

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DOKTORA TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE DOKTORA PROGRAMI**

**MÜKELLEF HAKLARI VE ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL
BAŞVURU**

Öznur AKYOL BULUT

**Danışman
Prof. Dr. Mustafa MIYNAT**

MANİSA-2020

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DOKTORA TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE DOKTORA PROGRAMI**

**MÜKELLEF HAKLARI VE ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL
BAŞVURU**

Öznur AKYOL BULUT

**Danışman
Prof. Dr. Mustafa MIYNAT**

MANİSA-2020

	T.C. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ DOKTORA EĞİTİMİ FORMLARI Tez Savunma Sınavı Tutanağı	Doküman Kodu	FRDR-031
		Yayınlanma Tarihi	26/03/2018
		Revizyon No/Tarih	2-/28/02/2018
		Sayfa	1/1

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 06.10.2020 tarih ve 40/Ek7 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 22. Maddesi gereğince Maliye Anabilim Dalı Maliye Doktora Programı öğrencisi Öznur AKYOL BULUT'un; "**Mükellef Hakları Ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**" Konulu tezi incelenmiş ve aday 30.10.2020 tarihinde saat 11:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır. Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna ☒

OY BİRLİĞİ ☒

DÜZELTME yapılmasına * ☐

OY ÇOKLUĞU ☐

RED edilmesine ** ☐

ile karar verilmiştir.

BAŞKAN

Prof. Dr. Mustafa MİNNAT

ÜYE

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

ÜYE

Prof. Dr. Gökhan KÖVANCILAR

ÜYE

Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ

ÜYE

Prof. Dr. Yusuf KILDIZ

Evet

Hayır

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

☐
☐

Tez, mutlaka basılmalıdır.

☒
☐

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

☐
☐

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

☒
☐

Tez, basımı gereksizdir.

☐
☐

* Bu halde adaya 6 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

** Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.

Hazırlayan
Enstitü Sekreteri

Onaylayan
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “Mükellef Hakları ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2020

Öznur AKYOL BULUT

ÖZET

MÜKELLEF HAKLARI VE ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkı, AİHS’nde sayılmış ve Anayasada da teminat altına alınmış temel hak ve özgürlüklerin, kamunun eylem, işlem ya da ihmali sebebiyle ihlal edildiğini iddia eden mükelleflerin başvurabilecekleri 6216 sayılı Kanunla kabul edilen ve 23/09/2012 tarihinden itibaren uygulanan bir hak arama yoludur. Bu yolun kullanılabilmesi için mükelleflerin, yargı yolu gibi idari ve hukuki hak arama yollarını tüketmiş ve bu mercilerden alınan kararların hak ihlali iddialarını karşılamaması gerekmektedir. Bu nedenle AYM’ne bireysel başvuru yolu istisnai ve ikincil bir yoldur.

Bu çalışmanın amacı, vergi konulu başvuruların haklar, müdahale iddiaları, sonuç ve giderim yolları yönünden incelenerek ortaya çıkması muhtemel ihtilafların AYM’ne intikal ettirilmeden idari ve yargısal çözüm yollarında giderilebilmesine ışık tutmaktır. Bu doğrultuda çalışmada birinci bölümünde temel hak ve özgürlükler açısından mükellef hakları incelenmiştir. İkinci bölümde vergi uyuşmazlıklarının nedenleri ve vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mükellef haklarının korunması yolları irdelenmiştir. Üçüncü bölümde mükellef hak ve özgürlüklerinin bireysel başvuru yoluyla korunmasına ilişkin kararların değerlendirilmesi yapılmıştır. 2012 - 2019 yılları arasında yapılan vergi konulu 122 bireysel başvuru, durum çalışması yöntemine uygun olarak doküman incelemesi ve içerik analizi ile değerlendirilmiştir. İkinci ve üçüncü bölümde 122 karardan içtihat oluşturmuş ya da oluşturabilecek olanlar nitel olarak ayrıntılı bir şekilde irdelenmiştir. Ayrıca tüm kararlar frekans analizleri ile nicel olarak analiz edilmiştir.

AYM’ne bireysel başvuru her ne kadar AİHM’ne giden başvuru sayısının azalmasını sağlamışsa da, vergi konulu uyuşmazlıkların çözümünde; vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, vergi düzenlemelerinin esaslı noktalarının kanuna dayandırılması, mevzuat hükümleri arasındaki çelişkilerin giderilmesi, vergi idaresinin mükellef haklarını gözetmesi, yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi gibi yapılacak düzenlemeler sürecin etkinleşmesini sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Temel Hak ve Özgürlükler, Mükellef Hakları, Vergi Uyuşmazlıkları, Bireysel Başvuru, Vergi Hukuku

ABSTRACT

TAXPAYERS RIGHTS AND INDIVIDUAL APPLICATION TO THE CONSTITUTIONAL COURT

The right of individual application to the Constitutional Court is a legal remedy that taxpayers who claim that the fundamental rights and freedoms enumerated in the ECHR and guaranteed by the Constitution have been violated due to an act, procedure, or neglect of any public body, which is accepted by Law No. 6216 and has been applied since 23/09/2012. To use this method, the taxpayers have exhausted the administrative and legal remedies such as judicial remedies, and the decisions taken by these authorities should not meet the claims of violation of rights. Therefore, the individual application to the Constitutional Court is an exceptional and subsidiary legal remedy.

The purpose of this study is to examine the tax-related applications in terms of rights, intervention claims, results, and remedies, and to shed light on the resolution of possible disputes in administrative and judicial solutions without transferring them to the Constitutional Court. In this direction, the first part of the study examined taxpayer rights regarding fundamental rights and freedoms. In the second part, the reasons for tax disputes and ways of protecting taxpayer rights in resolving tax disputes are examined. In the third part, the decisions regarding protecting taxpayer rights and freedoms through the individual application are evaluated. One hundred twenty-two individual applications on tax issues submitted between 2012 and 2019 were reviewed by document review and content analysis by the case study method. In the second and third parts of the study, out of 122 judgements, those that created or could create court practices are qualitatively examined in detail. Besides, all legal decisions were quantitatively analyzed with frequency analysis.

Although the individual application to the Constitutional Court has reduced the number of files related to individual applications to the ECHR, in the resolution of tax disputes; Regulations such as simplifying the tax legislation, basing the essential points of tax regulations on the law, eliminating the conflicts between the provisions of the legislation, observing the taxpayer rights by the tax administration, and reducing the workload of the judicial bodies will make the process more effective.

Keywords: The Fundamental Rights and Freedoms, Taxpayers Rights, Tax Disputes, Individual Application, Tax Law

TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Prof. Dr. Mustafa MIYNAT'a, bilgi ve tecrübesi ile lisansüstü öğrenim hayatımın tüm zorlu aşamalarında bana bilgi birikimleri ile manevi desteklerini esirgemeyen sevgili hocam Prof. Dr. Ahmet Kemal ÇELEBİ'ye, kürsüde bana nasıl durmam gerektiğini öğreten sayın hocam Prof. Dr. Birol KOVANCILAR'a, lisans eğitimimden beri elini omzumda hissettiğim kıymetli hocam Prof. Dr. Zeynep ARIKAN'a ve Anayasa Mahkemesi Raportörü Dr. Abdullah TEKBAŞ'a, nefessiz kaldığım günlerde nefesim olan kadim dostum Senem FİLİZ ERDUR'a, öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan sevgili anneciğim Melek AKYOL ve babacığim Ali AKYOL'a, kendilerini bildiklerinden beri sürecimi benimle birlikte yaşayan Rüzgar Efe AKYOL ve Ada Zeynep AKYOL'a, yolumu aydınlatan sevgili eşim Doç. Dr. Zeki Atıl BULUT'a teşekkürü bir borç bilirim.

Öznur AKYOL BULUT
Manisa, 2020

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	İV
ÖZET	V
ABSTRACT	Vi
TEŞEKKÜR	Vii
İÇİNDEKİLER	viii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	Xiv
TABLolar LİSTESİ	XV
ŞEKİLLER LİSTESİ	Xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN MÜKELLEF HAKLARI

1.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	4
1.1.1. Mükellef Kavramı	4
1.1.2. Hak ve Özgürlük Kavramı	6
1.1.3. Mükellef Hak ve Özgürlüğü Kavramı	13
1.1.3.1. Mükellef Haklarının Önem Kazanmasının Nedenleri	14
1.1.3.1.1. Vergi İdarelerinin Mükellef Odaklı Anlayışla Yeniden Yapılandırılması	15
1.1.3.1.2. Vergi Sisteminin ve İdari Yapının Karmaşık Hale Gelmesi	16
1.1.3.1.3. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler	17
1.1.3.1.4. Teknolojik Gelişmeler	18
1.1.3.1.5. Mükelleflerin Seçmen Olarak Önem Kazanması	18
1.2. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER YÖNÜNDEN MÜKELLEF HAKLARININ KAPSAMI	19
1.2.1. Temel Hak ve Özgürlüklerin Kapsamı	23
1.2.2. Temel Hak ve Özgürlüklerin Tarihi Gelişimi	26
1.2.3. Temel Hak ve Özgürlüklerin Hukuki Dayanakları	29
1.2.4. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması	32
1.2.5. Türkiye’de Mükellef Hakkının Gelişimi	35
1.3. BİREYSEL BAŞVURUYA KONU OLABİLECEK TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER	38

1.3.1. Mülkiyet Hakkı.....	38
1.3.2. Adil Yargılanma Hakkı.....	41
1.3.2.1. Mahkemeye Erişim Hakkı	45
1.3.2.2. Hakkaniyete Uygun Yargılama Hakkı.....	48
1.3.2.3. Aleni Yargılanma Hakkı.....	51
1.3.2.4. Makul Sürede Yargılanma Hakkı.....	53
1.3.2.5. Gerekçeli Karar Hakkı	57
1.3.2.6. Silahların Eşitliği ve Çekişmeli Yargılama Hakkı.....	60
1.3.2.7. Savunma Hakkı.....	61
1.3.3. Etkili Başvuru Hakkı	63
1.3.4. Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı	64
1.3.5. Özel Hayatın Gizliliği ve Konut Dokunulmazlığı Hakkı.....	66
1.3.6. Diğer Haklar	69
1.4. MÜKELLEFLERİN KORUNMASININ SOSYAL VE HUKUK DEVLETİ AÇISINDAN ÖNEMİ	70

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASI AÇISINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU

2.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	79
2.2. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ NEDENLERİ	82
2.2.1. Vergi Yoluyla Müdahalenin Mükellef Haklarını Zedelediği Dönemler İtibariyle Uyuşmazlıklar	82
2.2.1.1. Vergilendirme Dönemi İtibariyle Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar.....	83
2.2.1.1.1. Olağan Tarh, İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verilmesi.....	83
2.2.1.1.1.1. Vergi Konusunun Yanlış Belirlenmesi	88
2.2.1.1.1.2. Haksız ve Yersiz Yere Alınan Verginin İade Edilmemesi	89
2.2.1.1.2. Olağan Tarh, Beyan	94
2.2.1.1.2.1. Fazla Alınan Verginin İade Edilmemesi	95
2.2.1.1.2.2. İstisna Kapsamındaki İşlemlere Karşılık Gelen Verginin İade Edilmemesi.....	98
2.2.1.1.2.3. Matrahın Beyan Edilmemesi veya Eksik Beyan Edilmesi Nedeniyle İşlem Yapılması	100
2.2.1.2. İnceleme Dönemi İtibariyle Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar	100
2.2.1.2.1. Olağan Dışı Tarh.....	105
2.2.1.2.2. Vergi Ziyayı Cezalı Olağan Dışı Tarh	109

2.2.1.2.2.1. İstisnaya Tabi Unsur Üzerinden Vergi Alınması	112
2.2.1.2.2.2. Sahte Belge Düzenleme/Kullanma Nedeniyle İşlem Yapılması	114
2.2.1.2.2.3. Verginin Konusuna Girmeyen Unsurdan Vergi İstenmesi	118
2.2.1.2.2.4. Matrahın Beyan Edilmemesi veya Eksik Beyan Edilmesi Nedeniyle İşlem Yapılması	121
2.2.1.2.2.5. Dar Mükellef Olunmasına Rağmen Tam Mükellef Gibi Vergilendirme	123
2.2.1.2.2.6. Hatalı Olarak Yüksek Vergi Oranı Uygulanması	124
2.2.1.2.2.7. Vergi Sorumlusu Olarak Vergi Kesintisi Yaparak Beyan Etmeme Nedeniyle İşlem Yapılması	126
2.2.1.2.2.8. Adres Tespiti Yapılmadan İlanen Tebligat Yapılması	127
2.2.1.2.3. Adli Ceza	129
2.2.1.2.3.1. Sahte Belge Düzenleme/Kullanma Nedeniyle İşlem Yapılması	130
2.2.1.3. Cebren Tahsil Döneminde Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar	133
2.2.1.3.1. İdarenin Ödeme Emrine İlişkin Hukuka Aykırı İşlemleri	137
2.2.1.3.1.1. Mükellefiyette Hata Yapılması	138
2.2.1.3.1.1.1. Mükellefiyetin Başlangıç Tarihinin Yanlış Hesaplanması	139
2.2.1.3.1.2. Sorumluda Hata Yapılması	140
2.2.1.3.1.2.1. Kanuni Temsilcinin Şirket Vergi Borçlarından Sorumlu Tutulması	141
2.2.1.3.1.2.2. Ortağın Şirket Borçlarından Sorumlu Olması	144
2.2.1.3.1.3. Tahakkukta Hata	145
2.2.1.3.1.3.1. Yargı Harcının Tahakkuk Etmeden Tahsil Edilmesi İddiası	146
2.2.1.4. Uyuşmazlık Çözüm Dönemi İtibariyle Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar	147
2.2.1.4.1. Dava Ehliyeti	147
2.2.1.4.1.1. Dava Ehliyeti Bulunmadığı Gerekçesiyle Davaya Bakılmaması	148
2.2.2. İdarenin Takdir Yetkisinin Vergi Hukuku Alanındaki Bireysel İşlemlerde Sınırı ve Takdir Sakatlıkları	149
2.2.2.1. İdarenin Takdir Yetkisi	149
2.2.2.2. İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi ve İdarenin Sorumluluğu	151
2.2.2.3. İdarenin Takdir Sakatlıkları ve Takdir İsabetsizlikleri	152
2.2.2.3.1. Yetki ve Şekil Kurallarına Aykırılık	152

2.2.2.3.2. Yetki Veren Kanun Hükmüne Aykırılık.....	159
2.2.2.3.3. Hukukun Temel İlkelerine Aykırılık	160
2.2.2.3.3.1. Yerindelik ve Ölçülülük İlkelerine Aykırılık.....	161
2.3. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜMÜNDE MÜKELLEF HAKLARININ	
KORUNMASI YOLLARI.....	163
2.3.1. İdari Çözüm Yolları.....	163
2.3.1.1. Uzlaşma.....	164
2.3.1.2. Hata Düzeltme	165
2.3.1.3. Pişmanlık ve Islah	166
2.3.1.4. Cezalarda İndirim.....	167
2.3.2. Yargısal Çözüm Yolları	167
2.3.2.1. İdari Yargı Yolu	168
2.3.2.1.1. Vergi Yargısı Yolu	170
2.3.2.1.1.1. Vergi Yargısı Organları	171
2.3.2.1.1.1.1. Vergi Mahkemeleri.....	171
2.3.2.1.1.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	173
2.3.2.1.1.1.3. Danıştay	175
2.3.2.1.1.2. Vergi Davasının Konusu ve Kapsamı	176
2.3.2.1.1.3. Yargı Kararlarına Karşı Kanun Yolları.....	178
2.3.2.1.1.3.1. Olağan Kanun Yolları.....	178
2.3.2.1.1.3.1.1. İstinaf.....	179
2.3.2.1.1.3.1.2. Temyiz.....	183
2.3.2.1.1.3.2. Olağanüstü Kanun Yolları	186
2.3.2.1.1.3.2.1. Kanun Yararına Temyiz	186
2.3.2.1.1.3.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi	188
2.3.2.2. Diğer Yargı Yolu.....	190
2.3.2.2.1. Adli Yargı Yolu	190
2.3.2.2.2. Anayasa Yargısı: Bireysel Başvuru Yolu	191
2.3.2.2.2.1. Bireysel Başvuru Kavramı	192
2.3.2.2.2.2. Bireysel Başvurunun Özellikleri	195
2.3.2.2.2.3. Bireysel Başvuru Açısından Anayasa Mahkemesi Yetkisinin	
Kapsamı	196
2.3.2.2.2.3.1. Zaman Bakımından	196
2.3.2.2.2.3.2. Yer Bakımından	197
2.3.2.2.2.3.3. Kişi Bakımından.....	197
2.3.2.2.2.3.4. Konu Bakımından	197
2.3.2.2.2.4. Bireysel Başvuru Koşulları	198

2.3.2.2.2.4.1. Bireysel Başvurunun Maddi Koşulları.....	198
2.3.2.2.2.4.1.1. Kamu Gücünün İşlem, Eylem veya İhmali Nedeniyle Güncel ve Kişisel Hak ve Özgürlüğün İhlal Edildiği İddiaları.....	198
2.3.2.2.2.4.1.2. Başvuru Yollarının Tüketilmesi.....	201
2.3.2.2.2.4.1.3. Süresi İçinde Başvuruda Bulunulmuş Olunması	203
2.3.2.2.2.4.1.4. Başvuru Yapmaya Yetkili Olanlarca Yapılması	203
2.3.2.2.2.4.1.5. Başvurunun Doğru Yere Yapılması.....	205
2.3.2.2.2.4.2. Bireysel Başvurunun Şekli Koşulları.....	205
2.3.2.2.2.5. Bireysel Başvuruların Değerlendirilmesi Süreci ve Verilen Karar Türleri.....	206
2.3.2.2.2.5.1. Ön İnceleme Yetkisi.....	207
2.3.2.2.2.5.1.1. Ön İnceleme Sonunda Verilen İdari Red Kararı	208
2.3.2.2.2.5.2. Kabul Edilebilirlik İncelemesi ve Yetki	208
2.3.2.2.2.5.2.1. Kabul Edilebilirlik Sonunda Verilen Kararlar	209
2.3.2.2.2.5.2.1.1. Kabul Edilemezlik Kararı.....	209
2.3.2.2.2.5.2.1.2. Düşme Kararı	210
2.3.2.2.2.5.2.1.3. Kabul Edilebilirlik Kararı	210
2.3.2.2.2.5.3. Esasa İlişkin İnceleme ve Kararlar	211
2.3.2.2.2.5.3.1. Hakkın İhlal Edildiğine İlişkin Kararlar	211
2.3.2.2.2.5.3.2. Hakkın İhlal Edilmediğine İlişkin Kararlar	212

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MÜKELLEF HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİNİN BİREYSEL BAŞVURU YOLUYLA KORUNMASINA İLİŞKİN KARARLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1 HAKLAR YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME	214
3.1.1. Mülkiyet Hakkı Yönünden Değerlendirme.....	216
3.1.1.1. Hukuk Güvenliği İhlalleri Açısından Değerlendirme	218
3.1.1.1.1. Mülkiyet Hakkı İhlalinde Hukuki Güvenliğin Yargısal Denetiminde Kullanılan Ölçü, Norm Ve İlkeler Açısından Değerlendirme	224
3.1.1.1.1.1. Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirme	224
3.1.1.1.1.2. Ulaşılabilirlik İlkesi Açısından Değerlendirme.....	238
3.1.1.1.1.3. Belirlilik İlkesi/Öngörülebilirlik İlkesi Açısından Değerlendirme	238
3.1.1.1.1.4. Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirme.....	249
3.1.2. Adil Yargılanma Hakkı Yönünden Değerlendirme.....	261
3.1.2.1. Mahkemeye Erişim Hakkı Yönünden Değerlendirme	270

3.1.2.2. Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı Yönünden Değerlendirme	277
3.1.2.3. Aleni Yargılanma Hakkı Yönünden Değerlendirme.....	281
3.1.2.4. Makul Sürede Yargılanma Hakkı Yönünden Değerlendirme.....	282
3.1.2.5. Gerekçeli Karar Hakkı Yönünden Değerlendirme	292
3.1.2.6. Silahların Eşitliği Ve Çekişmeli Yargılama Hakkı Yönünden Değerlendirme.....	297
3.1.2.7. Savunma Hakkı Yönünden Değerlendirme	299
3.1.3. Etkili Başvuru Hakkı Yönünden Değerlendirme	300
3.1.4. Eşitlik İlkesi Ve Ayrımcılık Yasağı Yönünden Değerlendirme.....	302
3.1.5. Özel Hayatın Gizliliği Ve Korunması Hakkı Yönünden Değerlendirme....	306
3.2. SONUÇ VE GİDERİMLER YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME.....	314
3.2.1. Sonuçlar Yönünden Değerlendirme.....	314
3.2.1.1. Kabul Edilemezlik Kararı Yönünden Değerlendirme	316
3.2.1.2. İhlal Kararı Yönünden Değerlendirme	317
3.2.1.3. İhlal Olmadığı Kararı Yönünden Değerlendirme	317
3.2.2. Giderimler Yönünden Değerlendirme	318
3.3. BİREYSEL BAŞVURULARIN MEVZUAT YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ (KANUN)	321
SONUÇ	324
KAYNAKÇA.....	334

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ÂİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
ÂİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AY	Anayasa
AYM	Anayasa Mahkemesi
BİM	Bölge İdare Mahkemesi
BİMK	BİM İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DşK	Danıştay Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KVKK	Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
m	Madde
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
UYAP	Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
§	Paragraf

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Mülkiyet Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme.....	256
Tablo 2: Adil Yargılanma Hakkı (Genel) Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme	268
Tablo 3: Mahkemeye Erişim Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme	276
Tablo 4: Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme	280
Tablo 5: Aleni Yargılanma Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme	282
Tablo 6: Makul Sürede Yargılanma Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme	290
Tablo 7: Gerekçeli Karar Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme	295
Tablo 8: Silahların Eşitliği ve Çekişmeli Yargılama Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme	298
Tablo 9: Savunma Hakkı Konulu Başvuruya Yönelik Genel Değerlendirme	300
Tablo 10: Etkili Başvuru Hakkı Konulu Başvuruya Yönelik Genel Değerlendirme..	302
Tablo 11: Ayrımcılık Yasağı Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme	305

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Yargı Organlarında Uyuşmazlıkların İşleyiş Süreci.....	183
Şekil 2: Vergi Uyuşmazlıklarının Danıştay Aşamasında İşleyiş Süreci	186
Şekil 3: 1959-2019 Yılları Arasında Toplamda 100'ün Üzerinde İhlal Kararı Bulunan Ülkelerin Sırlaması	194
Şekil 4: Yıllar İtibariyle Anayasa Mahkemesine Vergi Konulu Bireysel Başvuru ve Karar Sayısı	213
Şekil 5: Haklar Yönünden Bireysel Başvuru Sayıları	215
Şekil 6: Vergi Mahkemeleri, BİM ve Danıştay'da Ortalama Dava Görülme Süreleri	284
Şekil 7: Sonuçlar Yönünden Bireysel Başvuruların Dağılımı	315
Şekil 8: Sonuçlar Yönünden Bireysel Başvuruların Yıllar İtibariyle Dağılımı	315
Şekil 9: Kabul Edilemezlik Kararlarının Sınıflandırılması	316
Şekil 10: İhlal Kararlarının Hak ve Özgürlüklere Göre Dağılımı	317
Şekil 11: İhlal Olmadığı Yönündeki Kararların Hak ve Özgürlüklere Göre Dağılımı	318
Şekil 12: İhlal Kararları Verilen Başvuruların Giderim Türleri Yönünden Dağılımı..	319
Şekil 13: Tazminat Kararlarının Hak ve Özgürlükler Yönünden Dağılımı.....	320
Şekil 14: Yeniden Yargılama Kararının Hak ve Özgürlüklere Göre Dağılımı	320
Şekil 15: Bireysel Başvuruya Konu Olan Mevzuat Türleri (Kanun)	321
Şekil 16: Sonuçlar Yönünden Vergi Mevzuatı İtibariyle Başvuruların Dağılımı	322
Şekil 17: Giderim Türü Yönünden Vergi Türleri İtibariyle Başvuruların Dağılımı	323

GİRİŞ

Anayasa’da “devletin temel amaç ve görevleri” başlığı altında m. 5’de yer alan ülkenin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, devletin bölünmezliğini sağlayabilmek için iç ve dış güvenliği temin etmek; Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırabilmek için hukukun üstünlüğünü; bireylerin ve toplumun refahı, dirliği ve mutluluğunu ve insanın maddi manevi varlığının gelişmesini gerçekleştirebilmek için kalkınmanın sağlanabilmesini amaçlamak üzere yerine getirmesi gereken geniş perspektifli yükümlülükleri bulunmaktadır.

Devletin bu denli geniş yükümlülüklerini yerine getirirken sağlam gelir kaynağına ihtiyacı bulunmaktadır. Bu bağlamda devletin en güçlü gelir kaynağı vergidir. Ekonomik konjonktürün dünya genelinde daha özgürlükçü bir ortama doğru evrilmesine rağmen devletin sürekli fazlalaşan giderlerini finanse edebilmesi için toplaması gereken vergiyi temel hak ve özgürlükleri gözeterek, hukuki güvenlik ilkesinin eşitlik ilkesiyle bütünleştiği bir bakış açısıyla yerine getirmesi gerekmektedir. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet olsa da, ekonomiyi yaptıkları eylemlerle şekillendiren, vergiyi beyan ederek ekonominin çarklarının dönmesini sağlayan bireyler ve kurumlardır. Kendi varlığını koruma içgüdüğü ile toplum halinde yaşamının gereklerini yerine getirme adına katlanmak zorunda oldukları maliyetlerin dikotomisinde devletin esaslı görevi en az hasar ve maliyetle ekonomik uyumun yerine getirilmesini sağlamaktır. Bu uyumun vergilendirme yetkisindeki karşılığı ise “hukuk normlarının” varlığı ile sağlanabilmektedir.

Ancak devletin koymuş olduğu ilke ve kurallara aykırı kanunlar Anayasa Mahkemesi tarafından norm denetimi ile, vergi idaresinin işlem, eylem veya ihmali nedeniyle ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları ise idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları ile çözüme kavuşturulmaktayken gerekli düzenlemeleri 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunla kabul edilen ve 23/09/2012 tarihinde temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiği iddiası ile bireylerin idari ve yargısal yolda çözüm bulamadığını iddia ettikleri hak ihlallerinin Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu ile çözümünü hukuk sistemimize dahil olmuştur.

Çalışmanın amacı, Anayasa Mahkemesi’ne vergi konulu yapılan başvuruların gerekçelerini açıklayarak, gelecekte ortaya çıkması muhtemel sorunların başvuruocularca öngörülebilirliğini sağlayarak ortaya çıkabilecek ihtilafların mümkün

olduğunca idari çözüm yollarında veya burada giderilemezse yargı organlarınca çözüme kavuşturulmasının sağlanmasıdır. Bu nedenle çalışmada esas itibariyle doküman incelemesi yoluyla literatürde ele alınan bilimsel çalışmaların müşterek görüşleri ve farklılık içeren düşüncelerinin açıklanması usulü benimsenmiş ve her iki görüşü yansıtan Anayasa Mahkemesi'nin kararlarına yer verilmiştir.

Çalışmanın başlığı “Mükellef Hakları ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru” olması nedeniyle bireysel başvuruya konu olabilecek hak ve özgürlükler, anayasada sayılan hak ve özgürlükler yerine Anayasada teminat altına alınmış ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde olanlar şeklinde sınırlandırılarak neler olduğuna değinilmiştir. Vergi hukuku konulu uyuşmazlıklara değinilirken başta anayasa hukuku ve idare hukukunun konuyla yakın ilişkisi olması sebebiyle bu hukuk dallarından da geniş ölçüde faydalanılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde öncelikle konunun kavramsal çerçevesini çizebilmek adına “mükellef”, “hak ve özgürlük” ve “mükellef hak ve özgürlüğü” kavramlarına değinilmiştir. Mükellef haklarının önem kazanmasının ardında yer alan sebepler; vergi idarelerinin mükellef odaklı yapılanması, vergi sisteminin ve idari yapının karmaşık hale gelmesi, küresel dünyada mükellef hakları ile ilgili meydana gelen gelişmeler, dijitalleşmenin getirdiği yenilikler ve mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması başlıkları altında ele alınmıştır. Yine bu bölümde temel hak ve özgürlüklerin kapsamı, tarihi gelişimi, hukuki dayanakları, sınıflandırılması ve teorik temelleri açıklanmış ve Türkiye’de mükellef hakkının gelişimi incelenmiştir. Birinci bölüm sonlandırılırken AİHS çerçevesince Anayasada sayılmış mükellef haklarının neler olduğuna genel itibari ile değinilmiş ve sosyal ve hukuk devleti açısından mükellef haklarının önemi açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümü “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Mükellef Haklarının Korunması Açısından Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru” başlığını taşımaktadır. Bu bağlamda vergi uyuşmazlığı kavramının kavramsal çerçevesi çizilmiş, vergi uyuşmazlıklarının sebepleri 23/09/2012 tarihinden 31/12/2019 tarihine kadar Anayasa Mahkemesine yapılmış vergi konulu hak ihlallerinin mükellef haklarını zedelediği dönemler itibariyle incelenmiştir. Bu kapsamda uyuşmazlıklar; vergilendirme döneminde, vergi incelemesi döneminde, cebren tahsil döneminde ve uyuşmazlık çözüm döneminde ortaya çıkan uyuşmazlıklar olarak dört başlık altında toplanmıştır. Bu uyuşmazlıkların kapsamı ve hukuksal temelleri kanuni düzenlemeler ile teorik olarak ve Anayasa Mahkemesine yapılmış örnek başvurularla sebepleri ortaya konularak uygulama itibariyle ele alınmıştır. Yine bu bölümde ortaya çıkan

vergi uyuşmazlıklarının çözümünde mükellef haklarının korunması yolları; idari ve yargısal çözüm yolları olarak ele alınmış ve 23/09/2012’de uygulamaya giren ve uyuşmazlıkların Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine gitmeden tüketilmesi gereken yol olan Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru, kavramı, özellikleri, yetkisi, koşulları ve bireysel başvuruların değerlendirilmesi süreci ve verilen karar türlerinin neler olduğu açıklanmıştır.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde mükellef hak ve özgürlüklerinin bireysel başvuru yoluyla korunmasına ilişkin kararların değerlendirilmesi ele alınmıştır. Bu bağlamda haklar yönünden değerlendirme ikinci bölümde ele alınan uyuşmazlık örneklerinin AİHS çerçevesinde Anayasada kabul edilen mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, etkili başvuru hakkı, eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı ve özel hayatın gizliliği ve korunması hakkı yönünden verilen ihlal, ihlalin olmadığı ve kabul edilemezlik kararları çerçevesinde ve AİHM’nin haklarla ilgili vermiş olduğu vergi konulu başvuru örnekleri ile değerlendirilmiş ve yedi yıllık süreçte yapılan bireysel başvuruların analizleri yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER AÇISINDAN MÜKELLEF HAKLARI

Çalışmamızın bu bölümünde temel hak ve özgürlükler perspektifinden mükellef haklarına ve Anayasa Mahkemesi'nde bireysel başvuruda bulunabilecek hak ve özgürlüklerin neler olduğuna değinebilmek için bir kavramsal çerçeve çizilecek ve mükellef kavramının ne olduğu, hak ve özgürlük kavramının genel sınırları, bunun bir uzantısı olarak temel hak ve özgürlükler açısından mükellef haklarının neler olduğu ve bireysel başvuru konusu olabilecek hak ve özgürlükler hakkında bilgilendirme yapılacaktır.

1.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Anayasa Mahkemesi'nde bireysel başvuru konusu yapılabilecek mükellef haklarının neler olduğuna değinmeden evvel mükellefin ne olduğuna, bu kişinin hangi tür hak ve özgürlüklere sahip olabileceğine ve bu mefhumların temel kaynağının neler olabileceğine değinmek, bireysel başvuruya konu olabilecek hak ve özgürlükleri daha anlaşılabilir kılması açısından önem arz eder.

Bu sebeple öncelikle kavramsal çerçeveyi çizebilmek için mükellef ve temel hak ve özgürlük kavramı tanımlanacak, bu hak ve özgürlük kavramının tarihsel serüveni ve etimolojik kökeni incelenecek, bölümü sonlandırırken temel hak ve özgürlükler açısından mükellef hakkının ne olduğu ve bireysel başvuruya konu olabilecek mükellef haklarının neler olduğu hakkında açıklamalar yapılacaktır.

1.1.1. Mükellef Kavramı

Bir alacak ve borç ilişkisi olan ve bu ilişki hukuki çerçevede gerçekleşen verginin oluşabilmesi için esas itibarıyla iki tarafın varlığı gereklidir. Bu ilişkinin bir tarafını alacaklı olan devlet, diğer tarafını vergi borçlusu olan mükellef oluşturmaktadır; her iki tarafın da kanundan doğan ve gerçekleştirilmesi gereken ödevleri ve yetkileri bulunmaktadır¹.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun ikinci bölümünün m. 8'de vergi sorumluluğu başlığı altında tanımlanan mükellef, "*vergi kanunlarına göre kendisine*

¹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 52.

vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlanmaktayken, vergi sorumlusu “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” olarak tanımlanmış ve “mükellef” tabirinin vergi sorumluluğunu da kapsamı içine aldığı hüküm altına alınmış ve bu nedenle vergi yükümlüsü tabirinin dar anlamıyla yükümlüyü, geniş anlamıyla vergi sorumlusunu da kapsayacak şekilde ele alınması gerektiği kanun tarafından öngörülmüştür². Bu nedenle kanunda yapılan mükellef tanımından da anlaşılabilceği gibi kimin vergi mükellefi olduğu ancak kanun tarafından belirlenir³.

Mükellefiyet konusunda ikili bir tanım yapmak da mümkündür. Bir kişinin vergi kanunları/vergiyi doğuran olay ile her an bir bağ kurabilmesi potansiyeli soyut mükellefiyeti ifade ederken (Anayasamızın (AY) m. 73'nin 1. fıkrasında “Herkes” şeklindeki ifade ile soyut mükellefiyet ifade edilmektedir), vergi kanunları ile somut ilişki kurması ise kişinin “mükellef” durumunu ifade eder⁴.

Mükellefiyet bir başka ayrıma göre hem maddi borcu yani vergi ödeme yükümlülüğünü yerine getiren hem de şekli borcu yani kanunlarca tanımlanmış ödevleri yerine getirme yükümlülüğü bulunan kişidir. Bu durum mükellefiyet için maddi vergi yükümlülüğü ve şekli vergi yükümlülüğü ayrımının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu nedenle mükellef, maddi ve şekli vergi yükümlülüğünü yerine getirmek durumunda olan gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır⁵.

Yapılan çeşitli tanımlardan ve kanunda belirtilen tanımdan yola çıkarak Türk Vergi Sisteminde vergi mükelleflerinin gerçek ve tüzel kişilerle sınırlı olduğu söylenebilir. Ancak bu durumun istisnası vardır. Şöyle ki; mal topluluğunun mükellefiyetinin olmaması, kişiler dışında mükellefiyet öngörülmemiş olması sonucunu verir. Fakat tüzel kişiliği olmayan iş ortaklıklarının, yatırım fonlarının ve cemaatlerin kurumlar vergisi mükellefi olabilmesi bu kuralı bozmaktadır⁶.

Vergi hukuku, vergi ödevi ve vergi borcu münasebeti olmak üzere iki tür ilişkiden oluşmaktadır. İlişkinin vergi ödevi boyutu bir şeyi yapmak ya da yapmamak veya bir şeye katlanmaktan kaynaklanan haklar ve görevlerken, vergi borcu ilişkisi, mamelekle ilgili (maddi edime ilişkin) hak ve yükümlülükleri içine almaktadır. Kamusal nitelikte olan bu iki ilişki arasındaki fark ise, vergi ödevinin genel, vergi borcunun ise

² Gülsen Güneş ve Ertunç Şirin, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 197, Şubat, 2005, s. 134.

³ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 68.

⁴ Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2018, s. 88.

⁵ Özgür Biyan, **Vergi Hukuku**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2018, s. 12.

⁶ Abdülkerim Gök ve Fatih Akçay, “Vergi Hukukunda Kişilik Kavramının İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 286 Temmuz 2012, s. 162.

özel nitelikli olmasıdır. Vergi ödevinin genel özellikli olmasının sebebi, kamu idaresinin yükümlüler dışındaki kişilerle olan ilişkilerini de içermesinden kaynaklanmaktadır. Vergi ödevlisi dediğimizde, vergi hukuku ilişkisi içerisinde hak ve ödevlere sahip olan kişiyi ifade etmektedir. Bu ödevler, bir vergi borcunun ilgili vergi dairesine ödenmesine veya vergilendirmenin şekli gerekliliklerinin yerine getirilmesi hususuna ilişkin olabilir.

Bu sebeple, bir verginin borçlusu, onu hesaplayıp ilgili vergi dairesine ödemek zorunda olan sorumlusu, vergiyi üçüncü kişi hesabına keserek yatırmak zorunda olan kimse, vergi beyannamesi vermek, alınması gereken bir vergi güvenlik önlemini yerine getirmek, ilgili belgeleri tutmak ve kanunlarca emredilen diğer ödevleri gerçekleştirmek durumunda olan kişiler hep birer vergi ödevlisidir. Bununla birlikte üstlendikleri görevler dolayısıyla yükümlüler hakkında öğrendikleri sırları saklamak zorunda olan memurlar, kanunla belirlenen hısımlarının vergi davalarına bakamayan yargıçlar veya hısımlarının vergilendirmeye ilişkin işlerinde bulunamayan vergi elemanları da bu tanım çerçevesinde vergi ödevlisi sayılmaktadır⁷.

Bu tanımlardan sonra bir kişinin “mükellef” olabilmesi için iki şartın varlığının gerekliliği aranmaktadır. Bu şartlar⁸;

- Vergiyi doğuran olayın mükellefin kişiliğinde gerçekleşmesi,
- Mükellefin vergiyi kendi mal varlığından ödemek zorunda olmasıdır.

Devletin sunmuş olduğu tam kamusal mal ve hizmetlerden yaralanan gerçek ve tüzel kişi olarak tanımlanan mükellef, vergi ilişkisinin pasif tarafını oluşturmaktadır. Bu nedenle bir ülkedeki demokrasi ve çağdaş hukuk seviyesi ilerledikçe bu pasiflik en az devlet olgusu kadar etkin hale gelmektedir. Mükellefin etkin hale gelmesi ve haklarını savunabilmesi, ülkedeki demokrasinin ve çağdaş hukukun gelişim göstergelerinden birini oluşturmaktadır. Bu sebeple, pasif, bastırılmış, haklarını ifade edemeyen, tehdit ve korkuya maruz bırakılmış mükellef kitlesinin varlığı, o ülkedeki özgürlüklerin ve adaletin eksikliklerine ciddi anlamda işaret eder⁹.

1.1.2. Hak ve Özgürlük Kavramı

Hukukun en temel kavramlarının başında gelen hak kavramı, uluslararası hukukta kelime anlamı ile hukuku da ifade etmektedir. Bu kelime Fransızcada “droit”,

⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 71.

⁸ Yüce ve Gerçek, s. 88.

⁹ Ahmet Erol, “Mükellef Hakları ve Evrensel Değerler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 89, Mayıs, 2011, s.18.

Almancada “recht”, İtalyancada “dritto” olarak karşılık bulmaktadır. Bu dillerde hukuk ile hakkı ayırabilmek için, “hak” kelimesinin başına hukuku ifade edebilmesi için “objektif” sıfatı, hakkı ifade edebilmesi için “sübjektif” sıfatı eklenmektedir¹⁰.

Köken olarak Arapçadan gelen ve anlam itibarıyla “haklar” kelimesine karşılık gelen “hukuk”, dilimize yerleşmiş anlamı ile toplumu düzenleyen ve devlet yaptırımlarıyla güçlendirilmiş bulunan kuralları barındıran objektif düzeni ifade etmekteyken¹¹, “hak” da bireyin bu düzen içerisinde korunan menfaatini ifade etmektedir ve Türkçede bu iki kavramı birbirinden ayırt edebilmek için yabancı dillerde kullanılan objektif ve sübjektif sıfatlarına ihtiyaç duyulmamaktadır¹².

Hukuk biliminde hak, hukukun oluşturduğu düzen içerisinde kişiye tanınan yetkileri ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle hak, “*hukuk tarafından tanınan ve korunmasını isteme hususunda ferdin yetkili sayıldığı menfaattir*”¹³. Bu nedenle hakkın temelinde kişinin bir şeyi yapabilmesi yetkisi yer almaktadır ve bu yolla kullanılır¹⁴.

Hukuki düzen içinde korunmuş ve koruma alanı için hukuk kuralına dayanmış olan ve kişinin kendi hür iradesiyle yararlanabildiği menfaat, ya da başka bir ifade ile kişinin avantajlı ve ayrıcalıklı hukuki konumudur hak. Özetle, bireye malıyla, kişiliğiyle veya başkası ile ilgili olarak hukuk düzenince o kişiye ayrılmış avantajlı, üstün hukuki konum, çıkar, karar verme gücü, serbestliği ve özgürlük olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁵.

Bununla birlikte her hakkın bir hukuk kuralına dayanması gerekmektedir. Bu kuralın yazılı; kanun, cumhurbaşkanlığı kararnamesi, tüzük, yönetmelik veya yazılı kaidelere dayanmayan kural (örf ve adet hukuku) olması mühim değildir. Bu nedenle hukukun tanımadığı bir yetki, koruma alanına almadığı bir çıkar “hak” olarak ifade edilemez¹⁶.

Anayasa Mahkemesi 07.06.1999 tarihli ve E: 1999/10, K: 1999/22 sayılı kararında¹⁷ ifade ettiği şekilde, “*Anayasa’ya ve Türk Ceza Kanunu’na göre suçların*

¹⁰ Kemal Oğuzman ve Nami Barlas, **Medeni Hukuk**, 16. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s. 129.

¹¹ Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr/> (11.05.2020).

¹² Oğuzman ve Barlas, s. 130.

¹³ Turgut Akıntürk ve Derya Ateş Karaman, **Medeni Hukuk**, 21. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2015, s. 30.

¹⁴ Aytekin Ataay, **Medeni Hukukun Genel Teorisi, Temel Bilgiler – Genel Kavramlar**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1980, s. 363; Mustafa Erdoğan, **Anayasal Demokrasi**, 3. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1999, s. 163; Aydın Aybay ve Rona Aybay, **Hukuka Giriş, 6. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları**, İstanbul, 2009.

¹⁵ Rona Serozan, **Medeni Hukuk**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2005, s. 144.

¹⁶ Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2005, s.29.

¹⁷ Anayasa Mahkemesi 07.06.1999 tarihli ve E: 1999/10, K: 1999/22 Sayılı Kararı (12.10.2000 t. ve 24198 s. R.G.).

kanunla belirlenmesi "suçta kanunilik", cezaların da kanunda gösterilmesi "cezada kanunilik" ilkesini oluşturur. "Kanunsuz suç ve ceza olmaz" kuralı çağdaş hukukun vazgeçilmez temel ilkelerinden biridir. Bu ilkelerle kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri sağlanmakta, temel hak ve özgürlükler güvence altına alınmaktadır".

Hukuk kuralına dayanan hakkın mutlaka sahibi bulunması gerekmektedir; hakkın sahipsiz olması mümkün değildir. Hukuken hak sahibi olan varlıklara şahıs (kişi) denmektedir. Kişilere hukuk kuralları tarafından tanınmış bir yetki olan hak, kişinin özgürce hareket etme imkânı olduğu için, mülkiyet hakkından bahsettiğimizde, bu hakla mal sahibinin (malikin) bir mala sahip olmasını ve bu sahipliğin vermiş olduğu yetkiyle malını istediği gibi kullanabilmesini, ondan dilediği şekilde faydalanıp, dilediği şekilde tasarruf etme menfaatine sahip olduğunu belirtmiş oluruz. Benzer şekilde alacak hakkı ifadesiyle de hakkın sahibinin (alacaklının), borçlu olan kişiden belirli davranışlarda bulunmasını beklemesini, yani ivazı (edimi) yerine getirmesini isteme hakkını belirtmiş oluruz¹⁸.

Kanun koyucu hak ile hâkime tanınan değerlendirme özgürlüğünü kullanırken hukuk kurallarından yararlanmasını ve vereceği kararın yürürlükte bulunan hukuk kurallarının ana kurallarına uygun olmasına ehemmiyet gösterilmesi gerektiğini belirtmek istemiştir¹⁹.

İnsan gereksinimlerinin sonucu olarak müspet hukukta doğan hak kavramı, 18. yüzyıldan itibaren önemli bir hale gelmiş ve gelişim göstermeye başlamıştır. Bu aşamada ilk ihtiyaçlar, birey özgürlükleri ve siyasal haklar denilen birinci kuşak haklarda ortaya çıkmıştır. Devamında ekonomik, sosyal haklar olarak ifade edilen ikinci kuşak haklar ve dayanışma hakları olarak nitelendirilen üçüncü kuşak haklar ortaya çıkmıştır. İnsan ihtiyaçlarının sonucu ortaya çıkan hak ve özgürlükler, belirli bir gelişim evresinden geçerek "hak talebi" şeklinde somutlaşmış, "kural öncesi durumdan hukuk kuralına geçiş" dönemi ise, bireyler tarafından bu istemin müspet hukuk tarafından tanınarak şekil değiştirmesi ile tamamlanmıştır. Tarihsel süreç içerisinde farklı hak konuları, bunların benliklerini beyan edici bildirimlerde ideal olanı ortaya koyma çabası sonucu güvencelere bağlanmaya çalışılmış ve bu güvenceleri teşkilatlandırma için Anayasa metinlerine taşınmış, sonrasında da çeşitli uluslararası sözleşmelere konu edilmiştir²⁰.

¹⁸ Akıntürk, s.29.

¹⁹ Jale Akipek ve Turgut Akıntürk, **Türk Medeni Hukuku Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, 4. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002, s. 153.

²⁰ Selçuk Özgenç, "Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği", **Vergi Dünyası**, Ocak, 2007, Sayı:305, s.185-186.

Anayasada ve pek çok hukuksal metinde, hak ve özgürlük kavramları birlikte ve anlamdaş olarak kullanılmıştır. Gerçek hayatta bu iki sözcük yan yana kullanılsa da aralarında farklar bulunmaktadır. Hukuken bireye bir şeyi talep etme yetkisi veren hak, kişinin hukuk kuralları ile korunan menfaattir. Bu menfaatler; yaşam hakkı, bireyin soyut ve somut varlığını koruma ve geliştirme hakkı, bireyin özel hayatına saygı gösterilmesini talep etme hakkı, mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, sosyal ve ekonomik haklar gibi haklar olarak sıralanabilir. Özgürlükse, bireyin hukuk kurallarınca yasaklanmayan alanda, hiçbir tahakküm altında kalmadan kendi verdiği hükümlere göre hareket edebilmesidir; düşünce özgürlüğü, din ve vicdan özgürlüğü, basın özgürlüğü, süreli ve süresiz yayın özgürlüğü, bilim ve sanat özgürlüğü, dernek ve vakıf kurma özgürlüğü, toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme özgürlüğü gibi. Bu nedenle kavram olarak hak statüye bağlı ve pasifken, özgürlükse kanunen yasaklanmamış alanda devinen ve aktiftir²¹.

Birbirini keskin bir şekilde ayırmanın zor olduğu hak ve özgürlük kavramında hak çoğunlukla bir hizmeti veya eylemi isteme şeklinde ortaya çıkmaktadır. İş, konut, eğitim, sosyal güvenlik, sağlık hizmeti gibi sosyal hakların önemli bir kısmı bu özelliği bulundurur. Anayasada hürriyet olarak ifade edilen özgürlük ise, çoğunlukla serbestlik ve bu durumdan yararlanma olarak karşılık bulmaktadır. Fakat anayasada hak ve hürriyet kavramları konusunda karmaşıklıkta söz konusudur. Sözgelimi kanun koyucu Anayasada, toplantı ve gösteri yürüyüşleri, dernek, sendika özgürlüklerini hak ifadesi ile adlandırılmıştır. Bu sebeple anayasadan bu iki kavram için tutarlı bir öz (sonuç) ve fark ortaya koymasını beklemek güç, hatta olanaksızdır²².

Özgürlük kavramı, insanoğlunun hem düşünce hem de toplum yaşamında en çok dikkat çektiği konular arasında yer almaktadır. Kelimenin çerçevelediği anlam, lügat anlamı bakımından aşağı yukarı her dilde aynı sınırlar içinde kalmaktadır. “Özgür”, herhangi bir kısıtlamaya, zorlamaya, şarta bağlı olmayan, hür²³; serbest anlamına gelen bir sıfattır. “Özgürlük” ise “herhangi bir baskıya, zorlamaya bağlı olmaksızın tefekkür etme, herhangi bir duruma bağlı olmama durumu; her türlü dış etkenden ayrı olarak bireyin kendi iradesine, kendi fikrine bağlı olarak karar vermesi halidir”. Bu tanımları gerçekleştiren Türk Dil Kurumu, serbestlik ve hürriyet kavramı arasında neredeyse hiçbir ayırım görmemektedir. Serbestlik “*herhangi bir kısıtlamaya,*

²¹ Yılmaz Aliefendioğlu, “2001 Yılı Anayasa Değişikliklerinin Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Getirdiği Yeni Boyut”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 19, 2002, s. 182.

²² Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 15. Baskı Beta Yayınevi, İstanbul, 2015, s.133.

²³ Türk Dil Kurumu Sözlükler, <https://sozluk.gov.tr/> (18.05.2020).

zorlamaya bağlı olmadan, düşünme ve tavır takınma” olarak tanımlanırken, özgürlükse, *“bireyin her türlü dış faktörün etkisinden ve yönlendirmesinden bağımsız olarak kendi talebine ve kendi fikrine dayanarak karar vermesi”* şeklinde yorumlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, özgürlük, içinde “serbestliği” de barındıran kavram olarak kabul edilmektedir²⁴.

Tarihsel süreç içerisinde özgürlüklerin teminatı hukuk devleti ilkesi olarak türemiştir. Bir devlet ile halkı arasındaki bağın özgürlükçü bir nizam ilişkisi olmalıdır. Bu anlamıyla devlet, özgürlükleri daraltan değil, bunlardan faydalanmayı teminat altına alan ve özendirici olmalıdır²⁵.

Özgürlük veya hürriyet bir şeyi ortaya koymak veya koymamak, belli bir şekilde hareket etme veya etmeme kudreti olarak ortaya çıkar; sözün kısası devlet tarafından belirlenen herhangi bir hukuksal emire bağlı olmama olgusunda kendini gösterir. Özgürlük dar olmayan ve “mücerret” bir kavramken, hak, bunun nesnelliği olan halidir. Bu nedenle, haklar dolaysız veya dolaylı olarak özgürlüklere tabi bulunmaktadır; yani özgürlük bütün hakların müşterek aslıdır. Özgürlük, ferдин toplum hayatında elinde bulundurduğu bağımsızlık alanıdır. Ancak bununla birlikte “kişisel bağımsızlık” olmanın ötesinde, kişilerin “mütekabil bağımlılığı”dır. Haklar, yazılı hukuk belgeleri ile yasalarla özgürlükleri gerçekleştirmek için bireye verilmiş yetkililerdir. Bu nedenle her özgürlük o özgürlükten yararlananlar için bir hak olmaktayken, her hak özgürlük olmamaktadır²⁶. Bu sebeptendir ki, hak özgürlükten daha geniş anlama sahiptir. Hak içerisinde özgürlükleri de barındırmaktadır ve bununla birlikte devletten ve özel veya tüzel kişilerden somut bir eylemi gerçekleştirmelerini dileme yetkisini de içine almaktadır²⁷.

Özgürlük insanoğlu için çoktan beri var olan ve düşünce sistemini meşgul eden makro sorunlardan biridir. Asırlardır, insanlığın yetiştirdiği güzide filozoflar bu konunun üzerinde derinlemesine durmuşlardır. Ancak tüm bu çabalara karşın, nihayetinde aklın ve deneyimlerin filtrelerinden geçerek belirginleşmiş ve üzerinde uzlaşmaya varılmış bir özgürlük kavramı ortaya çıkmamıştır. Günümüzde aynı sual, aynı merakla sorulmaya devam etmektedir. Bu soruya verilen cevaplarsa, mevcut tanımların daha da fazlaşmasına sebep olmaktadır. Montesquieu bu dipsiz kuyudan kurtulabilmek

²⁴ Ahmet Mumcu ve Elif Küzeci, **İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri**, 5. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 11.

²⁵ Şener Akyol, **Medeni Hukuka Giriş**, 2. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 46.

²⁶ İbrahim Kaboğlu, **Kollektif Özgürlükler**, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Diyarbakır, 1989, ss. 14-15.

²⁷ Halil Kalabalık, **İnsan Hakları Hukuku Ders Notları**, Birinci Baskı, Değişim Yayınları, İstanbul, 2004, s.4; İbrahim Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri**, 7. Baskı, Legal Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 226.

adına on sekizinci yüzyılda özgürlük için şunu işaret etmiştir: “Hiçbir kelime yoktur ki, hürriyet kelimesi kadar kendisine değişik anlamlar verilmiş ve düşüncelere çeşitli şekillerde yansımış olsun”²⁸.

Bunun sebebi, kuşkusuz ki, özgürlüğün salt bir yönlü değil, çok yönlü mefhum olmasıdır. Özgürlük tıpkı ışığa tutulmuş, ışınları ayırtıran ve renkleri eşit parçalara ayıran bir prizmadır: insanların bütünü ona bakarak kendi görüşünden gördüğü rengi betimlemektedir. Özgürlük kimisine göre evvela istiklaldir; yani her türde güçten, kayıtlanmadan ve dış güçten irak bir şekilde bireyin kendi yazgısına hakim olmasıdır. Öte yandan kiminin özgürlükten anladığı onun hususiyet ve mahremiyet ifade eden kısmıdır; bireyin öz dünyasında başkalarının hatta devletin etkisi dışında yaşamını sürdürmesidir. Bir başkası için özgürlük, ilk olarak fırsat eşitliği veya sadece eşitliktir: bütün özgürlük gayreti, bireyler arasında dengesizlikleri ortadan kaldırma, ayrıcalıkları ortadan kaldırma uğraşından başka bir şey olmamaktadır. Kimine göre özgürlük canlı bir kavramdır, bir kudrettir. Özgürlük için yapılan bu birbirinden farklı tanımlar ve görüşler onun çok yönlü olma durumunun doğal bir sonucudur denilebilir²⁹.

1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nin m. 4 ve 5’leri özgürlüğü şu şekilde tanımlamaktadır:

Özgürlük, başkasına zarar vermeden her şeyi yapabilme gücüdür; bu nedenle her insanın doğal haklarının kullanılmasının sınırı; toplumun diğer üyelerine aynı haktan yararlanmayı sağlayan sınırdır; bu sınırlar ancak yasa ile belirtilebilir. Kanun (ise) yalnız toplum için zararlı olan hareketleri yasaklayabilir...³⁰

geçerli olan hukuk kuralının olmadığı yerde özgürlüğün de olamayacağı belirtilmektedir.

Demokratik toplumlarda bireylere verilen özgürlükler, George Jellinek’in kült hale gelen ayrımına göre tasnif edilmiştir; negatif statü hakları, pozitif statü hakları ve aktif statü hakları olmak üzere üç gruba ayrılır. Negatif statü hakları, bireyin devlet tarafından üstünden geçilemeyen ve dokunulamayan, bireyin hususi alanının sınırlarını meydana getiren hürriyetlerdir. Vicdan hürriyeti, düşünce hürriyeti, kişi güvenliği, konut dokunulmazlığı bu haklar içerisinde yer almaktadır. Bu haklar devlete olumsuz bir tavır, sadece bir karışmama ve “gölge etmeme” sorumluluğu verir. Pozitif statü hakları, bireylere devletten pozitif bir muamele, bir görev ve yardım isteme olanakları tanır. Sağlık hakkı, öğrenim hakkı, çalışma hakkı, sosyal güvenlik hakkı bu haklara örnektir ve bu hakların karşılığı devlete sosyal hayatta sınırlanmış ödevler ve

²⁸ Münci Kapani, **Kamu Hürriyetleri**, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1993, s. 3.

²⁹ Kapani, s. 5.

³⁰ 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nin 4 ve 5. maddeleri.

işlevler verir. Aktif statü haklarıysa, bireyin devlet yönetimine katılmasını sağlayan haklardır. Örneğin bireyin siyasal görüş ve tavrını izah etme, örgütlenme, oy kullanma, referandum, seçme ve seçilme yolları ile halka verilen haklar gibi. “Bu kategorilere, sırasıyla koruyucu haklar, isteme hakları ve katılma hakları da denir”³¹.

Türkiye’de hukuk bilimi ile ilgilenenler arasında özgürlüğün bir “hak” olduğu fikri üzerinde aynı noktada buluşulma durumu söz konusudur. Bunun sebebini bir miktar 1961 Anayasasında ve daha sınırlı şekliyle yine kaynağı Federal Almanya Cumhuriyet Anayasasına dayanan 1982 Anayasasında görmek mümkündür. Bu anayasada, yöntem bakımından özgürlükler pek çok hukuk sistemine örnek gösterilecek şekilde düzenli tasnif edilmiştir. Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası 1-19. maddeler arasında yer alan birinci bölümünü özgürlüklere ayırmış olmasına rağmen ilgili bölümün ana başlığı “Temel Haklar”dır. “Temel Haklar” başlığı altında tek tek “Özgürlükler” ve diğer haklar tanzim edilmiştir. Aynı düzeni benimseyen 1961 Anayasası da, m. 10-62’leri içine alan ikinci kısmını “Temel Haklar ve Ödevler” başlığını taşır. Alt bölümlerdeyse “Temel Haklar ve Hürriyetler” ifadesi çok sık olarak geçmektedir. Sözgelimi, m. 11’nin kenar başlığında “Temel Haklar ve Hürriyetleri...”, içinde de yine “Temel Haklar ve Hürriyetler” ibaresi kullanılmaktadır. Aynı şekilde ikinci bölümün altında IV. Kısımda “Düşünce ve İnanç Hak ve Hürriyetleri” m. 19-20’leri ile “Vicdan ve Din Hürriyeti” ve “Düşünce Hürriyeti” başlığı ile düzenlenmiştir. Benzer şekilde 1982 Anayasası’nda da aynı ifade karşılığı mevzu bahistir. Buna karşın dayanak anayasada net bir kavram karşılığı bulunmamaktadır. Bunun sebebi Alman Anayasası’nın “Temel Haklar”ı iki gruba ayırmasıdır. Bunların ilki kişi güvenliği, inanç, vicdan, basın yayın, dernek kurma haklarını da içine alan “Devlet Üstü Temel Haklar”dır ve “Özgürlük” olarak karşılık bulmaktadır. Bu haklara müdahale edilemez. İkinci grupta bulunan haklara “Devletçe Tanınan Temel Haklar” denilmektedir. Bunlara birinci grup haklara kıyasla “belli bir oranda” el sürülebilir: mülkiyet, miras, seyahat etme, konut “Haklar”ı örnek gösterilebilir. Türkiye’deki duruma bakıldığında gerek 1961, gerekse 1982 Anayasası’nda bu görüşün etkisinde kaldığı görülmektedir. Fakat her iki anayasada da hak ve özgürlük ifadesi arasında kaynak anayasadaki net çizgi bir miktar karıştırılmıştır. Nitekim Türk Anayasa Hukuku’nda özgürlük bir haktır³².

³¹ Kapani, s. 6.

³² Ahmet Mumcu ve Elif Küzeci, **İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri**, 5. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, ss. 14-15.

1.1.3. Mükellef Hak ve Özgürlüğü Kavramı

Yükümlü haklarının küresel çapta ehemmiyet kazanmasıyla bu konuda uluslararası kuruluşların da bir takım çalışmalar düzenlediği görülmektedir. Bu çalışmalardan biri olan OECD bünyesinde gerçekleştirilen bir çalışmaya göre üye devletlerin hepsinde haberdar edilme, destek sağlama ve dinlenilme hakkı, vergiyi gerçek bedelinin üzerinde ödememe hakkı, katiyet hakkı, bilgilerin gizliliği ve sır gizleme hakkı gibi haklar, yükümlünün hakları çerçevesinde değerlendirilmektedir³³.

Mükellef hakları, vergi mükelleflerine olumlu veya olumsuz bir istemde bulunma imkânı veren ve ihlal durumu söz konusu olduğunda kanuni korunma temin eden haklardır. Açıklamadaki “olumsuzluk” deyimini beğenilmeyen, fena, namünasip anlamında değil; tepki vermeme, kaçınma, müdahil olmama anlamındadır. Daha net bir ifadeyle, bir takım mükellef hakları için vergi idaresine düşen sorumluluk yalnızca hareketsiz kalma, müdahil olmama veya kaçınma gibi menfi bir tavır içinde bulunma ödevidir ki bunun en güzel örneği; vergi mükelleflerinin idarenin lüzumsuz bir şekilde özel hayatlarına müdahil olmamayı isteyebilmelerine imkân veren “özel hayatın gizliliği hakkı”dır³⁴. Kimi hakların da gerçekleştirilmesinde vergi idaresinin durağan kalmasının değil, aksine müspet fiillerde bulunması gerekmektedir. Söz gelişi, vergi mükelleflerine vergi düzeninin işleyişi ve üzerine düşen vergilerin tarh edilebilmesi için yapılması gereken yolu gösteren her türlü bilgiye erişim imtiyazı veren “mükelleflerin bilgi alma hakkı”, sadece yönetimin etkin tutumu ile yerine getirilebilecek haklardandır.³⁵

Yükümlü veya mükellef hakları; hukuk düzeninde bulunan temel insan haklarından doğan; anayasa, uluslararası sözleşmeler, kanun ya da idari düzenlemelerle muhafaza edilen, vergileme sürecinde vergi yükümlülerinin iddia edebilecekleri haklar olarak açıklanabilir³⁶.

Yükümlü hak ve ödevleri bir madalyonun iki tarafını oluşturmaktadır. Bu sebeple, devlet vergiyi mükelleften toplarken, onlardan yerine getirmeleri gereken yükümlülükleri gerçekleştirmelerini isterken, aynı zamanda bu duyarlılığın benzerini

³³ Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012, s.132.

³⁴ Recai Dönmez, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2004, Sayı: 136, s.55.

³⁵ Dönmez, s.56.

³⁶ Adnan Gerçek ve Feride Bakar, “Mükellef Haklarının Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında Korunmasının Değerlendirilmesi”, **Prof. Dr. Metin Taş’a Armağan**, (Ed. Adnan Gerçek ve Fatih Saraçoğlu), Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 12.

mükelleflerin haklarını kullanabilme noktasında göstermelidir. Mükellef haklarına saygı, koşulsuz bir şekilde mükellefin her istediğinin kabul edilmesi değil, mevcut sorunun ortadan kaldırılmasına yönelik saygı gösterilmesi gereken konuların dikkate alınmasıdır. Bu nedenle devlet kurumlarının üstünlüğü oradaki personelin üstünlüğü olarak değil, vergi kanunlarının yerinde tatbik edilmesi ve nitelikli hizmet gerçekleştirilmesi şeklinde kullanılmalıdır³⁷.

Vergileme ilişkisinde devlet ile birey arasındaki ilişki eşitler arasındaki ilişki değildir. Verginin tanımında da yer aldığı gibi devletin egemenlik gücüne dayalı olarak ve karşılıksız aldığı ekonomik değer olan vergide bireyler ile devlet arasında eşitlikten bahsetmek mümkün değildir.

Esasen bireyler vergi mükellefi olsunlar veya olmasınlar, genel hukuk nizamına bağlı olarak bir takım hakları ellerinde bulundurmaktadır. Bu nedenle bireyin haklarının vergi hukukundaki karşılığı vergi mükellefinin hakları şeklinde tezahür etmekte; yani bireyin hakları bu alana aksedince vergi ödevlisinin hakları kimliğine bürünmektedir. Bu sebeple bu haklar genel nizamdan intikal eden ve özel nizamın niteliklerine uyum sağlayan haklar olarak ifade edilmektedir³⁸.

Mükellef haklarının özünü, vergi idaresinin vergilendirme sürecindeki tüm eylem ve muamelelerine vergi yükümlüsünün bakış açısından bakabilmesi anlayışı oluşturmaktadır³⁹.

1.1.3.1. Mükellef Haklarının Önem Kazanmasının Nedenleri

Mükellef haklarının tanınması ve mükelleflerin şahıslarına bahsedilmiş hakların teminatını hissetmelerinin yanında; vergi yönetimi ile ilişkilerinde herhangi bir uyuşmazlık olduğunda, güvenle davranmalarına yardımcı olur. Yükümlü için haklarının organize edilmesinin en mühim sonucu, vergi yönetiminin sahip olduğu gücü kötüye kullanmasına karşı yükümlülerin kendilerini müdafaa etmelerini sağlayacak haklarının var olması ve bunları savunacak düzeneğin geliştirilmesidir⁴⁰.

³⁷ İmdat Türkay, "Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Haklar-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 299, Ağustos, 2013, s. 153.

³⁸ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.99; Gülsen Güneş ve Ertunç Şirin, "Vergi Ödevlisinin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat, 2005, Sayı: 197, s. 137.

³⁹ Mualla Buket Soygüt, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 10, Güz 2006/2, s.254.

⁴⁰ Yusuf Karakoç, Hasan Hüseyin Bayraklı, Mustafa Akkaya, Adnan Gerçek ve Erkan Üyümez, **Genel Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2499, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1470, s.103.

Bu sebeple mükellef haklarının özellikle temel hak ve özgürlüklerde meydana gelen gelişmelere bağlı olarak önem kazanmasının gerekçelerini şu şekilde sıralayabilir.

1.1.3.1.1. Vergi İdarelerinin Mükellef Odaklı Anlayışla Yeniden Yapılandırılması

Globalleşme yalnızca ekonomik anlamda meydana gelen bir kavram olmayıp bununla birlikte kültürel anlamda, bireyin hakları ve demokrasi anlamında da dünyanın bütününde etkileşimlere sebep olan bir katalizör olarak karşılaştığımız olgu haline gelmiştir. Toplumların tümü ilk başta kişi başına düşen gelirin fazlalaştırılmasını istemekte ve buna yönelik çalışmakta, fakat bu ekonomik devinim, demokrasi ve bireyin hakları alanında da tekâmüle sebep olup yeni isteklerin doğmasını beraberinde getirmektedir. Daha net bir ifade ile küresel değerler giderek küresel talepler ve küresel hakikatler haline evrilmektedir. Globalleşme veya serbest piyasa ekonomisinin gelişmesi yaygın hale gelmesi daha önceleri var olan “Devlet birey için mi vardır?” başkaca “Birey devlet için mi vardır?” sorusunun “Devlet birey için vardır” biçiminde toplumlarda onaylandığının sonucunu doğurmaktadır⁴¹.

Mükellefin korunması ve onun haklarının dünyadaki gelişimi üç aşamada ortaya çıkmıştır; mükellefin korunması, vergi tabanının arttırılması ve mükellef haklarının inşa edilmesi safhaları, ilk aşama genel anayasal korumanın bir parçasıdır. İkinci aşama, ikinci dünya savaşının ardından 1970'lere kadar devam eden süreçte vergi tabanının artırılması aşamasıdır. Bu aşamada vergi yönetimi ile mükelleflerin aralarındaki temas artmış, bunun neticesinde de hukuki tedbirlerin çerçevesi, yasama ve yönetsel işlemler ve yargı hükümleri ile içi doldurulmuştur. Üçüncü aşamada ise 1980-1990 senelerindeki vergi düzeltmeleri ile yükümlülerin korunması daha da yaygın hale getirilmiş, devlet içerikli yükümlünün korunması kavramından, yükümlü içerikli “mükellefin hakları” kavramına geçilmiş “mükellef hakları bildirgeleri” yayınlanmıştır. Son aşamada devlet odaklı perspektiften, “mükellef odaklı” bir perspektife geçilmiştir⁴².

Vergi idarelerinin yükümlü türlerine göz önünde bulundurarak onların vergilendirme süreci karşısında pozitif tutumlarını arttırmak için vergi politika ve

⁴¹ Nazmi Kayağdı, “Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi”, **Ankara Sanayi Odası Yayını**, Mart 2001, s. 347.

⁴² Bekir Baykara, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim, 2007, Sayı:314, s.12.

uygulamalarında mükellef merkezli hizmet anlayışına önem verecek düzenlemeler yapmaları mühimdir⁴³.

Yükümlü haklarının bu kadar önem kazanmasının sebeplerinden biri haklardan bilgi sahibi olan ve bunları kendi hayatına katan yükümlülerin vergi sistemine daha fazla inandıkları belirlenmiştir. Haklarının ve sorumluluklarının farkında olan mükellefler adil, verimli ve nitelikli uygulamaları ile vergi idaresinden hizmet beklemekte ve bunu elde ettiklerinde de vergilemeye karşı daha uyumlu olmaktadır. Haklarının ve sorumluluklarının bilincinde olan yükümlüden vergi tahsil etmek, bu bilinç seviyesi oluşmamış mükellef kitlesinden vergi toplamaktan çok daha kolaydır⁴⁴.

1.1.3.1.2. Vergi Sisteminin ve İdari Yapının Karmaşık Hale Gelmesi

Bir vergi sistemi teşekkül ettirilirken bazı hususlara önem verilmesi gerekir. Öncelikle, ekonomik düzen benimsenmeli ve buna özgü vergi sistemi tasarlanmalıdır. Bu ilişki bütününde, mükelleflerin olurları alınmalı ve onlarla işbirliğinin kazanılması; kanunların önünde eşitliğin vergi düzenine aksettirilmesi, yani vergilemede genellik prensibinin ve mükellef haklarının kabulü; son basamakta ise, etkin denetimin yapılması ve ceza uygulamasının gerçekleştirilmesi gerekmektedir⁴⁵.

Vergi tabanının genişlemesinin gerçekleştirilebilmesi adına yapılan çalışmalar karmaşık olan vergi sistemlerinin içinden çıkılmaz bir hal almasına sebep olmaktadır. Bu durum da, mükellef haklarına verilen önemin paralel şekilde artmasına sebep olmaktadır. Devlete karşı borçlu kalmak istemeyen iyi niyetli yükümlülerin bile anlamakta güçlük çektikleri vergi sisteminde hatalar yapılabilmektedir. Vergi yasalarını anlayıp kavrayabilmek, vergi uygulamalarını doğru gerçekleştirebilmek ve vergi yönetimi ile ilişkileri düzgün bir şekilde devam ettirebilmek, yükümlüler için altından kalkamayacakları özel bir donanım gerektirmektedir. Sistem kompleks bir hal aldıkça yükümlülerin kendilerine ait olmasını istedikleri haklar da artış olmaktadır⁴⁶.

⁴³ Ali Rıza Gökbunar ve Ramazan Gökbunar, "Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu", Vergi Uyumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz, 2007, Sayı: 311, s.91.

⁴⁴ Atilla Uyanık, "Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık 2019; Sayı: 177, s.362; Binnur Çelik, "Vergi Usul Kanununda Mükellef Hakları ve Sorunlar", **Maliye Seçme Yazılar**, (Ed. Binnur Çelik ve Fatih Saraçoğlu), Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ni Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi, Ankara, 2003, s.41.

⁴⁵ Yusuf Karakoç, "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, Haziran-2004, <http://uye.yaklasim.com/magazinecontent.aspx?id=4539&aranankey=yusuf%20karako%c3%87> (10.12.2015).

⁴⁶ Çelik, s.41.

Vergi sistemlerinde devletlerin farklılaşan sosyo-ekonomik koşullara uygun olarak ve dünyadaki mali düzenlemelerle uyum sağlamak amacıyla değişiklikler yapılması doğaldır. Fakat halihazırda bulunan kanunlar uygulanmadığından dolayı devamlı değişiklikler yapılması mükelleflerin vergi düzenine olan inançlarını sarsar, düzenin yerleşmesini zorlaştırır ve vergi kayıplarının ortaya çıkmasına neden olur. Vergi değişiklikleri, verginin yükü değişmese bile mükelleflerin körelmiş hislerini harekete geçirmektedir⁴⁷.

Vergi kanunlarının hazırlanış, kabul ediliş veya uygulanması aşamasında hukukçuların ağırlıkta olmaması durumu, vergi kanunlarının gerek uygulanmasında gerekse yargılama sürecinde diğer hukuk dallarına kıyasla daha fazla hukuka aykırılık sorununu gün yüzüne çıkarmaktadır. Vergi kanunlarının çokluğu, sık sık değişmesi, düzensizliği, uyuşmazlıkların yüksek seviyelerde olması ve davaların çoğunlukla idare aleyhine sonuçlanması durumları hep bunun göstergesi olarak kabul edilebilir⁴⁸.

1.1.3.1.3. Uluslararası Alanda Meydana Gelen Gelişmeler

Küreselleşme bir taraftan ülkelerin refah harcamalarına olan istekleri arttırmaktayken, öte taraftan ülkelerin bu harcama kalemini gerçekleştirebilmeleri için ihtiyaç duydukları gelir kaleminin azalmasına sebep olmaktadır⁴⁹. Küresel boyutta yaşanan bu değişiklikler devletleri gerek zararlı vergi rekabetine karşı temkinli olmaya, gerekse de vergileme hususunda bilgi değişim platformlarının doğmasına neden olmuştur. Globalleşme ile birlikte uluslararası işbirliğinin artması ve uluslararası anlaşmaların fazlalaşması yükümlü haklarının gelişmesi için etkili olmuştur. Bu konuda Avrupa Birliği'nde, birlik çatısı altındaki ülkelerin vergi yükümlülerini ayrımcı vergilemeden korumak adına gerçekleştirilen ayarlamalar buna örnek olarak verilebilirken, keza Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, bireyin haklarını temel almakla birlikte vergileme alanında da neticeler doğuran ve yükümlüler tarafından ileri sürülebilecek bir takım hakları barındırmaktadır⁵⁰.

Küreselleşme ile birlikte yaygınlaşan uluslararası ticaret, yükümlü haklarının gelişmesindeki bir başka etmendir. Uluslararası ticaretin artması, ekonomik birliklerin

⁴⁷ Adnan Gerçek, Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı İle İlgili Mükelleflerin Davranışları ve Tedbirlerin Etkinliği, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 1996, s.50.

⁴⁸ Kemal Akmaç ve Öznur Akyol, "Türkiye'de Vergiye Karşı Gösterilen Reaksiyonların Sebepleri", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:94, Temmuz, 2007, s.31.

⁴⁹ Mesut Sert, "Küreselleşmenin Vergi Politikalarına Etkileri: OECD'ye Üye Ülkeler Özelinde Bir İnceleme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 360, Ağustos, 2011, s.171.

⁵⁰ Karakoç, Bayraklı, Akkaya, Gerçek ve Üyümez, s.103.

doğmasına neden olmuş, bu durum ise kendine özgü kurallar getirmesi yerine ortak bir tedbir oluşturmaya sebep olmuştur. Ortak politikalarsa yükümlülerin korunması amacıyla standart kuralların uluslararası sözleşmelerle sağlamaştırılmasını hedeflemektedir. Ters durumda uluslararası ticaretin ilerlemesinin zorlaşacağı nettir. Bu hususta verilecek en güzel örnek; çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarındaki artıştır⁵¹.

1.1.3.1.4. Teknolojik Gelişmeler

Küreselleşme eğilimi modern teknolojik gelişmeler, değişiklikler ve üretim faaliyetleri içerisinde çokça uyum ve daha sıkı sentezlerin istenmesine sebep olmaktadır. Bunun neticesinde reel piyasadaki büyüme yarışı artmaktadır. Küresel bazdaki bu rekabet baskıları, üreticileri sürekli olarak hâlihazırda bulunan ürünlerin kalitesini artırma ve değişikliklere zorlamaktadır. Bununla beraber pek çok işletme gereksinim duydukları teknoloji ve beşeri kaynakları ellerinde bulunduramayabilmektedirler, çünkü globalleşme ve ileri teknoloji üretim faktörlerinin mobilitesini artırmıştır⁵².

Küresel piyasada meydana gelen bu değişimin teknoloji alanında ortaya çıkardığı yeniliklerden biri de verginin toplanması sürecinde kullanılan tekniklerin farklılaşmasıdır. E-devlet pratiği ile birlikte beyannamenin, haciz işleminin, defter tutmanın elektronik ortamda gerçekleştirilmesi durumu söz konusudur. Bugünkü teknolojinin ulaştığı aşama gereği, bireysel verilerin veri depolarında toplanması ve kaydedilmesi, bunların ham veya işlenmiş hale aktarılması çok basit hale gelmiştir. Bu hal bireysel verinin ekonomik hale gelmesine sebep olmuştur. Ancak bireysel verilerin kaidesiz ve denetimsiz deveren etmesi, veri sahibinin haklarının çiğnenmesine sebep olmaktadır. Bir taraftan ekonominin gereksinimi olan bireysel verilerin temin edilmesi, diğer taraftan veri sahibinin haklarını muhafaza etmeye yönelik prensipler ve kuralların tespit edilmesi zorunlu olmuştur. Bu sebeple “kişisel verilerin korunması hukuku” ortaya çıkmıştır⁵³.

1.1.3.1.5. Mükelleflerin Seçmen Olarak Önem Kazanması

⁵¹ Çelik, s.42.

⁵² Filiz Giray, “Küreselleşme Sürecinde Küçük Orta Büyüklükteki İşletmeler ve Vergi Teşvikleri: Türkiye’deki Durum Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 338, Ekim, 2009, s.113.

⁵³ Bekir Baykara, “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku Ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 404, Nisan, 2015, s.4.

Vergi yükümlüsünün aynı zamanda seçmen olduklarının farkında olmaları ve bu bilinç seviyesinin gün geçtikçe artması, vergi yükümlülerine daha çok hak verilmesi imkânını da beraberinde getirmektedir. Kişiler kamusal hareket alanı ile ilgili isteklerini kamusal karar alma sürecinde ibraz ederek ortaya koyarlar⁵⁴.

Bu sebeple mükelleflerin haklarının gelişmesindeki en önemli sebeplerde bir diğeri mükelleflerin demokratik toplumlarda aynı zamanda seçmen olması ve taleplerinin hükümetler tarafından göz ardı edilememesi hususudur. Bu nedenle vergi mükelleflerinin seçmen olarak saygınlık kazanmaları, vergileme gibi bireysel hak ve özgürlüklere en fazla karışılacağı alanda vergi yükümlülerine karşı daha fazla haklar tanınarak korunması yolunda gerçekleştirilen çalışmaları pozitif yönde etkilemektedir⁵⁵.

1.2. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER YÖNÜNDEN MÜKELLEF HAKLARININ KAPSAMI

Aslında birey ile devlet arasındaki ilişkinin Anglosakson devletlerdeki ilerlemesi ile Kıta Avrupası'ndaki ilerlemesi paralellik gösterse de farklı şekilde gerçekleşmiştir. 1215 yılında İngiltere'de kralın gücünü bireyin lehine sınırlandıran anlaşma olarak tarihe geçen Magna Carta anlaşmasının 40. maddesine göre herhangi birine hakkı ve adaleti satmama, engel olmama ve geciktirmeme yargısı getirilmiştir. Kralın haklarının bireye karşı ilk sınırlandığı ülke olan İngiltere'nin içinde bulunduğu Anglosakson hukuk sisteminde Kıta Avrupa'sından farklı olarak birey ile devlet arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar için ayrı bir yargı sisteminin mevcut olmaması durumu, Anglosakson uygulamanın daha ötede, daha demokratik ve bireyden yana bir düzen olduğunu kanıtlamaktadır⁵⁶.

Vergi hukuku açısından bakıldığında Magna Carta Özgürlük Bildirgesi devlet gücünü elinde bulunduran iktidarın mali bakımdan ilk sınırlandırması olup, kralların halka yükledikleri vergilendirme yetkilerinin hayli büyük kısmının meclislere

⁵⁴ Ahmet Kemal Çelebi, **Liberal Ekonomik Düşüncede Kamu Kesiminin Büyüklüğü Sorunu**, Emek Matbaası, Manisa, s.116.

⁵⁵ Niyazi Özperhiz, "Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması", **Vergi Dünyası Dünyası**, Sayı: 294, Şubat 2006, s. 113; Çelik, s.41.

⁵⁶ Selami Er, "Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:81, Nisan-Haziran 2011, s.5.

aktarılmasının birinci ve en önemli örneğini meydana getirmesinden dolayı mali süreç açısından da vergilendirme hususunda en önemli gelişmelerden birisidir⁵⁷.

Daha sonraki yıllarda, vergilendirme ile ilgili pek çok ilke ifade edilmiş ve vergileme sürecinde bu ilkelere mutabık davranılması gerektiği belirtilmiştir. Fakat çağdaş anlamda yükümlü hakları ile ilgili ilerlemeler mükellef bildirgeleri veya ayrıcalıklarının açıklanması ve bu hakların korunması için bölümlerin oluşturulması hususunu gündeme getirmiştir. OECD tarafından 1990 yılında ortaya konan bir raporda ifade edildiği şekliyle, OECD çatısı altındaki tüm ülkelerin vergi sistemlerinde vergi yükümlülerine verilen ödevler ve verilen bir kısım haklar var olmasına rağmen, sözü edilen ülkelerin bir miktarında “mükellef hakları bildirgesi”nin varlığı tespit edilmiştir. Bu raporu takip eden yıllardan itibaren çeşitli üye ülkeler, vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları esnasında “mükellef hakları bildirgesi” veya “mükellef hakları imtiyazı” açıklanmaya ve vergilendirme sürecinin bu tarafı da önemsenmeye başlamıştır⁵⁸.

Tarihsel süreçte mutlak kudrete karşı ilk taleplerden/beklentilerden biri, mülkiyetin korunması için, iktidarın isteğince vergi koyma gücünün sınırlanması biçiminde tezahür etmiş, söz konusu bu beklenti “hak istemi” (örneğin vergide temsil – eşitlik ilkesi) biçiminde somut duruma gelmiş, “norm öncesi halden hukuk kuralına geçiş” ise, talep edilen hakkın pozitif hukukça kabul edilerek şekil değiştirmesi ile tamamlanmıştır. Bu süreç öncelikle 1215 yılı Magna Carta Libertatum’un kabul edilmesi ile başlamış, sonrasında vergiyle ilgili regülasyonları da kapsayan, İngiltere’de Haklar Dilekçesi (Petition of Rights), Haklar Demeci (Bill of Rights), Amerika Birleşik Devletlerinde Virginia Haklar Bildirisi veya Fransa’da 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Demeci ile devam etmiş, bu metinlerde yer alan devletin vergilendirme yetkisine karşı getirilen hak genişletici kısıtlamalar sonrasında Anayasa düzenlemelerinde yer almıştır. Anayasal düzenlemeleri takip eden uluslararası sözleşmelerde de vergilendirme yetkisinin sınırlarını kısıtlayan, vergi yükümlülüklerinin haklarını genişleten düzenlemeler yer almaya başlamıştır. “Vergi mükellefinin hakları” kavramının doğuşu sürecine daha yakından bakıldığında, bu sürecin kademeli bir şekilde oluştuğu gözlemlenmektedir⁵⁹.

⁵⁷ Burhanettin Onur Kireçtepe, “İnsan Hakları Metinlerinin Vergi Hukuku İle Okunması”, **6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, (Ed. Nurettin Bilici, İbrahim Nihat Bayar, Oytun Canyaş, Begüm Dilemre Öden ve Uraz Bulut), Ankara, 2017, s. 235.

⁵⁸ Türkay, s. 153.

⁵⁹ Özgenç, s.186.

Vergi yükümlülerinin korunması tarihsel süreçte üç şekilde gün ışığına çıkmıştır. Vergi yükümlüsünün korunması ilk mertebede çağdaş vergi sistemlerinin oluşumu ile ilişkilidir. İkinci merkebe ikinci dünya savaşını takip eden yıllardan 1970'li yıllara kadar devam eden vergi tabanının yayılmasını sağlayabilmek için gerçekleştirilmiş atılımdır. Üçüncü aşama ise 1980 ve 1990'lı yıllardaki vergi reformu ile kendini göstermektedir⁶⁰. Bu devir vatandaşların haklarının yönetsel ve yasal anlamda korunduğu dönemdir. Vergi tabanının yayılması için vergi düzenlemesinde yapılan tahavvül vergi mükellefi ile vergi idareleri arasındaki etkileşimin büyük ölçüde çoğalması anlamına geliyordu. Bu durum da, vergi mükelleflerince elde edilen bilgilerin hacminin yükselmesine neden oldu⁶¹.

Üçüncü aşamada önemli ölçüde ulusal ve uluslararası gelişmelerde iktisadî verimlilik ve iş ilişkisinin artırılmasını hedefleyen devletler vergi mükelleflerini ve mükelleflerin sahip olduğu hakları korumada daha etkin olmuşlardır⁶².

Mükelleflerin vergiden çekinmeleri veya toplu bir şekilde vergiyi ödememe reaksiyonu göstermelerine sebep olacak hükümler hukuk sisteminde yer almamalıdır ve vergileme ile mükelleflerin özgürlükleri zedelenmemelidir. Bir diğer ifade ile vergileme yolu ile yükümlülerin mülkiyet hakkına ve düzeyli bir şekilde yaşama hakkına mâni olunmamalıdır. Aksi tatbiklerin keyfilik olarak nitelendirilmesi mümkündür. Nitekim bu husus, İnsan Hakları Evrensel Bildirgesinin 17. maddesinde "kimse keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamaz" kararı ile sabitlenmiştir⁶³.

Vergi yükümlüsünün korunması kavramı, idare hukukunda bireyin korunması kavramını içine almakta ancak ondan daha geniş bir anlama karşılık gelmektedir. Mükellef hakları denildiğinde, bu hakka bağılı olarak kabul edilmiş birtakım haklar değil, kişinin genel hukuk düzeninde hali hazırda bulunan temel haklarının vergi hukukunda ve vergi mükellefi özelinde biçim alması anlatılmaktadır⁶⁴. Bu yönüyle vergi yükümlüsünün korunması, yasama, yürütme ve yargı aşamalarında mükellefin hukuki teminatlarla donatılması anlamına gelmektedir. Yasama sürecinde; yasallık, hukuki güvenlik, eşitlik, belirlilik, geçmişe yürümezlik güvencesi ile yürütme sürecinde; yasal idare, mahremiyet, özel yaşama saygı, bilgi alma, itiraz ve dava hakları gibi

⁶⁰ Duncan Bentley, *Taxpayers' Rights Definitions and Development*, Edited By: Simon James, **Taxation Critical Perspectives On The World Economy, Volume II**, Routledge, London and Newyork, 2002, s.309.

⁶¹ Bentley, s. 309.

⁶² Bentley, s. 310.

⁶³ Çelik, s.33.

⁶⁴ Ebubekir Mutlu, "Mükellef Haklarına İlişkin Üst Hukuk Normlarında Doğrudan Veya Dolaylı Olarak Yer Alan Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 432, Ağustos, 2017, s. 96.

güvencelerle, yargı sürecinde; bağımsız mahkeme, silahların eşitliği, makul süre, adil yargılanma gibi güvencelerle korunmasıdır. Bununla birlikte koruma kavramı devlet muhtevalıdır, mükellef hakkı ise birey muhtevalı bir kavramdır. Zira hak kavramının temelinde yetki ögesi vardır ve bir şeyi yapmak ya da başkalarından muayyen bir şekilde davranmayı talep etme yetkisini ifade eder. Bu hak objektif ve pozitif hukukça bireylere tanınır⁶⁵. Bu perspektifte yükümlü haklarının genel bir tanımını şu şekilde yapılabilir; vergilemeye dair kuralların gerek ulusal gerekse de uluslararası alanda yayınlanmasından başlamakta ve yükümlünün vergi yönetiminin kendi aleyhine ya da lehine yapmış olduğunu tefekkür ettiği fiil ve işlemlere karşı yargısal başvuru hakkı ile sonlanmaktadır.

Bu nedenle yükümlü haklarının temelini, vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili tüm fiil ve muamelelerine yükümlünün bakış açısı ile bakabilmesi anlayışı oluşturmaktadır⁶⁶.

Mükellef hakları, kökenini insan haklarından alan ve anayasa, uluslararası sözleşmeler, kanun ve idari düzenlemeler vasıtası ile hukukun vergi yükümlüsüne tanıdığı, yükümlünün devletten, vergilendirme gücü çerçevesinde vergi hukuku prensiplerini oluştururken ve uygularken, bir şeyi yerine getirmesini veya getirmemesini isteyebileceği yetkililerdir⁶⁷.

Mali hukukun geleceğinin insan hakları hukuku ile mi şekilleneceği sorusu son zamanların en önemli müzakereleri arasında yer almaktadır. İnsan hakları ve vergileme bağlantısı pozitif ve negatif yönü içinde barındırmaktadır. Pozitif kısımdan bakıldığında kamunun gelir kaynaklarının artırılması bireylerin haklarının gerçekleştirilebilmesi için zaruri olan kamusal mal ve hizmetlerin finanse edilmesi için zorunluluktur. Bununla birlikte devletin gelirlerinin artırılması maliye politikasının amaçları arasında yer alan gelir dağılımında adaletin gerçekleştirilmesi ve gelirin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde ve farklı gelir düzeylerinde bulunan kişilerin durumlarının eşitlenmesinde önem taşımaktadır. Olumsuz açıdan bakıldığında ise, vergileme bireyin mülkiyet hakkına karışmadır. Ayrıca verginin toplanması ve denetimi birey haklarının standardını yakalamada büyük önem arz etmektedir; fakat kullanılacak yöntemlerin bireylerin haklarını zedelememesi gerekmektedir⁶⁸.

⁶⁵ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım, Eylül 2006, İstanbul, s.3.

⁶⁶ Soygüt, s.254.

⁶⁷ Yaltı, s.3; Özgenç, s.187.

⁶⁸ Ayşe Nil Tosun ve Engin Özden, "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı Ve Türkiye Örneği", **Maliye Dergisi**, Sayı: 166, Ocak-Haziran 2014, s.287.

Mükellef hakları ile ilgili aracısız düzenlemeler, pek çok ülkenin vergi kanunlarında yer almakla birlikte, bu düzenlemeler ya belirli sayıda hüküm içermekte ya da hükümlere yer vermekle beraber yükümlü haklarının düzenli ve çok yönlü bir uygulaması bulunmamaktadır. Anglosakson hukukun kabul edildiği ülkelerde vergi yönetimine geniş takdir hakkı verildiğinden, genellikle yükümlü hakları ile ilgili daha geniş idari düzenlemelere imkân tanınmakla birlikte, vergi kanunlarında bu regülasyonların hakikatli bir şekilde ve adil olmasını sağlamaya yönelik yargılar konulması ile yeterli bulunmaktadır. Kıta Avrupası hukuk düzenini uygulayan devletlerde ise vergileme süreci ile ilgili prensipler daha sert biçimde ve kanunlarla düzenlendiğinden, yükümlülere tanınan haklar da vergi kanunlarında tertip edilmiştir. Vergi kanunları ile beraber, mükelleflere haklar temin eden kanunlar da bulunmaktadır. Örneğin farklı ülkelerde uygulanan Bilgi Alma Hakkı Kanunu, Özel Hayatın Gizliliğinin Sağlanması Kanunu, Kamu Mali Denetimi Kanunu, Ombudsman Kanunu ve İdari Yargılama Kanunu gibi Kanunlarla da yükümlülere haklar tanınmakta ve güvence sağlanmaktadır⁶⁹.

Mükellef haklarını tanzim eden hukuksal mesnet veya kaynaklar gözden geçirildiğinde bunları kendi içinde iki gruba ayırmak mümkündür: 1) Uluslararası sözleşme, Anayasa veya kanunlarla yapılan temel düzenlemeler; 2) Yükümlü hakları bildireleri veya ayrıcalıkları şeklindeki idari düzenlemelerdir⁷⁰. Birinci tür kaynaklar mükelleflere tanınan ayrıcalıkların belirlendiği ve düzenlendiği kanuni düzenlemelerken, ikinci tür kaynaklar yükümlü haklarının topluma bildirilmesine yarayan kaynaklardır.

1.2.1. Temel Hak ve Özgürlüklerin Kapsamı

İnsan hakları pozitif hukuktan ayrı olarak gelişip biçimlenen etkin süreci ifade etmektedir. Herhangi bir hakkın birey hakkı olarak tanımlanabilmesi için kesinlikle hukuksal bir düzenlemede bulunması zorunlu değildir. İnsan hakları terimi gerek ulusal gerekse de uluslararası arenada kabul edilmiş olan hakları da içermektedir. Mevcudiyetleri pozitif hukuktan ayrı olup, geçerliliklerini, üstün bir ahlaki prensipten almaktadır⁷¹. Sözü edilen bu durum “somut” ve “soyut” insan hakları ayrımı yapılarak

⁶⁹ Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 209, Şubat, 2006, s.124.

⁷⁰ Gerçek, s.123.

⁷¹ Mustafa Erdoğan, “Başörtüsü, İnsan Hakları ve Teammüller”, **Anayasa ve Özgürlük**, (Ed. Mustafa Erdoğan), Yetkin Kitabevi, Ankara, 2002, s.111.

incelenmekte, insan hakları tabiri ile bütün insanlara verilmesi gereken hakların ifade edilmek istendiği, buna soyut manada insan hakları deneceği, bu anlamda insan haklarından olan değil olması gerekeni anlamamız gerektiği belirtilmektedir⁷².

Kamu hürriyetleri ya da temel hak ve özgürlükler, olması gereken birey haklarının, pozitif hukukça da kabul edilerek uygulanır duruma gelen bölümünü ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu hak ve özgürlükler, bireylerin haklarının pozitif hukukça düzenlenip kabul edilen, korunan ve birtakım şartlar altında kısıtlanan, ilk olarak çekirdek kısımları olmak şartıyla somut nitelikleri açık olan kısmını oluşturmakta olup gücünü anayasadan alan devletlerin de varlık gayesini ortaya çıkarmaktadır. Devletler insan haklarını kabul edip onun kendi hukukunun bir bölümü haline getirmekle bir anlamda hak ve hürriyetleri koruduğunu, konuyla ilgili ilk muhatabın yine devletin olduğunu beyan edip kendi kendisini bağlamış olmaktadır⁷³.

Temel haklar belirli bir toplumda ve belirli bir zamanda yürürlükte bulunan hukuk kurallarınca teminat altına alınan, yasama ve yürütme organının kullanma yetkisi ile kolayca kaldırılamayan haklar olarak açıklanmaktadır⁷⁴.

Temel haklar kavramının terminoloji olarak şu mahzuru ortaya çıkmaktadır: bir takım haklar “temel” hak olarak ifade edilirken diğer bir kısım hakların “temel” olarak nitelendirilmeme hususu meydana gelmektedir. Bu halde nelerin temel hak, nelerin temel olmayan haklar olduğu ve bunun ayrımının neye bakarak belirleneceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Önemleri açısından hak ve hürriyetler arasında bir kıdem sıralaması yapmak mümkün değildir. Bu sebeple bir takım hakları kıymetleri bakımından “temel”, diğer bir kısmını ise “temel olmayan” şeklinde nitelendirmek olası değildir. Bununla beraber hakları kendi içerisinde temel ve temel olmayan şeklinde kategorize ederken bunları kabul eden belgeler bakımından bölümlendirme yapılabilir. Bu ayrıma göre temel haklar Anayasaca kabul edilen haklardır. Bu nedenle, temel hak ve hürriyetlere yasama ve yürütme erkleri karışamaz. Temel olmayan haklar ise Anayasa tarafından değil, kanun tarafından kabul edilen haklardır ve bu sebeple bunlara yasama erki karışabilir⁷⁵.

“Temel Haklar” kavramı Alman Hukuku’ndan türemiştir. Türkiye Cumhuriyetinde ilk kez 1961 ve 1982 Anayasalarında bu kavram kullanılmıştır.

⁷² Feyyaz Gölcüklü ve Şeref Gözübüyük, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 30.

⁷³ Mahmut Gökpinar, **Anayasal Devlette Temel Hak ve Özgürlükler Düzeni**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2016, s. 133.

⁷⁴ Oktay Uygun, **1982 Anayasasında Temel Hak ve Özgürlüklerin Temel Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1992, s. 5.

⁷⁵ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s.277.

Anayasal haklar, anayasaca kabul edilmekte ve korunma altına alınmakta olan haklar olarak karşımıza çıkmaktadır. Hak ve özgürlüklerden hangilerinin “anayasal” bir hak ve özgürlük olduğu şüphe götürmez bir biçimde bellidir. Anayasada tertip edilmiş olan temel hak ve hürriyetler, anayasal hak ve özgürlüklerdir. Söz gelişi Anayasamızın ikinci kısmının ikinci ve dördüncü bölümleri arasında (m.17-74) tertip edilmiş olan hak ve hürriyetlerin tümü anayasal hak ve hürriyetlerdir⁷⁶.

Anayasanın m. 12’nin birinci fıkrası: “*Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir.*” demektedir, aynı maddenin ikinci fıkrası: “Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder.” demektedir.

“Herkes”in temel hak ve hürriyetleri kendi mülkiyetinde bulundurması, herkesin aynı seviyede ve aynı hak ve hürriyetleri mülkiyetinde bulundurması şeklinde anlaşılmalıdır. Çünkü bir takım hak ve hürriyetler herkese, bir kısmı yalnızca vatandaşlara, bir kısmı da belirli statülere sahip (çalışanlar, işçiler vb.) olanlara tanınmıştır⁷⁷.

Anayasanın m. 12’nin ikinci fıkrasında da belirtildiği üzere kişinin tüm hak ve özgürlükler açısından toplumu oluşturan diğer kişilere karşı sorumlu olduğunu belirtir. Alman Anayasasında bu durum sadece mülkiyet hakkı için söz konusudur. Aradaki ayırım, Türk anayasa koyucunun temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması konusundaki netliğinin ne denli ileri noktalara vardığını göstermektedir⁷⁸.

Anayasa “Devletin temel amaç ve görevleri” kenar başlıklı m. 5’nde şöyle der:

Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak; kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır⁷⁹.

1961 Anayasasının ilgili hükmü şöyleydi: “*Devlet, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, fert huzuru, sosyal adalet ve hukuk devleti ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasi, iktisadi ve sosyal bütün engelleri kaldırır; insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlar.*”

1961 ve 1982 anayasalarının temel hak ve hürriyetlere bakış açısında farklılıklar bulunmaktadır. 1961 Anayasasına göre hürriyet hali hazırda var olan ve

⁷⁶ Gözler, s.277.

⁷⁷ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s.134.

⁷⁸ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s.135.

⁷⁹ AY m. 5.

muhafazasıyla yetinilebilecek bir veri değil, devamlı gerçekleştirilmesi gereken bir oluş sürecidir. Esasen özgürlük kadar “özgürleştirme” de mevzubahistir. 1982 anayasasında bahsi geçen hüküm, temel hak, özgürlüklerin icabı olmaktan çıkarılıp devletin işlevleri arasına alınmıştır. Özgürlük/özgürleştirme arasındaki manidar denklemin silinmesi nedeniyle kaybolmuştur. Değişen sadece hükmün yeri ve değer sırası değil, aynı zamanda içeriğidir. 1961 anayasasındaki “bütün engelleri kaldırır”, “gerekli şartları hazırlar” şeklindeki net emir ve anlatımların yerini, “engelleri kaldırmaya (...) gerekli şartları hazırlamaya çalışmak gibi çekingen ifadeler almıştır⁸⁰.

1.2.2. Temel Hak ve Özgürlüklerin Tarihi Gelişimi

Temel hak ve özgürlüklerin doğuşu ve hayata tatbik edilmesinin ilk modeli eski çağ uygarlıklarından Eski Yunan’a dayanmaktadır. Bununla birlikte eski çağda devlet bütünüyle bir dinsel yapı durumundadır. Eski Yunanda devletin tabanı dindir ve din politik erkin de kökünü oluşturmaktadır. O dönemin bireylerine göre, din ve devlet arasında ayrım yoktur. Bu sebeple devlet, hem gerçek hayatta hem de tinsel alanda bireyler üzerinde kesintisiz ve salt gücü himaye eden son derece kuvvetli bir yapı olarak türemektedir. Devletin, toplum yaşamında ellemediği, egemenliğini yürütmediği, karışmadığı herhangi bir alan yok gibidir. Devlet himayesindeki insanların mülkünden, işinden, eğitim ve terbiyesinden, vicdani inançlarına, aile hayatlarına, dış görünüşüne, yiyeceğine ve içeceğine kadar her şeye müdahale eder. Bireylerin, devletin bu müdahalesine karşı öne sürebilecekleri herhangi bir sübjektif hakları bulunmamaktadır. Birey bütün öz varlığı ile devletindir⁸¹. Bu sebeptir ki böyle bir sistemde temel hak ve özgürlüklerden bahsedilemez. Eski Yunan halkı için özgürlük, sadece siyasi etkinliklere dâhil olmaktan ibarettir.

Ortaçağda Hristiyanlığın doğuşu ve feodalitenin ortaya çıkması, bireyin devlet karşısındaki konumunu belirleyen iki mühim olay olmuştur. Hristiyanlığın savunduğu fikir, siyasal erk ile dinsel gücü birbirinden ayırmak ve bireyin vicdanının devlet hâkimiyetinden uzaklaştırılmasını sağlamasıdır. Ortaçağın en önemli özelliği, Hristiyanlığın bireyin şahsiyetine önem vermesi ve yaratıcısının benzeri olarak, tıpkı tanrısı gibi bir takım hakları elinde bulundurması fikrini ortaya koyması ile kölelik rejimine karşı ayaklanmalar meydana gelmiştir. Ancak çağın ortalarına gelindiğinde feodalitenin doğması ile birlikte Hristiyanlık devletin gücüne karşı bireyi, bireyin

⁸⁰ Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s.136.

⁸¹ Kapani, s. 21.

haklarını ve vicdan özgürlüğünü savunmaktan vazgeçmiştir. Hatta devlet düşüncesi gitgide yok olmaya başlamıştır. Bu noktada ortaçağın eskiçağdan ayrıldığı nokta, eskiçağda birey için sözü geçen kimse devletken, ortaçağda bireyin efendisi yok olmaya yüz tutmuş devlet ve kilise olmuştur⁸².

Ortaçağda feodal soylular ve Krallar arasında ortaya çıkan ve uzun yıllar süren mücadele, nihayetinde kralların başarısı ile sonuçlanmış ve bunun sonunda siyasal derebeylik de yok olmuştur. Bu değişimin ardından Kıta Avrupası'nda büyük monarşilerin dönemi ortaya çıkmış, bu devir kralların tanrısal hakları ve mutlak hükümlerlik teorilerinin ileri sürüldüğü dönem olmuştur. Derebeylikler döneminde parçalara ayrılmış olan siyasal otorite, tekrar tek elde toplanmış ve Eski Yunan ve Roma'da da olduğu gibi devletin bütünü ve toplumun tümünü kapsayan üniter bir kudret yeniden meydana çıkmıştır⁸³.

17. asıra gelene kadar siyasal gücü sınırlamak için tabîi hukuka müracaat edilmişse de, bireylerin hakları ve özgürlükleri teorisi de gene tabîi hukuk düşüncesinden ortaya çıkmıştır. Yalnız bu, ortaçağın mutlakiyet çağının dine dayanan tabîi hukuku değil, dinsel biçimlerden kurtulmuş, sekülerleşmiş, gökyüzünden yeryüzüne indirilmiş bir tabîi hukuktur.

Bireyin hakları öğretisi, laik tabîi hukuku temel almaktadır bu dönemin ünlü mütefekkirlerinden Locke, toplumun kaynağına ulaşmak için, “doğal yaşamı” ve “sözleşme” düşüncesini benimsemektedir⁸⁴. Devlet, topluma kendisi tarafından verilmemiş olan, kendinden önceden beri bulunan tabîi haklara bağlı bulunmak ve bu haklara değer vermek zorundadır. Bu düşünce tarzı insanlık tarihinde önemli bir çağın açılmasına ve devamında köklü ve nitelikli değişikliklerin meydana gelmesini sağlayan akımdır. Locke göre, bireyler tabîi hakları ellerinde bulundurmaktadır. Bu hakların başında da hayat, hürriyet ve mülkiyet hakları bulunmaktadır. Bireyler tabîi haklarını korumak, bu haklarına saldıranlardan kurtulmak ve yaptırımda bulunma hakkına da sahiptirler. Fakat toplumu oluşturan bütün bireylerin hür ve eşit bir şekilde yaşamlarını sürdürdükleri bu doğal düzende eksikliği duyulan paydaş ve muntazam bir otoritenin var olmamasıdır. Bu nedenle, bireyleri, kendi aralarında birlik oluşturarak doğal düzenden çıkıp topluluk şekline sokmaya iten güçlerin yegâne nedeni budur ve bunu da toplum sözleşmesi olarak açıklamaktadır. Toplum sözleşmesi, devlet tarafından bireyler arasında var olan uyuşmazlıkları gidermek amacıyla, tabîi yasaları,

⁸² Kalabalık, s.12; Kapani, s. 23,28.

⁸³ Kapani, **Kamu Hürriyetleri**, s. 28.

⁸⁴ İlhan Akın, **Kamu Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1987, s. 386.

muntaazam ve tesirli bir biçimde tatbik edecek üstün bir otorite şeklinde kurulmuşlardır. Devlet bu üstün otoriteyi kurarken, bireylerin her birinin sahip olduğu cezalandırma hakkını almıştır. Bu sebeplerdir ki, bireylerin devleti oluşturmalarında ve ona büyük bir erk tanımalarındaki biricik gaye, kişisel hak ve hürriyetlerinin daha iyi korunmasını sağlamaktır⁸⁵.

Locke, toplumu oluşturan sosyal sözleşmeyi, hem devlet hem de vatandaşlar için uyulması zaruri yargılara sahip olan, her iki tarafa da mesuliyet yükleyen ve bunların gerçekleştirilmemesi durumunda ortadan kaldırılması olanak dâhilinde bulunan gerçek bir sözleşme olarak kabul etmektedir⁸⁶.

Locke'un haklar teorisinin yapısı ve mantığı ya da bu teorinin çeşitli yönlerini desteklemek için öne sürdüğü argümanlar şaşırtıcı şekilde kısıtlı bir düzeyde dikkate alınmıştır. Locke'un argümanlarına yönelik literatüründeki bu boşluğun nedeninin bir kısmı, Locke'a göre hakların basitçe "doğal hukuk" teorisini takip ettiği inancı olabilir ki, bazılarının iddiası Locke'un hakları, Tanrı'ya borçlu olduğumuz görevlerin birer yansıması olması inancıyken, bazılarına göreyse Locke'un tüm hakları mülkiyet hakkına dayandırılarak anlaşılabilirliğine olan inancıdır⁸⁷. Locke'nin ardından insan haklarının ilerlemesinde mühim emeği olan düşünür Rousseau'dur. Rousseau da, Locke'a benzer şekilde, tabiat durumu varsayımından hareketle, devletin oluşumunu sosyal sözleşmeye dayandırmaktadır⁸⁸. Rousseau'ya göre doğal buyruk devlet içinde egemen güce sahiptir. Hakim güç tam ve mutlaktır; parçalanamaz, bir başkasına aktarılamaz ve hiçbir güçle sınırlanamaz. Bireylerin devletin içinde hangi haklardan faydalanacaklarını egemen güç belirler. Burada önemli olan husus, Rousseau'nun savı gereğince bireyler bu mutlak kudretin buyruğuna uyarken özgürlüklerinden herhangi bir şey yitirmemektedirler. Çünkü yaygın irade, devletin üyesi olan her bireyin özel isteğini kapsamı içine almasıdır. Bu sebeple Rousseau'nun öğretisinde, *"devlet ne derece mutlak kudrete sahip olursa, insan da o derece hür olur"* düşüncesi temel fikri oluşturmaktadır⁸⁹.

Rousseau'nun düşündüğü toplum, hukuken aynı haklardan yararlanan bireylerden oluşmaktadır. Bireyler aynı haklardan faydalandıkları için ve aralarındaki

⁸⁵ Kapani, s. 32.

⁸⁶ Kapani, s. 32.

⁸⁷ A. John Simmons, **The Lockean Theory of Rights**. Princeton University Press, 1992, New Jersey, ss. 3-4.

⁸⁸ Michael Freeman, "Are there Collective Human Rights?" **Political Studies**, Volume: 43, Issue: 1, 1995, s. 25

⁸⁹ Kapani, s. 36.

farklılıklar ortadan kaldırılmış olduğu için böyle bir toplumda özgürlüklerin de bizatihi gerçekleşeceğini düşünmüştür.

On yedinci ve on sekizinci asrın doğal hali ve toplum sözleşmesi hipotezleri rasyonel düşünürlerce kabul edilmeyince, büsbütün köksüz kalan birey haklarına özgün bir kök bulmak zorunlu olmuştur. Bunu da Fransız ihtilalinden sonra olgunlaşan “ferdiyetçi doktrin” ortaya koymuştur. Ferdietçi öğreti hakları açıklamak için, toplum sözleşmesi gibi yapay öğretilere müracaat etmeksizin direkt bireyi ele almaktadır. Birey hak ve özgürlüklerini, dosdoğru insanın fıtratı itibariyle irade sahibi, özgür ve mesuliyet sahibi biricik gerçek varlık olmasından ve devletin en önemli yapıcı unsuru buluşundan çıkarmaktadır⁹⁰.

İnsan haklarının oluşumu sadece teorik düzeydeki gelişmelerle ifade edilirse bu durum noksan bir yaklaşım olur. İnsan hakları, pozitif hukukta yer almadan önce, sosyolojik anlamda, hakkın talebi ve bunu kazanma çabasıyla geçen bir “hukuk öncesi teşekkül” sürecinden geçmiştir. İçinden geçilen bu süreç insan haklarının topluma ilişkin kökenlerini de kapsamaktadır. Hukuk öncesi yapılan zorlu çabalar özgürlük ve eşitlik namına devam ettirilen bütün çabaları içine almaktadır. Bu çabaların bütünü, gelecek zamanda insan haklarına tahavvül edecek olan bir takım istekleri de içerisinde bulundurmaktadır. Özetle insan hakları, hukuksallaşmadan evvel hem bir istek olarak siyasal-toplumsal çabaların konusunu, hem de itici gücünü meydana getirmektedir. Bu nedenle insan hakları bütün olarak, “*asli nitelikteki haksızlık pratiklerine bir yanıt*” fikrinden ortaya çıkmıştır⁹¹.

1.2.3. Temel Hak ve Özgürlüklerin Hukuki Dayanakları

Temel hak ve özgürlük kavramlarının tarihi ilerleme sürecinde, İngiltere’nin dikkate değer bir yeri bulunmaktadır. Birey hak ve özgürlükleri, daha fikir ve doktrin olarak tezahür etmeden çok önce, İngiltere 13. Yüzyılın erken dönemlerinde (1215 senesinde) o vakit kralları olan Yurtsuz Joan’a cebren onaylattıkları Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) ile birey haklarının gerçekleşmesi aşamasında birinci önemli adımı attılar. Sonrasında 1628 yılında Petition of Rights, 1679 yılında Habeas Corpus Act, 1689 yılında Bill of Rights ve 1701 senesinde Act of Settlement

⁹⁰ Kapani, s. 40.

⁹¹ Bülent Algan, **Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Hakların Korunması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 34.

anlaşması ile hürriyetlerin çerçevesi genişletilmiş, tahtın sahibinin kudreti bir kanuni çerçeve içine alınarak bireysel hak ve hürriyetlerine saygı gösterilmesi sağlanmıştır⁹².

Direkt felsefi düşünceden yola çıkarak, tüm dünyaya yöneltmiş özgürlükler dizelgesi, 18. asrın sonlarındaki Amerikan ve Fransız Devrimleri'nin deklarasyonları ile doğmuştur. Bu kalitedeki ilk doküman, 12 Haziran 1776 tarihli Virginia Anayasası'nın ilk bölümündeki Bill of Rights'dır. Anakara İngiltere'ye karşı savaş halinde bulunan on üç Amerikan kolonisinin temsilcilerinin bir araya gelmesi ile meydana gelen Fildelfiya Kongresi, Amerikan Bağımsızlık Bildirisi'nin kabul edilmesinden iki ay önce, 10 Mayıs 1776 senesinde, bütün kolonilere, kendilerine ait birer anayasa yaparak devlet halinde bir araya gelmelerini önermiştir. Bu tavsiyeye uyarak anayasasını kabul eden ve anayasanın ilk bölümüne Haklar Bildirisi yerleştiren Virginia olmuş, bunu diğer koloniler ve yeni ülkeler takip etmiştir⁹³.

1776 senesini takip eden yıllarda kabul edilen çeşitli Amerikan bildirgelerin de halen kabul edilen bireylerin fitri olarak sahip olduğu bir takım tabii hakların mevcut olduğu ve bu hakların devlet varlığından önce de bulunmasından dolayı sınırlandırılmayacağı hususuna vurgu yapılmıştır. Günümüzde de uygulanan ve Amerikan bildirgelerinde varlığı kabul edilen, temel hak ve özgürlükler; bireyin güvenliği, vicdan özgürlüğü, fikri açıklama ve yayma özgürlüğü, bir araya gelme özgürlüğü, dilekçe hakkı, mülkiyet hakkı gibi hak ve hürriyetlere değinilmiştir.

Fakat kuşkusuz ki, hak ve özgürlük dendiğinde ilk akla gelen 1789 senesinde kabul edilen Fransız "İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi"dir. Toplamda on yedi yasa hükmünden oluşan bildiride, bireylerin "tabii, bir başkasına aktarılamayan, zamanaşımına uğramayan, mukaddes" haklarının mevcut olduğu yer almakta ve bunlar; özgürlük hakkı, mülkiyet hakkı, birey güvenliği, düşünce, söz, yazı ve vicdan hürriyetleri şeklinde sayılmaktadır. Bununla birlikte bildiride, bir takım siyasal prensipler ve anayasanın ana öğelerine de değinilmiştir. Bunlardan bir kaç; egemenlik ilkesi, vatandaşların resen veya seçmiş oldukları temsilcileri vasıtasıyla kanunların yapılmasına iştirak etme esası, vergiye izin kuralı ve kuvvetler ayrılığı ilkesidir. Fransız İhtilali'ni gerçekleştirenler, birey haklarını temin etme ve onların muhafazası için politik ilkeleri zaruri görüyorlardı⁹⁴.

⁹² Server Tanilli, **Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş**, İstanbul, 1981, s. 165.

⁹³ Tanilli, s. 165.

⁹⁴ Tanilli, s. 166.

Bildirge'nin anayasalarımızda yer alan bir başka kararı da “kanunsuz emir”dir⁹⁵. Bu durumda, “Keyfi emirler verilmesini isteyen, bu çeşit emirleri veren, yerine getiren veya getirten kimseler cezalandırılmalıdır” (AY. m. 7). Hürriyet tanımı da dünya ölçüsündedir: “Başkalarına zarar vermeyen her şeyi yapabilmektir” (AY. m.4). kanun zarar vereni yasaklar, men edilmeyen bir şeye de engel olunamaz, hiç kimse kanunun buyurduğu bir şeye mecbur bırakılmaz (AY. m.5) hükümlerini içermektedir.

19. yüzyıla gelindiğinde hem Amerikan hem de Fransız özgürlük bildirileri gereğinden fazla bireyci olmakla eleştirilmiş ve birey daha çok “soyut bir varlık” olarak değil, içerisinde yaşamını sürdürdüğü toplumun bir parçası olarak, onun toplumsal şartları ile kuşatılmış “somut bir varlık” olarak ihtiyaçları olan vatandaş olarak ele alınmaya başlamıştır. Kişi direkt kendisine yönelik devlet tarafından yapılan uygunsuz müdahalelerine karşılık olarak bir sav öne sürebileceği negatif hürriyetleri değil, devletten beklediği bir hareket, bir iş, bir katkı olanağı veren pozitif hakların da tanınmasını beklemektedir. Bu manada “sosyal ve iktisadi haklar”, somut varlık olarak vatandaşların haklarının başında gelmektedir. Bu haklardan ilk defa 1793 Fransız Anayasasında bahsedilmiş, sosyal hak ve hukuk izanını büyük çapta ele alan 1848 tarihli Fransız Anayasası bir tarafa bırakılırsa, sosyal ve iktisadi hakların kanunların temeline yerleşmesi Birinci Dünya Savaşından sonra 1919 Alman Weimar Anayasası ile başlamıştır. Ardından kısa bir süre sonra, bazı Avrupa ve Amerika anayasaları takip etmiştir⁹⁶. Bu nedenle bu yeni tür anayasa anlayışı aynı zamanda Avrupa temel hak ve özgürlüklerini oluşmasına zemin hazırlamış, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonraki dönemin de gelişmesini sağlamıştır. Uluslararası insan haklarının korunmasının önemli kilometre taşları arasında Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 10 Aralık 1948 tarihinde kabul edilen Evrensel İnsan Hakları Beyannamesi, 4 Kasım 1950 tarihli İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Avrupa Sözleşmesi ve 1966 Birleşmiş Milletler bünyesinde geliştirilen iki İnsan Hakları Sözleşmesi: Uluslararası Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi ve Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Uluslararası Sözleşmesi yer almaktadır. Uygulanması için bir Mahkeme kurulması da dâhil olmak üzere bir Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi oluşturma fikri ilk olarak Uluslararası Avrupa Birliği Hareketleri Komitesi tarafından düzenlenen

⁹⁵ Tekin Akıllıoğlu, **İnsan Hakları**, A.Ü. S.B.F. İnsan Hakları Merkezi Yayınları, No: 17, Ankara, 1995, s. 123.

⁹⁶ Tanilli, s. 167.

Avrupa Kongresi'nde ortaya atılmış, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, on devlet belgeyi onayladıktan sonra 3 Eylül 1953'te yürürlüğe girmiştir⁹⁷.

Bu düzenlemeler çerçevesinde savaş sonrasında sosyal ve iktisadi haklara en çok önem addeden anayasalar arasında, 1946 Fransız Anayasası ve 1948 tarihli İtalyan Anayasası bulunmaktadır. Bu hakların Türk siyasal yaşamına girişi ise 1961 Anayasası ile olmuştur.

1.2.4. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Avusturyalı hukukçu Duncan Bentley aracılığıyla geliştirilen kategorizasyona göre yükümlü hakları iki esas gruba ayrılabilir. İlk grupta bulunan haklar vergi kanunlarının anayasaya mutabakatına, işleyişine ve uygulanmasına yönelik haklardır. Bu çeşit haklar, vergi kanunları ile mükellefler arasındaki bir düzlemde meydana gelmekte, kanunların temel işleyişine ve hayata geçirilmesi üzerine yoğunlaşırlar. Örneğin, kanunların ayrımcılık yapmamasını varsayan ilke gibi. Bu haklara temel kanuni haklar da denilebilir. Temel yasal hakların, kanun yapma sürecinde ve vergi kanunlarını meşru kabul edebilmesinde belirli kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekir. Örneğin, bir vergi kanunun “belirlilik” ve “açıklık” prensiplerine uygun olması ve geçmişe yürürlüğünün kısıtlanması gerekmektedir⁹⁸. Bu haklar; adil, eşit ve saygılı hizmet alma, başvuru, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği, temsilci kullanma, özel hayatın gizliliği ve belirlilik olup, tüm mükelleflere vergi kanunlarının işleyişi sırasında güvence sağlamaktadır.

Diğer grupta yer alan haklar ise, *“kanuna uygun hareket etme gayreti içinde olan ve vergi idaresinin, vergi tahsil ve icra süreci gibi değişmeyen iş düzeninde adalet ve verimlilik talep eden pek çok mükellefin tabii haklarıdır”*. İkinci grupta yer alan haklar vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan spesifik durum ve işlemler aşamasında yükümlülere tanınan ve her devletin kendi mevzuatına göre değişiklik gösterebilen hakları içermektedir. Bu nedenle bu haklara “yükümlünün özel hakları” denilmektedir⁹⁹. Bu haklar, vergi idaresi ile mükellef arasındaki bağın kesiştiği ortak noktaya yönelir ve esas itibarıyla usul süreci üzerine odaklanır. Bu tür haklar

⁹⁷ Christian Walter, “History and Development of European Fundamental Rights and Fundamental Freedoms”, **European Fundamental Rights and Freedoms**, (Ed. Dirk Ehlers), De Gruyter Recht, Berlin, 2007, ss.1-3.

⁹⁸ Dönmez, s.56; Gerçek, s.127.

⁹⁹ Güneş Çetin Gerger, Feride Bakar ve Adnan Gerçek, “Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi”, **Sosyoekonomi**, Cilt: 24, Sayı: 29, 2016, s. 48.

hem kanunlarla hem de idari vasıtalarla korunabilmektedirler. Örneğin, İngiltere, Kanada, Yeni Zelanda ve Avusturalya’da onaylanan mükellef hakları bildirgelerinde (The Charter of Taxpayer Rights) vergi idaresinin mükellefle ilişkilerin, bilgilerin gizliliğine değer verme mecburiyeti idari bir düzenleme ile ifade edilmiştir. Diğer taraftan, aynı ülkeler –aynı şekilde Almaya ve Türkiye de- vergilendirmeye alakalı kamu görevlilerinin işleri nedeniyle mükelleflere ilişkin öğrendikleri bilgileri açıklamalarını yasaklayan yasal düzenlemeler de yapmışlardır. Kanuni düzenlemelerin vergi mükelleflerine verdiği en önemli üstünlüklerden biri, mükelleflere yargı yoluna müracaat edebilme imkânı sağlamasıdır¹⁰⁰.

Mükellef haklarının bir başka sınıflandırma şekli ise yasal dayanaklarını ortaya çıkaran organlar ve bunların kanuni dayanakları açısından yapılan sınıflandırmadır. Buna göre; yasama, yürütme ve yargı erkinden doğan yükümlü hakları karşımıza çıkmaktadır. Yükümlü haklarının kanuni dayanakları açısından yapılan sınıflandırmada ise anayasadan, kanunlardan, uluslararası sözleşmelerden, cumhurbaşkanı kararnamesinden, tüzüklerden, yönetmeliklerden, genel tebliğlerden, özelgelerden, yargı organı kararlarından ortaya çıkan yükümlü hakları bulunmaktadır¹⁰¹.

Vergileme ilişkisi, geçmişten günümüze devletin vergilendirme gücünün sınırlandırılması amacıyla gerçekleştirilen mücadeleler karşısında yükümlülere haklar bahşedilmesi ile ilgili süreçten geçmiştir. Anayasal hareketlerle beraber, ilk olarak verginin yasallığı ilkesi olmak üzere vergileme prensipleri anayasa ve yasalarda yer almakta iken, yükümlülere bir kısım haklardan istifade etme imkânı verilmiştir¹⁰².

Vergileme ilkeleri açısından yükümlü haklarını kategorize ettiğimizde karşılaştığımız mükellef hakları; iktisadi, sosyal ve mali nitelikli vergileme ilkelerinden doğan mükellef hakları olmaktadır. Buna göre iktisadi nitelikli vergileme prensiplerinden ortaya çıkan yükümlü hakları¹⁰³;

¹⁰⁰ Dönmez, s.57; Gerçek, s.127; Gerçek ve Bakar, s.12.

¹⁰¹ Çelik, s.35.

¹⁰² Güneş Çetin Gerger, **Mükellef Hakları Ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Yayıncılık, 2011, İstanbul, s. 25.

¹⁰³ Çelik, s.35.

- Esneklik ilkesi; yükümlülere hesapladıkları vergi matrahında azalma olduğunda daha az miktarda vergi ödeme hakkı vermektedir.
- İktisadilik ilkesi; hem yükümlülere verginin ödenme sürecinde, hem de vergi idaresine giderlerinin minimuma indirilmesini isteme hakkı vermektedir.
- İstikrar ilkesi; yükümlülere vergi yasalarının tarh ve tahsiline yönelik yargılarının devamlı değiştirilmemesini talep etme hakkı tanımaktadır.
- Belirlilik ilkesi; yükümlülere vergilerini hangi miktarda, nereye ve hangi periyotta ödeyeceklerini net olarak bilme hakkı tanımaktadır.
- Açıklık ilkesi; yükümlülere, vergileme düzeninde yer alan yasaların net bir şekilde anlaşılır olmasını talep etme hakkı vermektedir.
- Verginin tarafsızlığı ilkesi ise; yükümlülere vergileme ertesinde ekonomik durumlarında oransal bir değişikliğin olmamasını isteme hakkı sağlamaktadır

Uluslararası ekonomi örgütü OECD tarafından yayınlanmış mükellef hakları ve yükümlülükleri uygulama notuna göre temel mükellef hakları şunlardır¹⁰⁴:

- Doğru bilgi, dinlenme ve yardım alma hakkı,
- Dava açma hakkı (temyiz hakkı)
- Ödenmesi gereken vergiden fazla vergi ödememe hakkı
- Kesinlik hakkı (ödenecek verginin önceden belli olması ve bunu mükellefin bilmesi)
- Özel hayatın gizliliği hakkı
- Vergi mahremiyeti hakkı

Bununla beraber mükelleflerin bu hakları varken yerine getirmeleri yükümlülükler de aynı şekilde sayılmıştır¹⁰⁵:

- Yükümlünün vergi yönetimine karşı dürüst olması,
- Vergi yönetimi ile ortak çalışma hareket etme zorunluluğu,
- Vergi yönetimince talep edilen bilgi ve belgeleri net bir şekilde ve tarihinde bildirme yükümlülüğü,
- Kayıt tutma zorunluluğu.

Ayrıca AİHS’de de mükellef hakları dört başlık altında toplanmıştır. Bunlar¹⁰⁶:

¹⁰⁴ OECD, “Taxpayers’ Rights And Obligations – Practice Note”, OECD Committee Of Fiscal Affairs Forum On Tax Administration, http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (13.06.2020).

¹⁰⁵ OECD, http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (13.06.2020)

¹⁰⁶ Çelik, s. 40.

- Mülkiyet hakkı (1 No'lu protokolle sözleşmenin kapsamına dahil edilmiştir.),
- Doğru yargılanma hakkı (Sözleşmenin m. 6'si bu hakkı kapsamaktadır),
- Ayrımcılığa tabi olmama hakkı (Sözleşmenin m. 14'si bu hakkı kapsamaktadır),
- Özel hayatın gizliliği hakkı (Sözleşmenin m. 8'si bu hakkı kapsamaktadır) olarak belirlenmiştir.

1.2.5. Türkiye’de Mükellef Hakkının Gelişimi

Anayasada “mükellef hakkı” kavramı yer almamakla birlikte m. 12 ile başlayan “Temel Hak ve Ödevler” kısmında vasıtalı bir şekilde mükellef haklarına değinilmiştir. Bunlar:

- “Genel Hükümler” (m.12-16)
- “Kişi Hak ve Ödevleri” (m.17-40)
- “Sosyal ve Ekonomik Hak ve Ödevler” (m.41-65)
- “Siyasi Hak ve Ödevler” (m.66-74)

Bütün vatandaşların temel haklarını koruma altına alan anayasal prensipler ve düzenlemeler, tesirini mükellef haklarında da göstermektedir. Anayasalarda tanzim edilen; kanunlar karşısında herkesin eşit olması, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, hak arama özgürlüğü ile başvurma hakkı prensipleri ve bunlarla alakalı hükümler, aynı anda vergileme sürecinde mükelleflerle alakalı yapılacak prosedürlerde de belirleyici, kanalize edici ve sınırlandırıcı olmaktadır. Bu nedenle, anayasalarda yükümlü hakları ile ilgili direkt düzenlemeler olmamasına karşın, genel nitelikli anayasal yargılar yükümlü haklarının da köklü temelleri olmaktadır¹⁰⁷.

Anayasa’nın m. 2’de hukuk devleti ilkesine vurgu yapılmıştır. Hukuk devleti ilkesi gereği devlet, yalnızca vatandaşların uymakla mükellef oldukları kuralları koymakla kalmaz, bununla birlikte vatandaşlara ve topluma hukuki teminatlar sağlayarak, uyulması zorunlu kurallara kendisini de bağlar¹⁰⁸.

Türkiye’de mükellef hakları konusunda Anayasada ve çeşitli kanunlarda birçok düzenleme bulunmaktadır. Anayasamızın m. 73 “Vergi Ödevi” başlığını taşımaktadır. Buna göre;

¹⁰⁷ Mutlu, s. 96.

¹⁰⁸ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s. 39.

- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir¹⁰⁹.

Mevzubahis kanuni tanzim vergileme gerçekleştirilirken göz önünde bulundurulacak ilkeleri ve aynı zamanda da vergilendirme yetkisinin anayasal hatlarını çizmiştir. Birinci fıkrada yer alan vergilemenin mali güçle orantılı yapılması eşitlik ilkesini, ikinci fıkrada adil ve dengeli bir şekilde verginin toplumda dağılımının sosyal devletin gereği olduğu, üçüncü fıkrada da verginin kanuni olması ilkesi üzerinde durulmaktadır. Son fıkrada ise vergilendirmede Cumhurbaşkanına devredilecek yetkinin hudutları belirlenmiştir¹¹⁰.

Bugünün sosyal devleti, vergilemeyi bîtaraf mali araç olarak görmemekte, aksine onu sosyal dengeyi gerçekleştirecek ve sosyal sınıflar arasındaki tansiyonu dengelemek amacı ile kullanmaktadır. Sosyal devletin gelir grupları arasındaki dengesizlikleri telafi etme, bireylerin yaşam koşullarını yaptığı faaliyetlerle daha iyi duruma getirme amacı, sosyal devletin vatandaşını kontrol etme çabasını değil, vatandaşlara birey olma hürriyetini garanti eder. Bu sebeple, kişi hak ve özgürlüklerine karışma ile toplum davranışlarını yönlendirme gayreti arasında ince bir çizgi yer almaktadır¹¹¹.

Bireylerin mali gücünü dikkate alarak yapılan vergileme, verginin genelliği ve adil şekilde dağıtımı ile birlikte kanunla konulması, yükümlü haklarının Anayasanın himayesi altında olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte hukuk devleti ve Anayasanın m. 73'nin birlikte yorumlanması ile Anayasa Mahkemesinin oluşturduğu kanunların geriye doğru yürümezliği, belirliliği ve edinilmiş haklara saygıyı; vergi yükü getiren düzenlemelerde kamunun yararının güdülmesi, ekonomik koşullar ve haklı sebep aranması ilkeleri ile olağanüstü süreçlerde vergi yükü yükleyen düzenlemeler konusunda fikir birliği yapılan ilkeler ise bir görüş oluşturmuş Anayasal düzenlemeler

¹⁰⁹ AY m. 73, 21/01/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16. maddesiyle, bu fıkrada yer alan "Bakanlar Kuruluna" ibaresi "Cumhurbaşkanına" şeklinde değiştirilmiştir.

¹¹⁰ Gülten Şişman, "Anayasa Mahkemesi Ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 4, 2016, s. 2424.

¹¹¹ Cenker Göker, "Yönlendirici Vergilendirme", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 3-4, 2011, s. 21.

olarak yükümlü haklarını koruyucu sistemler barındırmaktadır. Anayasanın yanında kanunlardan kaynaklanan reel gelirin vergilendirilmesi, tahakkuk ve dönemsellik prensipleri de yükümlülere koruyucu ve devlete verecekleri vergiler konusunda kesinlik sağlayan prensiplerdir.¹¹².

Anayasada yer almayan ancak çeşitli maddelerle korunan mükellefler için mükellef hakları bildirgesi ancak 2006 yılında Maliye ve Gelir İdaresi Başkanlığınca duyurulabilmiştir. Bu bildirmede, net ve کافی bilgi ile faaliyet verileceği, vergi ile ilgili gelişmelerde mükelleflerin bilgilendirileceği, mükelleflerin kişisel ve saklı kalması gereken bilgilerine hürmet gösterileceği, yükümlülere vergiyle ilgili muamelelerde kolaylık sağlanacağı, gerçekleştirilen işlem ve eylemlerde dengeli, yasal ve tarafsız olunacağı, yasaların doğru ve yansız uygulanacağı ve şikâyetlerin minimum sürede cevaplandırılacağı beyan edilmiştir. Aynı zamanda bildirmede OECD tarafından kabul edilen haklardan olan “olması gerekenden fazla vergi alınmayacağına” ilişkin bir iddiada da bulunulmuştur¹¹³.

2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesinin yayımlanmasındaki gaye; mükelleflerin mevcut düzenlemede bulunan haklarının görüşülerek altlarının çizilmesidir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın daha aktif ve nitelikli bir yükümlü hizmeti gerçekleştirmesi hususundaki kararlılığını ve görev anlayışındaki yenilikçiliği ile değişikliğe gösterdiği uyumu belirtmektedir. Bu bildirme her ne kadar hukuki bir bağlayıcılığı hala bulunmamasına rağmen, Türk Gelir İdaresinin yükümlü odaklı, nitelikli hizmet gerçekleştirme anlayışı çerçevesinde, saygılı ve adil olma temel prensibiyle çalışmaya, vergiyi ödemenin yalnızca bir mükellefiyet görevi değil aynı zamanda vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu farkındalığı ile kendisinden hizmet alan herkesi hoşnut etmeye ve problemleri ortadan kaldırmaya çalışmasını açıklamaktadır¹¹⁴.

Mükellef haklarının var olması gereken seviyeye çıkartılması için gelir idaresinin iş yüklerinin belirlenmesi, yükümlülere en güzel hizmeti sunabilecek birimlerin oluşturulması ve görevlilere bu konudaki eğitimlerinin verilmesi, yükümlülere verilen taahhütleri de göz önünde bulundurarak yükümlülerin vergi yönetimine güven duymalarını sağlamak; vergi idarelerinin yükümlü odaklı düzenlenmesi ve yükümlülerin problemlerine en çabuk şekilde yanıtlamaları; hızlı şekilde gerçekleştirilen yargılamanın gerçekleştirilmesi ve ombudsmanlık gibi

¹¹² Er, s.10.

¹¹³ Er, s.11.

¹¹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No:9, Şubat-2006, www.gib.gov.tr, (04.03.2018).

yükümlü haklarını koruyucu kurumların hayata geçirilmesi; yükümlü topluluklarının kurulup işler hale getirilmesi ve Dünya Mükellefler Birliğine üye olunması önerilmiştir¹¹⁵.

Ancak gerek 2006 yılında yapılan çalışmalar, gerekse de 2016 yılında başlatılan Vergi Usul Kanunu taslağında ilgili metne bir bölüm olarak konulan Mükellef Hakları ve Ödevleri başlığı altında yer alan genel ve özel hakların bir taslak olarak kalması ve tasarı haline henüz gelememesi, mükellef haklarının tek bir yasada toplanması görüşünün uygulanamayacağını apaçık ortaya koymaktadır.

Bu nedenle mükellef haklarını tek bir yasa çerçevesinde bir araya getirme gayreti yerine gerçekleştirilebilecek bir öneri olarak; Gelir İdaresi Başkanlığınca, mükellef haklarına ilişkin bütün yürürlükteki mevzuat hükümleri tasnif edilerek ve teknik kavramlardan daha çok vatandaşların anlayabileceği ortak bir dil kullanılarak “Mükellef Hakları Dizini” meydana getirilebilir ve yapılan bu çalışma bir broşür ile vatandaşlara duyurulabilir¹¹⁶.

1.3. BİREYSEL BAŞVURUYA KONU OLABİLECEK TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER

Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru konusu yapılabilecek hak ve özgürlüklerin, Anayasada düzenlenmiş olan temel hak ve özgürlükler yerine, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden AİHS kapsamında olanlar şeklinde sıralanmasından dolayı bu kısımda bu hak ve özgürlüklerin neler olduğuna değinilecektir.

1.3.1. Mülkiyet Hakkı

Mülkiyet özgürlükten doğar ve hürriyeti kullanılır yapar. Mülkiyet hakkı bir hayli fazla temel hak ve özgürlüğün kullanılabilmesinin kökenini oluşturur. Bu sebeple, genellikle, mülkiyet hakkına karışma, mülkiyet hakkı ile sıkı bağlantı içinde olan temel hak ve hürriyetlere de müdahale durumuna sebep olur¹¹⁷.

¹¹⁵ Er, s.12.

¹¹⁶ Hülya Tamzok, “Mükellef Hakları Bildirgesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 441, Mayıs 2018, s. 42.

¹¹⁷ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 150.

Mülkiyet, birey ile eşya arasında meydana gelen bağlantıdan dolayı, hukuk sistemi yoluyla eşyanın üzerinde oluşumuna müsaade edilen, muhafaza edilip düzenlenen, en genel egemenlik hakkıdır. Birey mülkiyet hakkını bulundurduğu nesneyi, idare etme, faydalanma, elden çıkarma, ortadan kaldırma hakkına haiz olduğu için herkese karşı da bu hakkın varlığını ortaya koyabilir. Diğer bütün hakların mülkiyet hakkından türemiş olduğu kabul edildiğinden, hakların aslı olarak isimlendirilen bu hak, temel hak ve hürriyetler içerisinde hayli büyük bir öneme sahiptir¹¹⁸.

Hukuksal manada mülkiyet, bireylerin aklına, birbirlerini mal sahibi olarak tanıma düşüncesi gelmesinden değil, değişimin yalnızca bireylerin sahiplik maskesini takınmaları ile muhtemel olması sebebi ile ortaya çıkmıştır¹¹⁹.

