Mahkemesinin İhhal Kararlarının Vergi

Uyumsuzluğından Doğan İdari Davalara Yansımaları

Dr. Yunus Emre YILMAZOĞLU

Danıştay Tetkik Hâkimi

5 Mayıs 2023 Cuma Saat: 10.00

ÖZDEMİR ÖZOK BALO SALONU

Oğuzlar Mah. Barış Manço Cad. Av. Özdemir Özok Sok. No: 8 Balgat / ANKARA





Türkiye Barolar Birliği Yayınları : 420

İNSAN HAKLARI VE VERGİ

Editörler: Av. Prof. Dr. Nurettin Bilici
Av. Dr. Hasan Oral

ISBN: 978-605-7848-83-3

E-ISBN: 978-605-7848-85-7

© Türkiye Barolar Birliği
Ekim 2023, Ankara

Türkiye Barolar Birliği
Oğuzlar Mah. Barış Manço Cad.
Av. Özdemir Özok Sokağı No: 8
06520 Balgat – ANKARA

Tel: (312) 292 59 00 (pbx)

Faks: 312 286 55 65

www.barobirlik.org.tr

yayin@barobirlik.org.tr