



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**MÜLKİYET HAKKINA VERGİ MÜDAHALELERİ
(İNSAN HAKLARI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRME)**

Muhammed Emin ŞAHİNER

Doktora Tezi

Ankara, 2020

MÜLKİYET HAKKINA VERGİ MÜDAHALELERİ
(İNSAN HAKLARI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRME)

Muhammed Emin ŞAHİNER

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2020

KABUL VE ONAY

Muhammed Emin ŞAHİNER tarafından hazırlanan “Mülkiyet Hakkına Vergi Müdahaleleri (İnsan Hakları Bağlamında Değerlendirme)” başlıklı bu çalışma, 17/11/2020 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Başkan)

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN (Danışman)

Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ (Üye)

Doç. Dr. Oytun CANYAŞ (Üye)

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim Nihat BAYAR (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Prof. Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan “*Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge*” kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren - ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

...../...../.....

Muhammed Emin ŞAHİNER

¹“*Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge*”

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

* Tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

Muhammed Emin şAHİNER

Anneme...

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamın her safhasında özverisini, emeğini ve ilgisini esirgemeyen, tez yazım sürecinde yaşamış olduğum kimi sıkıntılı anları atlatmam da eşsiz sabrı ve anlayışıyla yardımcı olan, bu tür anlarda değerli yönlendirmeleriyle bana yol gösteren, üzerimdeki hakkının kelimelerle ifadesi mümkün olmayan saygıdeğer ve değerli danışman hocam Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN'a sonsuz teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Hacettepe Üniversitesi Maliye Bölümünde doktora eğitimim sürecinde kendilerinden ders alma şansına sahip olduğum ve yine kendilerinden mesleki hayatımda kullanma imkânı bulduğum eşsiz bilgiler edindiğim herbiri birbirinden değerli saygıdeğer hocalarıma teşekkür ederim.

Bu günlere gelmemde üzerimdeki haklarını ifade etmekte zorlandığım canım babam ve anneme, hayatta her daim ve her konuda maddi manevi yanımda olan kardeşime, her koşulda sevgisini ve desteğini hissettiğim eşime en içten teşekkürlerimi ve sevgilerimi sunarım. İyi ki varsınız...

ÖZET

ŞAHİNER, Muhammed Emin. *Mülkiyet Hakkına Vergi Müdahaleleri (İnsan Hakları Bağlamında Değerlendirme)*, Doktora Tezi, Ankara, 2020.

Bu çalışmanın amacı, ülkemiz hukuk uygulamasında tamamen yeni bir hukuki kurum olan bireysel başvuru sisteminin, kamu otoritelerince kişilerin mülkiyet haklarına yapılan vergisel müdahaleler çerçevesinde hangi kapsam ve bağlamda bir hukuki güvence teşkil edebileceği, devletlerin egemenlik haklarından doğan vergi alma hakkı ile mülkiyet hakkının korunması bağlamında söz konusu olabilecek bireysel başvuru kaynaklı sınırlamalar arasında nasıl bir denge kurulabileceği sorularına cevap bulabilmek olmuştur. Çalışma sonucunda da ortaya konulduğu üzere Anayasa Mahkemesi, önüne bireysel başvuru yoluyla getirilmiş olan pek çok vergisel müdahale hakkında, şayet bu müdahalenin hukuka dayalı olmadığını, meşru amaç gütmeyeceğini ya da ölçüsüz nitelikte olduğunu tespit etmiş ise, Anayasa'nın 35. maddesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Ek 1 No.lu Protokol'de yer alan "mülkiyet hakkının" ihlal edildiğine karar vermiştir. Üstelik vergisel uyuşmazlıklara ilişkin pek çok kararında Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru müessesesinin kuruluş amacına da uygun olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin konuya ilişkin içtihadı birikimini kendisine yol haritası olarak belirlemiş olmasına karşın kimi zaman vergi ödevlilerini daha fazla koruyucu nitelik arzeden hükümlere imza atmıştır. Sonuç olarak Anayasa Mahkemesinin mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalelere ilişkin olarak tesis etmiş olduğu kararlar ile, hem Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin vergisel uyuşmazlıklar hakkında daha etkili olarak uygulanırlık kazanması sağlanmış hem de ülkemiz insan hakları yargı anlayışında gelişmekte olan hak merkezli paradigmaya katkı sağlanmıştır.

Anahtar Sözcükler

Mülkiyet hakkı, Vergisel Müdahaleler, Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 1982 Anayasası, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

ABSTRACT

ŞAHİNER, Muhammed Emin. *Tax Interventions to Property Right (Evaluation in the Context of Human Rights)*, PhD Dissertation, Ankara, 2020.

The purpose of this study is to find answers to the questions in which scope and context of the individual application system, which is a completely new legal establishment in our country's law practice, can form a judicial guarantee within the scope of the tax interventions made to individuals' property rights by public authorities and how to find a balance between the right to tax arising from the sovereign rights of states and the limitations arising from individual application that may arise within the scope of protecting the property right. As presented at the end of the study, the Constitutional Court has decided that the "property right" included in the Article 35 of the Constitution and Protocol No. 1, additional to the European Convention on Human Rights has been violated, even if it has determined that many tax interventions brought before it through individual application, if this intervention is not based on the law, does not pursue a legitimate aim or has an excessive nature. Furthermore, although the Constitutional Court has determined the judicial knowledge of the European Court of Human Rights as its roadmap, it has sometimes signed provisions that are more protective natured for taxpayers in its many decisions on tax disputes in accordance with the establishment purpose of the individual application establishment. In conclusion, with the decisions of the Constitutional Court regarding the tax interventions against the property right, it has been ensured that the European Convention on Human Rights becomes more effective on tax disputes and contributes to the rights-centred paradigm that is developing in our country's human rights judicial understanding.

Keywords

Property Right, Tax Interventions, Constitutional Court, Individual Application Remedy, European Court of Human Rights, Constitution of 1982, European Convention on Human Rights

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....	ii
ETİK BEYAN.....	iii
TEŞEKKÜR	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

USUL HUKUKU AÇISINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU

1.1. BİREYSEL BAŞVURUNUN ANLAMI, NİTELİĞİ VE KAPSAMI.....	9
1.2. BİREYSEL BAŞVURUNUN KABUL EDİLEBİLİRLİK KOŞULLARI.....	14
1.2.1. Nesnel Koşullar	14
1.2.2. Öznel Koşullar.....	16
1.2.3. Potansiyel Mağdurların Başvuru Koşulları ve Bu Kapsamda Anayasa Mahkemesinin Yargı Yetkisi Kapsamında Mağdur Statüsü	19
1.2.3.1. Genel Olarak	19
1.2.3.2. Kişi Bakımından Yargı Yetkisi Unsuru Yönünden Anayasa Mahkemesinin Yargı Yetkisi.....	20
1.2.3.3. Bireysel Başvuruda Bulunabilme Yetisine Sahip Olabilecek Başvurucular İçin Aranılan Statü: Mağdur Statüsü.....	24
1.2.3.4. Soyut Dava Açma Hakkı veya Actio Popularis.....	31
1.2.3.5. Mahkemeye Başvuru Hakkı	39
1.2.3.5.1. Gerçek Kişiler	39
1.2.3.5.2. Hükümet Dışı Kuruluşlar ve Kişi Grupları ve Toplulukları	43
1.2.3.6. Potansiyel Mağduriyet	52
1.2.3.7. Konuya İlişkin Değerlendirme Sonuçları	70

1.2.4. Bireysel Başvuru Sürecinin Ara Koşulları	73
1.2.4.1. İç Hukuk Yollarının Tüketilmesi	73
1.2.4.2. Başvuru Süresi	79
1.2.4.2.1. Sürenin Hukuki Niteliği	79
1.2.4.2.2. Sürenin Başlangıcı, Durması ya da Kesilmesi ve Bitişi.....	80
1.3. VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARDA KABUL EDİLEBİLİRLİK	
KOŞULLARI.....	83
1.3.1. Vergisel Uyuşmazlıkların Anlam ve Kapsamı	83
1.3.2. Vergisel Uyuşmazlıklarda Başvurucuya İlişkin Koşullar	84
1.3.2.1. Nesnel Koşullar	84
1.3.2.2. Öznel Koşullar	85

İKİNCİ BÖLÜM

MADDİ HUKUK AÇISINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU: MÜLKİYET HAKKI İHLALLERİ

2.1. MÜLKİYET HAKKI İHLALİ İDDİALARINA DAYALI BİREYSEL	
BAŞVURULAR.....	92
2.1.1. Mülkiyet Hakkı ve Hakka Müdahale	92
2.1.2. Mülkiyet Hakkı İhlaline Dayalı Başvuruların İncelenmesinde Kullanılan	
Ölçütler	105
2.1.2.1. Müdahalenin Hukuka Dayalı Olması	107
2.1.2.2. Müdahalenin Kamu Yararına Uygun Meşru Bir Amacının Bulunması ...	116
2.1.2.3. Müdahalenin Ölçülü, Gerekli, Elverişli ve Orantılı Olması	123
2.2. VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARDA MÜLKİYET HAKKI İHLALİ	
İDDİALARINA DAYALI KİŞİSEL BAŞVURULAR.....	130
2.2.1. Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahale	130
2.2.1.1. Vergilendirmenin Anayasa'daki Konumu	130
2.2.1.2. Vergisel Müdahale Kavramının Mahiyeti ve Unsurları	140
2.2.1.3. Vergisel Müdahalenin İçtihatlardaki Konumu	147
2.2.2. Vergisel Uyuşmazlıklara İlişkin Başvuruların Kapsamı ve Sınıflandırılması	150
2.2.3. Vergisel Uyuşmazlıklara İlişkin Başvuruların İncelenmesinde Kullanılan	
Ölçütler	153
2.2.3.1. Vergisel Müdahalenin Hukuka Dayalı Olması.....	154
2.2.3.1.1. Vergisel Müdahalenin Hukuka Dayalılığının Anlam ve Kapsamı	154

2.2.3.1.2. Konuya İlişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ile Anayasa Mahkemesinin Yaklaşım Farkları	155
2.2.3.1.3. Hukuka Dayalılığın Alt Unsur ve Ölçütleri	169
2.2.3.1.3.1. Vergisel Düzenlemenin Aleniyeti	169
2.2.3.1.3.2. Başvurucunun Hukuki Statüsünün Etkisi	172
2.2.3.1.3.3. Vergisel Düzenlemenin Açıkça Kanuni Bir Dayanağa Sahip Olması	174
2.2.3.1.3.3.1. Uluslararası Hukuk Kapsamında Konunun Düzenlenme Biçimi	174
2.2.3.1.3.3.2. Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Konunun Düzenlenme Biçimi	176
2.2.3.1.3.4. Vergisel Düzenlemenin Açıklığı	182
2.2.3.1.3.4.1. Öngörülebilirlik ve Belirlilik İlkeleri Bağlamında Açıklık İlkesi	182
2.2.3.1.3.4.2. Konuya İlişkin İki Anayasa Mahkemesi Kararının İncelenmesi	190
2.2.3.1.3.4.2.1. Başvurucu Şirket Tarafından Bizzat Üretilen Elektrik ve Kok Gazı Üzerinden Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Alındığı İddiası Üzerine Tesis Edilen Karar	190
2.2.3.1.3.4.2.2. Otelcilik ve Konaklama Hizmetiyle İştigal Eden Şirket Adına Katkı Payı Tahakkuk Ettirilmesi	205
2.2.3.1.3.5. Vergisel Müdahalenin Keyfi Nitelikte Olmaması	211
2.2.3.1.3.6. Hukuka Dayalı Olma Ölçütü Bakımından Geçmişe Uygulanan Vergisel Düzenlemeler	215
2.2.3.2. Verginin Kamu Yararına Uygun Meşru Bir Amacının Bulunması	220
2.2.3.3. Vergisel Müdahalenin Ölçülü Olması	228
2.2.3.3.1. Vergisel Müdahalenin Ölçülülüğü: Anlam ve Kapsamı	228
2.2.3.3.1.2. Vergisel Müdahalenin Bireysel ve Ağır Yük Oluşturması	235
2.2.3.3.2.1. Vergilere İlişkin Unsurların Makul Olmayacak Derecede Yüksek Olması	238
2.2.3.3.2.2. İdarece Haksız Olarak Alınan Vergilerin Tekrar İadesinin Geç Yapılması, Yapıldığında ise Faiz Kaybının Ödenmemesi ya da Düşük Faizle Ödenmesi	244
2.2.3.3.2.3. Geçmişe Yönelik Uygulama Alanı Bulan Yeni Vergi Düzenlemeleri	252
2.2.3.3.2.4. İdarece Tesis Edilen Vergisel Müdahalelere Karşı Mükelleflere Yeterli Hukuksal Güvencenin Sağlanmaması	261
2.2.3.3.2.4.1. Genel Olarak	261

2.2.3.3.2.4.2. Makul Sürede Yargılanma Hakkı	263
2.2.3.3.2.4.3. Yargılama Giderlerinin Makul Seviyede Olmasını Bekleme Hakkı.....	269
2.2.3.3.2.4.4. Gerekçeli Karar Alma Hakkı	275
2.2.3.3.2.4.5. Mahkemeye Erişim İmkânının Eksiksiz Temini	285
2.2.3.3.2.4.6. Başvurucuların İtiraz ve İddialarını İleri Sürebilme Haklarının Eksiksiz Temini	298
2.2.3.3.2.4.7. Ne Bis İn İdem Yasağına Riayet Edilmesi	300
2.2.3.3.2.5. Hedeflenen Amaç ile Kullanılan Araçların Orantılı Olmaması ..	317
2.2.3.3.2.6. Vergisel Müdahalenin Yükümlünün Ekonomik Getiri Kapasitesini Artırması.....	321
2.2.3.3.2.7. Vergisel Müdahalede Tarafların Kusur Oranı ve İyi Yönetim İlkesinin Uygulanırlık Derecesi.....	326
2.2.3.3.2.8. Bağımsız İdari Otoritelerin Aldıkları Katkı Paylarının Ölçülülük Kriteri Kapsamında Değerlendirilmesi.....	343
2.2.3.3.2.9. Vergilerin Tahsiline İlişkin Müdahalenin Yükümlü Nezdinde Aşırı Bir Yük Oluşturması.....	356
2.2.3.3.2.10. İctihat Farklılığının Hukuki Belirlilik İlkesini Zedeleyecek Ölçüde Olması	373

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSAL VE ULUSLARARASI İNSAN HAKLARI YARGISINDA EŞİTLİK İLKESİ VE AYRIMCILIK YASAĞININ MÜLKİYET HAKKI BAĞLAMINDA UYGULANIRLIĞI

3.1. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ VE ANAYASA MAHKEMESİ NEZDİNDE YAPILAN AYRIMCILIK İDDİALARINA DAYALI BAŞVURULAR	385
3.1.1. Mülkiyet Hakkına Yapılan Müdahale Yoluyla Ayrımcılığa Uğramama Hakkının İhlali.....	385
3.1.1.1. Kavramsal Olarak Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasakları	385
3.1.1.2. Genel Olarak Vergilendirme Açısından Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı	390
3.1.1.3. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı ve Anılan Hakka Müdahale	393
3.2. VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARDA MÜLKİYET HAKKININ KULLANIMINDA AYRIMCILIĞA UĞRAMAMA HAKKININ İHLAL EDİLDİĞİ İDDİALARINA DAYALI OLARAK BİREYSEL BAŞVURULAR..	404

3.2.1. Başvuruların Türü ve Özellikleri	404
3.2.2. Vergilerin Temel Unsurlarına, Hatalı Olarak Ödenen Vergilerin İadesine, Vergi Cezalarının Uygulanmasına İlişkin Ayrımcılık.....	406
3.2.3. Başvuruların İncelenmesine Esas Teşkil Eden Ölçütler.....	420
3.2.3.1. Ayrımcılık Yasağını İhlal Eden Vergisel Müdahalenin Benzer Durumdaki Kişilere Uygulanması	420
3.2.3.2. Ayrımcılık Yasağını İhlal Eden Vergisel Müdahalenin Farklı Muamele Niteliğinde Olması	429
3.2.3.3. Ayrımcılık Yasağını İhlal Eden Vergisel Müdahalenin Makul ve Nesnel Bir Gerekçesinin Bulunmaması	436
SONUÇ.....	454
KAYNAKÇA	464
ÖZGEÇMİŞ.....	506

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
B.No.	: Bölüm No
BD	: Büyük Daire
Bkz	: Bakınız
DDK	: Devlet Denetleme Kurulu
Dp	: Dipnot
E.	: Esas
GK	: Genel Kurul
K.	: Karar
K.T.	: Karar tarihi
KDV	: Katma değer vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
ÖTV	: Özel tüketim vergisi
RG	: Resmî Gazete
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
UKOME	: Ulaşım Koordinasyon Merkezi
VDK	: Vergi Denetim Kurulu

GİRİŞ

12/8/2010 tarihinde halkoylamasına sunularak kabul edilen 7/5/2010 tarihli ve 5982 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile Anayasa’da yapılan bir değişiklikle herkes için Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunma hakkı getirilmiştir. Bu yeni gelişme sayesinde kişiler, Anayasa’da teminat altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kapsamındaki birinin ihlal edildiği görüşü ve iddiasıyla Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapabileceklerdir. Anılan değişiklik sonucunda, Anayasa Mahkemesi “anayasanın üstünlüğünün bekçisi, teminatı” olmanın yanında bireysel başvuru usulüyle “temel hakların koruyucusu” sıfatını üstlenmiştir (M, Sağlam, 2013, s. 333).¹ Bireysel başvuru ya da öğretideki genel tanımıyla anayasa şikâyeti², temel hak ve özgürlükleri yasama, yürütme ve yargı erklerince tesis edilen işlemler ve eylemler nedeniyle ihlal edilen hak öznesi bireylerin başvurabilecekleri olağanüstü ve ikincil bir kanun yolu olarak tanımlanabilir (Kılınç, 2008, s. 23).

¹ Esasında devlet gücünün sınırlandırılması işlevini gören en temel kurumlar olarak tezahür eden anayasacılık müessesesi ve anayasa mahkemeleri mezkûr görevi yasama faaliyetlerinin denetlenmesi suretiyle kısmen başarı ile yerine getirirken, anılan yöntemin bireyin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında yeteri kadar etkin olmadığı düşüncesi, anayasa mahkemelerinin bireysel başvuru yolu ile bu konudaki etkinliğinin artırılmasına neden olmuştur (Kırtepe, 2012, s. 8-9).

² Anayasa ve 6216 sayılı Kanunda “bireysel başvuru” terimine yer verilmeden önce, genelde Alman anayasa yargısı öğretisini izleyen yazarların mezkûr terime karşılık gelen uygulamayı tanımlama amacıyla dilimize kazandırdığı terim, anayasa şikâyeti olmuştur (Özbey, 2012, s. 67). İngilizcede sıklıkla “constitutional complaint” şeklinde ifade edilen “anayasa şikâyeti” kavramı, Almandaki “Verfassungsbeschwerde” teriminin doğrudan çevirisidir. Hispanik geleneğe sahip ülkelerde ise anılan terim “procesos forales veya recours deampora” şeklinde kullanılmaktadır (Karakamisheva, 2009, s. 23). Ayrıca İngilizcede mezkûr terim “constitutional appeal” (Macaristan Anayasa Mahkemesi, m. 48), “constitutional claim” (Polonya Anayasa Mahkemesi, m. 46), “constitutional application” (Letonya Anayasa Mahkemesi, m. 19.2), biçiminde de ifade edilmektedir. Azerbaycan’da mezkûr müesseseyi tanımlamak için “bireysel şikâyet, Mahkemeyi harekete geçirecek eylem biçimini, diğer bir ifadeyle, dava açmayı ifade etmek için ise “şikâyet vermek” terimi kullanılmaktadır. Kanaatimizce şikâyete konu hususun doğrudan anayasanın bir normu olmayıp kamu idaresinin bir işlem veya eylemi ile ortaya çıkan temel hak ihlali olduğu ve mezkûr ihlal iddiasının tespiti amacıyla Anayasa Mahkemesine başvuru yapılmakta olduğu gerçeği dikkate alındığında hukuk sistemimizdeki düzenlemeye uygun olarak “bireysel başvuru” teriminin kullanılması isabetli olacaktır. Türk öğretisindeki konuya ilişkin terim tartışmaları için bkz. GÖZTEPE, Ece, *Anayasa Şikâyeti*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1998, (dipnot) dp. 35.; KILINÇ, Bahadır, “*Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği*”, Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi Yayınları, C. 25, 2008, s. 21-22.; ALİYEV, Cabir, *Anayasa Şikâyeti*, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 12-13.

Görece olarak ülkemiz için yeni bir kurum olan ve uygulamada anayasal temel hakların en etkin güvencesi olarak değerlendirilen bireysel başvuru müessesesi ile vergi uygulamaları arasında zorunlu olarak kurulması ve dikkate alınması gereken bir korelasyon bulunmaktadır.

Her şeyden önce insan hakları ile vergilendirme arasındaki ilişki yeni ve yakın dönemlerde keşfedilmiş bir olgu olmayıp, insan haklarına aykırı vergilendirme işlemlerine yönelik mücadelelerin tarihsel seyri çok eskilere kadar uzanmaktadır.³ İnsan haklarının korunması ve vergilendirme ilişkisi, pozitif ve negatif iki yönü haiz bir karşılıklı bağı işaret etmektedir. İlkin bu ağın pozitif yönüne baktığımızda vergi kurumunun işletilmesi suretiyle kamu gelirlerinin artırılmasının, insan hakları olgusunun tüm yönleriyle uygulama alanı bulabilmesi için gerekli ön koşul olan kamusal mahiyet arzeden kamusal mal ve hizmetlerin finanse edilmesi ihtiyacını karşılayacağı açıktır. Bu gerçekliğin de ötesinde kamusal gelirlerin artırılması, gelirin maliye politikası enstrümanı vasıtasıyla yeniden dağılımını sağlamada, varlıklı ve yoksul kişilerin durumlarının birbirlerine yakınlaştırılmasında önem taşımaktadır. Diğer yandan bu ağın negatif yönüne baktığımızda ise vergilendirme işlemleri salt kendi başlarına hem mülkiyet hakkına bir müdahale niteliği taşımaktadır hem de vergi denetiminde kullanılan yöntemler arasında insan haklarına müdahale niteliği taşıyan enstrümanlar bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, idarece vergi ödevlilerine yönelik sergilenecek vergi toplama ve denetim yöntemi insan hakları standartlarını yakalama noktasında büyük önem arz etmektedir. Her şeyden önce kullanılacak yöntemlerin hiçbir durumda insan haklarını ihlâl etmemesi gereklidir (Tosun ve Özden, 2014, s. 287).

Vergi ve insan hakları ilişkisini alt hak kodlarına indirgediğimizde anılan ilişkinin çatışma boyutuyla en somut hâliyle tecessüm ettiği hak grubunun mülkiyet hakkı olduğu görülmektedir. Nitekim esas itibarıyla, vergilendirme süreci salt bir gerçeklik olarak vergi ödevlilerinin gelir, servet ve harcamalarına ve dolayısıyla da mülkiyet

³ Bu mücadelenin en bilinen örneği olarak kabul edilen Magna Carta Libertatum, vergilerin belirginliğine yönelik pek çok hüküm içermektedir. Söz konusu belge mezkûr hükümlerle ağır ve keyfi vergilendirme olgusunu bertaraf edip vergi ödevlilerini keyfi uygulamalar karşısında koruma amacını gütmektedir. Osmanlı İmparatorluk tarihinin 16. ve 17. asırlarında cereyan eden ve merkezi yönetimi oldukça meşgul eden Celali ayaklanmalarının da temelinde esasında iktidarın vergi politikalarına yönelik tepkiler bulunmaktadır.

hakkına yönelmektedir. Diğer bir deyişle vergi, bireyin mülkiyetinde bulunan bir unsura kamu yararı saikiyle el koyma işlemi olup; nihayetinde bir hukuk devletinde görülen en “nazik” uygulamalarından birisini teşkil etmektedir. Zira, genel geçer kabul görmüş bir gerçekliktir ki hukuk devleti, özel mülkiyete dayanmaktadır (Akalin, 2002, s. 236). Bu durumda vergisel müdahale tüm hak grupları içerisinde en sık ve yoğun olarak, kişilerin mülkiyet haklarını sınırlamaktadır. Mülkiyet hakkı da, Anayasa’da teminat altına alınmış olan temel hak ve özgürlüklerinden AİHM kapsamındaki haklardan birisini teşkil ediyor olmakla⁴ bireysel başvuruya konu olabilecek referans haklardan bir tanesidir.

Mülkiyet, kişi ile eşyası arasındaki ilişkinin diğer kişilere karşı hukuken düzenlenip korunmasıdır. Bu bağlamda mülkiyet hakkı; mal üzerinde, genellikle sınırsız bir şekilde mevcut olan tasarruf yetkisidir. Mülkiyet kişiye, eşya üzerinde kullanma (usus), yararlanma (fructus) ve tasarruf etme (abusus) yetkisi veren mutlak bir haktır (Gözübüyük, 2003, s.129). Bununla birlikte, anayasal sistemimizde mülkiyet hakkı, sosyal devlet anlayışı çerçevesinde kişilere eşya üzerinde en şümulü yetkiler tanıma yanında ödev ve sorumluluklar da de yüklemekte olan bir hak olarak kabul edilmiştir.⁵ Tam bu noktada, vergi yükümlülüğü, mezkûr ödev kapsamında değerlendirilebilecek ve mülkiyet hakkına sınırlama mahiyeti arzeden bir kurum olarak devreye girmektedir.

Devlet, aynı zamanda anayasal bir ilke olan sosyal hukuk devleti ilkesinin gereklerini yerine getirmek amacıyla, ülkesi üzerindeki egemenlik yetkisinin bir uzantısı olan vergilendirme yetkisini cebri icra (zorlayıcı) yoluyla kullanarak, yurttaşlardan “vergi”

⁴ Alman öğretisinde mülkiyet hakkı, yalnızca söz konusu haklardan birisi olmayıp düzenleme konusu diğer bütün hakların da temelini teşkil etmektedir (Başpınar, 2009, 65-66). Tarihsel tecrübeler de bizlere mülkiyet hakkının, temel hak ve özgürlüklerin korunması bakımından öncü bir nitelik taşıdığını göstermektedir. Nitekim insan haklarına ilişkin olarak düzenlendiği kabul edilen Magna Carta Libertatum gibi ilk temel metinler esasında doğrudan mülkiyet hakkı ile ilgilidir (Gönenbaba, 2019, s. 1).

⁵ Mülkiyet hakkının anılan yönüne kuvvetli vurgu yapmak babından 1961 Anayasası, mülkiyet hakkını Anayasa’nın “sosyal ve iktisadi haklar ve ödevler” bölümünde ve 36. maddede, sosyal bir hak olarak düzenleme yolunu tercih etmiştir. Buna mukabil, 1982 Anayasası, mülkiyet hakkını, “kişi hakları ve ödevleri” bölümünde ve 35. madde de düzenleme yolunu tercih etmiştir. Her iki Anayasanın ilgili metinleri ayniyet göstermekle birlikte, 1982 Anayasası’nın mülkiyet hakkına yaklaşım biçimi 1961 Anayasası’nın yaklaşım tarzından tamamen farklıdır. Nitekim yukarıda da değinildiği üzere 1982 Anayasası, mülkiyet hakkını 1961 Anayasası’nın aksine, “kişi hakları ve ödevleri” bölümünde düzenlemiş olmakla mülkiyet hakkını söz konusu değişikliklerle birinci kuşak haklar seviyesine yükselterek daha güvenceli bir konuma yerleştirmiştir. Bu yaklaşım tarzı farklılığı ile yeni anayasal eğiliminin liberal mülkiyet anlayışına yönelmiş olduğu gerçeği ortaya konulmuştur.

adı altında para toplamak durumundadır.⁶ Devlet kendi uhdesinde olan bu görevi icra ederken çoğu zaman vergi ödevlilerinin temel hak ve özgürlüklerine kaçınılmaz olarak müdahale etmek durumunda kalmaktadır. Ama önlenemez bir süreç olan bu müdahalenin, “insan hakları ihlallerine” neden olacak uygulamalara kaynaklık etmemesi gerekmektedir. Bireysel başvuru kurumu, mülkiyet hakkının korunmasını teminen tam da bu noktada devreye girmekte ve devletin çekirdek egemenlik yetkisinin doğal uzantısı olan vergi toplama hakkının hangi noktaya kadar sınırlanabileceğine ilişkin bir harita belirlemektedir. “İnsan haklarına yönelik vergisel müdahaleler” ile “insan hakları ihlallerinin engellenmesi” gibi iki önemli ve fakat birbirine zıt iki işlevsel kurumun bağdaştırılması amacını matuf kurumsal düzenlemeler, hukuk sistemimizde farklı düzlemlerde iki yargı organı üzerinde tecessüm etmiştir: Uluslararası yargı düzleminde AİHM ile ulusal yargı düzleminde ise Anayasa Mahkemesi.

Bu çalışmada öncelikle incelenen husus, vergisel uyuşmazlıklar bakımından 3/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 45 ila 51. maddelerinde ifadesini bulan “bireysel başvuru” yolunun mevcut olup olmadığıdır. Söz konusu inceleme öncelikle teorik nitelikte yapılmıştır. Zaten pratikte de günümüze değin, vergisel uyuşmazlıklar diğer uyuşmazlıklarla aynı yoğunlukta pek çok başvuruya konu olmuş, bu başvuruların bir kısmı kabul edilebilir bulunmuş iken kabul edilebilir bulunan pek çok başvuru hakkında da ihlal kararı verilmiştir.

Öncelikle bilinmesi gereken husus, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS ya da Sözleşme) ve ek protokollerde yer alan hak ve özgürlükleri ile bu hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla getirilen Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru sisteminin salt vergi ödevlilerine yönelik olmadığı gerçeğidir. Aynı şekilde söz konusu başvuru sistemi, esas ve usule ilişkin yöntemler bakımından vergisel uyuşmazlıklar bakımından bir farklılık arzetmemektedir. Diğer bir deyişle, bu çalışmada inceleme konusu yapılan kurum, olgu ve uygulamalar, “kişi” ya da “insan” a tanınmış olan hak ve

⁶ Nitekim, Anayasa’nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında yer verilen “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” şeklindeki düzenleme ile vergilemede adalet ve dolaylı olarak eşitlik ilkesine vurgu yapılmış olup, bu yaklaşım tarzının Anayasa’nın amaçlamış olduğu “sosyal hukuk devleti” olma ideal ve arzusunun bir uzantısı olduğu açıktır (Saban, 2002, s. 73).

özgürlüklerin ve ulusal-uluslararası koruma sisteminin vergi ödevlisi bakımından vergi hukukuna yansması sonucu oluşan hukuki unsurlardır. Kurumsal bir gerçeklik olarak söz konusu koruma, yasama (hukuki güvenlik, hukuka uygunluk, genellik, eşitlik, geçmişe yürümezlik gibi), yürütme (kanuni idare, iyi yönetim, özel hayata saygı, bilgi edinme gibi) ve yargı (bağımsız ve tarafsız mahkeme, mahkemeye erişim, çelişmeli yargı, silahların eşitliği, makul süre gibi) süreçlerinde kendisine yer bulmaktadır.

Vergi ödevlisi, Anayasa Mahkemesine başvurma yetkisi olan diğer tüm gerçek ve tüzel kişiler gibi, AİHS’de bulunan haklarının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilecektir. Bu bağlamda, bugüne kadar vergisel uyumsuzlukların konusunu oluşturduğu başvurularda ihlal edildiği iddia edilen sözleşmesel haklar; Sözleşme’ye Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinde yer alan “mülkiyet hakkı”, Sözleşme’nin 6. maddesinde yer alan “adil yargılanma hakkı (yargı merciinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, yargılamanın adil, hakkaniyete uygun ve aleni olması, yargılamanın makul sürede tamamlanması, masumiyet karinesi ve savunma hakları, mahkemeye erişim hakkı, gerekçeli karar hakkı, çelişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ilkesi, susma hakkı)”, 7. maddesinde yer alan “aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama hakkı (ne bis in idem ilkesi)”, 8. maddesinde yer alan “özel hayatın ve aile hayatının korunması hakkı” ile “konut dokunulmazlığı hakkı”, 9. maddede yer alan “din ve vicdan özgürlüğü”, 10. maddesinde yer alan “ifade özgürlüğü”, 13. maddesinde yer alan “etkili başvuru hakkı”, 14. maddesinde yer alan “ayrımcılığa uğramama hakkı”, Sözleşme’ye Ek 4 No.lu Protokol’ün 2. maddesinde yer alan “serbest dolaşım özgürlüğü” ve 4. maddesinde yer alan “zorla çalıştırma yasağı” olmuştur (Uzun M C, 2008, s. 194-204). Çalışma konumuz ise, tüm bu haklar içinde “mülkiyet hakkı” ile sınırlandırılmıştır.⁷

Çalışma ile, ülkemiz hukuk uygulamasında tamamen yeni bir hukuki kurum olan bireysel başvuru sisteminin, kamu otoritelerince kişilerin mülkiyet haklarına yapılan

⁷ Esasında kimi durumlarda Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkını başvuruçunun şikâyet ettiği bahis konusu diğer haklarla birlikte inceleyerek karar verebilmektedir. Bu tür kararlardan uygulamada en sık tanık olunanı yargı kararlarının icra edilmemesi sonucu tesis edilen ihlal kararlarıdır. Bu kapsamda Mahkeme, yargı kararlarının icra edilmemesine yönelik başvuruçunun şikâyetlerini esas olarak adil yargılanma hakkı çerçevesinde incelemekle birlikte, ilgili mahkeme kararının icra edilmemesi sonucu başvuruçunun mülkiyet hakkının da ihlal edildiğine karar verebilmektedir (Yıldırım, 2014, s. 74-75).

vergisel müdahaleler çerçevesinde hangi kapsam ve bağlamda bir hukuki güvence teşkil edebileceği, devletlerin egemenlik haklarından doğan vergi alma hakkı ile mülkiyet hakkının korunması bağlamında söz konusu olabilecek bireysel başvuru kaynaklı sınırlamalar arasında nasıl bir denge kurulabileceği sorularına cevap aranmıştır.

Çalışmanın birincil amacı vergisel uyumsuzluklara ilişkin olarak Anayasa Mahkemesine yapılan mülkiyet hakkı ihlali iddialarına dayalı kişisel başvuruları incelemek ise de, ikincil ve dolaylı amacı da AİHS organlarınca belirlenen ilke ve kuralların, Türk Vergi Hukuku ve uygulaması ile örtüşüp örtüşmediğini, örtüşmüş ise örtüşme derecesini saptamak olmuştur. Söz konusu saptamanın yapılabilmesi amacıyla, yeri geldiğinde sıklıkla uluslararası hukuk düzlemine geçilmiştir.

Çalışmanın ana ekseninde yeni bir kurum olan “bireysel başvuru” sistemi yer almış olsa da, nihayetinde AİHM’de söz konusu sistemin esin kaynağı olan “kişisel başvuru” sisteminin yıllara dayanan uygulamalar sonucu kurumsallaşma aşamasını tamamladığı ve mülkiyet hakkının vergisel müdahalelere karşı uluslararası korunma ana işlevini hâlâ AİHM’in yerine getirdiği gerçeğinden hareketle, ilgili Mahkeme nezdinde yapılan kişisel başvurular sonucu oluşan içtihatla inceleme kapsamında yer almıştır. Bu bağlamda, her iki sistemin birbiriyle ilintilendirilmiş ortak alanların daha fazla kadraja alınması koşuluyla, mülkiyet kapsamının vergisel müdahalelere karşı hem ulusal hem de uluslararası boyutlarda koruma kapsamının ortaya çıkarılması temel amaç olmuştur.

Tez çalışması içerik ve kapsam olarak üç ana bölümden oluşmuştur. Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkı çerçevesinde yapılan başvurular da dahil olmak üzere, önüne gelen her başvuruyu öncelikle ilgili kabul edilebilirlik koşullarının yerine getirilip getirilmediği yönünden incelemektedir. Mezkûr inceleme süreci “Usul Hukuku Açısından Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru” başlığı altında birinci bölümde irdelenmiştir. Zira başvuru sonucu yapılan ilk incelemede Mahkeme, söz konusu başvuruyu ilgili mevzuatta belirlenen ve Mahkeme içtihatlarıyla anlam kazanan usulü kurallar çerçevesinde değerlendirmektedir. Bu amaç doğrultusunda çalışmada, öncelikle Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvuruların kabul edilebilmesi ve esasa

yönelik incelemeye geçilebilmesi için başvuruda yerine getirilmiş olması gerekli olan kabul edilebilirlik koşulları ele alınmıştır.

Başvurucuya ve başvuruya yönelik öznel ve nesnel tüm koşullar ele alındıktan sonra, bu koşulların vergisel uyumsuzluklar hakkında yapılan kişisel başvurular bakımından ortak ve ayrıksı yönlerinin değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu çerçevede, vergisel uyumsuzluklar bakımından başvurularca öncelikle hangi iç hukuk yollarının tüketilmesi gerektiği, tüketilmesi gereken iç hukuk yollarının tüketilmemesi durumunda ne olacağı, kimlerin vergisel uyumsuzluklar çerçevesinde Anayasa ve AİHS’de yer alan haklarının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunabileceği gibi sorulara cevaplar aranmıştır. Tüm bu değerlendirmelerde ele alınacak temel referans kaynağı ise kuşkusuz Türk Vergi Hukuku olmuştur.

İlk inceleme aşamasından sonra, şayet başvuru kabul edilebilir bulunursa, Mahkeme esasa ilişkin inceleme aşamasına geçmektedir. Bu aşamada ise her bir hak bakımından yapılan inceleme hakkın yapısından kaynaklanan farklılıklar içermektedir. İkinci bölümde, mülkiyet hakkı ihlallerine yönelik ihlallerin esasa ilişkin incelemesine önce genel kurallar itibarıyla yer verilmiş, daha sonra söz konusu incelemenin vergisel uyumsuzluklar bakımından özellik arzeden ve arzetmeyen görünümü kapsamlı olarak incelenmiştir.

Söz konusu inceleme, “Maddi Hukuk Açısından Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru” başlıklı ikinci bölümde yapılmıştır. Bu bağlamda, öncelikle mülkiyet hakkı, mülkiyet hakkına müdahale, mülkiyet hakkının ihlali iddiasıyla yapılan başvuruların Mahkeme organlarınca incelenmesi, diğer bir deyişle esasa yönelik incelemede kullanılan kriterler belirlenmiştir. Daha sonra, vergilendirmenin Sözleşme’ye Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesindeki konumu saptanmaya çalışılmış, mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelerin kapsamı irdelenmiştir. Nihayet, mülkiyet hakkına aykırı olduğu iddia edilen vergisel müdahalelere ilişkin bireysel başvuruların incelenmesinde Mahkeme organlarınca kullanılan ölçüt ve kriterler belirlenmiştir.

Üçüncü bölümde ise, mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılığa uğramama hakkının ihlali iddialarının nasıl değerlendirildiği saptanmıştır. Anayasa ve Sözleşme uygulamasında “mülkiyet hakkı ihlal iddiaları” ile “ayrımcılık iddialarının” ayrılmaz bir bağı olup, mülkiyet hakkının kullanımında ayrımcılık iddiaları Mahkeme organlarının karşısına sık sık çıkmaya başlamıştır. Bu bölümde, “Maddi Hukuk Açısından Anayasa Mahkemesine Bireysel ve Kişisel Başvuru: Mülkiyet Hakkının Kullanımında Ayrımcılık” başlığı altında; ayrımcılık iddialarına dayalı olarak hem Anayasa Mahkemesine hem de AİHM’e mülkiyet hakkı çerçevesinde yapılan başvuruların esasa yönelik incelenmesi konu edilmiş ve yine genel kuralların belirlenmesinin ardından vergisel uyumsuzluklar bakımından yapılan başvuruların detaylı analizine geçilmiştir. Bu bağlamda, hangi tür vergisel uyumsuzluklar bakımından ayrımcılığa uğramama hakkının ihlali iddiasıyla Mahkeme organlarına başvurulduğu belirlenmiş, daha sonra söz konusu başvuruların esasa ilişkin incelenmesinde Mahkeme organları tarafından kullanılan ölçüt ve kriterler değerlendirilmiştir.

Vergisel uyumsuzluklar hakkında yapılan bireysel başvurular ele alırken, başvuru konusu hakların (mülkiyet hakkı ve ayrımcılığa uğramama hakkının) geniş olarak incelenmesi, çalışmamızın amacını aşacak nitelikte olması nedeniyle yapılmamış; ilgili haklara ilişkin çok genel bilgi verilmekle yetinilmiştir. Sonuç olarak, Anayasa Mahkemesi ve AİHM organlarının içtihatları çerçevesinde, vergisel düzenlemelerin, vergisel eylem ve işlemlerin hangi koşullarda Anayasa’ya ya da AİHS’e uygun ya da aykırı olacağı saptanmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

USUL HUKUKU AÇISINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU

1.1. BİREYSEL BAŞVURUNUN ANLAMI, NİTELİĞİ VE KAPSAMI

Bireysel başvuru, Anayasa'nın farklı maddelerinde teminat altına alınan temel hak ve özgürlükleri kamu otoritelerinin kamu gücü içerikli işlem ve eylemleri sonucu ihlal edilen bireylerin Anayasa Mahkemesi nezdinde açabilecekleri bir dava türü olup, ancak "ikincil,⁸ "tali" ve "yardımcı" nitelik arzeden olağanüstü bir hukukî çözüm mekanizmasıdır. Bireysel başvuru, bireyin Anayasa'da tanınmış ve teminat altına alınmış kişisel haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle, hakkının korunmasını teminen doğrudan Anayasa Mahkemesine başvurmak suretiyle açabileceği bir dava türünü tanımlamaktadır (Kunig, 2011, s. 322). Diğer bir deyişle bireysel başvuruyu, anayasal teminat altındaki temel hak ve özgürlükleri yasama, yürütme veya yargı erklerinin işlem ve eylemleri⁹ sonucu ihlal edilen bireylerin başvurdukları "olağanüstü bir kanun yolu"¹⁰ olarak da tanımlamak mümkündür (Kılınç, 2008, s. 23). Buna göre bireysel başvuru, anayasal nitelikli temel hak ve özgürlüklerin ulusal düzlemde korunmasını teminen kişisel haklarının ihlal edildiğini iddia eden kişilerce devreye sokulabilecek son hukukî çözüm yoludur.¹¹ Aslında temel hak ve özgürlükleri tanzim edip bunlara uygulanırlık

⁸ Bireysel başvuru ikincil nitelikte bir kanun yoludur. Buna göre, temel hak ve özgürlüklere ilişkin ihlal iddiaları başka hukuki yollarla da giderilebilecekse bireysel başvuru yolu kurumu devreye sokulamaz. Bu itibarla da, temel hak ve özgürlüklerin korunması, ihlallerin önlenmesi ve giderilmesinde öncelikli görev Meclis'e, yürütme erkine ve genel mahkemelere düşmektedir.

⁹ 6216 sayılı Kanun'un 46. maddesinin ilk fıkrası ile yer verilen düzenlemeye göre, başvurunun kabul edilebilmesi için Anayasa ve Kanun'un aradığı ve tanımladığı anlamda bir temel hak veya özgürlüğün kamusal erk tarafından "kamu gücü" eliyle zarar görmesi gerekmektedir. Buradaki kamu gücü kavramından kasıt ise yasama, yürütme ve yargı organları ve bu organlara tabii merciilerdir (Göztepe, 2010, s. 22).

¹⁰ Olağanüstü kanun yolu tanımına karşı çıkan görüşe göre, genel yargı içerisinde kalmakta olan kanun yollarının farklı kategorik ayrımlara tabi tutulduğu ve bu ayrımlardan en önemlisinin ise olağan kanun yolları ve olağan üstü kanunun yolları olduğu belirtilerek, bireysel başvuru kurumunun, genel yargı dışında kategorilendirilerek "kendine özgü sui generis bir yargı yolu" olarak kabul edilmesi gerektiği ve hukukumuzda adli, idari, askeri, uyuşmazlık ve anayasal yargı yollarının kabul edildiği dolayısıyla bireysel başvurunun da bu kapsamda kendine özgü sui generis anayasal bir yargı yolu olduğu savunulmaktadır (Özbey, 2012, s. 72).

¹¹ Temel hak ve özgürlüklerin Anayasa Mahkemesince bireysel başvuru yolu ile korunması yöntemi, tüm bu imkân ve çarelerin bir çözüm sağlamadığı veya bunlara hukuki ya da fiili nedenlerle başvurulmadığı

kazandıran anayasal normlar, tüm diğer anayasa hükümleri gibi yasama, yürütme ve yargı erklerini de bağlamaktadır. Bu nedenle de söz konusu erkler kamu gücünü kullanırlarken her halükârda anayasal koruma altında olan temel hak ve özgürlüklere saygı göstermekle yükümlüdürler.

Bireysel başvurunun anayasal temel hak ve özgürlüklerin görünürlük kazanması, korunması ve güçlendirilmesi yolunda nihai bir ulusal hukuki çözüm mekanizması olması ve bireylerin temel haklarının korunmasını teminen en yüksek yargı merciini oluşturan Anayasa Mahkemesinin uhdesinde yargısal faaliyet alanına girmesi bireysel başvuru yolunun sübjektif hakları koruma fonksiyonel görevinin doğal uzantısıdır. Diğer bir deyişle bireysel başvuru yolu, her şeyden önce ve öte bireyin anayasal temel hak ve özgürlüklerini ilk elden ve doğrudan kullanabilmesini sağlama amacını matuf bir kurumdur (M, Sağlam, 2011, 21). Diğer yandan Anayasa Mahkemesi anayasal içtihat oluşturma konusunda en yetkin mercii olarak kabul edilmektedir. Mahkemenin bu yetkisini kullanmak suretiyle temel hak ihlal iddialarına ilişkin vereceği kararlar sayesinde temel hak ve özgürlüklerin anlam ve kapsamının tüm ülke içinde objektifleşmesi, somut görünürlüğe kavuşması, belirginleşmesi, müphemlikten ve muğlaklıktan uzaklaşması, tektipleşmesi, standardizasyona kavuşturulması sağlanması umut edilmektedir. Bu durumda da devleti oluşturan tüm kamu otorite ünitelerinin hak ve özgürlüklerle ilintili iş, işlem ve eylemlerinde olması gerektiği şekilde daha tutarlı, sistemli ve öngörülebilir bir tarzda faaliyetlerini sürdürebilmeleri mümkün olacaktır. “Hukuk devletinin objektif koruması fonksiyonu” adı verilen mezkûr işlevsel görevin etkisi, bireysel başvuru yolunun kurumsallaşması sürecinde zaman içinde daha köklü yerleşmesiyle daha iyi anlaşılacaktır.¹² Çeşitli yasal ve yargısal düzenlerin, konumlandıkları değerler sistemin gerekleri doğrultusunda yerine göre tercihen birinci

durumlarda devreye sokularak kullanılacak son bir çıkış yolu; temel hak ve özgürlüklerin hukuk devletindeki içkin ve vazgeçilmez öneminden kaynaklanan nihai bir telafi imkânı olarak değerlendirilmelidir.

¹² Elbette ki mevzubahis etkinin, bireysel başvurunun sübjektif işlevinden koparılması mümkün değildir. Sonuç itibarıyla her bireysel başvuru, somut olayın özgün koşullarına bağlı olarak esasında bir temel hak ihlal iddiasına dayanmaktadır. Buna mukabil Anayasa Mahkemesi, önüne gelen bu başvurular vasıtasıyla genel ve soyut durum arzeden anayasa hükümlerini somut olayda ve hayat gerçekliğinde somutlaştırıp ortaya çıkan hukuki görünüme göre bir karar vermekte ve karar gerekçesinde konuyla ilgili yorum ve analizlerini de ortaya koyarak esasında söz konusu hükme hayat vermekte ve ona gerçek uygulanırlık değeri kazandırmaktadır.

ya da ikinci işleve ağırlık vermeleri mümkündür.¹³ Nihayetinde hukuk devleti her şeyden önce Anayasal bir rejimin preludesidir ve bizatihi salt bu nedenle anayasa yargısı bir tercih değil ve fakat gereklilik olarak var olmuştur (Erkenci, 1996, s. 205).

Anayasa'nın 148. maddesinin 3. fıkrası, özel ve tüzel kişi herkesin, Anayasa'da teminat altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, AİHS kapsamında yer alan herhangi birisinin kamu otoriteleri tarafından ihlal edildiği görüş ve iddiasıyla Anayasa Mahkemesine müracaat edebileceğini öngörmektedir. Anılan hükme paralel bir içerikle 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesinin 1. fıkrası da, yine özel ve tüzel kişi herkesin, Anayasa'da teminat altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, AİHS ve buna ek Türkiye'nin taraf bulunduğu protokoller kapsamında yer alan herhangi birisinin kamu otoriteleri tarafından ihlal edildiği görüş iddiasıyla Anayasa Mahkemesine müracaat edebileceğini öngörmüştür. Mezkûr kanuni düzenleme, anayasal hükmü daha belirgin hale getirmiş ve anayasal temel hak ve özgürlüklerden salt AİHS kapsamında yer alanları değil ve fakat Türkiye'nin imza koymak suretiyle taraf olduğu protokoller kapsamında yer alanları da bireysel başvuruya konu edilebilecek hak ve özgürlük kategorisinde değerlendirmiştir.¹⁴ Diğer bir bakış açısı ile kamu gücünden kaynaklanan her türlü anayasaya aykırı tutum ve davranış biçiminin bireysel başvuruya konu edilemeyecek olması, bu yolun sadece bazı temel haklar ile ilişkilendirilmiş olduğu gerçeğine işaret etmektedir. Buna göre bireysel başvuru esasında, genel geçer bir anayasaya uygunluk denetimi için değil, anayasada teminat altına alınmış olan temel hak ve özgürlüklerin korunması için kurgulanmış ve bu amaca özgülümlü bir yoldur (Şirin, 2013, s. 68).¹⁵

Bireysel başvuru hakkının Türk Anayasa Yargısına dahil edilmesiyle birlikte eşgüdümlü ve karşılıklı olarak Anayasa Mahkemesi ile AİHM arasında yakın bir network (ilişki

¹³ Federal Alman Anayasa Mahkemesi, bireysel başvurunun her iki işlevini kabul etmektedir. Bununla birlikte Mahkemenin son zamanlarda bireysel başvurunun sübjektif koruma işlevini, objektif koruma işlevi yönünde genişletmek yönünde bir eğilim sergilediğini söylemek mümkün görülmektedir (Gören, 2008, s. 321).

¹⁴ Ek protokollerin de AİHS'nin bir parçası olduğu göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu genişletici düzenlemenin esasında Anayasa koyucu tarafından anayasa yapım sürecinde kabul edilen kapsamı daha belirgin hale getirdiği söylenebilecektir.

¹⁵ Ayrıca Anayasa Mahkemesinin *Onurhan Solmaz* bireysel başvuru kararının (B. No: 2012/1049, 26/3/2013) 18. paragrafında ortak kapsam alanı konusu açıkça saptanmıştır.

ağı) kurulmuştur. Bu ağın dikte ettiği olgu ise, her iki mahkemenin de ortak amacının evleviyetle AİHS ve ek protokollerinde düzenleme konusu yapılan temel hak ve özgürlükleri korumak olacağı gerçeğidir. Nitekim Anayasa Mahkemesi nezdinde bireysel başvuru hakkı yolunun tanınmasında güdülen en önemli saiklerden birisi, AİHM nezdinde ülkemiz aleyhine gerçekleştirilecek müracaatları olabildiğince azaltmaktır. Bu bağlamda kuşkusuz Türkiye’de iyi işleyen bir bireysel başvuru sisteminin kurulması, hâlihazırda göreceli olarak artan biçimde AİHM’den kaynaklanan iç sıkıcı tablonun da düzeltilmesi için önemli bir fırsat olacaktır (Kılınç, 2008, 28). Esasında, bireysel başvuru kurumu ile arzulanan çıktılardan birisinin bu hedef olduğu madde gerekçesinde altı çizilerek önemle vurgulanmıştır.¹⁶ Bireysel başvuru kurumu, Devlet bünyesinde konumlanan genel mahkemelerin temin ettiği hukuki korumaya destek mahiyette ek bir koruma temin etmektedir. Bu noktada AİHM’e başvuru ise, söz konusu ulusal düzlemde kurgulanmış olan mezkûr korumaya ikinci ek olarak oluşturulmuş bir teminat müessesesidir. Aynı şekilde, AİHS’e üye bazı taraf devletler açısından Anayasa Mahkemesi, AİHM’in devreye girmesinden önce tüketilmesi gereken bir zorunlu yargı yeri olarak da düzenlenmemiştir. Anayasa Mahkemesi vatandaşların anayasal temel hak ve özgürlüklerinin iç hukukta yaşanması olağan ya da sıra dışı aksaklıklar nedeniyle ihlal edilmesi hâlinde, AİHM’in de kararları doğrultusunda biçimlenen standartlaşmış kuralları uygulayan merciilerden birisi olarak değerlendirilmelidir (Zorkin, 2009, s. 291).

AİHS’e üye taraf devletler AİHM’i, uluslararası düzlemde ikincil bir yargı organı görevi icra etmek üzere kurgulamışlardır. Bu tespitten hareketle ana kural, hak ve özgürlüklerin ulusal düzlemde uygulanması ve korunması olmakla birlikte, ulusal otoritelerce bu sorumluluk ve görevin hiç ya da gereğince yerine getirilmemesi durumunda AİHM uygulaması kendisine yer bulacaktır (Costa, 2010, s. 1364). AİHM, yargılama sonucunda ihlale ilişkin bir karar verdiğinde, bu karar Sözleşme’ye taraf üye devlete ihlali sona erdirmeye ve ihlalin sonuçlarının mümkün olduğunca ortadan kaldırılarak eski hale iadenin (restitutio in integrum) sağlanması yönünde bir hukuki yükümlülük (legal obligation) yüklemektedir (Durmaz, 2009, s. 8). AİHS’in 13. ve 35. maddelerine göre sözleşmeye taraf üye devletler, AİHS ile ona ek protokollerle

¹⁶ Bkz. 5982 sayılı Kanun gerekçesi (md. 19).

düzenleme konusu yapılan hak ve özgürlükleri ulusal düzlemde güvence altına almak üzere etkili kurum ve mekanizmalar kurmak mükellefiyetini üstlenmişlerdir. Başvurucular ise AİHM nezdinde herhangi bir müracaatta bulunmadan önce, hâlihazırdaki var olan, sonuç alma kapasitesi haiz ve etkili iç hukuk yollarını tüketenlerdir. Tesis edilmiş bir yolun sonuç alma kapasitesini haiz ve etkili kabul edilebilmesi içinse bu yolun her halükârda ulaşılabilir olması, şikâyete çare olma yeterliliği taşıması, etkin çözüm kapasitesi taşıması ve görünür bir başarı şansına sahip olması gerekmektedir (Costa, 2010, s. 8).

Nihayetinde Anayasa Mahkemesinin yetki kapasitesini artırımı sonucunu doğuran bireysel başvuru süreci, yargı merciileri için olağanüstü bir yön verici ve yeniden dizayn edici işlevsellik olarak karşımıza çıkmaktadır. Öyle ki bireysel başvuru süreci, kurgulanmış biçimiyle yargısal süreçlerin sonuna eklenilerek tüm süreci geriye doğru denetlemektedir. Bu durum da hakların ihlal edilip edilmediğinin somut olarak ve yaptırımli bir şekilde tespit edildiği kendine özgü sui generis nitelik arzeden yeni bir yargısal sürecin içinde olduğumuzu; yargısal paradigmanın bu şekliyle değiştiği gerçeğine işaret etmektedir (Sarıarslan, 2018, s. 649).

Sonuç olarak, bireysel başvuru yöntemi, yine Anayasa Mahkemesi nezdinde yapılmakta olup iptal davası ya da itiraz yolu olarak tanımlanan diğer müracaat yollarından farklı olarak, doğrudan anayasal temel hak ve özgürlüklerin sahibi olan hak öznesi bireylerin kullanabilecekleri ve asli gayesi anayasal düzeni değil ve fakat bizatihi temel hak ve özgürlükleri korumak ve geliştirmek olan bir hukuki kurumdur. Yani bireysel başvuru kurumunun ihdası ile nihai amacı anayasal temel hak ve özgürlükleri korumak ve geliştirmek olan özgün, çözüm odaklı ve etkili bir başvuru yolu oluşturulmuş olmaktadır (Uzun C D, 2012, s. 5).

1.2. BİREYSEL BAŞVURUNUN KABUL EDİLEBİLİRLİK KOŞULLARI

1.2.1. Nesnel Koşullar

Anayasa'nın 148. maddesinin düzenlenme biçiminden hareketle denilebilir ki, Anayasa'da öngörülen haklardan herhangi birisi kamu gücü tarafından ihlal edilen “herkes” bireysel başvuru hakkının süjesi (öznesi) olabilecektir.¹⁷ Düzenlenme biçimiyle “herkes” kelimesi bütün kişiler anlamına gelmektedir.¹⁸ Diğer bir deyişle, herkesin bireysel başvuru yolunu işletebileceği, buradaki “herkes” tanımlamasının temel hak sahibi olma yetisine sahip tüm gerçek¹⁹ ve tüzel kişileri içerdiği değerlendirilmektedir. Bu kapsamda sadece Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları değil, yurttaşlara özgü haklar hariç, diğer hak ve özgürlükler yönünden, yabancı uyruklular ve vatansızlar da taraf ehliyetine sahiptir. Buna mukabil Anayasa'nın yabancı uyruklular ve vatansızların temel hak ve özgürlüklerine birtakım sınırlamalar getirmesi durumunda, söz konusu kişilerin taraf olma ehliyeti de tabii olarak bu kapsamda telakki edilecektir. (Atasoy, 2012, s. 76).

Kamu hukuku tüzel kişilerinin ise bizatihi kamu gücünü uygulayan merciiler olduklarından bahisle bireysel başvurunun doğası gereği bireysel başvuruda bulunamayacakları şeklinde genel bir kabul bulunmaktadır (Atasayan, 2014, s. 229). Diğer bir deyişle, kural olarak kamu tüzel kişileri, kamu gücünün taşıyıcısı olup işlem ve eylemlerinde bu gücü kullandıkları için Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda

¹⁷ Başvuru hakkının dışında salt mülkiyet hakkının öznesi denildiğinde, ön planda olarak gözüken kamu otoritesidir; ki bu durum da, kişisel özgürlüklerin boy atıp genişlemesindeki en asli ilke olarak bilinen “devletin sınırlandırılması” gereğinin, tam da aksi yöndeki bir eğilimin mevcudiyetine varlığına, devamına ve sürgitliğine işaret etmektedir (Şahin, 2009, s. 101).

¹⁸ Herkesin, temel hak ve özgürlüklere sahip olduğu gerçeği, herkesin aynı düzeyde ve aynı hak ve özgürlüklere sahip olacağı anlamına gelmemektedir. Zira bazı hak ve özgürlükler herkese uygulanabilmekte iken bazıları da nitelikleri gereği sadece vatandaşlara, yine bazıları da çalışan ve işçiler örneğinde olduğu gibi belirli statüde olan kişiliklere uygulanabilecektir. Bu itibarla, temel hak ve özgürlüklerin sahipleri veya daha doğru bir ifadeyle bu hak ve özgürlükleri kullanmakta ya da bunlardan yararlanmakta olan kimseler, anayasal çerçevede başvuru yetkisini haiz olacaklardır (Gözler, 2004, s. 119).

¹⁹ Gerçek kişiler tanımlaması temel hak ve özgürlüklere sahip tüm insanları kapsamaktadır. Kural olarak gerçek kişilerin başvuru hakkı, diğer bir deyişle başvuru ehliyeti doğumla başlamakta olup ölümle sona ermektedir.

taraf ehliyetine sahip değildir.²⁰ Bu kapsamda 6216 sayılı Kanun'un 46. maddesinde kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuru yolunu işletemeyeği de her türlü aksi yoruma elvermeyecek açıklıkta öngörülmüştür. Anayasa Mahkemesinin mezkûr hüküm mucibince yerleşik hale gelmiş içtihadı ile kamu tüzel kişisi tanımına girmekte oldukları değerlendirilen merkezi idare üniteleri, mahalli idareleri oluşturan köy ve belediye idareleri ile meslek teşekkülleri ve vakıf üniversitelerinin bireysel başvuru yolunu işletebilme hakkından yoksun oldukları kabul edilmiştir.²¹

Esasında AİHM'de, Sözleşme'nin 34. maddesi uyarınca bireysel başvuru yapabilecek olan tüzel kişiler, özel hukuk tüzel kişileridir. Bu itibarla ilgili maddedeki ifadeye özel hukuk tüzel kişilerinin dahil olduğu konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. "Hükümet dışı kuruluşlara" dernekler, vakıflar, sendikalar, sivil toplum kuruluşları, gönüllü kuruluşlar, ticari şirketler, siyasi partiler ve dini örgütlerin dahil oldukları noktasında bir uzlaşma bulunduğundan, söz konusu özel hukuk tüzel kişileri AİHM'ne başvuru yapabilmektedirler. Ancak özel hukuk tüzel kişileri, özel ve aile hayatının gizliliği gibi tüm haklardan değil, kendi niteliklerine uygun düştüğü ölçüde ve kapsamda düşünce ve ifade özgürlüğü, toplantı ve dernek kurma özgürlüğü gibi haklardan yararlanabilmektedirler (Karaman, 2013, s. 140).

²⁰ Ancak bir kamu gücünü haiz bir kamu otoritesinin başka bir kamu gücünü haiz kamu otoritesine karşı gerçekleştirdiği temel hak ihlallerinin neden başvuru konusu olamayacağı sorunu ise öğretilerde tartışılmakta ve çeşitli eleştirilere tabi tutulmaktadır. Mevcut kanuni düzenlemelerin varlığına rağmen, iki kamu otoritesi arasında ya da bir gerçek kişi ile kamu otoritesi arasında, örneğin kamulaştırma hukuku kaynaklı bir ihtilaf yaşanması durumunda iç hukuk yollarının tüketilmesini müteakiben yargı mercii kararı sonucunda temel hak ve özgürlüğünün ihlal edildiği iddiasında olan kamu tüzel kişisine, bireysel başvuruda bulunabilme hakkının, Anayasa Mahkemesi içtihatlarıyla sağlanması gerektiğine yönelik öğretilerde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bizler de aynı kanaati taşımaktayız.

²¹ *Ballidere Belediye Başkanlığı*, B. No: 2012/1327, 12/2/2013, §§ 16-19; *Büğdüz Köyü Muhtarlığı*, B. No: 2012/22, 25/12/2012, §§ 26-29; *Doğubayazıt Ticaret ve Sanayi Odası*, B. No: 2012/743, 5/3/2013, §§ 15-17; *İhsan Doğramacı Bilkent Üniversitesi*, B. No: 2012/1430, 21/11/2013, §§ 20-28. Bu kapsamda yine örnek babından Anayasa Mahkemesi, *Ankara Barosu Başkanlığı* kararında (B. No: 2015/17944, 9/5/2018) Anayasa'nın 135. maddesinin ilk fıkrası ve 1136 sayılı Kanun'un 76. maddesinin ilk fıkrasına göre karar organları seçimle işbaşına gelen ve kamu tüzel kişiliğini haiz meslek teşekkülü olan başvuru organına, kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuru yapamayacaklarını hükme bağlayan 6216 sayılı Kanun'un 46. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca bireysel başvuru yapma hakkı tanınmadığı gerçeğine vurgu yaparak başvuru hakkında kişi bakımından yetkisizlik kararı vermiştir.

1.2.2. Özel Koşullar

Şu ana kadar tespit ettiğimiz hususlar, bireysel başvuru yolunu kullanabilecek başvuru için gerekmekte olan genel ve nesnel koşullardır. Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesine kişisel başvuruda bulunabilmenin özel koşulu ise, başvuru kişinin mağdur sıfatının bulunmasıdır.²²

Öncelikle, bireysel başvuru yolunu işletebilmek için, salt başvuru hakkına sahip olmak yeterli olmayıp, başvuru kişinin ayrıyeten dava açmakta “hukuki bir yararı”nın²³ da bulunması gerekmektedir. Başvuru kişinin yalnızca dava açmakta değil ve fakat kanun yoluna başvurmada da hukukî yararı bulunmalıdır. Diğer bir deyişle, kanun yoluna başvurmuş olan tarafın, aleyhine kanun yoluna başvurduğu kararın kaldırılması, durdurulması veya değiştirilmesinde, korunmaya değer bir üstün hukukî yararı olmalıdır (Kuru, 2001, s. 4485; Kuru ve diğerleri, 2005, s. 719; Üstündağ, 1997, s. 854-855).

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yöntemini düzenleme konusu yapan 6216 sayılı Kanun’un 46. maddesinin ilk fıkrasını incelediğimizde bireysel başvuru yolunun ancak ihlale sebep olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilen kişilerin işletilebileceği anlaşılmaktadır. Tesis edilen mezkûr düzenleme ile kanun koyucu, bireysel başvuru için kişinin bir hukuki yararının bulunması gerekliliğine hiçbir şekilde aksi bir yoruma imkân vermeyecek şekilde açıkça vurgu yapmıştır. Buna göre bireyin iddia edilen ihlalden güncel ve kişisel bir hakkının doğrudan etkilenmiş olması şarttır. Somut başvuru konusu olayda hukuki yararın bulunup bulunmadığı tespit edilirken bireysel başvurunun ancak ikincil bir hak arama yolu olduğu gerçeği gözden uzak tutulmamalıdır. Bireysel başvuru kurumundan beklenen hukuksal yarar anayasal bir temel hakkın ihlalinin ortadan kaldırılması

²² Terörle mücadele esnasında doğan zararların tazminini düzenleme konusu yapan 5233 sayılı Kanun kapsamında yapılan başvurularla ilgili Anayasa Mahkemesinin konuyu ele alış biçimi için bkz. (*Zübeyir Kaya*, B. No: 2013/7674, 21/5/2015, §§ 29-43; *Faris Arslan*, B. No: 2014/1026, 20/5/2015, §§ 45-58).

²³ Sözlük anlamı, bir yükün altına girmek, bir mükellefiyeti kabullenmek, bir şeyin zorluğunu çekmek olan hukuki yarar, yargı yoluna başvurunun geçerli olabilmesi için varlığı zorunlu olup her koşulda aranan en önemli ve en karmaşık şartlardan birisini teşkil etmektedir. Bir tarafın yargı yoluna başvurabilmesi için, onun aleyhine yargı yoluna başvurduğu mahkeme kararının bizatihi kendisinden kaynaklanan bir zorluğun, bir yükün altına girmiş olması, diğer bir deyişle onun bu mahkeme kararı nedeniyle bir eksilme yaşamış ve zarar görmüş olması gerekmektedir (Ercan, 2001, s. 681-682).

olduğuna göre, başvurucunun öncelikle genel mahkemelere müracaat ederek iddia edilen ihlali giderme imkânı varsa, bireysel başvuruda bulunmada hukuksal yararının olmadığı kabul edilmelidir (Ekinci, 2011, s. 142; Göztepe, 1998, s. 67; Aliyev, 2010, s. 21).

Ayrıca ilke olarak, kişinin bireysel başvuru yolunu işletebilmesi için Şikâyete konu ettiği işlem ve eylemler nedeniyle menfaatinin açıkça olumsuz biçimde etkilenmiş olması ve bu olumsuz etki durumunun da başvuru incelemesi nihayete erdirilene kadar kesintisiz varlığını hissettirmesi gerekmektedir.²⁴ Diğer bir deyişle, başvuru dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başvurucu “mağdur” olmalıdır ve başvuru incelemesi nihai kararla sonuçlanma anına kadar da, tüm bu aradaki süreçte başvurucunun “mağduriyet” konumu aralıksız ve fasılasız olarak devam etmelidir (Gözübüyük, 1987, s. 11). Aksi takdirde ileride doğması muhtemel ihlller için bireysel başvuruda bulunulması durumunda bu başvuru kabul edilmeyecektir.²⁵

Bireysel başvuru yoluna ancak temel hakkın ihlali iddiası ve görüşüyle kişisel olarak doğrudan mağdur konumunda bulunan kişi gidebilecektir. Anılan koşulun varlığı, bireysel başvurunun bir *actio popularis*²⁶ başvurusu olarak kabulünün mümkün olmadığı

²⁴ Mağdur sıfatının ortadan kalkmış olması, bilhassa ihlal edildiği iddia edilen hakkın mahiyeti ve ihlalin varlığını saptayan kararın gerekçesi ile bu kararın ardından başvurucu açısından uğramış olduğu zararların mevcudiyeti sürdürüp sürdürmediği gerçeğiyle bağlantılıdır. Mezkûr iki Şartın sağlanmış olduğu durumlarda bireysel başvuru mekanizmasının ikincil niteliği dikkate alındığında Anayasa Mahkemesinin konuya yönelik bir inceleme yapması noktasında bir ihtiyaç hasıl olmayacaktır (*Elif Mutlu ve Ferhat Mutlu*, B. No: 2013/3711, 7/1/2016).

²⁵ Komisyon Kararı, *X/Norveç*, B. No. 7945/77, 4/7/1978, DR. 14, s. 228. Bkz. (Gözübüyük ve Gölcüklü, 2003, s. 43). Bununla beraber AİHM'in, belli bir eylem veya işlemin gerçekleşmesi hâlinde AİHS'in belirli bir hükmünün ihlal edilmiş olacağını tespit eden bir geçici tedbir kararıyla (İçtüzük, m. 39) muhtemel ihlali önlediği; bu Şekilde ulusal merciilerce bazı işlemlerin yapılmasını durdurduğu da vakidir. Esasında benzeri durumlara genellikle bir yabancı uyrukunun sınır dışı edilmesi yahut da bir sanık ve suunun geri verilmesi ve *calan/Türkiye* olayında olduğu gibi infazın durdurulması hallerinde rastlanmaktadır. Örneğin *Cruz Varas ve diğerleri/İsveç* (B. No: 15576/89, 20/3/1991) ve *Soering/Birleşik Krallık* (B. No: 14038/88, 7/7/1989) davalarında sınır dışı edilecek veya geri verilecek kişinin, AİHS tarafından teminat altına alınmış olan hakkının geri verilen devlet tarafından çiğnenmesi olasılığı çok yüksek ise Mahkeme başvurunun kabulü için ihlalin gerçekleşmesi koşulunu aramamaktadır (Gözübüyük ve Gölcüklü, 2003, s. 43).

²⁶ “*Actio popularis*” kurumu bireylere doğrudan Anayasa Mahkemelerine başvuru imkânı sağlayan bir çeşit halk davasıdır. “*Actio popularis*” ve bireysel başvuru kurumları arasındaki en önemli fark kişisel olarak etkilenme bağlamında ortaya çıkmaktadır. Bireysel başvuru kurumu, anayasal hakları kişisel olarak ihlal edilmiş bireyler tarafından harekete geçirilebilecek bir yol olmasına karşın, “*actio popularis*” kurumu için başvurucunun anayasaya aykırılığını iddia ettiği normdan doğrudan etkilenmesi Şart değildir (Mavcic, 2001, s. 70; Aliyev, 2010, s. 37). Diğer bir deyişle, bireysel başvuru yoluna yalnızca bireysel

gerçeğine işaret etmektedir. Birey, gerçekleşen hak ihlali nedeniyle illiyet olarak doğrudan etkilenecektir. “Doğrudan etkileneni olmak” kavramıyla anlatılmak istenilen husus, temel hak ihlalinin doğrudan bireysel başvuruya konu olan eylem ve işleminden kaynaklanması, başka bir karara veya işleme gerek kalmaksızın salt varlığıyla onun bir hakkını etkiliyor olmasıdır.²⁷

Anayasa Mahkemesi, bireysel başvurunun kabulünde itiraza konu edilen normun başvuruda bulunan kimseyi anayasal haklarından birisini etkilemiş olması ve bu haklarından birisine zarar verilmiş olması şartını arayacaktır (M, Sağlam, 2011, s. 52).

Kendisinin doğrudan bir temel anayasal hakkı ihlal edilmeyen gerçek ya da tüzel kişi, başkalarına yönelik ihlal iddiasıyla başvuru yapabilme hak ve imkânına sahip bulunmamaktadır.²⁸ Örneğin bir meslek örgütünün sendika kurma, örgütlenme ya da toplantı ve gösteri yürüyüşü yapma hakkının ihlali iddiasıyla bireysel başvuru imkânı varken, üyelerinin maruz kaldıklarını ileri sürdükleri bireysel temel hak ihlallerini başvuru konusu yapabilmeleri mümkün değildir.²⁹

yararın temini için başvurulurken, “actio popularis”te bireysel yarardan ziyade kamu yararı ön plana çıkmakta olup kamu yararının temini için harekete geçirilen bir kurumun varlığından söz etmek daha doğru olacaktır.

²⁷ AİHM de pek çok kararında; AİHS’in Türkçe’ye halk davası şeklinde tercüme edilmesinde sakınca bulunmayan “actio popularis” açma imkân ve yetkisi vermediğini, bireysel başvuru yolunun işletilebilmesi için kişinin sözleşmecisi taraf üye devlete izafe edilebilir ve yüklenebilir bir eylem ya da ihmali davranış sonucu AİHS’in ihlal edilmesi nedeniyle doğrudan ya da dolaylı olarak mağdur olduğunu makul ve ikna kabiliyetini haiz beyanlarla ortaya koymasını gerektiğini vurgulamıştır (*Aksu/Türkiye [BD]*, B. No: 4149/04, 41029/04, 15/3/2012, § 50; *Cengiz ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 48226/10, 14027/11, 1/12/2015, § 49).

²⁸ Alman Anayasa Mahkemesince kendi temel hakları doğrudan ihlal edilmemiş bile olsa bazı kimselere, sınırlı durumlara özgü olmak şartıyla bireysel başvuru hakkı tanınmaktadır. Başvuru hakkı tanınan bu kişiler, iflas yöneticileri ve vasiyeti tenfiz memurlarıdır (BVerfGE 65, 190; BVerfGE 21, 143; 27, 333) (Göztepe, 1998, s. 59; Kılınç, 2008, s. 33; Ekinci, 2011, s. 143).

²⁹ BVerfGE 11, 35; BVerfGE 2, 294 Bkz. (Göztepe, 1998, s. 58). Anayasa Mahkemesi de bu hususa pek çok kararında değinmektedir. Nitekim Mahkemeye göre, 6216 sayılı Kanun’un 46. maddesine göre özel hukuk tüzel kişilerinin sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği görüş ve iddiasıyla bireysel başvuru yolunu işletebilecekleri kabul edilmiştir. Anayasa Mahkemesinin mezkûr hüküm doğrultusunda yerleşik hâle gelmiş içtihadına göre ise, yalnızca üyelerinin haklarını etkileyen müdahalelere istinaden topluluk tarafından bireysel başvuru yolunun işletilemeyeceği kabul edilmiştir (*Türk Pediatrik Onkoloji Grubu Derneği*, B. No: 2012/95, 25/12/2012, §§ 20-23).

1.2.3. Potansiyel Mağdurların Başvuru Koşulları ve Bu Kapsamda Anayasa Mahkemesinin Yargı Yetkisi Kapsamında Mağdur Statüsü

1.2.3.1. Genel Olarak

Konuyu esas olarak AİHM'e yapılan başvurular bağlamında ele alarak, Anayasa Mahkemesinin konuya yaklaşımının bu minvalde nasıl olması gerektiği sorusuna cevap aranması daha doğru yaklaşım olacaktır. Ayrıca, potansiyel mağduriyet kurumunun etkin ve işlevsel şekilde işletilmesi durumunda vergisel işlemlerin anayasal denetime tabi tutulmasında arzulanan ölçü ve seviyenin yakalanacağı değerlendirilmeye, konuya ilişkin açıklamaların kapsamlı yer tutması tarafımızca tercih sebebi olarak görülmektedir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, AİHM'e yapılan başvuruların incelenmesi belirli bir prosedüre ve inceleme sırasına tabi tutulmuştur. Anılan prosedür ve inceleme sırasının tespiti noktasında yasal bir zemin teşkil etmesini teminen Sözleşme'nin bazı maddelerinde bu hususlara yer verilmiştir. Bu kapsamda, Sözleşme'nin "Mahkemelerin Yargı Yetkisi" başlıklı 32. maddesinde AİHM'in yargı yetkisi açıkça düzenlenmiştir. Anılan maddeyi takiben 34. maddede "dava ehliyeti" konusu, 35. maddede ise, "Mahkeme nezdinde yapılan bir başvurunun kabul edilebilirlik koşulları" düzenlenmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtüzüğü'nün 47. maddesinde bir başvuru formunda yer alması gerekli olan unsurlar tümüyle tespit edilmiş olup, buna göre mevzu bahis bilgi, belgeler ile doneleri eksiksiz tam olarak içeren bir formla başvuruların Mahkeme'ye sunulması zorunluluk arz etmektedir. Şayet form belirtilen hususları ihtiva etmediğinden nakıs olarak kabul edilirse Mahkeme, İçtüzüğü'nün 47. maddesinin ilgili hükmüne istinaden belirtilen bilgi, belge ile donelerin eksiksiz olarak gönderilmediği gerekçesiyle başvuruyu incelemeyebilecektir (Baysal, 2013, s. 19).

Anılan madde hükümleri dikkate alındığında ilk yapılacak tespit, Mahkeme'ye yapılan başvuruların öncelikle usul açısından incelenmekte olduğu gerçeğidir. Buna göre, bir başvurunun Mahkeme tarafından inceleme kapsamına alınabilmesi ileri sürülen şikâyetin Sözleşme'de doğrudan düzenleme konusu yapılmış olması, mezkûr şikâyetin

konusunun Mahkemenin yetki alanına dahil olması, Sözleşme'nin 35. maddesi ile mezkûr İçtüzüğün 47. maddesinde düzenlenen başvuru koşullarını taşıyor olması, çalışma konumuz itibarıyla da başvuru kişinin “dava ehliyeti”ne sahip olup mağdur kapsamında bulunması gerekmektedir. Tüm sayılan bu hususların varlığı tespit edilmeden Mahkemece başvurunun esasına girilemeyecektir. Mahkeme, başvurunun anılan koşulları taşımadığını tespit ederse başvuruyu doğrudan kabul edilemez bulup reddetmektedir.

Çalışmamızda Mahkeme'nin yargı yetkisinin yalnızca kişi bakımından yargı yetki unsuru, mağdur statüsünün tespiti bağlamıyla ve sınırlamasıyla inceleme konusu yapılmış olup, alan sınırlaması anılan unsura hasredilmiş olup, bu sebeple yer, konu ve zaman bakımından yargı yetkisi ile kişi bakımından yetki unsurunun mağdur statüsünün tespiti dışında kalan unsurları çalışmamızın kapsamı dışında kalmıştır. Mağdur statüsünün tespiti kapsamında inceleme konusu başlık altında bireysel başvuru sürecine ilişkin olarak Mahkeme'nin yeni içtihatlarıyla kapsam ve mahiyeti sürekli ve kesintisiz biçimde değişmekte olan dolaylı mağduriyet ve potansiyel mağduriyet kavramları incelenmiş olup, mağduriyet statüsünü bir anlamda sınırlayan soyut dava açma yasağı da (actio popularis) ayrı bir başlık altında incelenmiştir. Mahkemeye başvurabilecek kişilerin ayrı bir başlık altında irdelenmesi de, mağdur statüsünün pratik anlamda Mahkemece başvuru ehliyeti açısından nasıl değerlendirildiği sorusunun cevabını tespit noktasında gereklilik arz etmektedir. Sonuç olarak, özellikle yeni içtihatlarla sürekli olarak içerik ve kapsamı değişmekte ve gelişmekte olan mağdur statüsünün an itibarıyla kapsam ve sınırlarının fotoğrafı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

1.2.3.2. Kişi Bakımından Yargı Yetkisi Unsuru Yönünden Anayasa Mahkemesinin Yargı Yetkisi

Sözleşme'nin “Bireysel Başvurular” başlıklı 34. maddesinde “dava ehliyeti”nin düzenlediğinden bahsetmiştik. Mezkûr düzenlemeye göre, AİHS’de düzenlenen hakların sözleşmeciler tarafından üye devletlerden birisi tarafından ihlal edildiği görüş ve iddiasıyla mağdur olduğunu ileri süren her gerçek kişi, hükümet dışı sivil kuruluş veya kişi grupları AİHM nezdinde başvuruda bulunabilecektir. Bu durumda Sözleşme'nin 33.

ve 34. maddelerinin içeriği birlikte göz önüne alındığında, devlet başvurularında sözleşmeci taraf devlet, bireysel başvurular açısından da Sözleşme'nin uygulama alanı içerisinde bulunan her gerçek kişi, hükümet dışı sivil kuruluş ve kişi grupları başvuru hakkına sahip bulunmaktadır.

Bahis konusu tüm bu düzenlemeler ve başvuru hakkına ait diğer hükümler birlikte dikkate alındığında Mahkeme'ye yapılan bir kişisel başvurunun kabul edilebilmesi için mezkûr ön koşulların yanında başvurunun Sözleşme'nin yer, konu, kişi ve zaman bakımından yetki koşullarını barındırdığı, başvuru yolunun mağdur olduğu, başvuru yolu işletilmeden önce tüketilmesi zorunlu olan iç hukuk yollarının tamamının tüketildiği,³⁰ başvurunun başvuru konusu kararın iç hukukta kesinleşmesinden itibaren altı aylık süre içerisinde yapıldığı, başvuru konusu şikâyetin Sözleşme'ye göre ihlal teşkil ettiğinin ikna kabiliyetini haiz açık beyanlarla gerekçelendirildiği ve bu durumu ortaya koymaya yetecek kapasitede delille desteklenildiği, başvuru formunun imzasız ve isimsiz olmadığı, başvuru hakkının kötüye kullanılmadığı, mükerrer başvuru bulunmadığı koşullarını sağlaması ya da bu hususlarda Mahkeme'nin ikna edilmesi gerekmektedir.

“Kişi bakımından bağdaşmazlık (incompatibility ratione personae, incompatibilitie ratione personae)” başvurunun taraflarının kişi bakımından AİHS'in aradığı vasıfları ve şartları taşıyor olması anlamına gelmektedir. Taraflardan birisi anılan vasıf ve şartları taşıyorsa, başvuru, ratione personae bağdaşmazlık sebebiyle, AİHS'in 35.

³⁰ AİHS'e üye devletlerin AİHM'i ikincil bir yargı organı işlevi görmek üzere tasarladıklarını belirtmiştik. Bu durumda önceliğimiz uluslararası platforma taşınmadan hak ve özgürlüklerin ulusal seviyede uygulanması ve korunması olmalıdır. Buna göre uluslararası platformda asli insan hakları mahkemesi olarak konumlanan AİHM, ancak ulusal makamlarca bu yükümlülüğün ya hiç ya da gereği gibi yerine getirilmemesi durumunda devreye girecektir. AİHS'in 13. ve 35. maddelerine göre sözleşmeye taraf üye devletler, AİHS'de düzenleme konusu yapılan hak ve özgürlükleri azami ölçüde teminat altına almak üzere etkili yol ve kurumlar ihdas etmek yükümlülüğü üstlenmiştir. Bu yükümlülüğün yerine getirilmesini teminen etkili olan yolun tesis edilmesi durumunda ise, başvuru yolundan AİHM nezdinde herhangi bir şikâyette bulunmalarından önce, mevcut ve etkili mezkûr iç hukuk yollarını tüketmeleri beklenmektedir. Mevzu bahis yolun ulaşılabılır olmadığını, şikâyeti çözüme bağlayacak kapasiteden yoksun bulunduğunu ve makul ve makbul bir başarı şansına sahip olmadığını ispatlayan başvuru ise, iç hukukta dizayn edilmiş etkili bir iç hukuk yolunun bulunmadığından bahisle doğrudan AİHM nezdinde başvuruda bulunabilecektir.

maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendi uyarınca kabul edilemez bulunacaktır (Gözler, 2011, s. 612).³¹

Kişi bakımından bağdaşmazlık sebeplerini tekrara kaçmadan daha sistematik hale getirebilmek için nihayetinde kategorik olarak iki ana dala ayırabiliriz: Başvurucuyla ilgili sebepler ve aleyhine başvuru yapılan tarafı teşkil eden üye devlet ile ilgili sebepler. Kişi bakımından bağdaşmazlık bir başvuruda hem sözleşmeci taraf üye devletler açısından hem de bizzat başvuruda bulunmuş olan kişiler yönünden olabilecektir. Bu durumda bir devletin başvuruya konu ihlal iddiası nedeniyle sorumlu tutulabilmesi için her koşulda üç şartın varlığı gereklidir: İlkin, başvurunun şikâyetinin doğrudan sözleşmeci bir taraf ülkeye yöneltilmiş olması gerekmektedir.³² İkinci şart ise, şikâyete konu olayda ihlal edildiği ileri sürülen hak yönünden sözleşmeci taraf üye devletin AİHS veya eki Protokol hükmünü kabul etmiş bir diğer ifadeyle resmi olarak onaylamış olması gerekliliğidir (Öncü, 2012, s. 381).³³ Son şart ise, şikâyete konu olayın sözleşmeci taraf üye devletin yetki alanına tekabül eden egemenlik alanı içerisinde gerçekleşmiş olmasıdır. Sözleşmeci taraf üye ülkenin egemenlik alanının dışında bir yerde gerçekleşmiş olan olaylara izafeten doğduğu iddia edilen ihlaller ise “ratione loci bağdaşmazlık sebebi”ne konu edilecektir. Bununla birlikte sözleşmeci taraf üye devletlerin kamu gücünü kullanmak suretiyle yapmış oldukları eylemler egemenlik alanı dışında etki ve sonuç meydana getirirlerse ilgili devletler bu eylemlerinden dolayı sorumlu tutulabileceklerdir.³⁴

³¹ Ayrıca, *ratione personae* bağdaşmazlık sebebi, kabul edilemezlik yönünden AİHM’ce re’sen incelenen bir sebeptir.

³² Ayrıca mezkûr ihlal iddiası, aleyhine başvuru yapılan sözleşmeci taraf üye devlete “isnat edilebilir (imputable)” niteliği haiz olmalıdır. Bunun içinse, ihlale yol açan iş, işlem ve eylemlerin, aleyhine başvuru mekanizması işletilmiş üye devletin kamu otoriteleri, idari ajanları ve resmi görevlileri tarafından gerçekleştirilmesi gereklilik arz etmektedir.

³³ Buna göre eğer bir şikâyet, AİHS’e Ek Protokollerden herhangi birinde teminat altına alınan haklardan biriyle ilintili olmasına rağmen, bu Protokol aleyhine başvuruda bulunulan sözleşmeci taraf üye devlet tarafından onaylanmamış ise, mezkûr şikâyet de kişi yönünden AİHS hükümleri ile bağdaşmaz bulunup reddedilecektir. Tam da bu nedenle ülkemiz sadece 1 No.lu Protokolü imzalayıp onayladığı için, ülkemiz aleyhine bunun dışında kalan Ek 4, 7, 12 ve 13 No.lu Protokollerde teminat altına alınmış olan hak ve özgürlüklerden herhangi birinin ihlal edildiği görüş ve iddiasıyla şikâyette bulunulması durumunda, bu şikâyetler konu yönünden AİHS hükümleriyle bağdaşmaz oldukları gerekçesiyle kabul edilemez bulunup reddedilecektir.

³⁴ Bkz. *Issa ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 31821/96, 30/3/2005, § 71; *Öcalan/Türkiye*, B. No: 12/5/2005, 12/5/2005, § 91; *Drozd ve Janousek/Fransa ve İspanya*, B. No: 12747/87, 26/6/1992, § 91;

Yukarıdaki şartları ihtiva etmeyen başvuru, kişi yönünden AİHS hükümleri ile bağdaşmaz bulunarak işin esasına girilmeden doğrudan reddedilecektir. Yine bu kapsamda sözleşmesi taraf üye olmayan bir devlete ya da uluslararası organizasyona karşı yapılan başvurular da kabul edilemez bulunarak reddedilecektir.

Başvurucuyla ilgili sebepler, “dava ehliyeti” kavramına tekabül ederek başvuru tarafını teşkil edebilme yetisine sahip olabilmek adına taşınması gereken statüyü işaretlemektedir. Bu bağlamda başvuru sahibinin muhakkak üç statüden birisini taşıması gerekmektedir. Buna göre başvurunun ya gerçek kişi, ya hükümet dışı kuruluş ya da kişi grupları sıfatıyla başvuru olabilme hüviyeti kazanabilecektir. Bu durumda daha önce de değinildiği üzere devlet ve kamu gücünü kullanan kişiler doğal olarak başvuru hakkına sahip olmayacaklardır. Bu noktada çalışma konumuz itibarıyla önemli olan husus ise, anılan sıfatları taşıyor olmakla birlikte başvuru, “mağdur olma” sıfatını haiz değilse yapmış olduğu başvuru yine kişi yönünden bağdaşmazlık nedeniyle kabul edilemez bulunarak reddedilecektir. Nihayetinde, “mağdur” konusu Mahkeme’nin kabul edilebilirlik kriterlerinden sadece birisidir ve Mahkeme’nin “kişi yönünden yetki” konusunun bir kısmını içine almaktadır. Kişi yönünden yetkinin “devlet” penceresi ise ayrı bir ölçüt olarak yerini almaktadır.

Kişi bakımından yetki unsuru, kamu düzenine ilişkin bir husus olup Mahkemece inceleme ve yargılama sürecinin her safhasında kendiliğinden dikkate alınacaktır. Bu

Loizidio/Türkiye, B. No: 15318/89, 18/12/1996. Başvurucu, Girne ilinde bulunan toprağına ve evine ulaşamaması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini, Kıbrıs Adası’nın bu kısmının Türk Silahlı Kuvvetleri’nin doğrudan kontrolü altında olduğu için mezkûr mülküne ulaşamadığını iddia ederek AİHM’e başvurmuştur. Türkiye Hükümeti davaya ilişkin savunmasında; başvuru konusu olayın Türkiye tarafından AİHM’in yargı yetkisini tanımadan önce gerçekleşmiş olduğu gerçeği göz önüne alındığında AİHM’in yargı yetkisinin olmadığını, bunun yanı sıra mezkûr davada Türkiye’nin taraf olamayacağını zira başvuru konusu olayın gerçekleştiği yerin Türkiye Cumhuriyeti sınırları dışında bir alan olan Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde meydana geldiğini ve bu alanda Türkiye’ye ait olan egemenlik hakkı sağlar mahiyette bir yetkinin varlığından söz edilemeyeceğini iddia etmiştir. Ada’daki askeri gücünün varlığının ise tek başına anılan bölgenin yetki alanına gireceği anlamına gelmeyeceğini, zira mezkûr topraklarda bulunan askeri gücünün varlığının diğer yabancı ülke üslerinde bulunan askeri güçlerinden herhangi bir farkının bulunmadığını belirtmiştir. Buna mukabil, AİHM kararında; AİHS’in 1. maddesinin devletlerin yetki alanlarıyla sınırlandırmış olsa da anılan sınırın devletlerin ulusal sınırları olarak yorumlanmasının doğru bir yaklaşım ve yorum tarzı olmayacağını, nihayetinde askeri bir müdahale neticesinde Ada’nın kuzey kısmının kontrolünün Türkiye’ye geçtiğini dolayısıyla da Türkiye’nin bu kısımdaki yetkilerini silahlı kuvvetler yahut kendisine bağlı yerel otoriteler tarafından kullanılmasının somut olayda bir önem arz etmediğini ve anılan gerekçeyle Türkiye’nin Sözleşmesel sorumluluğunun mevcudiyeti devam ettirdiğini ifade etmiştir.

itibarla Mahkeme, davalı sözleşmeci taraf üye devlet tarafından itirazda bulunulmasa dahi bizatihi inisiyatif kullanarak kişi bakımından bağdaşmazlık sorununu re'sen incelemektedir.³⁵

1.2.3.3. Bireysel Başvuruda Bulunabilme Yetisine Sahip Olabilecek Başvurucular İçin Aranan Statü: Mağdur Statüsü

Çalışmamızda “mağdur” kavramıyla ifade edilen uluslararası insan hakları yargısındaki “victim” tanımlaması, esasında etimolojik olarak Latince bir kavram olan “victimia” kelimesinden türemiş olup, bazı ritüellerde kurban edilen ya da edilmesi mukadderatında olan kişileri tanımlamak için kullanılmaktadır. Zaman geçtikçe “victim” kavramının etimolojik olarak taşıdığı anlam, siyasi, toplumsal ve ekonomik konjonktüre göre kapsayıcılığı artacak biçimde değişime uğramış ve anılan kavram bu kapsamda 17. yüzyılda, başkaları tarafından yaralanan, işkence gören ve öldürülen kişileri, 18. yüzyılda ise farklı güçlerce fiziki şiddet dışında manevi şiddet gören, baskı altına alınan kişileri tanımlamak için kullanılmaya başlanmıştır (Simpson, 1989, s. 607). Tüm insanların sahip olduğu temel hak ve özgürlüklerin temini hususunda bir koruma kalkanı teşkil etmesi hasebiyle yegâne garanti kaynağı olan “insan hakları” müessesesinin, her çağın kendine özgü sosyal ve siyasal değişimlerinin neden olduğu travmatik etkilerle içerik, kapsam ve koruma gücü önemli ölçüde artırılmıştır. Bu bağlamda, anılan kapsam ve içerik artışının eşgüdümlü olarak “mağdur” kavramına da yansması kaçınılmaz olmuştur. İlgili kavramın anlam ve içeriğinin yanı sıra, bu kavram ve içeriğe bağlanan hukuki sonuçların da çeşitli varyasyonlarla çeşitlenmesi, anılan kavram temelinde ayrı bir disiplin dalının (mağdur biliminin-victimology)³⁶ ortaya

³⁵ Bkz. *Sedjić ve Finci/Bosna Hersek*, B. No: 27796/06-34836/06, 22/12/2009, § 27.

³⁶ Mağdur bilimi, öncelikle bir suç bağlamında mağduru ve mağdur statüsünü ele almakta olan kriminoloji dalıdır. Mezkûr bilim dalı bu kapsamda çalışmalarını mağdur olma kavramı ve mağdurların psikolojisi ile çevre ilişkileri üzerinde yoğunlaştırma yolunu tercih etmektedir. Tıp ve psikolojinin ana dallarından sayılmakla birlikte mağdur bilimi, özellikle son dönemlerde siyaset bilimi, sosyoloji ve uluslararası ilişkiler gibi diğer disiplinlerin de dikkatini celbetmiştir. Bilhassa ulusal kimlik oluşumunda mağduriyet psikolojisinin yadsınamaz önem ve etkisi üzerinde duran yayınlara sıklıkla rastlanılmaktadır. Bağımsız bir disiplin dalı olarak mağdur biliminin amacı, mağduru psikolojik, sosyal ve hukuki ilişkiler bağlamında incelemek ve tespit edilen bulgular ışığında mağdurluğun önlenmesini teminen gerekli koşulları saptayabilmektir. Esasında mağdurların öneminin kavranması olgusunun tarihi pek uzak değildir. Kriminoloji, suç ve suç olgusunu araştırırken, özellikle “suçlular” kategorisini hareket noktası olarak almış, bu kategorideki kişilerin psikolojik ve kişilik yapıları irdelenmiş ve suçlular kategorize edilmiştir. Günümüz kriminolojisi, mağdurlar üzerinde inceleme yaparken, ayriyeten, suç ve suçluya

çıkmasına sebep olmuştur.³⁷ Mağdur biliminin özerk bir varlık göstermediği dönemlerde ise bu alana dair tartışmalar kendisini kriminoloji bilim dalının içerisinde bir anlamda alt bilim dalı olarak kendisini konumlandırmıştır (Wolhuter ve diğerleri, 2008, s. 13). Nitekim anılan bilim dalının özerk olarak varlık göstermesi ile suçlu bazlı bir paradigma yerini kısmen mağdur bazlı bir paradigmaya bırakmış ve mezkûr bilim dalı dikkatini tamamen mağdur üzerine yoğunlaştırmıştır. Söz konusu paradigma değişimi, yargılama süreçlerinde ikinci planda yer alan mağduru “unutulan aktör” konumundan “anahtar aktör” konumuna getirmiştir (Walklate, 2007, s. 8).

Ulusal insan hakları öğretisi ile uluslararası insan hakları öğretisinin liberal bir perspektif eşliğinde yoğun biçimde ilişkiye geçmesi olgusu, bireyi uluslararası insan hakları hukukunun merkezine yerleştirmiş, birey odaklı bir yaklaşım da doğal olarak yerini mağdur odaklı bir yaklaşıma terketmiştir. Bu bakımdan “önce birey” mottosunu hareket noktası alan söz konusu perspektifin, bireye ait tabi ve dokunulmaz haklar vurgusu, mağdur kavramının altlanabilir içeriğinin gelişmesine yadsınamaz bir katkısı olmuştur.

Birey merkezli liberal bir perspektifle bireyin doğuştan gelen, vazgeçilemez, devredilemez ve dokunulmaz bir çekirdek koruma alanına sahip olduğu şeklindeki anlayış, bu alanı mağduriyet kavramıyla aynileştirmiş ve söz konusu alana giren ve alanda tahribata yol açan ya da açma tehlikesi taşıyan her türlü müdahaleyi savuşturulması gereken bir ihlal durumu olarak nitelendirmiştir. Sosyal ve ekonomik gelişmeler, küreselleşme olgusu, sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş süresi gibi toplumsal alanda gözlemlenen pek çok yeni gelişmeler ışığında da anılan alanın genişleme gösterdiği ve bir ölçüde sosyalleştiği de yadsınamaz bir gerçekliktir.

Mağdur statüsünün tüm bu anlam ve kapsam genişlemesinin, uluslararası hukukta mağdur kavramını yeknesak bir anlam ve içeriğe kavuşturduğunu iddia edebilmemiz ise

ilişkin bilgi ve bulgulara da ulaşmayı da amaçlayarak farklı bir perspektifle olayı anlamlandırmaya çalışmaktadır. Bkz. (Sokullu Akıncı, 1999, s. 22 vd).

³⁷ Esasında mezkûr bilim dalının zuhur etmesiyle, fail ve suçlu figürünü kadrajına alarak bu ikili kurum üzerinde yoğunlaşan kriminoloji biliminin, mağduru yerleştirdiği sathi ve marjinal pozisyon sonucu oluşan denge mağdur lehine tekrar düzelmiştir.

mümkün görülmemektedir. Zira, mağdur statüsüne bağlanan sonuçlar ve bu statünün sınırları, doğrudan doğruya ilgili hukuk düzeninin amaçsal ve fonksiyonel tercihleri ile belirlenir. Ancak, bireysel başvuru yolunun farklı sistemler içinde tasarlanmış olması, hem düzenlemede hem de uygulamada uluslararası hukukta mağdur konusunda tam bir yeknesaklık bulunmadığı gerçeğinin göstergesidir.

Anılan tarihi süreç içerisinde gelinen nokta itibarı ile insan hakları yargısı bağlamında mağdur kavramı, haksız icrai veya ihmali işlemler ya da eylemler nedeniyle yalnız başına ya da diğer bireylerle birlikte bir zarar ya da kayba uğrayan kişi ya da kişi gruplarını³⁸ tanımlamaktadır (Salmon, 2001, s. 1131). Bu noktada unutulmaması gereken hukuki gerçek, AİHS'in ve Protokollerinin güncel gereksinim ve gerçeklerin ışığında yorumlanması gerektiği genel kabul görmüş bir husus olmakla birlikte, Mahkemenin evrimci yorum yöntemi aracılığıyla başlangıç itibarıyla bu belgelerde yer verilmeyen bir hakkı, sonradan bu belgelerden hareketle türetmeyeceği hususudur.³⁹ Özellikle Sözleşme ve Protokollerde düzenleme konusu yapılan bazı hakların kasten görülmezden geldiği yerlerde Mahkeme bunu kesinlikle yapamayacaktır. Bu nedenle, söz konusu tarihi süreçte yaşanan bu gelişim olgusu, bir anlam genişlemesine işaret edip, yeni müessese tesisini açıkça yadsımaktadır.

AİHS'in dava ehliyeti konusunu düzenleyen 34. maddesine göre, Mahkeme'ye başvuruda bulunabilmek için sözleşmeciler taraf üye devletlerce AİHS'de düzenleme konusu yapılan bir hakkın ihlal edilmiş olması ve başvuru konusunun söz konusu ihlal nedeniyle doğrudan etkilenerek mağdur statüsünde bulunması gerektiğini belirtmiştik. Bu noktada başvuru konusunun mağdur statüsüne sahip olduğu olgusunu başvurusu sırasında ileri sürmesi gerekirken birlikte, bu iddia tek başına yeterli olmayacak ve doğrudan etkilenen mağdur olduğu konusunda Mahkeme'yi açıkça ikna etmesi gerekecektir.⁴⁰ Bu durum ihlalden doğrudan etkilendiğini iddia eden başvuru konusunun, ihlale yol açtığını iddia ettiği işlem ya da eylem ile ihlal edildiğini ileri sürdüğü hak arasındaki illiyet bağına ortaya koyacak mahiyette yeterli bilgi ve belgeyi Mahkeme'ye sunmasını

³⁸ Mağdur, mutlaka bir insan olmak zorunda da değildir; bu bağlamda azınlıklar, milletler, tüm olarak halktan müteşekkil insan grupları da mağdur olabilecektir (Demirtaş, 2001, s. 299).

³⁹ *Marckx/Belçika*, B. No: 6833/74, 13/6/1979, s. 58.

⁴⁰ *Tuncer ve Durmuş/Türkiye*, B. No: 30494/96, 19/6/2001.

gerektirecektir.⁴¹ Bununla birlikte başvuru, mağdur olduğu iddiasını mutlak kesinlik içinde ispat etmek zorunda olmayıp, şikâyetine konu ihlalin gerçekten mağduru olduğunu kesin sınırlar içinde iddia etme yükümlülüğünü taşımaktadır (Dijk ve diğerleri, 2006, s. 55-56). Mahkemenin yerleşik içtihadına göre bir AİHS ihlalinin mağduru konumunda bulunduğu iddiası için, iddia edilen eylem veya ihmali davranış ile başvuru arasında ilk görüşte tespit edilebilen doğrudan bir bağlantının mevcudiyeti gereklidir.⁴² Bu durumda başvuru, söz konusu eylem veya ihmali davranış sonucu illiyet bağı ve sebep sonuç ilişkisi çerçevesinde başvuru üzerinde doğrudan olumsuz bir etki meydana getirmemekte ise ya da kendisinin davranış biçimlerinden doğrudan etkilenme riskinin varlığı ortaya konulmadıkça AİHS'in 34. maddesi anlamında mağdur olduğunu ileri süremeyecektir.⁴³ Bu ifade biçimindeki “doğrudan etkilenme riski” teriminin, “doğrudan etkilenme” kriterinin yumuşatılması için uygulama alanı bulan bir tanımlama ve kavram olarak mağduriyet statüsünü de daraltacağı açıktır.⁴⁴

⁴¹ Anılan yükümlülüğün yerine getirilebilmesi hususunda başvuru sahipleri kimi zaman çeşitli hukuki ve fiili güçlüklerle karşılaşabilmekte ve mağdur olmadıkları gerekçesiyle başvuruları reddedilebilmektedir. Bu durum ise kanımızca, esasında mağdur sıfatını taşıyan başvuru sahiplerinin söz konusu mükellefiyeti yerine getirememeleri nedeniyle tekrar mağdur olmalarına da neden olmakta ve mağduriyet gerçeğini artırmaktadır. Konuya ilişkin örnek karar için bkz. *Tauria ve diğerleri/Fransa*, B. No: 28204/95, 4/12/1995. Anılan davada başvuru sahipleri, Fransa devletinin Fransız Polinezyası'nda bir dizi nükleer deneme yapma kararının AİHS'in 2., 3. ve 8. maddeleri ile Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesini ihlal ettiği görüş ve iddiasıyla anılan karar aleyhine müracaatta bulunmuş iseler de, Mahkeme, başvuru sahiplerinin şikâyet konusu yaptıkları nükleer denemelerin yapılacağı yere oldukça uzak olduğu kabul edilebilecek bir mekânda ikamet ediyor olmaları ve bu nedenle söz konusu nükleer denemelerden kişisel olarak etkilenmelerinin mümkün olmaması nedeniyle başvuruların açısından herhangi bir mağduriyet durumunun oluşmadığını belirterek başvuruyu reddetmiştir.

⁴² Bkz. *Association des amis de Saint-Raphaël et de Fréjus ve diğerleri/Fransa*, B. No: 45053/98, 29/2/2000.

⁴³ Bkz. *Sanles Sanles/İspanya*, B. No: 48335/99, 26/10/2000; *Ada Rossi ve diğerleri/İtalya*, B. No: 55185/08, 16/12/2008. Bir kanuni mirasçının, insan onuruna yakışır biçimde ölme hakkını murisi adına talep ettiği *Sanles Sanles/İspanya* davasında, başvuru sahiplerinin adil yargılanma hakkı, yaşam hakkı, özel hayata ve aile hayatına saygı hakkı, ayrımcılık yasağı gibi hakları ileri sürdüğü başvurusu, AİHM tarafından, başvuru sahibinin şikâyetine konu olan olaylardan doğrudan etkilenmemiş olduğu saptamasından hareketle kişi yönünden yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez bulunmuştur. *Ada Rossi ve diğerleri/İtalya* davasında ise, anılan başvuru sahibinin konusunu doğrudan doğruya ötenazi hakkı teşkil etmemektedir. Bitkisel bir hayat sürdüren bir kişi hakkında, o kişinin babasının talebi üzerine tedavinin kesilmesine ve sonlandırılmasına izin verilmesi kararına karşı çıkan bir grup gerçek ve tüzel kişi, uluslararası yargı organlarını konuya ilişkin bir karar vermeye çağırılmışlardır. İtalyan mahkemelerinin başvuru sahibinin suni solunum ve beslenme ünitesine bağlı olarak yaşamakta olan kızı ile ilgili olarak, sürekli bitkisel hayatta kalacağına ve kendisinin tıbbi müdahaleyi kabul etmediğine ilişkin delillerin bulunması durumunda tedaviye son verilebileceği yönünde verdiği karar, AİHM'in önündeki başvuru sahibinin konusunu oluşturmuştur.

⁴⁴ Bkz. *Karner/Avusturya*, B. No: 40016/98, 24/7/2003, § 25.

Mağdur kavramının tanımının bu şekilde tarihsel süreç içerisinde anlam genişlemesine uğramasında yan kavramların devreye girmesinin de yadsınamaz bir payı bulunmaktadır. Nitekim, “zarar”, “hak kaybı”, “mağduriyet” gibi mağdur terimini açıklayıcı diğer yan kavramlar da, mağdur teriminin anlam ve kapsama alanını belirlemeye faydalı olmaktadır (Katıman, 2016, s. 11). Mağdur kimse, bir suçun mağduru, bir idari eylemin veya işlemin mağduru, bir özel hukuk ilişkisinden kaynaklanan ihtilafın mağduru olabilecektir. Mezkûr kavram çoğunlukla cezai anlamda mağduriyetin öznesini çağrıştırıyor olmakla birlikte, gündelik kullanımı, sosyal hayat içinde yaşanan ve haksızlıkla özdeşleşmiş zor bir durumu açıklama amacını matuf olarak kullanılmaktadır. Genel anlamda mağdur, hukuk tarafından korunan bir menfaati zarar görmüş ve haksızlığa uğramış kimsedir (Katıman, 2016, s. 11).

AİHS’in düzenlenme amacına daha uygun olan bir tanım olarak hukuki niteliği itibarıyla mağdur kavramı ise, sözleşmeci taraf üye devletlerden birisinin idari ya da yasal bir tedbir veya işlem nedeniyle sözleşmesel hakları doğrudan ya da dolaylı olarak ihlal edilen kişiyi ifade etmektedir (Erdal ve Bakırcı, 2006, s. 80). Bu itibarla, bu tarz bir etkileşim içerisinde yer almamış kimse mağduriyet statüsüne sahip olamayacaktır. Bu tespitin doğal sonucu ise, ihlale neden olan işlem veya eylemin devlet adına yetki kullanma hakkını haiz kamu otoritelerine atfedilemeyecek gerçek veya özel hukuk tüzel kişileri tarafından işlenmesi durumunda devlete izafe edilebilecek bir sorumluluğun bulunmadığı gerçeğidir. Bununla birlikte bu tür başvurularda devlete “pozitif yükümlülük” yüklenmişse devletin sorumluluğu cihetine gidilebilecektir.⁴⁵ Bu kapsamda, özel kişiler arasında gerçekleşen bir hukuki ihtilafa istinaden aralarında devam etmekte olan bir yargılamada, AİHS’in 13. maddesinin gerektirdiği ölçü ve standartta etkili bir hukuk yolunun mevcudiyetinden bahsedebiliyor olsak bile bu yolun işletilmesi devletin yargı organlarının tasarrufları nedeniyle engellemekte ya da soruşturma genel olarak hatalı, noksan ve yetersiz yürütülmekte ise AİHS’in 13. maddesinin ihlali edildiği ileri sürülebilecektir (Harris ve diğerleri, 2009, s. 593).

⁴⁵ Yaşam hakkı, işkence ve kötü muamele yasağı ve etkili başvuru hakkı gibi hak kategorilerinde devletin pek çok alanda pozitif yükümlülüğü bulunmaktadır.

Mağduriyet statüsü bir kere edinildikten sonra ilanihaye devam eden kesintisiz bir statü durumu olmayıp başvurucu hakkında uygulanagelen ihlal durumu, sözleşmeci taraf üye devletçe tamamen sona erdirilirse anılan mağduriyet statüsü de sona erecektir.⁴⁶ İddia konusu Sözleşme ihlalinin giderilmesinin öncelikle ulusal makamlara düşen bir görev olduğu gerçeği göz önüne alındığında, Mahkeme'deki yargılamanın herhangi bir aşamasında ilgili devletçe iddia edilen ihlalin varlığı giderilebilecektir ve ihlalin kesintisiz varlığının tespiti hususunu Mahkeme re'sen gözetecektir.⁴⁷ Gerçekten de mağduriyet statüsünün sürmekte etmekte olduğu savı ile kastedilen gerçeklik; başvuruçunun AİHS ve Protokolleri kapsamında korunmakta olan hak ve özgürlüklerinin sözleşmeci taraf üye devlet tarafından ihlal edilmiş olması, bu gerçeğe rağmen hâlihazırda ihlalin ortadan kaldırılmaması ya da kaldırılması yolunda bir adım dahi atılmaması ya da adım atılsa dahi olumsuz sonuçların tam olarak giderilmemesi, ihlalin durumunun ve bu durumla bağlantılı mağdurluk sıfatının kesintisiz devam etmekte olması hâlidir. Bu tespitten hareketle denilebilir ki, şayet başvuruçunun ihlal edilmesinden dolayı sözleşmeci taraf üye devletten yeterli düzeyde bir tazminat almışsa mağdur statüsünün sonlandığını ve Mahkeme'ye ihlal iddiasıyla başvurusunun mümkün olmadığını söyleyebiliriz. Başvuruçunun, söz konusu tazminatı yargılama sırasında almışsa da aynı tespit geçerliliğini devam ettirecek ve başvuruçunun artık Sözleşme ihlalinin bir mağduru olduğundan söz edebilmemiz mümkün olmayacaktır.⁴⁸ Bu nokta da dikkat edilmesi gereken husus, Sözleşme'nin hükümlerinin ihlal edildiği gerçeğinin sözleşmeci taraf üye devlet tarafından açıkça kabul edilmesi ve akabinde başvuruçunun zararının fiilen ödeme yoluyla somut olarak ortadan kaldırılması durumunda ancak mağduriyet statüsünün sonlandığından bahsetmemizin mümkün olabileceği gerçeğidir. Aksi takdirde, salt başvuruçunun lehine verilen ulusal bir kararın bu hâliyle söz konusu statüyü sonlandırabileceğinden bahsetmek mümkün görülmemektedir.⁴⁹ Bu nokta da zararın tam olarak tazmini koşulu, başvuruçunun mağdur statüsünün sonlanmasını teminen o derece kesin ve istisna kabul edilmez bir biçimde aranmaktadır ki, Mahkeme pek çok kararında, özel tarafların karşılıklı anlaşmak suretiyle sulh olmaları hâlinde dahi sözleşmeci taraf üye devletin,

⁴⁶ Bkz. *Eckle/Almanya*, B. No: 8130/78, 15/7/1982, § 66.

⁴⁷ Bkz. *Scordino/İtalya*, B. No: 36813/9, 15/7/2004, § 179.

⁴⁸ Bkz. *Preikhzas/Federal Almanya Cumhuriyeti*, B. No: 6504/74, 13/12/1978.

⁴⁹ Bkz. *Bazherov/Rusya*, 37930/02, B. No: 20/10/2005.

başvurucunun mağduriyetinin sonlandırılarak tazmin edilmiş olduğu savunmasını kabul etmemekte ve başvurucunun mağdurluk sıfatının hâlihazırda korunduğu tespitini yapmaktadır. Zira Mahkeme'ye göre, özel tarafların kendi aralarında uzlaşma yoluyla sonuçlandırdıkları bir yargısal çözüm, nihayetinde başvurucunun uğramış olduğu zararı bir ölçüde hafifletmiş olsa da mağdur statüsünü ortadan kaldıracak nitelik arzetmemektedir.⁵⁰

Mağdur kavramının tanımını daha önceden yapmakla beraber vurgulamamız gereken önemli bir husus, mezkûr kavramın Mahkeme'nin içtihatlarıyla sürekli gelişen ve Mahkeme'nin dinamik yorum yöntemiyle içeriği yenilenen bir kavram olduğu gerçeğidir.⁵¹ Mağdur kavramının yalnız tanımı hususunda değil ve fakat mağdur statüsünün oluşması için gerekli şartların ve bu statüye bağlanan sonuçların neler olduğu hususunun da Mahkeme'nin içtihatları doğrultusunda değişimin varlığına tanık olmamız mümkündür.⁵² Nitekim Mahkeme pek çok kararında ilkesel olarak, “mağdur” kavramının, yerleşik içtihadına göre, özerk bir yorum yöntemiyle ve iç hukukta yer verilen “dava ehliyeti” veya “hukuki yarar” gibi kavramlar dikkate alınmadan bu kavramlardan bağımsız bir tarzda yorumlanması gerektiğini belirtmektedir. Bu yaklaşım tarzına göre Sözleşme'nin, mağduriyet kavramı ve bu karara bağlanan sonuçlara atfettiği içeriğin kapsayıcılığının her daim genişleme eğilimi gösterdiğini söyleyebilmek mümkün görülmektedir. “Mağdur” kavramının bu şekilde Mahkeme tarafından otonom bir tarzda ve iç hukukta yer verilen menfaat veya davada ehliyet kavramları dikkate alınmadan ve bu kavramlardan özerk olarak yorumlanması suretiyle esneklik arzeden ve şekilcilikten kaçınan bir uygulama biçimine kavuşulmuştur.⁵³ Anılan otonom yorum yöntemiyle söz konusu genişleme eğiliminin temin edilmesindeki ana amacın, AİHS'de teminat altına alınan hakların güçlü bir şekilde korunması olduğu açıktır. Sonuç olarak

⁵⁰ Bkz. *İnze/Avusturya*, 8695/79, B. No: 28/10/1987.

⁵¹ AİHM bu şekilde Sözleşme'ye ortaya koymuş olduğu yorum teknikleriyle “yaşayan bir belge” konumu kazandırmaktadır (Ö, Aydın, 2008, s. 146).

⁵² Bkz. *Gorraiz Lizarraga ve diğerleri/İspanya*, B. No: 62543/00, 27/4/2004, § 35.

⁵³ *Ernst ve diğerleri/Belçika*, B. No: 33400/96, 15/7/2003; *Gorraiz Lizarraga ve diğerleri/İspanya*, B. No: 62543/00, 27/4/2004, § 38; *Stukus ve diğerleri/Polonya*, B. No: 12534/03, 1/4/2008; *Zietal/Polonya*, B. No: 64072/01, 12/5/2009.

anılan yorum biçimiyle Mahkeme, iç hukukta yer verilen kurallara göre dava ehliyeti bulunmayan kişilerin başvurularını da kabul edebilmektedir.⁵⁴

Başvuru yönünden mağduriyetin ileri sürülebileceği zamanın da iyi tespit edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda herhangi bir dava sürecinde yapılan her usulü hata doğrudan bunların başvuru konusu yapılmasını gerektirmeyebilecektir. Zira, ikincillik prensibine göre bu hususların öncelikle iç hukukta yerel mahkemeler önünde sürülmesi gerekmektedir. Bu kapsamda yerel mahkemece yargılanan bir sanık, yargılamanın tamamlanıp hakkında nihai hüküm tesis edilmesini beklemeden AİHS'in 6. maddesinin üçüncü fıkrasında düzenleme konusu yapılan hakların ihlalinin mağduru olduğu görüş ve iddiasıyla başvuruda bulunamayacaktır. Aynı durum, söz konusu maddenin birinci fıkrasının ihlali iddiaları için de geçerlilik arz etmektedir.⁵⁵

1.2.3.4. Soyut Dava Açma Hakkı veya Actio Popularis

“Actio popularis”, latince bir kelime olan “popularis”in kullanımı ile “halk adına hak arama hareketi”, “başvuru yapma” anlamına gelmektedir (E, Küçük, 2013, s. 14). Bu itibarla bir kavram olarak actio popularis, toplumun genel menfaatlerinin çiğnenmesi hâlinde, o topluma mensubiyeti bulunan herhangi bir kişiye, kendi kişisel ve özel menfaati söz konusu olmamasına karşın bir hak olarak tanınan dava türü biçiminde betimlenebilecektir.⁵⁶ Doğrudan doğruya bireysel bir yarar veya zararın varlığından söz edilemeyecek olsa bile, kişilerin, kamusal bir yarar için, idarenin iş ve işlemlerini yasal yoldan düzeltme imkânını elde etmesi olarak açıklanabilecek olan actio popularis davası, toplum yararı ile adaletin tecellisi ölçüğünde, hukuk tekniğinin devreye aldığı bir hukuksal çözüm seçeneğidir (Katıman, 2016, s. 25-26).

Sözleşme’ye taraf üye devletlerden birisinin çıkardığı bir kanun ya da önleme karşı başvurucular tarafından yapılabilecek soyut başvurular, AİHS’de bir soyut dava hakkı türü olan “actio popularis”e yer verilmediğinden Mahkeme’nin yetkisi kapsamında

⁵⁴ *Scozzari et Giunta/İtalya*, B. No: 39221/98-41963/98, 13/7/2000 § 139; *Koch/Almanya*, B. No: 497/09, 19/7/2012.

⁵⁵ *Sakhnovskiy/Rusya*, B. No: 21272/03, 2/11/2010, § 77.