Menkul ve gayrimenkul mallar ile alacaklar, mali olan somut ve soyut her çeşit kıymet mal / mülk kavramı olarak nitelendirilmektedir. Soyut maddi varlık kavramını izah etmekte fayda bulunmaktadır. Soyut maddi varlığın mal olarak onaylanmasının koşulu, yasal beklenti olarak görünümünün olmasıdır. Yasal beklentinin ilerleyen dönemlerde bulunacağı konusunda bireysel bir beklenti değil, somut nitelikte yasa maddesinin veya bir hüküm gibi hukuki bir dokümana dayanması gerekmektedir. Örneğin bir işletmenin hedef kitlesi için, rutinde kullanılan taksitli satışlar mülkiyet hakkının oluşması için yasal beklenti oluşturur. Birikimler, mülkiyet hakkı kapsamında sayılmaktadır. Bununla birlikte soyut maddi varlıkların ulusal kanunlara uygun şekilde elde edilmiş olması gerekmektedir. AİHM, kanunlara aykırı elde edilmiş soyut maddi varlıkların, “*hakkın kötüye kullanılmaması ilkesi*” gereğince Sözleşme kapsamında görmemektedir. Sözleşmeye göre, vergiler ve para cezaları da mülkiyet hakkının içinde sayılmaktadır. Bununla birlikte enerji ve doğal güçler, fikri ve sınai mülkiyet hakları, bitkiler, tazminatlar, alacak hakları da mülkiyet hakkına konu olabilmektedir¹²⁰.

Birey hakkı olarak mülkiyet hakkı, kesinleşmemiş fikirsal arka planına karşın, pek çok anayasa ve uluslararası insan hakları anlaşmasında kendine yer edinmiştir. Nitekim Anayasanın m. 35’de de mülkiyet hakkı tanımlanmış ve teminat altına

¹¹⁸ Melek Acu, “Bireysel Başvuruya Konu Edilebilecek Haklar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 110, 2014, s. 424.

¹¹⁹ Burak Gemalmaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, Beta Basım, İstanbul, 2009, s. 181.

¹²⁰ Acu, s.42.

alınmıştır. Anayasal mülkiyet hakkı düzenlemesi, AY m. 35'deki regülasyona dayanmaktadır¹²¹.

Madde 35- *“Herkes, mülkiyet ve miras hakkına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.*

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.”

Aynı şekilde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS)¹²² ek birinci Protokol'ünün birinci maddesinin ilk paragrafında, hem gerçek hem de hukuksal düzenleme ile kişilik kazanmış tüzel kişilerin sahip olduğu mülkiyet hakkına herkesin ehemmiyet göstermesi zorunluluğunu açıklamaktadır. Bu aynı zamanda hükümetlerin ülke sınırları içerisinde bu hakkın dokunulmazlığını sağlama mecburiyeti anlamına gelmektedir. Mezkûr maddede, mülkiyet hakkına uygulanabilecek müdahaleler ve bu müdahaleler gerçekleşecekken riayet edilmesi gereken genel kurallar da belirtilmektedir. Bu sınırlamanın kamu yararı amacıyla gerçekleştirilmesi, müdahalenin ulusal ve uluslararası hukuka mutabık olması ve kamu yararı amacı ile kullanılan vasitanın akla uygun bir orantılılık ilişkisi içerisinde yer alması, ayrıca devlete, mülkiyetin kamu yararına mutabık kalınacak şekilde kullanılmasını denetleme hakkını vermektedir¹²³.

Aynı maddenin ikinci paragrafında, ulusların kamu yararı perspektifinde hükümdarlıklarından kaynaklanan haklarını vurgulamaktadır. Bu haklar *“mallar, vergiler, para cezaları ve diğer yükümlülükler”*dir. Bu düzenlemeden imtiyazları ifade eden kavramların da, mülkiyet hakkının öğeleri arasında yer aldığı anlaşılmaktadır.

AİHS'nde yer alan bu hükümler hiçbir şekilde, mülkiyetin toplum faydasına uygun olarak kullanılmasını kontrol altına almak, vergiler ile diğer benzeri kamu gelirlerinin veya cezaların ödenmesini temin etmek için devletin yapılması icap eden kanunları yürürlüğe koyma erkini ortadan kaldıramaz hükmünü içine alan 1. maddesiyle korunmaktadır. Bu hüküm bir yanıyl devlete vergiler konusunda zaruri tüm önlemleri alma hakkı tanırken, diğer yandan da bu önlemlere karşı kişiyi

¹²¹ Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 6**, Avrupa Konseyi Ankara, Nisan 2018, s. 1.

¹²² Avrupa Konseyi tarafından hazırlanarak 04/11/1950 tarihinde Roma'da kabul edilip imzaya açılan “İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Koruma Sözleşmesi” (No. 005, “Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms”), 03/09/1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye AİHS'i 04/11/1950 tarihinde imzalamıştır ve Protokol No. 1 ile birlikte, 10/03/1954 tarih ve 6366 sayılı “İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve Buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun”u çıkartarak onaylamıştır, (RG, 19/03/1954, s. 8662). Aynı Resmi Gazete'de, Sözleşmenin Türkçe resmi çevirisi ve orijinal metni yayımlanmıştır. Sözleşmenin onay belgesi 18/05/1954 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterli ğine depo edilmiş ve Sözleşme bu tarihten itibaren Türkiye bakımından yürürlüğe girmiştir.

¹²³ Acu, s.424.

korumakta ve onu en köklü insan haklarından biri olan mülkiyet hakkının süjesi yapmaktadır¹²⁴.

Görüldüğü gibi hem AİHS’de hem de Anayasa’da mülkiyet hakkının düzenlenme şekli birbirine paralellik göstermektedir ve her iki düzenlemeye göre de mülkiyet hakkı mutlak değil çerçevesi çizilebilen bir hak olarak oluşturulmuştur. Ancak gerek AİHM gerekse de Anayasa Mahkemesi (AYM) görüşüne göre, mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına özgü müdahalelerin kabul edilebilir sayılabilmesi için aşikâr olan ölçütlerin bulunması gerekmektedir¹²⁵.

Mutlak bir hak niteliğinde olan mülkiyet hakkının sınırlandırılmasında temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kullanılan ölçüt olan AY md. 13’teki ölçütler dikkate alınmaktadır.

Anayasa’nın “Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması” kenar başlıklı m. 13’ne göre;

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 olamaz¹²⁶.

demektedir.

1.3.2. Adil Yargılanma Hakkı

Anayasalarda teminat altına alınan temel hak ve özgürlüklerin devletin tüm işlevlerinde korunması gerekmektedir. Bu sebeple yargıda da temel haklar muhafaza altına alınmalı, yargılananın bu temel haklara mutabık şekilde yapılması gerekmektedir. Mahkemelerin sorumluluğu gerçek hukuki muhafazayı sağlayabilmektir. Adil yargılanma hakkı gerçek hukuki korumayı da kapsamaktadır. Aksi halde hukuk devletinde yargılama sağlanamamış olur¹²⁷.

Hukukun üstünlüğü prensinin en köklü faktörü olan adil yargılanma hakkı, AY m. 36’de ve İHAS m. 6/f.1’de düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre, medeni hak ve sorumluluklara ilişkin anlaşmazlıklar ve suç isnadı olan durumlarda adil yargılanma hakkının zarara uğratılıp uğratılmadığı AYM’nin ve İnsan Hakları Avrupa

¹²⁴ Suat Şimşek, “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 159, Temmuz-Aralık 2010, s.324.

¹²⁵ Yüce, Mehmet. **Anayasa Mahkemesi ve AİHM Kararları Işığında Vergi Davalarında Bireysel Başvuru (Anayasa, AİHM) Rehberi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, s. 277.

¹²⁶ AY m.13.

¹²⁷ Hakan Pekcanıtez, “Medeni Yargıda Adil Yargılama”, **İzmir Barosu Dergisi**, Nisan, 1997, Sayı: 2, s. 37.

Mahkemesi'nin (AİHM) görev sahasına girmektedir. Adil Yargılanma hakkı kişilere yargılanma aşamasında bir dizi usuli teminatlar sağlarken, devlete de yargılamanın adalete uygun ve tarafsız yapılması mesuliyetini yüklemektedir¹²⁸.

Adil yargılanma hakkına ilk defa 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Sözleşmesi'nin m. 9'de rastlanmaktadır; takip eden dönemde hızla hem ulusal hem de uluslararası hukuka yayılmış; pek çok ülkenin Anayasasında ve uluslararası sözleşmelerde yerini almıştır¹²⁹.

1982 Anayasası'nın ilk halinde, öteki hakların aksine adil yargılanma hakkı yer almamıştır. 2001 yılında gerçekleştirilen anayasa reformu ile beraber Anayasada m. 36/son'da "*herkes adil yargılanma hakkına sahiptir*" biçiminde bir yargıya yer verilmiştir. Bununla birlikte, Anayasa'nın temel haklar kısmında olmayıp yargı kısmında yer alan ve öğretide "*temel hak benzeri*" şeklinde karşılık bulabilecek bazı düzenlemeler de adil yargılanma hakkının teminatlarının var olduğu görülmektedir. Sözgelişi, "*Mahkemelerin Bağımsızlığı*" başlıklı m. 138'de ve bunu destekleyen m. 139 ve 140, "*masumiyet karinesi*"ni düzenleyen m. 38, "*Duruşmaların Açık ve Kararların Gerekçeli Olması*" başlığını taşıyan m. 141 bu türden düzenlemelerdir¹³⁰.

Yargılamanın değişmeyen süjesi "insan"dır. Yargılama aşamasında, kanunların ve uygulamanın verimliliğini öne çıkarması, adaletin tahakkuk etmesi ihtimalini de sağlamlaştırmaktadır. Günümüzde, "son söz sanığındır" veya "davalıdır" söylemi çok fazla önem arz etmemektedir. Yargısal etkinliğin, ilk atak ile beraber başlatılması ve bütün yargılama süresince devam ettirilmesi gerekmektedir. Artık bireyler, adaletin esasta sağlandığı hipotezi ile yetinmemekte, görünürde de adaletin sağlanmasına şahit olmak istemektedirler. Bu anlayış, kısaca "adil yargılanmayı talep etme hakkı" kavramıyla özetlenebilmektedir¹³¹.

2001 yılında yapılan değişikliklerle anayasada yer almaya başlayan adil yargılanma hakkının tanımlanmamasının ve dolayısıyla bu hususta küresel

¹²⁸Rıza Türmen, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Adil Yargılanma Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adil Yargı Sempozyumu**, 26-27 Eylül 2003, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004, s.39; Deniz Aktaş, "Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararlarında Vergi Uyuşmazlıklarında Adil Yargılanma Hakkı (2013-2016 Yılları Arası)", **Sekizinci Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu (Bildiri Kitabı)**, (Ed. Nuray Aşçı ve Selin Ovalıoğlu), On İki Levha Yayıncılık A. Ş. 1. Baskı, İstanbul, 2018, s. 188; Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 35. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s. 81; Volkan Özgüven, "Adil Yargılanma ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-I", **Vergi Sorunları**, Sayı: 197, Şubat, 2005, s.193.

¹²⁹Volkan Özgüven, "Adil Yargılanma ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-I", **Vergi Sorunları**, Sayı: 197, Şubat, 2005, s.191.

¹³⁰Tolga Şirin, **Bireysel Başvuru Usul Hukuku Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 7**, MRK Baskı, Ankara, 2018, s. 85.

¹³¹Güney Dinç, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Adil Yargılanma Hakkı**, İnsan Hakları Kitaplığı Dizisi: 2, İzmir Barosu Yayınları, İzmir, 2006, s.9.

standartlara atıf yapmanın önemi, kendini özellikle 2004 yılında yapılan Anayasa değişikliğinde göstermiştir. 2004 yılında 5170 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişikliğe göre; temel haklarla bağlantılı uluslararası anlaşmalar ve kanunların aynı hususta aynı mevzuda başkaca yargılar içermesi durumunda, anlaşma hükümlerinin temel alınacağına ilişkin bir düzenleme getirilmiştir¹³².

Anayasa Mahkemesi, İHAS çerçevesindeki anayasal hakları ve muhtevasını belirlerken Anayasada bulunmayan ama İHAS’de bulunan kurallar ve teminatları İHAS’e uygun yorum perspektifinde anayasallık blokundan saymaktadır. Sözgelisi, Anayasanın m. 36’de adil yargılanma hakkının tanımı ve öğeleri yer almadığı halde, adil yargılanma hakkını düzenleyen İHAS m. 6’daki öğeleri Anayasaya taşımıştır¹³³.

Adil yargılanma hakkı; herkesin, önceden bilinen hukuk kuralları karşısında, adil bir yargılama aşamasından geçerek yargılanmasının gerçekleştirilmesidir. Bu bakımdan bireyin hem özel hukuk mahkemelerinde hem idare mahkemelerinde hem de ceza mahkemelerinde yargılanmasında tabii olacağı esasları düzenlemektedir. Adil yargılanma hakkı kişinin yer aldığı her çeşit davayı değil, AİHS’nin m. 6 ilk cümlesinde açıklanan medeni hak ve sorumluluklarla ilgili davaları kapsamaktadır. Adil yargılama yapabilmek için; “*yargı yeri önünde hak arama hakkı*,” “*yasalar ve yargı yerleri önünde eşit olma hakkı*,” “*kanunla kurulmuş yetkili, bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından yargılanma hakkı*,” “*makul sürede (gereksiz gecikme olmaksızın) yargılanma hakkı*,” “*aleni duruşma hakkı, gerekçeli karar hakkı*,” “*hakkaniyete uygun yargılanma (adil duruşma) hakkı*” ve “*duruşmada hazır bulunma hakkı*” gibi hakların sağlanmış olması gerekir¹³⁴.

Anayasa’nın m. 138’de¹³⁵ suç ve cezalara ilişkin esaslar düzenlenerek, adil yargılanma ilkesini oluşturan unsurlar kurallaştırılmıştır. Anayasa’nın 138. maddesinde mahkemelerin bağımsız olduğu, hakimlerin görevlerinde bağımsız olduğu vurgulanarak adil yargılanma kurumunun olmazsa olmaz koşulu olan yetkili ve bağımsız mahkeme tanımlanmıştır.

Hâkimler görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasa’ya, kanuna ve hukuka uygun olarak, vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler. Hiçbir organ, makam, merci veya kişi yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez; tavsiye ve telkinde bulunamaz. Görülmekte olan bir dava hakkında, yasama meclisinde yargı yetkisinin

¹³² Oya Boyar, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adli Yardım ve Adil Yargılanma Hakkı, **Disiplinlerarası Yaklaşımla İnsan Hakları**, (Ed. Selda Çağlar), Beta Basım, İstanbul, 2010, s. 188.

¹³³ Sibel İnceoğlu, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Türkiye ve Latin Modelleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 239.

¹³⁴ Acı, s.416.

¹³⁵ “Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.” hükmü yer almaktadır.

kullanılması ile ilgili soru sorulamaz, görüşme yapılamaz veya herhangi bir beyanda bulunulamaz. Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir surette değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez¹³⁶.

Anayasa'nın m. 142'de bağımsız mahkemenin kanunla kurulacağı düzenlenmiştir.

Sosyal bir hukuk devletinde hakimin taşımak zorunda olduğu görev, bireylerin haklarının, küresel adaletin, insanlığın ortak inancının ve hukukun üstünlüğü prensibi ışığında bireyleri adalet sınırları içerisinde birleştirmektir. Hukuk devletinde tek bir kişinin bile hak ve özgürlüklerinin adaletsiz ve hukuksuz bir biçimde ihlal edilmesi yalnızca o kişinin değil, bütün toplumun hak ve özgürlüklerinin çiğnenmesi anlamına geleceğinden, hakimlerce gerçekleştirilen yargılamanın adil olması gerekmektedir¹³⁷.

Adil yargılanma ilkesinin gerçekleşebilmesi için mahkemenin kanunlarca tanınmış bir mahkeme olması gerekmektedir. Bu kavram, mahkemelerin kuruluş ve sorumluluk alanları ile takip edeceği yargılama usulünün, yönetim tarafından değil, yasama organınca uyumsuzluk doğmadan önce belirlenmiş olmasını ifade eder. Anayasanın m. 142'e göre de *"Mahkemelerin kuruluşu kanunla düzenlenir"*. Mahkemelerde iş gören kimselerin de bağımsız olması gerekir. Bağımsızlık hakimin yargı haricinde her türlü yabancı merciinin tesirine karşı bir savunmadır. Mahkemenin bağımsızlığı denildiğinde, üyelerinin görevlendirilmesi ve görevden alınma şekli, görev süresi, üyelere komut verebilecek bir kurumun olup olmaması, üyelerin her çeşit etkiden korunmasını sağlayacak tedbirin alınıp alınmadığı ve mahkemelerin özgür bir görünüm verip vermediği soruşturulmaktadır. Anayasanın m. 38'e göre, *"hakimler görevlerinde bağımsızdır"*lar ve m. 159'e göre, *"hakimlerin tayin, nakil, terfi, izin gibi özlük işlerinde karar verme yetkisi, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kuruluna aittir"*¹³⁸.

Bir tanım yapmak gerekirse, adil yargılanma hakkı; hukuk devletinin köklü öğelerinden olan, adaletin tarafsız bir şekilde dağıtılmasını talep hakkını kişilere tanıyan, usule ilişkin teminattır¹³⁹. Adil yargılanma açısından en önemli husus, *"yargılanmanın sonucunun adilliği değil, adil bir karar verilebilmesi için gerekli olan"*

¹³⁶ AY m. 138.

¹³⁷ Gülnur Erdoğan, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s.98.

¹³⁸ Pekcanitez, s.40.

¹³⁹ Özgüven, , s.194; Süha Tanrıver, "Hukuk Yargısı (Medeni Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 53, 2004, s. 192.

usullerin ve koşulların yerine getirilip getirilmediği”dir. Yani adil yargılanma hakkında ulaşılan sonuç değil, bu sonuca varılırken kat edilen yol problem edilmektedir¹⁴⁰.

Adil yargılanma hakkı, hukukun egemenliğine dayalı demokratik hukuk devletlerinde kişinin kendisiyle ilgili yargılama aşamalarında adil bir hüküm verilebilmesi için zorunlu olan ön koşulların gerçekleştirilmesini isteme hakkıdır ki bu da devlete yargılamanın doğruluğa uygun ve tarafsız bir şekilde yerine getirilmesi sorumluluğu verir. Adil yargılanma hakkı, adaletin dağıtımı ile değil adaletin “adil” dağıtımı ile alakalıdır. Yani yukarıda da belirtildiği gibi AİHS yargılama sonunda varılan sonuçtan çok yargılama aşaması ile alakalı bir sorgulamayı mümkün kılar ve bireyin yargılanması için uygun ve etkin olanaklar verilerek yargılanmasını öngörür¹⁴¹.

Adil yargılanma hakkının, üç köklü fonksiyonu vardır¹⁴²:

1. Adil yargılanma, devletin yargı işlevinin kendisi tarafından kısıtlanması anlamına gelir ve bu şekilde yargılamanın dürüst ve tarafsız bir şekilde gerçekleştirilmesi hedeflenir.

2. Adil yargılanma hakkı, yargılamaya taraf olanların yalnızca obje şekline gelmesini engeller ve bu şekilde, onların yargılamaya ve yargılama sonunda verilen kararda etkili olabilmelerine imkân verir.

3. Adil yargılanma hakkı, bundan başka, yargılama safhasında oluşabilecek ağır insan hakları ihlallerine engel olmada bir emniyet supabı görevi görür.

Adil yargılanma hakkı, ne belirli bir yargılama şekliyle ne de yargılamanın belirli bir bölümüyle sınırlandırılmıştır. Bu hak, davanın en başında açılması ile başlayan ve verilen kararın şekli anlamda kesinleşmesi ile sona eren prosesin tümüne egemendir; üstelik hükümden sonra da, cebrî icranın bütünüyle ortaya konulmasına kadar mevcudiyetini sürdürür¹⁴³.

1.3.2.1. Mahkemeye Erişim Hakkı

Hukuk kuralınca muhafaza edilen bir hak üzerine oluşan uyuşmazlık ile hukuk kuralınca tesis edilmiş hukuki denge bozulmakta ve toplumsal barışın tekrar oluşturulabilmesi adına uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması gerekmektedir. Hukuki dengenin tekrar oluşturulabilmesi adına, genellikle yargı kuruluşlarına başvurularak,

¹⁴⁰ Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, **Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi Ve Geliştirilmesi**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2015, s. 97.

¹⁴¹ Yaltı, s.81.

¹⁴² Tanrıver, s. 192.

¹⁴³ Tanrıver, s. 193.

uyuşmazlığın ortadan kaldırılması istenmektedir. Yargı kuruluşlarına başvuru ile anlaşmazlık, taraflar arasındaki bir problem olmaktan çıkmakta ve yargı kuruluşlarını da içine alır hale gelmektedir. Bu aşamada taraflar ve toplum, yargı kuruluşlarından uyuşmazlık hususunda ikna edici ve adil bir çıkış yolu beklemektedir¹⁴⁴.

Hak arama özgürlüğünün doğal bir görünümü olan mahkemeye erişim hakkı, hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü prensiplerine işlerlik sağlamaktadır. Çünkü hukuk devleti, devletin, kanunların emrettiği kurallara bağlı olmasının yanı sıra, kişilere yargısal denetim teminatının verilmesini de gerekli kılmaktadır. Bu sebeple, Anayasa ya da kanunda yer alan bir hakkın ihlal edildiğini ileri süren herkes, mahkemeye başvurabilmektedir¹⁴⁵.

Uyuşmazlıkla sekteye uğrayan sosyal dengenin tekrar tesis edilebilmesi, tarafların kendi haklarının kendileri tarafından korunmasının önlenmesi ve sosyal menfaatlerin muhafaza edilebilmesi için uyuşmazlığın taraflarına, uyuşmazlığın ortadan kaldırılabilmesi için belli makamlara müracaat hakkının, ya da daha iyi bir ifadeyle, hak arama hürriyetinin verilmesi oldukça önem taşımaktadır. Bu sebeple, bireylere bir yargı yerine müracaat ederek, bu yerden hukuken korunma istenebilmesinin bir temel hak olarak onaylanması gerekmektedir. Mahkemeye erişme hakkı yalnızca ilk derece yargı makamlarına dava açma hakkını değil, eğer ülkenin hukuk sisteminde üst başvuruda veya temyizde bulunma (kanun yollarına başvurma) olanağı bulunuyorsa, üst mahkemelere başvurma hakkını da ihtiva etmektedir¹⁴⁶.

Mahkemeye erişim hakkı, en yaygın manası ile bir mahkeme yargısı elde edebilme hakkının teminat altına alınmasıdır. Bir başka ifadeyle, medeni hak ve sorumluluğa ait anlaşmazlığın tarafı olan kişiler için mahkemede dava açabilme ve görülecek bu dava sonucunda bir yargı verilmesi hakkını talep etmeyi ifade eder¹⁴⁷.

Mahkemeye erişim hakkı İHAS'de m. 6'de açıkça düzenlenmişse de, maddenin ilk fıkrasından bu hakkın "Adil Yargılanma Hakkı" sınırları içerisinde tanındığı anlaşılmaktadır. Nitekim m. 6'nin 1. fıkrasında: " *Herkes... bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının dinlenmesini istemek hakkına sahiptir.*" denildiğinden, davanın adalete uygun bir şekilde bir mahkeme tarafından

¹⁴⁴ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özkes, **Medeni Usûl Hukuku**, 8. Bası, Ankara, 2009, s. 41.

¹⁴⁵ Gökhan Çayan, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Mahkemeye Erişim Hakkı", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 28, Ekim 2016, s. 237.

¹⁴⁶ Erdoğan, s. 61; Osman Doğru ve Atilla Nalbant, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar**, Şen Matbaa, Ankara, 2012, s. 620.

¹⁴⁷ Çayan, s. 238.

görülebilmesi için, birinci şart kişinin savlarını ifade edebilme imkanının tanınması gerekmektedir. Bu sebeple, “Mahkemeye Başvurma Hakkı” sözleşme metninde alenen ifade edilmemişse de, gizli olarak bu hakkın da öncelikle kabul edildiğini düşünmek doğru olmaktadır¹⁴⁸.

Sözleşmenin m. 6’nin ilk fıkrasında yer alan mahkemeye başvurma hakkı ile, sözleşmenin m. 13’de yer alan “Etkili Başvuru Hakkı” başlıklı metninde yer alan *“İşbu sözleşmede tanınmış hak ve özgürlükleri ihlal edilen her şahıs... ulusal bir makama fiilen başvuru hakkına sahiptir.”* ifadesinde bulunan hak çakışmaktadır.

Fakat, sözleşmenin m. 6 ve 13’üncü bentleri iki açıdan birbirinden ayrılmaktadır. Evleviyetle, muhteviyatı itibarıyla iki hak arasında farklılıklar yer almaktadır. M. 13’de yer alan haklar sözleşme tarafından tanınan bütün hakları kapsamaktayken, m. 6/1’de yer alan haklar sadece medeni hak ve sorumlulukları suç isnadı olarak saymaktadır. Bu sebeple, m. 6’nin koruma altına aldığı alan daha dardır. Fakat diğer yönden, m. 13’den farklı olarak, medeni hak tarifi sadece sözleşmede kabul edilen haklarla sınırlı olmadığı için de “Adil Yargılanma Hakkı”nın muhteviyatı daha geniş olabilmektedir¹⁴⁹.

Mahkemeye erişim hakkı, 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın m. 36, 40/ 2 ve 125/ I maddelerinde düzenlenmiştir. Anılan hükümlere göre,

Madde 36: 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. Madde 40/ 2: Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.

Madde 125/ 1: İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır...¹⁵⁰

Anayasada yer alan düzenlemelerle anayasal sınırlar içerisinde hak arama hürriyeti teminat altına alınmış olmakla birlikte, aynı zamanda yasal vasıtalara başvurma yoluyla hak arayacak kişilerin faydalanmalarına olanak verecek ortamı ve sistemi oluşturma, devlete bir görev olarak verilmiştir. Zaten bu husus hukuk devleti olmanın gereğidir¹⁵¹.

¹⁴⁸ Volkan Özgüven, “Adil Yargılanma ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-I”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 197, Şubat, 2005, s.195.

¹⁴⁹ Özgüven, s.196.

¹⁵⁰ AY m. 36, 40/2, 125/1.

¹⁵¹ Yaşar Demircioğlu, **Medeni Usul Hukukunda İnsan Hakları ve Adil Yargılanma Güvenceleri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 106.

Ancak mahkemeye erişim hakkı her hak gibi, kesin bir hak değildir. Bu hakkın da kısıtlanması için devletlere takdir yetkisi verilmiştir. Bu bağlamda, anayasanın m. 13'si¹⁵² kısıtlamaları hükme bağlanmıştır¹⁵³.

Mahkemeye erişim hakkının gerek anayasada gerekse de yasada düzenlenmiş olması, bu hakkın teminat altına alınması bakımından tek başına kâfi değildir. Bundan başka bireylere hak arama için gerçekten mahkeme önünde gidebilme olanağının da tanınmış olması gerekmektedir. Ancak bu durumda dahi mahkemeye erişim hakkının olduğu söylenemez. Bir başka ifade ile bireylere anayasa ve yasalarla mahkeme önüne fiilen gidebilme olanağının tahsis edilmiş olması mahkemeye erişim hakkını tek başına teminat altına almaz. Zira mahkemeye erişim hakkının etkin bir şekilde kullanılabilmesi de gerekmektedir¹⁵⁴.

Mahkemeye erişimi aşırı derecede güçleştiren ya da olanaksız hale getiren uygulamalar da mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir. Dava açma ya da yasal yollara başvurmak için belli sürelerin verilmiş olması, bu süreler bireyin dava açmasını imkânsız hale getirecek ölçüde kısa olmadığı müddetçe hukuki belirlilik ilkesinin bir gereğidir ve mahkemeye erişim hakkına aykırılık oluşturmaz. Ancak, öngörülen süre şartlarının açık bir şekilde hukuka aykırı olarak yanlış gerçekleştirilmesi veya doğru olmayan bir şekilde hesaplanması sebebiyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği kabul edilmektedir¹⁵⁵.

1.3.2.2. Hakkaniyete Uygun Yargılama Hakkı

Hakkaniyet uygun yargılama ile ifade edilmek istenen, eşitlik prensibi ile kurulmuş olan hukukî dinlenilme (iddia ve müdafaa) hakkının kullanımının gerçekleştirilmesinin temin edilmesidir. Bu nedenle hakkaniyete uygun yargılamadan bahsedebilmek için, şu iki konunun bir arada gerçekleştirilmiş olması koşulu aranmaktadır. Bunlar¹⁵⁶:

1. Hukukî dinlenilme hakkının (iddia ve savunma hakkının) teminat altına alınmış bulunması,

¹⁵² "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplerle bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."

¹⁵³ Özgüven, s.197.

¹⁵⁴ Çayan, s. 238.

¹⁵⁵ Yüce, s. 251.

¹⁵⁶ Tanrıver, s. 204.

2. Eşitlik kökenine dayalı olarak bu hakkın tasarrufunun sağlanması; buna yaraşır ortamın yaratılmış olmasıdır.

Hukuki dinlenilme hakkının temel dayanağını Anayasanın m. 36'nin 1. fıkrasında görmek mümkündür: *"Herkes, meşru vasıta ve yollarla faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Bu düzenlemenin medenî usul hukukunda somutlaşmış biçimini, hukukî dinlenilme hakkı oluşturur"*.

Diğer bir deyişle kişinin susma ve kendisini suçlayıcı delil sunmama hakkı açıkça Anayasada korunmaktadır. Mevzubahis hüküm sadece kendini değil yakınlarını da kapsayan geniş bir içeriğe sahiptir¹⁵⁷.

Dinlenilme hakkı doğrusu davanın taraflarına "makul bir sürede" ve "makul bir şekilde" nefsi müdafaasını ifade edebilme imkânının sağlanmasını ve olayın mahiyetine göre davanın duruşma görülerek yapılmasını ifade etmektedir. Gerek hukuki süreç gerekse de idari süreç nihayete erdiğinde kişinin mülkiyetinden mahrum kalmasına neden olan, mülkiyetine dokunan, direkt ya da direkt olmayan mülkiyet üzerine sorumluluk getiren tüm koşullar karşısında gerçek ve tüzel kişilere çeşitli kanallar yoluyla uygun bir bildirim yapılması ve kendilerine dinlenilme hakkı tanınması hukuki yordama uygun yargılama sürecinin elzem unsurlarındandır¹⁵⁸.

AlHS'nin m. 6'den anlaşıldığı üzere, hakkaniyete uygun yargılanma hem medeni hak ve yükümlülükleri, hem de ceza yargılamasını karara bağlayan yargılamaları kapsar¹⁵⁹. Hakkaniyete uygun bir yargılama için yargı mercileri tarafından sunulan iddiaları ve gösterdikleri kanıt niteliğindeki belgeleri gereği gibi araştırmak zorundadır. Sözleşmenin m. 6'nde, delillerin kabul edilebilirliğine ilişkin prensipleri düzenleyen net bir kural bulunmamakla birlikte, bu durum yargı mercilerinin, davanın taraflarınca iddia edilen iddiaları ve beyan edilen delilleri gereği gibi araştırma mecburiyetini ortadan kaldırmamaktadır¹⁶⁰.

Anayasada da hakkaniyete uygun yargılamanın gerçekleştirilmesini sağlamak adına düzenlenmiş hükümler bulunmaktadır. Bunlar;

¹⁵⁷ Sibel İncooğlu, "Adil Yargılanma Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, (Ed. Sibel İncooğlu), Şen Matbaa, Ankara, 2013, s. 253.

¹⁵⁸ Erkan Aydın ve Kadir Ayyıldırım, "Vergiye İlişkin Tebligat İşleminin Adil Yargılanma İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi", **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 165, 2018, s. 2610.

¹⁵⁹ Özgüven, s.199.

¹⁶⁰ Yüce, s.256.

AY. m. 38'nin 4. ve 6. fıkralarıdır. Bu fıkra hükümlerine göre; *“Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.*

Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.”

Ay. m. 39 – Kamu görev ve hizmetinde bulunanlara karşı, bu görev ve hizmetin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılan isnatlardan dolayı açılan hakaret davalarında, sanık, isnadın doğruluğunu ispat hakkına sahiptir. Bunun dışındaki hallerde ispat isteminin kabulü, ancak isnat olunan fiilin doğru olup olmadığının anlaşılmasında kamu yararı bulunmasına veya şikâyetçinin ispata razı olmasına bağlıdır¹⁶¹.

Hakkaniyete uygun yargılamanın diğer öğeleri Anayasa'nın m. 141'de 3. fıkrada net bir şekilde düzenlenmiştir. Buna göre; *“Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır”*. Bu yargı aynı zamanda Cumhuriyetin temel organları bölümünde yargı kısmında mahkemelerin uyması zorunlu olan sorumluluk olarak düzenlenmiştir. Aleni bir şekilde bir hak olarak tasnif edilmemiş olsa bile, Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının tamamlayıcısı hükmündedir¹⁶².

Hukuki dinlenilme hakkı, davanın taraflarına aittir; bu sebeple davanın taraflarının gerçek ya da tüzel kişi olmasının arasında bu anlamda bir farklılık mevcut değildir. Hukuki dinlenilme hakkı, yargılamayla ilgili köklü bir hak olması, birey onuruna saygıyla alakasının bulunması, davanın taraflarını yargılamanın objesi değil, öznesi haline getirmesi sebebiyle, vatandaş olmayanlara, hatta vatansızlara da tanınması gereken bir haktır; bununla birlikte bu hakkın yabancılara tanınması “karşılıklılık” şartına bağlı kılınamaz¹⁶³.

Hukuki dinlenilme hakkı, yalnızca adlî yargı içerisinde medeni yargıda değil, aynı zamanda, ceza yargısı ile ve diğer yargı çeşitlerinin bütünü için de hüküm ifade eden temel bir haktır. Bu hak, gerek dava öncesinde gerekse de dava esnasında istenen geçici hukukî himaye tedbirleri için de (ihtiyati tedbir, delil tespiti, ihtiyati haciz) geçerlidir. Ancak gecikmesinde mahzur bulunan, acele olarak yerine getirilmesi gereken bazı hallerde karşı taraf çağırılıp dinlenmeden de, kalıcı olmayan hukuki himaye önlemlerini öngören kararlara varılabilir. Bu şekilde bir karar alınması, hukuki dinlenilme hakkının ihlali olarak kabul edilmez. Çünkü kendisi yokken hakkında hukuki himaye tedbiri alınan kimse, sonrasında tedbiri öngören yargı kararına itiraz

¹⁶¹ AY m.39.

¹⁶² İnçeoğlu, s. 254.

¹⁶³ Tanrıver, s. 205.

edebilmekte ve başlangıç aşamasında kendisine kullandırılmamış hukuki dinlenilme hakkını daha sonraki aşamada kullanabilmektedir¹⁶⁴.

Tüm bu gerekçelerle adil ve hakkaniyete uygun yargılama nedeniyle yargı fonksiyonunu üzerine alan devletin, bu görevini en adil biçimde yerine getirmesi muhtemel olabilecek ve toplumda yargıya inanç artacak; hukuki sulh sağlanabilecektir. Adaletin ve hukuki güvenliğin gerçekleştirilebilmesi ve hilesiz yargılanma hakkı, temel haklarının bir gereğidir. Adil ve hakkaniyete uygun yargılama ilkesi, yargılamanın başlamasından sona ermesine kadar devam eder¹⁶⁵.

1.3.2.3. Aleni Yargılanma Hakkı

Aleni yargılanma hakkı, yargılamanın kamu aracılığıyla denetlenmesine imkân vermesi ve bu sayede keyfiliğe engel olması ve yargılamaya demokratik bir tabiat kazandırması nedeniyle adil yargılanma hakkının unsurları arasında bulunmaktadır¹⁶⁶. Yargılama hukukunun küresel ölçütlerinden birini meydana getiren bu hükmün gayesi yargılamada “şeffaflık”; bir başka anlatımla, adli sistemin işleyişinde kamu denetiminin gerçekleştirilmesi, “keyfiliğe” uygun gizli yargılamaya engel olmaktır. Yargılamada adil olunmasının gerçekleştirilmesi ile bir taraftan mahkemelere olan itibar artacak; diğer yandan da gizlilikten doğabilecek keyfi işlemler engellenerek AİHS’nin m. 6’de ki amaç olan “adil yargılanma” temin edilmiş olacaktır¹⁶⁷.

Adil yargılanmanın ilkelerinden biri olan aleniyetten kastedilen, davanın tarafları dışında dileyen herkesin, yargılamanın meydana geldiği, duruşmaların yapıldığı oturumların düzenlendiği alana girip, bizatihi yargılamayı takip edebilme imkânına sahip olmasıdır. Anayasa m. 141’in birinci fıkrasında yer alan “*Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır.*” yargısı ile davanın icrasında kuralın aleniyet olduğuna apaçık vurgu yapılmıştır. Bu aleniyete doğrudan aleniyet denmektedir. Aleniyet prensibi, keyfiliğin önüne geçer; yargının kamu tarafından sınanmasına olanak verdiği için yargıda şeffaflığı gerçekleştirir; toplumun yargıya olan

¹⁶⁴ Tanrıver, s. 206.

¹⁶⁵ Serhat Kaşıkara, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkı ve Türkiye**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s. 153.

¹⁶⁶ Ramazan Arslan ve Süha Tanrıver, **Yargı Örgütü Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s.184.

¹⁶⁷ Mah. K., Pretto et autres/İtalya, 8.12.1983, §. 21; Axen/Almanya, 8.12.1983, A 72, §.25; Sutter/İsviçre, 22.2.1984, A 74, §.26; Campbell et Fell/İngiltere, 28.6.1984, A 80, §.90. (Aktaran Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s.288).

inancını arttırıcı bir fonksiyon görür ve yargılamaya demokratik bir ayrıcalık kazandırır. Dolaylı yoldan gerçekleşen aleniyet ise, yargılamaların televizyon, gazete ve radyo gibi basın yayın vasıtaları ile geniş bir alana duyurulmasıysa, adil yargılanma hakkının bir ögesi özelliğini taşımamaktadır. Bu sebeple, duruşmalar esnasında ses ve görüntü kayıtlarının alınması ile fotoğraf çekimi gerçekleştirilmesi İHAS'nin m. 6'nin öngördüğü haliyle adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak görülmemektedir. Bunun da bir sonucu olarak pek çok Avrupa ülkesinde, basının duruşmaların görülmesi aşamasında, fotoğraf çekmesi, görüntü ve ses kaydı alıp ardından bunları yayınlamasına izin verilmemektedir. Bu yasaklamanın ardında yatan sebep, yargılamaya taraf olanların kişilik haklarının ve haysiyetinin muhafaza edilmesi, gerçeğin belirlenmesinin tehlikeye atılmasının engellenmesi ve duruşma salonlarının gösteri amaçlı alanlara dönüştürülmesinin önüne geçilebilmesi fikri bulunmaktadır. O kadar ki, yargı bağımsızlığının tam olarak yerine getirilebilmesi için, bu bir zorunluluk olarak dahi görülebilir¹⁶⁸.

Bu nedenle yargılamanın aleni olan tarafı, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun (HUMK) m. 382'ne göre, duruşmaların gerçekleştirildiği aşama ile verilen kararın taraflara bildirilmesi aşamasıdır; ancak kararın tartışılması esnası ise gizlidir. Kararın davanın taraflarına tebliğ edilmesinde aleniyetin oluşabilmesi için, duruşma sonunda, apaçık bir biçimde kısa ve net bir karar olarak taraflara bildirilmesinin gerçekleştirilmiş olması yeterlidir. Bu nedenle, gerekçeli kararın, sonrasında taraflara tebliğ edilecek olması, bu anlamda aleniyetin ortadan kalktığı manasına gelmez; yani aleniyet, kararın gerekçesinin de davanın taraflarına açık olarak tebliğ edilmesini kapsamaz¹⁶⁹.

Yargılamayla ilgili duruşmaların gerçekleştirilmesinde önemli olanın aleniyet olduğu prensibi, “genel ahlak”, “kamu düzeni”, “ulusal güvenlik”, “küçüklerin korunması”, “özel hayatın gizliliği”, ve “adaletin selameti” gibi nedenlerle bazı istisnalara tabii olmuş ve bu gibi durumlardan birinin gerçekleşmesi durumunda duruşmaların kısmen veya tamamen saklı olarak yapılmasına da müsaade edilmiştir. Bu husus İHAS'nin m. 6'de;

...genel ahlâk, kamu düzeni ve ulusal güvenlik, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatları gizliliği gerektirdiğinde veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selâmetine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar, davanın tamamı süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Gerçek, Çetin Gerger, Taşkın, Bakar ve Güzel, s. 99; Tanrıver, s. 201.

¹⁶⁹ Tanrıver, s. 202.

¹⁷⁰ İHAS'nin m. 6.

denilerek, açıkça belirtilmiştir. Aynı şekilde Anayasanın m. 141'nin 1. fıkrasının ikinci cümlesinde, "*Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlâkın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir.*" denilmektedir. Aynı şekilde HUMK'un m. 149'nin ikinci cümlesinde bu konu ile ilgili apaçık "*Alenen icrası âdap ve ahlâkî umumiyeğe mugayir olduğu muhakkak olan hallerde, mahkeme, esbabı mucibe beyaniyle muhakemeyi hafiyyen icra edebilir*" hükmü yer almaktadır¹⁷¹.

2577 sayılı İYUK'nun m. 1'nin ikinci fıkrası uyarınca, idari yargı makamlarında incelemenin evrak üzerinden yapılacağı ve yazılı yargılama usulü söz konusu olduğundan, prensip olarak dosya üzerinden yargılama yapıp dava hükmüne bağlanmaktadır. Ancak anılan kanunun m. 17'de belirtilen hallerde istem olması halinde duruşma yapılması mümkün olmaktadır.

Bununla beraber yazılılık prensibinin geçerli olduğu vergi yargılamasında tanık dinletme yöntemi de bulunmamaktadır. Ancak VUK'nun mükerrer m. 378'since, Danıştay'da ve vergi mahkemelerinde gerçekleştirilecek duruşmalarda, iddianın ve müdafaanın zorunlu kıldığı durumlarda, vergi davasına konu olan vergilendirmenin dayanağı, incelemeyi gerçekleştirmiş inceleme elemanlarıyla, vergi yükümlüsünün duruşmada yanında bulundurduğu mali müşavirinin ya da muhasebecisinin dinlenilmesine olanak tanınmıştır¹⁷².

Vergi yargılamasında, davanın taraflarının duruşma isteklerinin, tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarının toplamına belirli bir limit konulması, vergiyi doğuran olayla ilgisi aleni şekilde bulunan kişilerin dinlenmesinin yalnızca vergi idaresi ile ilgili bulunanlara tanınması, vergi yönetimi ile vergi idaresi arasındaki çıkar çatışmasını adil bir çözüme kavuşturulma amacı olan yargılama kuruluşlarına verilmemesi adil yargılanma ilkesini zedelemektedir¹⁷³.

1.3.2.4. Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Makul sürede yargılanma adil yargılanma hakkının bir diğer unsuru olarak temelde yargılanma işlemlerinin sürüncemede bırakılmasına karşı hak arayanları

¹⁷¹ Tanrıver, s. 204.

¹⁷² Nazım Taha Koçak ve Recep İbiş, "Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 98, Ekim 2014, s. 73.

¹⁷³ Koçak ve İbiş, s.74, 2020 yılı için bu sınır 53.000 TL'dir.

korumayı amaçlamaktadır. Bununla, yapılan yargılama işlemlerinin usul ekonomisine uygun olarak yapıldığı kastedilmektedir. Burada usul ekonomisi, mümkün olan en kısa sürede, en az maliyetle ve zorluğa yol açmayacak şekilde ihlal edilen ya da ihlal ihtimali bulunan hukuk düzeninin yürütülmesini ifade etmektedir. Bu aynı zamanda davaların gereksiz nedenlerle açılmasını önleyerek hukuk sisteminin işleyişini de verimli hale getiren bir yargılama hukuku ilkesi olarak görülmektedir¹⁷⁴.

Bir davanın tarafları, yargılamanın makul bir zaman diliminde tamamlanmaması ya da tamamlanamaması durumunda yargıya karşı güvensizlik duymaya başlayacaktır. Buna yol açmamak ve yargıya güveni yüksek tutabilmek için devletin üzerine düşenleri yapması beklenmektedir. Aksi durum, bir davanın sonucunun gecikmiş olarak belli olması, makul süre aşıldığı için, haklı olan tarafın hakkını tam olarak alamamasına ya da dava sürecinin uzun sürmesi nedeniyle bundan zarar görmesine zemin hazırlamış olacaktır. Bu da tarafların yargıdan kaçmasına ya da uzaklaşmasına sebep olabilecektir. Böyle bir durumun yol açacağı boşluk yasal olmayan yollara zemin hazırlayabilir ve tarafların zorla hak elde etme çabasına neden olabilmektedir¹⁷⁵.

Yargılamanın geniş bir zaman dilimine yayılması davaların yığılmasına sebep olarak sistemde temel bir sorun yaratmakta ve bunun sonucunda yargılamaların etkin bir koruma gerçekleştirmesi hususu mümkün hale gelmeyerek adil yargılanma hakkını zedelemektedir. Bu sebeple amaç itiraz üzerine gerçekleştirilecek incelemenin “kısa bir zamanda” yerine getirilmesidir. Fakat bu tanım ne “derhal” ne de “hemen” manasında ifade edilebilecek kadar dar kapsamlıdır, ne de “makul süre” kavramı kadar geniştir¹⁷⁶.

Bireylerin yargılama sırasında davalarının uzun sürmesi sebebiyle yaşadıkları hak kayıplarının önüne geçilebilmesi, adalete olan inançlarının sağlanlaştırılabilmesi ve hem bireylerin hem de devletin davaların uzunluğu sebebiyle yaşayacakları maddi kayıplarının engellenebilmesi amacıyla yargılamaların uygun bir zaman diliminde nihayete erdirilmesi gerekmektedir. Bir yargılamanın adil olduğundan bahsedebilmek için, her şeyden önce o yargılamanın makul bir süre içerisinde sonlandırılmış olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, vazgeçilmesi mümkün olmayan ve dokunulamayan bir hak olan adil yargılanma hakkının gerçekleştirmiş olduğu yargılamaların bireyin haklarına ve demokratik prensiplere en yaraşır şekilde gerçekleştirilmiş olması ve

¹⁷⁴ Tanrıver, s. 199.

¹⁷⁵ Pekcanitez, Atalay ve Özekes, s. 253.

¹⁷⁶ Feyyaz Gölcüklü, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 49, Sayı: 3, 1994, s. 213.

akabinde bireyin haklarının teminat altına alınmış olması garantisi, öncelikle yargılamanın mümkün olan en kısa süre içerisinde gerçekleştirilebilmesi ile sağlanmaktadır¹⁷⁷.

İHAS’de makul sürede yargılanma hakkı, “adil yargılanma hakkı” başlığını taşıyan m. 6’nın 1. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre;

Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir...¹⁷⁸

şeklinde ifade edilmiştir. Bahsedilen bu yargıda “makul” sözcüğü ile anlatılmak istenen şey, hukukun kökeninde bulunan “sosyal bakımdan kabul edilebilir davranışların sınırındır”¹⁷⁹.

Aynı şekilde Anayasada da makul süre hükmü yer almaktadır. M. 141’in son fıkrasında, “Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir” hükmü ile düzenlenmiştir. Aynı şekilde, HUMK’nun m. 77’de, “hâkim, tahkikat ve muhakemenin mümkün olduğu derecede sürat ve intizam dairesinde cereyanına ve beyhude masrafa meydan verilmemesine dikkat etmekle ödevli kılınmıştır” hükmü yer almaktadır.

Adil yargılanma hakkı çerçevesinde makul sürenin ne olduğunun kararlaştırılmasında her davanın özelliği, davacının davanın uzun sürmesine etkisinin ya da gayretinin olup olmadığı, yönetimin tutumu, davalının kaybettiğini iddia ettiği haklarının niteliği beraber değerlendirilmektedir¹⁸⁰.

Bununla beraber makul süre, davanın hızlı nihayete erdirilmesini, bilhassa her ne pahasına olursa olsun hızlı bir şekilde sonuçlandırılmasını hedefleyen bir prensip değildir. Eğer bu şekilde bir değerlendirme söz konusu olsaydı, dava sonunda verilen hükmün hakikate uygun bir karar olmasından vazgeçilmiş olurdu. Bu sebeple, dava sürecinin hızlı değil, makul bir zaman dilimi içerisinde sonlandırılması hedeflenmektedir. Bunu gerçekleştirebilmek adına kanun koyucu, bir yandan doğru ve adil yargılanmayı, diğer yandan da yargılamanın makul süre zarfında sonuçlandırılmasını sağlamaya çalışır¹⁸¹.

¹⁷⁷ Simay Doğmuş, “Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılanma Hakkı, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı:1, Nisan 2020, s. 1152.

¹⁷⁸ İHAS m.6/1.

¹⁷⁹ Ayşe Özkan Duvar, “Bireysel Başvuru Kararlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 68, Sayı: 1, 2019, s. 301.

¹⁸⁰ Acı, s.416.

¹⁸¹ Pekcanıtez, s. 43.

Makul sürenin hangi zaman sürecinden sonra aşıldığının belirlenmesi, çok zor bir iştir. Çünkü her somut durumun kendine has özelliklerinden dolayı, makul sürenin ne olduğu, farklılık göstermektedir. Bu sebeple her somut durumun birbirinden ayrı değerlendirilmesi ve incelenmesi gerekir. Hukuk davaları için makul sürenin başlangıç zamanı, prensip olarak, mahkemeye müracaat edilen tarihtir; fakat mahkemeye müracaat edilmeden evvel idari bir merciden karar alma gibi özellikli bir hal öngörülmüş ise, makul süre için hesaplanan zaman idari mercie başvurma tarihinden itibaren hesaplanmaya başlar. Makul sürenin sona erme zamanı ise, yargının şekli manada kesinleşmesi ile diğer bir değişle, verilen yargıya karşı eğer henüz kesinleşmediyse başvurulacak yolların tamamının bitirildiği tarihtir¹⁸².

Bununla beraber, makul süreden neyin ifade edilmeye çalışıldığı, hangi zaman diliminin makul süre olarak kabul edileceği, hususu gerek AİHS'nde gerekse de Anayasada makul sürenin düzenlendiği madde hükmünde yer almamaktadır. Bu nedenle makul sürenin tespitinde AİHM'nin ve AYM'nin yapılan her başvurunun özelliğine göre kendi içinde yaptığı değerlendirmeleri kılavuzluk etmektedir¹⁸³.

Makul süre değerlendirilmesinde, davanın nihayetinde verilmiş karar mühim değildir. Yani AYM'ne bu gerekçe ile yapılan başvurularda, dava makul sürede sonlandırılıysaydı bile sonucun değiştirilemeyeceği iddiası, hâkim tarafından bir değerlendirme mekanizması olarak kullanılamaz. Aynı iddia, AİHM için de geçerlidir. AİHM'ne makul süre ile ilgili yapılan başvurularda, ilgili devlet tarafından bu şekilde bir savunma aracı kullanılamaz. AİHM'ne, bireysel başvurularda adil yargılanma hakkı kapsamında, kendine sayı olarak en çok dayanılan sebep, makul sürenin ihlali iddialarıdır¹⁸⁴.

AİHM içtihatlarında yükümlülerin çoğunlukla haklı olduğu hususlardan biri olan makul sürede yargılanma hakkının değerlendirmesinde davaların ne kadar süreceği net olmayan yargılama aşamasında bireylerin bu belirsizlik karşısında zor durumda kalmamalarını ve adalete karşı besledikleri hislerin zedelenmemesi gerektiği şeklinde tutum takınmaktadır. Bu nedenle her yargılamanın kendine has şartlarını göz önünde bulundurmakta ve yargılamanın tüm nitelikleri göz önüne alınarak değerlendirilmekte ve bir sonuca varılmaktadır. Sözleşme organları, makul süreyi hesaplarken, “vakanın kapsamı ve zorlukları”, “yargılamayı gerçekleştiren makamın ve yargı merciinin tavrı”,

¹⁸² Tanrıver, s. 199.

¹⁸³ Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 303; Doğmuş, s.1157.

¹⁸⁴ Tanrıver, s. 200.

“davacının tavrı ve onun açısından yargılamanın bitmesinin önemi” gibi kıstaslar göz önünde bulundurulmaktadır¹⁸⁵.

AİHM’de davanın karmaşık bir yapıda olması durumu, yargılamanın makul sürede sonuçlandırılmamasını haklı gösterme çabasında olan idari merciler tarafından bazı yargılamalarda iddia edilmiştir. Bu durumda nihai kararı verecek olan merci mahkeme veya komisyondur. Örneğin, *Jean and Danielle Lechaczynski v. France* davasında bu iddia mahkemece reddedilmiştir. Bu mevzuda Türkiye’de bürokrasi, yetişmiş kalifiye insan gücü, iş temposunun yüksekliği gibi nedenlerden dolayı meydana gelebilecek gecikmeler sebebiyle idarenin müdafaasının gerçeği yansıtmaması durumu benzer problemlerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir¹⁸⁶.

Davaların pek çoğunun talep edildiği gibi makul bir süre içerisinde sonlandırılmaması davanın taraflarına maddi olarak zarar verecektir. Sözgelisi, enflasyonun yüksek seyrettiği dönemlerde paranın reel değerinde meydana gelen kayıp ancak, enflasyonun meydana getirdiği zararı telafi edebilecek bir faiz uygulanması ile ortadan kaldırılabilir. Buna örnek olarak zaman zaman bazı ülkelerce uygulanan, tazminat davalarında zararın meydana geldiği gündeki değil, kararın verildiği zamandaki zararın dikkate alınması verilebilir. Geçmişte uzun yıllar boyunca çift haneli rakamlarla enflasyonu yaşayan ülkemizde mahkemelerin enflasyon rakamını tolere etmeyecek seviyede faiz oranına hükmetmesi adil yargılanma hakkını senelerce ihlal etmiştir¹⁸⁷.

1.3.2.5. Gerekçeli Karar Hakkı

Gerekçe, iddia ve müdafaanın delili olarak gösterilmiş bulunan vakıaların hangisinin verilen hükme temel oluşturduğunu, birinin bir diğerine neden üstün görüldüğünün anlaşılmasının aracıdır; isteğe bağlayıcılığa engel olan bir mekanizmayı da yerine getirmesi, yani, beklenmedik bir karar verme yasağına uyulması sebebiyle bir anlamda hukuki dinlenilme hakkının garantisini oluşturur. Çünkü gerekçe, verilen kararın dayandırıldığı hukuki özü gösterir ve verilen kararda varılan sonuç ile maddi olaylar arasında bir bağ işlevi görür; bu köklü özelliği sebebiyle de davaya taraf olanların memnuniyeti açısından vazgeçilmesi olası olmayan

¹⁸⁵ Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem ve Oğuz Sancakdar, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye’nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, s.339.

¹⁸⁶ Hakan Üzeltürk, “Vergi Hukuku Ve Adil Yargılama: Point-No-Point”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 250, Haziran, 2002, s.153.

¹⁸⁷ Pekcanitez, s. 41.

yöntemsel bir teminat ve kararın yargısal denetiminin sağlanması açısından da varlığı elzem temel öge konumundadır¹⁸⁸.

Yargıda açıklık ve netlik ilkelerinin gereği olarak HUMK'da kararların gerekçeli olması gerekliliğine yönelik hükümler yer almaktadır. Bu hükümler, "kanun düzeni" amacıyla ortaya konulan emredici hükümlerdendir. Kanunda sunulan biçimsel koşullar verilen hükmün açık ve anlaşılır olması gerektiği kadar infaz kabiliyeti de sağlamayı amaçlamaktadır. Aksi halde, karar hakkında yeni ihtilafların ve tereddütlerin doğması olasıdır¹⁸⁹.

Yargı organları tarafından uyumsuzlukları ortadan kaldırmak amacıyla yapılan, hukuki bakımdan gerçekleştirilmiş açıklamalara yargısal kararlar adı verilmektedir. Bu kararlarda bulunması gereken bazı unsurlar kanunda açıkça belirtilmiştir. Bu unsurlar, HUMK m. 388'de tanımlanmıştır ve bu unsurların nihai kararda eksiksiz bir biçimde yer alması gerekmektedir. İlgili kanun hükmüne göre;

- Kararı veren mahkeme ile hakim veya hakimlerin ve tutanak katibinin ad ve soyadları ve sicil numaraları, mahkeme çeşitli sıfatlarla görev yapıyorsa kararın hangi sıfatla verildiği,
- tarafların ve davaya katılanların kimlikleri ile varsa kanuni temsilci ve vekillerinin ad ve soyadları ile adresleri,
- iki tarafın iddia ve savunmalarının özeti, anlaştıkları ve anlaşamadıkları hususlar, ihtilaflı konular hakkında toplanan deliller, delillerin tartışması ret ve üstün tutma sebepleri, sabit görülen vakialarda bunlardan çıkarılan sonuç ve hukuki sebep,
- hüküm sonucu ile varsa kanun yolu ve süresi ve
- kararın verildiği tarih ve hakim veya hakimlerin ve tutanak katibinin imzalarının bulunması zorunludur¹⁹⁰.

Belirtilen beş hususunda yanı sıra ilgili kanun maddesinde belirtildiği üzere, hüküm sonucu kısmında, gerekçeye ait herhangi bir söz tekrar edilmeksizin, istek sonuçlarından her biri hakkında verilen hükümle taraflara yüklenen borç ve tanınan hakların, mümkünse sıra numarası altında birer birer, açık, şüphe ve tereddüt uyandırmayacak şekilde gösterilmesi gereklidir.

AIHM komisyonu bir dava sonucunda gerekçeli kararın verilen hükümle birlikte davacıya tebliğ edilmediği için, davacı tarafından gerekçe gösterilmeden gerçekleştirilen temyiz başvurusunun reddine karar vermiş ve davacının doğru ve etkili bir şekilde kendini müdafaa etmesinden yoksun kaldığını bu nedenle de adil yargılanma prensibinin ihlal edildiği kanısına varmıştır¹⁹¹.

¹⁸⁸ Tanrıver, s. 209.

¹⁸⁹ Erdoğan, s.165.

¹⁹⁰ HUMK m. 388.

¹⁹¹ Pekcanıtez, s. 47.

Yargılamanın kabul edilebilir veya uygun görülen gerekçesi; davanın konusu olan olay ve olguların niteliğini, hükmün nedenleri ve hangi hukuki düzenlemelere dayalı olarak verildiğini ve bu olay ve olgular ile hüküm arasındaki ilişkiyi ortaya koyacak nitelikte olmalıdır. Usulüne uygun biçimde tasarlanmış, verilen hükmün içerik ve kapsamının dayandığı nedeni belirten, özenle ifade edilmiş ve hiçbir kuşkuyla neden olmayacak şekilde açık bir gerekçe bölümünün bulunması, davanın taraflarının hukuk düzenine göre haklı ya da haksız görülme nedenlerini anlayabilmeleri ve değerlendirebilmeleri için gerekli görülmektedir. Aynı zamanda bu gerekçeyle tutarlı bir hüküm fıkrasının varlığı da gereklidir¹⁹².

Hükmün gerçek anlamının belirlenmesi için başvurulacak bir yol olan hükmün açıklanması yani tavzih, kural olarak mahkemenin verdiği hükmün belirgin olmayan ya da birbiriyle çelişkili fıkraları kapsamı durumunda yalnızca hüküm fıkrasında geçerli olabilecektir. Bu durumda gerekçenin açıklanması amacıyla tavzih yoluna gidilmeyecektir. Buna karşın, gerekçe ile hüküm arasında çelişkili bir durum olması halinde tavzih yoluyla bu çelişkinin giderilebileceği kabul edilmektedir. Tavzih yolu hükmün kesinleşmesine gerek duyulmadan kullanılabilir ve tavzih yolunun kullanılması temyiz süresini durdurmamaktadır¹⁹³.

Gerekçeli karar hakkı hukuki düzende Anayasal düzeyde korunmaktadır. Anayasa'nın m. 36'nın birinci fıkrasında herkesin sahip olduğu bir hak olarak belirtilen adil yargılanma hakkı, gerekçeli karar hakkının bir unsuru olarak görülmesine karşın gerekçeli karar hakkı aslında özel olarak düzenlenmiş ve tüm mahkemelere zorunlu olarak yüklenmiştir. Bunu destekler şekilde Anayasa'nın yargı erkinin düzenlendiği Üçüncü Bölümünün m. 141'nin 3. fıkrası "*Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır*" hükmünü içermektedir. Bununla birlikte, AİHS'ne atıfta bulunan m. 90'nin 5. fıkrasındaki düzenleme ile AİHS'nin m. 6'nin ve buna ilişkin AİHM içtihatları kapsamında korunan gerekçeli karar hakkı, özel ve ayrı bir düzenlemeyle korunduğu için avantajlı bir hak olarak görülmektedir¹⁹⁴.

¹⁹² Hüseyin Turan, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde ve Türk Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, s. 356.

¹⁹³ Erdoğan, s.168.

¹⁹⁴ Nedim Bekri, "Gerekçeli Karar Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, 2014, s.213.

1.3.2.6. Silahların Eşitliği ve Çekişmeli Yargılama Hakkı

AlHM'e göre adil bir yargılamanın en başta gelen ve en ehemmiyet gösteren yeri davalı ve davacı arasında "silahların eşitliği"; yani mahkeme huzurunda malik olunan hak ve sorumluluklar bakımından iddia ve savunmada bulunanların tam eşitliğine özen gösterilmesi; ve bu eşitliğin yargılama süresince devam ettirilmesi; başka bir ifadeyle bu çabanın eşit silahlarla yapılmasıdır. Bu prensibe göre davanın gidişatını ve verilecek kararı etkiler özellikteki bir bilgi veya kanıtlayıcı belgenin, davalı veya davacının incelemesine ve eleştirisine sunmadan dava aşamasında kullanılması süreci adaletsiz kılar¹⁹⁵.

Silahların eşitliği prensibi, gerek ceza gerekse de hukuk davalarında, davalı ve davacı taraf için yargı organına davasının karşı tarafa göre aleyhte bir durumda sayılmayacak şartlar altında sunulabilmesi ihtimalini verir. Bu prensip, hem iddia merciinden hem de savunma bakımından karşı tarafın iddia ettiği delillere ilişkin unsurlardan ve müşahedelerden faydalanılması ve bunların tartışılmasını sağlar¹⁹⁶.

Silahların eşitliği prensibi yalnızca dava esnasında tarafların eşit tutulması değil, aynı zamanda esasta da eşitliği gerektirmektedir. Yani bu eşitlik sadece şekli anlamda olmamakta, esas bakımından da eşitliği kapsamaktadır¹⁹⁷.

Tarafların eşitliği prensibi, hakkaniyetli bir yargılama gerçekleştirilmesinde üç köklü sonucu açıklamaktadır. Bu prensip sebebiyle devletin yargı görevi, bireyin menfaatine sınırlandırılmakta ve yargının dürüst ve adaletli bir şekilde işlemesi mümkün olmaktadır. Yine bu prensip dolayısıyla, yargılamaya taraf olanların sadece bir obje olması durumu engellenmekte ve yargılama işlemlerinde daha etkili olmaları sağlanmaktadır. Prensibin üçüncü sonucu, bu ilke sebebiyle adaletli bir yargılamanın gerçekleştirilmesi ve yasaya uygun bir yargılama yapılabilmesi mümkün olabilmektedir. Bu sayede, keyfi, kötü düşüncelerle gerçekleştirilmiş tutumların da önüne geçilebilmektedir¹⁹⁸.

Bu prensip kamu gücünü elinde bulunduran idareler ile davacı bireyler arasında da eşitliğin sağlanması olarak gerçekleştirilmelidir. Aksi durumda, daha güçsüz tarafta yer alan gerçek veya tüzel kişilerin idareler karşısında daha güçsüz silahları elinde bulundurması savına ulaşılacaktır. Kaldı ki, idari yargıda yürütülen

¹⁹⁵ Gölcüklü, Gözübüyük, s. 292; Özgüven, s.199; Feldburgge/Hollanda 29.05.1986, A99, s.17, §.44.

¹⁹⁶ Özgüven, s.200.

¹⁹⁷ Hakan Pekcanıtez, Hukuki Dinlenilme Hakkı, **Prof. Dr. Seyfullah Edis'e Armağan**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 2000, s.759.

¹⁹⁸ Yüce, s.262.

davalarda, çoğunlukla uyuşmazlığı ortadan kaldıracak dokümanlar idarenin elinde bulunmaktadır. Bu sebeple, özellikle ellerindeki kanıtlayıcı belgeleri yargı merciine tamamıyla beyan etmeyen ya da bu belgeler arasından eleyip beyan eden idareler karşısında, yargı mercilerinin uygun silahlarla yargılamanın gerçekleştirilmesini sağlama görevi daha da ehemmiyet kazanmaktadır. Bu hususta yapılan incelemelerde de, mahkemeler dışındaki tarafların dokümanlara ulaşmada sorunlarla karşılaştığı ortaya çıkmaktadır¹⁹⁹.

Bu ilke dolayısıyla AİHM'a yapılan başvurular genellikle ilgili kişilere yanıt hakkı tanınmaması durumundan ortaya çıkmaktadır. Örneğin, Belziuk/Polonya davasında, İHAM, üst derece mahkemesinde iddia merciinin temyiz reddine ilişkin görüşüne karşı davacı Belzuik'a cevap hakkı tanınmamasını adil yargılanma hakkının ortadan kaldırılması olarak görmüştür.²⁰⁰

Çelişmeli yargılama prensibi, dava esnasında mahkemenin vereceği karara tesir etmek amacıyla sunulan belge, görüş ve deliller hakkında fikir sahibi olma ve bu belgeler hakkında değerlendirme yapma fırsatının davalıya ve davacıya tanınması olarak özetlenebilir²⁰¹.

Adil yargılanma hakkının öğelerinden olan çelişmeli yargılama prensibi, davaya taraf olanlara davanın gereçleriyle ilgili bilgi sahibi olmayı ve tefsir edebilmeyi sağlayabilmesi dolayısıyla taraflara yargılamanın tüm aşamalarında aktif olarak dava sürecine müdahil olabilmesi anlamına gelmektedir²⁰².

1.3.2.7. Savunma Hakkı

AİHS'nin m.6'nin 3-a fıkrasına göre, kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninin sanığa/şüpheliye en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak bildirilmesi düzenlenmektedir. Bunun yanı sıra aynı madde uyarınca sanığın/şüphelinin savunmasını hazırlayabilmesi için yeterli olacak zamanın verilmesi ve gerekli kolaylıkların sağlanması da vurgulanmaktadır. Ancak mahkeme, sağlanacak kolaylıklar mutlak nitelikte görülmemekte ve kolaylık sağlanması hakkıyla ilgili makul nitelikli bazı kısıtlamalar kabul edilmektedir. Buradan hareketle yapılan bu

¹⁹⁹ Seçkin Toydemir, "İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı", *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 116, Nisan 2016, s.156.

²⁰⁰ Özgüven, s.200.

²⁰¹ TUSİAD, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Adil Yargılanma İlkesi Işığında Hukuk Devleti ve Yargı Reformu (Anayasa Hukuku, İdare Hukuku ve Ceza Hukuku Açısından)*, TUSİAD Yayınları, Yayın no. TUSİAD-T/2003/12-369, İstanbul, 2003, s.81.

²⁰² Yüce, s.259.

düzenlemelerin ceza davasını kapsadığı görülmektedir. Mahkeme dava hakkında değerlendirme yaparken somut olarak gerçekleşmiş olayın niteliğini göz önüne almaktadır²⁰³.

Anayasa ile güvence altına alınmış olan savunma hakkı, HUMK m.73'te *"Kanunun gösterdiği istisnalar haricinde hâkim her iki tarafı istima veyahut iddia ve müdafaalarını beyan etmeleri için kanuni şekillere tevfikan davet etmedikçe hükmünü veremez"* şeklinde ifade edilmiştir. Dolayısıyla mahkeme tarafından usul bakımından uygun bir davetiye gönderilmezse bu durumda davalı dava hakkında haberdar edilmemiş sayılır ve savunma hakkı da kısıtlanmıştır²⁰⁴.

Savunma dar veya geniş anlamlarda tanımlanabilir. Savunma dar anlamıyla suç işlediği öne sürülen tarafın, yetkili mahkeme önünde öne sürülen suçu işlemediğini, bahsedilen suç içerikli eylemin yasalara aykırı olmadığını, çeşitli yasal sebeplerle ceza almaması gerektiğini ya da talep edilen cezadan daha azını hak ettiğini öne sürmesidir. Buna karşın geniş anlamıyla savunma hakkı, suç işlediği öne sürülen bireyin, kamu ya da diğer bireyler tarafından kişisel varlığına yönelik faaliyet ve uygulamalara karşı kendini koruyabilmesi amacıyla kanuni yollara başvurusu ya da hukuki olanaklardan yararlanmasını ifade etmektedir. Başka bir şekilde tanımlamak gerekirse soru sormak, itiraz etmek, açıklamalar yapmak, işlemlerde hazır halde bulunmak ve dilekçe vermek biçiminde gerçekleşir. Bu anlamda kanundaki pek çok madde sanığın savunma hakkının geniş kapsamlı tanımına yöneliktir. Sanığın bütün hakları aslında savunma hakkının geniş anlamlı tanımı kapsamında değerlendirilebilir. Sanığın pek çok hakkı daha geniş perspektifte temel bir hak olan savunma hakkının bir parçasıdır. İşkenceye maruz kalmamak, keyfi şekilde tutuklanmamak, bağımsız ve tarafsız mahkeme tarafından açıkça yargılanmak gibi haklar özünde kişinin savunma hak ile ilişkili haklardır. Bu haklar bir hukuk devletinde değerler sisteminin bir parçasıdır²⁰⁵.

Savunma hakkından bahsedilebilmesi için şüphelinin tarafına yöneltilen iddialar hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir. Kişinin kendini etkili bir şekilde savunabilmesi için öncelikle neden suçlandığını ve iddia edilen suçu bilmesi gerekmektedir. Suçun öğrenilmesiyle birlikte kişinin savunma hakkı da başlamış olmaktadır. Bunun için ayrıca bir şekil şartı bulunmamaktadır. Bildirimler yazılı ya da

²⁰³ Cüneyd Altıparmak, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Altıncı Maddesi Kapsamında Adil Yargılanma Hakkının Esasları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 63, 2006, s. 259.

²⁰⁴ Pekcanitez, Hukuki Dinlenilme Hakkı, s.754.

²⁰⁵ Hamide Zafer, "Savunma Hakkı ve Sınırları", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Özel Sayı, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, Yıl: 2013, Sayı:2, s. 510.

sözlü şekilde yapılabilir ve bu durum savunmaya konu olan olayın durumuna göre farklılık gösterebilir²⁰⁶.

1.3.3. Etkili Başvuru Hakkı

İlk kez 1948 senesinde Amerikan İnsan Hakları ve Ödevleri Bildirgesinde bahsi geçen etkili başvuru hakkı; hukuk devleti prensibinin, hakkaniyete ulaşma fikrinin bir yansımasıdır²⁰⁷.

Herhangi bir hak ve özgürlüğü ihlal edilmiş bireyler, ihlal iddialarını öncelikle iç hukuk makamları önünde ileri sürmek zorundadırlar. Bu sebeple insan hakları alanında ulusal hukukun ulus üstü hukuka nazaran üstün konumda bulunması, devletlere bir takım vazifeler yüklemektedir. Bu kapsamda bir devletin en ehemmiyet verdiği vazifesi, kişilere, haklarının zedelenmesi durumunda başvurabilecekleri etkili bir hukuk düzeni sağlayabilmektir²⁰⁸.

Bu prensibe, pek çok insan hakları belgesi yer verdiği gibi, İHAS'de m. 13'de şu şekilde belirtilmiştir; *"...bu Sözleşme'de tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, ihlal fiili resmi görev yapan kimseler tarafından bu sıfatlarına dayanılarak yapılmış olsa da, ulusal bir makama etkili bir başvuru yapabilme hakkına sahiptir"*.

Madde metni taraf ülkelerin İHAS'deki haklardan herhangi birinin zedelenişini iddia eden bireyin, ülke hukukunda zedelenen hakkın düzeltilebileceği özelliklerde bir başvuru yolunu elinde bulundurmalıdır demektedir. Ülke hukukunda bu yolun etkili olarak ifade edilebilmesi için gerek kuramsal boyutta gerekse de uygulama boyutunda verimli, kâfi ve erişilebilir olması gerekir. AİHS'e kıyasla geniş bir açıyla düzenlenmiş hak ve hürriyetler bütününde Anayasa'nın m. 40'de *"Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlâl edilen herkes"*e müteallik olan her merciye başvuruda bulunabilme imkânının, devletin muamelelerinde bunlara karşılık başvurulabilecek yargısal yollarını işaret etmesini ve devletin neden olduğu zararı telafi etme sorumluluğunu düzenlemektedir²⁰⁹.

²⁰⁶ Altıparmak, s. 260.

²⁰⁷ Sibel İncoğlu, "Etkili Başvuru Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, (Ed. Sibel İncoğlu), Şen Matbaa, Ankara, 2013, s. 439.

²⁰⁸ Cem Şenol, "Etkin Soruşturma Yükümlülüğü ve Etkili Başvuru Hakkı", **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, Aralık 2011, s. 41.

²⁰⁹ Acı, s.429.

Etkili başvuru hakkı, ülkelere, hâkimiyetleri altında yer alan kişilere işler bir hukuk düzeni imkânı sunma zorunluluğu yüklemektedir. Bunun sonucunda etkili başvuru hakkı, bireylerin haklarının muhafazasında ilk derece yetkisi olan ulus devletlerin verilen bu hakkını yasalara aykırı kullanmanın sonucunda doğabilecek olumsuzluklara engel olunmasını, ülkelerin bu haklarını kullanırken küresel hukuk ve birey hakları prensiplerine uygun davranıp davranmadığının kontrol edilmesini mümkün kılmaktadır. Bu sebeple, AİHM, ülkelerin kendi hukuklarında bulunan bir başvurunun etkin kabul edilebilmesi için hukuk düzeninde kuramsal olarak bulunmasını kâfi saymamakta, yargılama sürecinin uygulamada da etkin bir şekilde kullanılabilir ve netice alınabilir özellikte olması gerektiğini belirtmektedir²¹⁰.

Etkili başvuru hakkı, iddia edilen ihlale karşı kâfi bir çözüm bulunabilmesini yani ihlalin oluşmasına engel olma ya da engel olamasa bile ihlalin sürmesinin engellenebilmesi veya davacının ihlalin giderilmesi yolunda memnun ayrılmasını ifade etmektedir²¹¹.

1.3.4. Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı

Anayasanın m. 10'de "Kanun önünde eşitlik" kenar başlığı ile yer alan eşitlik prensibine göre, *"herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir."* AİHS'nin m. 14'e göre ise, *"Bu sözleşmede ortaya konulan haklardan ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya başka görüş, ulusal veya toplumsal köken, bir ulusal azınlığa mensup olma, mülkiyet, doğum veya diğer statüler gibi herhangi bir temelde ayrımcılık yapılmaksızın güvence altına alınacaktır"*. Eşitlik prensibi ve ayrımcılık yasağı, genellikle birlikte ve ara sıra da aynı durumu anlatmak üzere kullanılabilen kavramlardır²¹².

Eşitlik prensibinin açıklamasını AYM birçok kararında yapmıştır. Eşitlik prensibinin nihai hedefi, benzer durumda bulunan bireylerin mevzuat karşısında benzer muameleye tabii tutulmasını gerçekleştirmek, farklı uygulamalar yapılmasını ve farklılık tanınmasını engellemektir. Bu prensip, özdeş durumda olanların değişik uygulamalara tabi olmasının eşitliğe muhalif bir tutum oluşturduğunu iddia eder.

²¹⁰ Şenol, s.45.

²¹¹ Acı, s.430.

²¹² Ulaş Karan, "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, (Ed. Sibel İnçeoğlu), Şen Matbaa, Ankara, 2013, s. 459.

Anayasanın hedeflediği eşitlik, kesin ve fiilli bir eşitlik değil, hukuksal bir denkluktur. Aynı hukuksal konumda bulunanlara benzer, değişik hukuksal konumda bulunanlara ise farklı kuralların uygulanması durumunda Anayasa'nın hedeflediği eşitlik ilkesi gerçekleştirilmiş olur²¹³.

Eşitlik ilkesinin hukuki kaynaklarını araştırırken, Türkiye Cumhuriyeti'nin katıldığı uluslararası insan hakları bildiri ve sözleşmelerinin eşitlikle ilgili hükümlerine de değinmek gerekmektedir. 1961 ve 1982 Anayasalarının gerekçelerinde belirtildiği üzere, uluslararası insan hakları bildiri ve sözleşmeleri anayasalarımızın temel hak ve özgürlüklere ilişkin hükümlerinin hazırlanmasında kaynak olmuşlardır. Bunun da ötesinde, 1961 Anayasasının m. 65/5 ve 1982 Anayasasının m. 90/5 hükmüne göre; *“usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu”* belirtilmiştir. Böylece, Türkiye'nin kabul ettiği uluslararası bildiri, anlaşma ve sözleşmelerdeki eşitlik hükümleri ayrı bir önem taşımaktadır. Bu bağlamda, vergi mükelleflerinin haklarına müdahale yönünden bireysel başvuruda bulunabilmelerine olanak tanıyan AİHS gibi geniş kapsamlı belge kadar daha dar kapsamlı sözleşmeler de eşitlik güvenceleri sağlamaktadır²¹⁴.

Eşitlik, kişiler bakımından bir temel haktır ki, kişiler bu hakka dayanarak eşit muamele görmeyi ya da şahıslarının farklılığa tabii tutulmamasını talep etme hakkına sahiptirler. Eşitlik, aynı şekilde devlet kurumları ve yönetim birimleri için de yerine getirilmesi mutlak olan ve devlet kurumlarına hâkim olan köklü bir prensiptir. Bu sebeple, bir yasayı tatbik edecek olan idari kurumlar, kişisel işlemlerde yerine getirecekleri yasayı eşitlik prensibine uygun bir şekilde uygulamak zorundadır. Bir yasanın aynı hükmünü bir birey için bir şekilde diğer bir birey için farklı bir şekilde gerçekleştiren idari merciinin davranışı, idari yargı kurumlarınca sadece eşitlik prensibine uyulmamasından dolayı iptal edilebilir. Eşitlik prensibi, yalnızca idari kurumları, yani yasaları uygulayanları değil, bununla birlikte kanun yapıcıyı, diğer bir ifadeyle yasama organını da bağlar. Bu sebeple, eşitlik prensibine karşıt düzenlemeler yapan bir yasa maddesi, sözgelisi, dil, din ve mezhep yönünden bireyler arasında farklılık gözetilmesi, AYM'nce eşitlik prensibine aykırılıktan dolayı iptal edilebilir²¹⁵.

²¹³ Acu, s.430.

²¹⁴ Merih Öden, **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 123.

²¹⁵ Tuğba Bayraktar, “Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık Üzerine Kavramsal Bir İnceleme”, **KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Temmuz 2016, s.107.

1.3.5. Özel Hayatın Gizliliği ve Konut Dokunulmazlığı Hakkı

Özel yaşamın mahremiyeti kavramının tasvirlerindeki ortak nokta “başkalarınca öğrenilmesi istenilmeyen kişiye ait hususlar” olduğu görülmektedir²¹⁶.

Özel yaşam; kişinin şahsiyetini şekillendirip hürce yaşamını sürdürebileceği, diğer bireylerle ve dünya ile bilgi alış verişinde bulunabildiği alandır. Aile yaşamı, yakın arkadaşları ile yaşamını paylaştığı, devletin karışamayacağı bireylere mahsus olan alanıdır²¹⁷.

Hukuk devleti prensibi boyutunda özgürce yaşama imtiyazına sahip olabilmemiz, bazı temel hak ve hürriyetlerin teminat altına alınmasına bağlıdır. Siyasal ve ekonomik sistem içerisinde vergilendirme hususunda temel hak ve hürriyetlere bir takım kısıtlamalar getirilebilir. Bireyin hayatında kişinin kendi küçük âlemi kavramı hukuki açıdan büyük ehemmiyet taşımaktadır. Bireyin kendi küçük âlemi farklı hukuk kuralları ile muhafaza edilirken, bir taraftan da bu alanın gizliliği sıkı bir şekilde hukuki güvencelerle koruma altına alınmaktadır²¹⁸.

Özel hayatın gizliliği, kişinin “yalnız olabilmek” hakkını ifade etmekte olup, başta konutun veya işyerinin kişilerin müdahalesinden uzak tutulması ve bireyin şahsiyetinin gizliliği ile ilgisi bulunan her şeyin saklı tutulmasını içermektedir. Mükellefin; evi, iş yeri, ofisi, iş binaları, karavanı veya yaşam koşullarının tümü konut sayılmakta olup, vergilendirme işlemleriyle ilgili buralarda arama yapılması ancak mahkeme kararı ile olabilmektedir. Dolayısıyla özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı ile ilgili anayasal hükümler mükelleflere önemli bir koruma sağlamaktadır²¹⁹.

Çağımızda bireyin içinde bulunduğu ekonomik şartların ve bilgisi dâhilinde olan ekonomik sınırların özel yaşamın mühim bir ögesini meydana getirmesi sebebiyle, bireyin ekonomik durumunun da özel yaşamın gizliliği içerisinde değerlendirilmesi olasıdır. Bu sebeple de bireyin ekonomik durumunun gizliliği, özel hayatının gizliliği çerçevesinde korunmalıdır²²⁰.

Vergi yasalarının hayata geçirilmesi ile alakalı olarak bireylerin finansal durumlarını gün yüzüne çıkarabilmek bir miktar onların özel hayatlarına müdahaleyi gerektirmektedir. Çünkü özellikle özel yaşamın iktisadi tarafı bir hayli fazla verginin

²¹⁶ Ersan Şen, **Özel Hayatın Gizliliği Ve Korunması**, Kazancı Kitap Ticaret Aş, İstanbul, 1996, s.7.

²¹⁷ Acu, s.418.

²¹⁸ Ahmet Erol ve Nuray Özışık, “Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2014, Sayı: 125, s.35.

²¹⁹ Gerçek ve Bakar, s. 14.

²²⁰ Erol, Özışık, s.36.

ortaya çıkmasını ilgilendiren özellik ihtiva etmektedir. Vergi yönetimi ulaşmak istediği sonuca yönelik her olguyu elde etme, derleme, muhafaza etme, kullanma ve nakletme hakkını elinde bulundurur. Anayasada çizilmiş sınırlar çerçevesinde olsa da vergi incelemeleri veya yargılaması esnasında özel yaşam ve aile yaşamına müdahale etmenin sınırının vergilendirme aşamasına yönelik gerçekleştirilmiş olması mümkün görülmemelidir. Sorumlu kurumlar hem finansal hem de özel yaşama dair hususlarla alakalı sahip oldukları malûmatları hedefi dışında kullanmak ya da açıklamak durumunda olamaz. Bu malûmatlar içinde özel yaşamı ve aile birliğini direkt ya da dolaylı yollardan alakadar eden, vergisel neticelerle irtibatı sağlanabilmiş veya sağlanamamış tüm bilgilerin muhafaza edilmesi gerekmektedir. Vergi yönetimi bireylerin özel hayatlarıyla ilgili olarak öğrendiği bilgileri beyan etmemelidir. Aksi bir eylem Türk Ceza Kanunu (TCK)'na göre suç olarak düzenlenmiştir²²¹.

Vergilendirme hususunda, özel hayatın sınırının, hem bilgi depolama, hem de depolanan bu bilgilerin muhafazası, koruması ve topluma ifşa edilmemesi (vergi mahremiyeti) sebebiyle hem de mükellef hakkında depolanan bilgilere şahsen mükellefin erişebilmesi (bilgi alma) bakımından değerlendirilmesi gerekir²²².

VUK'nun m. 142'e istinaden arama gerçekleştirilecek vergi incelemelerinde özel yaşamın gizliliği tehdit edilmeye uygun ise de, aramanın gerçekleştirilebilmesi için hâkim kararının olması gerekliliği Anayasa ile uyumludur. Aramanın gerçekleştirilebilmesi için makul şüphenin bulunması gerekmektedir²²³. Arama hükmünün yasaya dayalı olarak ve makul şekilde, hâkim kararı ile verilmesi gerekmektedir²²⁴.

Anayasa m. 20'de özel hayatın gizliliği ve korunması başlığı altında şu hükme yer vermiştir; *"Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. (Mülga*

²²¹ Doğan Şenyüz, "Hukuk Devleti Ve Türk Vergi Hukuku", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 44, Ağustos, 2008, <https://anayasa.legalbank.net/belge/hukuk-devleti-ve-turk-vergi-hukuku/824390> (06.10.2017).

²²² Yaltı, s. 167.

²²³ Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.580.

²²⁴ Burcu Demirbaş Aksüt, "Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel S., 2010, s. 282.

cümle: 3.10.2001-4709/5 md.²²⁵)” madde metnindeki “herkes” ifadesi, hem gerçek hem de tüzel kişileri içine almaktadır²²⁶.

Anayasa devam eden hükmünde de konut dokunulmazlığını ele almıştır. Buna göre AY m. 21 (Değişik: 3.10.2001-4709/6 md.) “*Kimsenin konutuna dokunulamaz.*” demektedir.

Evrensel hukuk kuralları çerçevesinde konu incelendiğinde İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nin m. 12²²⁷, AİHS’nin m. 8²²⁸, Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi’nin m. 17²²⁹ ile karşılaşmaktayız. Bu düzenlemelere bakıldığında gizlilik ve özel yaşam ile alakalı hak tespiti gerçekteştirildiği, yalnız bunlara yönelik açık bir betimlemenin gerçekleştirilmediği görülebilmektedir. Fakat özel yaşamın muhafaza edilmesinin bir hak olduğu ve bunun yasa maddeleri ile yalnız belirli hallerde sınırlandırılmasının olası olduğu sonucuna varılmaktadır²³⁰.

Bu aşamada Meclis’te gerçekleştirilen detaylı çalışmalar neticesinde 24 Mart 2016 tarihinde 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) kabul edilmiş ve 7 Nisan 2016 günü yürürlüğe girmiştir. Gerçekleştirilen bu çalışma neticesinde ortaya çıkan yasanın amacı; gerçek kişilere ait ne tür bilgilerin bireysel veri olduğunun tespiti, korunmasının ne şekilde gerçekleştirileceği, istisnai durumların neler olabileceği ve korumanın zedelenmesi halinde ne gibi yaptırımlar düzenleneceğini tespit etmektir²³¹.

²²⁵ “(Değişik: 3.10.2001-4709/5 md.) Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.”

²²⁶ Anayasa Mahkemesi’nin 04/12/2014 tarih ve E.2013/84, K. 2014/183 numaralı iptal kararı, <https://031490a38-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2013-84-k-2014-183-t-4-12-2014> (02.08.2020).

²²⁷ “İş bu maddede kişilerin özel hayat, ailesine, konutuna ya da haberleşmesine keyfi olarak dokunulamayacağı, bunun korunmasının yasalarca yapılması gerektiği belirtilmektedir. Bu maddede “keyfi” kelimesi kullanılarak, belirli durumlarda kişilerin bu hakkına dokunulabileceği de madde yorumundan çıkmakta ancak bunun sınırının nasıl olacağı açıkça belirtilmemektedir.”

²²⁸ “Maddede herkesin özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmalarına saygı hakkı olduğundan, bu hakkın kısıtlanmasının da belirli şartlar altında ancak kanunla yapılmasının mümkün olduğundan bahsedilmektedir.”

²²⁹ “Bu madde mahremiyet hakkı başlığı taşıyor olup, üste belirtmiş olduğumuz madde hükümlerine paralellik arz etmektedir. Bunda da aynı şekilde özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine keyfi veya hukuka aykırı olarak müdahale edilemeyeceği belirtilmektedir. Kişilerin bu müdahalelere karşı korunmasının bir hak olduğu belirtilmekte ancak bunun nasıl olacağından bahsedilmemektedir.”

²³⁰ Neslihan Karataş Durmuş, “Ticari Sırların Ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:8, Sayı: 31, Temmuz 2017, s. 373.

²³¹ Karataş ve Durmuş, s. 374.

AİHS’de yalnızca özel hayatın gizliliği denilmeyip, aynı zamanda aile ve konut dokunulmazlığı ve iletişimden söz edilmiş ve bu hakkın sınırlandırılabilmesi için devletlerin mecbur olduğu ölçüde yasaya uygun davranması gerekir demektir²³².

1.3.6. Diğer Haklar

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda dikkate alınabilecek yukarıda sıralanan haklar dışında da bazı bireysel haklar bulunmaktadır. Bunlardan birisi genel haklar kategorisinde ele alınabilecek olan adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkıdır. Bu hak, herhangi bir başvuru ya da işlemde vergi idaresinin ya da ilgili mercilerin vergi mükelleflerine nezaket kurallarını gözeterek ve saygı çerçevesinde davranmasını ifade etmektedir. Aynı zamanda vergi idaresinin sahip olduğu yetkiyi adaletli ve taraf gözetmeden gerçekleştirmesine atıfta bulunmaktadır. Dolayısıyla vergiler hesaplanırken mükelleflerin özel durumları göz önüne alınmalı ve ilgili yasalar uygulanırken mükelleflere karşı eşitlik, adalet ve tutarlılık ilkeleri gözetilerek yaklaşılmalıdır. Ayrıca, mükelleflerin talep etmeleri veya şikâyetlerini belirtmeleri durumunda herhangi bir problemlerinin çözüme ulaştırılması amacıyla daha önceden belirlenmiş hizmet standartları kapsamında hızlıca ve adil bir biçimde bu sorunlar çözümlenmektedir²³³.

Diğer bir bireysel hak ise bilgi edinme hakkıdır. Vergi mükelleflerinin, sistemin nasıl işlediği ve vergilerin nasıl toplandığı hakkında tüm bilgilere sahip olma hakları bulunmaktadır. Bunun yanı sıra sahip oldukları haklar ve özellikle de başvuru haklarıyla ilgili bilgi edinme hakları da vardır. Bilgi edinme hakkı, mükelleflerin kendileri hakkında vergi idaresinin sahip olduğu bilgileri talep edebilmelerini de kapsamaktadır. Böylelikle mevcut durumlarını daha iyi değerlendirebilmelerine zemin hazırlanmış olmaktadır. Aynı zamanda, mükellefler genellikle talep ettikleri bilgiler sayesinde vergilendirmeye ilgili anlaşılması zor olan durumların açığa kavuşmasını da amaçlamaktadır²³⁴.

²³² Ceren Şarman, “Vergilendirme Ve Özel Hayatın Gizliliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 355, Mart, 2011, s.202.

²³³ Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, s.128.

²³⁴ Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, s.128.

1.4. MÜKELLEFLERİN KORUNMASININ SOSYAL VE HUKUK DEVLETİ AÇISINDAN ÖNEMİ

Hak kavramının tanımlanması için, genellikle “hukuk düzeni tarafından tanınmış bir yetki formülü kullanılır. Hak sahibi olmak, o hakka sahip olmayanların kullanamayacakları bir takım yetkileri kullanabilmek anlamına geldiğine göre, bu formül yerindedir. Ancak, bir hakkın hukuk düzeni tarafından sadece tanınması bazen yetersiz kalabilir; hakkın güvenceye bağlanması (garanti edilmesi) da gerekir bu güvencenin bir yönü, hak sahibinin, hakkından, hukuk düzeni içinde yararlanabilmesinin sağlanmasıdır. Güvencenin öteki yönü ise, hakkın şu ya da bu nedenle, hak sahibinin istenci dışında, hukuka aykırı biçimde elinden çıkması halinde yerine konulmasıdır (tazmin edilmesidir)²³⁵.

Hak ve özgürlüklerin kötüye kullanımı tartışmasının düşünsel temelleri için, hukuksal alanda düzenleme konusu haline geldiği İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemlerden çok daha erken dönemlere gitmek gerekmektedir. Önceleri felsefi boyutta tartışılan hak ve özgürlüklerin kötüye kullanımının yasaklanması hukuksal düzenleme konusu haline gelerek tartışılması ise İkinci Dünya Savaşı sonrasında günümüze kadar uzanmaktadır²³⁶.

Demokratik hürriyetçi devletlerde temel kural, özgürlüğün esas, sınırlamanın istisna olmasıdır²³⁷. Ancak hak ve özgürlüklerin kötüye kullanılması gerçeği tarihsel süreç içerisinde hak ve özgürlüklerin sınırlarının çizilmesi zorunluluğunu beraberinde getirmiştir. Hak ve özgürlüklerin, hak ve özgürlükleri ortadan kaldırma amacıyla kullanılmasını ya da hak ve özgürlüklerin genel olarak kötüye kullanımını önleme temelli bir yaklaşım; hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması sonucunu beraberinde getirmektedir. Kötüye kullanımı engelleme amacıyla hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması yönünde temel olarak düşünce-ifade ve örgütlenme özgürlükleri gündeme gelmektedir. Bu anlamda hak ve özgürlüklerin kısıtlandırılması, yalnızca kötü amaçlı kullanımının önüne geçmek açısından değil, özgürlüklerin belli bir düzende sağlanması açısından da önem arz etmektedir. Sınırlama, kamusal düzenin korunabilmesi şeklinde belirli amaçlarla olabileceği gibi, bir özgürlük tarafından diğerinin engellemesinin önüne geçilmesi amacına da dayanabilir²³⁸.

²³⁵ Aybay ve Aybay, s. 182.

²³⁶ Sevtap Yokuş, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde ve 1982 Anayasası’nda Hak ve Özgürlüklerin Kötüye Kullanılması**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.39.

²³⁷ Hayati Hazır, **Anayasa Hukuku**, Literatür Yayıncılık, Konya, 1994, s. 106.

²³⁸ Yokuş, s.65.

Anayasa tarafından tanımlanan temel haklar ve özgürlüklerin pek çoğu vergilendirme hakkında duyarlıdır. Vergilendirmeye karşı hassas olan bu hak ve özgürlükler konusunda sınırlandırmalar da Anayasanın özü ve ruhuna uygun şekilde yapılmalı ve demokratik toplum düzeni göz önünde bulundurulmalıdır²³⁹.

Toplumsal hayatın en gerekli bileşenlerinden birisi ekonomik hayattır. Çünkü toplumsal hayatın siyasi ve yasal tarafları, ekonomik hayatın gerçekleştiği çerçeveye göre şekil almaktadır. Bu nedenle kişilerin ekonomik hayatların “mutlak özürlüğüne sahip olması” sadece ekonomik yaşamın “fert refahını” olabilecek en yüksek seviyede hayata geçirebilmeleri amacıyla değil, bununla birlikte, siyasi ve yasal hayatın kişi özgürlüğünü koruyacak şekilde planlanması için de gereklidir²⁴⁰.

Tarihsel incelemelerde, iktidara yönelik dileklerden birisinin isteğe bağlı olarak vergiler koyabilmeye yönelik yetkilerin, özellikle mülkiyetin korunabilmesi bakımından, kısıtlandırılması biçiminde ortaya çıktığı görülmektedir²⁴¹.

Eğer konulan bir vergi, temel hakların ve özgürlüklerin bireyler tarafından kullanılabilmesinin önüne geçiyorsa ve kendisinden beklenen yararı etkisiz hale getiriyorsa, ilgili hakların ve özgürlüklerin özüne zarar veriyor denilebilir. Anayasanın m. 13'nin 2. fıkrasında temel haklar ve özgürlüklere ilişkin genel ve özel kapsamlı sınırlamalar için demokratik sosyal düzenin gereğine aykırı olamayacağı ve öngörülen amaçlar haricinde kullanılamayacağı belirtilmektedir. Bu maddeden anlaşılması gereken, haklara ve özgürlüklere vergiler aracılığıyla getirilmiş olan sınırlamaların kayda değer ve yasal amaçlara yönelik olması gerektiğidir. Aynı zamanda bu vergilerin daha önceden öngörülen amaçlarla mütenasip olması beklenmektedir. Vergi toplamanın esas amacı kamu yararının sağlanması olduğu için vergiler sayesinde sağlanacak kamu yararıyla, yapılacak kısıtlamalar arasında tutarlı bir denge olması gerekmektedir. Bu dengenin haklar ve özgürlükler açısından olumsuz yönde bozulabileceği en büyük nokta, hak ve özgürlüklerin özüne müdahalede bulunulmaması gereken seviyedir. Diğer kısıtlayıcı araçlar gibi vergi konusunda da haklar ve özgürlüklerin özüne müdahalede bulunulup bulunulmadığına karar verilirken bu hakların ve özgürlüklerin vergi tarafından kullanılamaz hale getirilip getirilmediği, kullanılmasının önemli ölçüde zorlaştırıp zorlaştırmadığı ya da amaca ulaşmanın önünde engel olup olmadığı göz önüne alınarak bir değerlendirme yapılmalıdır.

²³⁹ Funda Töralp, “Temel Hak ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi”, **Anayasadan Mali Ve Vergisel Beklentiler**, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş ve Ertunç Şirin), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s.180.

²⁴⁰ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s.49.

²⁴¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1982, s. 15.

Vergiler hakları ve özgürlükleri dengesiz bir şekilde kısıtlıyor ve kullanılabilmelerine engel oluyorsa bu vergi düzenlemesi temelde Anayasaya aykırı bir şekilde doğmuştur. Dolayısıyla böyle bir vergi düzenlemesi hukuk devletinde en önemli unsurlar arasında bulunan temel hakların ve özgürlüklerin korunmasını kâğıt üzerinde bırakarak uygulanmasının önüne geçmiş olacaktır²⁴².

Bireylerin haklarına ve hürriyetlerine yöneltilen en önemli müdahaleler arasında yer alan vergilendirme, anayasalarda güvence altına alınmaktadır. Vergilendirme yetkisinin sınırı, Anayasada öngörülen temel hakların ve hürriyetlerin özü sayesinde oluşmaktadır²⁴³.

Vergilerin kanunlara uygun olması gerekliliğinin yani kanunilik ilkesinin temel sebebi, vergilendirmenin temel haklar ve özgürlükler üzerindeki kısıtlayıcı etkisidir. Bundan dolayı vergilerin kanunilik ilkesinin aslında vergiler ile temel haklar ve özgürlükler arasındaki yakın etkileşimin bir sonucu olduğu kabul edilebilir. Dahası, kişilerin temel haklarına ve özgürlüklerine müdahalede bulunulmasının engellenmesinde en öncelikli teminat, kanunilik ilkesidir. Her ne kadar kısıtlı düzeyde de olsa Anayasa Mahkemesi vergilerle ilgili iptal kararlarında ve bireysel başvurularda temel haklar ve özgürlükler bakımından denetimine gidebilmektedir²⁴⁴.

Devlet en sağlam finansman aracı olan vergiyi toplarken, ekonomiye müdahale etmesi nedeniyle kişilerin temel hak ve özgürlüklerini sınırlandırır. Sınırlama, yasaya dayanarak yapılsa da gelişigüzel ve gereğinden fazla düzeye ulaşırsa sınırladığı haklar ve hürriyetler kullanılamayacak şekle gelebilme riskiyle karşılaşabilir ya da konuları ortadan kalkabilir. Bu sebeple vergilendirme, temel hak ve özgürlükleri sınırlandırılarak ihlale sebebiyet verecek güç olması nedeniyle, özel ilgi gösterilmesi gereken bir alandır²⁴⁵.

Anayasa Mahkemesinin 1989 yılında vermiş olduğu bir kararda; çeşitli yetkiler sayesinde güçlendirilmiş olan devletin, vergiler hakkında çeşitli düzenlemeler yaparken aynı zamanda temel hakların ve hürriyetlerin dikkatli bir şekilde koruyacağı ve kamuya kaynak yaratmak amacıyla yasal ilkelerin zedelenmesine ve çiğnenmesine kayıtsız kalmayacağı belirtilmiştir. Bu kararda aslında salt bir şekilde

²⁴² Doğan Şenyüz, "Hukuk Devleti Ve Türk Vergi Hukuku", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Ağustos, 2008, Sayı: 44, <https://anayasa.legalbank.net/belge/hukuk-devleti-ve-turk-vergi-hukuku/824390> (06.10.2017).

²⁴³ Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 48.

²⁴⁴ Şenyüz, <https://anayasa.legalbank.net/belge/hukuk-devleti-ve-turk-vergi-hukuku/824390> (06.10.2017).

²⁴⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı ve Yasin Sezer, "Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2000, s.163.

gelir elde etmek için hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemeyeceğinin altı özellikle çizilmiştir²⁴⁶. Yine de, devlet ancak sahip olduğu vergilendirme yetkisini kullanarak elde edebileceği sürekli finansal kaynak ile demokratik bir rejimin başarılı bir şekilde devam ettirilebilmesini sağlayabilir²⁴⁷.

Verginin tanımı, değişmez değildir. Zamana ve özellikle gelirin miktar bakımından önemine ve kullanılış şekline göre bu tanım da değişir. Başka bir deyişle vergi, tarihi bir kategoridir ve hukuki bakımdan, otoriter görüşün sözleşme anlayışı yerine geçmesi ile sonuçlanmıştır²⁴⁸. Ancak adil bir vergilendirmenin bireylerin mali güçleri (ödeme gücü) doğrultusunda yapılmasının gerekliliği, fayda ilkesinden de önce, ilk defa İtalyan iktisatçı Guicciardini tarafından ele alınmış, ilerleyen zamanlarda sosyal adaletin sağlanmasında kullanılacak yöntemlerin temeli olarak yorumlanmış ve geliştirilmiştir²⁴⁹. Vergi adaletinin sağlanması açısından bireylerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önünde bulundurularak vergilendirilmesi şeklinde ifade edilen mali güce göre vergilendirme ilkesi; kişilerin kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri fayda dikkate alınmadan, gelirlerinin kendilerini ve ailelerini geçindirmeye yetecek miktarın üstünde kalan kısmının ödeme güçlerine göre farklılaştırılarak vergilendirilmesini öngörmektedir²⁵⁰.

Devletin sürekli fazlalaşan kamu giderlerine tekabül edebilmesi için diğer gelirlerini arttırma yoluna gittiği gibi, vergi bakımından da ya yeni vergiler getirmekte ya da uygulamakta olduğu vergilerin oranlarını arttırabilmektedir²⁵¹.

Devletin gerekli olan bu finansal ihtiyacı gerçekleştirmek için göz önünde bulundurması gereken husus adaleti ne şekilde gerçekleştireceğidir. Bunun için kullanabileceği ilk araç eşitliktir. Ancak eşitlik pozitif kavramdır ve neye göre belirleneceği, kimlerin eşit olacağı, kimlerin farklı olduğu ve bunun neye göre belirleneceği hukuki yorumla gerçekleşir.

Bu konuda AYM eşitliği, *“aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulması”* şeklinde

²⁴⁶ Anayasa Mahkemesi’nin 7/11/1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42 numaralı iptal kararı, <https://031490a38-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/e-1989-6-k-1989-42-t-7-11-1989> (02.08.2020).

²⁴⁷ Mehmet Şafak, “Vergilendirmede Demokrasi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.133, Eylül 1994, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1225> (19.08.2019).

²⁴⁸ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2011, s.141.

²⁴⁹ Ezgi Sevinçhan, “Sosyal Devlet İlkesini Gerçekleştirmeye Yönelik Vergi Araçları”, Ed. Nurettin Bilici, İbrahim Nihat Bayar, Oytun Canyaş, Begüm Dilemre Öden, Uraz Bulut, **20. Kuruluş Yılı Etkinlikleri 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Ankara, 2017, s. 187.

²⁵⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.52; Selda Aydın, “Vergi Uygulamasında Yararlanma İlkesi ve Ödeme Gücü İlkesinin Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 128, Mayıs 1999, s. 22.

²⁵¹ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, s.150.

tanımlamaktadır. Mahkemeye göre, “*Anayasa’nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil, hukuksal eşitlik*”²⁵². Bu sebeple, eşitlik toplumdaki herkesin her açıdan aynı nizama bağlı olması manasına gelmez. Fakat dini inanç, soy, renk, cinslik, politik görüş, felsefi öğreti, mezhep ayrılığına dikkat edilerek eşitsizliğe sebep olunması kesinlikle anayasal yasak içerisindedir. Bunlardan başka, kimi vatandaşlara haklı bir sebebe dayanarak farklı kurallara tabi tutulmaları, eşitlik ilkesini ihlal etmez. Bu bağlamda koşulları ve konumlarındaki nitelikler, kimi bireyler ya da camia için farklı kuralların ve uygulamaların olmasını gerektirebilir. Niteliklere ve farklılıklara dayandığı için haklı olan sebepler, ayrı bir tertibi aykırı değil geçerli yapar²⁵².

Bu nedenle AYM kararlarında içtihat haline gelen yorum eşitlik ve farklılığın ancak “hukuksal durum” ile ölçülebileceğini ve bunun ancak kanuna dayalı olarak ve haklı neden göstererek gerçekleştirilebileceğini ifade etmektedir.

AYM nezdinde ölçüt “haklı neden”dir. AYM’nin 1994 yılında vermiş olduğu bir iptal kararındaki hükmün gerekçesi şu şekildedir:

Kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlarındaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa’nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz. Anayasa Mahkemesi’nin yerleşik kararlarına göre, eşitliği bozduğu iddia edilen kural haklı bir nedene dayanmakta veya kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmuş ise bu kuralın eşitlik ilkesini zedelediğinden söz edilemez²⁵³.

AYM kararı sonunda oluşan içtihat kurallarına göre haklı neden; hukuksal yapı ve nitelik farklılığı, vergi hususundaki nitelik farklılıkları, kamu yararı, mali politika gereklikleri, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekler olarak belirlenmiştir.

Anayasa Mahkemesinin getirdiği bu içtihatlar göre sosyal adaleti gerçekleştirmeye yönelik olarak benimsenen mali güce göre vergilendirme ilkesinin getirdiği “farklılaştırılmış vergilendirme durumunun, vergilendirmede dikey eşitliğin sağlanması amaçlandığı için normatif eşitlik bakımından da anayasa ve sosyal devlet anlayışının gereklerine uygun düştüğünün söylenmesi mümkün gözükmektedir²⁵⁴.

Mali gücün tanımı anayasada bulunmamakla birlikte, çoğunlukla ödeme gücü manasında kullanılmakta, kamu maliyesi açısından gelir, servet ve harcamalar mali

²⁵² Billur Yaltı, Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 119, Ağustos 1998, s. 102.

²⁵³ AYM Kararı E. 1994/90, K.1995/22 T. 27.06.1995, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/0f463bf6-f130-4923-be87-422f483c6baf?excludeGerekce=True&wordsOnly=False> (22.06.2020).

²⁵⁴ Sevinçhan, s.188.

gücün göstergeleri olarak kabul edilmektedir²⁵⁵. Anayasa mahkemesinin bu kararına istinaden mükellefin vergi ödeme gücünün belirlenmesi bakımından kazanma gücünü dikkate alınmalı ve gelir servet ve harcama kalemleri arasında dengeli bir dağılım gerçekleştirilmeli, yalnızca tek bir kazanç unsurunun vergilendirilmemesi gerekmektedir²⁵⁶.

Demokratik devlette vergileme süreci, teori ve pratiğiyle hem resmi- bürokratik hem de sivil bir prosedürün takibini zorunlu kılar. Gücü kullanma meşruiyeti ve yetkisi resmi otoritede olsa da ekonomik eylemleri icra ederek üretim ilişkileri kuran, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirerek vergiyi beyan eden kısaca sistemi ateşleyen, bireyler ve kurumlardır. Kendi varlığını koruma içgüdüğü ile birlikte yaşamının maliyetine, birlikte yaşanan yerde daha önemlisi birlikte yaşanıldığından dolayı edinilen varlıklardan ötürü katılma iradesi çatışacaktır. Devlet, bu özdevinim içerisinde en uygun oranda, en az hasar ve maliyetle ve en hızlı şekilde ekonomik-mali uyumu sağlayacaktır. Uyumun sağlanması veya sorunların çözülmesi bağlamında egemen gücün/Devletin, alma verme işlerinde kullanabileceği yegane anahtar ise hukuk normları olarak belirginleşmektedir. Bu aynı zamanda insanları bir arada tutan sihirli sözcük “adalet”in içinin doldurulması çabasıdır²⁵⁷.

Yaşamın her anında, alanında olduğu kadar kamu yönetiminde ve dolayısıyla mali yönetimde, çözümlerlerin ve politikaların/tercihlerin oluşturulmasında iki seçenek bulunmaktadır. Kökleri aynı olan bu seçenekler, çözümlerlerin ve politikaların, nesnel gerçekliklerinin, içeriği önemli olmaksızın, öncelikle bilimsel yöntemlerle mi yorumlanıp yorumlanmayacağıdır. Sosyal düzenin uyumlu işleyişi ile bireysel ve sosyal refahın tesisi, öncelikle yönetenlerin bu yönde bir iradeyi ortaya koymaları ile birlikte, aynı iradeyi yöneten ve yönetilenlerin müştereken benimsemesi ile olasıdır²⁵⁸.

Bireylerin sahip olduğu, kendi kişiliğinden doğan, dokunulamayan, devredilemeyen ve vazgeçilemeyen, bireyin toplumu olan vatandaşlara, ailesine karşı gerçekleştirmeleri gereken ödev ve sorumluluklarını da içeren temel hak ve özgürlüklerin kullanılması sürecinde, bu hak ve özgürlüklerine devlet eliyle kısıtlama getiren vergilendirme yetkisinin hukuk devleti ve sosyal devlet temelinde

²⁵⁵ AYM Kararı E. 1994/80, K. 1995/27 T. 06.07.1995, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/60b83b24-1c9b-4bbd-936a-8ae3cc9ec8f6?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (22.06.2020).

²⁵⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, 2009, s.219.

²⁵⁷ Murat Başaran, “Vergileme Sürecine Ait Temel Kavramlar Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:160, Ocak 2002, s.74.

²⁵⁸ Murat Başaran, “Vergileme Sürecine Ait Temel Kavramlar Üzerine Düşünceler”, s.77.

gerçekleştirilmesi gerekmektedir. 1982 Anayasası'nın m. 2'de cumhuriyetin temel ilkeleri başlığı altında yer alan sosyal hukuk devleti anayasanın gerekçesinde²⁵⁹; *“bizzat devletin koyduğu hukuk kurallarına uyacağı ve çalışan, çalıştığı halde elde ettiği ürün ile mutlu olabilmek için, tasarladığı maddî ve manevî değerlere sahip olamayan kişilerin yardımcısı olacağı ilkesini belirtmektedir”* ayrıntısı ile açıklanmıştır.

Bu düşüncenin 1982 Anayasası'nda vergilemede somutlandığı durum “Temel Hak ve Ödevler” başlığını taşıyan ikinci kısmının “Siyasal Haklar ve Ödevler” başlıklı alt ayırımında yer alan m. 73'dir. *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. ...”* hükmü, birey ve devlet arasındaki ilişkinin sosyal devlet olma çabasını belirten ve bu şekilde uygulanmasını sağlayan metindir.

Bu sebeple hukuk devleti olmanın bir şartı olarak kullanılan vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılması, vergilemenin nihayetinde temel hak ve özgürlüklerle alakalı olmasından ileri gelmektedir. Anayasada öngörülen temel hak ve özgürlüklerin özü, vergilendirme yetkisinin de sınırını oluşturmaktadır. Bu nedenle, kanun koyucunun vergilendirme yetkisini kullanması sonucunda Anayasada düzenlenen çeşitli hak ve özgürlükleri ihlal etmesi olasılığı vardır. Çünkü devlet, vergilendirme yetkisini mali amaç dışında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla da kullanabilir. Vergilendirmenin çağdaş anlamı, geleneksel anlamdaki “tarafsız vergi” den farklıdır²⁶⁰.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, sadece maddi vergi hukuku ile ilgili kuralları kapsamaz, aynı zamanda şeklen yerine getirilmesi gereken kuralları da ihtiva eder. Bu bağlamda kanuni idare prensibi özel, kişisel, sübjektif özellikteki vergilendirme süreci işlemlerinin genel, objektif özellikteki vergi kanunlara yaraşır bir şekilde yapılmasını gerekli kılar. Dolayısıyla hukuk devleti kanuni idare prensibini çok net bir şekilde “kanuni yetki” ile çerçeveledir. Kanuni idare ilkesinin kamu hukuku içerisinde en mana kazandığı alan vergi hukuku uygulamasıdır; çünkü vergi hukuku düzenlemeleri itibarıyla en ayrıntılı ve karmaşık yapıya sahip olan, sık sık değişiklik meydana gelerek takip edilmesi güç olan alanıdır. Bu anlamda vergi hukukunda kanunilik prensibi vergiyi doğuran olaya mutabık olunmasına bağlıdır. Aksi halde uyuşmazlıkların gün yüzüne çıkması kaçınılmazdır.

²⁵⁹ **T.C. Anayasa Mahkemesi Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)**, (Hazırlayanlar: Yunus Emre Yılmazoğlu ve İsmail Emrah Perdecioğlu), Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2019, s.19.

²⁶⁰ Murat Başaran, “Sosyal Hukuk Devletinde Temel İnsan Hakları ve Vergileme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 163, Nisan 2002, s. 67.

Vergi kişi hak ve hürriyetleri ile yakından alakalı olduğu için, vergiyi ortaya çıkartan olayların kanunlarda belirtilmesi gereklidir. Kanun koyucunun getireceği sınırlayıcı düzenlemelerde nedenlerini somutlaştırması gerekmektedir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları engelleyebilmek açısından zaruri olan açıklık ve somutluk, çerçevelerinin kanunla yapılmış çizilmiş olması zorunludur. Aksi taktirde hukuk devletin getirdiği belirginlik karşılanmamış olmakta ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşmektedir²⁶¹.

Vergilerin kanunla konulup, yine kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmesi ile alınması, kişilere, idarenin keyfiliğine karşı hukuki güvenlik sağlar. Bu hukuki güvenlik, hukuk devletine bağlı diğer ilkelerle tamamlanmaktadır. Kanuni idare ilkesi, vergilendirmede belirlilik ve eşitlik ilkeleri bakımından bir ön şart özelliğini taşır²⁶².

Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması amacıyla hükümlerle kudretine dayalı olarak tek taraflı buyruğu ile bireylere yüklediği amme alacağı olan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması mecburiyeti tartışma götürmez. Vergi hukukunda ve verginin özelliklerini meydana getiren kanuni düzenlemelerde Anayasa'nın bu husustaki prensiplerinin dikkatlice göz önünde tutulması gerekir. Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa'nın m. 73'de yer alan "kamu giderlerinin karşılanması", "kanunilik", "mali güç", "genellik ve eşitlik", "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri" ile birlikte Anayasa'nın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan "hukuk devleti ilkesi", "sosyal devlet ilkesi" ve "hukuki güvenlik ilkesi" gibi bir takım prensiplerle çerçevelendirilmiştir. Vergi, Anayasa'nın öngördüğü bu ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmelidir²⁶³.

Sosyal devlet bir taraftan egemenliği altında bulunan bireylerin sosyo-ekonomik durumlarını iyileştirmeyi, onlara belirli bir yaşam standardı gerçekleştirmeyi kendisine ödev olarak yükleyen devlet olması ile beraber, öte yandan da ekonomik büyüme ve kalkınmayı gerçekleştirmeye sağlamaktadır. Tüm bu sosyo-ekonomik gelişmeyi gerçekleştirmeyi hedefleyen devlet bunu ancak halktan topladığı vergilerle gerçekleştirebilmektedir. Devletin sahip olduğu bu vergilendirme yetkisi kamunun yaptığı çeşitli eylem, işlem veya ihmaller sebebiyle zedelenebilmektedir.

²⁶¹ Fatih Saraçoğlu, **Anayasa Mahkemesi'nin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s.141.

²⁶² Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.145-146, Başaran, "Sosyal Hukuk Devletinde Temel İnsan Hakları ve Vergileme", s.68.

²⁶³ Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.149; Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara, 2009, s. 198, Saraçoğlu, s.44.

Devletin sosyal devlet olma vasfının bir sonucu da bireylerin zedelenen haklarının direkt hak arama özgürlüğü ile ve bu manada daha üst bir koruma yolu olan adalete erişim hakkı ile ilgisi bulunmaktadır. Sosyal devlet bir taraftan devletin sunmuş olduğu adalet hizmetlerinden faydalanmak isteyen bireylere sunulan olanaklardan eşit bir şekilde yararlanmayı sağlarken, diğer taraftan taraflar arasında iktisadi bir istikrar sağlamalı ve bu istikrarı yargılamanın nihayete erdirilmesine kadar muhafaza etmelidir²⁶⁴. Adalete erişimde, bireyler ihtilaflarını devletin gözetimi altında çözebilirken, kanuni sitemin toplumu oluşturan tüm fertler için ulaşılabilir olması ve ulaşılan bu sistemin hem kişisel açıdan hem de toplumsal açıdan adil neticeler ortaya çıkartması aranmaktadır²⁶⁵.

Bu sebeple vergilendirme yetkisinin kullanılmasında yaşanabilecek temel hak ve özgürlük ihlallerinin kontrolü ilerleyen bölümlerde anlatılacak çözüm araçları ile giderilmeye ve hakkaniyet gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

²⁶⁴ Burcu Demirbaş Aksüt, "Vergi Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi", **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, (Ed. Yusuf Karakoç), Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 240.

²⁶⁵ Mustafa Özbek, "Sosyal Devletin Gereği: Adalete Erişim", **Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, 2006/2, Sayı: 4, s.908.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM SÜRECİNDE MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASI AÇISINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU

Çalışmanın bu bölümünde bireylerin vergi ile ilgili sahip oldukları hak ve özgürlüklerinin kamu gücünün eylem, işlem veya ihmali nedeniyle zedelenmesi iddiasıyla, bu problemi ortadan kaldırmak adına başvurdukları kanun yollarına rağmen sorunlarının çözülmemesi durumunda, Eylül 2012'den itibaren uygulanmaya başlanan, AYM'ne bireysel başvuru yolu ele alınmıştır.

Bu bağlamda konunun daha anlaşılabilir kılınabilmesini sağlamak için vergi uyuşmazlığı kavramı ve kavramsal çerçevesi etimolojik olarak ele alınması ve vergi uyuşmazlıklarının nedenleri sayılması önem arz etmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının nedenleri vergi yoluyla müdahalenin ortaya çıktığı dönemler itibariyle dört başlık altında ele alınmıştır. Bunlar; vergilendirme dönemi, inceleme dönemi, cebren tahsil dönemi ve uyuşmazlık çözüm dönemi sürecinde ortaya çıkan ihtilaflardır. Bu başlıklar altında öncelikle konunun teorik temelleri ele alınmış, ardından her bir başlık 23 Eylül 2012- Aralık 2019 tarihleri arasında AYM tarafından verilmiş kararlarla örneklendirilmiştir.

İdarenin kamu gücünü kullanırken sahip olduğu takdir yetkisinin kullanımda meydana gelen aşırılıklardan kaynaklanabilecek problemleri anlayabilmek adına idarenin takdir yetkisi, bu yetkiyi kullanırken yargısal denetimi ve takdir sakatlıklarına değinilmiştir. Ardından mükelleflerin ortaya çıkan uyuşmazlıkları giderebilmeleri için Türk Vergi Yargısı Sistemine göre tüketmeleri gereken (seçimlik) yollar, idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları olarak sınıflandırılmıştır.

Bu bölümün son kısmında anayasa yargısı, uygulamaya girdiği tarihten itibaren AYM'ne bireysel başvuru, özellikleri, AYM'nin yetkisi, bireysel başvurunun koşulları, bireysel başvuruların değerlendirilmesi süreci ve verilen kararların türleri ele alınmıştır.

2.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Temel hak ve özgürlükler kavramının bariz bir biçimde ön plana çıktığı, yerleştiği ve uluslararası ya da uluslar üstü yargı açısından denetlenmesinin etkinleştiği yeni bin yılda tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de ne yazık ki bu

olgunun açık ihlalleri yaşanmaktadır. Bu ihlallerin yer aldığı alanlardan birisi de vergi alanı olmaktadır²⁶⁶.

Vergi ilişkisi, hukuk ayrımında kamu hukuku içerisinde bulunan ve bu münasebete taraf olanlar arasında irade ve statü açısından eşitler arası bir zeminin bulunmadığı zeminde ortaya çıkmaktadır. Kökeninde zorunluluk bulunan ve toplumu meydana getiren bütün bireylere mali güçleri ile mütenasip olarak devletin gerçekleştirmiş olduğu hizmetlerin bedelini birlikte karşılamak amacıyla maddi ödevler ve bu ödevlerin verginin tahakkukunu yerine getirebilmesi için yüklediği şekli ödevleri yükleyen bu ilişki yapısı gereği toplum çıkarları ile bireyin çıkarlarının çatıştığı bir özellik arz eder. Kişi kendi çıkarını, kanunların sınırlamış olduğu alan içerisinde imkan dahilinde en az vergi yüküne tabii olma eğilimde kullanırken, kamu yararı ise idarenin, devletin gerçekleştirmiş olduğu harcamaların kaynağına ulaşabilme güdüsüyle bu görevin tam ve vaktinde alınmasından doğan faydaya dayanır²⁶⁷.

Devlete kanun ile verilmiş yetkiler çerçevesinde vergilendirme yetkisi görevinin verilmesi yönetimi güçlü kılacağından, devlet verilen bu gücü güç kullanma vesilesi ile cebren tahsil edebilecektir. Mükellef tarafından ödenmeyen vergi ise hukuk kaidelerinin çizmiş olduğu sınırlar içerisinde cebrilik ilkesi doğrultusunda bireylerden tahsil edilebilecektir²⁶⁸.

Genel bir tanımla uyuşmazlık, müteakıl iki tarafın herhangi bir mevzu üzerinde farklı fikirlere sahip olmaları nedeniyle düşülen anlaşmazlığı, diğer bir ifadeyle uyuşmazlığı ifade eder²⁶⁹. Uyuşmazlıkta anlaşmazlık konusu mevzu, esas hakkın korunması veya görüşün gerçekleşmesine bağlıdır²⁷⁰.

Vergi uyuşmazlığı ise, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle vergiye bağlı şekilde türeyen yaptırım ya da farklı kamu alacakları için yönetsel işlemleri uygulayan yönetim birimleriyle mükellef veya sorumlular arasında hâsıl olan anlaşmazlıklar; vergilendirme sürecinde meydana gelen bazı sonuçlarda yükümlü ile vergi yönetiminin ortak bir paydada buluşamaması; vergi yönetimi ile yükümlüler arasında vergi sebebiyle cereyan eden hukuki sürtüşmeler; vergiye tabi olan kişi tarafından, vergi kanunlarının Anayasa'ya aykırı olduğu ve vergi yönetiminin

²⁶⁶ Gülsen Güneş, "Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne müdahalesine eleştirel bakış", **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku**, (Ed. Gülsen Güneş ve Feridun Yenisey), Yayıncılık Matbaası, İstanbul, 2006, s.65.

²⁶⁷ Tahir Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara, 2012, s. 241.

²⁶⁸ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 22.

²⁶⁹ Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, 1982, s.17.

²⁷⁰ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 10. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s. 45.

gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin Anayasa'ya aykırı şekilde gerçekleştirildiği gibi iddialar şeklinde çeşitli ifadelerle tanımlanmıştır²⁷¹.

Vergi uyuşmazlıkları, dar ve geniş anlamda düşünülebilir. Dar anlamda, vergi taraflarının yanlış anlaşılma, hata ve bunun gibi nedenlerden dolayı, değişik düşünce ve tutumları dolayısıyla uygulamadaki kanunlara ilişkin “anlama ve yorum” farklılığından doğan uyuşmazlıklardır. Dar anlamda vergisel uyuşmazlıklar genel itibarıyla; mükellefiyet, ceza kesme ve tahsil konularında ortaya çıkmaktadır²⁷².

Geniş anlamda düşünüldüğünde ise, vergisel bir olgunun hukuk kuralları karşısındaki konumu bakımından süljeler arasında uyuşma halinin bulunmamasına bir vergisel uyuşmazlık gözüyle bakılabilecektir. Süljelerin kimler olacağı vergisel uyuşmazlığın kamusal boyutlu ya da kişisel boyutlu olmasına göre farklılık gösterecektir. Şayet vergisel uyuşmazlık kamusal boyutluysa yani uyuşmazlık kamusal borç ilişkisinin tarafları olan vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu bireyi ilgilendiriyorsa hukuk normları üzerinden anlaşılamayan süljeler devlet ile birey; kişisel boyutluysa yani ilişki özel hukuk süljeleri arasındaysa o zaman hukuk normları üzerinde anlaşılamayan süljeler bireyler olarak karşımıza çıkacaktır²⁷³.

Vergilendirme dolayısıyla çeşitli şekillerde ortaya çıkan problemleri giderebilmek için yönetim her çeşit tedbiri almak zorundadır. Gereksinimleri en akılcı şekilde karşılayacak hukuki platformun oluşturulması, vergi ödevlilerinin bilgilendirilmesi, her bakımdan uyumlu ve kararlı bir uygulamanın ortaya konabilmesi ve bunun sürdürülebilmesi bu problemlerin azaltılabilmesinde müracaat edilebilecek tedbirlerin başında gelmektedir. Fakat, tüm bu tedbirlere rağmen, vergi hukuku uygulamaları neticesinde vergi yükümlüsünün ve/veya vergi yönetiminin eylem, işlem ya da ihmalinden dolayı ortaya çıkabilen problemler gün yüzüne çıkabilmektedir²⁷⁴.

Bu anlamda gerek bireylerce gerçekleştirilen işlemlerde bilgi eksikliği, kanunların yanlış yorumlanması ya da daha az vergi ödeme içgüdüleriyle hareket edilmesi, gerekse de idarenin kendisine verilen takdir yetkisini kullanırken zaman zaman keyfiliğe kaçtığı, görevlilerce kendilerine verilen yetkileri aşacak şekilde ya da

²⁷¹ Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 41.

²⁷² Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2010, s. 2; Mehmet Yaşın, **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 18.

²⁷³ Gümüşkaya, s. 42.

²⁷⁴ Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 25.

içerik itibariyle aşırı şekilde kullanmaya çalışmaları gerek yargı kararlarında gerekse de günlük hayatımızda az rastlanmayacak örneklerdir²⁷⁵.

2.2. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ NEDENLERİ

Çoğunlukla uyumsuzluk, karşılıklı iki tarafın herhangi bir mevzu üzerinde farklı bakış açılarına sahip olmaları nedeniyle düşülen anlaşmazlığı, diğer bir deyişle uyumsuzluğu ifade eder. Burada söz konusu olan, bir hukuk devletinde idari işlem ve eylemler sonunda çıkan uyumsuzlukların, idari ve yargısal denetimle çözümlenmesidir²⁷⁶.

Mükelleflerle vergi idaresi arasında görüş ayrılığı ve bu görüş ayrılığına bağlı uyumsuzlukların oluşmaması arzu edilen bir durum olmakla birlikte hayatın olağan akışı içinde mükelleflerin bilinçli ya da bilinçsiz olarak vergi yasalarına aykırı tutumlarından, vergi yönetiminin hazineci bir tutuma sahip olması nedeniyle gelir toplama gayesinden hatta bazen yönetimin hukukun kanunilik ilkesinin ötesinde tatbiklerinden veya tarafların yanlışlıklarından kaynaklanan uyumsuzluklar oluşabilmektedir²⁷⁷.

Hukuk devletinin zorunluluğu olarak fertler hakları zedelendiğinde ya da tehlikeli bir durumda kaldıklarında, hukuki muhafaza için devlete müracaat etmek zorunda olup bizzat haklarını arama yetkisine sahip değillerdir.²⁷⁸

2.2.1. Vergi Yoluyla Müdahalenin Mükellef Haklarını Zedelediği Dönemler İtibariyle Uyuşmazlıklar

Bireylerin mükellef haklarının zedelenmesi bakımından Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna gitmesine sebep olan konuların ele alındığı bu bölümde dörtlü bir ayrıma gidilmiş ve 23 Eylül 2012 tarihinden itibaren yapılan başvurular kendi içerisinde sınıflandırılmıştır. Buna göre mükelleflerin “vergilendirme dönemi itibariyle ortaya çıkan uyumsuzlukları”, “inceleme dönemi itibariyle ortaya

²⁷⁵ Yücel Oğurlu, **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 102.

²⁷⁶ Kocahanoğlu, s. 17.

²⁷⁷ Recep Kaplan, Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 301, Ekim 2013, s. 133.

²⁷⁸ Burak Pınar ve Nedim Meriç, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harçları İlişkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, 2009, s.196.

ıkan uyuşmazlıkları", "cebren tahsil döneminde ortaya çıkan uyuşmazlıkları" ve "uyuşmazlık çözüm dönemi itibariyle ortaya çıkan uyuşmazlıkları" olarak vergi uyuşmazlıkları tasnif edilmiş ve 2012 yılından beri bu konularda yapılan başvurularrnek verilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.1.1. Vergilendirme Dönemi İtibariyle Ortaya ıkan Uyuşmazlıklar

Vergilendirme dönemi itibariyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar iki konu halinde incelenmiştir. Bunlar; olağan tarh ve bu tarha karşılık verilen ihtirazi kayıtlı beyannamenin verilmesi dönemi ve olağan tarh ve beyan döneminde ortaya çıkan uyuşmazlıklardır.

2.2.1.1.1. Olağan Tarh, İhtirazi Kayıtlı Beyanname Verilmesi

Hukuksal olarak vergi alacağı vergiyi doğuran olayın gerekleřmesine²⁷⁹ yani, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan veya dolaylı olarak verginin kökenini oluşturan ekonomik değerle verginin yükümlüsü arasında kanunların istediği şartların ve münasebetin gerçekleşmiş olmasına²⁸⁰ veya hukuki durumun ortaya çıkmasına bağlanmış olmakla beraber, maddi olarak verginin tayin edilmesi için belirli şekli koşulların da gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi yönetiminin vergi usulüne yönelik faaliyetlerinin şekli kurallara bağlanması, hem vergi mükellefiyetine tabii olanlarazel bir garanti ve denklik temin ederken, hem de vergi yönetiminin gerçekleştirmiş olduğu hizmetlerinin istikrarlı bir şekilde sürdürebilmesi adına alacaklarını imtiyazlı, daha sratlı ve etkili şekilde toplayabilmesini ve izleyebilmesini olanaklı kılar²⁸¹. Nitekim vergi matrahının tespiti ve bu tespit sonrasında belirlenen matraha göre verginin bulunması olarak tarh işleminin yapılması, verginin meblağı ve borçlusu açısından belirlenmesini saėlayacaktır²⁸².

Modern vergi sistemleri esas itibariyle mükellefin kendi beyanına dayanmaktadır. Çünkü beyan yöntemi, verginin mali gle orantılı alınmasını

²⁷⁹ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s. 106.

²⁸⁰ Ali İhsanzgr ilingir, "Vergi Hukukunda Yorum Eylemine "Kavram Ailesi" Mecazıyla Bakmak", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 466, Haziran 2020, s. 21.

²⁸¹ ağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.101.

²⁸² Tahir Erdem, "Hatalı Beyanın Sonuçları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 196, Ocak 2005, s. 115.

sağlayan ve bu nedenle vergilemede adaletin gerçekleşmesine neden olan daha etkin bir sistemdir²⁸³.

Türk vergi sisteminde de kural vergilerin beyan üzerine tarh edilmesi esası benimsenmiştir. Demokratik hukuk devletinin gereği olarak idarenin, idare edilenlerin bilgi ve yardımlarına başvurması gerekmektedir. Yönetimin vergilendirme işlemlerinde toplumu oluşturan bireylerle gerçekleştireceği işbirliği ve onları vergilendirme sürecine dahil etmesiyle vergi yönetiminde demokrasi gerçekleşebilmektedir²⁸⁴.

Vergi idaresi sorumluluğu mükellef ile paylaşarak gerektiğinde idari ya da yargısal yollarla mükellefe, beyanı sebebiyle, hesap sorabilme konumuna gelmektedir. Bunu mükellefe bakan yönüyle ifade etmek gerekirse, mükellef, yanlış/hatalı bilgiler içeren bir beyannamenin hukuk düzeninde nasıl yaptırımlara bağlandığını, ne gibi sonuçlar doğurduğunu göz önünde tutacak, kendisini araştırma yapmaya ve daha dikkatli olmaya zorlayacaktır²⁸⁵.

Bu esas uyarınca mükellefin vazifesi vergi matrahını doğru belirlemek ve beyan etmek, vergi yönetiminin vazifesi ise yapılan beyanın doğruluğunu incelemek ve vergi borcunu mükellefin bildirdiği matrahı esas olarak hesaplamaktır²⁸⁶.

Ancak mükellef vergi ödevini yerine getirirken hukuk devletinin hukuki güvenlik prensibinin, yapmış olduğu işlem ve eylemlerde arkasında olduğunu bilmeli ve tutum ve muamelelerini bu şekilde güvenle düzene sokabilmelidir. Bu gerekçeyle bireylerin davranışlarını düzenleyen kurallar onlara güvenlik hissini sağlamalıdır. Bunun gerçekleştirilebilmesinin ön şartı ise her şeyden evvel, devletin belirlemiş olduğu hukuk kurallarına öncelikle kendisinin de riayet etmesine bağlıdır²⁸⁷.

Böylece mükellefler geleceğe dönük planlarını kaygısızca yapabileceklerdir. Ayrıca vergilendirmede idarenin keyfi davranışları da önemli derecede önlenmiş olacaktır. Vergi hukukunda “hukuki güvenlik ilkesi”nin gerçekleştirilebilmesi de yine “vergilendirmenin belirliliği ilkesi”nin, “vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesi”nin ve “vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi”nin ve son olarak ta “vergi dairesince

²⁸³ Mehmet Yücel, **Kayıtdışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi**, Legal Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2016, s.1.

²⁸⁴ Nami Çağan, “Demokratik Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, S:1-4, 1980, s.135; Karaçoban Güneş, s. 84.

²⁸⁵ Zübeyr Yıldırım ve Serkan Açar, “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, (Ed. Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman), **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s.1234.

²⁸⁶ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.123.

²⁸⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 45.

yapılan vergilendirme işlemlerinin yargısal denetime tabi tutulması ilkesi”nin işletilmesine bağlıdır²⁸⁸.

İhtirazi kayıt, hukuk devletinin ve hukuk güvenliği ilkesinin bir gereği olarak mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerini korumak için var olan bir müessesedir. Sözlük karşılığı Arapçadan türeyen ihtira:zı kelimesi çekinme, sakınma anlamına gelmektedir²⁸⁹. Bu nedenle mükellefler vergilendirme işlemlerinde vergi idaresi ile ortak görüşte olmadıkları zaman bu görüş ayrılıklarını daha sonra yargıya intikal ettirebilmek adına beyannamelerine ihtiraz koymaktadırlar. Bu durumun ana nedeni VUK’nun m. 378’nin 2. bendidir. Buna göre; “*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur*”. Bu nedenle ihtirazi kayıt müessesesi Anayasanın m. 125’de yer alan “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*” hükmünü tamamlayan bir ayrıntıdır. Zira Anayasanın ilgili maddesi idari eylem ve işlemlerin yargı yoluna açık olması ilkesini koyarken idari eylem ve işlem hususunda herhangi bir kısıtlama getirmemektedir. Beyan esasında vergi idaresince mükellefin yaptıkları beyanların doğru olduğu varsayımı kabul edilir. Bu duruma da “ilk bakışta doğruluk karinesi” denilmektedir. İlk bakışta doğruluk karinesi kabulünce işleyen beyan sisteminde mükellefin kendi beyanına ihtirazi kayıt koyarak itirazda bulunması kendisiyle çelişen bir durum arz etse de beyannameye bu ihtirazi kayıt konulması mükellefin kendi beyanını doğrulamaması anlamında değil, mevcut vergi kanunlarınca beyannamesinde göstermesi gerektiği vergi matrahlarının özüne ilişkindir²⁹⁰. Yani, mükellef burada yürürlükteki vergi kanunlarınca beyan edilmesi gereken gelir kalemlerini ve bundan doğan vergi matrahını beyannamesinde belirtirken aslında beyan dışı kalmasına ve vergiye tabi olmamasına inandığı bir hukuki vakıayı dillendirmektedir. Dolayısıyla VUK m. 378’de mükelleflerin vergi yönetimine bildirdikleri matrahla ve bu matrahlar üzerinden tespit edilen vergilere itiraz edilemez ilkesi kapsam olarak, mükelleflerin ödememeleri gerektiği bir verginin

²⁸⁸ Gökhan Kürşat Yerlikaya, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı Matbaacılık Sanayi A.Ş., İstanbul, 2005, s. 19.

²⁸⁹ <https://sozluk.gov.tr/> (02.07.2020).

²⁹⁰ Bu konuda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) E. 2012/286, K. 2013/558, K.T.27/11/2013 tarihli kararında: “Beyana dayanan vergilendirmeleri ve vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilen beyannamelerde bildirilen matrahları ve tarh edilen vergileri kapsayan ve tahakkuku idari yargı denetimi dışında bırakan bu düzenleme nedeniyle zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasıyla, beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılmaktadır”. hükmü mevcuttur. <https://02149gaeo-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/danistay/vddk-e-2012-286-k-2013-558-t-27-11-2013> (03.07.2020).

olduğuna ya da vergi dışı kalması gereken bir konunun olduğuna olan inançlarına kadar genişletilmemesi gereğinin bir sınırı olduğunun kanıtı ve bu hususun da yargısal denetime açılımdır. Nitekim VUK'nun m. 378, beyana dayalı tarhiyatlarda itiraz noktasını sadece “vergi hatasına” münhasır kılmaktadır²⁹¹.

Bu kanun hükmü de dahil olmak üzere VUK'da ihtirazi kayda ilişkin doğrudan bir düzenleme olmamakla birlikte VUK'nun m. 112'nin 6. bendinde gecikme faizinin hesaplanması hususu açıklanırken ihtirazi kayıtla beyan kavramına yer verilmiştir. Otomosyonlu Vergi Dairesi İşlem Yönergesi m. 39'nin 3. bendinde ise “*Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir.*” hükmü ile ihtirazi kayıt açıklanmaya alışılmıştır²⁹².

İhtirazi kayıtla beyan sistemi, yükümlülerin, beyannameyi doldururken hissetmiş oldukları kararsızlıkların ortadan kaldırılabilmesi ve yönetimle aralarındaki tefsir farklılıkları olmasına rağmen yönetimin bakış açısı doğrultusunda beyanname verilerek tefsir farklılığının ortaya çıkarılabileceği çekincelerden (vergi cezası, gecikme faizi gibi) kurtulabilmek adına²⁹³, yargıda uyuşmazlık sebebi yapılması olanaklarını sağlayan mühim bir araç olarak karşımıza ıkmaktadır²⁹⁴.

Yasada doğrudan tanımlanmayan, uygulama usul ve esasları belirlenmeyen müessesenin, yargı içtihatları ile geliştiği ve uygulamada kendine yer bulduğu görölmektedir. Bu durum da müessesenin uygulanmasına yönelik ciddi tartışmaların ve görüş farklılıklarının günümüze kadar taşınmasına sebep olmuştur. Konuyla ilgili yargı organları arasında farklı içtihatların bulunmasına ve görüş birliğinin sağlanamadığı görölmektedir²⁹⁵.

Bu görüş farklılıklarını giderebilecek Yüksek Mahkeme'ye yapılan başvuru sonucunda verilmiş bir karar bulunmaktadır²⁹⁶. Bu kararın gerekçesinden önce yaşanan olayları bahsetmek gerekirse; başvurucu sahte belge düzenlediği ve kullandığına ilişkin hakkında vergi idaresi tarafından düzenlenmiş Vergi Tekniği

²⁹¹ Yerlikaya, s. 20.

²⁹² Dilşah Varol, “Güncel Yargı Kararları Doğrultusunda Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulabilirliği Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 434, Ekim 2017, s.83.

²⁹³ Tugay Yücel, “İhtirazi Kayıtlı Beyan”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 3, Mart 1993, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3175> (02.07.2020).

²⁹⁴ Noyan Alper Ünal, “İhtirazi Kayıtlı Beyan”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 270, şubat 2004, s. 110.

²⁹⁵ Levent Özkaya ve Leyla Özkaya, “Anayasa Mahkemesi'nin Son İçtihatı erevesinde İhtirazi Kayıt”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 239, Ağustos 2019, s. 54.

²⁹⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 27/02/2019 tarihli B.No: 2015/15100 numaralı Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. şti. Ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat Ve Organizasyon Sanayi Ve Ticaret Ltd. şti. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/15100?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=15100> (16/07/2020).

Raporu bulunan bir mükelleften mal ve hizmet alımı yaptığının belirlendiği vergi idaresince mükellefe bir yazı ile bildirilmiş, ilgili belgelere isabet eden KDV'nin indirimlerinin çıkarılması istenmiş, tersi bir durumda olumsuz mükellefler listesine alınacağı beyan edilmiştir. Kendisine yapılan beyan üzerine başvuru sonrasında dava dilekçesinde de belirttiği üzere, ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamelerinin idarenin isteği üzerine verildiğini, kendi şirketleriyle ilgili vergi incelemesi yapılmadığını, ilgili beyannameyi ihtirazi kayıtla vermemeleri durumunda olumsuz mükellefler listesinde yer alacaklarını belirtmiştir²⁹⁷. Bu beyanlarına istinaden tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açmış, fakat vergi mahkemesi tarafından davayı zamanında açmaması nedeniyle reddedilmiş, bunun üzerine başvuru bir üst mahkeme olan Bölge İdare Mahkemesine (BİM) başvurmuştur. BİM tarafından karar bozulmuştur. Bunun üzerine davalı konumda olan vergi dairesi karar düzeltme talebinde bulunmuş ve bu talebi Danıştay içtihadına değinilerek, ilk derece mahkemesinin kararı onanmıştır. Bu kesin karara istinaden başvuru Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunmuştur.

Danıştay'ın istikrar kazanan kanuni süresinde verilmeyen beyannamelere ihtirazi kayıt koyulmayacağı yönündeki kararlarının aksine Anayasa Mahkemesi kararının emsal karar niteliği taşıyacağı ve Danıştay'ın bundan sonra düzeltme beyannamesinin ihtirazi kayıt koyularak verilmesi durumunda, söz konusu beyannamelerin kanuni süresinde verilir verilmeyi araştırılmaksızın davanın esastan görüşülmesini isteyeceği ve bu yönde kararların istikrar kazanacağı düşünülmekteyse de²⁹⁸ AYM karar metninde bu durumun süresinden sonra pişmanlıkla verilen beyannameden farklılık gösterdiğini belirtmektedir. Yüksek Mahkemeye göre, pişmanlıkla beyanname veren mükellef hatalı davranışını kabul etmiştir ve vergi ziyaına neden olan eylemden dolayı pişmandır. Fakat pişmanlıktan yararlanmadan düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyan mükellefin isteği tereddüde düştüğü veya düzeltme talebi ile istenen hususun hukuken de tartışılabilir hale gelmesini sağlayabilmektir²⁹⁹.

²⁹⁷ Arbay Petrol Başvurusu, §.13.

²⁹⁸ Özkaya ve Özkaya, s.54.

²⁹⁹ Arbay Petrol Başvurusu, §.61, Anayasa Mahkemesinin 14/06/2017 tarih ve E. 2017/24, K.2017/112 sayılı kararının karşı oy gerekçesinde; "Kural, mükellefe beyan ettiği (ister süresinde, ister düzelterek verdiği beyanname çeşidine değinmeksizin kendi beyanına karşı dava açamayacağını ifade etmektedir) yani, dava konusu olayda olduğu gibi verdiği düzeltme beyanına itirazen açtığı davanın reddi kararının gerekçesi hak aramanın önündeki engel oluşturan kuralın bizatihi kendisi olmaktadır". ifadesi de AYM'nin Arbay Petrol Kararı'nı destekler mahiyettedir. <http://hukukturk.com/MusePath/anayasa-mahkemesi-kararlari?EsasNo1=2017&EsasNo2=24> (16/07/2020).

2.2.1.1.1.1. Vergi Konusunun Yanlış Belirlenmesi

Genel olarak, “vergi ne üzerinden alınıyorsa, o şey verginin konusudur” diye ifade edilmektedir. Burada “şey” sözcüğü sadece eşyaya değil, ticari ve hukuksal işlemlere, fiil ve vakıalara, ekonomik değerlere, maddi varlıklara, sosyal mevki ve farklı şeylere yönelik olabilecektir. Umumi ve kuramsal bir mefhum olan verginin konusu VUK’da tanımlanmamıştır. Buna karşın her verginin konusu, bunu koyan kanunda gayet açık bir surette gösterilmek zorundadır³⁰⁰. Somut bir örnekle açıklamak gerekirse, örneğin Gelir Vergisi Kanunu’nun m. 1’de gelir vergisinin konusu “gerçek kişilerin geliri” olarak tanımlanmıştır.

Bu nedenle, bir işlem ya da tasarrufun konusu kendisinden beklenen hukuki sonuç olarak somutlaşır. Dolayısıyla, idari işlemin konusu, işlemde hâsıl olan hukuki sonuç olarak tanımlanmaktadır. Bu sebeple, tarh işleminin konusu; vergi alacağının tutarı ile vergi borçlusunun belirlenmesidir. Böylece, tarhiyatın sebebini oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi üzerine vergi alacağının miktar ve yükümlü ayağının tayini tarhiyatın konusunu oluşturur. Örnek olarak, Katma Değer Vergisi Kanunu çerçevesinde tanımlanmış teslimin gerçekleşmesi idari işlemin (tarhiyatın) sebebini oluştururken, verginin tarh edilmesi idari işlemin konusunu teşkil eder. Dolayısıyla, katma değer vergisi kapsamına giren bir işlem üzerinden katma değer vergisi yerine, banka ve sigorta muameleleri vergisi tarhiyatı yapılması tarhiyat işlemini konu unsuru bakımından sakatlar³⁰¹.

Anayasa Mahkemesi 2018 yılında bu hususta vermiş olduğu Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T. A.Ş. Genel Müdürlüğü kararına göre; üretmiş olduğu kok gazının tüketiminin “2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanun’da verginin konusu, mükellefi, sorumlusu, matrahı, oranı ile beyan ve ödeme usulü” yönünden açık bir hükmün olmaması sebebiyle vermiş olduğu beyannamesini ihtirazi kayıtla bildirmiş, ancak 2013 ve 2014 yılları itibarıyla vergi kapsamına tutulduğunu Zonguldak Vergi Mahkemesine başvurarak dile getirmiştir. Mahkeme tarafından farklı tarihlerde verilen aynı mahiyetteki gerekçelerle dava dosyası reddedilmiş, bunun üzerine mükellef temyiz yoluna gitmiş, fakat Danıştay Dokuzuncu Dairesince başvurusu reddedilmiştir. Nihai aşamada mükellef AYM bireysel başvuru yoluna gitmiştir.

AYM 2015/4791 sayılı kararında 2464 sayılı kanunda kendi ürettiği kok gazını kullanan mükellefler açısından kanunda bir satım ilişkisinin ve haliyle vergi sorumlusu

³⁰⁰ Güneş, **Verginin Yasallığı**, s. 137.

³⁰¹ Erdem, “Hatalı Beyanın Sonuçları”, s.121.

olarak nitelendirilebilecek bir tedarikçi ve dağıtıcı kuruluşun bulunmadığını ve “kanunda verginin tahsil yöntemini vergi sorumluluğu esasına dayandırmakla birlikte vergi sorumlusunun bulunmadığı durumlarda verginin nasıl tahsil edileceği, bir başka anlatımla bu hâlde verginin mükellef tarafından mı beyan edilmesi gerektiği” belirsizliği vurgulanmış, tahsil usulüne yönelik bu belirsizliğin, beyannamenin hiç verilmemesi hainde mükellefin yönetsel bir yaptırımla karşılaşmasına neden olabilecek özellikte olduğu belirtilmiştir³⁰². Mükellefin herhangi bir sorumlunun bulunmadığı kendi öz üretiminin tüketilmesi hususunda kanundaki muğlaklıktan dolayı ihtirazi kayıtla vermiş olduğu beyannameye yönelik lehine karar çıkmayan yargı kararlarını kanunun yeterince çerçevelenmemiş olmasına ve mükellefin bu durumu öngörememesi hali sebebiyle Anayasa’nın m. 13., 35. ve 73’leri gereğince kanunilik ilkesinin ihlal edildiği sonucuna varmış ve yargılanmanın yenilenmesi gerektiğine hükmetmiştir.

2.2.1.1.1.2. Haksız ve Yersiz Yere Alınan Verginin İade Edilmemesi

Hukuken beklenenden daha çok verginin ya da hukuken alınacağı hiç tahmin edilmemiş bir verginin toplanması, mükellef ve vergi yönetimi arasındaki en önemli vergi uyumsuzluğu mevzularından birini oluşturmaktadır. Bu gibi bir neticeye sebep olan faktörleri, genel hatları ile dört grupta toplamak olanaklıdır³⁰³;

a) Vergi mükellefinin şahsi hatalarından kaynaklanan sebepler: kişinin sehven veya başkaca sebepler nedeniyle, devlete vermesi gereken meblağdan daha fazla vergiyi ya da ayrıca vermemesi gereken vergiyi ödemiş olması;

b) Vergi yönetiminin neden olduğu sebepler: vergi yönetimi hatalı veya hatasız şekilde, mükelleften alınması gerekenden fazla vergi ya da hiç tahsil edilmemesi gereken bir vergiyi almış olabilir;

c) Hukuki sistemin kendisinden meydana gelen sebepler: örneğin vergi kesintisinde kanunun genel prensiplerin dışına çıkarak, belirli bir kesimin daha erken

³⁰² Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 14/11/2018 tarih ve B. No: 2015/4791 sayılı Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş. kararı, §.78, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/4791?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=4791> (02.07.2020).

Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 14/11/2018 tarih ve B. No: 2015/941 İskenderun Demir ve Çelik A.Ş kararı, §.74, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/941?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=941> (02.07.2020).

³⁰³ Funda Başaran Yavaşlar, “Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 316, Aralık 2007, s. 84; Osman Ermumcu, “Yargı Kararlarıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 51, Kasım 2010, s.152.

ya da bilâhare iade verilmek üzere diğer kişilere göre daha çok vergi vermesini istemiş olabilir.

d) Adaletsiz bir şekilde alınan ve iadesi şart olan bir başka vergi çeşidi de vergi yargısı organınca iade edilen vergidir. İlk derece mahkemesi vergi mahkemesinin vergiyi iptal kararı, o verginin hukuk kurallarına aykırı bir şekilde alındığı anlamına gelmektedir. Hukuk kurallarının dışında alınan vergi de pek tabii ki sebepsiz zenginleşmeye neden olur. Bu vergilerin mükelleflere iadesi ile ilgili İdari 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) m. 28'de özel bir çerçeve çizilmiştir. Buna göre, mahkemenin nihai hükmü yönetime tebliğinden sonra, hüküm gereği saptanan ve mükellefe iadesi belirlenen vergi vb. mali mükellefiyetler ile zamlarının ve yaptırımlarının bedeli ilgili yönetim tarafından mükellefe bildirilir.

Belirtilen sebeplerin varlığı halinde, mükellefin kendisinden fazla alınan vergiyi geri alacağı açıktır; çünkü vergi mükellefiyeti anayasaya uygun kanunlarla belirlenmiş vergi miktarı ile sınırlıdır ve fazla alınan vergi, yükümlü itibarıyla bir "vergi alacağı"dır.

VUK'nun m. 112'nin 4. bendinde düzenlenen "fazla vergi tahsilatından" anlaşılması gereken, fazla matrah bildirimine dayalı olarak alınması gerekenden daha çok vergi tahsilinin ortaya çıkmış olmasıdır. Verginin "yersiz olarak tahsil edilmesinde" ise, vergi yönetiminin hukukun kurallarından uzaklaşarak bir eylem, işlem veya ihmali nedeniyle mükelleften fazla vergi alınmasıdır. Burada yönetimin hizmet eksikliği nedeniyle gerçekleştirmiş olduğu bir vergi tahsilatı bulunmaktadır³⁰⁴.

Genel olarak fazla ve yersiz vergi alınmasının tanımları ve sebepleri bu şekilde açıklanabileceği gibi, bu başlık altında ele alınacak olan fazla verginin iade edilmemesi hususu, mükellefin kendi beyanı üzerine ihtirazi kayıtla vermiş olduğu beyannamede yapmış olduğu hatalar sonucunda yanlışlıkla fazla alınan verginin iade edilmemesine yöneliktir.

Beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergide, VUK'nun 116 ve müteakip maddelerinde öngörülen bir vergi hatasının bulunması halinde tarh ve tahakkuk kendi beyanlarına göre yapılmış olmakla beraber, mükelleflerin dava yoluna gitmeleri mümkündür³⁰⁵.

Vergiyle alakalı hususlarda, yükümlü veya yönetim tarafından herhangi bir yanlışlık yapılabilir³⁰⁶. Vergi hataları diyebileceğimiz bu hususlar, vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlayarak uygulamasından ya da mükelleflerin vergi ile ilgili

³⁰⁴ Güneş Yılmaz, "İadesi Gereken Vergilere Ödenen Faize İlişkin Eski ve Yeni Yasa Hükmünün Anayasa Mahkemesi Kararı Işığında Değerlendirilmesi", **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 103, Yıl: 2013, s.28.

³⁰⁵ Özbacı, **Vergi Davaları**, Ankara, 1988, s. 156.

³⁰⁶ Kızılot ve Kızılot, s.105.

ödevlerini yerine getirmesindeki dikkatsizlikler nedeniyle ortaya çıkabilmektedir. Mükellefler aleyhine doğan vergi hatalarının tashih edilebilmesi için kişinin vergi yönetimine başvurarak söz konusu hatanın düzeltilmesi talebinde bulunma hakkı vardır. Ancak vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında ortaya çıkan her türlü hataya karşı düzeltme talebinde bulunulamaz. Yalnızca VUK'da vergi hatası olarak nitelendirilen ve kabul edilen durumlarda hata düzeltme isteğinde bulunulması olanaklıdır³⁰⁷.

VUK'nun m. 116'de düzenlenen tanımlamaya göre; "Vergi hatası, vergiye müteallik (ilişkin) hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." Tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir vergilendirme işleminin vergi hatası olarak ifade edilebilmesi için "haksız yere", "fazla" veya "eksik" vergi alınması sonucuna sebebiyet verecek işlemlerin gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir³⁰⁸. Bununla birlikte sadece hesap hatasının veya vergilendirme hatasının ortaya çıkmış olması hatanın düzeltilmesi için kâfi bir sebep değildir. Bu hatalar yüzünden haksız şekilde "fazla" ya da "eksik" vergi istenmesi ya da alınması şartı aranmaktadır³⁰⁹.

Vergilendirme sürecinde oluşan vergi hataları tarh aşamasında görülebileceği gibi tahsil aşamasında da ortaya çıkabilmektedir. VUK'nun ilgili maddesinde düzenlenen bu hatalar "hesap hataları" ve "vergilendirme hataları" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hesap hataları çoğunlukla basitçe fark edilen, beyannamelerdeki basit matematiksel yanlışlıklardan türeyen ve verginin meblağını etkileyen somut hatalar ve hesaplama yanlışlıklarıdır. Bu yanlışlıklar, matrah yanlışlıkları, verginin meblağının belirlenmesinde oluşabilecek yanlışlıklar ve verginin birden fazla alınması şeklinde ortaya çıkabilmektedir³¹⁰. Vergilendirme sürecinde ilgili hesap hataları mükellefin hatasından dolayı ortaya çıkabileceği gibi, idarenin yapmış olduğu yanlışlıktan dolayı da doğabilir.

³⁰⁷ Mustafa Ali Sarılı, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 225, Eylül 2011, s.20.

³⁰⁸ H. Fevzi Karagözoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1977, s. 289.

³⁰⁹ Kızılot ve Kızılot, s. 105; "Bu konuda Danıştay 11. Dairesi'nin 16.06.1997 tarihinde almış olduğu karar doğrultusunda 213 sayılı Kanunun 116 ve müteakip maddeleri kapsamında bir vergi hatası bulunmayan vergi hatası dışında maddi olayların değerlendirilmesi ve irdelenmesini gerektiren hukuksal bir sorun olarak ortaya çıkması ve yorumu gerektirmesi durumunda düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddi üzerine açılacak davalarda tarhiyatın esasına yönelik iddiaların incelenmesine olanak yoktur" hükmü getirmiştir. Bkz. Danıştay Kararı – 11. D., E. 1996/4042 K. 1997/2365 T. 16.06.1997, <https://02149q9px-y-https-www-lexpera-com-tr-proxy2-marmara-elibrary-com/ictihat/danistay/11-daire-e-1996-4042-k-1997-2365-t-16-6-1997> (02.07.2020).

³¹⁰ Mine Biniş, **Vergi Hataları ve Sonuçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 33.

23 Eylül 2012 tarihinden itibaren vergi mükelleflerinin başvurabilecekleri AYM'ne fazla ve yersiz alınan vergiye ilişkin başvurular yapılmıştır. Bu başvurulardan biri 2015 yılında Garanti Bankası A.Ş. tarafından yapılan başvurudur. Mükellef ihtirazi kayıtla yapmış olduğu beyanına banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) tahakkuk ettirilmesi işleminin iptali isteminde bulunmuştur. Mükellef banka ve sigorta muameleleri vergisinden muaf olduğundan bahisle hareket etmiş ve lehine sonuçlanmayan olayı Yüksek Mahkemeye taşımıştır. Ancak AYM, Vergi Mahkemesi ve Danıştay Yedinci Dairesinin vermiş olduğu "mükellefin ihtirazi kayıtla verilen beyanname dışında verginin iadesine ilişkin bir başvurunun yapılmadığından hareketle vermiş olduğu iptal kararı"nı yerinde bulmuş. Başvurunun bu kısmını "açıkça dayanaktan yosun" olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir³¹¹.

Bir başka kararında³¹² AYM'ne yapılan başvuru gümrük vergisinin fazla alınması ile ilgilidir. Buna göre başvuru konusu AYM'nin 4458 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu'na göre "*Yetkili idareler tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödemelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmez*" kararının Anayasa'nın m. 2'de yer alan "hukuk devleti ilkesi" ve m. 35'de düzenlenen "mülkiyet hakkına" müdahale etmesi gerekçesi ile iptal kararına karşın fazla alınmış ve iadesi gerçekleştirilmemiş vergi ile ilgilidir.

Yüksek Mahkeme'nin 2015 yılında vermiş olduğu Akel Gıda Sanayi Karar'ında³¹³ ise, başvuru şirketin ihtirazi kayıtla vermiş olduğu gümrük beyannamesine ilişkin beyanı sonucunda idare tarafından bu beyanname üzerinden hesaplanarak tahakkuk ettirilen gümrük ve katma değer vergisinin (KDV) hatalı tahakkuk ettirildiğini iddia ederek olağan kanun yollarında davalar açmıştır³¹⁴. İlk

³¹¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 16/04/2015 tarih ve B. No: 2013/4553 Garanti Bankası A.Ş. Başvurusu, §.64.

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/4553?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=4553> (03.07.2020).

³¹² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 06/05/2015 tarih ve B.No:2013/1993 numaralı Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1993?BasvuruAdi=AK%C3%9CN+GIDA+MADDELER%C4%B0+SANAY%C4%B0+VE+T%C4%B0CARET+A.%C5%9E>. (30/07/2020).

³¹³ Bkz. Anayasa Mahkemesinin 25/12/2015 tarih ve B. No: 2013/28 Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/28?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=28> (04.07.2020).

³¹⁴ Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş. kararı, §.30; "Başvurucu, hizmet kusuru oluşturan hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden doğan zararların işlemi yapan idare tarafından karşılanmasının Anayasa'nın 125. maddesinin son fıkrasında yer alan idarenin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olması kuralı ve hukuk devleti ilkesinin gereği olduğunu; ayrıca Gümrük Kanunu'nun 216. maddesinde yetkili idareler tarafından gümrük vergileri ile bunların ödenmesine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizi ve gecikme zammının geri verilmesinde idare tarafından faiz ödenmeyeceği kuralının

derece mahkemesince yapılan incelemelerde verginin aslı bakımından dava kısmen kabul edilmişken, faiz talebi 4458 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu gereği reddedilmiştir. İlk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararlar kanun yolları denetiminden geçerek 28/09/2012 tarihinde kesinleşmiştir. Bunun üzerine başvuru şirketi iade işlemleri sırasında kendisine faiz ödenmemesinin mülkiyet hakkını zedelediği iddiasıyla AYM'e bireysel başvuruda bulunmuştur.

Mahkeme değerlendirmesinde AYM'nin 10/02/2011 tarih ve E. 2008/58, K.2011/37 sayılı kararını³¹⁵ hareket noktası olarak göstererek; *"Vergi, devletin vatandaşlardan kamu gücüne dayalı ve karşılıksız tahsil ettiği bedel olsa da idarece yapılmış olan vergi tahsilâtının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilât, mükellefler için bir 'alacak' haline gelmektedir."* hükmü ile kamu kurumlarının vergi adıyla mükelleften alması gerekenden fazla veya yersiz topladıkları bedellerin, devlet için borç, vatandaş içinse alacağa dönüştüğünü kabul etmiştir³¹⁶.

AYM'nin 2015 yılında vermiş olduğu bir başka kararı³¹⁷ ise başvuru mükellefin ihtirazi kayıtlı vermiş olduğu gümrük vergisi beyannameleri üzerinden idare tarafından fazla tahakkuk ettirilen ve mükellefin ödemek zorunda kaldığı gümrük ve KDV'nin faiziyle beraber iade edilmesi talebi ile açmış olduğu davaların reddine yönelik mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia eden mükellefin başvurusuna dairdir³¹⁸.

AYM'nin 22/05/2014 tarihinde vermiş olduğu iptal kararına göre³¹⁹; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun m. 216'de bulunan ve gümrük idareleri lehine ancak mükellef

yalnızca yetkili idareler tarafından alınmış bir geri verme kararı bulunduğu söz konusu olduğunu, yargı kararı sonucu ilgisine iade edilmesine karar verilen vergileri kapsamadığını belirterek faiz isteminin reddedilmesinin Anayasa'da güvence altına alınan mülkiyet hakkını ihlal ettiğini iddia etmekte ve iadeleri yapılan vergi miktarına, fazladan tahsilâtın yapıldığı günden iadenin yapıldığı tarihe kadar amme alacaklarına uygulanan faiz oranında işleyecek faizin bilirkışı aracılığıyla tespit edilerek ödenmesine karar verilmesini talep etmektedir".

³¹⁵ AYM'nin 10/2/2011 tarih ve E. 2008/58, K.2011/37 sayılı kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110514-11.htm> (04/07/2020).

³¹⁶ Akl Gıda San. ve Tic. A.Ş. kararı, §.34.

³¹⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesinin 06/05/2015 tarih ve B. No: 2013/1993 Akün Gıda Maddeleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş. kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1993?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=1993> (03.07.2020).

³¹⁸ Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. kararı §.34; "Somut başvuruya konu davada başvuru yurt dışından ithal ettiği emtianın beyannamesini tescil ettirmek istemiş, idarenin ithal edilen malların satış faturalarındaki fiyat yerine Tebliğ'de belirtilen fiyata göre tescil işlemlerini yapacağını belirtmesi üzerine tescil anında idarece belirlenen fiyat üzerinden hesaplanan beyannameli ihtirazi kayıt düşerek tescil ettirmiş ve tahakkuk eden gümrük ve katma değer vergilerini ödemiştir. Başvuru daha sonra Mahkemeden ödediği verginin ödemesi gereken vergiden fazla olduğu gerekçesiyle fazla ödediği vergilerin faiziyle birlikte iadesini talep etmiştir. Mahkeme davayı kısmen kabul etmiş ve fazla ödenen vergilerin iadesine, faiz talebinin ise reddine karar vermiştir. Bu karar Danıştay'ın onama ve karar düzeltme talebini ret kararları ile kesinleşmiştir".

³¹⁹ AYM, E.2013/104, K.2014/96, 22/05/2014, <https://www.lexpera.com.tr/resmi-gazete/metin/RG801Y2014N29203S201496> (04.07.2020); Akün Gıda Maddeleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş. kararı §.49.

aleyhine getirilmiş olan yetkili idare tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin ve gecikme zammının geri iadesinde idare tarafından faiz ödenmeyeceğine ilişkin iptal kararı somut başvuruya konu davada kamu idaresinin kamu gücünü kullanırken haiz olduğu yetkilerini hatalı şekilde kullandığını göstermekte, ortaya çıkan borç alacak ilişkisinin alacaklı aleyhine sonuçlanmasına sebebiyet vermektedir hükmüne karar vermiştir. Bununla birlikte devletin borcunu ödemesini geciktirmesi, halkın devlete olan güvenini derinden sarsmaktadır hükmü ile başvurucunun mülkiyet hakkının zedelendiğine karar vermiştir.

“İade faizi” olarak adlandırılabilir bu faiz, vergi yargısınca; İHAS'nin pozitif hukukumuzun bir parçası haline geldiği hususu da göz önünde bulundurularak, vergi iadelerine ilişkin uyuşmazlıklarda, hukuka uygun olmayan eylem ve işlemler nedeniyle vergi yükümlüsünün mülkiyet hakkının zedelenip zedelenmediği üzerine değerlendirilme yapılması gereken ve yükümlünün zararının telafisi yönünde karar verilmesi gereken bir noktadır³²⁰.

AYM'nin bu husus hakkında vermiş olduğu son karar yine Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş. başvurusuna yönelik 2015 yılında vermiş olduğu karardır³²¹. Yüksek Mahkeme kamunun sahip olduğu yetkiye dayalı olarak gerçekleştirmiş olduğu haksız vergilemeyi mülkiyet hakkına ihlal ettiği gerekçesiyle başvuruyu kabul etmiştir ve gerekçelendirmelerini aynı şirketin bir önceki başvurusundaki hükümlere göre vermiştir.

2.2.1.1.2. Olağan Tarh, Beyan

Vergi kanunlarında açık bir şekilde bulunan veya bazı hallerde müphem durumları da içinde barındıran kimi hükümler nedeniyle, idari işlemin borçlusu olan mükellef tarafından ya da alacaklısı konumunda yer alan devlet tarafından vergi ile ilgili hususlarda yapılan yanlışlıkların tümü olarak ifade edebileceğimiz vergi

³²⁰ Kurtuluş Beyribey, “Yargı Kararı Uyarınca İadesi Gereken Vergilerde Faiz Sorununun Danıştay Vergi Daireleri Kurulu Kararıyla Sınırlı Olarak İncelenmesi”, (Ed. Cenker Göker), **Danıştay Kararları Işığında Vergilendirme İlkeleri**, Ankara Üniversitesi Yayınları No:300, Ankara Üniversitesi Basımevi, s.125.

³²¹ Bkz. Anayasa Mahkemesinin 06/05/2015 tarih ve B. No: 2013/6361 sayılı kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6361?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=6361> (04.07.2020).

hatalarının³²² bir kısmı da mükellefin ihtirazi kayıtla beyan etmediği olağan tarh ve beyan dönemlerinde de ortaya çıkabilmektedir.

2.2.1.1.2.1. Fazla Alınan Verginin İade Edilmemesi

Olağan tarh yöntemiyle verilmiş beyannameye yönelik mükellefin aleyhine gerçekleştirilmiş olan fazla vergi mahsubu da AYM'de bireysel başvuru sebebi olabilmektedir. Bu sebeple AYM'ne üç başvuru yapılmıştır. İlk başvuru 2014 yılında Ford Motor Company tarafından yapılmış ve Yüksek Mahkeme tarafından 2017 yılında kararı verilmiş olan bireysel başvurudur³²³. Başvurucu şirket Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) yerleşik olup Türkiye'de kurulan Ford Otomotiv'in %41,04 oranında ortağı durumunda bulunmaktadır. Şirket 2008 yılına ait beyannamesini verirken yatırım indirimi istisnasından yararlanmış; bu indirim üzerinden %19,8 oranında gelir vergisini ödemiş ve takip eden yılda 2008 yılına ait dönem karı ortaklara dağıtılmıştır. Ancak şirket Türkiye ile ABD arasında 1996 yılında imzalanan Çifte Vergiyi Önleme Anlaşması gereğince %15 olması gereken tevkifat oranını aşan kısım olan 9.738.652,46 TL'lik farkın kendisine iadesi talebiyle ilgili vergi dairesine düzeltme başvurusunda bulunmuş, vergi dairesi mükellefin başvurusunu zımnen reddetmiş mükellefte bunun üzerine gidilmesi gereken idari yolları izlemiş ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet başvurusunda bulunmuş ve bu başvurusu da zımnen reddedilmiştir. Bunun üzerine mükellef dava yollarına tüketmiştir.

Başvurucu, Danıştay'ın hem Dördüncü Dairesi'nin önceki içtihadında hem de Üçüncü Dairesi'nin mevcutta uyguladığı içtihadında, yatırım indirimine istinaden yapılan tevkifatın temettü niteliğinde vergilendirildiğini bu sebeple daireler arasında bir içtihat birliğinin sağlanamadığını ifade etmiş ve içtihatların birleştirilmesi için İçtihatları Birleştirme Kuruluna başvurusunu gerçekleştirdiğini ancak bu başvurunun nihai kararının henüz beklenilmeden karar düzeltme incelemesinin aleyhine gerçekleştirildiğinden şikayetçi olmuş, bu durumda idarenin lehe içtihadı birleştirme kararı vermesi durumunda bunun kendisine bir fayda getirmeyeceğini bu durumun da adil yargılanma hakkının ihlali anlamına geldiğini iddia etmiştir.

³²² Ali Çakmakçı, "Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Aşamada Düzeltilme Yollarına İlişkin Usuller", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:332, Nisan 2009, s.119.

³²³ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 26/10/2017 tarih ve B. No: 2014/13518 sayılı Ford Motor Company kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/13518?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=13518> (05.07.2020).

AYM, başvurunun ihlal oluşturup oluşturmadığını irdelerken idarenin gerçekleştirdiği eylem, işlem ve ihlallerin kanunla düzenlenmek zorunda olduğunu ancak, hakka yapılacak müdahalenin ne şekilde yapılacağına yönelik uygulamanın kanununun belirttiği sınırlar içerisinde olmak koşuluyla tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelge gibi ikincil düzenlemelerle yapılabileceğine vurgu yapılmıştır³²⁴.

Ancak bununla birlikte kanunun var olması kadar bu kanun metnini uygulanmasında vatandaşların davranışlarını öngörerek gerçekleştirebilme imkanı vermeli ve hukuki belirlilik teminatı taşıması gerekmektedir. Bu sebeple kanunun niteliği de kanunilik koşulunun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinde önem taşımaktadır³²⁵.

Hukuki düzenlemelerin nasıl uygulanacağı ne şekilde yorumlanacağına bağlıdır ve bu durum birden çok yorumun mümkün olması sonucuna sebep olabilmektedir. Uygulamada bu yorumlardan hangisinin tercih edileceği derece mahkemelerinin yetkisindedir. Bireysel başvurunun amacı; derece mahkemelerince benimsenmiş yorumlardan birini diğerinden üstün tutmak veya Yüksek Mahkeme'nin derece mahkemelerinin yerine geçerek hukuk kurallarını yorumlaması değildir. Kanunilik ilkesi bağlamında Yüksek Mahkeme, hukuk kurallarının farklı yorumlanmasının bireylerin hukuki belirliliklerini ve öngörülebilirliklerini etkileyip etkilemediğini irdelemektedir³²⁶.

Hukuk kurallarının belirli olması, bu kuralların yorumunun zaman içerisinde değişmeyeceği anlamına gelmemektedir. Fakat on yıllık bir zaman Danıştay Daireleri arasında ortak bir kararın çıkmasını engellemesi için oldukça uzun bir zaman dilimidir. Dolayısıyla aynı kanuni düzenlemeye yönelik birden fazla yorumun uygulamada yer

³²⁴ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 06/02/2014 tarih ve B. No: 2012/1246 sayılı Tahir Erdoğan kararı, §. 60, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1246?BasvuruAdi=tahsin+erdo%C4%9Fan> (05.07.2020).

³²⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 20/12/2014 tarih ve B. No: 2013/1301 sayılı Necmiye Çiftçi ve Diğerleri kararı, §.55, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1301?BasvuruAdi=NECM%C4%B0YE+%C3%87%C4%B0FT%C3%87%C4%B0+VE+D%C4%B0%C4%9EERLER%C4%B0> (05.07.2020).

³²⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12/01/2017 tarih ve 2014/13916 sayılı Arif Madenci Başvurusu, §.81, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/13916?BasvuruAdi=MEHMET+AR%C4%B0F+MA+DENC%C4%B0> (05.07.2020); Ford Motor Company başvurusunda, §.64; "Danıştay Üçüncü Dairesi, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden 193 sayılı Kanun'un geçici 61. maddesi uyarınca uygulanan %19,8 oranındaki stopajın temettü vergilendirmesi niteliğinde olduğunu kabul etmekte ve yatırım indirimine tabi kazancın kurum tarafından kâr dağıtımına karar verilmiş olması durumunda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının kapsamında indirimli oranda tevkifata tabi tutulması gerektiği sonucuna ulaşmaktadır. Danıştay Dördüncü Dairesinin 2013 yılından önce benimsediği görüş de bu yöndedir. Buna karşılık Dördüncü Daire 2013 yılından sonra görüş değiştirmiştir. Dördüncü Daire, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazancın henüz kurum bünyesinde iken stopaja tabi tutulması nedeniyle kurum kazancının vergilendirilmesi mahiyetinde olduğunu ve temettü vergilendirmesi niteliğinde bulunmadığını kabul etmiştir".

alması ve bu yorumlardan birine yönelik ortak bir kararın netleştirilmemesi hususu, hukuk kurallarını uygulamalarına geçirmek durumunda yer alan bireyler için öngörülebilirliği zayıflatan bir hale sebebiyet vermektedir. Bu nedenle, bu olay bazında stopaj oranının ne olacağı konusundaki muğlaklık, yükümlünün hangi oranı baz alacağına, bu orana göre ileriye yönelik stratejilerini belirleyeceğine sebebiyet vermesi nedeniyle başvurucunun mülkiyet hakkını zedelemektedir hükmü verilmiştir³²⁷.

AYM'nin bu hususta ihlal kararı vermiş olduğu bir diğer başvuru 12/06/2018 tarihli Mehmet Ziyat Özdemir başvurusudur³²⁸. Olayda başvuru, serbest giriş beyannamesi ile Çin'den sarımsak ithal etmiş, ithalat aşamasında mevzuatta olan "Dış Ticaret Müsteşarlığının İthalatta Gözetim Uygulamasına İlişkin 2006/1 sayılı Tebliği'ne" göre CIF birim kıymetinin 2000 dolar/brüt ton değerinin altında bulunması durumunda Gözetim Belgesi sunması gerekliliğini yerine getirmemiş; bunun yerine yurt dışı giderlere ek beyan yapılarak CIF birim kıymeti, tebliğde belirtilen 2000 dolar/brüt değerine yükseltmiştir. Başvurucu, sonrasında faturada yer alan bedelle gözetim değeri arasında kalan farkın kendisine iade edilmesi için öncelikle Mersin Gümrük Müdürlüğüne başvurmuş, müdürlükçe anılan vergi bedellerini itirazsız ödediğini ve süresi içerisinde itiraz konusu yapmadığı gerekçesi ile istemi reddetmiştir. Başvurucu bu ret üzerine Mersin Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğüne başvurmuştur. Ancak başmüdürlükte müdürlükle aynı karara varmış, bu beyanın mükellefin kendi hür iradesiyle gerçekleştirildiğini ve yükümlülerin verdikleri beyannameye bağlı olarak hesaplanan gümrük vergisine itirazda bulunamayacaklarını belirtmiştir. Bu kararda Başmüdürlük başvurulacak makam ve mercilerle sürelerle yönelik herhangi bir bilgi vermemiş ve mükellefe sonucu tebliğ etmiştir. Mükellef tüketmesi gereken idari yolları gerekli zamanda ve şekilde tükettiğini düşünerek vergi mahkemesinde dava açmıştır. Vergi mahkemesi;

kararların gerekçesinde özetle başvurucunun fazladan ödediğini iddia ettiği vergilere ilişkin gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihte ilgili beyannameye ihtirazi kayıt koymadığına veya bu hususa ilişkin davalı idareye bu kaydı içeren bir dilekçe vermediğine dikkat çekilmiş, buna göre idareye fazladan ödendiği iddia edilen vergilerin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilmiştir³²⁹.

³²⁷ Ford Motor Company Başvurusu, §.69-71.

³²⁸ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12/06/2018 tarih ve B. No: 2014/13899 sayılı Mehmet Ziyat Özdemir başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/13899?BasvuruAdi=MEHMET+Z%C4%B0YAT+%C3%96ZDEM%C4%B0R> (05.07.2020).

³²⁹ Mehmet Ziyat Özdemir Kararı, §.14.

Başvurucu bunun üzerine temyize gitmiş. Ancak Danıştay Yedinci Dairesi de temyiz istemini gerekçeli olarak reddetmiştir.

Başvuruya neden olan uyuşmazlık özünde iade başvurusunun hatalı şekilde yetkili olmayan bir birime yapılması ve yetkili olmayan bu makamın da ilgili başvuruyu yetkili makama yönlendirmemesi veya mükellefi bu hususta uyarmamış olması durumdan kaynaklanmıştır. Bu nedenle mükellefin hatalı bir şekilde müdürlüğe başvurduğu anlaşılmakla birlikte hem müdürlüğün hem de başmüdürlüğün başvuruyu yetkili makamlara iletmedikleri gibi sanki yetkiliymişçesine alınan fazla vergi tutarına ilişkin değerlendirme yapmadan işlem tesis ettirdikleri gözetildiğinde başvurucunun tüm külfeti yüklenme durumu ortaya çıkmakta ve yükümlünün adil yargılanma hakkı ihlal edilmiş olmaktadır³³⁰.

AYM'ne yapılan bir diğer başvuru 2014 yılında yapılan Göktaş Yassı Madde Mamulleri başvurusudur³³¹. Buna göre başvuru yetkili idarenin işlemi sonucunda ithal ettiği emtianın idarenin belirlemiş olduğu yanlış gümrük tarifesi ile beyan edildiğinden dolayı ortaya çıkan ek vergi tahakkukunun düzeltilme talebinin reddi üzerine haksız olarak ödemek zorunda kaldığı vergilerin iadesi söz konusu olduğunda ilgili idarenin faiz ödemekten kaçındığını ve somut olayda icra aşamasını da kapsayacak şekilde on bir yıl süren hukuki uyuşmazlığın süresinin makul olmadığı dikkate alındığında adil yargılanma hakkının zedelendiğini iddia etmiş ve Yüksek Mahkeme tarafından ihlal kararı verilmiştir.

2.2.1.1.2.2. İstisna Kapsamındaki İşlemlere Karşılık Gelen Verginin İade Edilmemesi

Bu konuda AYM'ne yapılmış bir başvuru bulunmaktadır³³². Başvurucu şirket Karadeniz Ereğli Vergi Dairesine bağlı ve gerçek usulde vergilendirme esasına tabi bir yükümlü olup gemi ve tekne inşa, kaynak ve montaj işiyle iştigal etmektedir. Şirketin aynı zamanda %50 ortağı olduğu, İstanbul Vergi Dairesine bağlı olarak faaliyet gösteren Madenci Gemi Sanayi Limited Şirketi ile ortaklığı söz konusudur.

³³⁰ Mehmet Ziyat Özdemir Kararı, §.58.

³³¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 21/06/2017 tarih, B. No:2014/11214 sayılı Göktaş Yassı Madde Mamulleri San. Tic. A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/11214?BasvuruAdi=G%C3%96KTA%C5%9E+YAS+SI+HADDE+MAM%C3%9CLLER%C4%B0+SAN.+VE+T%C4%B0C.+A.%C5%9E>, (05.07.2020).

³³² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12/01/2017 tarih ve B. No: 2014/13916 sayılı Mehmet Arif Madenci başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/13916?BasvuruAdi=MEHMET+AR%C4%B0F+MA+DENC%C4%B0> (05.07.2020).

Başvurucu şahsi ticari faaliyeti çerçevesinde ortağı olan şirkete hizmet vermektedir. Başvurucu ortağı olduğu şirket kurulduğu günden bu yana inşa ettiği gemileri ihraç ederek iş yaşamında yer almaktadır ve bu sebeple KDV'den muafiyet belgesi bulunmaktadır. Şirkete hizmet tedariki verenlerden biri olan başvuru kişi, KDV'den muafiyet belgesinin varlığından dolayı yapmış olduğu hizmet teslimlerinden ortaya çıkan KDV'yi hizmet faturalına yansıtmayarak kendisi yüklenmekte ve indirim konusu yapamadığı bu KDV'den doğan iade alacağını şahsi ticari işletmesindeki çalışanları için ödeyeceği gelir vergisinden mahsup etmektedir³³³.

Başvurucu şirket, ortağı olduğu şirkete sunmuş olduğu hizmetler dolayısıyla yüklenmek durumunda kaldığı KDV iade alacağının gelir vergisi borcuna sayılmaması isteminin, anılan şirket için gerçekleştirmiş olduğu hizmetlerin KDV istisnası kapsamında olmaması nedeniyle reddedilmesi durumunun mülkiyet hakkını ihlal ettiğini iddia etmiştir.

Şirket nezdinde Gelirler Başkontrolörlüğü tarafından gerçekleştirilen inceleme sonunda düzenlenen raporda KDV muafiyetinin kabul edilmeme gerekçesi; bahsi geçen istisnanın yalnızca Şirketin ana faaliyetinde kullanılan ve şirketin aktifinde yer alması gereken gemiler için getirildiği, şirket aktifinde kullanılmadan sadece inşa edilerek ihraç edilen gemileri içine almadığı belirtilmiştir³³⁴.

Tıpkı Ford Motor Company başvurusunda olduğu gibi bu başvuruda da Danıştay Dava Daireleri arasında bir fikir birliği oluşmamıştır. Buna göre, başvuru, Şirket adına tarh edilen vergiler ve kesilen cezalara karşı Danıştay Dokuzuncu Dairesince gerçekleştirilen teslimlerin KDV'den istisna edildiğine hükmedilmişken, Danıştay Üçüncü Dairesince, bu şirkete hizmet tesliminde bulunan başvuru hakkında aynı hususta düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davalarda aleyhine karar verildiğini iddia etmiştir³³⁵.

Hukuk kuralları için gerçekleştirilen yorum farklılıklarında hangi yorumun benimseneceği derece mahkemelerinin görevinde yer almaktadır. Bu konuda Anayasa Mahkemesi'nin bir yorumu diğerinden üstün tutması söz konusu olmamaktadır. Yüksek Mahkeme'nin görevi, ilk defa uygulanacak bir yargı kararında doğması muhtemel içtihat farklılıklarını gidermek veya örnek başvuruda da olduğu

³³³ Mehmet Arif Madenci başvurusu, §.11.

³³⁴ Mehmet Arif Madenci başvurusu, §.58.

³³⁵ Mehmet Arif Madenci başvurusu, §.59.

gibi aynı hususta daha önce verilen kararlardan farklı bir içtihat oluşturulması durumunda bu farklılığın giderilmesini sağlayabilmektedir³³⁶.

2.2.1.1.2.3. Matrahın Beyan Edilmemesi veya Eksik Beyan Edilmesi Nedeniyle İşlem Yapılması

Bu hususta AYM'nin vermiş olduğu bir karar bulunmaktadır³³⁷. Buna göre Yavuzlar Nakliyat'a Habur Gümrük Müdürlüğü'nce, tescil edilmiş transit beyannamelerinde eşyanın tesliminde meydana gelen gümrük vergisi matrah eksikliklerinin on gün içinde ödenmemesi durumunda emtianın alıcısı aracılığıyla verilen teminat mektuplarının nakde dönüştürülmesi şeklinde tahsil edileceği yolunda işlemler tesis edilmiştir³³⁸.

Bunun üzerine başvuru öncelikle Gümrük Başmüdürlüğüne itirazda bulunmuştur. İtirazının reddedilmesi üzerine, bu kararın iptaline yönelik Diyarbakır Vergi Mahkemesine dava açılmıştır. Burada görülen dava sonunda mahkeme dava konusu işlemin kısmen reddine kısmen de iptaline karar vermiştir. Mükellef reddine karar verilen hükümler için Danıştay Yedinci Dairesine temyiz başvurusunda bulunmuş daire, kararların reddine ilişkin kısımlarının temyiz isteminin reddine karar vermiştir. Mükellefin bunun üzerine gidebileceği yol karar düzeltme başvurusunda bulunmasıdır. Bu başvuru da aynı Dairenin kararları ile reddedilmiştir. Bunun üzerine bozma kararına uyan ilk derece mahkemesi davaların süre aşımı yönünden reddine karar vermiştir. Başvurucu idarenin eksik vergi tahsilatına yönelik tebliğlerinde işleme karşı başvuru yollarını ve sürelerini belirtmediğini, bu sebeple mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir³³⁹.

2.2.1.2. İnceleme Dönemi İtibariyle Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

Defter ve belge nizamının şartı olarak, kanunun gösterdiği mükelleflerin vergilendirmeye alakalı olguları belgeye dayandırmak ve defterlerine kayıt sistemi

³³⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 06/01/2015 tarih ve B. No: 2013/6932 sayılı kararı Türkan Bal, §.56, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6932?BasvuruAdi=t%C3%BCrkan+bal> (05.07.2020); Mehmet Arif Madenci başvurusu, §.59.

³³⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 10/03/2016 tarih ve B. No: 2013/3914 sayılı Yavuzlar Nakliyat Turizm Petrol San. ve Tic. Ltd. Şti kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3914?BasvuruAdi=YAVUZLAR+NAKL%C4%B0YA T+TUR%C4%B0ZM+PETROL+SAN.+VE+T%C4%B0C.+LTD.+%C5%9ET%C4%B0> (05.07.2020).

³³⁸ Yavuzlar Nakliyat Turizm Petrol San. ve Tic. Ltd. Şti kararı, §.8.

³³⁹ Yavuzlar Nakliyat Turizm Petrol San. ve Tic. Ltd. Şti kararı, §.8.9-15,24.

içinde aktarma sorumluluğu vardır. Mükellef, beyanname, defter ve belge düzenine riayet ederek beyanname, defter ve belgelerin gerçeği hakkındaki “ilk görüş karinesi”nden faydalanabilir³⁴⁰. Bu karinenin hukuki tesiri, ilgili beyan, kayıt ve belgelerin, aksi vergi yönetimince kanıtlanıncaya dek geçerli kabul edilmeleridir. Bir başka ifadeyle, bu durumdaki kanıtlayıcı belgelerin doğruluğu onaylanarak vergilendirme süreci bu belgelere göre gerçekleştirilir³⁴¹. Bu karineyi çürütmek, VUK’nunun m.3’nin B bendinin 3. fıkrasında “*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*” şeklinde düzenlenmiş olup, yaşamın normal seyrindeki durumlarda kanıtlama yükü, bunu iddia edene ait olacaktır³⁴². Bu nedenle VUK’nun hükmetmiş olduğu ifadeye göre vergi yönetimi kendisine verilen yetki ve araçlarla ispatı gerçekleştirme ile yükümlü kılınmıştır. Vergi idaresinin bu hususta yalnızca hipoteze dayanarak vergilendirme sürecine gitmesi Anayasa’da da belirtilen hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaz³⁴³.

Hukuk devleti ilkesine bağlı kalabilmek adına yükümlülere kontrol etmek için geniş manada vergi denetimi, dar mana da vergi incelemesi olarak karşılık bulan hukuki yöntem, yükümlülere vergi kanunlarında net bir şekilde tanımlanmış ve nitelendirilmiş olan vergisel ödevleri ve mesuliyetleri çerçevesi çizilen usul ve sürelerde gerçekleştirme zorunluluğu yüklerken, vergi yönetimine de bu vergisel ödevleri ve sorumlulukları vergi kanunlarındaki kurallara uymayanları belirleme ve müeyyidelerde bulunma ödevini yüklemiştir³⁴⁴.

VUK’nun m. 134’nin 1. fıkrasında “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” olarak amacı belirlenen denetim şekli olarak ifade edilen vergi incelemesi, vergilendirme sürecinin süratli şekilde ve vergilendirmenin olabildiğince gerçek mali güce dayandırılarak yürütülebilmesi, gelirin ve servetin kontrolü için³⁴⁵, mükellefin ve diğer vergi ödevlilerinin üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmesinin incelenmesi olarak ifade edilebilir. Bu nedenle, vergi

³⁴⁰ Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:131, Temmuz 1992, s. 48.

³⁴¹ Yusuf Karakoç, “Vergi Yargısı Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 169, Eylül 1995, s.108.

³⁴² Nihal Saban, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 22, Sayı: 82-83, 1992, s.6.

³⁴³ Yusuf Karakoç, **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları Yayın No: 69, İzmir 1996, s. 99.

³⁴⁴ Musa Kazım Ünver, “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi İle Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, Haziran 2004, s.136.

³⁴⁵ Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.103.

incelemesinin araştırma fonksiyonunun yanı sıra vergi kayıplarını engelleme etkisi de bulunmaktadır. Bunların yanı sıra, vergi incelemesinin, vergi borcunu zamanında ve eksiksiz ödeyen kişiler için haksız rekabeti önleme yararı olduğu gibi, vergi kanunlarına aykırı davranışları da engellemek suretiyle kamu gücünün hafife alınmasını önleme yararı da bulunduğu söylenebilir³⁴⁶.

Vergi incelemesinde vergiye tabii faaliyetlerle alakalı işlemlerin nihayete erdirilmesi ve toplanan gelirin yükümlülerce beyan edilmesinin ardından beyanı gerçekleştirilen vergilerin kanıtlayıcı belgelere uygunluğunun denetlenmesi, araştırılması ve neticesinde devlete verilmesi gereken vergilerin gerçeği yansıtan bir vergi olması amaçlanmaktadır³⁴⁷.

Mükellefler kanunlar tarafından belirlenmiş olan sorumlulukları yerine getirmeseler veya kanunlarda belirttiği şekliyle yerine getirmeseler bile, vergi yönetimi tüm vergi mükelleflerinin, sorumluluklarını kanunlarda belirtilen şekilde yerine getirmeleri için zorunlu tüm işlemleri yapmak ve tedbirlerini almak durumundadır. Bu nedenle, vergi yönetimi vergiyi doğuran olayın vukuu bulup bulmadığını, devlete verilmesi gereken bir vergi olup olmadığını, eğer varsa bunun meblağını, mükellefin belirlenen bu meblağı doğru bir şekilde ödeyip ödemediğini veya ödemesi şartının yerine getirilmesinde mükellefin gerçekleştirdiği işlemlerin hukuka uygun şekilde yapıp yapmadığını gözden geçirip tespit edecek ve nihayetinde verginin gerçek bir şekilde tahsil edilmiş olmasını sağlayacaktır³⁴⁸.

İdeal bir vergi sisteminin usulü olarak ifade edebilecek beyana dayanan tarh yönteminde, vergi matrahı mükellefçe tespit edilip bildirilir. Verginin mükellefi kanunlara göre belli olduktan sonra, kişilerin vergi borçlarının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesap edilerek tespiti söz konusudur. Ancak mükelleflerin bu matrah ve nispetler üzerinden hesap edilen vergi borçları, her zaman için net vergi borçları değildir. Mükelleflerin miktar itibarıyla tespit olunan vergi borçlarından bazı indirimler yapılabileceği gibi, bu tutara bazı ilaveler de yapılması mümkün olabilmektedir³⁴⁹.

Verginin beyanı aynı zamanda itiraf özelliği taşıması sebebiyle ayrıca vergi yönetiminin denetime tabii tutulur. Vergi yönetiminin etkisiz olması durumunda mükellefin gerçekleştirmiş olduğu beyanın gerçekliğinin araştırılması görevi de

³⁴⁶ Serhat Pişkin, **Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s.173.

³⁴⁷ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 157.

³⁴⁸ Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", (Ed. Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s.395.

³⁴⁹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996 s.54.

şüphesiz gereğince yerine getirilemez. Yükümlü ile vergi yönetimi arasında tarafsız iyi niyet prensiplerine dayanan, yakın işbirliği gerçekleştirildiği ölçüde usul düzenli işleyecektir. Yükümlünün kendi bildirimine dayalı beyan ve öncesinde üzerinden vergi ödediği matrahla, inceleme elemanının belirlediği ve aslında üzerinden vergi ödenmesi gereken matrah birbirinden farklıysa, yönetimin mükellefin yerine geçerek matrahı belirlemesi gerekmektedir³⁵⁰.

Bu gerekçeyle vergi incelemesi, vergi yönetiminin bu işlevi yerine getirirken kullanabileceği yöntemlerden biridir. Diğer denetim araçları ile mukayese etmek gerekirse, incelemenin yoklama ve bilgi toplamaya nazaran daha içerikli, aramaya oranla ise daha basit bir yöntem olduğunu iddia etmek olasıdır.

Devletin mali hâkimiyeti, onun varlığının ön koşulu ve zaruri sonucudur. Bu otorite hakkının, vergi hukuku uygulamasında her zaman bir etkinlik aracı olarak kullanılması ise bu alanın en büyük handikapı olarak karşımıza çıkmaktadır³⁵¹. Fakat vergi incelemesinin en çarpıcı özelliği, matrah büyüklüğünü belirlemesi ve bunun sonucunda ödenmesi icap eden verginin meblağını tespit etmeye yöneliktir. Bu nedenle, vergi incelemesi, özünde mükellefin defter ve belgelerinde yapılan hesap kontrolleridir, zaruri olması halinde, işletmeye dahil iktisadi varlıkların fiili dökümünün yapılmasına ve beyannamelerde bulunması gereken öğelerin incelenmesini de kapsamına almaktadır. Buradaki inceleme mükellefin şekli ve usule kurallara uyup uymadığının tespitinin çok ötesinde, bir “gerçeklik” denetimidir. Yani vergi yönetimi defter ve belgelerle kısıtlı kalmaksızın, tahsil edilmesi gereken verginin gerçekliğine ulaşabilmek adına her türlü delili değerlendirme yetkisine haiz kılınmıştır³⁵².

Vergi incelemesinde amaç, kanunun vergi alınmasını emrettiği değer in “gerçek mali gücü”nü tespit edebilmektir. Bu nedenle, eğer yükümlünün kanıtlayıcı belgeleri yoksa ya da bunlar muhasebe standartlarına uygun bir şekilde kayıtlanmamışlar ya da bu standartlara uygun tutulmuş olmakla birlikte itimatlı değillerse, bu durumda diğer her türlü delilden faydalanarak yükümlünün gerçek mali gücüne ulaşılmaya çalışılır. Bu bağlamda, vergi incelemesi verginin yükümlünün gerçek mali gücüne ulaşılması ilkesinin VUK’daki uzantısı olarak karşımıza çıkmaktadır³⁵³.

³⁵⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.96-97; Mustafa Alpaslan ve Eda Kaya, “Vergi İncelemesi Nedir? İncelemenin Gerçekleştirilmesi Sonrasında İzlenecek Yöntemler Nelerdir?”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:72, Aralık 2010, s. 2702.

³⁵¹ Nezir Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Dağıtım A.Ş. İstanbul, 1994, s. 49.

³⁵² Musa Kazım Ünver, “Vergi Mevzuatımızda Vergi İnceleme Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 156, Aralık 2005, s.79.

³⁵³ Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, s.396.

Son dönemlerde vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerde vergi toplama konusunda kanuni dayanaklar önemli ölçüde oluşturulmaya çalışılmıştır. Ancak önemli olan sadece kanuni dayanağı oluşturmak değil, mevcut kanuni düzenlemelerle vergiyi en iyi şekilde toplamaktır. Vergi kanunlarındaki düzenlemeler sağlam bir temele oturtulmuş olmalarına karşın yine de re'sen tarh yoluyla vergi toplamak vergi incelemelerinin çok sağlıklı ve yeterli olmaması nedeniyle zor olmaktadır. Böylece vergilendirmenin başta mali amaç olmak üzere mali olmayan fonksiyonlarını gerçekleştirmek güçleşmektedir. Vergi uygulamalarında etkinlik ve prodüktivite ancak sağlıklı inceleme ve bu incelemelerin icaplarını yerine getirmekle olur³⁵⁴.

Vergi inceleme oranının düşük olması denetim elemanlarının etkinliğini de azaltmaktadır. Beyan sisteminde önemli bir işleve sahip vergi incelemesinde incelenecek mükelleflerin seçimi anayasal vergileme ilkelerinin uygulamasını etkilemektedir. İncelenecek mükelleflerin seçimi yürütme tarafından yapılmaktadır. İnceleme oranının düşüklüğü de göz önüne alındığında incelenecek mükelleflerin seçimi incelenmeyecek mükelleflerin seçimi anlamına da gelmektedir. Vergi incelemelerinin, anayasal vergileme ilkeleri dışında herhangi bir etkiye maruz kalmadan gerçekleştirilebilmesi için hangi unsurlar baz alınarak incelenecek mükellefin seçimi belirlenmelidir³⁵⁵. Bu şekilde bir belirlilik olmamakla birlikte, vergi denetim elemanlarının, öncelikli olarak³⁵⁶;

- Beyannamesini vermeyen,
- Gerçek olmayan ve içeriği itibariyle belge kullanıldığı veya tertip edildiği ya da VUK'nun m. 359'de belirtilen eylemlerle kaçakçılık suçuna karıştığından kuşku edilen,
- Hakkında açıkça ihbar olan,
- Beyannamesinde zarar bildiren,
- KDV beyannameleri uzun yıllardır devreden KDV çıkaran,
- Beyan ettiği matrah çok yüksek meblağlı olsa bile, ödenecek KDV'si az çıkan,
- Ciro suna nazaran az emtia beyan eden,
- Vadeli olarak geniş çaplı satış yapan mükellefler,

³⁵⁴ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, "Re'sen Vergileme ve Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, Haziran 2003, s. 70.

³⁵⁵ İhsan Bahri Bellek, "Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:105, Haziran 1997, s. 83.

³⁵⁶ Başaran Yavaşlar, "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", s.413.

- KDV uygulamasında risk analiz sisteminde bulunan ve idarenin şüpheli gördüğü mükellefler³⁵⁷,
- Bunların dışında, örnekleme yöntemi ya da karşıt inceleme çerçevesinde de bir mükellefin incelemeye alınması olarak sıralanabilir.

Ödenmesi gereken verginin vergi yönetimi tarafından gerçekliğini araştırmadaki amaç, vergi olması gerekenden daha az ödenmişse eksikliği giderme, fazla vergi alınmışsa iadesinin gerçekleştirilmesi yönünde rapor yazmak demektir³⁵⁸.

Devletin sahip olduğu mali egemenlik kudreti ve otorite hakkı, yetkililerce kullanılırken, bu egemenlik hakkı ile bireyin hukukunun denge noktaları kanunilik, ölçülülük ve belirlilik ilkeleri çerçevesinde çizilmelidir. Aksi takdirde vergi inceleme dönemlerinde vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır.

2.2.1.2.1. Olağan Dışı Tarh

Türk Vergi Sistemi'ndeki çoğu vergi türü bakımından; mükellef, matrahını vergi idaresine hukuka uygun şekilde bildirecek, vergi idaresi de kendisine bildirilen bu matrah üzerinden vergi borcunu hesaplayacak, başka bir deyişle vergi tarhını yapacaktır. Vergi idaresince düzenlenen "tahakkuk fişi" ile, vergi aynı anda hem tarh ve hem de tahakkuk (verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesi) etmiş olacak; mükellef kendisine bildirilen ve ödenmesi gereken bir safhaya gelmiş olan vergi borcunu kanuni süresi içinde ödeyecektir. Ancak, önemle vurgulamak gerekir ki; mükellefin matrahını hukuka uygun şekilde bildirme ödevini yerine getirmemesi (hiç bildirmeme, eksik bildirme ya da zamanında bildirmeme), vergi idaresinin tarh (ve tahsilat) yapma görevini ortadan kaldırmamaktadır. Bu nedenle, mükellef matrahını hiç bildirmese ya da hukuka uygun şekilde bildirmese dahi, vergi idaresi tarhı yapacak (ikmalen tarh, re'sen tarh ya da idarece tarh) ve bunun için de önce "kanunun emrettiği matrahı" tespit edecektir ki bu da vergi denetimiyle gerçekleşecektir³⁵⁹.

Kural olarak kamusal güce dayalı olarak gerçekleştirilen vergilendirme usulü sisteminde vergi borcu mutlak şekilde idari bir işlemle belirlenmekte, mükellefte yalnızca matrahını bildirmekle ödevli olmakta, ancak idarenin mükellefin bildiriyle

³⁵⁷ Billur Yaltı, "Kod Listeleri"nden "KDV iadesi Risk Analizi"ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 258, Mart 2010, s.21.

³⁵⁸ Bekir Baykara, "Vergi İncelemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 313, Eylül 2007, s. 15.

³⁵⁹ Funda Başaran Yavaşlar, "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? –Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı-, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:8, Sayı: 94, Ekim 2012, s.9.

bağlı olmaması ve vergi idaresinin vergi borcunu “tarh idari işlemi” ile tespit etmesi durumu söz konusu olmaktadır³⁶⁰.

Bunun sebebi, vergi düzenimizin yükümlülerin hukuki düzenlemeler çerçevesinde ödemeleri gereken vergilerini tespit edip hesaplama yöntemine, diğer bir deyişle mükellefin kendi beyanı üzerine kurulu olması, normal olarak ilk bakışta tersi kanıtlanana kadar mükellefin beyanının doğru olduğu savının kabul edilmesi gerektiği sayılabilir ve beyan edilen gelirin noksan ya da hatalı olduğunu iddia edecek tarafın vergi yönetimi olduğudur. Beyan yönteminin bir şartı olarak uygulama da bu şekilde olup yükümlünün vergi yönetimine beyan ettiği matrahın hatalı veya eksik olduğunun inceleme raporu ile açıklanması ve kanıtlanmaya çalışılması gerekmektedir³⁶¹.

Beyan usulünün işlerliği bakımından mühim bir etkisi olan vergi incelemesinin gayesi, esas olarak gerçeği yansıtan ve gönüllü beyanı sağlamaktır³⁶². Bu nedenle vergi inceleme oranlarının artması mükelleflerin yakalanma riski algılamasını arttırarak onları doğru beyanda bulunmaya yöneltebilir³⁶³.

Vergi idaresi, mükellefin bildirimini denetlemek ve varsa hesap hatasını düzelterek vergi borcunu hukuka uygun şekilde tespit etmek zorundadır. Buradaki denetim matrah denetimi değil, mükellefçe bildirilen matrah üzerinden hesaplanan vergi borcunun doğru olup olmadığına yönelik bir hesap denetimidir. Vergi idaresi bu denetimini gerçekleştirirken ne hazine ne de mükellef lehine davranmak değil, aksine sadece objektif şekilde kanunları hukuka uygun olarak uygulamakla görevli olduğundan, eksik vergi tarhı kadar fazla vergi tarhı da onun sorumluluk alanına aittir³⁶⁴.

Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen vergi incelemesinin nihayete ermesi, vergi incelemesini gerçekleştiren birimler tarafından vergi inceleme raporunun ilgili vergi dairesine gönderilmesi ile gerçekleşmektedir. İlgili vergi daireleri bu rapora istinaden mükellef hakkında tarhiyatta bulunma, ceza kesme, mükelleften düzeltme işlemlerini tesis etmesini isteme veya mükellefin lehine karar vererek kabul raporu

³⁶⁰ Tuğçe Karaçoban Güneş, **Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 82.

³⁶¹ Namık Kemak Uyanık, “İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 283, Mart 2005, s.98.

³⁶² Abdullah Karaboyacı, “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:115, 2014, s.231.

³⁶³ Mehmet Tunçer ve Ali Övet, “Türkiye’de Vergi İnceleme Oranı, Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu ve 6009 Sayılı Yasa: Bir Anket ve Sonuçları”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:218, Şubat 2011, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12312&arananKey=MEHMET%20TUN%C3%87ER> (09.07.2020).

³⁶⁴ Funda Başaran Yavaşlar, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?”, s.14.

düzenleme yetkisine sahiptir. Vergi incelemesi neticesinde incelemenin temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunduğu iddiasında olan yükümlünün, raporun kendisine tebliğinden sonra yasal hakları devreye girebilecektir.

Vergi incelemesi neticesinde saptanan matrah veya matrah farkı re'sen takdirle gerçekleştirilebileceği gibi; VUK'nun m. 29'de de belirtildiği gibi mükellefin tutmak zorunda olduğu defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak saptanabiliyorsa, ikmalen tarhiyat yoluna gidilmesi de mümkün olabilmektedir.

Re'sen veya ikmalen tarhiyat yapabilmek için öncelikle vergi ziyaına sebebiyet verildiğinin tayini gerekmektedir. Mükellef ödemesi gereken vergiyi ödemiş ise, tarhiyat yoluna gitmenin hazineye vergi yönünden kâr getirmeyeceği, bilakis hem vergi dairesi hem de mükellef için külfet teşkil edeceği şüphesizdir³⁶⁵.

Bu anlamda ikmalen tarhın özelliği ve onu matrahın re'sen takdiri ve verginin re'sen tarh edilmesinden ayırıcı yönü, ek matrahın ya da matrah farkının tam ve kesin bir şekilde defter, kayıt ve belgelerden ortaya çıkarılması ya da kanuni ölçülerin doğru biçimde belirlenebilmesidir³⁶⁶.

Verginin re'sen takdirini gerektiren sebep, vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanınca bulunmuş ve belirlenmişse ve tespit edilmişse, VUK'nun m. 30'de inceleme elemanına değişik seçenekler tanınmıştır. Vergi inceleme elemanı matrahın re'sen takdir nedenini tespit ettikten sonra elde ettiği bilgi ve bulgulara, yaptığı araştırma ve incelemelere göre, vergi matrahını kendisi takdir eder, raporunda da bu hususu belirtir. Vergi inceleme elemanı bu yolu seçmişse, raporunda takdir ettiği matrah, takdir komisyonunca takdir edilmiş matrah hükmündedir. Ayrıca takdir komisyonu tarafından matrah takdiri gerekmemektedir³⁶⁷.

İkinci bir yol olarak inceleme elemanı matrahın re'sen takdirini gerektiren nedenleri saptar, raporunda bunları belirtir, fakat matrahı kendisi takdir etmez. Bu takdirde inceleme elemanının raporu vergi dairesine geldiğinde, vergi dairesi matrahın takdiri için dosyayı takdir komisyonuna gönderir; matrahı takdir komisyonu takdir eder. Bu seçeneğin tercih edilmesi durumunda, vergi inceleme elemanı raporunda takdir komisyonunun takdirini belirlerken yol gösterecek bilgi ve bulguları sunabileceği gibi, yalnızca re'sen takdir nedenlerini belirlemekle de yetinebilir³⁶⁸.

³⁶⁵ Dş. 4. Dairesi 1410/1969 tarih ve E. No: 1964/827, K. No: 1969/4267 numaralı kararı, **Danıştay Dergisi**, Yıl:1, Sayı:3, 1971, s.270.

³⁶⁶ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s.269.

³⁶⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul 1986/1987, s. 107.

³⁶⁸ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.107.

Vergi inceleme elemanlarına matrahı re'sen takdir yetkisinin verilmesi, re'sen vergi tarhı işlemlerinde etkinliği, basitliği ve sürati sağlamak amacından kaynaklanmaktadır. Bu sebeple, VUK'nun temel yaklaşımı içinde, vergi inceleme elemanları, beyanname, defter ve belge düzenlerine riayet edilip edilmediği ve bu düzenlerin ortaya koyduğu şekilsel görünüşün hakikate uyup uymadığını gözden geçirmek ve bu yoldan tahsil edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu belirlemekle görevlidir. Matrahın re'sen takdiri, tarh edilecek verginin matrahının, gerekli araştırmalar yapılarak, haklı gerekçelere dayandırılmalı³⁶⁹ ve gerçeğe en yakın biçimde³⁷⁰ belirlenmesini kapsamaktadır. Bu açıdan, mukayese, değerlendirme ve değer biçme unsurlarını içeren matrah takdirinin somut öğeleri ortaya koymakla görevlendirilmiş inceleme elemanlarınca yapılması, kuramsal açıdan yerinde olmadığı gerekçesiyle, inceleme elemanlarına verilen re'sen matrah takdiri salahiyeti eleştirilmektedir³⁷¹.

AYM'ne bu konu ile ilgili şimdiye kadar bir başvuru olmuştur³⁷². Davanın olguları şu şekildedir; başvuru şirketi 2001 yılında iki ayrı yatırım teşvik belgesi ile belgelenmiş beyanname ile on bir tekstil makinesini X Holding vasıtasıyla ithal etmiştir. Ancak X Holdinge olan borcunu ödememesi sebebi ile makinelerden beş tanesine haciz uygulanmış ve açık arttırma ile satışı gerçekleştirilmiştir. Haczedilerek satılan bu beş makinenin "teşvik belgesi kapsamı dışına çıkması" sebebi ile ilgili makine ve teçhizatlar uygulanan destek unsurlarının geri alınması nedeniyle gelir vergisi, kaynak kullanımı destekleme fonu, KDV ve gecikme faizi tahakkuk ettirilmiş ve mükellefe tebliğ edilmiştir. Bunun üzerine mükellef tebliğin kendisine yapılmasını takiben teşvik koşullarının ihlal edilmiş olması hali ortaya çıksa bile vergiden kendisinin değil, satın alımı gerçekleştirdiği X Holding'in sorumlu olması gerektiğini iddia etmiştir, ancak gerek vergi mahkemesinde gerekse Danıştay'ın ilgili dairesinde

³⁶⁹ Abdullah Ok, "Danıştay Kararları Işığında Re'sen Vergi Tarhında Matrahın Saptanmasına İlişkin İlkeler", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 57, Eylül 2009, s. 1835.

³⁷⁰ "Danıştay'ın pek çok kararında, re'sen tarhiyat işlemine dayanak incelemenin ve matrah tayininin gerçeğe en yakın hal ilkesi kapsamında değerlendirdiği görülmektedir. Burada amaç, "kamu yararı" gibi muğlak bir ölçüt değil, "gerekli incelemenin yapılarak ödenmesi gereken verginin gerçeğe en yakın şekilde sağlanmasıdır. Dolayısıyla yapılacak incelemenin amacı, inceleme konusu olaydaki gerçek mahiyetin ortaya konulması olmalıdır. Bu hususlar gözetilmeden hazırlanan inceleme raporları açık ve somut tespitlere dayanmayacağından bu işlemlere dayalı tarhiyat hukuka aykırı düşecektir". Barış Bahçeci, "Danıştay İçtihatlarına Göre, Re'sen Tarhiyat İşleminde Yapılan Matrah Tayininde Gerçeğe En Yakın Halin Bulunması İlkesi", (Ed: Merih Öden, Levent Gönenci Selin Esen, Ersoy Kontacı, Deniz Polat ve Ali Erdem Doğanoglu), **Prof. Dr. Erdal Onar'a Armağan**, I. Cilt, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2013, s.543.

³⁷¹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.275.

³⁷² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 31/03/2016 tarih ve B. No: 2013/8986 numaralı Dese Örme Tekstil ve Dış Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8986?BasvuruAdi=DESE+%C3%96RME+SANAY+%C4%B0+VE+DI%C5%9E+T%C4%B0CARET+LTD.+%C5%9ET%C4%B0>. (12.07.2020).

gerekçesi yerinde görülmemiş, bunun üzerine mükellef Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunmuştur.

İlgili Bakanlığın görüşüne göre, başvurucunun derece mahkemelerinde yakındığı tüm hususları dile getirebildiği, ancak başvuru tarafından ileri sürülen savların kanun yolu şikayeti olması nedeniyle, derece mahkemelerinin bariz bir şekilde takdir hatası yapıp yapmadığını belirlemenin Anayasa Mahkemesi'ne ait olduğunu belirtmiştir. Başvurucunun kanun yolu şikayeti niteliğindeki iddiaları derece mahkemelerince açıkça keyfilik bulunmadıkça verilen kararlarına karşı Anayasa Mahkemesinin bu takdire bir müdahalesi olamamaktadır. Dolayısıyla başvurucunun yargılama süreci boyunca karşı tarafın sunmuş olduğu delillerden bilgi sahibi olamadığına, bu delillere karşılık kendi savlarını ortaya koyamadığına ve iddialara etkili bir şekilde itiraz etme hakkının olmadığına veya bahsi geçen uyuşmazlığın çözüme ulaşılmasında ortaya koymuş olduğu iddiaların Derece Mahkemesi'nce dinlenilmediğine ilişkin bir delil sunmaması sebebiyle, başvurucunun iddialarının açıkça kanun yolu şikayeti minvalinde olduğu anlaşıldığından dava dosyasının bu kısmının açıkça dayanaktan yoksun olması sebebiyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir³⁷³.

2.2.1.2.2. Vergi Ziyai Cezalı Olağan Dışı Tarh

Kıta Avrupası hukukuna dayanan Türk Vergi Hukukunda, verginin kanuniliği ilkesi vergi kanunlarının uygulanmasında vergi yükünün kanunun belirlediği çerçevenin dışında tartışılmamasını gerektirir. Aksi bir yorum ve nitelendirme verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır³⁷⁴.

Daha öncesinde de ifade ettiğimiz gibi, verginin tarhı idari bir muameledir. Yasanın belirlediği sınırlar içerisinde gerçekleştirilmektedir. Ancak her ne kadar yasa da tanımlanan bir işlemse de özünde idari bir muameledir ve bu idari muamele idare tarafından kamu gücü kullanılarak yerine getirildiğinden, hukuk alanında bir yenilik, değişiklik meydana getirmektedir. Aynı zamanda verginin tarhı subjektif bir işlem olup, kesin ve yürütülmesi zorunlu ve kişiler üzerinde direkt etkisi olan asli bir muameledir. Aslında, verginin tarhının gerçekleştirilebilmesi için önceden yapılan her türlü araştırma ve incelemeler, yani yoklama, arama ve vergi incelemesi gibi işlemler ve

³⁷³ Dese Örne Kararı, §.35-36.

³⁷⁴ Altan Rençber, "Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi", (Ed. Billur Yaltı), **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.83.

bunlara dayanan raporlar tali nitelikte işlemlerdir ve özünde kişilerin genel hukuki durumlarını değiştirerek özel kişisel durumlar yaratmamaları gerekir³⁷⁵.

Fakat verginin tahsil edilmesinde, vergi memurlarının; hazineci bakış açısıyla (“devlete daha fazla gelir temin etme düşüncesiyle”) hareket etmesi, vergi kanunlarını dar anlamda yorumlamaları; buna karşılık vergi mükelleflerinin de daha az veya hiç vergi vermeme arzusuyla hareket etmesi olguları, uyuşmazlıkların sayısını arttırmaktadır³⁷⁶.

Mükellefe güven, verginin gönüllü olarak ödenebilmesi açısından birinci şart olmakla birlikte şüphe duyulan hallerin sonucunda gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde ortaya çıkan kanunlara muhalif tutumun yaptırımı VUK’da düzenlenmiştir. Bu cezalar vergi yönetimince kesilecek “idari vergi cezaları” ile yargı organlarınca hükmedilecek “adli vergi cezaları” olarak iki ana başlıkta toplanabilir. İdari cezalarsa, “vergi ziyaına bağlı cezalar” ve “vergi ziyaına bağlı olmayan cezalar” olarak bölümlenebilir³⁷⁷.

VUK’nun m. 341’nin 1. fıkrasında tanımlanan vergi ziyai;

“mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir”³⁷⁸.

şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre vergi ile ödevlerin süresi içerisinde gerçekleştirilmemesi ya da süresi içinde yerine getirilmekle beraber eksik yerine getirilmesi nedeniyle verginin süresi içerisinde tahakkuk ettirilememesi, suçun maddi unsurunu meydana getirir. Vergi yükümlülüğünü yerine getirmeme, menfi bir hareket yapmayı ifade eder, ancak bu hareketin sonucunda vergi ziyayının oluşmuş olması gerekmektedir. Vergi yükümlülüğünü tam bir şekilde yerine getirmeme veya noksan şekilde yerine getirme sonucunda vergi ziyai ortaya çıkmışsa da uygun nedensellik bağının olduğundan söz edilebilir. Vergi ziyayının maddi ögesi VUK’nun m. 341’de düzenlenmiştir. Manevi unsuruya; vergi ziyayına sebebiyet veren kişi ile onun gerçekleştirmiş olduğu eylem arasında ortaya çıkar. Vergi ziyai menfi bir hareketle (ödevlerin yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesiyle) ortaya çıkacağı için,

³⁷⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1980, s.67.

³⁷⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 31. Baskı, Ankara, 2013, s.165.

³⁷⁷ Bekir Baykara, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2008, s. 434.

³⁷⁸ VUK .m 341/1

vergilendirme ile alakalı ödevlerin gereği gibi yerine getirilmemesi bir ihmâl/kusurdur³⁷⁹.

Vergi mükelleflerinin devletin koymuş olduğu kurallara uymaması şüphesi ile gerçekleştirilen vergi incelemelerinin ve bunun sonucunda verilen cezaların yegane amacı mükellefleri hile yapmaktan menetmektir. Çünkü bireyin vergisel işlemlerde davranışının özü hilesi meydana çıktığı takdirde hile yapmadığı zaman ödeyeceği vergiden fazla ödemeyeceğini düşünerek, hilenin meydana çıkması halinde kâr etme ihtimali kendisine cesaret vermektedir. İşte bu düşünceye meydan vermemek için, mükellefleri, hileleri anlaşıldığı takdirde hile yapmadığı halden daha ağır bir muameleye tabi tutmak gerekmektedir. Bu nedenle uygulanacak müeyyideler hem önleyici rol oynamakta hem de uyuşmazlığın sonucunda ortaya çıkan ekonomik değerin hazineye kazandırılması yoluyla kamusal yararın gerçekleşmesine sebep olmaktadır³⁸⁰.

VUK 344'te Vergi Ziyai Cezası olarak ifade edilen aslında Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile kabahat olarak nitelendirilmesi gereken vergi ziyai cezasında madde hükmünde cezanın belirtilmesi yoluna gidilmiştir. Buna göre vergi ziyai cezası;

341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır³⁸¹.

Hükmü ile vergi ziyai cezasının hangi hallerde ne miktarda uygulanacağı sayılmıştır. Ancak tüm bu açıklamalara rağmen bazen vergi yönetiminin takdir yetkisini yanlış kullanması ya da incelemeler de hatalar yapması da olasıdır. Bu gibi durumlarda vergi incelemesi döneminde ortaya çıkan uyuşmazlıklara sebebiyet vermektedir. AYM bireysel başvuruda inceleme dönemi içerisinde ortaya çıkan

³⁷⁹ Nihal Saban, "4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000, s. 96-97.

³⁸⁰ Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, Baha Matbaası, İstanbul, 1962, s. 31; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.209; Ersin Nazal, "Vergi ve Anayasa Mahkemesinin Kararı Işığında Vergi Ziyai Cezasının Akıbeti", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 294, Şubat 2006, s.120.

Danıştay İçtihatleri Birleştirme Kurulu, 12.06.1980, 17 Numaralı kararında; "vergi cezaları, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle Devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle, söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür..." demektedir. Nihal Saban, "4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, Ağustos 2000, s. 149.

³⁸¹ VUK m. 344.

uyuşmazlıklar vergi ziyaı cezalı olağandışı tarhta; istisnaya tabi unsur üzerinden vergi alınması, sahte belge düzenleme/kullanma sebebiyle işlem yapılması, verginin konusuna girmeyen unsurdan vergi istenmesi, matrahın beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi nedeniyle işlem yapılması, dar mükellef olunmasına rağmen tam mükellef gibi vergilendirme, hatalı olarak yüksek vergi oranı uygulanması, vergi sorumlusu olarak vergi kesintisi yaparak beyan etmeme sebebiyle işlem yapılması ve adres tespiti yapılmadan ilan tebligat yapılması başlıkları altında ele alınacaktır.

2.2.1.2.2.1. İstisnaya Tabi Unsur Üzerinden Vergi Alınması

Bu konuda AYM'nin vermiş olduğu ilk karar Hasibe Uysal karardır³⁸². Buna göre ilgili başvuruda olgular şu şekilde gelişmiştir. Başvurucu Ocak 2005 ile Nisan 2007 yılları arasında serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketten aldığı kesilmiş kumaşları işleyerek konfeksiyon haline getirmiş ve bu fason işlemin hizmet ihracı niteliğinde olduğu ve bu nedenle KDV iadesine hak kazanabilir nitelikte bir işlem olduğundan hareketle serbest bölgeye teslim ilişkili faturalarda KDV hesaplamamış ve KDV iade hakkını kullanarak mahsuben vergisini iade olarak almıştır. Vergi idaresi tarafından yapılan inceleme sonucunda mükellefin dahilinde işleme izin belgesi ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporuna sahip olmadan gerçekleştirmiş olduğu hizmet ifası için vergi ziyaı cezalı KDV tarh edilmiştir.

Başvurucu ilgili vergi dairesinin bir başka mükellef için düzenlenmiş bir özelgeyi dayanak olarak göstererek ve özelgeyi geriye yürüterek vermiş olduğu inceleme raporunun hukuk devleti ilkesi gereği kazanılmış haklara saygı ilkesine aykırı olduğunu ve aynı duruma ilişkin aynı gerekçe ile başka vergi mahkemelerince uyuşmazlığın kaldırıldığını, kendi davasında ise Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) aksi yönde karar verdiğini ve bu nedenle hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

Anayasa Mahkemesi olayları nitelendirirken başvurunun iddialarıyla bağlı olmayıp olay ve olguların nitelendirmesini kendisi takdir eder³⁸³.

İlgili başvuruda başvuru adına yapılan vergi tarhiyatı sonrasında salınan verginin mülkiyet hakkına müdahalesi tartışmasıdır. Mahkeme müdahalenin ihlal oluşturup oluşturmadığını tahlil ederken verginin kanuniliği ilkesini göz önünde

³⁸² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 05/07/2017 tarih ve 2014/3975 numaralı Hasibe Uysal Bararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/3975?BasvuruAdi=HAS%C4%B0BE+UYSAL> (12.07.2020).

³⁸³ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 18/09/2013 tarih, B. No: 2012/969 sayılı Tahir Canan Başvurusu, Ş.16, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/969?BasvuruAdi=TAH%C4%B0R+CANAN> (12.07.2020).

bulundurarak bu ilkeleri olaya uygular. Somut olayda serbest bölgeye yapılan fason tekstil işçiliği hizmetinin KDV'den istisna sayılmasına yönelik ilgili metnin olay tarihindeki m. 12'nin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre, "*hizmetin istisna sayılabilmesi için hizmetin yurt dışındaki müşteriler için gerçekleştirilmiş olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılmış olması şartı*" bulunmaktadır. Serbest bölge ibaresi madde metnine ilk defa 4842 sayılı Kanun ile 2003 tarihinde geçerli olarak eklenmiştir. Bu değişiklik ile birlikte serbest bölgelere gerçekleştirilen mal teslimleri açıkça istisna kapsamında sayılmakla birlikte hizmet ifası ile ilgili muğlaklık 5766 sayılı Kanun ile 2008 yılında giderilmiş ve bu yıldan itibaren gerçekleştirilen hizmet ifaları da istisna kapsamında sayılmaya başlanmıştır.

İlgili olayda vergi ziyai cezalı tarhiyata ilişkin uyuşmazlık başvurucusu tarafından vergi mahkemesinde dava konusu edilmiş, vergi mahkemesi o tarihte yürürlükte olan vergi kanununa göre ilgili hizmet ifasını KDV istisnasında sayılmadığından dolayı reddetmiş, bunun üzerine başvuru Danıştay'da temyiz yoluna gitmiş; Danıştay, serbest bölgeye yapılan hizmet ifasının KDV'den istisna sayılmamasının hukuka aykırı olması sebebiyle kararı bozmuş, ancak vergi mahkemesine geri dönen dava dosyasında bozma kararına hizmet ifası ile ilgili düzenlemenin değişiklikten önceki vergilendirme işlemlerine uygulanamayacağı gerekçesi ile uymamış ve kendi gerekçesi ile ısrar kararı vermiştir. Bunun üzerine VDDK ısrar kararını onamış, başvurunun istemini reddetmiştir.

İlkelerin olaya uygulanmasında AYM'nin yorumu şu şekilde olmuştur: Bu başvurudan sonra oluşturulan yeni yasal düzenleme ile birlikte benzer durumdaki hizmet ifalarının istisna kapsamına alınmak suretiyle bir daha bu tür ihtilafların yaşanması durumunun ortadan kalktığı görülmektedir. Bir tek olayla sınırlı olarak Danıştay VDDK'nca verilen kesin kararın içtihat farklılığı oluşturmadığı, hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini zedelediğini ileri sürerek başvurunun iddiasını kabul etmemiştir³⁸⁴.

AYM'nin inceleme döneminde ortaya çıkan uyuşmazlıklar ile ilgili idare tarafından re'sen yapılmış ve vergi ziyai cezası hükmedilmiş cezaya dair bir başka başvurusu ise Narsan Plastik başvurusudur³⁸⁵. Buna göre davanın olguları şu şekilde ortaya çıkmıştır; hurda plastik ticareti ile iştigal eden limited şirketin 2004 ve 2005 yıllarına ait satışlarında "hurda plastikten granül imalatı ile uğraştığını ve imal ettiği

³⁸⁴ Hasibe Uysal Başvurusu, §.55.

³⁸⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 17/06/2016 tarihli B. No: 2013/6842 sayılı Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6842?BasvuruAdi=narsan> (12.07.2020).

granüllerin plastik hurda” gibi KDV istisnasına tabi olup olmadığına ilişkin Defterdarlıktan almış olduğu özelve istinaden KDV istisnasından yararlanmıştır. Defterdarlıkça verilen bu görüş yazısına rağmen adına re’sen yapılan tarh işlemi sonrasında adalete uygun olmayan şekilde vergi ödemek durumunda kaldığını ve 2004 yılına ilişkin tarhiyatlar bakımından verilen iptal kararlarının Danıştay tarafından onaylandığını, fakat 2005 yılına ilişkin tarhiyatlarda temyiz incelemesinde Danıştay’ın aynı Dairesinin bu sefer tarhiyatta hukuka aykırılık olmadığı gerekçesi ile kararını bozduğunu, bu sebeple aynı konuda zıt kararlar çıkmasına neden olduğunu ileri sürmüş ve AYM’ne bireysel başvuruda bulunmuştur³⁸⁶.

2.2.1.2.2.2. Sahte Belge Düzenleme/Kullanma Nedeniyle İşlem Yapılması

Vergi suçlarında vergi mahremiyetini ihlal suçu hariç olmak üzere³⁸⁷ diğer suçların hepsinde korunan hukuki yarar, her zaman hazine yararı/kamu yararadır ve vergi ödevlerine aykırılığın sonucu olarak bu yarara zarar veren veya zarar verme tehlikesi taşıyan filler caydırılmak, adaleti sağlamak, kamu düzenini korumak ve cezalandırılmak amacıyla idari veya cezai yaptırımlara bağlanır. Vergi cezalarında adaletin sağlanması ancak, cezalar sadece cezalandırılan kişi kusurlu olduğunda ve uygulandığı, oransız ve gereğinden ağır olmadığı ve adil yargılanma ilkelerine aykırı bir biçimde uygulanmadığında gerçekleştirilebilir³⁸⁸. Bu konuda AYM’nin 2000 yılında vermiş olduğu bir genel kurul kararı bulunmaktadır. Buna göre; *“Bir ülkedeki toplumsal, ekonomik ve kültürel yapının, fail üzerindeki baskısını değerlendirerek hangi eylemlerin suç sayılacağını, bunların hangi tür ve ölçüde yaptırıma bağlanacağını saptamak yasa koyucunun takdir yetkisi içindedir. Ancak, yasama organı ceza hukuku alanında düzenleme yaparken anayasal sınırlar içinde hareket etmek ve ceza hukukunun genel ilkelerine bağlı kalmak zorundadır.”*³⁸⁹.

VUK’nun m. 359’de vergi kaçakçılığı suçu düzenlenmiştir. Buna göre hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren en önemli vergi suçu, vergi kaçakçılığı suçu ve bu suça

³⁸⁶ Gözde Atasayan, Rezzan İtişgen Dülger ve Cennet Işık, “Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru Karar Özetleri (Nisan-Eylül 2016)”, **Anayasa Hukuku Dergisi**, Cilt:5, Sayı: 10, 2016, s.733.

³⁸⁷ VUK’nun m. 362’de düzenlenen vergi mahremiyetinin ihlali suçunda korunan hukuki menfaat şahsın kendisidir.

³⁸⁸ Billur Yaltı, “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu İle Okumak: Adil ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 169, Ekim 2002, s.51-52; Mustafa Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s. 4.

³⁸⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.2000/21, K.2000/16, RG:29.11.2000,24245, <https://hukukturk.com/MusePath/anayasa-mahkemesi-kararlari?EsasNo1=2000&EsasNo2=21> (13.07.2020).

iştirak etme halidir. Bu iki durum 4369 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yapılan değişikle tekrar tasnif edilmiştir. Buna göre yapılan en önemli değişikliklerden biri, vergi kaçakçılığı suçu açısından vergi kaybına sebep olma unsuru suç unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Vergi mükellefi veya sorumlusunun defter ve belgeleri doğru bir şekilde düzenleme, bunları saklama ve istenildiğinde ibraz etme yükümlülükleri vardır. Vergi mükellef ve sorumlularının aynı zamanda, gerçekleştirmiş oldukları işlemlerini ve eylemlerini VUK'da yer alan kanıtlayıcı belgelerle ispat etmeleri gerekmektedir³⁹⁰.

Ceza hükmü içeren kuralların ihlal edilmesi halinde fail bu fiilini gizlemeye çalışabilir. Örneğin fail; VUK'nun vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen m. 359'ni ihlal ettiğini düşündüğünde (sahte belge düzenleme veya kullanma) bu fiilini kamu makamlarından saklamak istemekte, ibraz etmeme şeklindeki vergi kaçakçılığı suçunu işlemektedir³⁹¹.

VUK'da yanıltıcı belge olarak ifade edilen sahte belge; vergilendirmeye konu fillerle ilgili olarak tamamen sahte belge düzenleyerek ya da bir kısım bilgileri eksik ya da fazla göstermek suretiyle yanıltıcı vesikalar düzenleyerek kamu idaresini yanıltmaya çalışmak olarak belirtilmiştir³⁹².

VUK'nun m. 359'nin (a), (b) ve (c) bentlerinde ayrı ayrı düzenlenen vergi kaçakçılığına yol açan hareketler içerisinde kanunda tanımı yapılan tek fiil gizlemedir. VUK, suçun konusu olarak içeriği itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belgenin tanımlarını yapmış ise de, vergi kaçakçılığı suçuna yol açan filler içerisinde sadece gizleme hareketini tanımlamıştır³⁹³.

Gizleme eyleminin oluşması iki şartın varlığına bağlanmıştır. Buna göre, birincisi, vergi kanunlarında düzenlenen, saklanması ve ibrazı şart olan defter, kayıt ve belgelerin mevcudiyeti; ikincisi, bu düzenlenmesi ve saklanması mecbur olan belgelerin ve defterlerin vergi incelemeleri esnasında, incelemeye haiz olan kişilerce istenmesine rağmen ibraz edilmemesidir³⁹⁴.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin hem idari (vergisel) ve hem de cezai olmak üzere çeşitli sonuçları vardır: (i) Vergi resen tarh edilir, (ii) özel usulsüzlük

³⁹⁰ Serkan Ağar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s.18.

³⁹¹ Ağar, s.18.

³⁹² Ahmet Gündel, **Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları**, Feryal Matbaacılık, 2. Baskı, Ankara, 1991, s. 11.

³⁹³ Ağar, s. 19.

³⁹⁴ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 2010, s 344.

cezası ve (iii) vergi ziyai cezası kesilir, (iv) gecikme faizi yürütülür ve (vi) Cumhuriyet Savcılığına suç ihbarında bulunulur³⁹⁵.

Sahte belge düzenleme ya da kullanma sebebiyle adına vergi incelemesi yapılmış, re'sen vergi tarh edilmiş ve tüketilmesi gereken olağan kanun yolları tüketerek AYM'ne başvurulmuş iki bireysel başvuru örneği bulunmaktadır. İlk başvuru Cemal Bayseferoğulları başvurusudur³⁹⁶. 2003 yılında Ekim, Kasım ve Aralık ayları için sahte belge kullandığı iddiasıyla başvuru aleyhine vergi ve vergi ziyai cezası tarh edilmiştir. Bunun üzerine başvuru ihbarnamenin kendisine tebliği üzerine Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nde dava açmış ama başvurusu reddedilmiştir. Ardından başvuru tarafından yenilenen davanın Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nce tek hakim ile kabulüne karar verilmiş, Ankara BİM kararın tek hakimle verilmiş olması sebebiyle kararı bozmuştur.

Bozulan karara Ankara 3. Vergi Mahkemesi uymuş ve davanın kabulüne karar vermiş ve maktu vekalet ücretini de davalı idareden tahsil ederek başvurucuya verilmesine hükmetmiştir.

Karar idare tarafından temyiz edilmiş ve Danıştay 4. Dairesi gerekli araştırma yapılmadan karar verilmesi nedeniyle Vergi Mahkemesi'nin kararını bozmuştur. Bozma kararı üzerine ilk derece mahkemesi ihbarnameye konu olan vergi ve cezaların terkinine ve maktu vekalet ücretinin yine davalı idareden alınarak başvurucuya verilmesine hükmetmiştir. Bunun üzerine hem davalı idare davanın reddi gerekçesi ile hem de davacı nispi vekalet ücretine hükmedilmediği gerekçesi ile temyiz talebinde bulunmuş, Danıştay 4. Dairesi her iki temyiz talebini kabul etmeyerek, ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır. Davacı ilk derece mahkemesinin nispi vekalet ücretine hükmedilmesi gerekirken maktu vekalet ücretine karar vermesi sebebiyle hakkının ihlal edildiği iddiası ile AYM'de bireysel başvuru yoluna gitmiştir.

Sahte veya içeriği itibari ile ilgili yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmaya yönelik verilmiş bir diğer karar Gür-Sel İnşaat kararıdır³⁹⁷. Başvuruda olay ve olgular

³⁹⁵ Ağar, s.20.

³⁹⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 26/02/2015 tarih ve B.No:2013/2264 numaralı Cemal Bayseferoğulları Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/2264?BasvuruAdi=CEMAL+BAYSEFERO%C4%9EULLARI> (12.07.2020).

³⁹⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 07/07/2015 tarih ve B. No: 2013/4324 numaralı Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/4324?BasvuruAdi=G%C3%9CSEL+%C4%B0N%C5%9EAAT+MALZEMELER%C4%B0+SAN.+T%C4%B0C.+LTD.+%C5%9ET%C4%B0> (13.07.2020).

şu şekilde gerçekleşmiştir. Başvurucu şirket vergi idaresinde kayıtlı olan bir vergi mükellefinden satın almış olduğu mallara ilişkin KDV kullanarak vergi indiriminden yararlandığını, ilgili malı satın aldığı esnada vergi mahremiyetinden dolayı satın aldığı vergi mükellefinin sahte fatura düzenleyeceğini bilemeyeceğini, aldığı malların gerçek olduğunu, ilgili vergi idaresi tarafından uzlaşma teklifinin dahi kabul edilmediğini ve bilirkişi incelemesi gerçekleştirilmeden vergi incelemesi yapıldığını ve verginin cezalı tarh edildiğini, bu tarhiyata karşı tüketmesi gereken olağan yolların da reddedilmesi sebebiyle hukuka aykırı işlem gerçekleştirildiğini ve davanın makul sürede sonuçlanmadığını iddia etmiştir.

AYM yapmış olduğu değerlendirmede, mahkemenin adil yargılanma hakkını değerlendirirken dava neticesinde verilen karara değil, yargılama esnasında sürecin ve usulün adil olup olmadığı ile ilgilenir. Somut olayda şirket, yargılama sürecinin hakkaniyete uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair bir belge sunmadığı için, açtığı davada iddialarının, dinlenilmediğine ilişkin bir iddiada bulunmadığı için, başvurucu tarafından AYM nezdinde bireysel başvuru yolunda ileri sürdüğü iddialar kanun yolu şikayeti niteliğinde değerlendirilmiş ve açıkça dayanaktan yoksun olması sebebiyle reddedilmiştir.

Çünkü AYM, Anayasa'nın m. 148'nin 4. fıkrasında bireysel başvuruda kanun yolunda ele alınması gereken hususlarda inceleme yapamayacağını belirtmiştir. Dolayısıyla temel hak ve özgürlüklere bir müdahale olmadıkça maddi olay ve olguların Anayasa dışındaki hukuk kurallarıyla sağlanan güvenceler karşısındaki konumu, maddi olaya uygulanacak hukuk kurallarının tespiti ve yorumlanması, mevzuatın doğru uygulanması ve yorumlanmasının temini ile yargılama makamlarının takdir yetkisinin değerlendirilmesi bireysel başvuru kapsamında incelenmemektedir. Bu hususların denetimi istinaf ve temyiz mercilerinin görev alanında kalmaktadır³⁹⁸. Bu hususun tek istisnası derece mahkemelerinin vermiş oldukları nihai kararların adaleti ve sağduyuyu göz önüne almadan açık bir takdir hatası içermesi ve bu hatanın kendiliğinden başvuru kapsamına dahil olan temel hak ve özgürlüklerini ihlal etmesidir. Bu nedenle kanun yolu şikayeti şeklindeki başvurular açık bir şekilde keyfilik içermedikçe AYM tarafından incelenemez³⁹⁹.

³⁹⁸ Yunus Emre Yılmazoğlu, **Bireysel Başvuru Rehberi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s.16.

³⁹⁹ Bkz., Anayasa Mahkemesi'nin 23/01/2014 tarih ve 2013/6401 numaralı Esat Rennan Pedikliü başvurusu, §.26, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6401?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=6401> (12.07.2020); Anayasa Mahkemesi'nin 02/10/2013 tarih ve B. No: 2013/2767 numaralı Naci Karakoç Başvurusu, §.22,

2.2.1.2.2.3. Verginin Konusuna Girmeyen Unsurdan Vergi İstenmesi

Vergi ihdas eden her vergi kanunu, vergileme yönünden kavradığı alanı belirlemek durumundadır. Genel anlamı ile bu alan verginin konusunu oluştururken, verginin konusu, “vergi ne üzerinden alınıyorsa, o şey verginin konusudur” diye ifade edilmektedir. Şey kelimesi sadece eşyaya değil, ticari ve hukuksal muamelelere, eylem ve vakıalara, finansal değerlere, fiziksel varlıklara, sosyal mevki ve başka şeylere yönelik olabilecektir⁴⁰⁰.

Anayasa Mahkemesi'nin 1971 yılında vermiş olduğu bir iptal kararında, Anayasa koyucunun her çeşit mali yükümün kanunla yürürlüğe gireceğini buyurduğunu ifade ederken keyfi ve takdir uygulamaları engelleyecek prensiplerin kanunda bulunması gereğini gütmüştür. Yükümlüler, belirli unsurları açıklanarak ve sınırları kesin çizgilerle çizilerek kanunla düzenlenmelidir hükmüne yer vermiştir⁴⁰¹.

Genel itibariyle beyan esasına dayanan Türk Vergi Sisteminde olayın veya verginin takdiri olmaz. Yani sadece re'sen matrah takdir edilir ve bunun üzerinden vergi oranları tatbik edilerek vergi hesaplanır. İçerik yönünden re'sen takdir, miktarları fiili karinelerle saptar. Re'sen takdir iç veya dış emsale dayanır. Re'sen tarh ve vergi incelemesi yönteminde hedef “vergiye konu” olabilecek matrahın doğru veya gerçeğe en yakın bedelinin saptanmasıdır⁴⁰².

Vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda verginin konusuna girmeyen bir husustan vergi istenmesi ve alınmasına yönelik yapılan uyuşmazlık başvurularından ilki Türkiye İş Bankası başvurusudur⁴⁰³. Başvuruda Banka tarafından, çalışanlarının menfaatlerini korumak amacıyla kurulmuş vakfa, şubeleri itibariyle yapmış olduğu katkı payı ödemelerinin vergi incelemesi sonrasında ücret olarak yorumlanması ve gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi ziyai cezalarının temel hak ve özgürlüklerini zedelediği iddiası ile yaptığı başvuruda başvurusu yerinde görülmüştür.

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/2767?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=2767> (12.07.2020).

⁴⁰⁰ Erdem, “Hatalı Beyanın Sonuçları”, s.123.

⁴⁰¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 15/06/1971 tarih ve E:1970/55, K:1971/57 sayılı başvurusu, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı:9, 1972, s.538.

⁴⁰² Zeynep Arıkan ve Ersan Öz, “Re'sen Tarhiyat Şekilleri ve Hukuksal Boyutu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 128, Ağustos 2003, s. 182.

⁴⁰³ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12/11/2014 tarih ve B. No:2014/6192 numaralı Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6192?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=6192> (12.07.2020).

Bankanın 2007-2011 yılları arasındaki döneme ilişkin olarak yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi tekniği raporuna göre, bankanın çeşitli şubelerince, munzam sandığa yapılan ödemenin bedelinin GVK'nun m. 63'de ücret gelirindeki indirimden yararlanamayacağı, bu sebeple ilgili ödemeler üzerinden gelir vergisi hesaplanıp ödenmediği için cezalı gelir vergisi tarhiyatı, bu katılım payına yapılan ödemelerde damga vergisi ödenmediği için damga vergisi tarhiyatı yapılarak bankanın çeşitli şubelerine tebliğ gerçekleştirilmiştir.

Banka aracılığıyla çeşitli şubeler adına bu uyuşmazlığın giderilebilmesi için vergi mahkemelerinde çok sayıda dava açılmış, pek çoğu reddedilmiş, aynı şekilde bir üst mahkeme olan BİM'ce de pek çok başvuru kabul edilmemiş veya başvurunun başvuru tarihi itibarıyla Danıştay 3 ve 4. Dairelerince esastan reddedilmiş olduğu halde halen devam etmekte olan davalardır.

Başvurucu banka tarafından kendisi için yapılan ödemeler üzerinde tasarruf hakkı bulunmadığı ve elde edilmiş olma unsurunun gerçekleşmemesi sebebiyle, yapılan inceleme sonucunda ödenen bedelin ücret olarak nitelendirilmesinin kıyasa gireceğini ve bu durumun ise verginin kanuniliği ilkesini zedeleyeceğini iddia etmiş ve AYM'ce iddiası geçerli bulunmuştur.

Türkiye İş Bankasının muhtelif şubelerince verginin konusuna girmeyen unsur üzerinden vergi alındığı iddiası ile başvurular yapılmıştır. İlk karar gibi diğerlerinde de mükellefin hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir⁴⁰⁴.

⁴⁰⁴ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 22/09/2016 tarih ve B. No: 2015/356 numaralı Türkiye İş Bankası Başvurusu (3), <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/356?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=356> (14.07.2020); Anayasa Mahkemesi'nin 08/03/2018 tarih ve B. No: 20156691 numaralı Türkiye İş Bankası (5) Başvurusu, ile 236 dosya incelenmiştir, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/6691?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=6691> (14.07.2020); Anayasa Mahkemesi'nin 06/02/2020 tarih ve B. No:2016/931 numaralı Türkiye İş Bankası (7) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/931?BasvuruAdi=T%C3%9CRK%C4%B0YE+%C4%B0%C5%9E+BANKASI+A.%C5%9E. +%287%29> (14.07.2020); Anayasa Mahkemesi'nin 18/04/2019 tarih ve B. No: 2015/11278 numaralı Türkiye İş Bankası (8) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/11278?BasvuruAdi=T%C3%9CRK%C4%B0YE+%C4%B0%C5%9E+BANKASI+A.%C5%9E. +%288%29> (14.07.2020); Anayasa Mahkemesinin 03/04/2019 tarih ve B. No: 2016/2400 numaralı Türkiye İş Bankası (9), <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/2400?BasvuruAdi=T%C3%9CRK%C4%B0YE+%C4%B0%C5%9E+BANKASI+A.%C5%9E. +%289%29> (14.07.2020); Anayasa Mahkemesi'nin 19/11/2019 tarih ve B. No: 2016/10008 numaralı Türkiye İş Bankası (10), <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/10008?BasvuruAdi=T%C3%9CRK%C4%B0YE+%C4%B0%C5%9E+BANKASI+A.%C5%9E. +%2810%29> (14.07.2020).

Örneğin 15/10/2015 karar tarihli Türkiye İş Bankası (2) Başvurusunda toplamda 847 adet bireysel başvuru dosyası bir arada incelenmiş ve ihlal kararı verilmiştir⁴⁰⁵.

Verilen kararın olguları incelendiğinde kabul edilebilir olmasını gerektiren hususlar şöyle özetlenmiştir; 1974 yılında kurulan ve 2012 yılına kadar vakfa ödenen katkı paylarının ücret geliri olarak kabul edilmesi ve vergilendirilmesi söz konusu olmadığından, buna yönelik emsal bir uygulama bulunmadığından, incelemenin yapıldığı dönem itibarıyla gelir vergisi kanununun ilgili hükmünde açıklığın bulunmaması ve bu durumun o süreçte ortaya çıkan uyumsuzluklarda olağan kanun yollarının tüketilmesi esnasında yargı kararlarınca da bir içtihadın oluşturulmamış olmasına, bu tür bir ödemenin ücret olarak kabul edilmeyeceğine dair başka bir kuruma verilmiş özelge bulunması ve kurum lehine verilmiş bir Danıştay kararı bulunması sebepleriyle başvurucaan yapmış oldukları katkı payının ücret geliri olarak değerlendirilmesini beklemenin mümkün olmadığına karar verilmiştir⁴⁰⁶.

Bu konuyla ilgili Türkiye İş Bankasının on adet başvurusu olmuş iki tanesi geçerli gerekçelerle reddedilmişken diğerleri hakkında hak ihlali kararı verilmiştir. Benzer bir başvuru başka bir kurum tarafından da yapılmıştır⁴⁰⁷. Bireysel başvurunun konusu yine vakfa ödenen katkı paylarının yapılan vergi incelemeleri neticesinde ücret geliri olarak tespit edilip vergilendirilmesi ile ilgili uyumsuzluk iddialarının olağan yollardan sonuçlandırılmamasıdır.

İş Bankası başvurusuna benzer bir diğer başvuru Murat Çevik Başvurusudur⁴⁰⁸. Başvurucu Edremit ilçesinde bir ilköğretim okulunda yer alan kantini okul aile birliğinden kiralayarak işletmeye başlamıştır. 2008, 2009 ve 2010 yılının ilk

⁴⁰⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 15/10/2015 tarih ve B. No: 2014/6193 numaralı Türkiye İş Bankası (2) Başvurusu, ekli tablosu, <https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/BireyselBasvuru/pdf/2014-6193-eki-ana-tablo.pdf> (14.07.2020).

⁴⁰⁶ Türkiye İş Bankası (2) Başvurusu, §. 58.

⁴⁰⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 16/11/2016 tarih ve B. No: 2014/17286 numaralı Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi Şubeleri Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/17286?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=17286> (14.07.2020).

⁴⁰⁸ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 16/12/2015 tarih ve B. No: 2013/3241 numaraları Murat Çevik (4) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3241?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=3241> (17.07.2020); Anayasa Mahkemesi'nin 16/12/2015 tarih ve B. No: 2013/3246 numaraları Murat Çevik (5) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3246> (17.07.2020); Anayasa Mahkemesi'nin 11/12/2014 tarih ve B. No: 2013/3245 numaraları Murat Çevik Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3245?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=3245> (17.07.2020); Anayasa Mahkemesi'nin 07/07/2015 tarih ve B. No: 2013/3244 numaraları Murat Çevik (2) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3244?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=3244> (17.07.2020).

beş ayına isabet eden kira ödemelerine ilişkin KDV tevkifatı yapıp sorumlu sıfatıyla vergi ödemesi yapmadığı, adına yapılan incelemede vergi inceleme elemanlarınca tespit edilmiş ve özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Başvurucu bunun üzerine, Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün konuyla ilgili 08/09/2008 tarihli yazısını dayanak göstererek bu yazıda kantin kiralama faaliyetinin KDV'den istisna edildiğinin valiliklere bildirildiğini ve buna istinaden örnek teşkil edecek mahkeme kararlarının mevcudiyetini iddia etmiş ve vergi mahkemesine uyuşmazlığın giderilmesi için başvurmuştur. Vergi mahkemesi, başvurucunun gerçekleştirdiği kira ödemesini okul aile birliğinden işletme hakkının devri yöntemi ile gerçekleştirmesi sebebiyle beyana tabi olması gereken unsurun, beyan edilmediği, bu nedenle davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasının yerinde olduğuna hükmetmiştir. Bu kararlara yapılan itirazlar ve karar düzeltme talepleri ilgili BİM tarafından aynı gerekçe ile reddedilmiştir. Bunun üzerine olağan kanun yollarını tüketen başvuru AYM'ne eşitlik ilkesi ve mülkiyet hakkı ihlalinin varlığı gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunmuştur.

2.2.1.2.2.4. Matrahın Beyan Edilmemesi veya Eksik Beyan Edilmesi Nedeniyle İşlem Yapılması

Beyana dayanan tarhiyatta, vergi yönetiminin mükellefin beyanının gerçekliğini inceleme görev ve yetkisi mahfuz kalmakla birlikte matrahın saptanmasında etkili olan taraf verginin mükellefi ya da sorumlusudur. Şeklen yerine getirilmesi gereken bir vazife olan beyan yükümlülüğü çerçevesinde, devlete verilmesi gereken verginin doğru şekilde saptanması bakımından vergi yükümlülüğünü yerine getirmek zorunda olan kişi tarafından vergi matrahının doğru zamanda ve doğru usulle ifa edilmesi gerekmektedir. Bu yaklaşımın neticesi olarak da mükellef veya sorumlular, beyannamelerine ihtirazi kayıt koymadan ya da vergilendirme sürecinde vergi hatası hariç olmak şartıyla, kendi beyanlarına dayanarak yapılan tarhiyata karşı dava açamamaktadırlar⁴⁰⁹.

Vergi hataları, yapılan yanlış hesap hatalarından ortaya çıkabileceği gibi, vergilendirme hataları şeklinde de meydana gelebilmektedir. *“Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması”*

⁴⁰⁹ Erdem, “Hatalı Beyanın Sonuçları”, s. 128.

olarak VUK'nun m. 117'nin 1. fıkrasında belirtilen matrah hatalarına yönelik ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesi için beş başvuruda bulunulmuştur.

Bu başvurulardan ilki Denктаş Nakliyat Başvurusudur⁴¹⁰. Başvurucunun iddiası, idarenin beyan etmiş olduğu matrahının eksik olduğunu ve bu eksiklik sonucunda idarenin eksik vergi tahsil etmek durumuna ilişkin yapmış olduğu bildirimde, idarenin gerçekleştirdiği bu işleme karşı başvuru yollarını ve sürelerini bildirmediğine ilişkindir. Başvurucu kendine göre ortaya çıkan uyuşmazlığı giderebilmek adına ilk önce ilgili Gümrük Müdürlüğüne itirazda bulunmuş, itirazın reddedilmesi üzerine vergi mahkemesine kararın iptali için dava açmıştır. Vergi mahkemesi davayı kısmen kabul etmiş kısmen de reddetmiştir. Reddedilen kısım için dava Danıştay 7. Dairesine temyiz suretiyle taşınmış ancak Danıştay'ın ilgili başvuruyu karar düzeltme başvurusu da dahil olmak üzere reddetmiştir. Bunun üzerine başvuru adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasında bulunarak Yüksek Mahkeme'ye bireysel başvuruda bulunmuştur.

Bir diğer başvuru 2018 karar tarihli E-Ba Taahhüt Başvurusudur⁴¹¹. Başvurucu adına gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucunda takdir edilen vergi tarhı ve cezalarının iptalinin gerçekleştirilmesi için açmış olduğu davalarının süre aşımı gerekçesiyle reddedilmesi üzerine mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği gerekçesi ile Yüksek Mahkemeye bireysel başvuruda bulunmuştur.

Vergi inceleme döneminde matrahın eksik beyan edilmesi iddiasının oluşturduğu uyuşmazlık nedeniyle yapılan bir diğer başvuru önemli bir karar olan Reis Otomotiv Başvurusudur⁴¹².

Başvurucu söz konusu olayda vergi dairesi tarafından indirimli vergi oranı gerçekleştirildiği dönemde yapılan satış işlemlerine karşılık yapılmış olan sektörel

⁴¹⁰ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 15/10/2015 tarih ve B. No: 2013/3963 numaralı Denктаş Nakliyat Turizm Ltd. Şti. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3963?BasvuruAdi=denkt> (15.07.2020).

⁴¹¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 27/06/2018 tarih ve B. No: 2015/13921 sayılı E-Ba Taahhüt Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/13921?BasvuruAdi=E-BA+%C4%B0N%C5%9EAAT+TAAHH%C3%9CT+T%C4%B0CARET+LTD.+%C5%9ET%C4%B0> (16.07.2020).

⁴¹² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 01/02/2018 tarih B.No:2015/6728 numaralı Reis Otomotiv Ticaret Ve Sanayi A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/6728?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=6728> (16.07.2020); 64 başvurunun birleştirilerek karara varılan Anayasa Mahkemesi'nin 28/06/2018 tarih ve B. No:2015/5293 sayılı Reis Otomotiv Ticaret Ve Sanayi A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/5293?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=5293> (17.07.2020); 28 başvurunun birleştirilerek karara varılan Anayasa Mahkemesi'nin 28/06/2018 tarih B. No: 2015/17259 numaralı Reis Rs Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi Ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/17259?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=17259> (17.07.2020).

vergi incelemesi sonucunda muvazaalı satış yaptığı gerekçesine dayanılarak adına resen üç kat vergi ziyai cezası ÖTV salınmasından şikayetçidir. Mükellef ilgili inceleme döneminde 292 mükellef bazında inceleme yapıldığını, sadece 12'si için düzenlenen vergi inceleme raporlarında üç kat vergi ziyai cezası kesildiğini, üç kat kesilen vergi ziyai cezası sebebiyle uzlaşma vb. haklardan yararlanamayacağını, oysaki geriye kalan iki yüz seksen mükelleften bir kısmına tek kat vergi cezası kesildiğini hatta bir kısmının tenkit bile edilmediğini ifade etmiştir. Başvurucu yapılan resen tarhiyata ilişkin vergi mahkemesinde açılan davanın reddedildiğini bazı mükelleflerin başka vergi mahkemelerine açmış olduğu davaların kabul edildiğini belirtmiştir. Başvurucunun vergi mahkemesinin ret kararına karşı itiraz ettiği BİM'de vergi mahkemesinin ret kararını onamış, bu ret kararına karşı karar düzeltme talebi de BİM tarafından reddedilmiştir. Bunun üzerine mükellef AYM'e bireysel başvuruda bulunmuştur.

2.2.1.2.2.5. Dar Mükellef Olunmasına Rağmen Tam Mükellef Gibi Vergilendirme

Mükellefte hata ile ilgili şimdiye kadar bir başvuru olmuştur⁴¹³. Bu başvuruda başvuru 2001 – 2003 yılları arasında gerçekleştirdikleri kıyı bankacılığı hesaplarından elde etmiş oldukları faiz geliri için adlarına gerçekleştirilen vergi incelemesi sonrasında tarh edilen vergi ve cezalar için idareyle uzlaşma hükümlerinden yararlanmışlar, sonrasında ödemiş oldukları vergilere ilişkin düzeltme talebi ile ilgili vergi dairesine başvurmuşlardır. Fakat ilgili vergi dairesince bu talepleri reddedilmiş, bunun üzerine başvuru ilgililer ilgili işlemin iptaline yönelik vergi mahkemesinde dava açmışlardır⁴¹⁴.

Başvurucuların iddiası adlarına inceleme yapılan yıllar içerisinde Türkiye'de bir yıl içerisinde altı aydan daha kısa bir süre kaldıkları şeklindedir. Ancak başvuru ilgililerin belirtilen tarih aralıklarında Türkiye'de altı aydan daha fazla kalıp kalmadığını kontrol etmek amacıyla Emniyet Genel Müdürlüğü'nden alınan raporla kanıtlanmıştır. Bu nedenle tam mükellef oldukları ve inceleme sonrasında salınan verginin ve vergi cezasının yerinde olmasından dolayı hukuka aykırı bir işlem

⁴¹³ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 06/04/2017 tarih ve B.No: 2014/12080 numaralı Ahmet Nuri Demirsoy Ve Annita Demirsoy Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/12080?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=12080> (17.07.2020).

⁴¹⁴ Ahmet Nuri Demirsoy Ve Annita Demirsoy Başvurusu, §.9-13.

olmaması nedeniyle başvuruları reddedilmiştir. Ardından başvuru­cular tarafından gerçekleştirilen temyiz ve karar düzeltme talepleri de Danıştay Dördüncü Daire'since aynı gerekçelerle reddedilmiştir⁴¹⁵. Bunun üzerine başvuru­cu hem mülkiyet hakkı hem de hem de adil yargılanma hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle AYM'ne bireysel başvuruda bulunmuştur.

AYM, gerçekleştirmiş olduğu inceleme sonucunda, başvuru­cuların kıyı bankacılığından elde ettikleri faiz gelirlerinin vergilendirilmesi hususunda herhangi bir şüphenin bulunmadığı, vergi idaresi tarafından alınan vergi ve cezalarının yükümlü üzerinde fazladan bir yük oluşturmadağı kararına varmıştır⁴¹⁶.

2.2.1.2.2.6. Hatalı Olarak Yüksek Vergi Oranı Uygulanması

Vergi ihdas eden Kanunlarda verginin tutarını tespiti yönelik en önemli belirleyici değerlerden biri yaygın olarak kullanılan nispi vergiler açısından verginin oranıdır. Bu çerçevede belirlenen matrah üzerinden alınacak verginin hesaplanabilmesi için uygulanacak oranın kanunla belirlenmesine ihtiyaç bulunmaktadır⁴¹⁷.

Vergilerin kanuniliği prensibi denilen bu prensibin kabul edilmesinin en önemli gerekçesi verginin kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olmasıdır ve aynı zamanda bu prensip, yasama organının yürütme organına karşı üstünlüğünü sağlayan etkin bir araçtır⁴¹⁸.

Yürütme organının takdir yetkisini kullanırken yapmış olduğu düşünülen hatalardan dolayı hakkının ihlal edildiğini düşünerek AYM'ne başvuran iki başvuru­cu olmuştur.

Bunlardan ilki 2016 yılında kararı verilen Sam Yağcılık Başvurusu'dur⁴¹⁹. Başvuru­cu ham yağ ithal etmekte ve bu yağ nedeniyle %8 oranında KDV ödemekte

⁴¹⁵ Ahmet Nuri Demirsoy Ve Annita Demirsoy Başvurusu, §.13-15.

⁴¹⁶ Ahmet Nuri Demirsoy Ve Annita Demirsoy Başvurusu, §.43-44.

⁴¹⁷ Erdem, "Hatalı Beyanın Sonuçları", s. 125; Bu konuda Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu iptal kararında başvurunun esaslı incelenirken; "Anayasa koyucunun, vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ancak kanunla konur ilkesini getirmekle, yükümlülük bakımından keyfi uygulamaları önlemek amacını güttüğü, yalnızca yükümlülüğün konusunun belli edilmesiyle ilgililere bir mali yüküm konmasını yeterli görmediği, mali yükümleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönlerinin de yasada yer almasını ve yeterince belirlenmesini istediğinin açık olduğu belirtilmiştir". Anayasa Mahkemesi'nin 27/01/1981 tarih ve E:1980/27, K:1981/9 numaralı iptal kararı, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı:19, Ankara, 1982, s.28-29.

⁴¹⁸ Ümit Süleyman Üstün, "Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı:1-2, 2003, s. 262.

⁴¹⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 30/06/2016 tarih ve B.No:2014/6675 numaralı Sam Yağcılık Sanayi Ve Ticaret A.Ş. Başvurusu,

iken adına yapılan vergi incelemesi sonucunda 2000-2002 yılları arasında gerçekleştirmiş olduğu ithalat işlemine ilişkin %18 oranına tabi olması gerektiği sonucuna varılmış ve bu husus başvurucuya tebliğ edilmiştir⁴²⁰.

Başvurucu olağan kanun yollarından öncelikle itiraz yolunu kullanmış ancak, itirazının reddedilmesi üzerine ilgili vergi mahkemesine uyuşmazlığın giderilmesi istemi ile dava açmıştır. Bu davanın da reddedilmesi üzerine temyiz başvurusu yapmış fakat gerek temyiz başvurusu gerekse de karar düzeltme başvurusu Danıştay 7. Dairesi'nce reddedilmiştir⁴²¹.

Başvurucunun iddiası vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen tahakkuk nedeniyle ödenen ilave vergi ve cezaların gümrük idaresinin hatalı işlemlerinden ve eylemlerinden doğan hizmet kusurundan kaynaklandığı sebebiyle temel hak ve özgürlüklerinin zedelenmesidir⁴²².

Vergi oranının hatalı olarak yüksek uygulanmasına yönelik bir diğer uyuşmazlığa örnek olan bireysel başvuru Münür Ata Başvurusudur⁴²³. Bu başvuruya göre, 2008 yılında yapılan vergi incelemesi esnasında 2003 yılında yapıldığı tespit edilen pamuk satışından dolayı kayıt dışı mal tesliminin gerçekleştirildiğinin tespiti nedeniyle adına cezalı KDV tarhiyatı yapıldığını belirten başvuru, bu işleme karşı vergi mahkemesinde açtığı davanın mahkemece inceleme neticesinde tespitlerin doğru olduğu, ancak kendisine yapılan tebligatın usulsüz olduğuna ilişkin itirazın yerinde olmadığı sebebiyle reddedildiğini, kendisinin de kabul ettiği kayıt dışı satış işlemlerinin pamuk olduğunu ve pamukta KDV oranının %1 olmasına karşın bu oranının dikkate alınmaksızın kendisi için yapılan tarhiyatta verginin oranının %18 olarak hesaplandığını, bu durumun üst derece mahkemelerince de dikkate alınmadığını ve kararın onandığını, vergi oranındaki hatanın giderilebilmesi için ilgili vergi dairesine yaptığı başvurunun reddedildiğini, aynı dava konusu olay ile aynı tebliğ zarfı içerisinde kendisine iletilen geçici vergi ve cezasının kaldırılmasına yönelik açmış olduğu davanın ilgili BİM tarafından tebligatın usulüne uygun yapılmadığı ve bu nedenle geçici vergi için gerçekleştirilen tarhiyatın zamanaşımına uğradığı sebebiyle davayı kabul edip ilgili tarhiyatları kaldırdığını belirterek⁴²⁴;

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6675?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=6675> (17.07.2020).

⁴²⁰ Sam Yağcılık Başvurusu, §.7.

⁴²¹ Sam Yağcılık Başvurusu, §.8.

⁴²² Sam Yağcılık Başvurusu, §.10.

⁴²³ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 22/01/2015 tarih B. No:2014/4958 numaralı Münür Ata Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/4958?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=4958> (17.07.2020).

⁴²⁴ Münür Ata Başvurusu, §.27.

- Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin,
- 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesinin,
- 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının,
- 40. maddesinde yer alan etkili bir hukuk yolu sağlanması hakkının,
- 73. maddesinde yer alan vergiye ilişkin ilkelerin,
- 138. maddesinde yer alan mahkeme kararlarının uygulanmasına ilişkin düzenlemenin ve
- 141. maddesinde düzenlenen gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş, ihlal ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına karar verilmesi taleplerinde bulunmuştur⁴²⁵.

2.2.1.2.2.7. Vergi Sorumlusu Olarak Vergi Kesintisi Yaparak Beyan Etmeme Nedeniyle İşlem Yapılması

Bu hususta AYM'ne yapılmış önemli bir başvuru E.T.Y.İ A.Ş. başvurusudur. Başvuruya göre, 2002-2005 dönemleri itibariyle şirket hesaplarının denetim elemanlarınca incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunca, başvuru şirketi işlettiği golf sahası, otel ve tatil köyüyle alakalı bir şirketle yönetim anlaşması yaptığı, aynı zamanda bu şirkete yurt dışında şirketin reklamını yapması için ödemiş olduğu hizmet bedeli bulunduğu ve bu hizmet bedeli sebebiyle 2 Nolu KDV beyannamesini vermediği sebebiyle başvuru şirketi adına KDV ve vergi ziyai cezası ikmalen kesilmiştir⁴²⁶.

Başvuru adına tarh edilen vergi ve vergi ziyai cezası için ilgili vergi mahkemesine başvurmuş, ancak vergi mahkemesince oy çokluğuyla başvurusu kabul edilmemiştir. Vergi mahkemesi vermiş olduğu ret kararını şu şekilde gerekçelendirmiştir; anlaşmalı şirket tarafından yurt dışında gerçekleştirilen reklam faaliyetlerinin amacının Türkiye'deki ticari faaliyetlerin sürekliliğinin sağlanması olduğu ve sonuç itibariyle hizmetten Türkiye'de yararlanıldığı belirtilerek bu reklam faaliyetlerinin özünde yurt dışında yapılıyor olmasının, anılan hizmetten Türkiye'de yararlanıldığı gerçeğini değiştirmeyeceği sebebine bağlamıştır. Başvuru kararı temyiz etmiş ancak gerek temyiz gerekse de karar düzeltme talebi reddedilmiştir⁴²⁷.

Mükellef adına kesilen vergi ve vergi ziyai cezasını oluşturan hizmetin KDV içerisinde sayılmayacağına yönelik genelgeler, idari kararlar ve Mahkeme içtihadı olmasına rağmen KDV ve vergi ziyai cezasının tarh ettirildiğini, bununla beraber

⁴²⁵ Münür Ata Başvurusu, §.27.

⁴²⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 08/05/2014 tarih v-B.No:2013/596 numaralı E.T.Y.İ. A.Ş. Başvurusu, §. 7, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/596?BasvuruAdi=E.T.Y.%C4%B0> (18.07.2020).

⁴²⁷ E.T.Y.İ. A.Ş. Başvurusu, §.8-10.

KDV'nin doğru tarh edildiği kabul edilse dahi sorumlu sıfatıyla 2 Numaralı Beyannameyi değil gerçek usulde ticari kazanç elde eden mükelleflerin vereceği 1 Numaralı Beyannamenin kapsamında olduğu ve indirim konusu yapılacağı için başvuru şirketin ödemiş olduğu KDV bedelinin değişmeyeceği, bu sebeplerle adına salınan verginin ve cezanın uyumsuzluk sebebi olduğu ancak olağan kanun yolları ile uyumsuzluğunu gideremediğini belirterek Anayasa'nın m. 10, 36 ve 73'de yer alan haklarının ihlal edildiğini iddia etmiştir⁴²⁸.

2.2.1.2.2.8. Adres Tespiti Yapılmadan İlanen Tebligat Yapılması

Tebliğ, idari işlemin hukuken nihayete erdirilmesinde yadsınmaz bir göreve sahiptir. İdari işlemin hem gerçek hem de tüzel kişiler açısından geçerli olabilmesi için tebliğin gerçekleştirilmiş olması gerekir. Tebliği yapılmayan, gerçek ve tüzel kişilerin malumatı dahilinde olmayan muamelelerin hukuki sonuç yaratması beklenemez⁴²⁹.

Tebliğ yönteminde hata, tebliğin gerçekleştirilmesinde öngörülen hukuki yollara veya usullere hiç uyulmaması veya eksik uyulması biçiminde ortaya çıkmaktadır⁴³⁰. Kanunlarda gösterilen tebliğ şartlarına yaraşır şekilde yapılmayan tebliğler hükümsüzdür. Bununla beraber dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da tebliğin hukuk kurallarında belirtilen yöntemlere uygun olarak gerçekleştirilmediği durumlarda tebliğe konu olan belgenin değil, gerçekleştirilen tebligatın hükümsüz olacağıdır. Bu nedenle vergisel işlemler yönünden öncelikle VUK'da bulunan tebliğe müteallik yöntemlere uyulmalı, kanunda hüküm olmaması durumunda ise genel kanunun özelliğindeki Tebligat Kanunu hükümleri göz önünde bulundurulmalıdır⁴³¹.

VUK'nun Beşinci Kısım m. 93'te tebliğ esasları ve muhataplarını düzenlemektedir. Buna göre tebliğin esasları;

“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir”

⁴²⁸ E.T.Y.İ. A.Ş. Başvurusu, §.18.

⁴²⁹ Erdoğan Duman, “Vergi Yargısı Kararları Işığında 213 Sayılı Vergi Usul Kanun’undaki Tebligatla İlgili Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 420, Ağustos 2016, s.113.

⁴³⁰ Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997, s.140.

⁴³¹ Mehmet Yücel, “Defter ve Belge İbraz Yazısının İlgili Şirketle Hiçbir Bağlantı Konulmaksızın Şirket Müdürü Adına Düzenlenip Tebliğ Edilmesi Durumunda Yapılan Tebligat Geçersiz Midir?”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:14, Sayı: 157, Yıl, 2018, s.47.

şeklinde hükmedilerek tebliğin ne şekilde gerçekleştirileceğinin sınırları belirlenmiştir. Bir diğer tebliğ usulü VUK'nun m. 107'de Maliye Bakanlığı'nın uygun gördüğü durumlarda posta yerine memur aracılığı ile tebliğ yaptırmaya yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. Dijitalleşen dünyada vergilendirme sürecine de hız kazandırmak tebliğ sırasındaki uyuşmazlıklara en aza indirebilmek adına VUK'na 2010 yılında dahil olan elektronik adrese tebliğ de yapılabilmektedir.

İlanen tebligata gidilebilmesi için⁴³²;

- Muhatabın adresinin hiç bilinmezse;
- Muhatabın bilinen adresi hatalı veya değişmiş olduğu için gönderilen tebliğ geri dönerse;
- Başkaca nedenler yüzünden posta ile tebliğ yapılması mümkün değilse;
- Yurt dışında bulunanlara tebliğ yapılmasına olanak yoksa;
- Öncelikle posta vasıtasıyla veya memur eliyle tebligatın yapılması ve eğer bu tebligatlarda bir sonuç alınamazsa o zaman bu yola başvurulması gerekmektedir.

VUK'nun m. 101'de tebliğ yapılabilecek bilinen adresler sayılmıştır ve bu "bilinen adreslerin" haricinde herhangi bir adrese tebligat yapılamayacağı belirtilmiştir. Buna göre vergi idaresinin elindeki bilgilerin güncelliğini yitirmesi sebebiyle 28/11/2017 yılında yapılan değişiklikle MERNİS⁴³³ sistemine girerek, vergi mükellefinin nüfus ve adres bilgilerine ulaşılabilme imkânı getirilmiştir⁴³⁴.

Yeni düzenlemenin getirdiği bir diğer yenilik ise vergi tevkifatına yönelik her türlü evrakın öncelikle işyeri adresine yapılacağıdır. İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde olmamaları durumunda tebligat MERNİS sisteminde kayıtlı olan adrese yapılacaktır. 7061 sayılı Kanunla getirilen en önemli değişiklik hükmü; Kanun kapsamındaki en son işyeri adresine tebliğ yapılmasıdır. Eğer mükellefin bilinen en son işyeri adresine tebliğ yapılmadıysa, direkt MERNİS sistemindeki adrese tebliğ yapılmışsa tebliğ doğru yapılmamış kabul edilecek, vergilendirme işlemi vergi yargısınca iptal edilebilecektir⁴³⁵.

⁴³² Mustafa Dakın, "Bu Bir İlanen Tebliğ Sorunudur!", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 408, Ağustos 2015, s.29-30.

⁴³³ MERNİS: Gerçek kişiler için İçişleri Bakanlığının Merkezi Nüfus İdare Sistemi

⁴³⁴ Funda Başaran Yavaşlar ve Oytun Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 443, Temmuz 2018, s. 14.

⁴³⁵ Eyyup İnce, "Vergi Tebligatında Yapılan Yeni Düzenlemeler ve Özellikli Durumlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 352, Ocak 2018, s.121-122.

GİB'nin MERNİS adreslerini bilinen adres olarak kabul etmediği döneme ilişkin ortaya çıkan bir uyuşmazlığın giderilmesine yönelik AYM'ne 2013 yılında yapılan bir başvuru bulunmaktadır⁴³⁶. Başvurucunun iddiaları, dava dosyasının tekemmül etmeden vergi mahkemesince karar verildiğini, birinci savunmaya karşılık vermiş olduğu dilekçesinin idareye bildirilmediğini, davanın görülmesi esnasında yürütmenin durdurulması kararının verilmediğini, 213 sayılı VUK'da sayılan bilinen adresler dışında bir adrese tebliğ yapıldığını ve bu tebliğin idare tarafından gerçekleştirilirken yeteri özenin gösterilmediği, oysa 1999 senesinden incelemenin yapıldığı tarihe kadar aynı firmada çalıştığını, çalıştığı kurumdan bir sorgulama yapılsa ya da nüfus kayıtlarına bakılsa mevcut adresinin tespit edilebileceğini, idare tarafından yeteri özenin gösterilmemesi sebebiyle dava açma hakkının elinden alındığını, kesinleşen kamu alacağı için idare tarafından düzenlenen ödeme emrine karşı kısıtlı bir itiraz hakkı olması sebebiyle başvurunun mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddia edilmiştir⁴³⁷.

Başvurucunun iddialarından ilki vergi mahkemesinde açmış olduğu davada savunmaya cevap dilekçesinin davalı idareye tebliğ edilmemesinin silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesini ihlal ettiği iddialarıyla başvurularda, yargılamanın bütününe dikkate alarak başvurunun önemli bir usuli imkândan mahrum kalmadığı sonucuna varmış ve söz konusu başvuruların açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir⁴³⁸.

Ancak başvurunun ilanen tebligatta mükellefin gerçek adresine bulma gayreti üzerinde hassasiyetle durmuş ve idare tarafından bir çaba sarf edilmeden yapılan ilanen tebliğin mükellefin olağan kanun yollarını tüketmesi açısından bir engel görmekte ve mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği sonucuna hükmetmiştir⁴³⁹.