⁵⁶ Bkz. *Valentin Câmpeanu/Romanya*, B. No: 47848/08, 17/7/2014.

bulunmamaktadır (Nalbant, 2010, s. 229).⁵⁷ Bir diğer ifadeyle, Sözleşme'nin 34. maddesi AİHS'in ihlal edildiği iddiasınının soyut biçimde ileri süren ifadelerle gerekçelendirilmesine izin vermemektedir.⁵⁸ Mezkûr yasağın sebebi ise, adaletin etkin bir şekilde işlerliği adına, yargı organları önündeki hukuksal girişimlerin adli mekanizmaların işlevselliğini olumsuz etkileyip sekteye uğratmaması için dava ve başvuruların sınırlandırılması gereğidir (Aliyev, 2010, s. 43). Burada dikkat edilmesi gereken husus, muhtemel bir soyut başvuruya konu olacağı belirtilen kanun ya da önlemin, başvuru hakkında henüz uygulanmamış düzenlemeler olduğu gerçeğidir.⁵⁹ Sonuç olarak AİHS, Sözleşme ile tanınan hakların yorumlanmasını teminen Türkçe'ye "yurttaş davası" olarak çevrilebilecek olan *actio popularis* açma imkânı sağlamamaktadır. Bu doğrultuda bireyler kendilerini doğrudan etkiliyor olmamasına rağmen yalnızca iç hukukta yer verilen bir düzenlemenin AİHS'i ihlal ettiği görüşü ve iddiasıyla konuyu mahkeme önüne taşıyamayacaklardır. ⁶⁰ Bu tespitten hareketle Mahkeme de sözleşmeciler taraf üye devletlerden birisinin yürürlüğe koymuş olduğu yasal düzenlemeye ya da bir önleme karşı açılacak soyut davalara bakamayacaktır (Erdal ve Bakırcı, 2006, s. 80).

Esasında *actio popularis* davasının, ulusal hukukta birçok örneği bulunmakla birlikte, uluslararası hukuktaki genel kuralın "actio popularis yasağı" olması nedeniyle uluslararası hukuktaki uygulaması oldukça sınırlıdır. Tam da bu nedenle Avrupa Temel Hakları Koruma Sistemi içerisinde, *actio popularis* bir hukuki gereklilik şartı olarak, diğer bir deyişle, bir başvurunun kabul edilebilirlik ölçütleri arasında yer almaktadır. Dolayısıyla, *actio popularis* yasağının, sübjektif hak özelliğinin bir sonucu olarak ve hukuksal yönden daraltıcı bir ölçüt olarak değerlendirilmesi uygun olacaktır.

"Mağduriyet" kavramının, bir somut bir fiil ile kişi arasında kurulan bir bağ üzerine tesis edilebilen bir olgu olduğu gerçeği ile bireysel başvuruda bulunabilecek kişilerin bu

⁵⁷ Ancak soyut düzenleme ile buna bağlı olarak alınmış olan bir önlem bulunmakta ise ve bu düzenleme ile önlem arasında zaman ve materyal bağlantısı mevcut ise bu durumda başvuru kişinin mağdur sıfatını haiz olduğundan söz etmek mümkün olacaktır. Bkz. *Monnat/İsviçre*, B. No: 73604/01, 21/9/2006, §§ 32-33.

⁵⁸ Bkz. *Gürcistan İşçi Partisi/Gürcistan*, B. No: 9103/04, 22/5/2007.

⁵⁹ Buna mukabil, biraz sonra ayrı bir başlık altında incelenecek olan "potansiyel mağduriyet" kurumu kimi durumlarda bu tür başvurulara imkân vermektedir.

⁶⁰ Bkz. *Sedjić ve Finci/Bosna Hersek*, B. No: 27796/06-34836/06, 22/12/2009, § 28.

olguyu bir statü olarak taşımaları gerektiğine ilişkin önkoşulun varlığı dikkate alındığında, kişilerin sadece bir kanun düzenlemesinin soyut olarak AİHS ve eki Protokollerine aykırı olduğu görüş ve iddiasıyla Mahkeme'ye başvuru yapabilmeleri için doğası gereği mümkün olmayacaktır. Bu kuralın doğal sonucu olarak başvuru, ancak şikâyet konusu edilen kanunun kendilerine uygulanmış ve bu uygulama nedeniyle fiilen zarar görmüş olmaları hâlinde Mahkeme'ye başvuru yapabileceklerdir.⁶¹ Bu durum, bireysel başvuru yolu konusundaki Mahkeme içtihatlarının yerleşik ana genel çerçevesini oluşturmaktadır.

Başvurucuların mağdur sıfatlarının gerçeklik arzettiğini ortaya koyabilmeleri için de, hâlihazırda kendilerini doğrudan etkilemiş olan bir ihlalin vücut bulduğunu veya bu tür bir ihlal durumunun gerçekleşme olasılığının kuvvetle muhtemel olduğunu makul ve ikna kabiliyetini haiz kanıtlarla delillendirebilmeleri ve söz konusu fiili zararın varlığını somutlaştırmaları gerekmektedir. Aksi takdirde Mahkeme'nin *Monnat/İsveç* kararında da⁶² vurgulandığı üzere salt şüphe ya da varsayımdan hareketle başvuru yapanların mağdur konumunda olduklarını iddia etmek mümkün olmayacaktır. Yine AİHM'in, *Cengiz ve diğerleri/Türkiye* kararında da⁶³ işaret edildiği üzere başvuru yapanın, sözleşmecî taraf üye devlete atfedilebilir tasarruf sonucu AİHS'in ihlal edilmiş olması sonucu doğrudan ya da dolaylı olarak mağdur konumuna düştüğünü makul ve ikna edici bir yöntemle gerekçelendirmesi gerekmektedir. Bu ana kuralın göz ardı edildiği tüm başvurular, Mahkemeler tarafından doğrudan soyut dava açma yasağı nedeniyle reddedilecektir.

AİHS'deki uygulamaya paralel şekilde ülkemiz uygulaması için de Anayasa, doğrudan kanuna karşı Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruyu yasaklamaktadır. Sözleşmecî taraf üye devletlerin çoğunda geçerli olan bu yasağın söz konusu ülkelerde tercih görmesinin sebebi, bu tür başvuruların *actio popularis*'e dönüşme tehlikesinin kimi zaman vuku bulabilme olasılığıdır. Bunu mukabil, anılan yasağın bazı durumlarda ciddi sorunlara yol açabilmesi de ihtimal dahilindedir. Zira, kimi durumlarda bir kanun

⁶¹ Anılan ifadedeki "zarar" kavramını mutlak anlamda anlamayıp, geçici olarak bile olsa kişinin hukukunu etkilemiş olan bir ihlalin bulunmasını yeterli saymak mümkün olabilecektir. Bkz. *Monnat/İsveç*, B. No: 73604/01, 21/9/2006, § 33.

⁶² *Monnat/İsveç*, B. No: 73604/01, 21/9/2006, §§ 31-32.

⁶³ *Cengiz ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 48226/10-14027/11, 1/12/2015.

doğrudan uygulanmaksızın bizatihi varlığıyla dahi ihlal yaratabilmektedir. Tam da bu noktada ayrı başlık altında incelenecek potansiyel mağduriyet kurumu devreye girmektedir. Anılan tehlikenin varlığını yadsımayan AİHS'in, kimi durumlarda söz konusu kurumu işler kılarak ihlal tespiti yoluna gidebildiği görülmektedir. Bu kapsamda *Burden/Birleşik Krallık* davasında⁶⁴ AİHM, kendilerine ebeveynlerinden miras kalmış bir evde otuz yılı aşkın bir süredir birlikte yaşamakta olan ve miraslarını birbirlerine bırakmak isteyen yaşlı iki kardeşin, miras bırakılan malvarlığının önemli bir oranını vergi olarak ödemelerini zorunlu kılacak kanuni düzenlemenin mülkiyet haklarını ihlal ettiği yönündeki iddialarını dikkate almıştır. Anılan Kanun'un ilgili hükmü henüz başvuruculara uygulanmamış iken, AİHM Sözleşme'ye uygunluk bakımından konuyu inceleme yolunu tercih etmiştir. AİHM'in henüz uygulama alanı bulmayan bir kanun hükmünün adeta bizatihi varlığını tartışma konusu yaptığı bu yaklaşımın geçmiş izlerini *Marckx/Belçika* kararında⁶⁵ da görmemiz mümkündür. Esasında AİHM *Burden/Birleşik Krallık* davasındaki yaklaşımı, *Marckx/Belçika* kararındaki yaklaşımını yinelemekten ibaret olmuştur. Zira, Mahkeme'nin *Burden/Birleşik Krallık* kararında sergilediği yaklaşım tarzı, henüz 1970'lerde evlilik dışı doğmuş çocuklara hukuki konumları ve miras hakları bakımından evlilik içi doğan çocuklardan farklı muamelede bulunan Belçika mevzuatına karşı gösterdiği yaklaşımı burada da tekrar etmekten ibaret olmuştur (İnceoğlu, 2009, s. 85). Sonuç olarak AİHM, *Hauschildt/Danimarka* kararı⁶⁶ örneğinde olduğu gibi belirli bir somut olaydaki müdahale iddiasının Sözleşme'ye aykırı olup olmadığını incelemekle birlikte zaman zaman doğrudan uygulanan kanun hükmünden kaynaklı bir aykırılık varsa ilgili normu hedef alarak kararını temellendirebilmektedir. Mezkûr kararda, tutuklamaya ilişkin ilkeleri belirleyen Danimarka Kanunu'nun 762. maddesinin (2) numaralı fıkrasında kullanılan ifadeler AİHM tarafından doğrudan uygulama alanı bulmamış olsalar bile ele alınmıştır.

Yine AİHM, *Belçika/L'Erablière* kararında,⁶⁷ başvurucu derneğin "actio popularis" olarak nitelendirilemeyeceğini tespit etmiş ve bu nedenle de AİHS'in 6. maddesinin uygulanabilir olduğuna hükmetmiştir. Anılan davada, çevrenin korunması temelli

⁶⁴ Bkz. *Burdens/Birleşik Krallık*, B. No: 13378/05, 29/4/2008, §§ 33-35.

⁶⁵ Bkz. *Marckx/Belçika*, 6833/74, B. No: 13/6/1979, § 27.

⁶⁶ Bkz. *Hauschildt/Danimarka*, B. No: 10486/83, 24/5/1989, § 52.

⁶⁷ Bkz. *L'Erablière A.S.B.L./Belçika*, B. No: 49230/07, 24/2/2009.

propaganda içerikli kampanyalar yürütmekte olan ve kâr amacı gütmeyen dernek statüsünü haiz olan başvuru, belediye sınırları içerisinde yer alan bir atık toplama sahasının genişletilmesini teminen planlama izni talep etmiştir. İzin talepleri reddedilen başvuru konuyu bu defa yargı merciileri önüne taşımıştır. Belçika Danıştay tarafından söz konusu müracaat usulü gerekçelerle reddedilmiştir. Karar gerekçesinde, müracaat formunda ihtilafın arka planında yatmakta olan gerçek olguların yeterince detaylandırılıp açıklanamadığı hususuna yer verilmiştir. Bu gelişme üzerine konuyu bu defa AİHM önüne taşıyan başvuru dernek, Danıştayca verilmiş olan kabul edilemezlik kararının, açık bir biçimde mahkemeye erişim hakkını ihlal ettiğini iddia etmiştir. İddiayı inceleyen AİHM, AİHS'in 6. maddesinin uygulama alanı bulabilmesi için, sivil bir hak ile yeterli düzeyde bağlantı kurulmasını mümkün kılar bir uyuşmazlık konusunun varlığının kesin bir şekilde şart olduğunu ve AİHM'in, üçüncü kişileri etkilediği ileri sürülen bir kanuni düzenlemenin ya da yargı mercii kararının varlığına ilişkin müracaatları hariç tutmak için "actio popularis"e cevaz vermediği gerçeğini vurgulu bir şekilde hatırlatmıştır. Bununla birlikte AİHM, konuya ilişkin eski kararlarında, üyelerinin genel yararlarının yanında ayrıyeten özel yararlarını da savunmakta olan bir dernekçe açılmış olan davalarda mezkûr maddenin uygulanabileceğini değerlendirmiştir. Buna mukabil inceleme konusu davada AİHM, şikâyete konu atık toplama alanının genişletilmesi işleminin, başvuru derneğin üyelerinin de özel hayatlarını doğrudan etkileyebileceğini değerlendirmiş ve derneğin amacının, Lüksemburg sınırları içerisinde yer alan bir şehrin mücavir alanına yönelik çevrenin korunmasıyla sınırlı olduğunu hatırlatmıştır.

Yine AİHM, *Romanya/Valentin Câmpeanu* kararında,⁶⁸ AİHS'in 34. maddesinin, soyut bir şekilde bir Sözleşme ihlalinde bulunan şikâyetlere izin vermediğini, Sözleşme kapsamında bir actio popularis tesisinin öngörülmediğini; yani başvurucuların sırf Sözleşme'yi ihlal eder görüldüğü iddiasıyla bir iç kanun hükmünden, bir iç uygulamadan veya kamusal bir işlem ya da eylemden yakınmasının mümkün olmadığını tespit etmiştir. Mezkûr davada, başvuru, ruh ve sinir hastalıkları hastanesinde 2004 yılında 18 yaşında iken vefat eden Valentin Câmpeanu adına Hukuki Kaynaklar Merkezi tarafından yapılmıştır. Hükümet, Hukuki Kaynaklar Merkezi'nin

⁶⁸ Bkz. *Valentin Câmpeanu/Romanya*, B. No: 47848/08, 17/7/2014.

Câmpeanu'nun ölümüyle ilgili ulusal yargılamalara dahil olmasının ulusal makamlar tarafından doğrudan mağdur adına hareket etmesi anlamında bir dava hakkı (locus standi) bulunduğunu kabul ettiği izlenimi yaratmadığını savunmuştur. Hukuki Kaynaklar Merkezi'nin ulusal mahkemeler nezdindeki konumu, zarar gören tarafın temsilcisi değil, savcının kararıyla menfaatleri zarar görmüş bir kişinin konumu olarak değerlendirilmiştir. Hükümet, AİHM önündeki somut davanın bir actio popularis olarak görülüp, bu tür davaların ise AİHM tarafından ancak devletlerin bir başka devlet aleyhinde dava açma yetkisi ile ilgili olarak AİHS'in 33. maddesi bağlamında kabul edilmesi dolayısıyla reddedilmesi gerektiğini savunmuştur. Farklı uluslararası organların actio popularis'i açıkça olanak dışı bırakmamış olduğunu kaydetmekle birlikte (Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 44. maddesine yapılan atıfla), her mekanizmanın kendi sınırları, noksanları, açmazları, dezavantaj ve avantajları bulunduğunu, benimsenen modelin ise tamamen sözleşmeciler taraf üye devletler arasındaki müzakereler yoluyla kabul edilmiş olduğunu ileri sürmüştür. Sonuç olarak AİHM, başvuru sahiplerinin mağdur oldukları iddiasında bulunabilmeleri için, kendilerini şahsen etkileyecek bir ihlalin vuku bulma ihtimaline dair makul ve ikna edici deliller sunmalarının şart olduğunu; bu bağlamda sadece şüphe, varsayım veya faraziyeye istinat etmenin yeterli olmayacağı şeklindeki ana kurala da atıfta bulunarak, daha önce de değindiğimiz üzere AİHS'in 34. maddesinin, soyut bir şekilde bir Sözleşme ihlalinde bulunan şikâyetlere izin vermediğini, Sözleşme kapsamında bir actio popularis tesisinin öngörülmediği sonucuna varmıştır.

Son olarak AİHM, *Fransa/Confederation des Syndicats Medicaux Francais et Federation Nationale des Infirmiers* kararında,⁶⁹ başvurunun actio popularis niteliğinde olduğuna karar vererek başvurunun reddine karar vermiştir. Mezkûr davada, iki tıp sendikası, doktor, sağlık görevlileri ve hemşirelerden müteşekkil sağlık çalışanlarına tedavi olmak maksadıyla gelen hastaların kimlik bilgilerini vergi idaresine iletmeleri gerekliliğini zorunlu kılan kanun düzenlemesinin hastaların gizlilik haklarını ihlal edeceğini ileri sürerek AİHM nezdinde başvuruda bulunmuşlardır. AİHM ise vermiş olduğu kararda ret gerekçesini, kanuni düzenlemenin ancak belirsiz üçüncü kişiler için

⁶⁹ Bkz. *Confederation des Syndicats Medicaux Francais et Federation Nationale des Infirmiers/Fransa*, B. No: 10983/84, 12/5/1986.

etki doğurabileceği diğer bir deyişle olayda spesifik ve belirli bir mağdurun varlığından söz edilemeyeceği tespitine dayandırmıştır.

Genel eğilim olarak bireysel başvuruyu kabul edip uygulayan tüm ülkelerde bireysel başvuru sisteminin doğal ve özgün mantığı gereği soyut dava açma hakkı tanınmamıştır. Buna mukabil, kimi ülkelerde ise belirli şartlarda yasama işlemlerine karşı başvuru yapılmasına kanunen izin verilmiştir. Örneğin, Macaristan'da *actio popularis* için oldukça geniş bir uygulama alanı bulunmaktadır. Zira Macaristan'da, yurttaşlar belirli bir yasal düzenlemeyle herhangi bir kişisel menfaat ilişkisi içinde bulunmasalar dahi ilgili kanuni düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığı görüş ve iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvuru hakkına sahiptirler. Dolayısıyla söz konusu davalarda, bireylerin yaptığı başvurular nihayetinde bir tür soyut norm denetimi ile sonuçlanmaktadır (Paczolay, 2009, s. 313). Macar hukukunda, *actio popularis* yasağı olmamasının olumlu sayısız etkilerinden birisi de, söz konusu dava vasıtasıyla idam cezasının kaldırılmış olmasıdır (Sadurski, 2005, s. 6). Buna mukabil ilgili yasağın pek çok olumsuz etkilerinden birisi de, bizzat Macaristan Anayasa Mahkemesi Başkanı'nın kendi ifadesiyle, yoğun başvurular sonucu oluşan Mahkeme'nin kapasitesini zorlayan iş yükü ve bu başvurular hakkında yargılama ve karar verme sürecinin öngörülenin ötesinde aşırı derecede uzamasıdır (Gardos-Orosz, 2012, s. 304). Mezkûr yasağın bir diğer olumsuz etkisi ise, *actio popularis* davası açarak Mahkeme'ye başvurabilecek bir başvurucunun, davasını eksik ve yetersiz verilerle desteklemesi nedeniyle kaybetmesi durumunda aynı kanun ya da önleme karşı etkili ve yeterli verilerle hazırlanmış bir başvuru formuyla başvuruda bulunabilecek diğer muhtemel başvurucuların davayı kazanma şansını azaltabilmesidir (Harlow, 1982, s. 218). Bu durum doğal olarak *actio popularis* kurumunun amacına hizmet edecek şekilde işlemlerini engelleyecek ve neden olabileceği mükerrer başvurular sonucu yargı sisteminin tıkanmasına sebep olup mezkûr kurumun varlığını anlamsızlaştıracaktır.

Diğer yandan, soyut dava açma yasağı yalnızca bireysel başvurulara hasredilmiş olup, AİHS'in 33. maddesinin verdiği yasal izne istinaden sözleşmecî taraf üye devletlerin bir başka taraf üye devlet aleyhine yürürlüğe konulmuş olan bir mevzuat hükmünün AİHS'e aykırılık teşkil ettiğinden bahisle soyut olarak başvuru yapmasına herhangi bir

engel bulunmamaktadır. Üstelik bu durumda başvuru sözleşmesi taraf üye devletin bireysel başvurularda olduğu gibi mağdur sıfatını haiz olduğunu ya da ihlale neden olan tasarruf nedeniyle zarar gördüğünü delillendirerek kanıtlanma külfet ve yükümlülüğü de bulunmamakta olup, AİHS'e aykırı durum nedeniyle kamu düzeninin ve kamusal menfaatinin ihlal edildiğini emare ya da karine düzeyinde donelerle göstermesi yeterli kabul edilecektir.

Sonuç olarak mezkûr kararların içeriklerinden de anlaşılacağı üzere, AİHM, bugüne kadar, *actio popularis* yasağı konusunda oldukça titiz bir davranış refleksi göstermiştir. Bu yaklaşım tarzı da doğal olarak, AİHS yönünden çok önemli katkılar sağlayabilecek olan *actio popularis* imkânının uygulanmasını engellemiş ve bu durum da insan haklarının korunmasını temin noktasında hayati önem arzedecek pek çok konunun inceleme ve kontrol dışı kalmasına neden olmuştur. Tam da bu nedenle, burada yer verilmeyen diğer pek çok Mahkeme kararı incelendiğinde mülkiyet hakkından inanç özgürlüğüne kadar birçok önemli konunun, AİHS denetimine *actio popularis* yasağı nedeniyle giremediği ya da yorum yöntemlerinin gelişimi sayesinde olması gerekenden epey bir zaman sonra girmiş olduğu görülecektir.

AİHM'in *actio popularis* yasağının uygulanması noktasında sergilediği bu tavizsiz keskin politikasının varlığına rağmen, *actio popularis* yolu ile bireysel mağduriyet durumlarının birbiriyle aşırı irtibatlı ve karışık olduğu durumlarda ise şekilci bir çözüme gitmekten kaçınmayı tercih ettiğine tanık olunmaktadır. Bu kapsamda AİHM'in, bireysel mağduriyet odaklı bir yorum tarzıyla, hakların etkin bir biçimde korunma ilkesinin empoze ettiği çözümleri benimsediğini söyleyebilmemiz mümkündür.⁷⁰ Ayrıca AİHM'in, daha önce de kısmen değinildiği üzere anılan yasağın uygulanması noktasındaki tavizsiz tarzını genişletici yorum yöntemiyle esnetme eğilimi gösterdiği de bir vakıadır. Kanaatimizce dinamik yorum kurumunun sağladığı bu yöntemin daha da geliştirilmesi özellikle vergisel düzenleme ve uygulanabilirliğin daha etkin bir şekilde denetimi noktasında AİHM'in elini güçlendirecektir. Yine daha önce kısmen değinildiği üzere söz konusu eğilimin somut göstergesi olarak AİHM, her ne kadar soyut ihlal iddiaları bir *actio popularis* niteliği taşıyor olsa da, birçok kararında yalnızca yasal

⁷⁰ Örnek karar için bkz. *Ruiz-Mateos/İspanya*, B. No: 12952/87, 14/1/1992.

düzenlemelerin kişi hakkında bir icrai işlem olmasa bile etkilerini doğrudan kişi üzerinde göstermesi hâlinde mağdur statüsünün kabul edilebileceğini belirtmiştir.⁷¹ Nitekim, vergisel düzenlemelerin pek çoğunun bu tür etki doğurma kapasitesini haiz oldukları da yadsınamaz bir gerçekliktir.

1.2.3.5. Mahkemeye Başvuru Hakkı

Daha önce de değindiğimiz üzere, AİHS'in "dava ehliyeti"ni düzenleme konusu yapan 34. maddesine göre, Sözleşme veya Protokollerinde düzenlenen hakların sözleşmeci taraf üye devletlerden birisi tarafından ihlal edilmesi nedeniyle mağdur olduğunu iddia eden her gerçek kişi, hükümet dışı sivil kuruluş veya kişi grupları AİHM'e başvuruda bulunabilecektir. Mezkûr düzenleme uyarınca, sözleşmeci taraf üye devletler AİHS'i imzalamakla, egemenlik sahalarında yaşayan herkese AİHS'de düzenleme konusu yapılan hak ve özgürlükleri tanıma mükellefiyeti altına girmişlerdir. Yine bu şekilde, sözleşmeci taraf üye devletler koruma altındaki hakkın sonuç alıcı şekilde kullanılmasına hiçbir surette engel teşkil etmeyecekleri, çıkacak olası engelleri de egale edecekleri taahhüdünde bulunmuş olmaktadır. AİHS'in ilgili maddesiyle başvuru hakkına sahip olan aktörlerin bu şekilde tahdidi bir biçimde sayılması suretiyle, AİHM'e kimlerin başvuru yapıp kimlerin yapamayacağı hususu aksi bir yoruma imkân vermeyecek biçimde açıklığa kavuşturulmuş olmaktadır.⁷²

1.2.3.5.1. Gerçek Kişiler

Bireysel başvuru kavramının içerdiği kelimelerin lafzından doğrudan çıkarsanacağı üzere başta "gerçek kişiler" Mahkemeye başvuruda bulunabilme hakkını haizdirler. AİHS'in 34. maddesindeki açık düzenleme de bu gerçekliği tespit etmektedir. Zira, AİHS'in 1. maddesi, Sözleşme'de düzenleme konusu yapılan hak ve özgürlüklerden "herkes"i yararlanabileceğini belirtmektedir. Bu noktada maddede geçen "herkes" sözcüğünden anlaşılması gereken hususun ne olduğu ve bu kavramın kapsamına hangi unsurların girdiği sorusuna verilecek cevap, kimlerin başvuru olabilme sıfatını haiz

⁷¹ Bkz. *Marckx/Belçika*, B. No: 6833/74, 13/6/1979, § 27; *Johnston ve diğerleri/İrlanda*, B. No: 9697/82, 18/12/1986, § 42.

⁷² Ayrıntılı bilgi için bkz. (Reid, 2011, s. 52-54).

olabileceği ana sorusunun da bir anlamda kısmi cevabı olacaktır. Bu soruya verilecek cevap, gerçek kişiler yanında tüzel kişilerin de başvuru olabilip olamayacaklarına ve başvuruda bulunabilmek için başvurunun “hak ve fiil ehliyetine” sahip olmasının gerekip gerekmediğine ilişkin yan soruların da cevap bulmasını sağlayacaktır.

İlkin belirtmeliyiz ki, “her gerçek kişi” bireysel başvuru hakkı sahibidir. “Her gerçek kişi” konusunda Sözleşme, vatandaşlık, yerleşim yeri, medeni hal veya bireyin dava yeteneği bakımından hiçbir koşul getirmemektedir (Kaboğlu, 2002, s. 220). Diğer bir deyişle, herhangi bir gerçek veya tüzel kişi, uyrukluğuna, yerleşim yerine, medeni hâline ve hukuki durum veya ehliyetine bakılmaksızın bireysel başvuru hakkını kullanabilecektir (Nalbant, 2010, s. 229). Bununla birlikte AİHS ile teminat altına alınan çocuklar için aile kurma hakkı ya da yabancılar için sınırlanan siyasi haklar örneğinde olduğu gibi kimi haklar, eşyanın doğası ve anılan hakların özellikli durumları gereği tüm gerçek kişiler için geçerli olmayabilecektir (Tezcan ve diğerleri, 2004, s. 111). Esasında gerçek kişilerin başvuruda bulunabilmeleri için ulusal hukuka göre “hak ehliyeti”ne sahibi olmaları dahi gerekli görülmeyip, başvuru olabilme yetisi oldukça geniş tutulmuştur (Gözübüyük ve Gölcüklü, 2003, s. 38-39). Bu itibarla, AİHS’in yer bakımından yetki alanı içinde bulunan tüm gerçek kişiler, AİHS’deki haklarının sözleşmecî taraf üye devletlerden birisi tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Mahkeme’ye şikâyette bulunabilecektir. Bu durumda, bireysel başvuru hakkı yalnızca Sözleşme’ye taraf üye ülke vatandaşlarına hasredilmemiş olup, taraf olmayan ülke vatandaşları ile vatansızların da Mahkemeye başvuruda bulunabilmeleri imkân dahiline alınmıştır (Harris ve diğerleri, 2009, s. 4).⁷³ Sonuç olarak AİHS’in ilk maddesinde yer alan düzenleme şekliyle, ihlalin işlendiği sırada davalı devlet ülkesinde yasal ya da yasadışı yollardan ikamet etmekte olan yabancıların bile Sözleşme’ye taraf üye devlete karşı bireysel başvuruda bulunabilmeleri imkân dahilindedir.

Gerçek kişilerin başvuruda bulunabilmeleri için “hak ehliyeti”ne sahip olmaları dahi zorunlu şart olarak görülmediğinden, temyiz kudretinden mahrum kişilerin, fiil ehliyeti bulunmayan kişilerin, özürülülerin, reşit olmayan birisinin, özgürlüğünden yoksun

⁷³Ayrıca, *Ayuntamiento/İspanya* kararında konuya ilişkin ayrıntılı bir analiz yapılmıştır. Bkz. *Ayuntamiento/İspanya* kararı, B. No: 15090/89, 7/2/1991.

kişilerin, hakkında kısıtlılık kararı verilen kimselerin bireysel başvuruda bulunabilmelerine hukuki bir engel bulunmamaktadır.⁷⁴ Yine bu bağlamda, ulusal hukukta temsilcisi olmaksızın dava açamayacak durumda olan kişiler dahi başvuru yapabileceklerdir.

Vefat etmiş bir kimse adına Mahkeme'ye bireysel başvuru yapılamayacaktır. Müteveffanın ölümü nedeniyle mirasçıları, uğradıklarını iddia ettikleri haksızlığın giderilmesi için iç hukuk yollarını tükettikten sonra ya da hukuk sisteminin kendi öznel ve yapısal sorunlarına ilişkin etkili ve sonuç alıcı bir iç hukuk yolundan yoksun olduğunu düşünüüyorsa doğrudan Mahkeme'ye başvuru yapabileceklerdir. Gerçek mağdurun dava açma imkânı bulmadan vefat ettiği hallerde yasal mirasçıları ancak yaşam hakkının ihlali gibi çok istisnai hallere mahsus durumlarda mağdurun yakınları olarak Mahkeme'ye doğrudan başvuruda bulunabileceklerdir.⁷⁵ Buna mukabil başvurucunun, Mahkeme'de açmış olduğu dava henüz sonuçlanmadan önce vefat etmesi hâlinde ise mirasçılarının davaya devam edebilmelerini temin eden onlara tanınmış doğrudan bir hakkın varlığından söz edebilmek mümkün değildir. Bu nedenle mirasçıların davayı takip edebilmeleri için, başvuru konusu olayla bağlantılı olarak doğrudan veya dolaylı olarak menfaatlerinin bulunması gereklidir. Bu itibarla davanın mirasçılar tarafından sürdürülmesinde AİHS bağlamında genel bir yararın varlığından söz edilemeyeceğini tespit eden AİHM re'sen murisin başvurusunu kayıtlardan düşecektir (Tezcan ve diğerleri, 2004, s. 112). Buna mukabil başvurucu, başvurudan sonra ölmüş ve ileri sürülebilecek haklı çıkarı varsa, özellikle de mirasçı olması sebebiyle ihlal yoluyla ortaya çıkan dezavantajlı durum, onun bakımından rahatsız edici görülmekte ise veya başvuru konusu spesifik bir önemi haiz ise davaya mirasçı ya da yakın akrabaları tarafından devam edilmesi imkân dahilindedir.⁷⁶ Kanımızca bu yolun işletilmesi için AİHM'in söz konusu kişilere gerekli bildirim ve uyarıyı yapması yerinde olacaktır.

⁷⁴ Anılan kişilerin başvuru ehliyetine sahip olduğunu tespit eden kararlar için bkz. *Scozzari ve Giunta/İtalya*, B. No: 39221/98-41963/98, 13/7/2000; *A./Birleşik Krallık*, B. No: 25599/94, 23/9/1998; *Winterwerp/Hollanda*, B. No: 6301/73, 24/10/1979.

⁷⁵ *Ceyhan Demir ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 34491/97, 13/1/2005. Esasında bu yaklaşım tarzı, "doğrudanlık" şartının çok sıkı uygulanmasının neden olduğu açmazları egale edebilmek için bir gerekliliğin sonucudur. Zira, "yaşam hakkı" gibi hallerde, hakkı doğrudan etkilenen kişiler değil ve fakat çoğunlukla onların yakınları olan kişiler bireysel başvuru yolunu işletebilecek durumdadır.

⁷⁶ *Deweer/Belçika*, B. No: 6903/75, 27/2/1980.

Gerçek kişiler başvuruyu bizzat yapabilecekleri gibi, temsilcisinin asıl başvurunu sözleşme organları önünde temsil yetkisine sahip olduğu hususunu tevsik edebilmesi şartıyla, başvuru bir temsilci aracılığıyla da yapabileceklerdir. Buna göre özgürlüğünden yoksun olan adına yapılan başvuruda vasinin vesayet yetkisine sahip olduğunu tevsik eder belgeyi göstermesi gerekmektedir. Ana kural bu olmakla birlikte, bu tür bir tevsikin söz konusu olmadığı hallerde de kişiler istisnai hallere münhasır olması koşuluyla başkalarını AİHM önünde temsil edebileceklerdir. İstisnai hallere münhasır olarak ve yalnızca belirli koşullar dahilinde bir kişinin diğer bir kişi adına Mahkeme nezdinde müracaatta bulunmasına AİHM tarafından izin verilmesi, mağdur kavramının özerk ve otonom biçimde yorumlanıp uygulanması ilkesinden kaynaklanmaktadır (Reid, 2011, s. 61-62). Mağdur kavramını anılan ilke doğrultusunda olabildiğince geniş yorumlayabilme imkânına sahip olan Mahkeme, bu şekilde belirli kişilerin başvuru hakkını kaybetmesine de engel olmaktadır. Vesayet ve velilik kurumunun delillendirilmesi sürecinin uzayabileceği özel haller ile özellikle tedbir kararı gerektiren acil durumların varlığı göz önüne alındığında kanımızca AİHM'in bu yaklaşımı somut olay adaletini sağlama noktasında yerindelik arz etmektedir.

Yine Mahkeme, mağdur kavramını olabildiğince geniş yorumlama yaklaşımını yeni kavramlaştırmalar yapmak suretiyle devam ettirdiği diğer bir kısım kararlarında başvurunun bizzat mağdur tarafından yapılması yönündeki Sözleşme'nin 34. maddesindeki ilgili hükmü de geniş yorumlayarak bazı özel durumlara münhasır olmak şartıyla somut olayda mağdur sıfatını haiz kişi ile başvuru arasında “spesifik bir bağ”ın bulunuyor olmasını başvurunun kabulü için yeterli görmüştür.⁷⁷

⁷⁷ Konuya ilişkin örnek bir karar olan *İlhan/Türkiye* kararında AİHM, Sözleşme'nin bir ya da daha fazla hükmünün açıkça ihlal edilmiş olması nedeniyle mağdur sıfatını haiz olduğu iddiasında bulunan kişiler tarafından ya da bu kişiler adına şikâyetçi olunabileceğini belirterek, ihlalin doğrudan ve gerçek mağduru olan kişinin yerine kardeşinin yaptığı başvuruyu kabul edilebilir bulmuş ve bu yaklaşım tarzıyla gerçek mağdurun başvuru yapabilmesi kuralını anılan davada genişletmiştir. Bkz. *İlhan/Türkiye*, B. No: 22277/93, 27/6/2000, s. 52. Aynı yaklaşımını *Y.F./Türkiye* kararında da sürdüren AİHM, eşinin icbaren jinekolojik muayeneye tabi tutulmasının AİHS'in özel hayatın korunmasına ilişkin 8. maddesini ihlal ettiği iddiasıyla başvuru yapan doğrudan mağdur olmayan eşin başvurusunu kabul edilebilir bulmuştur. Bkz. *Y.F./Türkiye*, 24209/94, 22/7/2003.

Bu noktada belirtilmesi uygun olacaktır ki, belli kayıtlar altında “tüzel kişiler”in⁷⁸ de AİHS hükümleri gereğince Mahkeme’ye başvuru hakkı bulunmaktadır. Tüzel kişilerin başvuru hakkına ilişkin bu ana kuralın varlığına karşın belirtmek gerekir ki, belirli haklar bakımından ancak gerçek kişiler bakımından başvuru yapılabilecektir. Her ne kadar Sözleşme ile teminat altına alınmış olan hak ve özgürlükler gerçek kişiler yanında tüzel kişiler için de geçerli olsa da, bu hak ve özgürlüklerin bir kısmı söz konusu hakların niteliği gereği tüzel kişiler bakımından uygulanamamaktadır.⁷⁹

“Özel hukuk tüzel kişileri”,⁸⁰ ise vasıfları gereği ve kuruluş amaçlarına uygun düştüğü ölçü ve oranda AİHS ile teminat altına alınan toplantı özgürlüğü, örgütlenme özgürlüğü ve mülkiyet hakkı gibi kimi hak ve özgürlüklerinden yararlanabileceklerdir (Poroy, 2006, s. 123). Bu kapsamda, kişi özgürlüğü ve güvenliği hakkı, yaşama hakkı, evlilik hakkı, eğitim hakkı, özel hayata saygı hakkı, aile yaşamına saygı hakkı gibi mihteviyatı ve yapısı bakımından yalnızca gerçek kişilere hasredilebilecek haklardan faydalanabilmeleri mevzu bahis olamayacağından, bu hakların ihlal edildiği iddiasıyla tüzel kişi adına bireysel başvuru yolunun kullanılması imkân dahilinde olmayacaktır (Tezcan ve diğerleri, 2004, s. 112; Gören, 2008, s. 310; Dural ve Ögüz, 2016, s. 247).

1.2.3.5.2. Hükümet Dışı Kuruluşlar ve Kişi Grupları ve Toplulukları

AİHS’in 34. maddesine göre, gerçek kişiler dışında “hükümet dışı sicil kuruluşlar” da AİHM nezdinde bireysel başvuru yapabilecektir. Bu bağlamda, AİHS’in 34. maddesindeki tanımlama biçimiyle hükümet dışı sivil bir kuruluş olmayan bir kurum ya da kuruluş bireysel başvuruda bulunamayacaktır.

⁷⁸ Tüzel kişi, gerçek kişiler dışında kalan, kişi sıfatına sahip olan varlıkları ifade etmektedir. Tüzel kişi tanımlaması yapılan bu varlıklar kendilerine kişilik tanınmış olup belirli nitelikleri haiz, belirli bir amaca yönelmiş insan ya da mal topluluklarıdır (Serozan, 2011, s. 439-440).

⁷⁹ Yaşam hakkı, konuta saygı hakkı, serbest dolaşım hakkı, kişi özgürlüğü ve güvenlik hakkı, aile kurma hakkı nitelikleri gereği tüzel kişilere uygulanamayan haklar kapsamında değerlendirilebilirler. Anılan hakların ihlali durumunda da bizzat ilgili kişinin başvuru yapması gerekmektedir.

⁸⁰ Özel hukuk tüzel kişileri, özel hukuk alanında faaliyet icra etmek üzere hukuki işlem ile tesis edilen tüzel kişilerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri ise, kamu hukuku kurallarına tabi olan kanuna veya kanunun verdiği yetkiye istinaden idari bir işlemle tesis edilmiş olan kişi ve mal topluluklarıdır (Y, Çelik, 2016, s. 65). Kamu hukuku tüzel kişilerinden ayrık olarak, özel hukuk tüzel kişileri kamu gücünü kullanma yetkisinden yoksundurlar (Dural ve Ögüz, 2016, s. 234).

“Hükümet dışı kuruluşlar” tanımlaması ile kamu gücü kullanmayan özel hukuk kuruluşları anlaşılmalıdır. Diğer bir deyişle, Sözleşme boyutu yönüyle kamu gücü kavramının karşılığı olarak “hükümet kuruluşları” tanımlaması, “hükümetler dışı kuruluşlar” kavramının karşılığı olarak kullanılabilir. Bu itibarla, özel hukuk tüzel kişiliğine sahip siyasi partiler,⁸¹ sosyal ve yardım amaçlı dernekler,⁸² vakıflar,⁸³ dini örgütler,⁸⁴ ticaret şirketleri,⁸⁵ aynı çıkar, amaç veya değerler kümesi etrafında şekillenip toplanan ve bu nedenle AİHS’de düzenleme konusu yapılan haklardan birisinin ihlal edildiği görüş ve düşüncesinde olan tüzel kişilik sıfatını haiz olmayan fiili topluluklar, sendika⁸⁶ ve meslek teşekkülleri bireysel başvuruda bulunabilecek ünitelerdir. Bu bağlamda kamu hukuku tüzel kişileri;⁸⁷ merkezi idare üniteler, merkezi idare karşısındaki otonomluk ve özerklik durumuna bakılmaksızın, kamu görevi ifa etmekte olan mahalli idareler kural olarak kişisel başvuruda bulunamayacaklardır (Dijk ve diğerleri, 2006, s. 53).⁸⁸

Bu aşamada “kamu gücünü kullanım” kriteri,⁸⁹ başvuru ehliyetini belirleme noktasında nirengi noktasını teşkil etmektedir. Kamu gücünü kullandığını tespit edebildiğimiz

⁸¹ Örnek karar için bkz. *Refah Partisi ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 41340/98-41432/98-41344/98, 13/2/2003.

⁸² Örnek karar için bkz. *İzmir Savaş Karşıtları Derneği/Türkiye*, B. No: 46257/99, 2/3/2006. Diğer yandan AİHM, *Noack ve diğerleri/Almanya* kararında, derneklerin açık bir şekilde ancak derneği ilgilendiren konularda şikâyetçi olabileceğini, doğrudan üyelerini etkileyen tedbirlerle ilgili ise mağdur statüsüne sahip olmadığına hükmetmiştir. Bkz. *Noack ve diğerleri/Almanya*, 46346/99, 25/5/2000.

⁸³ Örnek karar için bkz. *Fener Rum Erkek Kilisesi Vakfı/Türkiye*, B. No: 34478/97, 9/1/2007.

⁸⁴ Örnek karar için bkz. *Church of X/Birleşik Krallık*, B. No: 3798/68, 17/12/1968.

⁸⁵ Ticari şirketlerin kural olarak kendilerini temsile yetkili kılınmış yasal organları marifetiyle (kanuni temsilcileri) bireysel başvuru yolunu işletebileceklerdir. Buna mukabil şirketin tasfiye hâlinde olması ya da iflası durumunda olduğu gibi, belirli şartlar altında şirkette pay sahibi olan kişilerin de kendi adlarına başvuruda bulunabilmeleri imkân dahilindedir. Esasında AİHM’in *Times Newspaper Limited Şirketi/Birleşik Krallık* kararında (B. No: 3002/03-23676/03, 10/3/2009), ulusal hukuka uygun olarak kurulmuş olup hukuk kişiliği olan, bir tüzel kişi olarak sınırlı sorumluluğu bulunan bir limited şirketin AİHS’in 34. maddesinde sayılan kişilerden olup “hükümet dışı kuruluş” arasında yer aldığı açıkça ifade edilmiştir.

⁸⁶ Örnek karar için bkz. *Wilson, National Union of Journalists ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 30668/96-30672/96- 30678/96, 2/7/2002.

⁸⁷ Buna mukabil, aynı zamanda hiçbir kamu gücü ayrıcalığı kullanmayan ve devlet karşısında tam bir otonom yapı arzietmekte olup idari ve mali özerkliğe sahip olan kamu hukuku tüzel kişileri bireysel başvuru yolunu kullanabileceklerdir (Kaboğlu, 2002, s. 221).

⁸⁸ Ayrıca bu hususu teyit eden kararlar için bkz. *Danderyds Yerel Birimi/İsveç*, B. No: 52559/99, 7/6/2001; *Rothenthurm Yerel Birimi/İsviçre*, B. No: 13252/87, 14/12/1988; *Antilly Belediyesi/Fransa*, B. No: 45129/98, 23/11/1999; *Ayuntamiento de Mula/İspanya*, B. No: 55346/00, 1/2/2001.

⁸⁹ Ulusal hukuk düzleminde Anayasa Mahkemesi, genel idare hukuk ilkelerinden hareketle kamu gücünü kullanan üniteler, devlet tüzel kişiliği içinde kategorik olarak belirlemiş ve buna göre yasama, yürütme ve

gerçek kişi olmayan toplulukların başvuru ehliyetine sahip olmadığını evleliyetle ileri sürebileceğiz. Tam da bu noktada kamu hukuku tüzel kişilerinin başvuru ehliyetine neden sahip olmadıkları sorusu cevabını bulmuş olmaktadır. Zira, kamu hukuku tüzel kişilerinin kamu gücünü uygulamaları nedeniyle bireysel başvuruda bulunamayacakları hususu genel kabul görmüş bir gerçekliktir. Kamu hukuku tüzel kişilerinin Mahkeme'ye başvuruda bulunamamaları; devletlerin ve idari kurumların kavramsal olarak insan haklarının taşıyıcısı olmayacağı gerekçesinden hareketle, gerek öğretide gerek Mahkeme kararlarında sürekli vurgulanmaktadır (Tezcan ve diğerleri, 2004, s. 111). Nihayetinde, ulusal hukukta aktif husumete sahip olamayacak olan devlet, uluslararası hukukta bireysel başvuru yolu sürecinde de mutlak olarak pasif husumet tarafıdır.

Kamu hukuku tüzel kişilerinden ayrık olarak kamu gücünü kullanmayan özel hukuk tüzel kişileri olarak hükümet dışı kuruluşların tespiti başvuru ehliyetinin kapsamının kesin sınırlarının çizilebilmesi noktasında önem arz etmektedir. Hükümet dışı kuruluş olup olmadığı hususu değerlendirilirken pek çok konuda takdir marjını esas alan AİHM, ulusal hukuktaki bu nitelime ile kendisini bağlı görmemekte ve sorunu AİHS açısından çözme yolunu tercih etmektedir.⁹⁰

Ulusal hukuktaki nitelmeden bağımsız olarak uyguladığı yöntem ile Mahkeme, ilgili kuruluşun hükümet dışı bir kuruluş olduğunu saptayabiliyorsa başvuru hakkını haiz olduğuna, diğer türlü bu tür bir saptamanın yapılamadığı durumda müracaatın kişi

yargıdan oluşan devlet organlarını, anılan organlara bağlı olan merciileri ve belediyeler gibi yerinden yönetim kuruluşlarını kamu gücünün kullanan organlar olarak belirlemiştir. Mahkeme söz konusu organların kasıt ve niyet dışında ortaya çıkan iş ve işlemlerine de kamu gücü niteliği atfedilmek suretiyle pek çok işlem türünün kamu gücüyle yapıldığı tespitinde bulunmuştur. Buna mukabil, bireysel başvurunun konusunu oluşturamayacak olan yasama işlemleri ve düzenleyici idari işlemler, Anayasa'nın yargı denetimi dışında tutmuş olduğu işlemler ile Anayasa Mahkemesi kararları, kamu gücü ile ortaya çıkmış olsalar dahi istisna kapsamında değerlendirmeye tabi tutulacaklar ve söz konusu istisnalar, kamu gücü kullanımının ulusal hukukta bireysel başvuru yönünden "konu" sınırını oluşturacaktır. Bununla birlikte, ulusal hukuktaki bireysel başvuru yolunda konu sınırını oluşturan ve Anayasa Mahkemesinin "konu yönünden yetkisizlik" gerekçesiyle başvuruyu dikkate almadığı bu tür istisnalar, çalışmamızın inceleme alanını oluşturan AİHM nezdinde yapılan bireysel başvuru yolunun istisnaları ve sınırları değildirler. Bu itibarla, bu konuda söz konusu bireysel başvuru yollarının ayniyet gösterdiğini söyleyemeyiz. Söz konusu gerçeklik nedeniyle de, actio popularis yasağı kapsamına dahil olmayacağı müddetçe Anayasa Mahkemesinin kendisini konu yönünden yetkisiz gördüğü durumlar, AİHM nezdinde yapılacak bireysel başvuru yolunun konusunu oluşturabilecektir. Bu tespitin doğal sonucu ise başvurusunun, Anayasa Mahkemesinin kendisini bu noktada yetkisiz göreceği açık olan durumlarda başvurusunu doğrudan Anayasa Mahkemesi nezdinde yapabileceği gerçeğidir.

⁹⁰ *Norris/İrlanda*, 10581/83, B. No: 26/10/1988, § 31.

bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verme yoluna gitmektedir. Mahkemenin, hangi organizasyonun hükümet kuruluşu olduğu hangi organizasyonun ise bu tasnifin dışında kaldığının saptanabilmesi noktasında referans kaynağı olarak kullanılabilir en bilinen kararı *Radio France/Fransa* kararıdır.⁹¹ Mezkûr kararda Mahkeme, “Hükümet kuruluşları” teriminin hükümet dışı kuruluşların dışında kalan kuruluşlara tekabül ettiğini, söz konusu terimin kamu gücünü kullanan makro plandaki devlet aygıtının parçası olarak konumlanan ya da hükümetin kontrol, gözetim ve denetiminde kamu hizmeti sunan tüzel kişileri kapsadığını belirtmiştir. Belirli bir organizasyonun bu kriterleri karşılayıp karşılamadığı hususunun tespiti noktasında da yan kriterler babında ilgili organizasyonun kanuni statüsüne, yerine getirmekle sorumlu olduğu hizmetin kamusal boyutu ihtiva edip etmediğine, siyasi otoriteye karşı sorumlulukları ve bu otoriteyle olan bağımlılık/bağımsızlık ilişkisinin boyutuna bakılması uygun olacaktır. Anılan kriterler çerçevesinde ortaya konulacak değerlendirme sonucunda başvuru kuruluşun hükümet dışı bir kuruluş olmadığı saptaması yapılabilecek ise başvurusu reddedilmiş olacaktır. Bu yaklaşımın temel mantığını ise, devletin egemenlik mottosunun doğal mantığına aykırı olarak kendisini uluslararası bir yargı merciine şikâyet etmesinin düşünülmemeyeceği gerçeği oluşturmaktadır. Anılan kriterleri bu şekilde uygulayarak *Radio France*’nın mağdur statüsüne sahip olduğu değerlendirmesini yapan AİHM karar verirken, mezkûr kuruluşun gördüğü hizmetin açıkça kamu hizmeti olmasını, finansal açıdan devlete bağımlılık arzetmesine diğer bir deyişle mali özerkliğe sahip olmamasına rağmen yayında özerklik ve otonom yapı temin etmeye mütealik önemli bir çerçeve ile kurumsal bağımsızlık öngören kanuni düzenlemelerin mevcudiyeti göz önünde bulundurmıştır. Bu durumda finansal açıdan idareye bağımlı olan bir kuruluşun, idari açıdan kısmen özerk bir yapı şeklinde bağımsız idari otorite niteliği arzetmesi kendisinin hükümet dışı kuruluş olarak telakki edilmesi noktasında yeterli olacaktır. Sonuç olarak AİHM, somut olaydaki kamusal finansman boyutunun, *Radio France* ile özel radyo istasyonlarını işletmekte olan diğer yayıncı işletmeler arasında küçük bir farka delalet ettiği ve anılan kuruluşların yapısal olarak birbirlerinden farklı sayılmasını gerektirmediği kanaatine vararak *Radio France*’nın AİHS’in 34. maddesinde tanımlanan şekliyle hükümet dışı kuruluş olduğu değerlendirilmesini yapmıştır. Anılan kararda

⁹¹ *Radio France/Fransa*, 53984/00, B. No: 23/9/2003, § 26.

saptanmış olan ölçütlerden de anlaşılacağı üzere, bir yapının hükümet dışı kuruluş olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğine yönelik bir tespit, ancak olaydan olaya, kişiden kişiye, dolayısıyla, bir bireysel başvurudan diğerine göre ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Bu noktada da, sermayesinin tamamı veya bir kısmı kamuya ait olan kamu şirketlerinin (Türkiye’de kamu iktisadi teşebbüsleri ile belediye iktisadi teşekkülleri) hükümet dışı kuruluş olarak değerlendirilip değerlendirilemeyecekleri hususu da önem taşımaktadır. Bu bağlamda bir kamu sermayeli şirketin ya da benzeri yapılanmanın hükümet dışı kuruluş olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine imkân veren pek çok yan kritere farklı Mahkeme kararlarında yer verilmiştir. Bu kapsamda AİHM’in *Kutsal Manastırlar/Yunanistan* kararında da⁹² belirtildiği gibi, spesifik bir kamu hizmetinin yürütülmemesi, yürütülen faaliyetin ticari nitelik arzmemesi, serbest piyasa kurallarının hakim olduğu rekabete açık bir sektörde herhangi bir tekel gücünün tesisine izin verilmemesi hususları somut olayda kamu gücünün kullanılmadığının da karinesini oluşturacaktır. Bu itibarla, ilgili kuruluşun mülkiyetinin tamamen ya da bir kısmının devlete ait olması, yönetim kurulu üyelerinin kamu tarafından atanması, devletin söz konusu kuruluş üzerinde regülatör konumuyla belirli bir denetim ve gözetim yetkisinin bulunması durumunda, hiçbir yan kriter kullanmadan o yapıyı doğrudan hükümet dışı kuruluş olarak değerlendirmemiz mümkün görülmemektedir.

Yine, Mahkemenin *Döşemealtı Belediyesi/Türkiye* (B. No: 50108/06, 23/3/2010) ve *Abdullah Demirbaş ve diğerleri/Türkiye* (B. No: 50973/06-8672/07-8722/07, 9/12/2008) kararlarında da belirtildiği üzere belediyelerin sahip oldukları pek çok özerk yetki alanlarına ve kısmi özel gelir elde edebilme haklarına (işgaliye harcı, ücret geliri, emlak vergisi, ilan reklam vergisi vs. gibi) karşın hükümet dışı kuruluş olarak değerlendirilmeleri mümkün değildir.⁹³ Buna mukabil, söz konusu belediyelere ait olan belediye iktisadi teşekküllerinin de dahil olduğu tüm kamu sermayeli şirketlerinin

⁹² *Kutsal Manastırlar/Yunanistan*, B. No: 13092/87-13984/88, 9/12/1994, § 26.

⁹³ AİHM’in, yerel yönetimleri, hükümet dışı kuruluş veya kişi grubu statüsünde görmediğini belirttiği diğer bir karar örneği için bkz. *Rothernthurm Yerel Birimi/İsviçre*, B. No: 13252/87, 14/12/1988. Mahkeme’nin bu ve buna benzer kararları, kendisinin yerel yönetim ünitelerinin her zaman için idarenin sahip olduğu kamu gücü imtiyaz ve haklarından faydalandıklarına dair görüşünü yansıtmaktadır.

hükümet dışı kuruluş olduğu hususu bir önceki paragrafta da açıklamasına yer verildiği üzere AİHM kararlarında açığa kavuşturulmuştur. Konuya ilişkin ölçüt olma değerini taşıyan *Islamic Republic of Iran Shipping Lines/Türkiye* davasında (B. No: 40998/98, 12/12/2007) AİHM, başvuru şirketin İran menşeli bir kamu sermayeli şirket olmasına, şirket yöneticilerinin çoğunluğunun kamu otoritelerince atanmış olmasına rağmen şirketin esasında ticaret hukukuna tabi faaliyet göstermesi, ticari şekilde işletilen müesseseler kapsamında değerlendiriliyor olması, bir ihtilafın vuku bulması durumunda idare mahkemelerinin yargı yetkisine tabi olmayıp genel mahkemelerin yargı yetkisine tabi olması gibi tespitleri göz önünde bulundurarak ve nihayetinde karar organlarının teşekkülünde kamusal atama olgusu söz konusu olsa da başvuru şirketin nihayetinde ticari bir şirket olarak yönetildiği değerlendirmesini yaparak başvuru şirketinin hükümet dışı sivil bir kuruluş olarak değerlendirilmesi gerektiğine bu itibarla da başvuru yapabilmemesine engel bir durumun bulunmadığına karar vermiştir.⁹⁴

Yine, AİHM'in *Renfe/İspanya* kararında da⁹⁵ belirtildiği üzere, yönetim kurulları devlet kurumları nezdinde sorumlu olan, mevzuatla tespit edilmiş faaliyet alanında tekel gücüne ya da bir imtiyaz hakkına sahip olan, kurucu unsurları ile yönetim birimleri kanun ile düzenlenmiş olan Devlet Demiryolları gibi kamu işletmelerini hükümet dışı kuruluş kapsamında değerlendirmek mümkün görülmemektedir.

AİHM'in, “meslek odaları”nın başvuru ehliyeti bakımından ise, daha esnek bir yorum biçimini tercih ettiği görülmektedir. Bu kapsamda Mahkeme, *Timișoar Zirai, Endüstri ve Ticaret Odası/Romanya* kararında,⁹⁶ kuruluş amaçları ve faaliyetleri gerçek ve tüzel kişi tacirlerin faaliyetlerini geliştirmek ve desteklemek olan ticaret ve sanayi odalarının, kendilerinin bir hükümet kuruluşu olarak addedilmelerini gerektirecek ölçü ve düzeyde kamu idaresi amacı taşımamaları hâlinde, söz konusu ünitelerin mağdur sıfatını haiz olduklarına hükmetmiştir. Mahkeme, yargı organlarının işleyişine tesir gücüne sahip olmaları itibarıyla önemli meslek kuruluşlarından olan “barolar” hakkında da benzeri yaklaşımı sürdürmüştür. Nitekim Mahkeme, *Ordre des Avocats Defenseurs et Avocats*

⁹⁴ Mahkemenin benzer mahiyetteki bir kararı için bkz. *Ukraine-Tyumen/Ukrayna*, B. No: 22603/02, 22/11/2007.

⁹⁵ *Renfe/İspanya*, B. No: 35216/97, 8/9/1997.

⁹⁶ *Ordre des Avocats Defenseurs et Avocats Pres la Cour D'apel de Monaco/Monako*, B. No: 34118/11,

Pres la Cour D'apel de Monaco/Monako kararında, bir meslek kuruluşu olan Monako Barosu'nun bir kamu tüzel kişiliğe sahip olup olmadığı hususunu tartışma konusu yaparken, baronun faaliyetlerinin icra edebilme noktasında kamu gücünü ve imtiyazları kullanabilme yetisini hiçbir şekilde inceleme konusu yapmayarak yalnızca şikâyet konusu düzenlemenin bir tüzel kişilik olarak Baro'yu değil ve fakat Baro üyelerini etkileyen bir durum yaratmış olması sebebiyle, Baro'nun mağduriyet statüsünün oluşmadığına hükmetmiştir. Burada dikkat çeken husus, Mahkeme'nin kararını verirken kendisine hareket noktası olarak "mağduriyetin kişiselliği" ilkesini esas aldığı ve sorunu çözümlenme sürecinde "kişi kategorileri ölçütü"nü somut olayda uygulanmasını uygun bulmadığı gerçeğidir.

Sonuç olarak, hükümet kuruluşu kategorisi, devlet aparatının hükümler yetkilerinin kullanımına aktif ve sorumlu bir parça olarak katılıp bu aparatın bir parçasını teşkil eden veya devletin kontrol, denetim ve gözetimi altında bir kamu hizmetini icra eden tüzel kişileri işaretlemektedir. Mülkî otoriteler dışında kalmakta olan belirli bir tüzel kişinin mezkûr kategoriye dahil olup olmadığı belirlenmesi için, tüzel kişinin hukuki statüsü ve bu statünün kendisine tanıdığı yetki ve hakların kapsam ve içeriği, yürütülmesinden sorumlu olduğu faaliyetin özelliği ve niteliği, faaliyetin yürütüldüğü kapsam ve siyasi otoriteyle kurduğu ilişkide bağımlılığının/bağımsızlığının derece ve boyutu dikkate alınmalıdır.

AİHM'in *X. Union/Fransa* kararında⁹⁷ da teyit edildiği üzere, hükümet dışı örgüt ve gruplar, sadece örgüt ya da grubun uğramış olduğu zararlara istinaden başvuru yapabileceklerdir. Hükümet dışı örgütler veya topluluklar, mensuplarının bireysel mağduriyetleri nedeniyle onları temsilen başvuru yapamayacaklardır. Diğer bir deyişle, kendisinin bizzat mağdur olduğunu iddia etme noktasında iktidar alanına sahip olmayan bir meslek birliği ya da herhangi bir hükümet dışı kuruluş, kendi üyeleri nezdinde doğrudan etki doğmasına neden olan bir tasarruf aleyhine başvuru yapamayacaktır. Mezkûr davada Fransa'daki bir öğretmen sendikası, öğretmenlerin görev yerlerinde ikamet etmelerini zorunlu kılan yasal düzenlemenin, AİHS'in 4 No.lu Ek Protokolü'nün 2. maddesiyle güvence altına alınmış olan "ikamet edeceği yeri serbestçe seçme

⁹⁷ *X. Union/Fransa*, B. No: 9900/82, 4/5/1983.

hakkına” aykırı olduğu görüş ve iddiasıyla AİHM’e başvurmuştur. Mahkeme’de yargılama faaliyetinin sonunda söz konusu düzenlemenin doğrudan öğretmenlerle ilgili olduğuna ve sendikayı ilgilendirmediğine karar vererek, öğretmen sendikasının yaptığı başvuruyu reddetmiştir.⁹⁸

AİHM’in X. *Union/Fransa* kararıyla aynı doğrultudaki *Ahmet ve diğerleri/Birleşik Krallık* davasında,⁹⁹ mahalli idare görevlilerinin politik faaliyetlerinin kısıtlanmadığı iddiasıyla Union Sendikası tarafından yapılan başvuru sonucu Mahkeme, AİHS’in 10. ve 11. maddelerinde düzenleme konusu yapılan hakların etkilenmediği ve bu nedenle de sendikanın bir mağduriyetinden söz edilemeyeceği tespitinden hareketle başvurunun reddine karar vermiştir. Buna mukabil ilgili Yönetmelik hükümlerinden doğrudan etkilenen mahalli idare görevlisi kişilerce gerçekleştirilen başvurular ise kabul edilebilir bulunmuştur.

AİHM kararlarına göre, tüzel kişiliğin veya hükümet dışı kuruluşun varlıklarının sonlanması, zorunlu olarak bu yapıların bireysel başvuruda bulunma ehliyetinin de sonlandığı anlamına gelmeyebilecektir. Bu kapsamda, tüzel kişiliği sona ermiş bir siyasi partinin AİHM’de dava açması ve Anayasa Mahkemesinin siyasi parti kapatma kararının, AİHM’ce yeni bir denetime tabi tutulması sonucunda, parti kapatma kararı da iç hukuktaki diğer yargı kararları gibi AİHS’e uygunluk denetimine tabi olmaktadır (Özcan ve Yanık, 2007, s. 151).

Gerçek ve tüzel kişiler AİHM nezdinde ayrı ayrı başvuru yolunu işletebileceklerdir. Aynı mantıkla tüzel kişiliğe sahip olmayan kişi grupları da bu şekilde başvuruda bulunabileceklerdir. Tüzel kişiliği olmayan “kişi grupları”, birden fazla bireyin bir araya gelmesiyle oluşan topluluklardır (Hamdemir, 2015, s. 231). Gerçek kişiler bir başvuru dilekçesinin altına bir sıra dahilinde ve birlikte imza atmaları durumunda bir kişi grubu oluşturmuş olacaktır. Aynı gerçeklik birden fazla hükümet dışı sivil kuruluşun kanuni temsilcilerinin birlikte hareket eden bir grup teşkil ederek yine birlikte başvuru yolunu

⁹⁸ Aynı mahiyetteki diğer kararlar için bkz. *Norris ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 10581/83, 16/5/1985 ve *Asociation de Aviaores/İspanya*, B. No: 10733/84, 11/3/1985.

⁹⁹ *Ahmet ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 22954/93, 2/9/1998.

işletmeleri durumunda da gerçekleşmiş olacaktır. Tüzel kişiliği haiz olmayan kişi grupları veya topluluklarının başvuruda bulunabilmeleri içinse bu yapıların iki koşuldan birini sağlamaları gerekmektedir. Buna göre ilk koşul, söz konusu kişi topluluğunu teşkil eden kişilerin ilgili başvuru dilekçesine birlikte imza koymaları zorunluluğudur. Diğer koşulsuz, bir grubun veya topluluğun meydana gelmesini sağlayan bireylerin hep birlikte grup veya topluluk adına AİHM'e başvuruda bulunabilmesini teminen herhangi bir temsilciye temsil yetkisi verilmesi hâlidir. Gerçek kişi ya da hükümet dışı sivil kuruluşları adlarına başvuru yapılmasını teminen bir temsilciye yetki vermiş iseler, bu durumda da temsilcinin temsil ettiği grubu bir kişi grubu olarak değerlendirmemizde sakınca bulunmayacaktır. Bu tür bir durumda da nihayetinde başvuru grubundaki kişilerden müteşekkil olmuş olsalar bile, onları başvuru sürecinde temsil faaliyeti, yetki vermiş oldukları temsilci tarafından yerine getirilecektir. AİHM, *Alliance des Belges de la Communaute/Belçika* kararında¹⁰⁰ tüzel kişiliği bulunmayan kişi gruplarının başvuru hakkına ilişkin yetki alanlarının çerçevesini çizmiştir. Bayan X tarafından birlik adına yapılmış olan başvuruda şikâyete konu husus doğrudan Belçika mevzuatıdır. Buna göre somut olayda şikâyet başvurusuna konu edilen Belçika mevzuatı Avrupa Toplulukları üyesi olmayan kapsam dışı ülkelerde yerleşik olan Belçika vatandaşlarına Avrupa Parlamentosu seçimlerinde oy hakkı tanımamaktadır. Konuyu inceleyen Mahkeme kararında, başvuruyu yapmış olan kişinin ne bir hükümet dışı sivil örgüt, ne de kişiler topluluğu olarak, diğer kişileri temsil etmek üzere yetkilendirmiş olduğunu tevsik edemediğini, AİHS'de de "actio popularis"e cevaz veren açık bir hükme yer verilmediğinden başvuruda esasında yalnızca başvuru kişinin kendisinin şikâyet konusu uygulamanın bizzatı mağduru bulunduğu yönelttiğini inceleyeceğini belirterek somut başvuruda yalnızca bayan X'in mağdur olarak kabul edilebileceğine hükmetmiştir.

Sonuç olarak anlaşılacağı üzere, Mahkeme nezdinde yapılan bireysel başvuru yolu için mağdur kimliğinin, zorunlu olarak ulusal hukuk tarafından tanınmış hukuk kişilikleriyle örtüşmesine gerek bulunmamaktadır. Buna göre şayet bir grup kişi, herhangi bir özel hukuk kişisi kategorisinde yer almadan bir arada hareket ediyor ise, dahil oldukları örgütlenme ne tür bir yapı altında olursa olsun, başvuruyu söz konusu grup adına

¹⁰⁰ *Alliance des Belges de la Communaute europeenne/Belçika*, B. No: 8612/79, 10/5/1979.

örgütlenmenin yetkilileri yapacaktır. Buna mukabil Mahkeme, nihayetinde kişi grubunu gerçek kişilerden müteşekkil bir örgütlenme yapısı olarak değerlendirdiğinden, ihlalden kişisel olarak etkilenme söz konusu ise anılan kişilerin her birinin ayrı ayrı kimlikleri bildirilerek tespit edilebilmesini başvurunun kabul edilebilmesinin bir ön koşulu olarak görmektedir.¹⁰¹

Özellikle özel tüketim vergisi (ÖTV) gibi doğrudan tüketicilerin alım gücünü etkileyen vergi unsurlarına müteallik yeni vergilendirme düzenlemelerine ilişkin tüketici derneklerinin ya da üyelerinin muhtemel başvurularında gerek AİHM'in gerekse Anayasa Mahkemesinin benzeri bir yaklaşımı benimseyecekleri değerlendirilmektedir.

1.2.3.6. Potansiyel Mağduriyet

Hukuk literatüründe sık kullanılan bir kavram olarak “potansiyel mağduriyet”, bir düzenlemenin bireye doğrudan uygulanmadan ve ihlal durumu ortaya çıkmadan önce ancak yakın gelecekte kuvvetle uygulanma ihtimalinin bulunduğu durumlarda, bireyin kendisinin mağdur olduğunu iddia edebilmesi durumudur (S, Küçük, 2015, s. 102). Bu tanımın içeriğinden çıkarılacak yan sonuç ise, başvuru yapan kişilerin kendileri hakkında uygulanmayan veya uygulanma ihtimali de olmayan genel ya da bireysel işleme karşı başvuruda bulunabilmelerinin mümkün olmadığı gerçeğidir (Nalbant, 2010, s. 229). Diğer yandan potansiyel mağduriyet, bir kanun hükmünün zorunlu olarak ilgiliye uygulanması ya da uygulanmaması konusunda karar yokluğu demek değildir. Bu bağlamda çoğu zaman kanunun hiç uygulanmamış olması durumu da doğrudan bir mağduriyete neden olacaktır.¹⁰² Nitekim bazı durumlar vardır ki, yasal bir düzenlemenin salt varlığı bile tek başına, farklı bir anlatımla söz konusu düzenleme herhangi bir idari

¹⁰¹ AİHM, *Fransız Sağlık Sendikaları Konfederasyonu ve Ulusal Hemşire Federasyonu/Fransa* kararında, şikâyet konusu düzenlemeden doğrudan etkilenen üyeleri temsilen başvuru yapılabilmesinin mümkün olduğunu, ancak, söz konusu üyelerin kimler olduğu hususunun Komisyon İç Tüzük hükümlerine göre kimlik tespiti suretiyle bildirilmesinin ve bu kişiler tarafından düzenlenmiş yetki belgesi sunumunun zorunluluk teşkil ettiğini kararın gerekçesinde belirtmiştir. Bkz. *Fransız Sağlık Sendikaları Konfederasyonu ve Ulusal Hemşire Federasyonu/Fransa*, B. No: 10983/84, 12/5/1986.

¹⁰² Bkz. *Vallianatos ve diğerleri/Yunanistan*, B. No: 29381/09-32684/09, 7/11/2013. Anılan davada başvuru yapan Yunanistan'da “ortak hayat anlaşması” imkânı tanıyan kanun düzenlemesinin aynı cinsten olan kişilere bu hakkı vermemesi nedeniyle ayrımcılık yasağının ihlal edildiğini ileri sürmüşlerdir. Mahkeme, ortak hayat anlaşmasını yapma hakkından kanuni engeller nedeniyle yoksun kalmış eşcinsel birliktelik yaşayan başvuru yapanların doğrudan mağdur sıfatını taşıdıkları sonucuna varmıştır.

ya da yargısal işlem ile doğrudan uygulama alanı bulmaksızın bireylerin sahip oldukları temel hak ve hürriyetler üzerinde etki doğurabilecektir.¹⁰³ Mahkemece salt mevzuatın varlığından ötürü ihlal kararı verilebilmesi için iki husus analize tabi tutulacaktır. Buna göre Mahkeme incelemesini şikâyet konusu mevzuatın içerik ve kapsamı ile hakları kısıtlayıcı tedbirlere karşı iç hukukta mevcut olan itiraz ve denetleme yollarına hasredecektir. Bu iki hususa ilişkin inceleme sonucu elde edilecek çıktılar, *actio popularis* yasağına bir istisna yolunun açılabilmesine imkân verecektir. Bu kapsamda, eğer yasanın içeriği, başvuru salt belirli bir gruba aidiyetinden ötürü potansiyel olarak mağdur konumuna sokuyorsa ya da aynı yasanın içeriği, bu tür bir aidiyetin varlığı söz konusu olmasa bile herkesi bu risk kapsamına alacak ölçüde geniş tutmuş ise somut olayda kişisel etkileşim tehlikesinin varlığını aramamıza gerek kalmayacağı değerlendirilmektedir.

AİHS, bireylere yine AİHS'e aykırı olduğunu değerlendirdikleri bir kanun düzenlemesinin norm denetimine tabi tutulmasını isteme hakkı tanımamıştır. Buna mukabil bir kanun düzenlemesinin spesifik bir uygulama işlemi bulunmaması hâlinde dahi bireylerin hakları doğrudan etkilenmekte ise AİHS'e göre bireye denetim mekanizmalarını harekete geçirebilme hakkı verilmelidir. Bu gerçeklik tam da çalışmamızın inceleme konusunu oluşturan potansiyel mağduriyet kavramına tekabül etmektedir. Kanımızca anılan denetim mekanizmalarına başvurabilme yetkisinin sağlanmasında ana saik, esasında başvuru için gerekli ve ana koşul olan "doğrudan mağdurluk" şartlarını pragmatik gerekçelerle hafifletmek noktasında uygulamada doğan gereksinimdir. Ayrıca, bireyleri gelecekte etkilemeleri kuvvetle muhtemel olmanın ötesinde adeta mutlak ve kesin olan bir önleme karşı kişilere başvuru yolunu işletebilme hakkının hiç tanınmamasının, başvuru şartı olarak mutlak biçimde şikâyete konu önlemden doğrudan etkilenilen anın beklenmesinin, mağdur kavramına yönelik esnek uygulama tercihiyle bağdaşmayacağı da açıktır. Nitekim pek çok vergisel düzenleme ve işlemin hazırlayıcı yönleri havi yapısal özellikleri dikkate alındığında bu gerçeklik vergisel uyumsuzluk bakımından daha da geçerlik arz etmektedir.

¹⁰³ *Parrillo/İtalya*, B. No: 46470/11, 27/8/2015.

Daha önce de değindiğimiz üzere, değişen ve gelişen dönem ve şartlar içerisinde mağdur kavramının anlam ve içeriği de kapsayıcı yönde gelişmiştir. Bu bağlamda, hukuk literatürümüze “potansiyel mağdur” kavramlaştırmasıyla dahil olup fiili mağdurların dışında kalan ve fakat ileride mağdur olması kaçınılmaz olan kişileri de, mağdur statüsünde değerlendirmemiz gerektiğine ilişkin genel kabul görmüş bir anlayış geçerli olmuştur. Potansiyel mağdurun, Sözleşme anlamında mağdur olarak kabulü, bireysel başvuru yolunda kabul edilen *actio popularis* yasağının bir istisnası olarak, mağdur statüsünün geniş yorumlanması yöntemi ile ulaşılan bir sonuçtur.¹⁰⁴ Mağdur kavramının söz konusu gelişimine paralel olarak, Mahkeme’nin içtihatları ve konuya ilişkin genel yaklaşımı ile potansiyel mağdur kavramının da içeriği ve tanımı zaman için de gelişmiştir. Bu gelişmenin yönünün aynı şekilde devam etmesi hâlinde özellikle vergisel işlemlere muhatap olan vergi yükümlülerinin potansiyel mağdur statüsüne dahil olmaları da kolaylaşacaktır. Kanımızca bu kapsamda kendisiyle aynı konumda bulunan bir şirket hakkında uygulanan vergisel işlemin kendisi hakkında uygulama alanı bulacak olmasının kaçınılmaz olduğu iddiasında bulunan yükümlü şirket, tüzel kişiliği hakkında herhangi bir vergisel inceleme gerçekleşmeden ilgili düzenleme ve uygulamayı bireysel başvuruya konu yapabilecektir.

AİHM’in *Očić/Hırvatistan* kararında da¹⁰⁵ vurgulandığı üzere, ulusal hukukta tanınmış ve güvence altına alınmış bir hakkın potansiyel hak sahiplerinin, mağdur olarak değerlendirilebilmeleri için AİHS’in ihlali sebebiyle doğan zarar ile başvurucu arasında yeterli ölçüde doğrudan bir bağın kurulabilmesi ön koşul olarak gereklilik göstermektedir. Yine AİHM’in *Marckx/Belçika* kararında¹⁰⁶ da belirttiği üzere, bu tür bir bağın tespiti, şikâyet konusu mevzuatın varlığının başlı başına Sözleşme’nin ihlal edilmiş olduğu anlamına gelecektir. Bir başvurunun potansiyel mağdur olarak kabul edilebilmesi, başvurunun kanundan doğrudan etkileneceği riskinin var olduğunun açık bir şekilde delillendirilebilmesi ile mümkün olabilecektir (Amos, 2014, s. 34). Diğer bir deyişle potansiyel mağdur olduğu iddiasındaki bir başvurucudan, ihlale ilişkin basit bir şüphe, varsayım veya zannın yeterli olmayacağından, Mahkeme’ye şahsını

¹⁰⁴ *Klass ve diğerleri/Federal Almanya Cumhuriyeti*, B. No: 5029/71, 6/9/1978, § 28.

¹⁰⁵ *Očić/Hırvatistan*, B. No: 46306/99, 25/11/1999.

¹⁰⁶ *Marckx/Belçika*, B. No: 6833/74, 13/6/1979, § 27; *Johnston ve diğerleri/İrlanda*, 9697/82, 18/12/1986, § 42.

kişisel olarak ilgilendirecek bir ihlalin gerçekleşme riskinin yüksekliğine dair akla uygun ve ikna kabiliyeti olan belirti, karineleri ve göstergeleri sunması beklenecektir.¹⁰⁷

AİHM'in konuya ilişkin kararları analiz edildiğinde ilk dikkat çeken husus, somut olayda yer alan koşullar dikkate alınarak potansiyel mağdur olarak nitelendirdiğimiz doğrudan bir ihlalin varlığından şevvacı olmayan kişilerin başvurularının kabul edildiği gerçeğidir. Ayrıca, Mahkeme'nin konuya ilişkin kararları detaylı bir şekilde analize tabi tutulduğunda potansiyel mağduriyetin varlığı için aranan koşullar yönünden belirli bir konsensüse ulaşıldığı sonucuna ulaşmamız imkân dahilindedir. Bu koşulların her birinin somut olayda ayrı ayrı gerçekleşmesi zorunlu olmayıp, bu koşullardan bir ya da birkaçının başvuru konusu somut olayda gerçekleşmesi potansiyel mağduriyetin varlığından söz edebilmemiz için yeterli olacaktır. Dört başlık altında formüle edilebilecek bu koşullar, kanun veya idari düzenlemenin mağdura uygulanacak olmasının kuvvetle muhtemel olması, ciddi ve telafisi güç bir zarar riski, ihlal tehlikesinin yakınlık arzemesi, kanun veya düzenlemenin varlığının başvurucunun haklarını doğrudan ihlal edecek olması şeklinde kategorize edilebilecektir.

Ciddi ve telafisi imkânsız zarar doğurma riskinin varlığı, genellikle tedbir kararlarına da konu olabilen göç ve sınır dışı edilme durumlarında söz konusu olmaktadır. Mahkeme'nin konuya ilişkin yerleşmiş içtihadıyla, göç ve sınır dışı edilme durumlarının hangi hallerde ciddi ve telafisi imkânsız zarar doğurma riskine yol açtığı sorusu da açık bir netliğe kavuşturulmuştur. Buna göre, bir kimsenin sınır dışı ya da başka bir ülkeye iadesine kararı verilmesi durumunda, kişiyi kabul etmekte olan ülkede AİHS'in 3. maddesinde düzenlenen güvencelere aykırılık teşkil edecek idari ya da cezai tasarruflara tabi tutulacağı hususunda haklı tereddütler ve emareler bulunuyorsa söz konusu riskin varlığından söz etmek mümkün olacaktır.¹⁰⁸ Diğer bir deyişle, kişinin sınır dışı ya da iade işlemi gerçekleştirildiğinde varış ülkesinde işkence ya da benzeri insanlık dışı muameleye uğrayacağı, yargısız infaza tabi tutulacağı ya da hakkında idam ceza uygulanacağı, hakkındaki yargılamanın adil bir şekilde yapılmayacağı hususunda somut

¹⁰⁷ *Gürcistan Çalışanlar Partisi/Gürcistan*, B. No: 9103/04, 22/5/2007.

¹⁰⁸ Anılan içerikteki kararlar için bkz. *Kirkwood/Birleşik Krallık*, B. No: 10479/83/ 12/3/1984; *Chabal/Birleşik Krallık*, B. No: 22414/93, 15/11/2002.

verilerle desteklenmiş ciddi ve haklı bulguların varlığı söz konusu ise kişinin tüm bu şikâyetler bağlamında mağdur sıfatını haiz olduğu kabul edilebilecektir.¹⁰⁹

Potansiyel mağduriyet kavramının kendisine yer bulduğu ilk karar, *Klass ve diğerleri/Federal Almanya Cumhuriyeti* kararıdır.¹¹⁰ Mezkûr başvuruyu bir savcı, bir yargıç ve üç avukattan müteşekkil ortak özellikleri hepsinin Alman vatandaşı olması olan başvurucular yapmıştır. Alman Anayasası'nın 10. maddesinin 2. fıkrası ve ilgili fıkra gereğince yürürlüğe konulan "Mektup, Posta ve Telekomünikasyon Gizliliğinin Sınırlanması ile ilgili Kanun"un AİHS'e aykırı olduğunu ileri sürmüşlerdir. Başvurucular Mahkeme nezdinde gerçekleştirdikleri başvuruda, Anayasa'nın 10. maddesinin 2. fıkrasının ve ilgili fıkra gereğince çıkarılan Kanun'un ilk olarak yetkili kıldığı birimlere takip ve dinlemeye muhatap kılınan kişilerden habersiz bu kişilerin kişisel verilerini, notlarını, haberleşmelerini ve telefon konuşmalarını takip edebilecek tedbirler almasına yetki verdiği; diğer yandan da bu tedbir mahiyetindeki iş ve işlemlere yargı mercileri nezdinde etkin bir itiraz hakkı da tanımayıp usulü güvencelerden mahrum bıraktığı için AİHS'in 6., 8. ve 13. maddelerine aykırı tasarrufların gerçekleştirildiğini ileri sürmüştür. Mahkeme, konuya ilişkin tesis etmiş olduğu kabul edilebilirlik kararında sadece açık bir ihlale neden olan uygulamaya istinaden mağdur sıfatını haiz olduğunu iddia eden kişilerin başvuru yolunu işletebileceklerini ifade etmekle birlikte; başvurucuların, örneğin kamu otoritelerince takip ve dinleme işlemlerine muhatap kılınmış olan müvekkillerinin hukuki temsili sırasında kendilerinin de gizli takip ve dinleme işlemlerine muhatap kılınmış olabileceklerini, bu kimselerin de gizli takip ve dinleme işlemleri sonrasında gerçekleştirilen tasarruflardan her zaman haberdar edilmediğini ve bu öznel koşullar nedeniyle başvurucuların AİHS'in 25. maddesi bağlamında mağdur sıfatını haiz olduklarının kabulünün uygun olacağını ifade etmiştir.

Mahkeme, ilke olarak bir kanuni bir düzenlemenin AİHS'e aykırılığı iddiasının bireysel başvuru yolunun işletilmesi suretiyle AİHM'in inceleme kapsamına sokulabilmesi için kanuni düzenlemenin salt AİHS'e aykırılık teşkil etmesinin tek başına yeterli

¹⁰⁹ Bkz. *Soering/Birleşik Krallık*, B. No: 14038/88, 7/7/1989.

¹¹⁰ *Klass ve diğerleri/Federal Almanya Cumhuriyeti*, B. No: 5029/71, 6/9/1978.

olmayacağını, söz konusu kanuni düzenlemenin ayriyeten başvurucular aleyhine doğrudan uygulama alanı bulması gerektiğini ifade etmiştir. Davada çözümü öncelik arzedecek şekilde belirmiş olan ana sorun, şikâyete konu tedbir mahiyetindeki tasarrufların gizlilik arzetmesi ve başvurucuları etkilemiş olan somut bir eylem ihtiva etmemesinden dolayı bireyin kişisel başvuru yolunun işletilmesi hakkında yoksun kılınıp kılınamayacağı sorunudur. Mahkeme, AİHS'in etkinlik ve uygulanabilirliğinin korunabilmesini teminen Mahkeme'ye kesin bir şekilde başvurunun imkân dahilinde olması gerektiğini, aksi takdirde hak arama mekanizmasının etkinlik ve uygulanabilirliğinin temelden zayıflayabileceğini ve anlamsızlaşabileceğini belirtmiştir. Bu tespitten hareketle AİHM, öznel bazı koşullara münhasır olmak üzere bireyin hakkında uygulama alanı bulan gizli tedbirlerin veya bu tedbirlere hukuki zemin teşkil eden yasal düzenlemenin bizatihi kendisine uygulanmış olduğunu ileri sürmeksizin, sadece salt düzenlemenin mevcudiyetine istinaden somut olayda mağdur sıfatı haiz olduğunun varsayılabileceğini; bu koşulların ise her dava özelinde ihlal etmiş olduğu hak ya da haklara, tedbir kapsamındaki tasarrufların kapsam ve niteliğine ve bu tedbir mahiyetindeki tasarruflar ile başvurucu arasındaki bağa göre tespit edileceğine hükmetmiştir (Doğru, 2002, s. 243-272). Anılan kararın dikkat çeken bir özelliği de, potansiyel mağduriyetin varlığı için aranan koşullar arasında sayılan “kanunun mağdura uygulanmasının kuvvetle muhtemel olması” koşulunun başlı başına yeterli görüldüğü örnek bir karar olmasıdır. Buna göre AİHM vermiş olduğu mezkûr kararlar, insan hakları yargı mensuplarına potansiyel mağduriyet kurumunun işletilmesinde gerekli şartların tespit sürecinde daha esnek yaklaşım sergileyebilmelerinin yolunu açmıştır.

Mezkûr karar ile nihayetinde bir ihlalin bulunmadığına karar verilmiş ise de, sonuç olarak başvuru konusu yapılan idari mahiyetteki gizli önlemlerin bizzat başvuruculara uygulanması şartı aranmaksızın söz konusu başvurucuların anılan önlemler nedeniyle mağdur oldukları kabul edilmiş olmaktadır. Mahkeme, anılan karardan sonraki pek çok kararında da, sistematik ve tutarlı biçimde başvuru konusu mevzuat hükmü, işlem ya da eylem nedeniyle doğrudan mağdur olmamakla birlikte ilgili başvurucuların mağdur olarak kabul edilmeleri gerektiğine ilişkin aynı anlayışı devam ettirmiştir. Bu kapsamda

Mahkeme, daha önce kısmen değinilen *Belçika/Marckx* kararında,¹¹¹ evlilik dışı bir çocuk olan başvurucunun evlilik içi çocuklar gibi mirastan yararlanmasına engel olan iç hukuk kuralının fiilen şahsına karşı uygulanmamasına karşın ayrımcı muamelede bulunmama yasağına aykırı görmüş ve AİHS'in ihlal edildiği kanaatine ulaşmıştır. Mahkemeye göre AİHS'in 25. maddesinde, bir yasal düzenlemeden doğrudan etkilenme riski altında bulunan kişilere, haklarında herhangi bir işlem gerçekleşmemiş olsa bile, salt yasal düzenlemenin varlığı nedeniyle haklarının ihlal edildiğini ileri sürme hakkı tanınmıştır. Mahkemeye göre başvurucuların yaptığı tasarrufun soyut norm denetim müessesesinin harekete geçirilmesini talep etmek olmayıp, kendileri üzerinde doğrudan etki bırakmış olan evli olmayan anne ile evlilik dışı doğan çocuğun hukuki durumlarına itiraz etmek olarak değerlendirilmesi uygun olacaktır.

Klass ve diğerleri/Federal Almanya Cumhuriyeti davasına konu teşkil eden gizli dinleme, izleme ve takip konularıyla ilgili daha sonraki başvurularda da mağduriyet statüsün tespiti noktasında sergilenen genel yaklaşım tarzına uyulmaya devam edilmiştir. Bu kapsamda, cep telefonu görüşmelerinin gizli biçimde dinlenmiş olmasının konu edildiği *Roman Zakharov/Rusya* kararı,¹¹² somut başvuru konusu olayda kişisel etkilenme şartının varlığının aranmasına gerek olmadan mevzuatın tek başına varlığının yeterli görülebileceğini belirten nispeten yakın tarihli bir karardır. Söz konusu karar ve benzeri mahiyetteki diğer kararlarda Mahkeme, malum yaklaşımını istikrarlı bir şekilde devam ettirmiştir. Nitekim, gizli dinleme, takip ve izleme tedbirlerinin mahiyetleri, anılan tedbirlerin bir denetim prosedürüne tabi olması ve uygulamanın bir yasal çerçeveye kavuşturulmasının gerekliliğinin yadsınamaz önemi, Mahkeme'yi doğrudan mevzuatı hedef altına koyan bu başvuruları kabul etme noktasında sabit bir yaklaşım tarzı yakalamasına yöneltmiştir. Mahkeme anılan kararların birçoğunda, başvurucuların mezkûr tedbirlerin kendileri hakkında uygulanma tehlikesi olduğu ihtimaline ilişkin iddialarını dikkate almıştır. Buna mukabil Mahkeme, diğer pek çok benzeri başvuruda ise, bu tür bir tehlikenin ya da riskin belirme ihtimalini dikkate almadan, mevzuatın tek başına varlığını AİHS'in 8. maddesi anlamında başvurucuların mağdur statüsü içine

¹¹¹ *Marckx/Belçika*, B. No: 6833/74, 13/6/1979.

¹¹² *Roman Zakharov/Rusya*, B. No: 47143/06, 4/12/2015.

konumlandırılabilmesi noktasında yeterli görmüştür.¹¹³ Bu ikinci yaklaşımın izlerinin vergisel uyuşmazlıklara ilişkin başvurulara da yansıtacağı değerlendirilmektedir. Hâlihazırda beklentimiz gerçekleşirse ihlal iddiasına konu vergisel düzenleme ve uygulamalara kaynağında müdahale edebilme imkânının doğacağı açıktır.

Yine AİHM, *İngiltere/Dudgeon* kararında,¹¹⁴ yasal bir hükmün bizatihi varlığını özel hayatı koruma altına alan AİHS'in 8. maddesine aykırı bulmuştur. Mezkûr kararında Mahkeme, itiraz konusu yasal düzenlemenin varlığını başvuru üzerinde ilanihaye devam eden bir tehdit olgusu olarak değerlendirmiştir. Anılan kararda başvuru kişinin şikâyeti, Kuzey İrlanda'da yürürlükte olan yasal düzenlemelerde eşcinsel ilişkilerin suç kapsamında değerlendirilmesi ve kendisinin cinsel kimliği nedeniyle ayrımcı bir motifle kolluk güçlerinin baskısına uğramış olduğu iddiasıdır. Mahkeme, söz konusu yasal düzenlemenin başvuru kişinin özel hayatına kesintisiz bir müdahale niteliği arzettiğini, bu kesintisiz müdahalenin varlığının demokratik bir toplumla bağdaşmasının mümkün olmadığı ve ölçsüz olduğu gerekçesiyle özel hayat saygı hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Anılan yasal düzenlemenin varlığının fiilen doğrudan olmasa bile potansiyel olarak sürekli bir tehdit unsuru olarak kesintisiz bir müdahale biçimi oluşturduğunu tespit eden mezkûr karar, bu şekliyle itiraz konusu yasal düzenlemenin varlığını adeta “demoklesin kılıcı” mesabesinde kabul ederek fiili mağduriyetin varlığını önkoşul olarak aramamıştır. Ayrıca, mezkûr karar örneğinde olduğu gibi başvuru yasal düzenlemeden doğrudan etkilenebilecek bir gruba dahil bulunmaktaysa ve bu durum nedeniyle her daim yaptırıma maruz kalma endişesi taşımakta ise, söz konusu endişenin salt varlığı tek başına dikkate alınabilecektir. Zira, kişi söz konusu yoğun endişe altında ileride benzer içerikli beyanlarda bulunmaktan ya da davranış kalıpları sergilemekten kaçınabilecektir. Bu tür bir engellenme hâlinin de mağduriyet kabul edilmesinde hukuken sakınca bulunmamaktadır.¹¹⁵

¹¹³ Bkz. *Iordachi ve diğerleri/Moldavya*, B. No: 25198/02, 10/2/2009; *Liberty ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 58243/00, 1/7/2008; *Weber ve Saravia/Almanya*, B. No: 54934/00, 29/06/2006; *Malone/Birleşik Krallık*, B. No: 8691/79, 2/8/1984.

¹¹⁴ *Dudgeon/Birleşik Krallık*, B. No: 7525/76, 24/2/1983.

¹¹⁵ *Ekin Derneği/Fransa*, B. No: 39288/98; 18/1/2000; *Lombardo ve diğerleri/Malta*, 7333/06, 24/4/2007, § 61.

Yine Mahkeme, Türkiye ile ilgili *Altuğ Taner Akçam* kararında,¹¹⁶ başvuruçunun mağdurluk statüsünün bulunduğu sonucuna ulaşırken, başvuruçunun hakkında sonradan kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verilmiş olsa bile, öncesinde ciddi bir kovuşturma riski ile karşı karşıya kalmasının potansiyel mağduriyetin varlığı için yeterli saymıştır. Anılan olayda, Ermeni soykırımı iddiası ile ilgili çeşitli araştırma ve yazım faaliyetlerinde bulunan başvuruçunun, aynı konuya ilişkin yazdığı bir makale nedeniyle 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 301. maddesine istinaden adli makamlarca inceleme ve soruşturmaya tabi tutulmuş, başvuruçunun olaya ilişkin ifadesi temin edildikten sonra Cumhuriyet Başsavcılığınca başvuruçunun hakkında kovuşturma yapılmasına yer olmadığı kararı verilmiştir. Anılan kovuşturmayaya yer olmadığı kararının varlığına rağmen Mahkeme, 5237 sayılı Kanun'un 301. maddesinin başvuru tarihine kadar Türkiye'deki uygulanma biçiminin başvuruçunun gibi konuya ilişkin kamuoyu nezdinde hoş karşılanmayan görüşler ileri süren kişilerin her zaman için ciddi bir kovuşturma riski ile karşı karşıya kaldıkları, söz konusu risk unsurunun başvuruçunun üzerindeki tehdidi gerçek, görünür ve somut kıldığı değerlendirilmesini yaparak başvuruçunun mağdur statüsünü haiz olduğu sonucuna varmıştır. Anılan kararın dikkat çeken bir özelliği de, potansiyel mağduriyetin varlığı için aranan koşullar arasında sayılan "ulusal düzenlemenin mevcudiyetinin doğrudan başvuruçunun haklarını ihlal etmesi" koşulunun başlı başına yeterli görüldüğü bir diğer örnek bir karar olmasıdır.

Mansur Yalçın ve diğerleri/Türkiye davası ise, potansiyel mağduriyetin hangi durumlarda bulunamayacağı hususunun tespiti noktasında ilginç bir karar olma niteliği arz etmektedir. Söz konusu kararda,¹¹⁷ Alevi inancına mensup bir kısım başvuruçunun, ilk ve orta eğitim kurumlarında zorunlu olarak okutulan Din Kültürü ve Ahlak Bilgisi dersinin dini inançlarına saygı gösterilmesi hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüşlerdir. Hükümet, öncelikle başvuruçuların AİHS'in 34. maddesi anlamında mağdur sıfatını haiz olmadıklarını iddia etmiştir. Hükümet, özellikle başvuruçuların başvuru dilekçelerinde ilgili kişilerin T.C. Milli Eğitim Bakanlığı'na isteklerini ilettikleri tarihte çocuklarının okul çağında olduğunu tevsik eder herhangi açıklamaya yer verilmediğini ifade etmiştir. Hükümet ayrıca, ilgililere "potansiyel mağdur" sıfatının tanınması

¹¹⁶ *Altuğ Tamer Akçam/Türkiye*, B. No: 27520/07, 25/10/2011.

¹¹⁷ Bkz. *Mansur Yalçın ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 21163/11, 16/9/2014, §§ 38-46.

ihtimaliyle ilgili olarak söz konusu kavramın genişletilerek uygulanmaması gerektiğini ifade etmiştir. Hükümetin anılan iddiasına itiraz eden başvurucular, aralarından bazılarının şikâyet konusu derslerin verildiği dönemde okul çağında olup öğrenim gören ve şikâyet konusu eğitim müfredatından doğrudan etkilenmekte olan çocuklarının bulunduğunu, diğerlerinin ise belirtilen dönemde okul çağında olmayıp öğrenim görmek için çok küçük yaşta olan, buna mukabil gelecek zamanlarda bu öğrenimi görme olasılığı kuvvetle muhtemel bulunan çocuklarının bulunduğunu ve bu gerçekliğin de kendilerini gelecekte mağdur statüsüne sokacağını iddia etmişlerdir. Bu durumda henüz şikâyet konusu edilen dersi almayan çocukların ebeveyni olan bazı başvurucular, söz konusu uygulamadan çocuklarının ileride kaçınılmaz olarak etkileneceklerini ve bu itibarla potansiyel mağdur konumunda olduklarını iddia etmişlerdir. Başvurucular, her halükârda, başvuru konusu somut olayda “mağdur” kavramının içerik ve kapsamıyla ilgili aşırı şekilci bir yaklaşımın tercih edilmesinin AİHS’in amaç ve ruhuna aykırı olacağını dillendirmişler ve tarafsızlık ve çoğulculuk ölçütlerine uyan dini bir eğitim talep etmenin temel bir hak teşkil ettiğini belirtmişlerdir. Mahkeme, esasında “mağdur” kavramının, yerleşik içtihadına göre, otonom bir kavrayış ve bakış açısı ile ve özerk bir yaklaşım tarzıyla iç hukukta yer alan hukuki yarar ya da dava ehliyeti gibi kavramlardan bağımsız bir üslupla yorumlanması gerektiğine ilişkin *Gorraiz Lizarraliga ve diğerleri/İspanya* kararına gönderme yaparak, mağdur kavramının Mahkemenin içtihatlarıyla sürekli gelişen ve Mahkemenin dinamik yorum yöntemiyle içeriği yenilenen bir kavram olduğu gerçeğini tekrar hatırlatmıştır. Mahkemeye göre, her durumda kişinin doğrudan, dolaylı ya da potansiyel mağdur olması hâlinde, başvuru ve iddia edilen ihlal sonucu maruz kaldığını düşündüğü zarar arasında bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir.

Mahkeme bu başvurucuların bir kısmının esasen AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 2. maddesi ile ve AİHS’in 9. ve 14. maddelerinde yer verilen düzenlemelere göre zorunlu Din Kültürü ve Ahlak Bilgisi dersi müfredatının kendi özgün dini inançlarıyla bağdaşmadığını iddia ettiklerini kaydetmekte ise de, başvurucuların, tesis edilen dini eğitim müfredatının bizatihi kendi yaşam tarzı ile din ve inanç algılarını etkilemiş olduğuna ilişkin bir beyanda bulunup kişisel olarak nasıl etkilendiklerini açıklamaksızın, ders müfredatının içeriğini dini inançları üzerindeki muhtemel

etkilerinden soyut olarak (in abstracto) şikâyet etmekle yetindiklerini saptamıştır. Esasında somut olayda potansiyel mağdur olduklarını iddia eden başvuruçuların bir kısmı, öğrenim hayatları süresince zorunlu Din Kültürü ve Ahlak Bilgisi dersini almak durumunda bırakıldıklarını ve yaşlarını açıklamadıkları küçük çocuklarının da öğrenim görecekları sırada söz konusu dersi almak zorunda kalacaklarını dile getirmişlerse de, Mahkeme, yalnızca küçük yaştağı çocuklarının yakın ya da uzun vadeli öngörüleemeyen bir gelecekte zorunlu din dersini alma ihtimalinin bu aşamada yeterli görülemeyeceğı kanaatinde olduğunu belirterek iddia edildiğı şekliyle bir potansiyel mağduriyetin varlığını kabul etmemiştir. Mahkeme, şikâyet konusu derslerin ilkokullarda ancak 4. sınıftan itibaren verildiğini tespit etmekle birlikte ilgili başvuruçuların çocuklarının gelecek eğitim dönemlerinde öğrenim görecekları süre zarfında mezkûr dersin potansiyel içeriğine ilişkin herhangi bir yorum yapamayacağı kanısında olduğunu belirtmiştir. Mahkemenin bu kanısı esasında, potansiyel mağduriyet kavramına atfedilen anlamı kavrama noktasında önem arz etmektedir. Zira, Mahkeme mezkûr kararıyla şikâyet konusu edilen dersin muhtemel içeriğinin de gelişmelere bağılı olarak değışim gösterebileceğini ve bu potansiyel değışim ihtimalinin de potansiyel mağduriyetin belirleyiciliğı anlamında referans kaynağı teşkil edebileceğini belirtmiş olmaktadır.

AİHM anılan kararında, ayrıca başvuruçuların, bu ders müfredatı ile programının ve dersin verilme şeklinin, mahkeme nezdinde hâlihazırda ileri sürmüş oldukları haklarını ihlal ettiğı kanısı taşımaları hâlinde yeniden başvuru yapma imkânına sahip olacaklarını saptamıştır. Bu bağlamda Mahkeme, somut başvurunun *Burdens/Birleşik Krallık*¹¹⁸ ve *Sejdić and Finci/Bosna Hersek*¹¹⁹ davalarından farklılık gösterdiği kanaatinde olduğunu özellikle vurgulamıştır.

¹¹⁸ Bkz. *Burdens/Birleşik Krallık*, B. No: 13378/05, 29/4/2008, § 35. Gerçekten de, anılan davada başvuruçuların yaşları göz önünde bulundurulduğunda, düşük ihtimalle başvuruçuların ölümü gibi bir durum dışında, kendilerine pek de uzak olmayan bir gelecekte söz konusu mevzuatın uygulanabileceğı aşikârdır.

¹¹⁹ Bkz. *Sejdić and Finci/Bosna Hersek*, B. No: 27796/06-34836/06, 22/12/2009, § 28. Yukarıda bahsi geçen ikinci davada ise Mahkeme, sosyal hayata aktif olarak katıldıkları anlaşılan ilgililerin kendilerine gerekli ve uygun olanaklar sunulduğu takdirde seçimlerde aday olmayı öngörmelerinin hayatın akışına uygun ve gayet doğal da olduğu değerlendirmesiyle başvuruçuların mağdur sıfatını haiz olduklarını kabul etmiştir (yukarıda anılan *Sejdić and Finci* kararı, § 29).

AİHM, söz konusu müfredatın kapsamına ve müfredata konu olan dersin Türkiye’de yürütülme şekline itiraz etmek dışında başka bir saikle hareket etmeyen S.T. ve E.O.K.’ın, kendilerine mağdur statüsünün sağlanmasını temin edecek nitelikte olağan dışı herhangi bir olgu ileri sürmemiş oldukları kanaatine varmakla, potansiyel mağduriyetin varlığı için gereklilik arzeden mezkûr dört şarttan herhangi birisinin somut olayda gerçekleştiğini tevsik edecek bir olgunun varlığını aradığını ima etmiştir. Başvuruculardan N.S.’nın ise yerel mahkemelerde dava açıldığı sırada çocuklarının lise öğrenimlerini tamamlamaları durumunda bu dört şarttan herhangi birisinin evleviyetle gerçekleşmesinin imkânsız olduğuna işaret eden ifadeler kullanan Mahkeme, bu yaklaşım tarzıyla potansiyel mağduriyet kavramının, yurттаş (actio popularis) nitelikli şikâyetlerin ileri sürülebilmesine imkân verecek şekilde geniş yorumlanamayacağı gerçeğini belirtmiştir. Bu tespit aynı zamanda, bireysel başvuruya konu edilen ihtilaf konusu hususun Sözleşme bakımından soyut olarak (in abstracto) olarak da denetlenemeyeceği gerçeğinin farklı ifade biçimleriyle teyidi anlamına da gelmektedir.¹²⁰ Tüm bu hususları dikkate alan Mahkeme, mevcut başvurunun, N.S., A.Y., S.T., A.K., H.K., S.I., E.O.K., İ.I., C.A., H.S. ve K.K. tarafından yapılan kısmının AİHS hükümleriyle kişi bakımından (ratione personae) bağdaşmadığını değerlendirmiştir. Dolayısıyla başvuru anılan başvuranlar bakımından AİHS’in 35. maddesinin 3. ve 4. fıkraları uyarınca reddedilmiştir.

Daha önce kısmen değinilen *Burdens/Birleşik Krallık davası* da, potansiyel mağduriyetin gerçekleşme durumlarından birisini göstermesi bakımından özellikli davalardan birisidir. Bahis konusu davada, birlikte yaşayan iki kız kardeşin, evli ya da medeni partnerlik yapmış olan bir çiftin yaşayan üyesi gibi miras vergisinden muaf tutulmalarının mümkün olmamasının ayrımcılık yasağını ihlal ettiği ileri sürülmüştür. AİHM, Hükümetin somut başvuruda mağdur statüsünün bulunmadığına yönelik itirazını reddetmiştir. Mahkeme ret gerekçesinde yasal düzenlemenin etkilerini doğrudan hissetme riski taşıyan bir kişinin, bu yasal düzenlemenin haklarını ihlal ettiği iddiasında bulunabileceği gerçeğine işaret etmiş ve yaşları, düzenledikleri vasiyetnameler ve her

¹²⁰ Benzer mahiyetteki tespitler için bkz. *Savez Crkava «Riječ života» ve diğerleri/Hırvatistan*, B. No: 7798/08, 9/12/2010, § 125; *Ingrid Jordebo ve diğerleri/İsveç*, B. No: 13975/88, 2/12/1992; *Hafid Ouardiri/İsviçre*, (kabul edilebilirlik hakkında karar); B. No: 65840/09, 28/6/2011; *Očić/Hırvatistan*, B. No: 46306/99, 25/11/1999.

birinin sahip olduğu malların rayiç değeri dikkate alındığında, başvuru yapan yakın veya uzak bir gelecekte içlerinden birisinin kız kardeşinden kalacak mallar için önemli oranda yüksek miras vergileri vermek zorunda kalma konusunda gerçek bir risk bulunduğunu kabul etmiştir. Mahkeme bu koşullar altında başvuru yapanın iddia konusu ayrımcı uygulamanın mağduru olduklarını ileri sürmelerinde sakınca bulunmadığını belirtmiştir. Nitekim, başvuru yapanın iki kardeşin aynı anda vefat etmeyip farklı zamanda vefat etmeleri hayatın olağan akışına göre de daha kuvvetle muhtemel görülmektedir.

Benzer yaklaşımı farklı davalarda da sürdüren AİHM, *Kjeldsen, Busk Madsen and Pedersen/Danimarka* kararında,¹²¹ kız çocukları bulunan bir ailenin, henüz hâlihazırda uygulanmamakla birlikte belirsiz bir yakın gelecekte kız çocuklarına devlet okullarında cinsel eğitim dersi okutulacağına ilişkin düzenleme aleyhine yaptıkları kişisel başvuruyu kabul edilebilir bulmuştur. Mezkûr başvuruda Mahkeme, şikâyet konusu düzenlemenin yürürlük koşullarına ilişkin hükümleri dikkate alındığında çok da uzak olmayan bir gelecekte uygulanması kuvvetle muhtemel olduğu gerekçesiyle mağduriyet statüsünün gerektirdiği yeterli ölçüde asgari koşulların varlığını saptamıştır.

Yine AİHM, *Campell and Cosans/Birleşik Krallık* kararında,¹²² çocukları adına başvuru yapan başvuru yapanın, çocukların eğitim hayatını sürdürdükleri İskoç okullarında disiplin tedbiri kapsamında fiziki şiddet içeren cezai yöntemlere başvurulmasının AİHS'in 3. maddesine aykırılık teşkil ettiğine yönelik iddialarını incelemeye önce başvuru yapanın hâlihazırda potansiyel mağdur sıfatını haiz olduklarını kabul etmiştir. Buna göre Mahkeme, ilgili cezalandırma sisteminin varlığını korumakta iken başvuru yapanın çocuklarının hâlihazırda bedeni cezalandırma işlemine muhatap kılınmasının beklenmesinin AİHS'in 34. maddesine göre çok daraltıcı bir yorum olacağını belirtmiştir. Bu durumda çocukların fiilen fiziki cezalandırmaya maruz kalmamalarına rağmen, fiziksel cezalandırma riskinin varlığı nedeniyle bu potansiyel tehdidin söz konusu çocuklar nezdinde her zaman uygulama alanı bulabileceği gerçeğini kendisine hareket noktası alan Mahkeme, somut olayda fiili mağduriyetin varlığını aramayı potansiyel mağduriyetin varlığını yeterli görmüştür. Anılan kararın bir diğer

¹²¹ *Kjeldsen, Busk Madsen and Pedersen/Danimarka*, B. No: 5095/71-5920/72-5926/72, 7/12/1976.

¹²² *Campell and Cosans/Birleşik Krallık*, B. No: 7511/76, 22/10/1981.

dikkat çeken özelliği, potansiyel mağduriyetin varlığı için aranan koşullar arasında sayılan “ihlal tehlikesinin yakın olması” koşulunun başlı başına yeterli görüldüğü örnek bir karar olmasındır.

Yine Mahkeme, başvurunun idam cezası ile cezalandırılma ve ölüm koğu sendromuna muhatap kılınma ihtimalinin bulunduğu Amerika Birleşik Devletleri’ne iade edilmesi ile ilgili *Soering/Birleşik Krallık* kararında,¹²³ AİHS’in 3. maddesine aykırılık teşkil muamelelere tabi tutulacağı konusunda ciddi belirti ve şüpheler bulunmakta ise potansiyel mağduriyetin varlığından bahsedilemeyeceği gerçeğine işaret edilmiştir.

Başvuru konusu olayda, Alman vatandaşı olan başvuru ile kız arkadaşı “çek sahtekârlığı suçu”nu işlemiş oldukları iddiasıyla İngiltere kolluk güçlerince İngiltere’de gözetim altına alınmışlardır. Sorgulama sürecinde başvurunun ayrıyeten daha önce eğitim hayatını sürdürdüğü ABD’nin Virginia eyaletinde yaklaşık bir yıl önce kız arkadaşının ebeveynlerini taammüden öldürdüğü ortaya çıkarılmıştır. Bu gelişmelerin ardından ABD yetkilileri İngiliz makamlarından başvurunun ve arkadaşının iadesini talep etmiş ve yargılama sonucunda başvuru ile kız arkadaşı, “cinayet” ve “cinayet olayına yardım etme” suçlamasıyla toplam 95 yıl hapis cezası ile mahkûm edilmiştir. Başvurunun ABD’ye iade edilmesi hâlinde meri mevzuata göre ölüm cezasına çarptırılması oldukça yüksek bir ihtimal olarak değerlendirilmiştir. Bu itibarla İngiliz makamları ABD’li mevkidaşlarından yargılama sonucunda başvurunun ölüm cezası ile mahkûmiyetine hükmedilmesi durumunda bu cezanın infazının hiçbir şekilde gerçekleştirilmeyeceği konusunda teminat verilmesini talep etmişlerdir. ABD yetkilileri ise, başvurunun ölüm cezası ile mahkûmiyetine karar verilmesi durumunda cezanın infaz edilmemesini teminen İngiliz yetkililerinin isteğinin muhtemel cezayı onaylamakla yetkili makamlara iletileceği konusunda kesin bir taahhüt niteliği arzetmeyen düşük profil güvence vermişlerdir. Bu gelişme üzerine İngiliz makamları başvurucuyu iade etmiştir. Başvuru ise başvurusunda, her ne kadar İngiliz Hükümeti güvence vermiş olsa bile, ABD’ye iade edilirse ölüm cezası ile mahkûmiyetine karar verilmesinin kuvvetle muhtemel olduğuna inandığını belirtmiştir. Başvuruyu inceleyen

¹²³ *Soering/Birleşik Krallık*, B. No: 14038/88, 7/7/1989, s. 35.

Mahkeme, ihlal iddiasının, başvurucunun "ölüm koridoru" şeklinde kavramsallaştırılan bir gerçeklikle yüz yüze gelecek olmasından kaynaklanmadığını, söz konusu gerçekliğin ise, başvurucunun cinayet isnadıyla karşılaşacağı ABD'ye iade edilmesini müteakiben sonra ölüm cezası ile mahkûmiyetine karar verilmesi hâlinde, maruz kalmak durumunda kalacağı koşullardan oluşan bir gerçeklik olarak tanımlanabileceğini belirterek, biraz önce de kısmen belirttiğimiz üzere, "bir kimsenin iade edildiği ya da gönderildiği varış devletinde AİHS'in 3. maddesine aykırılık teşkil edecek muamelelere muhatap kılınacağını haklı kılar mahiyette ciddi bulguların varlığının tespiti durumunda, o kimsenin hakkında sınır dışı veya iade işlemlerine konu edilmesinin AİHS'in 3. maddesi bağlamında bir soruna kaynaklık edeceğine dair içtihadını" teyit etmiştir. Potansiyel mağduriyetin mevcudiyetinin tespitinde, henüz kendileri hakkında doğrudan uygulanmama alanı bulmamış olan bir kanuni düzenlemenin ya da üçüncü bir kişi hakkında tesis edilmiş yargı mercii kararının etki ve sonuçları bakımından, başvurucuların kişisel olarak kendileri hakkında bir ihlalin gerçekleşmesi olasılığını iddia etmeleri yeterli olamayacaktır. Başvurucular, söz konusu iddialarının gerçekliği konusunda makul ve ikna kabiliyetini haiz bilgi, bulgu veya deliller ileri sürecek ve Mahkeme bunlara bakarak karar verecektir.¹²⁴

AİHM, *Open Door ve Dublin Well Woman/İrlanda* kararında,¹²⁵ bu konunun çerçevesini çizmiştir. Mahkemenin anılan kararına göre, somut davada yüksek mahkemece tesis edilen yasaklama kararı ile başvurucu dernekler, bu derneklerin çalışanları ile temsilcilerinin belirli bilgileri hamile kadınlara temin etmeleri önlenmiştir. Her ne kadar başvurucular Bayan X ve Bayan Geraghty'nin hamile değillerse de, yasaklama kararındaki kısıtlama tedbirinden olumsuz yönde etkilenmeleri kaçınılmaz olacak biçimde çocuk sahibi olabilecek yaştaki bayanlar kategorisine dahil oldukları hususu her türlü tartışmadan varestedir. Şikâyet konusu tedbirlerden doğrudan olumsuz etkilenme riski taşıdıklarından, soyut olarak İrlanda mevzuatının AİHS ile uyumluluk arzemediğine itiraz etmemektedirler. Bu nedenle, AİHS'in 25. maddesinin

¹²⁴ *Nurgül Uçar ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 4692/09, 19/1/2009, § 28. Anılan davada AİHM'e göre, başvurucular, 5747 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinin ve 10/10/2008 tarihli Anayasa Mahkemesinin, Sözleşme'nin 10., 11. ve 14. maddeleri tarafından güvence altına alınan hakları üzerinde ne tür kötü bir etkisi olduğunu gösterememişlerdir.

¹²⁵ *Open Door and Dublin Well Woman/İrlanda*, B. No: 14234/88-14235/88, 29/10/1992, § 44.

ilk fıkrasında tanımlanan biçimiyle mağdur sıfatını haiz olduklarını ileri sürebilmelerinde bir sakınca bulunmamaktadır.

Yine AİHM, *Malone/Birleşik Krallık* kararında,¹²⁶ başvuruçunun şikâyet ettiği gizli önlemlerin tarafına uygulanıp uygulanmayacağını kanıtlayamadığı şikâyetlerin varlığı durumunda mağduriyetin varlığından söz edilebileceğinden bahsetmiştir. Buna göre bir kimse, gizli tedbir mahiyetinde bir gözetim işlemine tabi tutulur ve ancak çok sonraları bundan haberdar edilirse, ilgili kanunun doğru uygulanmamasının mağduru olduğunu iddia edebilmesi mümkün olacaktır. Mahkemenin anılan kararına göre de, başvuruçunun kolluk ve posta hizmetleri görevlileri tarafından kesintisiz ve her daim takip edilme vakası söz olduğundan tarafına izlenme yetkisini veren şikâyet konusu yasal düzenlemenin uygulanıp uygulanmadığı veya uygulanmışsa hangi kapsamda uygulandığı hususunu ispat etmesi gerekliliği dikkate alınmaksızın şahsının mağdur olduğunu ileri sürmesi imkân dahilindedir.

Tüm bu mezkûr kararlarla birlikte en somut şekilde AİHM'in *De Jong, Baljet and von den Brink/Hollanda* kararında da açıkça belirtildiği ya da ima edildiği üzere, itiraz konusu olaylarda açık bir zararın varlığına tanık olunmasa bile potansiyel bir mağduriyetin izlerini tespit edebildiğimiz noktada AİHS'in ilgili hükümlerinin ihlal edildiği sonucuna varabilmemiz mümkün olacaktır. Anılan tespitin yerleşik içtihat niteliği kazandığı gerçeğini göz önüne aldığımızda, bu hususun somut olayda farklı değerlendirmeyi haklı kılan gerekçelerin varlığı söz konusu olmadıkça tekrar tartışma konusu yapılmayacağı açıktır.

Belirtmek gerekir ki, olası her etkinin belirli bir grubu doğrudan potansiyel mağdur yapacağını iddia etmek de mümkün görülememektedir. Bu nedenle her olayın kendi bağlamında ve öznel koşullarında değerlendirilmesi ve bunun için olayın özgün koşullarına ve ihlal edildiği ileri sürülen hakkın vasfına bakarak bir kanaate varılması uygun olacaktır.

¹²⁶ *Malone/Birleşik Krallık*, B. No: 8691/79, 2/8/1984

AİHS'in 34. maddesine göre yalnızca iddia edilen ihlal ile ilintili olarak doğrudan mağdur olan kişi ya da kişiler değil, aynı zamanda bu ihlalin zarar verebileceği veya ihlalin sona erdirilmesi yönünde geçerli; bir kişisel menfaati bulunan her türlü “dolaylı mağdur” da koruma kapsamı altındadır.¹²⁷ Gerçekten de, herhangi bir eylem ya da ihmali davranış, bir veya daha fazla kişinin doğrudan mağdur olmasına neden olabileceği gibi, söz konusu kişi ya da kişilerle ilişkileri olan farklı kişileri de dolaylı olarak etkileyip bu kişilerin dolaylı olarak mağdur olmalarına yol açacaktır. Doğrudan mağdur ile başvuru arasında bu şekilde “çok yakın ve özel bir bağ”¹²⁸ bulunduğunu tespit edebildiğimiz durumlarda, söz konusu başvuruculara “dolaylı mağdur” statüsüyle doğrudan Mahkeme’ye başvuru hakkı tanınmasında pratik bir zorunluluk bulunmaktadır. Zira, kimi zaman sınır dışı eylemi gibi olayın kendine özgü koşulları içinde mağdurun doğrudan başvuru yapabilmesi imkânsız durum arzedeilmekte ve bu durum beraberinde AİHS’deki hakların etkin korunmasını imkânsız kılmaktadır. AİHS’in, insan haklarının etkin bir şekilde korunmasını teminen kurgulanmış bir sistem olduğu ve tam da bu nedenle onun hakları teorik ve görünürdeki biçimiyle değil ve fakat sonuç alıcı, güncel koşulları rahat kavramaya el verir pratik tarz ve etkili kılacak şekilde yorumlanmasının ve uygulanmasının yadsınamaz önemi dikkate alındığında, anılan hakların ileri düzeyde etkin korunması için “dinamik yorum yöntemi”nin bu tür durumlarda devreye girmesi kaçınılmaz görülmektedir. Bunun yanı sıra mağduriyet kavramının tarihsel süreç içerisindeki evrimsel gelişimi sonucu uygulama alanı bulan “doğrudan mağdurların başvuru yapabileceklerine dair ölçütün dar, sert, esnemez ve mekanik bir biçimde uygulanmaması gereği ilkesi” de bu pratik zorunluğunun ihtiyacına cevap verebilmektedir.¹²⁹

Dolaylı mağduriyetin varlığını teyit eden pek çok Mahkeme kararları arasında en dikkat çeken kararlardan bir tanesi *Becker/Danimarka* kararıdır.¹³⁰ Mahkeme söz konusu

¹²⁷ İlgili kararlar için bkz. *Tourkiki Enosi Xanthis ve diğerleri/Yunanistan*, B. No: 26698/05, 27/3/2008, § 38; *Defalque/Belçika*, B. No: 37330/02, 20/4/2006, § 46.