2.2.1.2.3. Adli Ceza

Vergi ceza hukukunun göz önüne alınabilecek suç ve ceza nizamları, temelinde genel ceza hukuku kurallarını barındırmaktadır⁴⁴⁰. VUK'nda yer alan ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçları da, Ceza Kanunu'nda yer alan suçlar gibi

⁴³⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12/03/2020 tarih ve 2013/5949 numaralı Ahmet Turko Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/5949?BasvuruAdi=AHMET+TURKO> (19.07.2020).

⁴³⁷ Ahmet Turko Başvurusu, §.27.

⁴³⁸ Halil İbrahim Dursun, **Türk Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Esasa İlişkin Kabul Edilmezlik Sebepleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.154.

⁴³⁹ Dakın, s.32.

⁴⁴⁰ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1988, s. 18.

kamu düzenini ilgilendirmektedir. Bu nedenle VUK'nun m. 359'uncu düzenlenen "kaçakçılık suçları", m. 362'inci "vergi mahremiyetinin ihlali" ve m. 363'üncü "mükellefin özel işlerini yapmak" suçları da bu mahiyettir. Bu eylemleri gerçekleştirenler ise, ceza hukuku manasında hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmektedirler.

Vergi kanunlarınca düzenlenen bir kurala uyulmaması Devletin mali çıkarlarına zarar verir. Devlet hem menfaatlerinin alacaklısı sıfatıyla hem de filleri buyuran ve meneden organ olması nedeniyle müdahale ederek, başlıca amacı eziyet ve sıkıntı çektirmek olmayıp da devletin kamu alacağını tahsilden ibaret olan yaptırımlar koymaktadır. Bu yaptırımlar özünde idari özellik arz eden kuruluşlar ya da idari yargı sistemi içinde bulunan mahkemeler vasıtasıyla ve ceza usulünün dışında kalan metotlarla uygulanırsa ve karar yerine getirilirse bu tür eylemler esasta vergi hukuku ve sonuç itibarıyla idare hukuku alanında kalan fiiller olur. Bu durumda vergiyi tahsil amacı ikinci plana geçer ve devlet buyruk ve yasak koyan bir kamu gücü sıfatıyla müdahalede bulunarak yaptırımlar koyar hale gelir. Baskı ve sıkıntı çektirme amacı güden bir yaptırım uygulayan, yargı yetkisine sahip hür yargı organlarınca ve ceza usul hukukunun teminat ve usul kuralları çerçevesinde bunu infaz eden, bir Devletin suç karşısında bulunulduğu anlaşılır⁴⁴¹.

2.2.1.2.3.1. Sahte Belge Düzenleme/Kullanma Nedeniyle İşlem Yapılması

Beyan esasının tercih edildiği vergi sistemimizde, mükellef tarafından idareye verilen beyannamelerin kontrolünü gerçekleştirebilmek için vergiyi doğuran olayların belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler zarfında kanunda sayılan defterlere kaydedilmesi büyük önem taşımaktadır. Buna göre hangi belgelerin hangi koşullar ve hukuki münasebet altında hazırlanacağı VUK'da isim ve içerik itibarıyla belirlenmiştir. Vergiyi doğuran olayın esas itibarıyla bir özel hukuk işlemine dayanması sebebiyle onu saptamaya yönelik düzenlenen belgeler, vergi ilişkisinin tarafları için özel hukuk bakımından da kullanılabilecek delil özelliği taşır⁴⁴².

Gerçeğe aykırı olarak düzenlenmiş belgeler bir yönü ile vergi ziyanına sebebiyet verirken (yani bir kabahatken), diğer yandan adli vergi suçu niteliğinde ele

⁴⁴¹ Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2016, s. 26; Sahir Erman, **Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku-VI)**, İÜ Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988, s.7-8.

⁴⁴² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2018, s. 122.

alınması gerekir. Bu şekilde kanun koyucu bir yandan bu fiili kaçakçılık suçu kapsamına almakta ve böylece kamu düzenini korumaya çalışmakta, diğer yandan da hazine yararını gözeterek amme alacağını teminat altına almaktadır. Bu sebeple sahte belge ve içeriği itibarıyla yanıltıcı belge suçu ile korunan hukuki yarar kamu güvenidir⁴⁴³.

Sahte belge düzenleme ayrı bir suç, kullanma ayrı bir suçtur. Belgenin sahte düzenlenmesi onun şeklen eksiksiz üretimiyle ilgilidir, buna göre belge düzenleme eyleminin kaçakçılığa teşebbüs suçu oluşturabilmesi için, düzenlenmeyen belgelerin ya da hatalı düzenlenen belgelerin VUK'da yazılı belgelerden olması gerekmektedir. Sahte belge kullanılmasında ise suç, sahte belgenin yasal defterlere kaydedilmesiyle ilgilidir ve kaydedilmediği tarihte meydana gelir. Sahte belgeyi herkes (işletme sahibi, yönetici, çalışan vb.) düzenleyebilirken, vergisel işlemlerde kullanılması esas olduğundan mükellef eksenli olabilecektir⁴⁴⁴.

Bu hususta AYM'ne bireysel başvuruya konu olan başvurulardan biri Yıldırım Özbey ve Diğerleri Başvurusudur⁴⁴⁵. Adlarına yapılan ihbar üzerine sahte fatura düzenledikleri gerekçesiyle Cumhuriyet Başsavcılığı'nın gerçekleştirmiş olduğu soruşturma sonucunda yapılan aramada 14 ayrı firmaya ait fatura ve 6 firmaya aitte kaşe bulunmuştur.

Gözaltına alınan Yıldırım Özbey bahsi geçen işyerinin H.Ç. isimli şahsa ait olduğunu kendisinin ve kardeşlerinin orada işçi olarak çalıştığını ve iş takibi yaptığını, bir imza yetkisi olmadığı gibi, şirkete ortaklığının da bulunmadığını ve şirketin sahibinin böyle bir işi yapıp yapmadığını bilmediğini söylemiştir.

İstanbul Vergi Dairesi'nce düzenlenen vergi tekniği raporuna göre, adına inceleme yapılan Lokman ve İsmail Özbey'in şirkette çalıştıklarını ifade ettikleri halde bunu kanıtlayacak belgeleri ispat edici belge olarak sunmadıkları, şirketin muhasebecisinin ifadesine göre, şirkette çalışan Yıldırım Özbey ve diğerlerinin bir işçinin bilmesi gerekenden fazla bilgi sahibi olduklarını, İsmail Özbey'in şirket için bastırılan sahte belgeleri üç kez teslim aldığını iddia etmiştir.

⁴⁴³ Mehmet Yüce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 69-70.

⁴⁴⁴ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahat ve Suçları)**, 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s. 416-417; Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995, s.316.

⁴⁴⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 08/09/2015 tarih ve B.No:2014/18932 numaralı Yıldırım Özbey ve Diğerleri Başvurusu, Ş. 7-33, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/18932?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=18932> (24.07.2020).

Rapora göre bahsi geçen şahıslar şirketin işçisi değil üstü kapalı olarak sahibidirler ve sahte fatura işini adi ortaklık şeklinde yapmışlardır. Bu nedenle adlarına vergi incelemesi yapılan şahısların da ortağı olduğu adi ortaklığa yönelik KDV mükellefiyeti tesis ettirilmesi teklif edilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı “Vergi Tekniği Raporu”nu örnek alarak “Vergi Suçu Raporu” düzenlemiştir. Bu raporun muhatabı olan Cumhuriyet Başsavcılığı bahse konu şahıslar ve şirketin müdürü H.Ç. hakkında 213 sayılı VUK’na muhalefet suçundan dava açmıştır.

Başvurucular ilk duruşma tebliğ edilmesine rağmen adreslerinde bulunmamaları gerekçesiyle ifadelerinin alınabilmesi için haklarında yakalanma emri çıkarılmıştır. Sonraki ara duruşmada sanıklar şirkette işçi olarak çalıştıklarını, şirketin sahibinin H.Ç. olduğunu iddia etmişlerdir. Bunun üzerine diğer duruşmada H.Ç. dinlenilmiş, sanık şirkete bir miktar hisse ile ortak olduğunu ve şirketin müdürü olduğunu fakat diğer sanıkların toplam hissesinin kendi hissesinden fazla olduğunu iddia etmiştir.

Şişli 7. Asliye Ceza Mahkemesi, dosyaya ilişkin bilirkişi incelemesi yaptırmış, bilirkişi raporunda vergi suçu raporundaki bulgulara yer verilmiştir.

Bir sonraki duruşmada başvuruçuların avukatı, sahte fatura kullandıkları ileri sürülen diğer firmalar hakkında da araştırma yapılmasını istemiştir. Ancak Ceza Mahkemesi bu durumun araştırılmasını lüzumlu bulmamıştır ve bunun üzerine sanıkları 2003-2007 vergilendirme dönemi için sahte fatura düzenledikleri gerekçesiyle suçlu bulmuştur.

Sanıklar kararı temyiz etmiş, Yargıtay 11. Ceza Mahkemesi suç tarihinin yanlış gösterildiğini bahse konu KDV’nin matrahlı belirtilmesi halinde bu tarihlerin mahkemece 31/12/2003 ... 31/12/2007 şeklinde gösterilebileceğini belirtmiştir. Sanıklar hakkında 2003 ve 2004 yıllarına ait cezalarının zamanaşımına uğradığı, 2005 ve 2006 cezalarının onandığı, 2007 yılındaki suçundan o tarihte yürürlükte olmayan bir kanun uyarınca ceza tayini yapılması nedeniyle bozulmasına karar vermiştir.

Tüm kanun yollarını tüketen başvuruçular bireysel başvuru yoluna gitmişlerdir. Bu yolu kullanırken haklarında vergi cezalı tarhiyatların kesildiği ve bu cezalar üzerine vergi mahkemesinde 2004-2007 arası dönemleri için dört ayrı dava açtıklarını ve mahkemenin başvuruçuların şirket aracılığıyla sahte belge düzenleme organizasyonuna dahil olduklarını gösterecek kanıtlayıcı belge olmadığı gerekçesi ile cezalı tarhiyatın hukuka aykırı olduğuna hükmetmiştir.

Bunun üzerine idare tarafından temyiz edilen hüküm Danıştay 9. Dairesince de ilk derece mahkemesi kararı şeklinde onaylanmıştır.

Başvurucular bireysel başvuruyu yaparken vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararı da gerekçe göstererek pek çok alt haklarla birlikte temelde adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

AYM'ne yapılan bir diğer bireysel başvuruda; VUK'na muhalefet suçunu işlediği iddiası nedeniyle adına açılan davanın yedi yıl iki ayda sonuçlanmasının makul olmadığı bu durumun adil yargılanma hakkının zedelendiği gerekçesi ile AYM'ne bireysel başvuruda bulunan bir diğer başvuru Yılmaz Sürekli Başvurusudur⁴⁴⁶.

2.2.1.3. Cebren Tahsil Döneminde Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

Ana kural, yükümlülerin tahakkuk eden vergilerini kendiliklerinden ödemeleridir. Vergi idaresi, yükümlünün kendiliğinden vergisini ödemesini sağlayacak şekilde etkin olmalıdır. Ayrıca tahakkuk etmiş bir verginin vaktinde ödenmemesi ek mali külfetler doğurmalıdır ve bu külfetler sebebiyle yükümlü ödemeyi göze alamayarak vergisini vaktinde ödemeye itilmelidir. Vergi ödevlerinin vaktinde yerine getirilmemesi gibi hallerde, vergi kanunları bir takım cezalar öngörmüşlerdir ve bu cezaların hemen hepsinde vergi miktarını arttırıcı hükümler vardır. Fakat bütün bu tedbirlere rağmen yükümlü çeşitli sebeplerden ötürü tahakkuk etmiş vergi borcunu vaktinde ödemezse, o zaman vergi alacağı kamu alacaklarının tahsili hakkında öngörülen hükümlere göre cebren alınır⁴⁴⁷.

Vergi idaresi bunu sağladığı ölçüde etkin olmaktadır. Bunun gerçekleşmesi için; vergi borcunun ödenmesi sırasında yükümlülere kolaylık sağlamaya yönelik vergi kanunlarında çeşitli hükümlere yer verilmektedir. Ayrıca, tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmemesine ek mali külfetler yüklenerek, yükümlüler vergilerini zamanında ve kendiliğinden ödenmeye yönlendirilmektedir⁴⁴⁸.

Devletin gerçekleştirmiş olduğu tüm bu düzenlemelere rağmen, vergi borcunun zamanında ödenmemesi durumunda, devlet güç kullanımına gitmekte ve

⁴⁴⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 17/11/2014 tarih ve B. No:2014/431 numaralı Yılmaz Sürekli Başvurusu, §. 7-11, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/431?BasvuruAdi=y%C4%B1lmaz+s%C3%BCrekli> (24.07.2020).

⁴⁴⁷ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971, s. 663.

⁴⁴⁸ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitaevi, Bursa, 2003, s. 119.

alacağını zorla tahsil etmeye çalışmaktadır. Devlet vergilerin cebri icra yolu ile tahsilinde alacaklı kamu idaresi ile vergi yükümlüsü ve sorumlularının ilişkilerini düzenlemektedir. Bu anlamıyla vergi icra hukuku vergi usul hukuku ve vergi yargılama hukuku gibi şekli vergi hukukunun bir bölümünü oluşturmaktadır⁴⁴⁹. Vergi icra hukuku, cebren tahsilat yöntemiyle birlikte devlet bakımından amme alacağını teminat altına alan bir kısım tedbirleri de tanzim etmektedir⁴⁵⁰.

Bu düzenlemeler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında kanun ile düzenlenmiştir. 1952 yılında dönemin Başbakanı Adnan Menderes tarafından tasarı olarak meclise sunulan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'nun gerekçesinde; "bir bütçe yılı içinde tahsili mecburi olan kamu alacaklarının, özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklardan mahiyet itibariyle farklı olması, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde, umumi takip sisteminden ayrı ve daha kolay, seri ve müessir usulleri ihtiva eden özel bir takip sisteminin mevcudiyetine lüzum hissettirmiş ve şimdiye kadar da icra usulü yanında amme alacakları için hususi takip usulü olan (Tahsili Emval Kanunu - 1909) tatbik edilmiştir"⁴⁵¹. Gerekçeden de anlaşılacağı gibi kamu alacakları için özel bir takip sistemi öngörülmüştür.

Bununla birlikte, vergi alacağını doğrudan kamu gücüne dayalı olarak takip etme yetkisi, kamu gücünün dilediği gibi kullanılabileceği anlamına gelmemektedir. AATUHK, kamu alacaklarının kovuşturulmasında kamusal gücün kullanılmasının hukuksal çerçevesini belirlediği için vergi idaresinin buradaki hukuksal düzene uyması gerekmektedir. Nitekim vergi alacağının cebren tahsilatına gidilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir⁴⁵².

Vergi hukukunda, vergi idaresi tahsilat işlemlerini re'sen yürütme yetkisine sahip olduğu için aracı yetkili mercilere ihtiyaç duymaksızın, kamu gücünü doğrudan kendisi kullanmaktadır. Dolayısıyla, vergilerin cebren tahsilatına gidilebilmesi için 1) vergi alacağının muaccel hale gelmesine karşılık mükellef tarafından ödenmemesi ve 2) vergileri vadesinde ödemeyen borçluların ödeme emri ile ödemeye davet edilmesi ve uyarılması gerekmektedir⁴⁵³.

Kamu alacağının ödemeye nihayete erdirilmesi alacaklı ile borçlu için en çok istenen yoldur. Fakat zamanaşımı, terkin gibi değişik yollarla kamu alacağı ortadan

⁴⁴⁹ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.39.

⁴⁵⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.156.

⁴⁵¹ Mehmet Akmansu, **Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları**, Örnek Matbaası, Ankara, 1954, s.334.

⁴⁵² Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, s. 119.

⁴⁵³ Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, s. 120.

kaldırılabilir. Kamu alacağının zorla tahsil edilmesi ise zamanı geldiğinde ödenmemiş kamu alacağı için girişilen süreç yoluyla alacak-borç ilişkisinin sonlandırılmasıdır. Bu hukuki süreç kanunda öngörülen şartların gerçekleşmesiyle alacağına kavuşmak isteyen kamu alacaklısının, borcun usulüne uygun ödenmesinin bir sonucu olarak kanunda belirtilen sınır ve usuller çerçevesinde kamu gücü kudretiyle yürüttüğü takip ve tahsili ifade eder⁴⁵⁴.

Usulüne uygun vergilendirme süreci yapılmış tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmiş kamu borcunun sonlandırılmasında son aşamada borcun ödenmemesi durumu, hukuki yaptırımların oluşmasına sebep olmaktadır. Borçlunun, borcunu ödememesinin iki sebebi bulunmaktadır; borçlu, borç tahakkuk edene kadar ya kasten borcunu ödememekte ya da ödemek istediği halde içinde bulunduğu ekonomik koşullardan dolayı borcunu ödeyememektedir. Alacaklı kamu idaresi, mükellefin borcunu neden ödeyemediği konusuyla ilgilenmez. Ödenmemiş kamu alacaklarının takip ve tahsilatı için kanunlarla sınırları belirlenmiş kurallar, belli bir sistem içerisinde tahsil daireleri tarafından uygulanmaktadır⁴⁵⁵.

Bu nedenle, vergi yükümlüleri muaccel bir hale gelmiş, başka bir ifadeyle tahsili kabil olan veya kesinleşen vergileri, kanunlarda belirtilen ödeme süreleri içinde ödemek durumundadırlar. Çünkü vergi borcunu vadesinde ödemeyen yükümlüler, AATUHK’da belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde takibata tabi tutulmakta ve vergilerin cebren tahsilatına gidilmektedir. Bu husus, 6183 sayılı Kanun’un m. 54’de “*ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur*” hükmü ile açıkça vurgulanmıştır. Dolayısıyla tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçerek belirginleşen ve kesinleşen vergi alacağının muaccel hale gelmiş olmasına karşın, kanunlarda gösterilen süreler içinde ödenmezse, vergi idaresi bu yükümlülüğü yerine getirmeyen mükellefler nezdinde cebren takip ve tahsil işlemlerini yürütme yetkisini kazanmaktadır.

Cebren takip ve tahsil yetkisini kazanan idare bunu üç şekilde kullanmaktadır. Buna göre; cebri tahsil, amme borçlusu tahsil dairesine teminat göndermişse, “teminatın paraya çevrilmesi ya da kefilin takibi”, amme borçlusunun “borca yetecek miktarda mallarının haczinin paraya çevrilmesi” veya “borçlunun iflasının istenmesi” suretiyle gerçekleştirilebilmektedir⁴⁵⁶. İdarenin kullanacağı üç yoldan haciz, teminatın

⁴⁵⁴ Ercan Sarıcaoğlu, “Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda “Böyle Bir Borcun Bulunmadığı” İddiasına Yönelik Kapsam Sorunu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:382, Ağustos 2020, s.76.

⁴⁵⁵ Hakan Arslaner, **6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili**, Yetkin Basımevi, Ankara, 2010, s. 367.

⁴⁵⁶ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s.305; Sarıcaoğlu, s.76.

paraya çevrilmesi ve iflastan hangisinin öncelikli olarak kullanılması ile ilgili AATUHK'da bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak bununla birlikte idarenin konuyu ölçülülük kuralı ve idarenin takdir yetkisi sınırları içerisinde kullanması gerektiği düşünülmektedir⁴⁵⁷.

6183 sayılı Kanun'un m. 9-12 hükümleri çerçevesinde teminat gösterilmişse, borcun 15 gün içinde ödenmemesi durumunda teminat paraya çevrilmekte veya şahsi kefalet varsa kefil takip edilmektedir. 6183 sayılı Kanun'un m. 56-57 hükümleri çerçevesinde yürütülen bu süreçte borçluya, borcunu ödemesi aksi halde teminatın paraya çevrileceği ödeme emri hükmünde olan bir yazı tebliğ edilerek bildirilmektedir. Borçlu iflasa tabi kişilerden ise İcra ve İflas Kanunu hükümleri çerçevesinde iflas yoluyla takip yapılabilecektir. Uygulaması en çok görülen cebri tahsil sürecinin ise haciz olduğunu ifade etmek gerekir. Haciz yoluyla takip, borçlun menkul ve gayrimenkul malları ile hak ve alacağının alacaklı kamu idaresi tarafından hukuken ve fiilen el konulması ve bunların satılarak paraya çevrilmesi yolu ile kamu alacağının tahsil edilmesidir⁴⁵⁸.

Ancak, vergi alacağının cebren tahsilatına geçmek için, bunun muaccel olması ve ödenmemesi tek başına yeterli değildir. Bunun yanı sıra, ödeme emri düzenlenerek borçlunun uyarılmış olması da gerekmektedir⁴⁵⁹.

Özel hukukta alacaklının alacağını tahsil edebilmesi için yetkili icra dairesine müracaat ederek iflas talep etmesi ile bu hukuki süreç başlar. Bunun akabinde icra dairesi, borçluya iflas ödeme emre gönderir⁴⁶⁰. Vergi icra hukukunda ise, objektif hukuk prensibinden ve genel hukuki süreçten sübjektif, ferdî planda ortaya çıkan bir hukuki hususun düzenlenmesi bahis konusudur. Ortaya çıkan hukuki hususun yarattığı borç borçlunun mamelekine dahil bir borç haline gelmiştir, ancak "menşei ve mahiyeti idari olduğundan idarenin takip selahiyeti ve takibin tabî olduğu hukuki usul alalâde bir alacaklının durumundan ve âdi alacakların tahsili usulünden farklıdır"⁴⁶¹.

Bu sebeple vergi hukukunda alacaklı devlet olduğu için kamu gücünü kullanarak cebren tahsilata başlanmadan önce borçluya 6183 sayılı AATUHK'nun m. 55'de düzenlenen ödeme emrini tebliğ ederek vadesi gelmiş borcunun ödenmesi hususunda davette bulunur ve son bir fırsat verir. Bu anlamda ödeme emri, vadesi

⁴⁵⁷ Barış Bahçeci, **Kamu Alacağının Takip Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.197

⁴⁵⁸ Sarıcaoğlu, s.76.

⁴⁵⁹ Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, s. 120.

⁴⁶⁰ Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Meral Sungurtekin Özkan ve Muhammet Özekes, **İcra ve İflâs Hukuku, Yetkin Yayınları**, 9. Baskı, Ankara, 2011, s. 489.

⁴⁶¹ Ahmet Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", **Prof. Dr. Akif Erginay'a 65.inci Yaş Armağanı**, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981, s.652.

geldiği halde ödenmemiş olan bu borçlar için zorla tahsil aşamasına geçilmesi öncesi borçluya yapılan davet olup cebri icra aşamasının başlangıcı olma özelliği taşımaktadır. Ödeme emri tebliğ edilmeden tahsil dairesi, alacağı tahsil etmek amacıyla cebri takip işlemine başlayamaz. Bu açıdan, alacaklı kamu idaresinin alacağını elde etmek için yapacağı tüm takip işlemlerinin başında ödeme emrinin tebliğ edilmesi gerekmektedir⁴⁶².

Ödeme emrinin tanzim edilebilmesi için kamu alacağının kesinleşmesi, ödeme süresinin dolması ve ödenmemiş olması gerekir. Bu nedenle vadesi dolmayan kamu alacağı için ödenmemiş olsa dahi ödeme emri çıkarılamaz. Ödeme emri cebri takibat için ön koşuldur⁴⁶³.

Mükellefin bu davete uyması ve kendisine verilen süre içinde vergisini ödemesi halinde borç ortadan kalkmakta veya davete uymaması halinde cebren tahsil yollarına başvurulmaktadır. Dolayısıyla, tahsil dairesince vergi borçlusuna tebliğ edilen ödeme emri; bir yönü ile borçluya, borcunu ödemesi konusunda yapılan bir uyarıdır. Fakat asıl önemli yönü, alacaklı tahsil dairesi bakımından cebren tahsilat yollarına başvurma imkânını sağlamasıdır. Gerçekten de vergi alacağının mühleti dolmuş olsa bile, usulüne yaraşır bir şekilde borçluya ödeme emri tebliğ edilmeden cebri tahsilata geçilmesi muhtemel değildir⁴⁶⁴.

2.2.1.3.1. İdarenin Ödeme Emrine İlişkin Hukuka Aykırı İşlemleri

Kamu borçluları, kendilerine tebliğ edilen ödeme emrine karşı, alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan ilk derece mahkemelerince dava açarak itiraz edebilirler. Yalnız kendisine ödeme emri tebliğ edilen kamu borçlusu sadece üç nedenden birisini ileri sürerek ödeme emrine karşı dava açabilir. Bunlardan ilki, “borcun olmadığı”; ikincisi, “borcun kısmen ödendiği”; üçüncüsü ise, “borcun zamanaşımına uğradığıdır”⁴⁶⁵.

⁴⁶² İrfan Barlass, **Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.11.

⁴⁶³ Mahmut Coşkun, **Açıklamalı – İçtihatlı: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s.597.

⁴⁶⁴ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, s. 121; Yılmaz Özbalcı **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2002, s.556.

⁴⁶⁵ Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2000, s.186-187; 6183 sayılı AATUHK’nun m. 58’deki hüküm şöyledir: “Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur”.

Adına ödeme emri alacaklı idare tarafından tebliğ edilmiş kişinin böyle bir borcunun olmadığını ileri sürebilmesi için, borcun hukuk kurallarınca hiç doğmadığını, borç ortaya çıktıktan sonra tamamıyla ödendiğini ya da diğer şekillerde ortadan kalktığını ispatlaması gerekmektedir⁴⁶⁶.

Borcun kısmen ödendiği iddiası ile ödeme emrine itiraz edilmesi halinde, borçlunun hangi amaçla ödeme yaptığını ve ödediği kısmın tutarının açıkça belirtilmesi gereklidir. Ayrıca, ödemeye yönelik kanıtların vergi mahkemesine verilmesi şarttır. Borçlu bu şartlara uymadığı takdirde, ödeme emrine itiraz etmemiş sayılır⁴⁶⁷.

Borcun zamanaşımına uğradığı yönündeki iddia, borcun tahsil zamanaşımına uğradıktan sonra ödeme emrinin yollanmış olması halidir. Tahsil zamanaşımı 6183 sayılı Kanunun m. 112’de düzenlenmiş olup, bu durumun alacaklı amme idaresince re’sen dikkate alınması gereken bir durum olduğu, borçlunun zamanaşımı definde bulunmasına gerek olmadan borcun silinmesi gerektiği belirtilmiştir⁴⁶⁸.

2.2.1.3.1.1. Mükellefiyette Hata Yapılması

VUK’nun m. 118’nin 2. fıkrasında belirtildiği mükellefiyette hata; “*Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır*”. Mükellefin kendisinde yapılan hata ile ikinci fıkra da yer alan mükellefiyette hata kavramı birbirinden farklıdır. Bir vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmayan bir kişiden vergi talep edilmesi veya alınması mükellefin kendisinde hatayı ifade ederken, mükellefiyette hatada, kişinin vergiyi doğuran olay ve konu ile bir şekilde ilişkisi bulunmakta ancak kanunda açıklanan sebeplerden dolayı bu kişiden vergi alınması mükellefiyette hatayı ifade etmektedir⁴⁶⁹.

Kanunlara göre vergiden muaf olan kimseler adına düzenlenmiş ödeme emirlerine karşı açılan davalarda Danıştay, yükümlünün ileri sürdüğü muafiyet iddiasının, ödeme emri aşamasında incelenip incelenemeyeceği, böyle bir iddianın “borcun olmadığı” kapsamında görülüp görülmeyeceği hususunda çokça kararlar vermiştir. Danıştay’ın seksenli yıllardan itibaren oluşturduğu içtihat muafiyet iddiasının ödeme emri aşamasında da dikkate alındığıdır. Çünkü, kanunlara göre vergiden muaf

⁴⁶⁶ Muhsin Koçak, **Vergi – İcra Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.250.

⁴⁶⁷ Çelik, s.187.

⁴⁶⁸ Çelik, s.187; Koçak, s.250.

⁴⁶⁹ Şenay Oto, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:97, Ekim 1997, s.64.

tutulan veya istisna olan hukuki olay veya faaliyetlerin amme idaresince sehven vergilendirilmesi ve amme borçlusunun tarhiyat aşamasında dava açmamış olması durumunda, gerçekte doğmayan ve aslında var olmayan bir amme alacağının kesinleşmiş kabul edilerek, ödeme emrine karşı açılan davada muafiyet iddiasının göz önüne alınmaması “vergilerin kanuniliği ilkesine” aykırıdır⁴⁷⁰.

2.2.1.3.1.1.1. Mükellefiyetin Başlangıç Tarihinin Yanlış Hesaplanması

Bu konuda uyuşmazlık konusunun giderilebilmesi için yapılmış Şah Tarım Başvurusu bulunmaktadır⁴⁷¹. Kararda başvuru şirketi 26/12/2006 tarihinde tekne almış ve 28/12/2006 tarihinde Kuşadası Liman Başkanlığı'ndan ticari yat olarak kaydının yapılmasını istemiştir. Liman Başkanlığı ilgili vergi dairesine yapılan başvuruyu bildirerek “vergi mükellefi kaydının” tesisinin yapılmasını istemiştir. Ancak yaklaşık beş yıl sonra Kuşadası Vergi Dairesi Müdürlüğü, mükellefe ait teknenin kaydının 24/06/2009 tarihinde yapıldığını mükellef nezdinde gerçekleştirdiği incelemede tespit etmiş ve mükellefe 2007-2009 yılları arasında ödemediği Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin (MTV) tahakkukunu yaparak buna yönelik düzenlediği ödeme emrini tebliğ etmiştir⁴⁷².

Başvuru şirketi kendisine yapılan bu ödeme emrine karşılık aynı gün ilgili vergi mahkemesine yaptığı başvuruda gerek Liman Başkanlığı'yla gerekse de ilgili vergi dairesi ile yaptığı yazışmaları eklemiş ve ticari yata vergi tahakkukunun, hukuka uygun olmadığını dile getirmiştir⁴⁷³.

Ancak davalı vergi dairesinin teknenin hangi tarihte tescil edildiğine yönelik Kuşadası Liman Başkanlığı'ndan bilgi alması ve bu bilgiye göre teknenin liman başkanlığınca 24/06/2009 tarihinde ticari yat olarak kaydedildiğini bildirmesi üzerine yapılan inceleme sonucunda teknenin satın alındığı tarih ile liman başkanlığınca iddia edilen süre arasında geçen yaklaşık üç yıllık bir dönem için özel amaçla kullanıldığının kabul edilmesi gerektiği iddia edilmiştir. Bu kabul neticesinde teknenin özel tekne olarak kullanıldığı üç yıllık döneme ilişkin MTV'nin zamanında ödenmemesinden

⁴⁷⁰ Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 131-132.

⁴⁷¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 09/03/2016 tarih ve B. No:2013/7847 numaralı Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. Ve Tic. Ltd. Şti. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/7847?BasvuruAdi=%C5%9EAH+TARIM+%C4%B0N%C5%9EAAT+TUR%C4%B0ZM+SEYAHAT+YAT%C3%87ILIK+SAN.+VE+T%C4%B0C.+LTD.+%C5%9ET%C4%B0>. (20.07.2020).

⁴⁷² Şah Tarım Başvurusu, §.9-12.

⁴⁷³ Şah Tarım Başvurusu, §.13.

dolayı kişi hakkında amme alacağının tahsilinin gerçekleştirilebilmesi için ödeme emri düzenlenmiş olduğu iddia edilmiş ve dava reddedilmiştir. Bunun üzerine davacı itiraz yolu ile ilgili BİM'ne başvurmuştur. Bu başvuruda vergi mahkemesine yapmış olduğu iddialara ilave olarak liman başkanlığınca yapılan hatanın kendilerine mal edilemeyeceğini, ayrıca tüzel kişilik adına zaten özel tescilin yapılmasının mümkün olmadığını, bu sebeple 2009 yılına kadar vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olduğundan bahsedilemeyeceğini iddia etmiştir. Ancak BİM'de vergi mahkemesi gibi ret kararı vermiştir. Başvurucu aynı iddiaları dile getirerek karar düzeltme talebinde bulunmuş ancak bu düzeltme başvurusundan da lehine bir karar çıkmamıştır⁴⁷⁴.

Bunun üzerine başvuru hakkaniyetten uzak ve gerekçesiz bir yargılama yapılması nedeniyle AYM'ne bireysel başvuruda bulunmuştur.

2.2.1.3.1.2. Sorumluda Hata Yapılması

Ekonomik yaşam gerçek kişiler tarafından idame ettirilebilirken, hukuki düzenlemeleri Borçlar Kanunu'nda ya da Ticaret Kanunu'nun 2. Kitabında düzenlenen Ticaret Şirketleri kısmında, ticaret şirketi olarak adlandırılarak kollektif, komandit şirket şeklinde şahıs şirketi adıyla ya da sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ve anonim şirket şeklinde sermaye şirketi adıyla veya düzenlemesi 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda yer alan kooperatif şeklinde faaliyetlerini sürdürebilirler.

Ekonomik hayatta bu isimlerle yer alan tüzel kişilerin vergi hukukundaki yükümlülükleri sorumluları vasıtasıyla yürütülmektedir. Türk Vergi Hukukunda "Kanuni Temsilci" olarak adlandırılan şirket müdürleri ve yönetim kurulu üyelerinin kamu alacaklarına yönelik sorumluluklarının çerçevesinde vergi hukukunda pek çok düzenlemede bulunmakla birlikte, müessesenin özünü, VUK m. 10 ile AATUHK'nun m. 35 ve mükerrer m. 35'leri oluşturmaktadır.

Kanunların özüne göre, yaptıkları ve yapacakları ödemelerden, vergi tevkif etmeye zorunlu tutulanlar; verginin eksiksiz olarak tevkif edilerek ödenmesinde ve bu hususla alakalı diğer vazifelerde gerekeni yapmakla sorumlu bulunmaktadır⁴⁷⁵.

⁴⁷⁴ Şah Tarım Başvurusu, §.14-16.

⁴⁷⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s.53.

Ancak vergi sorumluluğu yaratılırken bireylerin özgürlüklerinin sınırlarına dikkat etmek gerekmektedir⁴⁷⁶. Devletin alacağını kolaylıkla tahsil edebilmesi için, kimi ele geçirirse ondan vergi alması, hiçbir hatası bulunmayanların sorumlu tutmaya kalkması hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaz⁴⁷⁷.

Bu nedenle vergi hukukunda sorumlu ve müteselsil sorumlu olacak şahısların tespitinde idareye son derece sınırlı bir takdir yetkisi verilmesi gerekmektedir. Bunun içinse vergi idaresinin sorumlu tutacağı kişi/kişilerin kanunda net bir şekilde tanımlanması gerekmektedir. Vergi idaresine yalnızca, kanunda belirtilen şahısları sorumlu tutup tutmama, kanunda yer alanlar arasında sorumlu tutulacakları ve sorumluluğun zamanını belirleme yetkisi tanınmalıdır. Vergi idaresinin sorumlulukla alakalı takdir yetkisini bu denli sınırlı tutmak, hem şahısların hukuki güvenliklerine zarar vermeyecek, hem de vergilemede belirlilik ilkesine daha uygun olacaktır⁴⁷⁸.

2.2.1.3.1.2.1. Kanuni Temsilcinin Şirket Vergi Borçlarından Sorumlu Tutulması

Kanuni temsilcinin şirket borçlarından sorumlu tutulması dolayısıyla ortaya çıktığı iddia edilen bir uyuşmazlık olmuştur⁴⁷⁹. Başvurucu adına düzenlenen ödeme emrine karşılık olağan kanun yollarından vergi mahkemesine dava açmıştır. İstanbul 9. Vergi Mahkemesi 14.05.1997 tarihinde başvurusunun yönetim kurulu üyeliğine getirildiğini, kişinin bu görevi 19.09.1997 tarihine kadar sürdürdüğünü, dava konusu alacağın beyan ve tahakkuk tarihi arasında başvurusunun yönetim kurulunda bulunduğu, bu nedenle vergi borcu açısından sorumlu olduğu ve adına düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olmadığına karar vermiştir.

Bu karar üzerine başvuru kararı temyiz etmiştir. Danıştay 7. Dairesi ise başvurusunun 14.05.1997 tarihi itibarıyla yönetim kurulu üyeliğine getirildiğini fakat bu üyeliğin birinci ve ikinci derece imza yetkisini içinde barındırmadığı gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.

⁴⁷⁶ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s.140.

⁴⁷⁷ Bkz, Anayasa Mahkemesi, 19/03/1987 tarih ve E: 1986/5, K: 1987/7 sayılı iptal kararı; Karşı oy yazısı (Mehmet Çınarlı), **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı: 23, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1989, s. 177.

⁴⁷⁸ Süleyman Üstün, "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:14, Sayı: 1, s.267.

⁴⁷⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 24/06/2015 tarih ve B. No:2013/1949 numaralı Hüsamettin Kemal Esiner Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1949?BasvuruAdi=H%C3%99CSAMETT%C4%B0N+KEMAL+ES%C4%B0NER> (20.07/2020).

Vergi mahkemesi ise bozma kararına karşı başvuruçunun 09.06.1997 tarihli yönetim kurulu kararına göre imza yetkisinin verildiğini ve bu hususun 18.06.1997 tarihinde Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayınlandığını sunmuştur. Bunun üzerine Danıştay 7. Dairesi düzeltme kararını kabul etmiştir. Böylece mükellefin bireysel başvuru yoluna gidebilmesi için tüketmesi gereken olağan kanun yollarının hepsi tamamlanmıştır.

Bunun üzerine başvuruçunun konuyla ilgili pek çok vergi mahkemesi ve BİM kararı olduğunu bu sebeple başvuruya ilişkin kararın çelişkili olduğunu, amme alacağına yönelik ilgili dönemde temsilcilik vasfının olmadığını, tüm bu sebeplerle yargılamanın çok uzun sürdüğünü, bu karar neticesinde mal varlıklarına haciz konulduğunu ve ticari haysiyetinin zedelendiğini iddia ederek AYM'ne bireysel başvuruda bulunmuştur.

Başvuruçunun iddia ettiği yargılamanın sonucunun adil olmadığı iddiası mahkemece değerlendirildiğinde başvuruçunun tarafından ilk derece mahkemelerinde iddia ve savunmasını gerçekleştirebileceği, hukuk kurallarının yorumlanmasının ve uygulanmasının iddia edilebildiği ilk derece mahkemesinde ortaya konulabileceği, bu nedenle uyuşmazlıkla ilgili kararın esas bakımından AYM'de adil olup olmadığı incelenemeyeceğine hükmetmiştir. Yani AYM'nce başvuruçunun iddiasının kanun yolunun düzeltilmesi olduğu, bu hususun AYM'de bireysel başvuru yapılamayacağına, mükellefin iddialarının açıkça dayanaktan yoksun olduğuna hükmedilmiştir. Bu durumun tek istisnası, ilk derece mahkemelerinin tespitlerinin bariz şekilde takdir hatası içermesi ve bunun sonucunda başvuruçunun bireysel başvuruya konu olabilecek hak ve özgürlüklerinin zedelenmesidir⁴⁸⁰.

Bu sebeple başvuruçunun yargılamanın sonucunun adil olmadığı iddiaları ve sunmuş olduğu mahkeme kararları AYM tarafından incelendiğinde, başvuruçunun delil olarak gösterdiği her bir yargı kararının bir üst mahkemece bozulduğu gözlemlendiğinden, başvuruçunun tarafından gösterilen kararların sonuç itibarıyla

⁴⁸⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 12/2/2013 tarih ve B. No: 2012/1027 numaralı Necati Gündüz ve Recep Gündüz Başvurusu,

Ş. 26, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1027?BasvuruAdi=NECAT%C4%B0+G%C3%9CND%C3%9CZ+VE+RECEP+G%C3%9CND%C3%9CZ> (21.07.2020).

Bu konuda Anayasa'nın m. 148'nin 4. fıkrası hükmü şu şekildedir:

"Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz."

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 48. Maddesinin (2) numaralı fıkrası şöyledir:

"Mahkeme, ... açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir."

6212 sayılı Kanun'un "Esas hakkındaki inceleme" kenar başlıklı 49. Maddesinin (6) numaralı fıkrası şöyledir:

"Bölümlerin, bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin incelemeleri, bir temel hakkın ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağına belirlenmesi ile sınırlıdır. Bölümlerce kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz."

sorumlunun imza yetkisine haiz olduğu dönemde vergi borcundan sorumlu olmayacağına yönelik bir sonuç çıkmaması sebebiyle başvurucunun iddialarının kanun yolu şikayeti mahiyetinde olduğu ve derece mahkemelerinin de açıkça takdir hatası yapmadıkları tespit edildiğinden başvurucunun iddialarının açıkça dayanaktan yoksun olduğuna ve yargılamanın sonucunun adil olmadığı iddiasının kabul edilmez olduğuna karar verilmiştir.

AYM'nin ödenmeyen amme alacaklarına yönelik kanuni temsilcilerin sorumluluğuna dair 2015 yılında vermiş olduğu bir iptal kararı bulunmaktadır⁴⁸¹. İptalin gerekçesi VUK'nun m. 10'de düzenlenen sorumluluk hükümleri ile 6183 sayılı AATUHK'nun mükerrer m. 35'nin 5. fıkrasında yer alan; "amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkül idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı" hükmüne göre kanuni temsilcilik devredilse bile, amme alacaklarına yönelik sorumluluğun devam etmesinin örtüşmemesi sorunu nedeniyle bu sorunu giderebilmek adına getirilen 6. fıkranın getirilmesi ile ("*kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı VUK'da yer alan hükümlerin, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı*") hükmü) kanuni temsilciliğin sorumluluğunda iki ayrı kanunda iki ayrı hükmün doğmasına sebep olmuştur. Bu husus, Anayasa'nın m. 2'de düzenlenen hukuk devleti ilkesine aykırı olmasından dolayı AYM'nce iptal kararı verilmiştir.

Mahkemenin vermiş olduğu iptal kararına göre amme alacağının ortaya çıkmış olduğu dönemde ve ödenmesi gerektiği aşamada kanuni temsilci veya teşekkül idare eden şahısların başka olması durumunda bu kişilerin kamu alacağının ödenmesinden zincirleme sorumlu olmalarını tertipleyen 6183 sayılı AATUHK'nun mükerrer m. 35'nin 5. fıkrası hükmü AYM tarafından iptal edildiğinden, kanuni temsilcilik vasfını yüklediği dönemde ortaya çıkan ve bu vasfın sona ermesinden sonra ödenmesi zorunlu olan kamu alacaklarından kanuni temsilciliği son bulan kişilerin sorumlu tutulmaları mümkün olmayacaktır. Fakat hem amme alacağının ortaya çıktığı hem de ödenmesi gerektiği zamanda kanuni temsilcilik sıfatının olması durumunda ödenmeyen kamu alacaklarında sorumluluk devam edecektir⁴⁸².

⁴⁸¹ Bkz. Anayasa Mahkeme'sinin 19.03.2015 tarih ve E:2014/144, K: 2015/29 sayılı İptal Kararı, <https://02149gour-y-https-www-lexpera-com-tr-proxy2-marmara-elibrary-com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2014-144-k-2015-29-t-19-3-2015> (21.07.2020).

⁴⁸² Ata Diliçikik, "Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Amme Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 407, Temmuz 2015, s.44-45.

İptal düzenlemesinden önce AATUHK'nun m. 35'ne göre, eski kanuni temsilcilerin *“belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması”* ile ilgili düzenlemede iptal kararı verirken yapılan düzenlemenin hakkaniyet ilkesi çerçevesinde olmadığını ve bu sebeple hukuk devleti prensibiyle örtüşmediği için verdiği iptal kararı yerindedir. İptali gerçekleşen hüküm ile birlikte kanun koyucunun kusursuz sorumluluk ilkesinin esas aldığını kanunla sorumluluk ihdas ettiğini, kamu alacakları için tahsilat hızını arttırmayı isterken aynı zamanda mükelleflerin haklarını da gözetmektedir⁴⁸³. Bu bakımdan kanuni temsilci, kamu borcunun ödenmemesinde kendisinin kusuru olmadığını (mücbir sebep hali vb.) iddia eder ve bunu kanıtlarsa sorumluluktan kurtulabilir⁴⁸⁴.

2.2.1.3.1.2.2. Ortağın Şirket Borçlarından Sorumlu Olması

Ortaklığın başlamaması veya bitmiş olması durumunda, kişinin şirketin amme alacaklarına karşı sorumlu tutulması da bir uyuşmazlık gerekçesi olarak AYM'de bireysel başvuru konusu yapılabilmektedir. Nusret Yumrutaş Başvurusu'nda⁴⁸⁵ başvuru ortağı olduğu iddia edilen şirketin vergi borçları dolayısıyla adına düzenlenen ödeme emrine karşı vergi borcu olan şirketin ortağı olmadığını ve bununla ilgili Ticaret Mahkemesi'nde dava açtığını belirterek adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle İzmir 4. Vergi Dairesinde dava açmıştır.

Vergi Mahkemesi gerekçesinde, Ticaret Kanunu'nun temsille ilgili hükümlerini barındıran m. 534'e göre şirketlerin birlikte veya bir mümessil vasıtasıyla yapmış oldukları işlemler nedeniyle müteselsilen sorumlu olmaları belirtilmiş. Davacının Ticaret Mahkemesi'nde açmış olduğu dava dikkate alınarak, vergi mahkemesi tarafından ilgili mahkemeye davanın sonucu sorulmuş, ancak ticaret mahkemesinden gelen cevaba göre, ortaklıkla alakalı davada tarafların üç aylık süre içinde yenileme başvurusu yapmamaları nedeniyle “davanın açılmamış sayılmasına” karar verildiği

⁴⁸³ Kadir Ayyıldırım, Yunus Demirli ve Yaşar Ayyıldız, “Tüzel Kişilerde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu ve Anayasa Mahkemesi İptal Kararının Değerlendirmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 408, Ağustos 2015, s.88.

⁴⁸⁴ Diliçik, s.45.

⁴⁸⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 19/11/2015 tarih, B. No:2013/6355 numaralı Nusret Yumrutaş Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6355?BasvuruAdi=NUSRET+YUMRUTA%C5%9E> (22.07.2020).

bildirildiğinden, ödeme emrinin iptaline yönelik davacının yaptığı başvuru kabul edilmemiştir.

Başvurucu bu karar üzerine temyize başvurmuş ve temyiz incelemesi esnasında Ticaret Mahkemesince kişinin şirket ortağı olmadığı hususunun tespit edildiği kararının verilmesini de gerekçe göstermiş. Ancak daire vergi mahkemesinin vermiş olduğu gerekçeyi tekrarlayarak ve davacının temyiz dilekçesinde ileri sürmüştüğü iddiaların sözü geçen kararın bozulmasını gerektirecek bir durum barındırmadığını belirterek reddetmiştir.

Temyiz kararı üzerine karar düzeltme yoluna giden mükellef iddialarını yenilemiş ve benzer durumda olan başka davalarda İzmir BİM'nin kabul kararı verdiğini gerekçe göstermiş ancak tüm bunlara rağmen talep Daire tarafından reddedilmiştir. Tüm bu gerekçelerle başvuru Anayasa'nın m. 36'de ifade edilen adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiası ile AYM'ne bireysel başvuru yoluna gitmiştir.

2.2.1.3.1.3. Tahakkukta Hata

Arapça kökenden gelen tahakkuk "gerçekleşme, yerine gelme anlamını" taşıırken, Türk Vergi Sisteminde "vergi tahakkuku" diye ayrı bir terim daha bulunmaktadır⁴⁸⁶. VUK'nun m. 22'de düzenlenen tahakkuk; "*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir sayfaya gelmesidir*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu nedenle hükümden, idare yönünden tahakkuk eden verginin tahsil edilebilir hale geldiği yani tahsil işlemlerine başlanabileceği anlaşılır⁴⁸⁷. Bu aşama ya "belli dava süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden" ya da "yargı organının açılan davayı red kararı" üzerine gerçekleşir. Kendiliğinden gerçekleşme özelliği, tahakkuku birer idari işlem olan tarh ve tahsil işlemlerinden ayıran en önemli noktadır⁴⁸⁸.

Bu nedenle, verginin tahakkuku hukuksal açıdan kesinleşmesi anlamını taşıırken Türk Vergi Sisteminde verginin tahakkuku her zaman verginin kesinleştiği anlamına gelmemektedir⁴⁸⁹. Verginin kesinleşmesi; tahakkuku gerçekleşen amme alacağının ödenmesi aşamasına gelmesi ve kamu borçlusunun tahakkuk eden kamu alacağını ödemekten kurtulabilmesi için müracaat edebileceği herhangi bir yasal

⁴⁸⁶ Tuncer, 147.

⁴⁸⁷ Yusuf Ziya Taşkan, "Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 200, Mayıs 2005, s. 160.

⁴⁸⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 106.

⁴⁸⁹ İbrahim Kumluca, "Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:223, Nisan 2007, s.65.

yolun kalmamış veya tüketilmiş olmasıdır⁴⁹⁰. Tüm bu sebeplerle, vergilendirme sürecinde idare tarafından bir hata yapılması da uyuşmazlık konusu olmaktadır.

2.2.1.3.1.3.1. Yargı Harcının Tahakkuk Etmeden Tahsil Edilmesi İddiası

Karar ve ilam harcının tamamı, vergi yargı organlarınca karar verildikten sonra doğrudan vergi dairesince tahsil edilir⁴⁹¹. 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun m. 55'nin 2. fıkrasına göre; karar ve ilam harcı, vergi dairesince yargı kararı üzerine düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde vergi dairesine ödenir.

Yargılaması yaklaşık on iki yıl süren Ali Şahin ve Cafer Aksakal Başvurusu⁴⁹² yargı harcının tahakkuk etmeden tahsil edildiği iddiasıyla AYM'de bireysel başvuruya konu olmuştur.

İlgili olayda olgular şu şekilde gelişmiştir⁴⁹³; Ankara 19. Asliye Hukuk Mahkemesinde görülen ve üç kişinin birlikte olduğu dava, davalılar aleyhine kabul edilmiş ve yargı harcının alınabilmesi için mahkemece vergi dairesine üst yazı yazılmıştır.

Vergi dairesi mahkeme tarafından belirlenen harcı eşit bölerek davalılara 2003 yılında hazırlamış olduğu ödeme emri ile tebliğ etmiştir.

Başvurucular Asliye Hukuk Mahkemesinin kararının henüz kendilerine tebliğ edilmediğini bu nedenle karar kesinleşmediği için karar ve ilan harcının kendilerinden tahsil edilemeyeceği iddiası ile Ankara Vergi Mahkemelerine ayrı ayrı dava açmışlardır. Kararların gerekçeleri özetle *"harcın tahsili için kesinleşmesinin gerekli olmadığı, kararın bozulması durumunda verilecek kararda harca hükmedilirken daha önce hükmedilen harcın da dikkate alınacağı"* gerekçeleriyle reddedilmiştir. Bunun üzerine yapılan temyiz başvurusu da Danıştay 9. Dairesi'nin vermiş olduğu kararla kesinleşmiştir.

Kararın kesinleşmesine müteakip yargı harcı gecikme zammıyla birlikte davalılar tarafından ödenmiştir. Ödemeden sonraki süreçte davalıların Asliye Hukuk

⁴⁹⁰ Sema Küçüktop ve Muzaffer Küçüktop, "Vergi Hukukunda Tahakkuk ve Kesinleşme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:177, Mayıs 1996, s.103.

⁴⁹¹ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s.263.

⁴⁹² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 27/03/2014 tarih ve B.No:2014/4230 numaralı Ali Şahin ve Cafer Aksakal Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/4230?BasvuruAdi=AL%C4%B0+%C5%9EAH%C4%B0N+VE+CAFER+AKSAKAL> (23.07.2020).

⁴⁹³ Ali Şahin ve Cafer Aksakal Başvurusu, §.9-21.

Mahkemesindeki Davaları Yargıtay 14. Hukuk Dairesinin 14/12/2007 tarihli kararı ile onanmış, 13/03/2008 tarihli ilamında kesinleşmiştir.

Üç başvuru da bu karar üzerine Asliye Hukuk Mahkemesi'nin kararının henüz kesinleştiğini iddia ederek gecikme zammına yönelik işlemin düzeltilmesi ve iade edilmesi için 05/06/2008 tarihinde düzeltme talebinde bulunmuş ancak talebi reddedilmiştir. Bunun üzerine yaptıkları şikayet başvuruları da zımnen reddedilmiştir.

Davalılar şikayet başvurusunun reddi kararının iptali istemiyle ayrı ayrı vergi mahkemelerinde dava açmışlar. Ancak vergi mahkemeleri üç ayrı kararla özetle *"Buna göre, davacılar tarafından tahakkuk eden ve tebliğ edilen ilam harcının süresinden sonra ödenmiş olması nedeniyle idarece gecikme zammı uygulandığı açık olduğundan idarece yapılan işlemde yasalara aykırılık görülmemiştir."* gerekçesiyle reddetmişlerdir.

Başvurucular bu karar üzerine Danıştay'a temyiz başvurusu yapmışlar ve bu başvurulardan Ali Şahin ve Cafer Aksakal'ın başvuruları Danıştay 9. Dairesince vergi mahkemelerinin gerekçesi örnek gösterilerek reddedilmiş, ancak üçüncü başvuru H.Ş'nin temyiz talebi yine aynı daire olan Danıştay 9. Dairesince "oy çokluğu" ile vergi mahkemesinin kararı bozulmuş; davalı idarenin karar düzeltme talebi de reddedilmiştir. Bozma kararına vergi mahkemesi uymuş ve karar kesinleşmiştir.

Başvurucular tüm bu sürecin sonunda Danıştay 9. Dava Dairesi'nin aynı dava konusu olayda davalı H.Ş. lehine karar verilmişken, kendileri için aleyhe karar verildiğini, yargılamanın on iki yıl gibi uzun bir süre sürdüğünü ve bu süre zarfında bu ihtilafla uğraşmak zorunda kaldıklarını iddia ederek AYM'ne bireysel başvuruda bulunmuşlardır.

2.2.1.4. Uyuşmazlık Çözüm Dönemi İtibariyle Ortaya Çıkan Uyuşmazlıklar

Uyuşmazlık çözüm dönemi itibariyle ortaya çıkan ihtilaflar kanun yollarının giderilmesinde karşılaşılan problemler olarak nitelendirilebilir.

2.2.1.4.1. Dava Ehliyeti

Vergi yargılamasında esas olan şahısların idareye karşı dava açmasıdır. Genel olarak davacı olan şahıs, idarenin oluşturduğu idari bir işlem nedeniyle çıkarları zarar görmüş olan kişilerdir⁴⁹⁴.

⁴⁹⁴ Mehmet Yüce, *Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s.416.

2.2.1.4.1.1. Dava Ehliyeti Bulunmadığı Gerekçesiyle Davaya Bakılmaması

Bu konuda AYM'ne yapılmış bir başvuru bulunmaktadır⁴⁹⁵. Gemak Gemi A.Ş. sahibi olduğu taşınmazın 2009 yılından 2010 yılına ait emlak vergisinin sekiz kat artırılarak (148.593,10 TL) olarak belirlenmesi nedeniyle 2010 yılına ilişkin emlak vergisi tarh ve tahakkuk işlemi ve bu işlemin gerçekleşme nedeni olan takdir komisyonu kararının dayanağı olan 213 sayılı VUK'nun m. 49'nin b fıkrasının⁴⁹⁶ iptali istemiyle AYM'ne itiraz yoluna gidebilmek için Bursa 2. Vergi Mahkemesi'nde dava açmıştır.

Vergi Mahkemesi başvurusunun iddiasını ciddi görerek itiraz yoluyla AYM gitmiştir. Ancak AYM beş ay içinde karar vermediği için dava vergi mahkemesi tarafında yürürlükteki kanun hükmüne göre görülmüş ve takdir komisyonu kararlarına karşı VUK'da sayılan kişilerin ancak başvuruda bulunabileceklerini bu nedenle mülk sahibinin yapmış olduğu başvurunun ehliyet yönünden kabul edilemeyeceğini gerekçe göstererek ret kararı vermiştir.

Başvurucu kararı temyiz etmiştir. Dava temyiz aşamasındayken AYM 213 sayılı Kanunun'un m. 49'nin b fıkrasında mülkün sahibinin takdir komisyonunun kararına karşı dava açamaması durumunun Anayasa'ya aykırı olması sebebiyle

⁴⁹⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 18/02/2016 tarih ve B.No:2013/7698 numaralı Gemak Gemi İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, Ş. 7-19. <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/7698?BasvuruAdi=GEMAK+GEM%C4%B0+%C4%B0N%C5%9EAAT+SANAY%C4%B0+VE+T%C4%B0CARET+A.%C5%9E>. (24.07.2020).

⁴⁹⁶ 213 sayılı VUK'nun AYM tarafından iptali gerçekleşmeden önceki "Emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesi" kenar başlıklı mükerrer m. 49'nin b fıkrası hükmü şöyledir: "Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi; Kanununun 33. maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir. Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkarlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır. Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir. Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilan edilir. Bakanlar Kurulu bu fıkra da yer alan dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir".

iptaline karar vermiştir. Davacı, bu kararın verilmesi ile Danıştay 9. Dairesi'ne dilekçe vererek davasının iptal kararı gözetilerek verilmesini istemiştir.

Ancak Danıştay 9. Dairesi vergi mahkemesinin gerekçesini örnek göstererek ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararı onamıştır. Başvurucu bunun üzerine Resmi Gazete'de yayınlanan AYM'nin iptal kararını gerekçe göstererek kararın düzeltilmesini istemiş, ancak kabul edilmemiştir.

Olağan kanun yollarında hakkında gerçekleştiğini iddia ettiği uyuşmazlığın çözümünü bulamayan başvuru Anayasa'nın m. 36'e göre hak arama özgürlüğünün kısıtlandığını iddia ederek AYM'ne bireysel başvuruda bulunmuştur.

2.2.2. İdarenin Takdir Yetkisinin Vergi Hukuku Alanındaki Bireysel İşlemlerde Sınırı ve Takdir Sakatlıkları

Bu başlık altında idarenin kamu gücünü kullanırken sahip olduğu kudret olan idarenin takdir yetkisinin sınırları, yargısal denetimi ve idarenin sorumluluğu, idarenin bu erki kullanırken ortaya çıkartabileceği sakatlıkları ve takdir isabetsizliklerine değinilmiştir.

2.2.2.1. İdarenin Takdir Yetkisi

Her kamu alanı için bir ihtiyaç olan takdir yetkisi, uygulanmasında idare bir serbestiye sahiptir. Takdir yetkisinde idare kanunilik prensibi dâhilinde kalarak kararların muhtevasını serbestçe seçer. Takdir yetkisinde kanunilik prensibi ile idarenin faydasına hareket serbestisi birleştirilmeye, uzlaştırılmaya çalışılır⁴⁹⁷.

Takdir yetkisi kanunun veya diğer bir ifadeyle üst hukuk normunun ayrıntılı düzenleme yapmaksızın kendisine tanınmış genel çerçeve içinde belli bir hareket serbestisine sahip olmasıdır. Bu hareket serbestisi de, idarenin belli bir şeyi yapip yapmama, kanunda belirtilen çeşitli çözüm yollarından birini seçme, seçiminin uygunluğunu belirleme gibi yetkilerden oluşmaktadır. Tabii ki idareye tanınan bu yetki keyfilik anlamına da gelmemektedir. Dolayısıyla muhtemel keyfiliğin önlenmesi bakımından yargı denetimi de şarttır. Bu açıklamalar bağlamında takdir yetkisi; "idarenin üst hukuk kuralları tarafından yetkisinin bağlanmadığı, nasıl hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirtilmediği durumlarda; mevcut çözüm yolları içinde

⁴⁹⁷ Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1970, s. 135; Hamza Eroğlu, **İdare Hukuku**, Üçüncü Baskı, Kalite Matbaası, 1978, s. 54.

kamu yararını gerçekleştirmede kendisine en elverişli görünenlerden birini, bunun kullanılış usulünü ve harekete geçeceği zamanı tayin hususunda veya kendisine tanınan söz konusu yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda, yargı denetimi dışında kalmaksızın sahip olduğu, serbest hareket edebilme ve karar alabilme yetkisidir⁴⁹⁸.

Takdir yetkisinin bir başka niteliği ise, takdir yetkisinde yönetimin, hukukun çerçevelemiş olduğu nizamlar içerisinde ve faaliyetin gerekliliğine göre, türlü çarelerden birinin seçilmesi yetkisine haiz olunmasıdır⁴⁹⁹. Fakat yönetime tanınan bu takdir erki yönetimin hukuka sadakatine bir istisna bir durum ortaya çıkarmamakta ve yönetime hukuk dışı ya da hukuk üstü istisnai ve fevkalade bir erk ve yetki vermemektedir⁵⁰⁰.

Hukuk devleti düzeninin polis devletten ayrıldığı nokta devlet faaliyetlerinin takdir kaidelerine göre değil hukuk kaidelerine tabi olması ile kendini gösterir. Hukuk devleti idare karşısında ferde hukuk teminatı sağlayan bir devlet rejimidir⁵⁰¹. Hukuk devleti hukukun egemen olduğu, idarenin hukuka bağlı olduğu devlettir⁵⁰². AYM, değişik kararlarında hukuk devletine atıfta bulunmuş ve bu ilkeyi tanımlama gereği duymuştur. Buna göre hukuk devleti; “her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlarından kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir” olarak tanımlamıştır⁵⁰³. Bir başka kararında ise, “Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı hukukun evrensel kurallarına saygı gösterilmediği ve adaletli bir düzenin gerçekleşmediği bir ortamda hukuk devletinden söz edilemez” hükmü ortaya konmuştur⁵⁰⁴.

⁴⁹⁸ Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 21.

⁴⁹⁹ Adnan Gerçek, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXIX, Sayı:2, 2010, s. 25.

⁵⁰⁰ Aydın Tuncay, **İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları**, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1972, s. 134.

⁵⁰¹ Eroğlu, s.37.

⁵⁰² Üstün, s.22.

⁵⁰³ AYM Kararı E. 1985/31, K. 1986/11 T. 27/03/1986, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/01/20100108-20.htm> (22.06.2020).

⁵⁰⁴ AYM Kararı, E. 1991/7, K. 1991/43 T. 12/11/1991, Burhan Kuzu, “Hukuk Devleti ve Hukuk Zihniyeti”, <http://baskanlikreferandumu.siyasaliletisim.org/wp-content/uploads/2009/05/hukukdevletivehukukzihniyeti.pdf> (22.06.2020).

Dolayısıyla idare gerçekleştireceği tüm eylem ve işlemleri hukuk kurallarına bağlı olarak gerçekleştirmek zorundadır.

2.2.2.2. İdarenin Takdir Yetkisinin Yargısal Denetimi ve İdarenin Sorumluluğu

İdarenin takdir yetkisinin mevcudiyeti, hukuk kurallarının yazılış şeklinden net bir şekilde anlaşılabileceği, hukuk kuralının manasından, konu ögesinde yapılan derecelendirmeden ya da işin özünden hareketle belirlenebilmektedir. Ancak bununla birlikte, bu ölçütlerin hukuk kuralının anlamı ölçütünün özünü tam yakalayamadıklarını söylemek mümkündür. Söz gelimi, kanunlarda, “karar verilebilir”, “yapabilir”, “yetkilidir”, “tesis edilebilir”, “takdir edeceği” gibi ibarelerin mevcudiyeti durumunda yönetime takdir yetkisi verildiği neticesine ulaşılmaktadır⁵⁰⁵.

Takdir yetkisi işte tam da bu durumda ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucunun, idarenin karşılaşacağı bütün hal ve vaziyetleri önceden takdir ve tahmin edemediği için onun hareket tarzlarını bütün ayrıntıları ile tayin ve tespit edemeyerek genel kaideler koymakla yetinmesinden ileri gelmektedir⁵⁰⁶.

İdarenin kendisine verilen takdir yetkisini kullanırken idari işlemleri düzenleyen normların ibarelerindeki bu muğlaklık, idare tarafından gerçekleştirilen işlemlerle giderilmektedir. Ancak bu gücü elinde bulunduran idarenin kullanacağı güç karşısında bireylerin korunması gerekmektedir. Bunu gerçekleştirecek olan güç ise hukuk devleti ilkesi gereklerinden biri olan yargısal denetimin varlığıdır⁵⁰⁷.

Takdir yetkisi, kamu hizmetlerinin sistemli ve sürekli bir şekilde işlemesi, kamu yararının gerçekleşmesi için zorunlu olduğu gibi; yargı denetimi de idare edilenlerin temel hak ve hürriyetlerinin korunması için zorunludur. Günümüzde hakkın bizzat elde edilmesi yasaklanmış, hakkın yerine getirilmesi ve tespiti ödevini devlet üstlenmiştir. Bu konuda yaşanan uzun bir süreçten sonra, toplumlarda hakkın yerine getirilmesi için doğru ve adil yolun yargılama olduğu bilinci yerleşmiştir⁵⁰⁸. Dolayısıyla, hukuk devletinde ne takdir yetkisinden ne de yargı denetiminden vazgeçilebilmektedir⁵⁰⁹.

⁵⁰⁵ Oytun Canyaş, **Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisini Saptanması**, Yetkin Basımevi, Ankara, 2012, s.158.

⁵⁰⁶ Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, I. Cilt, Üçüncü Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s. 66.

⁵⁰⁷ Halil Kalabalık, “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 1997, s. 188.

⁵⁰⁸ Pekcanıtez, Atalay ve Özkes, s.41.

⁵⁰⁹ Üstün, s.44.

Yargısal denetimde yalnızca hukukilik denetimi yapılmaktadır. Yargısal denetimde denetlenen idari eylem veya işlem hukuka uygunsa, yerinde olmasa dahi, yargı organlarının bu eylem ve işlem hakkında yapabileceği bir şey bulunmamaktadır⁵¹⁰.

2.2.2.3. İdarenin Takdir Sakatlıkları ve Takdir İsabetsizlikleri

Esas itibariyle idare hukuku statüler hukuku olduğu için idarenin yapacağı tasarruflardan doğacak neticeler yani tasarrufun mevzuu da evvelden malum ve muayyendir, ancak hukuk kaidelerinin mevzuu tayin etmemiş olması durumu söz konusuysa o zaman idarenin takdir kuvveti mevcut olmaktadır⁵¹¹.

İdarenin eylem ve işlemlerini gerçekleştirirken kullanmış olduğu yetkinin hukuk kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilmesi olarak ifade edilen takdir sakatlığı, onun ihtiyaca aykırı şekilde kullanışı olan takdir isabetsizliğinden farklı bir kavramdır. Takdir isabetsizliği yargısal denetiminin dışında kalmaktayken⁵¹², takdir yetkisi iki istisnai durumun gerçekleşmesi sonucunda yargısal denetime tabii olmaktadır. Bunlar; “açık takdir hatası” ve “ölçülülük ilkesine aykırılık”tır⁵¹³. Takdir yetkisinin kullanımında sakatlık olup olmadığı yargı organlarınınca genellikle dört şekilde araştırılır; “yetki ve şekil kurallarına aykırılık”, “yetki veren kanun hükmüne aykırılık”, “hukukun temel ilkelerine aykırılık” ve “yerindelik ve ölçülülük ilkelerine aykırılık”⁵¹⁴.

2.2.2.3.1. Yetki ve Şekil Kurallarına Aykırılık

Genel anlamda yetki, belirli organ ve makamlara Anayasa ve kanunlarla verilmiş karar alma gücüdür. Yetkiyi geniş ve dar anlamda tanımlamak gerekirse; geniş anlamda yetki, İdarenin, hukuksal imkânı ve görev alanını ifade eder. Dar anlamda yetkiyse, Anayasa ve kanunların, yönetime bıraktıkları hareket bölgesinde idari hükümlerin ve gerçekleştirilecek işlemlerin hangi yönetim katı tarafından yapılabileceğini ve alınabileceğini belirtmektedir. Bu manasıyla idare hukukunda yetki, hukuksal bir kuvvet demektir⁵¹⁵. Bu sebeple, yetkinin vermiş olduğu ilkeler

⁵¹⁰ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, 17. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s.813.

⁵¹¹ Onar, s. 304.

⁵¹² Balta, s. 138.

⁵¹³ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Cilt I**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.841-850.

⁵¹⁴ Gerçek, s. 30.

⁵¹⁵ Günday, s.134.

“kamu düzeni” ile alakalı olduklarından uyumsuzluğun her safhasında taraflarca serdedileceği gibi, mahkemece de re’sen dikkate alınır⁵¹⁶.

Devlet, toplum halinde yaşamanın bir şartı olarak meydana gelen kamusal ihtiyaçların giderilmesinde hukuki kuvvet ile vergi alma hakkına sahiptir. Bu sahipliğin temel kaynağı da devletin hükümlanlık gücünde yatmaktadır⁵¹⁷.

Devletin bu kudreti altında gerçekleştirilen vergilendirme yetkisi iki taraflı bir ilişkidir ve amme alacağından dolayı doğan hukuki münasebetin aktif kesimini oluşturan “kamu alacaklısı”, yeni finansal mükellefiyetler koyma, değiştirme ya da kaldırma kudretine haiz ve tüm bunların gerçekleştirilmesinden mesul olan “devlet ve ilgili kamu idareleri”dir. Bu sebeple kamu alacağının nitelikli, tahakkukunun, alacaklı amme idaresinin tek taraflı buyruğu ile gerçekleşmesidir. Yani; bu şekildeki alacakların hukuk kurallarına göre var olabilmesi için, borçlunun istencine ya da hakim kararına ihtiyaç yoktur⁵¹⁸. Amme borcu hükmetme yetkisini kullanan organ olan devlet, il özel idaresi ve belediyeler “alacaklı kamu idaresi”, 6183 sayılı Kanunu yerine getirme ve amme alacaklarının toplanması ile görevli idare, servis ve memurları “tahsil dairesi” olarak tanımlanmaktadır⁵¹⁹.

Kamusal güçle ilgili olarak vergilendirme usulünde yetki unsuru, vergiyi tahsil etmekle görevlendirilmiş olan vergi idaresinin yetkisini kullanma ve mükellefe devretme konusunda özgür olmadığı anlamına gelmektedir. Bunun yanı sıra, vergi idaresinin kamu düzenine ilişkin olan vergi alacağını tayin, tespit ve tahsil etme görevinin maddi ve şekli kanunlarda öngörülen şartlar oluştuğunda, kanunlara uygun olarak yerine getirilmesi için kullanılması zorunlu, devredilemez, vazgeçilemez yetkileri haiz olduğu anlamını taşımaktadır⁵²⁰.

Kamu alacaklarının tahsili kamu harcamalarının vazgeçilmez araçlarından biri olduğuna göre, tahsil usulü de, oraya yargı mercilerinin ve icra dairelerinin girmesini gerektirmeyen bir usulden yararlanacaktır. Bir bakıma, kamu alacaklarının tahsili, idarenin re’sen yetkisinin bir örneğidir⁵²¹.

⁵¹⁶ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt I Genel Esasları**, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s. 381.

⁵¹⁷ Zeynep Arıkan, “Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları”, (Basılmamış Doktora Tezi), **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir, 1994, s.3.

⁵¹⁸ Turgut Candan, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 23.

⁵¹⁹ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Kitabevi, 4. Baskı, Bursa, 2015, s. 25.

⁵²⁰ Tuğçe Karaçoban Güneş, **Vergi Usul Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 84.

⁵²¹ Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku**, Beta Basım, İstanbul, 2009, s. 200.

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun⁵²² ile kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın diğer görevlerinin yanı sıra 4. maddenin (f) fıkrasında “Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak” hükmü ile devlete yetki verilmiş, 12. maddenin (d) fıkrasında “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu alacaklarının taksitlendirme, tecil ve terkin işlemlerini yürütmek.” görevi verilmiştir.

Uygulamada tahsil dairesinin en önemli ve ağırlıklı örneğini vergi dairesi oluşturmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesine göre; “Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir”. Uygulamada 6183 sayılı Kanun'un takip ve icra işlemleri vergi dairelerinin bu işlerle görevli kavuşturma servisi tarafından yapılmaktadır⁵²³.

Bu nedenle vergi dairelerinin kendilerine verilmiş yetkiyi ifa ederken bu yetkinin sınırları dairenin hangi çerçevede işlem gerçekleştirebileceği araştırılmalıdır. Yetki hükümlerine aykırı davranılmasından dolayı ortaya çıkabilecek sakatlıklar; fonksiyon gaspı ve yetkinin fazla kullanılması halleridir. Fonksiyon gaspı ve yetki gaspı, yetki unsuru açısından en ciddi hukuka aykırılık durumları olup, bu hallerde yönetimin gerçekleştirdiği işlemin hiç gerçekleştirilmemiş kabul edileceği konusunda uygulamada görüş birliği bulunmaktadır. Yetkinin aşılması durumuysa, işlemin gerçekleşmediğini varsayacak kadar ciddi olmadığı için, işlemin iptali gerekmektedir⁵²⁴.

Bunu destekler nitelikli Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu da bir karar vermiştir. Buna göre; Danıştay, “idarenin takdir yetkisi içindeki bir işlemin tabi olduğu usul ve şekil kurallarındaki sakatlıklardan; sonucu etkileyecek nitelikte olanları iptal ederken⁵²⁵, sonucu etkilemeyecek şekil sakatlıklarını iptal sebebi olarak görmemektedir”.

Medeni hukukta şekil serbestisi esas olmasına rağmen idare hukukunda şekil serbestisinden bahsetmek mümkün değildir. Özel hukuktaki şekil serbestisinin mantıksal temelinde, kişilerin, kendi menfaatlerini en iyi şekilde tatbik edeceği ve buna

⁵²² 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵²³ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 258.

⁵²⁴ Gerçek, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, s. 30.

⁵²⁵ “İdarenin sakat ve dolayısıyla hukuka aykırı bir işlemine idare edilenin gerçek dışı beyanı veya hiylesi sebep olmuşsa durum tabiatıyla daha ağırdır. Bu ahvalde, idare iğfal edilmiş olduğundan, idare edilen için sağlanan hukuki vaziyetler hiçbir zaman müktesep bir hak teşkil etmez ve kabil işlemler her zaman makale şamil olarak idare tarafından geri alınabilir. İdarenin bu tarzdaki hareketi hiçbir şekilde idari istikrarı zedeleyecek nitelikte de değildir” (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararları II, 1967-1972, s.177, 1972; Danıştay'ın 02.10.1971 gün ve E. 66/4, 66/40, K. 71/36 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı), Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, 22. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 188.

uygun hareket edeceği ön kabulü bulunmaktadır. İdare hukukunda ve vergi hukukunda ise sıkı şekil kuralları bulunmaktadır⁵²⁶.

Şekil ve usul şartları, vatandaşların faydasına ve onların itimatının sağlanması gayesiyle konulmakta ve ayrıca, bu kurallara uyulmadığı takdirde işlemin muhtevasını etkileyecek olan şekil kuralları birincil şekil kuralları olarak kabul edilir ve bu kurallar objektif hukuk normları ile önceden belirlenmektedir. Bu sebeple idari muamelenin önemli şekil unsurlarında yönetimin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Konulan şekli şartlara uyulmadığı takdirde muamelenin ve kararın neticesini etkileyecek özellikte olmayan, yönetilenlerin faydası ve onlara güven sağlamak gayesiyle konulmayan şekil şartları ikincil şekil şartları olarak kabul edilmekte ve idari yargıda iptal sebebi olarak kabul edilmemektedir⁵²⁷.

Anayasanın “*Temel hak ve özgürlüklerin korunması*” başlıklı 40. maddesinin 2. fıkrasına göre, “*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır*”. Bu hükmün amacı, gerekçesinde de belirtildiği üzere, ilgililere idare ve yargı mercileri önünde haklarını arayabilmelerinde kolaylık sağlamaktır. İdari işlem ve kararlarda başvurulacak kanun yolları ve mercileri ile sürelerin belirtilmemiş ya da yanlış belirtilmiş olması o idari işlem ya da kararı salt bu nedenle şekil yönünden sakat hale getirmez. İlgili, bu noktaların hiç belirtilmemiş ya da yanlış belirtilmiş olması sonucu, örneğin yanlış bir mercie başvurduğunda ya da süresini geçirerek başvuruda bulunduğu, bu nedenle bir zarara uğramış ise, olsa olsa zararın tazmini söz konusu anayasal yükümlülüğü yerine getirmemiş olan İdareden istenebilir⁵²⁸.

Yazılılık

VUK’nun 148. maddesine göre;

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez⁵²⁹.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere Maliye Bakanlığı ya da vergi inceleme elemanları maddede belirtilen kişi ve kurumlardan bir takım bilgi ve belgeleri sözlü olarak isteyebilirler.

⁵²⁶ Mehmet Şimşek, “Vergi Hukukunda Şekil Kurallarına Aykırılık ve Sonuçları”, (Ed. Hakan Üzeltürk) **Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2015, s.9.

⁵²⁷ Kalabalık, s.181.

⁵²⁸ Günday, s.145.

⁵²⁹ VUK m. 148.

Vergileme ile ilgili olarak yapılacak işlemlerin (örneğin ikmalen, re'sen ya da idarece yapılacak tarhiyatların, tahakkuk işleminin, ödeme emrinin, ceza kesme işleminin, gümrük idaresince tesis edilecek ek tahakkuk ya da para cezası işleminin) ise mutlaka yazılı olması gerekmektedir. Bu anlamda yazılılık kuralının istisnası mevcut değildir⁵³⁰.

Ancak, bir vergilendirme işleminin elektronik ortamda tesisi ve tebliği de mümkündür. Örneğin, 2011 yılı Aralık ayında yayımlanan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile uygulama alanı bulan ve VUK m. 27/2 ve 28/2'de yer alan hükmüne göre; *“Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.”* hükmüne yer verilmiştir. Aynı kanunun mükerrer m. 257/4. fıkrası ile Maliye Bakanlığına elektronik ortamda ihbarname veya tahakkuk fişi düzenleme ve yine elektronik ortamda tebliğ etme yetkisi verilmiştir. Elektronik ortamda oluşturulan bir idari işlemde yazılılık şartı yerine getirilmiş olup, bu durum yazılılık kuralının istisnası değildir⁵³¹.

Vergilendirme işleminin yazılı olarak tesis edilmemesi o işlemi hukuka aykırı kılar. Esasen yazılı olması gereken bir işlemde bu kurala uyulmaması ise işlemin yok hükmünde sayılmasını gerektirir. Örneğin bir vergi tarhiyatına veya vergi cezasına ilişkin ihbarnamede ya da tahakkuk fişinde hiçbir kayıt olmadığı (tamamen boş bir kağıt olması ya da üzerinde sadece “vergi ihbarnamesi” gibi bir kayıt olduğu) durumda, fiziki ya da elektronik ortamda ilgisine gönderilen böyle bir belgenin idarenin bir irade açıklamasına ilişkin olduğu iddia edilemeyeceği gibi, bu durumun ispatı da mümkün değildir. Bunun yanında, vergilendirme alanında irade açıklamaya yetkili bir kişinin (sözlü olarak yapılabilecek istisnai bazı işlemler dışında) örneğin bir vergi dairesi müdürünün mükellefe “Ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlemediğin için sana özel usulsüzlük cezası kestim” gibi sözlü bir ifadesinin bir iradi işlem olarak kabulü mümkün değildir. Bu nedenle, bu gibi durumlarda idari işlemin sakatlığından değil hiç bulunmamasından bahsetmek gerekebilir⁵³².

Vergi hukukunun uygulanması ile alakalı olarak vergi idaresince oluşturulacak işlemler VUK'da ve AATUHK'da sayılmıştır. Bunlar, verginin tarh ve tahakkukuna

⁵³⁰ Şimşek, s.11.

⁵³¹ Şimşek, s.12.

⁵³² Şimşek, s.12.

ilişkin işlemlerle kesinleşen verginin tahsiline yönelik işlemler “ödeme emri, ihtiyati tedbir, ihtiyati haciz, haciz”dir⁵³³.

İmzalı olma

Kural olarak tüm idari işlemler gibi vergilendirme ile ilgili işlemler de, idare adına irade açıklamaya yetkili kişilerce imzalanmış olmalıdır. İmza sahibinin yetkili kişi olup olmadığının tespit edilebilmesi için imza sahibinin kimliğinin de açıkça belirtilmiş olması gerekir⁵³⁴.

Bu sebeple sadece kişinin adı ve soyadı değil, aynı zamanda kişinin ünvanının da belirtilmesi gerekmektedir. Örneğin vergi dairesi müdürünce imzalanması gereken bir belgede imzaya yetkili kişinin isminin yanında “vergi dairesi müdürü” şeklinde ünvanın da bulunması gerekmektedir. Vergi mükellefinin, imzanın atıldığı gündeki yetkili kişinin görevini bilme zorunluluğu ya da bunu araştırma zorunluluğu bulunmamaktadır⁵³⁵.

Gerekçeli olma

Gerekçe, idari işlemin tesis edilmesini gerektiren maddi ve hukuki sebepler olup, gerekçe idari işlemde yer alabileceği gibi, işleme eklenen belgelerde de yer alması mümkündür⁵³⁶. Kural olarak, yönetimin işlem ve kararlarının gerekçeli yazılmaları şekil koşulu değildir. başka bir anlatımla, yönetimin işlem ve kararlarının mesnedini oluşturan sebeplerin işlem ve karar metinlerinde yer alma zorunluluğu bulunmamaktadır⁵³⁷. Fakat bununla beraber gerekçeli olarak tesis ettirilmesi zorunlu olan kuralların, gerekçesiz şekilde gerçekleştirilmesi işlemi şekil yönünden hukuka aykırı kılar⁵³⁸.

Tarih bilgisi

Kural olarak bir idari işlemde tarih bilgisinin bulunması zorunlu olmasa da, tarihin bulunmasının pek çok faydası bulunmaktadır. Bir işlemin tesis edilebilmesi için bir süre öngörüldüğü durumlarda işlemin süresi içerisinde tesis edilip edilmediği veya kişi yönünden yetki kurallarına uyulup uyulmadığı gibi hususlar ancak işlemin tesis edildiği tarih bilinerek tespit edilebilir⁵³⁹.

⁵³³ Turgut Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:14, Sayı: 54-55, 1985, s.38.

⁵³⁴ Gözler, s.715.

⁵³⁵ Şimşek, s.13.

⁵³⁶ Gözler, s.719.

⁵³⁷ Günday, s.145.

⁵³⁸ Şimşek, s.13.

⁵³⁹ Şimşek, s.13.

Başvuru Yeri ve Süresi Bilgisi

Anayasanın Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması başlıklı m. 40'de “*Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir.*” hükmüne 2001 yılında gerçekleştirilen değişiklikle birlikte eklenen ek fıkra hükmüne göre; “*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.*” yer almaktadır. Buna göre, vergisel bir işlemde sadece vergi mahkemesinde dava açma süresi değil, aynı zamanda mükellefin gidebileceği idari başvuru yolu varsa bunun da gösterilmiş olması gerekir. İdari yaptırım kararı gerektiren hususlarda zorunlu idari başvuru süresinin ve merciinin mutlaka gösterilmesi gerekmektedir. Ancak ihtiyari idari başvuru yollarının gösterilmemesi yaptırım kararını sakatlamayacaktır. Buna karşın dava merciinin ve süresinin de mutlaka gösterilmesi gerekir⁵⁴⁰.

VDDK'nun Şubat 2015 tarihli bir kararında, ödeme emrine karşı açılan davada ilk derece mahkemesince işin esasına girilerek verilen kararı, ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresi içerisinde dava açılmadığı gerekçesiyle bozan Danıştay 7. Dairesinin 22.04.2014 tarihli kararından sonra ilk derece mahkemesince verilen ısrar kararı üzerine; başvuru mercii ve süresi gösterilmeyen ödeme emirlerine ilişkin yazılı bildirimin süreyi başlatmayacağı gerekçesiyle ısrar kararını onamıştır. VDDK'nın son kararları benzer nitelikte olup, idari işlemde dava açma süresinin gösterilmemesi halinde dava açma süresinin başlamayacağını, dolayısıyla dava konusunun ödeme emri olması halinde genel dava açma süresi olan 30 günden sonra dava açıldığı gerekçesiyle süre ret kararı verilmeyeceği yönündedir⁵⁴¹.

⁵⁴⁰ Şimşek, s.13.

⁵⁴¹ Şimşek, s.19; Ankara 2. Vergi Mahkemesi, 15.12.2010 gün ve E:2010/1135, K:2010/2910 sayılı kararıyla; “2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 11 ve 36'ncı maddeleri ile 40'inci maddesinin 2'nci fıkrası karşısında, 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesi gereği tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içerisinde dava konusu edilmesi gereken ödeme emrinin içeriğinde, dava açma merci ve süresi gösterilmediğinden, genel dava açma süresi olan otuz gün içinde açılan davada süre aşımı bulunmadığı kanaatine varmıştır”. DVDDK ise 25.02.2015 gün ve E:2015/17, K:2015/7 sayılı kararında, “Devletin bir kurumu olan gümrük idaresinin de kurduğu idari işlemlerde; işleme karşı başvurulacak kanun yolunu, idari mercii ve başvuru süresini göstermesi gerekmekte olup, bu gereklilik, ilgili makamların takdirinde olmayıp, en üst hukuki norm olan Anayasanın bağlayıcılığının zorunlu bir sonucudur. Diğer yünden, uygulama yasalarında bu zorunluluğu öngören bir düzenleme bulunmayan durumlarda, Anayasa'nın m. 40'nin 2. fıkrasının, doğrudan uygulanabilirliği sorunu yönünden de değerlendirme yapılması gereklidir. Bilindiği gibi Anayasa kuralları, kural olarak doğrudan uygulanacak hükümlerden olmayıp, yasalarda gerekli düzenlemeler yapılarak yaşama geçirilirler. Ancak, öğretide ve Anayasa Mahkemesinin kimi kararlarında, yürürlüğe konulması gereken yasal düzenlemede yer verilmesi gereken konuların Anayasa metninde açıkça bağlandığı durumlarda, bir özel yasa ya da yürürlükteki yasalarda uygun değişiklik yapılması gerekmeksizin Anayasa hükümlerinin doğrudan uygulanacağı kabul edilmektedir.” denilerek söz konusu hüküm doğrudan uygulanabilir olduğunu kabul etmiştir.

2.2.2.3.2. Yetki Veren Kanun Hükmüne Aykırılık

Her idari işlemin geçerli bir kanuni dayanağının bulunması gerekir. İşleme dayanak olarak gösterilen hukuk kuralında, o işleme sebep olabilecek nitelikler bulunmuyorsa, idarenin faaliyeti kanuni dayanaktan yoksun kalır. Yetki veren kanun hükmünün hatalı yorumlanması veya tatbik edilmesi, yapılması gerekenden farklı bir hükmün tatbik edilmesi işlemlerin kanuni dayanaktan mahrum kalması suretiyle sakatlanmasına neden olmaktadır. Kanunun hatalı yorumlanmasıyla gerçekleştirilen işlemlerde, işlemin nedeni olan hukuki hüküm ile neticesi olan maddi olay arasında uyumsuzluk görülmektedir. Gerçekleştirilmesi gerekenden farklı bir hukuk kaidesinin uygulanması, yönetimin hukuk bilgisinin eksikliğinden, mevzuat boşluğundan ya da mevzuatta gerçekleştirilen değişikliklerin idarece izleme durumunun kısıtlı olmasından kaynaklanmaktadır⁵⁴².

İdarenin gerçekleştirmiş olduğu işlemin nedeni muğlak kavramlarla gösterilmişse, idare bu nedenin hangi somut olayda meydana gelmiş olduğunu ortaya koymak zorundadır. İdarenin herhangi bir somut olaya dayanmadan işlem gerçekleştirmesi ya da olayların hukuki özelliklerini hatalı yapması, işlemi sebep ögesi bakımından hukuka muhalif duruma getirir⁵⁴³.

Kamu idarelerinin vergi alacağı açısından bağlayıcı sınırı, sadece verginin konusunun, matrahının, yükümlüsünün, oranının, vergiyi doğuran olayın, ödenme zamanının kanunla sınırlarının çizilmesi ile kalmamakta, bunların üstünde, kanunla belirlenen bu unsurlara göre verginin tarh ve tahsilinin kanuna mütenasip olarak gerçekleştirilmesini, yürütülmesini de bir talimat olarak koymaktadır. Başka bir deyişle, verginin kanuniliği ilkesi, vergilerin kanunlara yaraşır şekilde alınmasını da kapsamaktadır⁵⁴⁴.

VUK'nun m.3'nin 3. fıkrasındaki "*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağını*" öngören ve "*vergilendirmede gerçeklik ilkesi*"nin somut ifadesi olan bu hüküm, hukuk uygulamacısına bir yandan vergilemede somut maddi olayın gerçek boyutunu esas

⁵⁴² Şükrü Karatepe, "İdarenin Takdir Yetkisi", **Türk İdare Dergisi**, Yıl: 63, Sayı: 392, Eylül 1991, s.109.

⁵⁴³ Gerçek, "Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu", s. 30.

⁵⁴⁴ Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVI, Sayı:1-4, 1979, s. 151.

alma olanağı verirken diğer yandan somut maddi olayı değiştirmeme görevi yüklemektedir⁵⁴⁵.

Anayasanın m. 138'nin 1. fıkrasına göre; "*Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler.*" hükmünü öngörmüş; "vicdani kanaat"i nasıl karar verecekleri hususunda saymış ise de, vergi kuralının uygulanma aşamasında hakim yine gücünü anayasadan alan bir ilke olan vergilerin kanuniliği prensibini dikkate alarak, şahsının vermiş olduğu karardan dolayı ortaya çıkan hukuku değil, yasama kudretince konulmuş kuralı uygulamak mecburiyetindedir. Bu sınırlar içerisinde hakime vergi kurallarını uygulaması aşamasında düşen görev yalnızca yasama organınca konmuş hukuk kurallarını yorumlamaktan ibaret olmaktadır⁵⁴⁶.

2.2.2.3.3. Hukukun Temel İlkelerine Aykırılık

İdarenin, takdir yetkisini genel hukuk ilkelerine aykırı olarak kullandığı takdirde, yine takdir yetkisini hukuka aykırı bir şekilde kullandığından söz edilir⁵⁴⁷.AYM'de mükellef haklarına yönelik vermiş olduğu kararlarda bu hususlar belirtilmiştir."Kamuyararı"⁵⁴⁸, "ve hizmet gerekleri", "eşitlik", "denge ve hakkaniyet"⁵⁴⁹,

⁵⁴⁵ Mustafa Akkaya, "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergileme İlkeleri Karşısındaki Konumu", (Ed. Billur Yaltı), **Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 2 Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Beta Basım, İstanbul, 2014, s.34.

⁵⁴⁶ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 72.

⁵⁴⁷ Çağlayan, s. 196.

⁵⁴⁸ Anayasa Mahkemesi, 2013 yılında almış olduğu bir kararında;

"Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru incelemesinde açıkça temelden yoksun veya keyfi olduğu anlaşılmadıkça yetkili kamu organlarının kamu yararının tespiti konusundaki takdirine müdahale etmemektedir."

"Anayasa'nın 35. maddesine göre kişilerin mülkiyetleri ancak kanunla öngörülmüş usullerle ve kamu yararı gereği, karşılığı ödenmek suretiyle ellerinden alınabilir."

demek suretiyle "kamu yararı"nın önemini belirtmiştir. (Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 19/12/2013 tarih ve B. No: 2013/817 numaralı Mehmet Erdoğan ve Diğerleri kararı, , §.36, 37, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/d6dfc986-309c-4d48-8e96-83a0d65fca5b?wordsOnly=False> (30.06.2020)).

Anayasa Mahkemesi'nin 2014 yılında almış olduğu bir başka kararında;

"Vergi borçlarının ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve bu kapsamda gerekli ve uygun araçların seçilmesinde kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu anlamda meşru amaç değerlendirmesinde de benzer şekilde genişliğin uygulayıcılara tanınması gerekmektedir. Örneğin, kişilerin kamuya olan borçlarının tahsili için yapılan yasal düzenlemelerden olan borcunu süresi içinde ödememesi nedeniyle borcun tahsili amacıyla yapılan haciz uygulaması ve haczedilen varlığın satılarak borcun tahsilinin kısmen veya tamamen sağlanmasında kamu yararı olduğu ve meşru bir amaç taşıdığından kuşkusuz olduğu Anayasa Mahkemesi tarafından da kabul edilmiştir."

ifadesiyle "kamu yararı"nın bir kararın alınmasında ne kadar büyük öneme sahip olduğu vurgulanmıştır. (Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 05/04/2017 tarih ve B. No: 2014/10283 numaralı EM Export Dış Ticaret A.Ş. Başvurusu, §. 42, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Basvurular/tr/pdf/2014-10283.pdf> (30.06.2020)).

⁵⁴⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 2014 yılında vermiş olduğu Türkiye İş Bankası Başvurusu kararında;

"Anayasaya göre mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin mutlaka kanuna dayanması gerekmektedir ve bu kanun hükmünün "açık" olması gerekmektedir. Çelişik

“haklı bir neden”⁵⁵⁰, gibi genel hukuk ilkelerine aykırılık sebebiyle gerçekleştirilen işlemler hukuka aykırı olarak kabul edilmektedir.

2.2.2.3.3.1. Yerindelik ve Ölçülülük İlkelerine Aykırılık

İdarenin eylem, işlem veya ihmali dolayısıyla ortaya çıkan bir uyuşmazlığın giderilmesinde kullanılan çözüm aracı olan yargı yolunun denetiminde, idarenin tavır ve davranışının hukuken uygun olup olmadığı meselesi ile ilgilenilmektedir. İdarenin tavır ve davranışının isabetli olup olmadığının denetimi, yargı denetiminin dışında kalmaktadır. Yargının önlerine gelen davada dosyanın kanunlara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin yanı sıra, yerindelik denetimini icra etmesi, yargının idareye karışması, politikasını belirlemesi, yasama, yürütme ve halka karşı sorumluluğu bulunmayan hakimın idarenin yerini alması anlamına gelmektedir⁵⁵¹.

Bu nedenle yerindelik denetimi, takdir yetkisinin kanunlara uygunluk denetimine tabi tutulmayan kısmıdır. Fakat gerçekte, “yerindelik alanı” ve “takdir yetkisinin alanı” birbirine yakın ve hatta anlamdaş olarak kullanıldıkları için, hukuka uygunluk denetimiyle yerindelik denetimini birbirinden ayırmak çok zordur⁵⁵².

Bu sebeple takdir yetkisi –yerindelik denetimi- hukuka uygunluk denetiminin birlikte değerlendirilmesi, bu hususta belli bir paydada buluşulması, her olayın

İçtihadın yargı kararları ile mükellef aleyhine yorumu, başvuru açısından öngörülebilirlik ilkesini zedelemektedir ki, vergilendirme işlemine ilişkin vergilendirme döneminden çok sonra mahkemelerce yapılan bu yöndeki bir yorumun geçmişe etkili bir şekilde uygulanması dolayısıyla ortaya çıkacak sonuçlara bireylerin katlanmasını beklemek hakkaniyete uygun olmayacaktır.”

şeklinde vermiş olduğu içtihat hakkaniyetin ne denli önemli olduğunu vurgulamaktadır. (Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 12/11/2014 tarih ve B. No: 2014/6192 numaralı Türkiye İş Bankası Kararı, §.58, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/0313c34c-be4d-4211-aed8-ab3d8ae3b9f2?wordsOnly=False> (30.06.2020).

⁵⁵⁰ Anayasa Mahkemesi, 1991 yılında almış olduğu bir iptal kararında ayrımcılık yasağı ve yasa önünde eşitlik ilkesini bir arada düzenlerken “haklı neden”in de ne olduğunu açıklamıştır. Anayasa Mahkemesi, 06.06.1991, 35/13, R.G.T. 27.10.1994, RG.no.220494 numaralı kararında (Bkz. Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12, s. 85.) “Anayasa Mahkemesi eşitliği; aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların değişik kurallara tabi tutulması biçiminde formüle ederken, aynı durumda olanların -eşit olanların- haklı nedene dayanarak farklı kurallara tabi tutulmasını da eşitliğe aykırı bulmaz. Altı çizilmesi gereken iki kavram; “aynı”lığın ya da “farklı”lığın ölçüsü “hukuksal durum” olurken, “farklı hukuksal durum”un ölçüsü de “haklı neden”dir.” (Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2009, s. 53.). Anayasa Mahkemesine göre, kamu yararı ya da haklı nedenin, “anlaşılabilir”, “amaçla ilgili”, “makul ve adil” olması gerekir. (Sibel İncoğlu, “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 18, yıl: 2001, s. 51.

⁵⁵¹ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargısı**, s.20.

⁵⁵² Gerçek, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, s. 31.

niteliklerini hesaba katmakla mümkündür. Bu aynı zamanda şu anlama gelmektedir; yönetimin verdiği kararın yönetsel yargı denetimine bağlı olup olmadığı, kısaca yargı organının denetimi konusunda çizdiği alanın sınırı yine yargı organının kendisi tarafından belirlenecektir⁵⁵³.

Danıştay'ın vermiş olduğu kararlara göre de yerindelik denetimi ile takdir yetkisi arasında çok kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. Bu sebeple Danıştay pek çok hükmünde “açık hata ve açık takdir hatası”, “kamu yararı ve kamu hizmetlerinin gerekleri”, “keyfilik”, “nesnel yerindelik” ve “ölçülülük” gibi prensiplere dayanarak yerindelik bölgesini ve bununla ilişkili olarak da takdir yetkisine karışmaktadır. Danıştay yerindeliği bir alan olarak değil, takdir yetkisinin en az denetlendiği bir türü olarak görmektedir⁵⁵⁴.

Aslında kanunla yasaklanan yerindelik denetimi, temel hak ve özgürlükler ile idarenin kolluk alanı söz konusu olduğunda kaçınılmaz olmaktadır. Özellikle kolluğun sınırlandırma ve önleme başvururken seçtiği araç, gereç ve usullerin gerekli, amaca ulaşmaya elverişli ve son olarak ihlal ile dengeli olup olmadığının denetlenmesi yerindelik denetiminden başka bir şey değildir. Burada, adil bir karar için elverişlilik, gereklilik ve orantılılık unsurlarıyla ölçülülük ilkesi uygulanmak zorundadır. İdarenin buradaki takdir yetkisinin yerindeliği ölçülülük ilkesi ile denetlenmektedir ve bu denetim adaletin tesisi için kaçınılmaz bir gerekliliktir⁵⁵⁵.

Bu anlamda ölçülülük ilkesi, idarenin kamu yararı amacıyla aldığı tedbirler ile temel hak ve özgürlüklerin korunması arasında denge kurmaya çalışır. İdari tedbirler, ölçülü olmalı, aşırıya kaçmamalı ve yöneldiği amacın gerçekleşmesi için gerekli olanla yetinmelidir. Müdahaleler, bundan etkilenen kişilerin katlanabileceği ölçüde olmalıdır. Kamu düzenini sağlamak için engellenmek istenen tehlike ile temel hak ve özgürlükler arasında bulunması gereken denge ve ölçüye öncelikle uyması gereken yasama organı olmakla birlikte, ilkeye yalnızca yasama organının uyması yeterli olmaz. Bu nedenle, ilkenin, bireyin günlük hayatında devamlı olarak karşısına çıkan ve hayatına tesir eden idarenin bütün faaliyetlerine hâkim olması gerekir⁵⁵⁶.

⁵⁵³ Sevtap Yokuş, “Yönetsel Yargının Takdir Yetkisi Üzerindeki Denetiminin Kapsamı ve Sınırları”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 72, Sayı: 2, Haziran 1998, s. 317.

⁵⁵⁴ Gerçek, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, s. 31.

⁵⁵⁵ Oğurlu, s.111.

⁵⁵⁶ Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 59.

Yönetim hukukunun yönetsel işleyici etkili ve verimli kılmak amacının yanı sıra bir başka temel amacı da “bireyin korunması”dır. Bireyin en çok incelendiği yönetsel alanlardan biri de kolluk işlerinin yanı sıra “vergi” işlemleridir⁵⁵⁷.

2.3. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜMÜNDE MÜKELLEF HAKLARININ KORUNMASI YOLLARI

Vergi uyuşmazlığının çözüm yolları Türk Vergi Yargısındaki seçimlik yollar olarak idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yolları olarak iki ana başlıkta ele alınmıştır.

2.3.1. İdari Çözüm Yolları

Vergi anlaşmazlıklarının kuşkusuz en mühim çözüm yolu, anlaşmazlığın uyuşmazlık konumuna getirilmesi yoluyla yargı mercileri vasıtasıyla çözüm bulması olup, yargı organlarına müracaat hakkı ilk olarak Anayasa olmak üzere iç hukuk ve uluslararası hukuk yolunda muhafaza altına alınmıştır. Fakat her ihtilafın yargı organları aracılığı ile çözümü, ilkin yargının var olan iş yükünü arttıracak, ihtilafın taraflarında yer alan kişilerden birinin tamamen veya bir miktar talep etmediği bir durumla karşı karşıya kalmasına sebebiyet verecektir. Bu sebeple vergi ödevlileri ile bu yetkiye haiz olan ve sahip olduğu kudretle yetkiler kullanan kamu idareleri arasındaki husumeti yargı organlarına nakletmeden de sorunu gidermeyi hedefleyen yollar ihdas edilmiştir⁵⁵⁸.

Türk Mali Yargı Sisteminde vergi ödevlilerinin yargı yoluna başvurmada önce seçimlik idari yolları; uzlaşma, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah ve cezalarda indirimdir.

⁵⁵⁷ Tekin Akıllıoğlu, “Yönetsel Yargı ve Denetiminin Etkinliği”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:23, Sayı: 1, Mart 1990, s. 5.

⁵⁵⁸ Yıldırım Taylar, “Vergi Hukukunda Vergi Hatası Anlaşmazlığı-Hukuki Uyuşmazlıkların Ayırımı: Transit Taşımacılıkta Katma Değer Vergisi İstisnası Perspektifinden Değerlendirme Ve Öneriler”, **İzmir Barosu Dergisi**, Yıl:81, Sayı: 2, Mayıs 2016, s.118.

2.3.1.1. Uzlaşma

Uzlaşma tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mükellef tarafından tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulması ya da uzlaşmaya çağırılması durumunda, eğer vergi ya da vergiye bağlı ceza hakkında uzlaşma vuku bulursa, bu karar üzerine yargı yoluna gidilemez. VUK'da konuyla ilgili net bir yargı bulunmamakla beraber, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin m. 17'nin 2. fıkrasında; "Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz." hükmü yer almaktadır.

Ancak aksi bir durumda, yani tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi veya vuku bulmaması durumunda, aslında hâlâ kesinleşmiş ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem söz konusu olmadığından yargı yoluna başvurulması düşünülemez. Bunun için öncelikle mükellefin beyanına yönelik inceleme raporunun kendisine tebliğ edilmesi gerekir. Ayrıca, mükellef tarafından uzlaşma isteminin önincelemeden kabul edilmemesi durumuna karşı da yargı yoluna müracaat edilebilmektedir. Fakat tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememesi veya vuku bulmaması halinde idare tarafından tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için vergi ya da ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmesi halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya müracaat edilmesi olası değildir⁵⁵⁹.

VUK'nun Üçüncü Bölümü'nün Ek m. 7'nin 3. fıkrası gereği; *"tarhiyat sonrası uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz"*. hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin 2. fıkrası hükmüne göre; *"Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır"*. Kesin hüküm ve etkisi bakımından tartışılabilir olan bu hüküm, uzlaşma yoluna başvurulmasının yargı yoluna başvurulmasına önceliğini göstermektedir⁵⁶⁰.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi veya vaki olmaması durumunda vergi ödevlisi yargı yolunu kullanabilmektedir. Uzlaşmaya başvurma dava açma süresini durdurma

⁵⁵⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 47.

⁵⁶⁰ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 48.

ya da kesme işlevine haiz değildir. Uzlaşmanın gerçekleşmediği ya da vuku bulmadığına ait belgenin tebliğ tarihinde⁵⁶¹;

- dava açma süresinin sona ermesine on beş günden fazla bir süre varsa, bu süre içinde;

- dava açma süresi sona ermişse, tutanağın tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde;

- dava açma süresinin sona ermesine on beş günden az bir süre kalmışsa, kalan sürenin on beş güne tamamlanması suretiyle davanın açılması mümkündür.

Uzlaşma komisyonu, vergi ödevlisinin yapmış olduğu uzlaşma talebini şekle aykırı olduğu ya da zaman aşımına uğradığı sebebiyle reddederse, genel dava süresi içerisinde olmak kaydıyla dava açılabilir. Çünkü uzlaşma komisyonunun bütün kararları, kamu gücüne dayalı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerdendir. Bu tür işlemlere karşı açılacak olan davaların vergi mahkemesine götürülmesi gerekir. Çünkü bir verginin tarh, tebliğ, tahakkuku ve tahsili amacıyla yapılan işlemlere karşı başvurulmuş davalara bakma görevi vergi mahkemelerine aittir, buna karşılık tarh, tahakkuktan ayrılabilir nitelikte olup, davaya konu oluşturabilecek vergiye ilişkin idari işlemler hakkında açılacak davaların idare mahkemesinde görülmesini kabul etmek, kanunun sistem ve amacıyla bağdaşmaz. Ancak, bu dava salınan vergi ve kesilen cezanın tahsilini kendiliğinden durdurmaz⁵⁶².

2.3.1.2. Hata Düzeltme

Vergi ödevlileri tarafından uyuşmazlıkların giderilebilmesi için başvurulabilecek seçimlik idari yollardan ikincisi vergi hatalarında düzeltmedir. Hata düzeltme vergilendirme sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözülebilmesi gayesiyle VUK'da düzenlenmiş bir diğer yönetsel süreçtir. VUK'nun m. 116 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiş kanun hükümleri vergi hatalarını konu alan hükümleri içermektedir. VUK m. 116'de "*Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım maddesinden sonra ilgili sakatlık türleri m. 117'de "hesap hataları" ve m. 118' "vergilendirme hataları" başlıklarında düzenlenmektedir⁵⁶³.

⁵⁶¹ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 48.

⁵⁶² Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 48.

⁵⁶³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **Vergi Hukuku**, s. 173.

VUK'nun m. 121'e göre, hem vergi hem de cezalar açısından düzeltmenin gerçekleştirilebilmesi kanunda iki şekilde ele alınmıştır. Birincisi bu hatanın vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilmesidir. İkinci yol ise, vergi ödevlisinin başvurusuyla düzeltmenin yapılmasıdır. Vergi dairesi yaptığı re'sen düzeltmede ilgili vergi hatasının açık ve mutlak olması şartını gözetir ve bu şartların gerçekleşmesi halinde düzeltmeyi kendiliğinden yapar. Vergi yönetimince yapılan bu düzeltmeler yönetimin kendi iç denetimi ile ortaya çıkar. Aleyhine düzeltme yapılan vergi ödevlilerinin gerçekleştirilmiş olan bu işleme karşı dava açma hakkı saklıdır.

Vergi ödevlisinin dava açma süresi içerisinde uzlaşma talebinde bulunması dava açma süresini durdurmaktadır. Hataların düzeltilmesinde idari yollarda çözüm bulamayan vergi ödevlileri uyuşmazlıkların giderilebilmesi için dava yoluna da başvurabilirler.

Dava açma süresi geçtikten sonra, fakat düzeltme zamanaşımı süresi içinde hata düzeltme yoluna başvurulması halinde, vergi dairesinin olumsuz cevabı üzerine yargı yoluna başvurulamamaktadır. Çünkü vergi dairesinin olumsuz cevabı kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşımaktadır. Vergi dairesinin olumsuz cevabı üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına (il özel idaresi vergileri için Valiliğe; belediye vergileri için Belediye Başkanlığı'na) başvurulması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı'nın, bu başvuruyu reddetmesi halinde, bu olumsuz cevaba karşı yargı yoluna gidilebilmektedir. Ancak, açılan bu davada sadece vergilendirme işleminde vergi hatası olup olmadığı incelenebilecektir⁵⁶⁴.

2.3.1.3. Pişmanlık ve İslah

Genel itibariyle beyan esasına dayalı olan Türk Vergi Hukuku Sisteminde vergi ödevlileri, amme alacaklarının ödenmesi sürecinde borcu meydana getiren vergi matrahını noksan beyan etmekte ya da hiç beyan etmeyerek devlet için alacağın eksik toplanmasına sebebiyet vermektedirler. Vergi ödevlilerinin bu gibi vergi kaçırmaya yönelik davranışları bir takım yaptırımlarla karşılaşmalarına neden olabilmektedir. Vergi ödevlilerinin vergi kaybına zemin hazırlayan bu eylemleri neticesinde sonradan hissettikleri pişmanlığın kanuni sonuçların ortaya çıkmasını engelleyebilmek adına verdikleri pişmanlık beyannameleri pişmanlık ve ıslah müessesesinin temelini oluşturur. Pişmanlık ve ıslah VUK'nun 4. Kitabının 3. Kısımında düzenlenmiştir. Buna göre,

⁵⁶⁴ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 48.

VUK'un m. 371'de; "*Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezası gerektiren fiiller ve bunların işlenişine iştirak edenler kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber verilerse aşağıda belirtilen kayıt ve şartlarda vergi ziyai cezası kesilmez*" ifadesi ile hüküm altına alınmıştır⁵⁶⁵.

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanabilmek adına gereken koşulları sağlanmasına karşın, yükümlünün bu müesseseden yararlanmasının önüne geçilmesi halinde, vergi yönetimi ile yükümlü arasında cereyan eden uyuşmazlık yargı mercilerine taşınabilmektedir ⁵⁶⁶.

2.3.1.4. Cezalarda İndirim

Vergi cezalarının ödeme dışındaki yöntemlerle ortadan kaldırılmasının bir yolu da mükellefin idareyle anlaşarak cezada indirim talebinde bulunmasıdır. 213 sayılı VUK'nun m. 376'de "cezalarda indirim" başlığı altında yapılan düzenlemede mükellef veya vergi sorumlularının yanlışlıkla veya bilmeyerek vergi ziyasına neden olmaları durumunda, iyi niyetin sonucu bağlamında ortaya konulan çözüm önerisi olan cezalarda indirim müessesesi, mükellef ile idarenin arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan çözümünü sağlamaktadır⁵⁶⁷. Ancak vergi yükümlüsünün cezalarda indirimle birlikte aynı zamanda yargı organlarına da başvurmaları muhtemel değildir⁵⁶⁸.

2.3.2. Yargısal Çözüm Yolları

Hukuk devleti toplumda belli yasaların ve bunlara kaynak olan diğer sosyal normların hakim olduğu ve bu kurallar içinde fertlerin ve idari yapı olarak Devletin yer aldığı bir yasama biçimidir. Bu düzende fertlerin de, Devletin de yasalara uygun hareketi ancak yargısal denetimle gözetlenir. Dolayısıyla ne fertlerin, ne de idarenin kanunlara aykırı işlemleri yargısal denetimin dışında kalmamalıdır. Yargısal denetim

⁵⁶⁵ İsmail Işık ve Selimhan Topaç, "Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:300, Ağustos 2006, s.71; İmren Peker Kılıçer ve Erkan Kılıçer, "Pişmanlık ve Islah Kurumunun Vergi Planlaması Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 423, Kasım 2016, s.63.

⁵⁶⁶ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 50.

⁵⁶⁷ Mustafa Korkmaz, "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 333, Haziran 2016, s. 14.

⁵⁶⁸ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 50.

ise gene hukuk düzenleri içinde, her toplumun kendi kendine kurup geliştirdiği yargı organları tarafından yerine getirilir⁵⁶⁹.

Yönetimin eylem ve işlemleri hususunda “hukuk devleti ilkesi”ni meydana getiren en mühim iki niteliği, yönetimin kanuna ve adalete olan sadakati ve finansal mesuliyetidir. Bunu oluşturan bir başka unsur da yönetimin hukuksal denetimidir. Bu anlamıyla vergi yargısı ister bağımsız bir yargı kolu olsun, isterse de idari yargının bir alt dalı olsun, yönetimin aşikâr olan bir bölgede gerçekleştirmiş olduğu eylem veya işlemlerinin kontrolünü gerçekleştirdiğinden, “hukuk devleti” düzeninde görevi olan bir yetki alanını oluşturur⁵⁷⁰.

Yargı denetimi, vergi ihtilaflarının ortadan kaldırılabilmesi yöntemlerinin tamamlayıcısı, ya da seçeneği olarak, ihtilafların uyuşmazlık şekline dönüşerek yargıya intikal etmesi sonucunda dava süjesi haline gelmesi yoluyla mutlak sonuca ulaşılmasını içeren bir usuldür. Vergi ihtilaflarının idari aşamada çözüm yöntemleri ile kıyaslandığında, yargı denetimi, muhtevası itibariyle daha geniş bir perspektifi kapsamaktadır. Bunun sebebi, yargı denetiminin idarenin gerçekleştirmiş olduğu objektif düzenleyici işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimini de kapsamasıdır. Ancak bununla birlikte, Türk Vergi Yargı Sisteminin özü, sadece vergi ihtilaflarının giderilmesinde yalnızca şahsa yönelik yapılmış özel/bireysel işlemler için başvuru yolu olabilmesidir⁵⁷¹.

2.3.2.1. İdari Yargı Yolu

Kanunların vermiş olduğu yetkiye dayanarak devletin kişilerden üstün tutulması, bireylerin hangi düzey ve aşamada olursa olsun yönetimin karar alma sürecinde demokratik yollardan ve hukuksal olarak katılabilme olanağını imkansız hale getirmektedir. Bu denli güçlü kılınmış, korunmakta olan ve her yaptığı da varsayım olarak “hukuka uygun” kabul edilen idare üzerindeki denetimin her ne kadar “siyasal denetim” şeklinde idarenin kendi kendini denetlemesi gibi etkisi bireysel olarak daha az hissedilen çözüm yolları mevcutken, bireylerin ve toplulukların idare karşısında daha etkin korunmasını sağlayan yol “yargısal korunma”dır⁵⁷².

Yargı işlevi, belirli kişiler ve olaylar ile konusu somut hukuksal durumlara ilişkin bir sorunun gözlemlenmesi ve bir karara bağlanarak çözümlenmesi olduğuna göre,

⁵⁶⁹ Kocahanoğlu, s. 17.

⁵⁷⁰ Kumrulu, s.153.

⁵⁷¹ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 146.

⁵⁷² İl Han Özay, **Günlükte Yönetim**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002, s.15-16.

bu bir gözlem ve belirleme faaliyetidir. Bu anlamda da gerçekten hukuk yaratmaz, ancak hukuksal durum ve ilişkileri saptar. Bu nedenle idari yargı düzeninin temel işlevi, bireyi idare karşısında korumak ve hukuk düzenini muhafaza edebilmektir⁵⁷³.

Ceza hukukuna göre yalnızca gerçek kişiler cezalandırılabilirken, idari bir eylem veya işlem sonucunda ortaya çıkabilecek yaptırımın muhatabı tüzel kişiler de olabilmektedir. Aynı zamanda, idari yaptırımlarda suçun manevi unsuru aranmamaktadır. Eylemin yapılması ya da işlemin gerçekleştirilmesi yaptırımın uygulanması için yeterlidir⁵⁷⁴.

Vergi mükelleflerinin, idarinin eylem, işlem veya ihmalden kaynaklanarak haklarının zedelendiğini düşünmeleri durumunda başvuracakları yargı yolu idari yargı içerisinde yer alan vergi mahkemeleri, BİM ve Danıştay'dır. İdari yargının mevcudiyet sebebi, sübjektif hak ihlallerinin ortadan kaldırılmasıyla beraber aynı zamanda, yönetimin gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin işleyen ve yaygın bir şekilde adalete yaraşır bir biçimde denetiminin gerçekleştirilmesinin sağlanmasıdır⁵⁷⁵. Anayasa'nın m. 2'de "Türkiye Cumhuriyetinin Hukuk Devleti" olduğu belirtilmiştir. Hukuk devletinin işleyişinde idarenin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin ve nihayetinde idarenin hukuka bağlılığının yapısal denetiminin iptal davaları vasıtasıyla gerçekleştiği belirtilmektedir. İdare hukuku alanında dava türlerinden bir diğeri ise tam yargı davasıdır. Tam yargı davasında, idare hukukunun sınırları içerisinde "ihlal" edilmiş bir hakkın eski durumuna döndürülmesi ya da uğranılan hasarın giderilmesi amaçlanmaktadır. Tam yargı davalarına bir anlamda Özel Hukuktaki benzerlerinden esinlenerek "edim davaları" da denilebilmektedir.⁵⁷⁶

2577 sayılı İYUK'un "İptal ve Tam yargı Davaları" başlığını taşıyan m. 12'ne göre;

İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay'a ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı

⁵⁷³ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku**, 2. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019, s. 6.

⁵⁷⁴ Oğurlu, s. 113-114.

⁵⁷⁵ Cafer Ergen, **İdari Yargı Davaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 133.

⁵⁷⁶ Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, s. 289; Zehra Odkaymaz, Ümit Kaymak ve İsmail Ercan, **İdari Yargı**, 9. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 168; Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 158.

davası açabilirler. Bu halde de ilgililerin 11 nci madde uyarınca idareye başvurma hakları saklıdır⁵⁷⁷.

hükmüne yer vermiştir. Bu madde hükmüne istinaden hukuka aykırı olarak gerçekleştirilmiş işlemler sebebiyle ilgililerin hem iptal davası hem de tam yargı davasını birlikte açabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

2.3.2.1.1. Vergi Yargısı Yolu

Vergi yargısında açıklığa kavuşturulması icap eden uyuşmazlıklar, vergilendirme sürecinde yapılan işlemlerle bu sürecin sağlıklı yerine getirilmemesi iddiasıyla idare tarafından gerçekleştirilen ceza kesme işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Bundan başka vergi yargılamasında açıklığa kavuşturulacak bir diğer konu, vergi yükümlülerinin vergilendirme hususundaki yönetimin düzenlemelerinin hukuken geçerli olan kurallara veya hukukun genel kaidelerine uygun olmadığını/aykırı düştüğünü iddia etmelerinden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıklardır⁵⁷⁸.

Bu nedenle vergi yargısının, uyuşmazlığın tarafları arasındaki çıkar dengesini oluşturmaya ya da muhafaza etmeye yönelik bir yargı dalı olduğunu söylemek mümkündür. Vergi yargısı kanunlarca üstün olan idareye karşı vergi ödevlisini korumaktadır. Bununla beraber vergi hukuku bu yargı kolu vasıtasıyla yönetimin hukuka aykırı işlemlerini kontrol ederek çıkarlar dengesini muhafaza etmeye çalışmaktadır⁵⁷⁹.

Vergi kanunlarının Anayasa uygunluğunun iptal davası veya itiraz yoluyla denetimi Anayasa Mahkemesi'nin görev ve yetki kapsamında olduğundan, vergi yargısı mercilerinin bu manada bir anayasaya uygunluk denetimi gerçekleştirmeleri olası değildir. Ancak, görülmekte olan bir davada belli bir vergi kanunu hükmünün Anayasaya aykırı olduğu kanaatine ulaşan vergi yargısı organının, kendiliğinden veya davacı vergi mükellefinin iddiasını kayda değer bulması halinde, konuyu itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine intikal ettirmesi mümkündür. Böylece, vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargı denetimi hususunda vergi yargısının belli bir fonksiyonu bulunmaktadır⁵⁸⁰.

⁵⁷⁷ İYUK m. 12.

⁵⁷⁸ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 147.

⁵⁷⁹ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 147.

⁵⁸⁰ Yusuf Karakoç, "Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 13, 1996, s. 252.

2.3.2.1.1.1. Vergi Yargısı Organları

Türk Vergi Hukukunda ihtilafların çıkış yolu için sulhçu bir bakış açısı olan seçimlik idari yolların yanında düzenlenmiş ikincil usul “yargısal çözüm yolu” şeklinde isimlendirilmektedir. Barışçıl özellikteki yönetsel çözüm sürecinin aksine yargısal çözüm sürecinde taraflar arasında “çekişme” yargı merciinin vereceği karar ile nihayete erer. Vergi yargısı bir taraftan ihtilafların giderilmesini sağlayan, bununla beraber yönetimin yargısal denetimini sağlama yoluyla hukuk devleti ilkesinin bir zorunluluğu olarak vergilendirme işlemlerinin kanunlara uygunluğuna aracı olan sübjektif işlemler açısından verginin kanuniliği niteliğini geçerli kılmaktadır. Bununla beraber vergi yargısı bu esas gerçekleştirmesi gereken işlevin yanında görüş ve yorum vasıtasıyla vergi hukukun gelişimine katkı sağlamaktadır⁵⁸¹.

Vergi kanunlarının sayısının çok olması ve iktisadi hayatın devamlı değişimi sonucu, bu kanunların sık sık değiştirilmesi gerek mükellefler ve gerekse vergi idaresi tarafından, önemli hatalara sebep olmaktadır. Diğer taraftan, vergi memurlarının kanunları dar manada yorumlamaları suretiyle, hem mesuliyetten kaçmak ve hem de devlete daha fazla gelir temin etmek istemeleri ve bazı mükelleflerin de daha az vergi vermek veya hiç vergi vermemek istemeleri sonucunda, yasama organının arzu ettiği vergi adaletini gerçekleştirmek çok güçleşmektedir. Hatta vergi idaresinin ve mükelleflerin bu hatalı davranışları vergi adaletini gerçekleştirmek şöyle dursun, yeni yeni adaletsizlikler ortaya çıkarmaktadır. İşte, Modern Hukuk Devletinde, vergilerin kanunlara uygunluğu prensibini gerçekleştirmek için, yükümlülerin ve vergi yönetiminin iddia ve itirazlarının bir yargı organınca tetkik edilerek karara bağlanması lazımdır. Böylece, bir yandan vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlaması veya mali zihniyetle dar anlamda yorumlaması, diğer taraftan mükelleflerin hatalı ve kasıtlı hareketleri vergi yargısı kararlarıyla önlenmiş olacaktır⁵⁸².

2.3.2.1.1.1.1. Vergi Mahkemeleri

2576 sayılı BİM, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un (BİMK) m. 2'nin 1. fıkrasına göre; “*vergi*

⁵⁸¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 173.

⁵⁸² Aksoy, **Vergi Yargısı Ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, s. 7.

uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak, Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur”.

Aynı kanunun m. 2'nin 3. fıkrası gereği; “*Vergi mahkemelerinin kaldırılmasına ve yargı çevrelerinin değiştirilmesine, Hakimler ve Savcılar (Yüksek) Kurulu yetkilidir. Bu kurul, İçişleri Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığının görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığınca yapılacak öneri üzerine, bu konuda karar verir*”. Kanunun aynı maddesinin 4. fıkrasına göre;

Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesinin faaliyet gösterdiği hallerde, özel kanunlarda başkaca hüküm bulunmadığı takdirde, ihtisaslaşmanın sağlanması amacıyla, gelen işlerin yoğunluğu ve niteliği dikkate alınarak, mahkemeler arasındaki iş bölümü Hakimler ve Savcılar (Yüksek) Kurulunca belirlenebilir. Bu kararların Resmi Gazetede yayınlanması ve mahkemelerin tevzi edilen davalara bakması zorunludur⁵⁸³.

hükümüne yer verilerek vergi mahkemelerinin nasıl kurulacağı, hangi konuda karar vereceği, aynı bölgede birden fazla mahkemenin bulunması halinde mahkemelerin nasıl kurulacağı hüküm altına alınmıştır.

BİMK'nun m. 4'ne göre; “*Vergi mahkemelerinde birer başkan ve yeteri kadar üye bulunmaktadır. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşmaktadır. Başkanın yokluğunda, kıdemli üye başkana vekalet etmektedir*”. denilerek vergi mahkemesinin teşkilatının nasıl oluştuğu belirtilmiştir.

Kanun maddesinde, vergi mahkemelerinin “bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşacağı” belirtilmişse de işin tatbikinde yargı organlarının çoğunlukla bir başkan ve iki üyeden meydana gelerek faaliyetlerini sürdürdükleri bilinmektedir⁵⁸⁴.

Genel itibariyle Danıştay'ın ilk derece yargı organı olarak bakması icap edenler hariç, arda kalan vergi ihtilaflarında ilk derece yargı organı olarak işi yürütme görev ve yetkisi vergi mahkemelerinin sorumluluğundadır. Nitekim bu durum 2575 sayılı Kanun'un m. 6'de şu şekilde hükme bağlanmıştır:

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- Yukarıda belirtilen konularda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulamasına ilişkin davaları,
- Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler⁵⁸⁵.

Kanunda sayılan uyuşmazlıklar için vergi mahkemeleri ilk derece mahkemedir. Bununla birlikte Danıştay'a kıyasla genel; ancak, idare mahkemelerine kıyasla özel

⁵⁸³ BİMK m. 2/4.

⁵⁸⁴ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 158.

⁵⁸⁵ DşK. m. 6.

vazifeli yargı organları olarak tesis edilmekte ve görevini icra etmektedir. Bu şekliyle, özel bütçeli yönetim organlarının, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve sosyal güvenlik kurumunun varidatlarına yönelik ihtilaflar, kendi özel kanunlarında bir hüküm bulunmaması durumunda, vergi mahkemelerinin iş alanı dışında kalmaktadır⁵⁸⁶.

2576 sayılı Kanun'un m.7'nin 2. fıkrası gereği vergi mahkemeleri, kural olarak, kurul halinde çalışmakla birlikte,

- Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tariflere ilişkin uyuşmazlıkları;

- Belirtilen konularda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkına Kanun'un uygulamasına ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanan ve toplam değeri yirmibeşbin Türk Lirasını aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenmektedir⁵⁸⁷.

2576 sayılı Kanun'un m. 7'nin 3. fıkrası gereği,

Bu tür davaların hakimler arasında dağılımına ilişkin esaslar, işlerde denge sağlanacak biçimde, mahkeme başkanı tarafından önceden tesbit edilir. Tek hakim tarafından çözümlenmesi gereken bir uyuşmazlığın vergi mahkemesi kurulu tarafından görevi dışında karara bağlaması, temyiz yoluna başvurulması halinde bozma nedeni kabul edilmektedir. Ancak, Kanunda açık hüküm bulunmaması halinde, böyle bir durumda verilen kararın sadece bu gerekçe ile bozulmasına karar verilmemelidir. Kurul halinde bakılması gereken bir davanın tek hakim tarafından karara bağlanması durumunda ise, mutlak bozma sebebi sayılması şarttır⁵⁸⁸.

2.3.2.1.1.1.2. Bölge İdare Mahkemeleri

2576 sayılı Kanun'un m. 2'nin 1 ve 2. fıkrası uyarınca; *"Bölge idare mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Kuruluştaki ve yargı çevrelerinin tespitinde Adalet Bakanlığı, İçişleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığının görüşünü alır"*. Kanun'un m. 2' 3. fıkrası gereğince; *"bu mahkemelerin kaldırılmasına ve yargı çevrelerinin değiştirilmesine, Hakimler ve Savcılar (Yüksek) Kurulu yetkilidir. Bu Kurul İçişleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığının görüşlerini alarak, Adalet Bakanlığınca yapılacak öneri üzerine bu konuda karar verir"*. hükmü ile BİM'nin nasıl kurulacağı belirlenmiştir.

⁵⁸⁶ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 159.

⁵⁸⁷ BİMK m. 7/2, "Ancak, tek hakimle çözümlenecek davalara ilişkin parasal sınırlar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tesbit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanır. Bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk Lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz (İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK).ek.m.1). 2020 yılı için bu miktar 53.000.-Türk Lirasıdır".

⁵⁸⁸ BİMK m. 7/3.

BİMK'nun m.3'nin 1-4. fıkralarınca; "Bölge idare mahkemeleri, başkanlık, başkanlar kurulu, daireler, bölge idare mahkemesi adalet komisyonu ve müdürlüklerden oluşur. Bölge idare mahkemelerinde biri idare diğer vergi olmak üzere en az iki daire bulunur. Gerekli hallerde dairelerin sayısı, Adalet Bakanlığının teklifi üzerine Hakimler ve Savcılar (Yüksek) Kurulunca artırılıp azaltılabilir. Dairelerde bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hakimler ve Savcılar (Yüksek) kurulunca atama yapılır". hüküm ile BİM'nin yapısı açıklanmıştır.

BİMK'nun m. 3'nin A bendinin a-c fıkralarında şu şekilde sayılmıştır;

- İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak;
- Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak;
- Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmakla görevlidir⁵⁸⁹.

İstinaf kurumu olarak tavsif edilen BİM'leri 20 Temmuz 2016 tarihinden itibaren işlevini gerçekleştirmeye başlamıştır. Bu tarihten şimdiye değin istinaf makamı olarak işlevini sürdürmekte olan BİM'ler şu şehirlerde bulunmaktadır; "Ankara, Erzurum, Gaziantep, İstanbul, İzmir, Konya ve Samsun"⁵⁹⁰.

Kanunda sayılan görevleri yerine getirmekle mesul olan BİM'lerinin, vergi yargılaması hukuku açısından ilk derece mahkemesi olarak gerçekleştirmesi gereken herhangi bir işlevi yer almamaktadır. Bu bağlamda, vergi yargılaması hukukunda direkt BİM'ne başvurulması olası değildir⁵⁹¹. İYUK'un m. 27'nin 7. fıkrasına göre; "*bölge idare mahkemeleri, yukarıda belirtilen görevler yanında idare ve vergi mahkemelerinin yürütmeyi durdurma taleplerine ilişkin olarak verdikleri kararları itiraz üzerine incelemektedir*".

BİM istinaf makamı olarak vergi mahkemelerinin kararlarının kanun yolu denetimini yapmakla görevlidir. BİM'lerinin İYUK'un m. 46'ıncı göre "*temyize açık olmayan kararları kesindir. Bölge idare mahkemelerinin konusu yüzbin Türk lirasını aşmayan vergi davalarına ilişkin kararları kesindir*"⁵⁹². Bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulması mümkün değildir.

⁵⁸⁹ BİMK m. 3/A (a-c).

⁵⁹⁰ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 163.

⁵⁹¹ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 163.

⁵⁹² İYUK m. 46'nin 2020 yılı için hesaplanan güncel miktarı 176.000 TL'dir.

2.3.2.1.1.1.3. Danıştay

Anayasanın m. 155'nde "*Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.*" hükmü yer almak suretiyle Danıştay Anayasa ile görevlendirilmiş "Yüksek İdare Mahkemesi", "danışma ve inceleme mercii" olarak tanımlanmıştır. Anayasa'nın bu hükmüne göre son derece yargı yeri olarak kabul edilen Danıştay'ın kuruluş kanunu 2575 sayılı Danıştay Kanunudur (DşK).

DşK'da 09/02/2011 tarihinde 6110 sayılı Kanun'un m. 1'de yapılan değişikliklerle Danıştay'ın daire sayısı, dairelerin görevleri yeniden belirlenmiştir. DşK'nun m. 13'nin 1. fıkrasına göre;

Danıştay, dokuzu dava, biri İdari daire olmak üzere, on daireden oluşmaktadır. Dokuz dava dairesinden dördü (üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu) vergi davalarına ilişkin olarak Bölge İdare Mahkemelerinin istinaf incelemesi sonucunda verdiği kararlar hakkında yapılan temyiz başvurularını incelemek ve karara bağlamakla görevlidir⁵⁹³.

Danıştay'ın dava daireleri dışında, "VDDK ile İçtihatları Birleştirme Kurulu", vergi ihtilaflarının giderilebilmesinde vergi hukukunun geliştirilmesi bakımından bilhassa ciddi etkisi olmaktadır⁵⁹⁴.

Danıştay'ın 20 Temmuz 2016 tarihinde itibaren vergi hukukuna ilişkin ilk derece mahkemesi, üst derece mahkemesi ve görüş bildirim görevi bulunmaktadır. Danıştay Dava Dairelerin 3., 4., 7. ve 9. Daireleri vergi dava dairesi şeklinde görev almaktadır. Buna göre örneğin, idarenin aldığı ve yurt genelinde yerine getirilecek düzenleyici işlemlerin iptalinin isteminde Danıştay ilk derece mahkemesi şeklinde işlevini yerine getirmektedir. Bundan başka bazı özel vergi kanunları hükümleri (VUK.mükerrer m.49/a) gereğince Danıştay'da ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakılan davalar da vardır⁵⁹⁵. Bunların dışındaki başka davalarda Danıştay temyiz kurumu olarak görev alan üst derece mahkeme şeklinde görevini gerçekleştirmektedir. Temyiz görevini icra eden Danıştay, BİM'nin vermiş olduğu hükmün hukuk kurallarına ve usule yaraşır bir şekilde verilip verilmediğini soruşturmakla görevlidir. Bu işlevini

⁵⁹³ DşK m. 13/1.

⁵⁹⁴ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 164.

⁵⁹⁵ "Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıkları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi hükmü ile aynı Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tesbit ve resmi gazetede ilan eder. Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve ticaret borsaları birliği bu bedellere karşı resmi gazete ile ilanını izleyen onbeş gün içinde Danıştay'da dava açabilir". (vuk.mükerrer.m.49/a)

gerçekleştirirken, BİM’ce hükmedilmiş karardan sonra meydana gelen ve verilen kararı etkileyecek güncel maddi vakıaları da temyiz aşamasında göz önünde bulundurmaktadır⁵⁹⁶. Danıştay’ın vergi hukukuna ilişkin üçüncü görevi, DŞK’nun m. 42 gereğince, vergilerle ilgili kanunlar hazırlanırken tasarı aşamasında ve genel düzenleyici işlemlerin düzenlenmesi hususunda görüş bildirme görevi yer almaktadır.

Danıştay, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın kendisine temyiz edilmesi üzerine, ilk derece kararını onar, bozar, düzelterek onar ya da kısmen onama ve bozma kararı verir. Eğer Danıştay ilk derece vermiş olduğu kararı bozarsa, karar ilk derece mahkemesine geri gönderilir. İlk derece mahkemesi bozma kararına “uyabilir” ya da “ısrar” kararı verebilir. Eğer ilk derece mahkemesi kararında ısrar eder ve bu ısrar kararı ilgili tarafından temyiz edilirse, bu durumda dava VDDK’nca incelenir ve Kurul kararı olağan kanun yolundaki son aşamadır.

Danıştay’ın bir başka görevi İçtihatları birleştirme kararı vermesidir. Esas itibarıyla bu kararlar bir yargı muamelesi değildir, yani muayyen bir ihtilafı gidermezler. Fakat, hukuk kaidelerinin yurt genelinde yeknesak bir biçimde hayata geçirilmesi ve uygulamada dava dairelerinin kendi aralarında vermiş oldukları kararların yarattığı çelişkiyi giderebilmek için oluşturulmuş bir Kuruldur⁵⁹⁷.

2.3.2.1.1.2. Vergi Davasının Konusu ve Kapsamı

Vergi davasının süjesi, uyuşmazlığın giderilmesi başvurusunda bulunan vergi ödevlisinin, vergi yönetimi ile aralarında ortaya çıkan ihtilaf olup, başka bir ifadeyle davanın neye yöneldiğini işaret eder. İdari yargının bir alt kolu olan vergi yargısı da idari yargı türleri gibi iptal ve tam yargı davaları olarak iki şekilde tasnif edilebilir. Ancak vergi davaları özellikleri gereği çoğunlukla yönetimin yetki aşımı, şekil, sebep, konu ve amaç öğeleri açısından hukuka aykırılıklar olması nedeniyle haklarının zedelendiğini iddia edenlerce açılan iptal davaları ve görece daha az miktarda açılan, idarinin eylem ve işlemleri sebebiyle kişisel hakları etkilenenlerin açtıkları tam yargı davalarından oluşmaktadır⁵⁹⁸. Bu bağlamda vergi yargısının dava konusunu oluşturan

⁵⁹⁶ Serap Özmen, “Danıştay’ın Vergi Yargılamasındaki Rolü”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:278, Kasım 2011, s.114.

⁵⁹⁷ Mehmet Altundiş, “Hukuki Güvenlik İlkesi, **Yasama Dergisi**, Sayı:10, Eylül-Aralık 2008, s.80.

⁵⁹⁸ Mehmet Yüce, **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, s.413.

vergiler kanuna göre VUK ve Gümrük Kanunu hükümlerinin uygulamasından dolayı ortaya çıkan ihtilaflar olarak sıralanmaktadır⁵⁹⁹.

Kural olarak mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açmaları mümkün değilken bunun iki istisnası yer almaktadır. Vergilendirme ve inceleme dönemi itibarıyla ortaya çıkan uyuşmazlıklarda da değindiğimiz gibi mükellefin kendi beyanına karşı olası şüphelerinden dolayı ihtirazi kayıtla beyanname vermesi ve vergilendirme işlemlerinde vergi hatasının yer alması bu durumun istisnalarıdır.

Vergi davası, tarh-tahakkuk aşamasında VUK'nun m. 378'ne göre;

- *“verginin ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilmesi;*
- *vergi idaresince ceza kesilmesi;*
- *takdir ve tadilat komisyonu kararlarına dayanarak vergi salınması;*
- *ihirazî kayıtla beyanda bulunulması”*

hallerinde vergi davası açılabilmektedir. Ancak bu hallerde verginin tarh edilmiş, cezanın kesilmiş, komisyon kararına vergi salınmış, vergi kesintisi yapanlarca hak sahiplerine ödemenin gerçekleştirilmiş olması veya ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir.

Tahsil aşamasında ise,

- Teminat istenilmesi,
- tahakkuka ve/veya ihtiyatî tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulanması,
- ödeme emri tebliğ edilmesi,
- haciz uygulanması ve/ya da malların paraya çevrilmesi,
- tecil ve/veya terkin taleplerinin reddedilmesi⁶⁰⁰

işlemlerine karşı dava açılması mümkündür.

Vergi davasının açılmasıyla ulaşılmak istenen gaye; işlemin iptal edilmesi, vergi daha önceden ödenmişse, o verginin iptalinin gerçekleşmesi, ihtiyati haciz veya haciz işlemi gerçekleştirilmişse bunların feshedilmesi gibi konulardır⁶⁰¹.

Vergi yargılaması hukukunda, açıklanan bu durumlar haricinde, hatalı beyanda bulunulmuş olması; vergilendirme işlemlerinde gerçekleşmiş olan hatanın düzeltilmesi isteminin reddi üzerine yapılan şikayet başvurusunun reddedilmesi; uzlaşmanın sağlanamamış olması dolayısıyla da dava açmak mümkündür⁶⁰².

⁵⁹⁹ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 174.

⁶⁰⁰ VUK m. 378.

⁶⁰¹ Mehmet Yüce, **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, s.413; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 174.

⁶⁰² Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 176.

2.3.2.1.1.3. Yargı Kararlarına Karşı Kanun Yolları

Yargı organı hükmünü verdikten sonra, hükmünü geri almamakta, değişiklik yapmamakta, tekrar farklı bir hüküm vermemektedir. Taraflardan birinin iddiasına göre ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararın ihtilafı gidermediği iddiası ancak bir üst derece mahkemeye başvurmakla mümkün hale gelmektedir. Fakat üst derece yargı organı bunu re'sen inceleyememektedir. Üst derece mahkemesinin incelemeyi gerçekleştirebilmesi için davaya taraf olanlardan ve uyuşmazlığın giderilmediğini iddia edenlerden biri ya da her ikisi tarafından ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararın hukuka aykırı olduğu savını ileri sürerek kararın denetiminin gerçekleştirilmesi isteminde bulunması gerekir. Bu nedenle, diğer yargılama hukuku branşlarındaki gibi, vergi yargılaması hukukunda da ilk derece yargı organlarının vermiş olduğu kararlarının, gerekçesi ne olursa olsun, yapılmış hataların, usulsüzlükleri, yanlışlıkların giderilmesi, hukuk devleti ilkesine uygunluğunun sağlanması gayesiyle bir üst yargı kurumunca incelenebilmesi için davacıya ve davalı idareye türlü hukuki usul kabul edilmektedir. Bu usuller öğretide ve pozitif hukukta çoğunlukla kanun yolları olarak isimlendirilmektedir⁶⁰³. Başka bir deyişle kanun yolu; “*bir mahkeme ve hakimnin kararının, kararı veren mahkeme veya bir üst mahkeme tarafından kontrol edilmesidir*”. Kanun yolları olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olarak sınıflandırılmaktadır. Hukuken kesinleşmemiş yargı kararlarına karşı müracaat edilebilecek olan kanun yolları olağan, kesinleşmiş yargı kararlarına karşı müracaat edilecek kanun yollarına ise olağanüstü kanun yolları denilmektedir⁶⁰⁴.

2.3.2.1.1.3.1. Olağan Kanun Yolları

Mahkemelerin vermiş oldukları kararların kesinleşmesini önleyen üst derece mahkemelere başvuru yoluna olağan kanun yolları denmektedir. 28/06/2014 tarihli 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile idari yargı alanında yapılan düzenlemeler ile olağanüstü kanun yolları istinaf ve temyiz olarak ikili ayrıma tabi olmuştur.

⁶⁰³ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 305.

⁶⁰⁴ Ata Diliçikık, “İdari Yargıda Kanun Yolları Ve İstinaf Kanun Yolu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 438, Şubat 2018, s.8.

2.3.2.1.1.3.1.1. İstinaf

İstinaf da, bir kanun yolu olup, Türk Dil Kurumundaki ifadesiyle, “mahkemenin verdiği kararı kabul etmeyerek bir üst mahkemeye götürme” olarak tanımlanmıştır⁶⁰⁵. Hukuki manadaysa, ilk derece yargı organlarının hâlâ kesinleşmemiş nihai yargılarının maddi ve hukuki açılardan incelenerek hukuka muhalif hükümlerin ortadan kaldırılmasını mevzu yapan bir kanun usulüdür. Başka bir deyişle, “İstinaf kanun yolu ile hüküm bir üst mahkeme tarafından olay ve hukuki mesele yönünden tekrar (sistemin izin vermesi halinde yeni malzeme de kullanarak) incelenmektedir”⁶⁰⁶.

Olağan kanun yolu olan istinafin hedefi, somut vakada adaletli hüküm verilmesi, yargılama sürecinin hızlandırılması, hukukun gelişiminin sağlanması, yargı organları arasında görüş birliğinin sağlanabilmesidir⁶⁰⁷.

Bağımsız bir vergi yargısı değil, idari yargı içerisinde örgütlenme modeli tercihinde, eksenin mali anlaşmazlıklar kavramı üzerine oturtulmamış olmasının eksikliği ortaya çıkmış ve mali yargı idari yargı içerisinde hâkim olmuştur⁶⁰⁸.

6545 sayılı Kanun’un gerekçesinde de ifade edildiği gibi, Kanunun getirilmesinden önce, vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar üzerine dava dosyalarının %70’i Danıştay’da temyizen incelenmekteyken, %30’u BİM’de itirazın incelenmekteydi⁶⁰⁹. Bununla birlikte vergi mahkemelerinde açılan davalarda tek hakimle verilen dava dosyalarına istinaden yapılan itiraz incelemeleri BİM’de ortalama 673 günde (1 yıl 9 ay) sonlandırılmaktayken, vergi mahkemesinin kurul halinde vermiş olduğu kararlara karşı temyiz başvurusunun yapıldığı Danıştay’da bu süre ortalama 858 gün (2 yıl 4 ay) olduğu tespit edilmiştir. Yani bir dosyanın dava açılmaya başlamasından son işlemin gerçekleştiği nihai tarihe kadar geçirdiği ortalama gün sayısı 818 gündür (2 yıl 2ay)⁶¹⁰. Bu sürenin makul olup olmadığı ya da uzun olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışmaları uzun yıllar tartışıldıktan sonra, Danıştay’da biriken dosya sayısının azaltılması hedefini gerçekleştirebilmek adına

⁶⁰⁵ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=tdk.gts.5a928c4ec271e1.10054132 (25.02.2018).

⁶⁰⁶ Gül Üstün, “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Deneme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:22, Sayı:2, Yıl:2016, s. 15.

⁶⁰⁷ Mustafa Uzun, “Vergi Yargısında Yeni Bir Kanun Yolu: İstinaf”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 397, Eylül 2014, s. 68.

⁶⁰⁸ Nihal Saban, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000, s. 30.

⁶⁰⁹ Ersin Nazal ve Begüm Solak Ekler, “Vergide İstinaf Ne Zaman, Neden Ve Nasıl?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 284, Ağustos 2016, İnternet Erişim: <http://uye.yaklasim.com/magazinecontent.aspx?id=28878&aranankey=istinaf> (25.02.2018).

⁶¹⁰ Saban, **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği**, s.95.

istinaf yolu Danıştay'ın iş yükünü yaklaşık %80 azaltma ve Danıştay'ın daha çok içtihat yaratma görevinin artırılması gayesi ile getirilmiştir. Böylelikle, yeni şekliyle fazlaca dosya istinaf merci olan BİM'de hızlıca görülecek ve böylece bir kısmı istinaf aşamasında elenecek ve kesin hükme bağlanacak; temyiz yolu açık olan bir kısım karar ise Danıştay'a intikal edecek ve karara bağlanacaktır. Bunun sonucunda içtihat hukuku zamanla meyvelerini vermeye başlayacaktır⁶¹¹.

6545 sayılı Kanun'la yapılan düzenlemelerle 28/06/2014 tarihi itibarıyla idari yargı sistemine, dolayısıyla da vergi yargılama sistemine istinaf müessesesi yasal olarak getirilmiştir. Ancak alt yapının tamamlanması için geçiş dönemi öngörülmüştür. Alt yapı, bölge idare mahkemelerinin üzerine bina edilecektir. Daha açık ifadeyle Bölge İdare Mahkemeleri, "Bölge İstinaf Mahkemeleri'ne" dönüştürülecektir⁶¹².

6545 sayılı Kanun ile itiraz kanun usulü feshedilerek yerine istinaf kanun usulü kabul edilmiş ve idari yargılama sürecinde ikili yargılama sürecinden üçlü yargılama sistemine geçilmiştir. Bu kapsamda BİM'leri istinaf incelemelerini gerçekleştirmek üzere ikinci kademe yargı merci olarak yeniden yapılandırılmıştır. İstinaf kanun yolu ise kanunda belirtilen ve üst merci olarak temyize gitmesi gereken durumlar dışında genel kanun yolu olarak düzenlenmiştir⁶¹³. İdari yargı sisteminde istinaf düzenlemelerinin yapılması sonucunda üç aşamalı yargı sistemine geçilmesi ile birlikte Danıştay'ın iş yükünde önemli ölçüde azalma olacağı düşünülmüştür. Bu üç aşamalı yargılama süreci⁶¹⁴,

- a) İlk derece yargılama mahkemesi – vergi ve idare mahkemesi
- b) İkinci derece yargılama mahkemesi (İstinaf kanun yolu, maddi ve hukuki denetim) – Bölge İdare Mahkemeleri
- c) Üçüncü derece yargılama mahkemesi (Temyiz kanun yolu, hukuki denetim) – Danıştay⁶¹⁵,

şeklinde düzenlenmiş ve örgütlenmiştir.

İstinaf kanun yolunun uygulamaya girmesinin üç mühim sonucu ortaya çıkmıştır;

- 6545 sayılı Kanun öncesinde BİM'ce itiraz; Danıştay tarafından verilen temyiz kararlarına karşı, kararın tebliğ edilmesinden itibaren 15 gün içerisinde, bir

⁶¹¹ Ersin Nazalı ve Begüm Solak Ekler, "Vergide İstinaf Ne Zaman, Neden Ve Nasıl?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 284, Ağustos 2016, İnternet Erişim: <http://uye.yaklasim.com/magazinecontent.aspx?id=28878&aranankey=istinaf> (25.02.2018).

⁶¹² Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal, "Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi Ve Muhtemel Sorunlar" **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 3 Sayı:1, Nisan 2016, s.11.

⁶¹³ Ersin Kaplan, "İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu: İstinaf" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 396, Ağustos 2014, s. 178.

⁶¹⁴ Diliçikık, "İdari Yargıda Kanun Yolları Ve İstinaf Kanun Yolu", **Vergi Dünyası Dergisi**, s.10.

⁶¹⁵ Diliçikık, "İdari Yargıda Kanun Yolları Ve İstinaf Kanun Yolu", **Vergi Dünyası Dergisi**, s.10.

kere başvuru ve incelemesinin kanunda sayılan gerekçelerle çerçevelendiği kararın düzeltilmesi kanun yolu uygulamadan kaldırılmıştır. Burada belirtmekte fayda gördüğümüz husus; vergi uyuşmazlıklarının AYM'de bireysel başvuru sebebi olarak saydığımız örneklerde bu yoldan bahsedilmesinin nedeni AYM'ne bireysel başvurunun Eylül 2012'den beri uygulanıyor olmasından kaynaklı 6545 sayılı Kanun öncesinde yapılmış bireysel başvuruların varlığıdır.

- Vergi mahkemesinin meblağı 2020 yılı için 7.000 TL'nin altında olan davalar için ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararın kesin olması ve istinaf ya da başka bir kanun yoluna müracaat edememesidir.
- BİM'nin 2020 yılı için 176.000 TL'nin altında olan istinaf kararlarının kesin olması ve bu kararların temyize müracaatının mümkün olmamasıdır.

BİM'lerinin evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, hukuki ve maddi denetim yapma yetkisi ve görevi olduğuna ilişkin hüküm korunmuştur. BİM, istinaf başvuruları hakkında verdiği kararında vergi mahkemesinin yargısını hukuka yaraşır bulması halinde istinaf başvurusunun reddini hükmeder ve karardaki maddi hataların giderilmesi olasıysa vacip düzeltmeyi gerçekleştirerek yine aynı hükmü verir⁶¹⁶.

BİM, ilk derece mahkemesinin hükmünü hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile vergi mahkemesinin kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi için esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir. Bu durumda BİM, istinaf başvurusunun yerinde olduğunu vergi mahkemesinin kararında isabet olmadığı hakkındaki kararı üzerine ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinin yerine geçerek yargılama yapar ve hüküm verir. Vergi mahkemesi kararı kaldırılmasıyla birlikte vergi uyuşmazlığı hakkında ilk derece mahkemesinde verilen karar hükümsüz olup BİM kararına göre işlem tesis edilmesi gerekecektir⁶¹⁷.

Sürecin işleyişi aşağıdaki biçimde olacaktır;

- Öncelikle her türlü vergi uyuşmazlığıyla ilgili ilk derece mahkemesi sıfatıyla vergi mahkemesine dava açılacaktır.
- Birinci olarak tutarı 7.000 TL'ye kadar olan davalar vergi mahkemesince karar bağlanacaktır.

⁶¹⁶ Yeliz Neslihan Akın, "6545 Sayılı Kanun Değişiklikleri Sonrasında Vergi Yargısı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:329, Şubat 2016, s. 189.

⁶¹⁷ Emre Akın, "Vergi Yargısında Yeni Bir Kanun Yolu Olan İstinaf Müessesesinin Gecikme Faizine Etkisinin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 408, Ağustos 2015, s. 143.

- İkinci olarak tutarı 7.000 TL'yi aşan davalar, vergi mahkemesi kararından sonra 30 gün içinde Bölge İdare (İstinaf) Mahkemesi'ne istinaf yoluyla götürülecektir. Bölge İdare Mahkemesi, 176.000 TL'ye (2020 yılı için) kadar olan davalarda kesin karar verecektir. İYUK'nun m. 45'ne göre ivedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamayacağı belirtilmiştir. 6545 sayılı kanun ile 2577 sayılı Kanun'a eklenen m. 20/A idari yargılama sistemimize "ivedi" usulünü getirmiş olup hangi tür uyuşmazlıklarda bu usulün uygulanacağı hüküm altına alınmıştır⁶¹⁸. İdari sistemimize 2565 sayılı Kanun değişikliği ile giren bu madde hükmüne bakıldığında vergi davaları alanına giren bir durum bulunmadığından bu usul, vergi davalarında uygulanmayacaktır.
- Üçüncü olarak Bölge İdare (İstinaf) Mahkemesi'nin istinaf başvurusu üzere 176.000 TL'nin (2020 yılı için) üzerindeki davalar için verdiği istinaf kararları ise 30 gün içinde Danıştay'da temyiz başvurusuna konu edilecektir. Danıştay bu tutarın üzerindeki uyuşmazlıklarla ilgili kesin kararını verecektir.
- 176.000 TL'yi (2020 yılı için) aşan istinaf mahkemesi kararları temyize götürülebilirken bu tutarın altında kalan kararların temyiz incelemesi mümkün olmamaktadır⁶¹⁹.

BİM prensip olarak, davanın taraflarının iddia ve savunmalarını yazılı olarak alır ve tarafların ileri sürdükleri savları ve bunları doğrulamak için ortaya koymuş oldukları delilleri araştırmak yoluyla davayı bağlar. Fakat istinaf müracaatı yapan taraf duruşma yapılmasını isterse, BİM'nin bu doğrultuda hüküm vermesi halinde duruşma yapılmaktadır. Benzer biçimde BİM bizzatı de duruşma yapılması hükmüne de varabilir. Bu halde mahkeme dava dosyasındaki emarelerle beraber duruşma anında ifadeleri de göz önünde bulundurarak hüküm verecektir⁶²⁰.

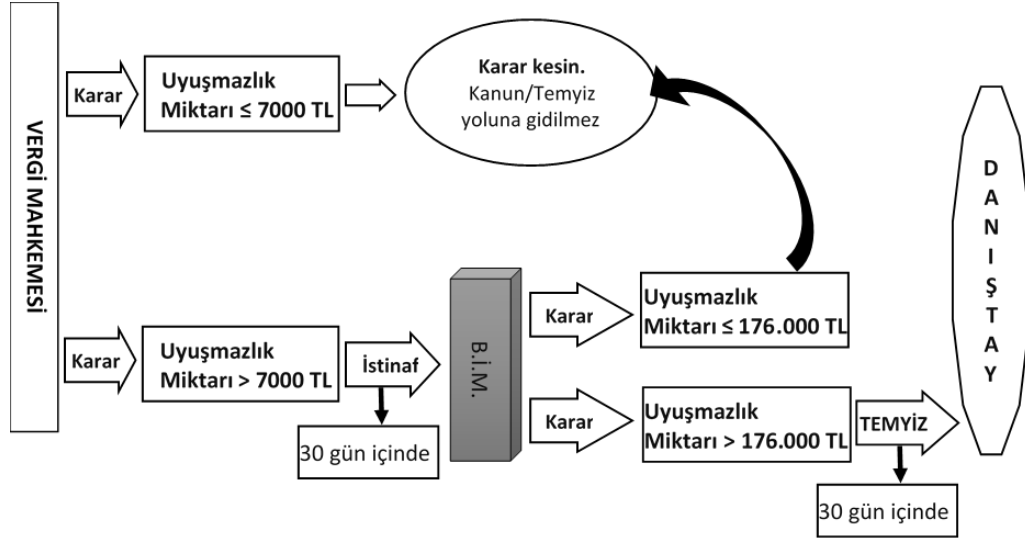
⁶¹⁸ Kanunda belirtilen ivedi yargılama usulüne tabi uyuşmazlıklar şunlardır:

- 1) İhaleden yasaklama kararları hariç ihale işlemleri,
- 2) Acele kamulaştırma işlemleri
- 3) Özelleştirme yüksek kurulu kararları,
- 4) 2634 sayılı turizmi teşvik kanunu uyarınca yapılan satış, tahsis ve kiralama işlemleri,
- 5) 2872 sayılı çevre kanunu uyarınca, idari yaptırım kararları hariç çevresel etki değerlendirmesi sonucu alınan kararlar,
- 6) 6306 sayılı afet riski altındaki alanların dönüştürülmesi hakkında kanun uyarınca alınan bakanlar kurulu kararları

⁶¹⁹ Akın, s.143.

⁶²⁰ Mehmet Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2014, s. 127.

Şekil 1: Yargı Organlarında Uyuşmazlıkların İşleyiş Süreci



Kaynak: Mehmet Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2014, s. 127.

2.3.2.1.1.3.1.2. Temyiz

Sözlük anlamı ile temyiz; “Mahkemelerce verilen kararın kanun ve usul yönünden incelenmesini sağlayan yasal yol”dur⁶²¹. Temyiz, ilk derece mahkemesince hükmedilmiş ve davanın tarafları açısından yerinde olmadığı iddia edilen nihai hükmün, usul ve hukuk açısından kabul edilebilirliği yönünden Danıştay tarafından incelenmesine yarayan bir olağan kanun yoludur. 6545 sayılı Kanun’un uygulamaya girmesinden itibaren BİM’nin istinaf yolu ile vermiş oldukları kararların belli bir tutarı aşanlarına yönelik taraflarca yapılan başvurularda verilen yargı kararının hukuka yaraşır şekilde verilip verilmediği ve usul kurallarına uyulup uyulmadığına ilişkin tespitler temyiz yoluyla gerçekleştirilmektedir. Bu anlamda temyiz yoluyla tekrar bir yargılama gerçekleştirilmemektedir. Yani temyiz kurumu olan Danıştay önlerine gelen dava dosyasındaki maddi olayları yeniden incelemeyiz. Bir başka ifadeyle, istinafta BİM uyuşmazlık konusu olayı yargılamaktayken, temyizde Danıştay mahkeme kararını yargılamaktadır⁶²².

İYUK’nun m. 46’nin 1. fıkrasına göre;

Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin ilgili maddede sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay’da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir. Bu çerçevede Danıştay’da temyize gidilebilecek davalar;

⁶²¹ <https://sozluk.gov.tr/> (02.08.2020).

⁶²² Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, s. 128.

- Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları,
- Konusu 2020 yılı için 176.000 TL'nı aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalardır⁶²³.

Danıştay'ın temyiz kararı sonucu vermiş olduğu kararlara karşı bir kez daha temyiz isteminde bulunulamaz. Fakat kararın açıklanması ya da daha önce yapılan hataların düzeltilmesine yönelik istemin üzerine hükmedilen karar ile hükmün değiştirilmesi ya da yeni bir karar verilmesi durumunda, bu kararın bildirildiği tarihten itibaren süresi içinde temyiz usulüne başvurulması mümkündür⁶²⁴.

Danıştay'da temyiz yoluna gitmek ilk derece mahkemesinin kararının yürütülmesini durdurmaz. Eğer kararın yürütülmesinin durdurulması talep ediliyorsa bunun bildirilmesi gerekmektedir. Koşulların uygun olması durumunda Danıştay yürütmeyi durdurma kararı verebilir.

Temyize ancak davanın tarafı olan kişiler müracaat edebilmektedir. Taraflar ayrı ayrı temyizde bulunabileceği gibi, her iki tarafta ayrı ayrı uyuşmazlığın kendileri açısından giderilemediğini yani hâlâ menfaatlerinin bulunduğunu iddia ederek temyize müracaat ederek kararın bozulmasını talep edebilirler⁶²⁵.

Danıştay, temyiz talebi üzerine istinaf mahkemesi ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay dava dairesinin verdiği nihai kararları yalnızca hukuka uygunluk bakımından inceleme konusu yapar. Bu nedenle temyiz incelemesinde daha önce istinaf mahkemesi tarafından incelenen vakıalar tekrar inceleme konusu yapılamaz. Temyiz yoluyla Danıştay dava konusu işlem konusunda hüküm mahkemesinin verdiği kararların hukuka uygunluğunu denetler⁶²⁶.

İYUK'nun m. 49'nin 1. fıkrasına göre; Danıştay'da yapılan temyiz incelemesi üç açıdan yapılır:

- *“Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış mı?”*
- *Hukuka aykırı karar verilmiş mi?*
- *Usul hükümlerine uyulmuş mu?”*

Danıştay tarafından gerçekleştirilen temyiz incelemesi neticesinde, “onama” veya “bozma” biçiminde iki tip hüküm verilir. Bununla beraber zaman zaman “gerekçesini değiştirerek onama” veya “düzeltilerek onama” zaman zaman da

⁶²³ İYUK m. 46/1.

⁶²⁴ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 325.

⁶²⁵ Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 325.

⁶²⁶ Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, s. 130.

“kısmen onama ve kısmen bozma” biçiminde hüküm verilebilir. Değiştirerek veya düzeltilerek onama da onama hükmündedir⁶²⁷.

İYUK’nın m. 50 gereğince;

Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. Bu karar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır. Onaylanan kısım için tahsil işlemleri sürdürülmeye devam eder. Bölge İdare Mahkemesi kendisine gelen bozmaya ilişkin Danıştay kararının bozulan kısımları (tamamı bozulmuşsa tamamı) için öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir. Bölge idare mahkemesi yapılan yargılama sonucunda ya Danıştay’ın bozma kararına “uygun” ya da aksi yönde “ısrar” kararı verebilir⁶²⁸.

İYUK’nun m. 50’nin 2. fıkrasına göre; “*Bölge idare mahkemesi Danıştay dairesinin bozma kararına uyarsa, dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir*”. Bu durumda BİM, tekrar yargılama yapmak suretiyle bozma kararı istikametinde yeni bir hüküm verir. Bu hüküm doğrultusunda haklarında yeni bir karar verilmesi sebebiyle tarafların temyiz usulüne müracaat etmeleri mümkündür. İYUK’nun m. 50’nin 4. fıkrası gereği; “*Danıştay’ın bozma kararına uyulduğu taktirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır*”. Bu halde Danıştay’ın bozma kararına yaraşır şekilde verilmiş olan mahkeme hükmünü onaması umulur⁶²⁹.

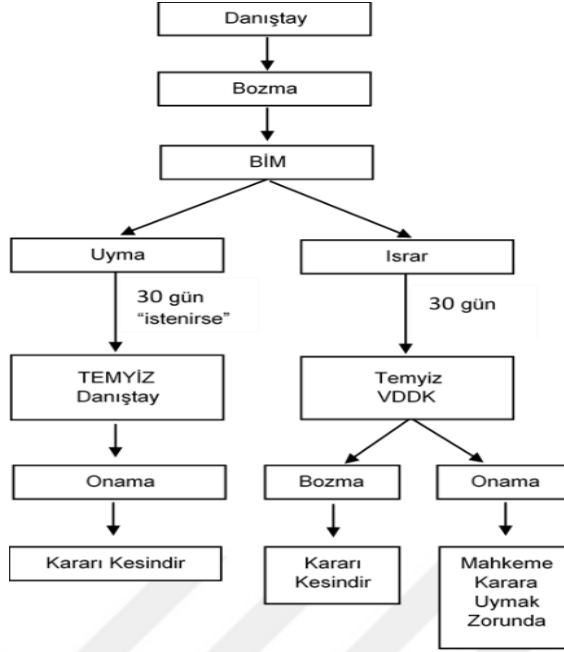
BİM Danıştay dava dairesinin vermiş olduğu bozma hükmüne uymaz ve kendi verdiği ilk kararında “ısrar” ederse, BİM’nin verdiği ilk karar kesinleşmiş olur. Ancak BİM’nin vermiş olduğu bu ısrar kararı karşısında davanın taraflarından biri kararın kendisinin aleyhinde olduğu iddiasında ısrar kararının kendisine bildirilmesinden itibaren 30 gün içerisinde temyiz müracaatında bulunabilir. Ancak bu durumda temyiz Danıştaya değil VDDK’na yapılır. VDDK kendisine gelen dosyayı inceler. İnceleme neticesinde vergi mahkemesinin kararını yerinde görürse, vergi mahkemesinin hükmünü onar ve böylelikle BİM’nin hükmü kesinleşmiş olur. Şayet VDDK BİM’nin hükmünü yerinde bulmaz, Danıştay dairesinin bozma kararını akla yatkın bulursa, vergi mahkemesinin hükmünü bozar. VDDK verdiği hüküm kesindir ve uyulması zorunludur. Bu karara karşılık BİM daha fazla direnmesi mümkün değildir.

⁶²⁷ Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, s. 131.

⁶²⁸ İYUK m. 50.

⁶²⁹ Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, s. 132.

Şekil 2: Vergi Uyuşmazlıklarının Danıştay Aşamasında İşleyiş Süreci



Kaynak: Mehmet Yüce, “6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargılamasında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyişi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 399, Kasım 2014, s.12.

2.3.2.1.1.3.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Olağan kanun yollarındaki yargı organlarının hükmetmiş oldukları kesin kararların katileşmiş yargılara karşı varlığı kabul edilmiş kanun yollarıysa “olağanüstü kanun yolları” denmektedir. Kanun yoluna başvurmada amaç, yargılamanın bir üst kuruma iletilmesi ve biçimsel manada kesin hükmün önlenmesinin sağlanabilmesidir⁶³⁰.

2.3.2.1.1.3.2.1. Kanun Yararına Temyiz

İdari yargılama hukukunda geçerli olağanüstü bir kanun yolu olan “kanun yararına bozma” yolu, 2577 sayılı İYUK’un m. 51’inci düzenlenmiştir. Türkiye’de “vergi yargısı” bağımsız bir yargı düzeni olamayıp idari yargı kapsamında yer almaktadır. Bu çerçevede, İYUK’ta düzenlenmiş olan bu müessese, vergi yargılama hukuku açısından da geçerli bir olağanüstü kanun yoludur⁶³¹.

⁶³⁰ Yüce, “6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargılamasında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyişi”, s. 7.

⁶³¹ Mahmut Yüksel, “6545 Sayılı Kanun Işığında Vergi Yargılama Hukukunda Kanun Yararına Temyiz”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 328, Ocak 2016, s. 133.

Kanun yollarının şu ya da bu nedenle kullanılmamış veya kullanılamamış olması ve bu suretle kararın şekli anlamda kesinleşmesi sebebiyle, hukuk düzenindeki bozulmanın bir tür dokunulmazlık kazanması da mümkün ve muhtemeldir. İşte, hukuka aykırılık içeren yargı kararıyla bozulan hukuk düzeninin onarılması, olağan kanun yollarının işletilmemesi veya işletilememesi durumlarında, kanun yararına temyiz mercii ile sağlanmaktadır⁶³².

Kanun yarına temyiz; ilk derece yargı organınca hükmedilmiş fakat temyiz edilmemiş ve temyizen incelenmemiş ve kesinleşmiş olan hükümlerden özelliği bakımından uygulamada hukuka muhalif sonucu bulunanlar, ilgili bakanlıkların gerekli bulması halinde ya da re'sen Başsavcı aracılığıyla kanun yararına temyiz olunabilir. Temyiz talebi yerinde bulunduğu durumda karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma hükmü, öncesinde kesinleşmiş olan ilk derece mahkeme veya Danıştay'ın kararının hukuki sonuçlarını yok etmez⁶³³.

Kanun yararına temyiz, sonuçları itibariyle olağanüstü bir kanun usulü olmasına rağmen başka kanun yollarını çağrıştırmayan, kendine has bir yoldur. Bu noktada kanun yararına temyiz ile olağan kanun yolu niteliğindeki temyiz yolu arasındaki farkları şöylece sıralayabiliriz.

- Temyiz, ilk derece mahkemesinin nihai kararlarına karşı gidilen bir yoldur. Buna karşın kanun yararına temyiz başvurusu, kesinleşmiş kararlar aleyhine söz konusudur.
- İlk derece mahkemesi olarak görev yapmayan, istinaf mercii konumundaki bölge idare mahkemesi kararlarına karşı temyiz yolu kapalı olmasına rağmen kanun yararına temyiz yolu açıktır.
- Temyiz davalarında başvuru için belirli bir süre öngörülmesine karşılık, kanun yararına temyiz yolu için herhangi bir süre öngörülmemiştir.
- Temyiz, nihai karar aleyhine olan tarafın başvurduğu bir kanun yolu olmasına karşın, kanun yararına temyizde ilgili bakanlık veya Danıştay Başsavcısının gerek görmesi üzerine bu yola gidilebilmektedir.
- Temyiz yolunda temyiz merciinin kararı olay mahkemesinin kararını bozma ya da onama şeklinde olduğu için tarafların hukuki durumlarında değişiklik meydana getirmesine karşın, kanun yararına temyizde olay mahkemesinin kararlarının hukuki sonuçları değişmemektedir.
- Temyiz, olay mahkemelerinin kararlarının olabildiğince yeknesak ve yürürlükteki yasalara uygun olarak verilmesini sağlama işlevi görür. Temyiz aşamasından geçmeksizin kesinleşen kararlar, kimi zaman, içtihatlar topluluğu içerisinde yerini korurken, yürürlükteki hukuka da aykırı olmaya devam edebilecektir. Kendine özgü bir yol olan kanun yararına temyiz ise, hukuk âlemine hukuka aykırı içtihatların yerleşmesini engellemektedir⁶³⁴.

Bu noktada, kanun yararına temyiznin amacı, mevcut kanunlara uygun şekilde görüş birliğini temin etmek olduğundan, bu yolun tatbik edilmesi ile verilen hükümler,

⁶³² Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 353.

⁶³³ Diliçik, "İdari Yargıda Kanun Yolları Ve İstinaf Kanun Yolu", s.9.

⁶³⁴ Yüksel, s. 134.

kural olarak, yargının hukuki sonuçlarını feshetmez. Bu nedenle dayaya taraf olanlar kanun yararına temyiz müessesesinden faydalanamazlar. Kararın kesinleşmesinin akabinde, kesin kararın neticeleri hukuk sistemi içerisinde istikrarın devam ettirilebilmesi için muhafaza edilir. Kanun yararına bozma, temelinde yargı organlarının benzer kanunu ne şekilde uygulamaları gerektiğini göstermek amacıyla oluşturulmuştur. Kanun yararına temyiz ibaresi de özünü bu temel bakış açısından almaktadır. Bu özelliği sebebiyle kanun yararına temyiz olağanüstü bir kanun yoludur⁶³⁵.

2.3.2.1.1.3.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi

Hukuk devletin temel özelliği her türlü eylemin ülkede bulunan yasal düzenlemelere uygun bir şekilde gerçekleşmesidir. Eylemlerin yasal düzenlemelere uygunluğu denetimlerle veya sisteme yerleştirilen oto kontrol mekanizmalarıyla sağlanır. Diğer bir ifade ile yapılan işlemlerin yargı denetimine tabi tutulması hukuk devletin temel özelliğidir. Yargı sistemi bakımından hukuka uygunluğunun gerçekleştirilebilmesi için ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu hükümlerin denetlenmesi, yargı kararlarının üst yargı organlarıncı incelenmesi ve yargılamada vuku bulabilecek maddi soruna ilişkin edimsel hataların, kusurların ve hukuka aykırılıkların ortadan kaldırılmasına olanak sağlamaktadır⁶³⁶. Bu nedenle, yargılamanın gerçekleştirildiği esnada elde olmayan nedenler yüzünden yargılamanın neticesine tesir edebilecek bir takım belge ve bilgilerin yargılama nihayete erdirildikten sonra gün ışığına çıkması halinde, hukuka uygunluğun gerçekleştirilmesi için davanın taraflarına “Yargılamanın Yenilenmesi” hakkı verilmiştir. Yargılamanın yenilenmesi hakkı, ilk derece mahkemelerinin vermiş oldukları kararlara karşı olağanüstü kanun yollarından bir diğeridir⁶³⁷.

Danıştay, BİM ve vergi mahkemelerinin davanın esası için vermiş oldukları kesin hüküm özelliğindeki kararları yargılamanın yenilenmesine mevzuu olabilen kararlardır. Ancak, yargı organlarının “*ara kararları, delil tespiti, işlem den kaldırma, yürütmenin durdurulması, bilgi isteme, dilekçenin reddi, görev ve yetkiye ilişkin merci tayini*” gibi yargılamanın esasıyla ilgisi olmayan kararlar ve Danıştay’ın temyiz kurumu

⁶³⁵ Tahir Erdem, “Vergi Yargısında Kanun Yararına Bozma”, **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 315, Temmuz 2014, s. 8

⁶³⁶ Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.252.

⁶³⁷ Rifat Ortaç, “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 59, Kasım 1997, s.66.

olarak hükmetmiş olduğu bozma kararları da yargılamanın yenilenmesine mevzu olmazlar⁶³⁸.

İYUK'nun m. 53'e göre yargılamanın yenilenmesinin sebepleri şunlardır;

- Karardan sonra yeni bir belgenin ele geçmiş olması. Zorlayıcı sebepler dolayısıyla elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- Hükme esas olan belgenin sahteliğinin anlaşılması. Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş, ikrar olunmuş veya kişinin karar zamanında bundan haberi olmamış olması,
- Hükme esas alınan ilamın kesin bir hükümle kalkması. Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- Bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı rapor vermesi. Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- Lehine karar verilen kişinin hile kullanmış olması. Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- Yetkisiz Kimselerin Huzurunda Davanın Görülmesi. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- Davaya Bakması Yasak Olan Hakimin Hüküm Vermesi. Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- Çelişik Hükümlerin Var Olması. Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin İhlal Edilmiş Olması. Hükmün insan haklarına aykırılığı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması⁶³⁹.

İYUK'un 53/3. maddesi uyarınca yargılamanın yenilenmesi süresi,

- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde 10 yıl,
- Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması halinde 1 yıl,
- Diğer sebepler için altmış gündür⁶⁴⁰.

Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.

Bu süreler geçtikten sonra, yapılan yargılamanın yenilenmesi başvuruları ilk inceleme sonucunda süre aşımı nedeniyle reddedilir.

Yargılamanın yenilenmesi isteminin müracaatı kurallarına uygun şekilde hazırlanan dilekçe ile bağımsız olarak karara hükmetmiş olan mahkemeye menfaati

⁶³⁸ Murat Arslan, "Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 53, Nisan-Haziran 2004, s. 101; Mehmet Batun, "Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 205, Ocak 2010,

⁶³⁹ İYUK m. 53.

⁶⁴⁰ İYUK m. 53/3.

zedelenen kişi tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla menfaati zedelenmemiş ve dava sonucunda lehine sonuç çıkmış kişi yargılamanın yenilenmesini talep edemez⁶⁴¹.

Yapılan başvuru üzerine menfaatinin ihlal edildiğini iddia eden tarafın gerekçesi mahkeme tarafından uygun bulunursa, mahkeme davaya tekrar bakarak hüküm verir. Kararın yenilenmesi isteminde mahkemelerce iki tür karar verilmektedir. Birincisi mahkemenin eski kararı yerinde bulmasıdır. Bu durumda mahkemece verilen yeni hüküm eskisinin aynısı olduğundan istemi gerçekleştiren kişi için yeni bir hukuki durum ortaya çıkmaz. Ancak mahkemenin eski kararı kısmen ya da komple değiştirmesi durumunda istemi gerçekleştiren kişi için yeni bir hukuki durum mevzu bahis olur. Bu nedenle bu alınan yeni karar ilk derece mahkemesinin almış olduğu yeni bir karar niteliğinde olduğundan, bu karara karşı da davanın tarafları uyuşmazlık iddiası ile kanun yoluna gidebilir. Fakat aynı gerekçeyle ikinci kez yargılamanın yenilenmesi usulüne başvuramaz⁶⁴².

2.3.2.2. Diğer Yargı Yolu

İdari yargı yolu dışında diğer başvurulabilecek yargı yolları adli yargı yolu ve anayasa yargısı yolu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.3.2.2.1. Adli Yargı Yolu

Vergi ödevlilerinin, verginin zayi olmasına sebebiyet verecek eylem ve işlemlere karışmamalarını sağlayabilmek amacıyla kanun koyucu, vergi ödevlilerinin kanuna aykırı davranışları sonucunda ortaya çıkan suçları için maddi yaptırımlar, bazıları için ise hürriyeti bağlayıcı özellikte adli yaptırımlar öngörmüştür⁶⁴³.

VUK'nun m. 367'de düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunda soruşturma ve kovuşturmayla göre; Vergi müfettiş ve müfettiş yardımcıları yaptıkları incelemeler sırasında kişinin VUK'nun m. 359 ve 360'nde muharrer kaçakçılık ya da iştirak suçlarını saptadıklarında düzenledikleri vergi tekniği raporu ve buna dayanak oluşturan vergi suçu raporuna ilişkin değerlendirmelerini ilgili vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlığa bildirir. Bu kurumlar vasıtasıyla, keyfiliğin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

⁶⁴¹ Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s.255.

⁶⁴² Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s.255.

⁶⁴³ Ahmet Burçin Yereli, "Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:237, Mayıs 2001, s.113.

Ayrıca kaçakçılık eyleminin gerçekleştirildiğini farklı şekillerde öğrenen Cumhuriyet savcılığı derhal ilgili vergi dairesini bilgilendirerek inceleme gerçekleştirilmesini talep eder. Kamu davasının açılabilmesi için ilgili idarenin inceleme neticesinin Cumhuriyet Savcılığına haber verilmesi şarttır.

Suçun oluşabilmesi ve adli yargı da çözümlenebilmesi için yasa maddesindeki bu şartların/kovuşturmaların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Şartlar oluşmadıkça ihtilafın esasını çözmek olası olmaz. Bu sebeple savcı hazırlık tahkikatını yaparken eğer yapılan takibatın bir koşula bağlanmış olduğunu öğrenirse herhangi bir işlem yapmaz ve kovuşturma koşulunun ortaya çıkmasını bekler. Nihai soruşturmada yargı organı yargılama şartının gerçekleşmesi olasılığına göre “durma” ya da “düşme” kararı verecektir⁶⁴⁴.

2.3.2.2.2. Anayasa Yargısı: Bireysel Başvuru Yolu

Bireysel başvuru yolu Anayasa’nın m. 148’nin 3. fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre; *“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”*.

Madde hükmüne göre, öz yönünden başvuru her türlü hukuki uyumsuzluğu içinde barındırmaz, yalnızca anayasada güvenceye alınmış temel haklara yönelik ihlalin kamu gücü yüzünden ortaya çıkan bir ihlal olması şartı aranır⁶⁴⁵.

Temel hak ve özgürlüklerin etkin şekilde korunmasına yönelik olarak gelişmiş hukuk sistemlerinde uygulanmakta olan mühim müesseselerden biri olan anayasa şikayeti 2010 senesinde ülkemizde gerçekleştirilen Anayasa değişikliği paketi kapsamında “bireysel başvuru” ismiyle yeni bir yargısal korunma oluşumu olarak Anayasamızdaki yerini almıştır. Gerekli düzenlemelerin 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunla gerçekleştirilmesinin ardından, 23/09/2012 tarihinden itibaren uygulamaya girmiştir.

6216 sayılı Kanun’un m. 45’de de belirtildiği üzere AYM’ne bireysel başvuru için herhangi bir sınırlama bulunmamasına rağmen kanunda da belirtildiği üzere

⁶⁴⁴ Çavuş, s.171.

⁶⁴⁵ Ersin Nazalı, “Anayasa Mahkemesine Vergisel Yönlü Bireysel Başvuru Hakkının Olası Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:377, Ocak 2013, s.41.

anayasada yer alan temel hak ve özgürlüklerden yalnızca İHAS ve buna ilave ülkemizin kabul ettiği protokollerin sınırları içerisinde yer alan temel hakların kamu gücünün eylem, işlem veya ihmali sonucunda zedelenmesi iddiasıyla ortaya atılmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla, “*bireysel başvuruda, Anayasa ile İHAS’nin ortak kesişim alanı esas alınmıştır*”⁶⁴⁶. Genel itibariyle AİHS’le muhafaza altına alınan hakların sosyal haklar haricindeki temel hak ve özgürlükler olduğu ifade edilebilir⁶⁴⁷.

2.3.2.2.2.1. Bireysel Başvuru Kavramı

Avrupa hukukunda “Anayasa şikâyeti”⁶⁴⁸ olarak anılan “bireysel başvuru yolu” AYM’nin kanunların norm denetimi usulü olmayıp, mahkeme içtihatlarının hukuka mutabık olup olmadığını inceleyen bir usuldür⁶⁴⁹.

Anayasa’da, bireysel başvuruda “inceleme sınırı” gösterilmiştir. Bireysel başvuruda, kanun yolunda iktiza edilmesi lazım olan konularda inceleme yapılamaz. AYM’nin olağan ve olağanüstü kanun yollarında çözülmesi gereken bir anlaşmazlık için “*Yüksek Mahkeme kararının ispata, hukuki nitelendirmeye, tespit hükmüne ve hükmün fıkrasına etkide bulunulamamasıdır, bozulamamasıdır, yargı otoritesinin, uygulanmasının engellenememesidir*”⁶⁵⁰.

Bireysel başvuru, idarenin soyut kurallarının (yasama tasarrufu veya idarenin genel düzenleyici işlemlerinin) denetiminden çok, devletin kamu gücüne dayalı somut uygulamalarında Anayasa ve AİHS çerçevesinde muhafaza edilen hak ve özgürlüklere yönelik bir ihlalde bulunulması durumunda, bu durumun tespiti, telafisi ve tazminine yönelik getirilmiş bir haktır. Bu nedenle yapılan denetimin amacı düzenleme ya da kural koyma anlamındaki bir işlemin denetimi yerine, kamu gücü dolayısıyla gerçekleşen bir eylem ve işlem dolayısıyla gerçekleşen ihlalin giderilmesine yöneliktir⁶⁵¹.

⁶⁴⁶ Billur Yaltı, “Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:341, 2017, s. 10.

⁶⁴⁷ Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, s.11.

⁶⁴⁸ “Anayasa şikâyeti” ve “bireysel başvuru” arasında uygulamada bir farklılık bulunmaktadır. Bireysel başvuruyu kabul eden ülkelerin bir kısmında şahıslara da somut herhangi bir dava olmaksızın Anayasa Mahkemesi’ne direkt anayasaya aykırılık iddiasında bulunma hakkı verilebilmektedir. (bu anlamıyla yapılacak başvuruya *actio popularis* ya da yurttaş (vatandaş) şikâyeti ya da halk davası da denmektedir. Erdem, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu Ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı”, s. 85.) Bu anlamda bireysel başvuru yolu, “anayasa şikâyeti” özelliği göstermemektedir. Bu sebeple anayasa yargı sistemi ve Anayasa Mahkemesi’ne başvuru yolları dikkate alındığında, AY’nın m. 148’de oluşturulan bu yeni hakkın, “anayasa şikâyeti” olarak ifade edilmesi daha doğrudur”. Ece Göztepe, “Türkiye’de Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkının (Anayasa Şikâyeti) 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:95, 2011, s.14.

⁶⁴⁹ Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, s.11.

⁶⁵⁰ Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, s.11.

⁶⁵¹ Tahir Erdem, “Bireysel Başvuru Yolunda Geline Nokta Ve Vergi Hukukuna İlişkin Verilen Kararların Tahlili”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 313, Ekim 2014, s.78.

Anayasa yargısının son zamanlardaki meyili, “kanunların Anayasaya uygunluğunun denetiminden” “kanunların uygulanmasının denetimine” doğru bir hal almasına evrildiği gözlenmektedir. Diğer bir deyişle, anayasa yargısı “yasamanın denetlenmesi”yle kani olmayıp “yargının denetlenmesi”ne yönelmektedir⁶⁵².

Temel hak ve hürriyetlerin etkili şekilde muhafaza edilmesi akımı yaşıyan hukukta sadece hukuk sisteminin temelini oluşturan kuralların üst normlara uygunluğunun denetimini yetersiz görüp ancak denetim süzgecinden geçen bu kuralların sağlıklı şekilde işletilmesiyle anlam bulacağı ve hayat kazanacağı düşüncesine dayanmaktadır. Büyük ölçüde yasama tasarruflarıyla varlık kazanan hukuk kurallarının üst norm olarak Anayasa’ya uygunluğunun denetimi hukuk sisteminin korunması için önemli bir gerekliliktir. Bununla birlikte soyut kuralların uygulanma sürecinde kamu gücüne bağlı somut tasarruflara karşı da kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin garanti altına alınması ve kamu gücüne dayalı işlem ve eylemlerde Anayasa’ya uygunluğun sağlanması korunan hukuk sisteminin koruduğu alan açısından bir zorunluluktur. Bu kapsamda, soyut çerçeve ve somut uygulama arasında paralellik ve ahenk sağlanarak temel hak ve özgürlüklerin muhafazasında bir araç olan hukuk sisteminin Anayasa’ya uygunluk yönünden denetimiyle sağlanan soyut korumanın ötesinde asıl amaç olan temel hak ve özgürlüklerin kamu gücüne karşı somut ve eylemsel olarak korunması ideale de yaklaşılabılır⁶⁵³.

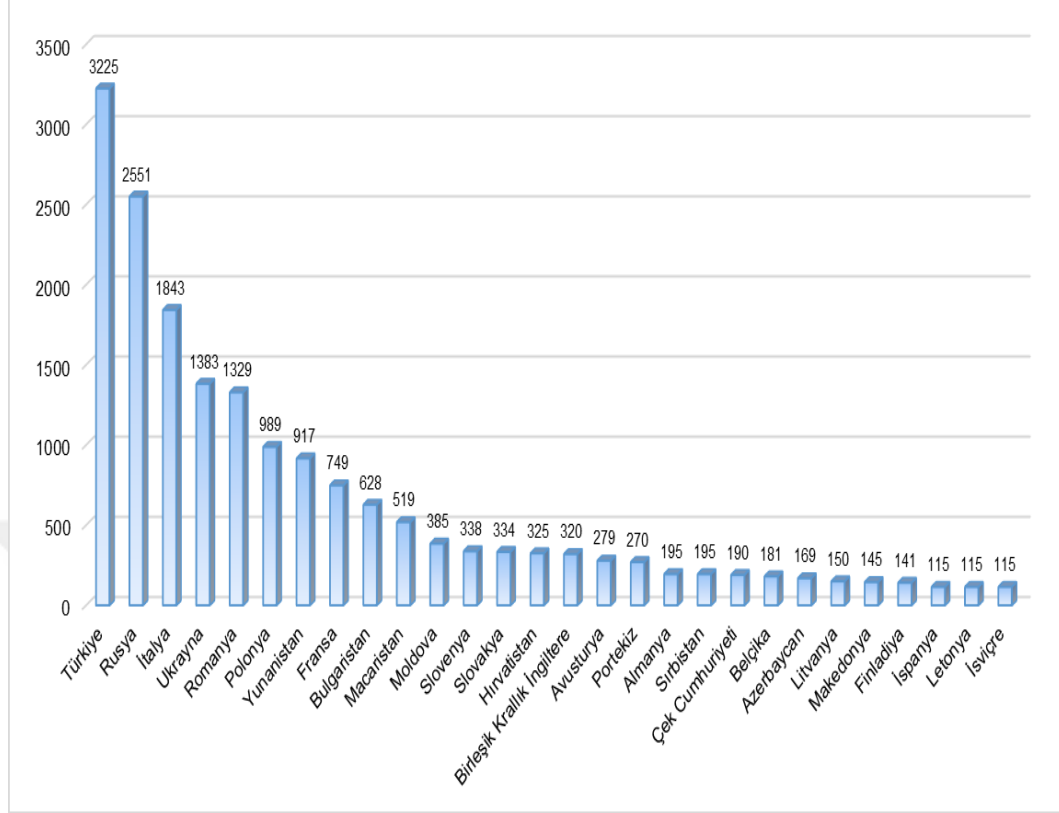
Temel hak ve özgürlüklere yönelik ihlallere müteallik bir referans olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne (AİHM) yapılan başvurular ve bu kapsamda aleyhimize sonuçlanan dava dosyası sayısı dikkate alındığında ülkemizde temel hak ve özgürlüklerin kamu gücüne karşı bir koruma eksikliğine maruz kalması gerçeğinin yanı sıra yukarıda bahsedilen soyut ve somut çerçeve arasında da bir yetersizlik olduğu anlaşılmaktadır⁶⁵⁴. Geniş bir zaman aralığını kapsayan istatistiğe göre Şekil 3’te de görüldüğü üzere, 1959-2019 yılları arasında AİHM’nin incelemiş olduğu dava dosyası sayısı toplamı 14.870 adetken, bunlardan 3.225 adedi Türkiye’ye ait başvurular olup, toplam 47 ülke içerisinde AİHM’nde en çok dosyası bakılan ülke olarak birinci sırada yer almaktadır.

⁶⁵² Peter Palzola, “Anayasa Şikayeti: Bir Karma Çözüm Mü?”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 26, 2009, s. 314.

⁶⁵³ Tahir Erdem, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu Ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkani”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 282, Mart, 2012, s. 84.

⁶⁵⁴ Erdem, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu Ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkani”, s. 84.

Şekil 3: 1959-2019 Yılları Arasında Toplamda 100'ün Üzerinde İhlal Kararı Bulunan Ülkelerin Sıralaması



Kaynak: <https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/62202016030718%20-%201959%20E2%80%93%202019%20YILLARI%20ARASINDA%20TOPLAMDA%20100%20E2%80%99%20C3%9CN%20C3%9CZER%20C4%B0NDE%20C4%B0HLAL%20KARARI%20BULUNAN%20C3%9CLKELER%20SIRALAMASI.pdf> (21.09.2020).

“Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi 2004/6 sayılı tavsiye kararında, AİHM’deki dava yükünün azaltılabilmesi için bireysel başvuru yönteminin iç hukukta tanınmasının gerekliliği vurgulanmıştır”⁶⁵⁵. Bu konuda Türkiye’ye özel olarak Venedik Komisyonu tarafından hazırlanıp 2004 yılında topluma duyurulan bireysel başvuruyla alakalı anayasa değişikliği önerisi de dikkat çekicidir. “Venedik Komisyonu, çeşitli fırsatlarla açıkladığı görüşlerinde Anayasa şikayeti kurumunun önemine vurgu yapmıştır. Komisyon, Anayasa şikayeti usulünün ihdası çalışmalarını memnuniyetle karşılamakta ve “bireysel başvuru hakkının temel hakların daha iyi ve daha etkili korunmasına yardımcı olacağını” düşünmektedir”. Komisyon’un o tarihte yapılan anayasa değişikliğine ilişkin taslağı hem genel itibarıyla, hem de mukayeseli hukuk

⁶⁵⁵ Peter Palzolay, s. 314.

bakış açısıyla yorumlama imkanı olmuş ve “anayasa şikayeti” yolunun ehemmiyeti komisyonca açıklanmıştır⁶⁵⁶.

Modern devlet sisteminde, temel hakların muhafazası gayesiyle “anayasa şikayeti/bireysel başvuru yolu”, hayli fazla ülke tarafından anayasa yargısının bir uzvu olarak benimsenip uygulanmaktadır. Teknik olarak kapsamı ve uygulaması ülkeler arasında farklılık göstermekle beraber özünde bireysel başvuru ile örtüşen kanun yolları başta Almanya, İspanya, İsviçre, Avusturya, Macaristan gibi pek çok Avrupa ülkesinde ve Meksika, Arjantin, Brezilya gibi çokça Latin Amerika ülkesinde de uygulanmaktadır⁶⁵⁷.

Ülkemizde bir taraftan kişilerin sahip oldukları hakların daha etkin bir şekilde korunmasını sağlamak, diğer taraftan da kamunun eylem ve işlemlerinde Anayasa ve kanunlara yaraşır şekilde hareket etme hususunda mecbur bırakacaktır. Bu gayelerin gerçekleştirilmesi amacıyla yapılan değişikliklerle, birel hak ve hürriyetlerin muhafazası ve güvence altına alınması için, toplumu oluşturan şahıslara AYM’ne bireysel başvuru hakkı verilmekte ve AYM’ne bu başvuruları inceleme ve karar verme görevi yüklenmektedir⁶⁵⁸.

2.3.2.2.2. Bireysel Başvurunun Özellikleri

Pek çok ülkede hayli zamandır yürürlükte olan bireysel başvuru usulünün mühim birtakım görevleri ifa ettiği ispat edilmiştir. AYM’ne bireysel başvuru, iptal davası ya da itiraz yolundan farklı şekilde, direkt temel hak ve özgürlüklerin sahibi olan kişilerin müracaat edebilecekleri ve temel gayesi anayasal düzeni değil, bizzat temel hak ve özgürlükleri muhafaza etmek olan bir işlemdir⁶⁵⁹.

Bireysel başvuru temel olarak iki işlevi gerçekleştirmektedir. İlki subjektif fonksiyonudur. Sübjektif fonksiyon kişinin hak ve özgürlüklerinin muhafaza edilmesi ile ilgilidir. İkincisiye objektif fonksiyonudur. Bu fonksiyon hukuk nizamı ile alakalıdır. Bu fonksiyonu gereği bireysel başvuru yalnızca şahısların hak ve özgürlüklerini

⁶⁵⁶ Erdem, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu Ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkkanı”, s. 84, Peter Palzola, s. 314.

⁶⁵⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Ebru Karaman, **Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru Yolu**, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2013, s.41-96.

⁶⁵⁸ Erdem, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu Ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkkanı”, s. 87.

⁶⁵⁹ Cem Duran Uzun, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu (Anayasa Şikayeti) Beklentiler Ve Riskler”, **SETA Analiz**, Sayı: 50, Şubat 2012, s. 8.

muhafaza etmez, bununla birlikte vermiş olduğu kararlarla içtihatların hukuk düzenindeki gelişimine katkıda bulunmaktadır⁶⁶⁰.

Anayasa şikayeti ya da ülkemizde uygulamaya geçen adıyla bireysel başvurunun temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir;

- Bir yargı yoludur,
- İkincil nitelik taşır,
- Temel hakların ve özgürlüklerin ihlaline karşı tesis edilmiştir,
- Bireysel başvuru kural olarak kamu gücü eylem, işlem veya ihmallerine karşı yapılır,
- Bireysel başvuru, olağanüstü bir kanun yolu veya hukuki çaredir⁶⁶¹.

2.3.2.2.3. Bireysel Başvuru Açısından Anayasa Mahkemesi Yetkisinin Kapsamı

Bireysel başvuru açısından AYM yetkisinin kapsamı zaman, yer, kişi ve konu bakımından ele alınmıştır.

2.3.2.2.3.1. Zaman Bakımından

12/09/2010 tarihinde gerçekleştirilen halkoylaması ile kabul edilen ve AY'nın m. 148 ve 149'de yapılan değişiklikle kabul edilen bireysel başvuru usulü hukuk düzenimize girmiştir. AYM'nin zaman açısından yetkisi ise 23/10/2012 itibariyle başlamıştır. Bu tarihten beri AYM bireysel başvuruları kabul edip karar vermektedir. Aynı zamanda AİHM'ne başvuru yapılabilmesi için öncelikle ülkenin kendi iç hukuk yollarının tüketilmesi gerekmektedir. Uygulama hukuk düzenimize girmeden önce AİHM'ne başvuran ülke sıralamasında ilk sırada yer alan ülkemizin sıralamada gerilemesi hedeflenmektedir. Bu bağlamda 2012-2019 yılları arasında AYM'ne toplam 254.636 başvuru yapılmış, bu başvuruların 211.801 adedi sonuçlandırılmıştır⁶⁶². Başvuru sayısının yüksekliği bireylerin AİHM'ne müracaat etme ihtiyacını azaltmak için önemli bir gösterge olmakla birlikte, AYM'ne ülke hukukuna güvenin saplanması çok mühim görevler düşmektedir⁶⁶³.

⁶⁶⁰ Serdar Gülener, "Üçüncü Yılında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu", **SETA Analiz**, Sayı: 142, Kasım 2015, s.9.

⁶⁶¹ Kılınç, s.23,25,24; Erdem "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu Ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı", s. 87.

⁶⁶² Anayasa Mahkemesi Başkanlığı Bireysel Başvuru İstatistikleri (23/9/2012-31/12/2019), https://www.anayasa.gov.tr/media/6482/bb_istatistik-2012-2019-son.pdf (02.08.2020).

⁶⁶³ Ayhan Döner ve Yeşim Çelik, "Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuruyu İnceleme Aşamaları, Ortaya Çıkan Sorunlar Ve Sonuçları", **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1, 2016, s.275.

2.3.2.2.2.3.2. Yer Bakımından

Bireysel başvuruda bulunulacak işlemin, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin egemenlik sahası içerisinde gerçekleşmiş olması gerekir. Türkiye'nin tanıdığı başka bir ülkede gerçekleşen hak ihlali nedeniyle ileri sürülen iddialar AYM'de başvuru konusu yapılamaz⁶⁶⁴.

2.3.2.2.2.3.3. Kişi Bakımından

İdarenin kullanmış olduğu kamu gücünün bir muamelesi sebebiyle “Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, AİHS kapsamındaki herhangi birinin” zarar gördüğünü ileri süren “herkes” bireysel başvuru hakkına sahiptir. Fakat “herkes” tabirinin bireysel başvurunun özelliklerinden meydana gelen bir takım sınırları bulunmaktadır ve 6216 sayılı Kanun bu hususa netlik kazandıran düzenlemeleri bulundurmaktadır. Kanun'un m. 46'nin 3. fıkrası; “Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz” demektedir. Bu sebeple yabancılar ancak kendilerine tanınan haklarla sınırlı kalmak üzere başvuruda bulunabilir. Örneğin sadece Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına tanınmış “seçme ve seçilme hakkı” gibi hususlarda bir yabancının başvurusu söz konusu olursa, bu başvuru kabul edilmez⁶⁶⁵.

2.3.2.2.2.3.4. Konu Bakımından

Anayasanın m. 148'nin 3. fıkrasında da belirtildiği üzere bireysel başvuruya konu olacak haklar; “Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki” haklardan herhangi birinin “kamu gücü tarafından” ihlal edildiği iddiası bireysel başvuruya konu olabilir.

⁶⁶⁴ Hüseyin Ekinci ve Musa Sağlam, **66 Soruda Anayasa Mahkemesine Başvuru**, Ankara Barosu, Kasım, 2012, s. 15.

⁶⁶⁵ Ekinci ve Sağlam, s. 15.

2.3.2.2.4. Bireysel Başvuru Koşulları

Bireysel başvurunun şartları maddi şartlar ve şekli şartlar olmak üzere iki başlık altında toplanmaktadır.

2.3.2.2.4.1. Bireysel Başvurunun Maddi Koşulları

Bireysel başvurunun maddi şartları aşağıda ayrıntılarıyla ele alacağımız gibi; bireysel başvuruya konu işlemin kamunun kullanmış olduğu güç dolayısıyla ortaya çıkması, bu ihlal sonucunda kişilerin güncel bir haklarının ihlal edilmiş olması, AYM'ne bireysel başvuru yoluna başvurmadan önce kanunlarda sayılmış olan idari yolların tüketilmiş ve kendilerince gerekçeli sebepleri ile uyuşmazlıklarının ortadan kalkmadığını iddia etmiş olmaları, kanunlarda belli edilmiş sürelerde, yetkili olan kişilerce ve doğru yere başvurunun gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.

2.3.2.2.4.1.1. Kamu Gücünün İşlem, Eylem veya İhmali Nedeniyle Güncel ve Kişisel Hak ve Özgürlüğün İhlal Edildiği İddiaları

2010 değişikliği ile 1982 Anayasası'nın m. 148'ne eklenen hüküm ile Anayasa'da hak ihlalinin kamu gücünden kaynaklanabileceği belirtilmiş ancak kamu gücünün niteliği belirtilmediği için hak ihlali hem yasama organı, hem yürütme organı hem de yargı organından kaynaklanabilir. Diğer bir deyişle "kamu gücü" kavramı yasama, yürütme ve yargı erkinin tamamını kapsamaktadır. Diğer yandan anayasal hüküm sadece kamu gücünden söz ettiğine göre Türkiye'de bireylerin gerçekleştirdiği hak ihlallerine karşı bireysel başvuru yapılması mümkün değildir. Başvurunun muhatabı geniş anlamda devlet organlarıdır⁶⁶⁶.

- Kamu Gücünün İşlemi Nedeniyle Güncel ve Kişisel Bir Hakkın İhlal Edilmiş Olması;

İdari işlem, idare hukukuna ve ayrıca uyuşmazlık durumunda idari yargıya tabi olan "kamu gücüne dayanan" "hukuki işlemler"; yani hukuki neticenin ortaya çıkmasına yönelik buyruk açıklamalarıdır⁶⁶⁷.

⁶⁶⁶ İnCEOğlu, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Türkiye Ve Latin Modelleri**, s.185.

⁶⁶⁷ Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2009, s.661.

Bu yetki ve ayrıcalıkların özünü, devletin egemenlik yetkisinden kaynaklanan tek taraflı emretme ve re'sen icra yetkisi oluşturmaktadır. Kamu gücünden maksat, öncelikle yasama, yürütme ve yargı mercileri ve bu mercilere tabi olan diğer kurumlardır. Bireysel başvuruda kişi, kamu gücünün yerine getirdiği ya da ihmal ettiği bir eylemine ya da işlemine yönelik yapacaktır. İddia edilen kamu gücü Türkiye Cumhuriyeti'ne ait olmalı ya da ülke namına kullanılmış olmalıdır. Dolayısıyla yabancı milletlerarası ya da üstü kamu gücü sonucunda ortaya çıkan hak ihlalleri AYM'de bireysel başvuru konusu yapılamayacaktır⁶⁶⁸.

İHAS kapsamında muhafaza edilen anayasal hakkın “bir kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasını” iddia eden ve bu ihlalin giderilmesine yönelik ülke içindeki tüm olağan ve olağanüstü yolları tüketen bireyler, devletin kendi organlarınca gerçekleştirilmiş eylem ve işlemlerine karşılık bireysel başvuru hakkını kullanabilirler. Fakat bu başvuruya konu olabilecek işlemlerin, buyurucu ve uyulması zorunlu olan kamu gücü işlemleri olması şarttır. Dolayısıyla idarenin uyulması zorunlu olmayan işlemleri, yönergeleri, önerileri ve öğütleri, yönetimin bireylere eşit hukuki statülerle girdiği özel hukuku ilgilendiren işlemleri için bireysel başvuru yolu açık değildir. Yine Anayasanın “yargı denetimi dışında tuttuğu işlemler”, “AYM kararları”, “yasama işlemleri” ve “düzenleyici idari işlemler” bireysel başvuruya konu olamazlar⁶⁶⁹.

Kural olarak, ihlalin bir kamu gücü tarafından gerçekleştirilmiş olması gerekmeyle birlikte, bundan, kamu gücünü kullanmayan gerçek kişilerden ve özel hukuk tüzel kişilerinden kaynaklı ihlaller için asla Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulamaz sonucu da çıkarılmamalıdır. AİHS'nin m. 1'ndeki “insan haklarına saygı yükümlülüğü”, Taraf Devletlere Sözleşme'deki hak ve özgürlükleri sadece ihmal etmeme gibi bir negatif yükümlülük yüklememekte; ihlal edilmesini önlemek için gerekli önlemleri alma veya ihlalden sonra etkili bir soruşturma yürütmek gibi pozitif bir yükümlülük de yüklemektedir. Keza, 1982 Anayasası'nın, “Cumhuriyetin nitelikleri” başlıklı m. 2'de, “insan haklarına saygılı” devlet hükmüne; “devletin temel amaç ve görevleri” başlıklı m.5'de ise “Devletin temel amaç ve görevleri, ... kişinin temel hak ve hürriyetlerini, ... sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktadır” hükmüne yer verilmektedir. Bütün bu düzenlemeler

⁶⁶⁸ Öykü Didem Aydın, “Türk Anayasa Yargısında Yeni Bir Mekanizma: Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 4, 2011, s.136.

⁶⁶⁹ Mehmet Beyhan Seçkin, “Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru Kararları Işığında, Yaşam Hakkından Kaynaklanan Kamu Gücü İhlallerinin Değerlendirilmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2016/2, s.421

ışığında bir ihlal kamu gücü kullanmayan gerçek kişilerden ve özel hukuk tüzel kişilerinin işlem ya da eyleminden kaynaklanmış olsa bile, devlet, bireyler tarafından gerçekleştirilmiş zarar verme işlemini giderebilecek önlemleri almamış veya önlemleri almış fakat verilen zararın ardından, zararın ve sonuçlarının giderilebilmesi adına etkili bir hukuk düzeni oluşturmamışsa, bu pozitif yükümlülük istenildiği şekilde gerçekleştirilmediği için yine zararın giderilebilmesine yönelik AYM’de bireysel başvuru yoluna gidilebilecektir⁶⁷⁰.

- Kamu Gücünün Eylemi Nedeniyle Güncel ve Kişisel Bir Hakkın İhlal Edilmiş Olması

İdarenin eylemi, hukuki sonuç meydana getiren, yani hukuk sisteminde yeni bir durum doğuran yönetimin davranış, hareket ve faaliyetleridir⁶⁷¹.

Bireysel başvuruda bulunmak için başvurucunun, AİHS sınırları içerisinde muhafaza edilen bir temel anayasal hakkının “*bir kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiası*”nı yani mağdur edildiğini ileri sürmesi gerekmektedir. Bireysel başvuru bakımından “mağdur” kavramından Anayasa’da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, “*AİHS ve Türkiye’nin taraf olduğu Ek Protokolleri kapsamındaki herhangi biri*” kamu gücü eylemi nedeniyle, kişisel olarak ve direkt müteessir olan gerçek ve tüzel kişiler anlaşılır. Bu koşulu taşımayan gerçek ve tüzel kişi, mağdur sıfatıyla dava ehliyetine sahip olmaz⁶⁷².

- Kamu Gücünün İhmali Nedeniyle Güncel ve Kişisel Bir Hakkın İhlal Edilmiş Olması

İdari faaliyetin yapılmadığından söz edilebilmesi için, idarenin bu hizmetin yürütülmesiyle ödevli tutulması gerekmektedir. Mevzuat veya idari işlev sebebiyle görevli bulunmadığı kamu hizmetini gerçekleştirmediğinden dolayı idarenin sorumlu tutulmasından bahsedilemez. Aynı zamanda idarenin sahip olduğu takdir yetkisini yerinde kullanmadığı ve harekete geçmesi için öngörülen şartın gerçekleştiği halde idare tarafından eylemin yapılmaması durumunun mahkemece kabul edilmesi durumunda da idarenin ihmali söz konusu olmaktadır⁶⁷³.

⁶⁷⁰ Berkan Hamdemir, **Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s.185.

⁶⁷¹ Gözler, s.614.

⁶⁷² Ergin Ergül, **Anayasa Mahkemesi Ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Yargı Yayınevi, Ankara, 2012, s.29.

⁶⁷³ Tuncay Armağan, **İdarenin Sorumluluğu ve Tam Yargı Davaları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997, s.39; Gamze Gümüşkaya, “Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvurunun Kabul Edilebilirlik Koşulları”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** (Vergi Hukuku Özel Sayısı), Cilt:17, Sayı: 3-4, 2011, s.48.

Bireysel başvuru konusu kamu gücünün kullanımı, olumlu bir muamele olabileceği gibi, gerçekleştirilmesi gereken bir gücün yerine getirilmemesi şeklinde negatif yani ihmali bir fiil de olabilmektedir.

Bireysel başvuru konusu kamu gücünün kullanımı, bir eylem ya da işlem gibi olumlu bir davranış olabileceği gibi, yapılması gereken bir işlem ya da eylemin yapılmaması biçiminde olumsuz yani ihmali bir eylem de olabilecektir. Kanun'un m. 45'nin 2. fıkrasında kamu gücünün "ihmal"inden bahsedilmesi de bunun açık bir delilidir⁶⁷⁴.

İhmal ya da olumsuz muamele, "yapması gerekeni yapmama", "bir eylem ya da işlemi gerçekleştirilmeme" ya da "yerine getirmekten kaçınma" şeklinde ortaya çıkabilir⁶⁷⁵. Bu durum, özellikle idare hukukunda hizmet kusuru halinde görülmektedir. *"İdarenin bağlı yetki ile kamu hizmeti veren yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, idare yapmakla yükümlü olduğu kamu hizmetini hiç yerine getirmezse, gereği gibi yerine getirmezse veya geç yerine getirirse ihmali bir davranışla hak ihlaline yol açması"*⁶⁷⁶ söz konusu olabilmektedir.

2.3.2.2.4.1.2. Başvuru Yollarının Tüketilmesi

Bireyin kamu gücünün gerçekleştirmiş olduğu işlem, eylem veya ihmal nedeniyle ortaya çıkan hak ihlallerini giderecekleri ilk yer olağan kanun yollarıdır. Geniş manada kanun yolu, devletin hukuk normları içerisinde öngörülen ve herhangi bir problem ortaya çıktığında bu problemlerin çözümünü içinde barındıran her türlü yasal başvuru yollarıdır. Dar anlamıyla kanun yolu ise bireyin mahkemeye başvurma ihtimalidir. Bu anlamıyla bireysel başvuru bireyin, kamunun sebep olmuş olduğu hak ihlalleri dolayısıyla temel hak ve özgürlükleri zarar görenlerin kendilerine kanunla verilen idari ve yasal yollarını tüketerek uyuşmazlığın giderilmesinde beklediği sonuca ulaşamaması halinde başvurulabilecek ikincil niteliğe sahip olağanüstü veya olağandışı şeklinde tanımlanabilecek kanun yoludur⁶⁷⁷.

⁶⁷⁴ Ergül, s.30.

⁶⁷⁵ Ece Göztepe, **Anayasa Şikayeti**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:530, Ankara, 1998, s. 42.

⁶⁷⁶ Süleyman Sırrı Terzioğlu, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda, Hak İhlaline Yol Açan Kamu Gücü Faaliyetinin, Yürütme Organı Bakımından Türkiye Cumhuriyeti Devletine Atfedilmesi Sorunu", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 127, 2016, s.51.

⁶⁷⁷ Tahir Erdem, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yollu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:282, Mart 2012, s.95; Abdulkadir Karaaslan, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirliğe Dair Bir Usul Sorunu Olarak Başvuru Yollarının Tüketilmesi Kuralı ve Kanunla Kurulan Tazminat Komisyonları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:132, 2017, s.15; Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, s.11.

Hakkının zedelendiğini iddia eden kişinin şahsi hatasından kaynaklanan sebeplerle, örneğin kanun yolları ile ilgili süreleri kaçırmaması durumunda kanun yollarının tüketildiğinden bahsedilemeyecek ve bireysel başvuruda bulunulamayacaktır⁶⁷⁸. Aynı şekilde BİM'nin vermiş olduğu bir istinaf kararının temyiz edilmeyerek kesinleşmesi halinde veya süresi içerisinde temyiz talebinde bulunulmaması nedeniyle temyiz reddedilmesi durumunda olağan kanun yollarının tüketilmediği Bu noktada, bir yargı kararını temyiz etmeyerek kesinleştirme ya da süre koşuluna uyulmadığı için temyiz isteminin reddedilmesi kanun yollarının tüketildiği anlamına gelmez⁶⁷⁹.

Anayasanın m. 148'nin 3. fıkrasının son kısmına göre, "*Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.*" Buna karşılık 6216 sayılı Kanun'un m. 45'nin 2. fıkrasında ise, "*İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörölmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir.*" hükmü düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerden yola çıkarak, Anayasada bulunan "olağan kanun yollarının tüketilmesi"ne yönelik net karara rağmen kanundaki düzenlemeye bakılacak olursa "olağan" ifadesine yer verilmemiş olması "olağanüstü" kanun yolunun da tüketilmesi gerektiği şekilde anlaşılabilmektedir. Fakat bu halde gerçekleştirilmesi gereken hak sahibinin yararına yorumla Anayasadaki düzenlemenin esas alınması veya 6216 sayılı Kanun'da Anayasaya uygun olarak değişikliğe gidilmesi gerektiğidir⁶⁸⁰.

Ayrıca önemle belirtmek gerekir ki, vergi hukukunda bireylerin AYM'ne gitmeden önce tüketmesi gereken kanun yollarından, ilke olarak "idari yollar" tercihen kullanılacak bir yol olduğu için başvuruçuların tüketmesi zorunlu olduğu yollar arasında sayılması mümkün değildir. Bu kuralın üç istisnası bulunmaktadır. Bunlardan ilki, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre öncelikle idari yolların tüketilmesi, idari yollarda çözüm bulunamaması durumunda yargı yoluna başvurulması zorunluluğudur. İkinci istisna, vergilendirme sürecine karşı açılan tam yargı davalarıdır. Üçüncü ve son istisna ise, VUK'nun m. 124'e göre, "*Vergi mahkemesinde*

⁶⁷⁸Bahadır Kılınç, "Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Kurumu Ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 25, 2008, s. 34.

⁶⁷⁹ Erdem, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu Ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı", s. 96.

⁶⁸⁰ Akdemir, s.260; Tahir ERDEM, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu Ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı", s. 95; İbrahim Şahbaz, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru ve Sorunlar", Türkiye Barolar Birliği, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti / Anlamı, Kapsamı ve Olası Sorunlar) Paneli**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları:201, TBB İnsan Hakları Merkezi Yayını:13, Ankara, 2011, s. 83.

dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.” şeklinde tertiplenmiş olup yargı yoluna başvurmadan evvel Maliye Bakanlığına şikayet yolu mecburi tutulmuştur⁶⁸¹.

2.3.2.2.4.1.3. Süresi İçinde Başvuruda Bulunulmuş Olunması

6216 sayılı Kanunun m. 47'nin 5. fıkrası;

Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren on beş gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvuruçunun mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul veya reddeder⁶⁸².

hükmü ile başvurunun hangi süre içerisinde yapılabileceğini düzenlemiştir.

2.3.2.2.4.1.4. Başvuru Yapmaya Yetkili Olanlarca Yapılması

AYM'ne bireysel başvuruda, yargılamanın tarafları, ne hukuk yargılamasındaki şekliyle davalı ve davacı, ne de ceza yargılamasındaki şekliyle iddia makamı ve sanıktır. Başvuruda, dava edilen işlemi tesis eden kamu gücü ya da devlet değildir. Ortada, başvuranın dava konusu işlemin, eylemin ya da ihmalin, bireysel başvuru kapsamında güvence altına alınan bir temel hak ve özgürlüğünün zedelendiği iddiası ve bu ihlalin ortadan kaldırılması talebi vardır. Dolayısıyla ortada bir davacı değil, “başvuran” veya “başvurucu” vardır⁶⁸³.

6216 sayılı Kanun'un m. 46'nin 1. fıkrasına göre, “*Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir*”.

Kanun maddesindeki “güncel ve kişisel hak ihlali” ibaresinden anlaşılması gereken kişinin yalnızca “mağdur” niteliğini yüklenmek zorunda kalmasıdır. Bunun yanı sıra şahsen maddi ve manevi külfete maruz kalması zorunluluğu aranmamaktadır. Kamu gücünün eylem, işlem ya da ihmali sebebiyle hakkı zedelenen kişinin zedelenen hakkı güncel olmalı yani bireysel başvuru esnasında

⁶⁸¹ Akdemir, s.260.

⁶⁸² Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un m. 47/5.

⁶⁸³ Hamdemir, s.221.

yaşanmış olmalı ya da devam etmelidir. Gelecekte doğabilecek olası hak ihlali özelliği barındıran bir husus için başvuru yapılması mümkün değildir⁶⁸⁴.

Bir başka anlatımla, başvurunun gerçekleştiği esnada temel hakkın ve özgürlüğün zedelenmesine sebep olan kanun, işlem ya da eylem var olmalıdır. Şahıslarına hiçbir zaman tesir ettirilmemiş ya da ettirilme ihtimali bulunmayan işlem ya da kuralların bireysel başvuruya konu olması olası değildir⁶⁸⁵.

6216 sayılı Kanun'un m. 46'nin 2. fıkrasına göre, "*Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir.*" hükmü bulunmaktadır⁶⁸⁶.

Medeni Kanun kapsamında hak ehliyeti olan tüm gerçek kişilerin bireysel başvuru hakkı mevcut iken, kamu tüzel kişilerinin özel hukuk tüzel kişileri gibi hareket ettiği hallerde ihlal edilen hakları için bireysel başvuru hakkı korunamamış olmaktadır. Tüzel kişiler de yalnızca tüzel kişiliğin çalışma alanlarına mütenasip olan temel haklar ("eşitlik, çalışma özgürlüğü vb.") hususunda bireysel başvuruda bulunabilmektedir. Bununla birlikte dernek, sendika, vakıf gibi tüzel kişilik vasfı olanlar da bireysel başvuru yolunu kullanabileceklerdir. Ancak bu başvuruda yalnızca kendi çıkarlarını korumak ve haklarının çiğnenmesini önlemek amacıyla doğrudan zarar görmeleri koşuluyla bireysel başvuruda bulunabilecekler, üyelerinin ihlale uğrayan haklarını savunmak için başvuruda bulunamayacaklardır⁶⁸⁷.

6216 sayılı Kanun'un m. 46'nin 3. fıkrasına göre, "*Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz.*" hükmü yer almaktadır. madde hükmüne göre bir yabancı siyasi haklarının ihlal olduğu gerekçesiyle AYM'ne bireysel başvuru yolunda bulunamaz.

⁶⁸⁴ Akdemir, s.258, Ceyda Kükrer, "Mükelleflerin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Hakkı: Sonuçlanan Bireysel Başvuru Karar Özetleri ve Değerlendirilmesi", **Antalya Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 12, Aralık 2018, s. 235.

⁶⁸⁵ Kılınç, s. 33.

⁶⁸⁶ "Bu konuda Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvuru kararlarından, özel hukuk tüzel kişisi olan Santa Farma İlaç Sanayi A.Ş.'nin başvurusu sonucunda verilen karar örnek olarak gösterilebilir. Özel hukuk tüzel kişisi olan Santa Farma İlaç Sanayi A.Ş. işçilerine ödediği ücretlerden kesinti yapmak suretiyle ödediği gelir vergisinin fazla ödendiğini ileri sürerek bireysel başvuruda bulunmuştur. Anayasa Mahkemesine göre, özel hukuk tüzel kişisi olan şirketin güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenmediği gibi tüzel kişiliğe ait bir hak da ihlal edilmiş olmadığından, başvuru şirketin mağdur statüsü bulunmamaktadır. Bu yüzden Mahkeme "kişi yönünden yetkisizlik" nedeniyle başvurunun kabul edilemez olduğuna karar vermiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 06/02/2014 tarih ve B.No:2013/5554 numaralı Santa Farma İlaç Sanayi A.Ş. Başvurusu, §.34-36, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/5554?BasvuruAdi=SANTA+FARMA+%C4%B0LA%C3%87+SANAYI+%C4%B0+A.%C5%9E>. (27.07.2020).

⁶⁸⁷ Mustafa Selman Çelik, "Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru) Kabul Edilebilirlik İncelemesi Ve Bu Kapsamda Önemli Zarar Kriteri", Ed. Sevtap Yokuş, **Türkiye'de Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 165.

2.3.2.2.4.1.5. Başvurunun Doğru Yere Yapılması

Anayasa'nın m. 148'nin 3. fıkrası gereğince başvuruyu AYM değerlendirecektir. Ancak, Anayasada AYM müracaat edileceği belirtilmişse de, kanun koyucu, hakkın faal kullanımına özen gösterdiği için dolaylı yoldan başvuruyu da onaylamıştır. Buna göre, 6216 sayılı Kanun'un m. 47'nin 1. fıkrası bireysel başvuruya doğrudan, mahkemeler vasıtasıyla ya da yurt dışı temsilcilikler eliyle başvuru yapılabileceğini belirtir. Kanun koyucu ayrıca, müracaatın "diğer yollarla kabulüne ilişkin usul ve esaslar"ın iç tüzükle de düzenlenebileceğine değinmiştir. Başvurunun doğru yere yapılmasının yanında İçtüzük ekindeki ve Mahkemenin kendi internet sitesinde yayımlanan başvuru formunun ilgili yerlerinin hepsi doldurularak dilekçe ile yazılı olarak yapılması da zorunludur⁶⁸⁸.

Gerekli dilekçe ve belgelerin doldurulmasının ardından AYM'ne başvuru hem elektronik hem de fiziki olarak ulaştırılır. Başvurunun ulaştığı makam başvuru formu ve eklerine dair herhangi bir inceleme veya değerlendirme gerçekleştirmez. Başvuru ve ekleri elektronik ortamda iletilindiğinde Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi'ne (UYAP) de form ve ekteki bilgiler kaydedilir ve muhafaza edilir⁶⁸⁹.

2.3.2.2.4.2. Bireysel Başvurunun Şekli Koşulları

6216 sayılı Kanun'un m. 47'i bireysel başvurunun usulünü düzenleyen madde hükmüdür. Kanunun m. 1., 2. ve 3. fıkraları;

Bireysel başvurular, bu Kanunda ve İçtüzükte belirtilen şartlara uygun olarak doğrudan ya da mahkemeler veya yurt dışı temsilcilikler vasıtasıyla yapılabilir. Başvurunun diğer yollarla kabulüne ilişkin usul ve esaslar İçtüzükle düzenlenir.

Bireysel başvurular harca tabidir.

Başvuru dilekçesinde başvuru ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgilerinin, işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle ihlal edildiği ileri sürülen hak ve özgürlüğün ve dayanan Anayasa hükümlerinin, ihlal gerekçelerinin, başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamaların, başvuru yollarının tüketildiği, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarih ile varsa uğranılan zararın belirtilmesi gerekir. Başvuru dilekçesine, dayanan deliller ile ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem veya kararların aslı ya da örneğinin ve harcın ödendiğine dair belgenin eklenmesi şarttır

Başvurucu bir avukat tarafından temsil ediliyorsa, vekâletnamenin sunulması gerekir⁶⁹⁰.

⁶⁸⁸ Şahbaz, Ankara, s. 96; Ekinci ve Sağlam, s.26.

⁶⁸⁹ Ekinci ve Sağlam, s. 27.

⁶⁹⁰ Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un m. 47/1, 47/2, 47/3.

Kanun hükmünde temsile yönelik vekâletnameden bahsedilmişse de, bu belgenin noter tarafından düzenlenmiş genel vekâletname olması istenmektedir. Kanun maddesinde avukatın temsilcilik yapabilmesi için özel yetki şartı aranmadığı için özel yetkinin de bulunması gerekmemektedir. Ancak vekil vasıtasıyla başvuru gerçekleştirilecekse de vekâletnameye o yılın baro pulunun yapıştırılması ve vekâletname örneği eklenmişse de her bir örnek için vekâlet harcının ödenmesi şartına dikkat edilmektedir⁶⁹¹.

Kanun'un m. 47'de de belirtildiği gibi bireysel başvuru bir kamu hizmeti olması nedeniyle 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 1 sayılı tarifesinde belirtilen yargı harçlarına tabi olmaktadır. Bu nedenle başvuru işleminin kabul edilebilmesi için harcın ödendiğine ilişkin makbuzun forma eklenmesi gerekmektedir⁶⁹². Başvurucu, adli yardım talep etmişse, yargılama masraflarını ödeyebilecek vaziyetinin bulunmadığını belirten finansal hali ile ilgili resmi k alınmış dokümanlardan ("fakirlik ilmühaberi, SGK kayıt belgeleri, tapu belgeleri vb.") herhangi birinin forma ilave edilmesi yetmektedir. Ceza infaz kurumlarında bulunan başvuru sahiplerinin finansal vaziyeti ile alakalı dokümanların, ilgili ceza infaz merciinden alınması da mümkündür⁶⁹³.

Tüm bu şartların gerçekleştirilmesine rağmen bir eksiklik bulunması halinde Kanun'un m. 47'nin 6. fıkrası, *"Başvuru evrakında herhangi bir eksiklik bulunması hâlinde, Mahkeme yazı işleri tarafından eksikliğin giderilmesi için başvuru veya varsa vekiline onbeş günü geçmemek üzere bir süre verilir ve geçerli bir mazereti olmaksızın bu sürede eksikliğin tamamlanmaması durumunda başvurunun reddine karar verileceği bildirilir."* hükmünü vermiştir.

2.3.2.2.5. Bireysel Başvuruların Değerlendirilmesi Süreci ve Verilen Karar Türleri

AYM'nde bireysel başvuru sürecinde inceleme, kanun yoluna temel olan maddi vakıaların ya da ilgili başvuruya konu hususa tatbik edilecek ilkenin tespit edilmesini veya hükmü veren hakimlin ya da hakimlerin takdir yetkisini ne şekilde

⁶⁹¹ Sinan Çınar, "Bireysel Başvuruda Bulunma Usulü", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 6, 2015, s. 105.

⁶⁹² Bireysel Başvuru Harcı 2012 yılında 172,50-TL, 2013 yılında 198,35-TL, 2014 yılında 206,10-TL, 2015 yılında 226,90 TL, 2016 yılında 239,50 TL, 2017 yılında 257,50TL, 2018 yılında İse 294,70TL, 2019 Yılında 364,60TL ve 2020 Yılında 446,90TL olarak yeniden belirlenmiştir

⁶⁹³ Çınar, s. 105.

değerlendirdiklerini içermez. Mahkemece yapılan inceleme yalnızca başvuruçunun anayasal temel hak ve hürriyetlerinin zedelendiği savının doğruluğu üzerinedir⁶⁹⁴.

Türkiye’de bireysel başvuruların incelenme süreci üç aşamadan oluşmaktadır. Bunlar ön inceleme aşaması, kabul edilebilirlik incelemesi aşaması ve esasa ilişkin inceleme aşamasıdır.

Anayasa Mahkemesi, Genel Kurul ve Bölümler halinde çalışmaktadır. Mahkeme Başkanı veya Başkanın belirleyeceği başkanvekili dahil en az on üç üye ile toplanır. Bölümler ise, başkanvekili başkanlığında dört üyenin katılımıyla toplanır. Bölümler sadece bireysel başvuruların incelenmesinde görevlidir. Anayasa Mahkemesi’nin diğer görevleri genel kurul tarafından yerine getirilir. Ayrıca bireysel başvurunun kabul edilebilirlik incelemesi için komisyonlar oluşturulabilir. Bölümler ve Genel Kurul, kararlarını salt çoğunlukla alır. Ancak, Genel Kurulun çift sayılarla toplanması ve oyların eşit olması durumunda, Başkanın bulunduğu tarafın görüşü doğrultusunda karar verilmiş olur⁶⁹⁵.

2.3.2.2.5.1. Ön İnceleme Yetkisi

AYM’ne ulaşan başvurunun ilk işlemleri Bireysel Başvuru Bürosu tarafından yapılmaktadır. Büro, ihtiyaç kadar raportör, raportör yardımcısı ve yeteri kadar personelden oluşmaktadır. Bireysel Başvuru Bürosu gelen başvuruları yalnızca şekil yönünden inceleyerek şekli eksiklikler bulunup bulunmadığına karar vermektedir. Büro herhangi bir eksikliği tespit ederse, bunların tamamlanması için başvuruçuya, varsa avukatına veya kanuni temsilcisine on beş günü geçmemek üzere süre vermektedir. Bir mazeret gösterilmeksizin Büro tarafından verilen sürenin sonunda eksiklik giderilmediği takdirde başvurunun reddine karar verilir⁶⁹⁶.

⁶⁹⁴ Ekinci ve Sağlam, s. 27.

⁶⁹⁵ Mehmet Yüce, **Anayasa Mahkemesi ve AİHM Kararları Işığında Vergi Davalarında Bireysel Başvuru (Anayasa, AİHM) Rehberi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, s. 153; “Genel Kurul”; iki Bölüm ve altı Komisyondan oluşmaktadır. Toplam 17 üyeden oluşan Genel Kurul; başkan ve en az 12 üyenin katılımıyla toplanmakta ve salt çoğunlukla karar vermektedir. Bölümler; Bölümlerin, başkanvekili başkanlığında dört üyenin katılımıyla toplanması ve bireysel başvuruları karara bağlaması öngörülmüştür. Bu çerçevede, kabul edilebilirlik şartlarını taşıyan ve kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvurular Bölümler tarafından esas yönünden incelenir. Bölümlerin, bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin incelemeleri, bir temel hakkın ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağına ilişkin belirlenmesi ile sınırlıdır. Bölümlerce kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz. Komisyonlar ise; ikişer üyeden oluşmakta, iki üye ile toplanmakta ve oybirliği ile karar almaktadır. Başvuruların öncelikle kabul edilebilirlik incelemesinden geçirilmesi için oluşturulan komisyon, öncelikle yapılan başvurunun kanunda öngörülen şartları taşıyıp taşımadığını değerlendirir”.

⁶⁹⁶ Selami Turabi, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Rehberi**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s.68.

Bireysel Başvuru Bürosu, kayda alınış sırasına göre başvuruları incelemektedir. Ancak İçtüzükte de belirtildiği şekliyle, eğer başvurunun önemi ve aciliyeti söz konusuysa farklı bir sıra ile inceleme yapılabilir⁶⁹⁷.

2.3.2.2.5.1.1. Ön İnceleme Sonunda Verilen İdari Red Kararı

Başvurunun belirtilen sürelerde yapılmaması, İçtüzüğün m. 59 ve 60'de belirtilen şekil şartlarının yerine getirilmemesi veya tespiti yapılan eksikliklerin verilen süre içerisinde düzeltilmemesi halinde başvurunun idari yönden reddine hükmedilir. Bu karar ilgiliye tebliğ edilmektedir. Başvurucunun kararın kendisine tebliğ edilmesinden itibaren 7 gün içerisinde itiraz üzerine komisyona başvurma hakkı vardır⁶⁹⁸.

2.3.2.2.5.2. Kabul Edilebilirlik İncelemesi ve Yetki

Komisyonlarca, önlerine gelen çok sayıdaki dava dosyaları içinden kabul edilebilirlik kriterlerine yönelik Mahkeme içtihadının oluşturulması bakımından elverişli nitelikte olduğu belirlenen dosyalar, kabul edilebilirlik ve esas incelemeleri birlikte yapılmak üzere Bölümlere sevk edilmek suretiyle, kabul edilebilirlik konularının geniş katılımlı organlar önünde ayrıntılı ve derinlemesine tartışılması sağlanmıştır. AYM, kabul edilebilirlik kriterlerine dair mevzuat hükümlerini yorumlarken, niteliği itibarıyla uygun düştüğü ölçüde AİHM'in ve bireysel başvuru yolunu tanıyan diğer ülkelerin uygulamalarını da göz önünde bulundurmıştır. Bu bağlamda özellikle bireysel başvurunun ikincilliği, kişi bakımından yetki, başvuru konuları ve başvuru yollarının tüketilmesi vb. ana mefhumların AİHM içtihadıyla olabildiğince benzer yorumlanmasına çaba harcanmıştır. AYM bireysel başvuru yolunda izlediği süreçlerin ve kararların genel itibarıyla AİHM'ne paralellik göstermesinin en önemli sebebi AYM'nin vermiş olduğu kararlara karşı AİHM'e başvuru yolunun açık olmasıdır. Bu sebeple AİHM'in güncel içtihadının takip edilmesi gerekliliği ve uyumun sağlanması açıktır⁶⁹⁹.

⁶⁹⁷ Nazmiye Güveyi, **Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirlik Aşaması**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015, s.131-132.

⁶⁹⁸ Ekinci ve Sağlam, s. 28; Güveyi, s.133.

⁶⁹⁹ Hüseyin Ekinci, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirlik Kriterleri ve İnceleme Yöntemi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:5, 2015, s. 164-165.

Kaydı yapılan bireysel başvuru, Komisyonlar arasında otomatik olarak dağıtıldıktan sonra, Komisyon raportörü gerekli görülmesi halinde başvuruyu olgunlaştırmaktadır. Komisyon raportörü tarafından kabul edilebilirlik şartları incelenip müracaatın kabul edilebilir olup olmadığına ait bir karar taslağı hazırlanır ve bu taslaklar Komisyon tarafından görüşülür ve dosya üzerinde karar verilir⁷⁰⁰.

6216 sayılı Kanun'un m. 49'nin 1. ve 2. fıkrasına göre başvuru hakkındaki esas inceleme şu şekilde gerçekleştirilmektedir;

Kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvuruların esas incelemesi bölümler tarafından yapılır. Başkan iş yükünün bölümler arasında dengeli bir şekilde dağıtılması için gerekli önlemleri alır.

Bireysel başvurunun kabul edilebilirliğine karar verilmesi hâlinde, başvurunun bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına gönderilir. Adalet Bakanlığı gerekli gördüğü hâllerde görüşünü yazılı olarak Mahkemeye bildirir⁷⁰¹.

Fakat başvurunun bir nüshasının Adalet Bakanlığı'na gönderilmesi yürütmenin davaya taraf yapılmasına yol açmakta ve bu durumun kuvvetler ayrılığı prensibine uygun düşmemesi sebebiyle eleştirilebilmesine yol açabilmektedir⁷⁰².

2.3.2.2.5.2.1. Kabul Edilebilirlik Sonunda Verilen Kararlar

Kabul edilebilirlik incelemesi neticesinde kabul edilemezlik, kabul edilebilirlik ve düşme kararı verilebilmektedir.

2.3.2.2.5.2.1.1. Kabul Edilemezlik Kararı

Komisyonlar tarafından kabul edilebilirlik koşullarını gerçekleştirmediğine oybirliği ile karar verilmesi halinde başvurularla ilgili olarak kabul edilemezlik kararı verilmektedir. Örneğin;

- AYM'nin yetkisizliği nedeniyle,
- Başvuru yollarının tüketilmemesi nedeniyle,
- Mükerrer başvuru yapılması nedeniyle,
- Başvurunun tanınan süre içinde yapılmaması nedeniyle,
- Başvurucu tarafından hakkın kötüye kullanılması sebebiyle,
- Başvurunun anayasal açıdan önem taşımaması sebebiyle
- Önemli bir zararın bulunmaması nedeniyle,
- Başvurunun açıkça dayanaktan yoksunluğu nedeniyle kabul edilemezlik kararı verilebilmektedir⁷⁰³.

⁷⁰⁰ Güveyi, s.136.

⁷⁰¹ Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un m. 49/1, 49/2.

⁷⁰² Akdemir, s.263.

⁷⁰³ Güveyi, s.140.

Kural olarak iki üyden oluşan komisyonun vermiş olduğu kararlar mutlak ve bunlara yönelik itiraz olası değildir. Ancak bu durum önemli bir eksiklik. Bu durumda başvuru tek seçeneği AİHM'ne başvurmak olmaktadır. Yargılamaların uzun müddette sonuçlandırıldığı göz önünde bulundurulduğunda bu hususun, başvuru ciddi manada hak kaybına uğramasına sebep olmaktadır⁷⁰⁴.

2.3.2.2.5.2.1.2. Düşme Kararı

Bireysel başvuruda düşme kararının verilebilmesi için birkaç halin mevcudiyeti aranır. Örneğin 6216 sayılı Kanun'un m. 50'de düzenlenen feragat bunlardan biridir. Feragat, bireysel başvuru yargılamasında başvuru talebi sonunda davadan kısmen veya tamamen vazgeçmesi halidir. Böyle bir durumda AYM dosya hakkında düşme kararı verir. Düşme kararının verilmesini gerektiren ikinci fakat tespiti zor durum, başvuru davasını takipsiz bıraktığının fark edilmesidir. Üçüncü durum ise, ihlalin ve sonuçlarının ortadan kalmış olması haliyle Bölümle veya Komisyonlarca belirlenen herhangi bir başka münasebetten ötürü, başvurunun incelenmesinin sürdürülmesini yerinde gören bir neden olmamasıdır⁷⁰⁵.

2.3.2.2.5.2.1.3. Kabul Edilebilirlik Kararı

Komisyonlar tarafından oybirliği ile kabul edilebilirlik kararı verilmektedir. Komisyonlar tarafından oybirliği sağlanmadan verilen kabul edilemezlik kararı Bölümlere havale edilmekte ve bölümler söz konusu bireysel başvuru hakkında kabul edilebilirlik kararı verebilmekte ve başvurunun esas incelemesine geçebilmektedir. Komisyon tarafından verilen kabul edilemezlik kararı kesin olmakla birlikte, kabul edilebilirlik kararı kesin nitelik taşımamaktadır, yani komisyon başvuruyu kabul etse dahi bölümlerin kabul edilemezlik kararı verme hakkı bulunmaktadır⁷⁰⁶.

Öninceleme neticesinde düşme kararı veya kabul edilemezlik kararı yoksa başvuru esastan görüşülebilmek için Bölümlere aktarılmaktadır.

⁷⁰⁴ Ekinci ve Sağlam, s.36; Güveyi, s.141.

⁷⁰⁵ Ramazan Korkmaz, **Medeni Usul Hukuku Açısından Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s.205-206.

⁷⁰⁶ Güveyi, s.145.

2.3.2.2.5.3. Esasa İlişkin İnceleme ve Kararlar

AYM huzurunda bireysel başvurular iki kademeli olarak incelemeye tabi konu olmaktadır. Birinci aşamada başvurunun kabul edilebilirlik koşullarını gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bakılır. Bu koşulları içinde barındırmayan müracaatlar, başka bir incelemeye gerek görülmeksizin reddedilir. Komisyonlar tarafından mutlak olarak verilen bu karar, başvurunun özüyle alakalı bir araştırma yapılmaksızın alınmaktadır. Başvuruya konu hususta temel hak ve özgürlüklerin zedelendiğine ilişkin bir ihlalin mevcudiyetinin araştırılması yönündeki incelemeye esas aşamasında ve Bölümler tarafından yapılmaktadır. Esas kararının kabul edilebilirlik kararından farkı bu kararda başvurucunun temel hakkının ihlal edilip edilmediğinin araştırılması ve eğer böyle bir ihlal varsa bunun ortadan kaldırılabilmesi için yapılması gerekenler belirtilmektedir⁷⁰⁷.

2.3.2.2.5.3.1. Hakkın İhlal Edildiğine İlişkin Kararlar

Esas inceleme sonucunda, ihlal kararı alınması durumunda ihlalin ve neticelerinin ortadan kaldırılması hususunda gerçekleştirilmesi gerekenlere hükmedilir. Fakat yerindelik denetimi gerçekleştirilemez, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez⁷⁰⁸.

6216 sayılı Kanun'un m. 50'nin 2. fıkrasına göre;

Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvurucu lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir⁷⁰⁹.

Kanun maddesine göre ilgili mahkemeden anlaşılması gereken, AYM'ne başvurulmadan önce son kanun yolu incelemesini gerçekleştiren mahkemedir⁷¹⁰.

İdarenin işlem, eylem veya ihmali dolayısıyla ortaya çıkan hak ihlallerinin giderilmesi yolunda AYM'nin ihlal kararı vermesi halinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmetmesi durumunun, idari eylem veya işlem niteliğinde karar sayılıp sayılmayacağı yeni duraksamaların ortaya

⁷⁰⁷ Ekinci ve Sağlam, s.33.

⁷⁰⁸ Erdem, s. 98.

⁷⁰⁹ Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un m. 50/2.

⁷¹⁰ Akdemir, s.265.

çıkmasına sebebiyet verebilir⁷¹¹. Diğer yandan, yeniden yargılama yapmak üzere dosyanın ilgili mahkemeye gönderilmesi ibaresi, AYM'nin idare mahkemeleri veya Danıştay daireleri kararlarına karşı ikinci derece temyiz mercii konumuna getirebilme ihtimali üzerinde durulması gereken hassas bir konudur⁷¹².

2.3.2.2.5.3.2. Hakkın İhlal Edilmediğine İlişkin Kararlar

Esas inceleme neticesinde, başvurucunun hakkının ihlal edilmediği tespit edilirse Anayasa Mahkemesi tarafından bu yönde karar verilir. 6216 sayılı Kanun'un m. 51. ve İçtüzüğü'nün m. 83'de, genel hukuk nizamı olarak belirtilen ve genel itibariyle bir hakkın net bir şekilde özülle hedeflediği ideal dışında ve kişinin kendisi dışında kalanlar için zarar meydana getirecek şekilde kullanılmasının hukuk sisteminde barındırılmayacağını ifade eden "hakkın kötüye kullanılması"nın, bireysel başvuru için özel olarak düzenlendiği görülmektedir⁷¹³.

Bu bağlamda Kanun m. 51 şöyledir: "*Bireysel başvuru hakkını açıkça kötüye kullandığı tespit edilen başvuru aleyhine, yargılama giderlerinin dışında, ayrıca ikibin Türk Lirasından fazla olmamak üzere disiplin para cezasına hükmedilebilir*".

AYM'nin İçtüzüğü'nün "Başvuru hakkının kötüye kullanılması" kenar başlıklı m. 83 şu şekildedir: "*Başvurucunun istismar edici, yanıltıcı ve benzeri nitelikteki davranışlarıyla bireysel başvuru hakkını açıkça kötüye kullandığının tespit edilmesi hâlinde başvuru reddedilir ve yargılama giderleri dışında, ilgilinin iki bin Türk Lirasından fazla olmamak üzere disiplin para cezasıyla cezalandırılmasına karar verilir*".

⁷¹¹ Erdem, s.98.

⁷¹² Tacettin Şimşek, "İdari Yargı Açısından Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı", **Türkiye Barolar Birliği, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti / Anlamı, Kapsamı ve Olası Sorunlar) Paneli**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 201, TBB İnsan Hakları Merkezi Yayını:13, Ankara, 2017, s.137.

⁷¹³ Hüseyin Ekinci, "Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru İş Yüğü, Çözümüne Yönelik Mahkeme Pratiği Ve Öneriler", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Haziran, 2015, s. 403; Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 18/09/2014 tarih ve B. No: 2013/7087 numaralı S.Ö. Başvurusu, §.29, "Bu kapsamda özellikle, Mahkemeyi yanıltmak amacıyla kasten gerçek olmayan maddi vakıalara dayanılması veya bu nitelikte bilgi ve belge sunulması, başvurunun değerlendirilmesi noktasında esaslı olan bir unsur hakkında bilgi verilmemesi, başvurunun değerlendirilmesi sürecinde vuku bulan ve söz konusu değerlendirmeyi etkileyecek nitelikte yeni ve önemli gelişmeler hakkında Mahkemenin bilgilendirilmemesi suretiyle başvuru hakkında doğru bir kanaat oluşturulmasının engellenmesi, medeni ve meşru eleştiri sınırları saklı kalmak kaydıyla bireysel başvuru amacıyla bağdaşmayacak surette hakaret, tehdit veya tahrik edici bir üslup kullanılması ile söz konusu başvuru yolu kapsamında ihlalin tespiti ile ihlal ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına ilişkin amaçla bağdaşmayacak surette içeriksiz bir başvuruda bulunulması durumunda, başvuru hakkının kötüye kullanıldığı kabul edilebilecektir". hükmünü vermiştir., <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/7087?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=7087> (05.08.2020).

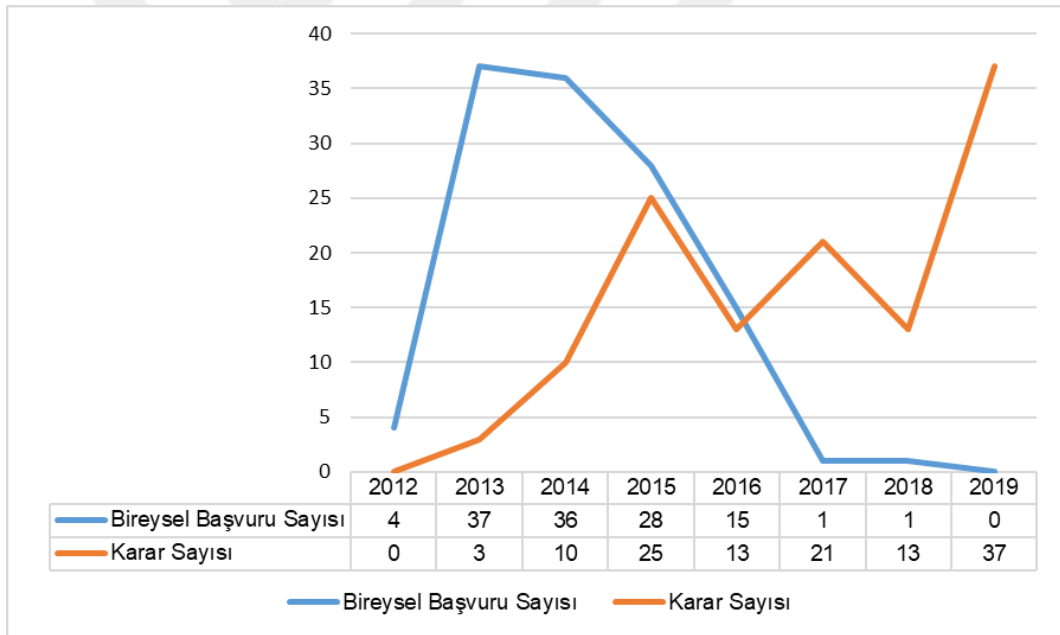
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİNİN BİREYSEL BAŞVURU YOLUYLA KORUNMASINA İLİŞKİN KARARLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde 6216 sayılı Kanunla Eylül 2012 tarihinde uygulamaya başlanan ve çalışmanın ikinci bölümünde örnek başvurularla ayrıntılı olarak incelenen AYM'ne bireysel başvuru yolu kapsamında 2019 yılı sonuna kadar vergi konulu olarak yapılan başvuruların nitelik ve nicelik olarak değerlendirilmesi yapılmaktadır.

AYM'ne 2012 yılından 2019 yılı sonuna kadar vergi konulu 122 bireysel başvuru yapılmıştır. Bu başvuruların yıllara göre dağılımı Şekil 4'te gösterilmektedir.

Şekil 4: Yıllar İtibariyle Anayasa Mahkemesine Vergi Konulu Bireysel Başvuru ve Karar Sayısı



Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibariyle Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Buna göre bireysel başvuruların yaklaşık yüzde 30'u 2013 yılında ve yine yaklaşık yüzde 30'u 2014 yılında yapılmıştır. Genel olarak incelendiğinde son yıllarda vergi konulu bireysel başvuru sayısı azalmaktadır. 2019 yılı sonu itibariyle 122 bireysel başvurunun tamamında karar verilmiştir. Kararın verildiği yıllara göre dağılımı

Şekil 4'te gösterilmektedir. Buna göre yıllar itibariyle verilen kararların belli bir trend izlemediği ve dağınık bir yapıda seyrettiği görülmektedir.

Bu bölümün ilk kısmında haklar ve müdahale iddiaları itibariyle değerlendirmeler yapılmıştır. Haklar ve müdahale bakımından değerlendirmeler ikinci bölümde ele alınan örnek başvurular çerçevesinde içerik ve kapsam açısından mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, etkili başvuru hakkı, eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı, özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı hakkı yönünden incelenmiştir. Aynı zamanda tüm başvurular haklar ve müdahale iddiaları itibariyle her bir başlık altında nicel olarak da analiz edilmiştir.

İkinci kısım da ise sonuç ve giderim itibariyle değerlendirmeler niceliksel olarak yapılmıştır. Sonuç itibariyle değerlendirmeler kabul edilemezlik kararları, ihlal kararları ve ihlalin olmadığı şeklinde sınıflandırılarak incelenmiştir. Bu kısımda ayrıca giderim açısından tazminat, yeniden yargılama ve ihlalin tespiti açısından başvurular değerlendirilmiştir.

Bu bölümde bireysel başvuruların tamamı haklar, müdahale iddiaları, sonuçlar ve giderim yolları itibariyle ilgili kısımlarda nicelik açısından değerlendirilmiştir. Bununla birlikte AYM'nin vermiş olduğu bireysel başvuru kararlarından ihlal kararı ile sonuçlanmış olanları ve aynı zamanda bundan sonra yapılacak başvurularda içtihat oluşturabilecek önemli kararlar kapsam ve içerik açısından niteliksel olarak değerlendirilmiştir.

3.1 HAKLAR YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

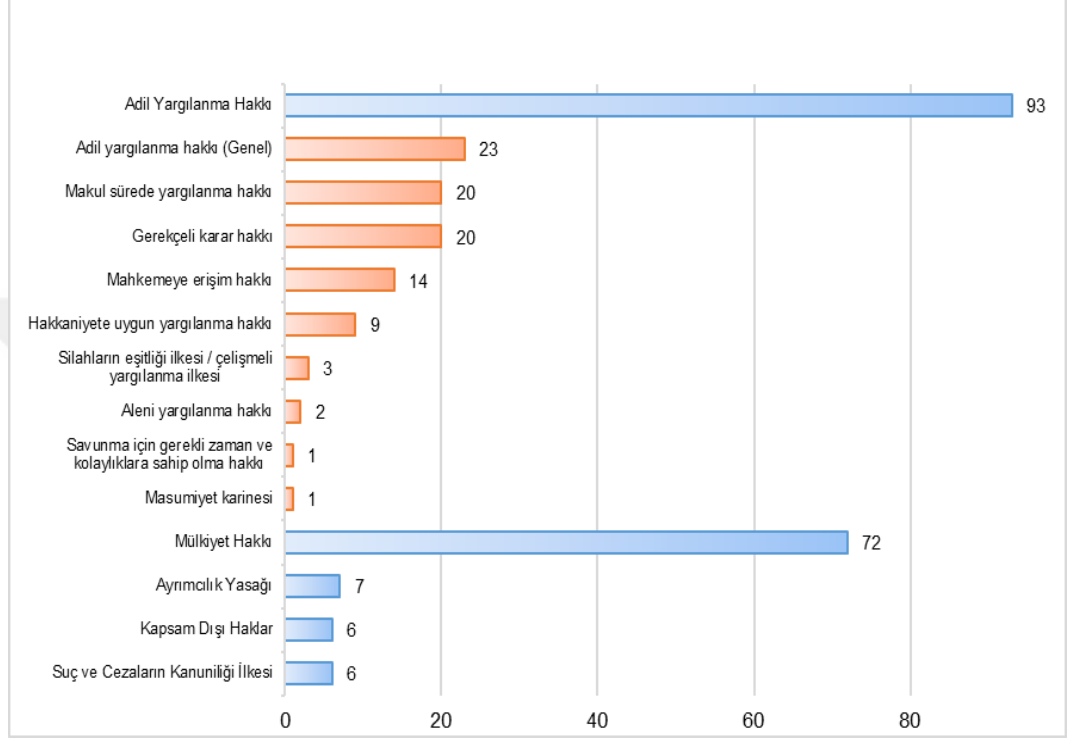
Bireylerin AYM'ne başvurabilmesi için ihlal edildiğini iddia ettiği pek çok hak ve özgürlük bulunmaktadır. Ancak yukarıda da bahsedildiği gibi bireylerin haklarının zedelendiği iddiasında bulunabilecekleri temel hak ve özgürlüklerinin AİHS sayılmış ve Anayasada da teminat altına alınmış hak ve özgürlüklerden olması gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi'ne 2012-2019 yılları arasında yapılan vergi konulu 122 bireysel başvuruda toplam 184 şikayet başvurusunun bulunduğu tespit edilmiştir. Bunun nedeni bir başvuruda birden fazla şikayetin konu edilebilmesidir. Vergi konulu 122 bireysel başvurunun otuz üçünde iki, altısında üç, üçünde dört ve ikisinde ise beş şikayet bulunmaktadır. Dolayısıyla, Anayasa Mahkemesine yapılan vergi konulu toplam 122 bireysel başvurunun 44'ünde (%36,06) birden fazla şikayet bulunduğu görülmektedir. Birden fazla şikayeti konu alan başvurularda en yoğun görülen şikayetler; mülkiyet hakkı ve makul yargılama (sekiz şikayet), mülkiyet hakkı ve

mahkemeye erişim (beş şikayet) ve genel kapsamlı adil yargılanma ve gerekçeli karar hakkı (beş şikayet) konularının bir arada yer aldığı başvurulardır.

Haklar yönünden vergi konulu bireysel başvurulardaki şikayet sayılarının dağılımı Şekil 5'te gösterilmektedir.

Şekil 5: Haklar Yönünden Bireysel Başvuru Sayıları



Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Başvurular içinde en çok adil yargılanma hakkı konusunda başvuru olduğu, bunu sırasıyla mülkiyet hakkı ve ayrımcılık yasağının izlediği görülmektedir. Toplam 184 hak ihlali iddiasının yarısından fazlası (%50,54) adil yargılanma hakkını konu almaktadır. Adil yargılanma hakkının ihlali konulu başvuruların detayı incelendiğinde genel kapsamlı şikayetlerin ilk sırada olduğu (%24,73), bunu sırasıyla makul sürede yargılanma hakkı (%21,50), gerekçeli karar hakkı (%21,50) ve mahkemeye erişim hakkının (%15,05) izlediği tespit edilmiştir.

Adil yargılanma hakkının ihlali konulu başvurulardan sonra toplam başvuru içinde ikinci sırayı mülkiyet hakkı konulu başvurular almaktadır. 184 ihlal iddiasının %39,13'ü mülkiyet hakkı ihlali konulu başvurulardır. Adil yargılanma hakkı ve mülkiyet hakkının ihlali başvurularından sonra üçüncü sırada %3,80'lik pay ile ayrımcılık yasağı yönünden değerlendirme söz konusu olmuştur.

Bu başvurular irdelendiğinde vergi mükelleflerinin Anayasanın m. 2’de düzenlenen “hukuk devleti ilkesi”, m.10’de “eşitlik ilkesi”, m.12’de “temel hak ve özgürlüklerin niteliği”, m. 17’de “kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı”, m. 21’de “konut dokunulmazlığı”, m. 35’de “mülkiyet hakkı”, m. 36’de “adil yargılanma hakkı”, m. 38’de “suç ve cezalara ilişkin esaslar”, m. 40’de “etkili hukuk yolu sağlanması”, m. 73’de “vergi ödevi”, m. 138’de “yargı kararlarının uygulanması”, m. 141’de “gerekçeli karar hakkı”nın zedelendiği savıyla, bireysel başvuruda bulundukları gözlemlenmiştir⁷¹⁴.

Sayılan tüm bu ihlallerin üç farklı kaynağı bulunmaktadır. Bunlar; idarenin eylem, işlem veya ihmali dolayısıyla yasama organından, vergi yönetiminden ve idari yargı kuruluşlarınca ortaya çıkmaktadır. Örneğin; kanuni düzenlemelerin yasama organı tarafından belirli ve öngörülebilir şekilde hazırlanmaması hususu, hukuki güvenliğini; şahsın mülkiyet hakkına kanunlara aykırı şekilde ölçüsüz müdahalenin olması, mülkiyet hakkını; yargılama esnasında adil yargılanmanın zedelenmesine sebep olunması, adil yargılanma hakkının ihlaline yol açmaktadır. Benzer biçimde; vergi yönetiminin, yapmış olduğu yönetsel düzenlemelerin ve bunların tatbikinin de belirliliği ve öngörülebilirliğinin olmaması durumu hukuki güvenliğini; vergi idaresi tarafından yapılan denetimin kanunlara aykırı şekilde gerçekleştirilmiş olması, vergilendirme sürecinin kanuni dayanaktan uzak şekilde yapılması, mülkiyet hakkının; adli yargı organlarınca çözümlenmesi gereken vergi suçlarının, dava aşamasında bireylerin savunmasını almaması ya da sunmuş oldukları kanıtların hiç değerlendirilmemesi vb., adil yargılanma hakkının zedelenmesi kapsamında ele alınır. Yargı organlarınca yargılama esnasında usullere uygun olmayan şekilde gerçekleştirilmiş yargılamaları, hukuki bir düzenleme hakkında sıkça farklı sonuçların hükmedilmesi, hem “hukuk güvenliğini”, hem “mülkiyet hakkının”, hem de “adil yargılanma hakkının” ihlal edilmesine sebep olmaktadır⁷¹⁵.

3.1.1. Mülkiyet Hakkı Yönünden Değerlendirme

Anayasa’nın m. 35’de düzenlenen mülkiyet hakkı, *“herkesin mülkiyet ve miras hakkına sahip olduğunu, bu hakların yalnızca kamu yararı gayesiyle ve kanunla sınırlanabileceğini ve mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı*

⁷¹⁴ Turgut Candan, “Vergi Mükelleflerinin Bireysel Başvuru Yoluyla Anayasa Mahkemesince Korunması”, **Fasikül Aylık Hukuk Dergisi**, Sayı: 71, Kasım 2015, s. 10.; Münür Ata Başvurusu, §.1; Hüsamettin Kemal Esiner, §.1.

⁷¹⁵ Candan, “Vergi Mükelleflerinin Bireysel Başvuru Yoluyla Anayasa Mahkemesince Korunması”, s. 11.

olamayacağını” belirtmektedir. Yine Anayasa’nın m. 12’ne göre “herkesin kişiliğine bağlı, dokunulamaz, devredilemez, vazgeçilemez temel hak ve özgürlüklerinin olduğu ve bunların kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklar içinde bulundurduğunu” vurgulamaktadır. Dolayısıyla Anayasa’nın m. 73’nin 1. fıkrasında yer alan “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” tümcesi bu dengenin vergi sahasına aksetmesidir. Bu bağlamda Anayasa’nın m. 35 ile m. 73 arasındaki münasebet, vergilendirmenin mülkiyet hakkına müdahale özelliğini de vurgulamaktadır⁷¹⁶.

Anayasanın temel haklar ve ödevler başlığını taşıyan ikinci kısmının m. 13’ne göre; “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”. Anayasa’nın bu maddesi, bir hakkın maksimum sınırlama alanını, yani daha fazla sınırlamanın yapılamayacağı noktayı “hakkın özüne dokunmama” kıstası ile belirler ve bu alan dokunulmaz çekirdek alanı meydana getirir⁷¹⁷. Dolayısıyla Anayasa’nın m. 13, m. 35 ve m. 73 bir arada değerlendirildiğinde vergi ödevinin çerçevesi çizilmektedir. Mülkiyet hakkına, devletin gerçekleştirmiş olduğu işlemler dolayısıyla oluşan giderleri karşılamak gayesi ile vergiler aracılığıyla getirilen kısıtlama ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. Bu durum AİHS kapsamında, mülkiyet hakkının çerçevesinin çizilmesinde amaç-araç oranının sağlanmasına yönelik adil denge sınavının anayasal perspektifteki karşılığında başka bir şey değildir⁷¹⁸.

Vergilendirme yetkisi özü itibarıyla “Anayasal meşru müdahale” şeklinde ifade edilen devletlerin egemenlik kudretinden doğan ve devletin vatandaşlarına kâfi miktarda ve nitelikli hizmet vermesi gibi kanuni amacı da kapsamına almaktadır⁷¹⁹.

Bu sebeple mülkiyet hakkı vergilendirme yetkisine en duyarlı hakların başında gelmektedir. Çünkü her vergi ve maddi yükümlülük beraberinde bir mülkiyete de müdahale niteliği taşımaktadır⁷²⁰.

⁷¹⁶ Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Sorumluluğunun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35”, (Ed. Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman), **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt I**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2009, s. 521.

⁷¹⁷ Necmi Yüzbaşıoğlu, **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İstanbul, 1993, s.284.

⁷¹⁸ Yaltı, “Vergi Hukukunda Sorumluluğunun Sınırı...” s.521.

⁷¹⁹ Caner Turunç, “Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında: ‘Vergisel Müdahaleler Yoluyla Mülkiyet Hakkı İhlalleri’”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:370, s.73.

⁷²⁰ Mine Nur Bozdoğan, “Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Sayı:162, Ocak-Haziran 2012, s.224.

Ancak kanunda öngörülen şartların maddi olayda vukuu bulmasında her zaman için mülkiyet hakkına müdahalede anayasal meşru müdahalenin gerçekleştirilmesi söz konusu olamaz. Kanunlarda öngörülen şartlar somut olayda aynen ortaya çıkmış olsa bile, maddi olayın şartları, vergilendirme aracılığıyla hedeflenen kamu yararı amacı karşısında bireye adil dengeyi zedeleyici bir külfet de yükleyebilir⁷²¹.

Vergi ve benzeri kamu gelirlerinin tespit edilmesi, değiştirilmesi veya tahsilini teminat altına almaya özgü düzenlemeler, hem AİHS hem de Anayasa'da ayrı ayrı düzenlenmiş olma kaydıyla, yapılan bu düzenlemelerin ayrı bir başlık altında olması yerine devletin mülklerin kullanılmasını düzenleme ya da mülkiyetin kamu yararına kullanımını denetleme yetkisi olarak karşılık bulmaktadır⁷²². Bununla beraber vergilendirme aracılığıyla mülkiyet hakkına haksız bir müdahalenin söz konusu olabilmesi için öncelikle hakka konu olan şeyin mali değerinde bir azalmanın meydana gelmesi ve bu azalmanın, idari işlem veya eylem yoluyla, bir diğer ifadeyle devlet eliyle ortaya çıkmış olması gerekmektedir⁷²³.

Mülkiyet hakkına vergisel müdahalelerin varlığının tespitinde kullanılacak ölçütler hukuk güvenliği ihlalleri başlığı altında, hukuki güvenliğin mülkiyet hakkının ihlalinin yargısal denetiminde kullanılan ölçü, norm ve ilkeler olarak ele alınacaktır. Bunlar, kanunilik, ulaşılabilirlik, belirlilik/öngörülebilirlik ve ölçülülük alt başlıkları altında sınırlandırılmıştır. Bu başlık altında ikinci bölümde örneklerle değindiğimiz mülkiyet hakkının ihlali başvurularının kararları ve gerekçeleri tartışılacaktır.

3.1.1.1. Hukuk Güvenliği İhlalleri Açısından Değerlendirme

Hak ve hukuka uygunluk, özünde “normatif” bir olgudur, fakat normatiflikten kastedilen husus müphem ve yanıtı her vakit bir değerlendirme gerektiren yargı hükmü içerir. Göreceli olan bu durum, hak ve hukuka uygunluğun hem hukuk dışı alanları hem de hukuk içi alanları içine almaktadır. Ahlaki alanlar dışarıda tutulursa,

⁷²¹ Yunus Emre Yılmazoğlu, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunmasında Usulî Güvenceler”, (Ed. Zeynep Müftüoğlu) **IX. Genç Vergi Hukuçuları Sempozyumu Genç Akademisyenler Yeni Yaklaşımlar Bildiri Kitabı**, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, s.200.

⁷²² Bkz. AYM'nin 03/02/2016 tarih ve B.No:2013/1858 numaralı Hamza Buğdaycı Başvurusu, §.40, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1858?BasvuruAdi=HAMZA+BU%C4%9EDAC%C4%B0> (30/08/2020).

⁷²³ Mustafa Karataş, “Anayasa Mahkemesi ve AİHM Kararları Işığında Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırları”, (Ed. Zeynep Müftüoğlu) **IX. Genç Vergi Hukuçuları Sempozyumu Genç Akademisyenler Yeni Yaklaşımlar Bildiri Kitabı**, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, s.171.

“adalet”, hukukun temeli ve gayesi şeklinde açıklanır ve “haklılık” kavramı ile beraber adlandırılır. Adalet hukuki sistemin işleyişinde bir görev yüklenir, diğer bir ifadeyle hukuk “adalet”e ulaşmak için vardır. Adaletin bir çeşidi olarak “vergi adaleti”, vergilendirmenin “adalete uygun bir şekilde” olmasıdır. Bu durumda neyin hukuka uygun olduğuna, hukuk kendi içerisinde tespit ettiği kıstaslarla kavramın çerçevesini çizer⁷²⁴.

Vergilendirmenin adalete uygun şekilde gerçekleştirilmesi bir istemse, bu istemin, “norm durumundan hukuk kuralına” uygunluğu Anayasa ile yapılmalıdır. Bir başka ifadeyle, vergi adaletinin “olması gereken düzeyi, Anayasa”dır⁷²⁵. Anayasaya göre de vergilendirmenin adalete uygun şekilde gerçekleştirilmesinin kökeni ise öncelikle hukuk devleti ve sosyal devletin varlığının sağlanmasına bağlıdır.

Hukuk devleti yaygın anlamıyla, hukukun koymuş olduğu talimatlara tabi olan, vatandaşlara hukuki teminatlar sağlayan, onlara karşı daha öncesinde belirlenmiş hukuk normlarına göre işlem yapan, hükmettiği hukuk normlarına kendisi de uyan devlet olarak tanımlanmaktadır⁷²⁶. 1982 Anayasasının m. 2’de “Cumhuriyetin nitelikleri” içerisinde sayılan hukuk devleti prensibi, bütün medeni demokratik devletlerde sistemin temel öğelerinden biridir. Hukuk devleti, egemenliği altındaki herkesin hukuki güvenlik içerisinde bulundukları, kamu gücünün gerçekleştirdiği eylem ve işlemlerinin hukuk normları çerçevesinde sınırlandırıldığı sistemdir⁷²⁷.

Sosyal devlet ise, 1985 yılında AYM vermiş olduğu bir iptal kararına göre;

“...insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran, esnek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirleri alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu

⁷²⁴ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet İle Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 119, Ağustos 1998, s.98; Yıldırım Genç ve Recep Yaşar, “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:338, Ekim 2009, s.36.

⁷²⁵ Yaltı Soydan, s.99.

⁷²⁶ Odyakmaz, Kaymak ve Ercan, s.275.

⁷²⁷ Demirbaş Aksüt, s. 264; Anayasa Mahkemesi, 11/10/1963 tarih ve E.63/124, K.63/243 sayılı Kararına göre; “hukuk devleti, insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini zorunlu sayan ve bütün faaliyetlerinde hukuka ve Anayasa’ya uyan bir devlet olması gerekir. Hukuk devletinde kanun koyucu organ da dâhil olmak üzere, devletin bütün organları üstünde hukukun mutlak bir hâkimiyeti haiz olması, kanun koyucunun yasama faaliyetlerinde kendisini her zaman Anayasa ve hukukun üstün kuralları ile bağlı tutması lâzımdır”. hükmü ile “hukuk devleti” ilkesine değinilmiştir.

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/eb2d4895-a40f-44ee-8492-831a8d126401?excludeGereke=False&wordsOnly=False> (05.08.2020).

devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir".⁷²⁸ olarak tanımlanmıştır.

İkinci bölümde de belirttiğimiz gibi sosyal hukuk devleti demokratik gelişim süreci içerisinde vergilendirme yetkisini "hukuk devleti" ve "sosyal devlet" prensipleri altında toplamaya çalışmış, böylelikle sosyal hukuk devletinin vergilendirme prensipleri vergilendirme kudretini çerçeveleyen prensipler olmuştur⁷²⁹.

Vergi hukukunda, hukuk devleti prensibi mühim bir alanı uygulama sahası içerisine almaktadır. Çünkü devlet, vergilendirme kudretini elinde bulundurmasından ötürü kişilerin çeşitli hak ve hürriyetleri alanına karışmaktadır. Anayasaya göre herkes, temel hak ve özgürlüklere sahiptir. Ancak bu hakla beraber Anayasanın m. 73'nin 1. fıkrasında da belirtildiği gibi "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*". Dolayısıyla bireylerin kamu giderlerinin karşılanması amacıyla yaptıkları ödemelerde birtakım hak ve özgürlüklerine müdahale edilmiş olması anayasal olarak olası olmaktadır. Bu sebeple "herkes" in vergi mükellefi olabileceği bir toplumda bireyle devlet arasındaki münasebetin çok yüksek düzeyde gerçekleşmesinden ötürü vergi hukuku "temel haklara müdahale hukuku" olarak nitelendirilebilir⁷³⁰. Devletin özellikle sosyal devlet vasfı kazandığı zamanlardan bu yana mali maksat yanında sosyo-ekonomik maksatlarla vergileri toplaması ve kullanması, vergilerin temel hak ve özgürlüklere mutabakatını daha da mühim hale getirmiştir⁷³¹. Tüm bu nedenlerle hukuk devleti birinci bölümde de üzerinde durduğumuz gibi iktidarın vergilendirme kudretinin çerçevesine paralel olarak gelişim göstermiştir⁷³².

Bireyin temel hak ve hürriyetlerini koruma altına alarak, muhafazasını yapabilecek tek araç "kamu yararı" ile bireyin anayasada tanımlanan temel hak ve özgürlüklerini dengeleyerek, hükümler erki durduracak olan hukuk normlarıdır⁷³³. Zira

⁷²⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 18/02/1985 tarih ve E.1984/9, K.1985/4 sayılı kararı, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d28211b8-4ded-4592-b0ec-898d6bf79813?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (18.08.2020).

⁷²⁹ Zeynep Arıkan, "Vergilendirmede Demokrasi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 115, Nisan, 1998, s.93; Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş., §.56'da bu hususta verilmiş hüküm şu şekildedir: "Devletin vergilendirme yetkisi; Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği, mali güce göre ödenmesi, genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri yanında Anayasa'nın genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır (AYM, E.2003/33, K.2004/101, 15/7/2004). Böylece Anayasa'nın 2. maddesinde nitelikleri belirtilen sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri vergilendirme ilkeleri yönünden somut biçimde dile getirilmiştir (AYM, E.2014/72, K.2014/141, 11/9/2014; E.2010/62, K.2011/175, 29/12/2011; E.2012/158, K.2013/55, 10/4/2013)".

⁷³⁰ Yıldırım Taylar, "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan Özel Sayısı, 2014, s. 4951.

⁷³¹ Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s.140.

⁷³² Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.145.

⁷³³ Candan, "Vergi Mükelleflerinin Bireysel Başvuru Yoluyla Anayasa Mahkemesince Korunması", s.11.

kamu yararı kavramı, umumi ve kavranması güç bir kavram olduğundan, tasvir edilmesi ve içeriğinin belirlenmesi büyük güçlük gerektirir⁷³⁴.

Kamu yararı kavramı, toplum yararı, müşterek menfaat, umumi fayda gibi birbirini yerine geçebilecek kavramlarla anlatılmaya çalışılan ve bireysel menfaatten başka ve tüm bunların ötesinde hepsini kapsayan bir menfaattir⁷³⁵.

Bu anlamıyla bakıldığında kamu yararı esasen yönetimin tercihinin karşılığıdır. Ancak, idare kamu yararına yönelik olarak davrandığını destekler şekilde hiçbir emare gösteremediği takdirde hukuka aykırı davranmış olacaktır⁷³⁶. Bu sebeple yasama organının her kanunla kamu yararını hedeflediği kabul edilmektedir. Bu nedenle içeriği ne olursa olsun şekli olarak yasama organınca usulüne yaraşır şekilde yapılan her kanunun kamu yararına uygun olduğu kabul edilmektedir⁷³⁷.

AYM'ne yapılmış olan başvurularda da üzerinde durulan kamu yararı kıstası şu şekilde ele alınmıştır: 2014/6193 numaralı Türkiye İş Bankası (2) Başvurusunun §. 41'da hem Anayasanın m. 35 hem de AİHS'nin Ek 1 No.lu Protokolünde mülkiyet hakkının mutlak bir hak olmadığı ve ancak "kamu yararı" söz konusuysa çerçevesinin çizilebileceği belirtilmiştir⁷³⁸.

Aynı ifade Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy başvurusunda da geçmiştir. Mülkiyet hakkının sınırlandırılması amacıyla sahip olunacak "kamu yararı" ile şahsın hakları arasında adil bir dengenin muhakkak surette sağlanması gerekliliğine vurgu yapılmıştır. Bu sebeple devlet tarafından elde edilmek istenen "kamu yararı" ile başvurucunun şahsi olarak katlanmış olduğu yükü kıyaslanmakta

⁷³⁴ Cemil Kaya, **Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay'ın Bakışı**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 11.

⁷³⁵ Hüsamettin Kemal Esiner Başvurusu, §.51.

⁷³⁶ Aydın Gülan, "Conseil D'etat'nın Kamu Yararı Kavramına Yaklaşımı", Danıştay Bürosu Yayınları No: 59, **2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, Ankara 11-12 Mayıs 2000, s. 28.

⁷³⁷ Saraçoğlu, **Anayasa Mahkemesinin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı**, s.27.

⁷³⁸ Aynı şekilde AYM'nin atıf yaptığı AİHM kararlarından 05/01/2000 tarih ve B.No: 33202/96 numaralı *Beyeler/İtalya* Başvurusunun 3. Bölümü olan müdahalenin amacı başlığının altında yer alan §. 111'da "adil denge"nin sağlanmasının ancak "kamu yararı" gözetildiğinde gerçekleşeceğini vurgulamıştır. <https://www.ilsa.org/Jessup/Jessup17/Batch%201/Judgment%20of%20the%20ECHR-%20Beyeler%20v.%20Italy%20-2000.pdf> (10.08.2020); AİHM'nin 23/09/1982 tarih ve B.No:7151/75 numaralı *Sporrong ve Lönnroth/İsveç* Başvurusunun §. 61'da kamu yararını "amaç için gerekli gördükleri" ifadesiyle tanımlamıştır, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22appno%22:%5B%227151/75%22%5D,%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22%5D,%22itemid%22:%5B%22001-57580%22%5D%7D> (10.08.2020); 24/06/2014 tarih ve B.No: 48357/07-52677/07-52687/07-52701/07 numaralı *Azienda Agricola Silverfunghi S.A.S. ve diğerleri/İtalya* Başvurusunun §.103'da ulusal makamların, toplumları ve onların ihtiyaçları hakkında doğrudan bilgi sahibi olmaları nedeniyle, hangi koşulların "kamu yararı" olarak nitelendirilebileceğine AİHM'ne göre daha üst konumda yer aldıklarını belirtmiştir, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22appno%22:%5B%2248357/07%22%5D,%22documentcollectionid%22:%5B%222GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22%5D,%22itemid%22:%5B%22001-145000%22%5D%7D> (10.08.2020).

ve eğer aşırı bir yük söz konusuysa “adil denge”nin bozulduğuna hükmedilmektedir demektedir.⁷³⁹

Kamu yararının gerçekleştirilmesinde adil dengenin oluşturulması hususu, AİHM'nin The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society/ Birleşik Krallık Başvurusunun⁷⁴⁰ §. 80'da vergi ödemelerinin güvence altına alınabilmesi için yapılacak müdahalenin devletin çıkarları ile bireyin temel haklarının korunması arasında “adil denge”nin gerçekleştirilmesi şeklinde olabileceğine hükmedilmiştir. Bir başka kararında ise “adil denge” ilkesi toplumun genel çıkarları olarak ifade edilmiştir⁷⁴¹.

AYM'nin bir başka kararında vergi vb. kamu gelirlerinin tespit etmeye, değiştirmeye ve tahsilatını teminat altına almaya dair düzenlemeler, AİHS'de ayrıca belirtilmekle ve Anayasa'da da başka hükümlerde düzenlenmekle birlikte bu düzenlemeler özü itibarıyla mülkiyetin kullanılması ile alakalı olduğundan mülkiyetin hakkı başlığı altında ele alınmıştır. Bu hakkın zedelendiğine ilişkin iddialar “kamu yararı”nın kullanımı kapsamında incelenmelidir demektedir⁷⁴². AİHM James And Others / Birleşik Krallık kararında “kamu yararı” kavramının tespitindeki zorluğa ve kapsamlı olmasına değinmiş ve ulusal makamların “kamu yararı”nı belirlemede kendi toplumları ve onların ihtiyaçları hakkında daha çok bilgi sahibi olmalarından dolayı takdir yetkisini kullanmada AİHM'den daha iyi konumda yer aldıklarını belirtmiştir. Bu sebeple kamu yararının tespit edilmesinde tedbir alınmasını gerektirecek bir durum varsa bu tespiti ve iyileştirici tedbirlere ilişkin ilk değerlendirmeyi ülke hukuk sistemi yapmak zorundadır hükmünü vermiştir⁷⁴³.