¹²⁸ Söz konusu cümlede geçen çok yakın ve özel bir bağ genellikle ihlalden zarar görmüş diğer kişilerle ebeveynler ya da bu kişilerin yerine ikame olan kişiler gibi geçerli bireysel çıkarı bulunanları ifade ettiğini söylememizde sakınca bulunmamaktadır. Anılan kişiler, geniş anlamda dolaylı mağdur tanımlamasının kapsamında olan kişilerdir (Harris ve diğerleri, 2009, s. 798).

¹²⁹ *Micallef/Malta*, B. No: 17056/06, 15/10/2009, § 45; *Karner/Avusturya*, B. No: 40016/98, 24/7/2003, § 25; *Fairfield ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 24790/04, 24790/04, 8/3/2005.

¹³⁰ *Becker/Danimarka*, B. No: 7011/75, 3/10/1975.

kararında, gazetecilik mesleğini icra etmekte olup aynı zamanda “Çocukların Korunması ve Uluslararası Güvenlik” kuruluşunun yöneticisi olan başvurucunun, ihlale konu işlem nedeniyle doğrudan mağdur konumunda olmasa bile doğrudan mağdur konumundaki yetim çocukların ölmüş olan ebeveynleri adına kendisine emanet edildiği gerçeği dikkate alındığında dolaylı ve potansiyel mağdur olduğunu nazara alarak başvuruyu kabul etmiştir. Anılan davada başvurucu, Danimarka’ya gelen bir grup Vietnamlı çocuğun Danimarka hükümeti tarafından Vietnam’a geri gönderilmesinin yabancıların topluca sınır dışı edilmeleri yasağını düzenleyen AİHS’e Ek 4 No.lu Protokol’ün 4. maddesini ihlal edeceğini iddia etmiştir. Mahkeme anılan kararında, kendisine emanet edilen yetim çocukların huzur ve mutluluğunun temini noktasında başvurucunun geçerli ve kabul edilebilir kişisel ilgi ve sorumluluğunun bulunduğu gerçeğine işaret ederek, söz konusu ilgi ve sorumluluğun kendisini dolaylı mağdur konumuna getirdiğini ve bu itibarla başvurusunun kabul edilebileceğine hükmetmiştir.

Yine AİHM, *Ceyhan Demir/Türkiye* kararında,¹³¹ ölen kişinin yakınlarının da mağdur sıfatını haiz olmaları sebebiyle dava açabilmelerinde bir sakınca bulunmadığını kabul etmiştir. Anılan davada, terör örgütü üyesi suçlamasıyla yargılanıp mahkûm olan K.D., cezasını çekmekte iken cezaevinde kolluk güçleri ile tutuklular arasında çıkan bir çatışmada hayatını kaybetmiştir. Bu gelişme üzerine yakınları Mahkeme’ye başvurmuştur. Mahkeme, K.D.’nin başvuru yapan yakınlarını dolaylı mağdur olarak nitelendirerek bu kişilerin başvurularını incelemiştir. Mahkeme, kararının gerekçesinde AİHS’in ihdas edilmesindeki ana amacın, bu Sözleşme ile tanımlanan ve güvence altına alınan temel hakların ihlal edilmiş olmasından dolayı mağdur olan kişilere somut ve pratik değeri haiz bir güvence vermek olduğu gerçeğine işaret etmiştir. Mahkemeye göre, eğer ilgili kişinin ölümü sözleşmeciler taraf üye devletin sorumluluğu alanına giriyor ve onun sorumluluğunu gerektirecek şartları bünyesinde barındırıyorsa vefat eden kişinin ebeveyninin, erkek ya da kız kardeşinin, yine erkek ya da kız yeğeninin,¹³²

¹³¹ *Ceyhan Demir ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 34491/97, 13/1/2005.

¹³² Esasında bu karardaki tahdidi nitelikteki sıralandırma, somut başvuruya münhasır bir sıralandırma olup, hayat hakkıyla ilgili farklı başvurularda mevtanın farklı akrabaları da mirasçı sıfatına sahip olup olmadığına bakılmaksızın bu kapsama dahil edilebilecektir. Nitekim, yaşam hakkına ilişkin olarak devletin sorumluluğunu mucip kılacak bu tür olaylarda hısım akraba ile evli olan ya da olmayan eşlerin müracaatları, vefat eden kişinin daha yakınının müracaatta bulunup bulunmadığına ya da başvurucunun mirasçı konumunda olup olmadığına bakılmaksızın, kabul edilmektedir. Bu bakımdan evli çiftlerin, belli bir sürenin üzerinde fiilen birliktelik yaşadığının ortaya konulması şartıyla evli olmayan eşlerin,

AİHS'in 2. maddesinin ihlalden dolayı mağdur olduklarını ileri sürebilmek mümkün olacaktır. Zira, AİHS'in 2. maddesinde "hayat hakkı" başlığı altında ilgili Devletin etkin bir soruşturma yapmak yükümlülüğü bulunmaktadır. Mahkeme, vefat eden kişinin söz konusu yakınlarının ihlal nedeniyle kişisel olarak etkilendiklerini ve bu durumun bu kişilerin dolaylı mağdur sayılmalarını gerektirdiğini ima etmiştir. Nitekim, mezkûr ölüm olayıyla bir kişi doğrudan mağdur edildiği gibi, aynı eylem nedeniyle bu mağdurla yakın ilişkisi olan mağdurun yakını olan kişiler de dolaylı olarak etkilenmişlerdir. Sonuç olarak bu olayda olduğu gibi doğrudan mağdurun kaybolması ya da farklı bir olayda gerçekleşebileceği gibi doğrudan mağdurun sınır dışı edilmesi gibi vakalarda, ihlalden dolaylı olarak etkilenen kişiler de dolaylı mağdur sıfatıyla kendi adlarına AİHM nezdinde başvuru yolunu işletebileceklerdir.¹³³

1.2.3.7. Konuya İlişkin Değerlendirme Sonuçları

İnsan hakları ihlallerini engelleme noktasında uluslararası düzeyde en etkin denetim mekanizmaları olduğu hususunda hakkında uzlaşa bulunan AİHS ve AİHM, sözleşmeciler taraf üye devlet uygulamalarından mağdur olduğunu iddia eden kişilere bireysel başvuru hakkı tanımaktadır. Mahkeme'ye bu şekilde sözleşmeciler taraf üye devlet tarafından hakkı ihlal edilen herkesin (vergi uyuşmazlıklarında tüm vergi ödevlilerinin) başvurabilmesi, etkin bir hak arama yöntemi olarak bireysel başvuru kurumunun tıkanmasına, oluşacak iş yükü nedeniyle Mahkeme'nin kendisinden beklenen fonksiyonel görevini yeterince icra edememesine, bireysel başvuru kurumunun çeşitli kişi ve kişi gruplarınca politik amaçlarla kullanılmasına ilişkin kuşku taşıyan sözleşmeciler taraf devletlerin anılan kuruma karşı reaksiyoner tutum sergileyebilmesine, başvuru hakkının kötüye kullanılması olasılığının var olmasına neden olmaktadır. Vergilendirme yetkisinin devletlerin salt egemenlik hakkıyla olan kuvvetli bağı düşünüldüğünde ve ulusal düzeyde tesis edilen vergisel düzenlemelerin uluslararası ticari ilişkileri şekillendirebilecek etkili maliye politikası enstrümanı olma niteliği de dikkate

kardeşlerin, ebeveynlerin, çocukların ve yeğenlerin anılan hakkın ihlaline ilişkin farklı tarihlerdeki başvuruları Mahkemece anılan yaklaşım tarzı nedeniyle kabul edilmiştir. Bu tür karar örnekleri için bkz. *Salman/Türkiye*, B. No: 21986/93, 27/6/2000; *A.V./Bulgaristan*, B. No: 41488/98, 18/5/1999; *Andronicou ad Constantinou/Kıbrıs*, B. No: 86/1996/705/897, 9/10/1997; *McKerr/Birleşik Krallık*, B. No: 28883/95, 4/5/2001.

¹³³ Benzer mahiyetteki kararlar için bkz. *Çakıcı/Türkiye*, B. No: 23657/94, 8/7/1999, § 92; *Bazorkina/Rusya*, B. No: 69481/01, 15/9/2005.

alındığında politik amaçlara ilişkin mezkûr şüphenin vergisel müdahalelere yönelik daha yoğunluk arzedebileceği aşikârdır. Bu gerçekten hareketle, başvuru hakkına sahip olduğu iddiasıyla Mahkeme'ye başvuru yapacak olan kişilerin gerçekten de mağdur statüsüne sahip olup olmadığını tespit etmek ve mağdur statüsüne sahip olmadığı tespit edilen kişi ve kişi topluluklarının, biraz önce ifade edilen olumsuz ihtimallerin gerçekleşmesini önleme babından, başvurularının kabul edilmemesi gereklilik arzetmektedir. Bu noktada gerek vazedilen mevzuat hükümleri ve gerekse yargısal içtihatlarla mağduriyet statüsünün kapsam ve içeriği, pek çok kişi ve kişi gruplarının başvuru hakkını sınırlayacak şekilde tasarlamıştır. Özellikle başvuru hakkının ancak gerçek mağdur olması gerektiği şartı ve söz konusu kuralın çok istisnai hallere münhasır olmak üzere genişletilebilmesi de AİHS'in teminat altına almış olduğu hakların belirli kişi ya da kişi gruplarınca sözleşmeciler tarafından üye devletlere karşı kötüye kullanılmasının önündeki başlıca engeldir.

Yukarıdaki paragrafta ifade edildiği şekliyle mağduriyet statüsünün daraltıcı bir yorumla ele alınmasını gerektiren koşul ve şartların zaman içinde değişmesi, zorunlu olarak mağdur kavramının da hak bazlı paradigma lehine esnek ve dinamik bir yorum yöntemine tabi tutulmasını gerektirmiştir. Bu minvalde, zaman içinde değişen ve gelişen sosyo-ekonomik ilişkiler ağı, demokratik bir toplumun vazgeçilmez ögesi olan sivil toplum kuruluşlarının görev ve sorumlularının artması olgusu gibi pek çok yeni gelişmeler nedeniyle mağduriyet statüsünün kapsam ve mahiyetinin genişlemesi yönünde bir eğilim vuku bulmuştur. Bireysel başvuru kurumunun kendisinden beklenen işlevsel görevini yerine getirebilmesi ve AİHS'deki hak ve özgürlüklerin görünürde değil ve fakat pratikte de korunabilmesi için de, mağdur kavramının Mahkeme tarafından geniş yorumlanması gerektiğine ilişkin bir yaklaşım genel geçer kabul görmeye başlamıştır. Nitekim uygulamada da özellikle son zamanlardaki kararlarıyla Mahkeme'nin, gerek kişisel başvuruda bulunabilecekler gerekse mağdur statüsü konusunda, kavramları katı ve şekli bir biçimde değil de aksine özerk ve otonom biçimde ele alarak esnek yorumlayıp uyguladığına tanık olunmaktadır. Sonuç olarak, bir kişinin Mahkeme'ye başvurabilmesi için AİHS tarafından teminat altına alınan haklarının sözleşmeciler tarafından bir üye devlet tarafından ihlal edilmiş olması gerektiğine ilişkin ana kuralın varlığına karşın Mahkeme, her başvuruda başvuruyu kendi öznel

koşullarına göre yorumlamakta ve hak bazlı paradigmanın gereği olarak kimi durumlarda mağdur statüsünü geniş yorumlamaktadır.

Çalışmamızın bu kısmında, mağduriyet statüsüyle ilişkisi itibarıyla kişi bakımından yargı yetkisi, bireysel başvuruda bulunabilme yetisine sahip olabilecek başvurucular için aranan mağdur statüsü, soyut dava açma hakkı, potansiyel mağduriyet ve dolaylı mağduriyet müesseseleri incelenmiş ve konuya ilişkin Mahkeme içtihatlarına yer verilmiştir. Anılan müesseselerin mevzuattaki düzenlenme şekli, kuruluş nedeni, tarihsel süreç içerisinde Mahkeme içtihatlarıyla ve konuya ilişkin öğretideki görüşlerle kazandığı anlam ve içeriği hakkında verilen bilgilerle, AİHM kararlarıyla uyumlu ve eşgüdümlü kararlar veren Anayasa Mahkemesinin mağduriyet statüsüne ilişkin gelecekteki muhtemel yaklaşımının izleri yakalanmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda Anayasa Mahkemesinin söz konusu muhtemel yaklaşımının somut olarak belireceği yeni muhtemel kararlarının hangi yönde gelişebileceğine ilişkin bir tasavvurda bulunulmuştur.

Maliye bürokrasisinin vergi kanunlarının uygulanmasını teminen maliye politikası kapsamında sıklıkla ikincil düzenlemelerle vergisel düzenlemelere gittiği bilinmektedir. Genelge, tebliğ ve sirküler adı altında vergisel müdahale biçimlerinin çok çeşitlilik gösterdiği vergisel düzenlemeler alanında vergi yükümlülerinin, yoğun ticari ilişkiler ağında bir maliyet unsuru olarak hâlihazırdaki vergi kalemlerini dikkate almaları gerektiği gibi muhtemel vergi kalemlerini de göz önünde bulundurmaları gereklidir. Mezkûr yükümlülerin muhtemel vergi kalemlerini ya da hâlihazırdaki düzenlemelerin farklı yükümlüler nezdindeki uygulamalarını bu şekilde dikkate almaları, kendilerinin piyasada yeterli hukuki koruma temin edebilmeleri için potansiyel mağdur tanımlaması altında korunmalarını elzem kılmaktadır. Kanımızca bu dileğimiz uygulama alanı bulursa maliye bürokrasisi ve vergi uygulayıcıları da karşılaşacakları bir nevi ön uyarı sistemi sayesinde hukuk kurumlarıyla daha etkili ve eşgüdümlü ilişki kuracaklar ve vergisel müdahalelerin hukuka uygunluk denetimi daha etkin sağlanacaktır.

Sonuç olarak, uluslararası insan hakları yargısı alanında yıllara dayanan içtihat birikimi sonucu oluşmuş insan hakları literatürüne dahil kavram ve terimlerin, yine hak ve

özgürlüklerin daha etkin korunmasını teminen uluslararası mevzuat kapsamına alınmış hükümlerin daha kapsamlı ve kavrayıcı biçimde uygulanmasını sağlayacağı açıktır. Adaletin nihai noktası olarak görülen “hak”ın tesisinin, “mağdur” kurumu gibi usulü kurumlarla sağlanacağı gerçeği dikkate alındığında, bu ve benzeri kurumların daha fazla işlevsel konum taşımalarının gereği de tartışılmazdır. Bahis konusu işlevselliğin kazanımı için de en etkili yolun, mağdur kurumu gibi müesseselerin araçsal değerlerinin daha fazla irdelenmesi ve bu kurumların kapsam ve içeriğinin hak ve özgürlükler lehine daha geniş yorumlanmasından geçtiği de ayrı bir gerçekliktir. Mağdur statüsünün salt bir usul sorunu olarak görülmeyip, mağdurlar yönünden mahkemeye erişim hakkının bir parçası olduğu gerçeği göz önüne alındığında bahis konusu geniş yorumlama eğiliminin etkisi daha fazla anlaşılacaktır. Bu itibarla, iş yükü - hakkın tesisi ikileminde bir denge arayışını yadsımayacak kapsayıcı bir yorum yöntemi, mahkemeye erişim hakkını da daha fazla anlamlı kılacak ve özellikle sivil toplum kuruluşları gibi demokratik toplumun vazgeçilmez ögelerinin daha katılımcı olduğu bir insan hakları yargısı alanı oluşacaktır. Tüm bu tespitlerin gerçekleşmesi durumunda da, özellikle tüketicinin tüketim eğilim ve tercihlerini doğrudan etkileyen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi (KDV) gibi dolaylı vergilerin barındırması muhtemel hukuka aykırılıklarını gündeme en etkin şekilde getirmesi mümkün olan tüketici dernekleri gibi sivil toplum kuruluşlarının etkinliğini daha işlevsel kılacaktır. Bu sayede söz konusu vergisel uyuşmazlıklar yalnızca yargı organlarının ilgi alanı olmaktan çıkarak işlevsel demokratik katılım kanalları vasıtasıyla kamuoyunun da bu uyuşmazlıkların denetiminde etkin aktörler olarak devreye girmeleri sağlanmış olacaktır.

1.2.4. Bireysel Başvuru Sürecinin Ara Koşulları

1.2.4.1. İç Hukuk Yollarının Tüketilmesi

Anayasa'nın 148. maddesinin 3. fıkrasında bireysel başvuru yolunun işletilebilmesi için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şartı aranmıştır. Nitekim bu gerçekliği tespit eder mahiyetteki 6216 sayılı Kanun'un 45. maddesinin 2. fıkrasına göre; ihlale neden olduğu ileri sürülen iş, işlem, eylem ya da ihmali davranış için kanunda öngörülmuş olan idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yoluna

başvurulmadan önce tüketilmiş olması gerekmektedir. Aynı Kanun'un "Bireysel başvuru usulü" kenar başlıklı 47. maddenin 3. fıkrasına göre de; başvuru formunda, başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamalara detaylı bir yer verilmesi gerekmektedir.¹³⁴

Buna göre anılan hükümler mucibince, bireysel başvuru yolunun işletilmesinden önce, ihlal iddiasının dayanağını teşkil eden iş, işlem, eylem ya da ihmali davranış için iç hukukta belirlenmiş olan idari ve yargısal başvuru yollarının hiçbirisinin atlanmadan tüketilmiş olması gerekmektedir (*Güher Ergun ve Diğerleri*, B. No: 2012/13, 2/7/2013, § 26). Bu kapsamda temel hak ve özgürlük ihlallerini öncelikle derece mahkemelerinin gidermekle yükümlü ve sorumlu olması, kanun yollarının tüketilmesi koşulunu ikincillik ilkesinin bir gereği olarak da zorunlu kılmaktadır (*Necati Gündüz ve diğerleri*, B. No: 2012/1027, 12/2/2013, §§ 19, 20).

Anayasa'da bireysel başvuru yolunun işletilebilmesi için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerektiği açıkça belirtilmiş olmasına rağmen, 6216 sayılı Kanun'da, olağan kanun yolları yerine "idari ve yargısal başvuru yolları" ifadesinin kullanılmış olması karşısında, Kanun'da açıkça olağan kanun yolu ifadesine yer verilmediğinden olağanüstü kanun yollarının da tüketilmesi gerektiği gibi bir anlam çıkmakta ise de (Şahbaz, 2011, s. 83), burada esasında kastedilen husus, olağan kanun yollarının tüketilmesi gerekliliğidir. Bu bağlamda taraflarca olağanüstü kanun yollarına başvurulmamış olması, bireysel başvuruya engel olmayacaktır. Buna mukabil, taraflarca bu yollara başvurulmuşsa, Anayasa Mahkemesince olağanüstü kanun yolu sonucunda verilecek kararın sonucunun beklenmesi gereklilik arz etmektedir (Sabuncu ve Arnwine, 2004, s. 232).

Geniş anlamda kanun yolu, her türlü kuruma, kurula, idareye ve mahkemelere, diğer bir deyişle idari ve yargı merciiilere başvuru yoludur. Dar anlamda ise, yalnızca yargısal merciiye başvurma imkânıdır. Buna göre bir ihlal iddiasında bulunan şikâyetçi, idari

¹³⁴ Anayasa'da "olağan kanun yolu", 6216 sayılı Kanun'da ise "idari ve yargısal başvuru yolları" kavramlarının kullanılmasının önemli bir çelişki olduğu konusundaki açıklamalar için bkz. (Göztepe, 1998, s. 35).

merciiler nezdinde yapacağı müracaatlar ya da genel mahkemeler nezdinde açacağı davalar yoluyla kamu gücünü haiz iş ve işlemlerinden kaynaklanan ihlallerin ortadan kaldırılması ve düzeltilmesini sağlama imkânına sahipse, önkoşul olarak öncelikle mezkûr yolları işletmesi gerekmektedir. Başvurucunun söz konusu yolları işletip tüketmeden başvuru yapması hâlinde, bireysel başvurusu kabul edilmeyecektir.¹³⁵ Diğer bir deyişle, bireysel başvuru yolunu işletmek suretiyle Anayasa Mahkemesine başvurabilmek için tercihen değil ve fakat zorunlu olarak öncelikle olağan kanun yollarının işletilip tüketilmiş olması gereklidir.¹³⁶

Bireysel başvurunun ikincil nitelikte olması gerçeğine atfedilen en belirgin görünüm de bu yolun işletilmeden önce, kamu otoritelerinden sadır olan işlem ya da eyleme karşı var olan idari ve yargısal başvuru yollarının işletilip tüketilmesi zorunluluğudur. Buna göre de yargı kararının hukuki kesinleşme süreci tamamlanmadan bu yola başvurulamayacağı açıktır (Aliefendioğlu, 1996, s. 59). Buna göre başvurucunun öncelikle vazedilmiş olan başvuru yollarını işletip tüketmesi, söz konusu temel hak ihlalinin genel mahkemelerin yerleşik düzeni içinde ortadan kaldırılması ve çözümlenmesine yönelik hukuki imkânları kullanması elzemdir.¹³⁷ İhmal ya da kusur gibi tamamen başvurucunun kendi hatasından kaynaklanan nedenlerle dava, itiraz veya temyiz süresinin kaçırılmış olması durumunda kanun yollarının tüketilmesinden söz etmek mümkün olmayacak ve ihlal iddiasına ilişkin müracaatta kabul edilmeyecektir.

¹³⁵ Konuya ilişkin benzer ya da benzeşik olmayan değerlendirmeler ve Federal Alman Anayasa Mahkemesinin kararları için bkz. HÖMIG, Dieter, Grundgesetz, 8. Auflage, Baden-Baden 2007, s. 561-562 (Aktaran: KILINÇ, Bahadır, “Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği”, 33-34).

¹³⁶ *Ayşe Zıraman ve Cennet Yeşilyurt*, B. No: 2012/403, 26/3/2013, §§ 16, 17.

¹³⁷ Anayasa Mahkemesi, kamulaştırılan taşınmazın bir bölümünün kamulaştırma amacı doğrultusunda kullanılmaması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bir başvuruya ilişkin verdiği kararında, (*Ceyda Alaca ve Necibe Çağla Alaca*, B. No: 2015/7385, 10/10/2019, §§ 43, 44) başvuru konusu somut olayda her ne kadar bütün başvuru yollarını tüketmesi yükümlülüğü bulunmamakta ise de başvurucunun somut olayın öznel koşulları altında etkili olabilecek ve yüksek başarı şansı sunan tazminat davası açma yoluna gitmediği anlaşıldığına göre başvuru yollarının usulünce tüketildiğinden söz edilemeyeceği gerçeğine vurgu yapmıştır. Mahkemeye göre başvurucu, iadesi mümkün görülmeyen taşınmaza yönelik bu iddialarını tazminat davasında ileri sürüp dile getirebilecek olup bu yolun etkili olmadığı yönünde açık bir şikâyetin varlığından da söz etmek mümkün değildir. Sonuç olarak başvurucunun söz konusu şikâyetlerinin ancak belirtilen tazminat davasında tartışma konusu yapıldıktan sonra bireysel başvuruya konu edilebileceği değerlendirilmiştir. Buna göre belirtilen tazminat davası yolunun başvurucunun öznel koşullarına münasip giderim kabiliyetini haiz etkili bir hukuk yolu olduğu ve bu olağan başvuru yolu kullanılmak suretiyle tüketilmeden gerçekleştirilen bireysel başvurunun irdelenmesinin bireysel başvurunun ikincillik niteliği ile uyuşmayacağı kanaatine varılmıştır.

Bireysel başvuru yolunun kullanılmasından önce tüketilmesi gereken hukuk yolları, mevcut ve etkili olanlardır. Buna göre her şeyden önce etkili bir başvurunun varlığından bahsedebilmek için başvuru yolunun sadece fiilen var olması ve bulunması yeterlilik arzmemekte olup, bu yolun sonuç alıcı şekilde uygulamada fiilen de etkili olması, emsal başvuruların olumlu sonuçlanması ve başvuru otoritenin ihlal iddiasının özünü ele alıp değerlendirme yapabilme yetkisini haiz bulunması gereklidir. Diğer bir deyişle, bu hukuki yolun iddia edilen ihlalin varlığını saptayarak ihlalin sonuçlarını giderici, telafi yetisini haiz, etkili ve başvuru açısından kolay ve makul bir çabayla ulaşılabilir nitelikte olması ve sadece teorik düzeyde kâğıt üzerinde kalmayıp emsal başvurularda da teyit edilmiş olarak fiilen de işlerliğe sahip bulunması gerekmektedir.¹³⁸ Bununla birlikte soyut olarak makul bir başarı sunma kapasitesini haiz bir yolun uygulamada başarı gösteremeyeceğine dair kuşku, mezkûr yolun etkinliği test edilmedikçe o başvuru yolunun tüketilmemesini haklı kılmayacaktır.¹³⁹ Ayrıca yasal düzenlemeyle tesis edilen ve kanuni düzenlemenin objektif anlamı hareket noktası olarak alındığında var olduğu hususunda bir tereddüte mahal vermeyen bir hukuksal yolun fiilen denenip test edilmemiş veya kullanılmamış olması, mezkûr yolun etkili olmadığı veya etkili bir yolun bulunmadığı kanaatine varılabilmemesi noktasında yeterli olmayacaktır.¹⁴⁰ Sonuç olarak başvuru yolunun bir hak ihlali iddiasını önleyebilmesi, devam etmekteyse sona erdirebilmesi veya sona ermiş bir hak ihlalinin sonuçlandırıp karara bağlayabilmesi ve bunu teminen de münasip bir tazminat sunabilmesi durumunda, başvuru yolunun etkili olduğunda bahsetmemiz mümkün olacaktır.

Başvurucunun başvuru yollarının tüketilmesi noktasında kendisinden beklenen her yükümlülüğü bütünüyle ve gereği gibi yerine getirip getirmediği hususunun her başvurunun kendi öznel koşulları göz önünde bulundurularak incelenmesi gerekmektedir.¹⁴¹ Ancak somut olayın özgün koşulları itibarıyla uygulamada mevcut olan başvuru yollarının tüketilmesinin arzu edilen sonucu tesisi etmeyeceğinin açıkça

¹³⁸ *Fatma Yıldırım*, B. No: 2014/6577, 16/2/2017, § 39.

¹³⁹ *Sait Orçan*, B. No: 2016/29085, 19/7/2017, § 36.

¹⁴⁰ *İlker Deniz Yücel*, B. No: 2017/16589, 28/5/2019, § 125.

¹⁴¹ *S.S.A.*, B. No: 2013/2355, 7/11/2013, §§ 27, 28

anlaşılabildiği durumlarda anılan yollar tüketilmeden yapılan bir başvuru inceleme konusu yapılacaktır.¹⁴²

Bir başvuru yolunun etkili olup olmadığını yalnızca bu yolu düzenleyen hukuk kurallarına bakarak anlamaya çalışmak, etkinlik saptaması sürecinde doğru sonuca ulaşmak için yeterli değildir. Zira, bir başvuru yolunun etkili olup olmadığı hususu, mevcut hukuki yapıdan daha çok başvuru konusu hakkın özgün durumuyla, diğer bir deyişle iddia edilen hakkın niteliği ile ilgilidir (Harris ve diğerleri, 2009, s. 46). Bu bağlamda bir anayasal hak açısından etkili olan bir başvuru yolunun başka bir anayasal hak açısından etkisiz olup sonuç alabilme kapasitesinden mahrum olması sıklıkla tanık olunabilecek bir gerçekliktir.

Konuya ilişkin yakın tarihli bir kararında¹⁴³ Anayasa Mahkemesi, yurt dışından ithal edilen ürünlerin ilaçlara yardımcı ve ilaçları tamamlayıcı ürünler olmasına rağmen parfümeri ve kozmetik olarak tavsif edilmesi sonucu fazladan ÖTV tahsil edilmesi yoluna gidilmiş olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği görüş ve iddiasıyla yapılan bir başvuruda konuya ilişkin genel bakış açısını ve ilkeleri ortaya koyarak somut olayda başvuru yollarının tüketilmemiş olmadığı saptamasından hareketle kabul edilemezlik kararı vermiştir.

Başvuru konusu somut olayda başvurucu vergi iadesi istemlerinin idarece zımnen reddi işlemlerine karşı müteaddit tarihlerde iptal davaları açmıştır. Mahkemeler, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 211. maddesinde öngörülen yolun ancak "açık hata" hâlinde işletilebileceği gerekçesiyle davaları reddetmiştir. Mahkemelere göre, somut olayda başvurucunun mülkiyet hakkı kapsamında dile getirdiği iddia ve şikâyetlere ilişkin uyuşmazlığın çözümü ithal edilen eşyanın dâhil olduğu gümrük tarife ve istatistik pozisyonunun açık bir şekilde belirlenmesine bağlıdır. Yine Mahkemelere göre, başvurucunun bu iddiası, tarifinin yorumu ile ilgili genel kuralların ve ilgili pozisyonların açıklama notlarının yorumunu gerektirdiğinden ancak 4458 sayılı Kanun'un 242. maddesinde öngörülen usule uygun biçimde vergi tahakkukuna yapılan

¹⁴² Şehap Korkmaz, B. No: 2013/8975, 23/7/2014, § 33

¹⁴³ Berko İlaç ve Kimya San. A.Ş., B. No: 2016/477, 13/6/2019, § 31.

itirazın kabul edilmemesi üzerine açılacak davada incelenebilecek niteliktedir. Buna mukabil başvuru ise anılan Kanun'un 211. maddesinde öngörülen ve esasında yargı mercilerine sınırlı bir inceleme alanı sunan etkin olmayan yolu kullanmıştır.

Yine Mahkemeye göre, başvuru hâlihazırda kullanmış olduğu yolun derece mahkemelerince kabul edildiği üzere vergilerin yanlışlıkla alındığının veya fuzulen tahsil edildiğinin yorum gerektirmeyecek kadar açık olduğu durumlarda işletilebilmesi gerekmektedir. 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesine ilişkin Danıştay'ın yerleşik içtihatları dikkate alındığında derece yargı mercilerinin bu yorumunun keyfi, haksız ve öngörülemez olduğu da söylenemeyecektir. Dolayısıyla Mahkemeye göre başvuru açtığı davanın iddia ve şikâyetler bakımından etkili bir başvuru yolu olduğunu söyleyebilmek mümkün görülmemektedir. Nitekim başvuru da başvuru formunda 4458 sayılı Kanun'un 211. maddesinde öngörülen yolun şikâyetlerinin çözümü hususunda etkili olduğuna dair aksi yönde bir içtihat da sunmamıştır. Bu durumda Mahkemenin de tespit ettiği üzere başvuru bireysel başvuru kapsamındaki temel şikâyeti olan gümrük tarife ve istatistik pozisyonunun belirlenmesine yönelik iddiaları bakımından derece yargı mercilerinde de etkili görülmekte olan başvuru yolu tüketilmemiştir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, ilk derece yargı mercilerinin ilgili hukuk kurallarının yorumuna dayalı bu kararlarının mülkiyet hakkının gerektirdiği usule ilişkin güvenceleri de ihlal etmediği tespitini ayrıca vurgulamıştır.

Anılan kararda Anayasa Mahkemesince sonuç olarak, başvuru iddialarının etkili bir biçimde incelenebileceği 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde öngörülen yolu tüketmediği sonucuna ulaşılmıştır. Mahkemeye göre, bu sebeple mülkiyet hakkının ihlal edilmiş olduğu görüş ve iddiasıyla ileri sürülen şikâyetler bakımından başvuru yolları usulünce tüketilmemiştir. Mahkemeye göre sonuç olarak, etkin, başarı şansı ve erişilebilir bir çözüm imkânı sunan mezkûr hukuk yolu işletilmeksizin yapılan başvuruların esastan incelenmeye tabi tutulması bireysel başvuru yolunun ikincilliği ilkesi gereği imkân dahilinde değildir.¹⁴⁴

¹⁴⁴ Berko İlaç ve Kimya San. A.Ş., B. No: 2016/477, 13/6/2019.

Sonuç olarak konuya ilişkin mezkûr *Berko İlaç ve Kimya San. A.Ş.* kararında Anayasa Mahkemesi böylece vergi uyuşmazlıklarında iç hukuk yollarının tüketilmesi şartının nasıl yorumlanacağı sorununu açıklığa kavuşturmuş ve bireysel başvuru yolunun ikincilliği ilkesinin vergisel uyuşmazlıklarındaki tezahürünün nasıl anlaşılması gerektiğinin resmini ortaya koymuştur.

1.2.4.2. Başvuru Süresi

1.2.4.2.1. Sürenin Hukuki Niteliği

Süreler, belirli olarak sınırlandırılmış ya da önceden saptanabilir zaman kesitleridir (Öncel ve diğerleri, 2008, s.109). Hukukta süreler hakların ve yetkilerin kazanılması, kullanılması ve yitirilmesi yönünden önem taşımaktadırlar. Sürelerin sınıflandırılmasında kullanılan bir önemli ölçüt de, sürelerin hukuki niteliklerine göre kategorilendirilmesidir. Bu sınıflandırmada, sürelere uyulmaması hâlinde doğacak hukuki sonuçlar ve uygulamaya girecek yaptırımlar göz önüne alınmaktadır.

6216 sayılı Kanun'un 47. maddesinin 5. fıkrasında bireysel başvuru yolu için belirli bir süre sınırlaması getirilmiştir. Anılan madde hükmünde yer alan "otuz günlük" başvuru süresi hak düşürücü bir süre olup, kamu düzeni ile ilgilidir. Hak düşürücü sürenin özelliği sürenin geçmesiyle birlikte hakların ortadan kalkması sonucunu doğurmasıdır (Yılmaz E, 2010, s. 25). Bu itibarla, Anayasa Mahkemesi tıpkı AİHM gibi kendisine yapılan başvuruların süresi içerisinde yapılıp yapılmadığını re'sen incelemekte ve süresi içerisinde yapılmayan başvuruları kabul edilebilirlik aşamasında doğrudan reddetmektedir. Buna göre süre şartı, başvurunun her safahatında kendiliğinden göz önünde bulundurulması gereken bir usul hükmü niteliğindedir.¹⁴⁵ Diğer bir deyişle başvuru süresine dair koşul idari incelemeden geçse de kabul edilebilirlik aşamasında da

¹⁴⁵ Bkz. *Fikret Güney*, B. No: 2013/1936, 18/9/2013.

değerlendirilmektedir.¹⁴⁶ Süre aşımı gerekçesiyle tesis edilecek ret kararı kesin olup başvuruyu itirazı kabil olmayacak şekilde sonlandıracaktır.

Bireysel başvuru için diğer dava yollarında olduğu gibi süre koşulu aranması, onun olağanüstü bir yargı yolu olmasının da doğal sonucudur. Zira bu şekilde süre koşulu ile hukuk düzen ve sisteminin olmazsa olmazı olan yargı kararlarının kesinliği ve hukuk güvenliği ilkeleri etkin bir şekilde korunmuş olmaktadır (M, Sağlam, 2005, s. 160).

Süre koşulu, Anayasa Mahkemesi tarafından bireysel başvuruların incelenmesinde zaman bakımından sınırların tespitinin sağlanmasının ötesinde, söz konusu temel hak ihlallerinin hangi süreler zarfında incelenebileceğini açıklığa kavuşturmak suretiyle konunun kamu otoriteleri ya da bireyler yönünden uzun süreler belirsizlik içinde kalmasının ve bu şekilde hukuki istikrar ilkesinin zedelenmesinin önüne geçmesi açısından da önemlidir (Nalbant, 2010, s. 235-236). Neredeyse bireysel başvurularının tümünün bir yargı merciinin kararının akabinde yapılması gerekeceğinden, Kanun'da benimsenen bir aylık süre, kişilere başvuru yolunun işletilip işletilmemesi hususunu yeterince değerlendirme ve işletilmesine karar vermeleri durumunda başvuru formu ekinde kullanılacak bulgu ve delilleri temin edip ortaya koyabilmek bakımından yeterli zamanı sunmaktadır. Bu kapsamda vergisel uyumsuzluklar hakkında tesis edilen yargı kararlarının da çoğu zaman ayrı uzmanlık ve ihtisas gerektiren çözümleme ve hukuki tespitler içerdiği gerçeği dikkate alındığında, taraf sıfatını haiz vergi yükümlüsüne gerektiğinde yeni bulgu ve delillerin temini noktasında uygun bir sürenin verilmesi ayrı bir önem arz etmektedir.

1.2.2.4.2. Sürenin Başlangıcı, Durması ya da Kesilmesi ve Bitişi

6216 sayılı Kanun'un 47. maddesinin 5. fıkrasına göre; bireysel başvuru yoluna ilk derece mahkemeleri nezdinde yapılabilen tüm başvuru yollarının kullanılarak tüketildiği tarihten; herhangi bir başvuru yolunun öngörülmediği durumlarda ise ihlalin varlığının öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekmektedir. Buna mukabil

¹⁴⁶ Bkz. *Ali Kaya ve diğerleri*, B. No: 2013/1999, 9/1/2014. Söz konusu karar kapsamında idari yönden eksiklik tespit edilmemiş ve fakat süre aşımı sebebiyle kabul edilemezlik kararı verilmiştir.

geçerli ve haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayan kimseler, mazeretlerinin kalktığı tarihten itibaren on beş gün içinde ve mazeretlerinin haklılığını belgeleyen delillerle birlikte başvurabileceklerdir (Taşdelen, 2012, s. 9). Buna göre Anayasa Mahkemesi, öncelikle başvuru sahibinin belirttiği mazeretinin geçerli görülüp görülemeyeceği noktasında sınırlı bir inceleme yaparak talebi kabul veya reddetme yoluna gidecektir.

Bu durumda kural olarak otuz günlük süre, başvuru yollarının tüketildiği tarihten itibaren başlamaktadır. Buna göre, eğer son yargı ya da idari merciine bir başvuru yapılmışsa, söz konusu mercein kararının tebliği veya tefhiminin beklenmesi gerekmektedir.¹⁴⁷ Diğer hallerde ise süre, kararın ilanı ya da ilan yapılmıyorsa, kararın başvurucuya herhangi bir yolla bildirilmesiyle (Göztepe, 1998, s. 81) veya öğrenme tarihiyle başlamaktadır.¹⁴⁸

Şayet kamu otoritelerince başvuru sahibi söz konusu karar içeriğinin tümü bildirilmemiş ise, başvuru sahibinin bu konuya ilişkin talebiyle birlikte sürenin kesildiği ve kararın tamamının başvurucuya bildirilinceye veya verilinceye kadar da işlemeyeceği kabul edilmelidir. Temel anayasal hak ihlali bir adli ya da idari makamın ihmalinden

¹⁴⁷ Anayasa Mahkemesi *Haralambos Sakati ve diğerleri* kararında, (B. No: 2015/15815, 4/4/2019) konuya ilişkin örnek bir karar vermiştir. Mazbut vakıflar kategorisine dahil edilmiş olan bazı vakıfların cemaat vakıflarından olmadığı gerekçesiyle taşınmazlarının iade edilmemesi ve bu vakıfların mazbutluk statüsünün kaldırılmaması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan başvuruda Anayasa Mahkemesi, somut başvuru konusu olayda başvuru H.S.'nin idari işleme karşı açtığı davanın reddine ilişkin olarak verilen nihai kararın tebliğ edildiği 19/6/2015 tarihinden itibaren otuz günlük başvuru süresi geçtikten sonra 4/9/2015 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuş olması nedeniyle başvurunun süre aşımı nedeniyle reddine karar vermiştir.

¹⁴⁸ Anayasa Mahkemesinin örnek babından *Kadir Turgut* kararında, (B. No: 2014/4985, 6/7/2017) bireysel başvuruda sürenin başlangıcının tebligatla değil başvuru yolları tüketildikten sonra veya başvuru yolu öngörülmemişse ne şekilde olduğu gözetilmeksizin ihlalin öğrenilmesiyle başlayacağı gerçeğine vurgu yapılmıştır. Mahkemeye göre, vekille takip edilen işlerde de öğrenmenin asıl başvuru olan kimse veya vekili tarafından gerçekleşmesinde sürenin başlangıcı açısından herhangi bir fark söz konusu değildir. Bu bağlamda başvuru süresinin başlangıcı hak ihlaline maruz kaldığı iddia eden kişinin bu durumu bizzat veya vekili tarafından öğrenme tarihi kabul edilmektedir. Diğer bir deyişle ile bireysel başvuruda başvuru süresinin başlangıcı başvuru ve/veya vekili olması fark etmeksizin hangisi tarafından öğrenilirse öğrenilsin ilk öğrenilme tarihinden itibaren başlamaktadır.

kaynaklanmaktaysa, ihmalin devamı süresince ve nihayet ihmalin sona ermesinden itibaren bir ay içinde bireysel başvuru yapılabilecektir. (Göztepe, 1998, s. 81-82)¹⁴⁹

Sürenin hak düşürücü niteliği nedeniyle ilke olarak durması ya da kesilmesi söz konusu olamayacaktır. Konuya ilişkin mevzuat hükmünün ya da başvuru süresinin başvuru tarafından bilinmemesi, başvuru sahibinin bilgisizlik durumunun mücbir sebepten kaynaklanmış olduğuna yönelik bir iddiası bulunsa dahi mazeret olarak kabul edilmemiştir. Başvuru ihmal veya kusur gibi tamamen kendi hatasından kaynaklanan nedenlerle dava, itiraz veya temyiz süresini kaçırmış ise somut olayda kanun yollarının tüketilmiş olduğundan bahsedilemeyecek ve doğal olarak başvurunun kabul edilmesi mümkün olmayacaktır.

Diğer yandan, hukuken geçerli ve haklı bir mazereti olup bu nedenle başvuru süresini kaçıran kişiler, eski hale getirme talebinde bulunabileceklerdir. Bu kişiler haklı mazeretlerinin sonlandığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde ve bu mazeretlerini tevsik eden ve haklı niteliğini ortaya koyan kanıtlarla birlikte başvuru yapabileceklerdir. Mahkeme, öncelikle başvuru sahibinin ileri sürmüş olduğu mazeretinin geçerli kabul edilip edilemeyeceğini inceleyerek talebin kabulüne ya da reddine karar verecektir.¹⁵⁰

¹⁴⁹ Almanya’da kamu otoritelerinin işlem ve eylemleri aleyhine ise başvuru süresi bir ay, yasal ve düzenleyici işlemlere karşı ise yayımı izleyen tarihten itibaren bir yıldır. Belçika’da ilgili metnin yayımından başlamak üzere 6 ay içinde başvuruda menfaati olan ve filtraj usulünü aşan kişiler başvurabilmektedir. İspanya’da işlemin yayımını izleyen üç ay, Slovenya’da ise altmış gün içinde başvuru imkânları tanınmıştır, bkz. (Nalbant, 2010, s. 236); İspanya iç hukuk kurallarına göre kanun yollarının tüketilmesinden itibaren yirmi gün içerisinde bireysel başvuru yolunun işletilmesi gerekmektedir. Avusturya’da mezkûr süre altı hafta olarak belirlenmiştir. Meksika’da ise yurt içinden yapılan başvurularda bireysel başvuru için altmış günlük, yurt dışından yapılan başvurularda ise doksan günlük süreler öngörülmüştür (Kılınç, 2008, s. 30). Güney Kore’de ise diğer ülke uygulamalarından farklı olarak iki tür bireysel başvuru yolu düzenlendiği için iki tür başvuru süresi belirlenmiştir. Yasal veya idari işlemlere karşı başvuru yapılacaksa, başvurunun başvuruya neden olan olayın öğrenilmesinden itibaren doksan gün ve her halükârda bir yıl içinde yapılması gerekmektedir (madde 69/1). Buna mukabil, Anayasa’ya aykırılık iddiasının yerinde görülmemesi nedeniyle yapılacak bireysel başvuruların ise, redde ilişkin ilgili mahkeme kararının temin edilmesinden itibaren otuz gün içerisinde yapılması gerekmektedir (The Constitution and the Constitutional Court Act, Seoul 2006, s. 73).

¹⁵⁰ *Haider Subhi Amenn*, B. No: 2016/2156, 13/9/2017, § 25. Bu arada Anayasa Mahkemesi, 6216 sayılı Kanun’un 47. maddesinin (5) numaralı fıkrası ile İçtüzük’ün 64. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca mücbir sebep veya ağır hastalık gibi "haklı mazeret" hâllerinin haklı olup olmadığını olayın özelliklerini dikkate alarak değerlendirmektedir (*Yasin Yaman*, B. No: 2012/1075, 12/2/2013, § 21).

Özetle otuz günlük başvuru süresinin başlangıç tarihi olarak kesinleşmiş kararın ilgiliye tebliğ ya da tefhim edildiği tarih esas alınacaktır. Başvurunun Kanun'da tahdidi olarak gösterilen birimlerce kaydının yapıp kendisine -başvuru yapıldığını teyit eden- alındı belgesinin verildiği tarih ise başvurunun yapıldığı tarih olarak kabul edilecektir. Başvuruya konu kesin kararın başvurucuya tebliğ ya da tefhimi ile yine başvurucuya mezkûr alındı belgesinin verilmesi arasında geçen sürenin otuz günden fazla olması durumunda ise başvurunun esasına girilmeksizin ve başkaca bir inceleme de yapılmaksızın başvurunun reddine karar verilmesi gerekmektedir.

1.3. VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARDA KABUL EDİLEBİLİRLİK KOŞULLARI

1.3.1. Vergisel Uyuşmazlıkların Anlam ve Kapsamı

Genel anlamda uyuşmazlık, karşılıklı iki tarafın, bir konu üzerinde değişik görüşlere sahip olmaları nedeniyle düşülen anlaşmazlığı ifade etmektedir (Kocahanoğlu, 1982, s. 17). Diğer bir deyişle uyuşmazlık, bir hakkın ortaya çıkması, kapsamı, sınırları ve sonuçları üzerinde anlaşamamazlık olarak tanımlanabilir.¹⁵¹ Çalışma konumuzu teşkil eden vergi uyuşmazlığı ise, vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasında vergi ödevi ilişkisinden kaynaklanan hukuki anlaşmazlıkları betimlemektedir. Vergisel uyuşmazlık ve anlaşmazlıkların temel kaynağını vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasındaki yaklaşım farklılığı ya da görüş ayrılığı oluşturmaktadır (Erginay, 2003, s. 115-16).

Vergisel uyuşmazlıklar vergi, resim ve harçların tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil safahatı ile ilgili olabileceği gibi, tesis edilen cezai işlemler konusunda da ortaya çıkabilmektedir (Erdem, 2012, s. 113). Uygulamada vergi uyuşmazlıklarının en sık rastlanılan örneğini, denetimler ve vergi incelemesi sonucunda tespit edilen matrah veya matrah farkları konusundaki uyuşmazlıklar oluşturmaktadır (Bilici, 2012, s. 129).

¹⁵¹ Bkz. *Türk Hukuk Lügati*, 3. baskı, Türk Hukuk Kurumu, Ankara, 1991, s. 151, "ihtilaf" maddesi.

1.3.2. Vergisel Uyuşmazlıklarda Başvurucuya İlişkin Koşullar

1.3.2.1. Nesnel Koşullar

Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunabilmek için gereken öznel ve nesnel koşullar açıklandıktan sonra, bu koşulların vergisel uyuşmazlıklar bakımından yapılan başvurular açısından görünümünü incelemek gerekir. Diğer bir deyişle şu sorunun cevabının aranması gerekmektedir: Vergisel bir uyuşmazlık çerçevesinde, Anayasa’da yer alan hak ve özgürlüklerinin ve dolayısıyla da mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla kimler Anayasa Mahkemesine başvurabilecektir?

Türk Vergi Hukuku’nda vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu için kanuni ehliyet (fiil ehliyeti) bir ön koşul değildir. Vergi borçlusu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 8. maddesinin (1) numaralı fıkrasında *“vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddübeden gerçek veya tüzelkişi”*¹⁵² şeklinde açıkça tanımlanmıştır. Bazı özel durumlarda ise, verginin ödenmesi noktasında asıl vergi yükümlüsü yerine üçüncü kişiler sorumlu olabilmektedir. Vergi sorumlusu ise, 213 sayılı Kanun’un 8. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre; *“verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir”*. Vergi sorumlusunu yükümlüden ayıran esas farklılık, vergiyi doğuran olayın yükümlünün şahsında doğmakta olmasıdır. Vergi sorumlusu ise asıl vergi yükümlüsü yerine; vergi kesme, fiş-fatura gibi harcama belgeleri alma, defter tutma ve düzenleme, beyanname verme veya kanuni düzenlemelerin öngördüğü diğer yükümlülükleri yerine getirmekle yükümlüdür (Bilici, 2012, s. 51).

Medeni Hukukta düzenlenen şekliyle fiil ehliyetine sahip olmayan kişiler vergiyi doğuran olayla bir şekilde ilişki içinde iseler vergi yükümlüsü olacaklardır. Bununla birlikte, 213 sayılı Kanun’un 10. maddesindeki amir hüküm mucibince tüzel kişilerle küçükler, kısıtlılar, vakıflar, cemaatler ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşların vergi yükümlü veya sorumlusu olmaları durumunda bu kimselerin uhdesinde bulunan ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir.

¹⁵² Hatta tüzelkişiliği haiz olmayan iş ortaklıkları gibi özellik arzeden birtakım topluluklar da vergi yükümlüsü olabilmektedir (Karakoç, 2007, s. 188).

1.3.2.2. Öznel Koşullar

6216 sayılı Kanun'un 46. maddesinin ilk fıkrası, bireysel başvuru yolunun sadece ihlale yol açtığı ileri sürülen iş, işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından işletilebileceğini hükme bağlamıştır. Burada ifade edilen “doğrudan etkilenme” veya “ilgili olma” şartı, temel hak ihlalinin, bireysel başvuruya konu edilen yasal düzenleme, iş, işlem veya eylem tarafından doğrudan gerçekleştirilmesini betimlemektedir. Esasında doğrudan ilgili olma şartı, yasalara¹⁵³ ve diğer normlara karşı yapılan başvurular açısından önem arz etmektedir. Sonuçta 6216 sayılı Kanun'un 46. maddesinde ifadesini bulunan mezkûr gerçeklik, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunulabilmesi için başvuruya konu edilen ve ihlale yol açtığı ileri sürülen kamusal boyut ihtiva eden iş, işlem ve eylemden başvuru konusunun kişisel olarak ve doğrudan etkilenmiş olması gerektiğini ifade eden özel seçilen tanımlamalarla formüle edilmiştir.¹⁵⁴

Temel hak ihlalinin bireysel başvuruya konu edilen eylem, iş veya işlem tarafından gerçekleştirilmesi, devreye girecek başka bir kararın veya işlemin varlığına gerek kalmaksızın onun başvuru konusunun bir hakkını doğrudan etkiliyor olmasını gerektirmektedir. Mezkûr şartın sıkı bir şekilde uygulanması, başvuru konusu bireysel

¹⁵³ Yasal düzenlemelere karşı bireysel başvuru yolunun işletilemeyecek olması, doğrudanlık kriterinin ayağını bastığı zemini kaydırmıştır. Bunun hak ve özgürlüklerin etkin korunması bağlamında daha önemli boyutu ise söz konusu kısıtlama nedeniyle koruma kapsamında telakki edilmesi uygun görülen birtakım hak ihlalleri karşısında anayasal denetimin gerçekleşmeyecek olması gerçeğidir. Almanya hukukunda farklı hukuk dallarında düzenleme konusu yapılan normlar, doğrudanlık kriteriyle eşgüdümlü oldukları da dikkate alınarak Anayasa Mahkemesi nezdinde başvuruya konu edilmiştir. Bunların haricinde AİHS uygulamasında da epey miktarda örneğe rastlanmaktadır. Örneğin AİHM, daha önce de değindiğimiz *Burden/Birleşik Krallık* davasında, ebeveynlerinden miras kalan bir hanede otuz yılı aşkın bir süredir ikamet etmekte olup hiç evlenmemiş ve birbirlerini mirasçı kılmak düşüncesinde olan seksenli yaşlardaki iki kız kardeşin, başvurunun gerçekleştirildiği tarihte yürürlükte olan miras kanununa göre miras bırakılan malvarlığının % 40'nun vergiye tabi tutulmasının, mülkiyet haklarını zedelediği iddiasını, mezkûr kanun hükmünün bu kişiler hakkında henüz uygulama alanı bulmamış olmasına rağmen kabul etmiştir. Bkz. (Şirin, 2013, s.413)

¹⁵⁴ *Onur Doğanay*, B. No: 2013/1977, 9/1/2014, §§ 42-45. Anayasa Mahkemesinin konuya örnek babından *Erdal Kıran ve Orhan Kıran* kararında, (B. No: 2015/17882, 11/9/2019) başvuru konusu olayda başvuru konusunun, kardeşi olan diğer başvuru konusundaki E.K.'nin askerlik hizmeti sırasında maruz kaldığı eylemlere ilişkin olarak kendisi adına ayrıca yaptığı başvuruda ileri sürdüğü iddiaların kardeşinin maddi ve manevi varlığında meydana gelen etki ve sonuçlar üzerinde yoğunlaştığı sonucuna varmıştır. Mahkemeye göre, başvuru konusunun söz konusu olaydan güncel ve kişisel olarak doğrudan etkilenme durumu açık bir anlatımla ortaya konulamadığından başvuru konusunun mağdur statüsünü haiz bulunmamaktadır. Mahkeme, açıklanan gerekçelerle başvuru konusunun başvuru konusundaki O.K. yönünden kişi yönünden yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.

işlem ya da eylemle doğrudan ilişki kurulması mümkün olmayan kişilerin başvurularının esasa girilmeden kabul edilemez bulunmak suretiyle reddedilmesi sonucunu doğuracaktır. Bu durumda eğer ilgili mevzuatın uygulanması için devreye girecek başka idari işlemlerin mevcudiyeti gerekmekte ise, ancak bu iş, işlem veya eylemlere karşı yapılan bireysel başvurular kabul edilecektir. Sonuç olarak, bir düzenleyici idari işlem nedeniyle temel hak ve özgürlüğün ihlal edildiği iddiası gündeme gelmiş ise buna göre doğrudan düzenleyici idari işlem aleyhine değil ve fakat düzenleyici idari işlemin uygulanmasını sağlayan iş, işlem, eylem ve ihmali davranışlara karşı bireysel başvuru yolu işletilebilecektir.¹⁵⁵ Buna mukabil fiilen uygulamada, başvuru kanun yollarını hiçbir koşul ve şartta kullanabilme imkânı bulunmamakta veya bu tür bir imkân hiç hasıl olmamışsa, düzenleyici işlemlere karşı bireysel başvurunun doğrudan ilgili olma koşulunun somut olayda karşılandığını kabul etmek uygun olacaktır (Kılınç, 2008, s. 33).

Hak ihlaline neden olduğu iddia edilen iş, işlem ya da eylemin, başvurunun gerçekleştiği tarihte mevcut olması ve başvuru anında mevcut olan bir tehlikeyi işaret etmesi şartı, “güncel bir hakkın etkilenmesi” olarak betimlenmektedir.¹⁵⁶ Kişiler bu bağlamda taraflarına hiçbir zaman uygulanmamış ve uygulanma ihtimali de bulunmayan iş, işlem ya da eylemleri bireysel başvuru konusu edemeyeceklerdir.¹⁵⁷ Mezkûr şart, aynı zamanda Anayasa Mahkemesine, başvuru kanun yollarının ihlalinin güncelliğini ve mevcudiyetini her başvuruda ayrıyeten sorgulamaya yönelik bir yükümlülük de getirmektedir (Ekinci ve Sağlam, 2015, s. 21). Buna ilaveten, kişinin bireysel başvuru yolunu işletebilmesi için aykırılığını ileri sürdüğü eylem, iş ve işlemler nedeniyle menfaatinin olumsuz olarak etkilenmiş olması ve bu etkinin mevcudiyetinin de başvuru sonuçlanıncaya kadar güncelliğini kesintisiz olarak koruyup devam ettirmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, başvuru kişi başvuru dilekçesini sunduğu tarih itibarıyla mağdur sıfatını haiz olmalıdır, mağduriyet hususu tespit edilebilmelidir ve

¹⁵⁵ *Tarkankule Havayolları Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/6780, 3/2/2016, § 46.

¹⁵⁶ Anayasa Mahkemesi “güncel hak” şartının varlığını ararken görece olarak esnek bir yaklaşım tarzı sergilemektedir. Örneğin Mahkeme, *Çağ Ağaç Sanayi Ticaret ve Nakliye Ltd. Şti.* kararında, (B. No: 2013/6825, 7/1/2016) ticaret sicilinden terkin edilmiş olan firmayla ilgili ihya davasının açılmış olması ya da bu hususta karar tesisi yoluna gidilmiş olmasının korunmaya değer güncel bir hakkın varlığına karine teşkil edemeyeceğini belirtmiştir.

¹⁵⁷ *Onur Doğanay*, B. No: 2013/1977, 9/1/2014, § 42.

başvuru süreci bir kararla sonuçlanana kadar da bu mağduriyet hâli fasılasız devam etmelidir.¹⁵⁸

“Kişisel nitelik taşıması gereği” şartı, olarak şikâyet konusu iş, işlem, eylem veya yasal düzenlemeden başvuru kişinin bizzat şahsının etkilenmesi gerekliliğini işaret etmektedir. Buna göre başvuru kişinin doğrudan kendi haklarının, ihlal konusu müdahaleden etkilenmiş olması gerekmektedir. Hatta tam da bu nedenle dernekler ve meslek örgütleri üyelerinin kişisel haklarıyla ilgili olarak değil ve fakat tüzel kişilikleriyle ilintilendirilebilen haklarına ilişkin olarak başvuruda bulunabilmektedirler.¹⁵⁹ Daha açık bir şekilde ortaya koymak gerekirse, kişisellik kriteri ile ilgili ana kural, başvuru kişinin, başkasının mağduriyetini kendi şikâyeti kapsamında ileri sürememesidir.¹⁶⁰ Bu yönüyle kişisellik ya da kişisel nitelik taşıma şartı, bireysel başvuruyu genel olarak diğer objektif nitelikteki davalardan ve özel olarak da “actio popularis” davasından ayırt etme amacını matuf bir işlev arz etmektedir.

Ayrıca, başvuru “anayasal açıdan önemli bir zarara” uğramamış ise başvuru hakkında kabul edilemezlik kararı verilecektir. Diğer bir deyişle, Anayasa Mahkemesinin anayasal önem ölçütünden hareketle kabul edilemezlik kararı verebilmesi için hem başvurunun anayasal açıdan önem arz etmemesi hem de başvuru kişinin kayda değer

¹⁵⁸ Konuya ilişkin bir komisyon kararında (B. No: 2018/8230) Anayasa Mahkemesi, başvuru aleyhine açılan barodan silme davası feragat nedeniyle ortadan kalktığından mağduriyetin sona erdiği gerekçesiyle kişi bakımından yetkisizlik kararı vermiştir. Somut olayda başvuru, emekli Yargıtay üyesi olup, Ankara Barosunun ilgili levhasına kaydolmuştur. Adalet Bakanlığı, başvuru hakkında FETÖ/PDY terör örgütüne üye olma suçundan soruşturma yürütüldüğü gerekçesiyle baroya kayıt işleminin iptali için dava açmış ve Ankara 9. İdare Mahkemesi yürütmenin durdurulmasına karar vermiştir.

¹⁵⁹ *Türk Pediatrik Onkoloji Grubu Derneği*, B. No: 2012/95, 25/12/2012, § 20. Mahkemenin konuya örnek babından başvuru Türk Tabipler Birliği Konseyi Merkez Başkanlığı olan bir diğer komisyon kararında, (B. No: 2016/14137) kamu kurumu niteliğinde mesleki bir kuruluş olan Türk Tabipler Birliğinin mağdur sıfatını haiz olmadığı saptanıp başvuru kişi bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez bulunmuştur. Başvuru konusu olayda başvuru kuruluş, 10/10/2015 tarihinde Ankara’da yapılması planlanan miting esnasında ve tren garı önünde meydana gelen bombalı saldırı öncesinde gerekli güvenlik önlemlerini almayarak görevi kötüye kullanma suçunu işledikleri iddiasıyla kamu görevlileri hakkında suç duyurusunda bulduklarını, hiç bir araştırma yapılmadan şikâyetin müştekilerin kişisel değerlendirmelerine dayandığını, şüphelilerin atılı suçu işlediklerine dair soyut ispatlar dışında somut bir bilgi, belge veya olgunun bulunmadığı, somut bir kanıtın sunulmamış olduğu gerekçesiyle işleme koymama kararı verildiği, karara karşı yaptığı itirazların da reddedildiğini belirterek Anayasa’nın 25., 26. ve 34. maddelerinde düzenlenmiş olan ilke ve hakların ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

¹⁶⁰ Kendisinin doğrudan bir temel anayasal hakkı ihlal edilmeyen gerçek ya da tüzel kişiye başkalarına yönelik ihlal iddiasıyla başvuru yapabilmesine imkân hakkı tanınmamış olmamakla birlikte, veli ve vasiler, velayet veya vesayet altında bulunan kimseler adına ve hesabına bireysel başvuru yolunu işletebileceklerdir (Ö D, Aydın, 2011, s. 154).

önemli bir zarara uğramamış olması gerekmektedir (Çoban, 2008, s. 173). Buna göre başvuru konusunun kayda değer önemli bir zarara uğramamış olması tespiti tek başına kabul edilemezlik kararı verilebilmesi için yeterli olmayacaktır. Bunun yanı sıra başvuru konusu olayda anayasal yorumlama ve uygulama ya da temel hakların niteliğinin, kapsamının ve sınırlarının saptanması açısından önem taşıyama koşulunun da gerçekleşmesi gerekmektedir. Diğer yandan Anayasa Mahkemesinin anayasal önem ölçütünden hareketle kabul edilemezlik kararı vermesi gerektiğine ilişkin açık bir zorunluluk, her iki şart birlikte başvuru konusu olayda gerçekleşse dahi bulunmamaktadır. Nitekim, 6216 sayılı Kanun'un 48. maddesinin 2. fıkrasında yer verilmiş olan "verebilir" ifadesi söz konusu gerçekliğe işaret etmektedir (Ö D, Aydın, 2011, s. 157).¹⁶¹

Esasında anayasal önem ile ilgili yaklaşımın ve konuya ilişkin düzenlemenin kaynağı, yargı mensuplarının küçük ya da önemsiz iş ve sorunlarla uğraşmaması gerektiği gerçeğini hatırlatan kadim "De minimis non curat praetor ilkesi"dir. Mezkûr ilkenin temelinde yatan ana düşünce ise yargı merciilerinin asıl fonksiyonel faaliyetlerine odaklanmalarını temin etmek ve bu odaklanma gereğine engel teşkil edecek olan önem derecesi düşük davaların ve başvuruların iş yükü oluşturmalarını önlemektir.¹⁶² Anılan hükümle anayasal ve kişisel önemden yoksun başvuruların esastan incelenmemesine imkân tanıyan ek bir kabul edilebilirlik kriteri getirilmiştir. Bu durumda diğer tüm kabul edilebilirlik kriterlerini taşıyor olsa hatta esas hakkında incelemeye geçildiği takdirde ihlal kararı verilebilecek nitelikte olsa bile Kanun'da belirtilen nitelikteki bir başvuru kabul edilemez bulunabilecektir.¹⁶³

Anayasa hükümlerinin yorumlanması noktasında önem taşıma unsurunun başta Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru yoluyla daha önce yorumlamadığı sorunları kapsadığı hususunda tereddüt bulunmamaktadır. Bununla birlikte Mahkeme, bir sorunla ilgili olarak daha önceden konuyla bağlantılı olarak Anayasa'nın ilgili hükümlerini yorumlamış olsa bile vuku bulan yeni gelişmeleri ve beliren farklı koşulları da göz

¹⁶¹ K.V. [GK], B. No: 2014/2293, 1/12/2016, § 57.

¹⁶² K.V. [GK], B. No: 2014/2293, 1/12/2016, § 47.

¹⁶³ K.V. [GK], B. No: 2014/2293, 1/12/2016, § 55.

önüne alarak yeniden yorumlama ihtiyacı duyabilecektir. Bu durumda da şikâyete konu edilen soruna ilişkin başvurunun anayasal önemi haiz olduğunu kabul etmek işin doğası gereği uygun olacaktır.¹⁶⁴

Anayasa'nın uygulanması açısından önem taşıma unsuru ise özellikle Anayasa Mahkemesinin Anayasa hükümlerine ilişkin yorumu ile kamu otoriteleri ve derece mahkemelerinin uygulamaları arasında gerçekleşmesi mukadder farklılıklarda kendisini göstermektedir. Buna mukabil mezkûr kurumlar arasında vücut bulan her uygulama farklılığı, salt başvurunun Anayasa'nın uygulanması açısından önem arzettiği anlamına da gelmeyecektir. Bir başvurunun Anayasa hükümlerinin uygulanması noktasında önem arzettiğinden bahsedebilmemiz için kamu otoriteleri ve derece mahkemelerinin belirli bir soruna ilişkin değerlendirme ve uygulamalarının Anayasa Mahkemesi yorum ve değerlendirmelerinden önemli derecede farklılık arzemesi ve bu farklılığın gideriminin ilgili hakkın daha etkili korunmasını teminen bir fırsat teşkil etmesi gerekmektedir.¹⁶⁵

“Kişisel önemin bulunmaması” koşulu, başvuru konusunun hak ihlali tespitini haklı kılar ölçekte önemli bir zarara uğramamış olması hâlini betimlemektedir. Bu koşul, başvuru konusu somut olayın başvuru konusunun öznel menfaat dünyası üzerinde tezahür eden olumsuz etkisinin yoğunluk düzeyi ve derecesiyle ilintilidir. Buna göre başvuru konusu somut olayda zuhur eden kişisel zararın önem arz edip arzetmediğinin tespitinde ana referans noktası başvuru konusunun “subjektif algısı” olmayacaktır. Bu husus başvuru konusunun içinde bulunduğu öznel koşullar da dâhil olmak üzere her olayın kendine özgü koşulları dikkate alınarak ve tespit edilmiş objektif verilerden hareket edilerek Anayasa Mahkemesi tarafından değerlendirilecektir.¹⁶⁶

¹⁶⁴ *Seyfeddin Bahar*, B. No: 2014/10204, 5/4/2017, § 26.

¹⁶⁵ Benzeri değerlendirmeler için bkz. *Seyfeddin Bahar*, B. No: 2014/10204, 5/4/2017, § 29.

¹⁶⁶ Benzeri değerlendirmeler için bkz. *K.V. [GK]*, B. No: 2014/2293, 1/12/2016, §§ 66, 67. Anayasa Mahkemesi, konuya ilişkin örnek bir kararında (*Ali Özmen İnşaat Taah. Tur. Gıda Madencilik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2017/18746, 22/7/2020) anayasal önem kriterine ilişkin ölçütleri ortaya koymuştur. Mezkûr başvuru konusu olayda başvuru konusunun, hakkında tesis edilen idari para cezası tutanağında başvurulması gerekli yargı mercii olarak gösterilen idare mahkemesinde dava açmasına rağmen yanlış yargı kolunda dava açtığından bahisle davanın reddedilerek vekâlet ücreti ödemek zorunda bırakılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir. Anayasa Mahkemesi, somut olayda başvuru konusunun aleyhine hükmedilen vekâlet ücreti miktarının 990 TL olduğunu, söz konusu miktarın inşaat işiyle işgal

Vergisel uyuşmazlıkların çeşitliliği ve ekonomik hayatın dinamizmi gerçeği, mezkûr uyuşmazlıkların Anayasa Mahkemesi önüne getirildiğinde -her dosyanın kendisine özgü koşulu da dikkate alındığında- bu uyuşmazlıkların çoğu zaman farklı bakış açılarıyla ele alınmasını ve olabildiğince sıklıkla yeni ilkeler tesis edilmesini zorunlu kılmaktadır. Kanımızca bu durumda özellikle vergisel uyuşmazlıklarda uyuşmazlık miktarı önemsiz bir değere tekabül ediyor olsa dahi, her kategorik vergilendirme tür ve yöntemini karşılayacak mahiyette yeni ilkelerin tesisini teminen Mahkemenin konuyu Anayasa'nın uygulanması açısından önemli görerek esasa girmesi uygun olacaktır. Diğer türlü emsal olma değerini haiz ve bölüm kararını gerektiren pek çok başvuru salt uyuşmazlık miktarının düşüklüğü nedeniyle anayasal denetim kadrajının dışında kalacaktır. Nihayetinde Anayasa Mahkemesine anayasal ve kişisel önem ölçütünü kullanma noktasında geniş bir takdir hakkı verilmiş olup, Mahkemenin aşırı iş yükünün altından kalkması için zorunlu olan başvuruları komisyonlarda filtre etme yetki ve görevini ifa ederken kullanması elzem olan mezkûr ölçütü vergisel uyuşmazlıklardan ziyade diğer tür uyuşmazlıklara hasretmesi daha rasyonel bir yaklaşım tarzı olacaktır.

Sonuç olarak, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru şartlarını vergisel müdahaleler özelinde incelediğimizde özellikle şu noktalar karşımıza çıkmaktadır: Vergi ödevlileri, vergi idaresince ikmalen veya re'sen tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar nedeniyle hukuka aykırılık iddiasıyla açacakları davalardan olumlu bir sonuç edinemezlerse diğer kanun yollarının tüketilmesini müteakiben sadece hukuka aykırılık olduğu iddiasıyla bireysel başvuru yolunu işletebilmeleri mümkün değildir.

Nihayetinde Anayasa Mahkemesinin bir temyiz mercii olmadığı gerçeği ve bireysel başvuru yolunun ikincil niteliği her daim göz önünde bulundurulmalıdır. Bu durumda bireysel başvuru yolunun işletilmesinde ön koşul olarak vergi yükümlülerinin temel haklarını ihlâl edilmiş olması şartı aranmaktadır. Bu bağlamda kamu otoritelerinden sadır olan vergilendirme ile ilgili iş, işlem ve davalar esnasında temel hak ve

eden büyük ölçekli bir şirkete sahip olan başvuruçunun mali ve ekonomik durumuna ne oranda zarar verip etkilediğini ve tüzel kişiliği için hangi ölçü ve düzeyde önem arzettiğine ilişkin kendisinin açıklayıcı herhangi bir beyanının bulunmadığı da dikkate alındığında başvuruya konu yapılan uyuşmazlık miktarının başvuru açısından anayasal mahiyette önem arzeden bir zarar oluşturmadığı sonucuna vararak anayasal ve kişisel önemden yoksun olduğu anlaşılan başvurunun kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.

özgürlüklerle ilintili olarak vergi yükümlülerinin haklarının ihlal edilmesi durumu söz konusu olabilecektir. Bu durumda, vergi ödevlileri haklarında tesis edilen vergilendirmeye ilişkin iş, işlem ve davalarda; ancak olağan idari ve kanun yollarının işletip tüketilmesinin akabinde, Anayasa ile AİHS’de ve teminat altına alınan temel hak ve özgürlüklerden ortak koruma kapsamına giren hakların ihlâl edildiği görüş ve iddiası ile Anayasa Mahkemesi nezdinde bireysel başvuru yolunu işletebileceklerdir. (Gerçek ve Bakar, 2015, s. 19).

İKİNCİ BÖLÜM

MADDİ HUKUK AÇISINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU: MÜLKİYET HAKKI İHLALLERİ

2.1. MÜLKİYET HAKKI İHLALİ İDDİALARINA DAYALI BİREYSEL BAŞVURULAR

2.1.1. Mülkiyet Hakkı ve Hakka Müdahale

Mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine yapılan başvurulara ilişkin olarak tespit edilmesi gerekli olan ilk olgu, bu türde yapılan başvurularda kullanılacak ölçülerdir. Bu bağlamda, vergisel müdahalelerin mülkiyet hakkı kapsamındaki konumunun tespiti ve hangi tür vergisel uyumsuzlukların mülkiyet hakkı çerçevesinde incelenebileceği hususunun kesin olarak ortaya konulması, söz konusu ölçülerin tespitinin sağlanması noktasında ön koşul niteliği arz etmektedir. Bu hususların tespiti yalnızca yasal mevzuat hükümlerinin lafzi olarak yorumlanmasıyla mümkün olmayıp, daha da önemlisi Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin olarak verdiği kararlarda beliren içtihatlarla mümkün olacaktır. Bu itibarla, mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahale iddialarının hangi kriterler esas alınarak değerlendirileceğini, nihai olarak söz konusu müdahalelerin hangi hallerde ihlal niteliği arzedeceğini belirleme hususunda anılan mevzuat hükümlerini konjonktürel gelişmeler ışığında ve AİHM'in içtihatları çerçevesinde değerlendirecek olan Anayasa Mahkemesinin yaklaşımı önem arz etmektedir. Anılan süreçte dinamik yorum yöntemini kullanacak olan Anayasa Mahkemesinin tespit ve içtihatlarının Türk Vergi Hukuku teori ve pratiğiyle örtüşmediği noktaların bulunması, Mahkemenin kararlarında ana referans kaynaklarından birisinin de AİHM içtihatları olması hasebiyle kaçınılmaz olacaktır. Anılan gerçeklik, konunun değerlendirilmesinde uluslararası insan hakları yargı içtihatları dışında ulusal yargı içtihatlarının da göz önüne alınmasını gerekli kılmaktadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, herkesin üzerinde anlaştığı ve mülkiyet hakkının gerek anlamını ve gerekse içeriğini bütün yönleri ile ifade edebilen evrensel bir mülkiyet

tanımı bugüne kadar yapılamamıştır.¹⁶⁷ Nitekim statik ve soyut olmayan bir kavramı atlamakta olan mülkiyet hakkının (Akça, 2016, s. 551) doğuşu ve tarihi gelişmesinin tayini, tüm insanlık tarihinin belki de en zor problemlerinden birisidir (Güvenç, 2008, s. 1). Çalışmamız bağlamında konuyu daha ilginç kılan husus ise, uluslararası yargı hukukundaki mülkiyet kavramı ile ulusal hukuk düzleminde öğretide anlam içeriği

¹⁶⁷ Mülkiyet hakkının tanımı konusunda genel bir uzlaşma bulunmamakta olup konuya ilişkin pek çok tartışmanın varlığına tanık olunmaktadır. Zira, mülkiyet hakkı bir taraftan hukuk ilminin konusunu oluşturmakta iken, diğer yönlerden ise ekonomi, siyaset, sosyoloji ve felsefe ile de yakından ilgilidir. Söz konusu disiplinler, mülkiyetin fonksiyonları, genişletilmesi, sınırlandırılabilmesi, sona erdirilebilmesi ve bölünebilmesi gibi zorunlu öğeleri açısından bu hakka özel alaka göstermektedirler. Hukuk ilminin mülkiyet hakkına yönelik efradını cami ayyarını mani bir tarif bulamamasının ana gerekçesi, kavramın esasında soyut bir fikir olmayışıdır. Bunun da sebebi, ilk toplum hayatından bugüne kadar ki insanlık tarihinde örf ve âdet kavramlarının sürekli değişmesi ve gelişmesidir. Söz konusu değişme ve gelişme sürecinden pek çok toplumsal kurum gibi mülkiyet kurumu da nasibini almıştır. Bu şekilde genel toplumsal gelişmeyle paralellik arzeden değişim süreci neticesinde mülkiyet, ferdi bir hak olmasının yanında, toplumsal yönü itibarıyla sosyal bir kurum vasfına bürünmüştür. Bu gerçeklikten hareketle malikin eşya üzerindeki yetki ve ödevleri çeşitli hukuk sistemlerine göre farklılık arzettiği gibi devletin ya da sosyal organizmanın hukuk sistemi içinde dahi süreç içerisinde değişimler göstermiştir. Benzer değerlendirmeler için bkz. (Başpınar, 2009, s. 87). Mülkiyet hakkı, bir konsept olarak multidisipliner bir yön ihtiva etmekle, farklı bilim dallarının da meseleye dahil olmasını gerektirmekte ve bu gerçeklik tanık olunan kavram kargaşasını göreceli olarak daha da görünür kılmaktadır. Bu bağlamda, hukuk bilimi düzleminden ziyade siyaset bilimi düzleminde kendisine daha gerçekçi çıkış noktası ve ana referans kaynağı bulan mülkiyet hakkı, devlet iktidarı tarafından tanınıp, hukuk düzeni aracılığıyla da koruma altına alınmıştır. Buna göre mülkiyet hakkının tanınma ve korunma şeklindeki ikili varoluşsal nedeni paradoksal olarak çatışmacı niteliği haiz farklı kurumlara izafe edilebilmektedir. Hatta siyasal düşünce tarihi okumalarında devletin ortaya çıkış gerekçesi ve meşruiyet kaynağının, toplumda yaşayan kişilerin sınırlı kaynakları nasıl kullanacaklarını belirleyecek bir otoriteye olan ihtiyaçlarından neşet ettiği görüşü önemli bir yer tutmaktadır. Benzer değerlendirmeler için bkz. (Etgü, 2009, s. 15). Bu kapsamda Locke, insanların devletle bağlanmasının ve kendilerini hükümet altına koymalarının başlıca amacının, tabiat hâlinde pek çok eksiklikleri olan mülkiyetlerini korumak olduğunu vurgulamıştır. Bkz. (Locke, 2002, s. 99). Yine mülkiyet hakkını liberal düşünce tarafından hayat, özgürlük ve güvenlik gibi temel ve doğuştan kazanılan haklar kategorisinde değerlendiren gören Hayek'e göre, özel mülkiyet ve bu özel mülkiyeti düzenleyen kurallar, modern toplumun belkemiğini oluşturan temel değerlerden olup, modern toplumun sağlıklı bir şekilde, huzurlu, düzen ve barış içinde sürdürülebilmesi için özel mülkiyet ve bunu düzenleyen kuralların bulunması gerekmektedir (Eamonn, 2001, s. 53-54). Bu arada Batı entelijansiyasında mülkiyet konusuna genel yaklaşımın aksine olumsuz yaklaşımlarda bulunan örneklerde bulunmaktadır. Bu örneklerden ilginç birisini oluşturan Fransız yazar Proudhon mülkiyeti "hırsızlık" olarak nitelemektedir. Yazara göre mülkiyet hakkı, bir kimsenin bir şeyden yararlanmak hakkından çok, başkalarını bu şeyden menetmek hakkıdır. Zira mülkiyet, malvarlığına sahip olan kişilerle olmayan kişiler arasında yaşanması mukadder ve süreklilik arzeden bir düşmanlık nedenidir (Proudhon, 1969, s. 27). Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlendiği şekliyle mülkiyet kurumu, kendisini adeta siyaset biliminin önemli altyapılarından birisi olarak konumlandırmaktadır. Nitekim mülkiyet hakkının düzenleme konusu yapıldığı Anayasa'nın ilgili madde gerekçesinde mülkiyet hakkı, devletten önce var olan bir gerçek olarak ifade edilmiştir. Gerçekten de bir malı sahiplenme şeklinde tezahür eden en ilkel anlamda mülkiyetin insanoğlunun dünya yüzeyinde belirlediği eski çağ dönemlerinden beri kesintisiz olarak var olduğunu belirtmek yanlış bir önerme olmayacaktır. Mülkiyet hakkı varoluş amacı itibarıyla hukuk biliminin de (özellikle insan hakları yargısı) bir anlamda temeli ve altyapısını oluşturmakta ve hukuk sisteminin bürüneceği biçimi belirlemektedir. Nitekim bir ülke hukuk sisteminin liberal bir nitelik taşıyıp taşımadığı sorusunun cevabı, o devlette mülkiyet ve miras hakları ile sözleşme özgürlüğünün tesis edilip edilmediği tespitinden hareketle verilebilmektedir. Mez-kûr haklar ise, Anayasamızın 17. maddesinde düzenleme konusu yapılan alan yaşama, maddi ve manevi bütünlüğünü koruma ve geliştirme haklarının ön koşulu ve sigortası olarak değerlendirilmektedir. Benzer değerlendirmeler için bkz. Başpınar, 1998, s. 13-15.

kazandırılan mülkiyet kavramının ayniyet arzetmeyip farklı olmasıdır.¹⁶⁸ Ulusal düzlemde mülkiyet hakkı, kapsamı itibarıyla aynı bir haktır. Aynı hak, hak sahibine eşya üzerinde en geniş yetki sağlayan hak türüdür (Esener ve Güven, 2008, s. 157). Mülkiyet, eşya ile kişi arasındaki ilişkinin diğer kişilere karşı hukuken korunmasıdır. Bu itibarla, hukuk düzeninin eşya üzerinde kurulmasına izin verdiği hâkimiyet haklarının en geniş olan mülkiyet hakkı, mal üzerinde, genellikle sınırsız bir şekilde mevcut olan tasarruf yetkisidir. Buna göre mülkiyet kişiye, eşya üzerinde kullanma (usus), yararlanma (fructus) ve tasarruf etme (abusus) yetkisi veren mutlak bir haktır (Fendoğlu, 1994, s. 144).

Kanımızca mülkiyeti, geniş anlamda ve dar anlamda olmak üzere ikiye ayırarak ele almak kavrama ilişkin muhtemel tanımlamaların hepsini karşılama anlamında daha uygun olacaktır. Buna göre; geniş anlamda mülkiyet, bireyin asgari ihtiyaçlarını temin etmesine ve onurlu bir yaşam sürmesine katkıda bulunan kapsamı görece geniş bir müessesedir. Buna mukabil dar anlamda mülkiyet ise, eşya üzerinde farklı kullanım haklarına tekabül eden sahiplik haklarına üçüncü kişilerce müdahale edilmesini önleyen ve bu müdahalenin engelleneceği teminatını veren bir müessesedir.

Mülkiyet kavramının iç hukuktaki karşılığını tespit sürecinde bu şekilde “özel hukuk anlamındaki mülkiyet” tanımlamasıyla yetinmemiz çalışmamızın mahiyeti itibarıyla yeterli değildir. Bu itibarla, Anayasa Mahkemesinin, bireysel başvurulara ilişkin kararlarında özel hukuk anlamında mülkiyet kavramını referans kaynaklarından birisi olarak kullanacağı hususu yadsınamaz bir gerçeklik olmakla birlikte, temel referans kaynağın ise “anayasa hukuku anlamında mülkiyet” olacağı kuşkusuzdur. Zira, anayasa hukuku anlamında mülkiyet hakkının, özel hukuktaki anlamından daha geniş olduğu dolayısıyla bu sayede söz konusu hakkın kapsamının daha fazla genişletileceği, insan

¹⁶⁸ Gerçekten de mülkiyet hakkının tanımının güçlüğü konusunda AİHM’in tutumunu da göz ardı etmemek gerekmektedir. Mahkeme, AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün ilk maddesinde yer alan “mal” ve “mülk” terimlerini yakın tarihli kararlarında oldukça geniş yorumlamaktadır. Anılan kararlarda, gerçek anlamda mülkiyet konusu olmayan ilişkiler ve haklar da ekonomik varlık olarak değerlendirilerek, AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesi kapsamında değerlendirilmektedir (Geniş bilgi için bkz. KARABULUT, Mustafa, “Mülkiyet Hakkı”, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı, Sempozyum, Ankara, 2006, s. 284-305.)

hakları bağlamında daha fazla koruma sağlanacağı hususu da yadsınamaz ayrı bir gerçekliktir.¹⁶⁹

Anayasamızın “Mülkiyet hakkı” başlıklı 35.maddesinin¹⁷⁰ kapsam ve içeriği incelendiğinde görülmektedir ki, Anayasa koyucu, anılan hükmü dizayn ederken en geniş ve hakimiyet ve tasarruf hakkı olarak geleneksel mülkiyet kavramını esas almıştır. Bu noktada Anayasa koyucu, kavramı detaylı bir şekilde tanımlamaktan bilinçli bir şekilde uzak durarak, mezkûr kavramın detaylarını süreç içerisinde belirleme yetki ve görevini açıkça kanun koyucuya bırakmıştır.¹⁷¹ Bu durumda kanun koyucunun, söz konusu hakkın en geniş hâkimiyet ve tasarruf hakkı verdiğine ilişkin niteliğini değiştirme gücüne sahip olma vasıf ve özelliğini haiz bulunduğunu söylemek imkân dahilindedir. Nitekim, mülkiyet hakkının ekonomik bir hak olmaktan ziyade medeni bir hak olduğu (Tatar, 2003, s. 37) gerçeğini dikkate aldığımızda kanun koyucunun mezkûr hakimiyet ve tasarruf hakkının sınırının genişliğinin hayli ileri noktalara vardırılabileceği açıktır.

¹⁶⁹ Anayasal hukuk anlamında mülkiyet ile özel hukuk anlamında mülkiyet ayrımının gerçekçi olmadığını ileri süren yazarlar da bulunmaktadır. Bu yazarlardan BAŞPINAR’a göre, böyle bir görüşe katılmak “hukuk düzen ve sisteminin bütünlüğü ilkesi”ni reddetmek anlamına gelecektir. Hâlbuki yadsınamaz bir gerçekliktir ki, hukuk düzen ve sistemi kendi içerisinde bir bütündür (Başpınar, 2009, s. 102).

¹⁷⁰ AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinde yer alan “Mülkiyetin Korunması” kenar başlıklı düzenlemeye göre; her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Buna göre bir kimse, ancak kamu yararı gerekçesiyle ve yasal düzenlemede öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilecektir. Buna mukabil bu gerçeklik, egemen devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin, benzeri mali yükümlülüklerin ya da para cezalarının ödenmesini teminen gerekli gördükleri kanuni düzenlemeleri uygulama konusunda sahip oldukları kabul edilen hakka engel konulabileceği anlamına gelmeyecektir.

¹⁷¹ Anayasa koyucunun mülkiyet hakkının konusuna ilişkin bir düzenleme yapmamak suretiyle gösterdiği kaçınılmaz yaklaşım tarzı esasında konuya ilişkin evrensel bir yaklaşımın bu alana özgü tezahürüdür. Zira, aynı tanımlama eyleminden uzak durma eğilimi kendisini AİHS’in mülkiyet hakkına ilişkin düzenlemelerinde de göstermektedir. Anayasa koyucu kavramlaştırma ile yetinip tanımlama yapmamak suretiyle, mülkiyet kavramına zaman ve süreç içerisinde, gelişen teknolojiye de uygun olarak yeni anlam kazandırma imkânını kazandırmış olmaktadır. Anayasa’nın mülkiyet hakkı ve teminatı ile ilgili hükümlerinin bu şekilde esnek yorumlanabilmesi, teknolojik gelişmeler paralelinde ortaya çıkacak yeni maddi ve manevi unsurların ilgili hak kapsamına alınmasını temin noktasında işlevsel bir mahiyet arzemiş olacaktır. Bu tespit özellikle vergisel ve benzeri mali yükümlülüklerin ifa edilmesi sürecinin konusunu oluşturan nakdi aktarımın dışında ileride gerçekleşmesi muhtemel ifa türlerinin çeşitlenmesi durumunda daha da önem kazanacaktır. Nitekim geçmişte varlık vergisi örneğinde görülen bedensel ifa yükümlülüğün günümüzde benzeri olmadığı gerçeği dikkate alındığında teknolojik imkânların geliştiği süreçte yeni ifa türlerine tanık olacağımız da açıktır.

Anayasa'nın 35. maddesinde yer verilen "mülkiyet" kavramından sadece dar anlamda mülkiyet tanımına işaret eden Türk Medeni Kanunu'nun 683. ve devamında düzenlenen maddelerde ifadesini bulan mülkiyet kavramı değil ve fakat özel malvarlığı haklarının tamamının anlaşılması gerekmektedir (Eren, 1977a, s. 183).¹⁷² Bir diğer deyişle, anayasal hukuk anlamında mülkiyet kavramı, medeni hukuk anlamında mülkiyeti evleviyetle kapsamaktadır. Bununla birlikte mezkûr kavramın, medeni hukuk anlamıyla da sınırlı olmadığı tartışmadan varestedir.¹⁷³ Bu nedenle anayasa hukuku anlamında mülkiyet hakkı kavramı,¹⁷⁴ hem menkul ve gayrimenkul mallar üzerindeki mülkiyet hakkını, hem de maddi ve gayri maddi mallar üzerindeki diğer mutlak hakları kapsamaktadır. Bu durumda, marka ve patent üzerindeki haklar, sınai modeller, fikri haklar, hisseler, tahkim kararları, emeklilik maaşı ve sosyal güvenlik ödemesi hakkı, ev malikinin kira alma hakkı, bir faaliyetin icra edilmesine ilişkin ekonomik çıkarlar, bir mesleği yerine getirme hakkı, belirli bir usulün uygulanacağına dair meşru beklenti, hukuki hak iddiası ve müşteri çevresi mal ve mülk kavramı içerisinde korunmaya değer konular olduğu kabul edilecek ve söz konusu korumadan yararlanacaktır (Koçak, 2013, s. 369). Özetle, Anayasa'nın 35. maddesinde düzenleme konusu mülkiyet hakkı ile en

¹⁷² Buna karşın Anayasa Mahkemesinin 1967 yılında tesis etmiş olduğu bir karar da aksi görüşlere yer verilerek, Anayasa'da yer alan hükümde, malvarlığına dahil hakların tümünün mülkiyet hakkı kavramı içerisinde değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin bir düzenlemeye veya bu derece geniş yorumlamaya imkân verir bir ifadenin yer almadığı ifade edilmiştir.

¹⁷³ Bu bağlamda, bir kimsenin sahip olduğu iktisadi değerler de ilgili kimsenin mülkiyet hakkının kapsamına dahildir. Bu durumda mülkiyet hakkı, her şeyden önce, spesifik bir mülkiyet kavrayışını ve bunu da aşacak şekilde iktisadi bir değer algısını betimlemek üzere kullanılmaktadır.

¹⁷⁴ Mülkiyet hakkı, istisnasız Anayasalarımızın hepsinde kendisine yer bulmuştur. 1924 Anayasası'nda düzenleme konusu hakların toplu bir şekilde sayıldığı 70. ve 71. maddelerinde mülkiyet hakkına yer verilirken, 1961 Anayasası'nda mülkiyet hakkı, "sosyal ve iktisadi haklar ve ödevler" bölümünde ayrı bir maddede düzenleme konusu yapılmıştır. Buna mukabil 1982 Anayasası'nda 1961 Anayasası'nda düzenlenen mülkiyet hakkıyla birebir aynı ifadelere yer verilmiş ise de, mülkiyet hakkı bu defa "kişinin hakları ve ödevleri" bölümünde kendisine yer bulmuştur. Bu durumda mülkiyet hakkı, 1982 Anayasası'ndaki yeni konumuyla ikinci kuşak hak statüsünden birinci kuşak statüsüne geçirilmiştir. Kanımızca bu yaklaşım farklılığı mülkiyet hakkını liberal hukuk görüşü bağlamında daha güvenceli bir konuma yükseltmiştir. Diğer yandan mezkûr değişimin önemli bir yansıması ise kendisini özellikle Kanun Hükmünde Kararnamelerde (KHK) göstermektedir. Zira Anayasa'nın 91. maddesine göre Bakanlar Kurulu, KHK ile "sosyal ve iktisadi haklar" üzerinde düzenleme yapma yetkisini haiz olduğu hâlde, "kişinin hakları" yönünden bu tür bir yetkiyi haiz bulunmamaktadır. Bu gerçeklikten hareket eden KABOĞLU'na göre, 1982 Anayasası mülkiyet hakkını 1961 Anayasasına göre daha güvenceli bir rejime yerleştirmiştir (Kaboğlu, 2002, s. 451). Nitekim 1982 Anayasası'nın mülkiyet hakkını düzenleyen 35. maddesinin gerekçesi de, 1961 Anayasası'nın 36. maddesinin gerekçesinden oldukça ayrıksı şekilde, liberal bakış açısını yansıtır öğeler barındırmaktadır. 1961 Anayasası'nda "mülkiyet hakkının artık Roma hukukunda olduğu gibi sınırsız bir hak olmadığı" vurgulanmışken, 1982 Anayasası'nda mülkiyetin "devletten önce de" var olduğu hatırlatılmıştır. Bu tespitten hareketle 1982 Anayasası, 1961 Anayasası'na kıyasla mülkiyet hakkının bizatihi kendisine sınırlama kavramından daha öncelik yer vermek suretiyle konuya ilişkin liberal bakış açısını daha tercihe şayan bulmuştur (Şimşek, 2010b, s. 184).

geniş anlamda üretim ve tüketim araçları ve malları güvence ve koruma altına alınmıştır (Tiryaki, 2008, s. 74).¹⁷⁵

Bu noktada anayasa hukuku anlamındaki mülkiyet hakkı kavramı, AİHS’de düzenlenen mülkiyet hakkı kavramıyla paralellik arzietmekte ve koruma kapsamının genişliği¹⁷⁶ noktasında bir anlamda aynıyet göstermektedirler.¹⁷⁷ Nitekim, AİHS sisteminin mihenk taşlarından olan “sözleşmedeki tüm kavram ve kurumların özerkliği” ilkesi, mülkiyet hakkı ve bu hakkın konusunu teşkil eden “mal” kavramının¹⁷⁸ tespiti için de geçerlik arzedip, sözleşme organlarının, mülkiyet hakkını ve bu hakkın konusunu, ulusal hukuklardaki şekli sınıflandırmadan bağımsız ve oldukça kapsamlı olarak ele aldığı

¹⁷⁵ Ayrıca söz konusu gerçeklik nedeniyle özel mülkiyet üzerindeki ekonomik tasarruf yetkisini devlete veya diğer kolektif bir organa devredip malikin yetkisini sadece kâr paylaşmaya veya irada hasreden bir sistem, Anayasa’nın 35. maddesine aykırı olacaktır. Bu bağlamda, Anayasa’nın temel haklardan saydığı mülkiyet hakkının güvencesi, hem devlet aygıtının kendi idari aparatları ile özel mülkiyete haksız ve hukuka aykırı müdahalede bulunmamak ödevini (negatif yükümlülük) hem de diğer siyasi güçlerin ihlallerini önlemek için müdahale etmek görevini (pozitif yükümlülük) bünyesinde barındırmaktadır. Mülkiyet hakkının genel kabul görmüş içeriği, ön koşul olarak tasarruf ve karar verme yetkisini de evleviyetle gerektirdiğinden, mülkiyet kavramını sadece kullanmaya ve irada dönüştürecek Marksizm örneğindeki bir sistem ya da ekonomik düzen, hakkın özüne dokunulamayacağı ilkesini zedelemiş olacaktır.

¹⁷⁶ Buna mukabil, AİHS’nin ilgili madde hükmünün kenar başlığında ya da içeriğinde mülkiyet hakkının korunduğuna dair bir belirleme ya da saptamaya yer verilmeyip, ilgili hükmün mülkiyet hakkından ziyade “mülkiyetin barışçıl bir şekilde kullanılmasına” ilişkin olduğunu belirten yazarlar da bulunmaktadır. Bkz. (Clayton ve Tomlinson, 2000, s. 1302).

¹⁷⁷ Bu kapsamda her iki düzenleme esasında birbiriyle ilintili olan ve fakat ayrı gerçeklikleri ifade eden üç ana kural içermektedir. Her iki düzenlemenin de başlangıç ilk cümleleri lafız olarak istisnasız herkese mülkiyet hakkını tanımaktadır. Buna mukabil, Anayasamız “herkes mülkiyet hakkına sahiptir” şeklindeki ifade biçimiyle daha geniş bir koruma alanı sağlarken, AİHS herkese mülkünden barışçıl bir şekilde yararlanma hakkı tanımaktadır. Metinler arasındaki koruma alanının kapsam ve genişliğini belirleyen bu vurgu farklılığı ise, AİHM’in dinamik yorum yöntemiyle geliştirdiği yeni içtihatlarla kapanmıştır. Ayrıca, her iki düzenlemenin de ilk cümleleri lafız olarak mülkiyetten müdahalesiz olarak yararlanma hakkını belirlediklerinden normatif yapılarından hareketle otorite yükümlülükler bağlamında tali kaynak olarak değerlendirilebilirler (B, Gemalmaz, 2009, s. 417-418). Her iki düzenlemenin ikinci cümleleri ise lafız olarak devlete negatif yükümlülükler getirerek bireylere ait mülkleri üzerine hangi koşullarla tahdit konulabileceğini ya da bireylerin hangi koşullarda mülklerinden yoksun bırakılabileceklerini hüküm altına almaktadır.

¹⁷⁸ İlgili protokolün birinci maddesinde düzenleme konusu yapıldığı şekliyle “mal” kavramı, başvuruçunun üzerinde en azından “haklı beklentisi (legitimate expectation)” olduğunu kanıtlayabildiği her türlü ekonomik değeri kapsamı altına almaktadır. Burada kavramlaştırılan “haklı beklenti” terimi, ulusal hukukta kendisine tekabül eden aynı kavramla aynıyet göstermeyip, daha ziyade ulusal hukuktaki “kazanılmış hak” kavramına tekabül etmektedir. Bu anlamda bir hak ya da menfaatin “mal” kapsamında telakki edilebilmesi için ulusal hukukta ileri sürülebilir bir mahiyet arzettiği ortaya konulabilmelidir. Protokol’ün ilgili maddesindeki düzenlenme şekliyle mülkiyet, hâlihazırda var olan mallar üzerinde bulunan hakkı koruma kapsamına alıp, kazanma hakkını koruma kapsamına almamaktadır. Bu durumda edinilmiş mülkiyete yönelik müdahaleler AİHS’nin kadrajına girmekte olup, edinilmesi mümkün veya kuvvetle muhtemel olan mülkiyete yönelik müdahaleler ise anılan kadrajın dışında kalmaktadır (konuya ilişkin bkz. *Pistorava/Çek Cumhuriyeti*, B. No: 73578/01, 26/10/2004, § 38).

bilinmektedir.¹⁷⁹ Bu bağlamda, kısmen daha önce de değinildiği üzere patent, marka ve sınai model gibi fikri ve sınai mülkiyet hakları, alacak hakları, özel sicile kayıtlı taşınır mallar, özel statülü kiracılık hakları, para ve diğer tarihi sikkeler ile mücevherat, taşınır kültür varlıkları, irtifak ve intifa hakları, emeklilik ve bankalardaki mevduat gibi özel nitelikli alacak hakları, tazminat, miras hakkı, müşteri birikim (goodwill), şirket hisseleri ve diğer menkul kıymetler, franchising sözleşmesi, bağlayıcı ve icrai nitelikteki yargı kararıyla belirlenmiş bir borç, vergi iadesine ilişkin talepler, başvurucunun işi için gerekli olan alkollü içki ruhsatı mülkiyet hakkının konusunu teşkil edecektir.¹⁸⁰

AİHM'in mülk kavramını bu şekilde şümulü yorumlamasında, mülkiyet hakkının düzenleme konusu yapıldığı ilgili maddenin orijinal İngilizce ve Fransızca metinlerinde “mülk” kelimesini betimlemek üzere kullanılan “possessions” ve “biens” sözcüklerinin geniş anlamları haiz olmasının da önemli bir etkisinin olduğu tartışmasızdır. AİHM'e göre, AİHS'in İngilizce metninde yer alan “possessions” sözcüğünün, Fransızca

¹⁷⁹ Söz konusu kapsamın geniş tutulmasına karşın, paradoksal olarak ilgili metnin içeriğinin koruma yönü zayıf ve muğlak bırakılmıştır. Bu paradoksal gerçekliğin temelinde ise, siyasi ideolojik yelpazenin farklı yerlerinde konumlanan siyasi partilerin iktidarda bulunduğu Avrupa ülkelerinin ancak bu tür nitelikte bir metnin üzerinde anlaşabilmeleri gerçeği yatmaktadır (Bayar, 2004, s. 495). Uzlaşılın mezkûr metinde sözleşmecî taraf üye devletlere mülkiyet hakkına müdahale süreçlerinde geniş bir takdir yetkisi tanınıp tahsis edilirken tazminat yükümlülüğüne ise yer verilmemiştir. Ayrıca, mülkiyetin kullanılmasını düzenleme ile vergi, vergi benzeri mali yükümlülükler veya başka katkıların veya para cezalarının ödenmesi konusunda devletlerin hâlihazırda oldukça kapsamlı olan takdir yetkileri daha da genişletilmiştir. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ihdası ve uygulanması noktasında takdir marjının bu derece artırılması eğiliminin içerdiği kaygının perde arkasında ise AİHS'i hazırlayan sözleşmecî taraf üye devletlerin, vergi politikalarına devletlerin mutlak egemenlik alanına ait bir gerçeklik olarak bakmalarının da payı olduğu açıktır. Sözleşme metninin bünyesinde barındırdığı bu korumacı politik yaklaşımın varlığına karşın, AİHM dinamik yorum yöntemini kullanarak içtihat yoluyla Sözleşme metninde yer alan güvenceleri geniş yorumlayarak mülkiyet hakkının kapsamını her yeni kararında daha da genişletmektedir. Bu genişleme eğiliminin de sık sık vergi politikalarına ilişkin devletlerin takdir marjının artımı eğilimiyle kesişeceği ve kaçınılmaz çatışmalara neden olacağı değerlendirilmektedir.

¹⁸⁰ Bu kapsamda, AİHM kararlarında da belirtildiği üzere, bir taşıt aracının uyuşturucu taşıdığı iddiası ile kolluk güçlerince müsadere edilmeksizin alıkonulması, tarihi değeri olduğu gerekçesine istinaden bir tablonun malikinin elinden zorla alınması halleri taşınır mülkiyet hakkının ihlali niteliğini taşımaktadır (B, Gemalmaz, 2009, 231 vd). Sıklıkla vurguladığımız üzere AİHM kararlarında dinamik yorum yöntemiyle Sözleşme'de yer alan terimleri daha esnek ve çok boyutlu bir şekilde yorumlama tarzını benimsemektedir. Yine bu bağlamda AİHS, Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin İngilizce metninde yer alan “malvarlığı (possession)” kavramının “fiilen mevcut mamelek” ile sınırlı olmadığını, kanuni olarak haklı bir beklentinin de Sözleşmeye Ek 1 No.lu Protokol'ün ilk maddesi kapsamına gireceğini kabul etmektedir. (Anılan karara konu olay hakkında tafsilatlı bilgi için bkz. ÖZ, Turgut, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunması Hakkında Uluslararası Anlaşma Uyarınca Mülkiyet ve Diğer Bazı Malvarlığı Haklarının Korunması”, Prof. Dr. Ergon Çetingil ve Prof. Dr. Rayegan Kender'e 50. Birlikte Çalışma Yılı Armağanı, 2007, s. 941-942).

metninde yer alan “biens” kelimesi nedeniyle, dar olarak yorumlanması mümkün değildir (Yaltı, 2006, s. 48). Nihayetinde AİHM, farklı uygulamalardan olabildiğince kaçınmak suretiyle yeknesaklığı ve uygulama birliğini temin etmek saikiyle AİHS’de kullanılan terimleri ulusal hukukta düzenlenen tanımlama biçimlerinden özerk olarak ve İngilizce ve Fransızca dillerindeki anlam dünyasından daha şümulü bir anlama gelecek yaklaşımla kullanma yolunu tercih etmiştir (Birtane, 2007, s. 18).

Bu noktada unutulmaması gereken bir gerçeklik de, anayasa hukuku anlamında mülkiyet kavramının içeriğini belirlemede ve anayasa hükümlerinin nasıl yorumlanması gerektiği hususunda nihai otorite olan yüksek yargı mercii olan Anayasa Mahkemesinin konuya yaklaşımı dikkate alınmadan mezkûr kavram yeknesak bir görünüm alanı kazanamayacaktır.¹⁸¹ Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkını, genel olarak, bir kimsenin başka bir kimseye zarar vermemek ve kanunların ihdas ettiği tahditlere riayet etmek koşuluyla, bir şey üzerinde dilediği biçimde tasarrufta bulunma, başka bir kimseye devretme, kullanılanın biçimini değiştirme, harcama ve tüketme, hatta yok etme yetkilerini içermekte olan bir hak olarak tanımlamaktadır.¹⁸² Buna mukabil Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkını “temel bir hak” olarak tanımakla birlikte, bu hakkın sınırsız yetki veren ve kamu yararını göz ardı edip toplum yararına aykırı kullanıma imkân veren bir mutlak hak olmadığını ifade etmektedir.¹⁸³ Bununla birlikte kanun

¹⁸¹ Anayasa Mahkemesinin mülkiyet hakkının tanımı ve kapsamına yönelik olarak kimi zaman daraltıcı kimi zamansa genişletici yorum yöntemiyle yaptığı saptamaları tespit etmeden önce bilinmesi gerekmektedir ki, bir veri olarak mülkiyet hakkının varlığı haklar kategorisi içerisinde Mahkemece çok özellikli ve istisnai bir zeminde konumlandırılmıştır. Nitekim, Mahkeme’nin bir kararına göre, mülkiyet hakkını yadsıyan ve tanımama yolunu tercih eden bir devlet sisteminin, toplum yararı gerekçesini kendisine hareket noktası olarak ele almış olsa bile, Anayasa’nın 2. maddesinde düzenleme konusu yapılan demokratik bir hukuk sistemi olduğu savunulamayacaktır. Zira, mülkiyet hakkından yoksun yaşamaya öncelikle insanın tabii yapısı elverişli değildir (Bkz. AYM, E.1976/38, K.1976/46, K.T.12/10/1976). Esasında öğretide Anayasa Mahkemesinden beklenen öncelikli yaklaşım, yalnızca mülkiyet hakkı için değil ve fakat tüm anayasal haklar için genişletici yorum yöntemini kullanmasıdır. Nitekim, öğretide Anayasa Mahkemesinin durum ve koşulların gerektirmesi hâlinde hakların kapsam ve içeriğini AİHS’e göre daha geniş yorumlayabileceği ve bu tür yaklaşım tarzının zorunluluk arzettiği yönünde sayısız eleştiri ve yorum bulunmaktadır. Söz konusu yorum sahipleri ayrıca AİHS’in 53. maddesine istinaden ulusal mekanizmalarda daha geniş bir koruma var ise bunun tercih edilmesi gerektiğini ileri sürmektedirler. Bkz. (Oder, 2014).

¹⁸² Bkz. AYM, E.1997/36, K.1997/52, K.T.20/5/1997.

¹⁸³ Bkz. AYM, E.1988/34, K.1989/26; K.T.21/6/1989. Anayasa Mahkemesinin anılan kararlarında mülkiyet hakkına yaklaşımda sergilenen bu daraltıcı yorum tarzında esasında mülkiyet hakkının çağımız gerçekleri karşısında kazandığı niteliği ile ilişkisi bulunmaktadır. Zira mülkiyet hakkı, başlangıçta Roma Hukuku’ndan alınan ve bireyin eşya üzerinde mutlak hâkimiyetine dayanan sınırsız bir hak niteliği taşımakta iken, günümüz gerçekliğinde ise bu şekilde bireyin dilediği biçimde tasarruf edebileceği sınırsız bir hak olma özelliğini kaybetmiştir. Mutlak haklar kategorisinde konumlanan söz konusu hak, zaman

koyucu, minimize edilmiş bir takdir hakkı çerçevesinde ancak kamu yararı amacı¹⁸⁴ ile mülkiyet hakkı üzerinde sınırlayıcı düzenlemelerde bulunmaya yetkin kılınmış olup, mülk sahibinin de bu hakkı sınırsız bir şekilde kamu yararına aykırı tarzda kullanması önlenmiştir.¹⁸⁵ Diğer bir deyişle mezkûr düzenleme şekliyle mülkiyet hakkına getirilen sınırlamaya da sınırlama getirilmiş olmaktadır.

Gerek AİHM gerekse Anayasa Mahkemesi, başvuru konusunun “mal” olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ve “mülkiyet hakkı” kapsamında olup olmadığına karar verdikten sonra ikinci aşamaya geçmektedir. Bu aşamada anılan mahkemeler, şikâyet konusu eylem ya da eylemsizliğin “müdahale” niteliği taşıyıp taşımadığına karar vereceklerdir.¹⁸⁶

Mülkiyet hakkına yönelik kamu otoriteleri tarafından yapılan müdahaleler amaçlarına göre; devletin vergilendirme yetkisinden kaynaklanan müdahaleler, mülkiyetin zarar veren kullanımını yasaklamaya yönelik müdahaleler¹⁸⁷ ile kamu yararını

içerisinde sosyal ve toplumsal dönüşümlerle birlikte kaçınılmaz olarak yumuşatılmış ve mülkiyet hakkının sağladığı tasarruf yetkisi, toplum düzeni, kamusal tercihler, toplumsal ihtiyaçlar ve sosyal fonksiyonlar yönünden sınırlandırılmıştır. Süreç içerisinde mülkiyetin sosyal teorisi benimsenmiş ve mezkûr hakkın, sosyal ve ekonomik yönü ağır basan bir hak olduğu hususu genel kabul gören bir gerçeklik olarak hukuk dünyasında yerini bulmuştur. Sonuç olarak, sosyal devlet anlayışının gelişimine paralel olarak bireyin menfaatinin toplum menfaatine feda edilebildiği bir konjonktür de gelişmiş ve birey menfaati ile toplum menfaatinin çatıştığı alanlarda toplum menfaatinin önceleyen bir paradigma anayasa yargısında da kendisini dominant bir şekilde konumlandırmıştır. Bu paradigmanın izlerini taşıyan benzeri kararlar için bakınız: AYM, E.1966/3, K.1966/23, K.T.2/6/1964; AYM, E.1964/13, K.1964/43, K.T.2/6/1964; AYM, E.1963/298, K.1963/283, K.T.29/11/1963; AYM, E.1964/32, K.1963/63, K.T.2/10/1964; AYM, E.1963/336, K.1967/29, K.T.21/6/1990. Sonuç olarak, tam bir aynı hak olarak kategorilendirilen mülkiyet hakkının malike sağladığı yetki alanı, modern mülkiyet anlayışını benimseyen Anayasa'nın 35. maddesi çerçevesinde değerlendirilmeye tabi tutulduğunda sosyal ve ekonomik şartların, eşya çeşidinin, baskın yararların, çatışan menfaatlerin ve özellikle toplum yararının gerektirdiği hallerde sınırlanabilecektir. Benzeri değerlendirmeler için bkz. (Eren, 1977b, s. 313-314).

¹⁸⁴ Kamu yararı kavramı, mülkiyet hakkına yapılabilecek müdahale ve getirilecek sınırlamalar için bir imkân değil; bilakis mülkiyeti koruma amaçlı bir fonksiyona sahiptir. Aksi bir durumun kabulü, mülkiyet hakkının Anayasa teminatı kapsamında olması gerçeğini anlamsız kılacaktır (Eren, 1974, s. 782).

¹⁸⁵ Bkz. AYM, E.1990/9, K.1990/13, K.T.21/6/1990.

¹⁸⁶ Kamu müdahalesi icrai ya da ihmali olabilir, diğer bir deyişle bir şey yaparak olumlu şekilde olabileceği gibi bir şeyi yapmayarak olumsuz şekilde de olabilir. Bu gerçeklikten hareketle belirli şartların gerçekleşmesi durumunda kamu otoritelerinin ihmali davranışlarının da bu tür bir müdahalenin varlığına neden olduğu kabul edilecektir.

¹⁸⁷ Söz konusu müdahaleler daha çok düzenleyici müdahalelerdir. Bu kapsamda tarım arazilerinin tarım dışı faaliyetlere tahsis edilmesinin yasaklanması işlemi, bu tür müdahale biçimine örnek olarak gösterilebilir. Bu kapsamda, tarım arazisi niteliğindeki taşınmazlarına taş ocağı işletmek için yaptıkları ruhsat başvuruları reddedilmiş olan başvuru sahiplerinin mülkiyet hakkı şikâyetlerini Mahkeme, kullanımın kontrolü ya da düzenlenmesi kapsamında incelemiştir (Bkz. *Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 24).

gerçekleştirmek amacıyla yapılan müdahaleler¹⁸⁸ şeklinde kategorilendirilebilir. Bazı durumlarda ise, olumlu veya olumsuz kamu müdahalesi olmaksızın ve bu tür bir müdahalenin varlığı aranmaksızın mülkiyet hakkına kamu otoritesi ile malik arasındaki ilişkinin dışında kalan üçüncü kişilerce yapılan müdahalelerde kamu otoritelerinin sorumluluğu (usulü güvencelerin sağlanmaması gibi) tespit edilebilecek ve bu tür müdahale biçimlerinde de bireysel başvurular esastan incelenebilecektir.¹⁸⁹ Nitekim AİHM, mülkiyet hakkının pozitif yükümlülükleri de ihtiva ettiğini kabul etmektedir.¹⁹⁰ AİHM, bu hükümle güvence altına alınmış olan mülkiyet hakkının gerçek ve etkili kullanımının, sadece devletin müdahale etmeme ödevine bağlı olmadığını sıklıkla hatırlatmıştır. Bu tespitten hareketle AİHM, özellikle başvurucunun kamu otoritelerinden meşru olarak yerine getirilmesini ve alınmasını beklediği edim ve önlemler (herkes tarafından beklenen objektif tedbirler) ile mülkünden gerçek ve etkin bir biçimde yararlanması arasında doğrudan bir korelasyonun ve sebep sonuç ilişkisinin bulunduğu durumlarda koruyucu mahiyette pozitif önlemler alınmasının da elzem

¹⁸⁸ Kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla yapılan müdahaleler genellikle kamulaştırma ve devletleştirme gibi mülkiyetin devri sonucunu doğuran müdahalelerdir. Bunun yanı sıra mülkiyetin devri sonucunu doğurmamakla birlikte, mülkiyetin kullanımını önemli ölçüde sınırlayan enerji nakil hattı geçirmek amacıyla irtifak hakkı kurulması şeklindeki müdahaleler de bu kapsamda değerlendirilebilecektir.

¹⁸⁹ Anayasa Mahkemesine yapılan bir bireysel başvuruda, maliki olduğu apartman dairesini dernek şubesi olarak kullanması komşusunun şikâyeti ve sonrasında yapılan yargılama sonucunda engellenmiş olan başvurucunun başvurusu esastan inceleme konusu yapılmıştır. Anılan kararda mezkûr müdahalenin kamu merciilerince doğrudan kamu gücü kullanılmak suretiyle gerçekleşmediği, üçüncü kişi konumundaki özel bir kişi tarafından yapılan yargılama sonucu başvurucunun mülkiyet hakkının etkilendiği ifade edilerek kimi durumlarda özel kişiler arasında tesis edilmiş olan ilişkiler sonucu özel kişilerin birbirlerinin haklarına yaptıkları müdahalelerde de kamu merciilerine de atfedilebilecek sorumluluklar bulunabileceği kabul edilmiştir. Mahkeme anılan kabulün akabinde AİHM'in mahkemelerin ulusal hukuku uygularken AİHS'e en yakın yorumu tercih etmeleri gerektiği görüşüne atıf yapmıştır (Bkz. *Türkiye Emekliler Derneği*, B. No: 2012/1035, 17/7/2014, §§ 34-36). Mahkeme Türkiye Emekliler Derneğinin yaptığı başvuruya ilişkin anılan kararında “dolaylı yatay etkide devletin pozitif sorumluluğu”nu kararın 39. paragrafında formüle edilmiştir. Buna göre, bireylerin Anayasa ve AİHS'in ortak koruma alanında bulunan temel haklara özel hukuk kişilerince gerçekleştirilecek müdahaleler sonucu haklarının zarar gördüğü kimi özel durumlarda kamu otoritelerine izafe edilebilecek sorumluluklar bulunabilecektir. Kamu otoritelerinin bu tür hukuka aykırı ve haksız müdahalelere karşı vergi ödevlilerinin mülkiyet hakkının korunmasını teminen etkili iç hukuk yolları oluşturarak gerçekleşen müdahalelere karşı özellikle yargı merciilerine müracaat etmek suretiyle koruma talep edebilmelerini sağlaması ve gerçekleştirilecek yargılamalarda özel kişilerin çatışan hakları arasında tercih yaparken yargı merciilerince Anayasa'ya uygun yorumla temel hakların korunması gerekebilecektir. Bu şekilde kamu otoriteleri, etkili bir iç hukuk yolu oluşturmak suretiyle adalet duygularını tatmin etmek kapasitesi havi ve hakkaniyete uygun bir yargılama ortamı tesis ederek bu konuda üzerine düşen görevi yerine getirmiş olacaktır.

¹⁹⁰ Bkz. *Kotov/Rusya [BD]*, B. No: 54522/00, 3/4/2012, §§ 109-115; *Öneryıldız/Türkiye [BD]*, B. No: 48939/99, 30/11/2004, § 134; *Broniowski/Polonya [BD]*, B. No: 31443/96, 22/6/2004, § 143; *Dzугayeva/Rusya*, B. No: 44971/04, 12/2/2013, § 26.

olduğunu belirtmiştir.¹⁹¹ Diğer yandan, AİHM'e göre yatay ilişkilerde bile devlete pozitif yükümlülük yükleyen kamusal menfaatler söz konusu olabilecektir.¹⁹²

Müdahale türleri bakımından AİHS'e Ek 1 No.lu Protokolün 1. maddesinde yer alan ilke ve kurallar ilk önce pek çok yönden öncü karar niteliği arzeden *Sporrong ve Lönnroth/İsveç* davasında¹⁹³ tespit edilmiş, devam eden diğer kararlarda ise mezkûr ilkeler değişmeden ve fasılasız bir şekilde benimsenmiştir. İlgili protokol maddesi esasında üç ayrı kuralı belirlemektedir: Birinci fıkranın ilk cümlesinde yer alan ilk kural, mülkiyetten barışçıl biçimde yararlanma hakkını içermektedir. Aynı fıkranın ikinci cümlesinde yer alan bir diğer kural ise, mülkiyetten yoksun bırakmayı ve bu durumun tabi olduğu belirli koşulları içermektedir. İkinci fıkrada yer alan bir diğer kural ise, üye devletlerin, başka yöntemlerle birlikte, genel yarara ve toplum çıkarlarına uygun gördükleri kanunları yürürlüğe sokmak suretiyle bu amaca uygun olarak mülkiyetin kullanılmasını denetim altına alma hakkını tanımaktadır.¹⁹⁴

Gerek AİHM, gerekse Anayasa Mahkemesi, şikâyet ve itiraz konusu eylem ya da eylemsizliğin “müdahale” niteliği taşıyıp taşımadığına karar verirken, bu üç kuralın uygulanabilir olup olmadığını tespit edecektir. İlk anılan mahkemeler, birinci kurala uygunluk bulunup bulunmadığını değerlendirme aşamasına geçmeden önce, diğer kuralların uygulanabilir olup olmadığını saptayacaktır. Bu aşamada unutulmaması gereken bir husus, anılan üç kuralın farklı olması, bu kuralların birbiriyle ilişkisiz,

¹⁹¹ AİHM, bu bağlamda, mülkiyetten barışçıl yararlanma hakkına kamu merciileri dışında kalan üçüncü kişilerce müdahale edilmiş olması durumunda, devletin devreye sokması gerektiği pozitif yükümlülüğünün, önleyici ve düzeltici ödevler biçiminde ikili bir ayrıma tabi tutulabileceğini vurgulamaktadır. AİHM'e göre bu durumda AİHS'e taraf üye devletler, iç hukuk sisteminde mülkiyet hakkının yasal düzenlemelerce arzu edilen ölçü ve yoğunlukta tatmin edici bir şekilde korunmasının teminat altına alınması ve hakkına müdahale edilen kişinin, gerektiği durumda vuku bulan zararının giderilmesini havi talep ve istemler de dâhil olmak üzere hakkını her platformda etkin bir kişinin arayabileceği düzeltici mekanizmaların temin edilmesi yükümlülüğü altındadırlar (*Blumberga/Letonya*, B. No: 70930/01, 14/10/2008, § 67).