Bunlardan başka AYM, bireysel başvuruyu incelerken net bir şekilde temele dayanmayan ya da olağan kanun yollarının keyfi şekilde karar verdiği anlaşılmadıkça

⁷³⁹ Ahmet Nuri Demirsoy ve Anita Demirsoy Başvurusu, §. 41; Türkiye İş Bankası Başvurusu, §.41.

⁷⁴⁰ Bkz. AİHM'nin 23/10/1997 tarih ve B.No: 21319/93-21449/93-21675/93 numaralı The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society/ Birleşik Krallık Başvurusu, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22appno%22%3A%2221319%2F93%22%2C%22documentcollectionid%22%3A%222GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%2C%22itemid%22%3A%22001-58109%22%7D> (10.08.2020).

⁷⁴¹ Bkz. AİHM'nin 22/06/2020 tarih ve B.No:31443/96 numaralı Case of Broniowski v. Poland Başvurusu, §.148, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22appno%22%3A%2231443%2F96%22%2C%22documentcollectionid%22%3A%222GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%2C%22itemid%22%3A%22001-61828%22%7D> (10.08.2020).

⁷⁴² Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 23/02/2016 tarih ve B.No:2013/8324 numaralı Arif Sarigül Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8324?BasvuruAdi=AR%C4%B0F+SARIG%C3%9C> (10.08.2020); Narsan Plastik Başvurusu, §.71; Reis Otomotiv Başvurusu, §.93.

⁷⁴³ Bkz. AİHM'nin 21/02/1986 tarih ve B.No: 8793/79 numaralı James And Others v. The United Kingdom Başvurusu, §.46, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22docname%22%3A%22James%20And%20Others%20V.%20The%20Un%20Kingdom%22%2C%22documentcollectionid%22%3A%222GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%2C%22itemid%22%3A%22001-57507%22%7D> (10.08.2020).

sorumlu kamu idaresinin “kamu yararı”nı belirlemesi hususundaki takdirine karışamaz. Kamu yararına uygun bir karar verilmediği gerekçesi ile hakkın zedelendiği savının ortaya konmasında ispat yükümlülüğü savı dile getiren tarafa ait olmaktadır hükmünü vermiştir⁷⁴⁴.

Bu nedenle vergilendirme yetkisine sahip olan devletin bu yetkisini kullanırken sahip olduğu güç çerçevesinde tanımının yapılması bu denli zor olan kamu yararı ile bireyin hak ve özgürlüklerinin terazide eşit kefelerde yer almasını gerektirir. Bunu sağlayabilecek tek kudretse hukuki güvenlik ilkesidir. Bu ilke, devletin egemenlik gücü altında bulunan herkesin uymak zorunda olacağı hukuk normlarını peşinen bilmesi ve buna göre tavır ve hareketlerini itimatla gerçekleştirmesi anlamına gelir⁷⁴⁵.

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk devletin temel öğelerinden biridir. Bu prensibin vergi hukuku alanındaki özel karşılığı, bireylerin sahip olduğu hak ve hürriyetlere devletin vergilendirme yoluyla ne derecede karışabileceğini önceden görmeleri ve iktisadi durumlarını buna göre ayarlamalarıdır⁷⁴⁶. Hukuki güvenlik prensibinin gerçekleştirilebilmesinin ön koşulu devletin hükmettiği normlara öncelikle kendisinin uymasının temin edilmesidir⁷⁴⁷. Bu nedenle hukuki güvenlik prensibinin kökeni hukuk devleti prensibidir ve hukuk devleti prensibinin bireye dönük kısmını ifade eder. Bu prensiple, güvenlikten faydalanacak olan kişiler, Anayasa ile temel hak ve hürriyetleri koruma altına alınmış olanlardır. Bu sebeple hukuki güvenlik prensibi, kendisinin bir üst prensibi olan hukuk devletinden doğmuş ve bu ilkenin birey bazında daha da somut hale gelmesi olarak ifade edilmektedir⁷⁴⁸.

Fakat kişilerin hak ve özgürlüklerini açıklayan, çerçevesini çizen hukuk normlarının oluşturulması tek başına hukuki güvenliğin gerçekleştirilmesi için yeterli olmamaktadır. Bunun yanı sıra⁷⁴⁹;

- Bu normların evvelden varlığın tanınmasını sağlayacak metinlerde (hukuk sistemimize göre kanunlarda) yer almış olması;
- Bu düzenlemelerin de ulaşılabilir (aleni-yayımlanmış) olması;
- Vergi kanunlarının bireyler ve yönetimce tereddüde yol açmayacak şekilde anlaşılır netlikte olması ve vergi ile ilgili kanuni düzenlemelerin

⁷⁴⁴ Akün Gıda Başvurusu, §.40.

⁷⁴⁵ Mesut Karadağ ve Eyüp Demir, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergilendirmeye İlişkin Temel İlkeler Kapsamında Analizi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 466, Haziran 2020, s.132.

⁷⁴⁶ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 172.

⁷⁴⁷ Sinan Çukurçayır, “Vergi Hukukunun Anayasal İlkelerinin Değerlendirilmesi: Ödeme Gücü İlkesi ve Yansımaları”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:8, Sayı:95, 2012, s.22.

⁷⁴⁸ Abdulah Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, s. 133.

⁷⁴⁹ Candan, “Vergi Mükelleflerinin Bireysel Başvuru Yoluyla Anayasa Mahkemesince Korunması”, s.11.

tatbik edildiğinde ne gibi neticeler ortaya çıkaracağını mükellefler tarafından öncesinde belirli /öngörülebilir olması;

- Vergi ile ilgili kanuni düzenlemeler gerçekleştirilirken hangi ölçünün dikkate alınacağı hususu ölçülülük ilkesiyle belirlenmesi gereken konulardır.

Hukuk güvenliği ilkesi AYM'nin bireysel başvurularla ilgili kararlarında özellikli bir yeri ifade etmektedir. AYM temel olarak bu ilkenin ihlal edilmesini, başka bir temel hak ve özgürlüğün ihlal nedeni olarak gösterme şekliyle kararlarını vermektedir. Vergilendirme işlemleri açısından bu husus, mülkiyet hakkının, adil yargılanma hakkının, etkili başvuru hakkının, eşitlik ve ayrımcılık yasağının ve özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı hakkının ihlali şeklinde ortaya çıkmaktadır⁷⁵⁰.

3.1.1.1.1. Mülkiyet Hakkı İhlalinde Hukuki Güvenliğin Yargısal Denetiminde Kullanılan Ölçü, Norm ve İlkeler Açısından Değerlendirme

Çalışmanın bu bölümünde, AYM'nin mülkiyet hakkının ihlali iddiası ile yapılan bireysel başvuru davalarında dayanak olarak kullandığı ölçü-normlar ele alınmıştır.

3.1.1.1.1.1. Kanunilik İlkesi Açısından Değerlendirme

Temel hak ve özgürlüklere vergilendirme yoluyla müdahale sürecinin ele alındığı birinci bölümde değinildiği üzere, kanunilik prensibi hukuk devleti için gerçekleştirilen ilk basamaktır. Çünkü bu haliyle ilke yalnızca halkın temsilcilerinin eseridir ve buna bağlı olunan prensiplerin öncesinden düzenlenmesini ifade eder. Ancak bu ilke yasama organının koymuş olduğu kurallara konuyu bütün yönleriyle incelemeden uyulması manasında kullanılmamaktadır. Çünkü normlar sıralamasında hukuk düzeninin prensipleri, ulusüstü özelliktedir⁷⁵¹. Burada ifade edilen hukuk devleti, herhangi bir hukuk değildir; insan haklarına dayalı liberal bir hukuktur⁷⁵².

Bu anlamıyla bakıldığında Türkiye'de vergide kanunilik prensibine ilişkin mevzuat; Anayasanın m.13'de düzenlenen "Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması", m. 35'de düzenlenen "mülkiyet hakkı", m. 73'de düzenlenen "vergi ödevi", 1952

⁷⁵⁰ Candan, "Vergi Mükelleflerinin Bireysel Başvuru Yoluyla Anayasa Mahkemesince Korunması", s.12.

⁷⁵¹ İrem Berksoy, "Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi", **Journal Of Life Economics**, Issue Year:3/2016, Issue No:1, s.72.

⁷⁵² Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s.100.

yılında Paris'te imzalanan ve 1954 yılında yürürlüğe giren İHAS'nin 1 Nolu ek Protokol'ünün m.1'nin 1. fıkrasında yer alan; “*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır*”. hükmünden doğmaktadır.

Vergilemede kanunilik ilkesi esas itibariyle yasama organının, Anayasanın m. 6 ve 7'lerini⁷⁵³ göz önünde bulundurularak vergilendirme kudretini kullanmak vasıtasıyla, vergilerle ilgili hem şekli hem de maddi kanun anlamındaki düzenlemelerini anayasal hukuk sistemi içerisinde kanunla gerçekleştirilmesini hükmetmektedir. Başka bir deyişle, hukuk devleti icabı, devletin vergilendirme kudretinin umumi, soyut, objektif, vergiyle ilgili bulunması zorunlu unsurları içeren ve yasama organınca çıkarılan kanunlarla kullanılmasını anlatmaktadır. Çıkarılan bu kanun metnlerinin isteğe bağlı, sübjektif ve anlaşılması güç olmaması ve her vergi kanununda verginin olmazsa olmaz unsurları olan konu, mükellef, oran, istisna ve muafiyetler, tarh ve tahsil yöntemleri gibi öğelerin net bir şekilde belirtilmiş olması zorunludur⁷⁵⁴.

Hukuk devleti ilkesi, bireylerin kanunlarca tanımlanmış temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını zorunlu kılmaktadır. Kamu gücü kudretini elinde bulunduran devletin vergilendirme yetkisini kullanırken bireylerin çeşitli hak ve hürriyetlerini sınırlandırması olasıdır. Bu nedenle vergilendirmenin temel hak ve hürriyetlerle alakalı bulunması vergilerin kanuniliğinin en önemli gereklilik sebebidir. Başka bir ifadeyle, vergilerin kanuniliği prensibinin batı demokrasilerinin köklü prensiplerinden birisi olmasının temelinde, vergilerin bireylerin sahip oldukları temel hak ve hürriyetlerle iç içe olması yatmaktadır. Bunun yanı sıra, bu hak ve özgürlüklerin önemli bir kısmının vergilendirme yetkisiyle direkt sınırlı olacak şekilde çerçevesinin çizilmesi de vergilerin kanuniliği prensibinin önemsenmesini desteklemektedir⁷⁵⁵. Bununla birlikte bu prensip şeklen de olsa demokratik hak ve özgürlüklerin baskı altında tutulduğu totaliter devletlerde de uygulanmaktadır⁷⁵⁶.

Kanunilik ilkesi bundan 805 yıl önce ilan edilen Magna Carta Özgürlük Fermanı'nda kralın sonsuz ve keyfi salahiyyetini sınırlandırmak için “temsilsiz vergileme olmaz” hükmünden gücünü almaktayken bugünkü anlamıyla modern

⁷⁵³ Madde 6 – “Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz”.

Madde 7 – “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez”.

⁷⁵⁴ İlhan Özer, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, TODAİE, Ankara, 1977, s.73.

⁷⁵⁵ Yusuf Karakoç, “Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:13, 1996, s. 305.

⁷⁵⁶ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.94.

demokrasilerde kanunilik ilkesi “temsilcilerin keyfi vergileme” yetkisini sınırlandırmak için kullanılmaktadır⁷⁵⁷.

Vergiye ihdas eden bir kanunun bulunması olarak tanımlanabilecek verginin kanuniliği prensibinin temel özellikleri, vergi idaresinin görev ve yetkilerinde takdire yer verilmeyerek, bu yetkinin kesin bir çizgiyle belirlenmesi, yükümlüye daha çok kanuni güvence sağlanması ve vergi kanunlarının anlamının anlaşılmasında geniş bir yorumlamaya yer verilmemesidir⁷⁵⁸. Bugün temel vergi ilkelerinin ilk sırasında yer alan kanunilik ilkesi 1982 Anayasası’nın m. 73’de hüküm altına alınmıştır.

Hukuk sistemi olarak kendine Kıta Avrupası hukuk sistemini seçmiş ülkemizde Türk İdare Hukuku tevdin edilmemiş olmasına rağmen; vergi hukuku vergilemede kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak son derece kazuistik olarak düzenlenmiştir⁷⁵⁹.

Anayasanın m. 73’de kanunilik ilkesi, idarenin vergilendirme işlemlerini yalnızca kanunlara uygun olarak yerine getirmesini değil, aynı zamanda 4. fıkrasında yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına*⁷⁶⁰ verilebilir”. hükmünde yer alan yetkinin de düzenleyici işlemlere uygun olarak davranmasını kapsamaktadır⁷⁶¹. Tüm bu açıklamalar, vergilerde yapılacak değişikliklerin yasama organına ait olduğunu göstermektedir. Buna göre usulüne uygun olarak çıkarılmış bir kanuna göre ihdas edilen verginin adaletsiz ve ekonomik koşullara uygun olmaması, onun kanunilik ilkesine zarar vermez⁷⁶². Ancak böyle bir durumun varlığını iddia eden mükellefinin pek tabi ki böyle bir kanundan dolayı ortaya çıkabilecek uyuşmazlığını hukuki güvenlik ilkelerinin diğer ölçütlerini gerekçe göstererek bireysel başvuru yolunu kullanması imkân dâhilindedir.

Vergilerin kanuniliği prensibi vergi münasebetinde hem borcun aslının hem de kamu alacağının usulüne ilişkin kuralların kanunla saptanmasını hüküm altına alan bir ilkedir. Öncesinde de belirttiğimiz gibi, bu ilkenin fiilen anlam ve uygulama gücü

⁷⁵⁷ Coşkun Can Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.26.

⁷⁵⁸ Bedî Necmettin Fevzioğlu, “Mükellefiyet Doğrucu Vakkı”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 1952, s.54; Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 1981, s.83.

⁷⁵⁹ Mehmet Yüce ve Fulya Mercimek, “Türk Vergi Hukukunda İçtihatların Bağlayıcılığı ve Hukuk Kaynağı Olarak Değerlendirilmesi”, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 119-120, 2014, s.21.

⁷⁶⁰ 21/01/2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun’un m. 16’le, “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

⁷⁶¹ Nami Çağan, “1982 T.C. Anayasası’nda Vergilendirme”, **Prof. Dr. Fadıl Sur’un Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:552, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, 1983, s.73.

⁷⁶² Nezihe Sönmez, **Vergi Hukuku**, İstiklal Matbaası, İzmir, 1976, s.10

bulabilmesi, kanuni idare ilkesiyle beraber göz önünde tutulduğunda, kanunla konulmuş “objektif (nesnel) düzenlemeler” baz alınarak oluşturulan “sübjektif (öznel) işlemler”in de kanuna yaraşır şekilde olması ile gerçekleşir⁷⁶³.

Vergide kanunilik ilkesinin gerçekleştirilmesi hususunda AYM’nin vermiş olduğu kararları şu şekilde özetlenebilir: 2014/6193 numaralı Türkiye İş Bankası (2) Başvurusunun §.45’da “mülkiyet hakkı”na yapılacak müdahalenin “kamu yararı” gayesiyle ve “kanun” ile gerçekleştirilmesi şartı Anayasa’nın m. 35’le hüküm altına alınmıştır⁷⁶⁴. Bu hüküm alınırken AİHS’nin 1 No.lu Protokolü’nde yer alan “kamu yararı”, kanunda göz önünde tutulan şartlar ve uluslararası sözleşmelere mutabık olarak müdahalenin yapılabileceği belirtilmiştir. Ancak burada belirtilmesi gereken önemli husus sınırlamaların hudutları çizilirken AYM’nin ve AİHM’nin yaklaşımlarının farklılığıdır. AİHM kanunda gözetilen şartları, yani hukukiliği geniş yorumlayarak düzenleyici işlemleri, istikrar kazanmış içtihatlar vasıtasıyla geliştirilmiş prensipleri ve örf ve adet hukukunun bile kanunilik ilkesine tekabül edeceğine karar vermişken⁷⁶⁵, AYM, tüm tehditlerin yalnızca kanunla⁷⁶⁶ gerçekleştirilebileceğine hükmederek AİHS’den daha büyük bir teminat sağlamıştır. Çünkü AİHS, kanun kavramını geniş yorumlamaktayken, Anayasa kanuniliği dar yorumlamış ve güvenceyi daha sağlam temellere dayandırmıştır.

Bunun yanı sıra küreselleşmeyle birlikte hukuk devletinin artık yalnızca bir hukuk devleti olmadığı, aynı zamanda insan haklarına da dayalı bir devlet olma vasfında AİHS vergi hukukunda taraf devletlerce “vergilerin zamanında ödenmesini

⁷⁶³ Ahmet Kumrulu, “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 1988/3, s.425.

⁷⁶⁴ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 06/02/2014 tarih ve B.No: 2012/1246 numaralı Tahsin Erdoğan Başvurusu, §. 60, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1246?BasvuruAdi=TAHS%C4%B0N+ERDO%C4%9EAN> (10.08.2020).

⁷⁶⁵ AYM’nin atıf yaptığı AİHM kararlarından 02/08/1984 tarih ve B. No: 8691/79 numaralı Case Of Malone v. The United Kingdom Başvurusunun §. 67’da idari işlemin de kanuniliğinin kabul edildiği belirtilmiştir. <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22appno%22%3A%228691%2F79%22%2C%22documentcollectionid%22%3A%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%2C%22itemid%22%3A%22001-57533%22%7D> (10.08.2020); 26/04/1979 tarih ve B.No:6538/74 Numaralı Case Of The Sunday Times v. The United Kingdom Başvurusunun §.47’da başvuranların “kanunla öngörülen” ifadesinin her durumda mevzuatı gerektirdiğini iddia etmemektedir. Buna göre mevcut davada olduğu gibi örf ve adet hukuku da kanunilik prensibi içerisinde sayılmıştır; 09/11/1999 tarih ve B.No: 26449/95 numaralı Špaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti Başvurusunun §.57’da Mahkeme, hukuk teriminin resmi anlamıyla değil, asli anlamıyla anlaşılması gerektiğini ve bu sebeple kararname ve yönetmelik gibi düzenleyici işlemlerin de kanunilik prensibini karşıladığını hükmetmiştir. <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22appno%22%3A%2226449%2F95%22%2C%22documentcollectionid%22%3A%222GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%2C%22itemid%22%3A%22001-58358%22%7D> (10.08.2020).

⁷⁶⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 19/12/2013 tarih ve B.No:2013/817 numaralı Mehmet Akdoğan ve Diğerleri Başvurusu, §.31, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/817?BasvuruAdi=MEHMET+AKDO%C4%9EAN+V+E+D%C4%B0%C4%9EERLER%C4%B0> (10.08.2020); Hasibe Uysal Başvurusu, §.41.

güvence altına alabilmek” amacıyla gerekli gördükleri her türlü vergi kanunlarını çıkarma hakkı vermiştir⁷⁶⁷.

Bir başka karara göre, hak ve özgürlüklere müdahale iddiasında ilk önce belirlenmesi gereken durum, bu müdahalenin kanuna dayanıp dayanmadığıdır. Bu sebeple hak ve özgürlüklerin kanunla çerçevelenmesi kıstası anayasal temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasında vazgeçilmez bir husustur ve bu hususun gerçekleştirilememesi halinde diğer güvence şartlarının göz önünde bulundurulmasının bir manası olmamaktadır⁷⁶⁸.

Kamu gücüyle müdahalenin gerçekleştirilebilmesi için öncelikli şart şekli anlamda bir kanunun varlığının olmasıdır. Şekli anlamda kanun yürütme organı TBMM tarafından Anayasa’da sayılmış usule mutabık şekilde kanun ismiyle çıkarılan düzenleyici muamelelerin taşıması zorunlu olduğu şartlardır. Bu sebeple herhangi bir hakka müdahalenin gerçekleştirilebilmesi sadece yasama organınca çıkarılan kanunlarca yapılabilir. “TBMM tarafından çıkarılan şekli anlamda bir kanun hükmünün bulunmaması mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi anayasal temelden yoksun bırakır”⁷⁶⁹.

Bir Kanun’un “ulaşılabilir”, “öngörülebilir” ve “belirli” olması, kanunilik ilkesinin ön şartlarından biridir. Bu nedenle Anayasa’nın m. 73’nin 3. fıkrasında düzenlenen “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü ile vergi mükelleflerinin sorumluluk alanlarının belirgin ve öngörülebilir olması amaçlanmaktadır. Bu ölçütler kamu gücü tarafından bir hakka müdahalenin “kanun” ile gerçekleştirilmesinin de alt ölçütleridir⁷⁷⁰.

AYM’nin 2011 yılında vermiş olduğu bir iptal kararının gerekçesinde bu husus şu şekilde karara bağlanmıştır;

Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide yükümlü, matrah, oran, tarh,

⁷⁶⁷ Bkz. AİHM’nin 23/02/1995 tarih ve B.No:15375/89 numaralı Gasus Dossier- Und Fördertechnik GmbH v. The Netherlands Başvurusu, §. 60, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22appno%22%3A%2215375%2F89%22%2C%22documentcollectionid%22%3A%222GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%2C%22itemid%22%3A%22001-57918%22%7D> (11.08.2020).

⁷⁶⁸ Murat Çevik Başvurusu, §.36; Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. Ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat Ve Organizasyon Sanayi Ve Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu, §.44.

⁷⁶⁹ Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 18/10/2017 tarih ve B.No:2015/17510 numaralı Ali Hıdır Akyol ve Diğerleri Başvurusu, §. 56, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/17510?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=17510> (10.08.2020); Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş., §.52.

⁷⁷⁰ Mehmet Arif Madenci Başvurusu, §. 71.

tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur⁷⁷¹.

denmek suretiyle açıklığa kavuşturulmuştur.

Yine aynı kararda “*Anayasada kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda, yürütme organına genel ve sınırları belirsiz bir düzenleme yetkisi verilmesi olanaklı değildir*” hükmü ile kanunilik ilkesinin pratik sınırları çizilmiştir.

Hak ve özgürlüklere yönelik müdahale ve kısıtlamaların ancak kanunla yapılması zorunluluğu, bu hak ve özgürlüklere keyfi olarak yapılacak müdahaleleri önlemeyi amaçlar. Bu nedenle kanunilik ilkesi, demokratik hukuk devletinde hukuki güvenliğin en mühim koruma yollarından biridir⁷⁷².

Vergi yükümlülüğünü maddi olarak tespit eden herhangi bir husus vergi hukukunda kuramsal bir detay olarak ifade edilemez. Örneğin bir verginin ne üzerinden alınacağını veya vergiden istisna ya da muaf olması takdirinin idareye bırakılan kuramsal bir detay olduğu kabul edilemez⁷⁷³.

Bu duruma ilişkin AYM’nin 1969 tarihinde vermiş olduğu bir iptal kararının esasa ilişkin hükmünde şöyle bir hüküm vermiştir;

Kanunda öngörülmemeyen çok önemli bir durumla karşılaşılır ya da gösterilmeyen bir tedbir zorunlu görülürse ki bu seyrek gerçekleşebilecek bir olaydır, o zaman ivedilikle kanunun değiştirilmesi veya ek bir yasa çıkarılması yoluna gidilebilir. Unutulmamalıdır ki Meclisler çoğunluğunun kamu yararı gördüğü konularda kanun değişiklikleri kısa zamanda, Yasama Meclislerinde yapılabilmektedir⁷⁷⁴.

Kanunilik ilkesine ilişkin yakın tarihli bir başka iptal kararının gerekçesi şöyledir:

Vergi yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı kimi muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasa koyucunun takdirine bağlı bir konudur. Verginin bir bölümünden (indirim) veya tümünden vazgeçme ya da vergi kapsamındaki kimi konuları (istisna) veya kişileri (muaflık) vergi dışında tutma işlemi de en az vergi koyma ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Vergilendirmede esas kural, vergilerin yasayla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasıdır. Buna göre, bir takım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışında bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir⁷⁷⁵.

⁷⁷¹ AYM’nin 14/04/2011 tarih ve E.2009/63, K.2011/66 kararı, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/510c57fc-e5d9-4af2-a637-b9221b0b7138?excludeGerekce=True&wordsOnly=False> (11.08.2020).

⁷⁷² Ford Otomotiv Başvurusu, §.51.

⁷⁷³ Billur Yaltı, “Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:341, 2017, s. 16.

⁷⁷⁴ AYM’nin 23.24 ve 25/10/1969 tarih ve E.1967/41, K.1969/57 numaralı iptal kararı, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı:8, Ankara, 1991, s. 44.

⁷⁷⁵ AYM’nin 15/07/2004 tarih ve E.2003/33 ve K.2004/101 numaralı iptal kararı, <https://02149r3sc-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2003-33-k-2004-101-t-15-7-2004> (01.09.2020).

Bireylerin günlük hayatlarının her boyutuna girmiş olan kamu yönetimi, vatandaşlarının ortak ihtiyaçlarını belirleyip, hayata geçirebilmek için alınacak kararları ivedi bir şekilde yapmak zorundadır. Bu durum özellikle kalkınmanın bir gereği olarak önceden öngörülemeyen olağanüstü koşulların varlığı halinde pek tabi ki çok daha fazla önem arz eder. Tüm bu sebeplerle 1961 Anayasası üzerinde 1971 yılında –12 Mart muhtırası sonrası- yapılan değişikliklerle başlayan ve 1982 Anayasası’nda da korunan “güçlü yürütme” ilkesi AYM’nin vermiş olduğu pek çok iptal kararında yürütme erkine giderek daha fazla yetki genişliği tanındığını ortaya koymaktadır. Ancak mali önlemlerin kanununun nizamı dışında karşılanamayacağı, bu nizamların süratle hayata geçirilmesine yönelik çabanın gerekçe olarak gösterilmesi bile günümüz iktisadi koşullarında Yasama meclisinin çalışma prensibine yaraşmamaktadır⁷⁷⁶.

Ancak pek tabi ki kanunların çok fazla sayıda olması ve karmaşıklığından dolayı anlaşılabilmesi ihtimallerine karşı Hazine ve Maliye Bakanlığı’na kanunların özünün ve esasının izah edilmesine yönelik ve vergi yükümlülerine kılavuzluk etmek gayesi ile yetki verilmektedir. Fakat verilen bu yetkinin verginin esaslı unsurları olan; konusu, matrahı, istisna, muafiyet, indirimleri, ne şekilde tahsil edileceğini, vergi ödenmezse ne gibi cezalarla karşılaşılabilceğini ve zamanaşımı gibi hususları kapsamaması, yükümlülere ek finansal yük getirmemesi gerekir. Tüm bu sebepler Anayasal ilke olan “vergilerin kanuniliği” prensibinin şartıdır⁷⁷⁷.

Bununla birlikte vergi kanunlarında çokça karşılaşılan bir husus bazı kanun altı düzenlemelerin kanuni kökeninin oluşturulmasında hassasiyet arz etmesidir. Örnek vermek gerekirse Gelir Vergisi Kanunu’nun pek çok hükmünde genel itibariyle hükümlerin son cümlelerinde “...usul ve esasları...” tespit etmeye Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın yetkili olduğu ibaresi yer almaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı da almış olduğu bu yetkiye istinaden düzenleyici genel tebliğ çıkarmaktadır. Bakanlığı’nın çıkarmış olduğu bu tebliğlerin dayanağı ancak kanunlar olmalıdır. “Usul ve esas” ibaresi ile bunun gerçekleştirilmesini sağlayan düzenleyici işlemler arasında hassas bir denge bulunmaktadır. Şöyle ki, AYM 1982 Anayasasından sonra verilmiş pek çok iptal kararında ve bireysel başvuru kararlarının bir kısmında, ihtisas gerektiren ve teknik detayların kanunlarla şekillenebilmesinden ziyade kanun altı

⁷⁷⁶ Turgut Tan, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Anayasa Mahkemesi’nin 24. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayın No:7, Ankara, 1987, s. 204.

⁷⁷⁷ Mehmet Tosuner ve Ahmet İnneci, “Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı’nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Mart 2018, Cilt: 4, Sayı: 1, s.14.

düzenlemelerle belirlenebilmesini olanaklı görmektedir⁷⁷⁸. Ancak burada tekniğe ilişkin temel unsurlar ile teknik konular ve detayların nasıl ayrılacağı problemi ile yüz yüze gelinmektedir. Bu hususta yasama ve yürütme organlarının düzenleme alanlarını tasnif eden daha makul bir ölçüt de yer almamaktadır⁷⁷⁹.

Usul ve esasların kanuna yeni bir düzenleme getirmeden ve kanunun göz önünde bulundurduğu kuralları esnetmeden veya kısıtlamadan kullanılabilmesinde, iki farklı açıdan konunun ele alınmasında fayda vardır. Bunlar şekli ve maddi koşulların tespiti. Buna göre Bakanlığın, mükelleflerin verecekleri beyannamelerle ilgili şekli şartları tespit etmesi şekli, mükelleflerin hangi koşulları gerçekleştirmeleri halinde örneğin KDV indiriminden faydalanabileceğinin tespitiyse maddi hususa örnek olarak verilebilir. Bu hususta Bakanlığa pek çok konuda verilen usul ve esasları tespit etme yetkisinin şekli hususlar açısından gerçekleştirilmesinde vergilerin kanuniliği ilkesine zarar vermezken, herhangi bir maddi koşulun kanun altı düzenlemelerle kapsama alınması kanunilik ilkesini zedelemektedir⁷⁸⁰.

Bir başka verginin kanunilik ilkesini zedeleyen husussa, farklı kanunlarda yapılacak tanımlamaların Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca gerçekleştirileceğine ilişkin yetki hükümlerinin yer almasıdır. Örneğin 3065 sayılı KDV'na 31/03/2012 tarihinde 6288 sayılı Kanun'un m.1 ile madde sonuna eklenen "*Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*" hükmünü vermiştir. Ancak kanun maddesinden de anlaşıldığı üzere, idareye verilen yetki, usul ve esasları aşan verginin temel özelliklerine yönelik bir düzenlemedir. Bu kapsamda şimdiye kadar herhangi bir tanımlamanın henüz yapılmamış olması yapılacak tanımın kanundan farklı bir durumu kapsamı dahiline alması durumu söz konusudur⁷⁸¹.

Bir başka örnek, vergi idaresi tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucunda vergi kaybına sebebiyet verdiği belirlenen mükellefler cezalı tarhiyatla karşılaşabilmektedir. Fakat vergi idaresince ödenmesi gereken verginin gerçekliğini araştırmaya yönelik yapılan vergi incelemeleri ve idarece yapılan işlemler vergilendirme sürecinin uzamasına ve devletin vergiyi geç tahsil etmesine sebep

⁷⁷⁸ Cenker Göker, "Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen "Usul ve Esasları" Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:299, Ağustos 2013, s.65.

⁷⁷⁹ Yusuf Karakoç, "Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", s.326.

⁷⁸⁰ Göker, s. 65.

⁷⁸¹ Göker, s.65.

olmakta ve bu sebeple vergilemede uyum maliyetlerini arttıran durum ortaya çıkmaktadır⁷⁸².

Tüm bu sebeplere çare bulabilmek adına VUK'nun mülga m. 370'sine⁷⁸³ getirilen izaha davet müessesinin 3. fıkrasında "*Maliye Bakanlığı ön tespitin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*" hükmüne bağlı olarak 1 Eylül 2017 tarihinden itibaren geçerli olacak VUK Genel Tebliği'ni yayınlamıştır. Tek bir madde ile düzenlenen bir konuda neden on altı maddelik bir tebliğ ile sınırlı tutulduğu, örtülü sermaye tebliğ kapsamında yer alıyorken, yükümlünün izaha çok daha fazla ihtiyaç duyduğu transfer fiyatlandırmasının neden genel tebliğe dahil edilmediği belli değildir. Bu durumda yükümlüler, yönetimin uyması zorunlu olduğu "eşitlik ilkesine aykırılık" iddiasını ileri sürebileceklerdir. Bu gerekçeyle takdir yetkisinin, kanunilik ilkesine bağlı olarak ve kanunla getirilen kurumun özüne uygun olarak kullanılması gerekmektedir⁷⁸⁴.

AYM'nin 1991 yılında vermiş olduğu bir iptal kararında şu hüküm yer almaktadır:

Yürütme organının yasanın buyruğuna uyarak genel nitelikte hukuksal tasarruflarda bulunması da idare hukuku esaslarına uygundur. Bunun aksini kabul etmek, yürütmenin çalışmalarını çok dar ve işlemesi güç bir çerçeve içerisine sokmak gibi bir sonuç doğurur ki, bunun Anayasa'nın amacına ve ruhuna uygun düşmeyeceği, idare işlevlerin icaplarıyla bağdaşmayacağı açıktır⁷⁸⁵.

AYM'ne 2012 yılından sonra yapılan başvuruların değerlendirilmesi gerçekleştirildiğinde kanunilik ilkesine atfedilen üst düzey koruma ilkesinden bahsedebilmekle birlikte bir kısım kararlarda kanunilik ilkesinin esnetildiğine de tanık olunmaktadır. Örneğin AYM İş Bankası ve Narsan Plastik San. Tic. Şti. Başvurusunda, verginin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak vergilendirme yoluyla yapılacak müdahalenin özünü oluşturan kanunların, yükümlünün davranışlarını belirleyip, ödemesi gereken verginin tespitini gerçekleştirebilmek için, rahatça ulaşabildiği, kendisinin anlayamadığı hususlar söz konusuysa alabileceği profesyonel yardımla bu ihtiyacını giderebileceği ölçüde anlaşılır, net ve olabildiğince bariz

⁷⁸² Rüknettin Kumkale, "Vergilendirmede İzaha Davet Müessesesi", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:12, Sayı:135, Kasım 2017, s. 119.

⁷⁸³ 09/08/2016 tarih ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklikle "izaha davet" müessesesi kabul edilmiştir.

⁷⁸⁴ Funda Başaran Yavaşlar, "İzaha Davet" – Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:2, 2017, s. 88.

⁷⁸⁵ AYM'nin 15/10/1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37 numaralı iptal kararı, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı:27, Cilt:2, 1993, s. 620.

olmaktan uzaktır. Bu nedenle başvuruçudan bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle somut olayda 31/12/2005 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 97 seri No.lu Genel Tebliğ'e dayanılarak 2005 yılı vergilendirme dönemi için sonraki yıllarda resen yapılan vergi tarhiyatı işlemlerinde Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin ve anlaşılabilirliğin sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki belirsizliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla da giderilemediği, bu durumda başvuruçudan 2005 yılında gerçekleştirilen işlemlerin vergilendirilmesi bakımından öngörülebilir ve anlaşılabilir kanuni dayanağın bulunmadığı anlaşıldığından başvuruçunun, Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin kabul edilmesi gerekir⁷⁸⁹.

Kararda dikkat çeken husus, istisnaya yönelik belirliliğin kanun veya kanun altı düzenlemelerle veya yargısal içtihatlarla giderilemediğidir. Mahkemenin konuyu ele alış biçimine göre, vergi konusu bir işlemin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususu Genel Tebliğ ile düzenlenebilmektedir. Bu nedenle ilgili başvurudaki asıl mesele olayda çıkarılan genel tebliğin geriye yürütülmesi meselesidir. Buna göre 97 seri No.lu Genel Tebliğ 2005 yılında değil 2003 yılında çıkartılmış olsaydı, AYM'ne göre öngörülebilirlik gerçekleşmiş olacaktı. Bu karara göre AYM, idarenin düzenleyici işlemlerine kanun değeri atfetmektedir⁷⁹⁰.

Pek tabi ki vergi teknik işleyişi çok olan, kanunda her şeyin eksiksiz düzenlenebileceği bir hukuk dalı değildir. Bu nedenle Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen "usul ve esasları belirleme" şeklindeki görevlerin de çıkarılacak genel tebliğlerle doldurulması gerekmektedir. Bu anlamda genel tebliğlerin bir kısmı kanunla verilen yetkilerin kullanımı niteliği taşıyan bağlayıcı düzenleyici işlemlerken, bir diğer kısmı Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yorum tebliğleridir. Bu sebeple birinci grupta yer alan tebliğler, tebliği çıkaran idarece "uygulama tebliği", diğer gruptaki tebliğler ise "yorum tebliğleri" olarak adlandırılmaktadır. Gerek düzenleyici gerekse de yorum tebliği olsun getirilme amacı "düzenli idare" ilkesinin varlığını gerçekleştirmektir. Böyle bir düzenleme yönetimin rasyonel işleyişine hizmet ettiği gibi aynı zamanda vatandaşlara da hizmet dışı düşüncelere yer vermeyen eşit, objektif ve güvenilir bir tutum gütmesine yarar. Aynı zamanda "*idarede şeffaflık ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi genel tebliğin önemini ortaya koyan ilkelerdir*". Çünkü ister düzenleyici, isterse yorumlayıcı tebliğ olsun amacı gerek uygulayıcıların, gerekse de mükelleflerin ilgili vergi kanunun nasıl uygulanacağını öngörebilmelerine aracılık etmektedir⁷⁹¹.

⁷⁸⁹ Narsan Plastik Başvurusu, §.91 ve 92.

⁷⁹⁰ Billur Yaltı, Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:341, Şubat 2017, s.16.

⁷⁹¹ Balta, s.133; Bekir Baykara, "Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:242, Ekim 2001, s.32.

Ancak bununla beraber çıkarılan genel tebliğin kanun kapsamını genişlettiği ve bu nedenle aslında kanunda öngörülme­yen bir durumun yükümlülük haline getirilmesi durumları özellikle 1980 sonrası dönemde gözlenmekte ve bundan önceki dönemde nadir olarak genel tebliğ örneklerine rastlanmaktadır. Bu gibi uygulamaların asıl sebebi kanun maddelerinin sonunda yer alan “usul ve esasları belirleme” şeklindeki ibaredir. Fakat bu ibare şekli sanki idareye kanunların özünü aşan düzenlemeler yapmaya özendirilmektedir⁷⁹². Kanun maddesinde genel tebliğ için verilen yetki, verginin temel noktalarına değil, tali noktalara verilmiş sınırlı bir yetkidir⁷⁹³. Kaldı ki m.73’nin 4. fıkrasında dahi Cumhurbaşkanına alt ve üst sınırları belirlenmek kaydıyla, istisna belirleme yetkisi verildiğinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir⁷⁹⁴.

Narsan Plastik kararı özelinde idarenin bir konunun önce vergi istisnası içinde olmaması, ardından istisna kapsamında kabul edilmesi şeklinde yorumda bulunması, bu yorumların isteğe bağlı ve seçmece tatbik edilmesine ve aynı ilkenin aynı mükellef açısından yorumunda bir hakim­in istisna içi, diğer hakim­inse istisna dışı yorumda bulunmasına sebebiyet verebilmektedir⁷⁹⁵. Kaldı ki Türk hukuk sisteminde, hakim baktığı davanın çözümünde göz önünde bulundurması gereken kanun maddesinin muğlak veya belirsiz olduğu savıyla Kanun’u tatbik etmekten imtina edemeyeceği gibi hükmün bulunmaması durumunda bile, hakim­in önüne gelen dosyayı muhakkak çözme yükümlülüğü bulunmaktadır⁷⁹⁶.

Bununla birlikte kararda dikkat çeken bir diğer husus AYM’nin başvuruyu kabul edilebilirlik yönünden ele alış şeklidir. Başvurucunun 2005 yılında uygulamada bulunan mevzuat ve idareden almış olduğu öz­elgeye göre vergiden istisna ettiği

⁷⁹² Taşkan, Vergi Hukuku, s. 64.

⁷⁹³ Bekir Baykara, “Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri”, s.33. Bu hususta Ereğli Demir Çelik Başvurusunun da §.56’da atıf yaptığı; AYM 15/07/2004 tarih ve E.2003/33, K.2004/101 numaralı iptal kararında “Vergi yasalarında sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçlı kimi muaflık, istisna ve indirimler getirilmesi, yasa koyucunun takdirine bağlı bir konudur. Verginin bir bölümünden (indirim) veya tümünden vazgeçme ya da vergi kapsamındaki kimi konuları (istisna) veya kişileri (muaflık) vergi dışında tutma işlemi de en az vergi koyma ölçüsünde büyük önem taşımaktadır. Vergilendirmede esas kural, vergilerin yasayla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasıdır. Buna göre, birtakım nedenlerle, kimi kişi veya konuların vergi dışında bırakılması ya da bir kısım vergiden vazgeçilmesi hususlarının da yasalarla belirlenmiş olması gerekmektedir”. hükmü yer almaktadır. <https://02149qzvt-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2003-33-k-2004-101-t-15-7-2004> (25.08.2020).

⁷⁹⁴ Billur Yaltı, Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, s.16.

⁷⁹⁵ Billur Yaltı, Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, s.17.

⁷⁹⁶ Yeliz Neslihan Akel, “Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:337, Ekim 2016, s.95.

satışları için gerçekleştirilen vergi incelemesi neticesinde re'sen tarhiyat yapılmasına ilişkin şikâyetinin AYM'ce mülkiyet hakkı kapsamında irdelenmesidir⁷⁹⁷.

İlgili başvuruda farklı gerekçe sunan Hakim Kadir Özkaya'nın da ifade ettiği gibi;

Vergi hukukunda kanunilik ilkesinin önemi nedeniyle kanunilik testi açısından sadece kanun hükümlerinin göz önünde bulundurulabileceği, idari işlemlerin, bu arada kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem niteliğini bile haiz olmayan ve idarenin mükellefin durumu ile ilgili görüşlerinin ortaya konulduğu özgelere bu testte dikkate alınamayacağı sonucuna ulaşılmaktadır⁷⁹⁸.

hükümünü gerekçe göstermiş ve buna bağlı olarak da bireysel başvuru bakımından, idarenin bağlayıcı özellikte olmayan fakat başvuru için aldatıcı neticeler ortaya çıkarttığı kavranan idari görüş özelliği barındıran özgelere dayanak göstererek vergi hukukunun asli özellikteki kaynaklarından kanunların öngörülemezliği sonucuna ulaşmak olanaksızdır ifadesinde bulunmuştur⁷⁹⁹.

AYM'nin kanunilik yaklaşımına ilişkin tekrarladığı öğeler ve kararların detaylarına bakılacak olursa şu şekilde olduğu ifade edilebilir:

- Sınırlama, yasamanın işlemi olan biçimsel kanunla yapılmalıdır. Böylece, yasamanın asliliği ilkesi ve yürütmenin türev yetkilere sahip olduğu yönündeki genel anayasal paradigma doğrulanmaktadır.
- Sınırlamaya ilişkin kanunun, "ilkesel ve soyut düzeyde açıklık ve kesinlik" içerecek öngörülebilirlik de olması gerekir.
- Kanunlar yanında, içtihatlar ve idari düzenleyici işlemler ile de niteliksel koşulları sağlamaları halinde hukuksal belirlilik sağlanabilir. Tam bu noktada, Mahkeme, biçimsel kanunu ve onun hukuksal belirliliğini çeşitli bağlamlarda fazlaca yorumladıktan sonra, ondan uzaklaşan yaklaşımını öne sürmektedir. Bu durum bireysel başvuru kararlarını da etkilemiştir⁸⁰⁰.

Ancak hukuk devleti ilkesinin başlıca gereklerinden biri de kanuni idare ilkesinin geniş şekliyle hem kamu idaresine hem de onun gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerine kanunun hükmetmesidir. Yasama kudretinin gereğince asıl yetki parlamentoya aiten, idarenin türevsel yetki sonucunda hükmetmiş olduğu işlem ve

⁷⁹⁷ Narsan Plastik Başvurusu, §.39.

⁷⁹⁸ Narsan Plastik Başvurusu, Hakim Kadir Özkaya'nın Farklı Gerekçesi, §.27.

⁷⁹⁹ Narsan Plastik Başvurusu, Hakim Kadir Özkaya'nın Farklı Gerekçesi, §.38. Farklı gerekçe sunan Hakim ilgili başvuruda bir mülkiyet ihlali olduğunu kabul etmekte, ancak gerekçe olarak ölçülülük ilkesinin ihlalini göstermektedir. "Kendisinden istenilen ve hal itibarıyla üzerinde kalmış olan ve fakat idarece yanıtlanmamış olsaydı ilgili dönemde mal teslim ettiği kişilerden tahsil edecek olduğu vergiyi yansıtmamasına, indirim veya benzeri başka bir yolla gidermesine yasal olarak imkanı bulunmayan başvuru, söz konusu tarh işlemi ile mükellefi olduğu ancak yüklenicisi olmadığı bir verginin, katma değer vergisine ilişkin yasal sisteme aykırı olarak yüklenicisi durumuna getirildiğinden, başvuru mülkiyet hakkına yapılan bu müdahalenin ölçülü olduğunu söylemek mümkün değildir". diyerek mükellefin mülkiyet hakkının ihlal edildiğini dile getirmiştir.

⁸⁰⁰ Bertil Emrah Oder, "Bireysel Başvuruda Kanunilik Ölçütü: Tutarlılık ve Stratejik Kullanım Sorunları", s.4, <https://anayasatakip.ku.edu.tr/wp-content/uploads/sites/34/2017/10/Bertil-Emrah-Oder-Bireysel-Ba%C5%9Fvuruda-Kanunilik-%C3%96l%C3%A7%C3%BCt%C3%BC-Tutarl%C4%B1l%C4%B1k-ve-Stratejik-Kullan%C4%B1m-Sorunlar%C4%B1.pdf> (24.08.2020).

uygulamaların mutlak suretle kanuni bir temele dayanması gerekmektedir. Bu anlamıyla idare, yasama kudretinin yerine geçerek karar vermez. Eğer böyle bir durum söz konusu olursa bu kuvvetler ayrılığı ilkesinin zedelendiği manasına gelir ve hukuken yok hükmündedir⁸⁰¹.

Anayasa'nın m. 8'de yürütme yetki ve görevinin Anayasa ve kanunlara uygun olarak gerçekleştirildiği hükmedilmiştir. Burada ifade edilen yürütme yetkisi özünde idarenin bu düzenlemeye bağlı olmasını ifade eder. Buna göre idare, "*yürütme organının içinde ve onun bir uzantısı konumundadır*". Bu sebeple idarenin görevini hem kanunlara hem de Anayasa'ya yaraşır şekilde gerçekleştirmesi anayasal bir emirdir. Bu emir, idareye, Anayasa'ya muhalif kanunları uygulamama değil fakat kanunları Anayasa'ya yaraşır şekilde "yorumlama ve uygulama" zorunluluğu verir⁸⁰².

Bu sebeple kanuni idare ilkesinin bir şartı olarak, yasama erkince hükmedilmiş vergilerin çerçevesi de idarenin düzenleyici işlemleri vasıtasıyla esnetilemez. Aksi takdirde bu yolla idarenin yeni vergiyi doğuran olaylar meydana getirmesi yahut vergi yükünü ağırlaştırma olanağı ortaya çıkabilmektedir ki bu durumda kanunla ortaya konulması gereken bir hususun idarenin düzenlediği bir işlemle gerçekleştirmesi sebebiyle fonksiyon gaspı doğmaktadır. Fonksiyon gaspının hukuki neticesi ise, yokluktur⁸⁰³.

Hukuki güvenlik ilkesinin alt ölçütü olan kanunilik ilkesinin yerine getirilebilmesi için vergi kanunlarının geçmişte oluşan bir konuyu vergiyi doğuran olay kapsamına almaması gerekmektedir. "Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği" olarak ifade edilen bu husus, vergilerin kanuniliği ilkesinin tamamlayıcısı mahiyetindedir. Kişiler gelecekle ilgili planlarını o anda mevzuattaki vergi kanunlarının gereklerine göre yaparlar. Daha sonrasında çıkan vergi kanunları ile geçmiş periyotlar için vergi yükünün oluşturulması veya arttırılması, mükelleflerin devlete ve hukuk sistemine olan inançlarını sarsar; iktisadi hayatta bulunması şart olan istikrar ve belirlilik zedelenir⁸⁰⁴.

⁸⁰¹ Oğuz Sancakdar, Eser Us, Mine Kasapoğlu Turhan, Lale Burcu Önüt, Serkan Seyhan, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 55.

⁸⁰² Funda Başaran Yavaşlar, "Vergisel Düzenin ve Vergi Adaletinin Sağlanmasında Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler", (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş ve Ertunç Şirin) **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s.403.

⁸⁰³ Ali Bal ve Cemal Başar, "Vergilerin Kanuniliği İlkesi", (Ed. Yusuf Karakoç), **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, Yetkin Basımevi, Ankara, 2017, s. 125.

⁸⁰⁴ Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s.142.

3.1.1.1.1.2. Ulaşılabilirlik İlkesi Açısından Değerlendirme

Vergi kanunlarının, mükellefe güven duygusu verebilmesi, gelecekle ilgili planlarında uzun süreli vizyonla hareket edebilmek, geleceğini öngörebilme imkanı sağlamalıdır. Bunlar sadece AYM'nin fikirleri olmayıp küresel açıdan kabul görmüş prensiplerin de temelini oluşturmaktadır. Gerek AİHM gerekse de AYM önlerine gelen bireysel başvuru değerlemelerinde öncelikle ilgili uyumsuzluğun dayandığı kanuna bakmakta (AİHM müdahalenin belirli bir dayanağının olması şeklinde geniş yorum yaparak kanun ve kanun altı düzenleyici işlemleri de gözetmekte), sonrasında değerlendirmelerinde belirlilik ilkesinin varlığını araştırmaktadır. Bunun gerçekleşebilmesi içinse o kanunun ulaşılabilirliği ve aynı zamanda öngörülebilirlik özelliklerini varlığında taşıyıp taşımadığına bakılmaktadır. Bir diğer ifadeyle verginin yükümlüsü o kanuna ulaşabilmeli ve kendisi hakkında ortaya çıkabilecek sonucu ister kendisi, isterse de profesyonel yardım almak suretiyle öngörebilmelidirler⁸⁰⁵.

Ulaşılabilirlik şahsın ilgili hukuk normundan haberdar olabilmeleri için ilgili kuralın herkesçe bilinir duruma gelmesi ve dolayısıyla yayımlanmasını gerektirmektedir. Bu sebeple kaide olarak hukuk kurallarının Resmi Gazetede yayımlanması, o kural için "ulaşılabilirlik" ölçütünü yerine getirmektedir⁸⁰⁶

3.1.1.1.1.3. Belirlilik İlkesi/Öngörülebilirlik İlkesi Açısından Değerlendirme

Geleneksel manasıyla bakıldığında belirlilik ilkesi, bireylerden devletin tek tarafı olarak topladığı ve kimi zaman ciddi meblağlara varan vergi gibi ağır bir külfetin ne üzerinden, hangi zamanda, hangi unsurları kullanarak, hangi tutarda alınacağı ve bu verginin hangi kişi veya kişileri ilgilendireceğini belirleyen, bireyin hürriyeti ve emniyeti için aranan şart olarak ifade edilmektedir⁸⁰⁷. Belirlilik ilkesinin en temel gayesi vergiyle ilgili işlem ve hükümlerin net ve kavranabilir olmasının sağlanmasıdır. Hukuki güvenlik sınırları içerisinde vergilemede belirlilik prensibi, yerleşik manasını aşan bir anlam kazanmıştır. Bu sebeple vergilemede belirlilik yalnızca mükelleflerin hukuki

⁸⁰⁵ Özge Atalay, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin "Serkov/Ukrayna" Kararının Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:318, Mart 2015, s.156.

⁸⁰⁶ Hafize Tunçay, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bağlamında Sanatsal İfade Özgürlüğü**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2019, s.124-125; Gemalmaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, s.445; Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, s.90.

⁸⁰⁷ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 133.

emniyetini sağlamakla kalmamakta, aynı zamanda vergi yönetiminin de istikrarını da muhafaza etmektedir⁸⁰⁸.

Verginin taraflarının kavrayamadığı kurallar, itimat değil tersine tehlike arz eder. Tarafların yetki ve görevlerini bilebilmeleri, kendilerine tanınmış hakları kullanıp görevlerini yerine getirebilmeleri adına, hem kanuni düzenlemelerin hem de yönetsel muamelelerin, taraflarınca kavranabilir olmasını gerektirir. Bu durum belirlilik olarak tanımlanmaktayken, yabancı yazında “belirlilik ve açıklık” olarak iki ayrı alt prensibe ayrılmıştır. Belirlilik, hukuki düzenlemenin içeriğinde kullanılan kavramların olabildiğince net olmasını, açıklık ise, gerçekleştirilen düzenlemenin mümkün mertebe açık ve kavranabilir olmasını belirtmektedir⁸⁰⁹.

Vergilemede belirlilik ilkesinin sağlanmasıysa herkes tarafından anlaşılması ve dolayısıyla uyuşmazlıklarında en az sevide ortaya çıkmasını sağlayacaktır. Bunun yanında bir vergi kanununda başka bir kanuna atıf yapılmışsa, bu kuralın da çok açık bir şekilde gösterilmesi gerekmektedir⁸¹⁰.

Belirlilik prensibi, kanunilik prensibinden ayrılmaktadır. Kanunilik prensibi özünde vergiyi “kim düzenleyecek” sorusuna karşılık gelirken, belirlilik prensibi “nasıl düzenlenmeli” meselesi ile ilgilenmektedir. Bununla birlikte pek tabi ki belirlilik prensibinin uygulanabilmesi için, ön koşul, “yasal veya idari” hukuki bir düzenlemenin varlığının gerekliliğidir⁸¹¹. Kanunilik ilkesinde de belirttiğimiz gibi bu ilkeyi gerçekleştirilmeyen bir durum söz konusuysa, belirlilik ilkesinin sağlanıp sağlanmamasının incelenmesine gerek kalmaz.

AYM’nin vermiş olduğu kararlarda belirlilik ilkesi şu şekilde tanımlanmıştır:

Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “*belirlilik*”tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir takım güvenceler içermesi gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup; birey, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu, kanundan öğrenebilme imkânına sahip olmalıdır. Birey, ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörüp, davranışlarını düzenleyebilir. Hukuk güvenliği, kuralların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven

⁸⁰⁸ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.172.

⁸⁰⁹ Funda Başaran Yavaşlar, **20 Soruda Türkiye’de Temel Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s.12.

⁸¹⁰ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 173.

⁸¹¹ Funda Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, (Ed. Ece Göztepe), **Kamu Hukukçuları Platformu Hukuk Güvenliği**, Türkiye Barolar Birliği, Ankara, 8-9 Kasım 2013, s.192-193.

duyabilmesini, devletin de kanuni düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar⁸¹².

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de kanuni düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

Bununla birlikte belirlilik/öngörülemezlik problemi sadece kanuni düzenlemelerin ifadelerinin muğlaklığından ortaya çıkmaz. Aynı zamanda vergi kanunlarında birbiri ile çelişen düzenlemelerin de varlığı ve vergi yargısında verilen hükümlerin birbiri ile örtüşmemesi de söz konusudur⁸¹³.

Belirlilik ilkesi her ülkenin hukuk düzeninin arzu ettiği bir ilke olmakla birlikte çok fazla düzenlemenin lafzi her vakit tam manasıyla anlaşılır değildir. AİHM'nin bu muğlaklık karşısındaki yorumu pek çok hukuki düzenlemenin az çok tereddüde mahal verdiği, yorum ve uygulama tarzının tatbiki bağli olarak şekilleneceğidir. Nihayetinde, her hukuk düzeninde, hukuki düzenleme net bir şekilde oluşturulmuş olsa dahi, mecburen bir yargı yorumu durumu söz konusudur. Bu sebeple her ülkede, her koşulda muğlak hususların açıklanmaya gereksinimi vardır. Günün koşullarına ayak

⁸¹² Bkz. AYM'nin 15/04/2014 tarih ve B.No:2013/849 numaralı Karis A.Ş. Başvurusu, §.34, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/849?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=849> (26.08.2020); AYM'nin 20/05/2010 tarih ve E.2009/51, K.2010/73 sayılı kararı, <https://02149r0dj-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2009-51-k-2010-73-t-20-5-2010> (26.08.2020); AYM'nin 11/04/2012 tarih ve E.2011/18, K.2012/53 sayılı kararı, <https://02149r0dt-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2011-18-k-2012-53-t-11-4-2012> (26.08.2020); AYM'nin 13/01/2011 tarih ve E.2009/21, K.2011/16 sayılı kararı, <https://02149r0dx-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2009-21-k-2011-16-t-13-1-2011> (26.08.2020); AYM'nin 07/07/2011 tarih ve E.2010/69, K.2011/116 sayılı kararı, <https://02149r0dx-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2010-69-k-2011-116-t-7-7-2011> (26.08.2020).

⁸¹³ Gamze Gümüşkaya, "Her Türlü Alkol ve Alkollü İçecekler Tütün ve Tütün Mamüllerine Ait İlan ve Reklam Giderlerine İlişkin Vergi Düzenlemelerinin Öngörülebilirliği", Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Eylül-Ekim, 2018, Sayı: 169-170, s. 325.

uydurabilmek ve rijit bir halden kaçınabilmek için hukuki düzenlemeler doğal olarak muhtevasında az veya çok belirsiz kavramlar barındırabilir. Bu sebeple düzenlemenin manası yorumla, uygulanması ise yerleşecek içtihatlarla tamamlanmaktadır⁸¹⁴.

Ancak vergilerin kanuniliği ilkesi gereği ve idarenin vergiyi doğuran olayla ilişkisi, belirlilik ilkesinin ön şartıdır. Bu sebeple, vergiyi doğuran olayların kanunda net ve açık bir şekilde yer alması, geri kalan hususlarda yine kanunun verdiği yetkiye dayanarak yürütme ve yargı organına yorum yapma ve yerleşik içtihat oluşturma yetkisi verilmektedir. Ancak bu yetki devrinin sınırlarının, anayasal prensipler altında gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle yasama organına vergiyi doğuran olayı belirme yetkisi verilmemelidir. Vergilendirmede belirsizlik, her mükellefi farklı şekilde etkileyeceği için aslında eşitlik prensibini de zedelemesi durumu söz konusudur. Bu durum özellikle idarenin vergilendirmede gerçekleştireceği subjektif (bireysel) işlemlerinde ortaya çıkabilmektedir⁸¹⁵.

Bununla birlikte AYM'nin aksi yöndeki iptal kararları da mevcuttur. Örneğin 2015 yılında,

“Belirlilik ilkesi yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, doktrin, uygulama ve yargı kararları ile de hukuki güvenlik sağlanabilir. Aslolan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır”.

“Kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz. Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriği somutlaştırılmaktadır. Buna göre, iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle işbirliği halinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. Vergi ziyayı suçu iştirak ise bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği halinde Kanun'un m. 359'nde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyasına sebebiyet vermesidir”.

şeklinde gerekçe oluşturarak VUK'nun m. 344'nni 2. fıkrasında yer alan “...bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat...” ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın reddine oybirliği ile karar vermiştir.

Ancak bu karara göre kanun, kanun altı düzenlemeler ve içtihatlar ile belirlilik ilkesinin amaçlamaktayken, Anayasanın m. 73'deki kanunilik ilkesinin kapsamı

⁸¹⁴ Nurettin Bilici ve Funda Başaran Yavaşlar, ““Non Bis In Idem” Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)”, (Ed. Nevzat Saygılıoğlu, Eren Çaşkurlu ve Mine Nur Bozdoğan), **Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ankara, 2014, s.65-66.

⁸¹⁵ Karakoç, “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, s.312-313.

esnetilmiş olmaktadır. Bu kararda VUK'nun m. 338'de tanımlanmamış iştirak eyleminin tanımı olmasa dahi içtihatlar yoluyla bu kavramın açık olduğunun ifade edilmesi ve kararda tanım yapması kanun koyucu yerine geçmesi halidir.

Vergi yönetiminin bir an önce doğan vergi alacağını tahsil etme gayesi ile yükümlüye hukuksal teminat verilmesi arasındaki mecburiyette hassas dengenin ölçülü bir şekilde tesis edilmesi sadece yasama erkini değil, aynı zamanda yargı erkini de şekillendirmiş olan bir ilkedir. Vergi kanunlarının görece diğer hukuk dallarına göre sayıca fazla olması ve çok ayrıntılı teknik konuları içerisinde barındırıyor olması, kanunlarda yer alan boşlukların pek tabi ki oluşabilmesine sebebiyet vermektedir⁸¹⁶.

Ancak bu anlamda vergi hukuku idare hukukunun alt alanı olmakla beraber idare hukukundan daha pozitif bir hukuk olma özelliğine sahiptir. Bunun esas sebebi ise Anayasa'nın m.73'nin 3. fıkrasında tanımı yapılan vergilerin kanuniliği ilkesinin vergi hukukundaki yerleşik düzenlemelerin kanunlarla yapılmasını zorunlu kılmasıdır. Bu sebeple usul kuralları da dahil olmak üzere vergiye ilişkin pek çok ilke kanunla düzenlenmiştir. Yine vergilerin kanuniliği ilkesi sebebiyle vergi hukukunda yer alan kanuni düzenlemelerdeki boşlukların yargı organlarınca verilmiş hükümlerle doldurulması durumunda vergi yargısı organları tarafsız kalmayı yeğleyecek bir tutum takınmaktadır. Bu çekimserlik bazı durumlarda Anayasa'da yer alan güçler ayrılığı prensibini aşan sert bir kanunilik ilkesi şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bununla birlikte vergi yargısı organları içerisinde özellikle Danıştay VUK'nun m.3'de yer alan *"Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."* hükmünden faydalanarak bazı zamanlarda esasen hukuk yaratma faaliyeti özelliği barındıran hükümler verebilmekte fakat her seferinde bu kararın neticesine daraltıcı veya genişletici amaçsal yorum vasıtasıyla eriştiklerini ve hukuk yarattıkları kabul etmemektedirler⁸¹⁷.

Hakimin önüne gelen bir dava dosyasında yer alan hukuki boşluğu kendisi kanun koyucu olsaydı ne şekilde bir kural koyarak o boşluğu doldurduğu sorusunun yanıtı olan hakimin hukuk yaratması, hakimin genel hukuk kaidelerinden faydalanarak ya da kıyas aracılığıyla yeni bir karar oluşturmasıdır. Medeni Kanun'un m. 1'de yer alan *"Kanunda uygulanabilir bir hüküm yoksa, hâkim, örf ve âdet hukukuna göre, bu*

⁸¹⁶ Selim Kaneti, "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 123, Kasım 1991, s.38.

⁸¹⁷ İdris Hakan Furtun, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s.292.

da yoksa kendisi kanun koyucu olsaydı nasıl bir kural koyacak idiyse ona göre karar verir.” hükmünden hareketle hakimın hukuk yaratma prensibi yer almaktadır. Fakat vergi hukukunda prensip olarak bunun bir karşılığı yoktur. Vergilemede kanunilik ilkesi ve kıyas yasağının mevcudiyeti bunun en önemli gerekçesidir. Vergi hukuku kendi içerisinde maddi ve şekli vergi hukuku olarak iki dala ayrılmaktadır. Maddi vergi hukuku verginin esas prensiplerini düzenlemektedir. Bu sebeple bir vergi kanununda bulunması gereken, verginin konusu, mükellefi, matrahı ve oranı gibi uyulması şart olan kurallar maddi vergi hukuku içerisinde yer almaktadır. Bu prensiplere göre verginin tespiti ve toplanabilmesi için riayet edilmesi gereken kurallar ve genel pratik hükümler vergi usul hukukunun kapsamında yer almaktadır. Bu sebeple maddi vergi hukukunda hakimın hukuk yaratması mümkün değildir. Bir diğer ifadeyle maddi vergi hukukunda hakimın kıyas yasağı söz konusudur. Ancak şekli vergi hukukunda vergilendirmenin esasına el sürmeksizin kıyas vasıtasıyla kanunlarda yer alan boşlukları doldurmak olasıdır ve bu durum kanunilik ilkesini zedelememektedir⁸¹⁸.

Vergilendirme münasebetinin doğabilmesi için ön koşul soyut tip olarak hukuk kaidelerinin bulunmasıdır. Vergi hukukunda belirlilik ilkesinin bir gereği olarak vergiyi doğuran olayın soyut bir hukuk kuralı olması gerekmektedir⁸¹⁹. Fakat kanun koyucu tipleştirme yaparken yani vergilemeyle ilgili soyut kuralları koyarken muğlak, birden çok anlamı içeren ve muhtevadan yoksun mefhumlar kullanmamalıdır⁸²⁰. Yükümlülerin vergi ile ilgili yerine getirmesi gereken mali yükümlülüklerini yerine getirirken tereddüde yer vermeyecek şekilde anlaşılır ve açık olarak öncesinde bilebilmeleri, böylece şahsi koşullarını buna göre düzenleyip işlemlerini düzenleyebilmeleri hususu belirlilik prensibinin icabıdır⁸²¹. Çünkü vergi hukuku yalnızca toplanması gereken verginin açıklanmasını ve toplanmasını değil (hazineci bakış açısı), vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde bu hususun mükelleflerin iktisadi koşullarında nasıl bir etki meydana getirdiğini de incelemektedir⁸²².

Vergi hukukunda kıyas belirlilik ilkesini zedelemektedir. Kıyas yasağına uyulmadığı takdirde vergi koyma bakımından anayasaya göre yetkisi bulunmayan yürütme ve yargı erkine yeni vergiler tahsis etmesine sebebiyet verir ki bu durum

⁸¹⁸ Yüce ve Mercimek, s.33.

⁸¹⁹ Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, 1. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2018, s.127.

⁸²⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.46.

⁸²¹ Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal, **Genel Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s.41.

⁸²² Fritz Neumark, **Mukayeseli Hukukun Maliye İliminde Önemi**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından: No. 52, İktisat ve İktisadiyette Enstitüsü Neşriyatı: 5, İstanbul, 1937, s.6.

kamu hukukunda fonksiyon gaspına sebebiyet vermekte ve belirlilik ilkesini ihlal etmektedir⁸²³.

Vergi hukukunda belirlilik ilkesine uyulup uyulmadığını belirlerken, bu durumun kim tarafından tespit edildiği çok büyük önem taşımaktadır. “Ölçü” olarak seçilecek şahsın, vergi hukuku alanında ihtisasını yapmış olması gerekmektedir. Eğer, verginin yükümlüsü vergi konusunda danıştığı uzman kişinin desteğine rağmen vergi borcunun ne kadar olacağını tespit edemiyorsa, bu hususta net ve muayyen bir kural yok demektir⁸²⁴.

AYM, özellikle hukuk devletine yönelik içtihadında kanun kavramına ilişkin kalite normunu somutlaştırmaktadır. Bu kapsamda mahkemenin 2010 yılı sonrasında gerek norm denetimi gerekse de bireysel başvuru kararlarında, “hukuksal kalite unsuru” olarak “belirlilik ilkesi”nin daha fazla önem kazandığını belirtmektedir. Belirlilik ilkesi son dönemde “açıklık, “netlik” gibi öğelerin yanında; “öngörülebilirlik”, “nesnellik”, “keyfiliğe karşı koruyucu önlemleri içermek”, “geleceğe dönük planlama yapabilmeye imkân verme” ve “belirli bir kesinlik içermek” gibi unsurları da kapsamına almaktadır⁸²⁵.

AYM İş Bankası Başvurusunda, Vakfın kuruluş tarihi olan 1974 yılından vergi incelemesinin idare tarafından gerçekleştirildiği 2012 yılına kadar munzam sandıklara yatırılan katkı paylarının ücret olarak değerlendirilmesini sağlayacak herhangi bir idari düzenlemenin mevcut olmaması, daha öncesinde gerçekleştirilen vergi incelemelerinde bu durumun ileri sürülmediği, bu hususta yargıya intikal eden herhangi bir uyuşmazlığın söz konusu olmadığı, yargının bu konuyla ilgili geliştirdiği herhangi bir içtihadının bulunmadığı, çalışanlar adına vakfa ödenen katkı payları üzerinde tasarruf haklarının bulunmadığına yönelik Yargıtay içtihadının bulunduğu, ayrıca bir başka kuruma katkı paylarının ücret olarak vergilendirilemeyeceğine ilişkin bir özgelgenin mevcudiyeti gerekçe gösterilerek başvurucudan çalışanlar adına yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirilip bunun üzerinden kesinti yapılmasını öngörebilmesinin olası olmadığına karar vermiştir.

İkinci bölümde de detaylarını anlattığımız başvuruda 2012 yılında İş Bankası Vakfı adına gerçekleştirilen vergi incelemesi neticesinde vakfa yapılan ödemelerin ücret geliri olarak vergilendirilmesi gerektiğine yönelik incelemeye istinaden açılan davada derece mahkemeleri, GVK’nun m.61’de yer alan “*Ücret, işverene tabi belirli*

⁸²³ Kadir Çekirdekoğlu, “Hukuk Metodolojisinde Kıyas, Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Aksi ile Kanıtlama”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:374, Ekim 2012, s.128-129.

⁸²⁴ Funda Başaran Yavaşlar, **20 Soruda Türkiye’de Temel Vergi Hukuku**, s.13.

⁸²⁵ Oder, s.2.

bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir". şeklinde yapılmış tanımdaki menfaat hükmüne dayandırıldığı ve yargılama safhasında çokça tartışıldığı belirtilmiştir. Bu menfaat tanımına göre bir kısım ilk derece mahkemelerince davanın kabul edildiği, başvuruya konu olan dava dosyasındaki uyuşmazlıkta da yapılan ödemenin derece mahkemesince ücret olarak kabul edildiği görülmektedir. Bu uyuşmazlık konusunda açılan davalar neticesinde verilen kararlar incelendiğinde, AYM'nce tartışma konusunun aslında menfaatin ne zaman "elde edilmiş" olduğuna yönelik olduğuna kanaat getirilmiş ve bu konuda da GVK'nun m.1'ne atıf yapılarak "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklindeki tanım gerekçe gösterilerek gelirin vergilendirilebilmesi için elde edilmiş olması şartının gerekçe gösterilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Bu hususta da derece mahkemelerindeki karşı oy yazıları işaret edilmiştir.

Menfaatin hangi çalışana ne zaman sağlandığının belli olmadığı, ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla çalışanın hukuki ve fiili tasarrufunun bulunmadığı, dolayısıyla Banka çalışanlarına doğrudan bir menfaat sağlanmadığı, menfaatin Vakıf ile yararlanan arasındaki hukuki bağa göre sağlandığı, hangi çalışana hangi tutarda menfaat sağlandığı tespit edilemeyeceğinden, menfaatin parayla temsil edilme kabiliyetinin bulunmadığı⁸²⁶

yönündeki yorumlar bulunmakla beraber; başvuru aleyhine verilen kararlarda ise,

Banka tarafından Vakfa aktarılan paraların Vakıfta kalmayıp çalışanlara menfaat olarak yansıtıldığı, Vakıf tarafından sunulan menfaatlerin bir kısmının Banka tarafından finanse edildiği, Banka katılım payının çalışanların maaş ve ikramiyelerinin belli bir oranı olarak hesaplanması suretiyle her çalışanın elde edeceği menfaatin net tutarının belirlendiği, kayıtların personel bazında tutulduğu ve sağlanan maddi menfaatin bu kişilere münhasır kılındığı, menfaat anlık olarak sunulmasa bile Banka tarafından yapılan ödemelerin kişi bazında izlendiği ve sonuçta koşullar gerçekleştiğinde kişiye ödeme yapıldığı, dolayısıyla ödeme ile kişisel bazda menfaat sağlandığı⁸²⁷

şeklinde yorumlar yer almaktadır denilerek bu yorumlardan, Banka tarafından Vakfa katkı payı ödemesinde çalışanlarca bu menfaatin ne zaman elde edildiğine yönelik bir belirliliğin söz konusu olmadığı ve bu sebeple Danıştay tarafından 2013 yılında verilmiş munzam karşılıkların ücret olarak tespitine yönelik içtihadının başvuru bakımından öngörülemez olduğuna ve vergilendirme işlemine yönelik vergilendirme döneminden sonra mahkemelerce yapılan bu yöndeki yorumun, geçmişe etkili şekilde

⁸²⁶ İş Bankası Başvurusu, §. 59.

⁸²⁷ İş Bankası Başvurusu, §. 59.

uygulanması dolayısıyla ortaya çıkacak sonuçlara mükelleflerin katlanmasının hakkaniyete uygun olmadığına karar vermiştir⁸²⁸.

Kararın §. 61'da öngörülebilirliğin ancak 2013 yılında Danıştay Daire kararı ile sağlanabildiği ve vergilendirme dönemi itibariyle (2007 yılı), Anayasanın m.73'nin 3. fıkrasında düzenlenen verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde bir öngörülebilirliğin sağlanamadığı, kanundaki bu öngörülemezliğin kanun altı idari düzenlemeler ya da yargı içtihatları ile giderilmediğini, bu sebeple başvuru tarafından 2007 senesinde vakfa yapılan ödemelerin öngörülebilir bir kanuni dayanağının olmadığından hareketle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Bu karara göre, kanunun öngörülebilirliğinin sağlanmasında kullanılabileceği iddia edilen kanun altı düzenlemelerde sadece yapılmış olan düzenlemeler değil, gelecekte yapılacak olan düzenlemeler de önem arz etmektedir. Karara göre kanun ve kanunların uygulanmasında kanun altı düzenlemelerin öngörülebilirliği sağladığı, ayrıca vergi yönetiminin yapmış olduğu vergi incelemeleri neticesinde oluşacak içtihadın da öngörülebilirliği somutlaştırdığı, aksi takdirde yükümlülerin malvarlığından alınacak verginin Anayasa'nın m. 73'nin 3. fıkrasında yer alan vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacağı ve bu durumun Anayasa'nın m. 35'de düzenlenen mülkiyet hakkının ihlali anlamına geldiğini ifade etmiştir⁸²⁹.

AYM'nin bu kararın çıkış noktası ve tespiti itibariyle doğru fakat ileriye yönelik belirsizliği de beraberinde getiren bir karardır. Mahkemenin bu kararına göre, hak ihlali, kanun metninde değişiklik yapılmadığı sürece belirsizlik ortadan kalkmış olmayacaktır. Çünkü eski kararların varlığı son bulmadığı gibi, yeni kararlardaki yorumun değişmeyeceğinin de garantisi yoktur⁸³⁰.

AYM'nin belirlilik ile mülkiyet hakkı ihlaline bağladığı bir diğer kararı Ford Otomotiv Başvurusudur. İkinci bölümde olayların gelişimine ayrıntılı olarak

⁸²⁸ İş Bankası Başvurusu, §.59, AİHM'nin 07/06/2011 tarih ve B.No: 39766/05 numaralı Serkov/Ukrayna Başvurusu, §. 41-43, İç hukukta mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin muğlak veya birden çok yorumu varsa, böylesine önemli mali konularda iç hukukun gerekli öngörülebilirliği ve açıklığı sağlayamadığına ve hukukun kalitesinin zedelendiğine hükmetmiştir. [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:\[%22serkov%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-105536%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:[%22serkov%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-105536%22]}) (24.08.2020). Kararın sonuç kısmında mevzuatta, birbiri ile açık çelişki olmasa dahi aynı konuda farklı yoruma müsait, anlam ve kapsam bakımından belirsiz hükümler demeti var ise müdahalenin kanuniliğinden söz edilemeyeceğine vurgu yapılmıştır. (Serkov kararı hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Billur Yaltı, "Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İHAM'nin Yeni Kararlarında "Çelişik Mevzuat" ve "Çelişik İchtihat", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:276, Eylül 2011, s. 16.)

⁸²⁹ Bayramali Karakan, "Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Verginin Kanuniliği İlkesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:407, Temmuz 2015, s.34; İhsan Kağan Bayraktar, "Öngörülebilirlik İlkesi Çerçevesinde İdarenin Uygulamalarına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:411, Kasım 2015, s.89.

⁸³⁰ Yaltı, Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme", s.15.

değindiğimiz bu kararda Danıştay'ın 3. ve 4. Dairesi'nin 2013 yılına kadar olan içtihatları aynı yöndedir.

Yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden GVK'nun m.61 hükmüne göre uygulanan %19,8 oranındaki stopajın temettü vergilendirmesi niteliğinde olduğunu, ancak yatırım indirimine tabi olan kazancın kurum tarafından kar dağıtımı olarak dağıtılması halinde Türkiye ile Amerika arasında gerçekleştirilen Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması gereği %15 oranındaki indirimli orana tabi olması gerektiğine karar vermiştir⁸³¹.

Ancak 4. Daire 2013 yılı itibariyle görüş değiştirmiş ve bu oranı %19,8 olarak kabul etmiş ve kararlarını almıştır. Bunun üzerine ikinci bölümde de belirttiğimiz gibi olağan tarhla beyanını yapmış mükellef idari ve yargısal yollarını tüketmiş ancak uyuşmazlığını gidermedeği gerekçesiyle AYM'ne başvurmuştur.

AYM kararı şu gerekçeye dayandırarak vermiştir; Hukuk kurallarının belirli olması, bu kuralların yorumunun zaman içerisinde değişmeyeceği anlamına gelmemektedir. Fakat on yıllık bir zaman Danıştay Daireleri arasında ortak bir kararın çıkmasını engellemesi için oldukça uzun bir zaman dilimidir. Dolayısıyla aynı kanuni düzenlemeye yönelik birden fazla yorumun uygulamada yer alması ve bu yorumlardan birine yönelik ortak bir kararın netleştirilmemesi hususu, hukuk kurallarını uygulamalarına geçirmek durumunda yer alan bireyler için öngörülebilirliği zayıflatan bir hale sebebiyet vermektedir. Bu nedenle, bu olay bazında stopaj oranının ne olacağı konusundaki muğlaklık, yükümlünün hangi oranı baz alacağına, bu orana göre ileriye yönelik stratejilerini belirleyeceğine sebebiyet vermesi nedeniyle başvurucunun mülkiyet hakkını zedelemektedir hükmü verilmiştir⁸³².

Ancak karşı oy gerekçesinde Hakim Emin Kuz'un da belirttiği gibi, mükellefin Danıştay'ın farklı dairelerinin aynı konu üzerinde farklı kararlarının giderilebilmesi için İçtihatları Birleştirme Kuruluna başvurmasına rağmen, ilgili mükellefin davasının görüldüğü 4. Dairece Kurulun kararı beklenmeksizin karar düzeltme talebinin reddedilmesi, bu sebeple mevzubahis işleyişin etkili bir biçimde uygulanmadığı gözlenmekte ve aslında hukukumuzda mevcut bulunan içtihat farklılıklarını giderecek mekanizmanın kullanılmadığı ortaya çıkmaktadır noktasından hareket ediyor. Burada üzerinde durulması gereken husus AYM kararını verirken içtihadın oluşabilmesi için 10 yıllık sürenin makul bir süre olduğuna vurgu yaparak kararını vermesidir. Ancak bir içtihadın yerleşik hale gelebilmesi için ne kadar süre geçmesi gerektiği ve bunun makullüğü hakimin yorumuna bağlı olarak ortaya konabilmektedir. Bu nedenle bu

⁸³¹ Ford Motor Company Başvurusu, §.64.

⁸³² Ford Motor Company Başvurusu, §.69-71.

kararda vergi hukukunun asli kaynaklarından olan İtihadı Birleştirme Kararı oluşmadığı için dava konusu olayın yerleşiklik kazanmadığına hükmedilmesi birinci gerekçe olabilir ve mülkiyet hakkı ihlaline karar verilebilirdi.

İkinci gerekçe ise karşı oy gerekçesinde Hakimin de belirttiği gibi Danıştay Dava Daireleri arasındaki farklı görüşlerin hangisinin yerinde olduğuna karar vermek konusunda AYM'nin bir görevi bulunmadığından, bu yönde yapılacak başvuruların Yüksek Mahkeme'nin kendi yetkisini aşacağını belirtilmiştir. İtihat farklılıklarının kanunun öngörülebilir olup olmama perspektifinde değil, yargılamanın adil olup olmama ekseninde değerlendirilmesine vurgu yapılmıştır. Aslında davacının hem adil yargılanma hakkı ihlali, hem de mülkiyet hakkı ihlali gerekçesiyle yaptığı başvurunun sadece mülkiyet hakkı zemininde irdelenmesini doğru bulmamaktadır. Bu sebeple bahse konu olan içtihat farklılıklarının giderilmesine yönelik İtihatları Birleştirme Kuruluna yaptığı başvurunun henüz sonlanmadan Danıştay 4. Dairesince karar düzeltme talebinin reddedilmesi ve bu hususa ilişkin içtihatları birleştirme kararı da alınmaması gerekçesiyle mükellefler açısından halen belirsizliğin devam ettiğine vurgu yapılmış ve AYM çoğunluğunun vermiş olduğu mülkiyet hakkı ihlali kararının mevzuatın uygulamasında aslında derece mahkemelerinin görüşlerinden birine üstünlük verilmesi dolayısıyla hukuki belirsizliğin halen devam ettiğini dile getirmiştir⁸³³.

Ford Motor Company Başvurusuna benzer bir başvuru da Murat Çevik Başvurusudur. Bu başvurunun özü okul kantini işleten şahsın KDV'nun altıncı bölümünde yer alan kültür ve eğitim amacı taşıyan m.17'nin 4. fıkrasında diğer istisnaların (d) bendinde yer alan "iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması" hükmü gereği istisna hükmünden yararlanıp yararlanmayacağına ilişkin bir uyuşmazlıktır. İktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkulün kiralanması işlemi çokça tartışmaya konu olmuş ve bu konuda sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatının gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceğine ilişkin fikir birliğine varılamamıştır.

Mükellefin iddiası başvuru tarihinde Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün valiliklere gönderdiği ilgili yazı "kantin kiralama işlemlerinin KDV'den istisna edildiği" gereği tevkifat yapmadığı ancak vergi incelemesi neticesinde vergi ve vergi borcu sebebiyle aracına ve gayrimenkulüne el konulduğuna ilişkin iddiasına ilişkin uyuşmazlığının giderilmediği gerekçesiyle AYM bireysel başvuruda bulunmuştur.

⁸³³ Ford Motor Company Başvurusu, Hakim M. Emin Kuz'un karşı oy gerekçesi.

AYM benzer davalarda Danıştay 3. Dairesinin okul aile birliğine bağlı kantin işletmelerinin KDV'den istisna edilmesi gerektiğini, 4. Dairesinin ise bu konuda sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasında ve KDV mükellefiyeti tesisinde hukuka aykırılık bulunmadığına karar verdiğini dolayısıyla yerleşik bir içtihadın oluşmadığını ve bu durumun mükellef tarafından öngörülemez olduğuna kanaat getirerek bireysel başvuru işlemini mülkiyet hakkının ihlali gerekçesiyle kabul etmiştir.

Ancak okul kantinlerine ilişkin hali hazırda fazlaca olan uyuşmazlıkların giderilmesinde AYM'nin vermiş olduğu öngörülemezlik sebebi ile mülkiyet hakkının ihlali kararı bu olaya özgüdür. Dolayısıyla kanundaki muğlaklık bu kararla birlikte ortadan kalkmamıştır. Devam eden belirsizliğin ortadan kaldırılmasına yönelik 21/03/2018 tarihinde 7103 sayılı Kanunla KDVK'nun m.17'nin 4-d'deki hükümde yer alan "gayrimenkullerin kiralanması işlemleri" ibaresi "gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri" şeklinde değiştirilmiş ve istisna hükmünden yararlanması önündeki muğlaklık ortadan kaldırılmıştır.

AYM kendisine yapılmış başvurular için vermiş olduğu kararlarda belirlilik/öngörülebilirlik ilkesini şu şekilde belirlemektedir;

- Mükellef hakkında gelişen istikrarlı idari uygulamayla çelişen bir uygulamanın bulunması halinde,
- Başka mükelleflerle ilgili farklı uygulamalara dayanak teşkil eden idari uygulamaların varlığı halinde,
- Vergi idarelerinin özelgelerindeki farklılıkların mevcut olması durumunda,
- Makul bir süre geçtikten sonra yerleşik hale gelmiş yargı kararlarının değiştirilmesi durumu söz konusuysa

öngörülebilirlik ilkesinin ihlal edildiğini kabul ediyor.

3.1.1.1.1.4. Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirme

Ölçülülük ilkesi, hukuk devleti ilkesinin somut hale gelmesi olarak temel hak ve özgürlüklerin sınırlarının belirlenmesinde dikkate alınan ilkelerin en önemlisidir⁸³⁴. Anayasanın m.13'de şu şekilde yer almaktadır: "*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı*

⁸³⁴ Fazıl Sağlam, **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1982, s.338.

olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”. Anayasada temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına yönelik “ölçülülük ilkesi” 3 Ekim 2001 yılında gerçekleştirilen Anayasa Değişikliği ile eklenmiştir⁸³⁵.

Ölçülülük ilkesi, sınırlama amacı ile sınırlama aracı arasında tutarlı bir ilişkinin olmasını, adil ve makul bir dengenin gözetilmesini, mutedil bir ölçüyü geçmeyen “hakkaniyete uygun” bir çerçevelemenin yapılmasını amaçlar⁸³⁶.

AYM vermiş olduğu kararlarda temel hak ve özgürlüğün sınırlanabilmesinin ölçülülük prensibine uygun olabilmesi için belirlenen kriterler şunlardır:

- “Elverişlilik”, öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını,
- “Gereklilik”, ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını,
- “Orantılılık” ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir⁸³⁷.

Ölçülülük ilkesine yönelik doktrinde pek çok tanıma yer verilmiş olmakla birlikte bu tanımlara bakıldığında özünde bir temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılmasında kullanılan aracın sınırlama gayesine ulaşmaya uygun olmasını; bu aracın, sınırlamanın yapılabilmesi için kullanılmasının şart olmasını ve araçla gayenin ölçüsüz bir hal içerisinde bulunmamasını ifade eder⁸³⁸.

AYM’nin kararlarına göre “ölçülülük” ilkesi, hedeflenen amaçtan yola çıkarak bu hedefin gerçekleştirilebilmesi yolundaki aracın denetlenmesidir. Bu nedenle mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde, ulaşılmak istenen amaca varabilmek için

⁸³⁵ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Ekin Basım Dağıtım, Bursa, 2008, s.147; Maddenin eski hali “temel hak ve hürriyetlerle ilgili genel ve özel sınırlamalar... öngörüldükleri amaç dışında kullanılamaz” şeklindeydi. Öğretide pek çok hukukçu ve AYM bu ifadeyi “ölçülülük ilkesi” olarak açıklamaktaydı.

⁸³⁶ Yalıtı, “Vergi Hukukunda Sorumluluğunun Sınırı...” s.522.

⁸³⁷ Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy Başvurusu, §.42; Mehmet Akdoğan ve Diğerleri, §.38; Reis Otomotiv Başvurusu, §.99; EM Export Başvurusu, §.44; AYM’nin 23/11/2016 tarih ve E. 2016/46, K. 2016/178, §.12, <https://02149r0x9-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2016-46-k-2016-178-t-23-11-2016> (27.08.2020); AYM’nin 28/11/2016 tarih ve E.2015/40, K.2016/5, §.10, <https://02149r0x9-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2015-40-k-2016-5-t-28-11-2016> (27.08.2020); Bkz. AİHM’nin 06/07/2010 tarih ve B.No:40349/05 numaralı Yetiş ve Diğerleri Türkiye Davası, s.6, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:\[%22yeti%C5%9F%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-99783%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:[%22yeti%C5%9F%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-99783%22]}) (27.08.2020).

⁸³⁸ Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 114.

kamu otoritesi tarafından seçilen müdahalenin uygun, zorunlu ve orantılı bir şekilde yapılıp yapılmadığının ölçülmesi gözetilmektedir⁸³⁹.

AYM, kamu gücü tarafından gerçekleştirilen müdahalenin ölçülülüğünü yorumlarken, hem hedeflenen meşru amacın değerini hem de müdahalenin özelliğini, bireyin ve kamu gücünün davranışlarını dikkate alarak başvurucuya yüklenen ağırlığı dikkate alarak karar vermektedir⁸⁴⁰.

Vergi hukuku açısından ölçülülük ilkesinin özellikli bir yeri bulunmaktadır. Vergi hukukunda bu ilke, maliye politikası kapsamında gözetilen tedbirlerle erişmek istenen hedefler arasında uygun bir bağın bulunması gerektiğini ifade eder. Vergi kanunları bireylerin temel hak ve özgürlüklerini ölçsüz bir şekilde sınırlandırır, bireyler anayasanın kendilerine tanıdığı güvencelerden mahrum kalabilirler⁸⁴¹.

Bu anlamda vergilerin kamu yararını sağlama ya da kamu giderlerini karşılama amacını gerçekleştirirken, temel hak ve özgürlükleri pek tabi ki sınırlandırmak zorunda kalmakta, ancak bu sınırlandırmanın ölçsüz bir şekilde gerçekleştirilmemesi gerekmektedir⁸⁴².

AYM'nin bir kararında bu husus şu şekilde ifade edilmiştir:

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 kılar. Anayasa'nın 13. maddesi, temel hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlama nedenlerini belirleyerek kendi içinde sınırlama olanağını tanıırken bunun Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olarak yasayla yapılabileceği koşulunu getirmiş, ayrıca demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacakları ve öngörülükleri amaç dışında kullanılamayacaklarını vurgulamıştır. Hak ve özgürlüklerin kullanılmasını engelleyen düzenlemeler, önleyen uygulamalar, tümüyle geçersiz kılan oluşumlar, demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşmaz⁸⁴³.

Bu anlamıyla devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisinin sınırları, beraberinde bireylerin de sahip olduğu temel hak ve özgürlüklerin sınırını oluşturduğundan, sahip olunan bu kudretin keyfiliğe mahal vermeyecek şekilde kullanılması gerekliliği hukuk devletinde öncelikli bir yere sahiptir⁸⁴⁴.

⁸³⁹ Bkz. AYM'nin 25/02/2015 tarih ve B.No:2013/3803 numaralı Osman Bayrak Başvurusu, §, 74, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3803?BasvuruAdi=OSMAN+BAYRAK> (28.08.2020).

⁸⁴⁰ Arbay Petrol Aramaları Başvurusu, §.50.

⁸⁴¹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.1015.

⁸⁴² Mahcemal Seyhan, "Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Adaleti ve Ölçülülük İlkelerine Yaklaşımı (Katma Değer Vergisi Matrahına Özel Tüketim Vergisinin Dahil Edilmesi Sorunu)", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:334, Temmuz 2016, s.42.

⁸⁴³ Bkz. AYM'nin 07/11/1989 tarih ve E.1989/6, K.1989/42 sayılı kararı, <https://02149r0vb-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/e-1989-6-k-1989-42-t-7-11-1989> (29.08.2020).

⁸⁴⁴ Dilara Eltimur, "Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi", (Ed. Yusuf Karakoç) **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 338.

AYM'ne bireysel başvuru yolunda kararlar alınırken hukuki güvenlik ilkesi altında ölçülülük ilkesine büyük önem verilmektedir. Bu kapsamda vergi uyuşmazlıklarının giderilebilmesi için yapılan pek çok başvuruda yükümlüler tarafından temel hak ve özgürlüklerinin devletin gerçekleştirdiği vergilendirme yetkisi sebebiyle ölçüsüz bir şekilde hakkının zedelendiğini iddia etmektedir. Bunlardan bir tanesi uyuşmazlık konusunun ayrıntılarına ikinci bölümde değindiğimiz Ahmet Demirsoy ve Annita Demirsoy başvurusudur. Başvurucular aslında dar mükellef olduklarını iddia etmişler ancak Pasaport Daire Başkanlığından alınan belgeye göre Türkiye'de altı aydan fazla kaldıkları tespit edilmiştir. AYM de yapmış olduğu inceleme sonucunda İlk Derece Mahkemesince gösterilen gerekçenin uygun olduğuna kanaat getirmiş ve kararını aşağıdaki gerekçe ile;

“Dolayısıyla başvurucuların kıyı bankacılığı faiz gelirlerinin vergilendirilmesi suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamunun yararı ile başvurucuların mülkiyet haklarının korunması arasındaki adil dengeyi bozmadığı, müdahalenin meşru amacı ile karşılaştırıldığında ölçülü olduğu sonucuna varılmıştır. Bu durumda, mülkiyet hakkına ilişkin açık ve görünür bir ihlal bulunmamaktadır”.

Sebepleri ile mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasını açıkça dayanaktan yoksun olması sebebiyle başvurunun mülkiyet hakkı yönünden kabul edilemezliğine karar vermiştir.

Bununla birlikte gerek AİHM ve AYM kararlarında gerekse de Anayasa'nın m.15'de de belirtildiği gibi, ekonomik reform veya sosyal adaleti sağlayabilmek adına büyük çapta önlemleri hayata geçirmeye dair istisnai koşullarda meşru kamu amacının gerçekleştirilebilmesine yönelik temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasında ölçülülük ilkesine aykırılık aranmaz⁸⁴⁵.

⁸⁴⁵ Mehmet Akdoğan ve Diğerleri Başvurusu, §.39; Sporrang ve Lönnroth/İsveç Başvurusu, §. 69; James And Others v. The United Kingdom Başvurusu, §.54; AİHM'nin 25/03/1999 tarih ve B.No:31423/96 numaralı Papachelas v. Greece Başvurusu, §.48, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22docname%22:%5B%22papachelas%22%5D%2C%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%5D%2C%22itemid%22:%5B%22001-58291%22%5D%7D> (27.08.2020); AİHM'nin 25/07/1986 tarih ve B.No: 9006/80; 9262/81; 9263/81; 9265/81; 9266/81; 9313/81; 9405/81 numaralı Lithgow And Others v. The United Kingdom Başvurusu, §. 120-121, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22appno%22:%5B%229006/80%22%5D%2C%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%5D%2C%22itemid%22:%5B%22001-57526%22%5D%7D> (27.08.2020); AİHM'nin 06/04/2000 tarih ve B. No: 34369/97, Thlimmenos/Yunanistan Başvurusu , §. 45, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22itemid%22:%5B%22001-112598%22%5D%7D> (27/08/2020); AİHM'nin 05/09/2017 tarih ve B.No: 78117/13 numaralı Fábíán v. Hungry Başvurusu, §.84, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22docname%22:%5B%22Fabian%22%5D%2C%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%5D%2C%22itemid%22:%5B%22001-176769%22%5D%7D> (27/08/2020).

AYM'nin ölçülülük ilkesini gerekçe verdiği önemli kararlardan biri Arbay Petrol Başvurusudur. Uyuşmazlığın detaylarını ikinci bölümde anlattığımız başvuruda özetle mükellef mal ve hizmet alım satımında bulundukları şirketin kod listesinde bulunmaları sebebiyle kendilerine vergi idaresince yapılan uyarı üzerine ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamelerini vermiştir. Bu beyanname üzerine yapılan vergi ve gecikme faizi tahakkukuyla adlarına kesilen vergi ziyai cezasına karşılık açmış oldukları davanın süresi geçtikten sonra verilen beyanname olması gerekçesiyle reddedilmesinin hem mülkiyet hakkı yönünden hem de adil yargılanma hakkı yönünden haklarını zedelediğini iddia etmişlerdir.

AYM, yargı makamlarının hukukun uygulanması hususunda Anayasa'nın m. 35'deki şartların gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konusunda kamu gücü tarafından hakka yapılan müdahalenin meşru amacı ve ölçülülüğü sağlayıp sağlamadığını tespit etmekle yükümlüdür. Bu bağlamda ilgili olayda vergi idaresinin yapılan inceleme neticesinde sahte belge düzenlediği tespit edilen mükelleften gerçekleştirilen alım satım işlerine taraf olan mükellefi uyarması ve başvurucudan düzeltme beyannamesi düzenlemesinin istenmesindeki meşru amaç, vergi kaybının engellenmesi yani kamu yararının sağlanmasıdır. Ölçülülük kriteri bakımından somut olay değerlendirildiğinde AYM uyuşmazlığın orantılılık boyutuyla ölçülülük kriterine uygun olup olmadığını değerlendirmiştir.

Bu bağlamda somut olayda düzeltme beyannamesi verilmesinin ilgili vergi idaresi tarafından istendiği, eğer beyanname verilmezse kendilerinin de kod listesine dahil edileceklerini belirtmesi üzerine mükellef ihtirazi kayıtla beyannamesini vermiştir. Ancak derece mahkemeleri bu beyannameyi VUK'nun m. 378'nin 2. fıkrası hükmü "*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*" gereğince yorumlamıştır. AYM değerlendirmesini yaparken, Anayasa'nın m.35 gereğince mükellefin mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediğine karar verirken hukuki güvenlik ilkelerini gözeterek karar vermektedir. Bu başvuruda kendisine yapılan ihtarla kod listesine dahil edilmenin herkes tarafından bilinebilir hale gelip, ticari kariyerini zedeleme riski söz konusu olduğundan, mükellefin vergi incelemesi bekleyerek re'sen tarh edilecek vergiye bağlı olarak ve bu inceleme raporuna istinaden vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılmasını beklemeleri uygun olmayabilir. Böyle bir yol tercih edilmesi durumunda tüm bu yaptırımların yanı sıra adli soruşturma ve kovuşturmayla da tabi tutulmaları söz konusu olabilecektir. Tüm bu sebeplerle başvuruçular düzeltme beyannamesi vermeyi tercih etmişlerdir. Bunun da ötesinde

mükellefin düzeltme beyannamesini ihtirazi kayıtla vermesinin dava açılmasına engel olması, idarenin yapmış olduğu hukuki işlemin denetim dışında kalması anlamına gelmektedir. Vergilendirme yetkisi idarenin takdir yetkisinin geniş olduğu bir alandır. Ancak ikinci bölümde de değindiğimiz gibi bu takdir yetkisinin varlığı mülkiyet haklarına vergilendirme aracılığıyla müdahale edilmesi açısından vergi idarelerinin mülkiyet hakkının zorunlu unsurlarına uyması durumunu ortadan kaldırmamaktadır⁸⁴⁶.

Tüm bu sebeplerle bu başvuruda mülkiyet hakkının korunması ile kamu erki tarafından kamu yararı maksadıyla yapılan müdahalenin kamu yararı açısından değerlendirilmesinde adil dengenin mükellef aleyhine kaybedilmiş olduğu sonucuna ulaşılmış ve başvurusunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

AYM'nin ölçülülük ilkesini gerekçe göstererek vermiş olduğu bir diğer ihlal ve yeniden yargılama kararları uyuşmazlığın gerekçesini ve çözüm sürecinde tüketilen yollara ayrıntıları ile ikinci bölümde değindiğimiz, Akün Gıda Maddeleri ve Akel Gıda Başvurularıdır. Buna göre her iki başvuruda da başvuruçular kendilerinden Gümrük Müdürlüğüne fazla ve yersiz tahsil edilen verginin 4458 sayılı Kanunu'nun m. 216 sebebiyle ve yerel mahkemenin vermiş olduğu kararla faiz ödenmediği gerekçesi ile mülkiyet hakkının zedeleniği gerekçesiyle yapılan başvurudur.

Alacak hakkı, mülkiyet hakkı dahilinde kişilerin en önemli temel haklarından biridir. Bununla beraber, vergi alacağının aslına bağlı feri bir hak olan faiz alacağı da kişiye maddi bir çıkar temin etmesi nedeniyle mali bir değer olarak hem Anayasa'da hem de AİHS'nde ortak koruma sahasında yer alan mülkiyet hakkının kapsamında yer almaktadır ve bu güvenceden yararlanabilmektedir⁸⁴⁷.

Her iki başvuru da AYM'in 2014 tarihli iptal kararından önce kesinleşmiştir. AYM'nin bu iptal kararında⁸⁴⁸ 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun m. 216 gereği mükellef lehine, kamu idaresi aleyhine faiz uygulanmaması hükmünü şu gerekçelerle iptal etmiştir:

“Devlet, fazla veya yersiz yapılmış tahsilâtlar ile hazinesinde tuttuğu parayı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile faiz ödememektedir. Düzenleme ile elde edilen kamusal yarar, kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum olmayıp sadece Devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı olan yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeniyle oluşan alacak-borç ilişkilerinin alacaklı olan kişilerin aleyhine kamu kurumlarının da lehine

⁸⁴⁶ Arbay Petrol Başvurusu, §.63.

⁸⁴⁷ Akün Gıda Başvurusu, §.38; Akel Gıda, §.36.

⁸⁴⁸ AYM'nin 22/05/2014 tarih ve E:2013/104, K:2014/96 numaralı kararı, <https://02149r2at-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2013-104-k-2014-96-t-22-5-2014> (30.08.2020).

bozulmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca kural, kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların Devlete olan güven duygusunu sarsmaktadır.

Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmemesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak kamusal yarar ile bireysel yarar arasındaki dengenin bozulmasına ve mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır”.

AYM bu kararında hem olaya uygulanan normun Anayasaya aykırı bularak iptal edildiğine dikkat çekmiş, hem de normun kendisinin başvuru üzerinde haklı görülmeyecek orantısız ve aşırı yük bindirdiğine vurgu yapmıştır. Yani esasında norm denetimi kararında belirtildiği gibi kamusal yarar ile başvurucunun mülkiyet hakkından kaynaklanan bireysel yarar arasındaki dengenin bozulduğunu vurgulamıştır. AYM’ne göre aslında Anayasaya aykırı olan bu kural, Anayasaya aykırılığın başvuruya konu olay sırasında henüz tespit edilmemiş olmasından dolayı, derece mahkemelerince uygulanmak durumunda kalmıştır. Dolayısıyla sonuç olarak AYM’nin fazla ödendiği anlaşılan verginin faiz işletilerek iadesi meselesini incelediği kararları arasında kamusal yarar ile bireysel yarar arasındaki dengenin tartılması bağlamında, tam bir uyum sağlandığı sonucuna varılmaktadır⁸⁴⁹.

AYM vermiş olduğu iptal kararlarının geriye yürümezliği⁸⁵⁰ nedeniyle önlerine gelen uyuşmazlıklarda derece mahkemelerinin geçerli olan normu dikkate almaları gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle Akel Gıda Başvurusunda ihlal kararı verilirken yukarıda da belirtildiği gibi gerekçe olarak yalnızca iptal kararına dayanılmadığı, mükellefe o tarihte derece mahkemelerince uygulanmış normun başvuru üzerinde aşırı ve orantısız bir yük meydana getirdiğini, bu nedenle bireysel başvuru kararı değerlendirmesi yapılırken ortada uyuşmazlığı gidermek üzere çıkartılmış bir norm olmasa bile, ihlal kararını vermede bir duraksama olmayacağı düşünülebilmektedir⁸⁵¹.

Benzer şekilde AİHM de AYM’nin iptal kararına benzer kararlar vermiştir. Örneğin bir başvuruda gereksiz yere fazla ödenen verginin iadesinin 5 yıl 5 ay sonra faiz ödenmeksizin geri verilmesinin genel menfaat ile bireysel menfaat arasında

⁸⁴⁹ İsmail Emrah Perdecioğlu, **Anayasa Mahkemesi Kararlarının Uyumlaşma Sorunu Mülkiyet Hakkı Örneği**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 130.

⁸⁵⁰ Bkz. AYM’nin 10/12/2015 tarih ve 2013/604 numaralı Orhan Yüksel Başvurusu §. 46, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/604?BasvuruAdi=ORHAN+Y%C3%9CCKSEL> (14/07/2020). Anayasa Mahkemesi iptal kararları geriye yürümeyecektir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesince iptal edilen bir kanun hükmü, iptal kararının yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla yürürlükten kalkacak ve iptal kararları geriye yürümeyeceği için de bu kanun hükmüne göre tesis edilmiş işlemler geçerliliklerini sürdürecektir. Nitekim AİHM de hukuki kesinlik ilkesi gereği anayasa mahkemelerinin iptal kararlarının geriye dönük olarak haklar tesis etmeyeceğini belirtmiştir (Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. H.R./Almanya, B. No: 17750/91, 30/6/1992; J.R./Almanya, B. No: 22651/93, 18/10/1995; Mika/Avusturya, B. No: 26560/95, 26/6/1996).

⁸⁵¹ Perdecioğlu, s.131.

kurulması gereken adil dengenin bozulduğuna kanaat getirerek mülkiyet hakkı zedelenen şahsa faiz ödenmesi gerektiğine karar vermiştir⁸⁵².

Somut başvurularda ülkemizin ekonomik şartları göz önünde bulundurulduğunda, başvurucudan fazla gerçekleştirilen tahsilatın tarihi ile iadesinin sağlanabilmesi için açılan davanın mükelleflerin lehine sonuçlanması arasında geçen süre zarfında enflasyonun sebep olduğu değer kaybı ve bu zaman dilimi içerisinde başvuru sahiplerinin kendi mülkünü kullanma ya da tasarruf etme gibi olanaklarının elinden alınması gerekçesiyle mağdur oldukları, bu duruma idarenin yanlış tahakkuk ve tahsil işlemlerinin sebep olduğu ve yükümlüler üzerine haklı gösterilemeyecek ölçüsüz bir yük bindiği ve varılmak istenen kamu yararı ile yükümlülerin mülkiyet hakkı arasında oluşması gereken adil dengenin bozulmasından dolayı mülkiyet haklarının ihlal edildiği ve yeniden yargılama kararı verildiği görülmektedir⁸⁵³.

Çalışmada incelenen 122 bireysel başvurudaki 184 hak ihlali iddiasının 72'si (%39,13) mülkiyet hakkının ihlali iddiası ile ilgilidir. Bu başvurulara ilişkin genel görünüm Tablo 1'de sunulmaktadır.

Tablo 1: Mülkiyet Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
1	2016/10725 Egeplast Ege Plastik Ticaret ve Sanayi A.Ş.	06.06.2016	18.04.2019	1046	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	VUK	Düşme/Kabul Edilmezlik	
2	2015/12721 Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	29.07.2015	18.04.2019	1359	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale	GVK	İhlal	Yeniden Yargılama
3	2015/11278 Türkiye İş Bankası A.Ş. (8)	03.07.2015	18.04.2019	1385	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale	GVK	İhlal	Yeniden Yargılama
4	2015/15104 Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.	01.09.2015	27.02.2019	1275	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	VUK	İhlal	Yeniden Yargılama
5	2015/14383 Mehmet Coşkun Karabaşoğlu	14.08.2015	19.02.2019	1285	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale	VUK	İhlal Olmadığı	
6	2016/931 Türkiye İş Bankası A.Ş. (7)	19.01.2016	06.02.2019	1115	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale	VUK	İhlal	Yeniden Yargılama
7	2015/14612 Berko ilaç	24.08.2015	22.01.2019	1247	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale	Gümrük Vergisi	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	

⁸⁵² AİHM'nin 09/03/2006 tarih ve B.No: 10162/02 numaralı Eko-Elda Avee/Greece Başvurusu, §. 31, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:\[%22Eko-Elda%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-72757%22\]} \(30.08.2020\).](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:[%22Eko-Elda%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-72757%22]} (30.08.2020).)

⁸⁵³ Akün Gıda Başvurusu, §.54; Akel Gıda Başvurusu, §.52.

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
8	2015/4791 Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	16.03.2015	14.11.2018	1339	Mülkiyet hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Elektrik ve hava gazı tüketim vergisi(Belediye Gelirleri Kanunu)	İhlal	Yeniden Yargılama
9	2015/941 İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	15.01.2015	25.10.2018	1379	Mülkiyet hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Elektrik ve hava gazı tüketim vergisi(Belediye Gelirleri Kanunu)	İhlal	Yeniden Yargılama
10	2015/6691 Türkiye İş Bankası A.Ş. (5)	10.04.2015	8.03.2018	1063	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale	GVK	İhlal	Yeniden Yargılama
11	2014/12354 Çölbeyi Lojistik Nakliyat Gümrükleme Denizcilik İnşaat Turizm Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi	25.07.2014	9.11.2017	1203	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale	MTV	Kişi Bakımından Yetkisizlik	
12	2014/13518 Ford Motor Company	19.08.2014	26.10.2017	1164	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	İhlal	Yeniden Yargılama
13	2014/109 A.N.A.	03.01.2014	20.09.2017	1356	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	İhlalin Olmadığı	
14	2014/13386 British American Tobacco Tütün Mamülleri San. ve Tic. A.Ş.	15.08.2014	20.07.2017	1070	Vergi ödemesine ilişkin müdahale iddiaları	ÖTV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
15	2014/1108 Mehmet Gürsoy	20.01.2014	07.06.2017	1234	Vergi ödemesine ilişkin müdahale iddiaları	KDV	Zaman Bakımından Yetkisizlik	
16	2014/3975 Hasibe Uysal	21.03.2014	05.07.2017	1202	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	KDV	İhlalin Olmadığı	
17	2015/356 Türkiye İş Bankası A.Ş. (3)	5.01.2015	22.09.2015	260	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	GVK	İhlal	Maddi Tazminat
18	2014/12080 Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy	30.06.2014	6.04.2017	1011	Vergi ödemesine ilişkin müdahale iddiaları	GVK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
19	2014/17286 Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi Şubeleri	27.10.2014	16.11.2016	751	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	GVK	İhlal	Maddi Tazminat
20	2014/13916 Mehmet Arif Madenci	19.08.2014	12.01.2017	877	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDVK	İhlalin Olmadığı	
21	2013/6842 Narsan Plastik San ve Tic Ltd Şti	6.09.2013	20.04.2016	957	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	KDV	İhlal	Yeniden Yargılama
22	2013/4338 Sait Şahin	21.06.2013	4.11.2015	866	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	VUK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
23	2013/3244 Murat Çevik (2)	10.05.2013	7.07.2015	788	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	KDV	İhlal	Yeniden Yargılama
24	2013/3246 Murat Çevik (5)	10.05.2013	16.12.2015	950	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	KDV	İhlal	Yeniden Yargılama
25	2013/3241 Murat Çevik (4)	10.05.2013	16.12.2015	950	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	KDV	İhlal	Yeniden Yargılama
26	2013/8880 Çağrı Tur Sey. Taş. Ltd. Şti.	4.12.2013	6.10.2015	671	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	KDV	Zaman Bakımından Yetkisizlik	
27	2014/6193 Türkiye İş Bankası A.Ş. (2)	7.05.2014	15.10.2015	526	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	GVK	İhlal	Maddi Tazminat
28	2013/1993 Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	6.03.2013	6.05.2015	791	Verginin faizsiz iadesine ilişkin müdahale iddiaları	Gümrük Vergisi	İhlal	Yeniden Yargılama

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
29	2013/6361 Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. (2)	14.08.2013	6.05.2015	630	Verginin faizsiz iadesine ilişkin müdahale iddiaları	Gümrük Vergisi	İhlal	Yeniden Yargılama
30	2013/9505 Murat Çevik (3)	17.12.2013	25.06.2015	555	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	KDV	Zaman Bakımından Yetkisizlik	
31	2013/28 Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.	20.12.2012	25.02.2015	797	Verginin faizsiz iadesine ilişkin müdahale iddiaları	Gümrük Vergisi	İhlal	Yeniden Yargılama
32	2014/6192 Türkiye İş Bankası A.Ş.	7.05.2014	12.11.2014	189	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	GVK	İhlal	Maddi Tazminat
33	2013/3245 Murat Çevik	10.05.2013	11.12.2014	580	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	KDV	İhlal	Yeniden Yargılama
34	2013/596 E.T.Y.İ.A.	18.01.2013	8.05.2014	475	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
35	2012/1123 Abdullah Doğtaş	10.12.2012	26.06.2014	563	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
36	2013/5554 Santa Farma İlaç Sanayi A.Ş.	16.07.2013	6.02.2014	205	Vergi ödemesine ilişkin müdahale iddiaları	GVK	İhlalin Olmadığı	
37	2013/1949 Hüsamettin Kemal Esiner	11.03.2013	24.06.2015	835	Vergi ödemesine ilişkin müdahale iddiaları	AATUHK (Ödeme Emri)	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
38	2013/4413 Keskin Kılıç Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	20.06.2013	21.11.2013	154	Vergi ödemesine ilişkin müdahale iddiaları	GVK	Zaman Bakımından Yetkisizlik	
39	2013/2420 Hilal Özkök	4.04.2013	14.01.2014	285	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
40	2013/5028 Hilal Özkök (2)	2.07.2013	14.01.2014	196	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	KDV	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
41	2014/5685 Tamer Aslantaş ve Diğerleri	21.04.2014	5.12.2017	1324	Vergi ödemesine ilişkin müdahale iddiaları	GVK	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
42	2014/1068 Rauf Zulfükar	27.01.2014	23.02.2017	1123	Vergi ödemesine ilişkin müdahale iddiaları	GVK	Zaman Bakımından Yetkisizlik	
43	2014/3538 Say İnşaat San. Paz. ve Tic. A.Ş.	14.03.2014	1.02.2017	1055	Kamulaştırma bedeline ilişkin müdahale iddiaları	KDV	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
44	2014/10283 EM Export Dış Ticaret A.Ş. (2)	20.06.2014	5.04.2017	1020	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Kurumlar Vergisi borcu nedeniyle haciz	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
45	2012/73 Hasan Çelen	2.10.2012	5.03.2013	154	Vergi ödemesine ilişkin müdahale iddiaları	KDV	Zaman Bakımından Yetkisizlik	
46	2014/505 Özlem Türkeş	10.01.2014	17.07.2014	188	Vergi ödemesine ilişkin müdahale iddiaları	GVK	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
47	2016/13456 Baymina Enerji A.Ş.	26.07.2016	29.05.2019	1037	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	İhlal	Yeniden Yargılama
48	2016/15421 Koç Holding Emekli ve Yardım Sandığı Vakfı	1.09.2016	12.11.2019	1167	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KVK	İhlalin Olmadığı	
49	2016/2400 Türkiye İş Bankası (9)	29.07.2015	18.04.2019	1359	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	GVK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
50	2016/2760 Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. (2)	12.02.2016	4.07.2019	1238	Mülkiyetin kaybına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	İhlalin Olmadığı	

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
51	2016/1008 Türkiye İş Bankası A.Ş. (10)	14.01.2016	19.11.2019	1405	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	GVK	İhlal	Yeniden Yargılama
52	2015/3930 Erbakır Elektrolitik Bakır Mamulleri A.Ş.	4.03.2015	23.10.2019	1694	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Gümrük Vergisi	İhlal	Yeniden Yargılama
53	2016/8880 Telpa Telekomünikasyon Ticaret A.Ş.	4.05.2016	12.11.2019	1287	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	ÖTV	İhlal	Yeniden Yargılama
54	2017/28966 Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş. (2)	11.07.2017	13.06.2019	702	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Elektrik ve hava gazı tüketim vergisi (Belediye)	İhlal	Yeniden Yargılama
55	2016/11518 Adil Karagöz	15.06.2016	13.06.2019	1093	Mülkiyet hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
56	2016/477 Berko İlaç ve Kimya Sanayii A.Ş.(2)	30.12.2015	13.06.2019	1261	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	Gümrük Vergisi	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
57	2016/10966 Yalçın Özön	10.06.2016	13.06.2019	1098	Mülkiyet hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
58	2016/12214 Iskenderun Demir Çelik A.Ş. (3)	11.07.2016	13.06.2019	1067	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Elektrik ve hava gazı tüketim vergisi	İhlal	Yeniden Yargılama
59	2015/15041 Erkan Keskiner	28.08.2015	12.06.2019	1384	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	VUK (Ödeme Emri)	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
60	2016/13456 Baymina Enerji A.Ş.	26.07.2016	29.05.2019	1037	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	İhlal	Yeniden Yargılama
61	2015/12767 Ford Motor Company (2)	30.07.2015	9.05.2019	1379	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	İhlal	Yeniden Yargılama
62	2015/19521 Iskenderun Demir Çelik A.Ş. (2)	18.12.2015	8.05.2019	1237	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Elektrik ve hava gazı tüketim vergisi	İhlal	Yeniden Yargılama
63	2015/15389 Er-Kom Komünikasyon Tanıtım ve Reklam Hizmetleri A.Ş.	31.08.2015	21.03.2019	1298	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Belediye Gelirleri Kanunu	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
64	2015/10008 Acarlar Otomotiv Nakliyat Taah. Tic. Ltd. Şti.	9.06.2015	4.04.2019	1395	Mülkiyet hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Belediye Gelirleri Kanunu	İhlalin Olmadığı	
65	2015/17844 Hamit Aydemir	16.11.2015	7.03.2019	1207	Mülkiyet hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	ÖTV	İhlal	Yeniden Yargılama
66	2016/1330 Selim Akel	19.01.2016	19.11.2019	1400	Vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
67	2016/7783 Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti.	19.04.2016	18.07.2019	1185	Vergi ödemesine ilişkin müdahale iddiaları	KDV	İhlal	Yeniden Yargılama
68	2015/19953 Elegance Hotel Turizm İşletmeleri A.Ş.	25.12.2015	26.06.2019	1279	Vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları	Turizm Teşvik Kanunu	İhlal	Yeniden Yargılama

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
69	2014/11214 Göktaş Yassı Hadde Mamülleri San. ve Tic. A.Ş.	4.07.2014	21.06.2017	1083	Ekonomik değere ilişkin yargı kararının yerine getirilmemesi	Gümrük Vergisi	İhlal	Manevi Tazminat
70					Verginin faizsiz iadesine ilişkin müdahale iddiaları	Gümrük Vergisi	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
71	2015/11192 Erol Kesgin	2.07.2015	30.05.2019	1428	Sosyal güvenlik prim ödemelerine ilişkin müdahale iddiaları	AATUHK	İhlalin Olmadığı	
72	2016/1550 Erol Kesgin (2)	22.01.2016	25.09.2019	1342	Sosyal güvenlik prim ödemelerine ilişkin müdahale iddiaları	AATUHK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	

Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Tablo 1’de de görüldüğü gibi 72 mülkiyet hakkı ihlali iddiasının 27’si (%37,5) vergi tarhiyatına ilişkin müdahale iddiaları, 19’u (%26,4) vergiye ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiası, 11’i (%15,3) vergi ödemesine ilişkin müdahale iddiasına ilişkindir. Bu üç müdahale iddiası mülkiyet hakkı yönünden en çok yapılan başvurulardır. 72 başvurunun 33’ünde (%45,83) ihlal kararı verilmiş, bunlardan 28’i hakkında yeniden yargılama hükmü verilmiş, dört maddi, bir manevi tazminat kararı verilmiştir. Görüldüğü gibi mülkiyet hakkı ile ilgili ihlal kararı verilen başvuruların büyük kısmında yeniden yargılamaya hükmedilmektedir.

Başvurular vergi türü bakımından değerlendirildiğinde sırasıyla GVK, KDV, Gümrük Vergisi ve Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisinin bulunduğu görülmektedir. GVK kapsamında 12 başvuru bulunmaktadır ve maddi tazminat kararlarının hepsi bu vergi türü için verilmiştir. İhlal kararı verilen başvurulardan altısı KDV, beşi Gümrük Vergisi konusunda yapılmış başvurular olup verilen manevi tazminat hükmü de Gümrük Vergisine ilişkindir. Benzer şekilde Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi kapsamında da beş ihlal kararı verilmiştir.

Mülkiyet hakkının ihlaline yönelik yapılan başvuruların 30’unda (%41,67) kabul edilemezlik kararı verilmiştir. Bu kararlar içinde 12’si açıkça dayanaktan yoksunluk, 10’u başvuru yollarının tüketilmemesi, altısı zaman bakımından yetkisizlik, biri kişi bakımından yetkisizlik ve biri düşme kararıdır. Dokuz başvuru hakkında da ihlal olmadığına kanaat getirilmiştir.

Mülkiyet hakkının ihlali iddiası ile yapılan başvuruların ortalama görülme süresi 993 gün yani yaklaşık 33 ay sürmektedir. Bu süre hem vergi mahkemeleri hem de BİM ve Danıştay’daki dava sürelerinin çok üzerinde kalmaktadır.

3.1.2. Adil Yargılanma Hakkı Yönünden Değerlendirme

AİHS'nin m. 6 ve Anayasa'nın m. 36 toplumdaki herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğunu düzenler. Adil yargılanma hakkı bir adalet ölçüsüdür. Adil yargılanma hakkı kararın adil olup olmadığı meselesi ile ilgilenmez. Adil yargılanma hakkı kararın verilmesinin ön koşulları ile ilgilidir. O nedenle adaletin adil dağılımı ön plandadır. Bu hakkın varlığı, hukukun işleyişinde ve adli organizasyonun işleyişinde bireye bir dizi yöntemsel teminatlar sağlar⁸⁵⁴.

Adil yargılanma hakkı içerisinde pek çok hak blokunu barındıran bir bütündür. Bunlar; yargılamanın tarafsız ve bağımsız bir mahkemede gerçekleştirilmesi, adil ve aleni olması, makul süre içerisinde yapılması, mahkemeye erişim hakkının sağlanması, yargılama sırasında silahların eşitliğinin tesis edilmesi, çelişmeli yargılama ilkelerine uygunluğun gerçekleştirilmesi ve susma hakkının korunmasıdır.

AİHS adil yargılanma hakkının öngörülebilirliğini bütün dava süreçleri bakımından öngörmez. Kendi içinde bir sınırlama getirir. AİHS'ne göre iki dava biçimi düzenleme altına alınmaktadır. Buna göre hakkın ya medeni hak ve yükümlülüklerle ilgilisi olması gerekmektedir ya da bir suç isnadının karara bağlanması ile ilgili olması gerekir. AİHM bir dizi kamu hukuku alanına giren konuyu adil yargılanma hakkının kapsamı içerisinde değerlendirmiştir. Burada AİHM'nin esas aldığı ölçüt ilgili davanın bir medeni hak ve yükümlülük üzerinde özel bir etki doğurup doğurmadığı, mali menfaat sonucu doğurup doğurmamasına bağlı olarak adil yargılanma hakkı korumasından faydalanıp faydalanmayacağı yorumunda bulunmaktadır. Fakat AİHM vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkları medeni hak olarak görmemekte, vergi ceza uyuşmazlıklarını ise birer ceza davası olarak görmekte ve kabul etmektedir⁸⁵⁵.

AİHM adil yargılanma hakkından yararlanmak için getirilen bu iki kıstası sözleşmede tanımlamamıştır. Fakat bu kavramlara otonom anlamlar yüklediği bilinmektedir. Bireyin devletle ilgili münasebetlerinin söz konusu olduğu davalarda AİHM, her bir olayda olayın özelliğini belirler. Bu bağlamda özel ve kamu hukuku ayrımı AİHM hükümlerinde ehemmiyetini muhafaza etmeye devam etmekle beraber, giderek daha fazla hak “medeni hak ve yükümlülükler” kavramının kapsamına girmektedir. Yöntem ve süjesi açısından kamusal özellik barındıran, fakat neticesi

⁸⁵⁴ Billur Yaltı, “Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Uygulama Alanı Genişlemesi”, s. 1, <https://anayasatakip.ku.edu.tr/wp-content/uploads/sites/34/2017/08/Billur-Yalt%C4%B1-Adil-Yarg%C4%B1lanma.pdf> (12.04.2020).

⁸⁵⁵ Billur Yaltı, “Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Uygulama Alanı Genişlemesi”, s. 1, <https://anayasatakip.ku.edu.tr/wp-content/uploads/sites/34/2017/08/Billur-Yalt%C4%B1-Adil-Yarg%C4%B1lanma.pdf> (12.04.2020).

başvurucular, mahkemeye başvurma, davaların makul sürede karara bağlanması, adil bir yargılamanın gerçekleştirilmesi, aleni duruşma, bağımsız ve tarafsız bir yargı mercii önünde yargılamanın gerçekleştirilmesi gibi güvencelere sahip değildir⁸⁶⁰. AİHM vergi aslına ilişkin kararların değerlendirme dışında tutulduğunu ifade ederken vergi aslına bağlı para ve vergi cezalarını adil yargılanmanın kapsamı içinde değerlendirmektedir. AİHM'nin bu konuda kılavuz olan Bendenoun/Fransa ve Jussila/Finlandiya kararı bulunmaktadır. Mahkeme ilk defa 1994 yılında Bendenoun/Fransa kararında vergi ile ilgili idari para cezalarının da suç isnadı içinde kaldığını kabul etmiştir⁸⁶¹. Bu kararlara göre, AİHM, bir müeyyidenin cezai özelliğini tespit ederken; yargılama usulünün ülkelerin kendi iç hukuklarındaki tasnifine, suçun niteliği ve esası ile hükmedilmesi olası cezanın ağırlığına bakmakta, suçun niteliği ve esasını tespit ederken de müeyyidenin belli bir zümreye mi ya da genele mi özgü olduğunu, icrai özellikli hüküm vermeye yetkili bir makamca alınıp alınmadığını, cezalandırma gayesi güdüp gütmediğini ve bir suçun varlığının bulunmasına yönelik olup olmadığını incelemektedir⁸⁶². Bendenoun/Fransa Başvurusunda Mahkeme;

Vergi ve para cezalarını düzenleyen kanunun, özel bir durumda olan belli bir grubu değil vergi mükellefi olan bütün vatandaşları kapsamasını, ek vergi yükümlülüklerinin bir zarara karşılık maddi tazminat amacını değil, fakat esas itibarıyla yeniden suç işlemeyi caydırıcı bir yaptırım amacı taşımasını, bunların hem caydırıcılık hem de cezalandırma amacı olan genel bir kurala göre uygulanmış olmasını, miktarın hem başvuru hem de başvurucağın şirketi açısından oldukça önemli bir miktar olmasını ve başvurucağın öngörülen miktarı ödememesi halinde ceza mahkemelerince hapse mahkûm edilebileceğini göz önünde bulundurarak, bu uyuşmazlığı "suç isnadı" kapsamında değerlendirmiş⁸⁶³,

AİHS'nin ilgili uyuşmazlığa uygulanabileceğine hükmetmiştir. AİHM vergi uyuşmazlığı dolayısıyla verilen para cezalarının miktarının düşük olması durumunda bile suçun cezai özelliğinin AİHS'nin m. 6'nın başvuruya uygulanabilmesi için yeterli olduğunu kabul etmiştir⁸⁶⁴.

⁸⁶⁰ Gülay Arslan Öncü, "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Ocak 2015, Sayı:20, s.154.

⁸⁶¹ Tosun, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarından Pákozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama", s. 87.

⁸⁶² Ufuk Yeşil, **Hukuk ve İnsan Hakları Bağlamında Ohal Uygulamaları**, Kudret Basım, İstanbul, 2019, s. 82.

⁸⁶³ AİHM'nin 24/02/1994 tarih ve B. No: 12547/86 numaralı Bendenoun v. France Başvurusu, §.47, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22docname%22:%5B%22Bendenoun%22%5D,%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22%5D,%22itemid%22:%5B%22001-57863%22%5D%7D> (13.04.2020).

⁸⁶⁴ AİHM'nin 23/11/2006 tarih ve B. No: 73053/01 numaralı Jussila v. Finland Başvurusu, §.38, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22docname%22:%5B%22jussila%22%5D,%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22%5D,%22itemid%22:%5B%22001-78135%22%5D%7D> (13.04.2020).

Ancak bununla birlikte Georgiou/İngiltere kararında ise KDV aslı ve buna bağlı vergi kaçakçılığı cezasına karşı birlikte açılan davada başvuru hakkının adil yargılanma hakkının ihlal 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. AİHM bu başvuru hükmü ile vergi aslı ve buna bağlı olarak cezalara ilişkin olarak dava açılması halinde, adil yargılanma hakkının, davanın bütününe uygulanması gerektiğini ifade etmektedir⁸⁶⁵.

Bu açıdan baktığımızda AİHM'nin vergi aslını kapsamı dahiline almaması durumu söz konusudur. Yani AİHM;

- İhtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davaları,
- Vergi teşviği ile ilgili davaları,
- Henüz bir ceza durumu söz konusu olmayan vergi kesintileri ile ilgili davaları

Adil yargılanma hakkının dışında tutmaktadır. Buna göre mükellef “vergi aslı” bakımından makul sürede yargılanma hakkından yararlanamaz, silahların eşitliğinden yararlanamaz vs.

Ferrazzini kararında karşı oy kullanan hakimlerden birinin muhalefet şerhi ile dikkat çeken husus; İHAM'ın içtihadı çerçevesinde ücretinden sigorta primi kesilen bir vergi mükellefi sigorta piriminin kesintisine ilişkin davada adil yargılanma hakkının korunmasından yararlanabiliyor iken, aynı ücretten gelir vergisi kesintisi yapılan aynı ücretli adil yargılanma hakkı bakımından gelir vergisi tartışmasını yapamıyor. Bu anlamıyla bakıldığında İHAM hakimlerinin vergi aslı bakımından vardıkları sonuç birer “kötü yorum” olmaktadır⁸⁶⁶.

Anayasa'nın m. 36 “Hak arama hürriyeti” başlığını taşımaktadır ve ilk fıkrasında “herkesin” adil yargılanma hakkına sahip olduğunu belirtilmiştir. Dolayısıyla Anayasa adil yargılanma hakkı tanımlanırken yer alan “herkes” ibaresinden dolayı bu hak ihlalinde konu ve kişi sınırlaması yapmaz. Ancak Anayasa'nın m. 148'nde “Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal

⁸⁶⁵ E.T.Y.İ. A.Ş., Başvurusu, §.26.

⁸⁶⁶ Hakimın görüşüne göre AİHS'nin m.6'nın 1. fıkrası uyarınca vergi ödeme yükümlülüğünün “medeni” sayılmaması gerektiği sonucunu haklı kılan özel durumlar olmadıkça, m. 6'nın vergi aslı ve buna bağlı cezalara ilişkin davalara da uygulanabilmesi yönündedir.

edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulabilir” hükmünü taşımaktadır. AİHS’nin getirdiği alanla ve haklarla sınırları çizilen bireysel başvuruda AYM’nin adil yargılanma hakkı ile ilgili ne şekilde karar alacağı önemli bir hal almıştır. Bu noktada dikkat çekilmesi gereken nokta, söz konusu anayasal hakkın, AİHS’nin m. 6’de, maddenin sınırlarını çizen “medeni hak ve yükümlülük” üzerinde bir etki meydana getirip getirmediği veya “mali menfaat” sonucu ortaya çıkarıp çıkarmadığı hususlarına tabi olup olmayacağıdır. Ancak Anayasa’nın m. 36’de yer alan “herkes” ibaresi AİHS’ndeki gibi bir idari davada, adil yargılanma hakkının söz konusu olabilmesi için aranan bu iki şartın varlığını zorunlu kılmaz. Dolayısıyla Türk Vergi Yargısı Sisteminde örneğin bir mükellef ihtirazi kayıtlı vermiş olduğu beyannamesinde vergi aslına yönelik davalarda da tarafların, uyuşmazlık konusu olayın derece mahkemelerinde çözülememesi durumunda olayı adil yargılanma hakkının ihlali gerekçesi ile AYM’ne taşıma hakkı bulunmaktadır⁸⁶⁷.

AYM’nin AİHM içtihatlarından ayrılmaya başladığı ilk karar E.T.Y.İ. A.Ş. Başvurusudur. E.T.Y.İ A.Ş. Başvurusu içtihatı bakımından çok net bir karar değildir. Şöyle ki, AYM kararlarında, bir ihlal savının AYM’nin konu bakımından yetki alanına girmesi hususundaki değerlendirmesini Anayasa ve AİHS’nin ortak muhafaza kapsamının esas alınmasından dolayı, başvuran şahsın “medeni hak ve yükümlülükleriyle” alakalı bir anlaşmazlığın tarafı bulunması halinde veya şahsa yönelik bir “suç isnadı” hükmünün verilmiş olması durumları haricinde kalan adil yargılanma hakkının zedelendiğine yönelik başvuruların Anayasa’nın ve AİHS’nin koruma alanı dışında kalacağını ve bu nedenle bireysel başvuruya konu olamayacağını dile getirmiştir⁸⁶⁸. E.T.Y.İ. A.Ş. başvurusunun AİHS ile bağlantılı okunması gerektiği ile ilgili değerlendirme yapmıştır. Bu paragrafın okumasına göre Anayasa Mahkemesi Ferrazini içtihadındaki gibi vergi aslına ilişkin davaların adil yargılanma hakkından yararlanmayacağına karar verdiği görülürken, bir sonraki paragrafında Anayasa Mahkemesi ikinci değerlendirmesinde bu uyuşmazlığın aynı zamanda ceza boyutu da içerdiğini vurgulayarak ve *“tarh edilen vergi ve kesilen cezaları aynı yargılama yöntemi içerisinde dava konusu edilmekte, usulsüzlük cezaları gibi ayrıksı durumlar dışında vergi aslı ve vergi cezası arasındaki bu organik bağın, vergi alacağının tahsili aşamasında da varlığını” sürdürdüğünden*⁸⁶⁹, Georgio Kararına benzer bir biçimde sırf bütünleşik bir dava olduğu için adil yargılanma

⁸⁶⁷ Begüm Dilemre Öden, “Vergi Mükelleflerinin Mahkemeye Erişim Hakkı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 372, Eylül 2019, s.126.

⁸⁶⁸ E.T.Y.İ. A.Ş, Başvurusu, §.27.

⁸⁶⁹ E.T.Y.İ. A.Ş, Başvurusu, §.28.

hakkından faydalanacağına ilişkin değerlendirmesi mevcuttur. Anayasa Mahkemesi bu kararında vergi aslına ilişkin davaların adil yargılanmaya dahil etmemekte, fakat bütünleşik davalarda (vergi aslı ve cezadan oluşan) vergi uyuşmazlıklarının, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülüklerin de kapsamına girmesinden dolayı adil yargılanma hakkında yararlanması gerektiğine hükmetmiştir.

Bu anlamda E.T.Y.İ. A. Ş. Başvurusu dalgalı bir karardır. AYM'nin bu kararında ortaya çıkan belirsizlikler, Garanti Bankası ve Gür-Sel İnşaat Başvurularında ortadan kaldırılmıştır.

2013/4553 başvuru numaralı ve 16 Nisan 2015 tarihli Garanti Bankası Başvurusu ihtirazi kayıtla verilmiş bir beyannamede Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ile ilgilidir. Yani verginin aslı ile ilgilidir. Vergi cezasının eşlik etmediği ilk örnek karardır. Bu anlamda AİHM kararından daha üstün bir karardır. Kamu hukuku alanına dahil bu kararda yapılan eylem, medeni haklar üzerine etki doğuruyorsa kapsam içindedir denmiştir⁸⁷⁰.

Gür-Sel İnşaat Başvurusu⁸⁷¹ da adil yargılanma kararı için önemli bir karardır fakat Garanti Bankası kararından farkı vergi aslı ve vergi cezası ile bütünleşik bir davadır. Bu nedenle AİHM ile karşılaştırma yapmak açısından çok net ve belirgin bir fikir vermemektedir. Ancak yine de içtihatla ilgili kıyaslama yapacak olursak AİHM kararlarına karşı daha üstün bir karardır. AYM, uygulama alanı bakımından herhangi bir ayırım yapmaksızın, *“kamu hukuku” alanına dahil olan, ancak sonucu itibarıyla özel nitelikteki haklar ve yükümlülükler üzerinde belirleyici olan uyuşmazlıkları konu alan davalar*⁸⁷² şeklindeki tespitini yinelemiştir⁸⁷³.

2016 yılına gelindiğinde AYM içtihadı netleşmiştir. 2013/8986 Başvuru numaralı ve 31/03/2016 tarihli Dese Örme Başvurusunda başvurusunun haklarına zarar verdiği iddia edilen vergi tahakkukuna ilişkin davalara karşı bireysel başvuru

⁸⁷⁰ Garanti Bankası A.Ş., Başvurusu, Ş. 68: “Anayasa’nın 36. maddesi ve Sözleşme’nin 6. maddesi uyarınca, medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıkların makul sürede karara bağlanması gerekir. Hukuk sisteminde yer alan mevzuat hükümleri gereğince *“kamu hukuku”* alanına dâhil olan, ancak sonucu itibarıyla özel nitelikteki haklar ve yükümlülükler üzerinde belirleyici olan uyuşmazlıkları konu alan davalar da, Anayasa’nın 36. maddesi ve Sözleşme’nin 6. maddesinin koruması kapsamına girmektedir. Bu anlamda, belirtilen düzenlemelerde yer verilen güvenceler, başvurusunun haklarına zarar verdiği iddia edilen idari bir kararın iptali talebiyle açılan davalara da uygulanacaktır”.

⁸⁷¹ Bkz. AYM'nin 07/07/2015 tarih ve B. No:2013/4324 numaralı Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti. Başvurusu,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/4324?BasvuruAdi=G%C3%9CR-SEL+%C4%B0N%C5%9EAAT+MALZEMELER%C4%B0+SAN.+T%C4%B0C.+LTD.+%C5%9ET%C4%B0>. (13.04.2020).

⁸⁷² Gür-Sel İnşaat, Başvurusu, Ş.35.

⁸⁷³ Billur Yaltı, “Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Uygulama Alanı Genişlemesi”, s. 5, <https://anayasatakip.ku.edu.tr/wp-content/uploads/sites/34/2017/08/Billur-Yalti%C4%B1-Adil-Yarg%C4%B1lanma.pdf> (Erişim: 12.04.2020).

yolunun uygulanabileceğini belirtmektedir. AYM bu kararıyla birlikte artık kendi verdiği kararlara atıfta bulunmaya başlamıştır⁸⁷⁴.

2016 yılında AYM tarafından verilen bir diğer karar 09.03.2016 tarihli 2013/7847 başvuru numaralı Şah Tarım kararıdır. Bu kararda artık içtihadın çok olgunlaştığını hatta içtihat kararının şöyle değiştiğini görüyoruz:

AlİHM içtihadında vergi aslı yönünden başvuru konusu yapılan uyuşmazlıkların vergi yükümlüsü ile vergi alacaklısı konumunda bulunan taraf devlet arasında kamusal niteliği ağır basan bir uyuşmazlık olmasının ve vergilendirmenin taraf devletlerin kamusal yetkisinin sert çekirdeği içinde yer aldığının kabul edilmesi gerekçeleriyle cezai nitelik taşımayan vergisel uyuşmazlıkların m. 6'nın güvence kapsamı dışında kalacağı belirtilmekte ise de (Ferrazzini/İtalya [BD], B. No: 44759/98, 12/06/2001, §. 29) Anayasa Mahkemesi içtihadı, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımaları bulunduğundan salt vergisel uyuşmazlıkların adil yargılanma hakkına ilişkin güvencelerden yararlanabileceği yönündedir (E.T.Y.İ. A.Ş., B. No: 2013/596, 08/05/2014, §.24-28, Gemak Gemi, B. No: 2013/7698, 18/02/2016, §.31.)⁸⁷⁵.

Anayasa mahkemesi Şah Tarım kararında kendisinin daha önce karar kıldığı içtihadı atıf yaparak kamu hukukuna dahil olan ama özel hukuk açısından etki doğuran ve menfaat uyuşmazlığı içeren davalarda adil yargılanma hakkının uygulanacağına karar vermiştir. Bu anlamda AYM'nin AlİHM içtihadından ayrıldığını ifade etmesi 2014'ten 2016'ya kadar biraz zaman almıştır. Fakat bundan sonrası için adil yargılanma hakkı bakımından Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bir netlik oluşmuştur. Bu nedenle AYM'nin vergi aslına ilişkin adil yargılanma hakkına yönelik vermiş olduğu kararların AlİHM kararlarından daha üstün olduğunu söylemek mümkündür. Bu sebeple AYM pek çok kararında vergi uyuşmazlıklarının adil yargılanma hakkı içerisinde değerlendirilmesi gerektiğine yönelik kararlar vermiştir⁸⁷⁶.

Gerek AlİHM'de gerekse de AYM'de adil yargılanma hakkının ihlali iddiası ile başvuranların Yüksek Mahkemeye başvurmadan önce tüketilmesi gereken yargı yollarında davaların neticesinde verilen hükümlerin değil, yargılama sürecinin ve yönteminin adil bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine ilişkindir. Bu sebeple, bireysel başvuruda adil yargılanma hakkının kullanımı ile ilgili şikayetlerin kabul edilebilmesi için;

⁸⁷⁴ Dese Örne, Başvurusu, §.42: "Hukuk sisteminde yer alan mevzuat hükümleri gereğince *"kamu hukuku"* alanına dâhil olan ancak sonucu itibarıyla özel nitelikteki haklar ve yükümlülükler üzerinde belirleyici olan uyuşmazlıklar konu alan davalar da Anayasa'nın 36. maddesi ve Sözleşme'nin 6. maddesinin koruması kapsamına girmektedir. Bu anlamda belirtilen düzenlemelerde yer verilen güvenceler, başvuru konusunun haklarına zarar verdiği iddia edilen vergi tahakkukuna ilişkin açılan davalara da uygulanacaktır (E.T.Y.İ. A.Ş., B. No: 2013/596,8/5/2014, § 51)".

⁸⁷⁵ Şah Tarım Başvurusu, §.30.

⁸⁷⁶ Dilemre Öden, s.126.

- Başvurucunun yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediğine,
- 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,
- 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 gerekir⁸⁷⁷.

Çalışmada incelenen 122 bireysel başvurudaki 184 hak ihlali iddiasının 22'si (%12) adil yargılanma hakkı (genel) ihlali iddiası ile ilgilidir. Bu başvurulara ilişkin genel görünüm Tablo 2'de sunulmaktadır.

Tablo 2: Adil Yargılanma Hakkı (Genel) Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
1	2014/6734 Gündüz Kardeşler İnş. Tar. Ve Hayv. Pet. Tekst. San. Tic. Ltd. Şti	9.05.2014	25.01.2018	1357	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
2	2015/19152 Türkiye İş Bankası A.Ş. (4)	9.12.2015	22.09.2016	288	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	Düşme	
3	2013/4051 EM Export Dış Tic A.Ş.	7.06.2013	21.04.2016	1049	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KVK	Düşme	
4	2013/7267 İkra Lojistik Uluslararası Taşımacılık	20.09.2013	6.01.2016	838	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Gümrük Vergisi	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
5	2014/72 ABP Gıda San. Tur. Ve Tic. Ltd. Şti	3.01.2014	25.03.2015	446	Adil yargılanma hakkına (ceza) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Gümrük Vergisi	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
6	2013/1833 Fulpet Akaryakıt Tic. Ve San. Ltd. Şti. (2)	11.03.2013	22.06.2015	833	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
7	2013/1834 Fulpet Akaryakıt Tic. Ve San. Ltd. Şti.	11.03.2013	25.02.2015	716	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	

⁸⁷⁷ Hakan Üzeltürk, "Anayasa Mahkemesinin Vergi Konulu Dört Kararı", **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 11, Sayı:121, 2015, s.29.

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
8	2013/1949 Hüsamet'in Kemal Esiner	11.03.2013	24.06.2015	835	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	AATUHK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
9	2013/4324 Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti.	21.06.2013	7.07.2015	746	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
10	2012/829 İbrahim Oğuz Yapar	29.11.2012	5.03.2013	96	Adil yargılanma hakkına (ceza) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	VUK	Zaman Bakımından Yetkisizlik	
11	2013/4413 Keskinlik Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	20.06.2013	21.11.2013	154	Yeniden yargılama talebine ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	Düşme	
12	2013/2041 Vinnel Brown And Root Service Coop.	21.03.2013	10.06.2015	811	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	MTV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
13	2014/6734Gündüz Kardeşler İnş. Tar. Ve Hayv. Pet. Tek. San. Tic. Ltd. Şti	9.05.2014	25.01.2018	1357	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
14	2014/11655 Arif Parlak	27.03.2014	10.01.2018	1385	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
15	2014/13344 Sabri Yılmaz	6.08.2014	10.01.2018	1253	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
16	2014/18691 Emine Altay	25.11.2014	8.11.2017	1079	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	AATUHK	Kişi Bakımından Yetkisizlik	
17	2014/1068 Rauf Zulfükar	27.01.2014	23.02.2017	1123	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	Zaman Bakımından Yetkisizlik	
18	2013/578 Osman Nuri Öner	9.01.2013	23.03.2016	1169	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	VUK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
19					Adil yargılanma hakkına (ceza) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	VUK	Zaman Bakımından Yetkisizlik	
20	2013/2477 Ercanlar Otomotiv Oto Kaporta Boya Döşeme Elektrik San Ve Tic Ltd Şt	5.04.2013	20.04.2016	1111	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	VUK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
21	2013/8986 Dese Örne Sanayi ve Dış Ticaret Ltd. Şti	5.12.2013	31.03.2016	847	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Gümrük Vergisi	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
22	2014/12553 Hüseyin Çağlıyan	21.07.2014	22.02.2018	1312	Adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	VUK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
23	2018/9115 Ünal Gökpinar Başvurusu	3.04.2018	27.03.2019	358	Adil Yargılanma hakkı (genel)	VUK	İhlal Olmadığı	

Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Tablo 2’de görüldüğü gibi 23 adil yargılanma hakkı (genel) ihlali iddiasının 19 (%82,61) adil yargılanma hakkına (idare) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları, üçü (%13,04) adil yargılanma hakkına (ceza) ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları ve biri (%4,35) yeniden yargılama talebine ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddialarına ilişkindir. 23 başvurunun hiçbirinde ihlal kararı verilmemiş, 15’i (%65,22) açıkça dayanaktan yoksun bulunmuş, üçü (%13,04) hakkında düşme, üçü (%13,04) zaman bakımından yetkisiz ve biri (%4,35) kişi bakımından yetkisiz, biri (%4,35) hakkında da ihlal olmadığı kararı verilmiştir.

Başvurular vergi türü bakımından değerlendirildiğinde KDV, GVK ve Gümrük Vergisine yönelik başvuruların ilk ü sırada yer aldığı görülmektedir. Adil yargılanma hakkı (genel) ihlali iddiası ile yapılan başvuruların ortalama görülme süresi 872 günüdür.

3.1.2.1. Mahkemeye Erişim Hakkı Yönünden Değerlendirme

Mahkemeye erişim hakkı hukuk devletinin vazgeçilmez unsurlarındandır ve hukukun üstünlüğünün sağlanması amacına hizmet eden hakların başında gelir⁸⁷⁸.

AİHS’nin m. 6’nin 1. fıkrası net bir şekilde mahkemeye ya da yargı kuruluşlarına erişim hakkı ile ilgili bir düzenleme yapmış olmasa da AİHM değerlendirmelerinde bu maddenin kendi doğası dolayısıyla ortaya çıkan bir öge oluşturduğunu ifade etmektedir. Adil yargılanma hakkının AİHM tarafından bu şekilde yorumlanması sözleşmeye taraf olan devletleri zorlayan geniş bir yorum değildir. “AİHS’nin m. 6’nin 1. fıkrasının lafzının kendi bağlamı içerisinde okunmasına

⁸⁷⁸ Dilemre Öden, s.126.

hakkında vermiş olduğu Julius Kloiber Schlachtbof Gmbh ve Diğerleri v. Avusturya davası önemli bir karardır. Söz konusu davada Mahkeme, düzenleyici bir kuruluş (ulusal tarımsal pazarlama kuruluşu Agrarmarkt Avusturya AMA) tarafından başvuru şirketlerin ek vergi ödemesinin emredilmesi üzerine başvuru şirketlerin itirazları hakkında bir bakanlık tarafından temyiz mercii olarak karar verilmesini, başvuru şirketlerin mahkemeye erişim haklarının ihlali olarak değerlendirmiştir. Zira bakanlık mahkeme niteliği taşımamaktadır ve idari makamlarca alınan kararlar madde gerekliliklerini karşılamamaktadır⁸⁸³.

AİHM'in bu davada, tam inceleme yetkisi olan bir mahkemeye temyiz başvurusu yapma hakkının bulunmamasının, mahkemeye erişim hakkının ihlaline neden olacağını açıkça ortaya koymuştur. AİHM'nin karar verirken dikkat ettiği kriter, ceza yaptırımına ilişkin olan yargılamalarda, incelemenin tam olarak gerçekleşmesi için yeterli yetkiye sahip bir mahkemede yargılamanın yapılması gerekliliğidir. AİHM, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkları adil yargılanma hakkına ilişkin alanı AİHS'in m. 6'nin kapsamı dışında bırakırken, vergi cezalarını madde kapsamına almaktadır. AYM'de ise vergi mükelleflerinin her durumda adil yargılanma hakkına ilişkin güvencelerden yararlanabileceği içtihadını geliştirmiş ve her ne kadar bu içtihadı ile AİHM içtihadına aykırı düşmüş olsa da, mükellef hakları bakımından son derece olumlu bir yaklaşımda bulunmuştur⁸⁸⁴.

AİHM içtihadında da ortaya konduğu üzere, mükelleflerin tam inceleme yetkisine haiz olan bir üst mahkemeye başvuru yapma hakları, parasal sınırlamalar nedeniyle engellenmemelidir. Bu nedenle 2020 yılı için 7 bin TL'yi geçemeyen davalar bakımından istinaf yolunun açılması adil yargılanma ve mahkemeye erişim hakkı bakımından bir gerekliliktir. Zira İYUK m. 45 uyarınca mevcut sistemde, konusu 7 bin TL'yi geçemeyen vergi davalarında ilk derece mahkemesinin kararı kesin olup bu karara karşı istinaf ve temyiz yoluna başvurmak mümkün değildir. Konusu 7 bin TL'nı geçemeyen davalar tek hakimle görülen davalardır. İYUK m. 48 uyarınca konusu 176 bin TL'lik sınırı geçemeyen vergi davaları bakımından ise BİM kararına karşı temyiz yolu kapalı olup iki dereceli bir yargılama sistemi mevcuttur. İdari yargılama sistemimizdeki bu iki dereceli yargılama sistemi ise adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturmamaktadır. Zira iki dereceli yargılama sisteminde ilk derece mahkemesinin

⁸⁸³ Dilemre Öden, s.126, 127.

⁸⁸⁴ Dilemre Öden, s.127, 130.

kararı, istinaf yolunda tekrar gözden geçirilebilmektedir. Bu nedenle mükellef hakları açısından mevzuatımızda bu konuda bir değişikliğe ihtiyaç yoktur⁸⁸⁵.

Mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiası ile ihlal kararı verilen ilk başvuru Mehmet Ziyat Özdemir Başvurusudur. Başvurucu ithal etmiş olduğu ürünlere uygulamış olduğu CIF bedeli ile tabi olması gereken gözetim belgesi kapsamındaki bedel arasındaki fark üzerinden alınan Gümrük Vergisi'nin iadesi istemiyle önce Mersin Gümrük Müdürlüğüne başvurmuş, Müdürlükçe ilgilinin Gümrük Vergisi'ni itirazsız ödemesi sebebiyle ve zamanında itiraz konusu yapmaması nedeniyle istemi reddedilmiştir. Bunun üzerine mükellef Mersin Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü'ne başvurmuş ancak müdürlükçe mükellefin hakkında yapılan işlemlerin mevzuata aykırı bir durum arz etmediği hükmü verilmiştir. Bu ret kararı üzerine başvuru dava yollarına başvurmuş, ancak vergi mahkemesince Başmüdürlükçe verilen karara karşı on beş gün içerisinde itiraz edilmemesi sebebiyle davası reddedilmiştir.

Bu ret kararı üzerine temyize giden dosya üzerinde Danıştay'ın ilgili dairesi mükellefin iade için başvurması gereken yerin Başmüdürlük olduğundan dolayı Müdürlükçe verilen kararın hukuki netice doğurmadığı, hukuki sonuçla sonuçlanan kararın mükellefçe yapılmış Başmüdürlükçe verilen karar olduğu belirtilmiştir. Başmüdürlükçe verilen kararın idari davaya konu olabilmesi için öncelikle itiraz aracılığıyla Gümrük Müsteşarlığına başvurulması bu Müsteşarlıkça da ret kararı verilmesi durumunda yargısal yola başvurması gerektiği belirtilerek, mükellef tarafından bunların hiç biri yerine getirilmediğinden ret kararı verilmiştir.

AYM pek tabi ki kanun yollarındaki sürecin tespit edilmesi ile ilgilenmez. Bu anlamda AYM Danıştay tarafından yapılan başvuru için gerçekleştirilen yorumun, mükellefin mahkemeye erişim hakkını ihlal edip etmediği konusu ile ilgilidir.

AYM tarafından yapılan değerlendirmede sürecin mükellefin iade isteminin hatalı şekilde, yetkili Müdürlüğe yönlendirilmesi ile başladığı, yönlendirilen Müdürlükçe ilgili itirazın kendi görev alanında olmadığını belirtip mükellefi yetkili kuruma yönlendirmediği, bu kurumdan aldığı ret kararı üzerine başvurmuş olduğu Başmüdürlükçe de Müdürlük tarafından verilmiş kararda hukuka aykırılık bulunmadığı sebebiyle benzer hükümlerle ret kararı vermiştir. Bu ret kararı üzerine mükellef idari itiraz prosedürünü tamamladığını düşünerek süresi içerisinde davasını açmıştır⁸⁸⁶.

⁸⁸⁵ Dilemre Öden, s.130.

⁸⁸⁶ Mehmet Ziyat Özdemir Başvurusu, §.57.

İlgili uyuşmazlıkta özünde iade isteminin yanlış bir şekilde yetkisiz bir birime yapıldığı, yetkisiz birimin yapılan yanlış başvuruyu fark edip ilgili başvuruyu yetkili birime yönlendirmedeği gözlemlenmektedir. Dolayısıyla yetki gaspı sebebiyle davasının özünün incelenmemesi neticesine sebep olan hukuki olayın görece karışıklığı ve dağınık olan mevcut mevzuatın yargı organlarınca şekilci yorumu nedeniyle ortaya çıkması nedeniyle başvurucunun mahkemeye erişim hakkına ölçüsüzce müdahale edildiği ve bu sebeple hakkının ihlal edildiğine kanaat getirilmiştir⁸⁸⁷.

Mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karşı yapılan bir diğer başvuru E-Ba İnşaat Başvurusudur. Yapılan incelemede muhtelif vergilendirme dönemine ilişkin kesilen vergi ve cezaya yönelik tevdi edilen tebliğ tarihinden başlayan dava açma süresinin son gününün adli tatile denk gelmesi sebebiyle 12 Eylül 2008 tarihinde kayda giren dilekçesi ile mükellef dava açmıştır. Vergi mahkemesi adli tatilin son gününün 4 Eylül olduğunu bu tarihi izleyen yedi günün sonunda yani en geç 11 Eylülde dava açılabilmesine karar vermesi dolayısıyla ilgilinin 12 Eylülde yapmış olduğu başvuruyu süre aşımı nedeniyle reddetmiştir. Danıştay'a yapılan temyiz başvurusunda da vergi mahkemesinin kararı gerekçe gösterilerek ret kararı verilmiştir.

2577 sayılı Kanunun 27/06/2013 tarihinde değişen m.61'de madde hükmünde adli tatilin sona ermesini belirleyen kanun hükmünde yer alan "Eylül'ün beşine kadar" ibaresinde yer alan kadar kelimesinin anlamlandırılmasında Danıştay'ın Daireleri arasında uygulama birliğine varılamadığı görülmüştür. AYM'nin Danıştay'ın farklı dava dairelerinin benzer davalarda vermiş olduğu karar farklılıkları arasında hangisinin daha isabetli olduğuna dair bir değerlendirme yapması söz konusu olamaz. Ancak AYM, Danıştay'ın yapmış olduğu yorum farklılığının hukuk kuralının belirliliği ve öngörülebilirliğine tesiri olup olmadığı noktasında inceleme yetkisi bulunmaktadır⁸⁸⁸.

Söz konusu başvurunun yapıldığı tarihte de kanun hükmünün yorumunda yeknesaklığın bulunmaması nedeniyle hukuk kurallarının taraflarının davranışlarına yön verme kapasitesi ve aynı zamanda belirliliği zayıflatması nedeniyle ve Kanun'un yürürlüğe girmesinin üzerinden uzunca bir süre geçmiş olduğu halde uygulamada

⁸⁸⁷ Mehmet Ziyat Özdemir Başvurusu, §.58.

⁸⁸⁸ E-Ba İnşaat Taahhüt Başvurusu, §.61, 62.

birliğin sağlanamaması sebebiyle hukuki belirlilik ve öngörülebilirliğin zedelendiği bu nedenle mükellefin mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir⁸⁸⁹.

Mahkemeye erişim hakkının ihlali iddiasına yönelik bir diğer başvuru Ahmet Turko Başvurusudur. Başvurucu vergi idaresinin bilinen adresin araştırılmasını yapmaksızın adına tevdi edilen tebliğden haberdar olmaması ve buna bağlı olarak dava açamaması üzerine alacağın kesinleştiği gerekçesiyle ödeme emrinin düzenlendiği bu emre istinaden açılan davada tebliğin usulüne göre yapılması durumunun mahkemeye erişim hakkını ihlal ettiğine yöneliktir. AYM yaptığı incelemede başvurunun bilinen adresinin belirlenebilmesine yönelik herhangi bir araştırma yapıldığına dair bir bilginin dava dosyasında bulunmadığı, mahkeme tarafından mükellefin güncel adresine ulaşabilme konusunda gerekli özverinin gerçekleştirilmediği dolayısıyla başvurunun adına yapılan ihbarnameye konu kamu alacağına karşı dava açmadığı, ilgili kamu alacağının kesinleşmesinden sonra düzenlenen ödeme emrine yönelik sınırlı itiraz hakkının bulunması sebebiyle başvurunun mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir⁸⁹⁰.

Mahkemeye erişim hakkının ihlali iddiası ile yapılan bir diğer başvuru Gemak Gemi A.Ş. Başvurusudur. Mükellefin taşınmazına ait emlak vergisine ilişkin takdir komisyonu kararına karşı yargı yolunu kapatan kanun hükmünün iptali için vergi mahkemesince yapılan iptal başvurusu ilgili başvuru temyiz aşamasındayken kabul edilmiş ve karar iptal edilmiştir. Bu durumun mükellef tarafından Danıştay'a temyiz aşamasındayken bildirilmiş olmasına rağmen gerek Danıştay'ın temyiz kararında gerekse de karar düzeltme talebi kararında dikkate alınmamıştır. AYM'nin vermiş olduğu iptal kararına rağmen başvurunun dava ehliyeti yönünden yetkili olmadığına yönelik karar verilmesi sonucunda emlak vergisine ilişkin davasını incelettirme imkânından mahrum edilmesi durumu mahkemeye erişim hakkının ihlali anlamına gelmektedir⁸⁹¹.

Çalışmada incelenen 122 bireysel başvurudaki 184 hak ihlali iddiasının 14'ü (%7,61) mahkemeye erişim hakkının ihlali iddiası ile ilgilidir. Bu başvurulara ilişkin genel görünüm Tablo 3'de sunulmaktadır.

⁸⁸⁹ E-Ba İnşaat Taahhüt Başvurusu, §.65, 66.

⁸⁹⁰ Ahmet Turko Başvurusu, §.57, 58.

⁸⁹¹ Gemak Gemi A.Ş., §.46-49.

Tablo 3: Mahkemeye Erişim Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
1	2015/16656 Bestami Aliş	20.10.2015	23.01.2019	1191	Tebliğatin geçersizliği veya tebliğ yapılmaması (mahkemeye erişememe)	VUK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
2	2015/13921 E-Ba İnşaat Taahhüt Ticaret Ltd. Şti.	14.12.2015	27.06.2018	926	Mahkemeye erişim hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	İYUK	İhlal	Yeniden Yargılama
3	2014/12354 Çölbeyi Lojistik Nakliyat Gümrükleme Denizcilik İnşaat Turizm Sanayii Ve Ticaret Limited Şirketi	25.07.2014	9.11.2017	1203	Tebliğatin geçersizliği veya tebliğ yapılmaması (mahkemeye erişememe)	MTV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
4	2014/12805 Z.Y.V.M. LTD. ŞTİ.	31.07.2014	4.10.2017	1161	Mahkemeye erişim hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
5	2013/7698 Gemak Gemi İnşaat Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	14.10.2013	18.02.2016	857	Mahkemeye erişim hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Emlak Vergisi	İhlal	Yeniden Yargılama
6	2012/1123 Abdullah Doğaş	10.12.2012	26.06.2014	563	Mahkemeye erişim hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
7	2013/5949 Ahmet Turko	5.08.2013	12.03.2015	584	Tebliğatin geçersizliği veya tebliğ yapılmaması (mahkemeye erişememe)	GVK	İhlal	Yeniden Yargılama
8	2014/13899 Mehmet Ziyat Özdemir	20.08.2014	12.06.2018	1392	Mahkemeye erişim hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Gümrük Vergisi	İhlal	Yeniden Yargılama
9	2014/19070 Matset Matbaa Makine Ve Malz. San. Ve Tic. A.Ş.	1.12.2014	1.02.2017	793	Mahkemeye erişim hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	İhlalin Olmadığı	
10	2016/2400 Türkiye İş Bankası (9)	29.07.2015	18.04.2019	1359	Mahkemeye erişim hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
11	2013/578 Osman Nuri Öner	9.01.2013	23.03.2016	1169	Yargı kararlarının icra edilmemesi	VUK AATUHK	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
12	2016/1008 Türkiye İş Bankası A.Ş. (10)	14.01.2016	19.11.2019	1405	Mahkemeye erişim hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK DVK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
13	2015/15041 Erkan Keskiner	28.08.2015	12.06.2019	1384	Mahkemeye erişim hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	VUK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
14	2014/11214 Gökteş Yassı Hadde Mamülleri San. Ve Tic. A.Ş.	4.07.2014	21.06.2017	1083	Yargı kararının icra edilememesi	Gümrük Vergisi	İhlal	Manevi Tazminat

Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Tablo 3'de görüldüğü gibi 14 mahkemeye erişim hakkının ihlali iddiasının dokuzu (%64,28) mahkemeye erişim hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları, üçü (%21,42) tebligatın geçersizliği veya tebliğ yapılmaması, ikisi (%14,28) yargı kararının icra edilememesi iddiasına ilişkindir.

Mahkemeye erişim hakkının ihlali iddiasıyla yapılan başvuruların yedisi açıkça dayanaktan yoksun bulunmuş, biri başvuru yollarının tüketilmemesi sebebiyle kabul edilmemiş, birinde ihlal olmadığına karar verilmiş, beşi ihlal kararı ile sonuçlanmıştır. İhlal kararına ilişkin hükümlerden dördü hakkında yeniden yargılama kararı verilirken birinde manevi tazminat hükmolunmuştur. İhlal kararlarından ikisi Gümrük Vergisi ile ilgiliyken diğerleri Emlak Vergisi, GVK ve İYUK ile ilgilidir. Mahkemeye erişim hakkının ihlaline yönelik kararların ortalama dava süresi AYM'de 1076 gündür.

3.1.2.2. Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı Yönünden Değerlendirme

Bireylerin hukukun gerektirdiği yargılama sürecinden geçebilmeleri iki şartın gerçekleştirilmesine bağlanmıştır; bunlardan ilki şahsa tebligat aracılığıyla davanın her aşamasında kesintisiz olarak bilgi aktarımının gerçekleştirilmesi ve ikincisi davanın taraflarına dinlenilme fırsatının verilmesidir. Bu şartlardan davanın tarafının dinlenilme imkanının sağlanabilmesi onun ancak bilgi sahibi olması koşulunun yerine getirilmesine bağlı olduğundan, her iki unsur birbirini döndürmeye yarayan çarkın dişlileri gibi çalışmaktadır⁸⁹².

Vergiler vasıtasıyla bireylerin en başta mülkiyet hakkı etkileneceğinden, hukuki kurallara uygun bir yargılama safhasının başlatılabilmesi tüm uyuşmazlıklar için olduğu gibi vergi uyuşmazlıkları için de önem arz etmektedir. Bu nedenle dinlenilme hakkı, vergi uyuşmazlıklarında da anayasal bir hak olarak ele alınmış, ihlal

⁸⁹² Aydın ve Ayyıldırım, s. 2610.

edilemez ve vazgeçilemez bir hak olarak yer almaktadır. Bu denli önemli bir hakkın kurallarına uygun şekilde yapılmış bir tebligatla kullanılabileceği açıktır. Tebligat, değişen tüm şartların birey tarafından bilinmesini ve bu şartlarla ilgili karşı çıktıkları hususları ifade edebilmeleri için ehemmiyet arz etmektedir. Bu nedenle hakkaniyete uygun yargılama hakkının gerçekleştirilebilmesinin bir gereği olan dinlenilme hakkının olmazsa olmazı tebligatın varlığının temin edilmiş olmasıdır. Aksi takdirde bireyin savunma hakkını yerine getirebilmesi için ulaşması gereken her türlü bilgi ve belgeye erişebilmesi olanaksız hale gelir⁸⁹³.

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında, “felsefi ve hukuksal nitelikleri ve içerikleriyle adalet kavramı ile yargılama işlevinin, birbirini tümleyen, birbirinden ayıramaz sav, savunma, karar üçlüsünden oluşan yargıyla yaşama geçtiği; kendisine suç yöneltilen her bireyin kendisine yönelik isnadın nedeni ve niteliğinden en kısa zamanda, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek hakkına sahip olduğu; isnadın nedenini, olayı ve hukuki niteliğini bilmeyen bireyin kendisini yeterince savunamayacağının açık olduğunu” dile getirmiş ve “savunma hakkının temelini bunlardan oluştuğunu” ifade etmiştir⁸⁹⁴.

Gerek ikinci bölümde gerekse de üçüncü bölümde mülkiyet hakkı ihlali yönünden yaptığımız değerlendirmelerde Danıştay’ın dava daireleri arasındaki içtihat farklılıkları dikkati çekecek yoğunluktadır. Esas itibarıyla hem AİHM’nce hem de AYM’nce içtihat farklılıklarının giderilmesine yönelik şikayetler kural olarak adil yargılanma hakkı içerisinde hakkaniyete uygun yargılanma hakkı perspektifinde değerlendirilmektedir. Ancak mülkiyet hakkında da değindiğimiz Ford Motor Company Başvurusunda Hakim Emin Kuz’un karşı oy gerekçesinde de ifade ettiği gibi Danıştay dava daireleri arasındaki içtihat farklılıkları kanunen öngörülebilir olma vasfını taşımadığından mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmiştir. Yargılamanın hakkaniyete uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine yönelik herhangi bir değerlendirme yapılmamıştır. Oysaki başvuru hem mülkiyet hakkının hem de adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiası ile AYM’ne başvurmuştur⁸⁹⁵.

AYM’ne 2012-2019 yılları arasında hakkaniyete uygun yargılama hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle 9 adet başvuru yapılmış 2 adet ihlal olmadığı, 6 adet açıkça dayanaktan yoksunluk ve 1 adette incelemesine yer olmadığı kararı verilmiştir.

⁸⁹³ Aydın ve Ayyıldırım, s. 2611-2612

⁸⁹⁴ AYM, 14/07/1998 tarih ve E.1997/41, K.1988/47 numaralı iptal kararı, <https://02149r4mq-y-https-www-lexpera-com-tr-proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1997-41-k-1998-47-t-14-7-1998> (02.09.2020).

⁸⁹⁵ Yunus Emre Yilmazoğlu, “İçtihat Farklılıklarının Temel Hak ve Özgürlükler Yönünden Değerlendirilmesi”, **Uyşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:13, Haziran 2019, s. 554.

İncelemeye yer olmadığı kararının gerekçesi “Somut başvuruda başvurusunun adil yargılanma hakkı kapsamında gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine karar verildiğinden bu aşamada diğer ihlal iddialarının incelenmesine gerek görülmemiştir”⁸⁹⁶. hükmü ile verilmiştir.

İhlalin olmadığına ilişkin verilen kararlardan Ali Şahin ve Cafer Aksakal başvurusunda Danıştay’ın aynı dairesinin başvuruçular açısından farklı kararlar vermesinin Danıştay’ın üye yapısının değişmesi ve kararın oyçokluğu ile alınması gerekçesi ile farklı yorumla farklı karar vermesinin hukukilik ilkesinden belirliliğin/öngörülebilirliğin zedelenmesi anlamına gelmemesinden dolayı reddetmiştir.

İhlalin olmadığına ilişkin Narsan Plastik Başvurusunda Danıştay dairesinin 2004 ve 2005 yıllarında kendisiyle ilgili farklı kararlar vermiş olduğunu gerekçe göstererek AYM’ne bireysel başvuruda bulunmuştur. Ancak AYM mevzu bahis daire kararlarına istinaden hukuka uygun olmadığı savını ileri süren başvurusunun vergi mahkemelerini ikna ederek Daire kararına direnmesini ve kararların Vergi Dava Daireleri Kurulunda tartışılmasını sağlayarak farklı kararlar sebebiyle ortaya çıkan çelişkiyi giderme olasılığı bulunduğu, ayrıca 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun m. 40’nin 2. fıkrası gereği⁸⁹⁷ içtihatların birleştirilmesi için başvuruda bulunabilme olasılıklarının hiç birinin yerine getirilmemesinden dolayı hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal olmadığına karar vermiştir⁸⁹⁸.

Açıkça dayanaktan yoksun olduğuna karar verilen 6 başvuruda hakkaniyete uygun yargılama açısından ihlal olmadığına ilişkin kararların gerekçesi:

Adil yargılanma hakkı bireylere, dava sonucunda verilen kararın değil; yargılama sürecinin ve usulünün adil olup olmadığını denetleme imkânı verir. Bu nedenle bireysel başvuruda adil yargılanmaya ilişkin şikâyetlerin incelenebilmesi için başvurusunun yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediği, bu çerçevede yargılama sürecinde karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşler hakkında 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 açık keyfiliğe ilişkin bir bilgi ya da belge sunmuş olması gerekir⁸⁹⁹.

⁸⁹⁶ Burak Şendir Başvurusu, §.45.

⁸⁹⁷ Aykırı kararlarla ilgili kişiler, içtihatların birleştirilmesi için Danıştay Başkanlığına başvurabilirler.

⁸⁹⁸ Narsan Plastik, §.60.

⁸⁹⁹ Bkz. AYM’nin 06/10/2015 tarih ve 2013/8880 numaralı Çağrı Tur Sey. Taş. Ltd. Şti. Başvurusu, §.39-40,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8880?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=8880> (02/09/2020); Murat Çevik (3), §.31-32; AYM’nin 22/06/2015 tarih ve B.No:2013/1833 numaralı Fulpet Akaryakıt Tic. Ve San. Ltd. Şti. Başvurusu (2) Başvurusu, §.43-44,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1833?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=1833> (03.09.2020); AYM’nin 25/02/2015 tarih ve B.No:2013/1834 numaralı Fulpet Akaryakıt Tic. Ve San. Ltd.

Bu gerekçeyle somut olaylarda başvuru sahiplerinin yargılama sürecinin hakkaniyete uygun olmadığına ilişkin iddialarında bilgi ve belge sunmadıkları, yalnızca Derece Mahkemeleri tarafından verilen kararın adil olmadığı şikayetinden ibaret olduğu için ve Derece Mahkemelerinin vermiş oldukları kararlarda bariz bir takdir hatası olmadığı için açıkça dayanaktan yoksunluk kararı vermiştir.

Çalışmada incelenen 122 bireysel başvurudaki 184 hak ihlali iddiasının 9'u (%4,9) hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlali iddiası ile ilgilidir. Bu başvurulara ilişkin genel görünüm Tablo 4'te sunulmaktadır.

Tablo 4: Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
1	2014/4230 Ali Şahin Ve Cafer Aksakal	27.03.2014	11.01.2017	1021	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Harçlar Kanunu	İhlal Olmadığı	
2	2013/6842 Narsan Plastik San Ve Tic Ltd Şti	6.09.2013	20.04.2016	957	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	İhlal Olmadığı	
3	2013/8880 Çağrı Tur Sey. Taş. Ltd. Şti	4.12.2013	6.10.2015	671	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
4	2013/9505 Murat Çevik (3)	17.12.2013	25.06.2015	555	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
5	2013/1833 Fulpet Akaryakıt Tic. ve San. Ltd. Şti. (2)	11.03.2013	22.06.2015	833	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
6	2013/1834 Fulpet Akaryakıt Tic. ve San. Ltd. Şti.	11.03.2013	25.02.2015	716	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KVK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
7	2013/1949 Hüsametdin Kemal Esiner	11.03.2013	24.06.2015	835	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	AATUHK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
8	2014/5357 Vedat Ersöz	17.04.2014	8.11.2017	1301	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
9	2015/278 Burak Şendir	31.12.2014	9.05.2019	1590	Hakkaniyete uygun yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	VUK	İhlal Olmadığı	

Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Şti. Başvurusu, §.39-40,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1834?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=1834> (03.09.2020); Hüsametdin Kemal Esiner Başvurusu, §.38-39; AYM'nin 08/11/2017 tarih ve B.No: 2014/5357 numaralı Vedat Ersöz Başvurusu, §.19, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/5357?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=5357> (03.09.2020).

Tablo 4'te görüldüğü gibi 9 hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlali iddiasının üçte biri ihlalin olmadığı, üçte ikisinin açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemezliğine hükmolunmuştur. Hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlali iddiası ile yapılan başvurularda en çok KDV ile ilgili başvuru yapılmıştır. Hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlaline yönelik kararların ortalama dava süresi yaklaşık 942 gündür.

3.1.2.3. Aleni Yargılanma Hakkı Yönünden Değerlendirme

İYUK'nun m. 18'nin 1. fıkrası hükmüne göre "*Duruşmalar açık olarak yapılır.*" denilmektedir. Ancak gerek İYUK'un m. 18'nde gerekse de Anayasanın m. 141'nin 1. fıkrası hükmü gereği şu şekildedir: "*Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir.*" Buna göre Anayasa'nın İYUK'nun ilgili maddesinden farkı "kesin olarak" ifadesiyle hakim bu konuda sahip olduğu takdir yetkisinin çerçevesi çizilmiştir. Birinci bölümde Aleni yargılama hakkına ilişkin yaptığımız açıklamalarda da değindiğimiz gibi hem Anayasada hem de AİHS'nin m. 6'nde duruşmaların "genel ahlak, kamu düzeni, ulusal güvenlik, küçüklerin korunması, özel hayatın gizliliği" istisnaları haricinde açık ve şeffaf bir şekilde yapılması gerektiğine hükmedilmiştir⁹⁰⁰.

Bununla birlikte idari yargının en önemli özelliği, yargılamanın yazılı olmasıdır. "*Duruşma istisnai bir durumdur ve tanık dinlenilmesi ve yemin teklifi idari yargıda uygulanmaması gereken hususlardır*". Dolayısıyla yazılı yargılamada inceleme dosya üzerinden yapılmaktadır. Hakim davaya taraf olan şahısların savlarını ve savunmalarını, kanıtlayıcı belgelerini değerlendirmek suretiyle hükmünü vermektedir⁹⁰¹.

Aleni yargılanma hakkının ihlali iddiasıyla AYM'ne iki başvuru yapılmış ancak her iki başvuruda da başvuru tarafından hem temyiz hem de karar düzeltme incelemesi esnasında duruşma yapılması talebi yapılmadığı için başvuru yollarının tüketilmemesi sebebiyle bu iddianın kabul edilemezliğine karar vermiştir⁹⁰².

⁹⁰⁰ Gamze Gümüşkaya, "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma", **İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:LXVI, Sayı:2, 2008, s.42.

⁹⁰¹ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.622; Dan. 3. Dairesi'nin 24/12/1986 tarih ve E.1986/1291, K.1986/2706 numaralı kararı, **Danıştay Dergisi**, Yıl:17, Sayı:66-67, 1987, s.188.

⁹⁰² Fulpet Akaryakıt Başvurusu, Ş. 57-59; Fulpet Akaryakıt Başvurusu (2), Ş.61-63.

Çalışmada incelenen 122 bireysel başvurudaki 184 hak ihlali iddiasının ikisi (%1,08) aleni yargılanma hakkının ihlali iddiası ile ilgilidir. Bu başvurulara ilişkin genel görünüm Tablo 5'te sunulmaktadır.

Tablo 5: Aleni Yargılanma Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
1	2013/1833 Fulpet Akaryakıt Tic. Ve San. Ltd. Şti. (2)	11.03.2013	22.06.2015	833	Duruşmaya ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
2	2013/1834 Fulpet Akaryakıt Tic. Ve San. Ltd. Şti.	11.03.2013	25.02.2015	716	Duruşmaya ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	

Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Tablo 5'te görüldüğü gibi iki aleni yargılanma hakkının ihlali iddiasının ikisinde de başvuru yollarının tüketilmemesi dolayısıyla kabul edilemezlik kararı verildiği görülmektedir. Aleni yargılanma hakkının ihlaline yönelik kararların ortalama dava görülme süresi yaklaşık 774 gündür.

3.1.2.4. Makul Sürede Yargılanma Hakkı Yönünden Değerlendirme

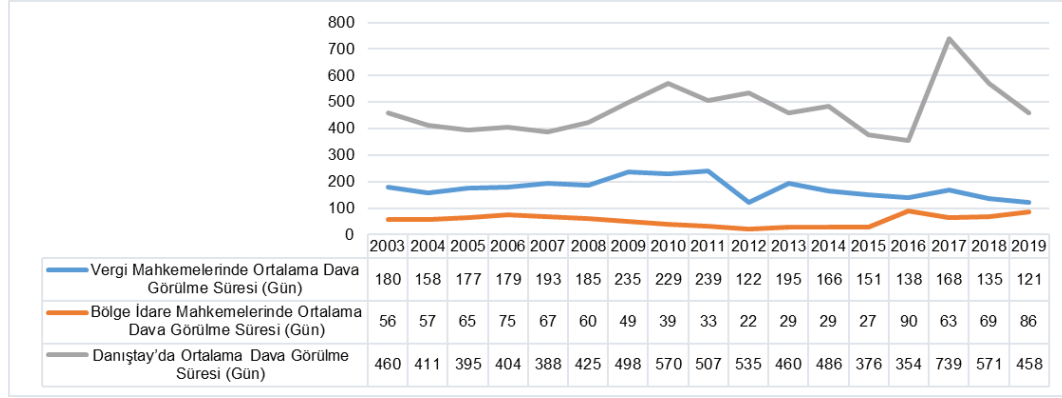
Makul sürede yargılanma hakkı ifadesindeki “makul” kavramı Türk Dil Kurumu'ndaki tanımıyla “aşırı olmayan, uygun” kavramına denk gelmektedir. Bu nedenle makul süreden anlaşılması gereken, aşırı olmayan, uygun bir sürede uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıdır⁹⁰³.

AYM'ne vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda yapılan başvurularda en önemli alanı kapsayan makul sürede yargılanma hakkının amacı, AYM'nin vergi ile ilgili verdiği pek çok kararına da dayanak teşkil eden 2013 yılındaki bir bireysel başvuru kararında şu şekilde tanımlanmıştır:

Makul sürede yargılanma hakkının amacı, tarafların uzun süren yargılama faaliyeti nedeniyle maruz kalacakları maddi ve manevi baskı ile sıkıntılardan korunmasıdır. Hukuki uyuşmazlıkların çözüm sürecini uzatarak çoğu zaman elde edilecek hükmün yararını ortadan kaldıran bir yargılama, adaletin yerine getirilmesindeki etkililiğe ve güvenliğe zarar verecektir. Ancak, makul sürede yargılama hakkı bakımından uyuşmazlığa ilişkin yargılamanın kısa sürede sonuçlandırılması önemli olmakla beraber, hukuki uyuşmazlığın çözümünde gerekli özenin gösterilmesi de büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle yargılama süresinin makul olup olmadığının her bir başvuru açısından münferiden değerlendirilmesi gerekir. Makul süre kavramının belirlenmesinde,

⁹⁰³ Abdullah Tekbaş ve Betül Hayrulloğlu, “Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık 2018, Sayı: 175, s. 257.

Şekil 6: Vergi Mahkemeleri, BİM ve Danıştay'da Ortalama Dava Görülme Süreleri



Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2003-2013 Yıllarında Vergi Mahkemesi Dava Sayıları, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/27820191152382013.pdf> (04.09.2020); Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2018 Yıllı Vergi Mahkemesi Dava Sayıları, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1982019170455istatistik2018.pdf> (04.09.2020); Adalet Bakanlığı Adli Sicil Genel Müdürlüğü, 2019 Yıllı Vergi Mahkemesi Dava Sayıları, <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1062020170359HizmeteOzel-2019-bask%C4%B1-%C4%B0SA.pdf> (04.09.2020); Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2003-2013 Yıllarında Bölge İdare Mahkemesi Dava Sayıları, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/27820191152382013.pdf> (04.09.2020); Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2018 Yıllı Bölge İdare Mahkemesi Dava Sayıları, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1982019170455istatistik2018.pdf> (04.09.2020); Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2019 Yıllı Bölge İdare Mahkemesi Dava Sayıları, <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1062020170359HizmeteOzel-2019-bask%C4%B1-%C4%B0SA.pdf> (04.09.2020); Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/27820191152382013.pdf> (04.09.2020); 2003-2013 Yıllarında Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1982019170455istatistik2018.pdf> (04.09.2020); Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2018 Yıllı Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları; Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2019 Yıllı Danıştay Dava Daireleri ve Kurulları Dava Sayıları, <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1062020170359HizmeteOzel-2019-bask%C4%B1-%C4%B0SA.pdf> (04.09.2020) verilerden yararlanarak oluşturulmuştur.

Şekil 6'da da görüldüğü üzere 20.07.2016 tarihinden itibaren uygulamaya giren istinaf merciinin uygulamaya girmesi ile başlayan üç dereceli yargılama sistemi ile BİM'nde dava görülme sürelerinin bir miktar gerilediği gözlemlenmekte iken Danıştay'da ortalama dava süresinin yaklaşık iki kat attığı gözlemlenmektedir.

AYM makul sürede yargılanma hakkına yönelik vermiş olduğu kararlarda üzerinde anlaşılabilmiş bir saptama yapmamış olsa da yargılamaların uzamasına sebep olabilecek gerekçeli bir durum olmaması halinde ortalama bir derece yarılanmasında iki yıllık zamanı makul olarak değerlendirmektedir. Bu nedenle iki dereceli yargılamada dört, istinaf mahkemelerinin uygulamaya girmesi ile birlikte üç dereceli yargılamada altı yıllık bir periyodu maksimum süre itibarıyla makul olarak değerlendirilebileceği, bu süreyi aşan dava sürelerinin ise davanın karmaşıklığı, tarafların ve ilgili makamların yargılama sürecindeki tutumu ve başvurusunun davanın

hızla sonuçlandırılmasındaki faydası gibi ölçütler bakımından sürenin uzamasını gerekçe gösterecek bir sebebin bulunmaması halinde ihlal sonucuna karar kılabilceği de söylenebilecektir⁹⁰⁷.

AYM'ne vergi ile ilgili yapılan uyuşmazlıklardan ikinci bölümde değindiğimiz başvurulardan 20 tanesi makul sürede yargılanma hakkının ihlali gerekçesi iddia edilerek yapılan başvurulardır.

BSMV'nin tahakkuk işlemine karşı Garanti Bankası tarafından açılan ve detaylarına bir önceki bölümde değindiğimiz davanın süresinde açıldığı, kanun yollarının incelemesinde Danıştay Dairesince farklı karar verildiği, İlk Derece Mahkemesine geri dönen davanın süre aşımı nedeniyle reddine ilişkin davanın da aynı Dairenin kanun yollarında farklı ve istikrarsız kararlar vermesinden dolayı karar düzeltme aşamasında İlk Derece Mahkemesince kararın onandığı görülmüş ve AYM tarafından somut olaya ilişkin derece mahkemelerince farklı kararlar verilmesini gerektirecek bir hususun bulunmaması sebebiyle ve yargılamanın 10 yıl 8 aylık bir sürede bitirilmesinin makul olmayan bir gecikme olduğu, dolayısıyla başvurucunun Anayasa'nın m. 36'de teminat altına alınmış makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir⁹⁰⁸.

İkinci bölümde değindiğimiz kararlardan bir diğeri Mehmet Arif Madenci Başvurusudur. AYM'nin yapmış olduğu değerlendirmede gerek somut olayın karmaşıklığı, gerekse dava sürecinde delillerin toplanması, taraf sayısı gibi kıstasların kompleks olmaktan uzak olduğu anlaşılmış ve yargılamanın 6 yıl 8 ay içerisinde tamamlanmasının ihlal kararı verilmesi gerektiğine karar verilmiştir⁹⁰⁹.

Yıldıray Özbey ve Diğerleri Başvurusunda sahte belge düzenleme/kullanma gerekçesiyle ceza davasının makul bir sürede tamamlanmamasından ve hali hazırda başvuru tarihinde devam etmesi sebebiyle AYM'nde bireysel başvuru yoluna gidilmiştir. AYM değerlendirmesinde ceza davanın karmaşık olup olmadığı, tarafları ve olayı göz önünde bulundurarak Yıldıray Özbey ve İsmail Özbey için yakalanma emri ile birlikte 10 yıl 11 ay 14 günlük sürenin, başvuru Lokman Özbey için 11 yıl 8 aylık yargılama süresinin makul sürede yargılanma hakkının ihlali için yeterli olduğuna karar vermiştir⁹¹⁰.

Yılmaz Sürekli'nin vergi kaçakçılığı yaptığı iddiası ile Cumhuriyet Başsavcılığınca açılan kamu davasının 7 yıl 2 ayı aşkın bir süreçte sonlanması

⁹⁰⁷ Tekbaş ve Hayrullahoğlu, s. 261.

⁹⁰⁸ Garanti Bankası A.Ş. Başvurusu, §.73-74.

⁹⁰⁹ Mehmet Arif Madenci Başvurusu, §.95-96.

⁹¹⁰ Yıldıray Özbey ve Diğerleri, §.97,100.

geçerli bir sebebi olmadığından dolayı makul sürede yargılanma hakkının ihlaline karar vermiştir⁹¹¹.

AYM'nin adil yargılanma hakkı ile ilgili vermiş olduğu kararlarda AİHM'den ayrıldığı ve netleştiği Dese Örne Kararında başvurusunun 2006 yılında yapılan tebliğ ile başladığı itiraz yollarının bitmesinden sonra 14/09/2006 tarihinde vergi mahkemesinde açılan davanın 09/05/2007 yılında reddedildiği, kararın Danıştay'ın 7. Dairesine temyiz edildiği ve Danıştay'ca kararın 20/12/2013 tarihinde reddedilmesi üzerine İlk Derece Mahkemesine geri dönen ve kesinleşen dava sürecinin 7 yıl 5 ay 11 gün sürmesinin başvurusunun makul sürede yargılanma hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir⁹¹².

Camal Baysefaoğulları Başvurusunda mükellef kendisine yapılan vergi ziyaı cezalı KDV tarhiyatlarına karşı 16/03/2005 tarihinde açmış olduğu dava 09/11/2005 tarihinde kabul edilmiş, ancak davanın tarafı olan idarenin BİM'ne başvurusu sebebiyle karar bozulmuş, ilk derece mahkemesi bunun üzerine kararı yine kabul etmiş, bunun üzerine Danıştay'a temyiz başvurusu yapan idarenin başvurusu ile temyiz kabul edilmiş ve ilk derece mahkemesinin kararı tekrar bozulmuş, ilk derece mahkemesine gönderilen dava tekrar kabul edilmiş ve kararını onamış ve karar düzelme talebinin de reddine karar vermiştir. Bu süreci makul sürede yargılanma hakkı açısından değerlendiren AYM davanın bütününe baktığında, İYUK'nunda bulunan usul hükümlerine göre yargılama sürecine yönelik maddi olayda farklı karar verilmesini zorunlu kılacak bir durumun bulunmadığı ve yargılamanın 8 yıl 27 gün sürmesinin mükellefin adil yargılanma hakkı kapsamında makul sürede yargılanma hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir⁹¹³.

Makul sürede yargılama hakkının değerlendirilmesinde sürenin başlangıç tarihi mükellefin ilgili vergi uyumsuzluğuna karşı başlattığı idari veya yargısal yola başvurulduğu tarih iken bitiş tarihi, çoğunlukla icra sürecini de ele alacak şekilde yargılamanın nihayete erdirildiği tarih olmaktadır. Fakat yargılaması devam eden davalara ilişkin makul süre ihlali iddiası ile yapılan başvurularda değerlendirmeye tabi olacak sürenin bitiş bireysel başvurunun karara bağlandığı gün olmaktadır⁹¹⁴.

Bu sebeple Gür-Sel İnşaat Başvurusunda makul sürede yargılanma hakkının ihlalinin başladığı tarih mükellefin adına yapılmış cezalı KDV tarhiyatının kaldırılmasına ilişkin 15/01/2008 tarihinde vergi mahkemesinde açmış olduğu tarihtir.

⁹¹¹ Yılmaz Sürekli, §. 23-24.

⁹¹² Dese Örne Başvurusu, §.45,49.

⁹¹³ Cemal Baysefaoğulları, §.49,52.

⁹¹⁴ Güher Ergun ve Diğerleri, §.52.

Başvurucu davasının sonuçlanmaması nedeniyle 21/06/2013 tarihinde AYM'ne bireysel başvuruda bulunmuş, 07/07/2015 tarihinde mükellefin başvurusunun makul sürenin ihlal edilmesini gerekli kılacak herhangi bir sebep olmadığını ve yargılamanın toplamda 7 yıl 5 ay 22 gün sürmesinin başvurunun hakkının ihlal ettiğine karar vermiştir⁹¹⁵.

Adil yargılanma hakkı kapsamında makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle açılmış bir diğer dava Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy Başvurusudur. Başvurunun detaylarını bir önceki bölümde ele almış, mülkiyet hakkında da değinmiştik. Bu anlamıyla önemli bir başvurudur çünkü başvurunun iddia ettikleri gibi dar mükellef olmadıkları tespit edilmiş ve mülkiyet haklarının ihlal edildiği iddiası kabul edilmemiştir. Ancak bir başvurunun birden fazla hak ihlali iddiası ile başvuruda bulunabilme haklarından dolayı yargılamalarının 7 yıl 2 ay 7 günde tamamlanmasının makul sürede yargılanma haklarını ihlal ettiği gerekçesi ile şikayette bulunmuşlar ve bu şikayetleri AYM tarafından kabul edilmiş ve ihlal kararı verilmiştir⁹¹⁶.

Sam Yağcılık Başvurusu da bir önceki başvuru gibi birden çok hakkın ihlaline yönelik bir başvuru olup ayrımcılık iddiası zaman bakımından reddedilmişken, mükellef adına gerçekleştirilen ek KDV tahakkukları sebebiyle ödenen ilave vergi ve cezaların idarenin yapmış olduğu hatalı işlem ve fiillerden kaynaklandığı iddiası ile açmış olduğu yargılama sürecinin 5 yıl sürmesi, AYM tarafından başvurunun makul sürede yargılanma hakkı ihlali olarak kabul edilmiştir⁹¹⁷.

AYM'nin adil yargılanma hakkı ile ilgili AİHM'den ayrıldığı ilk karar E.T.Y.İ A.Ş. Başvurusudur. Detaylarına hem ikinci bölümde hem de mülkiyet hakkının ihlaliinde değindiğimiz başvuruda mülkiyet hakkı ihlali açıkça dayanaktan yoksun bulunurken, makul sürede yargılanma hakkı derece mahkemelerinde yargılamanın 5 yıl 17 günde sonuçlanması ve bu sürecin 4 yıl 1 ay 4 gününün kanun yolunda geçmiş olması ve bu süreçte başvuru adına herhangi bir usuli işlem yapılmadan dosyanın bekletildiği tespit edildiğinden ihlal kararı ile sonuçlanmıştır⁹¹⁸.

Makul sürede yargılanma hakkının ihlali iddiası ile yapılan bir diğer başvurusu Hüsamettin Kemal Esiner Başvurusudur. Bu başvuruya ilişkin işleyiş idare tarafından mükellef adına düzenlenen ödeme emrine karşılık 20/01/2006 tarihinde vergi mahkemesinde açılan dava ile başlamıştır. Vergi mahkemesi 20/12/2006 tarihinde

⁹¹⁵ Gür-Sel İnşaat, §.38.

⁹¹⁶ Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy Başvurusu, §.50.

⁹¹⁷ Sam Yağcılık, §.43-45.

⁹¹⁸ E.T.Y.İ A.Ş. Başvurusu, §.54, 57, 59.

davanın reddine karar vermiş bunun üzerine mükellef temyiz yoluyla Danıştay'a başvurmuştur. 04/02/2010 tarihinde Danıştay ilk derece mahkemesinin kararını bozmuş, bunun üzerine 26/11/2012 tarihinde mükellef tarafından yapılan düzeltme başvuru kabul edilmiş ve ilk derece mahkemesinin kararı onanmıştır. Başvurucunun davasının 6 yıl 10 ay 6 günde sonuçlanması 2577 sayılı Kanun'un muhtelif maddeleri ile AYM tarafından incelendiğinde başvurucunun makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir⁹¹⁹.

Bir diğer başvuru Ali Şahin ve Cafer Aksakal Başvurusudur. Somut olayda mükellefin iddiası ödeme emrine karşı açılan davanın 12 yıl sürmesine ilişkindir. Fakat AYM tarafından yapılan incelemede ödeme emrine karşı açılan davanın makul süre içerisinde sonuçlandırıldığı tespit edilmiştir. 05/06/2008 tarihinde mükellef gecikme zammının iadesine yönelik düzeltme ve şikayet başvurusunda bulunmuş ve ret kararı almıştır. Bunun üzerine vergi mahkemesinde 01/07/2009 tarihinde açmış olduğu davanın da reddedilmesi üzerine temyize gittiği ve Danıştay'ın 24/05/2012 tarihinde vergi mahkemesinin kararını onadığı, bunun üzerine mükellef tarafından yapılan düzeltme talebinin de 29/01/2014 tarihinde reddedildiği dosyadan anlaşılmıştır. AYM başvurucunun vergi mahkemesinden sonra dosyasının Danıştay'da 4 yıl 6 ay 28 günde tamamlanmasının ve toplam yargılama süresinin 5 yıl 7 ay 24 günde neticelendirilmesinin İYUK'nun ilgili maddeleri de göz önünde bulundurulduğunda makul olmadığı ve başvurucunun makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir⁹²⁰.

Makul sürede yargılanma hakkının ihali iddiası ile yapılan bir diğer başvuru Hasibe Uysal Başvurusudur. Buna göre mükellef adına yapılan vergi incelemesi neticesinde adına gerçekleştirilen vergi ziyai cezalı olağandışı tarha yönelik yapmış olduğu bireysel başvuruda hem mülkiyet hakkının hem de adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiası yer almaktadır. Mülkiyet hakkı yönünden ihlal olmadığına ilişkin karar veren AYM, makul yargılanma hakkını da kabul edilebilirlik yönünden incelemiştir. Buna göre mükellef 24/08/2007 tarihinde adına yapılan ceza ihbarnamesi tebliğine karşılık 18/09/2007 tarihinde vergi mahkemesinde dava açmış, 23/01/2008 tarihinde mahkemece reddedilmiş, bunun üzerine yapılan temyiz başvurusu neticesinde 11/02/2009 tarihinde karar bozulmuş, ancak idarenin yaptığı itirazla yapılan karar düzeltme başvurusu aynı daire tarafından reddedilerek dosya vergi mahkemesine geri gönderilmiştir. Vergi mahkemesinin ilk verdiği kararda ısrar ettiği

⁹¹⁹ Hüsamettin Kemal Esiner Başvurusu, §.67, 71, 73.

⁹²⁰ Ali Şahin ve Cafer Aksakal Başvurusu, §. 73, 74, 76.

görülmüş, ısrar kararının temyizi üzerine dosya Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna gitmiş ve 26/09/2012 tarihinde ısrar kararı onanmış, karar düzeltme talebi de 23/10/2013 tarihinde reddedilerek yargılama sona ermiştir. AYM yargılamanın toplamda 6 yıl 2 ay devam ettiğini 2577 sayılı Kanun'un ilgili maddeleri incelendiğinde bu sürecin makul sayılamayacak kadar uzun olduğunu ve bu nedenle mükellefin hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır⁹²¹.

Makul sürede yargılanma hakkının ihlali karar örneklerine baktığımızda çalışmamızda örneğini verdiğimiz kararlardan 20 tanesi hakkında bu iddiada bulunulduğu ve bunlardan 6 tanesinin aynı zamanda mülkiyet hakkının ihlali iddiası gerekçesi ile de yapılan başvurular olduğu ancak mülkiyet hakkı ihlali yönünden ele alındığında bir ihlalin olmadığı gözlemlenmiştir. Dolayısıyla özellikle Hasibe Uysal Başvurusunda net bir şekilde görüldüğü haliyle yapılan yargılamada taraflardan vergi idaresinin haklı olduğuna mülkiyet hakkı yönünden karar verilmiş ancak yargılama sürecinin uzunluğundan dolayı başvuru ihlal hükmü ile sonuçlanmıştır.

Gerek Anayasa'nın m. 36 gerekse de AİHS'nin m. 6'da, yargı organlarının önlerine gelen davaları makul bir süre içerisinde neticelendirme sorumlulukları da dahil olmak üzere adil yargılanma şartlarının gerçekleştirilebilmesini sağlayacak biçimde tertip edilmesi zorunlu olduğundan, hukuk düzeninde bulunan yapısal teşkilata yönelik eksikliklerin varlığı yargılama sürecinin makul sürede sonlandırılabilmesinin gerekçesi olarak sunulamaz⁹²².

AİHM ile kıyaslandığında Türkiye'deki makul sürede yargılanma hakkı istatistikleri çok yüksek seviyede kaldığı gözlemlenmekte ve sorun büyümeye devam etmektedir. Bu hususta vergi davalarına yönelik sürelerin azaltılabilmesine yönelik hem vergi yönetiminde yer alan kurum ve şahıslara ciddi kurum dışı eğitimler verilmesi hem de vergi yargısında hem de yargı kanadında sorunlara sebep olan gecikmelerin engellenebilmesi adına var olan problemlerin geniş katılımlı içtimalar ve karşılıklı brifinglerle Hazine ve Maliye ve Adalet Bakanlıklarının personellerinin katılımıyla ele alınması gerekmektedir⁹²³.

Çalışmada incelenen 122 bireysel başvurudaki 184 hak ihlali iddiasının 20'si (%10,86) makul sürede hakkının ihlali iddiası ile ilgilidir. Bu başvurulara ilişkin genel görünüm Tablo 6'da sunulmaktadır.

⁹²¹ Hasibe Uysal Başvurusu, §. 64, 65, 66.

⁹²² Üzeltürk, "Anayasa Mahkemesinin Vergi Konulu Dört Kararı", s.32.

⁹²³ Üzeltürk, "Anayasa Mahkemesinin Vergi Konulu Dört Kararı", s.35.

Tablo 6: Makul Sürede Yargılanma Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
1	2016/10725 Egeplast Ege Plastik Ticaret ve Sanayi A.Ş.	06.06.2016	18.04.2019	1046	Makul sürede yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	VUK	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
2	2015/5766 Açan Demir Ticaret ve Sanayi Ltd. Şti.	01.04.2015	06.03.2019	1435	Makul sürede yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	VUK	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
3	2014/3975 Hasibe Uysal	21.03.2014	5.07.2017	1202	Makul sürede yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	İhlal	Manevi Tazminat
4	2014/12080 Ahmet Nuri Demirsoy Ve Annita Demirsoy	30.06.2014	6.04.2017	1011	Makul sürede yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	İhlal	İhlalin Tespiti
5	2014/4230 Ali Şahin Ve Cafer Aksakal	27.03.2014	11.01.2017	1021	Makul sürede yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	Harçlar Kanunu AATUHK	İhlal	İhlalin Tespiti
6	2014/13916 Mehmet Arif Madenci	19.08.2014	12.01.2017	877	Makul sürede yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	İhlal	İhlalin Tespiti
7	2013/4553 Garantibankası A.Ş.Başvurusu	26.06.2013	16.04.2015	659	Makul sürede yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	BSMV	İhlal	İhlalin Tespiti
8	2013/596 E.T.Y.İ. A.Ş.	18.01.2013	8.05.2014	475	Makul sürede yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	İhlal	İhlalin Tespiti
9	2013/1949 Hüsamettin Kemal Esiner	11.03.2013	24.06.2015	835	Makul sürede yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	AATUHK	İhlal	İhlalin Tespiti
10	2013/2264 Cemal Bayseferoğulları	2.04.2013	26.02.2015	695	Makul sürede yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	İhlal	İhlalin Tespiti
11	2013/4324 Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti.	21.06.2013	7.07.2015	746	Makul sürede yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	İhlal	İhlalin Tespiti
12	2014/431 Yılmaz Sürekli	10.01.2014	17.11.2014	311	Makul Sürede Yargılanma Hakkına İlişkin Özelleştirilmemiş Müdahale İddiaları	VUK	İhlal	Manevi Tazminat

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
13	2014/6675 Sam Yağcılık Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	8.05.2014	30.06.2016	784	Makul Sürede Yargılanma Hakkına İlişkin Özelleştirilmemiş Müdahale İddiaları	KDV	İhlal	Manevi Tazminat
14	2016/15421 Koç Holding Emekli Ve Yardım Sandığı Vakfı	1.09.2016	12.11.2019	1167	Makul Sürede Yargılanma Hakkına İlişkin Özelleştirilmemiş Müdahale İddiaları	KVK	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
15	2015/3930 Erbakır Elektrolitik Bakır Mamulleri A.Ş.	4.03.2015	23.10.2019	1694	Makul Sürede Yargılanma Hakkına İlişkin Özelleştirilmemiş Müdahale İddiaları	Gümrük Vergisi KDV	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
16	2014/18932 Yıldırım Özbey ve Diğerleri	3.12.2014	8.09.2015	279	Makul Sürede Yargılanma Hakkına İlişkin Özelleştirilmemiş Müdahale İddiaları	VUK	İhlal	Manevi Tazminat
17	2015/15389 Er-Kom Komünikasyon Tanıtım Ve Reklam Hizmetleri A.Ş.	31.08.2015	21.03.2019	1298	Makul Sürede Yargılanma Hakkına İlişkin Özelleştirilmemiş Müdahale İddiaları	Belediye Gelirleri Kanunu	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
18	2016/1330 Selim Akel	19.01.2016	19.11.2019	1400	Makul Sürede Yargılanma Hakkına İlişkin Özelleştirilmemiş Müdahale İddiaları	GVK	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
19	2015/19953 Elegance Hotel Turizm İşletmeleri A.Ş.	25.12.2015	26.06.2019	1279	Makul Sürede Yargılanma Hakkına İlişkin Özelleştirilmemiş Müdahale İddiaları	Turizm Teşvik Kanunu	Başvuru Yollarının Tüketilmemesi	
20	2013/8986 Dese Örme Sanayi ve Dış Ticaret Ltd. Şti	5.12.2013	31.03.2016	847	Makul Sürede Yargılanma Hakkına İlişkin Özelleştirilmemiş Müdahale İddiaları	Gümrük Vergisi	İhlal	Manevi Tazminat

Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Tablo 6'da görüldüğü gibi 20 makul sürede yargılanma hakkının ihlali iddiasının hepsi makul sürede yargılanma hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiası yönündedir. 20 başvurunun 13'ünde (%65) ihlal kararı verilmiş bunlardan beşi manevi tazminatla, sekizi ihlalin tespiti ile sonuçlandırılmıştır.

Başvuruların ihlal kararı verilenlerinin kanun türleri itibarıyla dağılımı sırasıyla yedi KDV, iki GVK, iki AATUHK, iki VUK ve iki Gümrük Vergisi Kanunu ile ilgilidir.

Makul sürede yargılanma hakkının ihlaline yönelik yapılan başvuruların yedisi (%35) başvuru yollarının tüketilmemesi nedeniyle usule ilişkin kabul edilebilirlik yönünden reddolunmuştur.

Makul sürede yargılanma hakkının ihlali iddiası ile yapılan başvuruların ortalama görülme süresi 1011 gün yani yaklaşık 34 ay sürmektedir. Bu süre hem vergi mahkemeleri hem de BİM ve Danıştay'daki dava sürelerinin çok üzerinde kalmaktadır.

3.1.2.5. Gerekçeli Karar Hakkı Yönünden Değerlendirme

Kişilerin taraf oldukları davada varılan hukuki sonucu bilmeleri, psikolojik tatminin yanı sıra kamusal düzen ve sosyal adaletin tesisi bakımından fevkalade önemli bir işlevi görür. Kişi aynı zamanda talep ettiği ve ileri sürdüğü iddia ve savunmaların dikkate alınıp alınmadığını gerekçeden görerek kanun yollarına başvurup başvuramayacağına da karar verecektir. Ayrıca gerekçeli karar hakkı hukukun gelişimi için de önemli bir işlev görmektedir. Özellikle de nihai kararın yargılamada yapılan muhakemenin özünü oluşturması bakımından hukuki bir kaynak olduğu tartışmasızdır. Buna o özelliğini veren sonucu olduğu kadar kararın gerekçesidir⁹²⁴.

Anayasa Mahkemesinin 22/01/2015 tarihinde vermiş olduğu Münür Ata kararı tarafların iddialarının yeteri kadar değerlendirilmeden karar verilmesini gerekçeli karar hakkının ihlali saymıştır. Mahkemeye göre, yapılan yargılama sırasında *“tanık dinletme hakkı da dahil olmak üzere delillerin ibrazı ve değerlendirilmesi adil yargılanma hakkının unsurlarından biri olarak görülen silahların eşitliği ilkesi kapsamında kabul edilmekte olup, bu hak ve gerekçeli karar hakkı da makul sürede yargılanma hakkı gibi, adil yargılanma hakkının somut görünümлерindendir”*. Mahkeme hakkaniyete uygun yargılanma hakkının bir ögesi olan gerekçeli karar hakkını aynı zamanda Anayasa'nın m. 141'nin 1. fıkrasında yer alan *“Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır”* hükmüyle, yargı organlarının tabi olması gereken bir sorumluluk olarak düzenlenmiş olduğunu; pek tabi ki kararın özelliğine göre gerekçenin kapsamının değişebilmesi söz konusu olmakla beraber, davayı açan şahsın ayrı ve net olarak bir cevap verilmesini gerektiren usul ve ögelere ilişkin savlarının yanıtı kalmış olmasının ise bir hak ihlaline sebebiyet vereceği açıkça belirtilmektedir⁹²⁵.

⁹²⁴ Osman Sariaslan, “Bireysel Başvuru Süreciyle Değişen Yargısal Paradigma ve Adil Yargılanma Hakkı Ekseninde İdari Yargıda Re’sen Araştırma İlkesi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 12, Aralık 2018, s. 685.

⁹²⁵ Eda Demirsoy Aşıkoğlu, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 160, 2018, s.1229.

İkinci bölümde hatalı olarak yüksek vergi oranı uygulanmasına yönelik başlık altında ele aldığımız Münür Ata, adına yapılan vergi incelemesi neticesinde idarenin tespitlerinin yerinde olduğu ve faturasız mal satışı yaptığını kabul etmiştir. Ancak faturasız gerçekleştirdiği satışın, satışı yaptığı tekstil firmasının kapasite raporundan ve kantar fişi teslimlerinden pamuk olduğunun belirtildiğini pamukta KDV oranının %1 olması gerekirken adına gerçekleştirilen tarhiyatta oranın %18 olduğunu vergi mahkemesi, BİM ve Danıştay'a verdiği dilekçesinde belirtmiştir. AYM yapmış olduğu değerlendirmesinde başvurucunun vergi ziyalı KDV tarhiyatının iptali istemiyle yaptığı başvurusunun vergi mahkemesinin kararında pamuk satışı olduğu belirtilmiş olmasına rağmen İlk Derece Mahkemesince bu hususa ilişkin bir değerlendirme yapılmadığı, temyiz organınca da İlk Derece Mahkemesi'nin kararına atıf yapılarak hüküm verildiği durumu göz önünde bulundurulduğunda, başvurucunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır⁹²⁶.

AYM kararından da anlaşılacağı üzere, yargılamanın adil olup olmamasının tarafların sonuca etki eden iddia ve savunmalarının muhakkak surette tartışılması; söz konusu tartışma ve değerlendirme süreçlerinin de karara yansıtılması gerekmektedir⁹²⁷.

Gerekçeli karar hakkına yönelik çalışmanın ikinci bölümde de bir arada anlattığımız Denктаş Nakliyat ve Yavuzlar Nakliyat Başvuruları bulunmaktadır. Başvurucuların adlarına gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucunda Gümrük Vergisi Beyannamelerinin eksik beyan edilmesi neticesinde Gümrük Vergilerinin eksik beyan edilmesi gerekçesiyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun m. 198'e göre 10 gün içerisinde vergilerini ödememeleri durumunda mal satışı yaptıkları alıcılar tarafından verilen teminat mektubunun nakde çevrilmesiyle ödenmesi ihtarına karşılık ilgili Gümrük Müdürlüğü'ne itirazda bulunmuş ve itirazı reddedilmiştir. İtiraz kararının iptali istemiyle vergi mahkemesinde açtıkları davanın reddedilmesi üzerine temyiz yoluna gitmişlerdir. Yaptıkları temyiz başvurusu sonucunda dosyanın bir kısmı bozularak vergi mahkemesine geri gönderilmiştir. Vergi mahkemeleri yaptığı değerlendirmede önceden teminata bağlanan amme alacağının takip ve tahsili sebebiyle davaya konu olmuş olaylarda itiraz yollarına başvurmaksızın doğrudan vergi mahkemesine dava konusu yapılması gerektiği, başvurucuların itirazda bulunduktan sonra dava açmaları sebebiyle dava açma süresini kaçırdıkları sebebiyle davayı reddetmiştir. Mükellefler

⁹²⁶ Münür Ata Başvurusu, §.44,45.

⁹²⁷ Osman Sariaslan, "Bireysel Başvuru Süreciyle Değişen Yargısal Paradigma ve Adil Yargılanma Hakkı Ekseninde İdari Yargıda Re'sen Araştırma İlkesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 12, Aralık 2018, s. 686.

bu kararın temyizinde gerekçe olarak Anayasa'nın m. 40'ni göstermişlerdir: “Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.” Ancak bu gerekçe rağmen Danıştay 7. Dairesi İlk Derece Mahkemesi'nin kararına atıf yaparak ret kararı vermiş, mükelleflerin karar düzeltme talepleri de aynı daire tarafından aynı şekilde İlk Derece Mahkemesinin kararına atıf yapılarak reddedilmiştir. AYM başvurusunun iddiasının hem İlk Derece Mahkemesince hem de Danıştay'ın ilgili Dairesi'nce değerlendirme yapmaksızın karar verilmesinin mükellefin adil yargılanma hakkından gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir⁹²⁸.

Somut olaya ve nedenlerine ikinci bölümde ve makul sürede yargılanma hakkında değindiğimiz Yıldıray Özbey ve Diğerleri Başvurusunda vergi idaresi tarafından yapılan inceleme sonucunda şahısların adi ortaklık adı altında sahte fatura düzenledikleri savına dayanan Vergi Tekniği Raporu oluşturulmuştur. Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunan Vergi Suçu Raporu da Vergi Tekniği Raporuna istinaden hazırlanmıştır. Gerek Ceza Mahkemesi'nde gerekse de Yargıtay'da bilirkişi incelemesine dayanan yargılamada Vergi Raporu esas alınarak karar verilmiştir. Bu noktada mükelleflerin iddiaları adi ortaklığı gösteren hiçbir belgenin olmadığı ve kendilerinin şirketin çalışanı olduklarıdır. Bu sebeple AYM'ne intikal eden bireysel başvuruda mahkeme mükelleflerin iddialarının uyuşmazlığın çözümünde değerlendirilmesi gereken önemli bir öge olduğunu vurgulamış ve Vergi Tekniği Raporunda buna ilişkin herhangi bir değerlendirmenin yapılmadığını ve gerek Ceza Mahkemesinde gerekse de Yargıtay'da davanın bu rapora göre sonuçlandığına değinerek başvurusunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir⁹²⁹.

Gerekçeli karar hakkının ihlali iddiası ile yapılan bir diğer başvuru 2016 yılında kararı verilen Şah Tarım Başvurusudur. Cebren tahsil döneminde mükellefiyetin yanlış hesaplanmasına dair MTV ile ilgili yapılan başvuru AYM'nin adil yargılanma hakkının ihlali ile ilgili verdiği kararlar içerisinde en olgun karardır. Mahkeme başvuruyu kabul edilebilirlik açısından değerlendirirken AYM'nin adil yargılanma hakkına yönelik bireysel başvuruları kabul edebilirlik kriterleri bakımından ele aldığı vergi davalarının AİHS'nin m. 6 kapsamı dışında kaldığını belirttikten sonra, somut olayda AYM, kendi içtihadına atıf yaparak; “*Somut başvuruda, Anayasa Mahkemesinin E.T.Y.İ. A.Ş. kararında belirlediği içtihattan ayrılmayı gerektiren bir durum bulunmadığından başvuru konusu uyuşmazlığa yönelik adil yargılanma*

⁹²⁸ Yavuzlar Nakliyat Başvurusu, §.35, 36, 40, 41; Denктаş Nakliyat Başvurusu, §.33 ,34, 38.

⁹²⁹ Yıldıray Özbey ve Diğerleri Başvurusu, §. 70, 71, 75.

hakkına ilişkin ihlal iddialarının Anayasa Mahkemesinin konu bakımından yetki alanı içinde yer aldığı anlaşılmaktadır.” diyerek başvurucunun satın aldığı teknenin ticari olarak tescilinin 2006 yılında yapıldığını Liman Başkanlığı’nın ticari olarak tescili 2006 yerine 2009’da yapmasından dolayı sorumlu tutulamayacağını, aynı zamanda ticari şirketler adına özel tescilin olası olmadığını belirtmiş olmasına rağmen bu yıllar için MTV’nin sadece davalının savunmalarının alınarak karar verilmesinin hakkaniyete uygun olmayan ve gerekçesiz olduğu iddiasını kabul etmiş ve başvurucunun hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Nusret Yumrutaş Başvurusu, başvurucunun bir muhasebe şirketine ortak olduğu Ticaret Sicil Memurluğunun araştırması sonrasında tespit edildiği ve şirketin sahte fatura kullanma ve düzenleme filleri sebebiyle incelendiği ve başvurucunun da şirket ortağı olarak vergi dairesine bildirilmesine istinaden şirketin üzerinde mal varlığı olmaması nedeniyle var olan borçlarının tahsili için şirket ortağı kabul edilen başvuru adına ödeme emri düzenlenmesine bağlı uyuşmazlıkla ilgilidir. Başvurucu Asliye Ticaret Mahkemesinin vermiş olduğu kararda şirket ortağı olmadığına ilişkin kararın derece mahkemelerine başvurularında yer almasına rağmen göz önünde bulundurulmadığı, hâlbuki aynı karara bağlı olarak BİM’nce itiraz yoluyla mükellefler lehine kararların verildiği bu sebeple herhangi bir açıklama yapmaksızın hakkında verilen kararın kendisinin hakkını ihlal ettiği iddiasındadır. AYM başvurucunun kanun yolu taleplerindeki savlarının dikkate değer olduğu ve bu savların gerek İlk Derece Mahkemesince gerekse de İlk Derece Mahkemesinin kararına atıf yaparak karar veren Danıştay’da dikkate alınmamasının gerekçeli karar hakkının ihlali anlamına geldiği kararını vermiştir⁹³⁰.

Çalışmada incelenen 122 bireysel başvurudaki 184 hak ihlali iddiasının 21’i (%11,41) gerekçeli karar hakkının ihlali iddiası ile ilgilidir. Bu başvurulara ilişkin genel görünüm Tablo 7’de sunulmaktadır.

Tablo 7: Gerekçeli Karar Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
1	2015/5766 Açan Demir Ticaret Ve Sanayi Ltd. Şti.	1.04.2015	6.03.2019	1435	Gerekçenin Yeterli Olmaması	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
2	2014/6734 Gündüz Kardeşler İnş. Tar. Ve Hayv. Pet. Tek. San. Tic. Ltd. Şti	9.05.2014	25.01.2018	1357	Gerekçesiz Karar Verilmesi	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	

⁹³⁰ Nusret Yumrutaş Başvurusu, §.20, 29, 35.

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
3	2014/12080 Ahmet Nuri Demirosoy Ve Annita Demirosoy	30.06.2014	6.04.2017	1011	Gerekçesiz Karar Verilmesi	GVK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
4	2014/13916 Mehmet Arif Madenci	19.08.2014	12.01.2017	877	Gerekçesiz karar verilmesi (üst derece mahkemesi)	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
5	2013/7847 Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. Ve Tic. Ltd. Şti.	25.10.2013	9.03.2016	866	Gerekçeli karar hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	MTV	İhlal	Yeniden Yargılama
6	2013/4051 EM Export Dış Tic A.Ş.	7.06.2013	21.04.2016	1049	Gerekçesiz karar verilmesi (üst derece mahkemesi)	GVK	Düşme	
7	2014/4958 Münür Ata	9.04.2014	22.01.2015	288	Gerekçesiz Karar Verilmesi	KDV	İhlal	Yeniden Yargılama
8	2014/6675 Sam Yağcılık Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	8.05.2014	30.06.2016	784	Gerekçesiz Karar Verilmesi	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
9					Gerekçeli Karar Verilmesi (Üst Derece Mahkemesi)	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
10	2013/2041 Vinnel Brown And Root Service Coop	21.03.2013	10.06.2015	811	Gerekçesiz Karar Verilmesi	MTV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
11	2014/6734Gündüz Kardeşler İnş. Tar. Ve Hayv. Pet. Teks. San. Tic. Ltd. Şti	9.05.2014	25.01.2018	1357	Gerekçesiz Karar Verilmesi	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
12	2014/11655 Arif Parlak	27.03.2014	10.01.2018	1385	Gerekçeli karar hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
13	2014/10283 EM Export Dış Ticaret A.Ş. (2)	20.06.2014	5.04.2017	1020	Gerekçesiz karar verilmesi (üst derece mahkemesi)	KVK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
14	2013/578 Osman Nuri Öner	9.01.2013	23.03.2016	1169	Gerekçesiz karar verilmesi (üst derece mahkemesi)	AATUHK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
15	2015/278 Burak Şendir	31.12.2014	9.05.2019	1590	Gerekçeli karar hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	BSMV	İhlal	Yeniden Yargılama
16	2016/5849 As Elmaslar Nak. Harf. İnş. Maden Taah. Tic. Ve San. Ltd. Şti.	18.03.2016	25.09.2019	1286	Gerekçeli karar hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	KDV	İhlal Olmadığı	
17	2014/18932 Yıldray Özbey ve Diğerleri	3.12.2014	8.09.2015	279	Gerekçenin yeterli olmaması	VUK	İhlal	Manevi Tazminat
18	2013/3914 Yavuzlar Nakliyat Turizm Petrol San. Ve Tic. Ltd. Şti.	7.06.2013	10.03.2016	1007	Gerekçesiz karar verilmesi (üst derece mahkemesi)	AATUHK	İhlal	Yeniden Yargılama
19	2013/3963 Denkaş Nakliyat Turizm Ltd. Şti.	7.06.2013	15.10.2015	860	Gerekçesiz karar verilmesi (üst derece mahkemesi)	AATUHK	İhlal	Yeniden Yargılama
20	2013/3915 Denkaş Nakliyat Turizm Ltd. Şti. (2)	7.06.2013	10.03.2016	1007	Gerekçesiz karar verilmesi (üst derece mahkemesi)	AATUHK	İhlal	Yeniden Yargılama
21	2013/6355 Nusret Yumrutaş	15.08.2013	19.11.2015	826	Gerekçesiz karar verilmesi (üst derece mahkemesi)	VUK	İhlal	Yeniden Yargılama

Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Tablo 7’de görüldüğü gibi 21 gerekçeli karar hakkının ihlali iddiasının dokuzu (%42,9) gerekçesiz karar verilmesi (üst derece mahkemesi), altısı (%28,6) gerekçesiz karar verilmesi, dördü (%19,04) gerekçeli karar hakkına ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları, ikisi (%1) gerekçenin yeterli olmaması iddiası ile yapılan başvurulardır.

Başvuruların ihlal kararı verilenlerinin kanun türleri itibariyle dağılımı sırasıyla KDV, AATUHK, GVK, MTV, VUK, KVK ve BSMV ile ilgilidir.

Gerekçeli karar hakkının ihlali iddiası ile yapılan başvuruların 11’i (%52,38) açıkça dayanaktan yoksun bulunmuşken, sekizi hakkında ihlal kararı verilmiştir. İhlal kararlarının yedisi hakkında yeniden yargılama, biri hakkında manevi tazminata hükmedilmiştir. Gerekçeli karar hakkının ihlali iddiası ile yapılan başvuruların ortalama dava görülme süresi 1013 gündür.

3.1.2.6. Silahların Eşitliği ve Çekişmeli Yargılama Hakkı Yönünden Değerlendirme

Silahların eşitliği ilkesi, taraflar arasında adil bir denge kurulmasını amaçlamaktadır. Zira Avrupa İnsan Hakları Komisyonu tarafından Kaufman v. Belçika davasında silahların eşitliği, *“her bir tarafın hasmı karşısında kendisini dezavantajlı bir duruma getirmeyecek koşullar altında, davasıyla ilgili çıkarlarını savunabilmesi adına asgari imkana sahip olması”* biçiminde tanımlamıştır. Ülkemizde AYM ise bu ilkeyi, *“davanın taraflarının usuli haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme olanağına sahip olması”* olarak ifade etmiştir⁹³¹.

Diğer bir ifadeyle AYM silahların eşitliği hakkını (usulde fırsat eşitliği hakkını) genel olarak *“eşitlik ilkesinin yargı düzlemindeki bir uygulaması”* olarak görmektedir. Bu ilkeye göre tarafların mahkemeye erişiminde eşit olanak, yargılamada eşitlik ve risk eşitliği ve davaya taraf olanların davanın gelişimi hakkında bilgi sahibi olmaları açısından eşit uygulamaya tabi olma yükümlülüklerini kapsamaktadır⁹³².

Yargılamanın özellikleri ve şartlarına göre uygulanacak bu hak, konuyla ilgili delillerin hürce iktisap edilmesine ve tartışılmasına, dava dosyasının bir kısıtlama

⁹³¹ Bkz. AYM’nin 16/05/2013 tarih ve B.No:2013/1134 numaralı Yaşasın Aslan Başvurusu, §.32; Aydın ve Ayyıldırım, s. 2617.

⁹³² Müslüm Akıncı, “İdari Yargılama Hukukunda Savunmada Fırsat eşitliği”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Temmuz 2010, Yıl: 1, Sayı: 2, s. 35.

olmaksızın değerlendirilebilmesi, icabında dosyanın bir kopyasının alınabilmesi, hakimin kararında etkisi olabilecek tüm delillerden süresinde taraflara bildirilmesi ve buna karşı şahsi savlarını ileri sürebilmelerine imkan tanınması, saygı ve doğruluk içinde saydam yargılama sağlar⁹³³.

Silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama hakkı, yargılama esnasında karşı tarafın sunmuş olduğu bulgular ve deliller üzerinde malumat sahibi olmayı ve bunlara karşı savunma şartının oluşabilmesiyle ancak sağlanmış olmaktadır. Çünkü silahların eşitliği hakkının tamamlayıcısı olan çekişmeli yargılama hakkı davanın taraflarının dava ile ilgili tüm bilgi ve dokümanlara erişebilmesini zorunlu tutmaktadır. AİHM kararına göre sözleşmeye taraf ülkelerin iç hukukunda görülecek bir duruşmaya katılacak taraflardan birine bildirilmemesini, buna uygun tebligatın ulaştırılmamasını silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama hakkının ihlali olarak kabul eder⁹³⁴.

AYM'ne vergi ile ilgili yapılmış bireysel başvurulardan Fulpet Akaryakıt, Fulpet Akaryakıt (2) ve Ahmet Turko Başvurusunda silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama hakkının ihlal edildiği iddiası yapılmıştır. Ancak üç başvuruda mahkeme tarafından açıkça dayanaktan yoksun bulunmuştur.

Çalışmada incelenen 122 bireysel başvurudaki 184 hak ihlali iddiasının 3'ü (%1,63) silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama hakkının ihlali iddiası ile ilgilidir. Bu başvurulara ilişkin genel görünüm Tablo 8'de sunulmaktadır.

Tablo 8: Silahların Eşitliği ve Çekişmeli Yargılama Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
1	2013/1833 Fulpet Akaryakıt Tic. Ve San. Ltd. Şti. (2)	11.03.2013	22.06.2015	833	Tebliğnamenin tebliğ edilmemesi	KDV	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
2	2013/1834 Fulpet Akaryakıt Tic. Ve San. Ltd. Şti.	11.03.2013	25.02.2015	716	Tebliğnamenin tebliğ edilmemesi	VUK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	
3	2013/5949 Ahmet Turko	5.08.2013	12.03.2015	584	Silahların eşitliği ilkesine ilişkin özelleştirilmemiş müdahale iddiaları	GVK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	

Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Tablo 8'de görüldüğü gibi silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama hakkının ihlali iddiası ile üç başvuru yapılmış, ancak üçü de açıkça dayanaktan yoksun

⁹³³ Aydın ve Ayyıldırım, s. 2617; Akıncı, s. 37.

⁹³⁴ Aydın ve Ayyıldırım, s. 2618.

bulunmuştur. Silahların eşitliği ve çekişmeli yargılama hakkında başvuruların ortalama görülme süresi 711 gündür.

3.1.2.7. Savunma Hakkı Yönünden Değerlendirme

İYUK'nun m. 17'ne göre; *“Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır”*.⁹³⁵

Getirilen para sınırları nedeniyle bazı kişiler bakımından duruşma yapılması imkanı ortadan kaldırılmıştır. Bu nedenle duruşmalara para sınırı getirilmesi savunma hakkı dikkate alındığında hukuka aykırıdır. Özellikle vergiler gibi teknik kısımları ağır basan ve mahkemelerde açıklanmaya muhtaç bulunan çeşitli hususları bünyesinde barındıran bu konuyla ilgili olarak adalet ve eşitlik temelinde başta Anayasa'nın m. 36'nda yer alan savunma hakkı ve m. 10'nde yer alan eşitlik ilkesi mevcut düzenleme sebebiyle ihlal edilmektedir. Belirli bir rakamın altında borcu olanın belirli bir rakamın üstünde borcu olana göre daha az savunma hakkı olduğu yaklaşımı evrensel hukuk kurallarına da aykırıdır. Bu sebeple, İYUK'un m.17'nin Anayasa'ya aykırı olması sebebiyle itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine de gidilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu konuda Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkından da yararlanılabilir⁹³⁶.

AIHM'nce haklı sebeplerin bulunması hali hariç duruşma yapılmaması durumunda, davanın taraflarının “kendisinin dinlenmesi” ve özellikle sözlü şekilde kendisini müdafaa edebilmesi, adına karşı sunulmuş olan beyanları dinleme olanaklarının olmasının önemine değinmiştir. AIHM duruşmayı yalnızca davanın taraflarının dinlenilmesi için değil aynı zamanda çapraz sorgu olasılığının varlığı dolayısıyla bir hak olarak görmektedir⁹³⁷.

Savunma hakkının ihlaline yönelik şimdiye kadar bir tane başvuru ve ihlal kararı vardır. Adil yargılanma başlığı altında hem makul sürede yargılanma hakkı hem de gerekçeli karar hakkının ihlalinde değindiğimiz Yıldırım Özbey ve Diğerleri Başvurusunda ceza mahkemesinin sanıkların 2003 ve 2007 yılları arasında

⁹³⁵ 2020 senesinde bu sınır 53.000 TL'dir.

⁹³⁶ Üzeltürk, “Türk Vergi Sisteminin Güncel Hukuk Problemleri”, s.65.

⁹³⁷ Artuk Arıdoğan, “İdari Yargıda Tanık, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:215, Kasım, 2010, İnternet Erişim: <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11893&arananKey=idari%20yarg%C4%B1da%20tan%C4%B1k> (06.09.2019).

vergilendirme dönemine ait işlemlerinde sahte fatura kullandıkları/düzenledikleri sebebiyle suçlu bulmuştur. Sanıkların kararı temyiz etmesi üzerine Yargıtay suç tarihlerinin yanlış hesaplandığını 01/12/2003 ... 31/12/2007 tarihleri arasında olması gerektiğine karar vermiştir. Başvurucular 2003 yılına ait görülmüş bir davanın olmamasına rağmen bu seneye ait vergilendirme dönemine ilişkin de ceza mahkemesi tarafından suçlu bulunmalarından ve Yargıtay'ın da suç tarihlerini değiştirmesi nedeniyle savunma haklarının ihlal edildiğini iddia etmişlerdir. AYM mükellefin iddialarının davanın gidişatını etkileyebilecek şekilde önem arz ettiği ve bu sebeple 01/04/2004 ve 01/04/2008 tarihleri arasındaki suçlardan dolayı başvuruculara savunma hakkı vererek ihlal kararı vermiştir. Yeniden yargılama ile dava dosyası Yargıtay'a gönderilmiş ve Yargıtay, 2003 ve 2004 yıllarına ait suçlamaların zaman aşımı nedeniyle düşürülmesine, 2005 ve 2006 yıllarına ait suçlar sebebiyle ise sanıkların mahkûmiyetine karar vermiştir⁹³⁸.

Çalışmada incelenen 122 bireysel başvurudaki 184 hak ihlali iddiasının biri (%0,5) savunma hakkının ihlali iddiası ile ilgilidir. Bu başvuruya ilişkin genel görünüm Tablo 9'da sunulmaktadır.

Tablo 9: Savunma Hakkı Konulu Başvuruya Yönelik Genel Değerlendirme

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
1	2014/18932 Yıldırım Özbey ve Diğerleri	3.12.2014	8.09.2015	279	Savunma için yeterli zaman ve kolaylıklara sahip olmama	VUK	İhlal	Manevi Tazminat

Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Tablo 9'da görüldüğü gibi savunma hakkına ilişkin VUK ile ilgili bir başvuru yapılmıştır. Mükellefin iddiası savunma için yeterli zaman ve kolaylıklara sahip olmamasıdır. İhlal kararı ile sonuçlanan başvuruda manevi tazminat kararı verilmiştir. Bu karar 279 günde verilmiştir.

3.1.3. Etkili Başvuru Hakkı Yönünden Değerlendirme

Etkili başvuru hakkı, mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarını idari çözüm yollarının yanı sıra yargı organına götürme imkanı sağlayarak, onlara önemli bir güvence oluşturmaktadır⁹³⁹.

⁹³⁸ Yıldırım Özbey ve Diğerleri Başvurusu, Ş. 76, 86, 91.

⁹³⁹ Gerçek ve Bakar, "Mükellef Haklarının Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında Korunmasının Değerlendirilmesi", s.14.

AYM'ne etkili başvuru hakkının ihlal edildiği gerekçesi ile bir tane başvuru yapılmıştır⁹⁴⁰. Başvurucu ücret gelirli şahıs 2006-2009 yılları arasında elde etmiş olduğu gelirin vergilendirilmesinde önceden farklı tarife uygulanmaktayken 01/01/2006 tarihi itibarıyla aynı tarifenin uygulamaya başlandığını, AYM'nin 15/10/2009 tarih ve E.2006/95, K.2009/144 sayılı kararıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yer alan "...40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9190 YTL..." ifadesinden sonra gelen "... fazlası % 35 oranında ..." ifadesinin, ücret gelirleri açısından Anayasa'ya aykırı olması sebebiyle vermiş olduğu iptal kararını gerekçe göstererek 2009 yılında elde etmiş olduğu gelire uygulanan yüksek tarifenin iadesi için başvurmuş olduğu hata düzeltme yolunun cevapsız kalmasından ötürü verilen zımnen ret kararına karşı hem idare hem de yargı organları tarafından kendisine etkili bir başvuru yolu gösterilmemesi sebebiyle fazla ödediği vergiden mahrum kaldığını ve bu nedenle hem mülkiyet hakkının hem de etkili başvuru hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir. Ancak mükellefin gerekçe olarak göstermiş olduğu AYM'nin iptal kararının geçmişe yönelik alacak hakkı doğurmaya yönelik bir etkiye sahip olmadığı ve yerleşik bir yargısal içtihat bulunmadığından dolayı mülkiyet hakkı açısından konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez bulunmuştur.

Etkili bir hukuk yoluna başvuru hakkı açısından ileri sürülen değerlendirmede, *"başvurucunun bireysel başvuru kapsamında korunan haklarından birinin ihlal edildiğine dair savunulabilir bir iddiasının bulunmadığı anlaşıldığından, başvurunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin "konu bakımından yetkisizlik" nedeniyle kabul edilemez" olduğuna karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir*⁹⁴¹.

Çalışmada incelenen 122 bireysel başvurudaki 184 hak ihlali iddiasının biri (%0,5) etkili başvuru hakkının ihlali iddiası ile ilgilidir. Bu başvuruya ilişkin genel görünüm Tablo 10'da sunulmaktadır.

⁹⁴⁰ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 20/03/2014 tarih ve B.No: 2013/5660 numaralı Selçuk Emiroğlu Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/5660?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=5660> (07/09/2020).

⁹⁴¹ Erdem, "Bireysel Başvuru Yolunda Geline Nokta Ve Vergi Hukukuna İlişkin Verilen Kararların Tahlili", s.82.

Tablo 10: Etkili Başvuru Hakkı Konulu Başvuruya Yönelik Genel Değerlendirme

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
1	2013/5660 Selçuk Emiroğlu	30/7/2013	20/3/2014	233	Etkili başvuru hakkı	GVK	Konu Bakımından Yetkisizlik	

Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

3.1.4. Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı Yönünden Değerlendirme

Anayasa'nın kanun önünde eşitlik başlığı altında düzenlenmiş olan eşitlik ilkesi AİHS'nin m. 14'de düzenlenen ayrımcılık yasağı ilkesini de içerisine alan daha geniş bir mana ifade etmektedir. Anayasa'nın m. 10'nda yer alan *“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.”* Düzenlemesinde bulunan “herkes” ve “benzeri sebepler” ifadeleri nedeniyle ayrımcılığa karşı muhafaza altına alınan olayla ilgili çerçevesi keskin bir şekilde sınırlama getirmemiştir.

Bu sebeple bir uyumsuzluk ile ilgili içtihat farklılıklarını giderebilecek bir organın bulunmaması durumunda bir maddi olayla bağlantılı olarak farklı işlem sebebiyle ayrımcılık yasağının zedelenip zedelenmediği değerlendirilebilir. AİHM’nde de içtihat farklılıklarından dolayı ortaya çıkan hukuki muğlaklık sebebiyle yapılan başvuruları ayrımcılık yasağı çerçevesinde değerlendirmektedir. Mahkeme’nin Beian/Romanya kararında da belirttiği gibi farklı muameleye ilişkin gerekçenin nesnel ve makul bir sebebe bağlanmadığı belirtilerek mülkiyet hakkıyla bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine karar verilmiştir⁹⁴².

İçtihat farklılıklarını kendisine benzer durumda olan diğer kişilerle kıyaslandığında farklı bir muamele gördüğünü ve bu muamele sonucunda bunun bir ayrımcılığa sebep olduğunu savını ileri süren kişiler iddia edebilirler. Bu iddianın değerlendirilmesinde kamu gücünün eylem veya işlemleri vasıtası ile yaptığı muamelenin objektif ve mantıklı bir sebep ortaya koyması gerekir. Yapılan muamele haklı bir gerekçeyle dayandırılmamışsa veya muamele neticesinde gerçekleştirilmesi hedeflenen amaçtan fazla şahsa aşırı bir yük yükleyen ölçüsüz bir müdahale söz konusu olmuşa, bu durumda ayrımcılık yasağının zedelendiğine karar verebilir⁹⁴³.

942 Yılmazoğlu, "İçtihat Farklılıklarının Temel Hak ve Özgürlükler Yönünden Değerlendirilmesi", s.559; AİHM'nin 06/03/2008 tarihli Beianv. Romania Başvurusu, §.33, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:%22beian%22%22,%22documentcollectionid%22:%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22,%22itemid%22:%22001-83822%22}}> (07.09.2020).

⁹⁴³ Yılmazoğlu, “İçtihat Farklılıklarının Temel Hak ve Özgürlükler Yönünden Değerlendirilmesi”, s.560.

Anayasa'nın m. 10'de eşitlik tanımlanmaktayken ayrımcılık yasağı ile ilgili bir tanıma yer verilmemiştir. AYM içtihadında ekseriyetle ayrımcılığın tanımını şu şekilde yapmaktadır:

Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrımcılık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez⁹⁴⁴.

AYM'ne ayrımcılık yasağı ihlali gerekçesi ile 7 adet başvuru yapılmıştır. Bunlardan 3 tanesi zaman bakımından yetkisiz ve açıkça dayanaktan yoksun başvurular olarak değerlendirilmiştir. AYM'nin ayrımcılık yasağı ile ilgili verdiği en önemli karar Reis Otomotiv kararlarıdır. Yapılan 4 başvuru için de ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine hükmedilmiştir⁹⁴⁵.

Reis Otomotiv Başvurusu bir kısım vergi incelemelerinin görülen lüzum üzerine sektör esaslı yapıldığı bir vakiadır. Sektör esaslı incelemeler, ilgili sektörde yaşanan bazı uyumsuzluklardan ve/veya tekrar eden hatalı uygulamalardan ya da benimsenen maliye politikasından veyahut vergi güvenliğinin test edilerek aksayan noktaların tahkimi için yapılabilir. Doğal olarak sektör esaslı incelemeler, birden fazla ilde, birden fazla denetim elemanı ile yürütülmektedir. Böylece bir iş kolunda, birden fazla mükellef incelenmektedir. Şüphesiz bu incelemeyi yapan kişiler kadar incelemeye konu olan mükellefler de birbirinden farklıdır. Bu farklılık da incelemenin sonunda varılacak sonucun farklı farklı olmasına neden olmaktadır. Lakin bu farklılık kadar benzerlik de doğal olarak mümkün olabilmektedir. Zira sektör esaslı

⁹⁴⁴ AYM'nin 17/03/2011 tarih ve E.2009/47, K.2011/51 numaralı kararı, <https://0314902ig-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2009-47-k-2011-51-t-17-3-2011> (07.09.2020).

⁹⁴⁵ Reis Rs Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş. Başvurusu; Anayasa Mahkemesinin 28/06/2018 tarih ve B.No:2015/5293 numaralı Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu (2), <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/5293?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=5293> (07.09.2020); Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu; Anayasa Mahkemesi'nin 03/07/2019 tarih ve B.No:2015/6735 numaralı Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu (3) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/6735?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=6735> (07.09.2020).

incelemelerde, ilgili sektörde faaliyet gösteren mükelleflerin sermaye yapısından, işlem tür ve hacimlerine kadar benzerlikler söz konusu olabilmektedir⁹⁴⁶.

Farklı durumlar nedeniyle inceleme raporlarının farklı sonuçlar içermesi elbette ki beklenen bir durumdur. Hatta aralarında ne kadar aynılık olsa da bulunan matrah ya da vergi farklarının birbirlerinden farklı olması doğaldır. Aynı olması beklenemez. Olması bir tesadüftür. Lakin bulunan matrah (ya da vergi) farkı üzerinden salınacak vergiye uygulanacak cezanın tayini, dikkat edilmesi gereken asıl noktayı oluşturmaktadır. Şöyle ki birkaç mükellefin incelendiği bir denetim sürecinde maddi olay ve olgular aynı olduğu halde; diğer bir ifadeyle inceleme raporunda eleştiri konusu edilip bulunan matrah farkına dayanak yapılan maddi vakia ve mevzuat hükümleri benzerlik/aynılık içerdiği halde, teklif edilen vergi ziyai cezaları farklılık arz edebilmektedir. İşte tam olarak bu durum incelemenin objektifliğine hanel getirmesinin yanı sıra mükelleflerin dava yolunu tercih etmelerinde de yegane argüman olarak karşımıza çıkmaktadır. Matrah tespiti kadar bulunan matrah farkına isabet edecek vergiye uygulanacak ceza da benzer durumda olanlar da dikkate alınarak adil bir biçimde tayin edilmelidir. Her rapor vergi inceleme elemanının yorumudur. Ancak tabiidir ki bu yorumun hangisinin daha adil, daha objektif ve daha doğru olduğu, raporların tanzimi aşamasında belirlenemez. Hatta raporlar veya dayanak oluşturdıkları işlemlere karşı açılan davalarda vergi mahkemelerince de değişik kararlar verilebilmektedir. Nitekim mahkeme kararı da bir yorumdur. Ancak özellikle sektör esasına dayalı birden çok mükellefin aynı anda incelendiği durumlarda benzer ve/veya aynı olgularla farklı cezalara muhatap kılınmasındaki sakınca önemlidir⁹⁴⁷.

Öte yandan 213 sayılı Kanunun m. 140'nin 6. fıkrasının 2. bendinde 6009 sayılı Kanunla 2010 yılında eklenip, 2011 yılında 646 sayılı KHK'nın m. 4 ile değiştirilen hükme göre, hem taşrada hem de belli ölçeklerin üzerinde olan incelemeler için merkezde "rapor değerlendirme komisyonları" kurulmuştur. Bu komisyonlar yukarıda ifade edilen farklı cezalandırmadan kaynaklı sakıncayı giderecek şekilde yeniden tanzim edilebilir. Bu kapsamda söz konusu Komisyonlar eşitlik ve adalet ilkesi ekseninde, incelemede objektifliğin sağlanması maksadına yönelik kendisine gelen raporların değerlendirilmesinde belli ilke ve standartlara göre hareket etme işleviyle donatılabilirler. Bu aynı durumda olan kişilerin farklı muameleye muhatap olmaları ve hukuk devleti ilkesini hayata geçirmek bakımından fevkalade

⁹⁴⁶ Recep Yücedoğru, Osman Sarıaslan ve Abdulkadir Kuştepe, "Türk Vergi Denetimini Üç Boyutu İle Tartışmak: Teori, Uygulama ve Yargı", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:232, Ocak 2019, s.327.

⁹⁴⁷ Yücedoğru, Sarıaslan ve Kuştepe, s.328.

önemlidir. Bu konuda son olarak Anayasa Mahkemesi'nin verdiği bir ihlal kararından söz etmek konunun önemini vurgulamak bakımından önemlidir⁹⁴⁸.

Bu sebeple Reis Otomotiv Başvurularında başvurunun iddiası sektörel olarak yapılan vergi incelemesinde aynı sektörde faaliyet gösteren ve ÖTV mükellefi olan şirketler adına kesilmiş vergi ziyai cezalarının bir kısmının bir kat, bir kısmınınsa üç kat kesilmiş olmasının kıyaslanabilir olmadığına ilişkindir. AYM, kamu gücü tasarrufunun vergi incelemesi neticesinde ortaya çıkan "idari işlem" ve bu işlemlere karşı açılmış olan idari davalardan oluştuğunu kabul etmiş ve değerlendirmesini yapmıştır. Sektörel bazda yapılmış olan vergi incelemesinde 280 şirket adına bir kat vergi ziyai cezası uygulaması, 12 şirket adına üç kat vergi ziyai cezası uygulanması ve bu uygulama nedeniyle haklarında cezai soruşturma başlatılması, üç kat kesilen ceza dolayısıyla başvurunun uzlaşma kurumundan yararlanamaması ve direkt dava açmak zorunda bırakılması hali ayrımcılık yasağı kapsamında değerlendirilmiştir.

AYM gerekçesinde de belirttiği üzere belli bir sektörde gerçekleştirilen vergi incelemesinde inceleme raporlarında yeknesaklığın sağlanabilmesi adına vergi yönetimince inceleme başlamadan evvel çeşitli önlemlerin alınması ve planlama ile yola çıkılması gerektiğini, somut olayda bunların hiç birinin yapılmadığı ve makul ve objektif bir gerekçe sunmadan mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı müdahalenin sonuçlarının ortadan kaldırılmadığını tespit etmiştir. Dolayısıyla başvurucuya ağır bir külfetin yüklendiğinin vurgulanmasıyla başvurunun mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının zedelendiğine oyçokluğu ile karar vermiştir⁹⁴⁹.

Çalışmada incelenen 122 bireysel başvurudaki 184 hak ihlali iddiasının yedisi (%3,8) ayrımcılık yasağının ihlali iddiası ile ilgilidir. Bu başvurulara ilişkin genel görünüm Tablo 11'de sunulmaktadır.

Tablo 11: Ayrımcılık Yasağı Hakkı Konulu Başvurulara Yönelik Genel Değerlendirme

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
1	2015/6728 Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.	22.04.2015	1.02.2018	1016	Mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlali iddiası	ÖTV	İhlal	Yeniden Yargılama
2	2014/6675 Sam Yağcılık Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	8.05.2014	30.06.2016	784	Mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlali iddiası	KDV	Zaman Bakımından Yetkisizlik	

⁹⁴⁸ Yücedoğru, Sariaslan ve Kuştepe, s.328.

⁹⁴⁹ Reis Otomotiv Başvurusu, §.49, 53, 107, 111, 113.

	Başvuru Numarası	Başvuru Tarihi	Karar Tarihi	Ortalama Gün Sayısı	Müdahale İddiası	Vergi	Sonuç	Giderim
3	2014/1068 Rauf Zulfükar	27.01.2014	23.02.2017	1123	Adil yargılanma hakkı (idare) ile bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlali iddiası	GVK	Zaman Bakımından Yetkisizlik	
4	2015/5293 Reis Otomotiv Ticaret Ve Sanayi A.Ş. (2)	24.03.2015	28.06.2018	1192	Mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlali iddiası	ÖTV	İhlal	Yeniden Yargılama
5	2015/17259 Reis Rs Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	11.11.2015	28.06.2018	960	Mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlali iddiası	ÖTV	İhlal	Yeniden Yargılama
6	2015/6735 Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. (3)	22.04.2015	3.07.2019	1533	Mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlali iddiası	ÖTV	İhlal	Yeniden Yargılama
7	2014/4832 Balkan Sigorta Aracılık Hizmetleri Ticaret Ve Limited Şirketi Ve Kırklareli Sigorta Aracılık Hizmetleri Ticaret Ve Limited Şirketi	7.04.2014	25.10.2017	1297	Adil yargılanma hakkı (ceza) ile bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlali iddiası	VUK	Açıkça Dayanaktan Yoksunluk	

Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Tablo 11’de görüldüğü gibi yedi ayrımcılık yasağı iddiasının beşi (%71,42) mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlali iddiası, ikisi (%28,57) adil yargılanma hakkı (idare) ile bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlali iddiasına yöneliktir.

Başvuruların ihlal kararı verilenlerinin kanun türleri itibarıyla dağılımı sırasıyla ÖTV, KDV, GVK ve VUK ile ilgilidir.

Ayrımcılık yasağının ihlali iddiası ile yapılan başvuruların dördü (%57,14) ihlal kararı ile sonuçlanmışken, ikisi (%28,57) zaman bakımından yetkisizlikten, biri (%14,28) açıkça dayanaktan yoksun bulunmuştur. İhlal kararlarının tümü için yeniden yargılama kararı verilmiştir. Ayrımcılık yasağının ihlali iddiası ile yapılan başvuruların ortalama görülme süresi 1.129 gün yani yaklaşık 38 aydır.

3.1.5. Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması Hakkı Yönünden Değerlendirme

Vergilendirme hukukundaki mahremiyet müessesesi, idarenin kontrol ve inceleme fonksiyonunun doğal sonucundan çıkmıştır. Zira vergi idaresi, gerek yetkili memurları gerek kuruluşlarıyla yapılan incelemeler ve verilen kararlar için mükelleflerin birçok gizli kalması gereken hususlarını öğrenebilmektedirler. Bu, bilhassa yapılan vergi incelemelerinde kendini daha çok gösterir. İşte kanun koyucu

mükellef hesap ve beyanlarının doğruluğunun kontrolünü nasıl idareye vermişse, bu işlem sonunda öğrenilen bilgilerin asla açıklanamayacağını da, mükellefe bir teminat olarak tanımıştır. Öğrenilen bu bilgiler asla mükellef zararına kullanılamayacak, ifşa edilemeyecektir⁹⁵⁰.

AYM vermiş olduğu bir iptal kararlarında özel hayatı şu şekilde tanımlamıştır:

Kişinin içinde bulunduğu ekonomik koşulların ve sahip olduğu ekonomik sırların ve yine aynı şekilde ticari kişiliklerin (tüzel kişiler-sermaye şirketleri) özel hayatın oldukça önemli bir unsurunu oluşturması sebebiyle, kişinin ticari ve mali durumunun da özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Dolayısıyla kişinin mali durumunun gizliliği, özel hayatın gizliliği kapsamında korunmalıdır.

Özel hayatın korunması her şeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önünde serilmemesi demektir. Orada cereyan edenlerin yalnız kendisi veya kendisinin bilmesini istediği kimseler tarafından bilinmesini istemek hakkı, kişinin temel haklarından biridir. Bu niteliği sebebiyledir ki, özel hayatın gizliliğine dokunulmaması, insan haklarına ilişkin beyanname ve sözleşmelerde korunması istenilmiş ayrıca tüm demokratik ülke mevzuatlarında açıkça belirlenen istisnalar dışında bu hak devlet organlarını, topluma ve diğer kişilere karşı korunmuştur. İnsanın mutluluğu için büyük önemi olan özel hayata saygı gösterilmesi hakkı onun kişiliği için temel bir hak olup yeteri kadar korunmadığı takdirde kişilerin ve dolayısıyla toplumun kendini huzurlu hissedip güven içinde yaşaması mümkün değildir. Bu nedenlerle söz konusu gizliliği çeşitli biçimde ihlal eylemleri suç sayılarak ceza yaptırımlarına bağlanmıştır⁹⁵¹.

Özel hayatın gizliliği hakkı ile ilgili vergisel uyuşmazlıklarda herhangi bir uyuşmazlık iddiasında henüz bulunulmamıştır. Ancak diğer pek çok konuda AYM'ne özel hayatın gizliliği hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin kararlar verilmiştir. 2012-2019 yılları arasında ihlal kararlarının hak ve özgürlüklere göre dağılımında özel hayatın ve aile hayatının korunması hakkı % 2,6 oranı ile 8.583 karar içerisinde 224 karar sayısı ile 4. sırada yer almaktadır. AYM'nin bireysel başvuru kapsamında özel hayatın gizliliğine dair vermiş olduğu kararlarda atıf yaptığı ve AYM'nce iptal kararı neticesinde verilmiş olan karar gerekçelerinde;

Özel hayatın korunması her şeyden önce bu hayatın gizliliğinin korunması, başkalarının gözleri önüne serilmemesi demektir. Orada cereyan edenlerin yalnız kendisi veya kendisinin bilmesini istediği kimseler tarafından bilinmesini istemek hakkı, kişinin temel haklarından biridir. Bu niteliği sebebiyledir ki, özel hayatın gizliliğine dokunulmaması, insan haklarına ilişkin beyanname ve sözleşmelerde korunması istenilmiş, ayrıca tüm demokratik ülke mevzuatında açıkça belirlenen istisnalar dışında bu hak devlet organlarına, topluma ve diğer kişilere karşı korunmuştur. İnsanın mutluluğu için büyük önemi olan özel hayata saygı gösterilmesi hakkı onun kişiliği için temel bir hak olup yeteri kadar korunmadığı

⁹⁵⁰ Osman Selim Kocahanoğlu, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977, s. 201.

⁹⁵¹ AYM'nin 19/10/1968 tarih ve E.1963/336, K.1967/29 numaralı kararı, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d7366f47-f3a7-4014-8a5d-0cd409fff40d?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (07.09.2020); AYM'nin 31/03/1987 tarih ve E.1986/24, K.1987/8 numaralı kararı, <https://0314902ni-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1986-24-k-1987-8-t-31-3-1987> (07.09.2020).

takdirde kişilerin ve dolayısıyla toplumun kendini huzurlu hissedip güven içinde yaşaması mümkün değildir. Bu nedenlerle söz konusu gizliliği çeşitli biçimde ihlal eylemleri suç sayılarak ceza yaptırımlarına bağlanmıştır⁹⁵².

şeklinde tanımlanmıştır.

Bununla birlikte özel hayat geniş bir kavram olması nedeniyle noksansız bir tanımının yapılamayacağı da ortadadır. Bu nedenle gerek AİHM kararlarında gerekse de AYM'nin bireysel başvurularındaki kısıtlamalar şu şekilde sınırlandırılmaktadır;

Bu kapsamda korunan hukuki değer esasen kişisel bağımsızlık olup, bu koruma herkesin istenmeyen bütün müdahalelerden uzak, kendine özel bir ortamda yaşama hakkına sahip olduğuna işaret etmekle birlikte, özel hayat kavramının herkesin kişisel yaşamını istediği şekilde sürdürme ve dış dünyayı bu alandan uzak tutma kavramına indirgenemeyeceği açıktır". demektedir. Özellikle bireyin temel haklarından biri olan özel yaşamın gizliliği hakkı ile kamu hizmetinin yukarıda belirtilen temellere uygun yürütülmesini gözetmek konusundaki meşru menfaat arasında adil bir dengenin kurulup kurulmadığının göz önünde bulundurulması zorunludur. Bu açıdan Anayasa'nın 20. maddesi özel bir sosyal hayat sürdürmeyi güvence altına almaktadır⁹⁵³.

Ancak bu korumanın yasalarla tam olarak sağlanıp sağlanmadığı ciddi tereddüt konusudur. Muhtelif kişi veya şirketlerle ilgili vergi inceleme raporlarının gazetelerde yazı dizileri halinde yer alması, hatta bazı kapsamlı vergi inceleme raporlarının özetlenerek çeşitli yazarlarca kitap halince yayınlanması bu konuda kişilere yeterli güvence sağlanmadığını açıkça göstermektedir⁹⁵⁴.

Vergilendirmede kamunun gerçekleştirdiği eylem ve işlemleri ile özel hayatın gizliliği ihlal edilebilmektedir. Devlet mükellef hakkındaki bilgileri toplama, bilgilerin depolanması, saklanması, muhafaza edilmesi ve kamuya açıklamama ile yükümlüdür. İstenileni yapmak için devlet özel hayatın gizliliğini çerçvelendirmiş olmaktadır⁹⁵⁵.

Bu anlamda vergi mahremiyeti özel hayatın gizliliği hakkı şümulünde muhafaza altına alınan hukuksal menfaatlerden biri de vergi mahremiyeti hakkıdır. Vergi mahremiyeti, vergi yükümlülerinin özel hayatının gizliliğinin vergi yönetimince sınırlandırılabilmesinin esas şartıdır. Bu anlamda vergi yükümlüsü açısından bir hak,

⁹⁵² AYM'nin 31.03.1987 tarih ve E.1986/24, K.1987/7 numaralı kararı, <https://0314904qn-y-https-www-lexpera-com-tr-proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1986-24-k-1987-8-t-31-3-1987> (10.09.2020); AYM'nin 03/04/2014 tarih ve B.No: 2013/1614 numaralı K.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1614?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=1614> (10.09.2020).

⁹⁵³ AİHM'nin 19/10/2010 tarih ve B.No: 20999/04 numaralı Özpınar/Türkiye Başvurusu, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22display%22:\[2\],%22languageisocode%22:\[%22TUR%22\],%22appno%22:\[%2220999/04%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-120128%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22display%22:[2],%22languageisocode%22:[%22TUR%22],%22appno%22:[%2220999/04%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-120128%22]}) (10.09.2020).

⁹⁵⁴ Töralp, "Temel Hak Ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", s.170.

⁹⁵⁵ Şarman, s.203.

vergi yönetimi açısındansa yerine getirilmesi gereken bir ödevdir⁹⁵⁶. Vergi mahremiyeti ile ilgili yasaklar VUK'un m. 5'nde düzenlenmiştir. Buna göre,

Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. (Değişik: 23/6/1982 - 2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder⁹⁵⁷.

İlgili maddede mükellef ve mükellefle ilgili bilgilerin vergi mahremiyetini oluşturduğu sayılmakla beraber, kanunda elde edilen bilgilerin doğrudan vergisel ve mali nitelikte olduğuna değinilmemiştir. Dolayısıyla vergi mahremiyetin ihlal edilerek özel hayatın gizliliği hakkının zedelenebilmesi için açıklanan bu bilgilerin mükellefi ekonomik açıdan zor hale sokması ve ekonomik saygınlığına ve menfaatlerine zarar verebilecek özellikte olması gerekmektedir⁹⁵⁸.

Mükellef bakımından bir hak olan vergi mahremiyetinin kanunda sayılan kişiler tarafından, ifşa edilmesi ve bilgilerin fayda sağlamak amacıyla değerlendirilmesi yasaklanmıştır. Mahremiyetin ihlaline karşı uygulanacak yaptırımlar TCK'nın m. 239'ne atıfla ifade edilmiştir. Fakat modern ceza hukukunda ve bunun yansıması şeklindeki Türk Ceza Hukukunda da kabul edilmiş olan ve hukuk devletinin en mühim öğelerinden biri belirlilik ilkesidir. Buna göre şahıslar suç işlemleri durumunda nasıl bir cezayla karşılaşacaklarını net bir şekilde bilmelidirler. Ancak vergi mahremiyeti suçunun cezasının atıf usulü ile tespit edilmesi durumu, bu açıklık ve netliğin tam olarak gerçekleşememesine sebep olmaktadır⁹⁵⁹.

Vergi idaresinin bilgi edinme ve denetim yollarını kullandıkları esnada, sahip oldukları geniş yetkiler nedeniyle özel hayatın gizliliği ilkesine aykırı hareket etmeleri mümkündür. Bu konuda VUK'nun bazı maddelerinin Anayasa'ya aykırı olduğu dahi ileri sürülebilir. Örneğin VUK'nun m. 127/c hükmüne göre vergi idarelerinin *“kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak”* konusunda yetkileri

⁹⁵⁶ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s. 17.

⁹⁵⁷ VUK m. 5.

⁹⁵⁸ Karataş Durmuş, “Ticari Sırların Ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti”, s. 379.

⁹⁵⁹ Buminhan Duman, “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65(4) 2016, s.1600.

bulunmaktadır. Oysa bu işlem CMUK anlamında bir el koyma işlemi olup CMUK'nun m. 127 hükmüne tabi olmalıdır. Buna göre el koyma işlemi, *“Hakim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri”* tarafından gerçekleştirilmelidir. Ayrıca vergi idaresine tanınan bu yetki 1982 Anayasası'nın m. 20'nin 2. fıkrasındaki *“usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz”* hükmüne de aykırıdır⁹⁶⁰.

Mükellefin şahsının ya da mükellef ile alakalı kişilerin şahıslarına, işlemlerine ve ekonomik durumlarına, işletmelerine ya da profesyonel iş yaşamına yönelik gizli kalması gereken bilgiler ya da diğer hususlar vergisel yönden gizli kalması gereken hususlar olarak nitelendirilmektedir. Vergi idaresi bu bilgileri ya bilgi toplama vasıtasıyla ya da mükelleflerin kendi beyanlarından elde etmektedir. Vergi idaresinin elinde vergi denetimi gibi bir güç olmasına rağmen beyan esasının kabul edildiği işleyişte mükelleflerin şahıslarına yönelik bilgilerin mahrem kalacağına olan inançları beyanlarının doğru bir şekilde yapılmasında önemli bir faktördür⁹⁶¹.

Mükellefle ilgili bilgilerin üçüncü şahıslara iletilmesi hukuki güvenlik prensibinin zarar görmesine, dolayısıyla kamu düzeninin işleyişinin zedelenmesine sebep olur. Bu mahzurların engellenebilmesi adına vergi mahremiyeti prensibi getirilmiştir. Devlet vergi mükelleflerinin vergilemelerine ilişkin edindiği bilgileri ifşa etmeyeceğini temin etmektedir. Bu sayede şahısların devlete olan inancı artarak vergilendirme sürecinin daha güvenilir ilerlemesi temin edilmektedir⁹⁶².

VUK'un m. 151 uyarınca, *“Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler”*. Hal böyle olmasına rağmen bireyin küçük âleminin öğelerinden addedilebilecek bir takım hususlar bu genel çerçevenin dışında tutulmuştur⁹⁶³. Bunlar VUK'nun m. 151'nin 2. fıkrasında şu şekilde sayılmıştır:

1. Bireyin anayasal güvence altındaki haberleşme hürriyetine yönelik korunma: PTT'nin haberleşmeye yönelik tuttuğu kayıtlar istenemez.

⁹⁶⁰ Burcu Gülerci, **Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2017, s.19.

⁹⁶¹ Elif Sonsuzoğlu, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:141, Haziran 2000, s.116.

⁹⁶² Noyan Alper Ünal, “Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:133, Ocak, 2004, s.100.

⁹⁶³ Ahmet Erol, Nuray Özışık, “Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2014, Sayı: 125, s.38.

2. Bireyin sağlık hakkına yönelik korunma: Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının türüne yönelik bilgiler istenemez.

3. Bireylerin savunma haklarına yönelik korunma: Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla öğrendikleri bilgileri bildirmeleri istenemez.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez⁹⁶⁴.

Aynı şekilde 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkında Kanun'un (BEHK) m. 21. gereğı olarak, *“Kişinin izin verdiği hâller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliğı kapsamında, açıklanması hâlinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır.”* yazılıdır⁹⁶⁵.

Özel hayatın gizliliğı hakkı, vergi yönetimince yükümlünün evine ya da işyerine girerek özel yaşamına dokunulmasını sıkı ilkelere dayandırmıştır. Bu sebeple vergi mükelleflerinin vergi yönetiminden lüzumsuz bir şekilde özel yaşamlarına dokunulmamasını isteme hakkı bulunmaktadır. Uygulamada bu durum, vergi mükelleflerinin hanesini makul olmayan ve kuşku olmayan hallerde aranmaktan ve devlete karşı olan borcunun eksiksiz miktarını tespit etmek için uygun olmayan bilgi taleplerinde bulunmaktan imtina etmek olarak ifade edilmektedir⁹⁶⁶.

Anayasanın *“Kişinin Hakları ve Ödevleri”* başlığını taşıyan ikinci bölümünün *“IV. Özel Hayatın Gizliliğı ve Korunması”* başlığı altında düzenlenen m. 20'ne göre; *“herkesin, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğu ve özel hayatın ve aile hayatının gizliliğıne dokunulamayacağı”* belirtilmiştir. Bu kapsamda VUK'nun *“İncelemede Usul”* başlıklı m. 144'nin 2. fıkrasında yer alan *“İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.”* düzenlemesi, kişisel hakkın anayasal güvence altına alınmasının yansımasıdır⁹⁶⁷.

Bu sebeple özellikle özel hayatın gizliliğı hakkı vergi denetimleri esnasında daha hususi bir önem arz etmektedir. Çünkü denetimde özellikle arama, mükellefin özel hayatının mahremiyeti hakkına ve bu hakla bağlantılı olan konut dokunulmazlığı hakkına karışılmasını gerektir. Vergi mükelleflerinin temel haklarından olan özel hayatın gizliliğı ve konut dokunulmazlığı haklarının *“sınırlarının ne kadar olacağını”*

⁹⁶⁴ VUK m. 151/2.

⁹⁶⁵ Serkan Ağar, *“Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı”*, **Ankara Barosu Dergisi**, 2012/2, s.381.

⁹⁶⁶ Adnan Gerçek, *“Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi”*, s.131; Yüce, **Anayasa Mahkemesi ve AİHM Kararları Işığında Vergi Davalarında Bireysel Başvuru**, s. 35.

⁹⁶⁷ Mutlu, s.97.

çerçeveleyen üst hukuk kuralları olan Anayasa ve AİHS'den sonra VUK'nun "Genel Hükümlerin Uygulanması" başlıklı m.147'yle gönderimde bulunduğu CMUK'nun özelliğine uygun düştüğü ölçüde vergi denetimindeki aramaya hukuki dayanak teşkil etmesi durumu söz konusudur. Bu nedenle vergi incelemesinde arama kararında her ne kadar sulh yargıcının yetkili olduğu belirtilmişse de, gecikmesinde mahzur görülen hallerle ilgili kesin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple madde hükmünde açık hükmün bulunmaması durumunda gönderimde bulunulan CMUK'nun ilgili hükmüne göre vergi incelemesinin suç kolluğu özelliği de taşımasından dolayı genel kolluk makamları yerine nöbetçi savcılık makamının yazılı emriyle araştırmanın yapılması gerekmektedir⁹⁶⁸.

Özel hayatın gizliliği hususunda değinilmesi gereken bir diğer husus da kod listesi uygulamasıdır. Esasen KDV iadesi uygulamasına ilişkin düzenlemeleri ihtiva eden 83 Seri no'lu KDVK Genel Tebliği'nin yayınlanmasına müteakip KDV iadesi işlemlerinde vergi dairesi nezdinde ayrıntılı araştırma yapılması öncesinde mükellefin iade talebinin değerlendirilmesinde ön inceleme kolaylığı olarak sisteme dahil olmuştur⁹⁶⁹. Ancak, kod listesi uygulaması zaman içinde veri stoku sisteminden çıkıp, hukuken kesinleşmiş bir vergi ziyai eyleminin delili olarak kullanılmaya başlamıştır. Kanuni dayanak olmaksızın mükelleflerin kod listesiyle sınıflandırılması ve daha da önemlisi idarenin kendi iç işlemi olduğunu ileri sürdüğü kod listesinin söz konusu mükelleflerden mal ve/veya hizmet alımında bulunmuş mükelleflere bildirerek bir nev'i vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi, taciri tacire ihbar etmesi, anayasal güvence altına alınmış pek çok kişi hak ve hürriyetini ihlal sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca burada idare, kod listesine giren mükellefin üçüncü şahıslara bildirilmesiyle birlikte, bu süreç boyunca doğacak maddi zarar ve kaybedilecek ticari itibar dolayısıyla tazminat riskini de üstlenmiş durumdadır⁹⁷⁰.

07/05/2010 yılında yapılan değişiklik ile Anayasa'nın m. 20'ne eklenen 3. fıkrası şu şekilde düzenlenmiştir;

Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler,

⁹⁶⁸ Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2003, s.163; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.166; Ayşe Aslı Yücesoy, "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2018 (135), s.155; Yüce, **Anayasa Mahkemesi ve AİHM Kararları Işığında Vergi Davalarında Bireysel Başvuru**, s. 35.

⁹⁶⁹ 26/04/2014 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile idarede "özel esaslar" olarak nitelendirilmektedir.

⁹⁷⁰ Funda Töralp, "Temel Hak Ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", s.171.

ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir⁹⁷¹.

24/03/2016 yılında kabul edilen Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) gereği vergi hususunda kanunda istisna hükümleri bulunmaktadır. Buna göre, kamu görevlilerince gerçekleştirilen adli ve yönetsel tahkikatlar, tahsilat sebebiyle bankalara verilen bilgiler, farklı kamu kurum ve kuruluşlarıyla görevleri ile ilintili ve görevlerinin yerine getirilebilmesi için mecburiyet ve süreklilik arz eden malumatların bu kuruluşlara verilmesi gibi durumların vergi mahremiyetinin ihlaline sebep olmayacağı belirtilmiştir⁹⁷². Kanunda getirilen istisna hükümlerine rağmen, mükellefle ilgili mali bilgilerin kanunun özüne ve temel prensiplerine mütenasip şekilde ve orantılı olarak kayda alınması, silinmesi, yok edilmesi ve ülke dışına aktarılması, bunların da ötesinde en mühimi gizlilik ve veri güvenliği için her türlü teknik ve idari önlemin yerine getirilmesi zorunluluktur⁹⁷³.

“Özel Hayatın Gizliliği”, “Konut Dokunulmazlığı”, “Haberleşme Özgürlüğü” ve “Kişisel Verilerin Korunması” hakları hususundaki Türkiye uygulamasında hem Anayasal düzenlemelerde hem de VUK çerçevesinde, AİHS ile uyumaktadır⁹⁷⁴.

AİHM almış olduğu kararlara göre özel hayatın gizliliğine müdahalede örnek kararlar; Huving Davası, Funke Davası olarak karşımıza çıkmaktadır. Huving Davası;

Huving kararında vergi kaçakçılığı suçunun araştırılmasında telefonla dinlemenin özel yaşam hakkını ihlal edip etmediği değerlendirilmiştir. Mahkeme bu yerlerde arama, telefonla dinleme ve kaydetme, mektup ve postaları açma ve inceleme gibi yetkilerin kullanılmasında özel yaşama müdahalenin meşruluğu için özel yaşam hakkı ile bunun sınırlamaları arasında denge kurulması gereğine işaret eder. Mahkemeye göre, telefonla dinleme ve diğer yöntemlerle telefon konuşmalarına müdahale, özel yaşama ve haberleşmeye ciddi bir müdahaledir. Müdahale hukuka dayanmalı, bu hukuk belirli, açık ve ayrıntılı düzenlemeler içermelidir. Mahkeme Fransız hukukunda bireyin telefon dinlemeye karşı koruma olanaklarını dikkate almış, ancak bir yargıç kararının gerekliliği, polis yetkilerinin yargıçlarca denetlenmesi gibi olanakların bir kısmının Ceza Usul Yasasında düzenlenmediğini, bazılarının yargı kararlarında ifade bulunduğunu, bazılarının kıyas yoluyla ortaya konulabildiğini tespit ederek bu durumu hukuki belirlilik açısından yetersiz bulmuştur. Bu açıdan mahkeme, Fransız hukukunun kapsam ve yetkiyi kullanma usulü bakımından makul açıklıkta olmadığına karar vererek, Huving'in özel yaşam hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir⁹⁷⁵.

⁹⁷¹ AY m. 20/3.

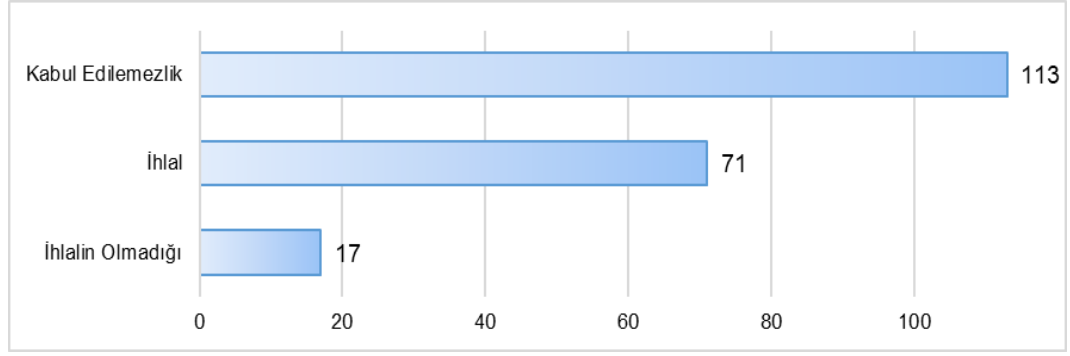
⁹⁷² Şenol Kocaer, “Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Mali Bilgilerin İşlenmesi ve Aktarılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 456, Ağustos 2019, s.8.

⁹⁷³ Şenol Kocaer, **Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Mali Bilgiler**, <https://www.verginet.net/dtt/1/kisisel-verilerin-korunmasi-mali-bilgiler.aspx> (11.09.2020).

⁹⁷⁴ Nihal Saban, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Yayın No:12, İstanbul, 2000, s. 260.

⁹⁷⁵ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 168-169.

Şekil 7: Sonuçlar Yönünden Bireysel Başvuruların Dağılımı

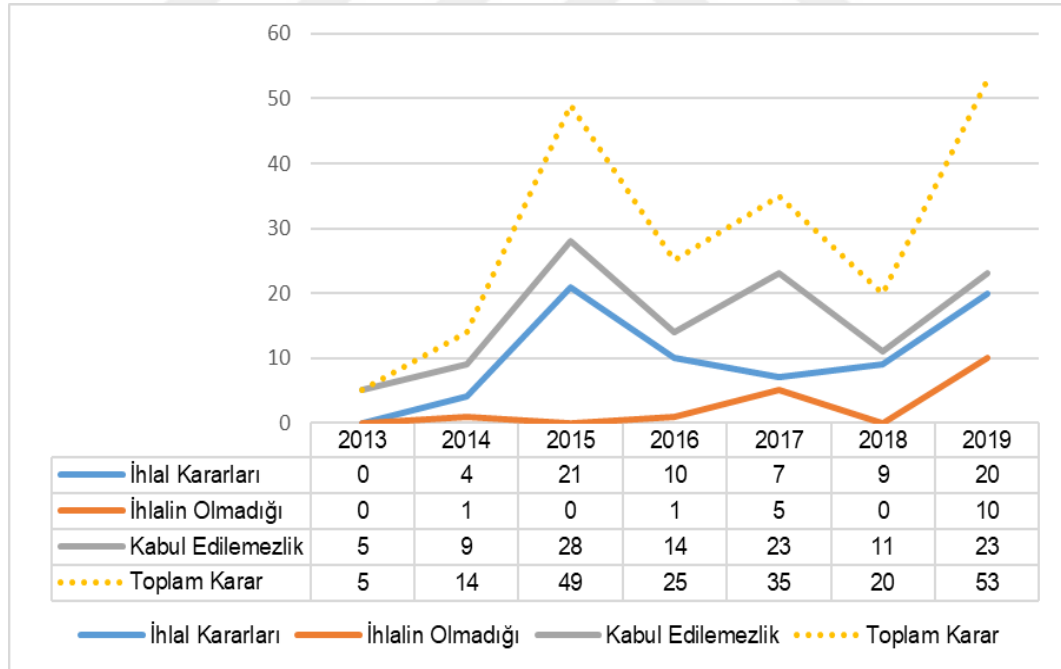


Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Şekil 7’de sunulan bulgulara göre en yaygın olarak alınan sonuç %56,22 oranı ile kabul edilemezliktir. Bu sırasıyla %35,32 oranı ile ihlal, %8,46 oranı ile ihlalin olmadığı kararı izlemektedir.

AYM vermiş olduğu bireysel başvuru kararlarının yıllar itibarıyla dağılımı Şekil 8’de verilmektedir.

Şekil 8: Sonuçlar Yönünden Bireysel Başvuruların Yıllar İtibarıyla Dağılımı



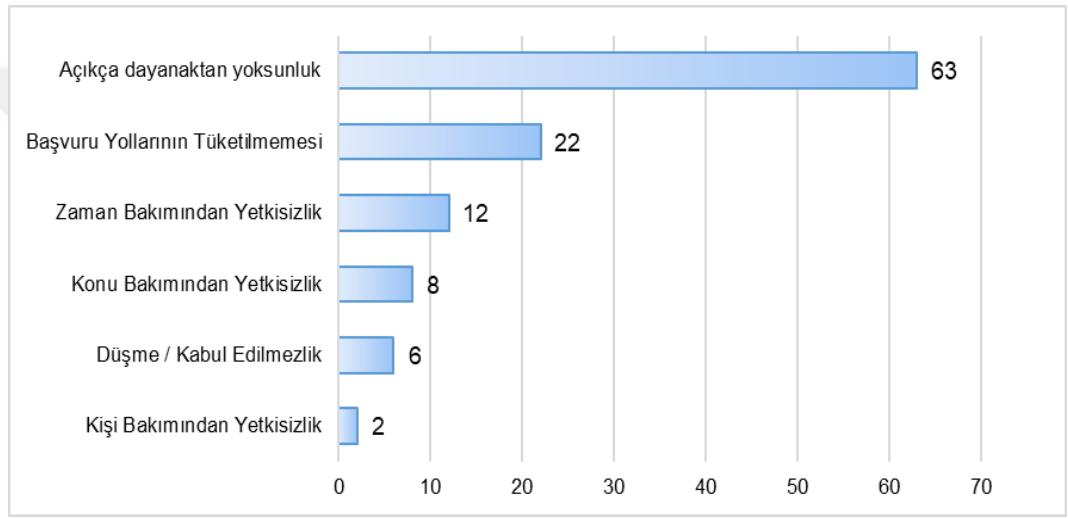
Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Şekil 8 incelendiğinde kabul edilemezlik kararlarının toplam kararlara benzer bir seyir izlediği görülmektedir. Aynı zamanda her yıl en fazla verilen kararın kabul edilemezlik olduğu ve bunu ihlal kararının izlediği görülmektedir.