¹⁹² *Kotov/Rusya [BD]*, 54522/00, 3/4/2012, § 109.

¹⁹³ *Sporrong ve Lönnroth/İsveç*, Başvuru no.ları 7151/75; 7152/75, 23/9/1992, § 61.

¹⁹⁴ Söz konusu üçüncü kurala paralel olarak Anayasa'nın 35. maddesinde “mülkiyet hakkının kullanımı toplum yararına aykırı olmaz” şeklinde genel bir hüküm ihdas edilmiştir. Bununla birlikte Anayasa'nın farklı maddelerinde de kamu otoritelerinin mülkiyet hakkının kullanımının düzenlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu kapsamda, toprak mülkiyeti, kıyıların kullanımı, tabii servetlerin aranması ve işletilmesi, ormanların ve orman köylüsünün korunması, kooperatifçiliğin geliştirilmesi ve piyasaların denetimi ve dış ticaretin düzenlenmesi gibi pek çok farklı konuda Anayasa, kamu otoritelerine mülkiyet hakkının kullanımını düzenleme yetkisi ve görevi vermektedir.

irtibatsız ve bağlantısız oldukları anlamına gelmemektedir. Zira ikinci ve üçüncü kural, esasında mülkiyet hakkından barışçıl olarak yararlanmaya yapılan müdahalenin özel örneklerini teşkil etmekte olup bu sebeple birinci kuralda yer verilen genel ilke ışığında değerlendirmeye tabi tutulacaklardır.

Mülkiyet hakkına müteallik bir müdahalenin varlığından bahsedilebilmesi için her şeyden önce bireyin malvarlığından edinmeyi umut ettiği menfaate dokunan ve onu etkisizleştiren, malvarlığından kısmen ya da tamamen faydalanmasına engel olan bir vakanın mevcudiyeti gereklidir. İkinci olarak ise, söz konusu olumsuz vakanın yaşanmasına kamu otoritelerin iş, işlem, eylem veya ihmali davranışlarının sebep olması gerekmektedir.¹⁹⁵

Anayasa'nın 35. maddesi bakımından yapılan bireysel başvurularda bu şekilde AİHS'de belirlenen ve AİHM'in *Sporrong ve Lönnroth/İsveç* kararıyla formüle edilen kurallar, "kontrol testi" olarak somut başvuru konusu olaya uygulanacaktır. Bu kapsamda, mülkiyet hakkı bakımından yapılan bireysel başvurularda uyuşmazlığın konusunun ilgili Protokol'ün ilk maddesindeki "mülkiyet" ve "mülkiyet hakkı" kapsamına girdiği ve mülkiyet hakkına bir müdahale yapıldığı kanaatine ulaşıldıktan sonra somut olayda üç olumsuz koşulun bulunup bulunmadığı araştırılacaktır.¹⁹⁶ Bu kapsamda ilkin,

¹⁹⁵ AİHM, "müdahale" kavramına diğer kavramlara yönelik tavrıyla uyumlu olarak genişletici yorumla kapsamlı bir hüviyet kazandırmaktadır. Bu bağlamda, mülkiyet hakkı konusu emtiaya doğrudan müdahale etmemekle birlikte mülkiyetten yararlanma imkânını sonlandıran ya da sınırlayan tasarruf ve uygulamalar da Ek 1 no.lu Protokol'ün 1. maddesini ihlal edebilecektir. Ayrıca, kimi yazarlara göre, mülkiyet hakkının anayasal teminat altına alınması, söz konusu hakkın yalnızca kamu otoritelerine karşı değil ve fakat ayrıca günümüz dünyasında yaşanan bir gerçeklik olarak modern ve karmaşık sosyal hayatın gerektirdiği ve çıkardığı baskı ve menfaat grupları, dernek, vakıf ve şirketler gibi diğer sosyal organizasyonların ve üçüncü kişilerden sadır olacak müdahalelere karşı da korumaktadır. Benzer değerlendirmeler için bkz. (Eren, 1977a, s. 184).

¹⁹⁶ Anılan süreci "üç kural usulü" adı altında formüle edebiliriz. Bununla birlikte, anılan üç kuralın mevcudiyeti üzerine öğretide hakim görüş oluşmuş iken, bazı yazarlar AİHS'in ilgili maddesinde üç değil ve fakat dört kural bulunduğunu ileri sürmektedirler. Buna göre dördüncü kural; ilk üç kuralın, genel ilkenin ortaya konulduğu birinci kural çerçevesinde yorumlanmasıdır (B, Gemalmaz, 2009, s. 22-23). Bunlardan genel nitelik taşıyan birinci kural, mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesi ilkesidir. Mezkûr kural, genel kural niteliğini haiz olması sebebiyle, mülkiyet hakkının ihlali iddialarında, diğer iki kuralın koşullarının bulunmadığı bütün durumlarda uygulanma imkânı bulabilecektir. Ayrıca, söz konusu kural tali nitelikte bir kural olması sebebiyle de, mülkiyete müdahale için ikinci veya üçüncü kuralın kesin olarak uygulanmadığı her durumda, birinci kural devreye girerek kamu otoritesinin herhangi bir müdahalesinin bulunup bulunmadığını tespiti yarayacaktır. İkinci kural, "mal ve mülkten mahrum bırakılmanın" koşul ve şartlarını düzenlemektedir. Üçüncü kural ise, mülkiyet hakkının "kullanımının kontrol edilmesi" şeklinde ifade edilebilir. (Bkz. *Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, §§ 55-58.)

“müdahale”nin iç hukukta hukuksal temelleri olup olmadığı, “yoksun bırakma hâli” için ayrıca uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olup olmadığı araştırılacaktır. Uygulama konusu kontrol testinde “kanunilik testi” aşamasına tekabül eden bu aşamada, müdahalenin yasal bir zemine sahip olup olmadığı hususu tartışma konusu yapılacaktır. Dikkat edilirse uluslararası hukukun Anayasamızın 90. maddesi mucibince sahip olduğu anayasal düzeyde koruma işlevi, bu aşamada devreye girebilmekte ve iç hukukta yasal zemine sahip bir müdahalenin uluslararası hukukun genel ilkelerine aykırı bir durum arzemesi ihtimalinde “ihlal” kararı ile müeyyidelenmesine gerekçe oluşturabilmektedir. Araştırma konusu yapılacak diğer sorun ise, müdahalenin “yoksun bırakma hâlinde” kamu yararına, “kullanımı düzenleme hâlinde” genel yarara yönelik olup olmadığı hususu yani müdahalenin amacı olacaktır. Bu aşamada uygulamanın meşru bir amaç taşıyıp taşımadığı, toplumun genel menfaatinin bu tür bir müdahaleyi haklı kılıp kılmayacağı sorusu tartışma konusu yapılacaktır. Son aşamada araştırma konusu yapılarak cevabı aranacak soru, müdahalenin ölçülü olup olmadığı sorusudur.

AİHM uygulamasında sözleşmeye taraf üye devlet, müdahalenin anılan ölçütlere dayanılarak yapıldığını, diğer bir deyişle “haklılığını” ispat yükümlülüğü altındadır.¹⁹⁷ Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru uygulamasında da, bireysel başvuru konusu yapılmış bir olay bir ihlal niteliği barındırdığı ya da konuya ilişkin bir ilke kararının temin edilmesinin gerekli olduğu düşünülüyorsa ilişkili olduğu dosya Komisyon’dan¹⁹⁸ Bölüm’e¹⁹⁹ havale edildiğinde, ilgili Bölüm raportörünce konuya ilişkin Adalet Bakanlığı’nın görüşünün alınması yoluna gidilmektedir.

Mülkiyet hakkına kamu otoriteleri tarafından yapılacak müdahalenin Anayasa ve AİHS’e uygun olduğu sonucuna varabilmek için, genel yarar ile bireysel yarar arasında “adil bir denge”nin varlığı aranacaktır. Genel yarar ya da toplum menfaatinin, malik bireyin menfaatini mezkûr dengeyi bozacak düzeyde fazlasıyla ezdiği bir konjonktürün

¹⁹⁷ Eğer kamu otoriteleri müdahaleyi gerekli bilgi, belge ve açıklamalar ile haklı ve meşru gösterebilirse mülkiyet hakkı ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

¹⁹⁸ Komisyonların çalışma tarzı, işlevi, karar süreci, kimlerden oluştuğu, görevleri ve faaliyetleri ile ilgili detaylı bilgi için bkz. <http://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme/yapisi/komisyonlar/> (Erişim Tarihi 10.11.2018)

¹⁹⁹ Bölümlerin çalışma tarzı, işlevi, karar süreci, kimlerden oluştuğu, görevleri ve faaliyetleri ile ilgili detaylı bilgi için bkz. <http://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme/yapisi/bolumler/> (Erişim Tarihi 10.11.2018)

varlığı müdahalenin hukuka uygun olmadığı gerçeğinin de karinesini teşkil edecektir. Söz konusu adil dengenin varlığı için ise, mülkiyete müdahale esnasında başvuru yolu ve kullanılan metot ile erişilmek istenilen amaç arasında makul ve kabul edilebilir bir orantılılık ilişkisinin varlığı aranacaktır (Carrs-Frisk, 2005, s. 52). Mülkiyete müdahale edilmesi sonucu arzulanın meşru amaca daha az ihlale neden olacak bir enstrüman kullanılarak ulaşma imkânı varsa, elverişli bir vasıta kullanılmadan yapılan müdahale nedeniyle anılan adil dengenin bozulduğu sonucuna ulaşılabilecektir. Müdahale aracı olarak kullanılan enstrümanın bu kapsamda “elverişli” ve “gerekli” olma niteliği, müdahalenin meşruiyetini sağlama noktasında olmazsa olmaz bir ön koşul olarak nitelendirilmelidir.

Anılan süreçte kullanılan kontrol testleriyle belirtilen tüm bu şartların tamamının birlikte gerçekleştiği tespit edildikten sonra mezkûr müdahalenin Anayasa ve AİHS’e uygun olduğu sonucuna ulaşılabilecektir. Birbirleri ile sıkı bağlantı içinde olan bu şartlardan herhangi birisinin somut başvuru konusu olayda bulunmaması, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa ve AİHS’e aykırı olduğu sonucuna varmamıza neden olacak ve bu durum ihlalin tespiti ve yerine göre de devletin tazminatla yükümlü tutulmasını gerektirecektir.

2.1.2. Mülkiyet Hakkı İhlaline Dayalı Başvuruların İncelenmesinde Kullanılan Ölçütler

Mülkiyet haklarının kamu otoriteleri tarafından ihlal edildiği iddiasıyla başvuru yapılarca Anayasa Mahkemesi nezdinde yapılan başvurular üzerine, daha önce de kısmen bahsedildiği üzere mülkiyet hakkına müdahale edildiğine ilişkin tespit içerikli bir karar verildikten sonra, müdahalenin haklı olup olmadığı aşağıda kısmen detaylı olarak belirlediğimiz ölçüler çerçevesinde incelenmiştir. Anayasa Mahkemesinin kabul edilebilir bulduğu bireysel başvurularda mülkiyet hakkına yönelik esastan inceleme prosedüründe takip ettiği bir sıralama bulunmaktadır. Mahkeme, takip ettiği bu sıralamayı tüm somut başvurularda uyguladığı bir “inceleme yöntemi” olarak benimsemiştir.²⁰⁰ Anılan yöntemi en özet şekliyle ifade etmek gerekirse, ilgili

²⁰⁰ Mahkemenin inceleme sırasını bu şekilde formüle ettiği söz konusu yöntem, AİHM’in benzediği yöntemle aynıyet göstermektedir.

müdahalenin Anayasa'nın 35. maddesini ihlal etmemesi için hukuka dayalı ve ölçülü olması; kamu yararına uygun meşru bir amacının bulunması gerekmektedir.

Yukarıdaki paragrafta en özlü şekilde değinilen ve alttaki başlıklarda detaylandırılmış olan bu yöntem, esasında Anayasa'nın mülkiyet hakkını düzenleyen 35. maddesinin kaleme alınış şekline çıkartılan bir sonuçtur. Bu kapsamda anılan madde hükmü, mülkiyet hakkını tanıdığı ifade eden ilk cümlesinden sonra devam eden ikinci cümlesinde yapılacak sınırlandırmanın koşullarını, “kamu yararı” ve “kanunla yapılmak” şeklinde sıralamıştır. Bu durumda ilk aranacak koşullar tahdidi biçimde sayılan bu hususlar olacaktır. Anayasa'nın, genel olarak uhdesinde düzenlenmiş tüm haklarının sınırlandırılmasında geçerli olan koşulları, diğer bir deyişle sınırlandırmanın sınırlarını belirleyen 13. maddesinde ise “orantılılık” ve “demokratik bir toplumda gereklilik” koşul olarak sayılmaktadır.²⁰¹

Bahis konusu sıralamanın herhangi bir aşamasında ihlal olgusuna rastlanması durumunda bir sonraki aşamaya geçilmesine gerek olmadan ihlal kararı ilgili aşamada verilebilecektir. Bununla birlikte, ilk aşamada ihlalin varlığı tespit edildikten sonra tazminatın ödenememesi gibi bir sebeple orantılılık incelemesinin de yapılmasını gerektiren durumların bulunması da imkân dahilindedir. Bu durum özellikle vergisel uyuşmazlıklara ilişkin başvuruların incelemesinde mezkûr aşamaların birisinde tespit edilen ihlal olgusunun yalnızca yeniden yargılama yapılmasını gerektirip tazminat gerektirmemesi hâlinde özel anlam ifade edecektir. Zira, haksız vergilendirme işlemine tabi tutulan ve ilk derece mahkemelerinde açmış oldukları davalarda kimi zaman yürütmeyi durdurma kararı da verilmeyen vergi ödevlilerinin anayasal denetim sonrasında haklarına tekrar kavuştuğundan bahsedebilmemiz için Anayasa Mahkemesince salt yeniden yargılama kararı verilmesi yeterli olmayabilecektir. Sonuç olarak vergi uygulamalarının ticari hayattaki öngörülemez risk unsurlarından birisi olmasını engellemek adına Anayasa Mahkemesince tazminat kurumunun daha işler kılınması ve bunun için de doğal olarak başvurular hakkında tesis edilen incelemelerin kapsamının ihlal bulunan aşamayı da aşacak şekilde diğer aşamalara da sirayet etmesi

²⁰¹ Anılan koşullar, AİHS'in “meşru amaç”, “hukukilik” ve “orantılılık” koşullarıyla benzerlik göstermekte ve aynı gerçekliğe işaret etmektedirler. Bu nokta da, Anayasamız konuya ilişkin daha fazla ayrıntılı bir yaklaşım sergilemekle koruma kapsamını AİHS'e nispetle geniş tutmuştur.

kanımızca uygun olacaktır. Sonuç olarak, varlığı tespit edilen müdahalenin, mülkiyet hakkını ihlal etmemesi için hukuka dayalı ve ölçülü olması, kamu yararına (genel yarar) uygun meşru bir amaca sahip olması gerekmektedir.

2.1.2.1. Müdahalenin Hukuka Dayalı Olması

Öncelikle belirtmek gerekmektedir ki, Anayasa'nın hem 13. maddesi hem de 35. maddesine göre mülkiyet hakkına yönelik sınırlamalar ancak kanun ile yapılabilir. Anayasa ile güvence altına alınan haklara yapılacak müdahalelerin kanun formatında olması zorunluluğunun aranması, ilgili hak sahiplerini özellikle idarenin eylem ve işlemlerine karşı koruma amacını taşımaktadır.

“Müdahalenin hukuka uygun olması” şeklinde formüle edilecek ilk ölçüt, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa'ya uygunluğunu tespit noktasında ilk kullanılacak ölçüttür. Ölçütlerin belirli bir sırada kullanılmasının mantığı ise, ölçütlerden birisinin uygulanması durumunda negatif bir veri elde edildiğinde müdahalenin varlığı kabul edilecek ve diğer ölçütlerin uygulanmasına gerek kalmayacaktır. Nitekim, eğer müdahalenin Anayasa ve AİHS'deki anlamıyla hukuka dayalı olmadığı saptanırsa, bahis konusu diğer ölçütlere yönelik incelemelere geçilmesine gerek kalmaksızın bu aşamada mülkiyet hakkının ihlal edildiği kanaatine varılabilecektir.

“Müdahalenin hukuka dayalı olması” ölçütü, “hukuk devleti” ilkesinin dikte ettiği bir ana ölçüt olarak müdahalenin Sözleşme'ye uygunluğunu tespit noktasında ilk aşamada kullanılacak bir enstrüman niteliği arz etmektedir. Anılan ölçütün ilk başvurulacak ölçüt mesabesinde kıymet niteliği arzetmesinin nedeni bir önceki paragrafta farklı cümlelerle formüle edildiği üzere, şayet müdahalenin Sözleşme'ye uygunluk noktasında hukuka aykırılığı saptanırsa, bahis konusu edilecek diğer ölçütlerin dikkate alınmasına gerek kalmadan mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna erişilebilecek olmasıdır.²⁰² Bununla birlikte, bu ölçüte başvurulabilmesi için müdahalenin hukuka dayanmadığına yönelik

²⁰² *Ercan Toğrul*, B. No: 2016/71110, 25/9/2019, § 52.

tarafklar arasında bir ihtilafın varlığı gerekmektedir. Aksi takdirde, bu tarz bir ihtilafın yokluğunda Mahkeme de bu ilk aşamayı dikkate almama eğilimi göstermektedir.

Kamu otoriteleri, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının mülkiyet haklarının kullanılmasının sınırlanmasından başlayarak mezkûr hakların ortadan kaldırılması sonucuna varacak düzeye kadar “hak ihlali yelpazesinin” değişik kısımlarına tekabül etmekte olan farklı yoğunluk ve içeriklerde müdahalelerde bulunabilmektedirler. Devletin varlık gerekçesi ve işlevsel yapısı bağlamında kimi zaman kaçınılmaz bir süreç olarak beliren bu tür müdahalelerin, Anayasa’ya ve Sözleşme’ye uygun olduğunun tespitine varabilmemiz için gerekli ilk koşul, anılan müdahalelerin “ulusal hukuka dayanması” ve meşruiyetini bu zeminden almış olmasıdır.²⁰³

Anayasa Mahkemesinin bir başvuru üzerine verdiği kararda da belirttiği üzere, hak ve özgürlükler ile bunlara yapılacak müdahalelerin ve tahdit işlemlerinin kanunla²⁰⁴

²⁰³ AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinde yer alan “law” teriminin, ulusal hukuk düzleminde tekabül eden “yasa” teriminden daha kapsamlı bir anlam ifade etmesi nedeniyle, anılan ölçütü “yasaya dayalı olma” olarak değil ve fakat “hukuka dayalı olma” şeklinde nitelendirmek daha doğru olacaktır. Yasal uygunluk koşulunun, bir koruma enstrümanı olarak daha korunaksız bir ortamın oluşmasına neden olacağı açıktır. Hukuka uygunluk tanımlamasının içerisine ise bahis konusu mevzuat hükümlerinin dışında “hukukun genel ilkeleri” de dahildir (özgürlük ve eşitlik, ölçülülük, kazanılmış haklara saygı vs. gibi). Hukukun genel ilkelerinin bir kısmı, uluslararası hukukta, “jus cogens”, yani uluslararası hukukun “emredici kuralları” olarak nitelendirilmektedir. Örneğin, İsviçre Anayasası, uluslararası hukukun emredici kurallarına aykırı olmamak şartıyla hukuki işlemlerin tümünden yenilebileceğine ilişkin bir amir hüküm barındırmaktadır. Bu açıdan, Anayasamız, uluslararası hukuk belgelerine kimi zaman ulusal hukuk belgelerinden daha güçlü normatif değer addeden 90. maddesi dışında da farklı maddelerinde “uluslararası hukuk”a atıf ve yollama yapmaktadır. Bunlar, Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar, jus cogens, örf ve âdet hukuku ve uluslararası hukuk genel ilkeleridir. Sonuç olarak “law” kelimesine kazandırılacak bu şekildeki kapsamlı kavramsal çerçeve ile Türk hukuk sisteminde bağlayıcı nitelik arzeden tüm bu hukuk belge ve ilkelerini, “hukuk” üstbaşlığı ve şemsiyesi kapsamına alarak hukuka uygunluk kriterinin referans normları olarak konumlandırmamız imkân dahilindedir. Ayrıca bir terim olarak “hukuk”, mutlaka şekli anlamda yani TBMM’nin tasarrufu olan bir işlem olan kanun şeklinde değil, maddi anlamda yani genel, soyut ve nesnel kurallarla yapılan düzenlemeleri, diğer bir deyişle normlar hiyerarşisinde kanun altı düzenlemeleri olarak tabir edilen alt ve ikincil düzenlemeleri de kapsamına almaktadır (Batum, 1993, s. 265).

²⁰⁴ AİHM, AİHS’e tabi bazı ülkelerin hukuk sistemlerinin birbirlerinden farklılığı nedeniyle “kanuna uygu olma” terimini yasama organlarının çıkardığı kanunlar ve kanunlara istinaden çıkarılmış ikinci düzenlemelerden daha geniş yorumlamaktadır. Söz konusu geniş yorumlama yaklaşımının en temel nedeni sadece kanunun ya da düzenleyici işlemlerin kanunilik şartını sağladığına ilişkin bir kabulün, yargı kararlarının hukukun bir parçası olarak addedildiği Anglosakson sistemlerde pek çok işlemi hukuksuz bir konuma düşürebilme ihtimalidir. Bu nedenle, AİHM “kanunda öngörülen koşullar” ifadesini (AİHS, Anayasa’dan farklı olarak bu ifadeyi kullanmaktadır) geniş yorumlayarak “istikrar kazanmış yargı kararları”nın da anılan şartı karşılayabileceğini kabul etmektedir (Bkz. *Malone/Birleşik Krallık*, 8691/79, 2/8/1984, §§ 66-68). Buna mukabil, ülkemizin benimsemiş olduğu hukuk sisteminde içtihadı birleştirme kararları dışında kalan diğer yargı kararları, konusuna giren somut davalar için bağlayıcılık arzettikleri için tek başına yargı kararları kanunilik ilkesini sağlamak için yeterli olmayacaklardır.

düzenlenmesi, mezkûr hak ve özgürlüklere keyfi ve öngörülemez müdahalelere engel teşkil eden ve hukuk güvenliğini temin eden demokratik hukuk devleti anlayışının en önemli güvencelerinden birisidir.²⁰⁵

Sınırlandırmanın kanuniliği, kamu gücünü kullanmakta olan kamu otoritelerinin bu gücünün kaynağını usulüne uygun tesis edilip yürürlüğe konulmuş olan kanunlardan almasını gerektirmektedir. Bu bağlamda kanunilik ilkesi gereği hakları sınırlandıran kamu otoritelerinden sadır tüm kamu işlemlerinin mutlak anlamda bir kanuna dayanması gerektiği hususu açık ve tartışmasız bir gerçeklik olmakla birlikte, haklara yapılacak bir kamu müdahalesinin istinat ettiği kanun hükmünü detaylandıran, somutlaştıran ve anılan hükme açılım getiren “ikincil düzenlemeler” de kanunun bütünlüğü olarak değerlendirilebileceklerdir.²⁰⁶ Zira, ulusal hukuka istinat etmeyen bir müdahalenin hiçbir şart ve koşulda meşru bir zemine oturmayacağı gerçeği tartışmadan vareste olmakla birlikte, burada AİHS’de düzenlendiği şekliyle ve AİHS bağlamında sözü edilen “hukuk” terimi, ulusal hukuk düzlemindeki “kanun” teriminden daha geniş ve şümulü bir alanı işaret etmektedir. Buna göre, ilgili maddede yer verilen “law” betimlemesinin nitelemiş olduğu gerçekliğin salt teknik mevzuat hükümleri olmayıp, bunu aşkın şekilde yazılı hukuk yanında örf ve âdet hukukunu ve istikrar kazanmış yerleşik yargısal içtihatlarını da ihtiva ettiği hususunu göz ardı etmememiz gerekmektedir.²⁰⁷ Nitekim Sözleşmedeki düzenleme şekliyle “hukuk” terimi, yalnızca salt parlamentonun belirli usul hükümleri doğrultusunda tesis ettikleri kararlarını ifade eden “şekli anlamda kanun”ları betimlemeyip, bunun yanı sıra genel ve soyut hükümler ihdas eden “maddi anlamda yapılan düzenlemeleri” de betimlemektedir.²⁰⁸ Yasa altı düzenlemelerin bu şekilde hukuk terimine dahil olması ise, doğal olarak ülkemiz

²⁰⁵ Bkz. *Zekiye Şanlı*, B. No: 2012/931, 26/6/2014, §§ 62-63.

²⁰⁶ Anayasa Mahkemesi, kanunla düzenleme zorunluluğunun, koruma konusu hakka yapılacak müdahalenin uygulanmasının kanun çerçevesini aşmayacak şekilde tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge, sirküler ve tamim gibi yürütme organınca çıkarılan ikincil düzenlemelerle detaylandırılmasına ve somutlaştırılmasına engel olmadığı görüşünü kabul etmektedir (Bkz. AYM, B. No 2012/1246, 6/2/2014, § 60). Mutlak anlamda kanunla düzenlenmesi gereken hususlar ile nelerin ikincil düzenlemelere konu teşkil edebileceği konusunda Anayasa Mahkemesinin klasik anayasa yargısı denetiminde geniş bir içtihadı bulunmaktadır.

²⁰⁷ *The Sunday Times/Birleşik Krallık*, B. No: 13166/87, 26/4/1979, § 47; *Maionei/Birleşik Krallık*, B. No: 8691/79, 2/8/1984, § 80.

²⁰⁸ Türk hukuk sisteminin kurguladığı şekliyle kişiler, hem Anayasa tarafından tesis edilmiş olan şekli kanun güvencesinden, hem de AİHM ve Anayasa Mahkemesi tarafından kabul görüş olan maddi kanun güvencesinden aynı anda yararlanabilmektedirler (Berksoy, 2016, s. 83).

özelinde vergi mevzuatının neredeyse ana kaynağı olan tebliğ, genelge ve sirküler gibi bağlayıcı düzenlemelerin insan hakları hukukunun önemli referans kaynakları hâline gelmesine neden olmaktadır. Bir diğer ifadeyle, özellikle vergi alanında mülkiyet hakkına yapılacak bir müdahalenin uygulanmasının kanun çerçevesini aşmayacak düzey ve şekilde tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelge gibi yürütme organının çıkardığı kanun altı ikincil düzenlemeler ile yapılması mümkündür. Bu itibarla, hukuk teriminin bu şekilde geniş yorumlanması, anılan niteliğini özellikle vergisel ihtilaflarda göstermiş olmaktadır. Aynı yaklaşımın Türk Anayasa Yargısında da geçerli olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Yine, Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesindeki düzenleme biçimiyle “hukuk” terimi, iç hukuka atıf yapmakla yetinmemekte ve fakat tüm hukuki ihtilaflarda “hukukun üstünlüğünü” (rule of law) bir ön koşul olarak varlığını arayan “hukukun niteliğine” de (quality of law) gönderme yapmaktadır (B, Gemalmaz, 2009, s. 455).²⁰⁹ Bu noktada, Anayasa Mahkemesi sahip olduğu takdir marjının genişlemesi ile kamu gücüne dayalı bir uygulamanın salt iç hukuka uygunluğunu tespit etmekle somut olayda hukuka uygunluk kriterinin sağlandığı sonucuna doğrudan ulaşmış olmayacaktır. Somut olayda uygulanagelen iç hukuk mevzuatı içerik olarak belirli bir kaliteyi haiz olması gerekmektedir. Bu bağlamda mezkûr kalitenin sağlanması noktasında başvuru konusu müdahalenin doğrudan yetkili makamdan sadır olduğu ve bu mercii tarafından icra edildiği hususunun tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespit, müdahalenin keyfî bir içerik taşıyıp taşımadığı sorusuna cevap bulunmasını sağlayacaktır. Yine, söz konusu müdahale bir hukuk kuralı ile yasal meşruiyet zeminine oturtulmuş olsa bile, aynı kural içerisinde veya bu kuralı destekler mahiyetteki farklı bir kural ile devletin tesis edilen bu müdahale yetkisini kötüye kullanmasını engelleyecek bazı usulî önlemlerin de alınmış olması gerekmektedir.

Bu aşamada şu hususa bir hususa özellikle vurgu yapılması gerekmektedir. Uluslararası insan hakları yargısında nasıl ki “hukuk” terimi, iç hukuk düzleminden farklı olarak daha kapsayıcı bir içeriği haiz ise, tam aksine “ulusal hukuka uygun olma ilke”si de iç hukuk düzleminden daha dar bir çerçevenin varlığına işaret etmektedir. Nitekim, hem

²⁰⁹ Ayrıca bkz. *James ve diğerleri/Birleşik Krallık [BD]*, B. No: 8793/79, 21/2/1986, § 67.

Türk Anayasa Mahkemesi yargılamasında, hem de AİHM'in yargılamasında “hukuka dayalı olma ilkesi” çerçevesinde yapılan denetim, her iki Mahkemenin de bir derece mahkemesi imiş gibi şikâyet konusu ihtilafın içeriğinin hukuka uygunluğunu denetleyebileceği anlamına gelmemektedir. Zira ilke olarak, ulusal hukuku yorumlamak söz konusu olduğunda Anayasa Mahkemesi, ikincilik ilkesinin gereği olarak kendisini ikinci plana koymakta ve öncelikle anılan yetkinin derece mahkemelerinde olduğunu kabul etmektedir.²¹⁰ Nihayetinde bir derece mahkemesi hüviyetine sahip olmayan Anayasa Mahkemesi, aynı AİHM'in yaklaşımına paralellik arzeder şekilde, bu aşamada yalnızca ihlal içerdiği iddiasıyla başvuru konusu yapılan müdahalenin iç hukukta bir dayanağının bulunup bulunmadığını tespit etmektedir.

Anayasa Mahkemesi, kanunilik ölçütünü Anayasa'nın 13. maddesinde düzenleme konusu yapılmış olan ve ayrı bir ölçüt olarak yer alan “demokratik toplumun gereklilikleri”²¹¹ ile birlikte değerlendirme yoluna giderek, kanunilik ölçütünün bir alt unsur olarak “hukukun üstünlüğü ilkesi”ni de içerdiğini kabul etmektedir. Bu yaklaşımın doğal sonucu ise, olası bir müdahalenin her şeyden önce “hukuka uygun olması ve keyfi olmaması” gerektiğidir.²¹² Bu noktadan hareketle Anayasa Mahkemesi hukuka dayalılık (kanunilik) kriterine dair değerlendirme yaparken ihtilaf konusu müdahalenin ve müdahalenin istinat ettiği kanuni düzenlemenin “öngörülebilir” ve ulaşılabilir²¹³ olmasını da aramaktadır. Diğer bir deyişle, müdahalenin salt ulusal

²¹⁰ Nitekim Anayasa Mahkemesinin bizzat kendi vermiş olduğu kararlarda da değindiği üzere, Mahkeme olarak kendisinin bireysel başvuru kapsamında, özellikle vergisel düzenlemelere yönelik hukuk kurallarını yorumlama veya vergi uygulamalarına hakim olay ve olguları değerlendirme tarzında bir işlevi bulunmamaktadır. Bireysel başvurunun ikincilliği ilkesinin dikte ettiği bir gerçeklik olarak vergi yükümlülerince sunulan ya da re'sen toplanan kanıtların değerlendirilmesi ve hukuk kurallarının yorumlanması derece mahkemelerinin takdirindedir. Buna göre de başvuruya konu edilen mahkeme kararlarında açık bir keyfiliğe rastlanılmadığı, bu kararlarda görülebilecek takdir hataları tartışmaya mahal vermeyecek bir açıklık ve görünüm de içermediği sürece Anayasa Mahkemesinin bu takdir yetkisine müdahalesi mevzu bahis konusu olamayacaktır (*Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/6728, 1/2/2018, § 102).

²¹¹ AİHM içtihadına göre müdahalenin demokratik bir toplumda gerekli olduğunun varsayılabilmesi için iki ön koşulun varlığı gereklidir. Buna göre müdahale; “toplumsal ve acil bir ihtiyaca cevap verme amacını havi olması” ve “hedeflenen meşru amaçla orantılı olması” gerekliliği şartlarını birlikte bünyesinde barındırmalıdır (Aydın, 2008, s. 30).

²¹² *Murat Çevik (2)*, B. No: 2013/3244, 7/7/2015, § 35. AİHM de bu gerçekliği şu şekilde formüle etmektedir: Hukuka uygunluk, ulusal hukukun uygulanabilir nitelikteki hükümlerinin yeterli ölçüde “ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir” olduğunu varsaymaktadır. Bkz. *Beyeler/İtalya*, B. No: 33202/96, 5/1/2000, § 109.

²¹³ Öngörülebilirlik ve ulaşılabilirlik şartları, hukuka dayalılığın (kanuniliğin) alt ölçütleri olarak da değerlendirilebilirler.

hukukta var olan bir hukuksal düzenlemeye dayanıyor olması yeterli görülmemekte ve anılan düzenlemenin mülk sahibi yönünden ulaşılabilir ve öngörülebilir olması da bir gereklilik olarak dikkate alınmaktadır. Bu anlamda dayanılan kanun düzenlemesinin bireylerin tutum ve davranışlarının çıktı ve sonuçlarını önceden öngörebilecekleri ölçüde “hukuki belirlilik”²¹⁴ barındırması gerekliliği ve anılan kanunun kalitesinin²¹⁵ belirli bir seviyede olması zorunluluğu da kanunilik koşulunun sağlanması noktasında önem arz etmektedir. Burada kanunilik ilkesinin dikte ettiği bir koşul olarak ifade edilen “kaliteli kanun” kavramının ileride daha detaylı incelemeye tabi tutulmuş Anayasa Mahkemesinin bir kararında da gerekçelendirildiği üzere özellikle mezkûr ilkenin fazlasıyla belirleyici olduğu vergisel müdahalelerde daha da fazla dikkate alınması gerektiği unutulmamalıdır. Bu kapsamda vergisel bir düzenlemenin verginin tüm asli unsurlarını aksi bir yoruma imkân vermeyecek açıklıkta dizayn etmesi gereği her türlü tartışmadan varestedir.

Belirlilik ilkesine göre, kanuni düzenlemelerin hem uygulamaya muhatap olacak kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve şüpheye yer vermeyecek şekilde aksi yoruma imkân vermeyen açıklıkta, net, anlaşılır, ve uygulanabilir olması şartının gerçekleşmiş olması yeterli olmamakta ve fakat ayrıca ilgili kanuni düzenlemenin içeriğinde kamu makamlarını keyfî ve öngörülemez uygulamalarına karşı koruyucu birtakım usulü güvencelerin de dercedilmiş olması gerekmektedir. Bu durumda yasal bir hükmün olabildiğince değişken ve farklı yorum tarzının devreye girmesine yol

²¹⁴ Anayasa Mahkemesi, herhangi bir hakkı sınırlandıracak olan düzenlemenin bünyesinde barındırması gerektiği nitelik ve koşulları, iptal/itiraz davalarında hukuk güvenliği ve hukuki belirlilik ilkelerine dayanarak Anayasa'nın 2. maddesinde düzenleme konusu yapılan “hukuk devleti” ilkesinden türetmiştir. Nitekim belirlilik ilkesini hukuk devleti ilkesinin bir alt görünümü olarak değerlendiren Anayasa Mahkemesine göre; belirlilik ilkesi, kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de kamu otoriteleri yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılabilir ve uygulanabilir olmasını, diğer yandan da kamu otoritelerinden sadır olabilecek olası keyfî tasarruflara karşı koruyucu tedbirler içermesi gerekliliğini ifade etmektedir. Bu noktada, kanuni düzenlemede yer verilen metinler, bireylerin, gerektiğinde ve tercihen hukuki yardım temin edebilmek suretiyle, hangi somut iş, işlem, eylem ve olguya hangi hukuki müeyyidenin veya sonucun bağlanacağını, bu tasarrufların ne tür çıktıları olabileceğini öngörebilmelerine imkân verecek açıklık, içerik ve düzeyde kaleme alınmış olmalıdırlar. Buna göre de, uygulanması evvelinde kanuni düzenlemenin muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli ölçek ve düzeyde öngörülebilir olması gereklilik arz etmektedir.

²¹⁵ Daha önce kısmen de değinildiği üzere, AİHS'e Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinde düzenlendiği şekliyle “hukuk” teriminin “ulusal hukuk”a tekabül ettiği gerçeğini kabullenmekle birlikte, mezkûr terimin ulusal hukuka atıf yapmakla yetinmediğini ve ayrıca “hukukun üstünlüğü”ne (rule of law)” uygunluğu gerektiren “hukukun niteliği”ne de (quality of rule) göndermede bulunduğu gerçeğini tekrar hatırlamakta yarar bulunmaktadır.

açmayacak açıklıkta formüle edilmesi, anılan türde usulü güvencelerle donatılmamış olması durumunda yeterli olmayacaktır.²¹⁶

Müdahalenin ulaşılabilir olması için o müdahalenin istinat ettiği mevzuat hükümlerinin mülkiyet hakkının öznesi olan birey tarafından biliniyor ya da en azından bilinebilecek durumda olması gerekmektedir. Söz konusu bilinirliği sağlayacak ön koşul ise ilgili mevzuat hükümlerinin aleni olmasıdır. Aleniyeti sağlayacak olan koşul ise düzenlemenin kamuoyunun ulaşabileceği bir mecrada yayınlanmasıdır. Bu durumda somut bir olayda ulaşılabilirlik ölçütünün gerçekleştiğini iddia edebilmemiz için müdahalenin dayanağı olan mevzuatın kamuoyunun ulaşabileceği tanınırlığı olan bir mecrada yayınlanmış olmasını bir ön koşul olarak aramız gerekecektir.

Öngörülebilirlik koşuluna göre ise, ilgili hukuk normunun uygulama alanı bulmasından doğabilecek sonuçların ve müdahalelerin önceden tahmin edilebilir ve öngörülebilir olması gerekmektedir (Özkök, 2002, s. 7).²¹⁷ Diğer bir deyişle, anılan hukuk normunda, en azından müdahaleye ne zaman ve hangi koşullar gerçekleştiğinde başvurulabileceği hususunun açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir (Sarı, 2006, s. 53). Bu tespit, ilgili hukuksal norma muhatap olan hak öznesinin bu normun içeriği hakkında yeterli bilgiye sahip olması ve içeriğini nispeten kolayca anlayabilmesi gerektiği gerçeğine işaret etmektedir. Sonuç olarak belirlilik ilkesi ile öngörülebilirlik ilkesi gerektirdiği şartlar itibarıyla ortak bir biçimde hukuki güvenlikle ilintili olup, hak öznesi birey, belirli bir öngörülebilir ve kesinlik içinde, hangi somut iş, işlem, eylem ve olguya hangi hukuki müeyyidenin veya sonucun bağlandığını, bu durumun kamu otoritelerine ne tür ve hangi müdahale yetkisini doğurduğu hususunu kanuni düzenlemelerden saptayıp öğrenebilme imkânını haiz olmalıdır. Nitekim hak öznesi birey, ancak bu şartlar gerçekleştiğinde kendisine düşen yükümlülükleri öngörüp davranışlarını düzenleyebilecektir (Şişman, 2016, s. 2429).

²¹⁶ *Bubo Çelik*, B. No: 2013/3954, 26/2/2015, § 46.

²¹⁷ Çalışma konumuz olan vergi uygulamaları yönünden mezkûr kavram ise, vergi ödevlilerinin vergilendirme alanı ile ilgili vuku bulabilecek yasal düzenlemeleri evvelinden biliyor ya da bilebilecek durumda olmaları gerçeğine işaret etmektedir (Şişman, 2016, s. 2427).

Öngörülebilirlik koşulunun sağlanmasının sınırı noktasında bazı hususlara da dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda ilk dikkat edilmesi gereken husus, öngörülebilirliğin mutlak mana içermediği gerçeğidir. Bu bağlamda, kanunun açık olması ile değişen durumlara uygulanabilecek şekilde esnek olması arasında bir dengenin gözetilmesi gerekmektedir. Herhangi bir yasal düzenlemenin hak öznesi bireylerin tutum ve davranışını ona göre düzenleyebileceği açık ve kesinlikte tespitler içermesi, kişinin gerekli gördüğü durumlarda farklı bir kişiden ya da birimden hukuki yardım temin etmek suretiyle, anılan kanunun düzenleme konusuna giren alanda belirli bir iş, işlem ya da eylem nedeniyle belirecek sonuçları makul bir düzey ve ölçüde öngörebilmesi elzemdir. Nitekim AİHM'e göre, bir kanuni düzenlemenin alternatifli olarak birden fazla şekilde yorumlanabilmesi ya da benzer gibi görünen vakıalara dair derece mahkemelerinde farklı kararlar verilmesi, öngörülebilirlik şartını karşılamada başarısız olduğu anlamına gelmemekte, içtihat farklılığı nedeniyle doğrudan öngörülebilirlik ilkesinin zedelediğini ileri sürebilmemiz mümkün görülmemektedir.²¹⁸ Nitekim özellikle vergi davalarında sıklıkla tanık olunan Danıştay Dairelerinin konuyu farklı yaklaşımlarla ele alma olgusu, sistematik bir sorun olan mezkûr olgunun egale edilmesinin uzun yıllara sari hukuk politikalarıyla ancak mümkün olacağı gerçeği dikkate alındığında bu noktada kısa vadede öngörülebilirlik ilkesini daha esnek bir yaklaşımla yorumlamamız uygun olacaktır. Buna göre aynı yargı merciine tabi mahkemeler ya da aynı yüksek mahkemenin farklı dairelerinin kararları arasındaki çelişki ve farklılığın öngörülebilirlik kuralını ihlal etmediğini ileri sürebilmemiz için yegâne şart, anılan mahkeme ve dairelerin zaman ve mekân gerçeğine göre farklılık arzemesi doğal addedilebilecek günlük yaşamdaki uygulamaların anılan farklılık boyutunu gerekçeli kararlarına tüm yönleriyle yansıtabilmesi ve yoruma dair şüpheleri

²¹⁸ *Gregorio de Andrede/Portekiz*, B. No: 41537/02, 14/11/2016, § 36. Bununla birlikte AİHM, *Serkov/Ukrayna* kararında (B. No: 66529/21, 14/5/2013), mahkemenin güncellik ve etkinliğin sağlanmasını teminen mevzuatın yorumlanması noktasında farklı bir yaklaşım tarzını benimseyip değişikliğe gidebileceğini bununla birlikte ihtilafı giderme konusunda emsal yorumun değişmesini gerektiren ve haklı kılan geçerli bir nedenin varlığının da şart olduğu belirtilmiştir. Eğer ilk derece mahkemesi emsal kararın değişikliğine ilişkin geçerli bir gerekçe sunamaz ise öngörülebilirlik ilkesi de ihlal edilmiş olacaktır. AİHM yine *Erol Uçar/Türkiye* kararında (B. No: 12960/05, 29/9/2009) olduğu gibi iki uyumsuzluk hakkındaki farklı uygulamanın uyumsuzluk konusu olaylardaki koşulların farklı olması nedeniyle haklı ve meşru gösterilebilmesi durumunda içtihat farklılığı olarak değerlendirilemeyeceğine hükmetmiştir.

mutlak bir kesinlik içerisinde ortadan kaldırmaya yönelik irade beyanlarının varlığını ortaya koyabilmeleridir.²¹⁹

Kanunilik ilkesi ile ilgili gözden kaçırılmaması gereken son bir diğer husus, kanuni düzenlemelerin yorumlanması sırasında ortaya çıkmaktadır. Buna göre Anayasa Mahkemesi yerleşik içtihat niteliği de kazanan pek çok kararında, kural olarak kanuni düzenlemeleri yorumlama tasarrufunun ilgili ilk derece mahkemeleri ve yüksek mahkemelerin yetki ve görev alanına girdiğini; Anayasa ile çelişmediği sürece kendisinin yetkili mahkemelerin kanun maddelerine ilişkin yorumlamalarına müdahale edemeyeceğini aksi bir yoruma imkân vermeyecek kesinlikte ve açıkça belirtmektedir. Buna mukabil, söz konusu derece mahkemeleri ile yüksek mahkemelerin yetki ve görevleri kapsamında kanunları yorumlama tasarrufları sırasında yorum tarzları nedeniyle bireysel başvuruya konu edilebilecek bir temel hakkın zedelenip çiğnenmesi durumunda, bu ihlal iddiasının Anayasa Mahkemesinin önüne usulüne uygun şekilde ilgili başvuru ya da başvurular tarafından taşınmış olması koşuluyla Mahkeme, devreye girerek ihlal kararı verebilecektir.²²⁰ Keza yine benzer şekilde AİHM de pek çok kararında, ulusal mevzuat hükümlerini yorumlama yetki ve görevinin derece mahkemelerine ait olduğunu ve uluslararası bir yargı organı olarak kendi görevinin ise sadece derece mahkemelerince gerçekleştirilecek yorumların etki ve sonuçlarının AİHS kapsamında korunan bir hakkı ihlal edip etmediği hususunun denetlenmesi olduğuna vurgu yapmaktadır.²²¹

Yine Anayasa Mahkemesinin konuya yaklaşımına paralel bir biçimde AİHM de, ulusal mahkemelerinin mezkûr yorumlama yetki alanına ilişkin bir şerh düşmekte ve derece mahkemelerinin iç hukuka ve olaylara ilişkin yorumlarının ve yorumlama biçimlerinin

²¹⁹ Konuya örnek teşkil edebilecek bir başvuruda Anayasa Mahkemesi, emsal nitelikli mahkeme kararlarında pek çok kantin kiralama KDV tarhiyatı işlemlerinin iptal edilmiş olmasına karşın, benzeri nitelikteki tarhiyat işlemlerine istinaden başvuruçunun mülküne vergi borcu ve cezası nedeniyle haciz konulması nedeniyle anılan işlemlere karşı açılan davanın, yerleşik Danıştay ve bölge idare mahkemeleri içtihatlarına aykırı ve dolayısıyla da “öngörülemez” şekilde reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiği sonucuna ulaşmıştır. Mahkemeye göre, başvuru hakkında tesis edilen yargılama sürecinde hukuk kurallarının bu şekilde yorumu ve uygulanması öngörülemez bir nitelik arz etmektedir. Bkz. *Murat Çevik (2)*, B. No: 2013/3244, 7/7/2015.

²²⁰ *Mustafa Demirbaş*, B. No: 2013/1877, 16/9/2015, § 39.

²²¹ Bkz. *Braulla Gómez de La Torre/İspanya*, B. No: 26737/95, 19/12/1997, § 31.

Sözleşme değerleriyle açıkça uyumsuz olmaması, çelişmemesi, mezkûr değerleri anlamsızlaştırmaması ve keyfi bir mahiyet arzetmemesi gerektiğini, bunun yanı sıra söz konusu ulusal mahkemelerin iç hukuku yorumlarken kendisinin yorum tarzı göz ardı edilmeden ve yorumladığı şekliyle AİHS'e en uygun olan yorumu tercih etmeleri gerektiğini özellikle hatırlatmaktadır.²²² Bu durumda, ulusal mahkemelerin yorumlama yetkilerine ilişkin inisiyatif ve takdir alanlarının Sözleşme'ye en uygun yorum biçimine özgülendiğini ve anılan takdir yetkisinin kullanımında AİHM'in konulara yaklaşım biçiminin mutlak şekilde dikkate alınmasının zorunluluk arzettiğini iddia edebiliriz. AİHM, ulusal hukukun yorumlanması tarzına ilişkin bu kuralı yalnızca ulusal mahkemelere hasretmemekte ve fakat vergi idareleri ve teftiş kurumlarına da teşmil edilebilecek biçimde tüm ulusal makamlardan da mevzuat yorumlama faaliyetlerinde bu esaslara uyulmasını beklemektedir. Diğer bir deyişle, yerel mahkemelerin ve vergi idareleri ya da teftiş kurumları gibi idari otoritelerin denetim, vergisel faaliyetler ve yargılama işlemleri ve süreçleri esnasında ilgili iç hukuk hükümlerini yorumlama ve uygulama faaliyetlerinde Sözleşme hükümlerini ve AİHM içtihatlarını dikkate almaları zorunluluk arzetmektedir.

2.1.2.2. Müdahalenin Kamu Yararına Uygun Meşru Bir Amacının Bulunması

Mülkiyetin ancak kamu yararı amacıyla sınırlanabileceğine ilişkin kural, bir yandan kanun koyucuya mülkiyet hakkını kamu yararının gerektirdiği durumlarda sınırlandırma imkânı vererek bir sınırlandırma amacı teşkil eder, diğer yandan da mülkiyet hakkının kamu yararı amacı dışında sınırlanamayacağını saptayarak bir sınırlama sınırı oluşturmaktadır (Eren, 1877a, s. 186). Nitekim baskın kamu yararı söz konusu olmadıkça ve uluslararası genel hukuk ilkelerine uyulmadıkça kimse mallarını kullanmaktan ve mülkiyet hakkından mahrum bırakılamayacaktır (Yaltı, 2000, s. 103).

Bir kavram olarak "kamu yararı" konsepti, kanuni ve anayasal yorum yönteminin farklılık gösterdiği alanların tespitinde fonksiyonel bir rol oynamaktadır (Strang, 2005, s. 48). Esasında kamuya ait bütün yetkilerin hak öznesi bireylerin özel çıkarları için değil ve fakat toplumun genel çıkarı için kullanılabilir olması zorunluluğu, anılan

²²² *Pla ve Puncernau/Andora*, B. No: 69498/01, 13/7/2004, §§ 46, 59, 62.

yetkilerin ihdas edildiği anda evleviyetle kabul edilmiş bir hukuki gerçekliktir. Toplumun genel çıkarı tanımlanmış bizatihi nihai bir amaç olarak, kamu gücünün kullanımının meşru amacı veya onu meşrulaştıran bir amaçtır. Diğer bir deyişle “kamu gücü” araç ise “kamu yararı” bu araç ile ulaşılmak istenilen istasyondur.

AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinin ilk fıkrasında yer alan “public interest” terimi ile ikinci fıkrasında yer alan “general interest” terimlerinin sırasıyla Türkçe karşılık olarak “kamu yararı” ile “genel yarar” terimlerine tekabül ettiğini iddia edebilmemiz mümkün olmakla birlikte, AİHM, söz konusu iki kavram arasında esasında bir fark olmadığı görüşündedir.²²³ Mezkûr terimlerin Türkçe karşılığını ne şekilde ele alırsak alalım sonuçta, başvuru konusu yapılan kamu müdahalesinde kamu yararına uygun meşru bir amacın bulunmuş olması gerektiği açıktır. Kanımızca tüm bu farklı kavramların ortak noktasını bireysel menfaatten ayırışan ve onun üstünde konumlanan bir hakkın varlığının kabulü oluşturmaktadır. Nitekim, “toplum yararı” bireysel yararların toplamı değil, kendi varlığı olan ayrı bir şeydir (Akıllıoğlu, 1988a, s. 16).²²⁴

Esasında kamu yararının bir kavram olarak Türk Anayasa metnindeki kurgulanma biçimine bakıldığında anılan kavramın yine Türk Anayasa hukukundaki işlevsel yönü daha iyi anlaşılacaktır. Nitekim, anayasa koyucusu tarafından kamu yararı kurumu hem bir hak ve ödev olarak, hem de temel hak ve ödevlerin sınırlanmasının başat unsuru olarak kurgulanıp dizayn edilmiştir. Bu gerçekliği teyit eden en bilinen Anayasa Mahkemesi kararlarından birisi Mahkeme’nin kıyılara ilişkin 1986 tarihli kararıdır.

²²³ *Akkuş/Türkiye*, B. No: 19263/92, 9/7/1997, § 31. Bununla birlikte, bu ifadelerin aynı ya da yaklaşık anlamlar ifade edip etmediği öğretilerde tartışılmış ve kimi yazarlarca bu ifadelerin farklı olduğu iddia edilerek iddia olunan farkın gerekçesi söz konusu yazarların ilgili eserlerinde detaylı bir şekilde gerekçelendirilmiştir. Bkz. DOĞANAY, Ümit, “*Toplum Yararı ve Kamu Yararı Kavramları*”, Mimarlık, S. 7, Temmuz 1974, s. 5; KELEŞ, Ruşen, “*Kentleşme ve Kamu Yararı*”, Ekonomi-Hukuk Kongresi, 1975, s. 14-17.

²²⁴ Esasında kamu yararı kavramı, kapsam olarak dar anlamda kullanılırsa mülkiyet hakkının sınırlanmasında ve hakkın özüne yapılacak müdahalelerde ölçü niteliği kazanmış olacaktır. Geniş anlamda kullanılma durumunda ise bütün toplumsal değerleri kucaklama kapasitesi haiz bir nitelik ve kapsam kazanacaktır. Kamu yararı kavramı yanında, ortak iyilik, umumi esenlik, toplumsal refah, toplum yararı, genel yarar gibi esasında pek çoğu birbirinin yerine ikame edilebilen kavramlar bulunmaktadır. Mezkûr kavramların ortak noktası, tüm bu kavramların “kişisel çıkar” kavramından farklılık arz edip onun üstünde veya dışında bir yarar veya çıkarı işaretlemesidir. Bu durumda olması gereken gerçek ayrım, kamu yararı ile toplum yararı arasında değil ve fakat kamu yararı ile bireysel çıkar arasında olmalıdır.

Anılan kararın içeriğinde Anayasa Mahkemesi, kıyıların “doğal niteliği itibarıyla herkesin kullanımına açık bulundurulması gereken yerler” olduğuna hükmetmiştir.²²⁵ Diğer yandan düzenlemenin hak öznesi bireyler bakımından temel bir hak olmaktan ziyade esasında ödev niteliği taşıdığı da dikkate alındığında bu hakları sağlamakla yükümlü kılınan kamu otoriteleri aracılığıyla toplum içinde hak öznesi bireylerin bu haklardan etkin bir şekilde yararlanabilmesi mümkün olmaktadır. Anayasa Mahkemesi yerleşik içtihatlarıyla kamu yararı kavramını “hukuk devleti”ni tanımlayan öğelerden birisi olarak vasıflandırmakta ve bu kapsamda yasal düzenlemelerin amaç unsurunu da kamu yararı olarak saptamaktadır.²²⁶ Bu tespitten hareketle Anayasa Mahkemesine göre kamu yararı, yasama faaliyet ve ilişkilerinin amaç unsurunu teşkil etmektedir (Yıldırım, 1987, s. 82).

Ekonomik, politik ve toplumsal kararların ana belirleyicisi ve uygulayıcısı konumundaki birimlerin kamu yararı kavramının kapsam ve içeriğini belirleme noktasında belirli bir inisiyatif alanına sahip oldukları gerçeğinden hareket eden Anayasa Mahkemesi, kamu yararı kavramının özel ya da bireysel çıkarlardan ayrı ve bu çıkarlardan üstün olan toplumsal yararı betimlediğini, esasında tüm kamu kaynaklı işlem ve eylemlerin, nihai olarak kamu yararını tesis etme amacını matuf olarak kurgulanmaları gerektiğini belirtmekte ve bireysel başvuru incelemelerinde yetkili kamu otoritelerinin kamu yararının tespiti noktasında haiz oldukları yetkilerine açıkça

²²⁵ AYM, E.1981/1, K.1986/4, K.T.25/2/1986, RG.10/7/1986, S.19160.

²²⁶ Anayasa Mahkemesinin kamu yararı alt unsurunun da anlaşılmasını sağlayacak hukuk devleti kavramına bakış açısını bir kararında şu şekilde ortaya koymaktadır. Mahkemeye göre, hukuk devletinin Anayasa'nın açık hükümlerinden önce hukukun bilinen ve tüm medeni ülkelerin benimseyip uyduğu ilkelere uyumlu ve uygun olması gerekmektedir. Bu özellikleri haiz bir devlet, toplumsal düzeni, huzur ve güveni bozma tehlikesi taşıyan eylemleri etkili biçimde karşılayacak önlemleri de seçebilecektir. Hukuk devleti, her iş, işlem, tutum ve eylemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup daha da güçlendiren, istisnasız her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirmek suretiyle sürdüren, tesis etmiş olduğu karar ve uygulamalar da Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan hassasiyetle ve titizlikle kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı addedip yargı denetimine açık olan, hukuku tüm devlet organlarına rehber ve egemen kılan, kanunların üstünde yer alıp kanun koyucunun dahi bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve anayasal metinlerin bulunduğu bilincinden uzaklaşıldığında geçersiz kalacağı ayırında olan devlettir. Bkz. AYM, E.1985/31, K.1986/1, K.T.17/3/1986, RG.9/5/1986, S.19102. Anayasa Mahkemesi yine bir diğer kararında mezkûr bakış açısını şu şekilde ortaya koymaktadır: Kanun koyucuya verilen düzenleme yetkisi, hiçbir şekilde kamu yararını ortadan kaldıracak veya engelleyecek biçimde kullanılamayacaktır. Bkz. AYM, E.1985/1, K.1986/4, 25/2/1986, RG.10/7/1986, S.19160.

temelden yoksun ve keyfi durumlar söz konusu olmadıkça müdahale edilmesinin uygun olmayacağını ifade etmektedir.²²⁷

Anayasa Mahkemesinin söz konusu yaklaşımından da anlaşılacağı üzere, Mahkeme'nin doğrudan kamu yararı kavramına ilişkin açık tanımlamada bulunmak yerine, her başvuru konusu somut olayda kamu yararının bulunup bulunmadığını başvuruya özgü içsel koşullar çerçevesinde inceleme yolunu tercih ettiğini ileri sürebilmemiz mümkündür. Anayasa Mahkemesi somut olayda kamu yararının varlığını ararken elbette ki, hâkimlerin ya da diğer hukuk uygulayıcılarının kanun metinlerini yorumlarken kanun koyucunun gerçek iradesinin ortaya çıkmasını teminen yaptığı gibi metinlerin anlamı daraltma ve genişletme yoluna gidemeyecektir. “Toplumun genel iyiliği”nin ne olduğunu belirleme yetkisine sahip olan merciinin nihayetinde yasama organı olduğu gerçeğini hareket noktası olarak ele aldığımızda, seçilmiş parlamentonun kararına saygı duyması kaçınılmaz olan Anayasa Mahkemesinin, esasında toplumun genel iyiliği kavramına tekabül eden “kamu yararı” kavramının kapsamını belirleme hususunda yasama organının sahip olduğu takdir hakkının varlığını evleviyetle kabul etmekte olduğunu söylememizde sakınca bulunmamaktadır. Buna mukabil Anayasa Mahkemesinin kamu yararı kavramını bu şekilde şümulü bir mahiyette yorumlayarak kamu otoritelerine geniş bir takdir yetkisi bırakması gerçeğinden hareketle mutlak bir takdir yetkisinin varlığına işaret edildiğini iddia etmek imkân dahilinde değildir. Zira, kamu yararı kavramının kapsam ve içeriğinin takdir yetkisine ilişkin vakıa bu olmakla birlikte Mahkeme, söz konusu takdir yetkisinin sınırsız olmadığını ve yargısal denetim mekanizmalarının yeri geldiğinde devreye girebilecekleri gerçeğini ilgili kararlarında özellikle vurgulamaktadır.²²⁸ Anayasa Mahkemesinin bu yaklaşımının temelinde de,

²²⁷ Mahkeme'nin ilgili kararları için bkz. AYM, E.2010/30, K.2012/7, K.T.19/1/2012; *Mehmet Akdoğan*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 36. Yine Mahkeme'nin kamu yararını merkeze alarak ölçülülük ilkesinin ihlal edilmediğine ilişkin verdiği ilginç bir kararı için bkz. *Tahsin Erdoğan*, B. No: 2012/1246, 6/2/2014, §§ 60, 61.

²²⁸ Esasında kanuni düzenlemelerin Anayasa'ya uygunluğunu denetleme yetkisi, içerik olarak kanun koyucunun takdir yetkisini Anayasa'ya uygun kullanıp kullanmadığını da içermektedir. Bu nedenle Anayasa'yı yorumlamak hususunda yetkili olan Anayasa Mahkemesi, kamu yararı kavramını yorumlayabilecektir. Diğer yandan kamu yararı varlık sebebi olarak esas itibarıyla kamusal faaliyetlerin amacını oluşturduğuna göre, Anayasa'nın Devletin temel amaç ve görevlerini belirlemiş olan 5. maddesi hareket noktası alınarak inceleme konusu olayda kamu yararının gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit edebilmek imkân dahilindedir. ŞİMŞEK'e göre de AİHM ya da Anayasa Mahkemesi her ne kadar ulusal otoritelere takdir hakkı tahsis etmede cömert bir tavır seğilemiş olsa da, bu durum, mahkemelerin

AİHM'in konuya yaklaşımıyla eşgüdüm sağlama kaygısının payı olduğunu söyleyebiliriz. Nitekim, AİHM'e göre devletlerin mezkûr takdir yetkilerini makul biçimde, ölçülü üslup ve tarzda, dikkatli şekilde ve iyi niyetle kullanmaları icap etmektedir. Bu durumda takdir yetkisinin denetimi ise bir sonraki başlık altında detaylı bir şekilde incelenmiş olan orantılılık ilkesine göre yapılacaktır (S, Gemalmaz, 2010, s. 984-985).

Esasında kamu yararı kavramının kapsam ve içeriğinin tespitine ilişkin bu ana kural ve anılan kural çerçevesinde sergilenen yaklaşım tarzı, bireysel başvuru yargılamasında geçerli olan ve daha önce ikincillik ilkesi şeklinde de ifade ettiğimiz “subsidiary ilkesi”nin de doğal bir sonucudur. Zira anılan ilkeye göre, Anayasa Mahkemesinin kamu yararının tespiti noktasında idari makamların ya da yerel mahkemelerin yerine geçebilmesi mümkün değildir. Nihayetinde Anayasa Mahkemesinin, kamu yararı kararı alan ve bu karar doğrultusunda icrai işlem ve eylemler tesis eden idareler kadar belirli bir konuda neyin kamu yararına uygun olduğunu tüm yönleriyle inceleyip analiz edebilme imkânına sahip bulunmadığı gerçeği her türlü tartışmadan varestedir. Aynı husus, belirli bir konuda ihtisaslaşmış olması hasebiyle neyin kamu yararına olduğu hususunda gerekli değerlendirmeler yapabilme yetisine sahip yerel mahkemeler için de geçerlidir. İdari makamlar (özellikle de maliye bürokrasisi) ile yerel mahkemelerin, kamu yararını bu şekilde gerçekçi bir şekilde tespit edebilme hususunda sahip oldukları avantajlı konumları, bizleri herhangi bir müdahalenin kamu yararına uygun olmadığı iddiasının başvuru tarafından ispat edilmesi gerektiği şeklinde bir hukuki sonuca ulaştırmaktadır.²²⁹

mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin kamu yararına olup olmadığı hususunu sorgulamayacağı anlamına gelmeyecektir (Şimşek, 2012b, s. 195).

²²⁹ Nitekim AİHM'in *Broniowski/Polonya* kararında bu husus, AİHM bakımından vurgulanmıştır. Bkz. *Broniowski/Polonya*, B. No: 31443/96, 28/9/2005, § 848. Mahkeme, kural olarak kamu otoritelerinin ekonomik ve toplumsal bir politikaya uygulanırlık kazandırmak amacıyla mülkiyet hakkına müdahale niteliğinde iş, işlem ya da eylemlerde bulunmuş iseler burada meşru bir kamu yararı amacının bulunduğu hususunu bir veri olarak kabul etmek gerektiğini, kamu yararının varlığı ya da yokluğu üzerine bir uyuşmazlığın belirmesi durumunda ise derece mahkemelerinin söz konusu uyuşmazlığın giderilmesi noktasında daha avantajlı oldukları gerçeğinden hareketle şikâyet konusu müdahalenin kamu yararına uygun olmadığını ispat yükümlüğünün bu durumu iddia edenin üzerinde olması gerektiğini ifade etmiştir. Mahkeme'nin benzer mahiyetteki diğer kararları için bkz. *Eski Yunan Kralı ve diğerleri/Yunanistan*, B. No: 25701/94, 23/11/2000, § 87; *Lithgow ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 9006/80, 9262/81, 9263/81, 8/7/1986, §§ 122, 143, 149.

Buna mukabil, kamu yararının genel kabul görmüş bu şekildeki dar yorumlanma tarzının, yaşadığımız yüzyıla ilişkin yadsınamaz bir gerçeklik olan ekonomik ve sosyal olgulardaki baş döndürücü gelişime paralel olarak terkedilmekte olduğu ve özellikle AİHM'in konuya ilişkin dinamik yorum yöntemiyle getirdiği açılımlarla mezkûr kavramın kapsam ve içeriğinin de gelişmekte olduğu hususu yadsınamaz bir olgudur.²³⁰

Kamu yararı kavramının bu şekilde beliren yaygın kapsamına karşın belirsizliği, “öznel” ve “bulanık” olması dikkat çekicidir (Duran, 1982, s. 25). Bununla birlikte, anılan kavramın kapsam ve içeriğinin müphem ve belirsiz olması ölçüsünde, mülkiyet hakkının zedelenmesine neden olabilecek müdahalelere o derece açık hale geleceği; kapsam ve içeriğindeki müphem ve belirsizliğin giderilip anlamının somutlaşması ölçüsünde de mülkiyet hakkının daha etkin ve sonuç alıcı bir şekilde korunacağı açıktır (Başpınar, 1998, s. 72-73). Anılan müphem ve belirsizliğin giderilmesi noktasında AİHM, hangi tür müdahalelerin kamu yararı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini belirten pek çok karara imza atmıştır. Esasında, AİHM'in buradaki yaklaşımı Anayasa Mahkemesinin yaklaşımına paralellik arzetymekte olup, kamu yararı kavramının kapsam ve içeriğine yönelik olarak belirli bir tanım yapma yoluna gitmekten ziyade her somut olayda kamu yararının bulunup bulunmadığı hususunun tespiti yoluna gidilmesi tercih edilmiştir. AİHM tarafından bu şekilde kamu yararı olgusu üzerine aşırı bir kavramlaştırma yoluna gidilmeyip, hangi enstrümanlar kullanılmak suretiyle ve ne tür amaçlarla yapılan müdahalelerin kamu yararı kapsamında değerlendirileceği hususunun tahdidi bir şekilde belirlenmesinin, kamu yararı kavramının kapsam ve anlamının arzu edildiği ölçüde somutlaştırılmasına imkân sağladığını söyleyebilmemiz mümkün görölmektedir. Buna göre AİHM, vergi kaçakçılığıyla daha etkin bir şekilde mücadele edilmesi, uyuşturucu kaçakçılığının minimize edilmesi, vergi mevzuatında düzenleme konusu yapılan bir suçun delillerinin muhafazası, vergi suçlarının artmasının önlenmesi, devletin ekonomik çıkarlarına zarar verici mahiyet arzeden sözleşmelerin sonlandırılması, kira sözleşmelerinde hakkaniyetin tesisini teminen kira bedellerine müdahale kapsamında sosyal adaletin tesis edilmesi, vergisel hüküm ve düzenlemeler

²³⁰ Sosyo ve ekonomik gelişmelere paralel olarak hangi alanlarda mülkiyet hakkının kamu yararı gerekçesiyle sınırlanabileceği hususu ile ilgili detaylı bilgi için bkz. ÖNCÜ, Esin, *Taşınmaz Mülkiyetine Bir Kamu Hukuku Yaklaşımı: Mülkiyet Hakkının Sınırlanması*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 473, İstanbul, 1976, s. 261-272.

ihtiva etmekte olan ulusal mevzuatın diğer ülke mevzuatlarıyla uyumlu ve eşgüdümlü hale getirilmesi, vergilerle sübvans edilen devletin mali çıkarının korunması ve mali dengesinin korunması, şehir planlaması, sağlıklı bir çevrenin tesis edilmesi, toplum huzurunun tesis edilip toplum ahlakının korunması, halkın konut ihtiyacının giderilmesi, ülkenin yerleşik kültür ve sanat mirasının korunması ve geliştirilmesini teminen sanat eserleri piyasasının kontrolünün sağlanması, devletin yetki alanı kapsamında belirleyeceği sosyal politikası çerçevesinde alkollü içkilerinin satışının düzenlenmesi ve denetlenmesi, enerji piyasasının düzenlenmesi amaçlarıyla yapılan tüm müdahaleleri kamu yararı kapsamında değerlendirmektedir.²³¹

Başvuru konusu yapılmış somut bir olayda meşru amaca uygun bir kamu yararının bulunup bulunmadığı hususunun tespiti, pek çok farklı diğer hususun tespiti olayında olduğu gibi uygulamada Anayasa Mahkemesi ile Adalet Bakanlığı arasında tesis edilen bilgilendirme amaçlı irtibat ağıyla sağlanmaktadır. Bu durum AIHM'in, önüne gelen kişisel başvurular için Türkiye'nin savunmasını alma adına Adalet Bakanlığı ile kurduğu irtibat ağına kısmen benzerlik göstermektedir. Buna göre kural olarak bireysel başvurular, Anayasa Mahkemesinde Bölümler Başraportörlüğü'ne havale edildikten sonra, Bölüm Raportörü tarafından başvuru konusu müdahale ile ilgili Adalet Bakanlığı'nın görüşü istenilmektedir. Bu nokta da Adalet Bakanlığı, başvuru konusu müdahalenin kamu yararına özgülümeş meşru bir amacının bulunduğunu açıklar mahiyette cevap verme durumundadır. Esasında bu aşamadaki araştırma yaklaşım tarzı olarak, idari yargı merciileri nezdinde idari işlemlere karşı açılan iptal davaları üzerine yerel mahkemenin yaptığı araştırmayla benzer mahiyet de göstermektedir. Bilindiği üzere idari kurumlarca tesis edilen idari işlemlere muhatap olan vatandaşlar, söz konusu işlemlerin sebep, konu, şekil ve amaç yönlerinden hukuka aykırılık teşkil ettiği iddiasıyla idari yargı merciileri nezdinde iptal davası açabilmektedir. Davacı hakkında tesis edilen dava konusu idari işlemin amaç yönünden hukuka uygun olduğunun Mahkemece tespit edilebilmesi için ise, anılan işlemin kamu yararı amacı taşıdığı ortaya konulmalıdır. Zira, tüm idari işlemlerin kamu yararı amacıyla tesis edildiğine ilişkin "kanuni idare ilkesi"nden çıkarımı yapılan bir ön kabul bulunmaktadır ve bu tür bir

²³¹ Mahkeme'nin bu kapsamdaki örnek kararları için bkz. *Agosi/Birleşik Krallık*, B. No: 9118/80, 24/10/1986; *Handyside/Birleşik Krallık*, B. No: 5493/72, 7/12/1976; *Tre Traktörer Aktiebolag/İsveç*, B. No: 10873/84, 7/7/2989, §§ 56-57, 62.

amaçtan yoksun olduğu (siyasi, kişisel saiklerle tesis edilen işlemlerde olduğu gibi) tespit edilen idari işlem (doğrudan belirli bir yükümlüyü işaret eden vergisel düzenleme ya da uygulamalar örneğinde olduğu gibi), amaç yönünden sakat bir işlem olarak addedilecek ve bu işlemin iptal edilmesi yoluna gidilecektir. Aynı mantık çerçevesinde, Anayasa Mahkemesi nezdinde yapılan bireysel başvuruların da benzeri biçimde kamu yararı amacını taşıdıkları ön kabul olarak varsayılmakta ve yeri geldiğinde kamuyu temsilen Adalet Bakanlığı'ndan bu durumu teyit ve tevsik edecek açıklamalarda bulunulması istenebilmektedir. Buna göre vergisel müdahalelerde kamu yararının bulunmadığı iddiasındaki başvurucunun yeri geldiğinde Bakanlık görüşünün aksini ortaya koyacak şekilde ya baştan bilgi, belge ve donelerle Anayasa Mahkemesi önüne gelmesi ya da Bakanlık görüşüne karşı vereceği cevap dilekçesinde iddiasını temellendirecek hususları tüm açıklığıyla ortaya koyabilmesi gerekecektir.

2.1.2.3. Müdahalenin Ölçülü, Gerekli, Elverişli ve Orantılı Olması

Mülkiyet hakkına yönelen müdahale, hukuka dayalı ve kamu yararı kapsamında meşru bir amaca yönelmiş ise de, şayet bu müdahale “ölçsüz” bir müdahale ise bu durumda da mülkiyet hakkının ihlal edilmiş olduğunu ileri sürmemiz mümkün olacaktır. Diğer bir deyişle, kamu otoritelerinin kamu yararını sağlamak amacıyla ve hukuki bir dayanağa istinat etmiş olmak şartıyla bireylerin malvarlığı haklarına müdahale bulunulması konusunda sahip oldukları yetkinin mutlak yetki mahiyetinde olduğunu ileri sürebilmemiz mümkün olmayıp, bunun da sınırını “ölçülülük ilkesi” oluşturacaktır (Sarı, 2006, s. 53). Esasında bu şekliyle ölçülülük ilkesi, yalnızca Anayasa Mahkemesinin dikkate alacağı bir ilke olmayıp, yasama, yürütme ve yargı erki ve kamu otoritelerinin tüm iş ve işlemlerinde, hatta kamusal kararların etkisinin sirayet ettiği toplum yaşamının her alanında gözetilmesi gerekmektedir. Aksi hâlde bireysel başvuru kurumunun da tesis edilme amacını oluşturan hukukun üstünlüğü ilkesinin domine ettiği adaletli hukuk düzeni hedefine ulaşamayacak ve insan hakları kurumu arzu edildiği biçimiyle rejimin merkezine oturamayacaktır.

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlanma amaçları ile araç arasındaki ilişkiyi yansıtan “ölçülülük ilkesi”, amaca ulaşmak için seçilen aracın denetlenmesini gerektiren bir

enstrüman niteliği göstermektedir. Bu durumda ölçülülük ilkesini, bir temel hak ya da özgürlüğü sınırlama amacı ile sınırlamada kullanılacak araç ve araçlar arasındaki ilişkinin uygunluğunun denetiminde kullanılan hukuka uygunluk ölçütü biçiminde de tanımlamak mümkündür (Yereli ve Uçar, 2019, s. 206). Diğer bir deyişle, kamu otoritelerince ihdas edilen bir önlemin veya getirilen bir sınırlamanın ölçülü olup olmadığının tespit ve denetiminde hareket noktasını, mezkûr tedbir ve sınırlama ile ulaşılmak istenilen meşru amaç oluşturacaktır. Bu kapsamda ölçülülük ilkesi, mezkûr tedbir ve sınırlamanın belirtilen amaca erişmek için elverişli ve gerekli olmasını, hak öznesi bireylerin mevcut hukuki konumlarına orantısız bir şekilde müdahale edilmemesini gerektirmektedir (Metin, 2017, s. 7).

Esasında ölçülülük ilkesinin, kamu otoriteleri ile hak öznesi vatandaş arasındaki ilişki de baskın tarafın kamu otoriteleri olması gerçeğinden hareketle, hukuki yorum ve uyarlamaların hak öznesi vatandaş lehine tesis edilmesi suretiyle “adil bir denge”nin²³² kurulması amacıyla kurgulandığını söylememiz mümkündür.²³³ Zira, anılan ilkenin bir denetim aracı olarak devreye girmesiyle, kamu otoritesinin baskın taraf egemenliği yerine bir denge anlayışı ön plana çıkmış olmaktadır (Oğurlu, 2002, s. 143). Ayrıca, burada varlığı aranan denge noktası hak öznesi bireyin öznel yararı ile toplumun genel yararının gerekleri arasında da olabilir. Bu bağlamda şayet başvuru, mülkiyet hakkına yapılan müdahale nedeniyle olağan dışı ve aşırı bir yükümlülük altına girerse, toplumun genel yararının gerekleriyle hak öznesi bireylerin temel haklarının korunmasının gerekleri arasında var olduğu varsayılan adil dengenin bozulduğu anlamına gelecektir.²³⁴ Eğer varsayılan dengenin bozulduğu tespit edilirse, anılan dengenin tekrar

²³² AİHM’de orantılılık ilkesi yerine zaman zaman "adil denge (fair balance)" terimini de kullanmaktadır. Ayrıca AİHM, mülkiyet haklarının iddia edildiği iddiasıyla yapılan pak çok başvuruda, toplumun genel yararı ile hak öznesi bireyin mülkiyet hakkının korunması zorunluluğu arasında adil bir denge kurulması gerektiğini belirtmektedir. Bkz. *Sporrong ve Lönnroth/İsveç*, B. No: 7151/75 ve 7152/75, 23/9/1982, § 54; *R.Sz./Macaristan*, B. No: 41838/11, 2/7/2013, § 49. Ayrıca AİHM’e göre, başvuruçunun olağan dışı ve aşırı bir yükümlülük altına sokulması durumunda söz konusu denge bozulmuş olacaktır. Bkz. *Sporrong ve Lönnroth/İsveç*, B. No: 7151/75 ve 7152/75, 23/9/1982, §§ 69,73

²³³ AİHM’e göre adil dengenin gözetilmesi gereği hem AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinden hem de AİHS’in genel ruhundan çıkmaktadır (S, Gemalmaz, 2010, s. 985).

²³⁴ Ayrıca, AİHM kararlarına göre, Sözleşme’ye Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesine göre, taraf üye devletlerin sorumluluğu yalnızca hakkın tanınmaması veya hakka meşru olmayacak şekilde müdahale edilmesi ile sınırlı değildir. Sözleşmeye taraf üye devlete izafe edilebilecek yönleri bulunduğu takdirde söz konusu haktan yararlanmayı engelleme veya bu imkânı ortadan kaldırma gibi hallerde de kamu otoriteleri sorumlu tutulabilecektir. Bkz. *Loizidou/Türkiye*, B. No: 15318/89, 18/12/1996, 18/12/1996, §§ 60-61. Konuya ilişkin örnek nev’inden bir Anayasa Mahkemesi kararı ilginçtir. Söz konusu başvuru

tesisi yoluna gidilmesi gerekecektir. Bu durumda anılan denge, müdahalenin türüne göre farklı giderim yöntemleriyle farklı şekillerde tesis edilebilecektir. Mülkiyet hakkı özelinde söz konusu denge, anılan hakkın yapısı ve doğası gereği genellikle bir miktar nakdi tazminat ödenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Özellikle mülkiyetten yoksun bırakma durumunun söz konusu olduğu durumlarda açıklanan dengenin tekrar tesisinin sağlanmasını teminen belirli bir miktar tazminat ödenmesi zorunlu hale gelmektedir. Nitekim vergisel uyumsuzluklara ilişkin başvurularda da kimi durumlarda mülkiyetten yoksun bırakılma olgusu yaşandığı gerçeği dikkate alındığında kanımızca, daha önce de değinildiği üzere tazminat giderim yönteminin bu tür vergisel başvurularda daha sık uygulama alanı bulması ihlale konu hakkın tekrar etkili şekilde tesisi noktasında uygun olacaktır.

Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin önemli bir kararına göre, bir kanuni düzenleme, temel hak ve özgürlüklerden birisini açık bir şekilde yasaklayıcı veya örtülü bir şekilde uygulanma kabiliyetini sekteye uğratabilecek veya düzenlenme amacını anlamsızlaştıracak ve amacına hasıl olmasını engelleyici ve etkisini sonlandıracak mahiyet arzetyemekte ise, hakkın özüne dokunulduğundan bahsedilebilecektir.²³⁵ Nitekim varlığı ileri sürülen hiçbir kamusal menfaat bir hakkın özünü ihlal etmeye değer nitelikte sayılamayacaktır (F, Sağlam, 1982, s. 162). Belirli bir temel hakkın özüne dokunulmadıkça tahdit işleminden sonra o hakkın önemli kullanım imkânları hâlihazırda devam etmektedir. Oysa durdurma hâlinde hakkın kullanım imkânları tüm boyutlarıyla tamamen dondurulmuş olmaktadır. Buna göre durdurma hâli belirli bir hakkın kullanılmasının mümkün olmamasını ifade etmektedir (Özbudun, 1998, s. 112). Yine Anayasa Mahkemesine göre, “temel hak ve özgürlükleri büyük ölçüde kısıtlayan ve kullanılamaz

konusu olayda, başvurucunun kendisinden vergi adı altında tahsil edilen fazla bedelin geri ödenmesi sırasında arada geçen süre için faiz talep edilmesi derece mahkemeleri tarafından reddedilmiştir. Anayasa Mahkemesi, arada geçen sürenin uzunluğunu ve ülke ekonomisinin mevcut durumunu (kısmen makroekonomik göstergeleri de) göz önünde bulundurarak, değer kaybının miktar ve oranı ve bu süre zarfında başvurucunun mülkünden yararlanamadığı gerçekliğini birarada değerlendirmiş ve başvurucunun üzerine makul ve haklı gösterilemeyecek ölçekte orantısız ve ölçsüz külfet yüklendiği ve ulaşılmak istenilen kamu yararı ile başvurucunun mülkiyet hakkı arasındaki adil dengenin bozulduğu kanaatiyle ihlal kararı vermiştir. Bkz. *Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/1993, 6/5/2015.

²³⁵ AYM, E.1962/208, K.1963/1, K.T.4/1/1963 (RG.13/3/1963, S.11354).

hale getiren sınırlamalar hakkın özüne dokunmaktadır".²³⁶ Mülkiyet hakkı özelinde de, ilgili hakka yapılan sınırlandırıcı müdahalelerin mezkûr hakkın "özüne dokunmaması" gerekmektedir. Diğer bir deyişle, yapılan müdahale nedeniyle mülkiyet hakkın kullanımını tamamen imkânsız hale gelmemelidir. Bu durumda hakkın özüne dokunulması suretiyle ilgili hakkın kullanımının tamamen imkânsız hale gelmemesinin temini noktasında bir koruma önlemi olarak kullanabileceğimiz yegâne enstrüman, ölçülülük ilkesidir.

Yine, Anayasa'nın 13. maddesinde ayrı ölçütler olarak belirtilen "demokratik toplum düzeninin gerekleri" ve "ölçülülük ilkesi" arasındaki yakın ilişki de, ölçülülük ilkesinin kendisinden beklenen işlevsel fonksiyonu ne derece yerine getirebileceğine ilişkin bir fotoğraf ortaya koymaktadır.²³⁷ Esasında Anayasa'da güvence altına alınmış haklara yapılan müdahalelere sınırlama niteliği gösteren bu iki ölçüt, Anayasa Mahkemesi kararlarında çoğu kez bir arada değerlendirilmiştir. Nitekim Mahkeme, 2013/1262 başvuru numaralı bireysel başvuru dosyasına ilişkin 9/9/2015 tarihli kararında; temel hak ve özgürlüklere ilişkin olarak tesis edilecek bir tahdit işleminin, demokratik toplum düzeni için gereklilik arz edip arzetmediğinin, diğer bir deyişle erişilmek istenilen kamu yararı amacını sağlamakla birlikte, temel haklara olabildiğince en düşük düzeyde müdahaleye imkân veren ölçekte olup olmadığının irdelenmesi gerekmektedir.²³⁸ Bu tespitten hareketle ölçülülük ilkesini, ulaşılması arzulanan kamu yararının elde edilebilmesi için gerekli ve yeterli olan asgari müdahaleden fazlasına izin verilmemesi olarak da tanımlamamız mümkündür.

Mülkiyet hakkı özelinde ölçülülük ilkesinin kriter olarak ele alındığı bir inceleme üç hususa hasredilecektir. Buna göre inceleme konusu yapılacak husus, arzulanan amaca ulaşabilmek için seçilen müdahalenin "elverişli" (relevant), "gerekli" (necessary) ve "orantılı" (proportionate) olup olmadığı olacaktır. Ölçülülük ilkesinin alt unsurları

²³⁶ AYM, E.1999/33, K.1999/51, K.T.29/12/1999, (RG.29/6/2000, S.24094); AYM, E.2002/112, K.2003/33, K.T.10/4/2003 (RG.4/11/2003, S.25279); AYM, E.2009/1, K.2011/82, K.T.18/5/2011 (RG.18/2/2012, S.28208).

²³⁷ Esasında Anayasa'nın 13. maddesinde haklara getirilecek sınırlamaların koşulları bunlarla sınırlı değildir. Mezkûr maddede getirilecek sınırlamaların koşulları, kanunilik ilkesi dışında öze dokunmama, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmama şeklinde sıralandırılabilir.

²³⁸ Kenan Ekşi, B. No: 2013/1262, 9/9/2015, § 55.

olarak da kavramlaştırabileceğimiz bu alt ölçütler, Anayasa Mahkemesinin içtihatlarıyla aralıksız bir şekilde gelişmekte ve her somut olay bakımından farklılık gösterebilmektedirler (Metin, 2002, s. 91). Yine, bu ölçütlerin etki derecesi ve kullanım sıraları her bir dava bakımından öznel koşullara göre farklılaşabilecek, Mahkeme takdiren ya da teamül gereği durumun özelliğine göre bu alt ölçütlerden bir ya da birkaçına başvurmak durumunda kalabilecektir (Oğurlu, 2002, s. 146). Mezkûr ölçütlerden "elverişlilik", müdahalenin öngörülen, ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını; (Hakyemez, 2001, s. 1319) "gereklilik", ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını, kaçınılmaz olarak devreye sokulmasının gerekliliğini diğer bir deyişle aynı amaca daha hafif sonuçları olacak olan farklı bir müdahale türü ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını; (Yüzbaşıoğlu, 1993, s. 286) "orantılılık" ise hak öznesi bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul ve kabul edilebilir bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.²³⁹ Esasında "elverişlilik" ve "gereklilik ilkeleri", daha çok fiili imkânların optimizasyonu ile ilişkili olmasına karşılık orantılılık, daha çok hukuki imkânların optimizasyonu ile ilintilidir (Metin, 2017, s. 7). Bu bağlamda orantılılık ilkesi, alınan önlemin muhatabı olan hak öznesi bireye yüklediği yükümlülük ile toplumun geri kalan kesiminin mezkûr tedbir neticesinde edindiği fayda arasında makul ve kabul edilebilir bir dengenin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır (Emiliou, 1996, s. 12). Orantılılık ilkesinin uygulanırılık kazanması için gerekli olan hassas adil denge arayışı yaklaşımı, özellikle kamu maliyesinin ana finansman kaynağını oluşturan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin doğrudan toplumun faydası ile ilintili olduğu gerçeği dikkate alındığında vergisel müdahalelerde daha hassas ve sabit yan kriterlerin varlığını gerektirmektedir.

Anayasa Mahkemesi nezdinde yapılan bireysel başvurularda, şikâyet konusu müdahalenin ölçülülük ilkesine uygun olup olmadığı hususu araştırılırken ispat külfeti başvurucuya yüklenmiş görülmektedir. Kanaatimizce bu noktada AİHM uygulaması, Anayasa Mahkemesi uygulamasına nazaran daha fazla başvurucu lehinedir. Zira, AİHM uygulamasında ispat külfeti adeta tersine dönmüştür. Nitekim AİHM'in yaklaşımına göre demokratik bir toplumda davalı üye devletin, söz konusu müdahaleye

²³⁹ Bkz. *Ashingdane/Birleşik Krallık*, B. No: 8225/78, 28/5/1985, § 57.

başvurmasının öngörülen amacı gerçekleştirmek bakımından zorunlu olduğunu yeterli delillerle ortaya koyması gerekmektedir.²⁴⁰ Buna göre kanımızca Anayasa Mahkemesi uygulamalarında da ispat yükünün bu derece ağırlıkta başvuru üzerinde bırakılması uygulamasından vazgeçilerek -AİHM uygulamasında olduğu gibi bu yükün ters çevrilmesine gerek de olmadan- en azından ispat yükünün taraflar arasında paylaşımı daha doğru bir yaklaşım tarzı olacaktır. Özellikle vergisel uyumsuzluklarda vergi yükümlülerinin vergi mahremiyeti prensibi gereği haklarında tesis edilen işlemlerin arka planını tamamen öğrenip vergi idare organlarından lehlerine olan belge, bilgi ve doneleri toplayabilmelerinin müşkül olduğu gerçeği dikkate alındığında, ispat yükünün bu şekilde paylaşımı özellikle mezkûr uyumsuzluklar için daha önem arz etmektedir.

Anayasa Mahkemesi, ölçülülük ilkesinin uygulanması kapsamında amaç-araç dengesini irdelerken, pek çok faktörü göz önünde bulunduracaktır. Mahkeme bu kapsamda, daha hafif sonuçları olacak farklı önlemlerin alınıp alınamayacağını, alınan önlemin alternatif maliyetini, ihlal niteliği taşıdığı iddia edilen önlemin kaldırılması durumunda ne tür olumlu ya da olumsuz sonuçlar doğacağını, alınan önlemlerin niteliği ve yaygınlığını, uygulama alanını ve muhtemel zarar doğurucu sonuçlarını dikkate alarak anılan dengenin durumunu tespit etmektedir (Oğurlu, 2002, s. 145).

Yine Anayasa Mahkemesi, AİHM pratiğinden yararlanarak pek çok vakadan bir alt ölçü olarak yararlanmak suretiyle ölçülülük değerlendirmesinde bulunabilecektir. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkının özüne dokunulması,²⁴¹ başvuru somut olayda sergilediği yaklaşım tarzı,²⁴² başvurunun iyi niyetli olup olmadığı,²⁴³ müdahale sonucunda katlanılmak zorunda kalınan zararın önem, miktar ve ağırlığı,²⁴⁴ mülkiyetten yoksun bırakılma şeklindeki müdahale karşılığında başvurucuya malın değeriyle orantılı bir giderim yöntemine başvurulup başvurulmadığını ödenip

²⁴⁰ Bununla birlikte AİHM, müdahalenin gerekliliği hususunun tespiti noktasında sözleşmeciler taraf üye devletlerin belirli bir takdir marjına sahip olduklarını, bu alana müdahale edecek bir denetim yapamayacağını belirtmektedir. Bu itibarla, AİHM'in konuya ilişkin denetimlerinde gereklilik unsurunu daha esnek tarzda uyguladığını söylemek imkân dahilindedir.

²⁴¹ *Kenan Ekşi*, B. No: 2013/1262, 9/9/2015.

²⁴² *İntermetal Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. (2)*, B. No: 2013/13547, 9/10/2019.

²⁴³ *Nurcan Öztok*, B. No: 2015/13201, 21/3/2019.

²⁴⁴ *Muhsin Hükümdar*, B. No: 2016/15853, 7/11/2019.

ödenmediği,²⁴⁵ mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasında bulunan başvurucunun hakkını korumak noktasında gösterdiği özen ve gayreti,²⁴⁶ başvurucunun zararın tazmini için iç hukuk tarafından kendisine sunulmuş olunan hukuki imkânları gereği gibi yerinde ve usulüne uygun olarak kullanıp kullanmadığı,²⁴⁷ başvurucuya herhangi bir tazminat ödenip ödenmediği ve şayet ödenmişse mezkûr tazminat miktarının fiili zararı karşılama oranının hangi düzeyde olduğu,²⁴⁸ müdahalenin geriye yönelik uygulanması nedeniyle öngörülemez nitelik taşıyıp taşımadığı,²⁴⁹ müdahaleye izin veren hükümde yeterli usulü güvencelerin tesis edilip edilmediği,²⁵⁰ müdahale konusu malların basiretli tüccar olan başvurucunun ticari faaliyetinin bir parçası olup olmadığı,²⁵¹ kamu otoritelerince basiretli tüccar başvuru hakkında tesis edilen müdahalenin olağan ticari risk kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, yerel ve yüksek mahkemelerce tesis edilen kararların hangi derecede gerekçelendirilmek zorunda olduğu,²⁵² kamu otoritelerinin benzeri müdahalelerinde iyi yönetim ilkesine uygun olarak tutarlı bir yaklaşım sergileyip sergilemedikleri,²⁵³ başvurucuya yapılan müdahalenin kendisiyle aynı veya benzer şartları haiz kişilere de yapılıp yapılmadığı,²⁵⁴ bu konuda ayrımcı bir motif sergilenip sergilenmediği,²⁵⁵ müdahalenin süresinin makul olup olmadığı,²⁵⁶ konuya ilişkin ulusal makamların aksiyoner ve proaktif bir yaklaşım mı sergilediği yoksa eylemsiz kalmayı mı tercih ettiği²⁵⁷ gibi pek çok hususu ölçülülük denetiminde dikkate alma yoluna gidecektir.

²⁴⁵ *Abdulaziz Çelik ve diğerleri*, B. No: 2015/18941, 29/11/2018.

²⁴⁶ *Özimeks Sanayii Ürünleri Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/13851, 27/6/2018.

²⁴⁷ *İntermetal Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. (2)*, B. No: 2013/13547, 9/10/2019.

²⁴⁸ *Bekir Aybar ve Hacı Aybar*, B. No: 2015/12564, 14/11/2018.

²⁴⁹ *Hülya Karacaoğlan ve diğerleri*, B. No: 2015/3068, 21/3/2018.

²⁵⁰ *Adil Kocagöz*, B. No: 2016/11518, 13/6/2019.

²⁵¹ *Özimeks Sanayii Ürünleri Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/13851, 27/6/2018.

²⁵² *Abdulaziz Çelik ve diğerleri*, B. No: 2015/18941, 29/11/2018.

²⁵³ *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/6728, 1/2/2018.

²⁵⁴ *Reis RS Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2015/17259, 28/6/2018.

²⁵⁵ *Tevfik İlker Akçam*, B. No: 2018/9074, 3/7/2019.

²⁵⁶ *İbrahim Geçer*, B. No: 2014/19056, 19/2/2019. Diğer yandan belirtmek gerekir ki, anılan durum özellikle ihtiyati haciz gibi tedbir kararlarının uygulanma süresi ile imar sonrası inşaat yasakları ile kamulaştırma işleminin gecikmesi hallerinde söz konusu olabilmektedir.

²⁵⁷ *Kadri Ceyhan*, B. No: 2014/1924, 17/5/2018.

Vergi Hukuku alanıyla ilgili ölçülülük ilkesine ileride daha detaylı bir yer verilmiş olması nedeniyle bu aşamada konuya ilişkin yalnızca şu hususu belirtmek uygun olur ki, ölçülülük ilkesi Vergi Hukuku alanında genel olarak vergilendirme yetkisinin aşırı kullanılmasına engel olmak için ihdas edilmiş bir sınırlama aracı olarak değerlendirilebilir (Gerçek ve Bakar, 2015, s. 15). Vergilendirme yetkisinin kamu otoritelerinin egemenlik alanlarıyla olan doğrudan bağı da dikkate alındığında, açıktır ki bu yetkinin aşırı kullanımı hususunda anayasal denetim mekanizmaları dışında yaptırım içerikli başka kurumlar ihdas edilmemiştir. Bu gerçeklikten hareketle ölçülülük kriterinin özellikle vergisel müdahalelerde gerek idari merciiler gerekse de yargı merciileri tarafından yeterince dikkate alınmasında en önemli görev Anayasa Mahkemesine düşmektedir.

2.2. VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARDA MÜLKİYET HAKKI İHLALİ İDDİALARINA DAYALI KİŞİSEL BAŞVURULAR

2.2.1. Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahale

2.2.1.1. Vergilendirmenin Anayasa'daki Konumu

Genel kabul görmüş siyasal tarih anlatımına göre, batı demokrasilerinin doğuşu, mutlak siyasal iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılması yönünde sergilenen ve arka planında geniş ölçekli mücadelelerin yer aldığı teşebbüslerin bir sonucu olarak gerçekleşmiştir. Keza iktidar erkinin vergilendirme gücüne tahdit getirilmesi, parlamentoların yasama yetkilerinin kaynağını oluşturmuş, vergilendirme kavramı bu şekilde kuvvetler ayrılığı prensibini anlamlandıran etkin unsurlardan birisini teşkil etmiştir. Tarihte tanık olunan ilk demokrasi savaşımı mutlak iktidarların vergilendirme konusunda sergiledikleri keyfi tutum ve yaklaşım tarzlarına reaksiyoner bir tepki olarak başlamıştır. Nitekim, halk temsilcilerinden müteşekkil olan parlamentolar ilk yetkilerini vergilendirme konusunda kullanma eğilimi sergilemişlerdir. Parlamentoların icazeti olmaksızın vergi salınamayacağı anlamına gelen “temsilsiz vergi olmaz kuralı”, batı

demokrasilerinin vazgeçilmez temel anayasal ilkelerinden biri olarak değerlendirilmiştir (Çağan, 1980, s. 131).²⁵⁸

Bu şekilde batı demokrasilerinin temel anayasal ilkelerinin belirlenmesi noktasında bir anlamda nirengi vazifesi görmüş bir kavram olarak “vergilendirme”, bir yönü itibarıyla de kişilerin mülkiyetine, daha somut ve açık bir tabirle kasa ve keselerine toplum yararı saikiyle el atma işlemi olduğundan bir hukuk devletinin azami derecede özen ve dikkat göstermesi gereken hassas konulardan birisini teşkil etmektedir. Zira, hukuk devleti, en öz gerçeklikle özel mülkiyete dayanmakta olup, vergi sisteminin işleyiş biçimiyle mülkiyet hakkına ve sözleşme özgürlüğünü zedelemesi durumunda, evleviyetle ve doğrusal bir ilişki çerçevesinde hukuk devleti de zarar görmektedir. Nitekim, geriye yürütülen ve mülkiyet haklarını ihlâl eden vergi kalemlerinin ihdas edilmesi, ekonomik özgürlükleri muğlaklaştıracak, hukuk devleti ilkesini de zedeleyecektir. Bu itibarla, kamu otoritelerinin maliye politikaları kapsamında vergilendirme enstrümanını kullanmak suretiyle doğrudan sözleşme özgürlüğünü ve mülkiyet hakkını ihlâl edecek uygulamalara girişmesi nihayetinde devlet kurumunun meşruiyetini zedeleme tehlikesini bünyesinde barındıracaktır.

Anayasa hukuku, devletin şekli ve temel vasıfları, kişilerin hak ve ödevleri, devletin temel organ ve işlevleri ile ilgili genel kuralları düzenlemektedir. 1982 Anayasası’na göre, anayasa hükümleri yasama, yürütme ve yargı erkleri ile kamu otoritelerinin ve diğer tüm kuruluş ve kişilerin her şart ve koşulda uymak zorunda oldukları temel hukuk kurallarıdır. Bugün normlar hiyerarşisinde konumlanan pozitif hukuk bakımından anayasa hükümleri temel norm niteliği taşımaktadır (Öncel ve diğerleri, 2008, s. 13). Hiçbir kişi, birim, organizasyon ya da otorite kaynağını Anayasa’dan almayan bir devlet yetkisi kullanamayacaktır. Herkes üzerindeki bağlayıcılığı ve etkisi bu derece açık ifadelerle ortaya konulmuş olan anayasal hükümlerin vergi hukukuyla ilişki biçimi de oldukça belirgindir. Nitekim vergi hukukunun temel kural ve ilkeleri de Anayasamızda düzenleme konusu edilmiştir. Örnek babından “mali güce göre vergileme ilkesi” ve

²⁵⁸ Esasında halkın seçtikleri temsilciler tarafından tesis edilen kurallar bütünüyle gerçekten halkın kurallarıdır. Dolayısıyla “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi vergi hukukunun özünü ve bel kemiğini oluşturmaktadır. Zira bu vesileyle kanunilik sağlanmakta, hukuki güvenlik ilkesi anlamını ve yerini bulmaktadır (Mutlu, 2012, s. 123).

“verginin kanuniliği” ilkesi gibi vergi hukukunun bilinen önemli ilkelerini ihtiva eden kurallar, Anayasa’nın 73. maddesinde düzenlenmiştir (Ateş, 2006, s. 20). Anayasa’nın “Vergi ödevi” başlığını taşıyan söz konusu maddesi şu tespitlerle mezkûr ödevin kapsam ve sınırlarını belirlemiştir: Öncelikle “herkes”, kamunun finansman ihtiyaçlarını gidermek amacıyla mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Maliye politikasının sosyal amacının gerçekleşmesini teminen vergi yükü adaletli olmalı ve bu yükün dengeli dağılımı sağlanmalıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulabilecek, değiştirilebilecek veya kaldırılabilir. Buna karşılık vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanuni düzenlemelerin belirlemiştir olduğu yukarı ve aşağı sınırlar dahilinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

Vergi ödevi, Anayasa’nın “Siyasi haklar ve ödevler” başlığı altında düzenleme konusu yapılmıştır. Anayasa, vergi ödevini hak öznesi bireye yüklerken, vergi alma hakkına değinmemiştir (Yereli, 2003, s. 143). Tarihsel sürece bakıldığında, vergilendirme ilkelerinin anayasal hak koruma kapsamına alınması için yıllara sari önemli mücadeleler verildiği anlaşılmaktadır. Bu mücadelenin temelinde ise, yurttaşlar olarak ödemiş olduğumuz vergilerle, kamusal harcamaların finanse edilmesi yoluyla yönetime katkıda bulunmuş olduğumuz gerçeği yatmaktadır. Esasında vergi hukuku alanında toplumsal katmanlar ile yönetme ve kural koyma erkini tekelinde bulduran güç odakları arasındaki mezkûr mücadele, dünya haritasının her yerinde neredeyse eş zamanlı ve benzer koşullarla yaşanmış olduğu için çeşitli hukuk sistemlerindeki anayasalar incelendiğinde vergi ödevinin “siyasi haklar” ya da benzeri hak kategorisi bölümlerinde düzenleme eğiliminin yalnızca bize özgü bir durum olmadığı daha iyi anlaşılmaktadır. Bu minvalde, örneğin İtalyan Anayasası’nda vergilendirme, “Siyasi haklar”, Yunanistan Anayasası’nda “Devletin yapısı ve görevleri”, Alman Anayasası’nda “Maliye”, Fransız Anayasası’nda “Yasama yetkisi” altında ve Bütçe kanunu ile ilgili bölümlerde yer almaktadır (Saban, 2010, s. 165).

AİHS ile AİHM’in tesis ettiği düzen ise, vergilendirme yetkisinin mülkiyet hakkına müdahale biçiminde doğduğu gerçeğini kendisine hareket noktası olarak almaktadır. Bu yaklaşım farklılıklarının doğal sonucu olarak da anayasa yazım süreçlerine ve anayasal

metinlerin formülasyon aşamalarına siyaset ve hukuk kültürlerinin farklılaşması gerçeği damgasını vurmuştur. Bu durumda, bir seçenek dahilinde hangi başlıklar altında düzenlenmiş ya da düzenlenecek olursa olsun, vergilendirme süreçlerinde temel haklar okuması ve hak eksenli yaklaşımının benimsenmesi günümüz gerçeğine daha uygun düşmektedir.²⁵⁹ 1982 Anayasası'nın ödevler ruhundan kurtulmasının, hak-bazlı bir paradigmanın temel alınması ve vergi ödevi özelinde konunun ödev boyutu ile değil ve fakat mülkiyet hakkı boyutu ile alınması ile mümkün olacağına ilişkin bir eğilim kendini daha fazla göstermektedir. Yine keza, kanun koyucu için vergilendirme yetkisini kullanırken ölçü alması gereklilik arzeden ilke ve yaklaşımları saptayan bir düzenlemenin "vergi ödevi" başlığını taşımasının başlı başına sıkıntılı bir duruma işaret ettiği de ayrı bir tartışma konusudur. Bu bağlamda, ilgili madde hüküm başlığının "vergilendirme yetkisi" ya da "vergiler" şeklinde formüle edilmesi uygun bir yaklaşım olacaktır. Sonuç olarak, "vergi ödevi" kavramlaştırmasını kullanmaktan imtina edip "vergi" kavramlaştırmasını benimsemenin, sadece terminolojik değil ve fakat aynı zamanda vergi olgusuna müteallik zihniyet değişikliğini de içereceği, mülkiyet hakkı-bazlı bir paradigmanın yerleşmesini temin edeceği açıktır.

Esasında şu ana kadar vergilendirme yetkisinin ödev temelli bir yaklaşımdan ziyade hak temelli bir yaklaşıma evrilmesine yönelik temennimiz, tarihsel süreçte gözlemlenen değişim olgularıyla uyum göstermektedir. Zira, önceki asırlarda jandarma devlet anlayışı vergilendirme yetkisini, egemenlik gibi, mutlak ve sınırsız bir hak kategorisinin parçası olarak değerlendirirken, liberal devlet anlayışı vergilendirme yetkisini karşılıklı hak ve ödevlerinin birbiriyle sayısız ilişki biçimi kurduğu "karşılıklılık" kavramsallaştırması ile anlamlandırmayı denemiştir.²⁶⁰ 19. yüzyılın yükselen değer niteliği arzeden kolektivist devleti ise vergilendirme yetkisini açıklamaya çalışırken

²⁵⁹ Buna mukabil Anayasa'nın 12. maddesine göre, temel hak ve özgürlükler; hak öznesi bireye haklar verdiği kadar ona bu ölçekte olmasa dahi birtakım sorumluluk ve ödevler de yüklemektedir. Maddenin gerekçesi incelendiğinde anlaşılmaktadır ki, hak öznesi bireyler, haiz oldukları hak ve özgürlükleri kullanırken Anayasa'nın 12. maddesinde yer verilen ödev ve sorumlulukları da göz önünde bulundurmaları gereklilik arz etmektedir (Aliefendioğlu, 2002, s. 148). Bu üslup tarzının da, vergi olgusunun bir ödev olma fonksiyonunu, mülkiyet hakkıyla bağlantılı bir sorumluluk biçimi olma fonksiyonundan daha öne çıkardığı yadsınamaz bir gerçekliktir.

²⁶⁰ Esasında mezkûr evrilmeyi liberal devlet anlayışlı vergilendirme yetkisi olguyla açıklamış olsak da yaşanan sürecin sosyal devlet fonksiyonunun gelişim süreciyle de yoğun ilişkisi bulunmaktadır. Nitekim sosyal devlet kavramı, 19. yüzyılda hâkim olan ve liberal felsefeden esinlenmiş olan; devletin asli görevlerini savunma, güvenlik ve adalet hizmetlerinden müteşekkil gören jandarma devlet anlayışının tersi olarak ortaya çıkmıştır (Özbudun, 1998, s. 92).

kendisine "fedakârlık"²⁶¹ ve "vatandaşlık ödevi" kavramlarını anahtar tanımlamalar olarak kullanmıştır.²⁶² Buna mukabil, çağdaş yaklaşımlarda ise vergilendirme yetkisi "devlet egemenliğine" dayandırılmıştır. Anılan anlayışa göre, bu yetki devletin mali alanda egemenlik sahasında konumlanan yararlılığı en bilinir yetkilerinden birisidir ve kamu otoriteleri kamu hizmetlerini yerine getirirken için ihtiyaç duyduğu mali kaynakları ancak vergilendirme yetkisini kullanmak suretiyle karşılamaktadırlar (Akçaoğlu, 2007). Buna mukabil, devletlerin egemenlik yetkilerinin kısmen uluslararası örgütlere devredilmesi olgusuna şahit olduğumuz küreselleşen günümüz dünyasında ise, AİHM gibi kendisine "hak-bazlı paradigma"yı esas alan uluslararası kuruluşlar, vergilendirme yetkisini yalnızca devlet egemenliği ile açıklamayıp, verginin kapsadığı hak boyutunu da ön plana çıkaran ve bu şekilde ulus devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlar mahiyette idari ve yargısal müdahalelerde bulunmaktadırlar. AİHM'in, AİHS'in yorumlanıp uygulanmasından sorumlu bir uluslararası mahkeme olduğunu, ülkemizin AİHS'i imzalamış Avrupa Konseyi üyesi ülkelerden birisi olduğunu, Anayasa'nın 90. maddesinde yer alan açık hükme göre, usulüne göre onaylanmış uluslararası sözleşmelerin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülemeyecek kanun niteliği taşıdıklarını, bu kapsamda AİHS'in bir iç mevzuat niteliği kazandığını göz önüne aldığımızda, AİHS'in konuya yaklaşımına paralel olarak bizim Anayasamızda da verginin bir ödev biçiminde kurgulanmasından ziyade bir hak biçiminde kurgulanmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.²⁶³

²⁶¹ Nitekim günümüzde de vergisi sistemimizin de temellerinden olan "ödeme gücü teorisi" sıklıkla eşit fedakârlık anlayışına dayandırılmaktadır (Musgrave, 1959, s. 22).

²⁶² Kolektivist devlet anlayışına göre devlet aygıtı, kişilerden müteşekkil olan toplumdan ayrı ve ondan daha üstün vasıfları haiz bir varlık olarak kabul edilmelidir. Söz konusu anlayışı savunan görüş sahipleri, bu varlığın ekonomik ve sosyal düzende gerçekleştirilmeyi arzuladığı hedeflere ancak hak öznesi her bireyin mali gücü ölçütünde bu harcamaların finansmanına katkıda bulunmaları koşul ve durumunda erişilebileceğini savunmaktadırlar. Dolayısıyla mezkûr görüş, devlete hak öznesi bireylerin kolektif ihtiyaçlarını karşılamak üzere -herhangi bir karşılık isteme hakkı vermeksizin- mali yükümlülük yükleyebilme imkânı tanımaktadır (Turhan, 1987, s. 20-21).

²⁶³ Esasında vergi müessesesi, 1876 Anayasasında bir kamu hakkı olarak "Tebaa Devleti Osmaniyenin Hukuku Umumiyesi" kısmının 20. maddesinde; 1924 Anayasasında "Türklerin Kamu Hakları" başlığı altında yine bir kamu hakkı olarak 84. ve 85. maddelerinde düzenleme konusu yapılmıştır. 1961 Anayasası döneminde ise, verginin bir kamu hakkı olarak değerlendirilmesi gerektiği anlayışı terk edilmiş ve vergi "Siyasi Haklar ve Ödevler" kısmının 61. maddesinde düzenlenmiştir. 1982 Anayasasının da 1961 Anayasasının sistematiğini aynen devam ettirdiği açıktır (Taylar, 2014, s. 4952). Çeşitli ülkelerin anayasalarındaki vergi anlayışları için ise bkz. BATIREL, Ömer Faruk, "Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Y. 10, S. 20, Güz 2011, s. 14-18.

Anayasa'daki kurgulama biçimiyle vergi olgusu, “kamu giderleri”ni finanse etmek üzere konulabilecektir.²⁶⁴ Buna mukabil kamu harcamaları kavramının, kamu hizmeti ve kamu mallarını kapsadığı gerçeğini dikkate aldığımızda söz konusu kurgulamanın gerçekçi bir mahiyet arzemediği de anlaşılmaktadır. Bilindiği üzere, kamusal ve yarı kamusal mal ve hizmetleri kural olarak ücretsiz veren devlet, bu görevi yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu kaynağı “vergi” altında toplamaktadır. Bu durumda esasında teorik planda vergi, ülke içinde yaşayanlara sunulan kamu mal ve hizmetlerinin bir fiyatıdır (Bilici N. ve Bilici A., 2014, s. 129). Bununla birlikte, toplanan vergilerin özellikle geçmiş dönemlerde hangi giderlerin sübvansede edilmesi için kullanıldığına bakıldığında, bu gelir kaleminin daha çok iç ve dış borç faizleri gibi klasik kamu gideri kategorisine girmeyen alanların finansmanı için kullanıldığına tanık olunmaktadır. Bu itibarla, vergi müessesesinin Anayasa'da kurgulandığı şekliyle bütün harcamaların kamu gideri olduğuna ilişkin bir yaklaşım gerçekçi değildir.

Vergi müessesesi Anayasa'da dizayn edilirken “mali güce göre ödeme” ilkesine özellikle vurgu yapılması, hukuki bir kavram olmadığına ve herhangi bir vergi politikasının uygulamaya konulabilmesine engel olacağına dair pek çok eleştiri alan mezkûr ilkenin, kapsam ve içeriği hakkında da çeşitli görüşlerin ileri sürülmesine neden olmuştur. Mezkûr ilkenin mülkiyet hakkıyla doğrudan irtibat taşıdığı gerçeği dikkate alındığında, anılan ilkenin mülkiyet hakkının kullanımı bakımından ayrımcılık yasağı bağlamında nasıl değerlendirilmesi gerektiği sorusu da farklı tartışmalara konu olabilecek potansiyeli bünyesinde barındırmaktadır. Belirtmek gerekir ki, Anayasa'nın 73. maddesi kapsam ve içerik olarak eşitlik ile ilintili bir kavram ihtiva etmemektedir. İlgili maddenin ilk fıkrasında dercedilen “mali güç” terimi özünde anayasal ölçüm aracıdır. Ölçüme konu olacak olgu ise, anayasal düzlemde vergide eşitliğin sağlanıp sağlanmadığı sorunsalıdır. Burada dikkat edilecek nokta, Anayasa'nın 10. maddesinin 1. fıkrasında yer verilen “kanun önünde eşitlik ilkesi”nin, “herkes”e özne olarak hitap etmekte olduğu kabulüdür. Buna göre, vergilemede eşitlik ilkesi aynı zamanda Anayasa'nın 10. maddesinde yer almakta olan eşitlik kuralının vergi alanındaki özel

²⁶⁴ Vergi ödenmesi, hak öznesi bireyin belirli bir hizmetten doğrudan doğruya yararlanmış olması nedeniyle ve bunun karşılığı olarak yapılmayacaktır. Hak öznesi birey, esasında genel olarak tüm ülke düzeyinde yürütülen kamu hizmetleri giderlerinin karşılanmasını teminen anonim bir katılma payını uhdesine almaktadır (Akyazan, 2009, s. 12).

görünüm ve uygulamasıdır (Şimşek, 2011, s. 358). Bu durumda da, Anayasa'nın bahis konusu 10. ve 73. maddelerini birlikte değerlendirme altına aldığımızda vardığımız sonuç, vergide eşitlik sağlanıp sağlanmadığı hususunu mali güç ile ölçeceğimiz gerçeğidir.²⁶⁵ Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin yerleşik içtihadı olan; *“mali gücü aynı olan ödevliler aynı vergilendirme kurallarına, mali gücü farklı olan ödevliler farklı vergilendirme kurallarına tabi olurlar”* kuralı esasında vergide eşitlik ilkesinin içerik fotoğrafını net olarak ortaya koymaktadır.²⁶⁶ Yine Mahkeme'ye göre; mali gücü ayniyet arzedenden ödevlilerin farklı kurallara tabi olması ya da mali gücü farklı olan ödevlilerin aynı vergilendirme kurallarına tabi tutuluyor olması eşitliğe aykırı olacaktır. Bununla birlikte, söz konusu farklılık bir haklı nedene istinat etmekte ise eşitliğe aykırı olmayacaktır.²⁶⁷ Bu durumda içerik olarak eşitlik ilkesine aykırı olduğu izlenimi veren vergisel düzenleme ve tasarrufların, aynı konumdaki kişiler için benzer, farklı konumdaki kişiler için ise farklı şekilde uygulanmaları durumunda mülkiyet hakkının kullanımı bakımından ayrımcılık yasağının ya da eşitlik ilkesinin ihlal edildiğini ileri sürmemiz mümkün olmayacaktır.²⁶⁸

Esasında vergilendirmenin Anayasamızdaki konumundan söz edildiğinde, vergi hukukuna ilişkin pek çok farklı ilkenin Anayasa'da düzenleme konusu yapılması suretiyle kendilerine anayasal ilke statüsü kazandırıldığı gerçeğini her daim göz önünde bulundurmanız gerekmektedir. Anayasa'nın 73. maddesinin kapsamına dair şu ana kadar yaptığımız açıklamalarda isimlerine yer vermeyip mahiyet itibarıyla kısmen değindiğimiz bu ilkeler, uyulması gerekli asgari ilkeleri oluşturmaktadır.²⁶⁹ Bu ilkeleri, genellik ilkesi, adalet ilkesi, mali ilke (verimlilik ilkesi), kanunilik ilkesi, vergide belirlilik ilkesi, vergide istikrar ilkesi ve iktisadi etkinlik ilkesi tanımlamalarıyla belirli

²⁶⁵ Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. AYM, E.1999/6, K.1999/13, K.T.11/5/1999

²⁶⁶ Benzer değerlendirmeler için bkz. (Saban, 2010, s. 166).

²⁶⁷ AYM, E.2007/114, K.2011/36, K.T.10/2/2011.

²⁶⁸ Vergilendirme yönünden vergi ödevlilerinin durumlarının hangi şart ve koşullar altında eşit, benzer, özdeş veya aynı olduğunu saptamak kolay değildir. Bu konuda kanun koyucu, anayasal sınırlara riayet etmek koşuluyla belirli bir takdir yetkisine sahiptir (Kırbaş, 2012, s. 13).

²⁶⁹ Bununla birlikte, vergilendirmeye ilişkilendirilebilen ilkelerin tamamının söz konusu madde hükmünden kaynaklanmış olduğunu iddia edebilmek bu aşamada mümkün görülmemektedir. Anayasa'nın bütününe yönelik yapılacak bir çıkarımla farklı ilkelere de kaynaklık eden çeşitli hükümlerin varlığı müşahede edilmektedir.

bir kategorik tasnife tutabilmemiz mümkündür.²⁷⁰ Bu kategorideki ilkelerin, bireysel başvurulara konu müdahaleler hakkında uygulanan kanunilik testi sırasında uygulama değeri kazanacakları açıktır.

Bu noktada, söz konusu kanunilik testinin uygulanması sırasında da “vergide kanunilik ilkesi”nin ana ölçüt olma değerini taşıyacağı aşikârdır. Anılan ilkeye göre, vergi kanunla konulmalı ve vergilendirme konusunda diğer hukuki araçlarla yapılacak düzenlemeler istisnai düzeyde kalmalıdır (Bilici N. ve Bilici A., 2014, s. 127). Diğer bir deyişle, temsilsiz ve kanunsuz vergi olmaz. Mezkûr ilkeye göre, vergi salma, değiştirme ve kaldırma yetkisine yalnızca yasama erki sahiptir. Yasama erki, söz konusu ilke uyarınca vergilendirme yetkisini kanun adıyla betimlenen yasama tasarrufu vasıtasıyla kullanabilmektedir. Bu ilkenin somut getirileri sayesinde temel haklara önemli bir müdahale niteliği arzeden vergilendirme hususunda kamu otoritelerinin keyfî ve öngörülemez uygulamalarının engellenmesi arzulanmaktadır. Bu kapsamda yürütmenin, vergi salma, değiştirme ve kaldırma hususlarında herhangi bir asli yetkisi bulunmamaktadır. Bu şekilde temel haklara önemli bir müdahale niteliğinde olan vergilendirme hususunda kamu otoritelerinin keyfî davranış refleksi sergilemesinin tamamen sonlandırılmaya çalışılması hedeflenmektedir (Karakoç, 2013, s. 1264).

Buna mukabil, kanunun çizdiği sınırlara bağlı kalmak koşuluyla usule ilişkin teknik bazı konularda düzenleme yapılabilecektir. Vergilerin kanuniliği ilkesi varlık sebebiyle ve uygulanma biçimiyle aynı zamanda, kamu otoriteleri tarafından kanuni düzenlemelerin tam ve zamanında doğru olarak uygulanmasını ifade eden “kanuni idare ilkesi”ne de uygulanırlık ve içerik kazandırmaktadır. Vergi hukukunda kanunilik ilkesi gereğince, serbest iradelerin uyuşumu ve sözleşme özgürlüğü ile bir vergi kaleminin vergi ödevlisinin değiştirilmesine izin verilmeyecek, kıyas yasağı gereğince de kıyas yolu kullanılmak suretiyle asli ya da ek mali yükümlülük ihdas edilemeyecek ve bu hususta kati bir surette kamu otoritelerine takdir yetkisi tanınmayacaktır.²⁷¹

²⁷⁰ Anılan ilkeler ile ilgili detaylı açıklamalar için bkz. (Bilici N. ve Bilici A., 2014, s. 127).

²⁷¹ Birbirlerini tamamlar mahiyet arzette olan kanunilik ve belirlilik ilkelerinin ortak paydaları olan kıyas yasağı, bilhassa vergi uygulamalarında önemli işlev görmektedir. Benzer değerlendirmeler için bkz.

Anayasa'nın 7. maddesinde düzenleme konusu yapılan "yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi" ile 73. maddesinin 3. fıkrası hükmü vergilerin kanuniliği ilkesinin anayasal temellerini teşkil etmektedir. Ayriyeten, Anayasa'nın 2. maddesinde yer verilen Türkiye Cumhuriyeti Devletinin sosyal bir hukuk devleti olduğu; 6. maddesinde yer verilen "egemenliğin kayıtsız şartsız Millete ait olduğu" gibi hükümler de mezkûr anayasal temellerin bir parçasını teşkil etmektedir. Aynı şekilde, Anayasa'nın 153. maddesindeki Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde tesis edilmemesi, Anayasa Mahkemesi dahil hiçbir yargı merciinin kanun koyucunun yerine geçemeyeceği de yine bu temellerin diğer kısımlarını teşkil etmektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, ticari hayatın renkliliği ve sosyo-ekonomik koşulların zorlaması nedeniyle her zaman ve her koşulda mutlak ve kesintisiz bir şekilde uygulanamamaktadır. Kimi durumlarda ilgili ülkenin içerisinde bulunmuş olduğu olağan ya da olağan dışı sosyal, hukukî, ekonomik ve siyasal koşullar, vergilendirme alanına ilişkin olarak kamu otoritelerine de bazı yetkilerin devrini gerekli kılmaktadır. Nitekim, daha önce de bahsedildiği üzere 1982 Anayasası'nın 74. maddesinin 4. fıkrasına göre, Bakanlar Kuruluna, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilebilmesi mümkündür.²⁷² Buna mukabil, yürütme organına tanınmış olan söz konusu yetki iki yönden sınırlandırılmıştır. Anılan sınırlama türlerinden ilkinin, konu bakımından yapılan sınırlandırma oluşturmaktadır. Buna göre, Bakanlar Kuruluna verilen değiştirme yetkisi sadece mali yükümlülüklerle ilişkin muaflık, istisna ve indirimler ile oranlar konusundadır. Diğer sınırlama türünü ise, kapsam sınırlandırması oluşturmaktadır. Buna

(Taylar, 2007, s. 307). Kanımızca bu durumda anılan yasak gereğince idarenin vergiyi doğuran olayları adeta kıyas yöntemine başvurma anlamına gelecek şekilde geniş bir biçimde yorumlama yoluna gidip yeni yükümlülükler ihdas edememesi uygun olacaktır.

²⁷² Konuya ilişkin farklı ülkelerin pratiklerini göz önünde bulundurduğumuzda, ilgili ülkelerin anayasalarında Bakanlar Kurullarına ya da bu kurullara tekabül eden diğer organlara bu şekilde doğrudan yetki veren düzenlemelere yer verilmediği görülmektedir. Hatta kimi ülke anayasalarında bu tür yetki devrine ilişkin mutlak yasak koyan hükümlere bile yer verilmiştir. Nitekim, örnek nev'inden Yunanistan Anayasası'nın 78. maddesinde verginin konusu, oranı, istisnalar ve muafiyetler gibi konularda açıkça yetkilendirme yapılamayacağına ilişkin hüküm yer almaktadır. Ayrıca şu hususun da gözlerden kaçırılmaması gerekmektedir ki, Maliye Bakanlığına verilen mezkûr yetki anayasal düzlemde verilmemiştir. Buna mukabil, vergi kanunları ile yayınlanmış olan tebliğler incelendiğinde, yasal düzenlemeler ile örtük biçimde tesis edilmiş açık yetki alanlarına yer verildiği görülecektir.

göre de, muhtemel bir değişiklik, yetki veren kanuni düzenlemenin tespit ettiği alt ve üst sınırlar içerisinde yapılabilecektir. Bu yetkinin kullanılabilmesi için de mutlaka ilgili vergi kaleminin temel öğelerini tanzim etmekte olan bir kanuni düzenlemenin varlığı ön koşul olarak aranacaktır.

Yine, yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin kayda değer bir istisnası olarak, Anayasa'nın 167. maddesinin 2. fıkrasında, dış ticaretin ülke ekonomisinin menfaatine olmak üzere tanzim edilmesini teminen ihracat, ithalat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bu yükümlülükleri kaldırmaya ilişkin olarak kanuni düzenlemeyle Bakanlar Kuruluna yetki tahsisinde bulunulabileceği belirtilmektedir.²⁷³ Aslında Anayasa'nın söz konusu maddesinde, Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasından içerik ve mentalite olarak farklı bir yetkilendirme yaklaşımı söz konusudur. Nitekim, Anayasa'nın 73. maddesinde ilgili vergi kaleminin temel öğelerini içermekte olan bir vergi kanununun mevcudiyeti aranırken, 167. maddesinde ise konuya ilişkin olarak çerçeve bir kanunda düzenleme yapılmış olması yeterli sayılmaktadır. Esasında, vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışındaki ek mali yükümlülükler kavramının içeriğinin de belirsiz olduğu ve uygulamada konuya ilişkin epey miktarda uyuşmazlığa tanık olunduğu gerçeğini göz önüne aldığımızda, bu müphem kapsamlı yetki nedeniyle Bakanlar Kuruluna adeta kanun koyucu gibi politika saptama ve hareket edebilme imkânının tanındığını iddia edebilmemiz mümkündür. Kanımızca, Anayasa'nın 167. maddesindeki Bakanlar Kuruluna yetki tahsis edecek kanunun, 73. maddenin 3. fıkrası kapsamında bir kanun olması gerekmektedir. Uygun çözümün bu şekilde olması icap etmekle birlikte, 2976 sayılı "Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" ile mali yükümlülüklerin temel öğelerine ilişkin bir düzenleme yapılması yoluna gidilmeden Bakanlar Kuruluna yetki tahsis edilmektedir. Bu minvalde uygulamada tercih edilen yöntem, çerçeve kanunla Bakanlar Kuruluna yetki tahsis edilmesidir. Kanımızca, Anayasa'nın 167. maddesinde, iddia edilenin aksine Bakanlar Kuruluna aslında sınırlı bir yetki tahsisi söz konusudur. Zira öncelikle, Bakanlar Kurulu, tarafına tevdi edilen yetkiyi yalnızca dış ticaret ile ilgili

²⁷³ Bakanlar Kuruluna bu şekilde bazı yetkiler tanınmasının nedeni, sürekli gelişen teknoloji, değişmekte olan ekonomik yapı, ekonomiye etkin ve çabuk müdahalede bulunma zorunluluğu, hızlı karar alma ihtiyacı, ekonomiye yön vermekte olan mevzuatın ekonomik durum ile uyumlu olması gereğidir (Doğrusöz, 2000, s. 136).

konularda kullanabilecektir. Yine yetkinin konusu vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında olan ek mali yükümlülükler özgülenmiştir. Bu durumda, Bakanlar Kurulunun anılan hükme istinaden vergi ihdas etmesi mümkün görülmemektedir. Yine Bakanlar Kurulu bu yetkiyi doğrudan değil ve fakat bir kanuni düzenlemenin yetkilendirmesi durumunda kullanabilecektir. Buna mukabil tüm bu sınırsal gerçeklerin varlığına karşın anılan yetki, düzenlenme şekli ve uygulamada büründüğü biçim ile yeni ek mali yükümlülük ihdas etmeye izin vermektedir. Bu durum, Anayasa'nın kanunilik ilkesini anlamsız kılacak derece ve kapsamda idarenin keyfiliğine yol açabilmesi tehlikesini bünyesinde barındırmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin istisnası olarak yukarıda belirtilen ve mezkûr ilkeyi anlamsız kılabilme tehlikesini bünyesinde barındıran bahis konusu iki istisnai hükmün ihdas edilmelerinin önemli bir mantığı olduğu gerçeğini ise inkâr etmemiz mümkün değildir. Buna göre, kısmen daha önce de değindiğimiz üzere esas itibarıyla gittikçe artan bir şekilde komplike bir mahiyet arzeden yeni ekonomik ve teknolojik gelişmeler ve sosyal dönüşümler karşısında yasama organının yeni gelişmelere hızlı bir şekilde adapte olup yeterli hız ve çabuklukta düzenlemeler ihdas etme yoluna gidemeyeceği de yadsınamaz bir gerçekliktir. Sonuç olarak belirtilen istisnai hükümlerin varlığı, mezkûr konularda yasama organına nazaran daha hızlı karar alabilip karar alma mekanizmasının yapısı sayesinde gelişmelere daha kolay adapte olabilen yürütme erkine belirli yetkilerin tahsis edilmesinin ekonomik hayat açısından daha faydalı olacağı gerekçesine dayanmaktadır.

2.2.1.2. Vergisel Müdahale Kavramının Mahiyeti ve Unsurları

Kanun koyucu tarafından ihdas edilen yasal düzel düzenlemeler ile yeni vergi yükümlülüklerinin uygulamaya konulmasından, vergi idarelerince bu hükümlere dayanılarak vergilerin tahsil edilmesine kadar devam eden farklı vergisel işlem türlerine kaynaklık eden vergilendirme süreci boyunca mükelleflerin mülkiyet haklarına kesintisiz ve fasılasız olarak farklı boyutlarda da olsa müdahale edilmektedir. Esasında vergilendirme olgusu başlı başına mülkiyet hakkına bir müdahaledir (Şahiner, 2020, s. 173)²⁷⁴ Zira, vergilendirme yetkisi kapsamında alınan her önlem ya da vergi idarelerinin

²⁷⁴ Anılan tespit, Anayasa Mahkemesince verilen her türlü vergisel uyumsuzluklara ilişkin kararlarda tekraren ve farklı ifadelerle yinelenmektedir. Örneğin Anayasa Mahkemesi, *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası (2)* kararında, (B. No: 2016/2760, 4/7/2019) başvuru Bankanın 2013 yılı Şubat ayı dönemi için

her işlemi, bir şekilde mükellefin malvarlığını etkilemektedir (Güneş, 2008, s. 51). Diğer bir deyişle, şayet vergi uygulaması ile kişilerin malvarlığı haklarının belirli bir kısmına başvurulmamış olsa idi, her hâlükârda kişilerin başvurulmuş kısımlar kadar daha fazla mal ve mülkü olacaktı (Baker, 2000, s. 10). Bu itibarla, vergi konusuna ilişkin ilgili kanun hükmünün ihdasından, söz konusu vergi borcunun tahsiline kadar geçen süre zarfında mülkiyet hakkına yönelik bir vergisel müdahalenin olduğu konusunda genel geçer bir kabul bulunmaktadır. Sonuç olarak, gerek kanun koyucu ya da yürütme organları tarafından ihdas edilen vergilendirme ya da vergilerin tahsiline ilişkin yasal ya da ikincil vergisel düzenlemeler, gerekse de yürütme ya da yargı organları tarafından tesis edilen vergisel işlem, karar ya da eylemler mülkiyet hakkına yönelen vergisel müdahale kapsamında değerlendirilebilecek yasal, idari ve yargısal tasarruflardır.

Vergi hukuku alanında vergi ödevlilerine getirilmiş olan her türlü mali, idari ve cezai yükümlülüğü ifade eden “vergilendirmeye ilişkin müdahaleler” ile anılan yükümlülüklerin yerine getirilmesini temin etmek amacıyla tesis edilen her türlü cebri işlem ve eylemi tanımlayan “vergilerin tahsiline ilişkin müdahaleler” söz konusu vergilendirme sürecinin iki ana sütununu oluşturmaktadır ve vergisel müdahalelerin ana çerçevesinde yer alan iki önemli süreci oluşturmaktadır. İlk sütuna tekabül eden “vergilendirmeye ilişkin müdahaleler”, iç hukuk düzleminde tesis edilen vergi alanına ilişkin yasal ve idari düzenlemeler ile anılan düzenlemelere istinaden idari ve yargı otoritelerince gerçekleştirilen tasarrufları kapsamına almaktadır. Diğer sütuna tekabül eden “vergilerin tahsiline ilişkin müdahaleler” ise, vergilerin tahsilini teminat altına almak ve gerçekleştirmek, vergisel yükümlülüklerle aykırı durumların saptanması durumunda devreye girecek yaptırımların belirlenmesi ve bu yaptırımlara uygulanırlık kazandırılması amacıyla kurgulanan düzenleme, işlem, eylem ve tasarrufları kapsamaktadır.

Daha önce de belirttiğimiz üzere, Anayasa'nın 35. maddesinde düzenleme konusu yapılan mülkiyet hakkının konusuna yalnızca taşınır ya da taşınmaz mallar dahil

vermiş olduğu ihtirazi kayıtlı beyannameye istinaden tahakkuk ettirilen gelir vergisi ve pişmanlık zammı tutarlarının ödendiğini ve anılan ödemelerin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğine ilişkin kuşku bulunmadığını belirtmiştir. Örnek nev'inden diğer kararlar bkz. *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 45; *Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 48.

olmayıp, bunların dışında, alacak,²⁷⁵ patent,²⁷⁶ marka,²⁷⁷ sınai model, telif hakları,²⁷⁸ müşteri çevresi (goodwill)²⁷⁹ vs. gibi mal kategorisinde değerlendirilmesinde hiçbir sakıncanın bulunmadığı “gayri maddi haklar” da, ekonomik bir değer atfetmeleri koşuluyla mülkiyet hakkının konusunu teşkil edecektir. Zira, gerek Anayasa’da gerekse AİHS’de mülkiyet ve malvarlığı kavramlarının açık bir tanımı bulunmamakla birlikte AİHM’in konuya ilişkin yaklaşımına paralel olarak Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkını ve mülk kavramını, iç hukukta yer verilen düzenlemelerden özerk ve otonom olarak yorumlamak eğiliminde olmuştur (Grgić ve diğerleri, 2007, s. 8). Nitekim AİHM

²⁷⁵ Alacak hakkı, mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından (AYM, E.2008/58, K.2011/37, K.T.10/2/2011). Faiz alacağı da asıl alacağa bağlı ferî bir haktır. Bu itibarla hak sahibine maddi bir menfaat sağlıyor olması sebebiyle ekonomik bir değer olarak atfedilmesi gereken faiz alacağının mülkiyet hakkı kapsamında olduğu konusunda tereddüt bulunmamaktadır. Buna göre asıl alacağa bağlı faiz talebi de mezkûr hakkın sağlamış olduğu güvenceden yararlanabilecektir *Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2013/28, 25/2/2015, § 36. AİHM’e göre de eğer uygulanabilir nitelikte ve yeterince temellendirilmiş ise bir alacak hakkı da Protokol anlamında mamelek sayılabilecektir. *Stran Greek Refineries ve Stratis Andreadis/ Yunanistan*, B. No: 13427/8, 9/12/1994, § 59

²⁷⁶ Anayasa Mahkemesi, patentin hükümsüzlüğüne karar verilmiş olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin *Novartis Ag* kararında, (B. No: 2015/11867, 14/11/2018) patent hakkının sahibine belirli sürelerle bir tekel olabileme imkânı tanıdığı gerçeğine işaret etmiş ve 6769 sayılı Kanun’un 148. maddesinde de coğrafi işaret ve geleneksel ürün adı dışında kalan diğer sınai hakların devredilebileceği, intikalinin sağlanabileceği, miras yolu ile edinilebileceği, teminat olarak gösterilebileceği, rehin verilebileceği, haczedilebileceği veya diğer hukuki işlemlere konu olabileceği açıkça hüküm altına alındığı gerçeğinden hareketle patentin ekonomik bir malvarlığı değeri olduğuna hükmetmiştir.

²⁷⁷ Anayasa Mahkemesi (E. 2004/3, K. 2008/47, K.T.31/1/2008; E.2004/81, K.2008/48, K.T.31/1/2008) kararlarında, markanın mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden temel haklar bloğu içerisinde yer aldığına, bu itibarla da markalara ilişkin hukuki düzenlemelerin KHK’larla yapılmaması gerektiğine hükmetmiştir.

²⁷⁸ Anayasa Mahkemesi, Türkiye Radyo Televizyonu kanallarında başvurusunun senaryosunu yazmış olduğu sinema filmlerinin izinsiz ve telif ödenmeksizin gösterilmiş olması nedeniyle başvurusunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürdüğü *Sadef Safa Önal* kararında, (B. No: 2014/15232, 8/3/2017) fikri mülkiyete konu bir ürün olması sebebiyle sinema filmi ile sinema filmi senaryosunun mülkiyet hakkı kapsamına dahil olduğunu belirtmiştir.

²⁷⁹ Anayasa Mahkemesi, sigorta prodüktörlüğü belgesinin yenilenmesi isteminin reddedilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin *Sertaç Malik Eskişehirli* kararında, (B. No: 2014/5659, 20/7/2017) somut olayda öncelikle başvurucuya verilen "sigorta prodüktörlüğü belgesinin" bir müşteri çevresi ve mesleki itibar temine ettiği, bu edinimin ise başvuru açısından kişisel bir hak ve ekonomik bir malvarlığı değeri ifade ettiğini, bu durumda da Anayasa'nın 35. maddesi anlamında "mülk" teşkil ettiği hususunda kuşku bulunmadığını belirtmiştir. Anayasa Mahkemesinin konuya yaklaşımı AİHM’in yaklaşımıyla uyumludur. Nitekim AİHM, muhasebeci olarak çalışmakta olan başvurusunun edinmiş olduğu vergi danışmanlığı icra etme izninin daha sonraki tarihlerde vuku bulan siyasi değişimler sonucunda yürürlüğe girmiş olan yasal düzenlemeler nedeniyle kaldırılmasından şikâyetçi olduğu *Olbertz/Almanya* kararında, (B. No: 37592/97, 25/5/1999) AİHM, başvurusunun vergi danışmanlığı şirketi kurarak ve başvuru tarihine kadar da bu şirketi yeterli ekonomik getiri temin edecek düzeyde başarıyla işletmiş olduğu gerçeğinden hareketle AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesi tarafından korunmayı hak eden bir müşteri çevresinin teşekkül ettiği değerlendirmesini yapmıştır. Mahkemeye göre, başvurusunun başvuru tarihine kadar başarıyla işlettiği şirketiyle ilgili imtiyaz iptali yoluna başvurulması, işletmesinin kapanması anlamına gelmektedir. Yine Mahkemeye göre, bu durumun başvurusunun gelir kalemlerinde azalmaya ve ticari itibarında kayba yol açmış olması nedeniyle somut olayda mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalenin var olduğu da kuşkusuzdur.

içtihadında AİHS’de yer verilen pek çok kavram gibi mülkiyet ve malvarlığı kavramları iç hukuktaki düzenlemelerden özerk ve bağımsız bir anlam dünyasını haizdirler. Diğer bir deyişle AİHM vermiş olduğu kararlarda mülkiyet hakkının konusunu ülke hukuklarından bağımsız “özerk” yorumlamaktadır. AİHM ile aynı yaklaşımı benimseyen Anayasa Mahkemesine göre de mülkiyet hakkı, özel hukukta veya idari yargıda kabul edilmekte olan mülkiyet hakkı kavramlarından farklı bir anlam ve içeriğe sahiptir. Mahkeme bu nedenle söz konusu alanlarda kabul edilen mülkiyet hakkının, kanuni düzenlemeler ile yargı içtihatlarından bağımsız biçimde özerk bir yorum yöntemi eşliğinde değerlendirilme yoluna gidilmesi gereğini sıklıkla hatırlatmaktadır.²⁸⁰

Bu açıklamalara göre konuya ilişkin sergilenen söz konusu otonom yorumlarla tesis edilen yerleşik uygulama sonucu yalnızca taşınır ve taşınmaz malların vergilendirilmesi değil ve fakat fikri ve sınai hakların vergilendirilmesi örneğinde olduğu gibi gayri maddi malların vergilendirilmesi de mülkiyet haklarının ihlali iddiasıyla bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesinin önüne getirilebilecektir.²⁸¹ Anayasa Mahkemesinin ve AİHM’in mülkiyet hakkının daha etkin bir şekilde korunmasını teminen sergilediği bu yaklaşımın, mülk ve mülkiyet konusundaki ulusal tanımları anlamsız ve geçersiz kılmadığını da belirtmemiz gerekmektedir (Dinç, 2007, s. 104). Zira, mülkiyete ilişkin ulusal tanımları baz aldığımızda da, mülkiyet hakkının kapsam ve içeriğine ekonomik bir değer ifade etmekte olan bütün unsurları dahil etmemiz imkânsız değildir. Nitekim, Anayasa’nın 35. maddesinin gerekçesinde de, mülkiyet hakkının para ile ölçülebilen tüm değerleri ifade ettiğine dair birtakım ifadelere yer verilmiştir (Ertaş, 2006, s. 137).

An itibarıyla Anayasa Mahkemesi nezdinde yapılan bireysel başvurular kategorik bir ayrıma tabi tutulduğunda, başvuru konusu yapılan vergi uyumsuzluklarının örnek

²⁸⁰ Hüseyin Remzi Polge, B. No: 2013/2166, 25/6/2015, § 31.

²⁸¹ AİHM’in mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahaleler ile ilgili mülk kavramına ilişkin yaklaşımını sergilemiş olduğu en bilinen karar, *Gasus Dossier-und Födertechnik GmbH/Hollanda* başvurusuna ilişkin karardır. Vergi borcuna istinaden gerçekleştirilen haciz işlemi nedeniyle açılan davada AİHM, vermiş olduğu 23/2/1995 tarihli kararıyla, ilgili madde metninde geçen “mal ve mülk” terimlerinin fiziksel malların mülkiyeti ile tahdit edilemeyecek şekilde özgün ve otonom bir anlamı olduğuna işaret etmiş ve malvarlığını teşkil etmekte olan bazı diğer hak ve çıkar unsurlarının da bu kapsamda mal ve mülk olarak değerlendirilebilmesinde sakınca bulunmadığını vurgulamıştır. Bkz. *Gasus Dossier-und Födertechnik GmbH/Hollanda*, B. No: 15375/89, 23/2/1995.

babından şu konulardan teşekkül ettiğini söyleyebiliriz: Sahte belge ve fatura kullanımı, üç kat vergi ziyai cezası uygulaması, KOD20 uygulaması, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu numarası uyuşmazlığı, KDV istisna uygulamaları, özel usulsüzlük cezaları uygulaması, vergi oranı ve miktarına ilişkin hatalı uygulamalar, faaliyetin KDV konusuna girip girmediği tartışması, batık bankalardan edinilmiş gelirlerin vergilendirilmesi, vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı üzerine ücretlilerin geçmişe yönelik vergi iadesi taleplerinin durumu, banka munzam sandık katkı paylarının vergilendirilmesine ilişkin uyuşmazlıklar, tefecilik dolayısıyla vergilendirme, ÖTV uygulamalarıyla ilgili uyuşmazlıklar, şirket vergi borçlarından şirket tüzel kişiliği ile yönetim kurulu üyelerinin hep birlikte ve müteselsil olarak sorumlu olup olmadıklarına ilişkin tartışmalar, vergi iadeleri uyuşmazlıkları, hacizli malların satışına ilişkin uyuşmazlıklar (Tekbaş, 2015).

Anayasa Mahkemesinin konu bakımından yetki alanında bulunup gündeme alınan ve hakkında karar tesis edilen vergisel müdahalelere örnek babından şu başvuru konularını sıralayabiliriz: Haksız alınmış olan verginin vergi idaresi tarafından iade edilmesinde gecikilmesi,²⁸² kantin kiralama işlemlerinin KDV'ye tabi tutulması,²⁸³ vergi nedeniyle haciz edilmiş olan malların satılması, çalışanlarına menfaat temin için kurulmuş olan vakfın şubeleri itibarıyla yaptığı katkı payı ödemelerinin ücret olarak kabul edilip tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi ziyai cezalarına karşı açılan davanın reddi,²⁸⁴ vergi ve vergi ziyai cezası kesilmesi suretiyle hak ihlâli yapılması,²⁸⁵ idarece vergi adıyla fazla ve yersiz tahsil edilen ve mahkeme kararıyla iadesine karar verilen bedellerin ödenmesi sürecinde faiz uygulanmaması,²⁸⁶ ihtirazi kayıtla verilmiş olan gümrük beyannamelerinden fazladan tahakkuk ettirilen gümrük vergisi ve KDV'nin faizleriyle birlikte geri istenmesi,²⁸⁷ ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılmış olan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan

²⁸² *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Genel Müdürlüğü*, B. No: 2015/941, 25/10/2018.

²⁸³ *Murat Çevik (1)*, B. No: 2013/3245, 11/12/2014.

²⁸⁴ *Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014; *Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi*, B. No: 2014/17286, 16/11/2016; *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. (2)*, B. No: 12954/87, 22/2/1994.

²⁸⁵ *Murat Çevik*, B. No: 2013/3244, 7/7/2015.

²⁸⁶ *Akın Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/1993, 6/5/2015.

²⁸⁷ *Matset Matbaa Makine ve Malzemeleri San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2014/19070, 1/2/2017.

davaların esasını incelenmeden usulden reddedilmeleri,²⁸⁸ otelcilik ve konaklama hizmetiyle iştirak etmekte olan şirket adına katkı payı tahakkuk ettirilmesi,²⁸⁹ ithal edilmiş olan ürünlerin ilaçlara yardımcı ve ilaçları tamamlayıcı ürünler olmasına karşın parfümeri ve kozmetik olarak nitelendirilmesi sonucu mükelleften fazladan ÖTV tahsil edilmesi,²⁹⁰ öz kaynaklarla üretilen elektrik ve kok gazı üzerinden elektrik ve havagazı tüketim vergisi alınması,²⁹¹ yurt dışında mukim olan şirketin Türkiye'de yapmış olduğu yatırımlar nedeniyle yararlandığı yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması,²⁹² belediye tarafından ilan asma tahsis ücreti tahsil edilmesi,²⁹³ servis aracı plakası için mükelleften ücret kapsamında ruhsat bedeli talep edilmesi,²⁹⁴ kaçakçılık suçuna iştirak edildiğinden bahisle mükellef hakkında vergi ziyayı cezası kesilmesi,²⁹⁵ indirimli ÖTV uygulandığı dönemde yapılan araç satışlarının muvazaalı olduğu gerekçesine istinaden mükellef hakkında re'sen üç kat vergi ziyayı cezalı ÖTV tarh edilmesi,²⁹⁶ yapılan kanuni düzenleme ile hâlihazırda devam etmekte olan yargılama sürecine sonuca etkili olacak biçimde müdahale edilmesi,²⁹⁷ bir vergi incelemesi sonucuna bağlı olarak aynı fiil nedeniyle yeniden yargılama yapıp ceza verilmesi,²⁹⁸ satış vaadi sözleşmesine konu taşınmazın vergi borcu yüzünden satılması,²⁹⁹ fazladan alınan motorlu taşıtlar vergisinin ve gecikme zammının faiziyle birlikte tazmini istemiyle mükellefçe açılan davanın süre aşımı yönünden reddedilmesi,³⁰⁰ dayanağı olan Bakanlar Kurulu kararının iptal edilmiş olmasına rağmen mükelleften ÖTV tahakkuk

²⁸⁸ *Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti.*, B. No: 2016/7783, 18/7/2019.

²⁸⁹ *Elegance Hotel Turizm İşletmeleri A.Ş.*, B. No: 2015/19953, 26/6/2019.

²⁹⁰ *Berko İlaç ve Kimya San. A.Ş.*, B. No: 2016/477, 13/6/2019.

²⁹¹ *Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş. Genel Müdürlüğü*, 2015/4791, 14/11/2018; *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Genel Müdürlüğü*, B. No: 2015/941, 25/10/2018.

²⁹² *Ford Motor Company (2)*, B. No: 2015/12767, 9/5/2019; *Baymina Enerji A.Ş.*, B.No. 2016/13456, 29/5/2015.

²⁹³ *Er-Kom Komünikasyon Tanıtım ve Reklam Hizmetleri A.Ş.*, B. No: 2015/15389, 21/3/2019.

²⁹⁴ *Acarlar Otomotiv Nakliyat Taah. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2015/10008, 4/4/2019.

²⁹⁵ *Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/2/2019.

²⁹⁶ *Reis RS Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2015/17259, 28/6/2018; *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/6728, 1/2/2018.

²⁹⁷ *Hülya Karacaoğlan ve diğerleri*, B. No: 2015/3068, 21/3/2018.

²⁹⁸ *Ünal Gökpınar*, B. No:2018/9115, 27/3/2019.

²⁹⁹ *İlyas Yılmaz*, B. No:2015/1927, 22/3/2018.

³⁰⁰ *Çölbeyi Lojistik Nakliyat Gümrükleme Denizcilik İnşaat Turizm San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2014/12354, 9/11/2017.

ettirilmesi,³⁰¹ mükellefçe serbest bölgeye sunulan fason hizmetin ihracat istisnası kapsamında görülmemesi suretiyle re'sen cezalı vergi tarhiyatı yapılması ve tarhiyata açılan davada lehe olan emsal kararlara aykırı karar verilmesi,³⁰² kıyı bankacılığı sistemine yatırılan mevduattan elde edilmiş olan faiz gelirleri üzerinden -mükellefçe Türkiye'de yerleşik olunmadığı ileri sürülmesine karşın- vergi alınması,³⁰³ mükellefin uçuş tazminatından hukuka aykırı olarak kesildiği öne sürülen gelir vergisinin iade edilmemesi,³⁰⁴ mükellefin ortağı bulunduğu şirkete sunmuş olduğu hizmetler dolayısıyla yüklendiği KDV iade alacağının gelir (stopaj) vergisi borcuna mahsup talebinin, anılan şirkete sunulan hizmetlerin KDV istisnası kapsamında olmadığı gerekçesiyle kabul edilmemesi,³⁰⁵ soya yağı ithalatı işlemlerine ilişkin idarece tesis edilmiş olan cezalı ek vergi tahakkuklarının iptali istemiyle açılan davaların reddedilmesi,³⁰⁶ plastik kırıkları, çapak, granül gibi hurda ve atıklarının KDV'den istisna olduğu yönünde Defterdarlık tarafından görüş verildiği hâlde daha sonra re'sen yapılan tarh işlemleri sonucu mükellefçe vergi ödenmesi,³⁰⁷ kıyas yoluyla özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve buna ilişkin mükellefçe açılan davaların reddedilmesi,³⁰⁸ mahkeme kararına istinaden hesaplanan geçici vergiye ilişkin gecikme faizi için düzenlenen ihbarnameye karşı mükellefçe açılan davanın reddedilmesi,³⁰⁹ motorlu taşıtlar vergisinin tahsilini teminen düzenlenen ödeme emirlerine karşı mükellefçe açılan davanın esasa ilişkin iddialar karşılanmaksızın reddedilmesi,³¹⁰ emlak vergisi tahakkukuna ve dayanağını teşkil eden takdir komisyonu kararına karşı mükellefçe açılan davanın ehliyet yönünden reddedilmesi,³¹¹ mükellefin ihtirazi kayıtlarla vermiş

³⁰¹ *British American Tobacco Tütün Mamülleri San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2014/13386, 20/7/2017.

³⁰² *Hasibe Uysal*, B. No: 2014/3975, 5/7/2017.

³⁰³ *Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy*, B. No: 2014/12080, 6/4/2017.

³⁰⁴ *Rauf Zülfükar*, B. No: 2014/1068, 23/2/2017.

³⁰⁵ *Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017.

³⁰⁶ *Sam Yağcılık Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2014/6675, 30/6/2016.

³⁰⁷ *Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/6842, 20/4/2016.

³⁰⁸ *Ercanlar Otomotiv Oto Kaporta Boya Döşeme Elektrik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/2477, 20/4/2016.

³⁰⁹ *Em Export Dış Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/4051, 21/4/2016.

³¹⁰ *Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/7847, 9/3/2016.

³¹¹ *Gemak Gemi İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/7698, 18/2/2016.

olduğu beyanname üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi tahakkuk ettirilmesi.³¹²

2.2.1.3. Vergisel Müdahalenin İçtihatlardaki Konumu

Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı ile vergi yükümlülüğü ve düzenlemeleri arasındaki ilişkiyi betimleyen herhangi bir açıklamaya yer verilmemiş olmakla birlikte, mülkiyet hakkının düzenleme konusu yapıldığı AİHS'e Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin düzenlenme biçimi, Anayasa'nın muadil maddesi olan söz konusu 35. maddeye nazaran daha farklı şekilde kurgulanmıştır. Nitekim, Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi, "vergilendirme"ye açık atıf yapan yegâne maddedir (Baker, 2000, s. 10).

Anılan maddenin ikinci fıkrasında aynen, "*...Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak/düzenlemek veya vergilerin ya da diğer mali yükümlerinin veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.*" denilmiş olmakla, esasında Sözleşme metnini kaleme alan iradenin, taraf üye devletleri vergilendirme yetkilerinden mahrum bırakmamak aksine bu alanda onlara geniş bir takdir yetkisi bahsetme eğilimi taşıdığı anlaşılmaktadır.³¹³ Diğer bir deyişle mülkiyet hakkı ile vergilendirme arasında kurulan korelasyon, devletin vergilendirme yetkisine ve vergilendirme hakkının mülkiyet hakkına ilişkin sınırlayıcı yönüne yapılan güçlü bir vurgu ile kurgulanmış olmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, günümüze kadar vergi hukukunun uygulamasına ilişkin önüne gelen pek çok ihtilafli konuda AİHM'in yaklaşımına paralel bir seyir izlemiş olsa da, vergi uygulamalarının muhatabı olan vergi yükümlülerinin mülkiyet haklarının korunması noktasında somut olaylar üzerinden ileriki bölümlerde daha detaylı bir şekilde değinmiş olduğumuz üzere, AİHM'in konuya ilişkin içtihatlarıyla somutlaşan

³¹² *Garanti Bankası A.Ş.*, B. No: 2013/4553, 16/4/2015.

³¹³ Sözleşmeciler taraf üye devletlere tanınmış olan mezkûr geniş takdir yetkisi sadece idareye tanınmamıştır. Bu yetki aynı zamanda yasama ve yargı erklerinin takdir yetkisini de kapsamaktadır (Şimşek, 2012a, s. 8).

koruma düzeyinden çok daha ileri mertebede koruma alanı oluşturduğunu söylememizde sakınca bulunmamaktadır. Esasında AİHS'in mülkiyet hakkı ile vergilendirme arasında kurduğu ilişkinin boyutunun sabit kaldığını, AİHM'in içtihatlarıyla bu sabitenin korunduğunu söyleyebilmemiz de mümkün değildir. Nitekim, konuya ilişkin kronolojik bir içtihat taraması yapıldığında, AİHM'in geçmiş kararlarında, AİHM'in vergilendirme alanında neredeyse sınırsız yetkileri olduğu yönünde bir yaklaşım mevcut iken; günümüzde sözleşmeye taraf üye devletlerin bu alandaki yetkilerine yönelik belirli sınırlar çizildiği ve bu sınırların aşıldığı durumlarda başvuruçuların lehine kararlar verildiği görülmektedir.³¹⁴ Bu itibarla, AİHM'in içtihatlarıyla anılan sözleşme metnine vergi yükümlülerinin hak ihlali iddialarının daha etkin bir şekilde karşılanabilmesi noktasında belirli bir dinamizm kazandırıldığına ve Anayasa Mahkemesi ile AİHM'in kararlarında belirli bir eşgüdümün sağlandığına tanık olunmaktadır.

AİHM, gelişen içtihatlarıyla vergi hukukuna ilişkin başvurularda ihlale neden olabilecek alanları üç hususla kayıtlamış ve incelemesini ağırlıklı olarak bu alanlara hasretmiştir. Bu yaklaşım çerçevesinden hareketle AİHM önceleri, ulusal idarelerin vergi salma, vergisel ceza öngörme ve kanunun sağlamış olduğu diğer mali yükümlülükleri belirleme yönündeki yetki kullanımlarını; hukuksal dayanağı olduğu, ayrımcı motifler içermediği ve belirtilen amaç dışında kullanılmadığı sürece AİHS'e Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesine uygun bulunmuştur. Bununla birlikte süreç içerisinde koruma alanını daha da genişletme eğilimine giren AİHM, bu kapsamda vergilendirme alanının AİHS'e Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan denetim yetkisine dahil olduğunu, bu itibarla anılan alanda da “adil denge” ve “makul orantılılık ilişkisi”nin bulunması gerektiğini belirtmiştir. Bu itibarla, mezkûr üç alana uygunluk şartını taşıyan bir tasarrufun salt bu nedenle meşru kabul edilmiş olması yetmeyecek, bunun dışında ulusal tasarruf ile getirilmek istenilen kamu yararı ile hak öznesi bireyin uğradığı hak ihlali arasında bir dengenin varlığı aranacak ve müdahalenin

³¹⁴ *Greek* davasına ilişkin Komisyon Raporu incelendiğinde, Komisyon'un eski tarihli içtihatlarında, vergilendirme alanındaki ulusal uygulamalar bakımından herhangi belirli bir sınıra yer verilmediği görülmektedir. Bunun yanı sıra, AİHM'in *K. Travers ve diğerleri/İtalya* (B. No: 15117/89, 16/1/1995) kararı ile *Gasus Dossier-und Födertechnik GmbH/Hollanda* (B. No: 15375/89, 23/2/1995) tarihli kararlarında da bu gerçeğe vurgu yapan ifadeleri görmek mümkündür.

makul bir orantılılık taşımaması durumunda da yine ihlalin varlığı tespit edilecektir.³¹⁵ Bu yaklaşım farklılığından çıkardığımız sonuç, her ne kadar AİHM'in Türkiye'den yapılan vergisel uyuşmazlıklara ilişkin başvurularda henüz bir kararı bulunmuyor olsa da, ölçülülük kriterini son kararlarında bu tip uyuşmazlıklar için çok sık kullanmaya başlaması ile birlikte yakın bir süre zarfında anılan başvurularla ilgili pek çok yeni ihlal kararına tanık olmamız kaçınılmaz görülmektedir. Nitekim, Anayasa Mahkemesinin ölçülülük testini uygulayarak ihlal sonucuna ulaşmış olduğu pek çok kararda imzası bulunmaktadır.

Buraya kadar ki açıklamalarımız elbette ki, hâlihazırda mevcut olan uygulama bakımından da sözleşmeye taraf üye devletlerin konjonktürel gelişmelerin dikte ettiği gerçekler doğrultusunda siyasi, ekonomik ve sosyal politikalar uyarınca yürürlüğe koydukları vergilerin ya da mali yükümlerin türünü belirlemek konusunda halen geniş takdir yetkisine sahip oldukları gerçeğini yadsımamaktadır. Özellikle sözleşmeci taraf üye devletlere tanınan geniş takdir yetkisi, vergilerin tahsilini teminat altına almak amacıyla hem gerekli olan vergisel düzenlemeleri ihdas etmek; hem de vergi koruma önlemlerini uygulamak gibi gerekli tasarruflarda bulunmak bakımından da geçerlilik arz etmektedir.³¹⁶ Bu kapsamda, AİHS'de (anayasal yargı alanında ise Anayasa'da) tespit edilen ölçütler olan hukuka dayalı olma, kamu yararına özgülenme ve ölçülülük ilkeleriyle uyumlu olma koşuluyla, vergilerin ya da diğer mali yükümlerin ve cezaların ödenmesinin güvence altına alınması çerçevesinde yapılan vergisel müdahaleler kural olarak meşru kabul edilmiştir.

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesinin önüne bireysel başvuru kapsamında gelen vergisel uyuşmazlıklara ilişkin her bir somut olayda Anayasa'da düzenlenen hakkın ve sınırlama ölçütünün içeriğini belirleme yetkisi, nihayetinde kendisine aittir. Bu kapsamda, mülkiyet hakkı ile vergilendirme yetkisi arasında kurulacak ilişkinin

³¹⁵ Bu yaklaşıma bir örnek nev'inden bkz. *X/Federal Alman Cumhuriyeti*, B. No.7489/76, 7/3/1977. AİHM, özellikle son zamanlarda vermiş olduğu kararlarda, vergi ve diğer mali yükümlerle ilgili alanlarda vergilere ve diğer mali yükümlere ilişkin yükümlülüğün vergi ödevlisi kişi ya da kurumlar üzerinde adil dengenin bozulması sonucunu verecek ölçüde ağır bir yük oluşturması ya da mali durumlarını esaslı olarak etkilemesi hâlinde, anılan madde ile oluşturulan korumanın olumsuz olarak etkilendiğine kanaat getirmektedir. Bkz. *N.K.M./Macaristan*, B. No: 66529/21, 14/5/2013.

³¹⁶ Bkz. *Jokela/Finlandiya*, B. No: 28856/95, 5/5/1995,

boyutunu ilgili madde metinleri çerçevesinde belirleyecek olan da kendisidir. Anılan belirleme yetkisinin kullanım şekli yeni içtihatlarla oluştuğundan ve oluşan yeni içtihatlarla da süreç içerisinde daha fazla ölçülülük denetimine girildiğine tanık olunmakla, bu noktada gelişen içtihatlarla birlikte Anayasa Mahkemesinin vergisel tasarruflar üzerindeki denetim yetkisinin süreç içerisinde genişlediği açıktır.³¹⁷

2.2.2. Vergisel Uyuşmazlıklara İlişkin Başvuruların Kapsamı ve Sınıflandırılması

Mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahaleyi, anılan müdahalenin Anayasa ve AİHS'deki konumunu ve Anayasa Mahkemesi ile AİHM'in konuya ilişkin yaklaşımını inceledikten sonra, vergisel uyuşmazlıklar bakımından hangi başvuruların Anayasa Mahkemesine ve AİHM'in önüne getirildiği hususunun da bu aşama irdelenmesi gerekmektedir.

Öncelikle, vergisel müdahalelerin ayırımına paralel olarak bu müdahalelerin konu olduğu uyuşmazlıklar da, gerek vergilendirme ve gerekse vergilerin tahsiline ilişkin vergisel düzenleme ve tasarruflardır. Bu çerçevede, gerek Anayasa Mahkemesinin önüne 35. madde kapsamında getirilen vergisel uyuşmazlıklar, gerekse de AİHS'e Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında getirilen vergisel uyuşmazlıklar, “vergilendirmeye ilişkin başvurular” ile “vergilerin tahsil sürecine ilişkin başvurular” şeklinde iki ana kategorik grupta incelenebilecektir. “Vergilendirmeye ilişkin başvurular” kategorisine dahil olan başvurular genel olarak şu alt kategorilere ayrılmaktadır: Genellikle yerel mevzuatta düzenleme konusu yapılan vergisel düzenlemelerin bizzat kendilerinin doğrudan şikâyet konusu yapıldığı başvurular, verginin tarhı, tahakkuku, tebliği, haksız ya da hatalı olarak alınan vergilerin iadesi, benzeri tasarruflara ilişkin başvurular. Vergilerin tahsil sürecine ilişkin başvurular ise, genel olarak şu alt kategorilere ayrılmaktadır: Vergilerin tahsilini teminat altına almak, vergisel aykırılıkları ve suçları önlemek amacıyla öngörülen vergisel düzenlemeler,

³¹⁷ Esasında sınırlama ölçütleri, sözleşmeye taraf üye devletlerin ulusal hukuk düzenlerinde açık düzenleme konusu yapılmış ve ulusal yargı mercilerince yorumlanmak suretiyle belirli bir içeriğe kavuşturulmuş olsalar dahi, bu tür sınırlamalar AİHM için bağlayıcı nitelik taşımayacaklardır (B, Gemalmaz, 2009, s. 756). Bu bağlamda, AİHM'in ve Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin içtihatlarının eşgüdümü olması bir gereklilik arzetmemekle birlikte gelişmeler bu şekilde bir seyir izlemiştir.

tasarruflar ve koruma önlemlerine ilişkin uyuşmazlıkların şikâyet konusu yapıldığı başvurular. Bu şekilde yapılan kategorizasyon mantığının temelinde, devletlerin vergi alacağını tahsil edebilmek için kullandıkları hukuki araç ve kurumların esasında vergi salma yetkilerinin doğal uzantısı olarak kabul edildikleri gerçeği yatmaktadır (Sarı, 2006, s. 102).

Türk Vergi Hukuku uygulamasında vergi idaresince ikmalen veya re'sen tarh edilen vergiler ve tesis edilen cezaların hukuka aykırı oldukları görüş ve iddiasıyla açılan davalardan olumlu bir sonuç elde edilememesi durumunda hukuka aykırılık gerekçesiyle bireysel başvuru yolunun işletilebilmesi mümkün değildir. Zira, daha önce de değinildiği üzere bireysel başvuru yoluna ancak temel hakların ihlâl edilmesi durumunda başvurulabilmektedir. Buna mukabil, vergilendirme ile ilişkili işlem ve davalar esnasında temel hak ve özgürlüklere bağlı olarak vergi ödevlilerinin haklarının ihlali söz konusu olabilecektir. Bu durumda, vergilendirme ile ilişkili söz konusu işlem ve davalarda ancak olağan kanun yollarının işletilip tüketilmesini müteakiben, AİHS'de teminat altına alınmış olan temel haklarının ihlâl edildiği görüş ve iddiasıyla Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunulabilecektir. Anayasa Mahkemesine vergisel uyuşmazlıklarla ilgili günümüze kadar yapılan bireysel başvurular incelendiğinde bireysel başvuruların kapsam ve sınıflandırmasının ne şekilde olduğunu daha önce tahdidi olarak belirtmiştik. AİHM'e yapılan başvurularda da çoğu kez örtüşen ortak kapsam ve sınıflandırmaların bulunduğu gözlenmektedir. Buna göre, geçmişe dönük vergisel düzenlemenin vergi sorumlusunun iade hakkını ortadan kaldırması,³¹⁸ kumar makinelerinin üzerinden alınan eğlence vergisi,³¹⁹ İsveç kâr paylaşımı vergisi,³²⁰ Finlandiya sokak vergisi,³²¹ kilise vergisi,³²² gelir vergisi,³²³ veraset ve intikal vergisi³²⁴,

³¹⁸ *The National ve Provincial Bulding Society, The Leeds Permanent Building Society ve The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık*, B. No: 21319/93, 23/10/1997, § 80.

³¹⁹ *Wolffhard Koop-Automaten Goldene 7 GmbH ve Co. KG/Almanya*, B. No: 38070/97, 30/3/1999.

³²⁰ *Company S. and T./İsveç*, B. No: 11189/84, 11/12/1986.

³²¹ *Försti/Finlandiya*, B. No: 22588/93, 18/10/1995.

³²² *Darby/İsveç*, B. No: 11581/85, 23/10/1990.

³²³ *Lindsay/Birleşik Krallık*, B. No: 11089/84, 11/11/1986.

³²⁴ *Burden/Birleşik Krallık*, B. No: 13378/05, 29/4/2008.

vergi incelemesi kapsamında arama ve el koyma yapılması³²⁵ ile ilgili uyuşmazlıklardan söz konusu kapsam ve sınırlandırmalara örnek nev'inden bahsetmek mümkündür.

AİHM önüne gelen ve vergilerin tahsili aşamasına ilişkin başvurulara konu olan uyuşmazlıklar oldukça çeşitlilik göstermektedir. Buna göre, vergi yükümlüsünün Gümrük İdaresini dolandırmaktan dolayı cezai iflasına karar verilmesi,³²⁶ önceki şirket müdürünün vergi kaçakçılığında sorumlu olması durumunda şirket aleyhine ceza kesilmesi,³²⁷ vergi borcunu ödemeyen vergi yükümlüsünün vergi borcu nedeniyle zilyetliğinde olan malların müsadere edilmesi,³²⁸ vergi idaresine kayıt yaptırılmamış olması nedeniyle kesilen ceza,³²⁹ şirket müdürünün şirketin tüm vadesi gelmiş olan vergi borçlarından³³⁰ sorumlu tutulmasını öngören düzenlemeler,³³¹ şahsın özel taşıt aracına vergi borcu nedeniyle gümrük idaresi tarafından el konulması,³³² aşırı yüksek oranda vergi alınması ile ilgili uyuşmazlıklardan söz konusu kapsam ve sınırlandırmalara örnek nev'inden bahsetmek mümkündür.

Sonuç olarak, vergi idaresine vergileri tahsil etmek için tedbir mahiyetinde çeşitli tasarruflarda bulunmak bakımından sınırları oldukça geniş takdir yetkisinin tanındığı gözlenmektedir. Bu bağlamda, anılan tedbir mahiyetindeki tasarruflara ilişkin yetki kullanımının çoğunlukla genel yarara, devamla kamu yararına uygun olduğu gerekçesiyle meşru kılındığına hem ulusal hem de uluslararası düzlemdeki uygulamalarda şahit olmaktayız.

³²⁵ *Erduran ve Em Export Dış Ticaret A.Ş./Türkiye*, B. No: 25707/05, 20/11/2018.

³²⁶ *A.G./Birleşik Krallık*, B. No: 24828/94, 27/11/1996.

³²⁷ *Schneider Austria GmbH/Avusturya*, B. No.21354/93, 30/11/1994.

³²⁸ *Gasus Dossier-und Födertechnik GmbH/Hollanda*, B. No: 15375/89, 23/2/1995.

³²⁹ *K.G./Bulgaristan*, B. No: 28554/95, 15/5/1996.

³³⁰ *N.K.M./Macaristan*, B. No: 66529/21, 14/5/2013; *Belane Nagy/Macaristan*, B. No: 53080/13, 13/12/2016.

³³¹ *Klavdianos/Yunanistan*, B. No: 38841/97, 21/9/1999.

³³² *Çavuş/Türkiye*, B. No: 53009/99, 12/7/1997.

2.2.3. Vergisel Uyuşmazlıklara İlişkin Başvuruların İncelenmesinde Kullanılan Ölçütler

Bu bölümde yapılmış olan açıklamalar gerek Anayasa Mahkemesinin gerekse de AİHM'in esasa ilişkin denetimine ilişkin olup, bu açıklamalara daha önce genel hatlarıyla incelenen ölçütler çerçevesinde devam edilmiştir. Diğer bir deyişle, bu aşamadan sonra başvuru vergi ödevlisinin dava konusu vergisel müdahale sonucunda mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediği irdelenmektedir.

Eğer başvuru, başvuru konusu yaptığı vergisel müdahalenin ulusal hukukta bir dayanağının olmadığını ya da mevcut dayanağın gerekli kanun kalitesinden yoksun olduğunu ispat edebilirse, Mahkeme diğer ölçütlere ilişkin incelemeye geçmeden, kanunilik ilkesinin göz ardı edilmiş olması nedeniyle ihlal kararı verecektir. Eğer kanunilik noktasında bir sıkıntı bulunmamakta ve konu AİHM önüne getirilmişse, başvuru, AİHM nezdinde şikâyet konusu tasarrufun genel yarar kapsamında meşru bir amacının bulunmadığını, orantısız ve ölçüsüz nitelikte olduğunu, toplumun genel yararı ile bireysel yarar arasında adil bir denge kurulamadığını iddia ve ispat edecektir. Buna mukabil başvuru, şikâyet konusu tasarrufu Anayasa Mahkemesi önüne getirmiş ise, iddiaları tamamen temellendirilmemiş olmadıkça anılan hususlardaki ispat külfeti AİHM önünde aranılan düzeyde olması gerekmemektedir. Bu itibarla, başvuru Anayasa Mahkemesi nezdinde anılan hususları ileri sürmesi yeterli olacaktır. AİHM, başvuruyu, başvuru iddialarını ve şikâyet edilen devletin savunmalarını, özellikle vergisel uyuşmazlıklar bağlamında sözleşmecî taraf üye devletlere tanınan ve egemenlik yetkilerinden kaynaklanan geniş takdir yetkisini de göz önüne alarak inceleyecektir. Anayasa Mahkemesi ise, vergi salma ve toplama hakkının devletlerin egemenlik haklarından doğan çekirdek haklar kategorisinde olduğu gerçeğini teslim etmekle birlikte, AİHM'e nazaran mezkûr takdir yetkisini daha dar bir alana hasretmekte ve hâlihazırda vermiş olduğu pek çok ihlal kararı örneğinde de görüldüğü üzere inceleme ve denetleme projeksiyonunu daha geniş tutmaktadır.

Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde vergisel uyuşmazlıklar bakımından yapılan bireysel başvurularda, AİHM ve Anayasa Mahkemesinin bu ölçütleri nasıl

değerlendirdiği sorusuna uyulama sonuçları ve içtihatlar çerçevesinde cevap aranmaya çalışılmıştır.

2.2.3.1. Vergisel Müdahalenin Hukuka Dayalı Olması

2.2.3.1.1. Vergisel Müdahalenin Hukuka Dayalılığının Anlam ve Kapsamı

Vergisel müdahalenin ulusal hukuka dayanması o kadar belirleyici bir kriterdir ki, özel hayatın korunması hakkı, yaşam hakkı, örgütlenme özgürlüğü, ifade hürriyeti vs. gibi haklara yapılan müdahaleler ile birlikte mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahaleler dışında kalan müdahale biçimlerinde aranılan kanunilik şartı, mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahaleler kadar güçlü değildir. Özellikle Anayasa Mahkemesi kapsamında yapılan her hak ihlali iddiası, kendi somut şartları içinde ve ilgili hakkın düzenlenmiş olduğu madde çerçevesinde mezkûr kontrol testlerinin uygulanması sonucu kanunilik testine tabi tutulurken, mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahale iddiaları yönünden ise “vergilerin kanuniliği ilkesi” gereğince mülkiyet hakkının düzenlendiği Anayasa’nın 35. maddesi dışında Anayasa’nın 73. maddesinin de destek norm olarak devreye girmesi neticesinde kanunilik testi çok daha şümulü uygulama alanı bulmaktadır. Nitekim vergisel ihtilaflara ilişkin uyuşmazlıklarda kanunilik testini bu derece şümulü uygulama yolunu tercih eden Anayasa Mahkemesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin kapsamını geniş yorumlamakta yani sadece verginin konusunun kanunla belirlenmesini yeterli görmemekte, aynı zamanda vergi matrahının, vergiyi doğuran olayın, vergi oranının, zamanaşımını, tahakkuk ve tahsil yöntemi gibi temel unsurların da kanunla belirtilmiş olmasını aramaktadır (Avcı, 2020, s. 90).³³³

Esasında egemen devletlere, vergileri, benzeri mali yüküm ve diğer mali katkıları, para cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsili ve bu tür yaptırımlardan kaynaklanan edimlerin uygulanması noktasında çok geniş yetkiler tanınmıştır. Anılan yetkiler devletlerin

³³³ Nitekim Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin verdiği pek çok örnek kararında, Anayasa’nın 73. maddesine 35. maddenin hemen ardından atıf yapılmak suretiyle, bir destek ölçü norm olan mezkûr madde sayesinde kanunilik ilkesine uygulama alanında daha belirleyici güç olma yetisi kazandırılmıştır. Örneğin Mahkeme *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Genel Müdürlüğü* kararında, (B. No: 2015/941, 25/10/2018)

çekirdek hakları kapsamında uygulama bulan yetkiler olup, mezkûr takdir yetkisinin varlığı, AİHS'e Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinde de kuvvetli bir şekilde vurgulanmıştır. Bu noktada dikkat çeken husus, Sözleşme'nin ilgili maddesinde geçen anahtar deyim *“gerekli gördükleri yasal düzenlemeleri uygulamak”* yani *“hukuku uygulamak”* sözcükleri olduğu gerçeğidir. Buna göre, sözleşmeci taraf üye devletler ulusal düzlemde hangi tür vergisel uygulamaları tercih etmiş olacaklarsa olsunlar önemli olan bu uygulamalarına meşru ve yasal bir zemin kazandırmış olmalarıdır. Diğer bir deyişle AİHS ve AİHM, sözleşmeci taraf üye devletlerin vergisel uygulamalarının içerik ve yöntemlerine ilgili devletlerin egemenlik yetkilerine binaen olabildiğince karışmak istememekle birlikte, bu uygulamaların üzerine inşa edildiği yasal zeminin hem varlığını hem de kalitesini inceleme başlığı altındaki ölçüt kapsamında denetime tabi tutma yolunu tercih etmektedir. Bu itibarla, gerek sözleşmesel gerekse de anayasal hakların kısıtlanıp sınırlandırılmasındaki *“hukukilik”* ölçütü, vergiler ve kamusal yükümlülükler açısından da korunmakla kalmamış aynı zamanda yasa koyucu ve idari işlem tesis edici makamlar için açık bir yol haritası ihdas edilmiştir.

2.2.3.1.2. Konuya İlişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ile Anayasa Mahkemesinin Yaklaşım Farkları

Konuya ilişkin gerek AİHM'in, gerekse de Anayasa Mahkemesinin yaklaşımları arasında bir paralellik bulunuyor olsa da, Anayasa Mahkemesinin *“hukuk”* kavramına yüklediği anlam dünyasının *“kanun”* kavramına vermiş olduğu anlam dünyası ile ayniyet kesbedecek derece benzeşmesi nedeniyle, her iki kavramı farklı biçimde kavramlaştırmakta olan AİHM'e kıyasen Anayasa Mahkemesinin koruma alanı daha kapsayıcı bir durum arz etmektedir. Bu hususu her iki yargı organının farklı tarihlerde vermiş oldukları farklı kararları ortaya koyarak mukayese yapmaya elverişli olacak biçimde somutlaştırmadan önce anılan kararlar arasındaki farklılığın arka planını oluşturan kavram farklılaştırma olgusuna değinmek uygun olacaktır. Buna göre, öncelikle yerine göre Anayasa Mahkemesince de dikkate alınması gerekeceği üzere Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesindeki düzenleme biçimiyle *“hukuk”* kavramının hangi hususları altladığına ve hangi gerçekliğe tekabül ettiğini ortaya koymak gerekecektir. İlk maddede geçen *“hukuk”* teriminin *“ulusal hukuku”* işaret

ettiği açıktır. Bu bağlamda, ulusal mevzuatın usule yönelik ya da maddi nitelikte olması noktasında bir farklılık bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle AİHS, “hukuk” kavramına öncelikle ulusal mevzuat bağlamında, Türk Vergi Hukuku çerçevesinde vergilendirme sürecinin usulüne yönelik hükümlerin yer aldığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun gibi genel nitelikteki yasalar ile, vergilerin yükümlüsü, sorumlusu, matrahı, konusu gibi maddi hükümleri ilgili olduğu vergiler bakımından özel olarak düzenleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gibi kanuni düzenlemeleri altlamaktadır. Bu noktada anılan kanun hükümlerinin AİHM tarafından gönderme yapılan “hukuk” kapsamına girdiği hususunda tereddüt bulunmamaktadır. Bu aşamada tartışmalı olan husus, ulusal vergi mevzuatının tümünün de anılan madde bağlamında “hukuk” olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorusudur. Diğer bir deyişle, normlar hiyerarşisinde kanunların altında yer alan hukuksal düzenlemelerin de “hukuk” kavramının kapsamına dahil edilip edilemeyeceği sorusu inceleme konusu ölçütün işlevsellik boyutunu da ortaya koyacaktır.

AİHS’de geçen “hukuka dayalı olma” koşulunun neleri gerektirdiği sorusuna vereceğimiz cevap, normlar hiyerarşisinin altında yer almakta olup ikincil düzenlemeler olarak adlandırabileceğimiz sirküler, tebliğ, genelge gibi ikinci düzenlemeler yönünden bahis konusu “hukuk” kavramının sınırlarını ortaya koyacaktır. Özellikle ülkemiz uygulamasında vergi düzenlemelerinin ağırlıklı olarak mezkûr düzenlemelerle yapılıyor olduğu gerçeği bu tespitin gereğini daha da önemli kılmaktadır. Konuya ilişkin öncelikle AİHM’in yaklaşımını araştırıyor olduğumuzdan aradığımız soruya en iyi yanıtı veren örnek ve öncü kararın AİHM’in *Spacek* kararı³³⁴ olduğunu söyleyebiliriz.

³³⁴ *Spacek s.r.o./Çek Cumhuriyeti*, B. No: 26449/95, 9/11/1999. Spacek davasında, başvuru bir limited şirkettir. 1991 yılında Spacek SW (başvuru şirkete devredilen selef şirket) iç hukuk mevzuatında yer alan Özel İş Faaliyetleri Kanunu’nun ilgili maddesine uygun olarak tek girişli muhasebe usulü çerçevesinde defter tutmuştur. Spacek SW 31/5/1991 tarihinde Ticaret Siciline kaydolmuş, 1/1/1992 tarihinde çift girişli muhasebe usulüne geçiş yapmış, 19/11/1992 tarihinde varlığını sona erdirmiş ve başvuru şirket, Spacek s.r.o. kurulmuştur. 22/4/1993 yılında Prag Vergi İdaresi başvuru şirkete, Spacek SW’nin tek girişli muhasebe usulünden çift girişli usule geçiş sırasında uygulanacak kuralları belirleyen ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Mali Bülten’de yayınlanmış olan vergisel düzenlemeye aykırı davrandığını bildirmiştir. Zira ilgili düzenlemeye göre, şirketlerin tek girişli muhasebe usulünden çift girişli muhasebe usulüne geçerken gelir vergisi matrahlarındaki artışlarını vergi idaresine bildirmeleri gereklilik arz etmektedir. Vergi idaresi, Spacek SW’nin gelir artışlarını bildirmediği gerekçesiyle, 1991 yılına ilişkin olarak -vergi cezası ile birlikte- ek gelir vergisi ödemesi gerektiği yönünde ihtarda bulunmuştur. Başvuru tarhiyata iç hukuk yollarında itiraz ederek bir sonuç

Anılan kararda AİHM, inceleme konusu ölçüt olan “hukuka dayalılık” kriterinin kapsamını tespit noktasında somut belirlemeler yapmıştır. AİHM öncelikle Sözleşme metnine dercedilmiş “hukuk” teriminin “şekli” değil, “maddi hukuk” şeklinde anlaşılması gerektiğini belirterek, yalnızca yazılı hukukun değil ve fakat aynı zamanda içtihat hukukunun, yine bu kapsamda yalnızca şekli anlamda “kanun”ların değil ve fakat normlar hiyerarşisinde kanunların altında yer almakta olan ikincil düzenlemelerin de Sözleşme çerçevesinde “hukuk” kapsamında olduğunu tespit etmiştir.³³⁵

Anılan kararda AİHM’in Sözleşme çerçevesinde “hukuk” kapsamında olduğunu tespit ettiği hukuksal düzenleme, Resmî Gazete’de değil Maliye Bakanlığınca çıkarılan Mali Bülten isimli bir kaynaktan yayınlanan ve muhasebe sistemine ilişkin kurallar ihdas eden bir Genel Tebliğ’dir. Başvurucu, AİHM önüne taşımış olduğu uyuşmazlıkta, ulusal hukukta yer alan Genel Tebliğ uyarınca şirketlerin tek girişli muhasebe sisteminden çift girişli sisteme geçerken vergi matrahlarını yükseltmeleri gerektiğine ilişkin yükümlülüğün ilgili kanuni düzenlemelerde yer almaması ve söz konusu yükümlülüğü öngören Genel Tebliğ’in de bir gereklilik koşulu olarak Resmî Gazete’de yayınlanmamış olması nedeniyle “hukuka dayalı olma” koşulu yerine getirilmeden, anılan düzenlemeye istinaden yapılan cezalı gelir vergisi tarhiyatı ile mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ise de, AİHM, bahis konu Genel Tebliğ’in Sözleşme’deki anlamıyla “hukuk” kapsamında olduğu değerlendirmesinde bulunarak başvuruyu reddetmiştir. AİHM’e göre, somut başvuru konusu olayda içerik ve yayınlanma yöntemi itiraz konusu edilen Genel Tebliğ’in düzenlenmesi noktasında kanuni bir düzenleme ile Maliye Bakanlığınca genel bir yetkinin verilmiş olduğu gerçeği göz önüne alındığında, her ne kadar gelir vergisi matrahının yükseltilmesine ilişkin yükümlülük getirilmesi durumu vergi kanunları ile düzenlenen hususlar arasında yer almış olsa da, esasında tamamen Maliye Bakanlığı’nın yetki alanında olan muhasebe uygulaması niteliğinde olduğu değerlendirilmesiyle itiraz konusu Tebliğ’in meşruiyetinde bir sorun bulunmadığını belirtmiştir. Bu şekilde ikincil düzenleme olduğu noktasında hakkında tartışma bulunmayan tebliği “hukuk” kapsamında kabul edilmekle, verginin kanuni

alamadıktan sonra, Mali Bülten’de yayınlanmış, ancak Resmî Gazete’de hiç yayınlanmamış olan idari düzenleme nedeniyle yapılan cezalı vergi tarhiyatının mülkiyet hakkına aykırı olduğu gerekçesiyle Strasbourg organlarına başvurmuştur.

³³⁵ *Spacek s.r.o/Çek Cumhuriyeti*, B. No. 26449/95, 9/11/1999, § 57.

temele dayalı olma zorunluluğu olabildiğince esnetilmiş ve sözleşmecî taraf devletlerin iktidar alanları olabildiğince güçlendirilmiştir. Bunun dışında AİHM anılan kararında, hukuksal dayanak olabilme yetisi tanıdığı mezkûr tebliğin de öngörülebilir ve ulaşılabilir olup olmadığı hususunun ayrıca incelemeye tabi tutulabileceği şerhini de düşmüştür.

AİHM, şikâyet konusu düzenlemenin Resmî Gazete’de³³⁶ yayımlanmamasının iç hukukta yer alan “Resmî Gazete Kanunu” uyarınca gerçek ve tüzelkişileri bağlayıcı bir nitelik kazanmamasına yol açtığını belirtmiş ise de, düzenlemenin “bağlayıcı” etkisi olup olmadığını ulusal hukuktaki değerlendirmeden bağımsız olarak, ayrıca incelemek suretiyle mezkûr düzenlemenin bağlayıcılığından ziyade “alenî” ve “ulaşılabilir” olup olmadığını saptama yoluna gitmiştir. Bunun sonucunda AİHM, varsayımsal olarak düzenlemenin bağlayıcı olmadığı kabul edilmiş olsa dahi, başvuru Şirketin selefi olan Spacek SW’nin Mali Bülten’de yayımlanmış olan kanun altı ikincil düzenleme niteliğinde olan “Normlar”a (Rules) uygun hareket etmiş olduğu gerçeğinden hareketle, muhasebe sisteminin revize edilmesi safahatında da mezkûr bültende yayımlanmış olan düzenlemeden haberi olup bilgisi olduğuna ya da olması gerektiğine karar vermiştir. Bu tespit ise, AİHM’in ulusal hukuka göre vergi ödevlileri bakımından bağlayıcı olmayan bir düzenlemeyi dahi yeri geldiğinde “hukuk” kapsamında değerlendirebildiğini göstermektedir. Anılan türde bir vergisel düzenleme, “ulaşılabilirlik” ve “öngörülebilirlik” koşullarını barındırmakta ise ya da düzenlemenin somut olayda başvuru tarafından öngörülmüş olduğu ya da ulaşılmış olduğu veya olması gerektiği anlaşılabilir ise, söz konusu düzenleme ya da bu düzenlemeye istinaden yapılacak tasarruflar, Sözleşmeye Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesi anlamında “hukuka dayalı” olduğu sonucuna varılabilecektir.

Bu karar ile ilintili olarak ortaya konulabilecek diğer tespit ise, AİHM’in yargılama konusu vergisel yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için yasada Maliye Bakanlığı’na

³³⁶ Resmî Gazete (official journal, legal gazette, official gazette), dünyada uluslararası anlamda tanınırlığı bulunan tüm ülkelerde egemen devletin resmi yayın aracı olarak faaliyet icra etmekte olup, kamu otoritelerince yürürlüğe konulmak istenen hukuki düzenlemeler ile yüksek mahkeme kararları gibi önem arzeden kimi kararlar bu gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulurlar (Söyler, 2012, s. 110). Bununla birlikte SÖYLER, mezkûr mekanizmaların oluşturulduğuna yönelik kabule katıldığını belirtmekle birlikte bu mekanizmaların etkinliğine yönelik çeşitli eleştirilerde de bulunmaktadır.

genel yetki verildiğini kaydetmiş olmasıdır. Buna mukabil kendi ulusal hukukumuzda ise “açıklayıcı genel tebliğlerin” çıkartılması konusunda vergi kanunlarında Maliye Bakanlığı’na genel yetki verilmesiyle ilgili buna benzer herhangi bir hüküm yer almamaktadır.³³⁷ Yine bu noktada göz önünde bulundurulması gereken bir diğer husus, inceleme konusu yapılan genel tebliğlerin esasında, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerden neyin anlaşılması gerektiğini açıklamak ve böylece uygulayıcılara yardımcı olarak uygulama birliği sağlamak amacı güden; yeni hüküm veya düzenleme getirmeyen düzenlemeler olduğu gerçeğidir. Bu bağlamda, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan “sirküler” için de aynı değerlendirmeyi yapmamızda sakınca bulunmamaktadır. Aynı şekilde 213 sayılı Kanun’un 413. maddesi gereğince mükelleflerin vergi uygulamaları bakımından karmaşık olup tereddüde yol açan konularda başvuruları sonucunda ilgili mükelleflere yönelik olarak hazırlanan özetlerin de açıklayıcı genel tebliğ ve sirküler gibi Maliye Bakanlığı’nın salt görüşünü yansıtan, bağlayıcı olmayan düzenlemeler olduğu bilinmektedir. Bu itibarla bu tür düzenlemeler, AİHM tarafından “hukuk” kapsamında değerlendirilmemiş olsa dahi, en azından hak öznesi bireyler bakımından bağlayıcı olan hukuku açıklayıcı nitelikleri nedeniyle, özellikle hukukun “öngörülebilirliği” unsurunun değerlendirilmesi bakımından Mahkemenin kanaatini etkileyeceği söylenebilecektir.

Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin yaklaşımının AİHM’in yaklaşımına nispetle daha koruyucu olduğunu ve bu kapsamda “hukuk” kavramının içeriğinin daha dar tutulduğunu belirtmiştik. Nitekim Anayasa Mahkemesi, *Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.* kararında (B. No: 2013/6842, 20/4/2016) konuya ilişkin ilke ve tespitlerini ortaya koymuştur. Somut olayda söz konusu başvuru, 2004-2005 yıllarında satışı yapılan plastik kırıkları, granül, çapak gibi hurda ve atıklarının KDV’den istisna olduğuna ilişkin Defterdarlık tarafından görüş verildiği hâlde müteakiben re’sen yapılmış olan tarh işlemleri sonucu vergi ödenmek durumunda kalınması ve aynı konuya ilişkin farklı mahkemelerde görülen davalarda farklı kararlar verilmesi nedenleriyle hakların ihlal edilmiş olduğu iddiasına ilişkindir. Olaydaki Anayasa Mahkemesinin yaklaşımının

³³⁷ Genel tebliğleri “düzenleyici” ve “açıklayıcı” genel tebliğler biçiminde kategorik olarak ikiye ayırmamızda bir sakınca bulunmamaktadır. Kanun, T.C. Ekonomi ve Maliye Bakanlığı’na düzenleyici genel tebliğlerle ilgili açık bir yetki tahsisinde bulunmuştur. Açıklayıcı genel tebliğler ise vergi hukukunun tali kaynakları arasında yer konumlanmaktadır. Esasında bu nitelikteki genel tebliğleri, tüm vergi ödevlilerine verilmiş genel bir mukteza gibi değerlendirmek de mümkündür (C, Çelik, 2003, s. 2).

AİHM'in yaklaşımından farkını daha belirgin kılabilmek adına anılan başvurunun biraz detaylandırılmasını teminen somut olaydaki bazı hususların ortaya konulması gerekmektedir. Buna göre, 5035 sayılı Kanun'la 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasının (g) bendi değiştirilmek suretiyle metal, kâğıt, plastik, cam hurda ve atıklarının teslimi işleri bundan sonra KDV'den istisna edilmiştir. Bu gelişme üzerine başvuru, Defterdarlık Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğüne müracaatta bulunarak hurda plastikten granül imalatı mesleği ile iştiğal ettiğini, hurdadan imal etmiş olduğu granüllerin plastik hurda gibi KDV istisnası kapsamında olup olmadığı hususunun açıklığa kavuşturulmasını talep etmiştir. Gelir Müdürlüğüne doğrudan başvurucuya hitaben tanzim edilen 17/2/2004 tarihli özelgede (mukteza), 5035 sayılı Kanun'la gerçekleştirilen değişikliğin akabinde bir işleme tabi tutulmak suretiyle granül hâle getirilmiş olan plastik teslimlerinin de KDV'den istisna tutulması gerektiği ifade edilmiştir. Başvuru, idareden temin ettiği özelgede yer verilen saptamalar doğrultusunda 2004 yılına ilişkin satışlarını KDV'den istisna tutarak gerçekleştirmiştir. Başvuru bu defa ileriki bir tarihte tekrar Defterdarlık Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğüne başvurarak diğer vergi yükümlülerince farklı defterdarlıklardan aynı konuya ilişkin olarak alınan özelgelere granül hâle getirilmiş plastik teslimlerinin KDV istisnasından faydalandırılmayacağına ilişkin görüş bildirildiğini ve mezkûr görüşün daha önce kendisine verilmiş olan görüşten farklılık arzettiğini belirterek plastik granül ve plastik kırığının istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunun tekrar kesin bir içerikle açığa kavuşturulmasını talep etmiştir. Genel Müdürlükçe doğrudan başvurucuya hitaben tanzim edilen 30/3/2005 tarihli özelgede, plastik kırıklarının esasında hurda ve atık niteliğini yitirmediğinden istisnaya tabi olması gerektiği buna mukabil plastik granülün işlemde geçiriliyor olması nedeniyle üretim süreci sonunda hurda ve atık özelliğini yitirdiği ve istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği şeklinde cevap verilmiştir. Bu gelişme üzerine başvuru, cevabın temin edildiği tarihten sonra mezkûr özelge doğrultusunda granül teslimlerine KDV uygulamış; buna mukabil diğer hurda teslimlerini ise istisna kapsamında tutmaya devam etmiştir.

Torbalı Vergi Dairesi Müdürlüğü ise bu noktada devreye girmiş ve konunun nihai olarak nasıl bir değerlendirmeye tabi tutulması gerektiğini Gelir İdaresi Başkanlığına

sormuştur. Başkanlığın cevabi yazısında ise 97 seri No.lu Tebliğ'in üçüncü bölümünde plastik hurda ve atıkların istisna kapsamında olduğu pet kırıkları, plastik granül, plastik çapak ve benzeri ürünlerin hurda atık vasfını yitirerek mamul hâle gelmiş olmaları nedeniyle istisna kapsamına girmedikleri ifade edilmiştir. Bu gelişme üzerine Torbalı Vergi Dairesi Müdürlüğünün 2/2/2006 tarihli resmi yazısıyla başvurucuya Gelir İdaresi Başkanlığının mezkûr cevabı iletilmiş ve bu yazıda yer verilen tespitler doğrultusunda başvurucunun 2004-2005 yıllarında KDV'den istisna tutmuş olduğu çapak, plastik granül ve benzeri ürünlerin satışına ilişkin KDV beyannamelerini ilgili kurala göre yeniden tanzim ederek vergi idaresine müracaatta bulunması talep edilmiştir.

Başvurucu ise Vergi Dairesine gönderdiği cevabi yazısında 97 No.lu Genel Tebliğ'in yayımlandığı tarihinden itibaren beş gün içinde yürürlüğe girmiş olduğunu hatırlatarak düzeltme beyannamesi vermek durumunda olmadığını ifade etmiştir. Bu cevap üzerine Vergi Dairesi 2004-2005 yıllarında vergi istisnası uygulanan satışları için re'sen vergi tarhi yoluna giderek vergi ceza ihbarnamelerini başvurucuya tebliğ etmiştir. Bunun üzerine başvurucu; farklı türlere ilişkin yapılan tüm satışlarının aynı türden ürünlermiş gibi değerlendirildiğini, gerçekleştirilen işlemlerinin tümünün idareden temin edilmiş olan görüşe istinaden yapıldığını ve KDV'nin yansıtılabilir bir vergi olması nedeniyle nihai tüketici üzerinde kaldığını, tamamen idarenin yönlendirmesi ile işlem yapılarak kişisel inisiyatif kullanılmadan vergisiz satış gerçekleştirildiğini ve söz konusu gerçeklere rağmen müteakiben kendisinden mezkûr verginin talep edilmesi durumunda müşteriye yansıtma olanağının artık söz konusu olamadığını iddia ederek 2004-2005 yıllarına ilişkin re'sen tarh edilen vergilerin kaldırılmasını teminen İzmir 2. Vergi Mahkemesinde iptal davaları açmıştır. Mahkemece davalarının kabul edilmesi üzerine temyiz incelemesi yapan Danıştay Dokuzuncu Dairesi, mahkeme kararlarını bozmuştur. Mezkûr kararın başvurucu lehine kesinleşmesi üzerine ve başvurucu 2004 yılına ilişkin re'sen tarhiyatları yargı kararıyla kaldırtmıştır. 2005 yılı re'sen yapılan vergi tarhiyatlarına yönelik dava ise Danıştay Dairesi'nin bozma kararını müteakiben karar düzeltme yolu işletilmediğinden İzmir 2. Vergi Mahkemesi davanın tekrar ele alınmasına karar verip bozma kararı doğrultusunda davayı reddetmiştir. Başvurucunun karar aleyhine temyiz yoluna başvurması üzerine Danıştay Dokuzuncu Dairesi temyiz başvurusunu reddetmiştir. Daire, akabinde konuya ilişkin yapılan karar düzeltme

talebini de reddetmiş ve kanun yolunun tüm süreçlerinden geçen karar bu şekilde kesinleşmiştir.

Kesinleşen karar aleyhine başvuru bireysel başvuru yolunu işletmek suretiyle konuyu Anayasa Mahkemesi önüne getirmiştir. Anayasa Mahkemesi somut olaya ilişkin değerlendirmelerine genel ilkeleri tespitle başlamış ve aşağıda detaylıca bahsettiğimiz ölçütler ışığında konuyu inceleyeceğini bildirmiştir. Anayasa Mahkemesinin anılan kararına göre, Anayasa'nın 13. maddesi temel hak ve özgürlüklerin tahdidine yönelik genel ilkeleri, 35. maddesi mülkiyet hakkının tahdidine yönelik özel ilkeleri saptarken vergi ödevine yönelik 73. maddesi ise mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelerin anayasal kapsam ve sınırlarına ilişkin özel hükümler ihtiva etmektedir. Buna göre Anayasa'nın bütünselliği ilkesi gereğince somut olayın analizinde ilgili protokol hükmü ile Anayasa'nın 35. maddesiyle birlikte 13. ve 73. maddelerinin de birlikte dikkate alınarak bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu şekilde mülkiyet hakkına müteallik vergisel müdahalelerin hukuka uygunluğunu temin edecek sınırlar ortaya konulmak suretiyle mülkiyet hakkının Anayasa hükümleri çerçevesinde etkili şekilde korunması mümkün olacaktır.³³⁸

Yine Mahkemeye göre, Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde yer verilen mülkiyet hakkına müteallik tahdit işlemlerinin kanuni düzenleme ile gerçekleştirilebileceğine ilişkin düzenlemeye paralel olarak verginin kanuniliği ilkesine yer verilen Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile vergi yükümlüsü yönünden vergisel mükellefiyetin belirliliği ve öngörülebilirliği ve bu kapsamda vergi ödevlilerinin hukuki güvenliği sağlanmak arzulanmıştır.³³⁹ Mezkûr ölçütler mülkiyet hakkına müteallik müdahalenin kanuni düzenleme ile gerçekleştirilmesi gereğinin alt ölçütleri kapsamında değerlendirilen ölçütlerdir. Verginin belirli ve öngörülebilir olması, vergisel düzenlemelerin açık ve anlaşılır olmasını mucip olup Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasıyla Türk Vergi Hukukunda vergisel mükellefiyetin mutlak surette kanunla konulmasını zorunlu kılan Anayasa hükmünün mülkiyet hakkına vergisel müdahaleler

³³⁸ Anayasa Mahkemesinin aynı tespiti yapmış olduğu bir diğer kararı için bkz. *Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 40.

³³⁹ *Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 42.

karşısında ödevlilere AİHS'e nazaran daha etkili ve üst düzey bir koruma sağladığı açıktır. Bu gerçeklik, Anayasa Mahkemesinin 14/3/2011 tarihli ve E.2009/63, K.2011/66 sayılı kararıyla efradı cami ağyan ağyarı mani şekilde ortaya konulmuştur. Bu durumda Anayasa'ya göre mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelerin mutlak surette kanuna dayanması gerekmektedir.

Esasında Anayasa'nın 35. ve 13. maddelerinde mülkiyet hakkına yönelik tahdit işlemlerinin kamu yararı amacıyla ve kanuni düzenlemeyle yapılması gerektiği açık bir şekilde hüküm altına alınmaktadır. AİHM; kanuni düzenleme ile öngörülen koşulları, diğer bir deyişle hukukiliği şümulü bir şekilde yorumlama yoluna giderek istikrar kazanmış yargı kararlarına istinat eden içtihat mekanizmasının işletilme suretiyle geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini değerlendirirken³⁴⁰ 1982 Anayasası, bütün tahdit işlemlerinin mutlak manada kanuni düzenleme ile gerçekleştirileceğini öngörmek suretiyle AİHS'e nazaran daha geniş ve sonuç alıcı bir koruma alanı temin etmiştir.³⁴¹

Mahkeme kararında da vurgulandığı üzere, kanuni düzenlemenin varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da yurttaşların tutum ve davranışlarının çıktı ve sonuçlarını evvelinden öngörebilecekleri derece ve düzeyde hukuki belirlilik ihtiva etmesi elzendir. Diğer bir deyişle kanuni düzenlemenin kalitesi de kanunilik şartının gerçekleşip gerçekleşmediğinin saptanmasında önem arz etmektedir.³⁴² Hukuki belirlilik ilkesinin alt ilkeleri olan "ulaşılabilirlik" ilkesi hukuki düzenlemenin aleni olması diğer bir deyişle yayımlanmış olmasını ifade etmekte,³⁴³ "öngörülebilirlik" ilkesi ise hukuk kuralının uygulanması durumunda hasıl olması muhtemel çıktı ve sonuçların evvelinden tahmin edilebilir olması anlamına gelmektedir.³⁴⁴

³⁴⁰ Bkz. *Malonei/Birleşik Krallık*, B. No: 8691/79, 2/8/1984, §§ 66-68.

³⁴¹ Anayasa Mahkemesinin aynı tespiti yapmış olduğu diğer kararları için bkz. *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 31; *Elegance Hotel Turizm İşletmeleri A.Ş.*, B. No: 2015/19953, 26/6/2019, § 60.

³⁴² Anayasa Mahkemesinin aynı tespiti yapmış olduğu bir diğer kararı için bkz. *Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 56.

³⁴³ *Spacek s.r.o/Çek Cumhuriyeti*, B. No: 26449/95, 9/11/1999, §§ 66-68.

³⁴⁴ AİHS'in bu konudaki yaklaşımı için de bkz. *Hentrich/Fransa*, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42.

Bu kapsamda verginin kanuniliği ilkesi gereğince mülkiyet hakkına yapılacak vergisel müdahalelerin istinat ettiği kanuni düzenlemelerin de vergi ödevlisinin tutum ve davranışlarını önceden belirlemesi amacıyla kolaylıkla ulaşabileceği, “gerektiğinde profesyonel yardım edinmek”³⁴⁵ yoluyla da olsa anlayabileceği açıklık ve netlikte ve yeterince belirgin vasıfta olması elzemdir.³⁴⁶ Buna mukabil her zaman kanuni düzenlemelerde mutlak ve kesin bir açıklığın beklenmemesi gereği ortadadır. Bu nedenle kanuni düzenlemelerde az veya çok birtakım belirsiz ifadeler bulunabileceği, bu durumun işin doğası gereği kaçınılmaz olduğu ve bu belirsizliğin de uygulamadaki yorumlarla giderilebileceği değerlendirilmektedir.³⁴⁷ Bu durumda kanuni düzenlemenin muğlak olduğu iddia edilen ve yorum gerektiren hükümlerinin kanun altı ikincil düzenlemeler veya içtihat mekanizmasının etkin bir şekilde çalıştırılması yoluyla açıklığa kavuşturulduğu, diğer bir deyişle vergi ödevlisi açısından belirliliğin temin edilebildiği vasatta öngörülebilirlik koşulunun karşılandığı iddia edilebilecektir.³⁴⁸

Anayasa Mahkemesi, bu şekilde daha önceden vermiş olduğu kendi kararlarına ve AİHS’in aynı konuya ilişkin kararlarına atıflar yapmak suretiyle belirlemiş olduğu ilkeleri somut başvuru konusu olaya uyguladığında mezkûr olayda mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır. Mahkemeye göre, başvuru konusu somut olayda metal, kâğıt, plastik, cam hurda ve atıklarının teslimi işleri hurda malın teslimi işlemlerinin mezkûr değişiklikler ile artık tevkifata tabi tutulmaya başlanıp bu teslimler KDV’den istisna edilmiştir. Mahkemenin de tespit ettiği üzere Kanun neyin hurda ve atık kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin açık bir saptama yapmamıştır. 91 No.lu Genel Tebliğ’in (F) bölümünde yer verilen ifadelerle, vergiden istisna edilmiş

³⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, başvuru konularında gerektiğinde profesyonel yardım almalarının gerekli olduğunu kabul etmektedir. Bu tür bir yaklaşımın “basiretli tacir” anlayışının hakim olduğu özel hukuk hükümleriyle de uyumlu olduğu açıktır. Bkz. *Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No. 2014/6192, 12/11/2014, § 53. Ancak Mahkemenin ifadesinde geçen “gerektiğinde” ibaresiyle tam olarak kastedilen hususun ne olduğu açık değildir. Buna mukabil, AİHM kararlarında ise başvuru konularının nitelikleri özel incelemeye tabi tutulmak suretiyle profesyonel yardımın gerekliliği sorunu tartışılmaktadır.

³⁴⁶ AİHS’in bu konudaki yaklaşımı için de bkz. *Youtube Llc Corporation Service Company ve diğerleri [GK]*, B. No: 2014/4705, 29/5/2014, § 56.

³⁴⁷ Belirli bir belirsizlik düzeyinin tolere edilebileceği noktasında Anayasa Mahkemesi ile AİHS’in yaklaşımlarının aynı olduğunu anlamak için karşılaştırmalı bir mukayese için bkz. AYM, E.2009/9, K.2011/10, K.T.16/6/2011; E.2013/64, K.2013/142, K.T.28/11/2013 ile *Barthold/Almanya*, B. No: 8734/79, 25/3/1985, § 47.

³⁴⁸ Anayasa Mahkemesinin aynı tespiti yapmış olduğu bir diğer kararı için bkz. *Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 53.

bulunan hurda veya atık malların kapsam ve içeriğinin konuya ilişkin olarak evvelinde yayınlanmış bulunan Genel Tebliğlerdeki izahatlar doğrultusunda izah edileceği ifade edilmiştir. 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinde değişiklikler yapılmış ve buna göre hurda metalden edinilmekte olan atık ve hurdaların istisna kapsamında olduğu tespiti yapılarak önemli bir işlemde geçirilmiş olan metal hurda ve atıkları da KDV'den istisna tutulmuştur.

Mahkemeye göre bu vasat vergi yükümlüleri doğal olarak mütereddit kılmış ve kendilerinin neyin hurda ve atık olarak değerlendirilmesi gerektiğine dair kamu otoritelerine müracaat ederek özelge temin etmek durumunda kalmalarına neden olmuştur. Nitekim başvuru da evveliyatında tevkifat işlemine tabi tutulmak suretiyle KDV'sini ödemiş olduğu satış işlemleri hakkında vergi idaresine müracaatta bulunmak suretiyle hurda plastikten granül imalatı işi ile iştigal ettiğini ifade ederek hurdadan imal etmiş olduğu granüllerin plastik hurdalar gibi KDV istisnası kapsamında yer alıp almadığı hususunun açıklığa kavuşturulmasını talep etmiş ve aldığı cevap doğrultusunda da granülleri KDV'den istisna tutmak suretiyle 2004 yılına ilişkin satış işlemlerini gerçekleştirmiştir. Bu aşamada evveliyatında da değindiğimiz gibi başvuru diğer vergi yükümlülerine tarafına verilmiş olan görüşten farklı bir görüş verildiği bilgisinden hareketle vergi idaresine uyuşmazlık konusu istisna kapsamının içeriğine ait tekrar açıklayıcı bilgi talep etmiştir. İdarenin tanzim ettiği yeni tarihli özelgede hurda ve atık özelliğini yitiren plastik granülün istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği yönünde açıklama getirmiştir. Başvuru da cevabi yazıyı temin ettiği tarihten sonra mezkûr özelgenin açık bir şekilde yönlendirmesi altında diğer plastik hurda satışlarına KDV uygulamamakla birlikte granül satışlarına KDV uygulamıştır. İdare de daha önce değindiğimiz üzere başvuruğunun görüş talebinin temin edilmesini müteakiben konuyu Gelir İdaresi Başkanlığına taşıma yolunu tercih etmiştir. Başkanlığın cevabi yazısında ise hurda atık niteliğini kaybetmek suretiyle mamul hâle gelmiş olan plastik granül ve benzeri vasıftaki ürünlerin istisna kapsamında yer almadığı belirtilmiştir. Bu gelişme üzerine idare başvuruğunun 2004-2005 yıllarında KDV'den istisna tuttuğu işlemleri cezasız olarak re'sen vergi tarhi işlemine tabi tutmuştur.

Anayasa Mahkemesinin ilgili kararına göre, kanun koyucu Anayasa'nın 73. maddesi kapsamında hangi kalemlerin vergiye tabi tutulup hangi kalemlerin de vergiden istisna tutulacağını veya muaf olacağını saptama hususunda tam yetkiyi haizdir. Mezkûr yetkinin kullanım içeriğine ve şekline anayasal ölçüler çiğnenmedikçe müdahale de bulunulması imkân dahilinde değildir. Buna mukabil düzenleme konusu yapılmak istenen konuya ilişkin her detayın kanuni düzenleme ile tespit edilebilmesine hukuki imkân bulunmamaktadır. Bu itibarla kanun koyucu tarafından çerçevesi kanuni düzenleme ile belirlenmesini müteakiben kanuni düzenlemenin uygulanmasına yönelik teknik bir kısım ayrıntı ve detay ihtiva eden hususların düzenlenmesi veya açıklanması hususlarının kanun altı ikincil nitelikteki düzenleyici işlemlere bırakılabilmesi mümkündür. Nitekim 3065 sayılı Kanun'un uygulamasına yönelik ilişkin olarak Maliye Bakanlığı müteaddit tarihlerde ihdas ettiği Genel Tebliğler ile uygulamaya yön vermektedir.

Mahkemeye göre somut olayda da vergi yükümlüleri, ilgili mevzuat gereğince her ay başında gerçekleşmekte olan işlemleri nedeniyle KDV beyannamelerini bir sonraki ayda vergi idaresine sunmakta olup, beyanname kapsamında ödeme yükümlülüklerini de aylık olarak ifa etmektedirler. Başvurucunun 2004-2005 yıllarına ilişkin satışlarına yönelik re'sen vergi tarhı işlemine dayanak olarak gösterilen 97 seri No.lu KDV Genel Tebliği Resmî Gazete'de yayınlanmak suretiyle yürürlüğe girmiştir. Mezkûr Tebliğ'de mezkûr ürünlerin hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe ham madde olarak kullanılacak bir mamul hâline gelmiş olması nedeniyle KDV istisnası kapsamına girmeyeceği hususu açıkça saptanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, başvuru kapsamında mezkûr Danıştay kararlarını incelemeye tabi tuttuğunda plastik hurda ve atıklarının KDV'den istisna tutulmasıyla ilgili olarak iç hukuk düzenlemelerinde ayrıntılı düzenleme yapılmamış olan 2004-2005 yıllarına ilişkin olarak başvuru hakkında tesis edilmiş olanlar dışında kalan karar bulunmadığını, vergi mevzuatını uygulamakla görevli ve yetkili idarelerin ise 2004 ve 2005 yıllarında vergi ödevlilerinin konuya ilişkin açıklama taleplerine birbiriyle uyum arz etmeyen farklı cevaplar verdiğini saptamıştır. Esasında başvuru şahsına ait satış işlemlerinin iç hukuk düzenlemelerinde yeterli açıklıkta hükümler bulunmadığı görüş ve

iddiasıyla KDV karşısındaki durumu hakkında bilgi talep ederek vergiden istisna etmiş ve idarelerin konuya ilişkin yaklaşımlarının farklılık arz edip farklı açıklamalarda bulunduğu bilgisini edindiğinde ise vergi idaresine yeniden müracaatta bulunarak konu hakkında tekraren ikinci defa açıklama yapılması talebinde bulunmuştur. Başvurucu idareden temin ettiği cevapların içeriğine istinaden vergi idaresinin yönlendirmesi altında satışlarını vergiden istisna edip kısmen de vergiye tabi tutmuştur.

Mahkemeye göre bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, başvurunun 2005 yılına ilişkin satışları hakkında tesis edilen re'sen tarh işleminin dayanağı olarak addedilen 97 seri No.lu Genel Tebliğ'in 31/12/2005 tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanmak suretiyle yürürlüğe girmiş olduğu gerçeğidir. Mezkûr tebliğ hükmü haricinde başvurunun satışlarının vergi istisnası dışında olduğu hükmünü havi bir düzenleme bulunmamaktadır. Mahkemeye göre diğer yandan 213 sayılı Kanun'un 369. maddesinde³⁴⁹ yer verilen ifadelerin, anlaşılabilir ve öngörülebilir yasal dayanağı bulunmayan konularla ilgili olarak vergi idaresince "vergiye tabi olmadığı şeklinde" tesis edilen görüşlerin değiştirilmek suretiyle sonradan re'sen yapılan vergilendirme işlemine yasal dayanak temin ettiği yönünde anlaşılabilir uygulanması kanunilik ilkesinin gereklerine aykırı olacaktır.

En nihayetinde başvurunun evvelinden vergi idaresinin görüşü ve açık yönlendirmesi altında yerine getirilmiş olan işlemlerinin müteakip dönemde yürürlüğe girmiş olan yeni düzenleme hükümleri esas alınmak suretiyle vergileme dönemini müteakiben re'sen vergi tarhiyatı işlemine tabi tutulmasının var olan koşul ve şart altında başvurunun evvelinden öngörebilir tutum ve davranışını ona göre belirleyebileceği bir uygulama olmaktan uzak olduğu ve bu tespitten hareketle başvurucudan bu ödemelerin vergiye tabi olacağı hususunu öngörmesini beklenemeyeceği sonucuna varan Anayasa Mahkemesi, somut olayda mezkûr Tebliğ'e istinaden 2005 yılına ilişkin vergilendirme dönemi için müteakip yıllarda re'sen yapılan vergi tarhiyatı işlemlerinde verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzenlemelerin ihtiva etmesi gerekli olan

³⁴⁹ 213 sayılı Kanun'un söz konusu 369. maddesine göre; yetkili mercilerin yükümlülere göndermiş oldukları yazıların hatalı ve yanıltıcı bilgiler ihtiva ediyor olması veya vergisel bir hükmün uygulanma tarz ve biçimine müteallik bir içtihadın değişikliğe uğraması durumunda vergi cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması yoluna gidilmeyecektir.

öngörülebilirliğin ve anlaşılabilirliğin somut olayda temin edilemediğini, mezkûr belirsizliğin kanun altı ikincil idari tasarruflar veya içtihat mekanizmasının getirileriyle de giderilemediği, buna göre de başvuru tarafından 2005 yılında gerçekleştirilmiş bulunan işlemlerin vergilendirilmesi noktasında öngörülebilir ve anlaşılabilir bir yasal dayanağın var olduğundan bahsetmenin mümkün olmayacağı dolayısıyla başvuru sahibinin mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Sonuç olarak mezkûr kararla Anayasa Mahkemesi, normlar hiyerarşisinde kanun altı düzenlemeler kategorisinde değerlendirilen genel tebliğleri “hukuk” kavramı içerisine alılmayarak benzer başvurularda başvuru sahiplerinin haklarının daha etkin olarak korunmasını temin edecek bir uygulamanın yolunu açmıştır.

Mezkûr kararın içeriğine önemli ölçüde katılmakla birlikte detaya ilişkin bazı hususların farklı değerlendirmeye tabi tutulabilmesinin mümkün olduğu kanısını taşımaktayız. Öncelikle kanımızca, bir an için mevzuatın başvuru yönünden öngörülebilir olduğu farz edildiğinde başvuru sahibinin ilgili satışlar nedeniyle KDV tahsilatı yapması ve alışlarında ödediği KDV'yi tahsil ettiği tutardan çıkararak olumlu farkı vergi dairesine beyan etmesi uygun olacaktır. Dolayısıyla başvuru sahibinin vergi aslını her hâlükârda ödemesi gerekecekti ve bu durumda başvuru ceza ve gecikme faizine muhatap olmayacaktı. Başvuru konusu somut olayda, mevzuatın açık olmamasının ya da idarenin görüş değişikliğinin etkisinin sadece vergi ziyai cezası kesilmesini ya da gecikme faizi tahsilini önlemekle sınırlı olduğu iddia edilebilecektir. Nitekim somut olayda vergi idaresi, Mahkemenin *Türkiye İş Bankası A.Ş.* kararına konu başvuruda geçen süreçten farklı olarak sadece vergi aslı yönünden tarhiyat yapmış, vergi ziyai cezası kesmemiştir. Diğer bir deyişle, kamu otoritesi öngörülemezliği kabul ederek sadece başvuru sahibinin ödemekle yükümlü olduğu KDV yönünden tarhiyat yapma yoluna gitmiştir. Bu durumda, öngörülemezlik tespitinden vergi aslının ödenmesinin mülkiyet hakkı ihlaline yol açtığı sonucuna ulaşılması yeterli bir değerlendirme olmayabilecektir. Nitekim mezkûr kararın ihdası sürecinde de etkili olan aksi bir yorumun kanun koyucunun iradesini aşma tehlikesini bünyesinde barındırdığı açıktır. Nitekim kanun koyucu 213 sayılı Kanun'un 369. maddesinde yükümlünün hatalı bilgi ve beyanlarla yanıtlanması ya da bir hükmün uygulanması konusundaki içtihadın değişmiş olması durumunda vergi

cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Diğer bir deyişle, yanılma ve içtihat değişikliği durumlarında dahi vergi aslının tahsil edilebileceği öngörülmüştür. Buna göre somut olayda öngörülemedenin mülkiyet hakkı ihlaline yol açtığı tek alanın eğer tahsil edildiği iddia ediliyorsa gecikme faizi ile sınırlı olduğu söylenebilecektir. Diğer yandan, vergi aslı yönünden ihlal denilebilmesi, 213 sayılı Kanun'un zamanaşımına ilişkin hükümlerinin de tartışılmasını ve nasıl aşılabileceğinin ortaya konulmasını da gerektirmektedir. Sonuç olarak Anayasa Mahkemesinin *Türkiye İş Bankası A.Ş. kararında* ortaya konulan içtihadın mezkûr itiraz gerekçelerimizle değerlendirilmiş olması durumunda AİHS'in konuya ilişkin içtihatlarıyla daha uyumlu bir kararın çıkmış olma ihtimalinin daha yüksek olduğu kanısını taşımaktayız.

2.2.3.1.3. Hukuka Dayalılığın Alt Unsur ve Ölçütleri

Hukuka dayalılık ölçütünün gereklerine ilişkin bu genel açıklamalar ile mukayeseli iki yargı organının iki farklı kararı üzerinden detaylı yapılan açıklamaların ardından anılan ölçütün alt unsur ve alt ölçütlerine ilişkin bir kısım açıklamaların da yapılması bu aşamada gereklilik arz etmektedir.

Öncelikle tekrar belirtmek de fayda bulunmaktadır ki, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin hukuka dayalı olduğu kanaatine varabilmemiz için, bu dayanağın da ilgililerce önceden öngörülebilir ve ulaşılabilir olması gerekmektedir.

2.2.3.1.3.1. Vergisel Düzenlemenin Aleniyeti

Her şeyden önce AİHM'e göre, mülkiyet hakkına yönelik gerçekleşen vergisel müdahalenin öngörülebilir ve istinat ettiği vergisel düzenlemenin de ulaşılabilir olması, söz konusu düzenlemenin aleni olmasına bağlıdır. Bu itibarla vergisel düzenleme,

müdahaleyi gerçekleştirmiş olan sözleşmeci taraf üye devletin resmî gazetesinde yayınlanmış ise her halükârda aleniyet unsurunun gerçekleştiği kabul edilmektedir.³⁵⁰

Anayasa Mahkemesinin konuya yaklaşımında da AİHM'in yaklaşımına paralel nitelikte izler bulunmaktadır. Müdahalenin ulaşılabilir olması için o müdahalenin istinat ettiği mevzuatın mülkiyet hakkının öznesi olan birey tarafından biliniyor ya da en azından bilinebilecek durumda olması gerekmektedir. Söz konusu bilinirliği sağlayacak ön koşul ise ilgili mevzuatın aleni olmasıdır. Aleniyeti sağlayacak olan şart ise düzenlemenin yayınlanmasıdır. Bu durumda somut olayda ulaşılabilirlik ölçütünün gerçekleştiğini iddia edebilmemiz için müdahalenin dayanağı olan mevzuatın yayınlanmış olmasını bir ön koşul olarak aramız gerekecektir.³⁵¹

Her iki Mahkemenin yaklaşımını ölçü aldığımızda şu husus, hem ulusal hem de uluslararası uygulamada aleniyetin varlığına karine olarak evrensel bir geçerliliğe sahiptir: Eğer vergisel düzenleme, müdahaleyi gerçekleştirmiş olan sözleşmeci taraf üye devletin resmî gazetesinde yayınlanmış ise aleniyet tartışılmaz biçimde sağlanmıştır. Buna mukabil konunun tartışmaya açık yönleri, devletin resmî gazetelerinde yayınlanmayan ve fakat alt dereceli mevzuatta yer verilen düzenlemelerin aleniyetin sağlanması için yeterli şartları taşıyıp taşımadığı hususudur. Esasında devletin resmî gazetesinde yayınlanmayan özellikle kanun altı ikincil ve alt dereceli mevzuatın söz konusu olduğu hallerde aleniyet şartının sağlanıp sağlanmadığı sorusu AİHM'in mezkûr *Spacek* davasında³⁵² tartışılmıştır.

Anılan kararında AİHM, Mali Bülten'in Maliye Bakanlığı'nın kurumsal tasarrufları konusunda kamuoyunun aydınlatılıp bilgilendirilmesini teminen çıkarıldığını, dağıtımının aynen Resmî Gazete gibi yapıldığını, iç hukuk mevzuatında bulunan Resmî Gazete Kanunu'nda da bu tip düzenlemelerin mutlaka Resmî Gazete'de yayımlanması gerektiğine ilişkin emredici ve açık bir hüküm bulunmadığını belirterek düzenlemenin aleni olduğuna kanaat getirmiştir. Bu kararda dikkat çeken husus, AİHM'in bu

³⁵⁰ Bkz. *CBC-Union s.r.o./Çek Cumhuriyeti*, B. No: 68741/01, 20/9/2005.

³⁵¹ *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Genel Müdürlüğü*, B. No: 2015/941, 25/10/2018.

³⁵² *Spacek s.r.o./Çek Cumhuriyeti*, B.No. 26449/95, 9/11/1999.

kapsamda yaptığı denetim faaliyetinin yerel mevzuatın ulusal hukuktaki ilkeler kapsamında aleni olup olmadığı sorununa hasredilmeyip, sözleşmeci taraf üye devletçe uygulanan yöntemin Sözleşme'ye uygun olup olmadığı sorununa hasredildiği gerçeğidir. Bu itibarla da, anılan kararda ilgili iç hukuk mevzuatında bulunan Resmî Gazete Kanunu'nda yer alan “*Resmî Gazete’de yayımlanmayan düzenlemelerin gerçek ve tüzel kişiler bakımından bağlayıcı olmadığı*” hükmü, AİHM’in Genel Tebliğ’in öngörülebilirlik ve ulaşılabilirlik unsurlarını taşımadığı sonucuna varmasında dikkate alınmamıştır.

Anayasa Mahkemesine göre de mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde ilk sırada incelenmesi gerekli olan ölçüt, kanuna dayalı olma ölçütüdür. Bu ölçütün sağlanmadığı saptandığında diğer ölçütler bakımından herhangi bir inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği değerlendirilmesi yapılacaktır.³⁵³ Müdahalenin kanuna istinat ediyor olması, iç hukuk düzenlemelerinde müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilir kuralların yer almasını gerekli kılmaktadır. Müdahaleye ilişkin kuralın ulaşılır olmasının ön koşulunun da onun aleniyetinin temin edilmesi olduğu açıktır.

Anayasa Mahkemesi önüne bireysel başvuru yoluyla gelen tüm vergisel uyumsuzluklarda, vergisel işlem ya da uygulamaların dayanak mevzuat hükümlerinin ve bu hükümlerden hareketle tesis edilen Yargıtay ya da Danıştay Daire içtihatlarının ulaşılabilir olup olmadığını denetlemiştir.³⁵⁴ Söz konusu kararlardan örnek olarak verilebilecek *Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş. Genel Müdürlüğü* kararında (B. No: 2015/4791, 14/11/2018) ihtilaf konusu elektrik ve havagazı tüketim vergisinin 2464 sayılı Kanun’un 34. ve devamı maddelerinde düzenlenmiş olduğu gerçeğine işaret edilmiş ve ilgili Kanun’un yürürlüğe girmiş olduğu tarihten başvuru tarihine kadar geçirdiği tüm değişikliklerin Resmî Gazete’de yayımlanmış olması nedeniyle başvuru

³⁵³ *Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 44.

³⁵⁴ Bkz. *Acarlar Otomotiv Nakliyat Taah. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2015/10008, 4/4/2019, § 65; *Nurcan Öztok*, B. No: 2015/13201, 21/3/2019, § 43; *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* (B. No: 2015/15100, 27/2/2019, § 44; *Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/2/2019, § 46; *Ford Motor Company*, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 54; *Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy*, B. No: 2014/12080, 6/4/2017, § 37; *Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, § 71; *Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/6842, 20/4/2016, § 75.

Şirket açısından ulaşılabilir nitelikte olduğu kabul edilmiştir.³⁵⁵ Anayasa Mahkemesinin mezkûr kararları, Resmî Gazete'ye izafe edilen "hukuki belirliliği sağlama" işlevinin Mahkemece de tasdik edildiğinin göstergesidir. Nitekim, Resmî Gazete'nin konum ve bağlayıcılığına ilişkin 1322 sayılı Kanun, 3011 sayılı Kanun ve özel kanunlarda yer verilen diğer hükümlerle esasında Türk hukuk sisteminde Resmî Gazete'yi yayımlamakta olan kurumun açıkça saptandığı, gazetenin içeriğinde yer alacak yayınların tek tek açık bir şekilde tespit edildiği, gazete yayınlarına yönelik birlikteliğin sağlandığı, süreklilik, düzenlilik, güncellik, ücretsiz olma ve geleceğe yönelik olarak kullanılabilme ilkelerinin hukuki teminat altına alındığı ve bu sayede Resmî Gazete yayınlarında hukuki güvenlik ilkesini temin etmeyi mümkün kılar hukuki mekanizmaların teşkil ettirildiğini söylemekte sakınca bulunmamaktadır (Söyler, 2012, s. 115).

Sonuç olarak vergisel mevzuat, işlem ve uygulamaların bunların muhatabı olan vergi yükümlüleri açısından aleni olması gerekmektedir. Aleniyet şartının ne şekilde sağlanması gerektiği hususunda ise takdir hakkı sözleşmeciler taraf üye devletlere bırakılmıştır. Vergisel mevzuat, işlem ya da uygulamaların aleniliğinin sağlanması hususunda AİHS'de herhangi bir hükme yer verilmediği için, bu aleniliğin sağlanma şekli³⁵⁶ makul ve kabul edilebilir asgari ön koşulların sağlanması şartıyla tamamen devletlerin takdir alanları kapsamındadır. Üstelik özellikle AİHM, daha önce de değinildiği üzere vergi konusunu düzenleyen mevzuatın aleni olması şartının iç hukukta yer verilen düzenlemelere uygun olarak sağlanıp sağlanmadığı sorusunun cevabıyla da ilgilenmemektedir.³⁵⁷

2.2.3.1.3.2. Başvurucunun Hukuki Statüsünün Etkisi

Anayasa Mahkemesi somut başvurularda "öngörülebilirlik" koşulunun varlığını ararken kimi zamanlar başvurucunun hukuki statüsünü öne çıkarmakta ve "tüzel kişilik" sıfatını

³⁵⁵ *Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş. Genel Müdürlüğü*, 2015/4791, 14/11/2018, § 71.

³⁵⁶ Resmî gazetelerde, farklı yasal mecralarda ya da ilgili kamu otoritelerinin resmi hüviyeti haiz bültenlerinde yayınlanma durumunda olduğu gibi.

³⁵⁷ Mahkeme'nin bu konudaki görevi, aleniliğin sağlanması amacıyla kullanılan yöntemin iç hukuka değil, AİHS'e uygun olup olmadığının tespitiyle sınırlıdır (Yaltı, 2006, s. 67).

haiz başvuruçular için aranılan öngörölülük eşiğini diğer başvurulara nazaran daha yüksek tutmaktadır. Anayasa Mahkemesi, *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Genel Müdürlüğü* kararında AİHM'in *Spacek* kararınının 59. paragrafına uluslararası mevzuat kısmında atıf yapmış olmakla esasında konuya ilişkin yaklaşımını belirlemiş ve bu konuda AİHM'in saptadığı ilkelerden ayrılmadığını ima etmiştir. Buna göre tüzel kişi başvuruçular, gerçek kişi vergi yükümlüsü ve sorumlularından farklı olarak vergi ve muhasebe alanlarında uzman kişilere danışabilme ve kurumsal mahiyetleri itibarıyla bu kişilerin profesyonel hizmetlerinden daha etkin olarak faydalanabilme imkânını haizdirler. Diğer yandan tüzelkişi başvuruçular için bu tür danışma hizmetinden yararlanmaları, yalnızca bir seçenek değil ve fakat aynı zamanda bir gerekliliktir de. Diğer bir deyişle bu yaklaşım tarzıyla tüzel kişi vergi yükümlüsü ve sorumlusu kişilere haklarında uygulama alanı bulacak vergi mevzuatını öngörebilme bakımından ek bir sorumluluk yüklenmiştir.³⁵⁸ Bu kapsamda bir sorumluluk doğaal olarak iştiğal alanı ticari hayat olan vergi ödevlilerini de ihtiva etmektedir. Diğer bir deyişle anılan sorumluluk, ticaret hukukunda tacirin sorumluluklarından birisi olarak düzenlenen “basiretli iş adamı gibi davranmak” yükümlülüğününün insan hakları yargısına ilişkin bir görünümüdür. Sonuç olarak basiretli bir tacir hüviyetiyle aktif ticari faaliyette bulunan kişilerin belirtilen mahiyette uzman yardımına başvurmakla eylemlerinin sonuçlarını bilebileceği açıktır.³⁵⁹ Bu durumda bu tür başvurularda başvuru konusu olayların kendisine has şartları da dikkate alındığında, vergisel uygulamalara ilişkin uzman yardımını almak durumunda kalmak ya da bu yolun tercih edilmesi durumunda bulunmak makul bir dereceye kadar ilgili düzenlemenin öngörülemez olduğunu göstermeyecektir.

Esasında Türk vergi hukuku alanında olağan dışı sıklıkta yeni düzenleme ve değişiklikler yapıldığı ve vergi uyuşmazlıklarınının vergi mahkemesi hâkimleri bir yana, bu alanda uzmanlaşmış kişiler tarafından dahi kolaylıkla çözüme ulaştırılmadığı göz önüne alındığında, vergi mükellefi olan kişilerin profesyonel yardım alma anlamında

³⁵⁸ *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Genel Müdürlüğü*, B. No: 2015/941, 25/10/2018.

³⁵⁹ Benzer değerlendirmeler için bkz. *CBC-Union s.r.o./Çek Cumhuriyeti*, B. No: 68741/01, 20/9/2005, §§ 56-61. AİHM, *CBC Union* davasında, geriye yürüyen vergi uygulamasına muhatap durumunda kalan şirketin müdahalenin hukukiliğine yönelik başvurusunu reddetmiş ve başvuruçucu şirketin gerektiğinde nitelikli bir uzman yardımını almak suretiyle faaliyet gösterdiği sektördeki vergisel gelişmeleri ve faaliyetlerinin vergisel sonuçlarını öngörebileceği gerçeğine işaret etmiştir.

öngörülen sorumluluğu yerine getirmek bakımından azami çaba göstermelerinin zorunlu olduğu ortaya çıkmaktadır.³⁶⁰

Sonuç olarak, verginin kanuniliği ilkesi gereği mülkiyet hakkına yönelik yapılan vergisel müdahalelerin istinat etmiş olduğu kanuni düzenlemeleri de vergi ödevlisinin tutum ve davranışlarını belirleyebilmesi amacıyla kolaylıkla ulaşabileceği, “gerektiğinde profesyonel yardım almak suretiyle” de olsa anlayabileceği açıklık ve netlikte ve de yeterince belirgin nitelikte olması gerekmektedir.³⁶¹

2.2.3.1.3.3. Vergisel Düzenlemenin Açıkça Kanuni Bir Dayanağa Sahip Olması

2.2.3.1.3.3.1. Uluslararası Hukuk Kapsamında Konunun Düzenlenme Biçimi

Bilindiği üzere AİHM içtihadında mülkiyet hakkına vergisel müdahaleler, AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinin ikinci paragrafında yer verilen mülkiyetin kullanımının kontrolüne dair üçüncü kural kapsamında değerlendirilmektedir. AİHM, bu paragrafta yer verilen kuralın sözleşmeciler taraf üye devletlere vergi ihdas etme ve vergilerin ödenmesini temin için gerekli gördüğü kanuni düzenlemeleri uygulamaya sokma konusunda açık bir yetki tahsis ettiğini kabul etmiştir

AİHM’e göre mülkiyet hakkını teminat altına alan AİHS’n söz konusu maddesinin ilk ve en önemli koşulu, kamu otoritelerince mülkiyet hakkına yapılacak her türlü müdahalenin hukuka dayalı olması gerekliliğidir.³⁶² Bu maddenin birinci paragrafının ikinci cümlesi, sözleşmeciler taraf üye devletlere yalnızca hukukça belirlenmiş olan koşullar dahilinde mülkiyetten yoksun bırakma yetkisi tahsis etmiş; ikinci paragraf ise sözleşmeciler taraf üye devletlere ancak hukuk kuralları uygulanarak mülkiyeti kamu yararına kontrol etme yetkisi tahsis edilmiştir. AİHM’e göre, hukuka dayalı olma ilkesinin kaynağı da bu maddede yer alan hükümlerle sınırlı değildir. AİHM tesis etmiş olduğu yakın tarihli kararlarda da sıklıkla demokratik bir toplumun temel ilkelerinden

³⁶⁰ Benzer değerlendirmeler için bkz. *Bimer S.A./Moldovya*, B. No: 15084/03, 10/7/2007 kararına ek Yargıç PAVLOVSKI’ nin azlık görüşü.

³⁶¹ *Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti*, B. No: 2013/6842, 20/4/2016, § 76.

³⁶² *Iatridis/Yunanistan [BD]*, B. No: 31107/96, 25/3/1999, § 58.

biri olan hukukun üstünlüğü ilkesinin AİHS'in bütün hükümlerinin yorumlanmasında hareket noktası olarak alınacağını ifade etmektedir.³⁶³

AİHM'e göre hukukilik ilkesi, kamu otoritelerinden sadır olan her türlü müdahalelerde gözetilmesi gereken hassasiyetin ilk olarak iç hukukta konuya ilişkin bir temel dayanağın varlığının aranması olması gerektiği gerçeğini bizlere hatırlatmaktadır.³⁶⁴ AİHM, Sözleşme metinlerinde yer verilen "hukuk" ya da "hukuka aykırılık" terimlerine sadece iç hukuka atıfta bulunmakla yetinmeyip ayrıyeten mezkûr terimlerin doğrudan hukukun üstünlüğü ilkesinin açılım ve görünümleri olduğunu ifade etmektedir. Bu tespitten hareketle yapılan çıkarım da AİHS'e uyum kaygısı taşıyan iç hukuk düzenlemelerinin evleviyetle hukukun üstünlüğü ilkesiyle de uyumlu olup meşruiyetini bu ilkedен alması gerektiği gerçeğidir.³⁶⁵ Hukuka dayalı olma ilkesi, ayrıca daha sonra daha detaylı değinildiği üzere ulusal hukuk normlarının evrensel standartları karşılar mahiyette erişilebilir, belirli ve öngörülebilir olmasını gerektirmektedir.³⁶⁶ Diğer taraftan *Tkachenko/Rusya* (B. No: 28046/05, 20/3/2018) kararında AİHM, iç hukukta yer verilen düzenlemelere aykırılık teşkil eden bir müdahalenin de evleviyetle hukukilik ölçütünü karşılayamayacağını değerlendirmektedir. Buna mukabil herhangi bir usule aykırılığın kamusal müdahalenin hukukiliğiyle uyumsuz kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Bu bağlamda AİHM, hukukun ve somut olguların doğru biçimde nitelendirilmesi ve yorumlanması yapılarak somut olaya doğru biçimde uygulanması konusunda sınırsız bir yetkiyi haiz olmadığını ve kendisine ulusal yargı merciilerinin yerine geçme gibi bir sorumluluk yüklenemeyeceğini ancak ulusal yargı merciilerinin kararlarında da keyfîlik ve bariz değerlendirme olgularına rastlanılmaması gerektiğini hatırlatmaktadır.³⁶⁷ AİHM sonuç olarak somut başvuru konusu olayda da ulusal hukukta tespit edilen kamulaştırma usulüne aykırı tasarruflarda bulunduğu saptayarak mülkiyet hakkının zedelendiği değerlendirmesinde bulunmuştur.³⁶⁸

³⁶³ *Iatridis/Yunanistan [BD]*, B. No: 31107/96, 25/3/1999, § 58.

³⁶⁴ *Shchokin/Ukrayna*, B. No: 23759/03-37943/06, 14/10/2010, § 51.