3.2.1.1. Kabul Edilemezlik Kararı Yönünden Değerlendirme

Mahkemenin yetkisine, usule veya esasa ilişkin kabul edilmezlik hallerinden birinin bulunması durumunda başvuru kabul edilemez bulunacaktır. Kabul edilmezlik kararlarının dağılımı Şekil 9'da görülmektedir.

Şekil 9: Kabul Edilemezlik Kararlarının Sınıflandırılması



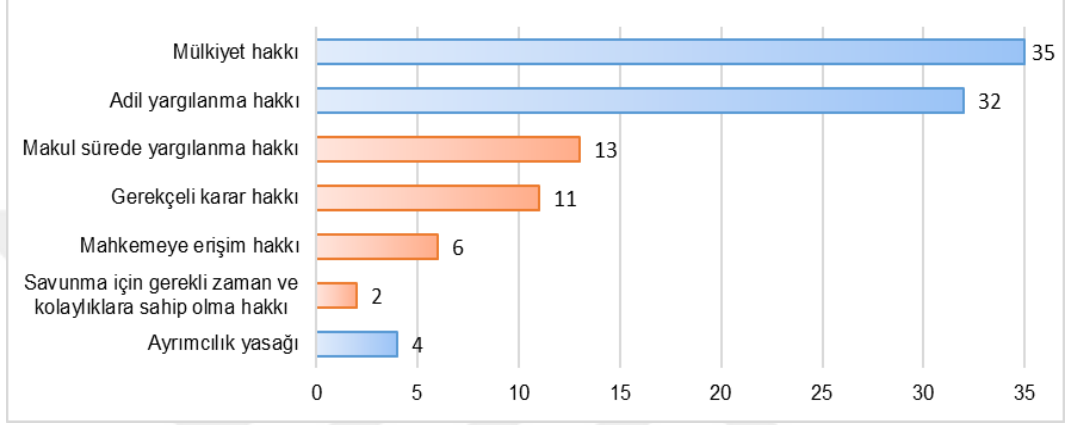
Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Şekil 9'da da görüldüğü üzere AYM'nin verdiği kabul edilmezlik kararlarının yarısından fazlası (%55,75) açıkça dayanaktan yoksunluk nedeniyle verilmiştir. Açıkça dayanaktan yoksunluğu sırasıyla başvuru yollarının tüketilmemesi (%19,47) ve zaman bakımından yetkisizlik (%10,62) takip etmektedir. Gerek kabul edilemezlik kararlarının çokluğu gerekse de kabul edilemezliğin sebeplerine bakıldığında mükelleflerin ve onları yönlendiren profesyonellerin ihlal başvurularında argümanlarını yeterince sağlam dayanaklarla temellendirmedikleri görülmektedir. Bunun sebebi mükellef veya profesyonellerin bilgisizliği olabileceği gibi vergi kanunlarının çokluğu, karmaşık yapısı, özellikle vergide devletin hazineci bakış açısı gibi sebeplerin varlığı olduğu iddia edilebilir.

3.2.1.2. İhlal Kararı Yönünden Değerlendirme

İhlal kararı yönünden AYM kararı değerlendirildiğinde başvuru kabul edilebilir bulunmakta ve hakkın ihlal edildiğine karar verilmektedir. AYM'ne yapılan başvurulardan 71'i hakkında ihlal kararı verilmiştir. İhlal kararların haklar yönünden dağılımı Şekil 10'da görüldüğü gibidir.

Şekil 10: İhlal Kararlarının Hak ve Özgürlüklere Göre Dağılımı



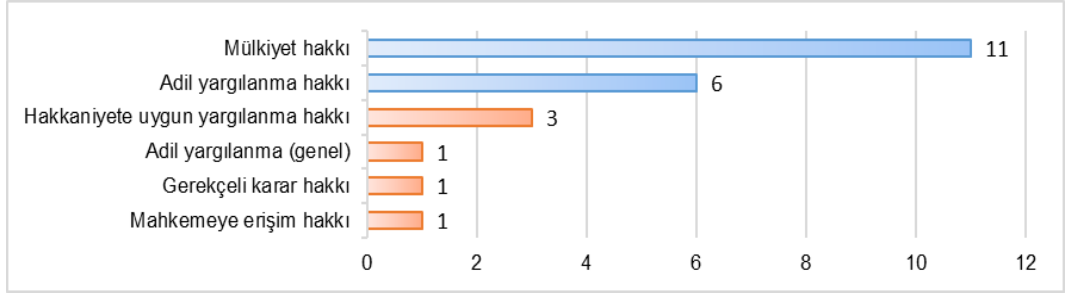
Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Şekil 10'da da görüldüğü üzere verilen ihlal kararlarının yarıya yakını (%49,30) mülkiyet hakkı yönünden, %45,07'si adil yargılanma hakkı yönünden, %5,63'ü ise ayrımcılık yasağı hakkında verilmiştir.

3.2.1.3. İhlal Olmadığı Kararı Yönünden Değerlendirme

Bu durumda başvurunun kabul edilebilir olduğu ancak esastan yapılan incelemede hakkın ihlal edilmediği sonucuna varılmış olması söz konusudur. AYM'ne yapılan başvurulardan 17'si hakkında ihlal olmadığı kararı verilmiş olup, ihlal olmadığı yönündeki kararların hak ve özgürlüklere göre dağılımı Şekil 11'de görüldüğü gibidir.

Şekil 11: İhlal Olmadığı Yönündeki Kararların Hak ve Özgürlüklere Göre Dağılımı



Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Şekil 11’de görüldüğü gibi ihlal kararına benzer şekilde ihlal olmadığı yönündeki kararlarda da %64,71’i mülkiyet hakkında, %35,29’u adil yargılanma hakkında verilmiştir.

3.2.2. Giderimler Yönünden Değerlendirme

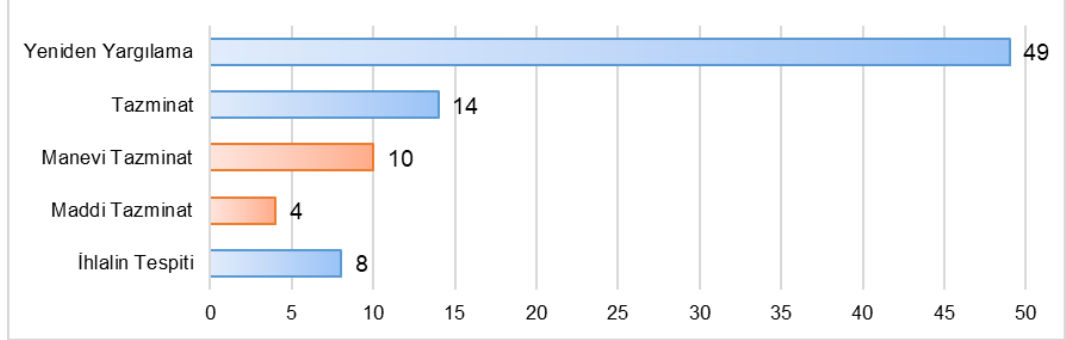
İhlal kararı verilmesi durumunda ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için gerekli giderimlere hükmedilmektedir. Giderim türleri olarak yeniden yargılama, maddi ve manevi tazminat müeyyidelerine hükmedilebilmektedir. Fakat giderime hükmedilebilmesi için başvurunun bunu istemesi gerekmektedir, aksi takdirde böyle bir isteğin bulunmaması durumunda ve ihlal kararına hükmedilmesi halinde yalnızca ihlalin tespiti kararı verilmektedir.

AYM’nce tespit edilen ihlal mahkeme kararından dolayı ortaya çıkmışsa ihlalin ve ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılabilmesi için yeniden yargılama yapılması için başvuru dosyası ilgili mahkemeye gönderilmektedir. Çünkü AYM’nin idari eylem ve işlem niteliğinde karar verebilmesi söz konusu değildir. Örneğin vergi borcunu ödememiş bir mükellefin taşınmazına vergi borcu nedeniyle haciz konulmasının mülkiyet hakkını ihlal ettiği sonucuna varılması durumunda haczin kaldırılmasına karar verebilir fakat idarenin yerine geçerek yeni bir işlem oluşturması mümkün olmamaktadır⁹⁷⁸.

⁹⁷⁸ Gümüşkaya, “Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvurunun Kabul Edilebilirlik Koşulları”, s. 35; Bu konuda AYM’nin 1/7/2020 tarihli B.No:2016/4293 numaralı Güven Bostan Başvurusu örnek olarak gösterilebilir. Ş. 53-57-66-67. Başvurucu ortağı olduğu şirketin vergi borcu nedeniyle taşınmazına haciz konulmasının kanuni dayanaktan yoksun olduğunu, AATUHK’nun m. 70’nin 11. fıkrası gereğince “*borçlunun haline münasip evi ancak evin değeri fazla ise bedelinden haline münasip bir yer alınabilecek miktarı borçluya bırakılmak üzere haczedilerek satılabilir*”, hükmünün derece mahkemelerince değerlendirilmemiş olmasından şikayet etmiştir. AYM yaptığı değerlendirmede yargılama sürecinin bütününde başvurunun “haline münasip ev” iddiasının derece mahkemelerince açıklığa kavuşturulmadığını, bu hususun tespitinin haciz işleminin gerçekleştirilmesi, kapsamı ve

İhlal kararı verilen 71 başvurunun giderim türleri yönünden dağılımı Şekil 12’de gösterilmektedir.

Şekil 12: İhlal Kararları Verilen Başvuruların Giderim Türleri Yönünden Dağılımı



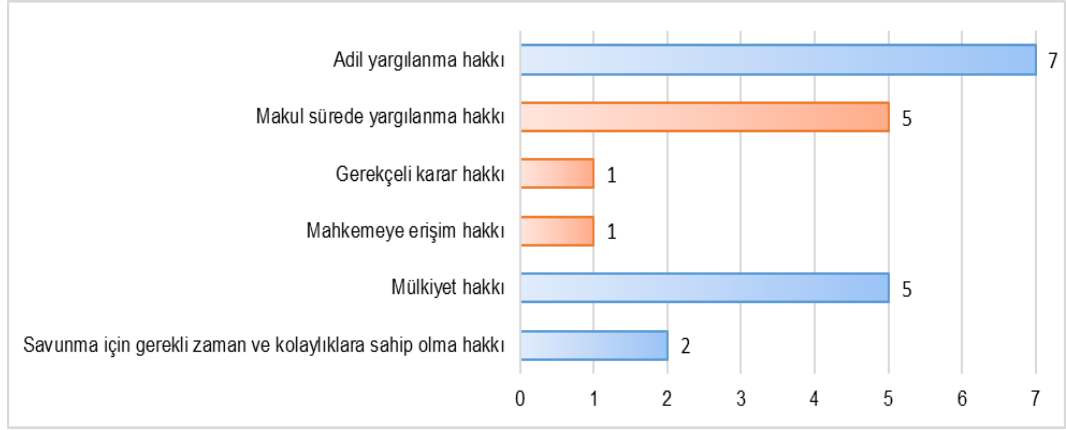
Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Şekil 12’de de görüldüğü gibi çoğunluğunda (% 69,01) yeniden yargılama kararı verilmiştir. 14’ü (%19,72) tazminatla sonuçlandırılmıştır. Tazminat kararlarının dörtte üçüne yakını (% 71,43) manevi, % 28,57’si maddi tazminatla sonuçlanmıştır. Sekiz (%11,27) ihlalde ise yalnızca ihlalin tespiti kararı verilmiştir. İhlalin tespiti kararı verilen bütün başvurular makul sürede yargılanma hakkının ihlali iddiasına ilişkindir. Örneğin 2013/2264 Başvuru Numaralı Cemal Bayseferoğulları Başvurusunda ve 2013/4324 Başvuru Numaralı Gür-Sel İnşaat Başvurusunda başvurusular tazminat talebinde bulunmadıkları için mahkeme yalnızca ihlalin tespiti kararına hükmetmiştir.

Verilen tazminat kararlarının hak ve özgürlükler yönünden dağılımı Şekil 13’de görüldüğü gibidir.

neticeleri itibarıyla belirleyici olacağını, bu sebeple başvurusunun iddia ettiği mülkiyet hakkına ilişkin yargılamanın neticesi bakımından esasa etkili olacağını belirtmiş ve derece mahkemelerinin kararlarının mülkiyet hakkına ilişkin davanın sonucuna etkili olabilecek mahiyetteki iddia ve itirazlara cevap verecek nitelikte yeterli bir gerekçe içermediğini tespit etmiştir. Bu sebeple mülkiyet hakkının korunmasında usule ilişkin güvencelerin somut olayda yerine getirilmediği sonucuna varılmıştır. Bu sebeple müdahalenin taşıdığı meşru amacın dayandığı kamu yararı ile başvurusunun mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil denge başvuru aleyhine bozulmuş olup müdahalenin ölçülü olmadığına hükmederek yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunduğu bu sebeple tazminat talebinin reddine karar vermiştir. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/haberler/bireysel-basvuru-basin-duyurulari/odenmeyen-vergi-borcu-icin-h%C3%A2line-munasip-tasinmaza-haciz-konulmasi-nedeniyle-mulkiyet-hakkinin-ihlal-edilmesi/> (06.08.2020).

Şekil 13: Tazminat Kararlarının Hak ve Özgürlükler Yönünden Dağılımı

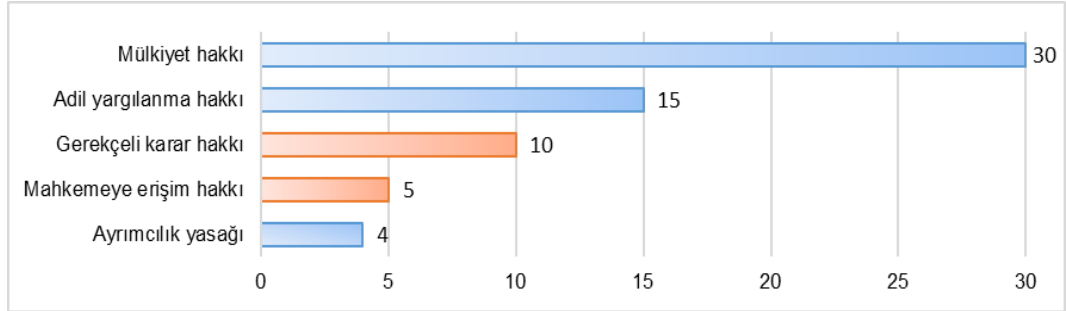


Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Haklar tazminatlar açısından incelendiğinde adil yargılanma hakkı, mülkiyet hakkının ihlali ve savunma için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olma hakkı gerekçesiyle tazminata hüküm verilmiştir. Maddi tazminat kararı verilen başvuruların tamamında mülkiyet hakkı ihlal edilmiştir.

Yeniden yargılama kararlarının hak ve özgürlükler yönünden değerlendirmesi Şekil 14'te sunulmaktadır.

Şekil 14: Yeniden Yargılama Kararının Hak ve Özgürlüklere Göre Dağılımı



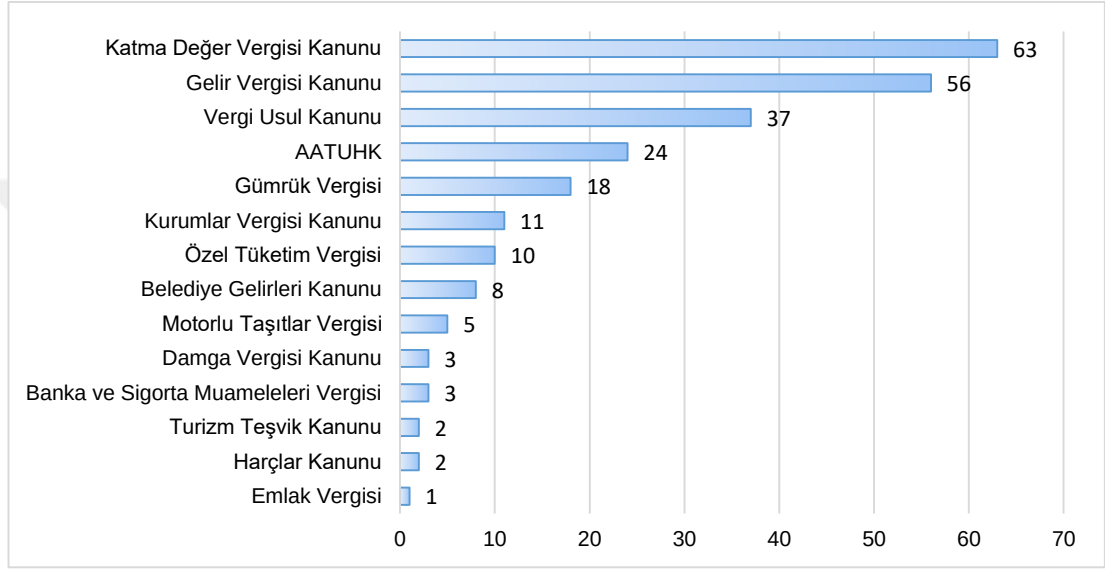
Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Yeniden yargılama kararının hak ve özgürlüklere göre dağılımı incelendiğinde üçte ikiye yakınının (%61,23) mülkiyet hakkının ihlali başvurularından oluştuğu görülmektedir. Mülkiyet ihlalinin %30,61 oranı ile adil yargılanma hakkının ihlali izlenmektedir ve adil yargılanma hakkının ihlalinin üçte ikisini ise gerekçeli karar hakkının ihlali oluşturmaktadır. Haklar ve özgürlükler açısından son sırada ise %8,16 oranı ile ayrımcılık yasağının ihlali gelmektedir.

3.3. BİREYSEL BAŞVURULARIN MEVZUAT YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ (KANUN)

Bireysel başvuruya konu olan 122 başvuruda hak ihlalinin varlığının iddia edildiği mevzuat türleri Şekil 15'te incelenmiştir.

Şekil 15: Bireysel Başvuruya Konu Olan Mevzuat Türleri (Kanun)



Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

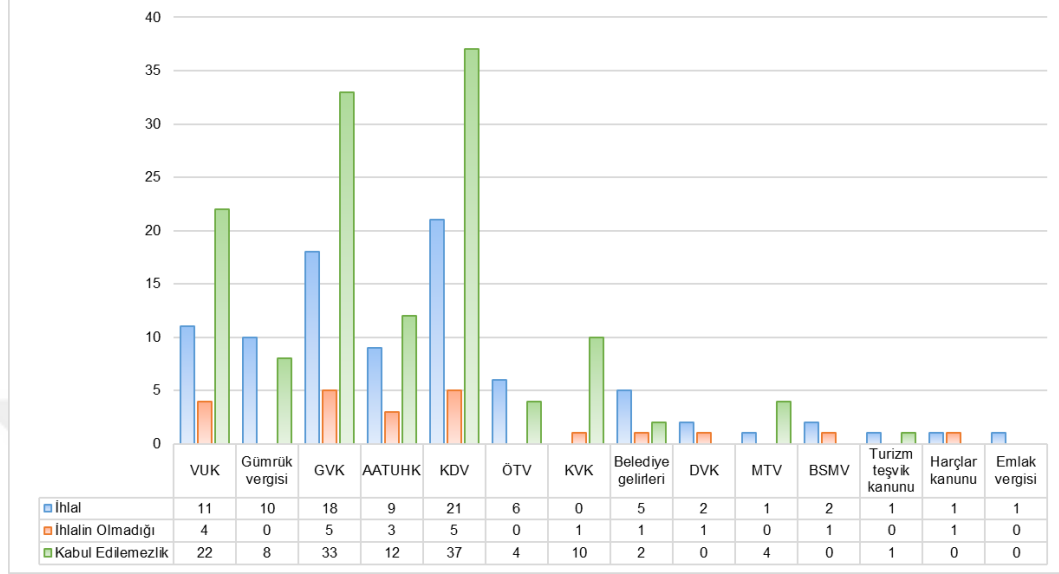
En yaygın olarak başvuruya konu olan vergi Katma Değer Vergisidir. Bunu sırasıyla Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar takip etmektedir.

Bireysel başvuruya konu olan başvurular değerlendirildiğinde başvuruya konu olan vergi türlerinin yarıya yakını (%48,97) KDV ve Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki vergilere yönelik yapılmış başvurulardır. Bunun en önemli gerekçesi ilgili kanunların karmaşıklığı, özellikle KDV'de kanuni düzenlemeden çok kanun altı düzenlemelerle sık sık uygulamada değişikliklere gidilmesi, kanun maddelerindeki muğlaklıklar ve tüm bunların karşısında mükelleflerin kanunları anlayamaması sebebi yatmaktadır.

Çalışmada ayrıca başvuruya konu olan vergi mevzuatı kapsamında başvuruların sonuçları ve giderim yolları açısından değerlendirilmesi yapılmıştır. Şekil

16'da başvuruların sonuçları itibariyle vergi mevzuatı açısından dağılımı gösterilmektedir.

Şekil 16: Sonuçlar Yönünden Vergi Mevzuatı İtibariyle Başvuruların Dağılımı

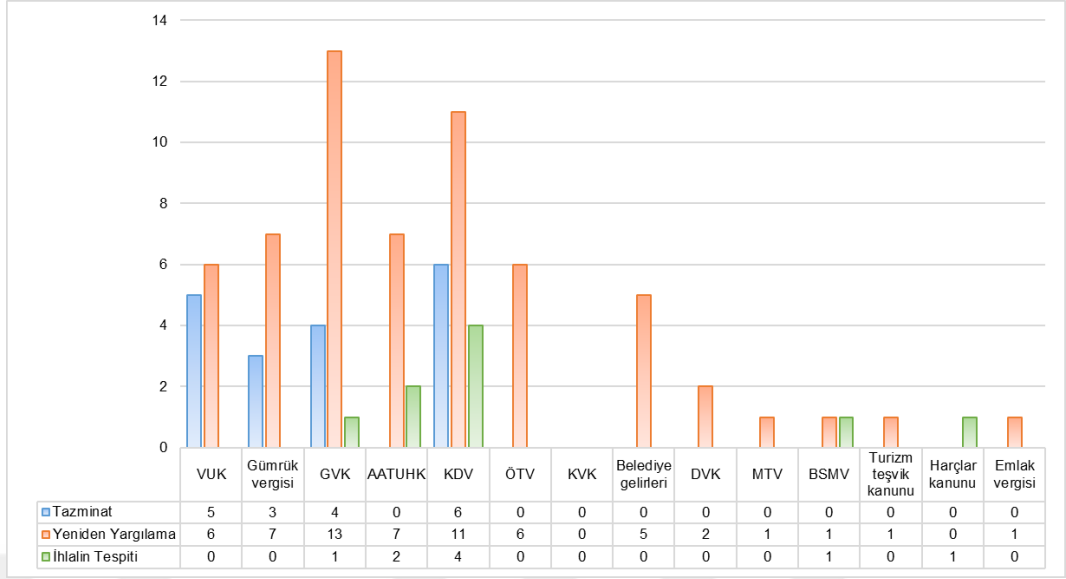


Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibariyle Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Şekilden de görüldüğü üzere vergi mevzuatı bakımından en çok kabul edilemezlik kararı verilmiştir. Buna karşın Gümrük Vergisi, ÖTV, Belediye Gelirleri Kanunu, BSMV ve Emlak Vergisi mevzuatı konulu başvurularda ihlal kararının diğer kararlara göre daha fazla verildiği görülmektedir.

Başvuruların giderim türleri itibariyle vergi mevzuatı açısından dağılımı Şekil 17'de gösterilmektedir.

Şekil 17: Giderim Türü Yönünden Vergi Türleri İtibariyle Başvuruların Dağılımı



Kaynak: 31.12.2019 tarihi itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarından elde edilen verilerden faydalanarak oluşturulmuştur.

Giderim türü açısından en yoğun verilen karar yeniden yargılamadır. Bunu tazminat kararı izlemektedir. Ancak bu durum vergi mevzuatı açısından farklılaşabilmektedir. ÖTV, Belediye Gelirleri Kanunu, DVK, MTV, Turizm Teşvik Kanunu ve Emlak Vergisi Kanunu konulu başvuruların tamamında yeniden yargılama kararı verilmiştir. GVK, AATUHK, KDV, BSMV ve Harçlar Kanunu konulu başvurularda çoğunlukla başvurucunun tazminat talebi olmamasından dolayı ihlali tespiti kararı verilmiştir. VUK, Gümrük Vergi Kanunu, GVK ve KDV konulu başvurularda tazminat kararının verildiği başvurular da bulunmaktadır. Bunlar içinde oransal olarak en yoğun olanı VUK'ta görülmektedir.

SONUÇ

Devletin elindeki en önemli güç olan egemenlik, ona devlet özelliği bahşeden ezici bir buyurma ve cebrilik unsuru yüklemektedir. Devlet sahip olduğu bu kudret sayesinde, ülkesi üzerinde yaşayan her kişiden vermiş olduğu emirleri yerine getirmesini bekleme gücüne sahip olmaktadır. Tarihsel açısından bakıldığında bu geleneksel egemenlik zihniyeti mutlak ve sınırsız bir güç olarak kabul edilmiştir. Bu açıdan egemenlik pozitif hukukun da üzerinde bir varlık taşımaktadır. Bu bakış açısına sahip Eski Yunanda devletin kökü dindir ve din politika gücünün temelini meydana getirir. Devletin, toplum hayatında karışmadığı, egemenliğini hissettirmedeği herhangi bir alan bulunmamaktadır. Vatandaşların devletin egemenlik gücü nedeniyle ortaya çıkan hak ihlallerine karşı ileri sürebilecekleri herhangi bir hakları bulunmamaktadır.

Ortaçağa gelindiğinde Hristiyanlığın yaygınlık kazanması ile birlikte siyasal erk ve dinsel erk birbirinden ayrılmış, bireyin yaratıcısının bir benzeri olarak, yaratani gibi bir takım haklara sahip olabileceği fikri doğmuştur. Bununla birlikte hukuki pozitivizm düşüncesi ile birlikte insan eliyle oluşturulan kuralların bütünü olarak ifade edilen “hukuk” fikri yerleşmeye başlamıştır. Ancak çağın ortalarında Fransa’da başlayan ve tüm Avrupa’ya yayılan feodalite ile birlikte Hristiyanlık da derebeyliğe karşı bireyi ya da bireyin haklarını ve özgürlüklerini savunmaktan vazgeçmiştir. Çağın devamında feodal soylular ve Krallar arasında ortaya çıkan mücadelede krallar kazanmış, ancak bu dönem de Kıta Avrupası’nda monarşilerin oluşmasına sebep olmuştur. Bu bakımdan monarşilerin hükümranlığındaki bu dönem bir anlamıyla feodalizm tek elde toplanmasına ve üniter erkin tekrar vücut bulmasına sebep olmuştur. Kralların egemenlik kazandığı on beşinci ve on altıncı yüzyıllarda devam eden savaşlar ordunun devamlı olarak finanse edilmesini zorunlu kılmıştır. Bu finansman ihtiyacının karşılanmasında sürekli ve zorunlu olarak toplanan gelir kaynağı ise vergi olmuştur. Krallar vergi toplarken başlangıçta halk temsilcilerinin onayını almışlar, ancak güç kazandıkları dönemde bu onaya ihtiyaç duymamışlardır. On yedinci asıra kadar siyasal gücü sınırlamak için tabîi hukuka başvurulmamışsa da vatandaşlar üzerindeki vergi yükünün ağırlığı, halk temsilcilerinin keyfi davranışları ve sınıf ayrımının gözetilmesi pek çok Avrupa ülkesinde ayaklanmaların gün yüzüne çıkmasına sebep olmuştur. Bu asırda ortaya çıkan tabîi hukuk ortaçağın başlangıcında kabul edilen dine dayanan tabîi hukuk değil, dinden bağımsız olan ve gökyüzünden yeryüzüne indirilmiş tabîi hukuktur.

Bu hukuk sosyal sözleşmeye dayanan ve bu uzlaşma yolu ile bireyin bir devlete ya da bir otoriteye karşı bağımsızlıklarının bir kısmından ancak hukukun üstünlüğü varsayımı ile vazgeçtiği düzen olarak ele alınmıştır.

Ancak tabii hukukun rasyonel düşünürlerce kabul edilmediği Fransız ve Amerikan özgürlük bildirgelerini takiben ferdiyetçi doktrin ortaya çıkmıştır ve ferdiyetçi doktrin, toplum sözleşmesi gibi yapay doktrinlere başvurulmaksızın direkt bireyi ele almış ve bireyin varlığını devletin en önemli unsuru olarak kabul etmiş ve hakları oluşturmuştur.

On dokuzuncu yüzyıla gelindiğinde ferdiyetçi anlayış birey merkezli olmasından dolayı eleştirilmiş ve birey “soyut bir varlık” olarak değil, yaşamını sürdürdüğü devletin bir parçası olarak görülerek “somut bir varlık” olarak gereksinimleri olan birey olarak ele alınmaya başlanmıştır. Bu nedenle birey bu düşünce tarzında yalnızca devletin şahsına karşılık yapmış olduğu hak ihlallerine karşı değil, devletten beklediği bir davranış ya da katkı imkanı veren “pozitif hak”ların da tanınmasını bekler hale gelmiştir. Bu düşünce tarzının gereği olarak “sosyal ve iktisadi haklar” da varlık kazanarak bireylerin hakları arasında sayılmaya başlanmıştır. Bu haklardan ilk defa 1793 tarihli Fransız Anayasa’sında bahsedilmiş ve Birinci Dünya Savaşını takiben dünya örnekleri ile yaygınlık kazanmıştır.

Hukuken bireye bir şeyi talep etme yetkisi veren hak ile hukuk kurallarınca yasaklanmayan alanda, hiçbir baskı altında kalmadan kendi verdiği kararlar ekseninde hareket edebilmesi anlamına gelen özgürlüklerin gelişiminde vergi, 1215 Magna Carta Özgürlük Fermanında kralın sonsuz ve keyfi yetkisini sınırlamak için “temsilsiz vergileme olmaz” hükmüyle günümüz anayasal düzenine kavuşmada yaşanan tarihi sürecin önemli bir basamağını oluşturmuştur. Bu anlamda hak ve özgürlüklerin kısıtlanması, yalnızca hak ve özgürlüklerin kötü gayelerle kullanılmasını engellemek için değil, aynı zamanda özgürlüklerin belli bir düzende gerçekleştirilebilmesini sağlamak için de önem arz etmektedir.

Birlikte yaşamın en zorunlu tamamlayıcısı ekonomik hayattır. Bunun en önemli sebebi ekonomik hayatın şekillendirdiği çerçeveye göre toplumsal ve hukuki yaşamın şekillenmesidir. Bu nedenle bireylerin ekonomik hayatlarında sahip oldukları mutlak özgürlük, yalnızca ferdin refahını en yüksek seviyelere çıkartmakla kalmaz, aynı zamanda toplumsal ve hukuki yaşamın da bireyin özgürlüğünü koruyacak şekilde düzenlenmesini sağlar.

Bu sebeple temel hak ve özgürlüklerin gelişim sürecinde de belirtildiği gibi, iktidara yönelik temennilerden birisi isteğe bağlı olarak vergi koyabilme yetkilerinin

temel hak ve özgürlükler çerçevesinde sınırlandırılabilmesinin sağlanmasıdır. Ekonomik yaşamın devinimi içerisinde temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahaleler yalnızca siyasi gücün koymuş olduğu vergilerle de kısıtlanmamaktadır. Aynı zamanda devlet kamu yararı amacını gerçekleştirmek üzere vergi toplarken yerine getirdiği işlem, eylem veya ihmal sebebiyle de hak ihlaline sebep olabilmektedir.

Vergilemenin tarafları olan birey ile devlet arasındaki irade dengesizliğinin fazlaca olduğu ve fark edildiği vergi hukukunda devletin kullandığı kamu gücüne karşı şahısların temel hak ve özgürlüklerinin hukuki bakımdan korunması büyük önem taşır. Vergi ödevlilerinin haklarının etkin bir şekilde muhafaza edilmesi onların temel hak ve özgürlüklerine yapılan vergisel müdahalelerle zedelenmemesini gerektirir. Vergi münasebeti, bireyin yerine getirmesi gereken hem maddi hem de şekli ödevleri emretmekle birlikte aynı zamanda temel hak ve özgürlüklerin korunması noktasında da bir sınırlama yapmakta ve gerekli müdahaleleri de yerine getirmektedir. Bu anlamdaki koruma hem Anayasada hem de AİHS’de yer alan ve korunan hakları ve özgürlükleri teminat altına almaktadır.

Devletin sahip olduğu vergilendirme kudreti ile yapmış olduğu vergisel müdahaleler sonucu ortaya çıkan hukuka aykırılık iddialarının giderilebileceği, bireylerin seçimlik olarak kullanabilecekleri idari ve yargısal yollar bulunmaktadır. Bununla birlikte, uygulamasına 23/09/2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlara karşı 30/03/2011 tarihinde kabul edilen ve 03/04/2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun çerçevesinde bireylerin başvurabilecekleri bir diğer yargı yolu Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru olarak kabul edilmiştir. Prensip olarak bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin muhafaza altına alınmasında temel görev olağan yargı kuruluşlarına düşmekteyken, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru diğer yolların tüketilmesinden sonra başvurulacak istisnai ve tali bir yoldur.

Çalışmada vergi yönetimince kamunun sahip olduğu güçle, kamu yararı amacını sağlayabilmek için yerine getirdiği işlem, eylem ve ihmaller nedeniyle 2012-2019 yılları arasında oluşan vergi uyuşmazlıklarının nedenleri ve giderim yolları ele alınmış ve Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu ile yapılan başvurular AİHS’de sayılan ve Anayasada da güvence altına alınan hak ve özgürlükler açısından tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmada, hukuk düzenimizce oldukça yeni ve güncel bir yargı yolu olan bireysel başvurunun ne olduğuna, muhtevasına ve vergi ödevlilerince hangi

durumlarda başvurulabileceğine değinilmiştir. Bu kapsamda AYM'ne vergi konulu yapılan başvurular durum çalışması yöntemi ile ele alınarak incelenmiştir.

Yapılan değerlendirmelere göre AYM'ne konu olan vergi konulu uyuşmazlıklar vergi yoluyla müdahalenin mükellef haklarını zedelediği dönemler itibariyle uyuşmazlıklar kapsamında ele alınmıştır. Burada içtihat oluşturan/oluşturabilecek önemli kararlar nitel araştırma yöntemi ile irdelenmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının dönemler itibariyle sınıflandırılmasında; vergilendirme dönemi itibariyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar, inceleme dönemi itibariyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve cebren tahsil döneminde ortaya çıkan uyuşmazlıklar olarak sınıflandırılmıştır.

Bu sınıflandırma ile ele alınan uyuşmazlıklar sonucunda hak ihlali kararı verilen başvurular; temel hak ve özgürlükler, başvuruların sonuçları ve giderimleri ve başvuruların ilgili olduğu mevzuat (kanun) bakımından değerlendirilmiştir. Analiz sonuçlarına göre yapılan 122 başvuruda toplam 201 şikayet hakkında karar verildiği tespit edilmiştir. Bu kararların çoğunluğu kabul edilemezlik ile sonuçlanmış, üçte bire yakını hakkında ise ihlal sonucuna varılmıştır. Kabul edilemezlik kararı verilen başvuruların en önemli dayanağı açıkça dayanaktan yoksun olmalarıdır. Bunun ardından mükellef tarafından başvuru yollarının tüketilmemesi gelmektedir. Bu durum vergi mükelleflerinin ve temsilcilerinin AYM'ne bireysel başvuru prosedürüne hakim olmadığını göstermektedir.

Gerek ihlal gerekse ihlal olmadığı yönündeki kararların çoğunlukla mülkiyet ve adil yargılanma hakkı konusunda verildiği görülmektedir. Temel hak ve özgürlükler içerisinde Anayasada teminat altına alınmış ve AİHS ile ortak koruma alanı altında olan etkili başvuru hakkı yönünden bir başvuru olmuş, ancak konu bakımından yetkisizlikten dolayı kabul edilemez bulunmuştur. Özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı hakkında ise henüz bir başvuru yapılmamıştır. Bu konu hakkında AİHM'de görülmüş olan vergi konulu ihlal kararları örnek olarak gösterilmiştir.

Giderimler açısından değerlendirme yapıldığında yeniden yargılamanın en yaygın giderim türü olduğu görülmektedir. Çünkü AYM'nin idari işlem ve eylem niteliğinde karar verebilmesi mümkün değildir. Yaklaşık beş karardan birinde tazminata hükmedilmiş ve yine yaklaşık dokuz karardan biri de ihlalin tespiti ile sonuçlanmıştır. İhlalin tespiti kararlarının büyük çoğunluğu başvuru sahiplerinin tazminat talebinde bulunmamasından kaynaklanmaktadır.

Bireysel başvuruya konu olmuş hak ihlali şikayetlerinin yarıya yakını KDV ve Gelir Vergisine yöneliktir. Bu vergilerin toplam vergi gelirlerinin %58,2'sini oluşturduğu

dikkate alındığında burada üzerinde durulması gereken esas konu vergi mevzuatlarındaki sıkıntılardır.

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolunun getirilmesinin en önemli amacı AİHM'ne giden dosya sayısını azaltabilmektir. Temel hak ve özgürlüklere yönelik ihlallere bağlı olarak AİHM'ne son elli yıllık süreçte yapılan başvurulardan ihlal kararı verilen toplam dosya sayısı 14.870'ken, bu dosyalardan 3.225 tanesi (%21,7) Türkiye'ye ait olup, Türkiye 47 ülke içerisinde birinci sırada yer almaktadır.

Bu sebeple Anayasa Mahkemesine bireysel başvurunun amacına uygun işletilebilmesi, devletin sahip olduğu kamu gücü ile yerine getirdiği kamu yararı yaklaşımı yerine, kamu yararının aynı zamanda mükellef hak ve özgürlüklerini teminat altına alabilecek adil denge platformunda gerçekleştirilmesine bağlıdır.

Bu amacın gerçekleştirilebilmesi ise vergi uyumsuzluklarının en az seviyeye indirilmesi ile mümkündür. Tarihsel süreçte devletin artan faaliyetlerini yerine getirebilmesi için gereksinim duyduğu kamu gelirini arttırabilmesi gerekliliği vergi mevzuatlarının sayıca çoğalmasına ve karmaşıklaşmasına, yeni gelir türlerinin ortaya çıkmasına ve vergi kanunlarının artmasına sebep olmuştur. Vergilerin kaynağında meydana gelen genişleme, devletin daha fazla gelir kalemine ihtiyaç duyması, bu gelir kalemlerinin özellikle gelişmekte olan ülkelerde harcamalar üzerinden temin edilen vergilerle finanse edilmeye çalışılması gibi sebepler vergi sisteminin hantallaşmasını beraberinde getirmiştir. Bu nedenle öncelikle mükelleflerin vergi ile daha uyumlu olabilmesinin sağlanabilmesi için vergi sisteminin en önemli ayağı olan mevzuatın karmaşıklığının giderilmesi, açık, öngörülebilir, ulaşılabilir, kanuni dayanağı sağlam ve basit bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

Kamu hukukunun alt dalı olan vergi hukuku, idare hukukuna göre usule ilişkin Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un varlığı sebebiyle daha üstün konumdadır. Ancak kimin, ne üzerinden, hangi oranda, hangi miktarda ve ne zaman vergi ödeyeceğini düzenleyen maddi vergi kanunlarının karmaşık yapısı, anlaşılabilirliği, kanun maddelerindeki eksikliklerin ilgili maddenin sonunda yer alan "... Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." ibaresi sonucunda çıkarılan kaynaklara ağırlık verilmesi, zaten anlaşılması güç olan vergi mevzuatının vergi ödevlilerince kavranmasını daha da güç hale getirmektedir. Tüm bu sebeplerden dolayı mükellefin vergiye gönüllü uyumunun arttırılabilmesi için vergi kanunlarının sadeleşmesi, kanunların daha açık ve anlaşılır şekilde düzenlenmesi, kanunlardaki esaslı boşlukların kanun altı düzenlemelerle giderilmemesi gerekmektedir. Bu sayede

vergi sisteminin karmaşık yapıdan kurtarılması aynı zamanda mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerinin de azalmasını sağlayacak, vergi bilincinin yükselmesine katkı sağlamış olacaktır.

Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana ortalama her üç yılda bir çıkartılan vergi afları, vergi adaletini kökten zedeleyen ve vergi algısı yüksek olan vergi ödevlisinin dahi sisteme olan inancını sarsan en temel unsurdur. Çok sık aralıklarla çıkarılan vergi afları sanılanın aksine vergi yargısının iş yükünü hafifletmemekte aksine, vergi ödevlilerinin idare ile yaşadıkları husumetleri daha çok yargıya intikal ettirmesine bu sayede yargılama sürecinde çıkabilme ihtimali yüksek olan yeni bir aften/yapılandırmadan yararlanma ihtimallerini arttırmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının azaltılmasını sağlayacak sistemin bir diğer önemli unsuru yasama organı tarafından çıkarılan kanunların uygulanmasını sağlayan yürütme organı olan vergi idaresindeki aksaklıkların giderilmesidir.

Aslında mükellef haklarının temelini, vergi idaresinin vergilendirme aşamasındaki tüm eylem ve işlemlerine vergi ödevlisinin perspektifinden bakabilmesi anlayışı oluşturmaktadır. Çünkü vergi bilinci yüksek olan vergi ödevlileri adil, etkin ve nitelikli hareketleri ile özünde vergi idaresinden hizmet beklemekte ve bunun yerine getirildiğini gördüklerinde de vergiye karşı daha uyumlu olmaktadırlar. Vergi idaresi sahip olduğu yetkiyi adaletli ve taraf gözetmeksizin yerine getirmelidir. Ancak tabi ki hayatın olağan akışı içinde vergi ödevlilerinin bilerek veya farkında olmadan vergi kanunlarına aykırı davranışları nedeniyle veya idarenin hazineci bakış açısından dolayı daha fazla gelir toplama gayesiyle vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir.

Bu anlamda yapılması gereken yalnızca idarenin hazineci bakış açısını kırmak değil aynı zamanda mükellefin de vergi ödemesini daha istekli hale getirecek vergi idaresi ile mükellef arasındaki ahengi sağlanabilmesi için yapıcı uygulamaların hayata geçirilmesidir.

Vergi kanunlarının sayıca çok fazla olması ve ekonomik yaşamın devamlı değişim içerisinde olması kanunların sık sık değiştirilmesi gerek vergi ödevlileri gerekse de vergi idaresi tarafından önemli hataların yapılmasına sebep olmaktadır. Bu aşamada vergi ödevlileri kanunların karmaşıklığından dolayı tam manası ile anlamadıklarından yakınırken, vergi memurlarının vergi kanunlarını dar anlamda yorumlamaları hem mesuliyetten kaçmak hem de devlete daha fazla gelir getirme amaçları gün yüzüne çıkmakta ve yasama organının amaçladığı vergi adaletinden uzaklaşmaktadır.

Bununla birlikte dijitalleşen dünyada vergi idaresinin de bu dünyaya uyumu artırılmalıdır. Yapılan başvurularda da görüldüğü gibi hakkının kamu gücü dolayısıyla ihlal edildiğini iddia eden mükellefin birden fazla hak ihlali sebebiyle başvurabilmesi olanağı vardır. Vergi esas itibarıyla mülkiyet hakkını zedeleyen bir unsur olmakla birlikte, vergi idaresinin dijitalleşmeyi çok etkin kullanmamasından dolayı yanlış adrese tebliğ yapması sebebiyle, özünde mülkiyet hakkı ihlali oluşmamış bir başvuruda mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği kararı verilebilmektedir.

Vergi idaresinin yerine getirdiği eylem ve işlemlerde aynı durumda olan kişilere içtihat farklılığı meydana getirmeyecek şekilde hizmet vermesi gerekmektedir. Anayasa Mahkemesine yapılan başvurulardan Reis Otomotiv Başvurusunda da görüldüğü üzere başvurucunun iddiası sektör esaslı gerçekleştirilmiş vergi incelemelerinde, mükelleflerin sermaye yapıları, işlem tür ve kapasitelerine kadar benzerlikler bulunduğu yöneltir. Pek tabi ki birkaç benzer mükellefin denetlendiği maddi olay ve olguların aynı olmasına rağmen inceleme sonunda kesilen vergi ziya cezaları benzer olmayabilir ki bu durum bile adalet anlayışı içerisinde sorgulanabilir. Ancak sektör esaslı incelemede 280 şirket adına bir kat, 12 şirket adına ise üç kat vergi ziya cezası kesilmesi ayrımcılık yasağı kapsamında ele alınmıştır. Bu nedenle kısa süreli bir dönemi kapsayan, belirli bir vergi türüne yönelik ve belirli bir sektör esas alınarak yapılan incelemeler ülke genelinde yapılacağı için vergi idaresinden uygulama alanı bu kadar dar bir çerçevede sınırlandırılmış sektör esaslı vergi incelemesine girilmeden önce farklı incelemelerde farklı vergisel sonuçları engelleyebilecek vergiyi doğuran olay, tarh ve tahakkuk açısından bir eylem planı hazırlanması beklenilmektedir. Uygulamaya kısa süre içerisinde girmesi beklenen 18/04/2020 tarih ve 31103 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin m. 6'nın 2. fıkrasına göre Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, grup başkanlığı yerine daire başkanlıklarından oluşacak, daire başkanlıklarının daha etkin çalışabilmesi için "Denetim Daire Başkanlığı", "Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı", "Vergi İadeleri Daire Başkanlığı" ve "Sektörel Denetim Daire Başkanlıkları" şeklinde dörtlü bir yapılanmadan oluşacaktır. Bu yeni yapılanmanın vergi inceleme elemanlarının inceleme görevlerinin yürütülmesinde etkinliklerini artırması beklenmektedir.

Hukuk devletinin bir gereği olarak, idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi sonucunda verilen kararlar, yasama organının koydukları ilkelerin veya yargı organlarının verdikleri hükümlerin de hukuka uygun olması gerekmektedir. Dolayısıyla hukuk devleti ilkesi üzerinde hukuki güvenlik, "vergilerin kanuniliği" ve "kanuni idare" ilkesinin de özünü oluşturmaktadır.

Bu anlamıyla vergi yönetiminin bir diğer sacayağını oluşturan vergi yargısına baktığımızda yapılan bireysel başvurular kapsamında verilen ihlal kararlarının %45,07'sinin adil yargılanma hakkı yönünden verildiği görülmektedir. Yapılan başvurularda ihlal kararı en çok verilen hak makul sürede yargılanma hakkıdır. Bu hak ihlali iddiası ile yapılmış başvuruların %65'ine ihlal kararı verilmiştir.

Makul sürede yargılanma hakkının ihlalinin en önemli sebebi vergi yargısının iş yüküdür. 20 Temmuz 2016 tarihinden itibaren uygulamaya giren istinaf, vergi yargılamasının iki dereceli yapıdan üç dereceli yapıya geçmesini sağlamıştır. İstinaf uygulamasından önce yargılamaların çok uzun sürmesinin önündeki en önemli engel olarak sunulan belli bir meblağın üzerindeki uyuşmazlıkların doğrudan doğruya temyiz konusu yapılabilmesi ve bu durumun Danıştay'ın mevcutta olan iş yükünü arttırdığıydı. Fakat istinafın getirilmesinden sonraki sürece bakıldığında ise üç yıllık süreçte Danıştay'da görülen dava dosyalarının ortalama gün sayısının uygulamayı takip eden ilk yılda iki katına çıktığı görülmektedir. Dolayısıyla getirilen istinaf uygulamasının henüz dava sürelerinin azalmasında yararı gözlenememiştir.

Vergi yargısındaki dava dosyalarının bu denli yoğun olmasının bir diğer sebebi özellikle 2013 yılı sonrasında vergi denetim oranını arttırabilmek için yoğun alımların yapıldığı vergi müfettişlerinin, alması gereken eğitimlerde sürecin uzaması, usta çırak ilişkisinin zayıflaması sebebiyle vergi incelemelerindeki etkinliğin azalması hususu da yargı organlarının işini arttırmaktadır. Bu yüzden kurum içi eğitimlere ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına intikal etmeden idari aşamada sonuçlanmasında önemli çözüm araçlarından biri de uzlaşma müessesesidir. 2017 yılına kadar uzlaşmaya konu olan vergi asıllarının %40-50'si için uzlaşmaya varılmaktayken, vergi cezalarının yaklaşık %1-2'si tahsil edilip geri kalanı silinmekteydi. 2017 yılından sonra uzlaşmada Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Merkezi uzlaşma komisyonlarının ve Vergi Daireleri Koordinasyon uzlaşma komisyonlarında uzlaşma komisyonları ile vergi mükellefleri arasındaki pazarlığın sübjektifliğini ortadan kaldırabilmek için uygulama vergi aslında %80, vergi cezasında ise %20 civarında bir orana sabitlenmiştir. Yani vergi uzlaşma komisyonları vergi aslında yaklaşık %20 oranında, vergi cezasında da %80 oranında mükellefle pazarlık yapabilmektedir. 2017 öncesi mükellefle ilgili özel hususlar dikkate alınmaktayken, 2017'den sonra mükellefle ilgili herhangi bir durum dikkate alınmadan uzlaşma yapılmaktadır. Dolayısıyla kanunda yer alan düzenlemeler ile uygulamadaki mevcut durum arasındaki farklılık uzlaşmanın daha da fazla tartışılmasına sebep olmaktadır. Yeni

uygulamaya göre vergi aslı bakımında uzlaşmanın neredeyse imkansızlaşması karşısında yargıya intikal ettirildiğinde vergi aslı bakımından kazanılma ihtimali yüksek olan uyuşmazlıklar da vergi yargısı organlarının iş yükünü ağırlaştırmaktadır.

Vergi yargısındaki bir diğer önemli problem yargı organlarının aynı konuda farklı kararlar vermesi ve bir içtihat birliğinin oluşturulamamasıdır. Uyuşmazlıklar davaya bakan hakimin yorumuna göre neticelenmektedir. Ancak Danıştay'da aynı dava dairelerinin aynı konu hakkında farklı kararlar vermesi hukuki güvenlik ilkesini sarsıcı bir etki yaratmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin özellikle mülkiyet hakkının ihlaline yönelik vermiş olduğu kararlarda kullanılan norm ve ilkelere göre belirlilik/öngörülebilirliğin sağlanmasında Danıştay Dairelerinin yerleşmiş içtihatlarına yapılan atıflar, kanunilik ilkesi açısından değerlendirildiğinde kararların esnek bir zemine oturtulduğu göstermektedir.

Her ne kadar çalışmada 2019 yılı sonuna kadarki vergi konulu tüm başvurular derinlemesine bir şekilde incelenmiş olsa da bu yıllar içerisinde başvurusu yapılmış ancak henüz sonuçlanmamış başvuruların incelenmesi mümkün olmamıştır. Bu kısıtın yanı sıra 2020 yılı tamamlanmadığı için 2020 yılında alınan kararlar da değerlendirme dışı tutulmuştur. Kuşkusuz bundan sonra yapılacak çalışmalarda bu kararlar da değerlendirilmelidir. Ayrıca gelecekteki çalışmalarda AYM'ne bireysel başvuru sonrasında AİHM'ne yapılacak başvurular da incelenebilir.

Sonuç olarak kurulduğu yıldan 2019 yılına kadar 211.801 başvuruyu sonuçlandıran AYM, AİHM'ne giden ve ihlal kararı verilen başvuru sayısını önemli oranda azaltmıştır. Vergi konulu yapılan başvurularınsa bireysel başvuru içindeki payı oldukça düşüktür. AYM vergi konulu bireysel başvuru değerlendirmelerinde başlangıçta AİHM'nin oluşturduğu içtihatlara atıf yaparken gerek mülkiyet hakkında gerekse de adil yargılanma hakkında son iki yıldır sağlam içtihatlar oluşturmuş ve kendi kararlarına atıf yapar hale gelmiştir. Dolayısıyla her karar özünde bir tutum almaktadır, Kant'ın da belirttiği gibi hakim kararını alırken yapmış olduğu mevzuat incelemesi, olayın örgüsü ve kendi iç muhasebesine göre karar vermektedir. Ancak bu karar öyle verilmelidir ki "evrensel bir davranış modeli" olarak ortaya çıkmalıdır. Bu anlamıyla AYM'nin vergi konulu vermiş olduğu kararlardan özellikle adil yargılanma hakkının ihlali konulu başvurularda içtihat oluşturduğu görülmektedir. Esas itibarıyla ikincil bir başvuru yolu olan AYM'ne bireysel başvuru yolu henüz çok yeni ve güncel olması nedeniyle gündemde olan bir hak arama yoludur. Vergi konulu başvurularda dikkati çeker şekilde azdır. Bu konuda aslında AYM etkin bir şekilde bilgilendirme yapmaktadır. Fakat mükellef boyutundan bakıldığında çok fazla bilinmediği yapılan

başvuruların azlığından da görülmektedir. Fakat AYM'ne getirilen bireysel başvuru yolu Türk Vergi Sisteminin özündeki problemleri çözmek için de çare değildir.

Bu sebeple vergi konulu uyuşmazlıkların çözümünde her ne kadar AYM'ne bireysel başvuru yeni bir çözüm yolu olarak görülse de sistemsiz sıkıntılar kökten çözülmediği müddetçe zaten uzun olan yargılama sürecinin daha da uzamasına ve mahkemenin iş yükünün artmasına sebep olabilecektir.



KAYNAKÇA

Acu, Melek. “Bireysel Başvuruya Konu Edilebilecek Haklar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2014, (110), ss.403-434.

Ağar, Serkan. **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Akdemir, Tuğçe. “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2014, Sayı: 111, ss.255-276.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, 2009.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

Akel, Yeliz Neslihan. “Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:337, Ekim 2016, ss.91-109.

Akıllıoğlu, Tekin. “Yönetmelik Yargı ve Denetiminin Etkinliği”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:23, Sayı, 1, Mart 1990, ss.3-11.

Akıllıoğlu, Tekin. **İnsan Hakları**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İnsan Hakları Merkezi Yayınları, No: 17, Ankara, 1995.

Akın, Emre. “Vergi Yargısında Yeni Bir Kanun Yolu Olan İstinaf Müessesesinin Gecikme Faizine Etkisinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 408, Ağustos 2015, ss.140-144.

Akın, İlhan. **Kamu Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1987.

Akın, Yeliz Neslihan. “6545 Sayılı Kanun Değişiklikleri Sonrasında Vergi Yargısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:329, Şubat 2016, ss.180-196.

Akıncı, Müslüm. “İdari Yargılama Hukukunda Savunmada Fırsat eşitliği”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Temmuz 2010, Yıl: 1, Sayı: 2, ss.33-51.

Akıntürk Turgut ve Ateş Karaman, Derya. **Medeni Hukuk**, 21. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2015.

Akıntürk, Turgut. **Medeni Hukuk**, 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2005.

Akipek, Jale ve Akıntürk, Turgut. **Türk Medeni Hukuku Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, 4. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002.

Akkaya, Mustafa. “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergileme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, (Ed. Billur Yaltı), **Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi – 2 Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Beta Basım, İstanbul, 2014.

Akkaya, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

Akmaz, Kemal ve Akyol, Öznur. “Türkiye’de Vergiye Karşı Gösterilen Reaksiyonların Sebepleri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:94, Temmuz, 2007, ss.30-42.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1980.

Aktan, Coşkun Can. **Anayasal Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Aktaş, Deniz .“Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararlarında Vergi Uyuşmazlıklarında Adil Yargılanma Hakkı (2013-2016 Yılları Arası)”, **Sekizinci**

Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu (Bildiri Kitabı), (Ed. Nuray Aşçı, Selin Ovalıoğlu), On İki Levha Yayıncılık A.Ş., 1. Baskı, İstanbul, 2018.

Akyılmaz, Bahtiyar, Sezginer, Murat ve Kaya, Cemil. **Türk İdari Yargılama Hukuku**, 2. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2019.

Akyol, Şener. **Medeni Hukuka Giriş**, 2. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006.

Algan, Bülent. **Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Hakların Korunması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “2001 Yılı Anayasa Değişikliklerinin Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Getirdiği Yeni Boyut”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 19, 2002, ss.178-214.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, **Danıştay Dergisi**, Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 1981, s.67-87.

Alpaslan, Mustafa ve Kaya, Eda. “Vergi İncelemesi Nedir? İncelemenin Gerçekleştirilmesi Sonrasında İzlenecek Yöntemler Nelerdir?”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:72, Aralık 2010, ss.2695-2710.

Altıparmak, Cüneyd. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Altıncı Maddesi Kapsamında Adil Yargılanma Hakkının Esasları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 63, 2006, ss.244-270.

Altundiş, Mehmet. “Hukuki Güvenlik İlkesi, **Yasama Dergisi**, Sayı:10, Eylül-Aralık 2008, ss.60-94.

Anayasa Mahkemesi 07.06.1999 tarihli ve E: 1999/10, K: 1999/22 Sayılı Kararı (12.10.2000 t. ve 24198 s. R.G.).

Artuk Ardıçoğlu, “İdari Yargıda Tanık, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:215, Kasım, 2010, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11893&arananKey=idari%20yarg%C4%B1da%20tan%C4%B1k> (06.09.2019).

Arıkan, Zeynep ve Öz, Ersan. “Re’sen Tarhiyat Şekilleri ve Hukuksal Boyutu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 128, Ağustos 2003, ss.181-191.

Arıkan, Zeynep. “Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları”, (Basılmamış Doktora Tezi), **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir, 1994.

Arıkan, Zeynep. “Vergilendirmede Demokrasi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 115, Nisan, 1998, ss.92-103.

Armağan, Tuncay. **İdarenin Sorumluluğu ve Tam Yargı Davaları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997.

Arslan Öncü, Gülay. “Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Ocak 2015, Sayı:20, ss.139-190.

Arslan, Murat. “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 53, Nisan-Haziran 2004, ss.99-114.

Arslan, Ramazan ve Tanrıver, Süha. **Yargı Örgütü Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001.

Arslaner, Hakan. **6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili**, Yetkin Basımevi, Ankara, 2010.

Ataay, Aytekin. **Medeni Hukukun Genel Teorisi, Temel Bilgiler – Genel Kavramlar**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1980.

Atalay, Özge. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin “Serkov/Ukrayna” Kararının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:318, Mart 2015, ss.153-160.

Atasayan, Gözde, İtişgen Dülger, Rezzan ve Işık, Cennet. “Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru Karar Özetleri (Nisan-Eylül 2016)”, **Anayasa Hukuku Dergisi**, Cilt:5, Sayı: 10, 2016, s.683-804.

Aybay, Aydın ve Aybay, Rona. **Hukuka Giriş, 6. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları**, İstanbul, 2009.

Aydın, Erkan ve Ayyıldırım, Kadir. “ Vergiye İlişkin Tebligat İşleminin Adil Yargılanma İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 165, 2018, ss.2605-2636.

Aydın, Öykü Didem. “Türk Anayasa Yargısında Yeni Bir Mekanizma: Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 4, 2011, ss.121-170.

Ayyıldırım, Kadir, Demirli, Yunus ve Ayyıldız, Yaşar. “Tüzel Kişilerde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu ve Anayasa Mahkemesi İptal Kararının Değerlendirmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 408, Ağustos 2015, ss.76-89.

Bal, Ali ve Başar, Cemal. “Vergilerin Kanuniliği İlkesi”, (Ed. Yusuf Karakoç), **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, Yetkin Basımevi, Ankara, 2017, ss.89-146.

Bahçeci, Barış. “Danıştay İçtihatlarına Göre, Re’sen Tarhiyat İşleminde Yapılan Matrah Tayininde Gerçeğe En Yakın Halin Bulunması İlkesi”, (Ed: Merih Öden, Levent Gönençi Selin Esen, Ersoy Kontacı, Deniz Polat ve Ali Erdem Doğanoğlu), **Prof. Dr. Erdal Onar’a Armağan**, I. Cilt, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2013, ss.539-565.

Bahçeci, Barış. **Kamu Alacağının Takip Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Balta, Tahsin Bekir. **İdare Hukuku**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1970.

Barlass, İrfan. **Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Başaran Yavaşlar, Funda ve Canyaş, Oytun .“Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 443, Temmuz 2018, ss.6-24.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 316, Aralık 2007, ss.84-101.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? – Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı-, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:8, Sayı: 94, Ekim 2012, ss.3-15.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, (Ed. Bahri Öztürk ve Funda Başaran Yavaşlar), **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, Kamu Hukuku, **Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

Başaran Yavaşlar, Funda. **20 Soruda Türkiye’de Temel Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, (Ed. Ece Göztepe), **Kamu Hukukçuları Platformu Hukuk Güvenliği**, Türkiye Barolar Birliği, Ankara, 8-9 Kasım 2013, ss.189-238.

Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergisel Düzenin ve Vergi Adaletinin Sağlanmasında Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler”, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş ve Ertunç Şirin) **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss.397-405.

Başaran Yavaşlar, Funda. “İzaha Davet” – Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:2, 2017, ss.83-95.

Başaran, Murat. “Sosyal Hukuk Devletinde Temel İnsan Hakları ve Vergileme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 163, Nisan 2002, ss.57-72.

Başaran, Murat. “Vergileme Sürecine Ait Temel Kavramlar Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:160, Ocak 2002, ss.70-77.

Batun, Mehmet. “Vergi Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 205, Ocak 2010, ss.270-276.

Baykara, Bekir. “Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı Ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku Ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 404, Nisan, 2015, ss.4-15.

Baykara, Bekir. “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim, 2007, Sayı:314, ss.11-20.

Baykara, Bekir. “Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 313, Eylül 2007, ss. 10-20.

Baykara, Bekir. **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2008.

Baykara, Bekir. “Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:242, Ekim 2001, ss.25-35.

Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Sezer, Yasin. “Devletin Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Güvence Altına Alınması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: II, S. 1, 2000, ss. 157-171.

Bayraktar, İhsan Kağan. “Öngörülebilirlik İlkesi Çerçevesinde İdarenin Uygulamalarına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:411, Kasım 2015, ss.-87-92.

Bayraktar, Tuğba. “Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık Üzerine Kavramsal Bir İnceleme”, **KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı:2, Temmuz 2016, ss.99-120.

Bekri, Nedim. “Gerekçeli Karar Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2014/3, ss.205-228.

Bellek, İhsan Bahri. “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:105, Haziran 1997, ss.70-83.

Bentley, Duncan. Taxpayers’ Rights Definitions And Development, Edited By: Simon James, **Taxation Critical Perspectives On The World Economy, Volume II**, Routledge, London And Newyork, 2002.

Berksoy, İrem. “Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi”, **Journal Of Life Economics**, Issue Year:3/2016, Issue No:1, ss.71-92.

Beyribey, Kurtuluş. “Yargı Kararı Uyarınca İadesi Gereken Vergilerde Faiz Sorununun Danıştay Vergi Daireleri Kurulu Kararıyla Sınırlı Olarak İncelenmesi”, (Ed. Cenker Göker), **Danıştay Kararları Işığında Vergilendirme İlkeleri**, Ankara Üniversitesi Yayınları No:300, Ankara Üniversitesi Basımevi.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 31. Baskı, Ankara, 2013.

Bilici, Nurettin ve Başaran Yavaşlar, Funda. ““Non Bis In Idem” Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)”, (Ed. Nevzat Saygılıoğlu, Eren Çaşkurlu ve Mine Nur Bozdoğan), **Prof. Dr. Şükrü Kızılot’a Armağan**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ankara, 2014, ss.49-72.

Biniş, Mine. **Vergi Hataları ve Sonuçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Biyan, Özgür. **Vergi Hukuku**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2018.

Boyar, Oya. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adli Yardım ve Adil Yargılanma Hakkı, **Disiplinlerarası Yaklaşımla İnsan Hakları**, Editör: Selda ÇAĞLAR, Beta Basım, İstanbul, 2010.

Bozdoğan, Mine Nur. “Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Sayı:162, Ocak-Haziran 2012, ss.219-237.

Budak, Tamer. **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971.

Candan, Turgut. “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:14, Sayı: 54-55, 1985, ss.31-40.

Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Candan, Turgut. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Candan, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995.

Candan, Turgut. “Vergi Mükelleflerinin Bireysel Başvuru Yoluyla Anayasa Mahkemesince Korunması”, **Fasikül Aylık Hukuk Dergisi**, Sayı: 71, Kasım 2015, ss.7-20.

Coşkun, Mahmut. **Açıklamalı – İctihatlı: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Çağan, Nami. “Demokratik Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, S:1-4, 1980, ss. 129-151.

Çağan, Nami. **Vergi Hukukunda Süreler**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 1982.

Çağan, Nami. “1982 T.C. Anayasası’nda Vergilendirme”, **Prof. Dr. Fadıl Sur’un Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:552, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi ve Basın Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, 1983, ss.69-81.

Çakmakçı, Ali. “Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Aşamada Düzeltilme Yollarına İlişkin Usuller”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:332, Nisan 2009, ss.119- 124.

Çavuş, Adnan. **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2016.

Çayan, Gökhan. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Mahkemeye Erişim Hakkı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 28, Ekim 2016, ss.235-272.

Çekirdekoğlu, Kadir. “Hukuk Metodolojisinde Kıyas, Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı ve Aksi ile Kanıtlama”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:374, Ekim 2012, ss.127-131.

Çelebi, Ahmet Kemal. **Liberal Ekonomik Düşüncede Kamu Kesiminin Büyüklüğü Sorunu**, Emek Matbaası, Manisa.

Çelik, Binnur. “Vergi Usul Kanununda Mükellef Hakları Ve Sorunlar”, **Maliye Seçme Yazılar**, (Ed: Binnur Çelik ve Fatih Saraçoğlu), Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’ni Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi, Ankara, 2003.

Çelik, Binnur. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2000.

Çelik, Mustafa Selman. “Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru) Kabul Edilebilirlik İncelemesi Ve Bu Kapsamda Önemli Zarar Kriteri”, Ed. Sevtap YOKUŞ, **Türkiye’de Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

Çetin Gerger, Güneş, Bakar, Feride ve Gerçek, Adnan. “Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi”, **Sosyoekonomi**, Cilt: 24, Sayı: 29, ss.45-71.

Çınar, Sinan. “Bireysel Başvuruda Bulunma Usulü”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 6, 2015, ss.97-137.

Çırak, Ezgi. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkının Uygulama Alanı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan, Cilt: 21, Özel Sayı, 2019, ss.997-1028.

Çilingir, Ali İhsan Özgür .“Vergi Hukukunda Yorum Eylemine “Kavram Ailesi” Mecazıyla Bakmak”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 466, Haziran 2020, ss. 17-30.

Çukurçayır, Sinan. “Vergi Hukukunun Anayasal İlkelerinin Değerlendirilmesi: Ödeme Gücü İlkesi ve Yansımaları”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:8, Sayı:95, 2012, ss.13-35.

Dakın, Mustafa. “Bu Bir İlanen Tebliğ Sorunudur!”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 408, Ağustos 2015, ss.29-32.

Demirbaş Aksüt, Burcu. “Vergi Hukukunda Sosyal Devlet İlkesi”, **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, (Ed. Yusuf Karakoç), Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss.195-251.

Demirbaş Aksüt, Burcu. “Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, ss. 257-312.

Demircioğlu, Yaşar. **Medeni Usul Hukukunda İnsan Hakları ve Adil Yargılanma Güvenceleri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Demirsoy Aşıkoğlu, Eda. “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 160, 2018, ss.1211-1232.

Dilemre Öden, Begüm. “Vergi Mükelleflerinin Mahkemeye Erişim Hakkı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 372, Eylül 2019, ss.122-131.

Diliçıkık, Ata. “Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Amme Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 407, Temmuz 2015, ss. 36-45.

Diliçıkık, Ata. “İdari Yargıda Kanun Yolları Ve İstinaf Kanun Yolu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 438, Şubat 2018, ss.6-19.

Dinç, Güney. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Göre Adil Yargılanma Hakkı**, İnsan Hakları Kitaplığı Dizisi: 2, İzmir Barosu Yayınları, İzmir, 2006.

Doğmuş, Simay. “Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı:1, Nisan 2020, ss.1149-1190.

Doğru, Osman ve Nalbant, Atilla. **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar**, Şen Matbaa, Ankara, 2012.

Döner, Ayhan ve Çelik, Yeşim. “Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuruyu İnceleme Aşamaları, Ortaya Çıkan Sorunlar Ve Sonuçları”, **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1, 2016, ss.275-294.

Dönmez, Recai. “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri Ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2004, Sayı: 136, ss.53-58.

Duman, Buminhan. “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65(4) 2016, ss.1577-1601.

Duman, Erdoğan. “Vergi Yargısı Kararları Işığında 213 Sayılı Vergi Usul Kanun’undaki Tebligatla İlgili Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 420, Ağustos 2016, ss.113-126.

Dursun, Halil İbrahim. **Türk Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Esasa İlişkin Kabul Edilmezlik Sebepleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Edizdoğan, Nihat, Çetinkaya, Özhan ve Gümüş, Erhan. **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2011, s.141.

Egeli, Haluk ve Dağ, Mehmet. “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012, ss.130-146.

Ekinci, Ahmet. “Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru Kararlarında Mahkemeye Erişim Hakkı”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XVIII, 2014, Sayı: 3-4, ss. 821-848.

Ekinci, Hüseyin ve Sağlam, Musa. **66 Soruda Anayasa Mahkemesine Başvuru**, Ankara Barosu, Kasım, 2012.

Ekinci, Hüseyin. “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirlik Kriterleri ve İnceleme Yöntemi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:5, 2015, ss.161-197.

Ekinci, Hüseyin. “Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru İş Yüğü, Çözümüne Yönelik Mahkeme Pratiği Ve Öneriler”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Haziran, 2015, ss.391-432.

Eltimur, Dilara. “Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi”,(Ed. Yusuf Karakoç) **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, ss.313-389.

Er, Selami. “Mükellef Hakları Ve Kamuda Faiz Uygulamaları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:81, Nisan-Haziran 2011, ss.3-32.

Erdem, Tahir. “Hatalı Beyanın Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 196, Ocak 2005, ss. 115-144.

Erdem, Tahir. “Vergi Yargısında Kanun Yararına Bozma”, **Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 315, Temmuz 2014.

Erdem, Tahir. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yollu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:282, Mart 2012, ss.83-106.

Erdem, Tahir. **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara, 2012.

Erdem, Tahir “Bireysel Başvuru Yolunda Geline Nokta Ve Vergi Hukukuna İlişkin Verilen Kararların Tahlili”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 313, Ekim 2014, ss.77-90.

Erdoğan, Gülnur. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

Erdoğan, Mustafa. “Başörtüsü, İnsan Hakları ve Teammüller”, İçinde: Anayasa ve Özgürlük, (Ed. Mustafa Erdoğan), Yetkin Kitabevi, Ankara, 2002.

Erdoğan, Mustafa. **Anayasal Demokrasi**, 3. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 1999.

Ergen, Cafer. **İdari Yargı Davaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1988.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.

Ergül, Ergin. **Anayasa Mahkemesi Ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Yargı Yayınevi, Ankara, 2012.

Erman, Sahir. **Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku-VI)**, İÜ Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nâzım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988.

Ermumcu, Osman. “Yargı Kararlarıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 51, Kasım 2010, ss. 149-163.

Erol, Ahmet ve Özışık, Nuray. “Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2014, Sayı: 125, s.35-47.

Erol, Ahmet. “Mükellef Hakları Ve Evrensel Değerler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 89, Mayıs, 2011, ss.18-23.

Erol, Ahmet ve Özışık, Nuray. “Mükellef Hakkı Olarak Vergi Mahremiyeti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mayıs 2014, Sayı: 125, ss.35-47.

Fevzioğlu, Bedî Necmettin. “Mükellefiyet Doğrucu Vakkı”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 1952, ss.52-89.

Freeman, Michael. “Are there Collective Human Rights?” **Political Studies**, Volume: 43, Issue: 1, 1995.

Furtun, İdris Hakan. **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No:9, Şubat-2006, www.gib.gov.tr, (04.03.2018).

Genç, Yıldırım ve Yaşar, Recep. “Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:338, Ekim 2009, ss. 34-40.

Gemalmaz, Burak. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, Beta Basım, İstanbul, 2009.

Gemalmaz, Burak. **Mülkiyet Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 6**, Avrupa Konseyi Ankara, Nisan 2018.

Gerçek, Adnan ve Bakar, Feride. Mükellef Haklarının Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında Korunmasının Değerlendirilmesi, **Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan**, (Ed. Adnan Gerçek, Fatih Saraçoğlu), Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.

Gerçek, Adnan, Çetin Gerger, Güneş, Taşkın, Çağatan, Bakar, Feride ve Güzel, Simla. **Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi Ve Geliştirilmesi**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2015.

Gerçek, Adnan. "Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu", **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXIX, Sayı:2, 2010, ss.23-50.

Gerçek, Adnan. "Vergilemede Mükellef Hakları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 209, Şubat, 2006, ss.121-149.

Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Kitabevi, 4. Baskı, Bursa, 2015.

Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

Gerçek, Adnan. **Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı İle İlgili Mükelleflerin Davranışları Ve Tedbirlerin Etkinliği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa-1996.

Gerek, Şahnaz ve Aydın, Ali Rıza. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

Gerger, Güneş Çetin. **Mükellef Hakları Ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Yayıncılık, 2011, İstanbul.

Giray, Filiz. "Küreselleşme Sürecinde Küçük Orta Büyüklükteki İşletmeler Ve Vergi Teşvikleri: Türkiye'deki Durum Analizi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 338, Ekim, 2009, ss.111-124.

Gök, Abdülkerim ve Akçay, Fatih. “Vergi Hukukunda Kişilik Kavramının İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 286 Temmuz 2012, ss.156-170.

Gökbunar, Ali Rıza ve Gökbunar, Ramazan. “Mükellef Davranışları, Vergi Etiği Ve Vergi Uyumu”, Vergi Uyumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz, 2007, Sayı: 311, s.91-100.

Gökçay, Şerif Emre. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, 1. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2018.

Göker, Cenker. “Yönlendirici Vergilendirme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt. 17, Sayı.3-4, 2011, ss.11-30.

Göker, Cenker. “Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı’na Verilen “Usul ve Esasları” Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:299, Ağustos 2013, ss.61-66.

Göker, Cenker ve Yılmazoğlu, Yunus Emre. “Süresinden Sonra İhtirazî 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**, 2017/3, ss.-100.

Gökpinar, Mahmut. **Anayasal Devlette Temel Hak ve Özgürlükler Düzeni**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2016.

Gölcüklü Feyyaz ve Gözübüyük, Şeref. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

Gölcüklü, Feyyaz. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 49, Sayı: 3, 1994, s.199-218.

Gözler, Kemal ve Kaplan, Gürsel. **İdare Hukuku Dersleri**, 17. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015.

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku Cilt I**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku**, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2009.

Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku**, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.

Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Ekin Basım Dağıtım, Bursa, 2008.

Göztepe, Ece. “Türkiye’de Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkının (Anayasa Şikayeti) 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:95, 2011, ss.13-40.

Göztepe, Ece. **Anayasa Şikayeti**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:530, Ankara, 1998.

Gözübüyük, Şeref ve Tan, Turgut. **İdare Hukuku Cilt I Genel Esasları**, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

Gözübüyük, Şeref. **Hukuka Giriş Ve Hukukun Temel Kavramları**, 35. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

Gözübüyük, Şeref. **Yönetmelik Yargı**, 26. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Gülen, Aydın. “Conseil D’etat’nın Kamu Yararı Kavramına Yaklaşımı”, Danıştay Bürosu Yayınları No: 59, **2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu**, Ankara 11-12 Mayıs 2000, ss.23-32.

Gülener, Serdar. “Üçüncü Yılında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu”, **SETA Analiz**, Sayı: 142, Kasım 2015.

Gülerci, Burcu. **Türk Hukukunda Vergi Mahremiyetinin Sınırları**, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2017.

Gümüşkaya, Gamze. "Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurunun Kabul Edilebilirlik Koşulları", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** (Vergi Hukuku Özel Sayısı), Cilt:17, Sayı: 3-4, 2011, s.33-57.

Gümüşkaya, Gamze. **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 43.

Gümüşkaya, Gamze. "Her Türlü Alkol ve Alkollü İçecekler Tütün ve Tütün Mamüllerine Ait İlan ve Reklam Giderlerine İlişkin Vergi Düzenlemelerinin Öngörülebilirliği", **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Eylül-Ekim, 2018, Sayı: 169-170, ss.309-330.

Gümüşkaya, Gamze. "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma", **İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LXVI, Sayı:2, 2008, ss.15-47.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, 2. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.

Gündel, Ahmet. **Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları**, Feryal Matbaacılık, 2. Baskı, Ankara, 1991.

Güneş, Gülsen ve Şirin, Ertunç. "Vergi Ödevlisinin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 197, Şubat, 2005, ss.135-145.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2014.

Gürbüz, Reşit. **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Güveyi, Nazmiye. **Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirlik Aşaması**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.

Hamdemir, Berkan. **Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015.

Hazır, Hayati. **Anayasa Hukuku**, Literatür Yayıncılık, Konya, 1994.

Işık, İsmail ve Topaç, Selimhan. "Pişmanlık ve Islah Kurumunun Tarihsel Süreç İçinde İrdelenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:300, Ağustos 2006, ss.70-78.

İnce, Eyyup. "Vergi Tebligatında Yapılan Yeni Düzenlemeler ve Özellikli Durumlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 352, Ocak 2018, ss.119-123.

İnce, Eyyup. "Vergi Yargısında Makul Sürenin Hesaplanması İle Anayasa Mahkemesinin Uzun Süren Vergi Davasına Yönelik Kararı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 410, Ekim 2015, s.s.137-144.

İnceoğlu, Sibel. "Adil Yargılanma Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, (Ed. Sibel İnceoğlu), Şen Matbaa, Ankara, 2013.

İnceoğlu, Sibel. "Etkili Başvuru Hakkı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, (Ed. Sibel İnceoğlu), Şen Matbaa, Ankara, 2013.

İnceoğlu, Sibel. "Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt 18, yıl: 2001, s. 41-70.

İnceoğlu, Sibel. **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Türkiye ve Latin Modelleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Kaboğlu, İbrahim. **Anayasa Hukuku Dersleri**, 7. Baskı, Legal Kitabevi, İstanbul, 2011.

Kaboğlu, İbrahim. **Kollektif Özgürlükler**, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Diyarbakır, 1989.

Kalabalık, Halil. “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, 1997, ss. 172-211.

Kalabalık, Halil. **İnsan Hakları Hukuku Ders Notları**, Birinci Baskı, Değişim Yayınları, İstanbul, 2004.

Kaneti, Selim. “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:131, Temmuz 1992, ss.39-54.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul 1986/1987.

Kaneti, Selim. “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 123, Kasım 1991, ss.35-49.

Kapani, Münci. **Kamu Hürriyetleri**, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1993.

Kaplan, Ersin. “İdari Yargıda Yeni Kanun Yolu: İstinaf” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 396, Ağustos 2014, ss.176-185.

Kaplan, Recep. Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 301, Ekim 2013, ss. 132-144.

Karaaslan, Abdulkadir. “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirliğe Dair Bir Usul Sorunu Olarak Başvuru Yollarının Tüketilmesi Kuralı ve Kanunla Kurulan Tazminat Komisyonları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:132, 2017, ss. 9-54.

Karaboyacı, Abdullah. "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri," **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:115, 2014, ss.211-242.

Karaçoban Güneş, Tuğçe. **Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

Karadağ, Mesut ve Demir, Eyüp. "Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergilendirmeye İlişkin Temel İlkeler Kapsamında Analizi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 466, Haziran 2020, ss.131-135.

Karagözoğlu, H. Fevzi. **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1977.

Karakan, Bayramali. "Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Verginin Kanuniliği İlkesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:407, Temmuz 2015, ss.31-35.

Karakoç, Yusuf "Vergi Yargısı Hukukunda Defterlerin Delil Olması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 169, Eylül 1995, ss. 101-115.

Karakoç, Yusuf **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Karakoç, Yusuf, Bayraklı, Hasan Hüseyin, Akkaya, Mustafa, Gerçek, Adnan ve Üyümez, Erkan. **Genel Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2499, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1470.

Karakoç, Yusuf. "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp Ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, Haziran-2004,
<http://uye.yaklasim.com/magazinecontent.aspx?id=4539&aranankey=yusuf%20karako%c3%87> (10.12.2017).

Karakoç, Yusuf. **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan Ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Karakoç, Yusuf. "Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 13, 1996, s. 249-373.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

Karakoç, Yusuf. **Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları Yayın No: 69, İzmir 1996.

Karakoç, Yusuf. "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:13, 1996, ss.249-373.

Karaman, Ebru. **Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru Yolu**, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2013.

Karan, Ulaş. "Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı", **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme**, (Ed. Sibel İnCEOğlu), Şen Matbaa, Ankara, 2013.

Karataş, Mustafa. "Anayasa Mahkemesi ve AİHM Kararları Işığında Vergilendirme Yoluyla Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırları", (Ed. Zeynep Müftüoğlu) **IX. Genç Vergi Hukuçuları Sempozyumu Genç Akademisyenler Yeni Yaklaşımlar Bildiri Kitabı**, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, ss.163-194.

Karataş Durmuş, Neslihan. "Ticari Sırların Ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl:8, Say: 31, Temmuz 2017, ss.371-410.

Karatepe, Şükrü. "İdarenin Takdir Yetkisi", **Türk İdare Dergisi**, Yıl: 63, Sayı, 392, Eylül 1991, ss. 63-120.

Karyağdı, Nazmi. "Toplam Kalite Yönetimi Ve Türk Vergi İdaresi", **Ankara Sanayi Odası Yayını**, Mart 2001.

Kaşıkkara, Serhat. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkı ve Türkiye**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

Kaya, Cemil. **Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay'ın Bakışı**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Kılınç, Bahadır. "Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Kurumu Ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 25, 2008, ss.19-59.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.

Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhale. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 10. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.

Kireçtepe, Burhanettin Onur. "İnsan Hakları Metinlerinin Vergi Hukuku İle Okunması", **6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, (Ed. Nurettin Bilici, İbrahim Nihat Bayar, Oytun Canyaş, Begüm Dilemre Öden, Uraz Bulut), Ankara, 2017.

Kocaer, Şenol. **Kişisel Verilerin Korunması Kanunu ve Mali Bilgiler**, <https://www.verginet.net/dtt/1/kisisel-verilerin-korunmasi-mali-bilgiler.aspx> (11.09.2020).

Kocaer, Şenol. "Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Mali Bilgilerin İşlenmesi ve Aktarılması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 456, Ağustos 2019, s.5-10.

Kocahanoğlu, Osman Selim. **Vergi Uyuşmazlıkları Ve İdari Uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1982.

Kocahanoğlu, Osman Selim. **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977.

Koçak, Muhsin. **Vergi – İcra Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Koçak, Nazım Taha ve İbiş, Recep. “Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 98, Ekim 2014, ss. 69-77.

Korkmaz, Mustafa. “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 333, Haziran 2016, ss.7-17.

Korkmaz, Ramazan. **Medeni Usul Hukuku Açısından Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

Kumkale, Rüknettin. “Vergilendirmede İzaha Davet Müessesesi”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt:12, Sayı:135, Kasım 2017, ss.119-120.

Kumluca, İbrahim. “Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:223, Nisan 2007, ss.65-69.

Kumrulu, Ahmet. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVI, Sayı:1-4, 1979, ss. 147-162.

Kumrulu, Ahmet. “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65.inci Yaş Armağanı**, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981, ss.647-668.

Kumrulu, Ahmet. “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 1988/3, ss.412-439.

Küçüktop, Sema ve Küçüktop, Muzaffer. “Vergi Hukukunda Tahakkuk ve Kesinleşme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:177, Mayıs 1996, s.102.111.

Kükrer, Ceyda. “Mükelleflerin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkı: Sonuçlanan Bireysel Başvuru Karar Özetleri ve Değerlendirilmesi”, **Antalya Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (ABÜHD)**, Cilt: 6, Sayı: 12, Aralık 2018, ss.233-268.

Metin, Yüksel. **Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Mumcu, Ahmet ve Küzeci, Elif. **İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri**, 5. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Mutlu, Ebubekir. “Mükellef Haklarına İlişkin Üst Hukuk Normlarında Doğrudan veya Dolaylı Olarak Yer Alan Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 432, Ağustos, 2017, ss.95-102.

Nazalı, Ersin ve Solak Ekler, Begüm. “Vergide İstinaf Ne Zaman, Neden Ve Nasıl?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 284, Ağustos 2016, İnternet Erişim: <http://uye.yaklasim.com/magazinecontent.aspx?id=28878&aranankey=istinaf> (25.02.2018).

Nazalı, Ersin. “”Anayasa Mahkemesine Vergisel Yönlü Bireysel Başvuru Hakkının Olası Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:377, Ocak 2013, ss.40-46.

Nazalı, Ersin. “Vergi ve Anayasa Mahkemesinin Kararı Işığında Vergi Ziyat Cezasının Akıbeti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 294, Şubat 2006, ss.118-134.

Neumark, Fritz. **Mukayeseli Hukukun Maliye İlminde Önemi**, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından: No. 52, İktisat ve İktimaiyet Enstitüsü Neşriyatı: 5, İstanbul, 1937.

Oder, Bertil Emrah. “Bireysel Başvuruda Kanunilik Ölçütü: Tutarlılık ve Stratejik Kullanım Sorunları”,<https://anayasatakip.ku.edu.tr/wp-content/uploads/sites/34/2017/10/Bertil-Emrah-Oder-Bireysel-Ba%C5%9Fvuruda-Kanunilik-%C3%96l%C3%A7%C3%BCt%C3%BC->

[Tutarl%C4%B1l%C4%B1k-ve-Stratejik-Kullan%C4%B1m-Sorunlar%C4%B1.pdf](#) (24.08.2020).

Odkaymaz, Zehra, Kaymak, Ümit ve Ercan, İsmail. **İdari Yargı**, 9. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.

OECD (2003), "Taxpayers' Rights And Obligations – Practice Note", OECD Committee Of Fiscal Affairs Forum On Tax Administration, <http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf> (13.06.2020).

Oğurlu, Yücel. **İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma İdari Ceza Hukuku ve İdari Cezalara Karşı Yargısal Başvuru Yolları**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001.

Oğurlu, Yücel. **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Oğuzman Kemal ve Barlas, Nami. **Medeni Hukuk**, 16. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010.

Ok, Abdullah. "Danıştay Kararları Işığında Re'sen Vergi Tarhında Matrahın Saptanmasına İlişkin İlkeler", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 57, Eylül 2009, ss.1829-1842.

Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 2010.

Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, I. Cilt, Üçüncü Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

Oral, Hasan "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2020 (147), ss.75-109.

Ortaç, Fevzi Rifat ve Ünsal, Hilmi. “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi Ve Muhtemel Sorunlar” **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 3 Sayı:1, Nisan 2016, ss.1-22.

Ortaç, Fevzi Rifat ve Ünsal, Hilmi. **Genel Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.

Ortaç, Rifat. “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 59, Kasım 1997, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1886> (27.07.2020).

Oto, Şenay. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:97, Ekim 1997, ss.59-84.

Öden, Merih. **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami. **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

Özay, İl Han. **Günışığında Yönetim**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002.

Özbalcı, Yılmaz. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2002.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Davaları**, Ankara, 1988.

Özbek, Mustafa. “Sosyal Devletin Gereği: Adalete Erişim”, **Legal Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, 2006/2, Sayı: 4, ss.907-927.

- Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.
- Özen, Mustafa. **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014.
- Özer, İlhan. **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, TODAİE, Ankara, 1977.
- Özgenç, Selçuk. "Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak, 2007, Sayı:305, s.184-194.
- Özgüven, Volkan. "Adil Yargılanma Ve Vergi İhtilaflarındaki Uygulaması-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 197, Şubat, 2005, ss.186-206.
- Özkan Duvan, Ayşe. "Bireysel Başvuru Kararlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 68 (1), 2019, ss.287-336.
- Özkaya, Levent ve Özkaya, Leyla. "Anayasa Mahkemesi'nin Son İçtihatı Çerçevesinde İhtirazi Kayıt", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 239, Ağustos 2019, ss. 49-57.
- Özmen, Serap. "Danıştay'ın Vergi Yargılamasındaki Rolü", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:278, Kasım 2011, ss. 108-128.
- Özperhiz, Niyazi "Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 294, Şubat 2006, ss.109-113.
- Öztürk Bahri ve Erdem, Mustafa Ruhan. **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 11. Baskı Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.
- Palzolay, Peter. "Anayasa Şikayeti: Bir Karma Çözüm Mü?", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 26, 2009, ss.313-320.
- Pekcanıtez, Hakan, Atalay, Oğuz ve Özkes, Muhammet. **Medeni Usûl Hukuku**, 8. Bası, Ankara, 2009.

Pekcanıtez, Hakan, Atalay, Oğuz, Sungurtekin Özkan, Meral ve Özekes, Muhammet.
İcra ve İflâs Hukuku, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

Pekcanıtez, Hakan. “Medeni Yargıda Adil Yargılama”, **İzmir Barosu Dergisi**, Nisan, 1997, Sayı: 2, ss.25-55.

Pekcanıtez, Hakan. Hukuki Dinlenilme Hakkı, **Prof. Dr. Seyfullah Edis’e Armağan**, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 2000.

Peker Kılıçer, İmren ve Kılıçer, Erkan. “Pişmanlık ve Islah Kurumunun Vergi Planlaması Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 423, Kasım 2016, ss.62-67.

Perdecioğlu, İsmail Emrah. **Anayasa Mahkemesi Kararlarının Uyumlaşma Sorunu Mülkiyet Hakkı Örneği**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Pınar, Burak ve Meriç, Nedim. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harçları İlişkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, 2009, ss. 188-211.

Pişkin, Serhat. **Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.

Rençber, Altan. “Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi”, (Ed. Billur Yaltı), **Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, ss. 81-108.

Saban, Nihal. “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, Ağustos 2000, ss.138-150.

Saban, Nihal. “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000, ss.94-103.

Saban, Nihal. "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", **Danıştay Dergisi**, Yıl: 22, Sayı: 82-83, 1992, ss. 5-11.

Saban, Nihal. **Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının Etkinliği**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2009.

Saban, Nihal. "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Yayın No:12, İstanbul, 2000, ss.249-274.

Sancakdar, Oğuz, Us, Eser, Kasapoğlu Turhan, Mine, Önüt, Lale Burcu ve Seyhan, Serkan. **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Saraçoğlu, Fatih. **Anayasa Mahkemesi'nin Vergiye İlişkin Kararlarında Kamu Yararı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

Sarıaslan, Osman. "Bireysel Başvuru Süreciyle Değişen Yargısal Paradigma ve Adil Yargılanma Hakkı Ekseninde İdari Yargıda Re'sen Araştırma İlkesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 12, Aralık 2018, ss.647-692.

Sarıcaoğlu, Ercan. "Ödeme Emrine Karşı Açılan Davalarda "Böyle Bir Borcun Bulunmadığı" İddiasına Yönelik Kapsam Sorunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:382, Ağustos 2020, ss.74-98.

Sarı, Mustafa Ali. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 225, Eylül 2011, ss.20-29.

Seçkin, Mehmet Beyhan. "Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru Kararları Işığında, Yaşam Hakkından Kaynaklanan Kamu Gücü İhlallerinin Değerlendirilmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, 2016/2, ss.419-439.

Serozan, Rona. **Medeni Hukuk**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2005.

Sert, Mesut. “Küreselleşmenin Vergi Politikalarına Etkileri: OECD’ye Üye Ülkeler Özelinde Bir İnceleme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 360, Ağustos, 2011, ss.170-178.

Sevinçhan, Ezgi. “Sosyal Devlet İlkesini Gerçekleştirmeye Yönelik Vergi Araçları”, Ed. Nurettin Bilici, İbrahim Nihat Bayar, Oytun Canyaş, Begüm Dilemre Öden, Uraz Bulut, **20. Kuruluş Yılı Etkinlikleri 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Ankara, 2017.

Seyhan, Mahcemal. “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi Adaleti ve Ölçülülük İlkelerine Yaklaşımı (Katma Değer Vergisi Matrahına Özel Tüketim Vergisinin Dahil Edilmesi Sorunu)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:334, Temmuz 2016, ss.32-50.

Simmons, A. John. **The Lockean Theory of Rights**. Princeton University Press, 1992, New Jersey.

Sonsuzoğlu, Elif. “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:141, Haziran 2000, ss.116-134.

Soydan, Başar. **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2015.

Soygüt, Mualla Buket. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç Ve Cezalara İlişkin Hakları”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 5, Sayı: 10, Güz 2006/2, ss.253-265.

Sönmez, Nezihe, **Vergi Hukuku**, İstiklal Matbaası, İzmir, 1976.

Şafak, Mehmet. “Vergilendirmede Demokrasi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:133, Eylül 1994, ss.11-18

Şahbaz, İbrahim. “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru ve Sorunlar”, Türkiye Barolar Birliği, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti / Anlamı, Kapsamı ve Olası Sorunlar) Paneli**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları:201, TBB İnsan Hakları Merkezi Yayını:13, Ankara, 2011, ss.71-128.

Şarman, Ceren. “Vergilendirme Ve Özel Hayatın Gizliliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 355, Mart, 2011, ss.200-207.

Şeker, Nezh. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Dağıtım A.Ş. İstanbul, 1994.

Şen, Ersan. **Özel Hayatın Gizliliği Ve Korunması**, Kazancı Kitap Ticaret Aş, İstanbul, 1996.

Şenol, Cem. “Etkin Soruşturma Yükümlülüğü ve Etkili Başvuru Hakkı”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, sayı:1, Aralık 2011, ss35-53.

Şenyüz, Doğan. “Hukuk Devleti Ve Türk Vergi Hukuku”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Ağustos, 2008, Sayı: 44, <https://anayasa.legalbank.net/belge/hukuk-devleti-ve-turk-vergi-hukuku/824390> Erişim: 06.10.2017.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahat ve Suçları)**, 10. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997.

Şirin, Tolga. **Bireysel Başvuru Usul Hukuku Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi – 7**, MRK Baskı, Ankara, 2018, s. 85.

Şimşek, Mehmet. “Vergi Hukukunda Şekil Kurallarına Aykırılık ve Sonuçları”, (Ed. Hakan Üzeltürk) **Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2015.

Şimşek, Suat. "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 159, Temmuz-Aralık 2010, ss.323-345.

Şimşek, Tacettin. "İdari Yargı Açısından Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı", **Türkiye Barolar Birliği, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti / Anlamı, Kapsamı ve Olası Sorunlar) Paneli**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 201, TBB İnsan Hakları Merkezi Yayını:13, Ankara, 2017, ss.127-141.

Şişman, Gülden. "Anayasa Mahkemesi Ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 65/4, 2016, ss.2423-2444.

T.C. Anayasa Mahkemesi Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli), (Hazırlayanlar: Yunus Emre Yılmazoğlu ve İsmail Emrah Perdecioğlu), Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2019.

Tamzok, Hülya. "Mükellef Hakları Bildirgesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 441, Mayıs 2018, ss.35-43.

Tan, Turgut. "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Anayasa Mahkemesi'nin 24. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Mahkemesi Yayın No:7, Ankara, 1987, ss. 203-216.

Tanilli, Server. **Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş**, İstanbul, 1981.

Tanör, Bülent ve Yüzbaşıoğlu, Necmi. **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 15. Baskı Beta Yayınevi, İstanbul, 2015.

Tanrıver, Süha. "Hukuk Yargısı (Medeni Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 53, 2004, ss.191-215.

Taşdelen, Aziz. "Vergisel Arama", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2003, ss.159-189.

Taşkan, Yusuf Ziya. “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 200, Mayıs 2005, ss. 157- 166.

Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Taylar, Yıldırım. “Vergi Hukukunda Vergi Hatası Anlaşmazlığı-Hukuki Uyuşmazlıkların Ayırımı: Transit Taşımacılıkta Katma Değer Vergisi İstisnası Perspektifinden Değerlendirme Ve Öneriler”, **İzmir Barosu Dergisi**, Yıl:81, Sayı: 2, Mayıs 2016, ss.118-147.

Taylar, Yıldırım. “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan Özel Sayısı, 2014, ss.4943-4987.

Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara, 2009.

Tekbaş, Abdulah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, ss.123-191.

Tekbaş, Abdullah ve Hayrulloğlu, Betül. “Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık 2018, Sayı: 175, ss.253-274.

Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali. **Vergi Denetimi**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

Terzioğlu, Süleyman Sırrı. “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuruda, Hak İhlaline Yol Açan Kamu Gücü Faaliyetinin, Yürütme Organı Bakımından Türkiye Cumhuriyeti Devletine Atfedilmesi Sorunu” , **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 127, 2016, ss.45-72.

Tezcan, Durmuş, Erdem, Mustafa Ruhan ve Sancakdar, Oğuz. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.

Tosun, Ayşe Nil ve Özden, Engin. "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı Ve Türkiye Örneği", **Maliye Dergisi**, Sayı: 166, Ocak-Haziran 2014, ss.83-94.

Tosun, Ayşe Nil. "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarında Pákozdi Davası: İdari Vergi Ceza Davarında Duruşmasız Yargılama", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, 7(2), 2017, ss.83-94.

Tosun, Öztekin. **Hileli Vergi Suçları**, Baha Matbaası, İstanbul, 1962.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. "Re'sen Vergileme ve Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, Haziran 2003, ss.63- 77.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2010.

Tosuner, Mehmet ve İnneci, Ahmet. "Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı'nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi", **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Mart 2018, Cilt: 4, Sayı: 1, ss.1-15.

Toydemir, Seçkin. "İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı", **Terazi Hukuk Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 116, Nisan 2016, ss.143-161.

Töralp, Funda. "Temel Hak Ve Özgürlüklerin Vergilendirme Yetkisinin Kullanımına Etkisi", **Anayasadan Mali Ve Vergisel Beklentiler**, (Ed. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Ertunç Şirin), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.

Tuncay, Aydın. **İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları**, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1972.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

Tunçay, Hafize. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bağlamında Sanatsal İfade Özgürlüğü**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2019.

Tunçer Mehmet ve Övet, Ali. “Türkiye’de Vergi İnceleme Oranı, Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu ve 6009 Sayılı Yasa: Bir Anket ve Sonuçları”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:218, Şubat 2011, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12312&arananKey=MEHMET%20TUN%C3%87ER> (09.07.2020).

Turabi, Selami. **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Rehberi**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Turan, Hüseyin. **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde ve Türk Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

Turunç, Caner. “Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında: ‘Vergisel Müdahaleler Yoluyla Mülkiyet Hakkı İhlalleri’”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:370, ss.69-89.

Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr/> (11.05.2020).

Türkay, İmdat. “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Haklar-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 299, Ağustos, 2013, ss. 148-163.

Türmen, Rıza. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Adil Yargılanma Hakkı”, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adil Yargı Sempozyumu**, 26-27 Eylül 2003, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004.

TÜSİAD, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Adil Yargılanma İlkesi Işığında Hukuk Devleti ve Yargı Reformu (Anayasa Hukuku, İdare Hukuku ve Ceza**

Hukuku Açısından), TÜSİAD Yayınları, Yayın no. TÜSİAD-T/2003/12-369, İstanbul, 2003.

Uyanık, Atilla. “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık 2019; 177, s.362., ss.354-386.

Uyanık, Namık Kemak. “İspat Araçları Nelerdir ve İspat Külfeti Kime Aittir”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 283, Mart 2005, ss.95-100.

Uygun, Oktay. **1982 Anayasasında Temel Hak ve Özgürlüklerin Temel Rejimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1992.

Uzun, Cem Duran. “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu (Anayasa Şikayeti) Beklentiler Ve Riskler”, **SETA Analiz**, Sayı: 50, Şubat 2012.

Uzun, Mustafa. “Vergi Yargısında Yeni Bir Kanun Yolu: İstinaf”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 397, Eylül 2014, ss.67-73.

Ünal, Noyan Alper. “İhtirazi Kayıtlı Beyan”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 270, Şubat 2004, ss.109-112.

Ünal, Noyan Alper. “Vergi Hukuku’nda Vergi Mahremiyeti Esası”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:133, Ocak, 2004, ss.100-107.

Ünver, Musa Kazım. “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi İle Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, Haziran 2004, ss.136-140.

Ünver, Musa Kazım. “Vergi Mevzuatımızda Vergi İnceleme Müessesesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 156, Aralık 2005, ss.78-83.

Üstün, Gül. “İdari Yargıda İstinaf Kanun Yolu Üzerine Bir Deneme”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:22, Sayı:2, Yıl:2016, ss. 13-38.

Üstün, Süleyman. “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:14, Sayı: 1, ss.217-285.

Üstün, Ümit Süleyman. “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı:1-2, 2003, ss.251-271.

Üstün, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Üzeltürk, Hakan. “Vergi Hukuku Ve Adil Yargılama: Point-No-Point”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 250, Haziran, 2002, ss.144-156.

Üzeltürk, Hakan. “Anayasa Mahkemesinin Vergi Konulu Dört Kararı”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 11, Sayı:121, 2015, ss.21-53.

Varol, Dilşah. “Güncel Yargı Kararları Doğrultusunda Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulabilirliği Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 434, Ekim 2017, ss.81-89.

Walter, Christian. “History and Development of European Fundamental Rights and Fundamental Freedoms”, **European Fundamental Rights and Freedoms**, (Ed. Dirk Ehlers), De Gruyter Recht, Berlin, 2007.

Yaltı Soydan, Billur. “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No: 12.

Yaltı Soydan, Billur. “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet İle Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 119, Ağustos 1998, ss.98-118.

Yaltı, Billur. ““Kod Listeleri”nden “KDV iadesi Risk Analizi”ne Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 258, Mart 2010, ss.21-40.

Yaltı, Billur. “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu İle Okumak: Adil ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 169, Ekim 2002, ss.49-71.

Yaltı, Billur. Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 119, Ağustos 1998, s. 98 – 118.

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım, İstanbul, Eylül 2006.

Yaltı, Billur. “Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Uygulama Alanı Genişlemesi”, s. 1, <https://anayasatakip.ku.edu.tr/wp-content/uploads/sites/34/2017/08/Billur-Yalt%C4%B1-Adil-Yarg%C4%B1lanma.pdf> (Erişim: 12.04.2020).

Yaşın, Mehmet. **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

Yaltı, Billur. “Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:341, 2017, ss.9-25.

Yaltı, Billur. “Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahalede Kanunilik: İHAM’nin Yeni Kararlarında “Çelişik Mevzuat” ve “Çelişik İçtihat””, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:276, Eylül 2011, ss.7-17.

Yaltı, Billur. Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:341, Şubat 2017, ss.19-25.

Yaltı, Billur. “Vergi Hukukunda Sorumluluğunun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35”, (Ed. Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman), **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt I**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2009.

Yayla, Yıldızhan. **İdare Hukuku**, Beta Basım, İstanbul, 2009.

Yereli, Ahmet Burçin. “Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:237, Mayıs 2001, ss.113-116.

Yerlikaya, Gökhan Kürşat. **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, Kazancı Matbaacılık Sanayi A.Ş., İstanbul, 2005.

Yeşil, Ufuk. **Hukuk ve İnsan Hakları Bağlamında Ohal Uygulamaları**, Kudret Basım, İstanbul, 2019.

Yıldırım, Zübeyr ve Ağar, Serkan. “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, (Ed. Ertuğrul Akçaoğlu ve İnci Solak Akman), **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009.

Yılmaz, Güneş. “İladesi Gereken Vergilere Ödenen Faize İlişkin Eski ve Yeni Yasa Hükmünün Anayasa Mahkemesi Kararı Işığında Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 103, Yıl: 2013, ss. 25-41.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. **Bireysel Başvuru Rehberi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunmasında Usulî Güvenceler”, (Ed. Zeynep Müftüoğlu) **IX. Genç Vergi Hukuçuları Sempozyumu Genç Akademisyenler Yeni Yaklaşımlar Bildiri Kitabı**, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, ss.195-211.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. “İçtihat Farklılıklarının Temel Hak ve Özgürlükler Yönünden Değerlendirilmesi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:13, Haziran 2019, ss.551-622.

Yiğit, Uğur. **Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Yokuş, Sevtap. “Yönetmelik Yargının Takdir Yetkisi Üzerindeki Denetiminin Kapsamı ve Sınırları”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 72, Sayı: 2, Haziran 1998, ss.309-329.

Yokuş, Sevtap. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde ve 1982 Anayasası’nda Hak ve Özgürlüklerin Kötüye Kullanılması**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)** Ekin Kitabevi, Bursa, 2018.

Yüce, Mehmet. “6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargılamasında Olağan Kanun Yolu Sürecinin İşleyişi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 399, Kasım 2014, ss.6-13.

Yüce, Mehmet. **Anayasa Mahkemesi ve AİHM Kararları Işığında Vergi Davalarında Bireysel Başvuru (Anayasa, AİHM) Rehberi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019.

Yüce, Mehmet. **Mali Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2014.

Yüce, Mehmet. **Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

Yüce, Mehmet. **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Yüce, Mehmet ve Mercimek, Fulya. “Türk Vergi Hukukunda İçtihatların Bağlayıcılığı ve Hukuk Kaynağı Olarak Değerlendirilmesi”, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 119-120, 2014, ss.7-64.

Yücel, Mehmet. “Defter ve Belge İbraz Yazısının İlgili Şirketle Hiçbir Bağlantı Konulmaksızın Şirket Müdürü Adına Düzenlenip Tebliğ Edilmesi Durumunda

Yapılan Tebligat Geçersiz Midir?”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:14, Sayı: 157, Yıl, 2018, s.37-60.

Yücedoğru, Recep, Sarıaslan, Osman ve Kuştepe, Abdulkadir. “Türk Vergi Denetimini Üç Boyutu İle Tartışmak: Teori, Uygulama ve Yargı”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:232, Ocak 2019, ss.312-331.

Yücel, Mehmet. **Kayıtdışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi**, Legal Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2016.

Yücel, Tugay. “İhtirazi Kayıtlı Beyan”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 3, Mart 1993, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3175> (02.07.2020).

Yücesoy, Ayşe Aslı. “Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 2018 (135), ss.151-184.

Yüksel, Mahmut. “6545 Sayılı Kanun Işığında Vergi Yargılama Hukukunda Kanun Yararına Temyiz”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 328, Ocak 2016, ss.120-136.

Yüzbaşıoğlu, Necmi. **Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku**, İstanbul, 1993.

Zafer, Hamide. “Savunma Hakkı Ve Sınırları”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Özel Sayı, Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan, Yıl: 2013, Sayı:2, ss.507-540.

Anayasa Mahkemesi’nin 27/06/1995 tarih ve E. 1994/90, K.1995/22 numaralı iptal kararı <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/0f463bf6-f130-4923-be87-422f483c6baf?excludeGerekce=True&wordsOnly=False> (22.06.2020).

Anayasa Mahkemesi’nin 06/07/1995 tarih ve E. 1994/80, K. 1995/27 numaralı iptal kararı <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/60b83b24-1c9b-4bbd-936a-8ae3cc9ec8f6?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (22.06.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 19/12/2013 tarih ve B. No: 2013/817 numaralı Mehmet Erdoğan ve Diğerleri Başvurusu, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/d6dfc986-309c-4d48-8e96-83a0d65fca5b?wordsOnly=False> (30.06.2020)).

Anayasa Mahkemesi'nin 05/04/2017 tarih ve B. No: 2014/10283 numaralı EM Export Dış Ticaret A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Basvurular/tr/pdf/2014-10283.pdf> (30.06.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 12/11/2014 tarih ve B. No: 2014/6192 numaralı Türkiye İş Bankası Başvurusu, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/0313c34c-be4d-4211-aed8-ab3d8ae3b9f2?wordsOnly=False> (30.06.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 14/11/2018 tarih ve B. No: 2015/4791 sayılı Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/4791?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=4791> (02.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 16/04/2015 tarih ve B. No: 2013/4553 Garanti Bankası A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/4553?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=4553> (03.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 06/05/2015 tarih ve B. No: 2013/1993 Akün Gıda Maddeleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1993?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=1993> (03.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin, E.2013/104, K.2014/96, 22/05/2014, <https://www.lexpera.com.tr/resmi-gazete/metin/RG801Y2014N29203S201496> (04.07.2020);

Anayasa Mahkemesi'nin 25/12/2015 tarih ve B. No: 2013/28 Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş. Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/28?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=28> (04.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 10/2/2011 tarih ve E. 2008/58, K.2011/37 sayılı kararı,
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110514-11.htm>
(04/07/2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 06/05/2015 tarih ve B. No: 2013/6361 sayılı kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6361?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=6361> (04.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 26/10/2017 tarih ve B. No: 2014/13518 sayılı Ford Motor Company Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/13518?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=13518> (05.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 06/02/2014 tarih ve B. No: 2012/1246 sayılı Tahir Erdoğan kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1246?BasvuruAdi=tahsin+erdo%C4%9Fan> (05.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 20/12/2014 tarih ve B. No: 2013/1301 sayılı Necmiye Çiftçi ve Diğerleri Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1301?BasvuruAdi=NECM%C4%B0YE+%C3%87%C4%B0FT%C3%87%C4%B0+VE+D%C4%B0%C4%9EEERLER%C4%B0> (05.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 12/01/2017 tarih ve B. No: 2014/13916 sayılı Arif Madenci Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/13916?BasvuruAdi=MEHMET+AR%C4%B0F+MADENC%C4%B0> (05.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 12/06/2018 tarih ve B. No: 2014/13899 sayılı Mehmet Ziyat Özdemir Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/13899?BasvuruAdi=MEHMET+Z%C4%B0YAT+%C3%96ZDEM%C4%B0R> (05.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 21/06/2017 tarih, B. No:2014/11214 sayılı Göktaş Yassı Madde Maülleri San. Tic. A.Ş. Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/11214?BasvuruAdi=G%C3%96KTA%C5%9E+YASSI+HADDE+MAM%C3%9CLLER%C4%B0+SAN.+VE+T%C4%B0C.+A.%C5%9E> (05.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 06/01/2015 tarih ve B. No: 2013/6932 sayılı Türkan Bal Bararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6932?BasvuruAdi=t%C3%BCrkan+bal> (05.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 05/07/2017 tarih ve 2014/3975 numaralı Hasibe Uysal Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/3975?BasvuruAdi=HAS%C4%B0BE+UYSAL> (12.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 10/03/2016 tarih ve B. No: 2013/3914 sayılı Yavuzlar Nakliyat Turizm Petrol San. ve Tic. Ltd. Şti kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3914?BasvuruAdi=YAVUZLAR+NAKL%C4%B0YAT+TUR%C4%B0ZM+PETROL+SAN.+VE+T%C4%B0C.+LTD.+%C5%9ET%C4%B0> (05.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 31/03/2016 tarih ve B. No: 2013/8986 numaralı Dese Örne Tekstil ve Dış Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8986?BasvuruAdi=DESE+%C3%96RME+SANAY%C4%B0+VE+DI%C5%9E+T%C4%B0CARET+LTD.+%C5%9ET%C4%B0> (12.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 18/09/2013 tarih ve B. No: 2012/969 sayılı Tahir Canan Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/969?BasvuruAdi=TAH%C4%B0R+CANAN> (12.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 17/06/2016 tarih ve B. No: 2013/6842 sayılı Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti. Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6842?BasvuruAdi=narsan> (12.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 26/02/2015 tarih ve B.No:2013/2264 numaralı Cemal Bayseferoğulları Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/2264?BasvuruAdi=CEMAL+BAYSEFERO%C4%9EULLARI> (12.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 29/11/2000 tarih ve E.2000/21, K.2000/16, numaralı iptal kararı,
<https://hukukturk.com/MusePath/anayasa-mahkemesi-kararlari?EsasNo1=2000&EsasNo2=21> (13.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 07/07/2015 tarih ve B. No: 2013/43 24 numaralı Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/4324?BasvuruAdi=G%C3%9CR-SEL+%C4%B0N%C5%9EAAT+MALZEMELER%C4%B0+SAN.+T%C4%B0C.+LTD.+%C5%9ET%C4%B0> (13.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 23/01/2014 tarih ve B.No: 2013/6401 numaralı Esat Rennan Pediklü Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6401?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=6401> (12.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 02/10/2013 tarih ve B. No: 2013/2767 numaralı Naci Karakoç Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/2767?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=2767> (12.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 12/11/2014 tarih ve B. No:2014/6192 numaralı Türkiye İş Bankası A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6192?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=6192> (12.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 15/10/2015 tarih ve B. No: 2014/6193 numaralı Türkiye İş Bankası (2) kararı, ekli tablosu, <https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/BireyselBasvuru/pdf/2014-6193-eki-ana-tablo.pdf> (14.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 22/09/2016 tarih ve B. No: 2015/356 numaralı Türkiye İş Bankası Başvurusu (3), <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/356?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=356> (14.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 08/03/2018 tarih ve B. No: 20156691 numaralı Türkiye İş Bankası (5) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/6691?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=6691> (14.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 06/02/2020 tarih ve B. No:2016/931 numaralı Türkiye İş Bankası (7) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/931?BasvuruAdi=T%C3%99CRK%C4%B0YE+%C4%B0%C5%9E+BANKASI+A.%C5%9E. +%287%29> (14.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 18/04/2019 tarih ve B. No: 2015/11278 numaralı Türkiye İş Bankası (8) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/11278?BasvuruAdi=T%C3%99CRK%C4%B0YE+%C4%B0%C5%9E+BANKASI+A.%C5%9E. +%288%29> (14.07.2020).

Anayasa Mahkemesinin 03/04/2019 tarih ve B. No: 2016/2400 numaralı Türkiye İş Bankası (9),

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/2400?BasvuruAdi=T%C3%9CRK%C4%B0YE+%C4%B0%C5%9E+BANKASI+A.%C5%9E.+%289%29>
(14.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 19/11/2019 tarih ve B. No: 2016/10008 numaralı Türkiye İş Bankası (10),
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/1008?BasvuruAdi=T%C3%9CRK%C4%B0YE+%C4%B0%C5%9E+BANKASI+A.%C5%9E.+%2810%29>
9 (14.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 16/11/2016 tarih ve B. No: 2014/17286 numaralı Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi Şubeleri Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/17286?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=17286> (14.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 15/10/2015 tarih ve B. No: 2013/3963 numaralı Denктаş Nakliyat Turizm Ltd. Şti. Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3963?BasvuruAdi=denkt>
(15.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 27/06/2018 tarih ve B. No: 2015/13921 sayılı E-Ba Taahhüt Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/13921?BasvuruAdi=E-BA+%C4%B0N%C5%9EAAT+TAAHH%C3%9CT+T%C4%B0CARET+LTD.+%C5%9ET%C4%B0>
(16.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 27/02/2019 tarih ve B. No: 2015/15100 numaralı Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. Ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat Ve Organizasyon Sanayi Ve Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/15100?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=15100> (16.07.2020).

Anayasa Mahkemesinin 14/06/2017 tarih ve E. 2017/24, K.2017/112 numaralı iptal kararı,

<http://hukukturk.com/MusePath/anayasa-mahkemesi>
[kararlari?EsasNo1=2017&EsasNo2=24](http://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/6728?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=6728) (16.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 01/02/2018 tarih B.No:2015/6728 numaralı Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/6728?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=6728> (16.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 28/06/2018 tarih B. No: 2015/17259 numaralı Rs Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi Ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/17259?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=17259> (17.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 16/12/2015 tarih ve B. No: 2013/3241 numaraları Murat Çevik (4) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3241?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=3241> (17.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 16/12/2015 tarih ve B. No: 2013/3246 numaraları Murat Çevik (5) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3246> (17.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 11/12/2014 tarih ve B. No: 2013/3245 numaraları Murat Çevik Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3245?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=3245> (17.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 07/07/12/2015 tarih ve B. No: 2013/3244 numaraları Murat Çevik (2) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3244?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=3244> (17.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 06/04/2017 tarih ve B. No: 2014/12080 numaralı Ahmet Nuri Demirsoy Ve Annita Demirsoy Başvurusu,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/12080?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=12080> (17.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 22/01/2015 tarih B. No:2014/4958 numaralı Münür Ata Başvurusu,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/4958?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=4958> (17.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 08/05/2014 tarih v-B.No:2013/596 numaralı E.T.Y.İ. A.Ş. başvurusu,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/596?BasvuruAdi=E.T.Y.%C4%B0> (18.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 12/03/2020 tarih ve B. No: 2013/5949 numaralı Ahmet Turko Başvurusu,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/5949?BasvuruAdi=AHMET+TURKO> (19.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 09/03/2016 tarih ve B. No:2013/7847 numaralı Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. Ve Tic. Ltd. Şti. Başvurusu,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/7847?BasvuruAdi=%C5%9EAH+TARIM+%C4%B0N%C5%9EAAT+TUR%C4%B0ZM+SEYAHAT+YAT%C3%87ILIK+SAN.+VE+T%C4%B0C.+LTD.+%C5%9ET%C4%B0>

(20.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 24/06/2015 tarih ve B. No:2013/1949 numaralı Hüsamettin Kemal Esiner Başvurusu,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1949?BasvuruAdi=H%C3%9CSAMETT%C4%B0N+KEMAL+ES%C4%B0NER> (20.07/2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 12/2/2013 tarih ve B. No: 2012/1027 numaralı Necati Gündüz ve Recep Gündüz Başvurusu,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1027?BasvuruAdi=NECAT%C4%B0+G%C3%9CND%C3%9CZ+VE+RECEP+G%C3%9CND%C3%9CZ>

(21.07.2020).

Anayasa Mahkeme'sinin 19.03.2015 tarih ve E:2014/144, K: 2015/29 sayılı İptal Kararı, <https://02149qour-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2014-144-k-2015-29-t-19-3-2015> (21.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 19/11/2015 tarih ve B. No:2013/6355 numaralı Nusret Yumrutaş Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/6355?BasvuruAdi=NUSRET+YUMRUTA%C5%9E> (22.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 27/03/2014 tarih ve B.No:2014/4230 numaralı Ali Şahin ve Cafer Aksakal Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/4230?BasvuruAdi=AL%C4%B0+%C5%9EAH%C4%B0N+VE+CAFER+AKSAKAL> (23.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 08/09/2015 tarih ve B.No:2014/18932 numaralı Yıldırım Özbey ve Diğerleri Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/18932?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=18932> (24.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 17/11/2014 tarih ve B. No:2014/431 numaralı Yılmaz Sürekli Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/431?BasvuruAdi=y%C4%B1lmaz+s%C3%BCrekli> (24.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 18/02/2016 tarih ve B. No:2013/7698 numaralı Gemak Gemi İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/7698?BasvuruAdi=GEMAK+GEM%C4%B0+%C4%B0N%C5%9EAAT+SANAY%C4%B0+VE+T%C4%B0CARET+A.%C5%9E> (24.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 06/02/2014 tarih ve B.No:2013/5554 numaralı Santa Farma İlaç Sanayi A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/5554?BasvuruAdi=SANTA>

[+FARMA+%C4%B0LA%C3%87+SANAY%C4%B0+A.%C5%9E.](#)

(27.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 15/06/1971 tarih ve E:1970/55, K:1971/57 sayılı başvurusu,
Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı:9, 1972, ss.533-541.

Anayasa Mahkemesi'nin 27/01/1981 tarih ve E:1980/27, K:1981/9 numaralı iptal kararı, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı:19, Ankara, 1982, ss.24-41.

Anayasa Mahkemesi, 19/03/1987 tarih ve E: 1986/5, K: 1987/7 sayılı iptal kararı; Karşı oy yazısı (Mehmet Çınarlı), **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı: 23, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1989.

Anayasa Mahkemesi Başkanlığı Bireysel Başvuru İstatistikleri (23/9/2012-31/12/2019), https://www.anayasa.gov.tr/media/6482/bb_istatistik-2012-2019-son.pdf (02.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 18/09/2014 tarih ve B. No: 2013/7087 numaralı S.Ö. Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/7087?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=7087> (05.08.2020).

Anayasa Mahkemesi, 11/10/1963 tarih ve E.63/124, K.63/243 sayılı iptal kararı,
<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/eb2d4895-a40f-44ee-8492-831a8d126401?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (05.08.2020).

AİHM'nin 05/01/2000 tarih ve B.No: 33202/96 numaralı Beyeler/İtalya Başvurusu,
<https://www.ilsa.org/Jessup/Jessup17/Batch%201/Judgment%20of%20the%20OECHR-%20Beyeler%20v.%20Italy%20-2000.pdf> (10.08.2020).

AİHM'nin 02/08/1984 tarih ve B. No: 8691/79 numaralı Case Of Malone v. The United Kingdom Başvurusu,

[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:\[%228691/79%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-57533%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:[%228691/79%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57533%22]}) (10.08.2020).

AİHM'nin 09/11/1999 tarih ve B.No: 26449/95 numaralı Špaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti Başvurusu,
[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:\[%2226449/95%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-58358%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:[%2226449/95%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-58358%22]}) (10.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 19/12/2013 tarih ve B. No:2013/817 numaralı Mehmet Akdoğan ve Diğerleri Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/817?BasvuruAdi=MEHMET+AKDO%C4%9EAN+VE+D%C4%B0%C4%9EERLER%C4%B0>
(10.08.2020).

AİHM'nin 23/09/1982 tarih ve B.No:7151/75 numaralı Sporrang ve Lönnroth/İsveç Başvurusu,
[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:\[%227151/75%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-57580%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:[%227151/75%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57580%22]}) (10.08.2020).

AİHM'nin 24/06/2014 tarih ve B.No: 48357/07-52677/07-52687/07-52701/07 numaralı Azienda Agricola Silverfunghi S.A.S. ve diğerleri/İtalya Başvurusu,
[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:\[%2248357/07%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-145000%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:[%2248357/07%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-145000%22]}) (10.08.2020).

AİHM'nin 23/10/1997 tarih ve B.No: 21319/93-21449/93-21675/93 numaralı The National&Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society/ Birleşik Krallık Başvurusu,
[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:\[%2221319/93%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-58109%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:[%2221319/93%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-58109%22]}) (10.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 23/02/2016 tarih ve B. No:2013/8324 numaralı Arif Sarıg l Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8324?BasvuruAdi=AR%C4%B0F+SARIG%C3%9CL> (10.08.2020).

AİHM'nin 22/06/2020 tarih ve B.No:31443/96 numaralı Case of Broniowski v. Poland Başvurusu,
<https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22appno%22:%5B%2231443/96%22%5D,%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22%5D,%22itemid%22:%5B%22001-61828%22%5D%7D> (10.08.2020).

AİHM'nin 21/02/1986 tarih ve B.No: 8793/79 numaralı James And Others v. The United Kingdom Başvurusu,
<https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22docname%22:%5B%22James%20And%20Others%20V.%20The%20Un%C4%B1ted%20K%C4%B1ngdom%22%5D,%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22%5D,%22itemid%22:%5B%22001-57507%22%5D%7D> (10.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 18/10/2017 tarih ve B. No:2015/17510 numaralı Ali Hıdır Akyol ve Diğerleri Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/17510?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=17510> (10.08.2020).

Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 06/02/2014 tarih ve B. No: 2012/1246 numaralı Tahsin Erdoğan Başvurusu,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1246?BasvuruAdi=TAHS%C4%B0N+ERDO%C4%9EAN> (10.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 14/04/2011 tarih ve E.2009/63, K.2011/66 iptal kararı,
<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/510c57fc-e5d9-4af2-a637-b9221b0b7138?excludeGerekce=True&wordsOnly=False> (11.08.2020).

AİHM'nin 23/02/1995 tarih ve B.No:15375/89 numaralı Gasus Dossier- Und F rdertechnik GmbH v. The Netherlands Başvurusu,
<https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22appno%22:%5B%2215375/89%22%5D,%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22%5D,%22itemid%22:%5B%22001-61828%22%5D%7D>

[entcollectionid2%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-57918%22\]} \(11.08.2020\).](#)

AYM'nin 15/10/1991 tarih ve E.1990/29, K.1991/37 numaralı iptal kararı, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı:27, Cilt:2, 1993, ss.609-625.

Anayasa Mahkemesi'nin 18/02/1985 tarih ve E.1984/9, K.1985/4 sayılı kararı, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d28211b8-4ded-4592-b0ec-898d6bf79813?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (18.08.2020).

AYM, 23,24 ve 25/10/1969 tarih ve E.1967/41, K.1969/57 numaralı iptal kararı, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı:8, Ankara, 1991, ss.18-70.

Bkz. AYM'nin 29/05/2014 tarih ve 2014/4705 numaralı Youtube Llc Corporation Service Company ve diğerleri Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/4705?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=4705> (24/08/2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 16/06/2011 tarihli E.2009/9, K. 2011/10 numaralı iptal kararı, <https://02149qz5n-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2009-9-k-2011-103-t-16-6-2011> (24.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 28/11/2013 tarihli E.2013/64, K.2013/142 numaralı iptal kararı, <https://02149qz5n-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/e-2013-64-k-2013-142-t-28-11-2013> (24.08.2020)

AİHM'nin 25/03/1985 tarih ve B.No:8734/79 numaralı *Barthold/Almanya* Başvurusu, [AİHM'nin 07/06/2011 tarih ve B.No: 39766/05 numaralı *Serkov/Ukrayna* Başvurusu, \[389\]\(https://hudoc.echr.coe.int/tur#%22docname%22:\[%22serkov%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-57432%22\]} \(24.08.2020\).</p></div><div data-bbox=\)](https://hudoc.echr.coe.int/tur#%22docname%22:[%22Barthold%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57432%22]} (24.08.2020).</p></div><div data-bbox=)

[entcollectionid2%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-105536%22\]} \(24.08.2020\).](#)

Anayasa Mahkemesi'nin 15/07/2004 tarih ve E.2003/33, K.2004/101 numaralı iptal kararı, <https://02149qzvt-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2003-33-k-2004-101-t-15-7-2004> (25.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 15/04/2014 tarih ve B. No:2013/849 numaralı Karlis A.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/849?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=849> (26.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 20/05/2010 tarih ve E.2009/51, K.2010/73 numaralı iptal kararı, <https://02149r0dj-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2009-51-k-2010-73-t-20-5-2010> (26.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 11/04/2012 tarih ve E.2011/18, K.2012/53 numaralı iptal kararı, <https://02149r0dt-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2011-18-k-2012-53-t-11-4-2012> (26.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 13/01/2011 tarih ve E.2009/21, K.2011/16 numaralı iptal kararı, <https://02149r0dx-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2009-21-k-2011-16-t-13-1-2011> (26.08.2020);

Anayasa Mahkemesi'nin 07/07/2011 tarih ve E.2010/69, K.2011/116 numaralı iptal kararı, <https://02149r0dx-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2010-69-k-2011-116-t-7-7-2011> (26.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 07/11/1989 tarih ve E.1989/6, K.1989/42 numaralı iptal kararı, <https://02149r0vb-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara->

elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/e-1989-6-k-1989-42-t-7-11-1989
(29.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 23/11/2016 tarih ve E. 2016/46, K. 2016/178 numaralı iptal kararı, <https://02149r0x9-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2016-46-k-2016-178-t-23-11-2016> (27.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 28/11/2016 tarih ve E.2015/40, K.2016/5 numaralı iptal kararı, <https://02149r0x9-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2015-40-k-2016-5-t-28-1-2016> (27.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 25/02/2015 tarih ve B.No:2013/3803 numaralı Osman Bayrak Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3803?BasvuruAdi=OSMAN+BAYRAK> (28.08.2020).

AİHM'nin 06/07/2010 tarih ve B.No:40349/05 numaralı Yetiş ve Diğerleri Türkiye Davası, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:\[%22yeti%C5%9F%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-99783%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:[%22yeti%C5%9F%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-99783%22]}) (27.08.2020).

AİHM'nin 25/03/1999 tarih ve B.No:31423/96 numaralı Papachelas v. Greece Başvurusu, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:\[%22papachelas%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-58291%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:[%22papachelas%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-58291%22]}) (27.08.2020);

AİHM'nin 25/07/1986 tarih ve B.No: 9006/80; 9262/81; 9263/81; 9265/81; 9266/81; 9313/81; 9405/81 numaralı Lithgow And Others v. The United Kingdom Başvurusu, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:\[%229006/80%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-57526%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22appno%22:[%229006/80%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57526%22]}) (27.08.2020).

AİHM'nin 06/04/2000 tarih ve B. No: 34369/97, Thlimmenos/Yunanistan Başvurusu, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22itemid%22:\[%22001-112598%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22itemid%22:[%22001-112598%22]}) (27.08.2020).

AİHM'nin 05/09/2017 tarih ve B.No: 78117/13 numaralı Fábián v. Hungry Başvurusu, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:\[%22Fabian%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-176769%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:[%22Fabian%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-176769%22]}) (27.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 22/05/2014 tarih ve E:2013/104, K.2014/96 numaralı iptal kararı, <https://02149r2at-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2013-104-k-2014-96-t-22-5-2014> (30.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 10/12/2015 tarih ve B.No: 2013/604 numaralı Orhan Yüksel Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/604?BasvuruAdi=ORHAN+Y%C3%9CKSEL> (14.07.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 03/02/2016 tarih ve B.No:2013/1858 numaralı Hamza Buğdayci Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1858?BasvuruAdi=HAMZA+BU%C4%9EDAC%C4%B0> (30.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 15/07/2004 tarih ve E.2003/33 ve K.2004/101 numaralı iptal kararı, <https://02149r3sc-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2003-33-k-2004-101-t-15-7-2004> (01.09.2020).

AİHM'nin 12/07/2001 tarih ve B. No: 44759/98 numaralı Ferrazzini v. Italy Başvurusu, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:\[%22\%22CASE%20OF%20FERRAZZINI%20v.%20ITALY%22%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-59589%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:[%22\%22CASE%20OF%20FERRAZZINI%20v.%20ITALY%22%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-59589%22]}) (13.04.2020).

AlHM'nin 24/02/1994 tarih ve B. No: 12547/86 numaralı Bendenoun v. France Başvurusu,

[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:\[%22Bendenoun%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-57863%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:[%22Bendenoun%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57863%22]}) (13.04.2020).

AlHM'nin 23/11/2006 tarih ve B. No: 73053/01 numaralı Jussila v. Finland Başvurusu,

[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:\[%22jussila%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-78135%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:[%22jussila%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-78135%22]}) (13.04.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 07/07/2015 tarih ve B. No:2013/4324 numaralı Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti. Başvurusu,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/4324?BasvuruAdi=G%C3%99CR-SEL+%C4%B0N%C5%9EAAT+MALZEMELER%C4%B0+SAN.+T%C4%B0C.+LTD.+%C5%9ET%C4%B0> (13.04.2020).

AlHM'nin 21/02/1975 tarih ve B.No:4451/70 numaralı Golder v. The United Kingdom Başvurusu,

[https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:\[%22golder%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-57496%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:[%22golder%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57496%22]}) (02/09/2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 14/07/1998 tarih ve E.1997/41, K.1988/47 numaralı iptal kararı,

<https://02149r4mq-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1997-41-k-1998-47-t-14-7-1998> (02.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 06/10/2015 tarih ve 2013/8880 numaralı Çağrı Tur Sey. Taş. Ltd. Şti. Başvurusu,

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8880?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=8880> (02/09/2020).

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/5357?BasvuruNoSayi=5357> (03.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 02/07/2013 tarih ve B.No:2012/13 numara
Diğerleri
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=5357>
[CHER+ERGUN+VE+D%C4%B0%C4%9EERLER%C4%B0](https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=5357) (

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/5357?BasvuruNoSayi=5357> (03.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 02/07/2013 tarih ve B.No:2012/13 numara
Diğerleri
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=2012/13>
[CHER+ERGUN+VE+D%C4%B0%C4%9EERLER%C4%B0](https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=2012/13)

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/5357?BasvuruNoSayi=5357> (03.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 02/07/2013 tarih ve B.No:2012/13 numara
Diğerleri
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=2012/13>
[CHER+ERGUN+VE+D%C4%B0%C4%9EERLER%C4%B0](https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=2012/13)

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/5357?BasvuruNoSayi=5357> (03.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 02/07/2013 tarih ve B.No:2012/13 numara
Diğerleri
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=2012/13>
[CHER+ERGUN+VE+D%C4%B0%C4%9EEERLER%C4%B0](https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=2012/13) (

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/5357?BasvuruNoSayi=5357> (03.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 02/07/2013 tarih ve B.No:2012/13 numara
Diğerleri
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=2012/13>
[CHER+ERGUN+VE+D%C4%B0%C4%9EERLER%C4%B0](https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=2012/13) (

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/5357?BasvuruNoSayi=5357> (03.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 02/07/2013 tarih ve B.No:2012/13 numara
Diğerleri
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=2012/13>
[CHER+ERGUN+VE+D%C4%B0%C4%9EERLER%C4%B0](https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=2012/13)

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/5357?BasvuruNoSayi=5357> (03.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 02/07/2013 tarih ve B.No:2012/13 numara
Diğerleri
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=5357>
[CHER+ERGUN+VE+D%C4%B0%C4%9EEERLER%C4%B0](https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/13?BasvuruNoSayi=5357) (

Anayasa Mahkemesi'nin 03/07/2019 tarih ve B.No:2015/6735 numaralı Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu (3) Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/6735?BasvuruNoYil=2015&BasvuruNoSayi=6735> (07.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 17/03/2011 tarih ve E.2009/47, K.2011/51 numaralı iptal kararı, <https://0314902ig-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2009-47-k-2011-51-t-17-3-2011> (07.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 31/03/1987 tarih ve E.1986/24, K.1987/8 numaralı iptal kararı, <https://0314902ni-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1986-24-k-1987-8-t-31-3-1987> (07.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 19/10/1968 tarih ve E.1963/336, K.1967/29 numaralı iptal kararı, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/d7366f47-f3a7-4014-8a5d-0cd409fff40d?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> (07.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 31.03.1987 tarih ve E.1986/24, K.1987/7 numaralı iptal kararı, <https://0314904qn-y-https-www.lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1986-24-k-1987-8-t-31-3-1987> (10.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 03/04/2014 tarih ve B.No: 2013/1614 numaralı K.Ş. Başvurusu, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1614?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=1614> (10.09.2020).

AİHM'nin 25/02/1993 tarih ve B.No:10828/84 numaralı Funke/Fransa Başvurusu, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:\[%22funke%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-57809%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22docname%22:[%22funke%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57809%22]}) (10.09.2020).

AİHM'nin 19/10/2010 tarih ve B.No: 20999/04 numaralı Özpinar/Türkiye Başvurusu, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22display%22:\[2\],%22languageisocode%22:\[%22TUR%22\],%22appno%22:\[%2220999/04%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-120128%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22display%22:[2],%22languageisocode%22:[%22TUR%22],%22appno%22:[%2220999/04%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-120128%22]}) (10.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 1/7/2020 tarih ve B.No:2016/4293 numaralı Güven Bostan Başvurusu, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/haberler/bireysel-basvuru-basin-duyurulari/odenmeyen-vergi-borcu-icin-h%C3%A2line-munasip-tasinmaza-haciz-konulmasi-nedeniyle-mulkiyet-hakkinin-ihlal-edilmesi/> (06.08.2020).

Anayasa Mahkemesi, 23.12.2012-31.12.2019 Tarihleri Bireysel Başvuru İstatistikleri, https://www.anayasa.gov.tr/media/6905/bb_istatistik_2019-min.pdf (23.09.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 7/11/1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42 numaralı iptal kararı, <https://031490a38-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/e-1989-6-k-1989-42-t-7-11-1989> (02.08.2020).

Anayasa Mahkemesi'nin 04/12/2014 tarih ve E.2013/84, K. 2014/183 numaralı iptal kararı, <https://031490a38-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2013-84-k-2014-183-t-4-12-2014> (02.08.2020).

Danıştay 11. Dairesi'nin 16/6/1997 tarih ve E. 1996/4042 K. 1997/2365 numaralı kararı, <https://02149q9px-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1996-4042-k-1997-2365-t-16-6-1997> (02.07.2020).

Danıştay 4. Dairesi'nin 14/10/1969 tarih ve E.1964/827, K.1969/4267 numaralı kararı, **Danıştay Dergisi**, Yıl:1, Sayı:3, 1971, s.270.

Danıştay 3. Dairesi'nin 24/12/1986 tarih ve E.1986/1291, K.1986/2706 numaralı kararı, **Danıştay Dergisi**, Yıl:17, Sayı:66-67, 1987, ss.187-191.

<https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/62202016030718%20-%201959%20%E2%80%93%2019%20YILLARI%20ARASINDA%20TOPLAMDA%20100%E2%80%99%20CN%20%C3%9CZER%C4%B0NDE%20%C4%B0HLAL%20KARARI%20BULUNAN%20%C3%9CLKELER%C4%B0N%20SIRALAMASI.pdf> (21.09.2020).