³⁶⁵ *James ve diğerleri/Birleşik Krallık [BD]*, B. No: 8793/79, 21/2/1986, § 67.

³⁶⁶ *Beyeler/İtalya [BD]*, B. No: 33202/96, 5/1/2000, § 109; *Hentrich/Fransa*, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42; *Spaček, s.r.o./Çek Cumhuriyeti*, B. No: 26449/95, 9/11/1999, §§ 56-61.

³⁶⁷ *Tkachenko/Rusya*, B. No: 28046/05, 20/3/2018, § 52.

³⁶⁸ *Tkachenko/Rusya*, B. No: 28046/05, 20/3/2018, § 53-58.

AİHM; mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelerin de diğer müdahale türlerine kıyasla vergilendirme olgusunun yapı ve doğasından kaynaklanmakta olan bir zorunluluk olarak daha fazla ulaşılabilir, öngörülebilir ve belirli bir hukuka istinat ediyor olması gerektiğini vurgulamaktadır.³⁶⁹ Bu kapsamda *Hentrich/Fransa* kararına konu olayda başvuru taşınmazını vergi değerinin altında bir bedelle satmış ve Fransız kamu otoriteleri de bu durumlara yönelik olarak iç hukuk düzenlemelerinin izin verdiği şekliyle ilgili taşınmaza yönelik ön alım haklarını kullanmışlardır. AİHM; hangi şartlar ve koşullarda ne zaman kullanılacağı açık bir şekilde belirli olmayan bu yetkinin - bağlayıcı olmayıp takdiri bir mahiyet arzeden- öngörülemez biçimde tamamen başvurucuya özgü ve keyfi olarak uygulandığı, bunun yanı sıra müdahalenin istinat ettiği hukuki düzenlemenin kamu otoritelerinin olası ve takdir hakkı kapsamında sergileyecekleri seçkin keyfi tasarruflarına karşı yeterli güvenceler ihtiva etmediği kanaatine varmıştır.³⁷⁰

2.2.3.1.3.3.2. Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Konunun Düzenlenme Biçimi

Yeri geldiğinde sıkça tekrarladığımız üzere Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında, mülkiyet hakkı üzerine ancak kamu yararı saikiyle ve kanuni düzenlemelerle tahdit konulabileceği ifade edilmek suretiyle mülkiyet hakkına müteallik müdahalelerin kanuni bir temele dayanması gerekliliği açıkça belirtilmiştir. Diğer yandan temel hak ve özgürlüklerin tahdit rejimine ilişkin genel ilkeleri formüle eden Anayasa'nın 13. maddesi de sınırlama işlemlerinde kanuni dayanak gereksinimini anayasal bir zorunluluk olarak ortaya koymuştur. Buna göre mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde göz önünde icap eden en önemli ve öncelikli ölçüt, müdahalenin kanuna dayalı olmasıdır.³⁷¹ Buna göre, hak ve özgürlüklere karşı kamu otoritelerinden sadır olan müdahalelerin ve tahdit işlemlerinin kanunla tanzim edilmesi gereği, bunlara keyfi

³⁶⁹ *Lithgow ve diğerleri/Birleşik Krallık [BD]*, B. No: 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81, 8/7/1986, § 110; *Hentrich/Fransa*, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42.

³⁷⁰ *Hentrich/Fransa*, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42.

³⁷¹ *Ford Motor Company*, B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49.

müdahaleler de bulunulmasına engel teşkil eden, hukuk güvenliğini temin eden demokratik hukuk devletinin en asli öğelerinden birisini teşkil etmektedir.³⁷²

Hukuk devletinin preludesini teşkil eden hukuki güvenlik ilkesi, yurttaşların hukuki güvenliğinin tesisini, pozitif iç hukuk normlarının öngörülebilir mahiyet arzemesini, kamu otoritelerine yönelik güven duygusunun azami derece korunabilmesini, kamu otoritelerinin de kanuni düzenlemelerinde bu güven duygusuna hanel getirecek tutum ve yöntemlerden kaçınmasını elzem kılmaktadır.³⁷³ Hukuki belirlilik ilkesi ise anayasal bir zorunluluk olarak, kanuni düzenlemelerin bu kuralları fiiliyata geçirecek ve bu düzenlemelerden sadır olan uygulamalara muhatap olacak hem hak öznesi kişiler hem de kamu otoriteleri yönünden herhangi bir duraksamaya ve şüpheye yer verilmesine neden olmayacak kesinlikte belirgin, müphemiyetten uzak, açık, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını; öte yandan kamu otoritelerinin mevcut ya da olası keyfi tasarruflarına karşı koruyucu tedbirler ihtiva etmesini gerekli kılmaktadır (AYM, E.2013/39, K.2013/65, K.T.22/5/2013; E.2010/80, K.2011/178, K.T.29/12/2011).

Anayasa'da münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda kanunun temel esasları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemiş olması gerekmektedir (AYM, E.2016/150, K.2017/179, K.T.28/12/2017, § 57). Hukuk kurallarının yorumlanma şekli veya birden fazla yorumunun mümkün olması durumlarında bu alternatifli yorumlardan hangisinin tercih edileceği, tamamen derece mahkemelerinin yetkisi kapsamında değerlendirilmesi gereken yargısal faaliyet aşamalarıdır. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamında yapmış olduğu incelemelerde, derece mahkemelerince benimsenen alternatifli yorumlardan birisini tercihe şayan görmesi ya da bizatihi derece mahkemelerinin yerine ikame olarak hukuk kurallarını yorumlamaya kalkışacak olması bireysel başvuru yolunun tesis edilme amacıyla bağdaşmayacaktır.³⁷⁴

Devletin kamu harcamalarının finanse edilmesini teminen egemenlik gücüne istinaden tek taraflı ve zorlayıcı iradesiyle vergi ödevlilerine yüklediği kamu alacağı şeklinde

³⁷² *Tahsin Erdoğan*, B. No: 2012/1246, 6/2/2014, § 60.

³⁷³ Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2013/39, K.2013/65, K.T.22/5/2013; E.2014/183, K.2015/122, K.T.30/12/2015.

³⁷⁴ *Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, § 81.

betimlenen verginin, anayasal sınırlar içerisinde salınıp toplanmış olması koşuluyla meşru bir uygulama ve finans yöntemi olarak kabul edileceği açıktır.³⁷⁵ Bu bağlamda, vergisel düzenlemeler, verginin niteliklerini oluşturma sürecinde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerini özenle göz önünde bulundurması gerekmektedir.³⁷⁶

Herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu gerçeği, Anayasa'nın 73. maddesinin birinci fıkrasında açıkça gösterilmiş olması ile yetinilmemiş mezkûr maddenin diğer fıkralarında da söz konusu yükümlülüğün ilkeleri açıkça ortaya konulmuştur.³⁷⁷ Buna göre devletin vergilendirme yetkisi; Anayasa'nın mezkûr maddesinde düzenleme konusu yapılan verginin kanuniliği, genelliği, mali güç ölçütüne göre ödenmesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli tahsisi ilkeleri yanında Anayasa'nın anayasal meşruiyet noktasında oldukça önem arzeden genel ilkeleri ile de sınırlandırılmıştır.³⁷⁸ Bu şekilde Anayasa'nın 2. maddesinde vasıfları tespit edilmiş olan sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri özellikle konumuzla ilintili vergilendirme ilkeleri yönünden somut ve görünür biçimde dile getirilmiş olmaktadır.³⁷⁹

Daha önce de değindiğimiz üzere Devletin vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağına yol haritasını belirleyen temel ilkeleri tanzim eden Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi ancak kanun yoluyla mümkün olabilecektir. Vergilerin kanuniliği ilkesi şeklinde formüle edilebilecek söz konusu ilke esasında ortaya çıkış tarihi itibarıyla tarihi kökeni daha eskiye giden “temsilsiz vergi olmaz ilkesi”nden neşet etmiştir. Bu bağlamda, sırasıyla 1215 tarihli Magna Carta Libertatum,³⁸⁰ 1628 tarihli Haklar Dilekçesi, 1689 tarihli Haklar Bildirisi³⁸¹ ve 1789

³⁷⁵ Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2003/33, K.2004/101, K.T.15/7/2004; E.2010/62, K.2011/175, K.T.29/12/2011.

³⁷⁶ Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2003/33, K.2004/101, K.T.15/7/2004.

³⁷⁷ Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2005/73, K.2008/59, K.T.21/2/2008.

³⁷⁸ Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2003/33, K.2004/101, K.T.15/7/2004.

³⁷⁹ Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2014/72, K.2014/141, K.T.11/9/2014; E.2010/62, K.2011/175, K.T.29/12/2011; E.2012/158, K.2013/55, K.T.10/4/2013.

³⁸⁰ Kanunilik ilkesi ilk defa Magna Carta Libertatum'da yazılı olarak ortaya konulmuştur. Magna Carta Libertatum, günümüzdeki anayasal düzene erişilene kadar yaşanmış olan anayasal mücadelelerin de kendisine önemli yer tuttuğu tarihî sürecin en kayda değer basamaklarından birisini teşkil etmektedir. Magna Carta Libertatum ile kralın vergilendirme yetkisi soylular ve din adamları lehine sınırlandırılmıştır. İngiltere kralı Kral I. John tarafından 1215 yılında imzalanmış olan Büyük Özgürlük

tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinde benzeri ifade biçimleriyle kendisine yer bulup anlam kazanabilmiş olan genel onay, parlamentonun onayı, temsilcilerin onayı gibi kavramlar, bizlere kamusal otoritelerin vergi ve benzeri mali yükümlülükler ihdas ederken bu düzenlemelerin meşruiyet kaynağının halkın temsilcilerinin rızalarına dayandığı ve rıza kapsamında vergisel uygulamalara girişilebileceği gerçeğini hatırlatmaktadır. Kendi Anayasa tarihimizde ise vergilendirme süreciyle ilgili başlatıcı ve uygulayıcı iradeyi ortaya koyacak otoritenin bu iradesinin somut görünürlük kazanma biçiminin ön plana çıktığı anlaşılmaktadır. Buna göre anayasal tarihimizin ilk halkasını oluşturan 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin 96. maddesinde konuya ilişkin olarak "*Tekâlifî Devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz*" kuralına yer verilmişken, Cumhuriyet dönemimizin ilk Anayasa'sı olan 1924 Anayasası'nın 85. maddesinin birinci fıkrasında ise "*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir*" kuralına yer verildiği görülmektedir. 1961 Anayasası'nın 61. maddesinin ikinci fıkrasında da "*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur*" kuralı kendisine yer bulmuşken, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ise "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" kuralı yer almıştır. Bu kurallarda ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi, tarihi kökeninin daha eskiye dayandığı saptamasında bulunduğumuz temsilsiz vergi olmaz ilkesi ile birlikte, kanunilik ilkesinin vergisel müdahalelere ilişkin uygulama alanı bulacak temel "hukuka uygunluk" koşulunun alt ölçütlerinin ortaya çıkmasını sağlamaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesi, kanun koyucu ve uygulayıcılarından sadır olabilecek takdire dayalı keyfi ve öngörülemez tasarruflara engel olma yetisini haiz sınırlamaların açık bir şekilde kanun metinlerinde düzenlenmesini gerektirmekte olup, vergi yükümlülüğüne dair düzenlemelerin ihdas edilmesinin, tebdil edilmesinin ya da sonlandırılmasının kanuni düzenleme ile gerçekleştirilmesini kanun koyucuya dikte etmektedir.³⁸²

Fermanı olarak tanımlayabileceğimiz Magna Carta Libertatum 63 maddelik bir fermanndan oluşmaktadır (Vatansever Öztürk, 2014, s. 4818).

³⁸¹ Haklar Beyannamesi, kralın parlamentonun onayı olmaksızın vergi koymasını kesin olarak yasaklayan belgedir (Vatansever Öztürk, 2014, s. 4818).

³⁸² Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2001/36, K.2003/3, K.T.16/1/2003; E.2003/33, K.2004/101, K.T.15/7/2004; E.2004/14, K.2004/84, K.T.23/6/2004; E.2005/73, K.2008/59, K.T.21/2/2008; E.2009/63, K.2011/66, K.T.14/4/2011; E.2014/183, K.2015/122, K.T.30/12/2015, § 6.

Anayasa'nın 73. maddesi düzenlenme biçimiyle, vergisel düzenlemelerin kanuni düzenlemeyle ihdas edilmesini zorunlu kılmış ve bu kapsamda uygulama alanı bulacak mali yükümlülüğün yalnızca kanuni düzenleme ile tesis edilebileceği ve kanuni düzenlemenin de atıf yapmak suretiyle yürütme organını ve kamu otoritesini bu yetkisine orta kılamayacağı veya doğrudan yetki devrinde bulunamayacağı gerçeğini hatırlatmıştır.³⁸³

Bununla birlikte vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili tesis edilecek düzenlemenin söz konusu yükümlülüklerle dair tüm öge ve unsurlara aynı kanun, madde veya fıkra da yer vermesi de mutlak bir gereklilik arz etmemektedir. Bu kapsamda kanunla belirlenmesi zorunluluk arz eden unsurlar aynı kanun düzenlemesinin farklı hükümlerinde dercedilebileceği gibi farklı kanun metinlerinde de ayrı düzenleme konusu yapılabilecektir. Buna göre de vergisel ödev içeren bir kuralın, salt kanunla düzenlenmesi gereken unsurların bir kısmını ihtiva etmediği gerekçesiyle kanunilik ilkesini karşılamadığından söz edebilmemiz mümkün görülmemektedir.³⁸⁴

Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihatlarında da sıklıkla işaret edildiği üzere Anayasa koyucu, mali yükümlülüğün her boyutuyla kanuni düzenlemeyle ihdas edilmesi gereğini bizlere dikte ederken keyfi ve salt takdire dayalı tasarruflara engel olmayı amaçlamıştır.³⁸⁵

Mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalelerin vergi ödevlilerinin sosyal ve ekonomik durumlarını öngörülemez biçimde olumsuz olarak etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması gereği her türlü tartışmadan varestedir. Bu gerçeklikten hareketle bu uygulamalara engel olabilmek adına mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelerin belirli şartları haiz olması önem arz etmektedir. Buna göre de vergisel düzenlemeler içeren kanun metninin her halükârda, uygulama aşamasında vuku bulacak vergisel müdahalelere ait vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü ve varsa sorumlusu,

³⁸³ Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2014/183, K.2015/122, K.T.30/12/2015, § 7.

³⁸⁴ Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2011/16, K.2012/129, K.T.27/9/2012.

³⁸⁵ Buna göre kanun koyucunun yalnızca konusunu belirlemek suretiyle bir mali yükümlülüğün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, yükümlülüğün kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter şart olarak kabul edilemeyecektir. Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.1986/20, K.1987/9, K.T.31/3/1987; E.2010/80, K.2011/178, K.T.29/12/2011; E.2011/16, K.2012/129, K.T.27/9/2012.

verginin matrah ve oranının yukarı ve aşağı sınırları, tarh ve tahakkukları, tahsil usulleri, müeyyideleri ve zamanaşımı gibi belli başlı temel kurucu öge ve unsurları ihtiva ederek bu unsurların her birisini tüm açıklığıyla dizayn etmesi gerekmektedir.³⁸⁶

Buna göre düzenleme konusu bir mali yükümlülük önceki paragrafta belirtilen unsurlarına ilişkin olarak kanun metniyle yeterince çerçevenmemişse, vergi ödevlilerinin ekonomik ve sosyal konumlarını, ticari faaliyetlerinin ve hukuki ve akdi ilişkilerinin seyrini olumsuz bir şekilde etkileyecek ve tüm bunlardan müteşekkil mülkiyet hakkını zedeleyecek kamu otoritelerinden sadır olacak keyfi uygulamaların devreye girmesi mukadder olacaktır. Bu durumda düzenleme konusu kanun metninde mali yükümlülüklerin belli başlı öğeleri ve kurucu unsurlarının tafsilatlı bir şekilde açıklanması ve çerçevelerinin keyfiyete izin vermeyecek biçimde kesin çizgilerle tespit edilmesi gerekmektedir.³⁸⁷ Diğer yandan kanun metni ile vergisel müdahaleye temel konunun bütün kapsam ve ayrıntılarıyla tanzim edilmesinin mümkün olmayacağı açıkça görüldüğü durumlarda, çerçevesi çizilmek suretiyle belirtilen sınırlar içerisinde kalmak koşuluyla teknik ayrıntıların tespitini de gerektiren uygulamaya ilişkin konularda yürütme erkine izah edici ve tamamlayıcı mahiyette düzenleyici idari işlem yapma yetkisi tahsis edilebilecektir.³⁸⁸

Nihayetinde Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerinde ihdas edilen düzenlemelerin birlikte analiz edilerek değerlendirilmesinden mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalelerde kamu otoritelerinin takdire dayalı tasarruflarının keyfî ve öngörülemez yön içermemeleri için mezkûr müdahalenin, vergiyi doğuran olay, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranların yukarı ve aşağı sınırları, müeyyide ve zamanaşımı gibi verginin belli başlı temel öğeleri ve kurucu unsurlarını

³⁸⁶ Benzer değerlendirmeler için bkz AYM, E.2001/36, K.2003/3, K.T.16/1/2003; E.2003/33, K.2004/101, K.T.15/7/2004; E.2005/73, K.2008/59, K.T.21/2/2008; E.2009/63, K.2011/66, K.T.14/4/2011; E.2010/62, K.2011/175, K.T.29/12/2011; E.2010/80, K.2011/178, K.T.29/12/2011; E.2011/16, K.2012/129, K.T.27/9/2012; E.2012/158, K.2013/55, K.T.10/4/2013; E.2014/72, K.2014/141, K.T.11/9/2014; E.2014/183, K.2015/122, K.T.30/12/2015, § 7.

³⁸⁷ Benzer değerlendirmeler için bkz AYM, E.1986/20, K.1987/9, K.T.31/3/1987.

³⁸⁸ Benzer değerlendirmeler için bkz AYM, E.2001/36, K.2003/3, K.T.16/1/2003; E.2003/33, K.2004/101, K.T.15/7/2004; E.2004/14, K.2004/84, K.T.23/6/2004; E.2010/62, K.2011/175, K.T.29/12/2011; E.2012/158, K.2013/55, K.T.10/4/2013; E.2014/72, K.2014/141, K.T.11/9/2014; E.2014/183, K.2015/122, K.T.30/12/2015, § 7.

ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir açık ve kesinlikte tanzim etmiş bir kanuni düzenlemeye istinat etmesi zorunluluk arz etmektedir.

Sonuç olarak AİHM ve Anayasa Mahkemesinin konuyu ele alış biçimlerinde kısmi farklılıklar bulunmaktadır. Bu kapsamda AİHM, "hukuka dayalı olma" ölçütünün kapsam ve içeriğini belirlerken, kanunda saptanan koşulları, diğer bir deyişle hukukilik kavramını şümulü bir bakış açısıyla yorumlayarak içtihat mekanizmasının getirileriyle üretilip geliştirilen ilkelerin de hukukilik koşulunu karşılayabileceğini değerlendirmiştir.

Anayasa Mahkemesi ise kanuni düzenlemelerde mutlak ve kesin bir açıklığın her koşul ve şartta beklenemeyeceği gerçeğini hatırlatarak, kanuni düzenlemelerde az veya çok belirsiz ifadelerle yer verilmesinin kaçınılmaz olduğunu ve söz konusu belirsizliğin üstesinden uygulamada belirecek yargısal yorumlarla gelinebileceğini kabul etmiştir.³⁸⁹ Buna göre kanuni düzenlemenin içeriğine ve kapsamına kanun altı ikincil düzenlemeler ya da içtihat mekanizmasının etkili şekilde işletilmesi suretiyle açıklık getirilebileceği, bir başka ifadeyle vergi ödevlisi açısından belirliliğin temin edilebildiği durumlarda öngörülebilirlik koşulunun da karşılandığı kabul edilmelidir.³⁹⁰

2.2.3.1.3.4. Vergisel Düzenlemenin Açıklığı

2.2.3.1.3.4.1. Öngörülebilirlik ve Belirlilik İlkeleri Bağlamında Açıklık İlkesi

Anayasa Mahkemesi somut başvurularda "öngörülebilirlik" koşulunun varlığını ararken, her zaman için vergisel düzenlemenin özellikle içerdiği vergi unsurları itibarıyla yeterince açık bir mahiyet arz etmesi şartının somut başvuruda gerçekleşmiş olmasını da aramaktadır. Vergisel düzenlemenin belirli bir kaliteyi taşıması için gerekli olan asgari şartların neler olduğu sorusuna cevap veren pek çok yeni kararlara da yakın zamanlarda imza atmıştır. Mahkeme, kamu otoritelerinin vergisel düzenleme alanındaki geniş takdir yetkisini veri olarak almakla birlikte bu yetkinin kullanımını sırasında vergi

³⁸⁹ AYM, E. 2009/9, K.2011/10, K.T.16/6/2011; E.2014/64, K.2013/142, K.T.28/11/2013, benzer yönde AİHM *Barthold/Almanya*, B. No: 8734/79, 25.03.1985, § 47.

³⁹⁰ *Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 53.

mükellefleri nezdinde olabildiğince muğlaklığın giderildiği bir mevzuat formülasyon tekniğinin uygulanmasının gerekliliğine işaret eden pek çok hükme bu kararlarda yer vermiştir. Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin farklı kararları analiz ve tasnif edildiği zaman Mahkemenin mezkûr gerekliliğin temin edilmesinin yol haritasını ortaya koyan pek çok ilkeye yer vermiş olduğu müşahede edilmektedir. Bu kapsamda mezkûr kararlarca ortaya konulan ilkeler aşağıdaki paragraflarda özlü bir şekilde ortaya konulmuştur.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, “vergilerin kanuniliği ilkesi”nin içerik olarak sağladığı hukuki koruma alanının bir kontrol testi olarak genel olarak kanunilik ilkesinin sağladığı alanlardan daha geniş ve şümulü olması başvuru lehine bir durumun varlığına işaret etmektedir. Nitekim, bireysel başvuru kapsamında yapılan her hak ihlali iddiası, kendi somut şartları içinde ve ilgili hakkın düzenlenmiş olduğu madde çerçevesinde mezkûr kontrol testlerinin uygulanması sonucu kanunilik testine tabi tutulurken, mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahale iddiaları yönünden ise “vergilerin kanuniliği ilkesi” gereğince mülkiyet hakkının düzenlendiği Anayasa’nın 35. maddesi dışında Anayasa’nın 73. maddesinin de destek norm olarak devreye girmesi neticesinde kanunilik testi çok daha şümulü uygulama alanı bulmaktadır.

Daha önce kanunun ihtiva etmesi gerekli asgari kalite koşullarından bağımsız olarak, hak ve özgürlüklerin, bunlara yönelik müdahale ve tahdit işlemlerinin kanunla düzenlenmesi gereğinin, bu haklara ve özgürlüklere yönelik olası keyfi ve öngörülemez müdahaleye engel olan, hukuk güvenliğini temin eden demokratik hukuk devletinin en asli öğelerinden birisini teşkil ettiği gerçeğini farklı ifadelerle sıklıkla vurgulamıştık.³⁹¹ Bu durumda her şeyden önce Anayasa'ya göre mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalelerin mutlak surette kanuna istinat etmesi zorunluluk arz etmektedir.³⁹²

Birbirleriyle yakın bağlantısı olan "vergisel müdahalelerin hukuka dayalı olması ilkesi" ile Türk Vergi Hukuku'nun anayasal temellerinden olan “verginin yasallığı ilkesi”

³⁹¹ Bu gerçekliği ifade eden ilgili kararlar için bkz. *Tahsin Erdoğan*, B. No: 2012/1246, 6/2/2014, § 60; *Zekiye Şanlı*, 2012/931, 26/6/2014, §§ 62-63.

³⁹² *Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 42.

birlikte “hukukun üstünlüğü” ile “hukuk güvenliği” temel evrensel ilkelerine ulaşmayı çabalamaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenmiş olan “verginin kanunilik ilkesi”nin “birey boyutu”nda yer alan “verginin belirgin olması ilkesi”nin “öngörülebilirlik” ve “ulaşılabilirlik” unsurları, “kanunilik ilkesi”nin inceleme konusu olaylarda uygulanırılık denetimde kullanılan iki ana ölçüyü oluşturmaktadır.

Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilen ölçütlerdir. Verginin belirli ve öngörülebilir olması, vergiye ilişkin hükümlerin “açık ve anlaşılır” olmasını gerektirmekte olup³⁹³ Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası ile Türk Vergi Hukukunda vergisel yükümlülüğün mutlaka kanunla konulmasını zorunlu tutan Anayasa hükmünün vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere AİHS'e göre daha üst düzey bir koruma sağladığı söylenebilir. Bu husus, Anayasa Mahkemesince *"Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur."* demek suretiyle açıklığa kavuşturulmuştur.³⁹⁴

Mukayeseli olarak konuyu kısmen tekrar ele alacak olursak Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkına yönelik tesis edilecek tahdit işlemlerinin kamu yararı amacıyla ve kanuni düzenlemelerle gerçekleştirilmesi gerekliliği hüküm altına alınmış iken, AİHS'e Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi, kamu yararının varlığını, kanuni düzenlemelerde tespit edilen koşullara ve uluslararası sözleşmelerin gereklerine uygun olma şartını mülkiyetten yolsun bırakma tasarrufunun meşruiyeti için ön koşul olarak aramıştır. AİHM, kanuni düzenlemelerde öngörülen koşulları, diğer bir deyişle hukukiliği geniş yorumlamak suretiyle içtihat mekanizmasının işletilmesi yoluyla temin edilen ilkelerin de hukukilik şartını sağlayabileceğini değerlendirirken³⁹⁵ Anayasamız,

³⁹³ AYM, K.2013/32, E.2012/116, K.T.28/2/2013.

³⁹⁴ AYM, E.2009/63, K.2011/66, K.T.14/4/2011.

³⁹⁵ *Malone/Birleşik Krallık*, B. No: 8691/79, 2/8/1984, § 66-68.

tüm tahdit işlemlerinin mutlak ve kesin manada kanuni düzenlemeyle yapılması gerekliliğini saptayarak AİHS'den daha geniş bir koruma sağlamaktadır.³⁹⁶

Önemle üzerinde durulması gerekmektedir ki vergisel müdahalenin kanuni temelini varlığından bahsedebilmemiz için her şeyden önce olayda “şeklî manada bir kanun”un mevcudiyetini aramamız gerekmektedir.³⁹⁷ Bilindiği üzere şeklî manada kanun, yasama yetkisini haiz Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından Anayasa'da tespit edilen usule uygun olarak kanun adı altında çıkarılan düzenleyici yasama işlemidir. Buna göre yasama erkince kanun adı altında ihdas edilen düzenleyici işlemlerde müdahaleye imkân tanıyan bir hükmün bulunması mülkiyet hakkına müdahale edilebilmesi için bir ön koşuldur. Bu itibarla TBMM tarafından ihdas edilen şeklî anlamda bir kanun hükmünün bulunmaması durumunda mülkiyet hakkına yapılan müdahale anayasal temelden yoksun bir konum kazanacaktır.³⁹⁸

Anayasa Mahkemesi, kanunilik ölçütünü Anayasa'nın 13. maddesinde düzenleme konusu yapılmış olan ve ayrı bir ölçüt olarak yer alan “demokratik toplumun gereklilikleri” ile birlikte değerlendirme yoluna giderek, kanunilik ölçütünün bir alt unsur olarak “hukukun üstünlüğü ilkesi”ni de içerdiğini kabul etmektedir. Bu yaklaşımın doğal sonucu ise, olası bir müdahalenin her şeyden önce "hukuka uygun olması ve keyfî olmaması" gerektiğidir.³⁹⁹ Bu noktadan hareketle Anayasa Mahkemesi hukuka dayalılık (kanunilik) kriterine yönelik analiz yaparken ihtilaf konusu müdahalenin ve müdahalenin istinat ettiği kanunun öngörülebilir ve ulaşılabilir olmasını da aramaktadır. Diğer bir deyişle, müdahalenin ulusal hukukta var olan bir hukuksal düzenlemeye dayanıyor olması yeterli görülmemekte ve anılan düzenlemenin mülkiyet hakkını haiz vergi ödevlisi bakımından ulaşılabilir ve öngörülebilir olması da bir gereklilik olarak dikkate alınmaktadır. Bu anlamda dayanılan kanun düzenlemesinin vergi ödevlilerinin tutum ve davranışlarının sonuç ve çıktılarını evvelinden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik ihtiva etmesi gerekliliği ve anılan kanunun

³⁹⁶ Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 31.

³⁹⁷ Maddî anlamda kanun genel, soyut ve kişisel olmayan hukuk kurallarını, şeklî anlamda kanun ise kanunun kapsam ve içeriğine bakılmaksızın yasama organınca kanun adı altında ve kanunlar için öngörülen usuller izlenerek yapılan yasama işlemlerini ifade etmektedir (Teziç, 1997, s. 9-11).

³⁹⁸ Ali Hıdır Akyol ve diğerleri [GK], B. No: 2015/17510, 18/10/2017, § 56.

³⁹⁹ Murat Çevik, B. No: 2013/3244, 7/7/2015, § 35.

kalitesinin belirli bir seviyede olması zorunluluğu da kanunilik koşulunun sağlanması noktasında önem arz etmektedir.⁴⁰⁰

Bu durumda yasal bir hükmün olabildiğince aksi bir yoruma imkân vermeyecek açıklıkta formüle edilmesi, anılan türde usulü güvencelerle donatılmamış olması durumunda yeterli olmayacaktır. Bu itibarla belirlilik ilkesinin Türk Vergi Hukukundaki bir tür yansıması olan "verginin belirgin olması ilkesi"nin bir gereği de "açıklık"tır. Diğer bir deyişle, kanuni düzenlemelerde muğlak, müphem ve belirsiz ifadelerin yer almaması,⁴⁰¹ vergi alacağının temel öğelerinin (verginin yükümlüsü, matrah ve oranları gibi) ve vergiden doğan ödev ve yöntem (usul) ilişkilerinin kanunla çerçevelenmesidir (Güneş, 2008, s. 17).⁴⁰² Kanuni düzenlemelerin "açıklığı" hususunda verginin kanuniliği ilkesi, hukuka dayalılık ölçütüne kıyasla vergi ödevlilerini daha fazla koruyucu mahiyet arz etmektedir.

Vergisel düzenlemelerin açıklığı bağlamında öngörülebilirlik koşuluna göre, kanuni düzenlemeler, vergi yükümlüsü örneğinde olduğu gibi kamu otoritelerinin iş, işlem ve eylemlerine muhatap olan hak öznesi kişilerin mevcut şartlar altında söz konusu iş, işlem ve eylemlerin ne tür sonuçlara neden olabileceğini makul bir düzeyde öngörebilmelerine imkân verir içerik ve üslupla düzenlenmelidir.⁴⁰³ Ayrıca, anılan ilkeye göre kanuni düzenlemenin uygulanma aşamasına ilişkin takdir hakkının kapsamı, uygulama yöntemi vergi ödevlilerini öngöremeyecekleri keyfi müdahalelerden

⁴⁰⁰ Belirlilik ilkesi, bir diğer yönüyle kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de kamu otoriteleri yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir. AYM, E.2013/39, K.2013/65, K.T.22/5/2013; AYM, E.2006/61, K.2007/91, K.T.30/11/2007.

⁴⁰¹ Vergisel düzenlemenin yorumlanması sürecinde yorum kavramı ile amaçlanan, düzenlemenin ihdas edilme amacını saptayabilmek olduğundan bu noktada sınırın aşılması hususunda oldukça dikkatli davranılması gerekmekte olup, kanunilik ilkesini zedeleyecek derecede yorum faaliyetini gerekli kılan muğlak ifadelerden kaçınılması ve tereddüt doğuran tanımlamalara yer verilmemesi tercih sebebidir (Şenyüz, 2008, s. 17).

⁴⁰² Konuya ilişkin örnek bir kararında Anayasa Mahkemesi, esnaf muaflığından yararlanmak için belediyenin ilgili organlarından belge alınmasının mecburi kılınması ancak bu belgenin nasıl alınacağına dair açık düzenlemelere yer verilmemesinin belirlilik ilkesine aykırılık teşkil ettiğine hükmetmiştir (Güneş ve Şirin, 2005, s. 263).

⁴⁰³ AYM, E.2013/71, K.2013/77, K.T.18/6/2013. Benzer değerlendirmeler için bkz. (Gemalmaz, B, 2009, s. 445).

koruyacak ölçüde açıklıkla kaleme alınmalıdır.⁴⁰⁴ Diğer bir deyişle, anılan hukuk normunda, en azından müdahaleye ne zaman ve hangi koşullar gerçekleştiğinde başvurulabileceği hususunun açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Bu tespit, ilgili hukuksal norma muhatap olan hak öznesi bireyin bu normun içeriği hakkında yeterli bilgiye sahip olması ve içeriğini nispeten kolayca anlayabilmesi gerektiği gerçeğine işaret etmektedir. Sonuç olarak belirlilik ilkesi ile öngörülebilirlik ilkesi gerektirdiği şartlar itibarıyla ortak bir biçimde hukuki güvenlikle ilintilidir. Bu tespitten hareketle vergi ödevlisi, hangi somut iş, işlem, eylem ve olguya hangi hukuki müeyyidenin bağlandığını, bu müeyyideler kapsamında kamu otoritelerine hangi ölçüde ve ne tür müdahale yetkisi hakkının sağlandığını, belirli bir kesinlik içinde, kanuni düzenlemenin içeriğinden öğrenebilme imkânına sahip olmalıdır. Vergi yükümlüsü, ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörüp gerekli adımları atacak, tutum ve davranışlarını düzenleyebilecektir.

Diğer bir deyişle, kanunun bizatihi varlığı kadar -belki ondan da daha önemlisi- kanun metninin ve uygulamasının da vergi ödevlilerinin tutum ve davranışlarının sonuç ve çıktılarını öngörebileceği ölçü ve düzeyde hukuki belirlilik taşıması gerekmektedir. Farklı bir ifade tarzıyla, kanunun mevcut kalitesi de kanunilik koşulunun temin edilip edilmediğinin saptanmasında önem arz etmektedir.⁴⁰⁵

Sonuç olarak bu değerlendirmeler ışığında uygulama alanı bulan kanunun niteliksel olarak da kanun sayılmasını ve bu şekilde arzulanır düzeyde bir kaliteyi de ihtiva etmesi için mevcudiyeti aranılan mezkûr koşullardan "belirlilik" düzeyi bir yönüyle konuyla bağlantılıdır.⁴⁰⁶ Diğer önemli koşul olan "öngörülebilirlik" ise, büyük oranda kanunun

⁴⁰⁴ AYM, E.2006/61, K.2007/91, K.T.30/11/2007.

⁴⁰⁵ *Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55. Esasında müdahalenin kanuna dayalı olması, iç hukukta müdahaleye ilişkin yeterince ulaşılabilir ve öngörülebilir kuralların bulunmasını gerektirmektedir. *Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 44.

⁴⁰⁶ Benzer değerlendirmeler için bkz. *Kruslin/Fransa*, B. No: 11801/85, 24/4/1990, § 30. Esasında Anayasa Mahkemesi 16/1/2003 tarihli ve E.2001/36, K.2003/3, sayılı kararında, 4605 sayılı Kanun ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda gerçekleştirilen değişiklikle Bakanlar Kurulu'nun vergileri yüksek oranlarda arttırabilme imkân ve yetkisine kavuşturulmasının, vergi ödevlilerinin vergi yükünün her daim ekonomik hayatın koşullarını olumsuz olarak etkileyebilecek bu tür bir tehlike barındıran uygulamalara muhatap kılınmasının hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle iptal etmiştir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin yürütme erkine bir yetki tahsis edilirken bu yetkinin aşırı uygulamalara engel olunması ve yükümlünün hukuki ve ekonomik konumunu belirsizleştirmemesi

içeriğine, kapsamına almak üzere düzenlediği konuya ve uygulanacağı kişilerin sayısı ve statüsüne bağlıdır.

Öte yandan Anayasa Mahkemesinin kanunilik bağlamındaki görevi müdahale teşkil eden iş, işlem veya eylemin hukuka uygun olup olmadığını incelemek değil bunun yeterli düzeyde erişilebilirlik, kesinlik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuna istinat edip etmediğini tespit etmektir. Derece mahkemelerinin müdahale oluşturan iş, işlem veya eylemin hukuka aykırı olduğu yolundaki saptamaları bireysel başvuru kapsamında Anayasa Mahkemesince yapılacak kanunilik denetiminde önem taşımakla birlikte derece mahkemelerinin bu şekilde bir tespitinin bulunmadığı durumlarda Anayasa Mahkemesinin derece mahkemesinin yerine geçerek hukuka uygunluk incelemesi yapması mümkün değildir. Bu hâlde Anayasa Mahkemesinin bakacağı husus müdahalenin kanuni dayanağının bulunup bulunmadığı, varsa bu kanunun yeterli ölçüde erişilebilirlik, kesinlik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyıp taşımadığı ile sınırlıdır.

AİHS'e Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi ile Anayasa'nın mezkûr 35. maddesinde yer verilen ve mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil eden vergilendirmenin ancak "kanuni" bir temelinin bulunması hâlinde meşru olacağı hukuki sonucundan hareketle, anılan müdahalenin Sözleşme ve Anayasa'nın aradığı şekilde "kanuni bir temelinin" bulunup bulunmadığı hususu öncelikle değerlendirilmesi gereken hukuki sorunu teşkil etmektedir. Esasında bir vergilendirmenin gerek Sözleşme'nin gerekse de Anayasa'nın temeli oluşturan ilkelere uygun olması için, söz konusu vergilendirme hem vergi hukukunun gereklilikleriyle uyum arzetmeli, hem de kamu yararı amacını haiz bir işlevsel yönü bulunmalıdır. Ayrıca tesis edilmiş olan düzenleme ile bu düzenlemeye istinaden gerçekleşen tasarruflar söz konusu amacın gerçekleştirilmesini teminen makul, meşru ve orantılı bir araç mesabesinde olmalıdır.

Buna mukabil başvuru konusu olaylarda "kanuni bir temelin" bulunmadığı sonucuna varılacak olursa, mülkiyet hakkının ihlali anlamına gelecek bu tespit nedeniyle diğer

hususlarını kriter olarak aldığımızı müşahade etmekteyiz. Anayasa Mahkemesinin yürütmeye bir yetki tahsis edilirken bu yetkinin aşırıya kaçmaması ve yükümlünün durumunu belirsizleştirmemesi hususlarını ölçüt aldığımızı ileri sürebiliriz. (Mutlu, 2012, s. 123).

unsurlar olan kamu yararına uygunluk ve orantılılık değerlendirmesine gerek kalmayacaktır. Diğer bir deyişle, “müdahalenin hukuka dayalı olması” ölçütü, “hukuk devleti” ilkesinin dikte ettiği bir ana ölçüt olarak müdahalenin Sözleşme’ye uygunluğunu tespit noktasında ilk aşamada kullanılacak bir enstrüman niteliği arz etmektedir. Anılan ölçütün ilk başvurulacak ölçüt mesabesinde kıymet niteliği arz etmesinin nedeni şayet müdahalenin Sözleşme’ye uygunluk noktasında hukuka aykırılığı saptanırsa, bahis konusu edilecek diğer ölçütlerin dikkate alınmasına gerek kalmadan mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna erişilebilecek olmasıdır.

Son olarak belirtmek gerekir ki, Anayasa Mahkemesinin kimi kararlarında belirlilik ilkesinin uygulanmasında esnek bakış açısına sahip olduğu da bir gerçekliktir. Nitekim Mahkemenin *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. (2)* (B. No: 12954/87, 22/2/1994) başvurusunda öncelikle, Bankadan tahsil edilen gelir vergisinin dayanağını oluşturan ücretin tanımına Kanun'da açıkça yer verildiği hususuna işaret edilmiştir. Ardından Mahkemenin tespitine göre, bu çerçevede kazuistik bir biçimde ücretlerin tek tek sayılması yerine ücret sayılabilmek ölçütlerine makul ve anlaşılır bir biçimde yer verilmesi de kanun hükümlerinin belirli olarak kabul edilebilmesi için yeterli görülmelidir. Belirtilen tanım çerçevesinde hangi ödeme unsurlarının ücret olup olmadığını tespit etmek ise ilgili kanun hükmünün belirlenen ölçütler kapsamında yorumlanmasını gerektirmektedir. Mahkemece sonuç olarak, başvuru konusu olayda olduğu gibi yoruma ihtiyaç duyulan hususları değerlendirme noktasında görevli olan derece mahkemelerince somut olay bağlamında keyfi olarak kabul edilemeyecek biçimde ilgili kanun hükümleri yorumlanmak suretiyle bu tespit yapıldığı göz önüne alındığında müdahalenin istinat ettiği kanuni düzenlemelerin yeterli ölçüde belirli olduğu sonucuna varılmıştır.⁴⁰⁷

⁴⁰⁷ *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. (2)*, B. No: 12954/87, 22/2/1994, § 45.

2.2.3.1.3.4.2. Konuya İlişkin İki Anayasa Mahkemesi Kararının İncelenmesi

2.2.3.1.3.4.2.1. Başvurucu Şirket Tarafından Bizzat Üretilen Elektrik ve Kok Gazı Üzerinden Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Alındığı İddiası Üzerine Tesis Edilen Karar

Konuya ilişkin yakın tarihli ilginç bir kararında⁴⁰⁸ Anayasa Mahkemesi, “elektrik ve havagazı tüketim vergisi”ni düzenleyen 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun ilgili maddelerinin hukuki belirliliği sağlayacak gerekli unsurlardan yoksun olduğunu tespit ederek başvuru hakkında ihlal kararı vermiştir.⁴⁰⁹ Vergisel düzenlemenin açıklığına ilişkin Anayasa Mahkemesinin mezkûr ilkelerinin pek çoğunun uygulama alanı bulduğu bu karar hakkında daha detaylı bilgilerin verilmesi bahis konusu ilkelerin olaylara uygulanma biçiminin ortaya konulması bakımından yararlı olacağı düşünülmektedir.

Başvurunun konusu başvuru Şirket tarafından bizzat üretilmiş olan elektrik ve kok gazı nedeniyle elektrik ve havagazı tüketim vergisi alınması sonucu mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Başvuruya ilişkin süreç şu şekilde gerçekleşmiştir: Çelik üretimi üzerine faaliyette bulunan başvuru Şirket, yöntem olarak demir cevherinin saf çelik hâline dönüşmesini teminen gerekli olan karbonun edinilmesini teminen ithal ettiği taş kömürünü kimyasal işleme tabi tutmak suretiyle ihtiyaç duyduğu kok kömürünü elde etmektedir. Şirket, kok kömürünün elde edilmesi sürecinde yan ürün olarak ortaya çıkan kok gazını doğrudan eritme işlemlerinde veya elektrik ve buhar üretiminde kullanmaktadır. Bu yöntem sayesinde başvuru, üretim sürecinde ihtiyaç duyduğu elektrik enerjisi ve gaz ihtiyacını tamamen işletme içi öz imkânlarıyla karşılamış olmaktadır.

⁴⁰⁸ *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. Genel Müdürlüğü*, B. No: 2015/941, 25/10/2018.

⁴⁰⁹ 2464 sayılı Kanun’dan önce, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, elektrik ve havagazı resmi adı altında maktu bir şekilde alınmakta idi. Spesifik şekilde alınan resim, yeni kanuni düzenleme ile advolerem şekline dönüştürülmüştür (Nas, 2011, s. 120).

Palas Belediyesi,⁴¹⁰ Şirketin tamamen kendi öz imkânlarıyla edindiği elektrik ve havagazını tüketmiş olduğu tespitinden hareketle 2464 sayılı Kanun'un 34-39. maddeleri arasında yer verilen hükümlere istinaden, Şirketten vergi yükümlüsü olarak "elektrik ve havagazı tüketim vergisi"ni ödemesini talep etmiştir.⁴¹¹ Bu talep üzerine Şirket de, elektrik ve kok gaz tüketiminin vergilendirilmesi işlemleriyle ilgili olarak Belediye'ye 2012-2014 vergi dönemleri için farklı tarihlerde ihtirazi kayıtlı beyannameler vermiştir. Bu gelişme üzerine Belediyece mezkûr beyannamelere istinaden farklı vergi dönemlerine ilişkin elektrik ve havagazı tüketim vergisi tahakkuk ettirilmiştir.⁴¹² Bunun üzerine Şirket, tahakkuka konu borcun ifasını teminen yine farklı tarihlerde belediyeye ödemelerde bulunmuştur.

Başvuru Şirket, Hatay 1. Vergi Mahkemesi nezdinde sırasıyla 2012, 2013 ve 2014 yıllarında, elektrik ve havagazı tüketim vergisi tahakkuklarının terkin ve ödemiş olduğu vergilerin iadesi talebiyle davalar açma yoluna gitmiştir. Mahkeme, farklı tahakkuk dönemlerine ilişkin açılan mezkûr davaları reddetmiş⁴¹³ ve bu kararlar kanun yolu

⁴¹⁰ Elektrik ve havagazı tüketim vergisini tahsil etme yetkisi, doğrudan ilk kademe ve ilçe belediyelerine (somut olayda Palas Belediyesine) tahsis edilmiştir. Buna göre, kural olarak büyükşehir belediyeleri bu vergi kalemini tahsil etme yetkisini haiz değildirlir (Torun, 2017, s. 171).

⁴¹¹ 2464 sayılı Kanun, esasında belediye gelirlerini dört ayrı kısımda tanzim yoluna gitmiştir. Buna göre her biri bir kısım altında düzenlenecek şekilde bu gelir kalemlerini sırasıyla "vergiler", "harçlar", "harcamalara katılma payı" "çeşitli hükümler" (vergi ve harç tarifelerinin tespitine ilişkin düzenlemeleri de içeren) saptamıştır. Devamlı surette artma eğilimi gösteren belediye hizmetlerinin bu artışa paralel olarak da artış gösteren harcamalarının finansman ihtiyacını, kamu otoritelerini ekonomik ve mali durumun aciliyetinden dolayı tahakkuku ve tahsili kolay yeni gelir kaynaklarının aranmasına yöneltmiştir. Nihayetinde nüfus ölçütü esas alınmak suretiyle genel bütçe gelirlerinden belediyelere pay aktarılması yöntemi, pek çok belediyenin yetersiz hizmet sunmasına neden olmuştur (Bülbül, 2013, 280). Bu itibarla söz konusu kaynak arayışı sürecinin sonunda da başvuruya konu olaydaki mali yükümlülüğü ihdas etme fikrine varan kamu otoriteleri, vergi ödevlilerine görece olarak hafif bir mali külfet yükleyeceği gerekçesiyle mezkûr vergi kalemini ilk kez 4375 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu'na Ek Kanun ile koyma yoluna gitmişlerdir. 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda elektrik ve havagazından belediye payı olarak düzenlenmiş bulunan bu yükümlülüğün, 2464 sayılı Kanun ile vergi olarak alınması öngörülmüştür.

⁴¹² Tahakkuk tutarlarının bir kısmı elektrik tüketimine, diğer kısmı ise kok gazı tüketimine ilişkindir.

⁴¹³ Mahkeme kararının gerekçesine göre; i. Dava konusu olayda, firmanın elektrik ve kok gazı üretimi yaparak kendi tesislerinde tükettiği hususunda bir ihtilaf bulunmamaktadır. ii. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 36. maddesinde, doğrudan doğruya elektrik ve havagazı üreten dağıtım ve üretim kurumlarında tüketilmekte olan elektrik istisnalar arasında sayılmıştır ve davacı firmanın ise yassı çelik üretimi faaliyetinde bulunduğu ve mezkûr kurumlardan olmadığı açıktır. iii. Kanuni düzenlemede gerek doğrudan satın almak suretiyle karşılanan gerekse kurum içi imkânlarla öz üretim suretiyle üretilmiş bulunan elektrik ve havagazı tüketiminin vergilendirilmesi amaçlandığından, kurumların ürettiği oldukları elektriği tüketmeleri durumunda söz konusu vergiden muaf olacaklarına ilişkin açık düzenleme bulunmamaktadır. iv. Bu durumda tarafınca üretilerek kendi kurumlarında tüketilen elektrik ve havagazı tüketiminin bu vergiye tabi olduğu açıktır. v. Sonuç olarak, davacı firmanın ihtirazi kayıtlı vermiş olduğu

sürecinin sonunda kesinleşmiştir. Başvurucu Şirket kesinleşen mezkûr kararları bu şekilde bireysel başvuruya konu etmiştir.

Anayasa Mahkemesinin mezkûr ilkeleri olaya uygularken kurguladığı muhakeme süreci ve değerlendirme tarzı da şu şekilde gerçekleşmiştir: 2464 sayılı Kanun'un 34. ve 39. maddelerine ilişkin gerekçelerin içeriğinden de anlaşılacağı üzere söz konusu vergi kalemi belediyelerin elektrik ve havagazı dağıtımına ilişkin giderlerine belde sakinlerinin katılımlarını sağlamak amacıyla hizmet karşılığı olarak ihdas edilmiştir. Diğer bir deyişle, Kanun tarafından anılan verginin yükümlüsünün belediyelerden ya da tedarikçi kuruluşlardan bu tür hizmeti alan kişi ya da kişi topluluklarının olması amaçlanmıştır.

Esasında somut olayda, elektrik ve havagazı alım satımı değil, iç üretim ve iç tüketim faaliyetleri söz konusudur. Bu durumda alıcı ve satıcıdan oluşan iki tarafın varlığından bahsetmek mümkün olmayıp, kendi kendine ürettiği elektrik ve havagazını tüketen tek bir tarafın bulunduğundan bahsetmek daha uygun düşmektedir. Nitekim başvurucu da, bu gerçeklikten hareket ederek somut olaydaki iç tüketimin 2464 sayılı Kanun'un 34. ve devamı maddelerinde düzenlenmediğini ileri sürerek vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemiş olması nedeniyle başvuru konusu vergilerin kanuni bir dayanaktan yoksun olduğu iddiasında bulunmuştur.

Mahkeme, somut başvuruda hukuki temelin mevcudiyetini tespit etmekle birlikte, mevcut yazılı kuralın varlığını yeterli görmeyip ikinci aşamada anılan kuralın "niteliksel" olarak da "kanun" sayılıp sayılmayacağı değerlendirmesine girişmiştir. Farklı bir anlatımla, mülkiyet hakkına müdahalenin ön koşulunun "yapılan müdahalenin kanuni olması ve keyfi olmaması" olduğunu kabul ettiğimizde ilk açıklanması gereken husus olan Anayasa'da geçen "kanun" kavramından hukukun üstünlüğü bağlamında ne anlaşılması gerektiği sorusuna cevap aramıştır.

beyannameye istinaden tahakkuk eden vergi de hukuka aykırı bulunmamış ve bu tespitten hareketle bu davaların reddine karar verilmiştir.

Mahkemeye göre bu aşamada herhangi bir sıkıntının var olmadığından bahsedebilmemiz için, uygulamanın hukuk devleti ilkesine uygun olmasını ve keyfiliğe karşı çeşitli hukuki mekanizma ve güvenceler barındırması gerekmektedir. Bu anlamda Mahkemeye göre malvarlığından yoksun bırakmayı öngören hukuk kurallarının daha önce farklı bölümlerde de vurgulandığı üzere, Anayasa dahil ulusal hukuk kurallarına uygun olma şartını barındırma yanında uygulanmaları bakımından da yeterince "ulaşılabilir", "açık/belirli" ve "öngörülebilir" olması şartını da taşıyor olmaları gerekmektedir.⁴¹⁴

Mahkemeye göre mezkûr Kanun 29/5/1981 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanmış olmakla, kanun kavramının gerektirdiği ulaşılabilirlik unsuru konusunda bir tartışma bulunmamaktadır. Bu itibarla Mahkeme ulaşılabilirlik şartını inceleme dışında bırakmıştır.

Mahkeme, pek çok kararında yer verdiği saptamaları burada da tekrarlamış ve Anayasa'nın 73. maddesine göre, verginin kanunilik ilkesi çerçevesinde, verginin ancak kanunla konulacağını, değiştirileceğini ve kaldırılacağını tekrar hatırlatmıştır. Verginin kanunla konulması için de verginin kurucu unsurları ile temel öğelerinin kanunda açık bir biçimde düzenlenmesi şarttır. Anayasa Mahkemesine göre, anılan unsur ve öğelerin bu şekilde açık düzenlenmesi ile keyfî ve takdiri uygulamaların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.⁴¹⁵

Anılan içtihat temelinde, 2494 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda iç tüketim halleri için vergiyi doğuran olayın belirli olmaması, vergi matrahının açıkça düzenlenmemiş bulunması ve tahsil usulü hakkında hiçbir düzenleme yapılmamış bulunması

⁴¹⁴ AİHM'in konuya ilişkin benzer değerlendirmeleri için bkz. *N.K.M./Macaristan*, B. No: 66529/21, 14/5/2013, §§ 47-48; *Serkov/Ukrayna*, B. No: 39766/05, 7/7/2011, § 33 vd.; *Hentrich/Fransa*, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42.

⁴¹⁵ Buna göre kanun koyucunun yalnızca konusunu belli etmek suretiyle bir mali yükümlüğün ilgililere yükletilmesine onay vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli neden olamayacaktır. Mali yükümlüğün, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usullerini, yaptırımları, zamanaşımını, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri bulunmaktadır. Bir mali yükümlülük bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta, temel haklarını etkileyecek keyfî uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümlükler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir (AYM, E.1986/20, K.1987/9, K.T.28/5/1987).

durumunda, Anayasa'daki kanunilik ilkesinin gerektirdiği kurucu unsurları ve temel öğeleri içermeyen bu tür bir kanuna istinaden vergilendirme yapılması kanunilik ilkesine aykırı olacağı gibi, mülkiyet hakkını ihlal eden keyfi bir uygulamanın varlığına yol açacaktır. Sonuç olarak belirlilik ve öngörülebilirlik unsurlarının karşılanması için, bu unsurlar doğrudan uygulamanın içerik, kapsam ve taraflarına ilişkin unsurlar olduğundan, kanunun kapsadığı konu, işlem ve taraflar bakımından içeriğinin tüm yönleriyle kavranmış ve düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Somut başvuru konusu olayın özeline geldiğimizde ise, başvuru Şirketin elektrik ve kok gazı tüketiminin vergilendirilmesi işlemiyle ilgili olarak 2012-2014 vergi dönemleri için Belediye'ye vermiş olduğu "ihtirazi kayıt"la⁴¹⁶ beyannameler üzerine Belediyece elektrik ve havagazı vergisi tahakkuk ettirildiği, tahakkuk tutarlarının da Şirketçe Belediye'ye yatırıldığı anlaşılmaktadır.

Bu aşamada mezkûr vergi ödemesinin istinat etmiş olduğu 2464 sayılı Kanun'un kapsadığı konu, işlem ve taraflar bakımından içeriğinin tüm boyut ve yönleriyle kavranmış ve düzenlenmiş olduğundan bahsedebilmemiz için öncelikle elektrik ve havagazı tüketim vergisinin unsurlarının ayrı ayrı incelenerek somut başvuruya konu olaydaki karşılıklarının ortaya konulması uygun olacaktır.

Buna göre dikkate edilecek ilk husus, elektrik ve havagazı tüketim vergisinin konusunu düzenleyen 2464 sayılı Kanun'un 34. maddesine göre, "*belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde gerçekleşen elektrik ve havagazı tüketiminin*", anılan vergiye tabi olduğu gerçeğidir. Diğer yandan elektrik ve havagazı tüketim vergisinin mükellef ve sorumlusunu düzenleyen 2464 sayılı Kanun'un 35. maddesine göre de, "*elektrik ve havagazını tüketenler*", söz konusu vergiyi ödemekle yükümlüdürler. Yine aynı maddeye göre, "*4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'na göre elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşlar*", satış bedeliyle birlikte bu verginin de tahsilinin usulüne uygun olarak gerçekleştirilip ilgili belediyeye yatırılmasından sorumludurlar.

⁴¹⁶ İhtirazi kayıt, vergi yükümlülerinin vergiye tabi olup olmadığı hususunda tereddüt ettikleri matrahları, kaydi ihtirazi ile beyan etmelerine ve bu beyan üzerinden salınan vergiye itiraz etmelerine imkân vermekte olan bir vergi kurumudur (Özbalcı, 2002, s. 625).

Bu durumda yukarıdaki açıklamalardan, tüketicilerin "vergi yükümlüsü", tedarikçi ve dağıtıcı kuruluşların ise verginin ödenmesi noktasında vergi idaresine muhatap olan ödevli sıfatıyla "vergi sorumlusu" olarak tespit edildikleri anlaşılmaktadır. Buna mukabil verginin konusu ve sorumlusu, 2464 sayılı Kanun'un mezkûr iki maddesinin somut başvuru konusu olayda olduğu gibi iç üretim ve tüketim olayını da kapsar biçimde anılan vergi türünü temellendirip temellendiremediği hususu net bir şekilde tespit edilmemiştir. Burada bir kanun boşluğunun varlığı ileri sürülebilir ise de, Türk Vergi Hukukunda kıyasen vergi alınamayacağı ve kanun boşluğunun yorum yoluyla doldurulmasının söz konusu olamayacağı hukuki gerçeğini dikkate aldığımızda bu görüşün de çok fazla geçerliliği bulunmayacaktır.

2464 sayılı Kanun'un anılan 35. ve 36. madde hükümleriyle birlikte elektrik ve havagazı tüketim vergisinin temellendirilip temellendirilemediği sorusuna olumlu cevap verebilmek için anılan vergi ile ilgili “vergiyi doğuran olay”ın, “matrah”ın,⁴¹⁷ “beyan ve ödeme usulü”nün de verginin kanuniliği ilkesinin gerekleri mucibince açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Bu durumda, iki taraflı alım satım ilişkisine dayanan haller dışında kalan haller için de kanunun devamı maddelerinde başka düzenlemelerin de bulunması gerekmektedir. Özellikle somut başvuruda olduğu gibi iç üretim ve iç tüketim halleri için bu meyanda ek düzenlemeler bulunmamakta ise, yapılan vergilendirme belirli mahiyet taşımayacak ve öngörülebilir olmayacaktır.

2464 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinin düzenlenme biçimiyle “elektrik ve havagazı tüketimi”nin verginin konusu olduğu hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Nitekim bu tespit yardımıyla neyin üzerinden vergi alınabileceği sorusuna hemen cevap verilebilmektedir. Buna mukabil, Kanun'daki düzenleme çerçevesinde "tüketim" faaliyeti verginin konusunu teşkil edip “vergiyi doğuran olayı” teşkil etmemektedir. Bu

⁴¹⁷ 213 sayılı Kanun'un 20. maddesinde; verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarda tespit edilen matrah ve nispetler üzerinden vergi idaresince hesaplanarak söz konusu alacağı miktar itibarıyla saptayan idari işlem olarak tanımlanmıştır. Bu durumda bir verginin tarh edilebilmesi için, verginin üzerinden hesaplanacağı matrahın da kanunen belirgin ve bilinebilir olması gerekmektedir. Belirgin ve bilinebilir matrahı öğrenebilen vergi ödevlisi de mülkiyet hakkına ne ölçüde müdahale işlemi gerçekleştirilebileceğini öngörebilecektir. Bu tespitten hareketle verginin tarhi işlemi için ön koşul niteliği gösteren matrah unsuru, verginin kanunla düzenlenmesi gereken kurucu unsurlarından ve temel öğelerindedir. Buna göre ortada matrah ve nispetlerin uygulanabileceği bir matrahın bulunmadığı takdirde evleviyetle tarh işleminin varlığından da söz edilemeyecektir.

durumda 2464 sayılı Kanun ile hangi olayın vukuu ile verginin doğacağı hususu açık bir biçimde ayrı bir hükümle düzenlenmemiş olsa da, kanunun bütününe ilişkin yapılacak bir değerlendirme sonucunda vergiyi doğuran olayı muhakeme yoluyla tespit edebilmemiz mümkün görülmektedir. Nitekim Kanun'un sırasıyla mükellef ve sorumluyu, matrahı ve oranı düzenleyen 35., 37. ve 38. maddeleri çerçevesinde, elektrik ve havagazı tüketim vergisinde vergiyi doğuran olayın "elektrik ve havagazının satışı" olduğu çıkarımını yapmamız imkân dahilindedir. Bununla birlikte, herhangi bir satış işleminin gerçekleşmediği ve somut başvuru konusu olayda vuku bulduğu şekliyle iç tüketim faaliyetleri için ise bu tür bir çıkarım yapmak mümkün görülmemektedir.

Yerel Mahkeme olayda, Şirketin kendi tesislerinde ürettiği elektrik ve kok gazını yine kendi tesislerinde tükettiği hususunda ihtilaf bulunmadığı, 2464 sayılı Kanun'un 36. maddesinde yer verilen düzenlemeye göre doğrudan doğruya elektrik ve havagazı üretimi yapmakta olan dağıtım ve üretim müesseselerinde tüketilen elektriğin istisnalar arasında sayıldığı, davacı şirketin ise yassı çelik üretimi faaliyetinde bulunduğu ve belirtilen müesseselerden olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verirken, başvuru Şirketin Kanun'un 36. maddesindeki istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı hususunu tartışma konusu yapmıştır. Başvurucu ise Kanun'un düzenleniş biçimi itibarıyla kendisinin, söz konusu istisna hükümlerinden yararlandırılması gerektiğini iddia etmemekte olup, tarafınca üretilen elektrik ve kok gazının yine öz tüketim kapsamında kendisi tarafından kullanılmasının elektrik ve havagazı vergisinin konusuna girmediğini iddia etmektedir. Bu durumda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği iddiası dikkate alınmadan doğrudan istisnai hükümlerin uygulanırlığının tartışma konusu yapıldığı anlaşılmaktadır.

2464 sayılı Kanun'un 35. maddesinin düzenlenme biçiminden Kanun'un verginin mükelleflerini yani elektrik ve havagazı tüketenleri hiçbir surette verginin, vergi dairesine bir beyanname ile ödenmesinden sorumlu tutmadığı anlaşılmaktadır. Zira Kanun'un 35. maddesinin 2. fıkrasında söz konusu kuruluşların sorumlu sıfatıyla bu vergileri satış bedeli ile birlikte elektrik ve havagazı tüketenlerden tahsil edeceği ve tahsil ettikleri vergiyi kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine tanzim edecekleri bir beyanname ile beyan edecekleri hükmolunmuştur. Bu durumda

tedarikçiler bu vergiyi kendi malvarlığından değil, başkalarının malvarlıklarından tahsil etmek suretiyle vergi dairesine ödemektedirler. Buna göre, bir kişinin elektrik tüketim vergisinden sorumlu tutulabilmesi için "elektrik enerjisini tedarik eden ve dağıtan kuruluş" olması, piyasaya elektrik tedarik etmesi ve piyasadan bu vergileri satış bedeli içerisinde tahsil etmesi gerekmektedir.

Başvurucu Şirket, kok gazının kendi çelik üretimi için gerekli olan taş kömürü koklaştırma işleminin yan ürünü olarak çıktığını ifade etmekte olup, atık değerlendirme yatırımı kapsamında yatırım yaparak elde etmiş olduğu bu gazı sadece kendi özel üretim ihtiyaçları için kullanmaktadır. Bu çerçevede başvuru Şirketin kok gazı tedarikçisi olduğundan bahsetmek mümkün görülmemektedir. Diğer yandan havagazı ya da kok gazının yerini günümüz teknolojik koşullarında doğal gazın almış olduğu ve kok gazının özel taleple istenirse bile piyasada satışının söz konusu olamayacağı gerçeği dikkate alındığında anılan ürünün tedarikçisi olma durumuna da fiilen rastlanılmamaktadır. Bu durumda havagazı tüketim vergisi konusunda da, elektrik tüketim vergisi için geçerli olan hususlar geçerlidir. Nihayetinde bu verginin sorumlusu olabilmek için piyasadan satış bedeli içerisinde vergi tahsil etmek, yükümlüsü olabilmemesi için de tedarikçilerden elektrik veya havagazı satın almış olmak gerekmektedir. Oysa başvuru Şirket kok gazını tamamen kendi iç özel imkânlarıyla üretmekte ve yine kendisi tüketmektedir. Bu nedenle, herhangi bir alış-satış işleminin varlığından söz edilemeyeceği için başvuru Şirketin tükettiği kok gazı nedeniyle havagazı vergi sorumlusu tutulup tutulamayacağını Kanun'un düzenleniş biçimi ve lafzi itibarıyla ve lafzi yorum yöntemini kullanmak suretiyle de tespit etmek mümkün görülmemektedir.

Başvurucu Şirket elektrik enerjisi veya havagazı satmadığı veya satın almadığı, diğer bir deyişle olayda herhangi bir alış-satış işlemi için, tükettiği elektrik enerjisinin ve kok gazının satış bedeli de söz konusu değildir. Bu durumda satış bedeli olmayan elektrik enerjisi ve kok gazının vergi matrahının belirlenmesi de mümkün olmayacaktır. Başvurucu Şirket, dava konusu olan ihtirazi kayıtlarla verdiği beyannamelerde elektrik ve havagazı vergisinin matrahı olarak, varsayımsal bir hesaplama yöntemiyle -Belediyenin yönlendirmesiyle- kendi üretim maliyetlerini esas almıştır. Buna mukabil, matrahın

tespitinde bu tür varsayımsal hesaplama yöntemlerinin kullanılmasının keyfiliğe yol açacağı da her türlü tartışmadan varestedir. Bu durumda olması gereken verginin matrahının keyfiliğe mahal bırakmayacak şekilde kanuni düzenleme ile açıkça ortaya konulması gerekmektedir. Buna mukabil Kanun metni incelendiğinde, düzenlemenin kendi ürettiği elektrik ve havagazını bizzat kendi tüketenler için matrahın nasıl tespit edileceğine dair açık veya zımni hiçbir hükme yer verilmediği müşahade edilmektedir. Bu saptamadan da vergiye tabi elektrik ve havagazının, sadece satışa konu edilen elektrik ve havagazı olacağı açık bir biçimde anlaşılmaktadır.

2464 sayılı Kanun'un 39. maddesine göre, elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşlar dışında kalan diğer kişi ve kuruluşların söz konusu vergiyi beyan etmesi veya ödemesi imkân dahilinde değildir. Zira kanun koyucu, elektrik ve havagazı vergisinin asıl yükümlüsü tarafından ödenmesine ilişkin bir usule yasal düzenlemede yer vermemiştir. Diğer bir deyişle, özünde maddi vergi kanunu olan 2464 sayılı Kanun'a göre beyan ve ödeme usulü, tek bir olasılıkla sınırlandırılmıştır. Bu sınırlandırma nedeniyle de sorumlu dışındaki asıl yükümlünün; elektrik veya havagazını tüketenin maddi veya şekli bir vergisel ödev ve/veya yükümlülüğünden söz edilmesi mümkün görülmemektedir. Bu durumda kanun koyucunun elektrik ve havagazı tüketenler için iradi veya gayri iradi biçimde herhangi bir beyan ve ödeme yükümlülüğü ya da usulü öngörüp öngörmediği, tedarikçi aracılığı ile gerçekleşmeyen tüketimin vergi kapsamında olup olmadığı sorunu da açıklığa kavuşmuş olamamaktadır. Başvuru Şirket, elektrik ve kok gazı tüketimi nedeniyle kendisinin bizatihi "tahsil ettiği" vergi bulunmadığından, bu verginin beyan ve ödeme usulünden söz etmekte anlamsız olacaktır. Aksi durumun kabulü ise, kıyas yoluyla kanunda var olmayan bir beyan ve ödeme usulüne dayalı varsayımsal bir yükümlülük ihdas edilmesi anlamına gelecektir.

Başvurucu Şirket, elektrik ve kok gazını kendi tesislerinde üretmekte ve yine kendi tesislerinde tüketmekte olup kat'i surette elektrik ve kok gazının dağıtım ve satışını yapmamaktadır. Başvurucu Şirkete göre 2464 sayılı Kanun, kendisi gibi satıcı olmayıp yalnızca iç tüketim yapmakta olan şirketlere elektrik ve kok gazı tüketimi yaptıkları gerekçesiyle vergi dairelerine beyanname verme yükümlülüğü getirmemektedir. Diğer bir deyişle ve daha önce de değindiğimiz üzere, kendi ürettiği elektrik ve havagazını

yine kendisi tüketenlerin de bu vergiyi ödeyeceklerine dair Kanun'da açık veya zımni bir düzenleme bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra, AİHS'de formüle edildiği şekliyle ve izafe edilen anlam dünyası itibarıyla "hukuk" kavramı, ulusal hukuk düzlemindeki anlam dünyası itibarıyla "kanun" kavramından oldukça daha geniş bir alanı kapsamına almakta olduğu ve bu tespitten hareketle de Anayasa hükmünün mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahaleler karşısında vergi ödevlilerine AİHS'e nazaran daha üst etkili ve düzey bir koruma sağladığı iddia edilebilirse de, somut başvuru konusu olayda kendi ürettiği elektrik ve havagazını yine kendisi tüketenlerin de bu vergiyi ödeyeceklerine dair bir alt düzenleme de bulunmamaktadır.

Daha önce de değindiğimiz üzere 2464 sayılı Kanun'da yer verilen "vergi matrahı"na ilişkin düzenlemenin de belirlilik ve öngörülebilirlik bağlamında standartları karşılar mahiyette yeterli düzeyde formüle edildiğini söylemek mümkün görülmemektedir. Nitekim, Kanun'un 37. maddesinde verginin matrahı, elektrik enerjisi satış bedeli ile havagazının satış bedeli -elektriğin iletimi, dağıtımı ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedelleri hariç olmak üzere- olarak düzenlenmiştir. 2464 sayılı Kanun'un 38. maddesinde ise "oran" düzenlemesi yapılırken, "*satış bedelinin yüzde...*" denilmek suretiyle bir önceki düzenleme ile uyumlu bir düzenleme yapılma kaygısı güdülmüştür. Buna mukabil, iç tüketim halleri ile ilgili olarak kanunda vergi matrahının ne olacağına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.⁴¹⁸

2464 sayılı Kanun'da bu şekilde iç üretim ve tüketimle ilgili hiçbir açık, belirli ve öngörülebilir hükme yer verilmemesi ve yine Kanun'da bu verginin doğumu için ön koşul olarak tespit edilen tek durumun alım-satım ilişkisi olarak düzenlenmiş bulunması, bu ilişki biçiminin de verginin asli öğelerinin ortaya çıkarılmasında yeterli bir referans kaynağı teşkil etmediği gerçeğinden hareketle kanun koyucularının yeni vergi kalemi ihdas ettiklerinde vergiyi doğuran olay ve olguyu tespit ederken her alternatifli durumu şümulü bir biçimde dikkate almalarının elzem olduğu gerçeğini bize hatırlatmaktadır. Diğer yandan daha önce de kısmen değindiğimiz üzere verginin beyan ve ödeme usulüne ilişkin kanun maddesinde de sadece vergi sorumlusuna ilişkin beyan

⁴¹⁸ Nitekim anılan husus Danıştay'ca da kabul edilmiş ve Danıştay ilgili Dairesi, bu konuda kanunda bir düzenleme olmadığını açıkça kabul etmiştir.

ve ödeme usulünün düzenlendiği, buna mukabil vergi yükümlüsünün kendisinin beyanname vermesi ve ödeme yapması şeklinde bir düzenlemeye de bilinçli (kıyas yasağının bu ihtimali devre dışı bırakması gerektiği değerlendirilmektedir) ya da bilinçsiz şekilde Kanun'da yer verilmediği görülmüştür.⁴¹⁹ 2464 sayılı Kanun'un konuya ilişkin 39. maddesinin lafzi yorumundan, "tahsil edilen verginin tedarikçi ve dağıtıcı kurum tarafından beyanı ve ödenmesi" usulünün yegâne yöntem olarak kurgulandığı düşünülmektedir. Buna göre iç tüketim durumunda tedarikçi ya da dağıtıcı olmayan bir kişinin vergiyi nasıl beyan edeceği hususu da belirsizlik arz etmektedir.⁴²⁰

Elektrik ve havagazı tüketim vergisinin, vergi hukuk sisteminde "ön koşula bağlı bir tüketim vergisi" olarak kategorilendirildiği bilinmektedir. Bu bağlamda verginin konusunu oluşturmakta olan elektrik ve havagazı tüketimi, yukarıdaki açıklamalarımız doğrultusunda vergiyi doğuran olay olarak konumlanması gerekmekte iken; söz konusu ekonomik değer 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'na göre elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşlardan satın alınmış olması da vergiyi doğuran olayın ön koşulunu teşkil etmektedir. Buna mukabil üretim aşamaları esnasında kendiliğinden ortaya çıkan buhar ve elektriğin bir başka satıcıdan temin edilmemiş olması nedeniyle vergiyi doğuran olayın ön koşulu da gerçekleşmemiş olmaktadır. Bu durumda, vergi sorumluluğu gerçekleşmeden vergiyi doğuran olayın da gerçekleşmesi imkân dahilinde görülmemektedir. Zira verginin bir vergi sorumlusu olmaksızın ödenmeyeceği açıktır.

⁴¹⁹ Kanun'un 39. maddesinde konuya ilişkin olarak, "*elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan kuruluşlar tahsil etmiş oldukları vergiyi, tahsil tarihini takip eden ayın 20. günü akşamına kadar belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve vergiyi aynı süre zarfında ödemeye mecburdurlar*" denilmektedir.

⁴²⁰ 2464 sayılı Kanun'un sistematığına göre elektrik ve havagazı tüketim vergisi, tahsilat yönteminde vergi sorumluluğu esasına dayanmaktadır. Kanuni düzenlemeye göre vergi sorumlusu, vergi yükümlüsüne yaptığı satış bedeli üzerinden vergiyi hesaplayarak vergiyi tahsil etmekte ve ilgili belediyeye yatırmak durumundadır. Başvuruya konu olayda ise kendi ürettiğini tüketen yükümlüler yönünden ise bir alım-satım ilişkisi ve hâliyle vergi sorumlusu olarak nitelendirilebilecek bir tedarikçi ve dağıtıcı kuruluş bulunmamaktadır. Kanuni düzenleme verginin tahsil yöntemini vergi sorumluluğu esasına dayandırmakla birlikte, kanunda vergi sorumlusunun bulunmadığı durumlarda verginin nasıl tahsil edileceği, diğer bir deyişle bu durumda verginin yükümlü tarafından mı yoksa farklı bir kişi tarafından mı beyan edilmesi gerektiği hususları belirsiz kalmıştır. Tahsil usulüne ilişkin bu tür bir belirsizlik ise, beyanname verilmemesi durumunda yükümlünün idari yaptırımla karşılaşmasına sebep olabilecek nitelik arz etmektedir.

Tüm bu açıklamalar ışığında 2464 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinin lafzından, bir tedarikçinin bulunmadığı diğer bir deyişle tüketicinin kendi tedarik ettiği elektrik veya havagazının tüketiminin vergilendirilebilir olup olmadığı; kanun koyucunun tedarikçi aracılığı ile gerçekleşmeyen tüketim için iradi ya da gayri iradi biçimde herhangi bir beyan ve ödeme yükümlülüğü öngörmemesinin ne anlama geldiği; vergi matrahının ne şekilde saptanacağı, nasıl, hangi merciiye, hangi beyanname ile ve hangi sürede beyan edileceği ve idarece tarh işleminin nasıl gerçekleşeceği gibi verginin temel unsurlarına ilişkin pek çok soruna ilişkin açıklayıcı ifadeler yer verilmediği anlaşılmaktadır. Gerek Anayasa gerekse de AİHS açısından kanunilik ilkesinin vergilendirme alanında her türlü boşluk doldurma faaliyetini ve kıyasa dayalı uygulamayı da yasakladığı gerçeğini dikkate aldığımızda mezkûr boşlukların bulunması Kanun'un ilgili hükümlerinin ihtiva etmesi gereken asgari kanun kalitesi şartını haiz olmadığı sonucuna bizleri götürmektedir. Diğer bir deyişle, elektrik ve havagazı tüketim vergisinin tüm unsurlarıyla başvuru hakkında uygulanabilir kılındığı ve dolayısıyla kanunilik ilkesinin dikte ettiği "kanunun belirli bir kalitede olması gerektiği" şartının somut olay özelinde gerçekleştiğini ileri sürebilmemize imkân veren yeterli done bulunmamaktadır.

Sonuç olarak incelemeye tabi tutulan mezkûr unsurların, verginin kanuniliğine ilişkin yorum ilkeleri çerçevesinde yoruma tabi tutulması hâlinde, başvuru Şirket hakkında elektrik ve havagazı vergisinin doğrudan uygulanabileceği sonucuna ulaşabilmeye imkân verir yeterli doneye rastlanılamamaktadır. Diğer bir deyişle, anılan 2464 sayılı Kanun'un elektrik ve havagazı tüketim vergisini düzenleyen hükümleri, elektrik ve kok gazı tüketmesi nedeniyle vergi almak için belediye tarafından "dayanılabilir" hükümler olsa bile, "uygulanabilirlik" ve bu anlamda "öngörülebilirlik" kriterlerini taşıyamamaktadır.

Diğer yandan, başvuru Şirketin 2464 sayılı Kanun'un istisna tuttuğu doğrudan doğruya elektrik ve havagazı üretmekte olan dağıtım ve üretim kurumları arasında yer almadığı tespit edilebilse bile, bu durum kendisini doğrudan ve otomatik olarak kuralın uygulanabileceği kurumlardan birisi hâline getirmeyecektir; diğer bir deyişle kendisini "elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazı dağıtan kuruluşlardan" veya bunlardan elektrik ve havagazını satın alıp tüketen kuruluşlardan birisi hâline

konumlandırmayacaktır. Bu nedenle de Kanun hükümleri bu hâliyle başvuru Şirkete uygulanabilir görülmemektedir. Bu durumda başvuru Şirketin kendisine uygulanabilir olmayan Kanun hükümlerine istinaden kendisinden vergi istenebileceğini öngörmesi de hakkaniyetli ve mümkün görülmemektedir.

Kanunilik ilkesi ile ilgili gözden kaçırılmaması gereken bir diğer husus, kanunların yorumlanması sırasında ortaya çıkmaktadır. Buna göre Anayasa Mahkemesi yerleşik içtihat niteliği de kazanan pek çok kararında, kural olarak kanunları yorumlama işleminin ilgili ilk derece mahkemeleri ve yüksek mahkemelerin yetki ve görev alanına girdiğini;⁴²¹ Anayasa ile çelişip anayasal metinlere aykırı hususlar barındırmadığı sürece kendisinin yetkili derece mahkemelerinin kanun maddelerine ilişkin yorumlamalarına müdahale edemeyeceğini aksi bir yoruma imkân vermeyecek kesinlikte ve açıkça belirtmektedir. Buna mukabil, söz konusu derece mahkemeleri ile yüksek mahkemelerin yetki ve görevleri kapsamında kanunları yorumlama işlemleri sırasında yorum tarzları nedeniyle bireysel başvuruya konu olabilecek bir temel hak ve özgürlüğün çiğnenmesi durumunda, bu ihlal iddiasının Anayasa Mahkemesinin önüne usulüne uygun şekilde ilgili başvuru ya da başvurular tarafından taşınmış olması koşuluyla Mahkeme, devreye girerek ihlal kararı verebilecektir. Bu itibarla Anayasa Mahkemesi somut başvuruda, yerel mahkemenin başvuru Şirketi elektrik ve havagazı tüketim vergisi nedeniyle sorumlu tutan yorumuna müdahale etmemekte ve fakat kararın istinat etmiş olduğu Kanun'un ilgili maddelerinin düzenlenme biçimleri itibarıyla taşınmaları gereken asgari kalite şartını taşımamaları nedeniyle başvuru Şirketi'nin hakkının ihlal edilip edilmediği hususunu ortaya koymaya çalışmaktadır.

Başvuru dosyası kapsamındaki tüm bilgi, belgelere ve donelere verginin unsurlarına ilişkin yukarıdaki açıklamalar ışığında bakıldığında 2464 sayılı Kanun'un ilgili düzenlemeleri çerçevesinde, başvuru Şirketin gerçekleştirdiği iç üretim ve tüketimin Kanun'da açık bir biçimde kapsam içine alınmadığı; Kanun'un elektrik ve havagazı tüketim vergisi için vergiyi doğuran olayı dağıtıcı ve tedarikçi kuruluşlardan gerçekleştirilmiş olan satış işlemlerine bağladığı, iç tüketimi de kapsama almakta olan hiçbir düzenleme ihtiva etmediği; bu açıdan başvuru Şirket'e uygulanan verginin

⁴²¹ Bkz. *Torsan Orman San.*, B. No: 2014/13677, 20/9/2017, §§ 62, 63.

gerek Anayasa gerekse de AİHS anlamında belirli ve öngörülebilir mahiyet arzemediği açıktır. Bu tespitler ışığında iç tüketim faaliyetlerinin de vergiye tabi tutulmasının, hukuki temeli olan bir vergilendirme mahiyeti arzettiğini iddia edebilmemize imkân verir yeterli veri bulunmadığı ileri sürülebilecektir. Bu nedenle, bir dağıtıcı ve tedarikçi kurumun yaptığı elektrik ve havagazı satışı işlemi dışında, başkaca bir düzenleme olmaksızın, iç tüketimin vergiye konu edilmesi hukuki temel olmaksızın yapılan vergilendirmenin başvuruya konu edildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, kendi öz imkânlarıyla kendi elektriğini üretenlerden de tüketim vergisi alınmasını teminen kanunda açık hüküm bulunması gerekmekte iken, ters manivela ile "kurumların ürettikleri elektriği tüketmeleri durumunda söz konusu vergiden muaf olacakları yolunda herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı" belirtilmek suretiyle Şirketten vergi alınması yoluna gidilmesi kanunilik ilkesinin gereklerine hiçbir şekilde uygun düşmemektedir.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler çerçevesinde, 2464 sayılı Kanun'da iç tüketimin Kanun kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yorumunu yapabilmemizi sağlar açık ve belirli ve öngörülebilir bir düzenleme bulunmadığından, kanun koyucunun kasıtlı ve bilerek sustuğu ya da konuya ilişkin kanunda tam ve açık bir boşluğun bulunduğu ileri sürülebilecek ise de, gerek Anayasa gerekse de AİHS açısından kanunilik ilkesi vergilendirme alanında her türlü boşluk doldurma teşebbüs ve faaliyetini ve kıyasa dayalı uygulamayı yasaklamaktadır.⁴²² Bu durumda, kanunda düzenleme altına alınmamış bir durumun; yani somut olay bağlamında vergiyi doğuran olayı, matrahı, tahsil usulü hakkında hüküm getirilmemiş bir olayın vergi idaresi tarafından

⁴²² Vergi hukukunda ise kanun dışı boşlukların kıyas yoluna başvurulması mümkün olamamaktadır. Bu nedenle vergi hukukunda kanun dışı (praeter legem) yorum yapılması imkân dahilinde değil iken kanun içi (intra legem) yorum yapılması ise imkân dahilindedir. Örneğin, köpek vergi konusuna giriyor diye kedinin de vergi konusuna girdiğini kabul etmek mümkün değildir. Zira kıyas, kanunun esprisini ve metnini dikkate almayarak yeni bir hukuk kuralı ihdas etmek anlamına gelmektedir. Vergi hukukunda hukuk yaratmak yasak olup, görülen boşlukların ve eksik düzenlemelerin yasama sürecinde giderilmesi esastır. Ancak, vergi borcunun doğumu ve sona ermesi dışında kalan usule müteallik konularda ise hâkimin boşluk doldurma yoluna gidebileceği kabul edilmelidir (Hayrulloğlu, 2012, s. 5-6).

vergilendirilmesi açıkça temelsiz bir vergilendirme mahiyetinde olacağından, mülkiyet hakkının ihlali söz konusu olacaktır.⁴²³

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi mezkûr kararında, mülkiyet hakkının sınırlanmasının ancak kanun vasıtasıyla gerçekleştirilebileceği, bu maddede geçen kanun kavramının karar içeriğinde detaylı bir şekilde belirtilen niteliksel özellikleri, temel öğeleri ve kurucu unsurları taşıması gerektiği, başvuru hakkında uygulama alanı bulan Kanun maddelerinin ise söz konusu özellikleri, öğeleri ve unsurları taşımayıp verginin kurucu unsurlarının kanunda açık bir biçimde belirtilmediği, bu durumun ise anılan kanun maddelerini belirsiz ve öngörülemez kıldığı gerekçesine istinaden başvurunun, mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.⁴²⁴

⁴²³ Anayasa Mahkemesi *Fenerbahçe Spor Kulübü Derneği* kararında da (B. No: 2017/4483, 13/2/2020) benzeri bir yaklaşım sergileyerek başvuru hakkında verginin asli unsurlarının bazılarında muğlaklık bulunduğu tespitinden hareketle kanunilik ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle ihlal kararı vermiştir. Başvuru konusu olayda başvuru, forma reklam gelirinden haksız olarak pay alınması sonucu mülkiyet hakkının zedelendiğini ileri sürmüştür. Mahkeme, karar gerekçesinde başvuru konusu olayda 3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanun'unda yer verilen reklam geliri tanımının açık olmayıp muğlak olduğu, reklam gelirinden hangi nispet ve oranda tahsilat yoluna gidileceğine dair sınırlayıcı bir düzenlemeye kanunda yer verilmemiş olduğu ve tahsilatın hangi yöntemle gerçekleştirileceğine yönelik de belirsizliğin söz konusu hususlarına yer vermiştir. Mahkemeye göre sonuçta başvurucudan alınan reklam geliri payının kurucu unsurları ile esas öğelerinin kanunla belirli ve öngörülebilir bir biçimde tanzim edilmemiş olması nedeniyle mülkiyet hakkı ihlal edilmiştir. Kararın gerekçesi dikkatle incelendiğinde dikkat çeken husus, mezkûr karara dayanak teşkil eden Mahkemenin *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* kararının benzeri tüm başvurular için yol haritası değeri teşkil ettiği ve vergi unsurlarındaki herhangi bir muğlak durumun ilgili kanun maddesinin kalitesinin tartışılmasına yol açacağı gerçeğidir.

⁴²⁴ Diğer yandan kararın içeriğine yönelik çeşitli eleştirilerin de varlığına tanık olunmaktadır. Söz konusu görüş sahiplerine göre, inceleme konusu kararda en temel ilkemiz olan hukuk kurallarının yorumunun derece mahkemelerine ait olduğu hususu görmezden gelinmiş ve derece mahkemesinin yerine geçilerek kanun hükümleri yorumlanmıştır. Bu kişilere göre, derece mahkemeleri ilgili kanun hükmünü, havagazi üretenlerin bunu kendi işletmelerinde kullanmaları durumunda da mükellefiyetin doğacağı biçiminde yorumlamışlardır. Bu konuda bir ihtilaf bulunmamaktadır. Yine bu kişilere göre verginin matrahı da belirlenebilir durumdadır.

2.2.3.1.3.4.2.2. Otelcilik ve Konaklama Hizmetiyle İştigal Eden Şirket Adına Katkı Payı Tahakkuk Ettirilmesi

Konuya ilişkin yakın tarihli diğer bir ilginç bir kararında⁴²⁵ ise Anayasa Mahkemesi, otelcilik ve konaklama hizmetiyle iştigal eden şirket adına katkı payı tahakkuk ettirilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Başvuru konusu olayda E. Hotel International'ın sahibi olan başvuru Şirket; söz konusu otelin bünyesinde bulunan talih oyunları salonunu 1/6/1993 tarihinde iki yıllık bir süre için H.Ö.ye, müteakiben 10/1/1994 tarihinde ise üç yıllık bir süre için H. Turistik Servis ve Tic. Ltd. Şti.ye kiralamıştır.

Şirkete ait otel bünyesinde talih oyunları salonu işletilmesi sebebiyle 31/8/1992 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan ve müdahalenin gerçekleştiği tarihte yürürlükte bulunan ilgili Yönetmelik'in⁴²⁶ değişik 20. maddesine istinaden 1993-1995 yıllarına ilişkin olarak toplam 405.400 Amerikan Doları katkı payı tahakkuk ettirilmiştir. Hakkında tesis edilmiş olan işlemin hukuka aykırı olduğunu düşünen başvuru Şirketin söz konusu tahakkuk işleminin iptalini teminen Ankara 5. İdare Mahkemesinde açtığı iptal davası Mahkemece reddedilmiştir. Kararın gerekçesinde; dava dosyasında işletmenin devredildiğini ya da kiraya verildiğini tevsik eder herhangi bir bilgiye, belgeye ya da doneye rastlanılmadığı tespitine yer verilmiştir. Mahkeme ayrıyeten bahis konusu salonunun devrine yönelik kira sözleşmesinin dava konusu edilmeyen bir dönemde yer alan 1/8/1996 tarihinde akdedildiğini, Şirketçe 1994 ve 1996 yıllarında işletmenin ihtiyacı için kumar makinası ithalatına ilişkin girişimlerde bulunulması ve bizatihi Şirketçe söz konusu makinaların ithalatının gerçekleştirilmesinin başvuru Şirketin mezkûr salonu işlettiğine yönelik güçlü bir emare oluşturduğunu vurgulamıştır. Gerekçenin ileriki satırlarında ise dosya kapsamında yer almakta olan 1993-1995 yıllarına ait durum tespit raporları ile teknik denetim raporlarının içeriğinden de Şirketin anılan salonun işletilmesine yönelik çeşitli faaliyetlerin izine rastlandığı, şirkete ait

⁴²⁵ *Elegance Hotel Turizm İşletmeleri A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/19953, 26/6/2019.

⁴²⁶ Talih Oyunları Yönetmeliğinin Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve 17 ve 19 uncu Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılması ve Geçici 2 Madde İlave Edilmesi Hakkında Yönetmelik.

oyun salonunun bir başka kimseye kiraya verilmiş olmasının katkı payı ödenmesi yükümlülüğünü sonlandırmayacağı, salonun kiralanmasına yönelik amacıyla tanzim edilen kira sözleşmesinin de sadece sözleşmenin taraflarını bağlayıp sözleşmenin tarafı olmayan üçüncü kişiler için bağlayıcı bir yönü bulunmadığı ifade edilmiştir.

Başvuru Şirketin kararı temyiz etmesi üzerine dosya önüne gelen Danıştay Altıncı Dairesince yargılama faaliyeti sonrasında kararı bozmuştur. Bozma kararında; dava dosyasına sunulan talih oyunları salonu kira sözleşmelerinin, Sosyal Sigortalar Kurumu'nun (SGK) 17/1/2006 tarihli cevabi yazısının, Gelir İdaresi Başkanlığının 25/1/2006 tarihli cevabi yazısının, vergi idaresi kayıt ve tutanaklarının birlikte incelenerek değerlendirmeye tabi tutulması sonucunda başvuru Şirketten işletme konusu talih salonu nedeniyle katkı payının talep edildiği 1993-1995 yıllarında işletme konusu salonun başvuru tarafından bizatihi işletilmeyip başvuru Şirket ile kiracıları arasında tanzim edilen kira sözleşmesine istinaden 1993 yılında H.Ö.'ce 1994-1995 yıllarında ise H. Turistik Servis ve Tic. Ltd. Şti.'ce işletildiğinin anlaşıldığı tespitine yer verilmiştir. Bozma kararına uyan Mahkeme davanın kabulüne karar vererek tahakkuk işleminin iptaline hükmetmiştir. Karar metninde yer verilen gerekçede katkı payı talep edilen dönemde oyun salonunun başvuru Şirketçe işletilmediği tespitinin altı özellikle çizilmiştir. Bu defa da İdarenin temyiz yoluna başvurması üzerine Danıştay Altıncı Dairesi kararı onamıştır. Müteakiben İdare karar düzeltme yoluna başvurmuş, Dairece karar bu defa bozulmuştur. Bozma kararında, oyun salonunun başvuru Şirkete ait otelin bünyesinde bulunmuş olması nedeniyle asıl işletmeci sıfatının da başvuru Şirkete ait olması gerektiği gerçeğine vurgu yapılmıştır. Danıştay Dairesine göre başvuru Şirketçe oyun salonunda kullanılmak üzere 1994-1996 yılları arasında yurt dışından talih oyunları makinesi ithalini teminen girişimlerde bulunulması, bu girişim kapsamında yapılan ithalat talebinin yetki idari mercii tarafından kabul edilmesi, resmi onayın temin edilmesinin hemen akabinde ithalat işleminin bizatihi başvuru Şirket tarafından gerçekleştirilmesi, başvuru Şirketin oyun salonunu bizatihi işletmiş olduğuna dair güçlü bir karine oluşturmaktadır. Kararda idari merciilerce tanzim edilen 1993-1995 yıllarına ait durum tespit raporları ve teknik denetim raporları ile oyun salonu işletilmesi faaliyetinin açıkça tespit edildiği ve sonuç olarak oyun salonu işletim faaliyetinin yasal izin temin edilmeden gerçekleştirilmesinin veya başvuru Şirkete ait

oyun salonunun başkasına kiraya verilmiş olmasının katkı payı ödenmesine yönelik mükellefiyeti sonlandırmayacağı, kira ilişkisinin tesisi amacıyla akdedilen kira sözleşmesinin de sadece sözleşmenin taraflarını bağlayıp sözleşme dışı üçüncü kişileri bağlamayacağı hususları yadsınamaz gerçeklikler olarak ifade edilmiştir. Bozma kararına uymayı tercih eden Mahkeme dava konusu yapılan tahakkuk işleminin hukuka aykırı bir yön ihtiva etmediği kanaatine vararak bozmaya uygun gerekçelerle davanın reddine karar vermiştir. Başvurucu Şirket'in karar hakkında temyiz yoluna başvurması üzerine, Danıştay Ondördüncü Dairesi, bu kararı onamış, başvuru Şirketin bu defa da konuyu karar düzeltme talebiyle tekrar Danıştay önüne taşıması üzerine Danıştay Dairesi bu talebi de reddetmiş ve mezkûr karar bu şekilde kesinleşmiştir.

Başvuru konusu olayın adli yargı süreci de farklı bir düzlemde gerçekleşmiştir. Buna göre katkı payı tahakkuk işlemlerini gerçekleştiren T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, 1993-1995 yıllarına ilişkin katkı payının ödenmesi istemiyle başvurucu Şirkete karşı İstanbul 6. Asliye Hukuk Mahkemesi nezdinde alacak davası açmıştır. Mahkeme, oyun salonunu bizzat işlemeden başvurucu Şirketten salt salonu başkasına kiraya vermiş olduğu tespitinden hareketle kendisinden katkı payı istenemeyeceği gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Mezkûr karar Yargıtay 4. Hukuk Dairesince onanmıştır. Müteakip süreçlerde T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, bu defa Turistik Servis ve Tic. Ltd. Şti.'ye karşı 1994-1995 yıllarına ilişkin katkı payının ödenmesini teminen İstanbul 7. Asliye Hukuk Mahkemesi nezdinde alacak davası açmıştır. Mahkemece bu defa davanın kabulüne karar verilmiş ve mezkûr karar da Yargıtay 4. Hukuk Dairesince onanmıştır.

Başvuru konusu olayın bir de uyuşmazlık mahkemesi süreci bulunmaktadır. Buna göre başvurucu, Bakırköy 7. Asliye Hukuk Mahkemesinin ve Ankara 5. İdare Mahkemesinin kesinleşen mezkûr kararları arasında bulunan hüküm uyuşmazlığının adli yargı lehine giderilerek Ankara 5. İdare Mahkemesinin ilgili kararının kaldırılması istemiyle Uyuşmazlık Mahkemesine müracaatta bulunmuştur. Uyuşmazlık Mahkemesi de tesis etmiş olduğu hükümlerle 2247 sayılı Kanun'un 24. maddesinde düzenlenen konu ve dava sebebinin aynı olması ve hakkın yerine getirilmesinin imkânsız bulunması koşullarını taşımayan mezkûr kararı reddetmiştir.

Başvurucu Şirket bireysel başvurusunda, bahsedilen dönemlerde oyun salonu işletmediğini ve iç hukuk hükümleri ile kesinleşmiş yargı kararlarına göre asıl borçlunun kiracı Turistik Servis ve Tic. Ltd. Şti. olduğunu belirtmiştir. Başvurucu Şirket, nam ve hesabına verilen teminat mektubunun nakde çevrilmek suretiyle irad kaydedilerek haksız bir şekilde sorumlusu bulunmadığı bir katkı payı alacağını tahsil edilmesi tehlikesiyle yüz yüze kaldığını ve dava konusu yaptığı işlemin haksız olarak iptal edilmemesi nedeniyle vergi idaresince yine haksız olarak mükerrer tahsilat yoluna gidilmiş olacağını belirtmiştir. Başvurucu Şirket, esasında kanuni bir dayanaktan da yoksun bulunan katkı payı tahsil edilmesi işleminin kanunilik ilkesini karşılamıyor olması nedeniyle mülkiyet hakkını zedelediğini ileri sürmüştür.

Başvuru konusu olayda başvuruyu kanunilik ilçesi çerçevesinde inceleyen Anayasa Mahkemesi, öncelikle somut olayda katkı payı tahakkuk ettirilmesi suretiyle başvuru Şirketin mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin mevcut olduğunu tereddütsüz kabul etmiştir. Mahkemeye göre, diğer kararlarında da pek çok kez işaret edildiği üzere, mülkiyet hakkına yapılan vergisel bir müdahale her şeyden önce belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir bir kanuni dayanağı haiz olmalıdır. Diğer bir deyişle somut başvuru ve benzeri başvurular bakımından Anayasa Mahkemesi, her şeyden önce mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin evrensel ölçütlere uygun kanuni bir dayanağı haiz olup olmadığını saptamakla mükelleftir.⁴²⁷

Somut olayda idari ve yargısal makamlar vergisel müdahalenin kanuni dayanağı olarak kamu otoritelerine talih oyunları oynatılabilecek mekânları tespit etme ve bu faaliyete belirli koşullar dahilinde cevaz verilmesi yetkisini sağlayan 2634 sayılı Kanun'un katkı payının tahakkuk ettirildiği tarihinde yürürlükte bulunan 19. maddesinin (b) bendi⁴²⁸ ile

⁴²⁷ Benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 71. Esasında vergi ödevlisine herhangi bir sorumluluk yüklenildiğinde de bunun yükümlünün hukuki durumunu etkilemesi nedeniyle bu tür durumlara yönelik idarenin takdir yetkisini en alt düzeyde konumlandırmaya çalışmak hukuki güvenlik ilkesinin dikte ettiği bir gerekliliktir (Üstün, 2003, s. 257). Diğer yandan hangi müdahale türü olursa olsun mülkiyet hakkına ancak ulaşılabilirlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ölçütlerini haiz bir kanuni düzenleme ile müdahale edilebileceği hususu tartışmasız gerçeklik olduğundan müdahale türleri arasındaki farklılaşma ölçülülük yönünden önem arz etmeyecektir. Benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 72.

⁴²⁸ 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun katkı payının tahakkuk ettirildiği tarihte yürürlükte bulunan söz konusu düzenlemesine göre; T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı, talih oyunları oynatabilecek mekânları

ilgili Yönetmelik'in⁴²⁹ katkı payının tahakkuk ettirildiği tarihte yürürlükte bulunup katkı payı tahakkukuna cevaz veren değişik 20. maddesini gerekçe göstermektedir.⁴³⁰

Anayasa Mahkemesine göre, kamu otoriteleri, talih oyunları oynanmakta olan mekânları kontrol, gözetim ve denetim altına almak, talih oyunları faaliyetlerinin düzenli ve güvenli bir ortamda seyrini sağlamak gibi kamusal boyut içeren amaçlarla talih oyunları oynanmakta olan salonlar için düzenleyici kurallar ihdas edebilir ve bu salonlar için tahdit ile ruhsat uygulamasına gidebilir. Diğer yandan bu faaliyetlerin tek taraflı izinle ruhsatlandırılması karşılığında ruhsat sahiplerince ödenmek üzere katkı payı -ya da benzeri adlar altında birtakım ek mali yükümlülükler- de öngörülebilecektir. Buna mukabil talih oyunları oynatma tekel ve imtiyazını elde eden işletmelerin mülkiyet hakkına vergisel müdahaleler kapsamında değerlendirilmesi gerekli olan bu tür mali yükümlülüklerin öncelikle şekli manada bir kanuna istinat ediyor olması gereklilik arz etmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesine göre, uzmanlık ve idare tekniğine yönelik detay ve ayrıntıların kanun altı ikincil düzenlemelerde tanzimi hukuki imkân dahilinde olmakla birlikte şekli manada bir kanun ile tespit edilmeyen bir mali yükümlülüğün doğrudan ve ilk elden yönetmelik veya benzeri idari düzenleyici işlemlerle ihdas edilmesi yoluna gidilmesi kanunilik ilkesinin ihlal edilmesine neden olacaktır.

Anayasa Mahkemesinin de tespit ettiği üzere, 2634 sayılı Kanun'un hâlihazırda mülga olmakla birlikte katkı paylarının tahakkuk ettirildiği tarihte yürürlükte bulunan 19.

saptama ve bu mekânları işletecek kişilere izin vermek yetkisini haizdir. Söz konusu mekânlara yabancı pasaport taşıyan kimselerin dışında, kimlerin hangi koşullarla girebileceği de bizzat Bakanlıkça belirlenecektir.

⁴²⁹ Anılan Yönetmelik hükümlerine göre işletmelerin, T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığınca verilecek oyun masaları bulundurma izni karşılığında ödemeleri gerekli olan yıllık 100.000 Amerikan Doları veya karşılığı Türk Lirasını peşin olarak Bakanlık Döner Sermaye İşletmeleri Merkez Müdürlüğü'ne yatırmaları gerekmektedir. Bakanlık söz konusu miktarı gerek gördüğünde artırma yoluna gidebilecektir. Uygulamada Bakanlığın bu yetkisini sıkça kullanmak suretiyle ödevliler yönünden öngörülemez bir mali yükümlülük alanının oluşmasına neden olmuştur. Bu durumda mezkûr ödemenin dayanağının kanun metni olmayıp Yönetmelik olduğuna dair iddianın boyutunu aşacak biçimde mezkûr yetkinin doğrudan Bakanlığın uhdesine aktarılmış olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre ilginç bir şekilde Yönetmelikte yer verilen mezkûr düzenleme ile Bakanlık tek taraflı tasarrufi işlemi ile Yönetmelik ile tesis edilmiş mali yükümlülüğün kapsamını genişletebilme yetkisini haiz kılınmıştır.

⁴³⁰ 8/1/1983 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Talih Oyunları Yönetmeliği'nin 20. maddesine göre; Yönetmelik, talih oyunları mekanları işletmeciliği için yapılacak başvuruya ilişkin usul ve koşullar ile, işletmecilerin yerine getirecekleri yükümlülükler ile uymak zorunda oldukları kuralları ve mezkûr mekanlara girebilecek kişilere ilişkin hükümleri kapsamaktadır.

maddesinin (b) bendi ile T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığına talih oyunları oynatılabilecek mekânları saptama ve belirli koşullar dahilinde bu faaliyete cevaz verme yetkisi verilmiş olup söz konusu kanun hükmünde bu faaliyetler için bir mali yükümlülük öngörülebileceğine dair açık herhangi bir ibareye (hatta ima) yer verilmemiştir. Başvuruya konu yapılan mali yükümlülük (katkı payı ödemesi), ilk elden ve doğrudan Yönetmelik'in değişik 20. maddesi ile ihdas edilmiştir. Kanuni bir dayanağı bulunmadan doğrudan Yönetmelik hükümleri ile mali yükümlülük ihdas edilmesinin ve bu suretle mülkiyet hakkına müdahale edilmesinin, kanunilik unsurundan yoksun kalacağı hususu ise her türlü tartışmadan varestedir.

Anayasa Mahkemesi sonuç olarak, başvuru konusu olayda kamu otoriteleri tarafından başvurucudan istenilmiş olan katkı payının şekli anlamda bir kanuna istinat edilmeden doğrudan Yönetmelik düzenlemesine istinat edilmek suretiyle tahakkuk ettirildiği gerekçesiyle mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine aykırı olarak kanuni bir dayanaktan yoksun olduğu tespitinde bulunmuştur

Anılan kararla Anayasa Mahkemesi, hiçbir koşul altında kanun altı ikincil nitelikli bir düzenlemeyle vergi ya da benzeri bir mali yükümlülük tesis edilemeyeceğini, kanun metninde düzenleme konusu yapılacak düzenleme yetkisinin bile vergi ihdası noktasında bir yetki alanının oluşturulması anlamına gelemeyeceğini her türlü tartışmadan varestede olarak mutlak kesinlik içerisinde ortaya koymuştur (Şahiner, 2020, 173).⁴³¹

⁴³¹ Diğer yandan anılan kararın da içeriğine yönelik çeşitli eleştirilerin de varlığına tanık olunmaktadır. Söz konusu görüş sahiplerine göre öncelikle, somut olayda 2634 sayılı Kanun'un katkı payının tahakkuk ettirildiği tarihte yürürlükte bulunan 19. maddesinin (b) bendinde T.C. Turizm ve Kültür Bakanlığı'nın belgeli turizm işletmesini tamamlayıcı bir bölümü olmak koşul ve kaydı ile talih oyunları oynatabilecek mekânları saptama ve bu yerleri işletecek kimselere izin vermek yetkisini haiz olduğu belirtilmiştir. Yine bu kişilerin de belirttikleri üzere, 31/8/1992 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve katkı payının tahakkuk ettirildiği tarihte yürürlükte bulunan "Talih Oyunları Yönetmeliğinin Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Yönetmelik" in 20. maddesinde işletmelerin Bakanlıkça verilecek oyun masaları bulundurma izni karşılığında katkı payı ödemesi mahiyetinde yıllık belirli bir miktar parayı Bakanlık Döner Sermaye İşletmeleri Merkez Müdürlüğüne yatırması gerektiği öngörülmüştür. Yine ayrıca oyun salonlarında kanunlara ve iç hukuk kurallarına uygun hareket edilmemesini, Yönetmelik hükümlerine aykırı davranılması nedeniyle verilen iznin Bakanlıkça iptal edilmesi durumunda kamu otoritelerinin olası zararların ve alacakların karşılanmasını, bu Yönetmelikte öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmesini teminen işletmeci tarafından teminat mektubu verilmesi gereği hususu da mezkûr

2.2.3.1.3.5. Vergisel Müdahalenin Keyfi Nitelikte Olmaması

Demokratik bir toplumun temel ilkelerinden olan hukukun üstünlüğü AİHS'in bütün maddeleri için geçerlilik arz etmektedir.⁴³² Bunun içindir ki, AİHM'e göre kamu yararının ortaya çıkardığı talepler ile bireysel temel hakların korunması gerekliliği arasında adil bir denge kurulup kurulmadığı sorununa ilişkin kıyaslama, yalnızca ihtilaf konusu vergisel müdahalenin hukuka uygun olup keyfi ve öngörülemez olmaması şartlarının birlikte gerçekleşmesini müteakiben yapılabilecektir.⁴³³ "Keyfilik"; kamu otoritelerinin, baskı kurma, domine etme, nüfuz etme, engelleme, manipüle etme ya da farklı görüş veya çıkar gruplarını yok sayıp ya da onlara eşit ilgi ve saygıyı gösterme gereği duymadan yönetilenler üzerinde etki kurma kapasitesidir (Bellamy, 2007, s. 58). Bu tür bir kapasitenin kendisine yer bulacağı en son alanın da vergisel müdahaleler alanı olduğu açıktır.

Yönetmeliğin 9. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan görüş sahiplerine göre, bahsedilen mevzuat hükümleri açık ve belirli ifadeler içermekte olup bu hükümlerin öngörülebilir ve ulaşılabilir olduğu hususunda da bir kuşku bulunmamaktadır. Bu itibarla bu kişilere göre derece mahkemelerinin kararlarının istinat etmekte olduğu gerekçeler ile ilgili mevzuat hükümleri göz önünde bulundurulduğunda somut olaydaki vergisel müdahale kanunilik ölçütünü taşımaktadırlar. Yine bu kişilere göre, prim, pay, kesenek, ödenti adı altında idarece alınan paralar vergiler gibi genel kamu harcamalarının finansmanı için değil ödeme yapanların belli amaçlarını gerçekleştirmek ve bu kişilere belli yararlar sağlamak için alınmaktadır. (Benzer bir yaklaşım tarzı için bkz. Danıştay Altıncı Daire, E. 1999/5702, K. 2000/2237, 18/4/2000). Bu kişilere göre, katkı payı ödemesi niteliğindeki kamu alacaklarının tahsil edilebilmesini teminen gerekli ve uygun her türlü tedbirin alınmasında, bu kapsamda gerekli, yetkin ve uygun araçların seçilmesinde kanun koyucunun haiz olduğu takdir yetkisi de görmezden gelinemez. Yine bu kişilere göre, kamu alacaklarının tahsilini garanti altına almak ve sağlamak, vergi düzenine aykırılıkları önlemek, vergi ödevlilerinin vergi cezası gerektirmekte olan olası icrai ve ihmali davranışlarına caydırıcı nitelikte karşı koymak ve müeyyide uygulamak gibi meşru bir amacın varlığı göz önünde bulundurulmalıdır. Buna göre ihdas edilen vergisel düzenlemelerin kamu yararı anlayışını hareket noktası alan meşru bir amacı haiz olduğu kuşkusuzdur. Anılan görüş sahiplerine göre, orantılılık yönünden ise öncelikle başvuru hakkında tahakkuk ettirilen katkı payı ücretine karşı başvurucuya hukuki dinlenilme hakkının da gereği olarak karşı ileri sürebileceği tüm iddia, savunma ve itirazlarını etkin ve sonuç alıcı bir şekilde iletebilme olanağının tanınıp tanınmadığı değerlendirilmelidir. Buna göre, tahakkuk ettirilen katkı payı ücretine karşı kendisini anlaşılmış olduğu avukat ile temsil ettirebilen başvuru, evvelinde idare mahkemesinde dava açmış; davanın reddedilmesi üzerine de bu karşı da temyiz kanun yoluna başvurmuştur. Bu itibarla başvuru yargılamanın istisnasız bütün safhasında tüm iddia ve savunmalarını etkin ve sonuç alıcı bir biçimde ortaya koyabilme hukuki imkânına sahip olduğu anlaşılmaktadır. Yine somut olayda teminat mektubu uygulamasını katkı payı ücretinin 31/8/1992 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve katkı payını tahakkuk ettirildiği tarihte yürürlükte bulunan ilgili Yönetmelik'in sırasıyla 9. ve 20. maddelerine istinat edildiği dikkate alındığında kamu otoritelerinin kararlarına keyfilik veya öngörülemezlik suçlamasının izafe edilemeyeceği de ortadadır. Sonuç olarak anılan görüş sahiplerine göre ortada mülkiyet hakkının ihlal edildiğinden bahsedilmesini gerektiren bir bilgi ve bulgu bulunmamaktadır.

⁴³² *Murat Çevik*, B. No: 2013/3245, 11/12/2014, § 39.

⁴³³ bkz. *Iatridis/Yunanistan*, B. No: 31107/96, 25/3/1999, § 58.

Müdahalenin keyfi olmaması ve öngörülebilmesi özellikle vergilendirme alanında idarenin takdir yetkisinin bulunduğu hallerde özel önem teşkil etmektedir. İdare hukukunun yapısal kurgusunda “baskın kamu yararı”⁴³⁴ anlayışı egemendir ve bu anlayışın izlerini “idarenin takdir hakkı” müessesinde daha yoğun bir şekilde görebilmek mümkündür. Buna mukabil paradoksal olarak bu takdir hakkının ana sınırlama sebebi de “kamu yararı anlayışı”dır. “İdarenin takdir hakkı” ilkesinin bir sınırlama sebebi olan “kamu yararı” ilkesi de, aynı zamanda en temel ilke olan “hukuk devleti ilkesi”nin tüm idari işlem ve eylemlerin gerçekleştiği idari alanlarda realize edilebilmesini temin etmektedir. İdarenin keyfî uygulamalarının önlenmesi noktasında idare hukukunun yerleşik içtihadi birikimine dercedilmiş bu gibi ilkelerin özellikle uygulamada değer bulduğu alan Türk Vergi Hukukudur. Bu itibarla da, vergisel müdahalenin keyfi olmaması hususu, Anayasa Mahkemesinin de önemle dikkate aldığı bir gerekliliktir.

Vergisel müdahalenin keyfi olmaması alt ölçütüne en uygun örnek, kamu alacaklarını koruma yöntemlerinden birisi olup vergi hukukunda yer almakta olan “ihtiyati haciz”dir. Bilindiği üzere 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nda düzenleme konusu yapılan “haciz” kurumun da olduğu gibi bir tedbir kararı türü olan “ihtiyati haciz” uygulamasında da, kamu alacağını güvenceye kavuşturmak amacıyla borçlunun malvarlığına el konulmaktadır. Bu şekilde tedbiren kamu borçlusu malikin malvarlığına el konulması suretiyle malikin ihtiyati hacze konu malları üzerindeki tasarruf yetkisi sınırlandırılmış olmaktadır.⁴³⁵ Bu durumda kamu borçlusu malik mülkiyet haklarının

⁴³⁴ Danıştay’ın görece olarak yeni kararlarında “baskın kamu yararı” kavramı sık kullanılmakla kamu yararı kavramının farklı kategorilerde derecelendirilmesi mümkün kılınmıştır. Baskın kamu yararı söz konusu kararlarda “üstün kamu yararı” kavramına denk düşen ve bu kavramın söylem gücünü artıran bir anlam yükü taşımaktadır. Bu doğrultuda iddia edilebilir ki, kamu yararı, toplum yararı, üstün kamu yararı kavramlarından sonra “baskın kamu yararı” kavramının da içtihadi bir terim olarak kullanılmaya başlanıldığına tanık olunmaktadır (Gül, 2014, 23).

⁴³⁵ Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin en çok bilinen kararları sırasıyla, *Gümüşdere İnşaat Ticaret ve Sanayi A.Ş.*, (B. No: 2013/5016, 16/4/2015) ve *Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2)*, (B. No: 2014/10283, 5/4/2017) kararlarıdır. Bu kararlardan ihtiyati haciz müessesesinin keyfiliği tartışmasına doğrudan ışık tutacak karar olan *Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2)* başvurusuna konu olayda, başvuru şirket kurumlar vergisi borçlarını ödemediğinden tüzel kişiliğine ait otomobili kamu otoritesince fiilen haczedilmiştir. Başvurucunun vergi borçlarını ödemesi üzerine idari organlarca araç üzerindeki hacizler kaldırılmış ve otomobilin iade edilebileceği bir yazı ile kendisine bildirmiştir. Vergi Dairesi, bu defa başvuru muhtelif vergi borçları nedeniyle haciz kararı almış ve başvuru binek aracı tekraren fiilen haczedilmiştir. Başvuru, binek aracı hakkında tesis edilmiş olan ilk haciz işlemi nedeniyle uğradığını iddia ettiği maddi zararının tazmini talebiyle İdare aleyhine tam yargı davası açmıştır. Mahkeme, İdarenin haciz sırasında kusurlu veya kanuna aykırı davranmadığı tespitinden hareketle davanın reddine karar

sağladığı imkânlardan yararlanamamakta ve alacaklı idarenin iznini almaksızın ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde tasarruf işlem ya da eyleminde bulunamamaktadır (Dönmez, 1998, s. 52).

Nihayetinde kamu alacaklarıyla ilgili olması hasebiyle kamu ile özel hukuk kişileri arası ilişkiler ağının geçerli olduğu Türk Vergi Hukukunda, özel hukuk kişilerinin kendi aralarındaki hukuki ilişkileri baz alan icra ve iflas hukukundan farklı olarak, ihtiyati haczin bir mahkeme kararı ve bu kararın yine yargı organları tarafından gözetim ve denetimi söz konusu olmaksızın tümüyle idari bir işlem olarak ortaya çıkması ve idarenin re'sen icra yetkisi çerçevesinde bizzat alacaklı idare tarafından uygulanması söz konusu olmaktadır. Tam da bu nedenle, ihtiyati haczin hukukiliği açısından, idareye tanınan geniş yetkilerin yasal sınırlar içinde kullanılması ve ihtiyati hacze ilişkin etkili yargısal denetim daha da önem kazanmaktadır (Dönmez, 1998, s. 52).

Anılan örnek dışında da vergisel müdahalelerin keyfi olabileceğinin işaretlerini taşıyan pek çok uygulamaya rastlanması imkân dahilindedir. Her şeyden önce, vergisel uygulamaların belirli ölçüde bir süreklilik göstermemesi durumunun bile başlı başına keyfilik olgusunun vergisel müdahaleler alanında neşvünema bulmasına yeteceği açıktır. Bu kapsamda mezkûr tehlikeyi önleme anlamında etkin bir koruyucu mekanizma mesabesinde olduğu kabul edilebilecek Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenmiş olan eşitlik ilkesi, hukuk kurallarının genel, sürekli, kişilik dışı⁴³⁶ ve soyut olarak dizayn edilmelerini şart kılmaktadır (Berksoy, 2016, s. 73). Şahsa özel çıkartılan

vermiştir. Başvurucu otomobilinin sicil kaydına haciz şerhi konulmasının arzulan amacın hasıl olması için yeterliken bu tür bir işlem tesis etmek yerine otomobiline fiili olarak el konulmasından yakınmakta ise de, esasında ilgili kanun hükümleriyle vergi idaresine vergi borçlarının ödenmesini teminen borçlunun taşınır mallarının haczedilerek satışı yetkisi tanınmıştır. Bu durumda başvurunun otomobiline el konulması olağan ve makul bir tedbirdir. Başvurucu ayrıca mezkûr vergi borcuna nispetle kamudan daha yüksek miktarda alacağı olduğunu ifade etmiş ise de, kamudan alacaklı olmak bu alacakların doğrudan güvence teşkil edeceği anlamına gelmeyecektir. Başvurucunun asıl şikâyeti ise haczedilen otomobilin kanunda öngörülen sürede satışa çıkarılmamasına veya makul bir sürede kendisine iade edilmemesine ilişkindir. Başvurucuya hitaben yazılan iki yazıyla otomobilin kendisine teslim edilebileceği bildirilmiş olmasına rağmen başvuru binak aracını teslim almamıştır. Başvurucunun otomobiline 8/10/2003 tarihinde el konulmuş, otomobilin iadesi için de 28/1/2005 tarihinde başvuru bildirimde bulunulmuştur. Diğer yandan, otomobil üzerindeki haciz başvurunun vergi borcunu ödemesi üzerine kaldırılmıştır. Bu durumda yaklaşık bir yıl dört ay süren el koyma sürecinin makul olduğu da açıktır. Sonuç olarak Anayasa Mahkemesine göre, başvurunun otomobilinin haczedilerek el konulması suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin herhangi bir ihlale neden olduğundan bahsetmek mümkün görülmemektedir.

⁴³⁶ AYM, E.1988/12, K.1998/ 32, K.T.11/12/1988.

vergi afları⁴³⁷ ve teşvik mevzuatının ya da makul olmayan sık aralıklarla değiştirilen vergi oranlarının bu noktada anayasal düzenlemelere aykırılığı gündeme gelebilecektir.⁴³⁸ Nitekim T.C. Cumhurbaşkanlığı Denetleme Kurulu'nun (DDK) farklı zamanlardaki raporlarında makul olmayan aralıklarla vergi oranlarını belirleme yetkisinin kullanılmasına ilişkin olumsuz örneklere gönderme yapılmaktadır.⁴³⁹

Vergisel uygulamaların keyfilğini önleme amacını matuf bir gereklilik olarak “süreklilik”, idari ya da yasal keyfi nitelikteki değişiklikler karşısında anayasal eşitliği sağlamanın yanında hukuki pozisyonun öngörülebilirliğini de sağlama noktasında etkin bir koruma mekanizmasını bünyesinde barındırmaktadır. Buna göre vergisel uygulamalarda süreklilik şartının gerçekleşmesine sıkıca riayet edilmesi durumunda, süreklilik vasfını karşılamamakta olup özellikle vergi ödevlilerinin hukuki durumları üzerinde geriye etkili sonuç doğuracak ya da hukuki güvenliği sonlandıracak düzenlemelerin anayasal konumu tartışmaya açılmış olacaktır. Son olarak kanımızca yasal düzenlemeler bağlamında aranılan süreklilik şartının kısmen içtihadi değişikliklere de teşmil edilmesi faydalı olacaktır.

⁴³⁷ YILMAZ'a göre, vergi affının çıkarılma gerekçeleri, bu teşebbüsün ortaya çıkarmış olduğu eşitsizlik ve Anayasa Mahkemesinin af içeren vergi kanunlarının Anayasayı ihlal ettiği iddiasını değerlendirirken genel yaklaşım tarzı ve takındığı tutum bir arada değerlendirildiğinde; hukuk düzen ve sistemimizde, bir kısım vergi ödevlisi lehine vergi affı uygulaması imkânsızdır (Yılmaz S, 2017, s. 296). ŞENYÜZ ise, vergi affının eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağına aykırı bir yön ihtiva etmemesi için hukuk devleti olma iddiasını dile getiren herhangi bir devletin, dürüst vergi ödevlilerinin zararını giderme amacını matuf yöntem ve mekanizmaları devreye sokması gerektiği görüşündedir. Yazara göre, vergi affı ile beraber, dürüst vergi ödevlileri aleyhine ortaya çıktığını iddia ettiğimiz eşitsizliğin telafi edici mekanizmalarla giderilmesi hâlinde fiili eşitliğin sağlanma ihtimali bulunmaktadır (Şenyüz, 2014, s. 96).

⁴³⁸ Kimi yazarlara göre 27/2/2008 tarihli ve 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulüyle Tahsili Hakkında Kanun, kanunların genelliği ilkesine aykırılık teşkil edecek biçimde yine bu Kanun'da işaret edilen bazı özel kişiler için çıkartıldığı için vergilerin keyfi olmaması gerektiğini dikte eden ana kuralı ihlal eden en çarpıcı örneklerdendir. Bu yazarlara göre, anılan Kanun ile ilk defa Türkiye'de kesin hükmü verilmiş olup henüz vergi ödevlisine tebliği de gerçekleşmemiş kamu alacaklarının affedildiği ifade edilmekle mezkûr kural çiğnenmiştir. Bkz. (Hamzaçebi, 2011, s. 204).

⁴³⁹ DDK'nın 2006 tarihli bir raporunda, 2004 yılında mısır dış alımına uygulanan vergi oranlarındaki kısa süreli düşüş ve yükselişlerin, haksız kazanç edinilmesine neden olduğu ifade edilmiştir. Bkz. DDK'nın hazırladığı “*Toprak Mahsülleri Ofisi Genel Müdürlüğü'nün 2002, 2003, 2004 Yılları Eylem ve İşlemlerinin Araştırılıp Denetlenmesine İlişkin Rapor*”, 22/3/2006, 2006/3. DDK'nın konuya ilişkin tespitlerine ilişkin bir örnek de, 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 27. maddesi ile 4962 sayılı Kanun'un 20. maddesinin sağladığı imkânlarla kimi sivil toplum kuruluşlarına tanınan vergisel avantajların keyfilik oluşturma potansiyeline dikkat çeken ifadeleridir. Buna göre, kimi vakıflara vergi muafiyeti tanınmakta iken kimi derneklere de kamu yararı statüleri tanınmakta ve bu durum da bazı vergi kalemlerinden vazgeçildiği anlamına gelebilmektedir. DDK'ya göre anılan uygulama, bu yetkinin kamu otoritelerince kötüye kullanılabilme riskini bünyesinde barındırmaktadır. Bkz. DDK'nın hazırladığı “*Kamuya Yararlı Dernek Statüsünün İrdelenmesi ile Kamuya Yararlı Derneklerle İlgili İş ve İşlemlerin Değerlendirilmesi*” başlıklı rapor, 17/2/2010, 2010/1.

2.2.3.1.3.6. Hukuka Dayalı Olma Ölçütü Bakımından Geçmişe Uygulanan Vergisel Düzenlemeler

Bilindiği üzere Anayasa'nın 2. maddesinde düzenleme konusu yapılan hukuk devleti ilkesinin alt unsuru ve özerk bir ilkesi olan "hukuk güvenliği ilkesi"ne göre, "kanunların temporal etki alanının tespiti" bağlamında kanuni düzenlemeler bakımından "derhal yürürlük" ve "geçmişe yürümeme" esasları geçerli kabul edilmektedir. Bu esaslardan derhal yürürlük ilkesi, kanuni düzenlemenin kural olarak yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulanabilir olmasını betimlemektedir. Bununla birlikte mezkûr ilke, maddi hukuk ve usul hukuku bakımından çeşitli sonuçlara neden olabilme özelliğini bünyesinde barındırmaktadır. Buna göre, usul hukuku yönünden derhal yürürlük ilkesi, devam etmekte olan bir dava veya soruşturma sürecinde tamamlanmış olan usul işlemlerini etkilememiş olmak koşuluyla geçerlilik arz etmektedir. Maddi hukuk yönünden derhal yürürlük ilkesi ise, yeni kanuni düzenlemenin ancak vuku bulan yeni vakalar hakkında geçerli olabileceğini ifade etmektedir. Buna göre sözgelimi 9 Nisan tarihinde yürürlüğe girmiş olan yeni kanuni düzenleme ile hâlihazırda var olup uygulanmakta olan ihaleye fesat suçunun yanı sıra edimin ifasına fesat suçu⁴⁴⁰ olarak tanımlanan yeni bir suç türü daha ihdas edilmiş ise, yeni suç türünü barındıran kanuni düzenleme, 9 Nisan ve sonraki tarihlerde son ve kesin hakedişi tamamlanıp kontrole tabi tutulan yapım işlerinde saptanacak şartnamesine aykırı ya da eksik yapılmış imalat çıktıları için uygulanacak iken, 8 Nisan ve önceki tarihlerde tamamlanan imalat çıktıları hakkında (örnek olayda son ve kesin hakediş 9 Nisan tarihinden önce düzenlenmişse) uygulanamayacaktır. Diğer bir deyişle önceki tarihli olaylar hakkında önceki kanun düzenlemesinde yer verilen hükümler uygulama alanı bulacaktır.

Hukuk güvenliği ilkesi, kanun koyucunun iradesini de sınırlayan etkisiyle kanuni düzenlemelerin genel, eşit, açık, soyut ve erişilebilir olmasını ve geçmişe yürümemesini gerektirmektedir (Sır, 2011, s. 149). Kanunların geriye yürümemesi ilkesi, hukukun genel ilkeleri niteliğinde evrensel bir ilkedir (Atay, 2017, s. 220). Bu ilke uyarınca

⁴⁴⁰ Türk hukuk uygulamasında kanun koyucu tarafından edimin ifasına fesat suçu ihdas edilip suçun düzenlendiği Türk Ceza Kanunu'nun 236. maddesi yürürlüğe girmeden önce kamu ihalelerinden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi esasen yalnızca hukuki ihtilaf addedilip hukuki davalara konu olmakta idi. Buna mukabil yeni gelişme ile birlikte söz konusu uyuşmazlıklar ceza davalarına konu teşkil edebilecektir (Şahiner ve diğerleri, 2010, 978).

hukuki istikrar ve güvenin tesisini teminen kanuni düzenlemeler yürürlüğe girmiş oldukları tarihten sonra gelişen olaylara uygulanmak durumundadırlar. Bu ilke sayesinde vergi ödevlileri vergi hukuk düzeninde yaşanan ve yaşanması muhtemel gelişmeleri öngörebilir ve geleceğe yönelik hukuki ve ekonomik tasarruflarda bulunabilecek, ticari ve medeni hayatlarını bu edinilmiş perspektif ışığında düzenleme yoluna gidebileceklerdir. Mezkûr ilkenin mevcut olmaması veya mevcut olmakla birlikte uygulanamaz durumda olması hukuk sisteminin olmazsa olmazı hukuki istikrarı sonlandıracak ve keyfi nitelikte kamusal tasarrufların varlığına tanık olunmasına neden olacaktır. Söz konusu ilke açıktır ki mutlak ve kesinlik arzetmeyip, bünyesinde doğal olan birtakım istisnaları da barındırmaktadır. Bu kapsamda öğretilde, kamu düzeni gerekliliği, kazanılmış hakların ve haklı beklentilerin korunması ve genel sağlık ve ahlakın korunması nedenleri yeni kanunun geriye yürümemesi kuralının istisnaları olarak betimlenmektedir.⁴⁴¹ Bu durumda söz konusu istisnai nedenlerden birisi mevcut değilse yeni kural geçmişe yürütülebilecektir (Esener, 2008, s. 247; Işıktaş ve Metin, 2016, s. 178; Göğer, 1979, s. 66; Bilge, 1983, s. 175). İstisnai durumlar arasında zikredilen ‘kamu düzeni’ nedeni de “yürürlükteki hukuk düzeninin temel ilkelerine aykırılık arzedip halkın hukuk duygusunu olağan dışı ve katlanılamaz ölçüde sarsan hükümler” biçimde açıklanmaktadır. (Akipek ve Akıntürk, 2007, s. 99).

Çalışma konumuz özelinde soruna yaklaşırsak öncelikle belirtelim ki, vergilendirmeye ilişkin başvurulardan bir bölümünü geçmişe dönük vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıklar oluşturmaktadır. Bilindiği üzere kural olarak kanunların yürürlüğe girdiği tarihten sonra vuku bulan olaylar için uygulanmaları zorunlu olup geriye yürümeleri gerekmektedir.

“Geriye yürümeme ilkesi”nin vazedilme amacı, nihayetinde piyasanın doğal yapısını etkiler mahiyette özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarımına neden olan vergi kanunlarının ihdas edilirken azami dikkat ve özenin gösterilmesinin sağlanması, ticaretin hesaplanabilir ve öngörülebilir risk unsurlarının hesaplanamaz ve öngörülemez bir mahiyet kazanmasına neden olup ticari hayatı sekteye uğratacak yüksek risk

⁴⁴¹ Fransız Anayasa Konseyi, vergi gelirlerini yükseltmek ve buna benzer diğer salt finansal gerekçeleri “büyük vergisel geriye yürüme” uygulamasını meşru kılar nitelikte yeterli genel yarar gerekçesi olarak değerlendirmemektedir (Berksoy, 2016, s. 75.)

unsurlarının belirmesine engel olunması, özellikle vergi ödevlilerinin ekonomik mahvına neden olacak şekilde durumlarını ağırlaştırarak ölçüde vergi yükünü artırıcı vasıftaki hükümlerin geriye yürütülmemesinin sağlanmasıdır.

Diğer türlü, geriye yürütülen vergisel düzenlemeler sonucu ortaya çıkması kaçınılmaz olacak “zamansal belirsizlik” nedeniyle vergisel düzenleme ve uygulamalarla bağlantılı olarak hukuk devletinin vergi ödevlisine bakmakta olan yönünü teşkil eden hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesi ve mezkûr ilkenin doğrudan ihlal edilmesi ihtimali devreye girecektir. Bu tür bir ihlal durumunun ise hukuki barışı tehdit etmesi ve bireysel ve toplumsal anlamda varoluşsal değeri olan ekonomik ve ticari hayatın istikrarını bozması kaçınılmaz bir süreç olacaktır (Tosuner, 1994, s. 47).

Bireysel başvuru konusu yapılmış olmakla Anayasa Mahkemesi önüne gelen kimi başvurular hakkında yakın zamanlarda verilen kimi kararlarda konuya ilişkin içtihatlar belirlenmiştir. Esasında vergisel düzenlemelerde geçmişe yürüme yasağına ilişkin mahkemenin yaklaşımı daha önceki norm denetimi başvurularında kesin ve net bir şekilde ortaya konulmuştur. Yakın zamanlarda çıkan mezkûr bireysel başvurulara ilişkin kararların da aslında söz konusu norm denetimi sonucu çıkan kararlara eşgüdümlü olduğunu söylememizde sakınca bulunmamaktadır. Bilindiği üzere norm denetimleri sonucu Mahkemenin konuya ilişkin düalist yaklaşımı istikrar kazanmış ve “geriye yürüme” kavramına verdiği anlam kapsamında ikili bir ayrımı esas almıştır.⁴⁴²

Bu ayrım temelinde Mahkeme’ye göre hukuk devletinin korumakla mükellef olduğu evrensel nitelikteki ilkelerden en önemlisi “hukuk güvenliği ilkesi”dir.⁴⁴³ Kural olarak hukuk güvenliği kamu otoritelerine evleviyetle kanuni düzenlemelerin geriye yürütülmemesi şeklinde bir mükellefiyet yüklemektedir. Buna göre kanun koyucuların

⁴⁴² Kanunların geriye yürümemesinin temel bir hukuk devleti ilkesi olarak gerekliliği ve önemi hususunda öğretilerde genel bir uzlaşma bulunmaktadır. Bununla birlikte gerek bizim ülkemizde gerekse diğer birçok ülkede, küçük bir vergi ödevlisi grubunun haksız kazanç edinmesine engel olunması, vergi kurallarının vergi ödevlilerince suistimal edilmesinin önüne geçilmesi, kamu hazinesinin öngörülemez ölçekte ve kapsamda kayıplara uğramasının engellenmesi gibi özel istisnai durumlara münhasır olmak üzere vergi kanunlarının geriye yürütülebileceği de değerlendirilmektedir. (Tosun, 2011, s. 154).

⁴⁴³ Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde kamu otoritelerine güven duyabilmesini, kamu otoritelerinin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yaklaşım ve yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ortak değerdir.

yasama tasarrufları ile evvelinde tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçları sonlandırmaları, hukuk güvenliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir. “*Kanunların geriye yürümezliği ilkesi*” tanımlaması altında kavramlaştırabileceğimiz bu kanunların zamansal etkisine yönelik anayasal ilke uyarınca kanuni düzenlemeler, ilke olarak toplum yararı ve kamu düzeninin gerekliliği, kazanılmış hakların ve haklı beklentilerin korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi istisna ve ayrık özel durumlar haricinde yürürlük tarihlerinden sonra gerçekleşecek iş, işlem, olay ve olgulara uygulanmak üzere ihdas edilmektedir. Diğer yandan kanun koyucunun vergi ödevlilerinin lehine haklar tesis eden kanuni düzenlemeleri geriye yürürlü ve geçmiş dönemlere etkili olarak ihdas etme konusunda takdir yetkisini haiz olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır.⁴⁴⁴ Kanımızca özellikle vergi affı mahiyetindeki düzenlemeler bu kapsama girmekte olup, vergi affı ve benzeri uygulamalarda vergi ödevlisi lehine olan düzenlemelerin geriye yürüyor olması, ceza hukukunda sıklıkla uygulama alanı bulmakta olduğuna tanık olduğumuz “lehe olan kanunun geriye yürümesi” kuralı ile “aleyhe olan kanunun geriye yürümemesi” kuralının bir şekilde vergi hukukundaki görünümü şeklinde tezahür etmektedir.

Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin çeşitli kararlarında, kanunların geriye yürümezliği ilkesinin olaya uygulanırılığı irdelenip tartışılırken “gerçek geriye yürüme” ve “gerçek olmayan geriye yürüme” şeklinde ikili bir ayırım yoluna gidilmektedir. Buna göre gerçek geriye yürüme, ihdas edilmiş yeni kuralın eski kural döneminde tamamlanıp hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, görünüm, ilişki, olay ve olgulara uygulanması durumunu betimlemektedir. Buna mukabil gerçek olmayan geriye yürüme ise, ihdas edilmiş yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamış olmakla birlikte hâlihazırda henüz sonuçlanmamış olan hukuki durum, görünüm, ilişki, olay ve olgulara uygulanması durumunu betimlemektedir.⁴⁴⁵ Geçerli olmayan geriye yürütme, kural olarak gerçek geriye yürütmedir (Öncel ve diğerleri, 2008, s. 47).

Anayasa Mahkemesi, norm denetimi kapsamında vermiş olduğu pek çok kararında konuya ilişkin içtihadî birikimini açık bir şekilde ortaya koymuştur. Bu kararlardan

⁴⁴⁴ AYM, E.2016/150, K.2017/179, K.T.28/12/2017.

⁴⁴⁵ AYM, E.2016/150, K.2017/179, K.T.28/12/2017.

birisinde 1994 tarihinde ihdas edilip yürürlüğe konulmuş olan ekonomik denge vergisinin bir yıl önceki tarih olan 1993 yılının gelirlerine yönelik vergi ihdas eden hükümlerini, geriye yürütme olarak değerlendirmemiştir.⁴⁴⁶ Anılan kararda Anayasa Mahkemesi, beyannamenin verilmesini vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilmiştir. Mahkeme, benzeri bir yaklaşımla eser sahibinin sinema eseri üzerindeki fikri haklarını olumsuz olarak etkileyen ve geriye yürürlü olduğunu saptadığı yasal düzenlemenin mülkiyet hakkı ve hukuk devleti ilkelerine aykırılık teşkil ettiği tespitinden hareketle iptal etmiştir.⁴⁴⁷

Anayasa Mahkemesi bireysel başvurularda da konuya ilişkin yaklaşımını norm denetimi kapsamında verdiği kararlarla paralellik arzeder biçimde kurgulamış olup an itibarıyla mezkûr başvurulara ilişkin sıklıkla ihlal kararı vermektedir. Buna mukabil Mahkeme, geriye yürürlü kanuni düzenlemelerin mülkiyet hakkıyla adil yargılanma hakkını ihlal etmiş olduğu görüş ve iddiasıyla yapılan bireysel başvurularda kanunilik koşulu açısından bir sakınca görmeme eğilimindedir. Mahkeme, *Aksaray Tır Nakliyat San. ve Tic. Ltd. Şti.* (B. No: 2017/36736, 19/9/2018) konuya ilişkin yaklaşımını ortaya koymuştur. Mahkemeye göre hukuk güvenliği ilkesi, her şeyden önce kanunların geriye yürütülmemesini gerektirmektedir. Vergi alanındaki düzenlemelerin bilhassa kanunlarla gerçekleştiriliyor olduğu gerçeğini dikkate aldığımızda, geriye yürümezlik ilkesinin vergi kanunları için de doğal bir zorunluluk teşkil edeceği açıktır.⁴⁴⁸ Öte yandan Mahkemeye göre iç hukuk hükümlerinin yorumlanması hususunda işlevleri ve yetki alanları farklılık arzeden yargı merciileri arasında benzeşmezliklerin ortaya çıkması tabiidir. Buna mukabil bu tür durumlarda yargı merciilerinin tasarrufları arasında olması gereken ahengi ve içtihat birliğini tesis etmeye yönelik mekanizmaların varlığı oldukça önem arzemektedir.⁴⁴⁹

Başvurucuların almakta oldukları emekli aylıklarına daha önceden yapılması gerektiğini iddia ettikleri artış oranından kaynaklanmakta olan fark nedeniyle oluşan alacak haklarına yönelik haklı beklentilerinin karşılanmamasının mülkiyet haklarını ihlal ettiği

⁴⁴⁶ AYM, E.1995/6, K.1995/27, K.T.6/7/1995.

⁴⁴⁷ AYM, E.2010/73, K.2011/176, K.T.29/12/2011.

⁴⁴⁸ *Aksaray Tır Nakliyat San.ve Tic.Ltd.Şti.*, B. No: 2017/36736, 19/9/2018, § 60.

⁴⁴⁹ *Uğur Çelik*, B. No: 2015/20244, 15/6/2016, § 53.

görüş ve iddiasıyla yaptıkları başvurularda Mahkeme konuya ilişkin yaklaşımını daha belirgin hale getirmiştir. Nitekim, *Yasemin Mutlu, Zekiye Şanlı ve Ülkü Tunca ve diğerleri* başvurularında başvuru davacıların talepleri ilk derece mahkemelerince haklı görülmeyle birlikte uyuşmazlık henüz temyiz mercii olan Yargıtay önünde derdest iken –adeta maç başladıktan sonra oyun kurallarının değiştirilmesi örneğinde olduğu gibi– ihdas edilen yeni kanun hükmü uyarınca başvuru davacıların aleyhlerine sonuçlanmıştır. Konu bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne getirildiğinde Mahkeme, kanun koyucunun prim rejimi ve parafiskal gelirle idame ettirilen sosyal güvenlik sisteminin kesintisiz olarak sürdürülebilirliğini teminen geniş bir takdir marjı olduğunu ve bu doğrultuda hiçbir koşulda kanun çıkarma yetkisine sınırlama getirilemeyeceğini vurgulamıştır. Bununla birlikte Mahkeme, AİHM kararlarına gönderme yaparak sosyal güvenlik alanında ihdas edilecek geriye etkili kanuni düzenlemelerin keyfî bir mahiyet arzettikleri açık bir şekilde saptanmadıkça kanunilik şartını karşılayacaklarını değerlendirmiştir.⁴⁵⁰

2.2.3.2. Verginin Kamu Yararına Uygun Meşru Bir Amacının Bulunması

Mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler, temel olarak mülkiyetten yoksun bırakma” veya “mülkiyetin kullanımını denetleme ya da düzenleme” şeklinde tezahür etmektedir. AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesine göre, bu kategorilerden birincisi (mülkiyetten yoksun bırakma) kapsamındaki müdahaleler “kamu yararına”, ikincisine (mülkiyetin kullanımını denetleme ya da düzenleme) dahil edilebilecek müdahaleler ise “genel yarara” uygun olmalıdır.⁴⁵¹ Bu durumda aleyhine başvuru yapılan devletler, müdahalenin kamu yararına ya da genel yarara özgülenmiş meşru bir amacının bulunduğunu ileri sürecekleri bilgi, belge, done ve açıklamalarla iddia ve ispat etmek durumundadırlar.

⁴⁵⁰ *Yasemin Mutlu*, B. No. 2013/1426, 25/3/2014, § 57; *Zekiye Şanlı*, B. No. 2012/931, 26/6/2014, § 58; *Ülkü Tunca ve diğerleri*, B. No. 2012/928, 11/12/2014, § 59.

⁴⁵¹ AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinin resmi Türkçe çevirisinde birinci fıkrada yer alan “public interest” (utilité publique) terimi ile ikinci fıkrada yer alan “general interest” (intérêt général) terimi iki fıkrada da “kamu yararı” olarak ifade edilmiştir. Öğretide kamu yararı ile genel yararın farklılığı tartışılmış olsa da AİHM’e göre bu iki kavram arasında temel olarak hiçbir ayırım bulunmamaktadır. Bkz. *Akkuş/Türkiye*, B. No: 19263/92, 9/7/1997, § 31.

Esasında kamu yararı, genel yarar ve toplum yararı kavramlarının kapsamları hakkında öğretide farklı görüşler bulunmaktadır. Anılan kavramların aynı hususa gönderme yaptığını iddia eden görüşler olduğu gibi farklı bir hususa gönderme yaptığını iddia eden ayrık görüşler de yer almaktadır. Buna mukabil mezkûr kavramların ortak referans ettikleri hususun “bireysel menfaatten farklı, onun üstünde veya dışında bir yarar” olduğunu söylemekte sakınca bulunmamaktadır (Akıllıoğlu, 1988b, s. 15).

İç hukukta kamu otoritelerince yapılan iş, işlem ve eylemlerin keyfilikliğini önleme ana amacı ve bu iş, işlem ve eylemlere optimal rasyonalite katma yan amacı da güden ve ölçülülük ilkesinin de temel unsurunu teşkil eden “kamu yararına ya da genel yarara uygunluk ilkesi”, AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesi kapsamında değerlendirilen müdahaleler için yerine getirilmiş olması gereken olmazsa olmaz bir ön koşuldur.

Anayasa Mahkemesi nezdinde yapılan bireysel başvurularda da meşru bir amacın varlığı benzer kavramlar çerçevesinde aranılmaktadır. Çalışmamız kapsamında vergisel müdahale nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin başvurularda bu ön koşulun varlığı daha şümulü biçimde aranmaktadır. Buna göre mülkiyet hakkının ihlal edildiğinden şekvacı olan bir kimse, öncelikle bu tür hakka haiz olduğunu ispatlamak yükümlülüğü altındadır. Bu itibarla her şeyden önce başvurucunun korunmayı icap ettiren mülkiyete yönelik öznel bir çıkarı haiz olup olmadığı hususu saptanmalıdır.⁴⁵² Daha önce de ifade ettiğimiz üzere mülkiyet hakkı, ekonomik değer ifade etmekte olup parayla ölçülebilen her türlü malvarlığı hakkını kapsamına almaktadır.⁴⁵³

Daha öncede değindiğimiz ve konu başlığı nedeniyle tekrar değinmek durumunda kaldığımız üzere mülkiyet hakkına yönelik bir vergisel müdahalenin Anayasa'ya uygun olduğundan söz edebilmemiz için bu müdahalenin kanuni bir dayanağa sahip olması, kamu yararı amacını haiz olması ve ayrıca ölçülülük ilkesinin gereklerine aykırı unsurlar barındırmaması gerekmektedir.⁴⁵⁴ Farklı bir anlatımla Anayasa'nın 13. ve 35.

⁴⁵² *Cemile Ünlü*, B. No: 2013/382, 16/4/2013, § 26; *İhsan Vurucuoğlu*, B. No: 2013/539, 16/5/2013, § 31.

⁴⁵³ AYM, E.2015/39, K.2015/62, K.T.1/7/2015, § 20.

⁴⁵⁴ *Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 62

maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden mülkiyet hakkına tahdit konulabilmesinde ana saik meşru bir toplumsal yarara tekabül eden kamu yararadır.⁴⁵⁵

Vergisel müdahalelerin de bu kapsamda genellikle meşru bir amacı haiz olduğu hususunda genel kabul gören bir yaklaşım bulunmaktadır.⁴⁵⁶ Nitekim çeşitli bireysel başvurularda konuya ilişkin kanaatini ortaya koyan Mahkemeye göre vergilendirme yetkisi, devlet aygıtının ülkesi üzerinde sahip olduğu egemenlik hakkına istinaden vergi alma hususunda haiz olduğu hukuki ve fiilî güç unsurlarından neşet etmektedir. Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesini teminen edinimine gerek duyulan mali kaynakların temini suretiyle kamu finansmanı ihtiyacının giderilmesi saikiyle kullanılan vergilendirme yetkisinin dar ve geniş anlamda iki kapsama alanı bulunmaktadır. Buna göre öncelikle mezkûr yetki dar anlamda, kamu otoritelerinin geniş yelpazedeki kamu gelirleri kalemlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini kapsamına almaktadır. Buna mukabil geniş anlamda ise mezkûr yetki modern zamanların devletinin güvenlik, adalet ve eğitim örneğinde olduğu gibi geleneksel görevlerinin ifasının yanı sıra ekonomik, sosyal, kültürel ve süreç içerisinde daha da sayısı artmakta olan diğer alanlara yönelik yurttaşlarca beklenen katkısının gerekli kıldığı giderleri finanse etmek için tüm gerçek ve tüzel kişilere yönelik tesis edebildiği her türlü mali yükümlülükle ilintili yetkisini kapsamaktadır.

Mezkûr yetkiye istinaden kamusal harcamalarını finanse etmek saikiyle alınan vergi, Anayasa'nın 73. maddesine göre kanuni düzenlemelerle belirlenmesi koşuluyla tüm gerçek ve tüzel kişilerin mali güçleriyle orantılı olarak yerine getirmekle mükellef olduğu icbari bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğün kimi zaman zecri tedbirlerle de olsa

⁴⁵⁵ Kamu yararı kavramı, mülkiyet hakkının ancak kamu yararının gerektirdiği durumlarda sınırlandırılması imkânı vermekle bir sınırlandırma amacı olmasının yanı sıra mülkiyet hakkının kamu yararı amacı dışında sınırlanamayacağını öngörerek ve bu anlamda bir sınırlama sınırı oluşturarak mülkiyet hakkını daha da etkin bir şekilde korumaktadır. *Nusrat Külâh*, B. No: 2013/6151, 21/4/2016, § 53.

⁴⁵⁶ Söz konusu genel kabul o derece vergi hukuku alanında kendisini domine etmektedir ki, Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşru amacı haiz olduğuna yönelik tespit faaliyetinde kamu otoritelerine tahsis ettiği mutlak takdir marjı nedeniyle sathi bir değerlendirme yapmakla yetinmekte ve başvurucuların meşru amacın bulunmadığına yönelik temellendirilmiş somut iddialarını dikkate almamayı tercih etmektedir. Nitekim Mahkeme, sırf üçüncü kişilerin lehine ve yararına yapılmış olan müdahalelerde bile kamu yararı meşru amacı açısından bir sorun görmemektedir. Örnek karar için bkz. *Bayram Yusuf Arslan*, B. No. 2013/4395, 10/6/2015

yerine getirilmesi suretiyle devlet, kamu harcamalarını finanse etmek için veya saptadığı mali politikasının bir enstrümanı ya da gereği olarak piyasa ekonomisinin havuzundan bütçeye gelir transfer etmektedir.⁴⁵⁷

Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini teminen gerekli önlemlerin alınmasında, bu çerçevede gerekli, etkili ve uygun araçların seçiminde kanun koyucunun oldukça geniş bir takdir yetkisini haiz olduğunu kabul etmek gerekecektir (Şahiner, 2020, s. 173).⁴⁵⁸ Vergilerin tahsilini garanti altına almak ve temin etmek, vergi düzenine aykırı iş, işlem, eylem, davranış ve oluşumları önlemek ve müeyyide uygulamak amacıyla ihdas edilmiş vergisel düzenlemelerin salt bu alt saiklere izafeten kamu yararını hareket noktası alan meşru bir amacı haiz olduğu kuşkusuzdur. Bu kapsamda vergi ziyayı cezası kesilmesi örneğinde olduğu gibi hukuki müeyyideler ile vergisel düzenlemelerin gerektirdiği kamusal edimlerin zamanında ve usulüne ve kuralına uygun olarak ifa edilmesi, vergi sisteminin hukukun çizdiği yol haritasında sistemli ve düzenli bir kesinlikte ve olağan seyrinde yürümesi, bununla bağlantılı olarak vergi alacağının tahsil edilmesi ve vergi borçlarının zamanında, eksiksiz ve tam olarak yerine getirilmesinin temini, bu sayede kamunun gelir kaynaklarının etkin bir şekilde güvence altına alınması amaçlanmaktadır.⁴⁵⁹

Diğer yandan, kamu otoritelerinin vergi alacaklarını süresinde tahsil edemeyip daha ileri bir tarihte alacaklarına ulaşma mecburiyetinde kaldıklarında önceden hesap edilmeyen belirli bir ekonomik kayba maruz kalmalarının kaçınılmaz olacağı kuşkusuzdur. Zira her şeyden önce vergi alacağının geç tahsil edilmesi zorunda kalınmış olması nedeniyle mezkûr alacağın değeri, gecikme süresine tekabül eden faiz getirisi kadar azalmış olmaktadır. Ayriyeten enflasyonist ortamın yadsınamaz olumsuz etkisi ve Türk Lirasının değerini etkileyen döviz kurundaki dalgalanmalar nedeniyle değer kaybına

⁴⁵⁷ AYM, E.1997/62, K.1998/52, K.T.16/9/1998.

⁴⁵⁸ Esasında yalnızca vergilendirme alanında değil ve fakat her halükârda kamu yararı çok geniş biçimde yorumlanmakta ve kamu otoritelerinin mutlak surette tanınmış olunan takdir marjının varlığı teslim edilmekte söz konusu ünitelerin tercihlerine müdahaleden kaçınma yönünde bir eğilim sergilenmektedir. *Akdoğan ve diğerleri*, B. No. 2013/817, 19/12/2013, §§ 34, 35. Buna mukabil, makul ve kabul edilebilir bir dayanaktan yoksun oldukları açıkça belirli olan tasarrufların mevcudiyeti durumunda mezkûr takdir marjına müdahale edilebilecek ve toplum yararının bulunmadığı saptanacaktır. *Nusrat Külâh*, B. No: 2013/6151, 21/4/2016, § 56.

⁴⁵⁹ AYM, E.2004/31, K.2007/11, K.T.31/1/2017.

uğrayan vergi alacağı, kaçınılmaz bir şekilde reel olarak da değer kaybetme acı gerçeğiyle yüzleşmektedir. Nitekim gecikme faizi kurumuna ilk yer verilen 3239 sayılı Kanun'un gerekçesinde de değinildiği üzere vergisel alacaklar için faiz alınmasını zorunlu kılan sebep, beyanda bulunma ve ödeme yükümlülüğünü zamanında yerine getirmemek suretiyle kamu parasını haksız olarak uzun süre uhdesinde bulundurup kullanan ve bu yolla haksız çıkar sağlayan vergi ödevlisinin bu şekilde ödüllendirilmesine engel olmaktır. Bu itibarla vergi alacaklısı idarenin alacağına geç ulaşması nedeniyle uğramış olduğu zararı gecikme faizi almak suretiyle telafi etmeye çalışan bu yaklaşım tarzı ve tutumunun ekonomik açıdan haklı temellere dayanıyor olması nedeniyle meşru bir amacı haiz olduğu açıktır⁴⁶⁰

Esasında ek mali yükümlülükler kapsamında değerlendirilen gecikme faizi ve gecikme zammı uygulamasına ya da benzeri telafi mekanizmalarına ilişkin vergisel düzenlemeler ile vergi idaresine tanınmış olan mali tazminat alma yetkisinin, kamu kaynaklarında vuku bulan zararın telafi edilmesi yanında vergi ödevlilerinin olası vergisel düzene aykırı davranış reflekslerine karşı caydırıcı olma amacını da haiz olduğu değerlendirilmektedir. Bu şekilde vergi ödevlilerine, vergiyi usulüne uygun, süresinde ve tam olarak ödemek suretiyle vergisel ödevlerinin eksiksiz olarak ifası noktasında kamu otoritelerine ve hatta kamusal harcamaların muhatabı olan bütün toplum kesimine karşı sorumlulukları olduğu hatırlatılmakta ve bu sorumlulukların ifa edilmemesi durumunda mali tazminat gerçeğiyle yüzleşecekleri uyarısı yapılmaktadır.⁴⁶¹

Konuya ilişkin örnek bir kararında Mahkeme, başvuru konusu olayda (*Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/2/2019) meşru amacın varlığını ararken somut olayın şu özelliklerine dikkat etmiştir: 213 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerine göre vergi ziyayı suçu; vergi yükümlüsünün veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi ziyayı kabahati ise, kamu hazinesinin vergi kaybına uğratılması sonucunu doğuran fiillerle gerçekleşen ve müeyyidesi vergi ziyayı cezası olarak

⁴⁶⁰ *Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.*, B. No: 2015/3930, 23/10/2019, § 44.

⁴⁶¹ *Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.*, B. No: 2015/3930, 23/10/2019, § 51.

öngörülen hukuka aykırılıklardır. Başvuru konusu somut olayda başvuru hakkında vergi denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2003 yılına ilişkin olarak 46.286.803 TL tutarında vergi aslına bağlı olmayan iştirak cezası tarhiyatı yapılmıştır. Bu şekilde başvuru hakkında uygulanan bu tür cezai işlem ve başvuru ile aynı konumda bulunan diğer kişiler hakkında uygulanan benzeri müeyyideler ile vergisel düzenlemelere riayet etme zorunluluğu olan vergi ödevlisinin hukuka uygun olmayan tasarrufu yaptırma tabi tutulmakta ve bu sayede vergi düzenine yönelik ihlallerin önlenmesi arzulanmaktadır. Nihayetinde vergi cezası kurgulanış biçimiyle; kamu harcamalarını finanse etmek ve kamusal giderleri karşılamak üzere vergi idaresince tahsili yoluna gidilen, farklı bir anlatımla vergisel karakter barındıran bir mali yükümlülük olmayıp, vergi düzenlemelerine aykırılık teşkil eden ödevli davranışlarının önlenmesini ve bu tür davranışların cezalandırılmasını teminen tesis edilen bir ceza türüdür.⁴⁶² Mahkemece bu tespitten hareketle başvuru konusu olayda olduğu gibi vergi ziyai cezası kesilmesinin meşru bir amacı haiz olduğu kanaatine ulaşılmıştır.⁴⁶³

Araç ruhsat harcı ile ilgili konuya ilişkin bir diğer örnek kararında da Anayasa Mahkemesi, başvuru konusu olayda (*Acarlar Otomotiv Nakliyat Taah. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2015/10008, 4/4/2019) meşru amacın varlığını ararken somut olayın şu özelliklerine dikkat etmiştir: 2464 sayılı Belediye Kanunu'nun 97. maddesi ile belediyelerin vergi, resim, harç ve harcamalara katılma paylarının yanı sıra kamusal mahiyet arzlemeyip doğrudan bireylere sunulan birtakım edimler ve hizmetler mukabilinde bu hizmetleri talep eden ve yararlanan kişilerden de ücret adı altında bir gelir kalemi talep etmelerine cevaz verilmiştir. Tesis edilen edim ve hizmet mukabilinde talep edilmekte olan ücretlerin ödenmesini teminen de gereksinim duyulan önlemlerin alınması ve bu çerçevede uygun ve gerekli aparatların seçiminde kanun koyucunun oldukça geniş bir takdir yetkisi burada da mevzu bahis olmaktadır. Bu itibarla Anayasa Mahkemesine göre görülen hizmet mukabilinde talep edilen ücretlerin tahsilini garanti

⁴⁶² Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun 12/6/1980 tarihli ve E.1977/1, K.1980/2 sayılı kararı.

⁴⁶³ Esasında vergi cezaları, devletin, temel insan hak ve özgürlüklerinden olan mülkiyet hakkına müdahalesinin bir istisnasını oluşturmaktadır. Bu itibarla vergi cezaları tüm temel insan hak ve hürriyetlerini kullanmayı veya bunlardan yararlanmayı olumsuz olarak etkilemektedir. Nihayetinde vergi ve vergi ceza kanunları da temel insan hak ve özgürlüklerine ilişkin hukuki düzenlemelerdir (Şengöz, 2014, s. 69).

altına almak ve sağlamak saikiyle öngörülen hukuki tasarrufların yasal anlamda meşru bir niteliği haiz oldukları söylenebilecektir.

Aynı şekilde belediye organlarının kendilerine verilmiş olan yasal yetki ve sorumlulukları kapsamında belediyenin mücavir alanları içerisinde yaşamakta olan yurttaşların huzuru, güveni, kentsel anlamda olabildiğince düzenli ve insani koşullar altında yaşanabilir bir yerleşim merkezi oluşturabilmek saikiyle çeşitli tasarruflarda bulunabilmelerinin yetki ve görevleri kapsamında olduğu kabul edilmektedir. Bu bağlamda ikamet mahallerinin çevreyle ve diğer ikamet mahalleriyle seyrüsefer noktası olan durakların ve buna bağlı olan güzergâhların en iyi koşullar altında çalıştırılması ve buralarda faaliyet icra eden ya da faaliyet icra etmek isteyen servis işleticilerinin tam rekabet koşulları altında belde halkına kaliteli hizmet sunabilmesinin temini, öğrenci ve personel servis taşımacılığı yapmakta olan servis araçları ile belediyenin mücavir alanları dahilinde gerçekleşmekte olan genel ulaşım hizmetlerinin kalitesinin artırılması, trafik güvenliğinin temini için bu hizmetleri gerçekleştiren kişilerin hak ve çıkarları ile toplumsal çıkar arasında kamu yararı doğrultusunda adil bir dengenin saptanarak gerekli ve uygun tedbirlerin uygulamaya sokulması ve düzenlemelerin ihdas edilmesi gereklilik arz etmektedir. Bu kapsamda belediye organlarının trafik hizmetlerine ilişkin düzenlemeler ihdas etmeleri ve bu düzenlemelerin servis araçları ile ilgili belirli kalite standartları içermesinin gerekli olduğu hatırlatılmış, servis hizmetlerinin hizmetten yararlananlar da dahil tüm yurttaşların memnun olacağı belirli bir kalitede yürütülmesini teminen servis hizmetlerinin ruhsata bağlı uygulanmasının kamu yararına dayalı meşru bir amacı haiz olduğu kanaatine ulaşılmıştır.

Mahkemenin belediyelerin gelir kalemlerinden olan ilan tahsis asma ücretine ilişkin *Er-Kom Komünikasyon Tanıtım ve Reklam Hizmetleri A.Ş.* kararında, başvuru konusu somut olayda büyükşehir dahilindeki meydan, bulvar, cadde ve ana yol alanlardaki elektrik direklerine asılacak reklam panolarının asma tahsis ücretlerinin doğrudan belediye organlarınca tahsili yoluna gidilmesinin kamu harcamalarının finansmanı amacına hizmet ettiğinden meşru bir amacı haiz olduğunun gerçeğine işaret edilmiş ve

bu suretle kamu giderlerinin sübvansede edilmesi amacını haiz her türlü gelir tahsil yönteminin meşruiyet taşıdığı kabulü onaylanmıştır.⁴⁶⁴

Son olarak dava açma süresine ilişkin bir diğer örnek kararında da Mahkeme, başvuru konusu olayda (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* (B. No: 2015/15100, 27/2/2019) meşru amacın varlığını ararken somut olayın şu özelliklerine dikkat etmiştir: Dava açmanın belirli ve kesin bir süreye bağlanmasının meşru amacının ne olduğu hususu benzer nitelikteki başvurularda Anayasa Mahkemesi tarafından müteaddit defalar incelenmiştir. Anayasa Mahkemesi bu incelemelerinde, idari işlem ya da eylemlere karşı açılacak davalarda süre koşulu öngörülmesinin en genel ifadesiyle idari ve hukuki istikrarın sağlanması şeklinde bir meşru amacı bulunduğuna işaret etmiştir.⁴⁶⁵

Anayasa Mahkemesine göre kamu harcamalarının finansmanında istikrarın sağlanmasını teminen vergilendirme sürecinin belirli bir düzen dahilinde işlemesi ve sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu doğrultuda çeşitli süreler öngörülme suretiyle vergi yükümlülerinin vergi ilişkisinden doğan hak ve ödevlerini daha titiz ve dikkatli takip etme mükellefiyeti getirilmektedir.⁴⁶⁶ Esasında dava engelleri, hukuki işlemlerin sürekli hukuki baskılama ve dava tehdidi altında kalmasına engel olma, kimler tarafından dava konusu edilebileceğini saptama gibi kamu yararına işaret eden gerekçelere istinat etmektedir.

⁴⁶⁴ *Er-Kom Komünikasyon Tanıtım ve Reklam Hizmetleri A.Ş.*, B. No: 2015/15389, 21/3/2019, § 50.

⁴⁶⁵ Daha ayrıntılı değerlendirme için bkz. *Ayşe Yıldırım*, B. No: 2014/5, 25/10/2017, §§ 54, 55; *Fatma Altuner*, B. No: 2014/17714, 26/10/2017, §§ 48,49; *Çölbeyi Lojistik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi*, B. No: 2014/12354, 9/11/2017, § 52.

⁴⁶⁶ Benzer bir yaklaşımı barındıran Mahkeme kararı için bkz. (AYM. E.2017/24, K.2017/112, K.T.14/6/2017).

2.2.3.3. Vergisel Müdahalenin Ölçülü Olması

2.2.3.3.1. Vergisel Müdahalenin Ölçülülüğü: Anlam ve Kapsamı

Sınırlama rejimindeki son aşama ise sınırlamanın hangi düzeye kadar yapılabileceğini ifade eden "sınırlamanın sınırı" incelemesi olacaktır. Anılan ilke, aynı zamanda müdahale sırasında gözetilen meşru amaçla yapılan müdahalenin ölçülü olması veya başvuru hakkı ile kamu yararı ve/veya diğer değerler arasında adil bir denge kurulması⁴⁶⁷ anlamına da gelmektedir. "Demokratik bir toplumda gereklilik arz etmeyen" ya da farklı ve daha kısa bir tanımlamayla "ölçsüz" sınırlamalar AİHS'e aykırı olacaktır.⁴⁶⁸

Tesis edilen vergisel düzenlemeler ve tasarruflar nedeniyle mülkiyet hakkının ihlalinin gerçekleştiği iddiasıyla yapılan bireysel başvurular, önceki bölümde kapsam ve içeriğinden detaylı bir şekilde bahsettiğimiz "hukuka dayalı olma" ve "genel yarara uygun bulma" kriterlerini karşılamakta ise uygulama alanı bulacak son ve en önemli kriter olan "ölçülülük ilkesi" devreye girecektir. Mezkûr ölçüt esasında çeşitli menfaatlerin kesiştiği nokta olan "adil denge noktası"na tekabül etmektedir. Zira kamusal bir müdahale, toplumsal genel çıkarların gerekleri ve hak öznesi bireyin temel hak ve özgürlüklerinin korunması gerekliliği arasında "adil bir denge" oluşturmalıdır.⁴⁶⁹ Bu adil dengenin, başvuru hakkı kişisel olarak aşırı ve olağan dışı bir külfete maruz kaldığının saptanması durumunda bozulmuş olduğu kabul edilecektir. Esasında mülkiyet hakları/dışsallıklar sorunlarının iç içe geçmiş olmasının diğer yüzü, "özgürlük" ve "adalet" kavramlarının ayrılmaz olmasıdır. Hak öznesi olan bir birey diğerlerine ya da topluma zarar verdiğinde hak öznesi bireyin özgürlükleri kısıtlanmalıdır. Bu kapsamda bir kişinin çevreyi kirletme özgürlüğü başka birisinin sağlığını olumsuz olarak etkileyecektir. Bir kişinin hızlı araç kullanma özgürlüğü başka birisinin maddi ve manevi varlığın korunması hakkı kapsamında sakatlanmama

⁴⁶⁷ AİHM'e göre, bu denge arayışı AİHS'in bütününde mündemiç olup ayrıca mülkiyet hakkını düzenleyen maddenin yapısında yansımaktadır. Bkz. *Sporrong ve Lönnroth/İsveç [GK]*, B. No: 7151/75-7152/75, 23/9/1982, § 52.

⁴⁶⁸ AİHS sisteminde yer alan sınırlama ölçütleri için bkz. GEMALMAZ, H. Burak, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*, s. 448-453.

⁴⁶⁹ *Gasus Dossier-und Födertechnik GmbH/Hollanda*, B. No: 15375/89, 23/2/1995. § 55.

özgürlüğünü kısıtlayacaktır (Stiglitz, 2014, s. 262-263). Yine aynı şekilde kamunun finansman ihtiyacının teminen vergisel müdahalelerde bulunulması da vergi ödevlisinin mülkiyet hakkını kısıtlayacaktır. Kuşkusuz bütün bu karşılıklı kazanım ve giderimleri anlamlı kılacak referans kurum da “ölçülülük” müessesesidir. Bu arada denetimde esas alınacak bu ölçütü en önemli kriter olarak tanımlamamızın sebebi, gerek AİHM’in gerek Anayasa Mahkemesinin bugüne kadar vermiş oldukları ihlal kararlarının ağırlıklı olarak bizzat bu kritere dayanmış olmasıdır.

Bu itibarla devletler her ne kadar yurttaşlarının mülkiyet haklarına yaptıkları vergisel müdahaleler bakımından şümulü bir takdir yetkisini haiz olsalar da, bu müdahaleler, ölçülülük unsurunun üç alt unsurunu teşkil eden “gereklilik”, “elverişlilik” ve “orantılılık” yönünden mutlak ve kesintisiz bir denetim faaliyetine tabi olacaklardır. Nihayetinde ölçülülük ilkesi kamu otoritelerinin takdir yetkisine yön vermektedir (Gerçek, 2006, s. 51). Buna göre takdir yetkisine sahip olan kamu otoritesi, ilk planda kanunlarla saptanmış olan sınırlar dahilinde uygun gördüğü şekilde dilediği gibi davranma hakkına sahipmiş gibi görünse de, tesis ettiği işlemin gerekçesini de belirtmek (kanuni idare ilkesinin uygulama alanı bulabildiği istisnai durumlar haricinde) suretiyle esasında işlemi ölçülü ve orantılı yapması gerekmektedir. (Oğurlu, 2002, s. 107).

Mülkiyet hakkına vergisel müdahale olduğu iddiasıyla bireysel başvurular yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne getirilen başvurular için de genellikle mezkûr ilke kapsamında ihlal kararı verilmektedir. Anılan kararların tümünde kamu otoritelerince başvuruçuların mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahaleyle erişilmek istenilen amaç ile bu amacın hasıl olması için kullanılan araçlar/aparatlar arasında makul bir ölçülülük ilişkisinin olup olmadığı değerlendirilmiş ve olumsuz değerlendirmeler sonucu ihlal kararları tesis edilmiştir.

Daha önce de değinildiği üzere ölçülülük ilkesi elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden müteşekkildir. Yine daha önce de belirtildiği üzere “elverişlilik” öngörülen müdahalenin erişilmek istenilen amacı gerçekleştirme yetisine sahip olmasını, “gereklilik” erişilmek istenilen amaç bakımından müdahalenin

zorunluluk arzemesini yani aynı amaca daha hafif sonuçları olacak bir müdahale ile erişilmesinin ihtimal dahilinde olmamasını, “orantılılık” ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile erişilmek istenilen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini betimlemektedir.⁴⁷⁰

Kamu otoritelerince müdahale gerçekleştirilirken hedeflenen kamu yararı amacını gerçek kılmaya en uygun aparatın seçimi sürecinde bu alanda hangi aparatların tercihe şayan olacağı ise öncelikli olarak daha isabetli karar verebilecek konumda olduğu genel kabul gören ilgili kamu otoritelerinin yetkisi dahilindedir. Bu itibarla kamu otoriteleri, hangi aparatın tercih edileceğinin belirlenmesi noktasında belirli ölçüde takdir yetkisini haizdirler. Ne var ki seçime konu aparatın gerekliliğine ilişkin olarak kamu otoritelerinin haiz olduğu takdir yetkisinin sınırsız olduğundan bahsetmek mümkün değildir. Anayasa Mahkemesinin, kamu otoritesince tercihen seçilen aparat müdahaleyi erişilmek istenilen amaca nispetle bariz bir biçimde ağırlaştırıyor ise söz konusu müdahalenin gerekli olmadığı sonucuna varabilmesi mümkündür. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesinin bu kapsamda yapacağı denetim, seçime konu aparatın isabet ve doğruluk derecesine yönelik olmayıp hak ve özgürlükler üzerinde oluşturduğu müdahalenin yoğunluk ve ağırlığına dönük olacaktır.

Elverişlilik ve gereklilik kriterlerinin uygulandığı pek çok bireysel başvuruda Anayasa Mahkemesi, bu kriterlerin nasıl uygulanacağını prosedürünü ve anlam haritasını da kaba hatlarıyla belirlemiştir. Bu kapsamda ilgili başvurulardan birisinde (*Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/2/2019) Anayasa Mahkemesi, başvuruya konu somut olayda vergi idaresince tesis edilen vergi ziyai cezasının, kabahat sayılan eylemin işlenmesini ve tekrarlanmasını önlemeye yönelik caydırıcılık işlevi gördüğü gibi 5018 sayılı Kanun’un tanımladığı biçimiyle “kamu zararı”nın giderilmesi amacına da hizmet ettiği gerçeğine işaret etmek suretiyle veri olarak vergi ziyai cezası gibi müeyyidelerin elverişli ve gerekli hukuki aparatlar olduğu gerçeğine işaret etmiştir. Mahkemeye göre, vergi ziyaya yönelik olarak düzenlenen kurallar ile vergi idaresine tahsis edilen vergi ziyai cezası kesme yetkisi, kamu zararının telafisi kabiliyetini haiz

⁴⁷⁰ AYM, E.2011/111, K.2012/56, K.T.11/4/2012; E.2014/176, K.2015/53, K.T.27/5/2015; E.2016/13, K.2016/127, K.T.22/6/2016, § 18; *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38.

olup aynı zamanda caydırıcı olma işlevine de sahiptir.⁴⁷¹ Bu durumda Mahkemeye göre para cezasını gerektiren vergi ziyayı cezası, vergi ödevlilerinin vergi düzenlemelerine aykırı davranışlarını önleyebilmek noktasında somut olaydaki uygulanma biçimiyle elverişli ve gereklidir.⁴⁷²

Aynı minvalde Mahkeme, belediyelerce tahsil edilen ilan asma tahsis ücreti gibi gelir unsurlarında da konuya ilişkin yaklaşımını ortaya koyarken yalnızca vergisel yaptırımların değil ve fakat doğrudan vergisel gelir kalemlerinin de elverişlilik ve gereklilik kriterlerini karşılama anlamında etkin bir yapıya sahip oldukları gerçeğini vurgulamaktadır.⁴⁷³ Nitekim Mahkemenin *Er-Kom Komünikasyon Tanıtım ve Reklam Hizmetleri A.Ş.* kararında, ilan asma tahsis ücreti tahsil edilmesi ve benzeri mahiyetteki gelir artırıcı tasarruflar ile hem belediyelere vergi, resim, harç ve vergi benzeri uygulamaların haricinde kalan ek bir gelir kalemine kavuşması imkânı sağlanmış, hem de belediyelerin kamusal nitelik arzemediği açık olan ve kişilerin talepleri üzerine onlara sağlanan özel hizmetlerin maliyeti (negatif dışsallık boyutu önlenmek suretiyle) önemli bir kesimi bu hizmetlerden yararlanmamış olan tüm belde halkına yükletilmemiş olmaktadır. Bu itibarla Mahkemeye göre, Belediyece yükümlülerinden ilan asma tahsis ücretinin tahsil ediliyor olmasının somut olaydaki uygulanma biçimiyle elverişli ve gerekli olduğu açıktır.

Yine Anayasa Mahkemesi gecikme cezası ve zammı gibi mali tazmin araçlarıyla ilgili uyuşmazlıklarda benzeri bir yaklaşım sergilemekte olup, yukarıdaki satırlarda yer verdiğimiz ifadeleri bu müesseselere de uyarlayarak benzeri içerikte değerlendirmeler yapmaktadır. Nitekim Mahkeme, yakın tarihli *Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.* kararında (B. No: 2015/3930, 23/10/2019) konuya ilişkin olarak öncelikle gecikme faizi uygulamasının vergi idaresinin vergi kaybını telafi edebilmesi ve başvuruçunun yükümlülüklerini yerine getirme noktasında daha özenli ve titiz davranmaya sevk edilmesi amacına hizmet ettiğini ifade etmiştir. Mahkemeye göre esasında gecikme süresine bağlı olarak değişmekle birlikte tahsil edilecek faiz tutarı, vuku bulan kamu

⁴⁷¹ Benzer yöndeki değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2011/22, K.2012/31, K.T.1/3/2012.

⁴⁷² *Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/27/2019, § 57.

⁴⁷³ *Er-Kom Komünikasyon Tanıtım ve Reklam Hizmetleri A.Ş.*, B. No: 2015/15389, 21/3/2019, § 51.

zararının tüm boyutlarıyla telafi edilmesini sağlar nitelikte etkin ve aynı zamanda oransal açıdan düşüklüğü dikkate alındığında da mülkiyet hakkına yönelik olumsuz etkinin en aza düşürüldüğü elverişli, uygun ve gerekli müdahale aracıdır. Mahkemenin nihai değerlendirmesine göre de, sonuç olarak gecikme faizinin uygulanma amacı, vergi borcunu zamanında beyan etmeyen ve ödemeyen bu sayede de uhdesinde bulundurduğu kamu parasını hukuka aykırı olarak bir süreliğine kullanmak ve nemalandırmak suretiyle bu süre zarfında çıkar sağlayan vergi yükümlüsünün sebepsiz zenginleşmesini önlemektir. Aynı gerçekliğin farklı bir yönü de, vergi borcunu zamanında beyan etmeyen ve ödemeyen bir vergi ödevlisinin bu davranışı karşısında vergi borcunu zamanında ödeyen vergi ödevlisinin durumunun ağırlaşmış olduğunu kabul etmemiz gerekliliğidir. Zira piyasa havuzundan çekilip bütçe havuzuna akan para olarak beliren vergi ödemesi, bu uygulanma şekliyle vergi borcunu zamanında ödemeyen vergi ödevlisini zamanında ödeyen vergi ödevlisine nispetle daha avantajlı konuma sokup vergi uygulamasının uygulama alanı bulduğu aynı sektördeki firmalar arasında haksız rekabete yol açıp sektörel rekabeti bozacaktır. Bu durumda gecikme faizi ve benzeri mali tazminat mekanizmaları vasıtasıyla haksız rekabet şartları egale edilmeye çalışılıp sektörel rekabet ortamının yeniden tesisi için imkân belirecektir. Bu tespitlerden hareketle Mahkeme'ye göre sonuç olarak gecikme faizinin, vergi alacaklarının vergi düzenlemelerine uygun ve süresinde tahsilinin gerçekleştirilebilmesini teminen somut olaydaki uygulanma biçimiyle elverişli ve gerekli olduğu açıktır.⁴⁷⁴

Anayasa Mahkemesi, müdahalenin ölçülülüğünü değerlendirirken de, bir taraftan erişilmek istenilen meşru amacın önemi ve birey ve toplumdaki anlam dünyasını, hak ve özgürlüklerle olan dikey ve yatay ilişkisini ve kayda değer unsurlarını, diğer taraftan da müdahalenin niteliğini, kaçınılabilirliğini, seçenler içerisindeki özgül ağırlığını, sonuç ve çıktılarını, başvuru ve kamu otoritelerinin tutum ve davranışlarını da dikkate almak suretiyle başvuru nezdinde oluşan külfetin en belirgin fotoğrafını yakalamaya çalışacaktır.⁴⁷⁵

⁴⁷⁴ *Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.*, B. No: 2015/3930, 23/10/2019, § 52.

⁴⁷⁵ *Arif Güven*, B. No: 2014/13966, 15/2/2017, §§ 58, 60; *Osman Ukav*, B. No: 2014/12501, 6/7/2017, § 71.

Diğer taraftan Anayasa'nın 35. maddesinin düzenlenme biçiminden usule ilişkin açık ve belirgin bir güvenceye yer verilmediği müşahade edilmektedir. Buna mukabil koşul ve şartta mülkiyet hakkının etkili ve gerçek anlamda korunabilmesi bakımından mezkûr madde, Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında da belirtildiği üzere mülk sahibine müdahalenin kanun dışı veya keyfi ya da makul olmayan şekilde uygulanmış olduğuna ilişkin iddiası, savunma ve itirazlarını sorumlu makamlar nezdinde etkin bir biçimde dile getirip ortaya koyabilme imkânının tanınması güvencesini kapsamaktadır. Hukuki dinlenilme hakkıyla da ilintili olan ve adil yargılanma hakkının bir boyutunu mülkiyet hakkına taşıyan Anayasa Mahkemesinin bu yaklaşımı sayesinde vergi ödevlisi, tüm iddia ve itirazlarını yargı önünde dile getirebilme ve dile getirmiş olduğu iddia ve itirazların da yargı organları tarafından yeterince dikkate alınabilmesini sağlama imkânına kavuşmuştur. Nitekim Mahkemenin yakın tarihli kararlarında somut olayda usulü güvencelerin temin edilip edilmediği sorunu mülkiyet hakkı bağlamında ele alınmış ve kanımızca adil yargılanma hak bazlı verilen kararlara nispetle vergi ödevlilerinin daha lehine olan sonuçlara ulaşılmıştır.

Anayasa Mahkemesi mezkûr kararlarında izlemiş olduğu yol haritasında öncelikle usulü güvencelerin temin edilip edilmediği değerlendirmesi yargılama safahatında uygulanan sürecin bütününe bakarak yapmakta ve anlık fotoğraflara odaklanmamaktadır.⁴⁷⁶ Anayasa Mahkemesi pek çok başvuruda, usulü güvencelerin varlığının tespitini öncelikle ve müdahalenin orantılılığı yönünden öncelikle mülkiyet hakkının usulü güvencelerinin temin edilmediği yönünde bir şikâyetin var olup hususuna dikkat çekmiştir.⁴⁷⁷ Mahkemeye göre mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasında bulunan başvuru, bu iddialarını yerel mahkeme nezdinde açmış olduğu iptal davasında da bir engelle karşılaşmadan ileri sürüp dillendirebilmiş ise ayrıyeten başvuruçunun tüm iddia, savunma ve itirazları ise sunmuş olduğu kanıtlayıcı bilgi ve belgeler çerçevesinde yargı merciilerince maddi olgular ve ilgili hukuk kuralları yorumlanmak suretiyle ikna kabiliyetini haiz bir gerekçe ile makul bir biçimde karşılanıp kabul görmeme nedenleri

⁴⁷⁶ Züliye Öztürk, B. No: 2014/1734, 14/9/2017, § 36; Bekir Yazıcı [GK], B. No: 2013/3044, 17/12/2015, § 71.

⁴⁷⁷ Bkz. Koç Holding Emekli ve Yardım Sandığı Vakfı, B. No: 2016/15421, 12/11/2019, § 36; Mehmet Ali Erdaş, B. No: 2015/19515, 8/1/2020, § 47; Türkiye İş Bankası A.Ş. (9), B. No: 2016/2400, 3/4/2019, § 76.

objektif kabul edilebilirlik kriterini karşılayabilir mahiyette ortaya konulabilirse mezkûr güvencelerin temin edildiğinden bahsetmek mümkündür.⁴⁷⁸

Ölçülülük ilkesi, vergi cezaları dahil olmak üzere cezai müeyyide gerektiren bütün hükümlerde dikkate alınması gereken bir ilkedir. Bu kapsamda idari müeyyide tesis edilmesini gerektiren fiiller için belirlenen sınırlama aracının sınırlama amacını gerçekleştirmek bakımından ölçülü olup olmadığı hususunun açıkça saptanması gerekecektir.⁴⁷⁹ Anayasa Mahkemesi; cezai düzenlemeler konusunda kanun koyucunun geniş bir takdir yetkisini haiz olduğunu evleviyetle kabul etmektedir. Bununla birlikte Mahkeme, ölçülülük ilkesinin mezkûr yetkinin sınırını tespit ettiğini, fiil ile müeyyide arasında orantılılığın bulunmaması durumunda söz konusu düzenlemenin Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği saptamasını da sıklıkla hatırlatmaktadır.⁴⁸⁰

Vergi hukuku alanında sadece mali yükümlülüklerin ihdas edilmesi aşamasında değil ve fakat vergilendirmenin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulması gerekli olan ölçülülük ilkesi,⁴⁸¹ tam da bu nedenle mali tazminat ve ceza hukuku uygulamaları açısından da geniş bir uygulama alanı bulabilmektedir. Bu kapsamda yargı merciilerinin yaklaşım tarzıyla da teyit edildiği üzere, gecikme zammı ve gecikme faizinin kurgulanmaları biçimiyle kamu alacaklarının süresinde tahakkuk etmemesi ya da tahakkuk etmiş olan alacakların da süresinde ödenmemiş olması durumunda talep edilebilen bir mali tazminat yöntemi olarak konumlandırılabilir.⁴⁸² Bu şekilde vergi ceza hukukunda tespit edilen müeyyidelerin ceza uygulaması vasıtasıyla erişilmek istenilen amaçla orantılı olması uygun olacaktır. Bu tespitten hareketle gecikme faizi ya da gecikme zammı adları altında uygulanmakta olan mali tazminat ile hapis cezası veya idari para cezası şeklinde uygulama alanı bulan vergisel müeyyide; erişilmek istenilen amaç ile orantılı olduğu ortaya konulmaz ise diğer bir deyişle ceza vergi ödevlisi açısından ekonomik ve sosyal hayatını sekteye uğratacak düzey ve ölçüde katlanılmaz

⁴⁷⁸ *Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.* (2), B. No: 12954/87, 22/2/1994, § 45.

⁴⁷⁹ AYM, E.2010/91, K.2011/98, K.T.9/6/2011.

⁴⁸⁰ AYM, E. 2010/104, K.2011/1802, K.T.9/12/2011.

⁴⁸¹ *Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.*, B. No: 2015/3930, 23/10/2019, § 50.

⁴⁸² Benzer birçok karardan bkz. Danıştay Onüçüncü Dairesi, 18/6/2012 tarihli ve E.2008/3864, K.2012/1747.

bir külfet meydana getiriyor ise ölçüsüz olarak değerlendirilebilecektir.⁴⁸³ Diğer bir deyişle vergi alacaklarının tahsilini güçlendirmek üzere devletin mekanizmalar yaratması meşru olmakla birlikte bu amacın gerçekleştirilmesi için gerekli olandan fazlasına itibar ederek malvarlığı haklarına müdahale etmesi ölçülü olarak kabul edilemeyecektir.

Sonuç olarak vergisel uyumsuzluklar bakımından mülkiyet hakkı çerçevesinde orantılılık koşulu bakımından yapılan değerlendirmelerde özellikle, sınırlandırmanın mağdur nezdinde kişisel ve olağan dışı aşırı bir yük oluşturup oluşturmadığı; bu külfetin hak öznesi bireyin ekonomik konumunu etkileyip etkilemediği; izlenen amaç ile kullanılan araçların orantılı olup olmadığı ve mağdurun AİHS ya da Anayasa'da yer alan haklarının korunması bakımından iç hukukta yeterli hukuksal güvencenin bulunup bulunmadığı sorularının yanıtları aranmaktadır.

2.2.3.1.2.2. Vergisel Müdahalenin Bireysel ve Ağır Yük Oluşturması

Gerek AİHM gerekse de Anayasa Mahkemesi nezdinde vergilendirme sürecine yönelik olarak yapılan başvurularda, ağırlıklı olarak, vergilerin ya da vergi oranlarının makul düzeyde olmaması; hatalı vergi aslına bağlı olmayan iştirak cezası uygulanması; teminat karşılığı yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar gereği, gayrimenkul ve araçları üzerinde tesis edilen ihtiyati haczin makul olmayan uzun bir süre boyunca devam etmesi; mal ve hizmet alımını gerçekleştirdiği firmanın olumsuz mükellef listesinde (kod listesi) konumlanmış olması nedeniyle vergi idaresi tarafından yapılan uyarı üzerine ilgili yıllara ilişkin düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvuruçuların, ihtirazı kayıtlı verilen söz konusu beyannameler üzerinden yapılan tahakkuk ve kesilen vergi ve cezalara karşı açtıkları davaların söz konusu beyannamelerin kanuni süresi geçtikten sonra verildiklerinden bahisle hukuka aykırı ve haksız aykırı olarak reddedilmeleri; başvuruçular hakkında gerçekleştirilen ek KDV tahakkuk işleminin mahkeme kararıyla iptal edilmiş olmasına rağmen ortada kalan ve

⁴⁸³ *Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/272019, § 56; *Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.*, B. No: 2015/3930, 23/10/2019, § 50.

asil vergi cezasına bağlı fer'i alacak olan gecikme faizinin yine başvuruclardan tahsil edilmesi; başvuruclarin yönetim kurulu üyesi oldukları şirketlerin vergi borcundan dolayı kendilerine ait motorlu taşıt araçlarına haciz konulması işlemlerinin yargı kararlarıyla iptal edilmiş olmasına rağmen söz konusu kararların icra edilmemesi ve alıkonulmuş olan dönemde bu araçlar yönünden motorlu taşıtlar vergisi tahakkuk ettirilmesi; başvuruclardan çalışanları adına ilgili Banka Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Vakfına yapılmış olan katkı payı ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi sonucu gelir vergisi ve damga vergisi tarh edilerek vergi ziyai cezaları kesilmesi; yurt dışında yerleşik olan şirketin Türkiye'de yapmış olduğu yatırımlar nedeniyle yararlanmakta olduğu yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması; satış vaadi sözleşmesine konu edilen taşınmazın vergi borcu yüzünden satılması; gelir vergisi ve fon payının tahsilini teminen tanzim edilen ödeme emrine karşı açılan davanın görülmesi esnasında yürürlüğe girmiş olan yeni kanun hükmünün uygulanması suretiyle uyuşmazlığın çözümlenmesi; haksız ya da sehven alınan vergilerin iadesinin geç yapılması, iade faizinin ödenmemesi ya da ödeme sırasında uygulanmış olan faiz oranının düşük olması; vergilerin tahsil sürecine ilişkin yapılan başvurularda vergilerin tahsilinin garanti altına alınmasını teminen uygulanan tasarrufların makul olmaması; vergi borcuna istinaden motorlu taşıtın haczedilerek satılamamasına rağmen makul bir sürede iade edilmemesi; Türkiye'de yerleşik olunmadığı iddiasına karşın kıyı bankacılığı sistemine yatırılmış olan mevduattan edinilen faiz gelirleri üzerinden vergi alınması; ortağı bulunulan şirkete sunulan hizmetler nedeniyle yüklenmiş olunan KDV iade alacağının gelir vergisi borcuna mahsup talebinin, söz konusu şirkete sunulan hizmetlerin KDV istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle kabul edilmemesi vs gibi nedenlerle başvuruclular bakımından kişisel ve olağan dışı ağır bir yük oluştuğu iddia edilmiştir.

“Bireysel ve aşırı yük” (individual and excessive burden) kavramı ölçülülük denetimine esas teşkil eden önemli bir kriter olmakla vergi uygulamasında gerek AİHM gerekse de Anayasa Mahkemesi içtihatlarıyla belirli bir içeriğe kavuşmuştur.⁴⁸⁴ Buna göre vergisel

⁴⁸⁴ AİHM, *Hentrich/Fransa* kararında, başvuruclunun mağdur olarak bireysel ve olağan dışı aşırı bir yük ile sıkıntıya maruz bırakıldığı değerlendirilmesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir. Yine

müdahalenin bireysel olması, kamu organlarınca tesis edilen vergisel düzenleme, işlem ya da eylemlerin doğrudan başvuruçuların şahsına ve onların mülkiyet hakkına yönelmiş olması anlamına gelmektedir. Diğer yandan vergisel müdahalenin başvuruçusu üzerinde aşırı yük oluşturması ise, başvuruçuların ekonomik varlığını önemli oranda etkileyen, onların mameleklerinde esaslı eksilmeye ve maddi zarara yol açan, mameleklerindeki mallarından yararlanmayı neredeyse tamamen ya da makul sayılamayacak bir süre boyunca onlardan yararlanamamak suretiyle imkânsız hale getiren, ekonomik işletmelerinin devamını sekteye uğratan, ticari itibarlarını zedeleyen durumların ortaya çıkması hâlinde söz konusu olacaktır.⁴⁸⁵

Özellikle Devletin vergilendirme alanına ilişkin haiz olduğu geniş yetkisini kullanırken ölçülülük ilkesini sıkı bir şekilde göz önünde bulundurması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, Devletin vergilendirme yetkisi çerçevesinde tespit etmiş olduğu vergi politikaları kapsamında alınacak önlemler ile bu politikaları uygulamak suretiyle erişmeyi arzulamakta olduğu sonuçlar arasında makul bir ilişkinin bulunması gerekmektedir. Bu nokta AİHM ve Anayasa Mahkemesinin kararlarında “adil denge sağlamak” şeklinde formülasyona tabi tutulmaktadır (Karataş Durmuş, 2018).

Bununla birlikte özellikle vergi yoluyla müdahalede vergi ödevlisi üzerinde aşırı bir yük oluşup oluşmadığına ilişkin muhtemel tespitlerinin zorunlu olarak içerebileceği subjektif mülhaza ve muğlak çıkarımlar mezkûr dengenin tespiti hususunda özel kriter ve ölçütlerin varlığını gerektirmektedir. Nihayetinde uluslararası insan hakları kurumları, her ne kadar, sıklıkla “bireysel özgürlükler” ile “toplumun genel yararı”

Mahkeme, *Scollo/İtalya* davasında Devlet tarafından alınan önlemlerin mülkiyet hakkına müdahale ettiğini ve bu müdahale sırasında tercih edilen yolun orantılı olmadığı kanaatine varmıştır. Buna göre, kamu otoritelerinin gerçekleştirmiş olduğu müdahale kamu yararına müteallik ve meşru bir amacı haiz olsa dahi tercih edilen yol ile erişilmek istenilen hedef arasında makul ve kabul edilebilir bir orantılılığın bulunması gereklidir. Bu konudaki iyi örneklerden birisi de *Agosi/Birleşik Krallık* kararıdır (Karataş Durmuş, 2018).

⁴⁸⁵ Örneğin AİHM, *Wasa Liv Ömsesidigt/İsveç* davasında (B. No.13013/87, 14/12/1988) vergi ödevlilerinin malvarlığının bütünüyle kaybına neden olacak veya vergi ödevlilerinin finansal pozisyonlarına, mali birikimlerine, ekonomik getiri kapasitelerine ve sosyal kimliklerine ağır sonuçları haiz esaslı müdahale niteliği taşıyacak vergisel düzenlemelerin orantısallık ilkesinin ihlaline yol açacağına karar vermiştir. Buna göre, aşırı vergiler yoluyla vergi ödevlilerinin mali bünyelerinin ve ekonomik durumlarının mahvına neden olacak düzeyde temelden sarsılması, mülkiyet hakkına tanınan güvencelerle bağdaşmamaktadır (Şimşek, 2010a, s. 340). Benzer şekilde vergi ödevlilerinin mali konum ve durumlarını temelden sarsacak ölçüde vergi cezaları uygulanması da mülkiyet hakkının ihlalini teşkil edecektir. Bkz. *Mamidakis/Yunanistan*, B. No: 35533/04, 11/1/2007.

arasında “adil denge” kurulması gerekliliğine işaret edip, bu noktaya özellikle dikkat çekmekteyse de, mülkiyet hakkına konulan tahdit işlemlerinde kullanılagelen ölçütlerin içeriğine, her konunun dahil edilmesi imkânı verebilecek nitelikte, genişlikte ve olasılıkta olması; diğer bir deyişle kamu otoritesinin eline oldukça geniş yorumlanabilecek olan bir müdahale enstrümanının sunulması, söz konusu hakkın kullanım alanını, ciddi mahiyette daraltmaktadır (Şahin, 2009, s.100). Aksi bir durumun kabulünde ise özellikle vergisel müdahalenin vergi ödevlisine yüklediği yükün aşırılığını takdir sorumluluğunun idareden yargı oranlarına geçmesi ve mülkiyet hakkı kurumunun bizatihi varlığının kurumlar arası çatışma yaşanmasına neden olabilecektir. Bu itibarla, mezkûr kriter ve ölçütlerin tespiti hususunda vergi bürokrasinin inisiyatif olarak vergisel yüke ilişkin öz denetim ve sınırlama yoluna başvurmaları daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Diğer türlü salt yargısal faaliyetler mezkûr kriter ve ölçütlerin tespiti, mülkiyet hakkının vasfını ciddi olarak tartışmalı hale getirebilecek mahiyette bir sorun oluşturabilecektir.

2.2.3.3.2.1. Vergilere İlişkin Unsurların Makul Olmayacak Derecede Yüksek Olması

AİHM, kısa zaman öncesine kadar devletin vergilendirme yetkisini kullanarak belirlediği vergilere ve vergi oranlarına müdahale etmemeyi tercih etmeme yönünde bir politikayı sıkı bir şekilde devam ettirmiştir. Nitekim AİHM, bu politikası kapsamında kısa zaman öncesi verdiği *N.K.M./Macaristan* kararına (B. No: 66529/21, 14/5/2013) kadar istikrarlı bir şekilde vergilerin ya da vergi oranlarının makul olmamasına yönelik başvuruların hepsini reddetmiştir. AİHM’e göre kamu otoriteleri kimi zaman yeni vergiler ihdas etmek veya hâlihazırda yürürlükte olan vergi oranlarına ilişkin değişiklikler yapmak suretiyle vergi ödevlilerinin mülkiyet haklarına vergisel müdahalede bulunmaktadır. AİHM bu konuda sözleşmecî taraf üye devletlere devletlere egemenlik haklarından kaynaklı oldukça geniş takdir yetkisi tanımış olduğu için 1995 yılında verilmiş olan *Gasus Dossier-und Fördertchnik GmbH/Hollanda* kararına kadar benzer içerikli pek çok başvuruyu kabul edilmez olarak değerlendirmiştir (Karataş Durmuş, 2018). Sonuç olarak AİHM’in vergi orijinli davaları da mülkiyet hakkı kapsamında kabul edilebilir bularak bu tür başvuruları esastan inceleme vakası oldukça yeni bir aşama da olsa, ağır ekonomik ve mali sonuçları olduğu iddia edilen vergilerin gündeme

alındığı ağır vergilendirme hususu bağlamında, vergisel müdahaleler dışındaki müdahale türlerinde daha önce kullandığı benzeşen ve benzeşmeyen yeni ölçütler kapsamında ve mülkiyet hakkı altında esastan inceleme yapıp yargılama faaliyetinin sonucunda da ihlal kararı verdiği mezkûr *N.K.M./Macaristan* kararı (B. No: 66529/21, 14/5/2013) ve bu kararın teyidi niteliğindeki *Gall/Macaristan* kararı (B. No: 49570/11, 25/7/2013) emsal nitelikte kararlardır.

AİHM anılan kararları verirken en belirgin saiki, vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak tahsilini teminen ihdas edilen tedbir kapsamındaki tasarruflar da dahil mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalelerde, toplumun genel yararı ile hak öznesi bireyin temel hak ve özgürlüklerinin korunması arasında ilk bakışta paradoksal bir ilişki varmış gibi görünen her iki olguyu uzlaştırmaya ve belirli bir ahenge kavuşmalarına çalışan adil bir dengenin tesis edilmesi kaygısı oluşturmuştur (Arslan Öncü, 2015, s. 174). Zira her an hatırlanması gereken ana kural alınan önlem ile hedeflenen amaç arasında bir orantı ve ölçünün var olması zorunluluğudur. Bu kapsamda vergi ödevlisine özgü özel koşullardan hareketle, vergisel düzenlemenin uygulanmasının vergi ödevlisine olağan ve makul olmayan bir külfet yükleyip yüklediği ya da mali konumunu esaslı şekilde sarsıp sarsmadığı hususları da göz önünde bulundurulacaktır.⁴⁸⁶

AİHM'in mezkûr *N.K.M./Macaristan* kararına konu başvuruda, devlet dairesinde çalışan başvuru, işten çıkarılmasından on hafta gibi çok kısa bir süre önce yürürlüğe girmiş olan yeni bir kanuni düzenleme kapsamında kıdem tazminatının önemli bir kısmına uygulanmış % 98 oranında bir verginin mülkiyet hakkını ihlal etmiş olmasından şevvacıdır. AİHM'ce başvuru kabul edilebilir bulunarak esastan incelemeye geçilmiştir. AİHM yargılama faaliyeti sonucunda tesis ettiği kararla mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir. AİHM, Macar kamu otoritelerinin vergilendirme hususunda haiz oldukları geniş takdir yetkisinin varlığını teslim etmiştir. Bununla birlikte Mahkeme, vergisel müdahale sırasında kullanılan araçların aşırı miktarda, kıdem tazminatların kamu hazinesinin korunmasına yönelik içkin olduğu varsayılan meşru amaç ile de orantısız olduğunu ifade etmiştir. Diğer yandan başvurucuya tesis

⁴⁸⁶ Benzer nitelikteki değerlendirmeler için bkz. *M.A. diğerleri/Finlandiya*, B. No: 27793/95, 10/7/2003; *Imbert de Tremiolles/Fransa*, B. No: 25834/05, 4/1/2008.

edilen yeni ödeme planına uyum sağlayabilmesini temin edecek bir geçiş süreci imkânı da tanınmamıştır. Tüm bunlara ek olarak ayriyeten başvuru hakkında gerçekleştirilen vergisel müdahale ile esasında iş piyasasını yeniden birleştirmeye müteallik özel bir kamu menfaati olarak nitelendirilmesi uygun düşecek ve başvuru bakımından da açıkça kazanılmış hak oluşturan kıdem tazminatından adeta tamamen mahrum bırakılmıştır. Macar kamu otoriteleri kıdem tazminatına bu denli yüksek vergi oranı uygulamak suretiyle başvurucuya olağanüstü aşırı derecede bir külfet yüklemiştir. Sonuç olarak AİHM, *N.K.M./Macaristan* kararında, başvurucuya herhangi bir geçiş dönemi sağlanmaksızın kamu yararı gereklerini oldukça aşan bir tarzda başvurucuya ödenen kıdem tazminat miktarına % 98 oranında vergi uygulanmasını ölçsüz bulmuş ve başvurunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Gall/Macaristan (B. No: 49570/11, 25/7/2013) ve *R.Sz./Macaristan* (B. No: 41838/11, 4/11/2013) kararları; *N.K.M./Macaristan* kararını takip eden ve AİHM'in benzeri başvurularda vergi ödevlilerine yüklenen vergi yüklerini artık ciddi anlamda kadrajına almış olduğu gerçeğini bizlere hatırlatan kararlardır. AİHM, söz konusu ettiğimiz son iki kararında, vergisel müdahalenin ölçülü olup olmadığı hususunu araştırırken subjektif olguları da olabildiğince inceleme alanına sokmuş ve başvuru konusu olaylarda başvuru sahiplerinin niyetini ve şikâyet konusu verginin başvuru sahiplerinin yaşam kalitelerine etkilerini de değerlendirme sonucunda ölçüt olarak kullanmıştır. Bu kapsamda vergisel müdahalenin malvarlığı üzerinde oluşturduğu zararın kapsam, görünürlüğü ve miktarı, müdahalenin ölçülü olup olmadığının tartımında asli kriterler mesabesinde işlevsel ölçütler olarak belirlemiştir. Buna göre de, mülkiyet hakkını sonlandıracak veya malvarlığına dahil unsurlar üzerinde esaslı eksilme sonucunu doğuracak ölçek ve ölçüde vergi ihdası yoluna gidilmesi mülkiyet hakkının gereklerine aykırı olacaktır (İpek, 2017, s. 194-195).⁴⁸⁷

Bu arada vergi asıllarının, cezalarının, oranlarının, miktarlarının, gecikme faizi ya da zammı oranları gibi fer'i borçlarının aşırı yüksek olması nedeniyle ölçsüz olduğu şeklindeki iddialar eşliğinde yapılan bireysel başvurularla ilgili Anayasa Mahkemesince de hâlihazırda yeni kararlar ihdas edilmeye başlanmıştır.

⁴⁸⁷ Benzer içerikli tespitler için bkz. *Moon/Fransa*, B. No: 39973/03, 9/7/2009, §51

Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin kararlarından birisinde (*Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/2/2019) nezdinde yapılan başvurularda vergilere ilişkin unsurların makul olmayacak derecede yüksek olduğuna ilişkin şikâyetleri inceleyebilmek için kendisine başvuru tarafından orantılılık karşılaştırması yapılmasına imkân verir yeterlilik ve elverişlilikte bilgi, belge ve done sunulması gereğine işaret ederek, “makul olmayacak derece yüksek olan vergi”nin tespiti noktasında hareket noktası olarak kullanacağı donelerin neler olacağı sorusuna cevap vermiştir. Nitekim mezkûr kararda Anayasa Mahkemesi, somut başvuru konusu olayda başvuru vergi ziyayı cezasının miktarının yüksek olması sebebiyle orantısız olduğu şeklindeki yakınmasının kendisinin orantılılık karşılaştırması yapılmasına imkân verir yeterlilik ve elverişlilikte bilgi, belge ve done sunmadığı için farazi nitelik arzettiği gerçeğine işaret etmiştir. Mahkemenin değerlendirmesine göre tesis edilmiş vergi ziyayı cezasının inceleme konusu somut olayda başvuru ekonomik konumunda ne tür ve hangi ölçüde bir etkiye yol açığının saptanması mümkün olamamaktadır. Mahkemeye göre nihayetinde itiraz konusu cezanın miktarı olarak vergi aslına nispetle orantılı olarak saptandığı da göz önünde bulundurulmalıdır.⁴⁸⁸

Esasında yükümlünün ekonomik faaliyetlerini sektöre uğrattıkları nispette yüksek vergi oranları, yalnızca yükümlülerin mülkiyet haklarını ihlal eder uygulamalar niteliği kazanmamakta ayrıca vergi hukuku alanındaki önemi yadsınamaz olan “vergilemede adalet ilkesi” de zarar görmektedir. Nitekim, vergilemede adaleti gelir dağılımının düzeltilmesi şeklinde yorumlayan görüş sahiplerine göre, gelişmiş ekonomilerde vergi adaletinin gerçekleşmesi, gelişmemiş ya da az gelişmiş ekonomilere nazaran daha kolaydır.⁴⁸⁹ Zira, "gelişme için vergileme"nin klasik yaklaşımında hakim olan görüş, gelir ve servet dağılımındaki dengesizliğin düzeltilmemesi gereğidir. Buna göre, kalkınma ve bir ülkenin gelişimini teminen elzem olan sermayeyi sağlamak için zaten yetersiz olan tasarrufların vergilendirilmemesi ya da yüksek vergi oranlarına maruz bırakılmaması gerekmektedir (Soğukpınar, 2009, s. 77).

⁴⁸⁸ *Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/2/2019, § 60.

⁴⁸⁹ Nihayetinde vergilemede eşitlik ilkesi de, özgürlükçü demokratik nizam içinde, eşit konumda bulunan kimselere eşit, eşit konumda bulunmayan kimselere de eşitsizlikleri ve benzeşmezlikleri derecesinde farklı muamelede bulunulması anlamına gelmekte olan vergi adaleti düşüncesinden neşet etmiştir (Çağan, 1982, s. 148).

Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin bir diğer kararı da ilginçtir (*Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy*, B. No: 2014/12080, 6/4/2017). Bavurucu, Türkiye'de yerleşik olunmadığı şeklindeki itirazına rağmen kıyı bankacılığı sistemine yatırmış olduğu mevduattan edindiği faiz gelirleri üzerinden vergi alınmasının, mülkiyet hakkını ihlal eder mahiyette bir vergisel müdahale teşkil ettiğinden yakınlıkla konuyu Anayasa Mahkemesi önüne taşımıştır. Mahkeme de yargılama faaliyetinin sonucunda başvuru konusu somut olayda mülkiyet hakkına yönelik açık bir ihlalin varlığından bahsedilemeyeceği kanaatine varmıştır. Başvuru konusu olayda başvuru sahiplerinin 2001-2003 yılları arası döneme ilişkin olarak kıyı bankacılığı mevduat hesaplarından faiz geliri edindiği gerekçesiyle vergi tarh edilmiş, başvuru sahipleri vergi asıllarını fon payı, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezalarıyla birlikte uzlaşma hükümlerinden yararlanarak ödemişlerdir. Başvuru sahipleri ödenen verginin düzeltme yapılarak iadesi için Vergi Dairesine başvurmuşlar, talepleri reddedilince Vergi Mahkemesinde davalar açmışlardır. Mahkeme davaların reddine karar vermiştir. Kararların gerekçelerinde, başvuru sahiplerinin vergilendirme dönemlerinde altı aydan fazla Türkiye'de bulduklarına değinilmiştir.

Mahkeme kararında özetle; başvuru sahiplerinin 193 sayılı Kanun'un 3. ve 4. maddeleri gereğince tam yükümlü olarak edindikleri faiz gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Somut olayda esasında başvuru sahipleri geçici olarak yurt dışında bulunuyor olsalar dahi nihayetinde altı aydan fazla yurt içinde bulduklarından edinmiş oldukları kıyı bankacılığı mevduat faiz gelirleri üzerinden gelir vergisi tarh ve tahakkuk ettirilmiştir. Mahkemenin tespitine göre konuya ilişkin ilgili iç hukuk hükümleri aksi yoruma imkân vermeyen açıklıkta ifadeler içermektedir. Buna göre de, mezkûr hükümlerin anlaşılabilir ve ulaşılabilir olduğunda hususunda tereddüt bulunmamaktadır. Bu tespitten hareketle Mahkeme, somut olaydaki mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalenin kanunilik ölçütü taşıdığı değerlendirmesinde bulunmuştur. Bu arada tam yükümlü olduğu kabul edilen vergi ödevlilerinin kıyı bankacılığı mevduat faiz gelirlerinin vergilendirilmiş olmasının, kamu yararının bir gerekliliği olduğu ve meşru bir amacı da ihtiva ettiği kuşkusuzdur. Esasında başvuru sahipleri, salt kıyı bankacılığı mevduat faiz gelirlerinden vergi alınmasından şikâyetçi olmayıp aynı zamanda alınan bu verginin fahiş miktarda yüksek olmasından da yakınmışlardır. Buna mukabil başvuru sahiplerinden

A.D. başvuru formunda, fon payı, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte ödemiş olduğu toplam vergi tutarını belirtmiş; başvurucu A.N.D. ise bu şekilde bir miktar belirtme yoluna gitmeyip edindiği faiz gelirlerinden % 36 oranında vergi aslı ödediğini ödediğini ifade etmiştir. Başvurucuların dosya kapsamında sunmuş oldukları bilgilerden hareketle konuyu analiz eden Mahkeme, başvuru konusu olayda ihtilafa konu vergi asıllarının başvurucular nezdinde onların ekonomik konumlarını da olumsuz etkileyecek düzeyde olağan dışı ve aşırı bir külfete neden olduğunun somut olarak ortaya konulmadığını değerlendirmiştir. Bu tespiti hareket noktası olarak alan Mahkeme, usulü güvenceler sağlanması vs. ölçülülük incelemesine esas diğer yan kriterlerin de karşılandığını saptayınca başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir.

Sonuç olarak gerek AİHM gerekse de Anayasa Mahkemesinin yaklaşımına göre, vergisel uygulama ve önlemlerin düzenleme konusu yapıldığı iç hukuk hükümlerinin niteliği ve kamuya açıklığının ne şekilde sağlanacağı egemen sözleşmeciler taraf üye devletlerin takdirindedir. Bununla birlikte bu tedbirlerin kat'î bir surette vergi ödevlisi üzerinde tahammül edilmesi zor ağır bir külfet yüklememesi gerekmektedir. Bu kapsamda, vergi ödevlisinin ekonomik hayatının mahvına neden olacak ve mali konumunu temelden sarsacak düzey ve ölçekte tesis edilen vergi oranları ve vergi cezaları, vergi aslına nazaran oldukça aşırı yüksek vergi cezaları, vergi alacağını güvence altına alınmasını teminen uygulanması elzem olmakla birlikte vergi ödevlisinin ekonomik varlığını ve mali durumunu temelden sarsan ihtiyati haciz uygulamaları ve vergi aslına nazaran oldukça yüksek miktarda uygulanan ihtiyati haciz uygulamaları, AİHM tarafından orantısallık ilkesinin ihlaline neden olan durumlar olarak değerlendirilip esasında sözleşmeciler taraf üye devletlere vergi politikalarının tespitinde hak ve özgürlüklerin doğasından kaynaklanan sınırları hatırlatılmaktadır.⁴⁹⁰ Anayasa Mahkemesince de aynı yönde değerlendirmeler yapmaya yönelik eğilimin izlerine ise (*Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/2/2019) kararı örneğinde olduğu gibi rastlanılmaya başlanmıştır.

⁴⁹⁰ Benzer değerlendirmeler için bkz. Şimşek, (2010a, s. 342-343).

2.2.3.3.2.2. İdarece Haksız Olarak Alınan Vergilerin Tekrar İadesinin Geç Yapılması, Yapıldığına ise Faiz Kaybının Ödenmemesi ya da Düşük Faizle Ödenmesi

Bilinen bir gerçekliktir ki, vergisel müdahaleler görünüm olarak sadece ek ya da fazla vergi almak şeklinde değil ve fakat aynı zamanda kamu otoritelerinin uhdesinde olan yükümlülüklerini ya hiç, ya gereği gibi ya da zamanında yerine getirmemeleri şeklinde de belirebilmektedir. Vergi ödevlilerinin kimi zaman şahıslarına doğrudan atfedilebilecek kişisel kusurları ve kendi hatalarıyla ya da vergi idaresinin tesis etmiş olduğu düzenlemeler ve tasarruflar nedeniyle yükümlüsü oldukları vergiyi ödenmesi gereken miktardan fazla olarak ödedikleri gerçeğine sıklıkla müşahede olunmaktadır. Bu durumda vergi ödevlileri, vergi idarelerine müracaat ederek yersiz ödemeye konu ödemelerin iadesini talep etmektedirler. Yine bu tür durumlarda vergi ödevlilerinin mülkiyet haklarının etkin olarak korunması noktasında varlığı aranan ön koşul, mezkûr gerekçelerle ödevlilerin evvelinden uhdelerinden çıkmış bir paranın zamanında ve faiziyle birlikte tekrar kendilerine ödenmiş olmasıdır. Bu kuralın varlığına rağmen kamu otoriteleri, geri ödeme yükümlülüğünü yerine getirmekten kaçınırsa veya bu yükümlülüğünü süresinde yerine getirmez ise bu durumda vergi ödevlilerinin mülkiyet haklarına yönelmiş haksız bir vergisel müdahalenin varlığından bahsedilecektir. Haksız olarak alınan vergi iadeleri kapsamındaki idari işlemlerin mülkiyet hakkını doğrudan etkilemeleri kaçınılmazdır.⁴⁹¹

Vergi ödevlileri, vergi iadesinin süresinde yapılmaması, fazla ve yersiz ödenen verginin hiç ya da gereği gibi usulüne uygun olarak iade edilmemesi, fazla ve yersiz ödenen verginin iadesinde faizin ya hiç ya da eksik ödenmemesi şikâyetini içerir başvurularla sıklıkla AİHM önüne gittikleri vakidir. AİHM, söz konusu başvuruları diğer başvurularda da yaptığı gibi Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün ilk maddesi ile Sözleşme'nin usul hükümlerini birlikte dikkate almak suretiyle meseleyi değerlendirme yoluna gitmektedir (İnce, 2016, s. 74). AİHM bu kapsamda, *S.A. Dangeville/Fransa, Buffalo Srl in Liquidation/İtalya ve Eko-Elda Avey/Yunanistan* kararlarında, (B. No:

⁴⁹¹ Örnek olarak KDV iadelerine değinilebilir. Buna göre, indirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesinde, iade konusu yapılamayacak tutar 2014 yılı için Bakanlar Kurulu Kararı ile 19.500 TL olarak belirlenmiş iken anılan tutarın üzerinde iade miktarı çıktığı zaman KDV iadesi yapılmakta idi. Bu durumda vergi idaresinin vergi iadesiyle ilgili aldığı her tedbirin mülkiyet hakkını doğrudan etkilediği açıktır.

36677/97, 16/7/2002, B. No: 38746/97, 22/7/2004, B. No: 100162/02, 9/3/2006) vergi idaresince vergi ödevlilerinden fazla veya yersiz olarak tahsil edilmiş olan vergilerin ya hiç veya zamanında iade edilmemesi veya iade kapsamında ödeme yapılmış olmakla birlikte faiz ödenmeksizin ya da eksik faiz ödemesiyle iade edilmesinin mülkiyet hakkının ihlali olduğu yönünde kararlar vermiştir.

Anılan kararlardan ilginç bir örnek teşkil eden *Eko-Elda Avee/Yunanistan* kararında (B. No: 100162/02, 9/3/2006) vergi idaresince başvurudan haksız ve yersiz olarak tahsil edilmiş olan verginin başvurucuya ancak beş yıl beş ay gibi uzun bir sürenin sonunda iade edilmesi şikâyeti inceleme konusu yapılmıştır. Mahkeme yaptığı yargılama faaliyetinin sonunda, vergi idaresince başvurucudan haksız ve yersiz yere belirli bir miktar paranın alındığını, buna rağmen bu paranın makul olmayan uzun bir süre geçtikten sonra ancak kendisine ödenmesi nedeniyle iadeye konu miktar kadar bir meblağdan yararlanma hakkından epey bir müddet yoksun kaldığını, bu durumun başvurucunun ekonomik ve mali konumunu doğal olarak etkileyip şahsının önemli ve kesin bir zarar ve maddi kayba uğramasına neden olduğunu, bu durumun, sürdürülmesi gereken genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengeyi bozduğu, bu itibarla da somut olayda başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ve uğranılan zararın giderimi noktasında da kendisine faiz ödenmesi gerekliliğine karar vermiştir (Doğrusöz, 2017).

Yine konuya ilişkin ilginç bir örnek teşkil eden *Buffalo Sri In Liquidation/İtalya* (B. No: 38746/97, 22/7/2004) başvurusunda AİHM, vergi iadesi ödemesi geç yapılan başvurucu Şirketin bu nedenle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir. Somut başvuru konusu olayda merkezi 2001 yılına kadar İtalya'da bulunan başvurucu Buffalo Sri Şirketi, gönüllü tasfiyeye gitmiş olan bir limited şirkettir. 1985-1992 yılları arasında tahakkuk etmiş olan tutarın epey üzerinde vergi ödemiş olan Şirket, yersiz ve fazla ödeme nedeniyle vergi iadesi hakkının doğmuş olduğunu iddia ederek idare nezdinde müracaatta bulunmuştur. Bu gelişme üzerine idare gerekli inisiyatifi kullanarak 1997 yılında vergi iadelerini başlatmıştır. Bununla birlikte gerçekleşen iade tutarı fazla ve yersiz ödeme miktarından düşük kalmıştır. Ayrıyeten yersiz ve fazla ödemenin gerçekleştiği tarihlerle vergi iadesinin yapıldığı ara dönemde Şirket kaçınılmaz olarak çeşitli finans kuruluşlarından kaynak temin etme durumunda kalmış ve bu durum

nedeniyle de öngörülemeyen ek maliyet yüküne maruz kalmıştır. Bu gelişmeler nedeniyle Şirket vergi idaresinin gerçekleştirdiği vergi iadelerini aşan miktarda finans kuruluşlarına faiz ödemek durumunda kalmıştır. Tüm bu tespitlerden hareketle AİHM başvurusunun mülkiyet haklarının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Bu aşamada kapsam ve içeriğine değinilmesi gerekli olan bir diğer önemli karar da, AİHM'in *Sa Cabinet Diot ve Sa Gras Savoye/Fransa* (B. No: 49217/99, 3/9/2002) kararıdır. Anılan karara göre, sigorta komisyonculuğu işiyle iştigal eden başvuru Cabinet Diot ve Gras Savoye şirketleri, 1978 yılındaki ticari faaliyetleri için KDV ödemekle yükümlüdürler. Buna mukabil, 1/1/1978 tarihinde yürürlüğe girmiş olan Avrupa Toplulukları Konseyinin 6. Direktifi, sigorta ve reasürans muamelelerinin KDV'den muaf tutulmasını öngörmüştür. Müteakiben 30/6/1978 tarihinde yürürlüğe girmiş olan farklı bir Konsey direktifi Fransa'ya 6. Direktifi uygulaması için ek süre tanınmıştır. Bununla birlikte, yürürlüğe girmiş olan yeni Direktif geriye yürürlü bir etkiyi haiz olmadığından evvelki 6. Direktif ancak 1/1/1978 ile 30/6/1978 tarihleri arasındaki dönem için uygulanabilir konumda kalmıştır. Mezkûr gelişmeler üzerine başvuru Şirketler 6. Direktife istinaden 1978 yılına ilişkin olarak sehven ödediklerini iddia ettikleri KDV'nin kendilerine iade edilmesi istemiyle yerel mahkemeler nezdinde müracaatta bulunmuşlardır. Buna mukabil idare mahkemeleri ve Fransız Danıştay'ı ise, başvuru sahiplerinin taleplerini bir iç hukuk hükmünün iptali için bir Avrupa Konseyi direktifine istinat edilemeyeceği gerekçesiyle reddetmişlerdir. Bunun üzerine başvuru Şirketler, 1978 yılına ilişkin ödemiş oldukları KDV'nin kendilerine iade edilmemesi nedeniyle mağdur duruma düştüklerini belirterek mülkiyet haklarının ihlal edildiği görüş ve iddiasıyla uyuşmazlık konusunu AİHM'e taşımışlardır. Konuyu ele alan AİHM'in verdiği karar göre, başvuru Şirketler öncelikle 1/1/1978 ile 30/6/1978 tarihleri arasındaki dönem için sehven ödedikleri KDV'nin iadesi noktasında meşru bir beklentiye sahiptirler. Üstelik başvuru Şirketlerin mülkiyet haklarına müdahalenin "genel yarar" bakımından da gerekli olduğu söylenemeyecektir. Sonuç olarak Mahkemeye göre, başvuru Şirketlerin Devlete karşı taleplerinin reddedilmesi ve mülkiyetten barışçıl bir biçimde yararlanma haklarını koruyan yeterli bir iç hukuk yolu bulunmaması nedeniyle mülkiyet haklarının ihlal edildiğine kanaat getirmiştir.

AIHM'in konuya ilişkin bir diğ er önemli kararında da *National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society/Birleş ik Krallık* başvurusunda (B. No: 21319/93, 23/10/1997), yapı kooperatifi, vergi sorumlusu sıfatıyla vergi yükümlüsü olan üyelerinin gelir vergisini kaynakta keserek tahsil etmekte ve kesintiye konu parayı da belirli tarihlerde vergi idaresine yatırmaktadır. Buna mukabil başvuru kooperatif, üyelerinin gelir vergisinin kaynakta kesinti yoluyla tahsil edilmesine ilişkin düzenlemede yer verilen geçiş hükümleri nedeniyle fazla ödeme durumunda kaldıkları vergilerin iade edilmesini teminen yaptıkları müracaat sonrası gerçekleş en geri ödemede geç ödmeden kaynaklanan faizin ödenmemesinden şikâyetçi olmuşlardır. AIHM yargılama faaliyetinin sonucunda konuyu incelemiş ve ödeme tarihi ile iade tarihi arasında faiz ödenmemesini mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmemiştir.

Yine AIHM aynı şekilde yukarda künyesine atıf yapılan kararında (*S.A. Dangeville/Fransa* kararında) ise, başvuru konusunun sehven ödemiş olduğu KDV'nin iade edilmemesini bir ihlal gerekçesi olarak değerlendirmiştir. Başvuru konusu olayda, iç hukukta yer verilen hükümlerle açıkça sigorta araçlarınınca gerçekleştirilen hizmetleri kapsayacak şekilde sigorta ve reasürans işlemleri için KDV istisnası öngörölmüş olmasına rağmen başvurucuya sehven ödemiş olduğu KDV iade edilmemiştir. AIHM yargılama faaliyetinin sonucunda konuyu incelemiş ve başvuru konusu olayda kamu yararı ve orantılılık ilkelerini aşan bir müdahalenin söz konusu olduğu kanaatine varmıştır. Mahkeme bu tespitten hareketle de başvuru konusu somut olayda mülkiyet hakkının ihlal edilmiş olduğu sonucuna varmıştır.

Anayasa Mahkemesi, somut norm denetimi kapsamında verdiği 10/2/2011 tarihli ve E.2008/58, K.2011/37 sayılı kararında; *Eko-Elda Avey/Yunanistan* kararını (B. No: 100162/02, 9/3/2006) esas alarak 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin dördüncü fıkrasını mülkiyet hakkına ve hukuk devleti ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir. Kararın gerekçesinde ise, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde fazla ve yersiz ödemenin yapıldığı tarihte değil de, başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere faiz ödenmesinin yapılmasının mülkiyet hakkını zedelediği tespitlerine yer verilmiştir. Bu gelişme üzerine de, kanun koyucu 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin

(4) numaralı fıkrasında değişiklik yapma yoluna gitmiştir. Buna göre yeni düzenleme ile, fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın yükümlüye atfedilebilir bir kusurdan kaynaklanmış olması durumunda düzeltme istemiyle yapılan başvuru tarihine, diğer durularda ise verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre saptanacak tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, vergi yükümlüsüne ret ve iade edilmesi imkânı sağlanmıştır. Bu düzenleme sayesinde de başvurucudan kaynaklanmayıp bizatihi vergi idaresinden kaynaklanmış olan vergi hatalarında verginin tahsili tarihinden iade tarihine kadar faiz ödenmesi imkânı getirilmiştir.

AİHM'in, vergi iadesinin zamanında yapılmaması hususuna hasredilmiş bir örnek kararı da *Intersplav/Ukrayna* (B. No: 803/2, 23/5/2007) kararıdır. Anılan karara konu başvuruda, Ukrayna ve İspanya ortaklığı olan başvurucu Şirket, vergi idaresinin KDV iadesini zamanında yapmamasından şikâyetçidir. Somut olayda vergi idaresi KDV iadesinin varlığını açıkça kabul etmiştir. Ayrıca olayda başvurucuya izafe dilecek bir kusurun varlığı da söz konusu değildir. Diğer yandan başvurucu, ilgili ortaklığın KDV iadesini teminen yüz kırkı aşkın dava açmak zorunda kalmıştır. AİHM yargılama faaliyetinin sonucunda iade edilmeyen KDV'ler nedeniyle vergi idaresinin ilgili ortaklığa yaklaşık 4.119.250 Euro borcu olduğunu saptamış ve vergisel müdahalenin aşırı ve olağan dışı olduğu tespitinden de hareketle başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edilmiş olduğuna karar vermiştir.

Esasında vergi idaresi tarafından kendilerinden haksız ya da sehven fazla vergi alındığını iddia eden pek çok başvurucu Anayasa Mahkemesi nezdinde hatalı ödemeye konu edildiği iddia edilen verginin tekrar iade edilmemesi, zamanında iade edilmemesi, geç ödeme nedeniyle oluşan zararın giderime elverişli makul bir faiz ile tazmin edilmemiş olması gibi gerekçelerle çeşitli zamanlarda farklı başvurularda bulunmuşlardır.

Türk hukukunda konunun düzenleniş şekline baktığımızda gecikme zammı ve gecikme faizi müesseselerinin farklı mevzuat hükümlerine serpilmiş olduğunu görürüz. Nitekim

vergi ödevlisinin vergi borcunun yerine getirilmesinde geciktiği hallerde devletin uğradığı maddi kaybın telafisi için uygulama alanı bulan gecikme zammı 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde, devletin vergi borcunun geç tahakkukundan doğan maddi kayıplarının telafisi edilmesini amaçlayan gecikme faizi ise 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna mukabil mezkûr Kanun'un söz konusu maddesinin bir sonraki fıkrası⁴⁹² düzenleme içeriği itibarıyla özellikle faizin uygulanacağı süreler ve faiz oranları bağlamında vergi ödevlisinin haklarını düşük profilde korumakta ve vergisel ilişkide idarenin konumunu avantajlı kılmaktadır. Zira anılan fıkra hükmüne göre faiz, ancak, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergiler, ilgili mevzuatı gereğince vergi ödevlisi tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi hâlinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin vergi ödevlisine tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanmaktadır. Diğer bir deyişle faizin uygulanma süresi, fazla veya yersiz olarak alınan verginin vergi ödevlisinden tahsilinden itibaren başlamamaktadır. Uygulamanın bu şekliyle AİHS'in konuya yaklaşımından farklılık arzettiği açıktır.

Buna mukabil uygulamada önceleri her ne kadar idare ile vergi ödevlisinin eşit statüde olmadıklarından hareketle vergi ödevlisinin uğradığı maddi kaybın uygulama alanı bulacak aynı oranda bir faiz ile telafisine gerek bulunmadığı şeklinde bir yaklaşım hakim ise de,⁴⁹³ özellikle bireysel başvuru sisteminin yürürlüğe girmesiyle anılan yaklaşım yerini vergi ödevlisinin haklarını gözeten ve uğradığı zararın telafisine imkân verir belirli faiz uygulamalarının benimsenmesi şeklindeki bir yaklaşıma bırakmıştır.

Nitekim Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin örnek kararında, (*Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2013/28, 25/2/2015) başvuru konusu olayda başvuru Şirket, yurt dışından temin etmiş olduğu emtianın beyanname tescil işlemlerinin tamamlanmasının akabinde tescil esnasında idarece tespit edilen fiyat üzerinden hesaplanan on altı adet

⁴⁹² Söz konusu düzenleme vergi ödevlisinden fazla ve yersiz olarak tahsil edilen ya da kanunen iade edilmesi gerektiği için vergi ödevlisine iade edilmesi gereken vergilerin faizine ilişkin süre ve oranı gibi unsurlarını düzenlemektedir.

⁴⁹³ Bu yaklaşımın izlerinin bulunulabileceği bir karar örneği için bkz. AYM, E.1988/9, K. 1988/28, K.T.27/9/1988.

beyannameyi 2007 yılının Mart ayı ve 2008 yılının Ocak ayı arasında ihtiraz kayıt düşmek suretiyle tescil ettirmiş ve tahakkuk eden gümrük vergisini ve KDV'yi de ödemiştir. Başvurucu, fazla ödenen vergilerin faiziyle birlikte iadesi istemiyle idare nezdinde başvuruda bulunmuştur. İdarece taleplerinin reddedilmesi üzerine on altı adet işlemin iptali ile fazla olarak tahsil edildiğini iddia ettiği vergilerin faiziyle birlikte (dava tarihi itibarıyla kamu alacaklarına uygulanmakta olan faiz oranında) iadesine karar verilmesi talebiyle vergi mahkemesi nezdinde her bir işlem için ayrı olmak üzere on altı dava açmıştır. Vergi mahkemesi davaların kısmen kabulüne, idari işlemlerin iptaline; faiz taleplerinin ise reddine karar vermiştir. Karar gerekçesinde faiz talebinin reddine ilişkin olarak 4458 sayılı Kanun'un 216. maddesine atıf yapılmıştır. Mahkemeye göre, anılan hüküm mucibince yetkili idarelerce gümrük vergileri ile bunların ödenmeleriyle ilintili olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin ya da gecikme zammının geri verilmesi durumunda idarece ayriyeten faiz ödenmeyecektir.

Bu gelişme üzerine başvurucunun konuyu Anayasa Mahkemesi önüne taşımasını müteakiben Mahkeme, yargılama faaliyetinin sonunda yerel mahkemece fazladan tahsil edilen kısmın iadesine karar verilmesine rağmen faiz isteminin reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğine hükmetmiştir. Kararın arka planında inceleme konusu olayların seyri şu şekilde olmuştur: Somut başvuruya konusu olayda vergi idaresince vergi adıyla fazla ve yersiz tahsil edilen bedelin yargı kararı ile iadesine karar verilmiştir. Buna mukabil, yargı kararına istinaden iade edilen bedelin ödenmesinde yukarıda da değinildiği üzere 4458 sayılı Kanunun 216. maddesindeki amir hükmün varlığı gerekçe gösterilerek faiz ödemesi yapılmamıştır. Bununla birlikte anılan kanun maddesi başvuruya konu davanın kesinleşmesinden sonraki bir tarihte iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi konuyu ele alırken ülkemizin enflasyonist etkilerin sıklıkla görüldüğü ekonomik koşullarını dikkate almıştır. Ülke ekonomisinin konjonktürel durumunu ölçülülük tespitinde kullanacağı bir kriter olarak ele alan Mahkeme, bu şekilde politik/hukuki bir bakış açısıyla başvurucudan fazla veya yersiz yapılan tahsilatların tarihi ile iadesini teminen açılan davaların başvuru lehine sonuçlanması arasında geçen görece olarak uzun addedilebilecek sürede enflasyonist ortam nedeniyle meydana gelen değer kaybı gerçeğini sorunun özü olarak ele alıp, kamudan olan alacağı bu şekilde değer kaybına uğramış olan başvurucunun bu süre zarfında kendi mülkünü

kullanma, tasarruf etme, yararlanma hakkından yoksun kalmış olması nedenleriyle mağfur sıfatını haiz olduğunu evleviyetle kabul etmiştir. Başvurucunun mağduriyetine tamamen idareden kaynaklanmış olan hatalı vergi tahakkuk ve tahsil işlemleri neden olmuş ve uygulamanın alacaklı-borçlu ilişkisi alacaklı başvurucu aleyhine ve vergi idaresi lehine bozulmuştur. Anayasa Mahkemesi de yukarıda değindiğimiz üzere tüm bu saptamalardan hareketle başvurunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Esasında kanımızca iç hukukta yer alan konuya ilişkin mezkûr mevzuat hükümleri, gerek fazla ve yersiz ödenen vergiler gerekse de vergi iadeleri için faiz hesaplanmasına yönelik tarih yönünden AİHM standartlarına uygun ve hak ihlaline sebep olmayacak düzenlemeler içermektedir. Bununla birlikte iadeye konu miktarlara uygulanan faiz oranına ilişkin muhtemel başvurularda Anayasa Mahkemesince ihlal kararı verilmesi ihtimal dahilindedir. Zira, AİHS standartlarına göre de olması gereken vergi ödevlisi tarafından devlete hangi oranlarda faiz ödenmekte ise, devletin de vergi ödevlisine o oranda faiz ödemesini gerçekleştirmesidir. Diğer bir deyişle, devletin vergiyi alırken ve haksız ve sehven ödeme nedeniyle tekrar iade ederken uyguladığı faiz oranlarının farklılık göstermesi vergi ödevlilerinin aleyhine ölçsüz bir müdahale teşkil edebilecektir.⁴⁹⁴ Yukarıda da kısaca değindiğimiz üzere Devlet vergi alacaklarında gecikme faizi uygularken bu alacakların taksitlendirilmesi durumunda gecikme faizine göre daha düşük tecil faizi uygulamaktadır. Bu uygulama nedeniyle de açıktır ki, fazla ve yersiz ödenen vergiler için gecikme faizine nispetle düşük oranlı tecil faizinin⁴⁹⁵ uygulanması, vergi ödevlisinin uğramış olduğu zararları bütünüyle karşılamamakta ve mülkiyet hakkının esaslı prensiplerinden olan “eski durumun iadesi” ilkesine uygulanırlık kazandırılmamaktadır.⁴⁹⁶ Bu durumda, 213 sayılı Kanun’un 112.

⁴⁹⁴ Benzer bir değerlendirme için bkz. (Uzeltürk, 2011, s. 135).

⁴⁹⁵ Aradan geçecek sürenin uzunluğu ve iade edilecek alacak miktarının büyüklüğü ile bağlantılı ve doğru orantılı olarak, tecil faizi vergi ödevlisinin uğradığı zararları karşılamayacaktır.

⁴⁹⁶ Temerrüt faizine ilişkin düzenlemelerin varlığı ve özel kişiler arasındaki borç ilişkilerinde belirli sınırlar dahilinde faiz oranının serbestçe belirlenmesine imkân tanındığı dikkate alındığında, devletin mezkûr yükümlülüklerini belirli ölçüde yerine getirdiği söylenebilir. Buna mukabil enflasyon oranlarının yükseldiği dönemlerde anılan tedbirlerin mevcut meseleleri çözmeye yetmeyeceği açıktır. Nitekim hâlihazırda temerrüt ve kanunî faiz oranları gerek enflasyon oranlarına gerekse de mevduat faizi oranlarına nazaran hayli düşüktür. Bu gerçeklikten hareketle ülkemizin Avrupa Birliğine uyum süreci çerçevesinde Avrupa Birliği Direktifi’ne uygun bir düzenleme yapılması, mezkûr sorunun çözümüne kısmî bir katkı sağlayabilecektir. Bu doğrultuda, 3095 sayılı Kanun’da değişiklik yapılarak hâlihazırda ticarî olmayan işlerde uygulanan temerrüt faizi oranının sabit bir şekilde belirlenmesi yönteminin uygulanması yerine Merkez Bankası’nın referans faiz oranının temel faiz oranı olarak benimsenmesi ve

maddesinin 4. ve 5. fıkralarına rağmen, yükümlü ayrıca maddi kayıp ve zararlarının tamamen karşılanmasını teminen idare mahkemesi nezdinde tam yargı davası açabilecektir. Başvurucu bu dava yolunun vermiş olduğu imkânla kendisine iade sürecinde uygulanmış olan tecil faizi ile karşılanamayan diğer zararlarının da telafi edilebilmesini sağlayacaktır. Bu durumda da mahkemelerin, vergi ödevlisinin tecil faizinin uygulanmasına rağmen karşılanamayan maddi kayıp ve zararının karşılanmasına hükmetmesi kuvvetle muhtemel bir gelişme olacaktır. Buna mukabil, muhtemel bir ret kararı üzerine de konunun Anayasa Mahkemesi önüne getirilmesi ve Mahkemece de mezkûr sebeplere binaen ihlal kararı verilmesi ihtimal dahilindedir.

Sonuç olarak yukarıda belirtilen yargı sürecinin sonunda gecikme faizi ile tecil faizi arasındaki farka tekabül eden miktar kadar ayrıca tazminata karar verilebilmesi, başvurunun mülkiyet hakkının dikte ettiği bir zorunluluk olarak gerek ilk derece mahkemelerinin gerekse de Anayasa Mahkemesinin dikkate alması gereken ve “denkleştirici adalet” kapsamında “zorunlu bir önlem” olarak neşvünema kazanacaktır. Tecil faizinin uygulanmasının zorunluluğunun meşru amacı kamu yararının dikte ettiği gerçekliklerdir. Aynı mantık kurgusu ve meşru amaç kaygısı esasında gecikme faizi uygulaması için de geçerlidir. Buna göre, kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki tesisini her koşul ve şartta aradığımız denge, vergi ödevlisine de gecikme faizinin uygulanmasını gerekli kılmaktadır.⁴⁹⁷

2.2.3.3.2.3. Geçmişe Yönelik Uygulama Alanı Bulan Yeni Vergi Düzenlemeleri

Öncelikle belirtmek gerekir ki hak öznesi bireylerin kamu otoritelerine duymuş oldukları güveni örselediği hususunda kuşku bulunmayan geriye yürürlü ve etkili mevzuat uygulamalarının ancak çok istisnai durumlara hasredilmesi, hukuk devleti

temerrüt faizinin de bu faiz oranlarına ilave yapılarak belirlenmesi yönünde bir düzenleme yapılması uygun olacaktır (Duman, 2018, s. 455)

⁴⁹⁷ Kimi görüş sahiplerine göre tüm bu eleştirilecek ve ihlal kararına konu olması muhtemel yanlarına rağmen konuya ilişkin düzenlemeler olumlu yönler de ihtiva etmektedir. Nitekim İNCE'ye göre, fazla veya yersiz tahsilatlara ilişkin faiz ödenmesine yönelik eleştirilerin bulunması, üç aylık bekleme süresinin bulunması ve gecikme faizinden daha düşük tecil faizinin uygulanması gibi olumsuz durumların bulunmasına rağmen vergi ödevlilerine bu şekilde faiz ödenmesi olumlu bir gelişmedir. Yine yazara göre, bir bakıma genelde vergi hukukunda yaşanmakta olan olumsuzluklar ile özelde vergi iadesinde yaşanmakta olan olumsuzlukların varlığı dikkate alındığında fazla veya yersiz tahsilatlara yönelik faiz uygulaması, yeterli olmamakla birlikte mali alanda yaşanan bir milattır (İnce, 2016, s. 342).

ilkesinin dikte ettiği elzem bir gerçekliktir. Bu bağlamda hâlihazırda yargı merciileri önünde derdest olan bir davaya geriye yürürlü ve etkili olarak uygulanacak yeni kanun hükümleri, özellikle de silahların eşitliği ilkesini de yadsıyacak şekilde uyuşmazlığın davanın taraflarından biri lehine hükümler ihtiva etmekte ise, hem mülkiyet hakkını, hem de adil yargılanma hakkını ihlal etmiş olacaktır.

Yeni ihdas edilmiş kanun hükümlerinin hâlihazırdaki hukuki kesinliği henüz haiz olmamış derdest davalara uygulanacak olması örneğinde olduğu üzere ülkemizde eski zamanlardan beri çok sık yaşandığına tanık olunan “geriye yürürlü ve etkili mevzuat” uygulamasının, kanunilik koşulu bakımından önemli sorunları bünyesinde barındırdığı aşikârdır. Her ne kadar geriye yürürlü ve etkili mevzuat uygulaması ilk değerlendirme biçimine göre kategorik olarak kanunilik koşulunu çiğnememekte ise de kaçınılmaz olarak öngörülebilirlik ilkesini ihlal ediyor olacaktır.⁴⁹⁸

AİHM’in konuya ilişkin yaklaşımı kesinlik kazanmış olup, mahkemenin konuya ilişkin kararlarında artık bir tenakuza rastlanılmamaktadır. AİHM’in yerleşik içtihadına göre geçmişe uygulanan düzenlemeler hukuka dayalılık ölçütüne uygun olmasına karşın ölçülülük ölçütüne aykırılık arzetmektedir.⁴⁹⁹

Yasama erkinin yeni bir kanuni düzenleme ihdas etmek suretiyle hâlihazırda yürürlükte bulunan iç hukuk kurallarına uygun olarak açılmış ve derdest olan bir davaya müdahalesi de mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilecektir. AİHM’e göre, mahkemeye erişim hakkı sadece dava açabilmek anlamına gelmeyip uyuşmazlığın karara bağlanmasını da gerektirmektedir.⁵⁰⁰ Aksi bir yorum tarzında bulunmuş olsa idi AİHM, mahkemeye erişim hakkını başvuruçunun etken bir hukuki tutum sergileyerek dava açması anına hasretmiş olup, başvuruçunun açmış olduğu davaya yeni ihdas edilen kanuni düzenleme ile vuku bulacak müdahaleleri göz önüne almamış olmasını olağan ve yine başvuruçunun edilgen bir konumda kendi inisiyatifi dışında gerçekleşen yasama işlemi müdahalesini de meşru gördüğünü kabul ediyor olmamız gerekecekti. Buna göre

⁴⁹⁸ Bkz. *M. A. ve diğerleri/Finlandiya*, B. No: 27793/95, 10/7/2003; *Stere ve ve diğerleri/Romanya*, B. No: 25632/02, 23/2/ 2006, § 54.

⁴⁹⁹ Bkz. *Pressos Compania Naviera S.A. ve diğerleri/Belçika*, B. No: 17849/91, 20711/1995.

⁵⁰⁰ Bkz. *Multiplex/Hırvatistan*, B. No: 58112/00, 10/10/2003, § 45.

başvurucunun etken kimliğiyle bir hukuk öznesi olarak konumunu önemserken, edilgen kimliğiyle hukuk süjesi konumunu ise göz önünde bulundurmamamız, hak ve özgürlüklerin korunmasını her boyutuyla temin etmeyi amaçlayan bu tür dinamik süreçlerde çoğu zaman kaçınılması gerekli olan düalist yaklaşımın tuzağına düştüğümüz anlamına gelecektir.

AİHM birçok kararında, herhangi bir sözleşmeci taraf üye devletin iç hukuk sistemi kesin hüküm verilmesini güvence altına almadan vatandaşlara dava açma hakkı tanımaması durumunda mezkûr hakkın içeriğinin boşalacağı gerçeğine vurgu yapmıştır. AİHM'e göre yasama erkinin hâlihazırda derdest olup kesinleşmemiş bir davanın askıya alınmasına ya da yargılamanın sınırlarının değişmesine neden olacak şekilde bir yasa kuralı çıkararak devreye girmesi durumunda mahkemeye erişim hakkı kapsamında mahkemeye başvurma hakkını ihlal etmiş olacaktır. Buna göre ideal olan hukuk sisteminin kesin hükmün verilmesini temin etmek için gerekli sistemle teçhiz edilmiş olmasıdır. Diğer türlü "dava açma hakkı" gerçek bir hak olmaktan çıkacak ve yalnızca şekilsel olarak varlığını devam ettirmiş olacaktır. Bu konuda ilginç bir örnek karar, *Kutic-Hırvatistan* kararıdır⁵⁰¹ Başvuru konusu olayda, Hırvatistan Parlamentosunca terör saldırıları sonucu yurttaşların malvarlığında oluşan zararların giderilmesini teminen ileride yeni bir kanuni düzenlemenin ihdas edileceği ve hâlihazırda alt yapı hazırlıkları devam etmekte olan söz konusu kanuni düzenlemenin yürürlüğe gireceği tarihe kadar terör saldırıları nedeniyle zarar gören yurttaşların devlet aleyhine açmış oldukları davaların durdurulması hükmünü ihtiva eden hâlihazırda geçici yeni bir kanun yürürlüğe konulmuştur. Bu gelişme üzerine başvurucunun terör saldırıları sonucu görmüş olduğunu iddia ettiği zararın temini için açtığı dava söz konusu geçici düzenlemeye istinaden yargı merciince durdurulmuştur. Başvurucunun konuyu AİHM önüne taşınması üzerine de Mahkeme, terör mağdurlarının zararlarının giderilmesini sağlayacağı ifade edilen yeni düzenlemenin mezkûr davanın durdurulma kararının alındığı tarihten itibaren altı yıl geçmiş olmasına rağmen ihdas edilmemesinin AİHS'in 6. maddesinin ilk fıkrasının ihlali olduğu kanaatine varmıştır.⁵⁰²

⁵⁰¹ *Kutic/Hırvatistan*, B. No: 48778/99, 1/3/2002, §§ 25-33.

⁵⁰² *Kutic/Hırvatistan*, B. No: 48778/99, 1/3/2002, §§ 25-33.

Buna göre “kanunun geriye yürümezliği ilkesi” hukuk güvenliği ilkesinin sağlanması noktasında önemli bir güvence getirmektedir. Devlet, tarafı olup hâlihazırda devam etmekte olan bir yargılamada kendi lehine birtakım sonuçlar elde edilmesini sağlayacak şekilde geriye yürürlü ve etkili bir kanun ihdas ediyorsa, AİHS’in 6. maddesinde düzenleme konusu yapılan silahların eşitliği ilkesi yönünden hakkaniyete uygun yargılanma hakkına aykırı bir durumun varlığından söz edilebilecektir (İnceoğlu, 2018, s. 125).

Bu arada konuya ilişkin üzerinde önemle durulması gereken husus yasamanın müdahalesinin ihlale neden olma olgusunun en fazla yaşandığı alan vergi hukukuna tekabül eden uygulamalardır. Nitekim konuya ilişkin yapılacak bir literatür çalışmasında en fazla örnekleme bu alanda rastlanılmaktadır. Bu itibarla vergisel düzenlemelerde rastlanılan yasal müdahalelerin durumunu daha kapsamlı tartışmak konunun vukufiyetini temin noktasında daha elzem görülmektedir.

Öncelikle vergilendirmeye yönelik başvuruların önemli bir bölümünü geçmişe dönük vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıkların oluşturduğunu söylemek uygun olacaktır. Bu itibarla bu noktada yapılması gereken geçmişe dönük vergilendirmeyi AİHS’in yaklaşımıyla mukayeseli olarak Türk Vergi Hukuku çerçevesinde en genel hatlarıyla incelemektir.

Her ne kadar Anayasa’da geriye yürümezlik ilkesine doğrudan yer veren açık bir hüküm bulunmamakta ise de, anılan ilkeye Anayasa’nın 38. maddesinde suç ve cezalar bakımından yer verildiği görülmektedir. Anayasa’daki bu düzenlemelere paralel olarak vergi yasalarında da mezkûr ilkeye ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Öğretide ağırlıklı olarak kabul edilen görüşe göre geriye yürümezlik ilkesi, hukuk devleti anlayışının, hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucu olarak, kamu hukukuna ilişkin yükümlülüklerin getirildiği vergi hukuku alanında da geçerlidir (Güneş, 2008, s. 135). Türk Vergi Hukuku öğretisinde benimsenen ayrıma göre, “gerçek geriye yürüme” olarak nitelenebilecek vergiyi doğuran olay vuku bulduktan sonra vergi ödevlisinin vergi yükünün artması sonucunu doğuracak bir vergi yasası hükmünün uygulanması

geçersiz kabul edilmektedir. Diğer yandan “gerçek olmayan geriye yürüme” olarak nitelendirilebilecek vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından önce vergi ödevlisinin vergi yükünün artması sonucunu doğurmakta olan bir yasa hükmünün uygulanması ise, gerek geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu, gerekse getirdiği ek vergi yükü açısından ölçüsüz değilse, hukuki güvenlik ilkesini zedelemeyeceği ve geçerlilik arzedeceği değerlendirilmektedir (Öncel ve diğerleri, 2008, s.50). Son olarak belirtmek gerekir ki vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesinin esas görünüm zemini, vergi yasalarına ilişkin olmaktan ziyade yürütme erkinin vergilendirme alanında düzenleme yetkisini haiz olduğu durumlara tekabül etmektedir.

Uygulamaya gelince burada öğretilerdeki yaklaşıma benzer bir ayırmadan hareketle yargı organlarının konuya yaklaşım biçimini görebiliriz. Buna göre öncelikle daha önce de değindiğimiz üzere her ne kadar Anayasa’da vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesine ilişkin doğrudan açık bir hükme yer verilmemiş olsa da, Anayasa Mahkemesi, geriye yürütülen vergi kanunlarını Anayasa’nın 2. maddesinde düzenleme konusu yapılan hukuk devleti ilkesi ile ölçülülük ana kriteri açısından yargısal denetime tabi tutabilmektedir (Öncel ve diğerleri, 2008, s.50). Bu kapsamda Yüksek Mahkeme, aynen öğretilerde de yer aldığı şekliyle gerçek ve gerçek olmayan geriye yürüme ayırımına paralel olarak, norm denetimi kapsamında yapılan somut başvuru konusu olaylarda iddia edildiği gibi geriye yürüme olgusunun gerçek olup olmadığını belirleyebilmek için vergiyi doğurduğu iddia edilen olayın gerçekleşip gerçekleşmediğini ve düzenlemenin ölçüsüz olarak vergi yükü arttırıcı nitelik arzedeip arzetmediğini, geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğunu analiz etmektedir. Bununla birlikte bu aşamadan itibaren Anayasa Mahkemesinin yaklaşımı öğretilerden farklılık göstermekte ve yolunu ayırmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin konuya yaklaşımında kullandığı enstrümanlardan bir diğeri de, norm denetimi kapsamında gerçekleşen başvuru konusu her somut olayı kamu yararı gereksinimi ile vergi ödevlilerinin hukuki güvenliklerini karşı karşıya getirerek mukayeseli bir inceleme yöntemidir. Buna göre bu tür karşılaştırmalı bir analizin sonucunda genel nitelik arzetmeyip olağanüstü nitelik arzetmekte olan olağan dışı ek ya

da geçici vergilerin uygulama alanı bulduğu durumlarda⁵⁰³ kamu yararına ağırlık verilerek çoğunlukla geriye dönük uygulamanın söz konusu olmadığı yönünde karar verilmektedir.⁵⁰⁴ Sonuç olarak, Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimi bu şekilde kamu yararına öncelik tanıyan tarzda yapılmış ise de, Türk Vergi Hukuku sisteminde özellikle gerçek geriye yürüme bakımında geriye yürümezlik ilkesinin geçerli olduğu söylenebilecektir.

Buna mukabil AİHS'in konuya yaklaşımının ulusal hukuk düzleminde gözlemlenen kamu yararlı odaklı bakış açısından ayrışan yönleri havi bulunduğunu söylemekte sakınca bulunmamaktadır. Nitekim AİHS, geriye dönük olarak uygulanan vergisel düzenlemelere ilişkin önüne gelen kimi kişisel başvurularda konuyu farklı bağlamlarda değerlendirmiş ve mezkûr düzenlemelerin AİHS'e Ek 1 no.lu Protokol'ün ilk maddesinde düzenleme alanı bulan güvencelere aykırı olmadığı kanaatine varmıştır. AİHM'e göre, kanunun meşru bir amacı haiz olması ve vergi ödevlisi nezdinde ağır sonuçlara neden olmayacak şekilde kurgulanmış olması durumunda geriye yürütülen kanun, mülkiyet hakkını ihlal etmeyecektir. Bu kapsamda AİHM; kanunun yürürlüğe girmiş olduğu yıl açısından sadece bir önceki yıl edinilen gelirlere uygulanması örneğinde olduğu gibi geçmişe etkinin kısa ve sınırlı dönemli olması, kanunun hâlihazırda yürürlükteki iç hukuk hükümlerinden kaynaklanmakta olan bir hatayı düzeltip revize etmesi ve evvelinden öngörülemeyen büyük vergi kayıplarını telafi etmeyi amaçlaması ve uygulamanın genel mahiyet arzemesi gibi alt ölçüt niteliğindeki testlere başvurmak yolunu tercih etmektedir. (Yaltı, 2006, s. 71). Bu durumda bir vergi düzenlemesinin salt geriye yürürlü ve etkili olarak tanzim edilmesi onun başlı başına her koşul ve şartta mülkiyet hakkını ihlal ediyor olması anlamına da gelmeyecektir.

Anayasa Mahkemesinin de yakın zaman öncesine kadar verdiği pek çok kararda yasamanın müdahalesi tartışma konusu yapılmış ve çeşitli koşulların bir arada

⁵⁰³ Anayasa Mahkemesinin E.1995/6, K.1995/29, K.T.6/7/1995 ile E.1999/51, K.2001/63, K.T.28/03/2001 tarihli kararlarda olduğu gibi.

⁵⁰⁴ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu ise 3/7/1989 tarihli ve E.1988/5, K.1989/3 sayılı kararında, 213 sayılı Kanun'un 3239 sayılı Kanun ile değişik 112. maddesinde öngörülmüş olan gecikme faizinin, bu Kanun'un yürürlüğe girmiş olduğu 1/1/1986 tarihinden evvelki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhlar hakkında uygulama alanı bulmasının mümkün olmadığına karar vererek hukuki güvenlik ilkesinin gereğine uymuştur.

bulunduğu durumlarda bu tür müdahalelerin mahkemeye erişim hakkının ihlal edilmesi sonucunu doğuracağı kanaatine varılmıştır.

Bu tür kararlardan en ilginç örneklerden bir tanesi *Ülkü Tunca ve diğerleri* kararıdır (B. No: 2012/928, 11/12/2014). Anılan karara ilişkin başvuruda başvurucular, 506 sayılı mülga Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesine, 13/2/2011 tarihli ve 6111 sayılı Kanunla eklenmiş olan beşinci fıkra ile hâlihazırda devam etmek olan yargı sürecine müdahale edilmiş olması sonucu adil yargılanma ve mülkiyet haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüşler ve zararlarının giderimini teminen de tazminat isteminde bulunmuşlardır. Anayasa Mahkemesi yargılama faaliyetinin sonucunda yaptığı değerlendirmede öncelikle kanun koyucunun, hâlihazırda sürmekte olan mevcut davalara etkisini göstermesi mukadder kanun düzenlemesi ihdas etmek suretiyle derdest olan davaya müdahale ettiği kanaatini ortaya koymuştur. Mahkeme, bu tür geriye yürürlü ve etkili sonuçları olan müdahalenin zorlayıcı bir kamu yararına dayandığını kabul etmekle birlikte, yasama erkinin vergisel müdahalesinin taraflar arasında yargılama faaliyeti başladıktan sonra gerçekleştiği –bir anlamda oyunun kurallarının sonrasında değiştirildiği- ve bu durumun da kaçınılmaz olarak davaların esasına ilişkin sonucu bir anlamda müdahale anında belirlediği gerçeğinin dikkatlerden kaçırılmaması gerektiğine işaret etmiştir. Buna göre bu müdahale neticesinde başvurucuların davalarını kazanmaları, artık en küçük bir ihtimal dahi içermeyen kesinlikte imkânsız hale gelmiştir. Mahkemeye göre, davaların açıldığı tarihteki yerleşik içtihatların da tamamen başvurucular lehine olduğu hususu da göz önünde bulundurulduğunda başvurucuların davalarını kazanmaları kuvvetle muhtemel olarak görülmektedir. Buna göre ortada öngörülemeyen bir müdahalenin varlığı söz konusudur ve bu itibarla mezkûr müdahalenin meşru kabul edilebilmesi mümkün değildir. Zira yasama kaynaklı vergisel müdahale neticesinde davalı Vakıf, yargılama süreci henüz tamamlanmadan başvuruculara nispetle önemli ölçüde avantajlı konuma gelmiş ve davalının avantajlı bu yeni konumu taraflar arasındaki menfaat dengesini başvurucular aleyhine bozmuştur. Mahkemeye göre sonuçta, mezkûr dengeyi bozan yasama kaynaklı vergisel uygulamayla çelişmeli yargılanma hakkı ile silahların eşitliği ilkesine yönelik orantısız bir müdahale vuku bulmuştur. Diğer bir ifadeyle Mahkemece yapılan değerlendirme sonucunda başvuruya konu olaya ilişkin Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun içtihadının

varlığı karşısında -her ne kadar zorlayıcı bir kamu yararına dayansa da- kanun değişikliğinin dava açıldığı sırada kişi lehine sonuçlanacağı anlaşılan durumu lehe değiştirmeye yönelik olduğu, davanın kişi lehine sonuçlanmasını imkânsız hâle getirdiği tespit edilmiştir. Bu tespit ışığında silahların eşitliği ilkesinin sağladığı güvencelere yönelik vergisel müdahalenin yukarıda da değindiğimiz üzere öngörülebilir olmadığından meşru bir dayanaktan yoksun olduğu, bu durumda da dezavantajlı hâle gelmiş olan başvurucuya tahammülü zor külfetler yüklendiği belirtilerek adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine kanaat getirilmiştir.⁵⁰⁵

Kanımızca burada dikkat çeken husus, yeni kanun hükmü ile kendisine eş değer olup yine kendisinden önce ihdas edilmiş başka bir kanunun devam etmekte olan yargı süreçlerine olan etkisinin sonlandırılması örneğinde görülen uygulamalar dışında, yeni kanun ile normlar hiyerarşisine göre kendisiyle eşdeğer olmayıp daha alt basamaklarda bulunan yerleşik içtihatların devam etmekte olan etkisinin sonlandırılması uygulamasının bile kanunların geriye yürümezliği ilkesini ihlal etmekte olduğu gerçeğidir. Buna göre, devam etmek olan davanın sonucunu etkileyecek mutlak hükümler içeren bir kanuni düzenleme bulunmuyor olsa dahi, yerleşik içtihatların davanın sonucunu yerleşik taraflardan birisinin lehine ya da aleyhine olarak etkileyecek olmasının kuvvetle muhtemel bulunması durumunda da geriye yürümezlik kuralı uygulama alanı bulacaktır. Esasında vergisel uyuşmazlıklarda kanunilik ilkesinin daha sert koşullarda uygulanmakta olduğu gerçeğini dikkate aldığımızda, Mahkemenin, kanunların geriye yürümezliği ilkesi bağlamında ve inceleme konusu karar örneğinde yerleşik içtihatlara vermiş olduğu rol itibarıyla benimsediği güçlendirilmiş korumacı yargı politikasının içerdiği değerler vergisel müdahaleler bakımından büyük önem arzettiği açıktır.

Yine konuya ilişkin bu tür kararlardan ilginç örneklerden bir tanesi de *Türkiye İş Bankası A.Ş.* kararıdır (B. No: 2014/6192, 12/11/2014). Anılan başvuruya konu olayda Türkiye İş Bankası A.Ş., kuruluş amacı çalışanlarına çeşitli menfaatler temin etmek olan Türkiye İş Bankası A.Ş. Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı

⁵⁰⁵ Silahların eşitliği ilkesi, yargılama sürecinin aktörleri arasında hakkaniyete uygun bir dengenin sağlanmasını amaç edinmektedir (İnceoğlu, 2004, s. 175).

Vakfına çeşitli dönemlerde katkı payı ödemelerinde bulunmaktadır. Vergi denetim elemanlarınca mezkûr Vakıf hakkında vergi incelemesi yapılmıştır. İnceleme faaliyetinin sonucunda da denetim elemanları, Vakfa yapılan katkı paylarını ücret olarak değerlendirmiştir. Bu gelişme üzerine de söz konusu katkı payları tutarları üzerinden gelir vergisi ve damga vergisi tarh edilerek vergi ziyai cezası kesilmesi yoluna başvurulmuştur. Başvurucu, söz konusu işlemlere karşı davanın reddedilmesi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının zedelendiğini ileri sürmüştür.

Anayasa Mahkemesine göre somut başvuru açısından Vakfa ödenmekte olan katkı paylarının ücret olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceği kural olarak derece mahkemelerinin takdirindedir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesince öncelikle vergi incelemesine konu olan 2007-2011 yılları arasında gerçekleşmiş olan banka katkı payı ödemelerinin ücret olarak nitelendirilip vergilendirilmesine yönelik müdahalenin kanun tarafından öngörülmüş olması koşulu bakımından değerlendirilmesi yoluna gidilmiştir. Konuyu bu şekilde öncelikle kanunilik ilkesi yönünden değerlendiren Mahkeme, vergi idaresinin Vakfın kurulmuş olduğu tarihten vergi incelemesinin yapıldığı 2012 yılına kadar Vakfa ödenen katkı paylarının vergilendirilmesine yönelik herhangi bir girişimde bulunmadığı ve konunun tüm vergi ödevlilerince bilinebilir olmasını sağlayacak emsal niteliğinde bir uygulama yoluna da gitmediği tespitinde bulunmuştur. Ayriyeten Bankanın yıllara sair devam eden katkı payı ödemeleri hakkında hiçbir surette gelir vergisi uygulamasına gidilmemiştir. Bu tespitten ve konuya ilişkin tesis edilen yargısal kararların (Vakfa ödenen katkı payları üzerinde çalışanların tasarruf haklarının bulunmadığına ilişkin Yargıtay içtihadı, katkı paylarının ücret olarak vergilendirilemeyeceğine ilişkin farklı bir kuruma verilmiş özelge ile 1991 yılında verilmiş Danıştay kararının) incelenmesinden hareketle Mahkeme, vergilendirme dönemi itibarıyla katkı payı ödemelerinin ücret olarak nitelendirilmesinde esas alınmakta olan "menfaatin elde edilme zamanı" ölçütüne ilişkin ilgili Kanun hükmünün gerekli açıklık ve kesinlikten yoksun olduğu değerlendirmesini yapmıştır. Mahkemeye göre bu durumda, başvuruya konu edilmiş bulunan vergilendirme dönemleri itibarıyla başvuruculardan ödeme konusu katkı paylarının vergiye tabi olacağını öngörmelerini beklemek haksızlık olacaktır. Bu saptamalar ışığında Mahkeme sonuç olarak başvuru konusu olayda mülkiyet hakkı ihlalinin gerçekleşmiş olduğuna karar vermiştir.

Tüm bu ve benzeri kararların analizinden çıkan sonuç, Anayasa Mahkemesinin geriye yürürlü ve etkili kanuni düzenlemelerin mülkiyet hakkı ile adil yargılanma hakkını ihlal ettiği görüş ve iddiasıyla nezdinde yapılmakta olan bireysel başvurularda kanunilik koşulu açısından bir sakınca görmediği buna mukabil ölçülülük değerlendirmesi aşamasında sürece ilişkin sıkıntıları ihlal kararlarına gerekçe yapmış olduğu gerçeğidir. Nitekim başvuruçuların mezkûr *Yasemin Mutlu, Zekiye Şanlı ve Ülkü Tunca ve diğerleri* başvurularında başvuruçuların talepleri ilk derece yargı mercii tarafından haklı ve yerinde görülmüş ve fakat uyuşmazlık Yargıtay önünde derdest iken yürürlüğe konulmuş olan yeni kanun hükmü uyarınca aleyhlerine sonuçlanmıştır.⁵⁰⁶ Bu durumda geriye yürürlü ve etkili mevzuat düzenlemeleri ve uygulamalarının asıl etkisini doğurduğu aşama, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olup olmadığına ilişkin yapılan inceleme aşamasıdır ve bu aşamada genellikle ihlal durumunun varlığına tanık olunmaktadır.

2.2.3.3.2.4. İdarece Tesis Edilen Vergisel Müdahalelere Karşı Mükelleflere Yeterli Hukuksal Güvencenin Sağlanmaması

2.2.3.3.2.4.1. Genel Olarak

Bilindiği üzere vergisel müdahalelere karşı yükümlünün durumunun tartışma konusu yapıldığı ve vergisel uyuşmazlığın çözüme kavuşturulduğu vergi yargısının kendisinden beklenen işlevi yerine getirebilmesini teminen, idarenin kamusal harcamalarının etkin bir şekilde finanse edilmesini sağlamak için vergilerin olabildiğince fazla toplanması şeklindeki kamu yararı amaçlı yaklaşımı ile kişisel menfaatini maksimize eden bir aktör olarak olabildiğince az vergi ödemek isteyen yükümlünün yaklaşımı arasında tesis edilecek bir denge, birey üzerinde oluşacak yükü de olabildiğince azaltacaktır.⁵⁰⁷

⁵⁰⁶ *Yasemin Mutlu*, B. No: 2013/1426, 25/3/2014, § 57; *Zekiye Şanlı*, B. No: 2012/931, 26/6/2014, § 58; *Ülkü Tunca ve diğerleri*, B. No: 2012/928, 11/12/2014, § 59.

⁵⁰⁷ Söz konusu kamu yararı ile kişisel yarar arasındaki örtüşme ve uyuşumun hukuka uygun bir biçimde kurulması için gerekli olan dengenin gerekliliğine ilişkin açıklamalar için bkz. KUMRULU, Ahmet, “*Türkiye’de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme*”, II. İdare Hukuku Kongresi Bildirileri, Ankara, 1993, s. 231.

AİHS'in konuya ilişkin kararlarında, bireylerin mülkiyet hakkı ihlallerini önlemek bakımından ulusal mevzuata anılan ihlalleri önleme amacını matuf çeşitli hukuksal güvencelerin dercedilmesi gerektiği hususuna pek çok kez yer verilmiştir. Nitekim idarece tesis edilen her müdahaleye karşı hak öznesi bireyin yükünü hafifletme fonksiyonunu teminen “etkili başvuru hakkı”, AİHS’de ayrı bir maddede ayrıca düzenleme konusu yapılmıştır. Bu kapsamda idarelerce tesis edilen vergisel müdahalelerin mülkiyet hakkını ihlal ettiği iddiasıyla yapılan pek çok başvuruda AİHM, muhtemel müdahalelere karşı iç hukukta başvuru sahiplerinin mülkiyet haklarının ihlal edildiğine yönelik iddialarını ileri sürebilecekleri yeterli hukuksal güvencelere sahip olup olmadıklarını incelemiş ve bu güvencelerin varlığını aramıştır. Anılan güvencenin varlığını teminen tesis edilen çözüm yollarının “etkin ve etkili” bir içerikle kurgulandıklarından söz edebilmemiz için AİHM’e göre, vergi ödevlisinin hakkında yürürlüğe konulmuş olan edilen vergisel müdahaleye karşı iç yargı yollarına başvurabilmesi ve başvurduğu bu yollarda da tüm iddia ve itirazlarını etkili bir şekilde ileri sürebilme imkânına da sahip olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle başvuru sahibi vergi ödevlisinin hakkında tesis edilmiş olan vergisel işlem ya da eyleme yönelik tüm itiraz ve savunmalarını ileri sürmek yoluyla bu işlem ve eylemi her yönüyle yargısal boyutta tartışma konusu yapılmasının sağlanmasını isteme hakkına sahip olabilmesi,⁵⁰⁸ hukuksal güvencenin varlığı için gerekli asgari koşulu oluşturmaktadır.

Buna göre usulü güvence kavramı öncelikle idari ve yargısal başvuru yollarının varlığına dikkatleri çekmektedir. Buna göre vergi yükümlüsü, bütün iddia, itiraz, görüş ve şikâyetlerini vergi uyuşmazlığını çözmekle görevli ve yetkili bir makam nezdinde açıkça dile getirebilmeli ve ayrıyeten muhatap makamdan görüş ve şikâyetlerinin özüne ilişkin gerekçeli ve denetime açık bir karar elde edebilme imkânına da sahip olmalıdır. Bu durumda mevcudiyeti bir ön koşul olarak gerekli olan usulü güvenceler, ilgili ve yetkili merciiye müracaatta bulunup vergisel müdahaleye karşı görüş ve iddialarını ileri sürebilme, bu iddiaları hakkında açıklama yapabilme ve merciiyeden gerekçeli ve denetime açık cevap alabilme şeklinde bir süreç olarak tüm vergisel uyuşmazlıklarda her koşul altında varlığı aranmalıdır. Buna göre usulü güvenceler, mülkiyet hakkına

⁵⁰⁸ Başvurucunun bu tür bir imkânâna sahip olup olmadığı tespit edilirken şikâyetin özüne uygulanabilir mevcut usullere bakılacaktır. *Jokela/Finlandiya*, B. No:28856/95, 21/5/2002, § 45; *Vontas ve diğ.leri/Yunanistan*, B. No: 43588/06, 5/2/2009, § 36

yönelik olası keyfi müdahalelere karşı iç hukukta etkili ve sonuç alıcı usullerin tesis edilmesini gerektirmektedir.

Anayasa Mahkemesinin vergisel uyuşmazlıklara ilişkin olanlar da dahil olmak üzere özellikle yakın zamanlarda vermiş olduğu kararlarında usulü güvencelerin mevcudiyetinin tafsilatlı olarak sorgulandığı görülmektedir. Bilhassa mülkiyetin kullanılmasının kontrolü niteliğindeki üçüncü kural kapsamında kalan müdahalelerde Mahkemenin münhasıran usulü güvencelerin varlığıyla yetindiğine tanık olunmaktadır.⁵⁰⁹

2.2.3.3.2.4.2. Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Vergi yükümlülerinin haklarında tesis edilen vergisel işlem ya da eylemlere yönelik tüm itiraz ve savunmalarını ileri sürmek yoluyla bu işlem ve eylemleri her yönüyle yargısal boyutta tartışma konusu yapılmasının sağlanmasını isteme hakları temin edildikten sonra vergi organlarının yargılama görevini makul sürede tamamlayabilmeleri gibi diğer yan şartların da varlığı ayrıyeten aranacaktır. Diğer bir deyişle etkili iç hukuk yollarının, uyuşmazlığı makul sürede çözüme ulaştırma fonksiyonu da bulunmaktadır.

“Makul süre sınırı” kurumunun tahsis edilme amacı, hak arama yolunu kullanmakta olan tüm hak sujelerini muhatap olacakları yargılama işlemlerinin makul olmayanın ötesinde uzayıp devam etmesine karşı korumak ve uzun yargılama süreçlerinin gerek bizzat bireye ait hakkın özüne gerekse de hak süjesinin ekonomik konumuna yönelik olumsuz etkilerini minimize etmektir. Buna göre makul süreye ilişkin güvence,

⁵⁰⁹ Anayasa Mahkemesinin münhasıran usulü güvencelerin varlığıyla yetindiği kararlardan çarpıcı bir örnek olan *Necmiye Çiftçi ve diğerleri* kararında Mahkeme, mülkiyeti taraflarına ait gayrimenkulde kum ve çakıl işletimi faaliyetinde bulunmak amacıyla gerçekleştirdikleri ruhsat başvuruları kabul edilmeyen kişilerin yaptıkları başvuruda toprağın ve tarım arazilerinin korunması amacını matuf söz konusu sınırlamaların ölçülü olduğuna hükmetmiştir. Mahkeme anılan kararın temsinde, ruhsat talebinin reddedilmiş olmasının başvurucuların maliki oldukları arazilerinin tarımsal faaliyetlerde kullanılmasına ya da başkalarına kiraya verilmesine engel nitelik taşımadığı gerçeğinden hareket etmiştir. Üstelik anılan arazi daha önce kum-çakıl ocağı olarak kullanılmamıştır. Bu durumda, gayrimenkulün hâlihazırda alternatifli yararlanma yollarını engelleyen, mevcut gelir sağlama kapasitesine sekte vuran veya gayrimenkulün rayiç değerini azaltan bir tahdit uygulamasının varlığından da söz edilemeyeceğinden ruhsat talebinin reddedilmiş olmasının erişilmesi arzulanan kamu yararı karşısında ölçülü bir müdahale olduğu tespiti yapılmıştır. *Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, §§ 64-68.

kendisine hem ceza davalarında hem de hukuk davalarında uygulama alanı bulacaktır.⁵¹⁰

Esasında yargılama sürecinin uzamasında yetkili otoritelere atfedilecek gecikmeler, öncelikle yargılamanın süratle sonuçlandırılması hususunda haiz olunması gerekli olan gerekli dikkat ve özenin gösterilmemiş olmasından kaynaklanmaktadır. Buna mukabil kısmen öngörülemeyen beşerî faktörlerden kaynaklı mezkûr gecikme nedeni dışında, makul süre şartını yadsıyan gecikme olgusu, sistematik ve yapısal sorunlar ile idari ve yargısal mekanizmalarda görülen organizasyon eksikliğinden de ileri gelebilmektedir. Esasında Anayasa'nın 36. maddesi ile AİHS'in 6. maddesi, kamu otoritelerine hukuk sistemini yargı merciilerinin yargılama faaliyetlerini makul bir sürede tamamlama mükellefiyeti de dâhil olmak üzere adil yargılama koşullarını eksiksiz ve tam olarak yerine getirebilecek biçimde tanzim edilmesi sorumluluğunu yüklemektedir.⁵¹¹

Bu kapsamda, yargı sisteminin organizasyon becerisi ve yapısı, mahkeme kalemindeki rutin görevler sırasında kimi zaman yaşanılması kaçınılmaz aksamalar, hükmün kaleme alınması, yargı merciileri arasındaki dosya ve belge paylaşımları ve hakim ve raportör atanması süreçlerinde yaşanan gecikmeler, iş yükü ağırlığına rağmen hakim ve personel sayısındaki yetersizlik nedeniyle yargılama faaliyetleri sırasında makul sürenin aşılmış olması durumunda da yetkili makamların sorumluluğu cihetine gidilmesi gerekebilecektir.⁵¹²

Esasında AİHM'e göre, ekonomik ve mali kriz dönemlerinde olağan dönemlere nazaran mahkemeler nezdindeki iş yükünün olağan dışı bir şekilde artıyor olması kaçınılmaz bir olgudur. Mahkeme, buna benzer olağanüstü dönemlerde sözleşmeci taraf üye devletlerin ekonomik desteği sağlamak ya da gerekli yasal düzenlemeler ihdas etmek

⁵¹⁰ Öğretide kimi yazarlara göre vergi aslına ilişkin yargılama süreçleri AİHS'in 6. maddesi kapsamında değerlendirilmemesi gerektiğinden makul süreye yönelik açıklamalar yalnızca vergi cezalarına hasredilmelidir. Bkz. (Yaltı, 2006, s. 81).

⁵¹¹ *Güher Ergun ve diğerleri*, B. No: 2012/13, 2/7/2013, § 44.

⁵¹² Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. *Foti ve diğerleri/İtalya*, B. No: 7604/76, 10/12/1982, § 61; *Neumeister/Avusturya*, B. No: 8163/07, 2/4/2013, § 20-21; *Zimmermann-Steiner/İsviçre*, B. No: 8737/79, 13/07/1983, § 29-32; *Reilly/İrlanda*, B. No: 21624/93, 22/2/1995, § 65-66; *Eckle/Almanya*, B. No: 8130/78, 15/07/1982, § 84.

suretiyle yargılama faaliyetinin hızlandırılmasını temin eder gerekli önlemleri almış olmaları kaydıyla vuku bulabilecek yargısal gecikmelerin makul süre açısından ihlale neden olmayacağını değerlendirmektedir. Bununla birlikte, yargı merciilerinde yaşanmakta olan iş yüküyle bağlantılı olarak yargılama sürelerinin uzaması geçici bir iş yükü artışına bağlı olmayabilecektir. Nitekim, bu durumun dışında tamamen kamu otoritelerinin konunun çözümü noktasında yeterli ve gerekli ilgiyi göstermediği bir yapısal sorundan kaynaklanmış olması ve yargılama sisteminde birikmiş olup çözüm bekleyen uyuşmazlıkların uzun bir müddet zarfında daha da artması sonucu yargılamalarda makul sürenin aşılması durumunda AİHS'in 6. maddesinin ihlal edildiği iddia edilebilecektir.⁵¹³ Zira kamu otoriteleri, yargılama sisteminde birikmiş olup çözüm sırası bekleyen hukuki ihtilafların nicelik itibarıyla artmış olması durumunda bile yargılama faaliyetlerinin makul sürede tamamlanıp sonlandırılabilmesi için gereklilik arzeden tüm tedbirleri almakla yükümlüdür. Açıktır ki bu yükümlülük, kamu otoritelerinin hukuk sistemini adil yargılanma koşullarının eksiksiz biçimde yerine getirilmesini sağlayacak etkinlik ve ölçüde kurgulayıp tanzim edilmesi yükümlülüğünün süre koşuluna yönelik öznel bir görünümüdür.

AİHM vermiş olduğu pek çok ihlal kararında, özellikle hukuk sistemimizde idari yargı alanında yaşanan uyuşmazlıklara ilişkin yargılama sürelerinin makul yargılama sürelerini aştığı yönünde tespitlere yer vermiştir.⁵¹⁴ AİHM'in mezkûr kararlarına göre, ihlale neden olan gecikmeler, özellikle idari yargı alanında gözlemlenen özgün yapısal sorunlar ile Danıştay Dairelerinin temyiz ve karar düzeltme incelemelerini uzun tutmasından kaynaklanmaktadır.⁵¹⁵

Anayasa Mahkemesi de AİHM'in konuya ilişkin içtihadıyla uyumlu bir şekilde pek çok kararında anılan fonksiyonun varlığını "makul sürede yargılanma hakkı" kapsamında incelemiş ve makul sürede tamamlanmayan yargılamalar için ihlal kararı vermiştir. Bu

⁵¹³ Bkz. *Buchholz/Almanya*, B. No: 7759/77, 6/5/1981; *Guincho/Portekiz*, B. No: 8990/80, 10/7/1984; *Union Alimentaria Sanders S.A./İspanya*, B. No: 11681/85, 7/7/1989; *Zimmermann-Steiner/İsviçre*, B. No: 8737/79, 13/7/1983.

⁵¹⁴ Bkz. *Akmansoy/Türkiye*, 14787/07, 28/5/2013; *Tekin/Türkiye*, 26252/06, 28/5/2013; *Alhan/Türkiye*, 8163/07, 2/4/2013; *Mehmet Salih Uçar/Türkiye*, 5485/07, 2/4/2013; *Kayak/Türkiye*, 60444/08, 10/7/2012; *Nurcan Kara ve diğerleri/Türkiye*, 16785/08, 22/1/2013.

⁵¹⁵ Bkz. *Yücel Doğan/Türkiye*, B. No: 24647/04, 6/10/2009; *Hasefe/Türkiye*, B. No: 25580/03, 8/1/2009; *Büker/Türkiye*, B. No: 29921/96, 24/10/2000.

kararlardan örnek olarak verilebilecek *Selahattin Akyıl* başvurusunda, (B. No: 2012/1198, 7/11/2013) yargılamanın makul sürede tamamlanmamış olması nedeniyle ihlal kararı verilmiştir.⁵¹⁶

Anılan kararda Anayasa Mahkemesi, başvuru konusu yargılama sürecinin bütününe yönelik tüm aşamaları kapsar içerikte bir inceleme yapmış ve mezkûr süreçte kaçınılmaz birtakım gecikmelerin yaşandığını ilk planda kabul etmiştir. Buna göre, özellikle ilk derece yargı merciince taraf dilekçelerinin eksiklikleri ile buralarda yer verilen hususların tamamlanması, dosyanın tekemmül ettirilmesi, bu kapsamda gerekli bilgi ve belgelerin dosyaya konulmasını teminen gerekli olan yazışmaların yapılması, tesis edilen karar sonrasında gerekçeli kararların taraflara tebliğ işlemlerinin başlatılması ve kanun yolunun işletilmesi durumunda dosyanın üst yargı merciine gönderilmesi ve kanun yolu incelemesinde dosyanın karara bağlanmasının akabinde alt kademedeki yargı merciilerinin yaşadığı sorunlarla benzer olarak bu mahkemelere aktarılması sürecinde olağan olarak addedilebilecek birtakım gecikmelerin yaşandığı vakidir. Mahkemeye göre, bu tür kaçınılmaz aksamaların dışında esasında kaçınılabılır nitelik arzeden birtakım faktörlerin varlığı da ayrı bir gerçekliktir. Buna göre özellikle yargı sisteminin organizasyon yapısından kaynaklanan iş yükü, planlama ve organizasyon eksikliğinin somut başvuru konusu olayda yargılama süresinin uzaması üzerinde görünür ve baskın bir etkiye sahip olduğu açıktır. Bununla birlikte Mahkemeye göre, Anayasa'nın 36. maddesi ile AİHS'in 6. maddesi gereğince kamu otoritelerinin her şart ve koşulda adil yargılanma koşullarını yerine getirebilecek etkinlikte bir "yargılama sistemi" dizayn edip uygulama yükümlülüğü (kurgulayıp, uygulamaları, uygulama aşmasında çıkacak muhtemel sorunlar doğrultusunda uygulamaları revize

⁵¹⁶ Yargılamanın makul sürede tamamlanmamış olması nedeniyle verilen örnek diğer ihlal kararlar için bkz. *Berrak Ünsal ve diğerleri*, B. No: 2015/10598, 17/7/2019; *Öykü Özen*, B. No: 2014/12737, 20/4/2017; *Kadir Turgut*, B. No: 2014/19125, 19/4/2017; *Serkan Sertçakan*, B. No: 2014/15607, 19/4/2017; *Abdullah Topçu*, B. No: 2014/8868, 19/4/2017; *Atlas Dış Ticaret ve İnşaat Ltd. Şti.*, B. No: 2014/20295, 19/4/2017; *Gazanfer Mürsit*, B. No: 2014/20517, 19/4/2017; *Levent Kurtuluş Elpen*, B. No: 2014/17457, 19/4/2017; *Hafize Aslan*, B. No: 2014/2457, 19/4/2017; *Mükerrem Erol*, B. No: 2014/12595, 19/4/2017; *Selçuk Erçikli*, B. No: 2014/15496, 19/4/2017; *Ayşe Cesur ve diğerleri*, B. No: 2014/13938, 13/4/2017; *Kadir Kadiroğulları*, B. No: 2014/3570, 13/4/2017; *Ahmet Çimen*, B. No: 2014/19476, 5/4/2017; *Mustafa Demirok ve Hatice Demirok*, B. No: 2014/4802, 12/4/2017; *Dursun Coşkun ve diğerleri*, B. No: 2014/11377, 12/4/2017; *Ahmet Ersoy ve diğerleri*, B. No: 2014/4212, 5/4/2017; *Mehmet Özyer*, B. No: 2014/8783, 5/4/2017; *Datsan Doğu Anadolu Toprak San. A.Ş. ve Naci Yılmaz*, 2014/1230, 6/4/2017; *Hidayet Metin*, B. No: 2014/7329, 6/4/2017; *Arif Engin Konuk*, B. No: 2014/7269, 6/4/2017; *Büşra Çakaltarla ve diğerleri*, B. No: 2014/5554, 6/4/2017.

etmekle yükümlü oldukları), yargı merciilerinin davaları makul bir süre içinde karara bağlama yükümlülüğünü de evleviyetle gerektirmektedir. Buna göre de, hukuk sistemindeki mevcudiyeti yadsınamaz olan mezkûr yapısal ve organizasyona ilişkin eksikliklerin, yargılama faaliyetinin makul sürede gerçekleştirilememesi acı gerçeğine meşruiyet sağlamayacağı değerlendirilmiştir. Buna göre makul sürede sonuçlanmadığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi önüne gelen başvurularda Mahkeme, sorunun çözümünde yargı sistemine ait yapısal sorunlar ve organizasyon eksikliği gibi makro sorunlardan ziyade başvuruya konu davanın beşerî ve usulü öznel koşullarının yargılama faaliyeti sırasında davanın seyir hızına nasıl ve hangi derece etki ettiği gibi mikro sorunlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Elbette ki bu bakış açısı sorunun analizinde yargı sisteminin yapısal sorunları ile organizasyon yeterliliğinin tamamen kadraj dışında kalacağı anlamına da gelmemektedir.

Yine anılan kararda Mahkemeye göre, başvurucunun yargılama sürecindeki davranış ve tutumlarının yargılama faaliyetinin uzamasına “özellikle” bir etkisi olduğunun tespit edilemediğini kuvvetli bir şekilde vurgulamıştır. Mahkeme, özellikle yargılamayı yapan yargı merciinin tabi olduğu yargılama usulünün öznel koşulları ve özellikle yargılamanın imar planında değişiklik yapılması suretiyle inşaat izni verilmesi talebini ihtiva etmesi gerçeğini hatırlatmıştır. Nitekim söz konusu dava, öznel niteliği gereği yalnızca dosya üzerindeki bilgi ve belgelere dayanmak suretiyle karar verilebilecek türden olmayıp, bu dava türünde yargı merciinin karmaşık niteliği keşif ve bilirkişi incelemesi gibi delillerin toplanmasını iktiza etmektedir. Bu durumda söz konusu delillerin toplanması safahatında uygulanması gereklilik arzeden usulü kuralların kapsam ve niteliği de bu tür davalara daha sofistike bir boyut kazandırmaktadır. Mahkemeye göre sonuç olarak, dava tüm öğeleriyle ele alındığında ortada derdest olup hâlihazırda neticelendirilmemiş olan on bir yıl sekiz aylık yargılama sürecinin bilhassa kanun yolu merciinde geçen kısmına ilişkin yapısal ve sistematik bir sorun ve yargı sisteminin organizasyonel yapısından kaynaklanmış olan ve makul olmayan bir gecikmenin bulunduğu kanaatine varmıştır.

Kararda yer verilen tespitler doğrultusunda ve taraflarca hazırlama ilkesinin geçerli olmadığı vergisel yargılamalarda derece mahkemelerinin re’sen araştırma ilkesini

uygulamak suretiyle her türlü bilgi ve delile tarafların herhangi bir talebi olmadan doğrudan ulaşabileceği gerçeği dikkate alındığında, vergi mahkemelerinin yargılama sürecinin başında yol haritasını doğru olarak belirlemek suretiyle delil toplama faaliyetini muntazam ve tam olarak yapmalarının yargılamanın makul sürede tamamlanmasını sağlayacağı açıktır.

Bu tür kararlardan bir diğer ilginç olan ve doğrudan vergi uyumsuzluğuna ilişkin bulunamı *E.T.Y.İ. A.Ş.* kararıdır (B. No: 2013/596, 8/5/2014). Mezkûr karara konu davanın konusu KDV ile ilgili olup, 2 No.lu beyanname ile ilgilidir. Bilindiği gibi 2 No.lu KDV beyanname si vergi sorumlusu sıfatıyla vergi idarelerine verilmesi zorunluluk arzeden bir beyanname dir. Başvuru konusu somut olayda, defter, kayıt ve belgeleri vergi denetim elemanlarınca incelenen bir vergi yükümlüsünün sorumlu sıfatıyla vermesi zorunlu olan 2 No.lu beyanname si hakkında tarhiyat önerilmiştir. Mevzuata göre vergi yükümlüsünün 2 No.lu KDV’de beyan ettiği ve ödediği KDV’yi indirim konusu yapması gerekmektedir. Bu nedenle ilgili yükümlü hakkında vergi idaresince 2 No.lu KDV beyanname sini vermediğinden bahisle şirketi hakkında tanzim edilen rapora istinaden cezalı tarhiyat önerilmiştir. Yükümlü de 2 No.lu beyanname nin verilmemesi neticesinde herhangi bir vergi ziyanının ortaya çıkmayacağı iddia ve gerekçesiyle konuyu ilgili vergi mahkemesine taşımıştır. Nihayetinde, yargılama faaliyetinin sonucunda dava vergi yükümlüsü aleyhine sonuçlanmış olup, bunun sonucunda vergi yükümlüsü devam eden yargılamanın makul süreyi aştığını iddia ederek Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

Anayasa Mahkemesi ise konuyu yargılamanın adil olmadığı ve yargılamanın ve bunun sonucunda verilen kararların ilk derece yargı mercilerinde açık bir şekilde takdir hatası veya açık bir keyfîlik ihtiva ettiği iddialarının açıkça bu kapsamda dayanaktan mahrum olması nedenleriyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir. Diğer yandan, başvuru konusu somut olayda vergi mahkemesi aşamasında, incelemelerin makul olmayanın ötesinde epey uzunca bir süre, toplam beş yıl ve on yedi gün sürmüş olması ve bu sürenin de dört yıl bir ay dört günlük kısmının kanun yolunda geçmiş olması sebepleriyle başvuruya konu yargılamada makul kabul edilemeyecek bir gecikmenin olduğunu, bu kapsamda da makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine

hükmetmiştir. Anayasa Mahkemesinin vergi uyuşmazlıklarında sıklıkla gözlemlenen epeyce uzun yargılama süreçlerinin hak öznesi bireyler açısından hak ihlali olduğuna karar vermesi bu alanda bir ilk karar olup, bundan sonraki vergi ihtilaflarında vergisel sürecin bir bütün olarak makul süreyi geçmesi hâlinde gelir idaresinden maddi ve manevi tazminat istenmesi söz konusu olabilecektir (Alpaslan, 2012, s. 27-35). Anayasa Mahkemesinin bu kararıyla makul sürenin hak ihlali olduğu yargı kararıyla tescil edilmiştir.

2.2.3.3.2.4.3. Yargılama Giderlerinin Makul Seviyede Olmasını Bekleme Hakkı

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323. maddesine göre, vekâlet ücreti yargılama giderleri arasında yer almaktadır. Yargılama giderleri ise Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kararlarında, adil yargılanma hakkı kapsamındaki mahkemeye erişim hakkı kapsamında değerlendirilmektedir.⁵¹⁷ Aynı şekilde AİHM de, başvurucuların aleyhine hükmedilen yargılama giderlerini evleviyetle mahkemeye erişim kapsamında değerlendirmektedir. AİHM, ayriteyen sözleşmeci üye devletin taraf teşkil ettiği davalarda başvurucuların lehine hükmedilmeyen yargılama giderlerini de bu kapsamda değerlendirme yolunu tercih etmektedir.⁵¹⁸

Uygulamada başvurucuların ekonomik durumunu en çok etkileme kapasitesini haiz vekâlet ücreti yargılama giderinin bir unsurudur. Vekâlet ücretinin yargılama giderinin bir parçası olarak kurgulanmasıyla, davanın taraflarını teşkil etmekte olan davacı veya davalının o dava nedeniyle avukatlardan almış oldukları profesyonel hukuki yardım karşılığında kendilerine ödedikleri ücretin telafi edilmesi arzulanmaktadır.⁵¹⁹ Esasında dava safahatında hangi tarafın lehine ya da aleyhine olacağı evvelinden belli olmayan bu ücret yükümlülüğü bir usul kuralıdır. Tam da bu nedenle vekâlet ücreti kurumu öncelikle mahkemeye erişim hakkı ile ilişkilidir.⁵²⁰ Davanın taraflarından birinin yargılama faaliyetinin sonucunda elde edeceği başarı nispet ve oranında kazanılan veya kaybedilen değer oranında lehine veya aleyhine vekâlet ücretine hükmedilmesine

⁵¹⁷ *Serkan Acar*, B. No: 2013/1613, 2/10/2013.

⁵¹⁸ *Stankiewicz ve diğerleri/Polonya*, 48723/07, 14/10/2014.

⁵¹⁹ AYM, E.2013/95, K.2014/176, K.T.13/11/2014.

⁵²⁰ *Serkan Acar*, B. No: 2013/1613, 2/10/2013, § 38.

yönelik düzenlemeler mahkemeye erişim hakkına ve içerdiği parasal edim mahiyetiyle de mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmektedir.⁵²¹

Esasında konumuzla bağlantılı olarak yargılama giderinin vergi ödevlisinin yargılama makamları nezdinde hakkını aramasını engellemeyecek makul bir seviyede olması da bir yan şart olarak varlığı aranacak unsurlardan olacaktır. Farklı bir ifadeyle yargılama giderlerinin makul seviyede olması da “etkililik” bakımından oldukça önemli bir unsur olup, bu bağlamda özellikle gereksiz yere bilirkişiye başvuru gibi gider artırıcı yolların kullanımının azaltılması önem arz etmektedir.

Anayasa Mahkemesi, makul seviyede olmayan yargılama giderleri ile kimi durumlarda da bizatihi salt vekâlet ücretinin kendisini an itibarıyla her ne kadar AİHM kararları doğrultusunda yalnızca kamulaştırma uyuşmazlıklarına ilişkin başvurularda ihlal kararlarına konu edinmiş olsa da, bu kararlardaki yaklaşımı vergisel uyuşmazlıklara ilişkin başvurularda da sergileyeceğinin ipuçlarını mezkûr kararlarda vermiş olduğu değerlendirilmektedir. Bu kapsamda örnek olarak addedilebilecek *Sadettin Ekiz* (B. No: 2016/9364, 9/5/2019) kararında Anayasa Mahkemesi, kamulaştırma davasında taşınmazın malikinden vekâlet ücreti alınmasına hükmedilmiş olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Anılan kararda, diğer kararlarda da sıklıkla hatırlatıldığı üzere Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerine göre hak öznesi bireylerin teminat altında olduğu mülkiyet hakları ile müdahale ile erişilmek istenen toplum yararı amacı arasında adil bir denge kurulması gerektiği ifade edilmiş, diğer taraftan davaların usul ekonomisi gereği en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılmasının yargının asli görevi olduğu vurgulanmıştır. Yargılama sırasında hangi delillerin toplanacağı, bu delillerin nasıl değerlendirileceği ve hukuki nitelendirmenin içeriği derece mahkemelerinin takdirinde olmakla birlikte, uyuşmazlığın çözümüne hiçbir olumlu katkı ve yarar sağlamayacağı ilk bakışta anlaşılan yargılama giderlerinin yapılmasının müdahaleyi ölçsüz kılacağına işaret edilmiştir. Yargı mercilerinin yargılama giderlerine hükmederken, mülkiyet hakkının

⁵²¹ *Serkan Acar*, B. No: 2013/1613, 2/10/2013, § 39; *Muhbet Adanır ve diğerleri*, B. No: 2014/10261, 8/12/2016, § 101.

korunması hususunun gerektirdiği azami dikkat ve özeni göstermesi, ölçsüz bir külfete yol açmaması gerektiği vurgulanan kararda şu konuya ilişkin ölçüt değerinde saptamalarda bulunulmuştur: Buna göre, başvuru konusu somut olayda ilk derece yargı mercii başvuru konusunun kamulaştırma işlemini gerçekleştiren idari merciiye 1.500 TL vekâlet ücreti ödemesine karar vermiştir. Söz konusu tutar ise hükmolunan kamulaştırma bedelinin yaklaşık % 15'ine tekabül etmektedir. Anayasa Mahkemesi kararında öncelikle vekâlet ücreti ödenmesine karar verilen davanın, kamulaştırma bedelinin tespiti ve tescil talebine ilişkin olduğu gerçeğine özellikle dikkatleri çekmek istemiştir. Bu tür davalarda açıktır ki, kamu otoriteleri kamulaştırma işlemine konu taşınmazın gerçek rayiç bedelini mülkünden yoksun bıraktıkları başvurucuya ödemek zorundadır. Diğer yandan idari ve yargısal süreçlerde gerçekleşen giderlerin ancak haklı gösterilebilecek belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda malike yükletilmesi imkân dahilindedir. Aksi bir yaklaşımla hiçbir koşulun varlığı aranmadan bu giderlerin her şart ve koşulda malike yükletilmesi, başvurucuya aşırı ve olağan dışı bir yükümlülük yüklenmesine yol açabileceği gibi anayasal bir ilke ve zorunluluk olan kamulaştırma bedelinin gerçek rayiç değeri üzerinden ödenmesini de engellemiş olacaktır. Hâlbuki kamulaştırmanın anayasal unsurlarından birisi olan taşınmazın gerçek değerinin ödenmesi şartı, bir tür olağan dışı bedel eksilmesi anlamına da gelecek bu tür bir uygulamayı mazur görmemizi de engellemektedir. Bu durumda kamulaştırma davalarında yargılama giderleri yönünden yapılacak orantılılık incelemesi diğer davalara göre farklılık gösterecektir. Kanımızca kamulaştırma davalarına ilişkin bu tespitler vergisel uyumsuzluklar için de geçerlidir. Vergi mevzuatının karmaşıklığı, kanun altı ikincil düzenlemelerin çeşitliliği ve sık değişime uğramaları gerçeği ya da uzlaşma gibi kurumların varlığı, vergi ödevlilerini bu alanda dava açmak hususunda genellikle mütereddit bırakmaktadır. Başvurucular için vergi davalarında yüksek vekâlet ücreti öngörülmesi durumunda ise bu tereddütlü olma durumunun daha da belirgin olacağı açıktır.

İnceleme konusu kararda öte yandan, dava sonunda haklı çıkan başvuru konusunun yargılama sürecinde aşırı ya da sıra dışı bir talebinin veya karşı tarafın gereksiz masraflar yapmasına yol açabilecek bir tutum ya da davranışının olduğunun da ortaya konulamamış olduğu belirtilerek, kamulaştırma bedelinin nispeten düşük belirlendiği

durumlarda vekâlet ücretinin de aynı oranda düşük belirlenmesi gerektiğine işaret edilmiştir.

Diğer yandan Anayasa Mahkemesi, yine kamulaştırma davalarında vekâlet ücretine maktu olarak hükmedilmesi nedeniyle de ihlal durumunun söz konusu olabileceğini belirten pek çok karar imza atmıştır. Aynı şekilde vergisel uyumsuzluklara ilişkin davalarda da nisbi ve maktu vekâlet ücreti tartışmalarının vuku bulma ihtimalinin yüksek olması karşısında mezkûr kararlar da konumuz bakımından önem arz etmektedir. Buna göre Anayasa Mahkemesi ilgili kararlarında öncelikle, kanun koyucunun süregelmekte olan mülkiyet ihlallerini gidermek, kamu otoritelerinin maliklerin taşınmazlarına haksız el koymasından kaynaklanan ihtilaflarının tasfiyesini sağlamak, ihtilafların çözülmesini kolaylaştırmak, basitleştirmek ve hızlandırmak amacıyla 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun geçici 6. maddesiyle çeşitli hukuki mekanizmalar öngörüldüğü tespitini yapmıştır. Mahkemeye göre bu kuralla, kanun koyucunun takdir yetkisini kamu otoritelerinin vekâlet ücreti yükünü hafifletmek yönünde kullanmasında sakınca bulunmamaktadır.⁵²²

Anayasa Mahkemesine göre ayrıca, edinilecek hukuki yardımın vasfı ve maliyet unsurunun vekil ile müvekkil arasında tesis edilen vekâlet sözleşmesinin içeriği ile ilintili bir ilişki olduğu ve edinilen hukuki yardımın maliyetinin bu tespit doğrultusunda önemli miktarda farklılıklar arzedeceği açıktır. Kanun koyucunun vekâlet ücretini davanın karşı tarafına yüklenmiş olmasını tercih etmesindeki amaç, yargı merciini ve karşı tarafı haksız yere dava açılmasına neden olan tarafa yargılama giderlerinin yükletilmesi olup davanın özgün niteliğine göre makul, ölçülü ve kabul edilebilir bir ücretin saptanması mahkemeye erişimi sağlamak için yeterli kabul edilmelidir. Yargı merciilerince hüküm verilenden daha yüksek ücret öngörmekte olan ve tarafların serbest iradeleriyle akdedilen vekâlet sözleşmeleri ise, sözleşme serbestisi çerçevesinde vekil ile müvekkili bağlamış olacağından karşılaştırılan ücret tarafları mahkemeye erişim haklarına engel teşkil etmedikçe Anayasa Mahkemesinin de bu takdire müdahalesi söz konusu olamayacaktır.⁵²³ Sonuç olarak Mahkemeye göre, mezkûr başvuruda

⁵²² AYM, E.2013/95, K.2014/176, K.T.13/11/2014.

⁵²³ *Mürsel Malkoç [GK]*, B. No: 2013/9466, 27/10/2015, § 47.

başvurucuların lehine hükmedilmiş olan tazminat miktarı ve lehe hükmedilmiş olan yargılama giderleri dikkate alındığında maktu vekâlet ücretinin, başvurucuların vekil vasıtasıyla dava açmalarını imkânsız kılmadığı ya da olağan dışı ve aşırı derecede zorlaştırmadığı, başvurucular üzerinde katlanılamaz ağırlıkta bir külfete sebep olmadığı ve başvurucuların haklarının ihlal edilmediği değerlendirilmiştir.⁵²⁴

Diğer yandan kanımızca anılan başvuruda ihlal kararı verilmesi, başvurucu ile aynı konumdaki kişilerin haklarının daha etkin korunması anlamında daha uygun olacak iken mezkûr tarzda kararların verilmesi tartışmaya açık bir alan bırakmıştır. Özellikle vergi uyuşmazlıklarında vekâlet ücretleri ve diğer yargılama giderlerinin yüksek miktara ulaşma potansiyeline sahip olduğu davalar için anılan kararın emsal teşkil etmemesi uygun olur. Aksi durumda vergi mükelleflerin dava açmaktan çekinecekleri aşikârdır.

Anılan kararın içeriğine ilişkin çeşitli eleştirilerde bulunabilmek mümkündür: Öncelikle vekâlet ücretinin yargılama giderinin bir unsurunu teşkil ettiği ve yargılama giderlerinin de mahkemeye erişim hakkı kapsamında bulunduğu hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır.⁵²⁵ Konunun, usul kurallarının yargılama sürecinde başvurucu aleyhine sonuçlar üretecek şekilde değiştirilmesi ile de ilgisi bulunmaktadır. Nitekim AİHM, *National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık* kararında (B. No: 21319/93, 23/10/1997), sözleşmeci üye devletlerden birinin taraf teşkil ettiği yargılama sürecinin başlamasından sonra devlet lehine usulü değişiklikler yapılabilmesinin mümkün olduğu kabul edilmiştir. Buna mukabil Mahkemeye göre, söz konusu değişikliğin görece olarak erken bir aşamada gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ve başvurucu yönünden davayı "kazanılmaz" konumuna getirip getirmediği hususları, mahkemeye erişim hakkı bağlamında ele alınmayı hak etmektedir. Buna göre hâlihazırdaki mevcut usul kuralları (kendilerinden beklenildiği üzere), yargılamanın olması gerektiği şekilde icra edilmesi

⁵²⁴ Benzeri içerikteki kararlar için bkz. *Funda İnciler ve diğerleri*, B. No: 2014/2582, 14/9/2017; *Nurdan Erkan ve diğerleri*, B. No: 2014/311, 14/9/2017; *Ahmet Nuri Özkan Özler ve diğerleri*, B. No: 2014/12885, 11/5/2017; *S. S. Batman Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi*, B. No: 2014/2792, 23/2/2017; *Süleyya Tuncer*, B. No: 2014/8264, 29/6/2016; *Murat Soydan Paksoy ve diğerleri*, B. No: 2014/1999, 13/7/2016; *Ömer Kara*, B. No: 2014/5004, 8/6/2016; *Ayşe Akkaya*, B. No: 2013/9393, 14/4/2016; *Seher İnceten*, B. No: 2014/6053, 1/12/2015; *Tayibe Özkantaş*, B. No: 2013/6314, 20/3/2014.

⁵²⁵ *Serkan Acar*, B. No: 2013/1613, 2/10/2013.

sonucu adaletin tesis edilmesini sağlama görevinin gereklerine aykırı olarak hak sujelerinin davalarının yetkili bir yargı mercii tarafından görülmesi noktasında bir çeşit engelleyici mekanizmalar rolüne bürünmeleri durumunda, mahkemeye erişim hakkı zedelenmiş olacaktır.⁵²⁶ Esasında Anayasa Mahkemesinin de norm denetimi kapsamında, yargılama sürecinin ortasında henüz yargılama sonuçlanmadan gerçekleştirilen ve vekâlet ücretinin kapsamı ve miktarını başvuru aleyhine etkileyen usul kurallarının Anayasaya aykırı olduğunu tespit eder mahiyette vermiş olduğu çeşitli kararları da bulunmaktadır.⁵²⁷

Diğer yandan yargılama sürecinin sonunda, yargılama giderlerinin dava açılmasına haksız yere sebebiyet vermiş olan kaybeden tarafa yüklenmesi kanun gereğidir. Anılan kuralın önemli bir amacı da mevcut ihtilafta haksız olduğunu bildiği hâlde şahsına ait özel saiklerle dava açmak isteyen kişileri yargı yerlerinin meşgul edilmemesini teminen caydırmak ve haksız olduğunu bilerek dava açan kişileri de cezalandırmaktır. İnceleme konusu somut olayda da konuya ilişkin mevcut ilkeler göz ardı edilmiş ve fiili yol olarak tamamen hukuk dışı bir uygulama olan kamulaştırmasız el atma yoluna başvuran kamu otoriteleri, hukuka aykırılığı tartışılmaz olan bu tasarrufları nedeniyle daha düşük harç ve vekâlet ücreti ödemekle yükümlü kılınarak ve bu hüküm hâlihazırdaki mevcut davalara da uygulanarak adeta ödüllendirilmiştir. Buna mukabil edilgen konumuyla hiçbir hukuk dışı faaliyet göstermeyen ve bu konumu nedeniyle de davanın açılmasına sebebiyet vermeyen taşınmazına el atılan malik ise adeta cezalandırılmıştır. Kanaatimizce üstelik bu şikâyet konusu uygulama nedeniyle, ihtiyaç duyduğu taşınmazları anayasal bir yükümlülük olarak kamulaştırma usulüne uyarak kamulaştırması gereken kamu idarelerini kendileri için daha kolay bir yol olan kamulaştırmasız el atma uygulamasını tercih etme yönünde motive etmektedir. Mahkemeye göre de, bu tarz bir yaklaşım nedeniyle kamu gücünü kullanan idarece gerçekleştirilen hukuka aykırı tasarruflara adeta dolaylı olarak meşruiyet sağlanırken,

⁵²⁶ Benzer değerlendirmeler içeren AİHM kararı için bkz. *Efstathiou ve diğerleri/Yunanistan*, B. No: 36998/02, 27/7/2006, § 24.

⁵²⁷ Anayasa Mahkemesinin E.2005/128, K.2008/54 sayılı kararı bahsettiğimiz hususa örnek bir karardır. Anılan kararında Anayasa Mahkemesi, itiraz yoluyla başvuru yapan Yargıtay 13. Hukuk Dairesinin, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun Geçici 21. maddesinin "*Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte kesin hükme bağlanmamış bütün ihtilaflarda nu Kanun'un değişik hükümleri uygulanır*" kuralını Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir.

kamu otoriteleri karşısında güçsüz olan hak öznesi birey ise korunması gerekmekte iken mağdur edilmektedir.

Bu durumda başvuru lehine hükmedilmiş olan tazminat miktarı ve yargılama giderleri dikkate alındığında vekâlet ücretinin maktuya çevrilmiş olmasının, zaten açılmış olan bir dava yönünden, vekil vasıtasıyla dava açılmasına tamamen engel teşkil etmediği iddia edilebilirse de, başvuru üzerinde mülkiyet hakkını da doğrudan etkileyecek şekilde ağır bir külfet oluşturmadığı anlaşılmakta ve başvuru mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğinden de söz etmek mümkün görülmemektedir. Sonuç olarak, vergi davalarını da benzer şekilde etkisiz kılacak ve vergi ödevlisi davacının hakkını aramaktan çekinmesiyle sonuçlanacak boyutta vekâlet ücreti ve giderlerinde aşırı artırmaya gidilmesinin mülkiyet hakkını ölçsüz bir müdahaleyle ihlal edebileceğini söylemek mümkündür.

2.2.3.3.2.4.4. Gerekçeli Karar Alma Hakkı

Yargı kararlarının mantıki dayanağını oluşturan ve hakimin “beyinsel gücünün ürünü” olarak addedilen “gerekçe”, özgürlükçü fikir akımıyla birlikte gelişen bir kazanım olarak kabul edilse de, esasında kökleri, insanoğlunun bilme isteğine dayandığı ölçüde günümüzden çok önceki tarihlere kadar uzanmaktadır. Bir yandan her varlığın ve olayın nedenini sorgulayan insan, diğer yandan bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin ahlaki sorumluluk gerekçenin kaynağını oluşturmaktadır (Bekri, 2014, s. 208).

Bilindiği üzere Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu belirtilmiş olmakla birlikte gerekçeli karar hakkından açıkça söz edilmemiştir. Buna mukabil Anayasa'nın 36. maddesine adil yargılanma ibaresinin eklenmesine ilişkin gerekçede, ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerde de teminat altına alınan adil yargılama hakkının madde metnine ilave edildiği hatırlatılmıştır. Nitekim AİHM'de, Sözleşme'nin 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasında düzenleme konusu yapılan hakkaniyete uygun yargılanma hakkının kapsamına gerekçeli karar hakkının da dâhil olduğunu sık sık hatırlamaktadır. Bu durumda Anayasa'nın adil

yargılanma hakkının gerekçeli karar hakkı güvencesini kapsamış olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır.⁵²⁸

Anayasa'nın 141. maddesinin üçüncü fıkrasına göre; bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılacaktır. Buna göre yargı merciilerinin kararlarını gerekçeli yazma zorunluluğu anayasal yükümlülük teşkil etmektedir. Bu kapsamda söz konusu anayasal kural, Anayasa'nın bütünlüğü ilkesi gereği, gerekçeli karar hakkının değerlendirilmesinde hukuk uygulayıcıları tarafından mutlak surette dikkate alınmayı gerektirmektedir.⁵²⁹

Gerekçeli karar hakkının önemli bir işlevi de, hak sùjelerinin adil bir şekilde yargılanmalarını ve bu yargılama faaliyetinin sonuçlarının da denetlenebilmesini sağlamaktır.⁵³⁰ Nitekim, yargılamanın tarafları ancak gerekçeli karar sayesinde yargılama sırasında ileri sürdükleri iddia, itiraz ve savunmalarının kuralına uygun biçimde ve gereği gibi incelenip incelenmediğini bilebileceklerdir. Aynı şekilde toplum da, kendi adlarına verilmiş olan yargı kararlarının sebeplerini öğrenmiş olacak ve bu durum da toplumun demokratik katılımına daha yoğun katkı sağlayacaktır.⁵³¹ Gerekçeli karar, davayı kaybeden tarafın tüm kuşkulardan azade olarak ve tamamen gönül rahatlığı içinde mevcut kararın sosyal doğruluğunu onaylamasının ortamını oluşturmaktadır. Bununla birlikte, yargılama görevinin gerçek ve doğru yapıldığına ilişkin hak öznesi bireylerdeki güveni korumak ve tesis etmek, yargının yadsınamaz görevidir (Şeker, 2007, s. 193). Yargının bu amacını gerçekleştirebilmesinin yegâne aracı da “gerekçe”dir.⁵³² Mahkeme kararlarının, kendilerinden beklenen fonksiyonel görevlerini gereği gibi yerine getirebilmeleri için, yeterli bir içeriğe sahip olmaları; bir iki cümleden müteşekkil tatminkârlıktan uzak bir vasıf taşımamaları, sadece

⁵²⁸ *Abdullah Topçu*, B. No: 2014/8868, 19/4/2017, § 75.

⁵²⁹ *Abdullah Topçu*, B. No: 2014/8868, 19/4/2017, § 75.

⁵³⁰ *Mehmet Okyar*, B. No: 2017/38342, 13/2/2020, § 27.

⁵³¹ *Sencer Başat ve diğeri [GK]*, B. No: 2013/7800, 18/6/2014, §§ 31, 34.

⁵³² Yargının bu amacı gerçekleştirirken göstereceği zaafiyet, meydana gelecek bir istenç zayıflığının yargı mensuplarının kişiliğinde hukuka ve onun pratiğine olan güvenin sarsılmasına yol açacağı açıktır (Şeker, 2007, s. 182).

mevzuattaki ifadelerin tekrarı şeklinde cümleler içermemeli,⁵³³ belirli bir mantıksal diyalektik sürecin kaçınılmaz sonucu olmaları ve hukuki, kanuni esaslara dayanmaları gerekmektedir (Aşçıoğlu, 1995, s. 218-219). Aksine bir durumun varlığı, yargılamayı bilimsellikten uzak, yalın, rutin ve sıradan bir kamusal etkinlik hâline getirme tehlikesini bünyesinde barındırmaktadır.

Gerekçeli karar hakkının, yargılama sırasında ileri sürülen tüm iddia, itiraz ve savunmalara tafsilatlı şekilde cevap verilmesi gerektiği şeklinde anlaşılması gerekmektedir. Buna göre gerekçe gösterme yükümlüğünün kapsamı kararın vasfına göre değişebilecektir.⁵³⁴ Tarafların yargılama sırasında somut bir biçimde ileri sürdüğü iddia, itiraz ve savunmalar davanın sonucuna etkili olma kapasitesini haiz ise davayla doğrudan bağlantısı olan bu iddialara yargı merciielerince makul ve ikna kabiliyetine sahip bir gerekçe ile cevap verilmesi gerekmektedir.⁵³⁵ Aksi bir tutum, hak ihlaline neden olabilecektir.⁵³⁶ Öte yandan kanun yolu incelemesi yapan merciiin, kararını denetlemekte olduğu mahkemenin kararını haklı bularak kendisinin de aynı sonuca ulaşması ve bu yaklaşımını aynı gerekçeyi kullanmak veya aynı atıfla başvurmak suretiyle kararına yansıtması, kararın gerekçelendirilmiş sayılması noktasında yeterli olacaktır.⁵³⁷

AİHM'in konuyu diğer yandan içtihat değişiklikleri bağlamında ele aldığı da görülmektedir. AİHM'e göre yargısal içtihatlarda vuku bulan değişim yargı merciielerinin takdir yetkisi kapsamında değerlendirilmelidir. Mahkemeye göre bu tür bir değişiklik özü itibarıyla önceki çözümün gelişen yeni koşullar karşısında artık tatmin edici bulunmaması anlamına gelmekte olup, yargısal faaliyetlerinin dinamik yönüyle de

⁵³³ AİHM, Yunanistan aleyhine açılan bir davada ulusal yargı organının, başvuruçunun talebini mevzuatta dercedilmiş ifadeleri tekrarlayarak reddetmesini adil yargılanma hakkının ihlali kabul etmiştir. Bkz. *Georgiadis/Yunanistan*, B. No: 21522/93, 29/5/1997. Mahkeme söz konusu kararı ile her somut uyuşmazlık ya da talebin mevzuat hükümleri önünde sınanması ile ulaşılan sonucun bu ihtilafın kapsamında yer alan özel ve spesifik nedenlerle açıklanmasını arzuladığını ortaya koymuştur. Zira bilinen bir gerçekliktir ki, her uyuşmazlık nevi şahsına münhasır nitelikler arzetsen de yargıçların benzer dava ve talepleri kaba bir benzeştirme ya da aynileştirme kültürünün önlenemez etkisi ve içerik kaygısı duymadan emsal kararlar aracılığı ile belirli bir standardizasyon yaşanmasına neden oldukları da bilinmektedir.

⁵³⁴ *Mehmet Yavuz*, B. No: 2013/2995, 20/2/2014, § 51

⁵³⁵ *Sencer Başat ve diğerleri [GK]*, B. No: 2013/7800, 18/6/2014, § 35.

⁵³⁶ *Sencer Başat ve diğerleri [GK]*, B. No: 2013/7800, 18/6/2014, § 39.

⁵³⁷ *Yasemin Ekşi*, B. No: 2013/5486, 4/12/2013, § 57.

uyumluluk arz etmektedir.⁵³⁸ Bununla birlikte içtihat değişikliğinin gerekçelendirildiği kararda yerleşik yargısal pratiğin de dikkate alınması uygun olacaktır.⁵³⁹ Bu bağlamda yargı mercileri, aynı konuya ilişkin olarak daha önceki tarihlerde tesis edilmiş olan kararlardan farklılık arzeden bir hüküm kurma yoluna gittiklerinde bu ayrık yaklaşımın arka planına ilişkin makul, ikna edici ve haklı bir açıklama getirmeleri de gerekmektedir.⁵⁴⁰

Esasında başvuru konusu vergisel müdahalenin başvuruca aşırı yük yükleyip yüklenmediğinin tespiti noktasında varlığı aranacak diğer bir şart da vergi ödevlisi başvuruca mülkiyet hakkına müdahalede bulunan idari makamların işlem ve eylemlerinin mutlaka gerekçelendirilmesi gereğidir. Bu noktada belirtmek gerekir ki anılan gereklilik yalnızca yargı kararları için değil ve fakat ayrıca idari makamlar için de geçerlilik arz etmektedir. Konuya ilişkin Türk Vergi Hukuku uygulamasında görülen çarpıcı bir örnek “re’sen tarhiyat”⁵⁴¹ müessesesidir. Bilindiği üzere 213 sayılı Kanun’un 30. maddesine göre re’sen tarhiyat bakımından geçerli olacak matrah veya matrah farkının saptanması re’sen takdir işlemidir ve bu tespiti yapmaya takdir komisyonları ve inceleme elemanları yetkilidir. Bu noktada anılan komisyonların kararlarının keyfi nitelik arz etmemesi için bu kararların ve inceleme raporlarının her halükârda gerekçelendirilmeleri gerekmektedir. Esas itibarıyla sübjektif değerlendirmeye tabi olmakla kesin ve objektif bulgulara istinat etmeyen takdir olgusunun mutlaklığını sınırlandıracak tek ölçünün “denetlenebilir gerekçe” olduğu açıktır. Buna göre idari makamlar takdir kararlarında istinat ettikleri hususların dayanaklarını göstermek ve yerine göre tafsilatlı açıklamalar yapmak zorundadırlar.

⁵³⁸ Bkz. S.S. *Balıklaşme Beldesi Tarım Kalkınma Kooperatifi ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 3573/05, 30/11/2010, § 28.

⁵³⁹ Bkz. *Atanasovski/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, 36815/03, 14/1/2010, § 38.

⁵⁴⁰ Bkz. *Stoilkovska/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, 29784/07, 18/7/2013, § 49.

⁵⁴¹ Özellikle vergisel incelemeler sırasında defterlerin, kayıtların ve belgelerin mevcut olduğu ve fakat 213 sayılı Kanun’un 30. maddesinde düzenlenmiş olan re’sen tarhiyat nedenlerine de rastlanıldığı durumlarda, inceleme konusu yapılan defterlerin, kayıtların ve belgelerin ispat gücü ve delil olma kabiliyeti değerlendirilip hukuki vasfı ortaya konulmadan, bütünüyle harici emare ve karinelerle matrah veya matrah farkının saptanması yoluna gidilmesi, tanzim edilecek raporlar aracılığıyla önerilen tarhiyat işlemlerinin yargı merciince hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle kaldırılması sonucunu doğurabileceğinden, üzerinde titizlikle ve hassasiyetle durulması gerekli olan önemli bir konu olarak değerlendirilmesi icap etmektedir. Bu gerçeklik, gerek kamu otoritelerinin alabileceği bir verginin basit hatalar yüzünden alınmayacak duruma gelmesi gerekse de vergi ödevlilerinin hakları yönünden göz önünde bulundurulması zorunlu olan bir husustur (Dura, 2019, 127).

Sonuç olarak vergisel müdahalelere kaynaklık eden gerek idari gerekse de yargısal kararların gerekçe içermemesi, içerdiği gerekçenin yeterli olmaması ya da görünürde gerekçe olması, klişe ve matbu ifadelerle yetinilmesi durumunda bu husus bireysel başvuruya konu edilebilecektir. Nitekim Anayasa Mahkemesinin pek çok kararında da idareye tanınan geniş takdir yetkilerinin yeterli adli ya da idari yargı denetimine tabi tutulmaması ihlal nedeni sayılmıştır.⁵⁴²

Bu tür kararlardan en ilginç örneklerden bir tanesi *Nusret Yumrutaş* kararıdır (B. No: 2013/6355, 19/11/2015). Anılan karara ilişkin başvuruda başvuru, vergi incelemesine tabi tutulan şirketin ortağı olmadığına ilişkin İzmir Asliye 1. Ticaret Mahkemesinin kesinleşmiş bir kararı bulunmasına rağmen şirketin vergi borçlarından sorumlu tutulmasının haksızlık olduğunu, mezkûr kesinleşmiş kararın varlığına Danıştay’ca da önem gösterilmediği, yüksek mahkemenin kararında bu hususun hiç gündeme getirilip tartışılmadığını, buna mukabil İzmir Bölge İdare Mahkemesinin itiraz yoluyla baktığı dosyalarda mezkûr kararın dikkate alınıp lehe karar verildiğinden şikâyetçi olmuştur.

Anılan kararda yer verilen gerekçede konuya ilişkin birtakım ilkelere de yer verilmiştir. Anayasa Mahkemesine göre somut başvuru konusu olayda yargılama faaliyetleri sırasında tanık dinleme hakkı da dâhil olmak üzere tüm kanıtların sunulması ve değerlendirilmesi, adil yargılanma hakkının önemli bir ögesini teşkil eden silahların eşitliği ilkesi kapsamında değerlendirilmektedir. Bu bağlamda, gerekçeli karar hakkı da, daha önce inceleme konusu yaptığımız makul sürede yargılanma hakkı örneğinde olduğu gibi adil yargılanma hakkına somut görünüm ve uygulanırlık kazandıran bir hak türüne tekabül etmektedir. Anayasa Mahkemesi de, AİHS’in 6. maddesi ve AİHM içtihadı ışığında yorumlamak suretiyle Anayasa’nın 36. maddesinin kapsam ve içeriğini tespitine yönelik birçok kararında, AİHS’in lafzi içeriğinde yer alan ve AİHM

⁵⁴² Esasında idareden sadır olan tüm işlemlerin yargısal denetime tabi tutulması hukuk devleti olmanın temel yapı taşlarından birisini oluşturmaktadır. Bu itibarla vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili olarak yaptığı işlemler de tabii olarak yargı denetimine tabi olacaktır (Pehlivan, 2007, s. 131).

içtihadıyla adil yargılanma hakkının bir parçası olduğu değerlendirilen gerekçeli karar alma hakkına Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında yer vermektedir.⁵⁴³

Anayasa Mahkemesi anılan kararında gerekçeli karar alma hakkının sınırlarına da değinmiştir. Anayasa Mahkemesine göre derece mahkeme kararlarının gerekçeli olması adil yargılanma hakkının önemli öğelerinden biri olmakla birlikte bu hak, yargılama faaliyeti esnasında ileri sürülmüş olan istisnasız her türlü iddia, itiraz ve savunmaya tafsilatlı bir şekilde cevap verilmesi şeklinde de anlaşılacaktır. Nitekim uygulamada dava dilekçelerinin pek çoğunda olayın esasıyla ilgili olmayan, hukuki çözüm sürecine destek olabilme niteliğini haiz olmayan iddia ve itiraz altında pek çok gereksiz bilgi ve açıklamalara da yer verildiği görülmektedir. Bu tür hem olayın esasının aydınlatılması noktasında önem arzetmeyen hem de doğrudan hukuki gerekçelerle karşılanması kabil olmayan iddia ve itirazların muhakkak karşılanması zorunluluğundan bahsetmek yargılama faaliyetinin doğasına aykırı olacaktır. Buna mukabil bu saptama, birbirinden içerik olarak her biri oldukça farklı olan başvuruların aynı kalıplaşmış ve maktu gerekçelerle karşılanmasını sorunlu kılmamıza engel olmayacaktır. Aksi bir yorum gerekçeli karar hakkının anlamsızlaşmasına ve uygulanırlık yetisini kaybetmesine neden olacaktır. Sonuçta gerekçe gösterme zorunluluğunun kapsamı da, kararın, yargılama sürecinde inceleme konusu yapılan maddi olguların ve dava dosyasında ileri sürülen iddia ve itirazların mahiyetine göre değişebilecektir.⁵⁴⁴

Mahkemeye göre ayrıca kanun yolu merciilerince verilmiş olan karar gerekçelerinde ayrıntılı ifadelerle yer verilmemesi, ilk derece yargı merci kararlarında yer verilen gerekçelerin onama kararlarında da kabul edilmiş olduğu şeklinde yorumlanmakla birlikte başvuruca dile getirilmiş olmasına rağmen ilk derece yargı merciinin de tartışmadığı önemli hususlara ilişkin temyiz başvurularında başvuruca'nın usulü

⁵⁴³ Benzer değerlendirmeler için bkz. *Güher Ergun ve diğerleri*, B. No: 2012/13, 2/7/2013, § 38.

⁵⁴⁴ Benzer değerlendirmeler için bkz. *Muhittin Kaya ve Muhittin Kaya İnşaat Taahhüt Madencilik Gıda Turizm Pazarlama Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2013/1213, 4/12/2013, § 26.

haklarının ihlal edildiğine yönelik somut iddialarının tartışma konusu yapılmaması gerekçeli karar hakkının ihlali olarak görülebilir.⁵⁴⁵

Mahkemeye göre başvuru konusu somut olayda vergi denetim elemanlarınca A. Muhasebe Ltd. Şti. hakkında kaçakçılığa iştirak ettiği suçlamasıyla bir rapor düzenlenmiştir. Bu gelişme üzerine vergi idaresince başvuru hakkında sahte fatura kullanma ve düzenleme fiillerine iştirak ettiği gerekçesiyle vergi kaybının üç katı tutarında iştirak cezasının kesilmiştir. Müteakiben kesilen cezaya ilişkin ihbarnamenin muhatabına tebliğ edilmesi de sağlanmıştır. Gerçekleştirilen tebligata rağmen hâlihazırda herhangi bir ödeme yapılmaması üzerine bu defa Şirket adına düzenlenmiş bulunan ödeme emirleri de ayrıyeten tebliğ edilmiştir. Bu gelişmeler üzerine de ödeme yapılmaması üzerine, Ticaret Sicil Memurluğunca konunun safahatı hakkında bir inceleme yapılmıştır. İnceleme sonucu şirket ortaklarının başvuru ve A.D. olduğunun tespiti üzerine bu durum Vergi Dairesi Müdürlüğüne yazı ile bildirilmiştir. Sonuçta Şirket üzerinde malvarlığı tespit edilememiş ve akabinde Şirket borçlarının tahsilini teminen başvuru hakkında ödeme emirleri tanzim edilmiştir.

Tüm bu gelişmeler üzerine başvuru, ödeme emirlerinin kaldırılmasını teminen dava açma yoluna gitmiştir. Mahkeme ise yargılama faaliyetinin sonucunda, Ticaret Sicil Memurluğunda bulunmakta olan belgelerin geçersiz olduğu görüş ve iddiasıyla Karşıyaka Asliye Ticaret Mahkemesinde açılmış bulunan davada ilgili yargı merciinin davanın açılmamış sayılmasına karar verdiği tespitinde bulunmuş ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 534. maddesi mucibince kanuni temsilci sıfatını haiz başvuru konusunun dava konusu kamu borcundan sorumlu olarak kabul edilmesi gerektiği kanaatiyle davaların reddine karar vermiştir. Başvuru, aleyhine tesis edilmiş olan kararlara karşı temyiz yoluna başvurmuştur. Temyiz incelemesi henüz sonuçlanmış iken İzmir 1. Asliye Ticaret Mahkemesi vermiş olduğu karar ile başvuru konusunun takibe konu Şirketin ortağı olmadığı ve sermaye artırımına ilişkin karardaki imzanın da başvurucuya ait olmadığına saptanmasına ve kararın başvuru yönünden iptaline hükmetmiştir. Başvuru bu karar üzerine temyiz incelemesindeki dosyalarına kararın safahatı ve sonucunu bildirir ek beyan dilekçeleri sunmuş; bunun yanı sıra aynı beyanları içeren

⁵⁴⁵ Benzer değerlendirmeler için bkz. *Faik Gümüş*, B. No: 2012/603, 20/2/2014, § 49.

farklı dilekçeleri bu defa da miktarı itibarıyla tek hâkim sınırında bulunmakta olan ve itiraza konu edilmiş olması nedeniyle İzmir Bölge İdare Mahkemesinde inceleme aşamasındaki dosyalara da eklettirmiştir. Tüm bu yargılama sürecinde yaşanmış olan başvuru lehine açık olgular barındırmakta olan yeni gelişmelerden haberdar olunmasını sağlayan mezkûr dilekçelerin varlığına rağmen Danıştay Üçüncü Dairesi, yerel mahkeme kararına atıf yapmakla yetinerek yeni mezkûr iddialar hakkında herhangi bir değerlendirme yoluna gitmeksizin onama kararı vermiştir. Bu defa da karar düzeltme yoluna başvuran başvuru, başvuru dilekçesinde, Bölge İdare Mahkemesinin mezkûr kararlarını da sunmuş, Danıştay Üçüncü Dairesi bu defa da başvuru hukmün esasına etkili olma ihtimali yüksek düzeyde olan bu iddialarını değerlendirme yoluna başvurmadan karar düzeltme talebini reddetmiştir.

Mezkûr kararda değinildiği üzere İzmir 1. Asliye Ticaret Mahkemesi ve İzmir Bölge İdare Mahkemesince başvuru hakkında Şirket ortağı olmadığını tevsik eden lehine verilmiş açık kararlar bulunmasına ve bu kararların varlığı başvuru tarafından tüm tafsilatıyla hem temyiz hem de karar düzeltme aşamalarında Danıştay'a iletilip Danıştay Dairesinin gelişmelerden haberdar edilmesi sağlanmış olmasına karşın Danıştay Dairesi vermiş olduğu temyiz ve karar düzeltme kararlarında bu iddialarla ilgili herhangi bir değerlendirme yapmaksızın ve değerlendirme dışı bir açıklamaya bile yer vermeksizin başvuru hukmün makul görülebilecek taleplerini reddetmiştir.

Anayasa Mahkemesine göre, bu durumda başvuru hukmün Şirket ortağını tevsik eder mahiyetteki İzmir 1. Asliye Ticaret Mahkemesi kararına istinaden yapılan kanun yolu taleplerindeki iddianın kabul şansı başarılı olan ciddi nitelik arzettiği ve yerel mahkeme tarafından bu karar değerlendirilmeye tabi tutulmadığı için ayrıca değerlendirmeye tabi tutulması gerektiği hâlde Danıştay Dairesince ayrı bir değerlendirme yoluna gidilmeyerek yalnızca yerel mahkeme kararına atıf yapılmak suretiyle başvuru hukmün isteklerinin reddedildiği buna mukabil bu iddianın yalnızca atıf yapılmak suretiyle karşılanabilecek iddia niteliğinde olmadığı açık olup temyiz merciince bu iddianın açık bir şekilde kararlarında değerlendirilip karşılanmaması uygun düşmemiştir. Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi yargılama sürecini bir bütün olarak değerlendirmiş, başvuru hukmün lehine olup onun davayı kazanmasını kuvvetle muhtemel kılan lehine

olan farklı mahkeme kararlarının Danıştay Dairesince hem temyiz hem de karar düzeltme sürecinde dikkate alınıp gerekçeli kararlarında tartışma konusu yapılmamış olması nedeniyle başvuru hakkının gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği kanaatine varmıştır.

Anayasa Mahkemesinin doğrudan vergi uyuşmazlığı ile ilgili olan ve gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine hükmettiği *Burak Şendir* kararında (B. No: 2015/278, 9/5/2019) konuya verdiği önemi bir kez daha gözler önüne sermiştir. Anılan karara konu başvuru, yapılan vergi incelemesi sonucu vergi tarh edilerek usulsüzlük cezası verilmesinden dolayı açılan davada vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesi nedeniyle silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesinin;⁵⁴⁶ derece mahkemelerinin kararlarında yeterli gerekçe bulunmaması nedeniyle gerekçeli karar hakkının ve yargılamanın sonucunun adil olmadığı gerekçesiyle de hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir.

Mezkûr başvuruda başvuru 6111 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile birlikte anılan Kanun kapsamında 2006-2009 vergi dönemlerine ilişkin kendisi ve şirketine ait vergi borçlarının yapılandırılmasını talep etmiştir. Bu talep üzerine başvuru ve ortağı bulunduğu şirketlerin söz konusu yıllara ait vergi borçları yapılandırılmıştır. Vergi idaresi başvuru yasa dışı ikrazatçılık faaliyetinden⁵⁴⁷ dolayı elde ettiği faiz gelirini beyan etmediği gerekçesiyle 8/12/2011 tarihinde Takdir Komisyonuna havale etmiştir. Başvurucunun 2006 yılına ait işlemlerinin yasa dışı ikrazatçılık faaliyeti yönünden bu şekilde Takdir Komisyonuna sevki neticesinde ise 16/12/2012 tarihli Vergi İnceleme Raporu düzenlenmiştir. Anılan rapor uyarınca ilgili dönemde yasa dışı ikrazatçılık faaliyetinde bulunduğu tespit edilen başvuru tarafından beyan edilmediği iddia edilen banka ve sigorta muameleleri vergisi nedeniyle 2006 vergi dönemine ait belirli bir miktar vergi tarh edilmiş ve vergi usulsüzlük cezası kesilmiştir.

⁵⁴⁶ Çelişmeli yargılama ilkesi, işlevsel olarak uyuşmazlık konusunun tartışılmasına tarafların etkin katılımın güvence altına almak amacıyla tesis edilmiştir (İnceoğlu, 2004, s. 175).

⁵⁴⁷ 30/9/1983 tarihli ve 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Kanun Hükmünde Kararname'nin 3. maddesine göre; mezkûr KHK'da yer verilen ikrazatçı tanımlaması, devamlı ve mutad meslek hâlinde, faiz veya her ne ad altında olursa olsun bir ivaz karşılığı veya ipotek almak suretiyle, ödünç para verme işleriyle iştigal eden veya ödünç para verme işlerine aracılık eden ve kendilerine bu işlerin serbestçe yürütülebilmesini teminen faaliyet izni verilen gerçek kişileri ifade etmektedir.

Başvurucu söz konusu vergi tarh edilmesi ve usulsüzlük cezası kesilmesi işlemlerine karşı İstanbul 2. Vergi Mahkemesinde iptal davası açmıştır. Dava dilekçesinde; vergi ve cezaların dayanağı raporun başvurucuya tebliğ edilmediği, başvurucunun esasından beyaz eşya alım ve satımı ile uğraşp kati surette herhangi bir ivaz karşılığı borç verme işiyle ilgilenmediği, İdarece kesilen vergi/ceza ihbarnamelerinin zamanaşımı süresinin dolduğu, vergi cezalarının dayanaklarının gösterilmediği, başvurucunun banker sıfatı bulunmadığı dikkate alındığında 13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu kapsamında başvurucu adına banka ve sigorta muameleleri vergisinin tarh edilmesinin hukuken mümkün olmadığını, başvurucuya ait tüm vergi borçlarının da 6111 sayılı Kanun kapsamında yapılandırıldığından yapılandırılan vergi dönemlerine ait mükerreren vergi tahakkuk ettirilmesinin hukuka aykırı olduğunu ileri sürülmüştür.

Yargılama sonucunda verilen Mahkeme kararının gerekçe kısmında, borç para alımında bulunduğu belirlenen tanık ifadelerine, başvurucu hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun yanı sıra başvurucunun banka ekstrelerinde gözlemlenen hesap hareketlerine ve Mali Suçlarla Şube Müdürlüğünün başvurucu hakkında yürütmüş olduğu soruşturma neticesinde düzenlenmiş olan rapora atıf yapılmak suretiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Başvurucu özetle, uyuşmazlık konusu vergi ve ceza ihbarnamelerinin zamanaşımı süresinin geçmesinden sonra düzenlenmiş olmasına rağmen bu duruma ilişkin iddiaların mahkemeler tarafından incelenmediği ve 6111 sayılı Kanun'dan yararlandığı için ticari faaliyet kapsamında alınan senetler nedeniyle tekrar vergilendirme işleminin yapılmasının mümkün olmadığını derece mahkemelerince değerlendirilmediği hususlarından yakınmıştır.⁵⁴⁸

⁵⁴⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesine göre; vergi alacağının doğmuş olduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içerisinde tarh ve vergi ödevlisine tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrayacaktır. Buna mukabil, vergi idaresince matrah takdirini teminen takdir komisyonuna başvurulması durumunda zamanaşımı duracaktır. Bu noktada durmuş olan zamanaşımı söz konusu komisyon kararının vergi idaresine sunulması işlemi takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Buna mukabil işlemeyen süre her halükârda bir yıldan fazla olamayacaktır. Yine ayrıca aynı Kanun'un 374. maddesine göre; belirli süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmesi yoluna gidilemeyecektir. Buna göre, vergi ziyat cezasında cezanın ilgili olduğu vergi alacağının doğmuş olduğu takvim yılını takip eden yılın ilk gününden; Kanun'un 353 ve mükerrer 355. maddeleri uyarınca kesilecek

Mezkûr başvuruyu değerlendiren Anayasa Mahkemesi öncelikle başvurucunun yargılama sürecinde özellikle belirtmiş olduğu söz konusu iddia ve itirazlarının başvuruya konu yargılamanın sonucuna etkili edebilecek ayrı ve açık yanıt gerektiren nitelikte olduklarını belirtmiştir. Bu durumda Anayasa Mahkemesine göre uyuşmazlığın sonucuna etkili olabilecek nitelikteki başvurucunun anılan iddia ve itirazlarının derece mahkemelerince ilgili ve yeterli bir gerekçe ile karşılanması gerekmektedir. Buna karşın ilk derece mahkemesinin bireysel başvuruya konu kararında, başvurucunun uyuşmazlık konusu vergi ve ceza ihbarnamelerinin zamanaşımı süresinin geçtikten sonra düzenlendiği ile 6111 sayılı Kanun'dan yararlanmış olması nedeniyle hakkında tekrar vergilendirme işlemi yapılmaması gerektiği iddialarını karşılar mahiyette herhangi gerekçeye yer verilmediği görülmüştür. Diğer taraftan istinaf talebi üzerine Bölge İdare Mahkemesi kararında da bu iddia ve itirazlara yönelik herhangi bir açıklamada bulunmamıştır.

Sonuç olarak başvurucunun uyuşmazlığın çözümü için esaslı nitelikteki belirtilen iddia ve itirazlarının derece mahkemelerince konu ile ilgili, makul ve yeterli bir gerekçe ile karşılanmadığı kanaatine varan Anayasa Mahkemesi, yargılama sürecini bir bütün olarak değerlendirmek suretiyle başvurucunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

2.2.3.3.2.4.5. Mahkemeye Erişim İmkânının Eksiksiz Temini

Bir uyuşmazlığı ve uyuşmazlık kapsamında bir talebi, mahkeme önüne taşıyabilme ve karara bağlanmasını isteyebilme mahkemeye erişim hakkının sağladığı güvencelerdendir (Yılmazoğlu ve Göker, 2017, s. 89). Nitekim Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddiada bulunma ve savunma hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla mahkemeye erişim hakkı, Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan hak arama

usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın ilk gününden başlamak üzere beş yıl (Kanun'un 114. maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir); usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın ilk gününden başlamak üzere iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilemeyecektir. Buna mukabil Kanun'un 336. madde hükmü mucibince vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi hâlinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilecektir. Bahis konusu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilirse de zamanaşımı kesilmiş olacaktır.

özgürlüğünün bir unsurudur. Buna mukabil, özellikle Anayasa Mahkemesinin son zamanlarda vermiş olduğu kararlardan da gözlenebileceği üzere, başvuru konusu olay mülkiyet hakkı bağlamında incelenirken, mahkemeye erişim imkânı bir usulü güvence kapsamında değerlendirilerek başvuru hakkında mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin hüküm tesis edilebilmektedir.⁵⁴⁹ Bu nedenle özellikle bir usulü güvence kapsamında incelenmekle mezkûr hakkın mülkiyet hakkıyla yoğun bağı daha açık bir şekilde ortaya konulabilmektedir.

Diğer yandan Anayasa'nın 36. maddesine "... ile adil yargılanma" ibaresinin eklenmesine ilişkin gerekçede, ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerle de güvence altına alınan adil yargılanma hakkının madde metnine dâhil edildiği vurgulanmıştır. AİHS'i yorumlayan AİHM, Sözleşme'nin 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasının mahkemeye erişim hakkını içerdiğini belirtmektedir.⁵⁵⁰

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kapsamında yaptığı değerlendirmelerde mahkemeye erişim hakkının bir uyuşmazlığı mahkeme önüne taşıyabilmek ve uyuşmazlığın etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilmek anlamına geldiğini ifade etmiştir.⁵⁵¹ Anayasa Mahkemesine göre mahkemeye erişim hakkı, hak arama özgürlüğünün bir gereği olmakla birlikte hak arama özgürlüğünün varlığının kabulü için tek başına yeterli bulunmamaktadır. Mahkemeye erişimi etkisiz kılacak ya da yargı yoluna başvurmayı önemli ölçüde zorlaştırıcı veya caydırıcı nitelikte,⁵⁵² kişinin mahkemeye başvurmasını engelleyen veya mahkeme kararını⁵⁵³ ya da kişinin bizzat mahkemeye başvurmuş olmasını anlamsız hâle getiren sınırlamalar mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilecektir.⁵⁵⁴

⁵⁴⁹ Örnek nev'inden kararlar için bkz. *Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti.*, B. No: 2016/7783, 18/7/2019; *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/15100, 27/2/2019.

⁵⁵⁰ *Özbakım Özel Sağlık Hiz. İnş. Tur. San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2014/13156, 20/4/2017, § 34.

⁵⁵¹ *Özkan Şen*, B. No: 2012/791, 7/11/2013, § 52.

⁵⁵² AYM, E.2013/40, K.2013/139, K.T.28/11/2013.

⁵⁵³ *Özkan Şen*, B. No: 2012/791, 7/11/2013, § 52.

⁵⁵⁴ *İbrahim Can Kişi*, B. No: 2012/1052, 23/7/2014, § 31.

Anayasa Mahkemesine göre derece mahkemelerinin gereksiz yere meşgul edilmemesi ve uyuşmazlıkların makul sürede bitirebilmesi amacıyla belirli yükümlülükler öngörülebilir. Bu yükümlülüklerin kapsamını belirlemek de kamu makamlarının takdir yetkisi içindedir. Öngörülen yükümlülükler dava açmayı imkânsız kılmadıkça ya da aşırı derecede zorlaştırmadıkça mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği söylenemeyecektir.⁵⁵⁵

AİHM'in de konuya verdiği önemi gösteren pek çok kararı bulunmaktadır. AİHM, AİHS'in 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasında ifade edilen hakkın kurucu unsurlarından birinin mahkemeye erişim hakkı olduğunu belirtmiştir.⁵⁵⁶ AİHM'e göre mahkemeye erişim hakkı, AİHS'in 6. maddesinde yerini bulan güvencelerin doğal bir parçası olup,⁵⁵⁷ bu kapsamda (1) numaralı fıkra, herkesin kişisel hakları ve yükümlülükleriyle ilgili her türlü iddiasını bir mahkeme veya bir yargı mercii önüne çıkarma hakkını teminat altına almaktadır.⁵⁵⁸ Yine AİHM'e göre mahkemeye erişim hakkı, niteliği gereği devlet tarafından düzenleme konusu yapılmayı gerektirdiğinden mutlak bir hak olmayıp çeşitli sınırlamalara tabidir. AİHM'e göre bu hak, AİHS'in tanımlamaksızın kabul ettiği bir hak olduğundan bir hakkın kapsamını belirleyen (çerçevesini çizen) sınırlardan başka sınırlamalara da tabi olabilecektir. Ancak doğaldır ki hiçbir durumda bu sınırlamalar hakkın özünü zedelememelidir.⁵⁵⁹ Ayrıca bu sınırlama meşru bir amaç izlemeli ve kullanılan araçlarla gerçekleştirilmek istenen amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi bulunmalıdır, aksi takdirde mezkûr sınırlama AİHS'in 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasıyla uyumlu olmayacaktır.⁵⁶⁰

AİHM'in çalışma konumuzla bağlantılı olarak mezkûr hakka ilişkin yaklaşımına kısaca değinirsek öncelikle AİHM içtihadında vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler, Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin ikinci paragrafında öngörülen mülkiyetin kullanımının kontrolüne ilişkin üçüncü kural kapsamında

⁵⁵⁵ *Serkan Acar*, B. No: 2013/1613, 2/10/2013, § 39.

⁵⁵⁶ *Golder/Birleşik Krallık*, B. No: 4451/70, 21/2/1975, § 36.

⁵⁵⁷ *Lawyer Partners A.S./Slovakya*, B. No: 54252/07, 16/6/2009, § 52.

⁵⁵⁸ *Golder/Birleşik Krallık*, B. No: 4451/70, 21/2/1975, § 36.

⁵⁵⁹ *Golder/Birleşik Krallık*, B. No: 4451/70, 21/2/1975, § 38.

⁵⁶⁰ *Ashingdane/Birleşik Krallık*, B. No: 8225/78, 28/5/1985, § 57.

değerlendirilmektedir. AİHM, bu paragrafta yer alan kuralın sözleşmeci taraf üye devletlere vergi koyma ve vergilerin ödenmesini sağlamak için gerekli gördüğü kanunları çıkarma konusunda açık bir yetki tanıdığını kabul etmiştir.⁵⁶¹ Diğer taraftan AİHM, her ne kadar Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinde açık olarak usule ilişkin güvencelerden söz edilmese de bu maddenin keyfî müdahalelerden korunmak amacıyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin ölçüsüz, kanun dışı veya keyfî ya da makul olmayan şekilde uygulandığına ilişkin savunma ve itirazlarını sorumlu mercii ve makamlar nezdinde etkin ve sonuç alıcı bir biçimde ortaya koyabilme olanağının tanınması güvencesini kapsadığını belirtmektedir. Bu değerlendirme ise doğaldır ki uygulanmakta olan sürecin bütününe bakılarak yapılmalıdır.⁵⁶²

Anayasa Mahkemesi de vergisel müdahaleler karşısında vergi ödevlisinin hukuki güvencelerle donatılmış sayıldığının kabul edilebilmesi için vergi ödevlisinin müdahalenin kapsam ve içeriğini yargı mercii ölüne götürebilmesi ve bunun yargısal tartışmasının yapılmasını sağlama imkânına sahip olması gerektiğine ilişkin AİHM ile uyum gösteren bazı kararlara imza atmaya başlamıştır. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin olarak yakın zaman öncesinde verdiği oldukça dikkat çekici bir kararında *Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* (B. No: 2015/15100, 27/2/2019) vergi uyuşmazlıklarında yeterli hukuksal güvencenin sağlanmasını teminen mülkiyet hakkı bağlamında mahkemeye erişim imkânının eksiksiz sağlanması gereğine işaret edilmiştir.

Anılan başvuru ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esasını incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir. Başvurucular başvuru dilekçelerinde mal ve hizmet alımında buldukları şirketin olumsuz mükellef listesinde (kod listesi)⁵⁶³ yer alması nedeniyle vergi idaresince

⁵⁶¹ Bkz. *Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda*, B. No: 15375/89, 23/2/1995, § 59.

⁵⁶² *Agosi/Birleşik Krallık*, B. No: 9118/80, 24/10/1986, § 55; *Jokela/Finlandiya*, B. No: 28856/95, 21/5/2002, § 45.

⁵⁶³ KOD uygulaması, vergi idaresince sakıncalı ya da şüpheli bazı durumları tespit edilen vergi yükümlülerini izlemek amacıyla “olumsuz mükellefler listesi” olarak adlandırılan, ancak “kod listesi”

yapılan uyarı üzerine 2009-2011 yıllarına ilişkin düzeltme beyannameleri vermek zorunda bırakıldıklarını belirtmişlerdir. Başvurucular yine söz konusu dilekçelerinde, ihtirazi kayıtla verilen bu beyannameler üzerinden yapılan vergi ve gecikme faizi tahakkuku ile tesis edilen vergi ziyayı cezasına karşı Vergi Mahkemesinde açmış oldukları davaların söz konusu beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra verildiği gerekçesiyle haksız olarak reddedilmesinden yakılarak mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüşlerdir.

Başvuru konusu somut olayda vergi idaresi, doğrudan gecikme faiziyle birlikte KDV ve damga vergisi tarhiyatı ile vergi ziyayı cezası tesis etmek yerine başvuruculardan beyanlarını düzeltmelerini istemiştir. Başvurucular da bu talep doğrultusunda beyanlarını düzeltmiş, buna mukabil vermiş oldukları beyannamelere söz konusu indirim unsurlarının gerçeği yansıttığı iddiası ve savıyla ihtirazi kayıt koymuşlardır. Başvurucular ihtirazi kayıtla vermiş oldukları düzeltme beyannamelerine istinaden vergi idaresince tahakkuk ettirilen vergilerin, gecikme faizinin ve tesis edilen vergi ziyayı cezasının iptalini teminen davalar açmışlardır. Ancak Vergi Mahkemesi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde öngörülen yasal süreler geçtikten sonra verilen KDV düzeltme beyanına konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergiye herhangi bir etkisinin bulunmadığı gerekçesiyle davaları reddetmiştir. Bölge İdare Mahkemesi ise 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin (2) numaralı fıkrasına dayalı olarak beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılmakta olan tahakkuk işlemine herhangi etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı tanınmasının da mümkün olmayacağı gerekçesiyle davaların reddi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.⁵⁶⁴

Anayasa Mahkemesi mezkûr kararında öncelikle delillerin değerlendirilmesi ve hukuk kurallarının yorumunun kural olarak derece mahkemelerinin takdir yetkisinde olup

olarak bilinen bir uygulamadır. Bu uygulamaya göre, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğüne bağlı "KDV Takip Birimi" tarafından ülkemizde otomasyona geçmiş vergi dairelerinde olumsuzlukları tespit edilen vergi ödevlilerinin çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmasıdır. Bu suretle oluşan listeler Vergi Daireleri Otomasyon Projesi kapsamında veri tabanına aktarılmaktadır.

⁵⁶⁴ 213 sayılı Kanun'un 378. maddesine göre; vergi yükümlüleri beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklardır. Buna mukabil Kanun'un vergi hatalarına ait hükümleri ise saklı tutulmuştur.

açıkça keyfi olmadıkça ya da bariz bir takdir hatası içermediği sürece Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamında bu takdir yetkisine müdahalesinin söz konusu olamayacağı gerçeğine vurgu yapmıştır. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi derece yargı merciilerinin yorumlarının Anayasa'nın 35. maddesinde teminat altına alınmış olan mülkiyet hakkının öngördüğü gereklilikleri içerip içermediğinin ve bu yorumların sonuçları itibarıyla mülkiyet hakkı sahibi hak öznesine kişisel olarak olağan dışı aşırı bir külfet yükleyip yüklediğinin değerlendirilmesi gerektiğinden hareketle konuyu hukuki bir analize tabi tutmuştur. Mahkemeye göre, 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ve vergi yükümlülerinin beyan ettikleri matrahlar ile bu matrahlar üzerinden tarh edilmiş olan vergilere karşı dava açamayacaklarına ilişkin mezkûr kural, Türk vergi sisteminin dayandığı beyan esasına göre vergi ödevlilerinin kendi hesaplamalarına göre tespit ettikleri matrahların hatalı olamayacağı ön kabulüne dayanmaktadır.⁵⁶⁵ Diğer bir deyişle Mahkemeye göre beyana dayalı vergilendirme uygulaması “vergi yükümlüsüne güven ilkesi” üzerine inşa edilmiştir. Bu sistemde her vergi ödevlisi kendi vergisinin matrahını yine bizzat kendisi hesaplamaktadır.⁵⁶⁶ Vergi idaresi de vergi ödevlisi tarafından beyan edilen söz konusu matrah üzerinden tarhiyat yapmaktadır.⁵⁶⁷

Anayasa Mahkemesine göre hukuki bir ihtilaf içermediği müddetçe beyanın esas alınmakta olduğu vergi sistemimizde işin doğası gereği vergi ödevlisinin kendi beyanında bir hata bulunmaması gerekmektedir. Buna karşılık her ne kadar kendi matrahlarını en iyi hesaplayabilecek durumda olan kişiler vergi ödevlilerinin bizatihi kendileri olsa da bazı özel durumlarda vergi ödevlileri gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda kuşkuya düşebilmektedirler.⁵⁶⁸ Bu durumda vergi ödevlilerinin bu kuşkularının yargı merciileri nezdinde tartışılmasını talep etmeleri onların en doğal hakkıdır. Ayrıca yorum faaliyetini gerektirmekte olan vergisel uyuşmazlıkların nihai olarak yargı merciilerince çözümlenmesinin sağlanmış olmasıyla konuya ilişkin tartışmalar sonlandırılmış olacak

⁵⁶⁵ Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2010/83, K.2012/169, K.T.1/11/2012.

⁵⁶⁶ Mükelleflerin bu yükümlülüklerini bir zorunluluktan ziyade gönüllü olarak yerine getirmeleri gelir toplama amacının ve diğer amaçların gerçekleştirilmesi yani sistemin daha sağlıklı işleyişi bakımından büyük önem taşımaktadır (Aktan, 1997, s. 11).

⁵⁶⁷ Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2017/24, K.2017/112, K.T.14/6/2017.

⁵⁶⁸ Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2017/24, K.207/112, K.T.14/6/2017.

ve vergi ödevlilerinin vergi sistemine olan güvenleri korunmuş/yeniden tesisi edilmiş olacaktır. Bu itibarla kural olarak hukuki bir uyuşmazlığın bulunduğu konularda vergi ödevlilerine vermiş oldukları beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanınmıştır. Aksi takdirde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin keyfi, haksız veya hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği etkin ve sonuç alıcı bir itiraz imkânı tanınmamış olacağından mülkiyet hakkı sahibine olağan dışı aşırı bir külfet yüklenmiş olacaktır. Nitekim 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinde yer verilen düzenlemeyle ihtirazi kayıt konulmak suretiyle verilen beyanname üzerine vergi ödevlilerinin dava açabileceklerinin kabul edildiği görülmektedir. Bu sayede vergilendirme işlemlerinde vergi ödevlisi aleyhine hukuka aykırılığa yol açmamak ve vergi ödevlisinin tereddüt duyduğu bazı matrah unsurlarını hukuken tartışılabilir kılmak amacıyla "ihtirazi kayıt kurumu" önce yargı içtihatlarıyla geliştirilmiş ve daha sonra kurumun işlevselliğinin test edilmiş olup olumlu sonuçlar verdiği kanaatiyle kanuni düzenlemeye konu olmuştur. Yine bu şekilde beyana dayanan tarhiyat işleminin dava konusu edilemeyeceği yönündeki kurala bir istisna getirilmiştir. Bu durumda beyana dayanan vergilerde vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması, beyannamede hesaplanmış olan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkukuna karşı çıkılarak, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan neden ya da gerekçesinin tarhi yapmış vergi idaresi tarafından kabul edilmemesi hâlinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini mümkün kılmaktadır.⁵⁶⁹

Başvuruya konu somut olayda da düzeltme beyannameleri verilmesinin vergi idaresinin bu yöndeki açık talebine dayandığı görülmektedir. Bu kapsamda vergi idaresince 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca re'sen tarhiyat yapılması yoluna başvurulmayıp başvuruclardan KDV beyannamesinde yer alan bazı indirim unsurlarının gerçek bir teslim ya da hizmet ifasına dayanmadığının tespit edildiği gerekçesiyle bu indirim kalemlerinin ayıklanması suretiyle beyanlarının düzeltilmesi istenmektedir. Nitekim Maliye Bakanlığı, 368 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilgili dönem beyannamesinde hata tespit eden vergi ödevlisinin, hata

⁵⁶⁹ Benzer değerlendirmeler için bkz. AYM, E.2017/24, K.207/112, K.T.14/6/2017; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27/11/2013 tarihli ve E.2012/286, K.2013/558 sayılı kararı.

düzeltilme talebini vergi idaresine düzeltilme beyannamesi yoluyla iletmesi gerektiğini belirtmiştir (Çamurcu, 2018, s. 32).

Diğer yandan süresinden sonra verilen düzeltilme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen başvuruçuların durumları, süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen vergi ödevlilerinden farklılık arz etmektedir. Pişmanlıkla beyanda bulunan vergi ödevlisi yukarıda da belirtildiği üzere hatalı davranışını kabul etmiş kişi olarak değerlendirilmektedir. Aynı şekilde vergi ödevlisinin vergi ziyasına yol açan fiilden pişman olduğu da varsayılmaktadır. Bu tespitten hareketle dava açılması bu varsayımın gerekleriyle doğal olarak bağdaşmayacaktır. Ancak pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade sergilemeden düzeltilme beyanına ihtirazi kayıt koyan vergi ödevlisinin dava açabilme isteğinin de hukuken korunması gerekecektir. Bunun nedeni vergi ödevlisinin açık pişmanlık iradesinin olmaması ve hâlâ hakkında kuşku beslediği ya da vergi idaresinin düzeltilme talebine konu olan hususun hukuken tartışılır hâle gelmesini istemesidir. Somut olayda ise başvuruçular, herhangi bir hatalı davranışlarının varlığını kabul etmemekle birlikte emtia alımlarına konu faturaların sahte olmadığını ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğunu iddia etmektedir.

Bu durumda pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmak suretiyle dava açılmayacağı ileri sürülmesi pişmanlık kurumunun doğasından kaynaklanan bir sınır oluşturuyor olsa da aynı iddianın süresinden sonra verilen düzeltilme beyannameleri için geçerlilik arzetmediği açıktır. Zira bu durumda vergi ödevlisi esasında pişmanlık beyanında bulunmamıştır. Tamamen kamu otoritelerinden sadır olan idari bir yorumla beyanına dâhil edilmesi gereken bir matrahın bulunduğu ya da indirimlerinden çıkarılması gereken bir faturanın olduğunun ileri sürülmesi veya fark edilmesi üzerine vergi ödevlisi, mahkemeye erişim hakkının da doğal getirisi sonucu bu durumun hukuken tartışılır kılınmasını isteyebilmelidir. Nihayetinde başvuruçuların idari yorumun aksi yönünde oluşan bir iddiası bulunmaktadır ve evrensel hukuk kurallarına göre bu iddianın tartışılabilirliğinin hukuken korunması gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesine göre başvuru konusu somut olayda ticari alımlarına konu faturaların sahte olmadığı ve bu nedenle de söz konusu indirim unsurlarının gerçeği yansıttığı düşüncesiyle bu iddialarını vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkânı dışında bir seçenekleri bulunmamaktadır. Elbette ki başvuru bu yöntemi kullanmak yerine vergi idaresince haklarında re'sen tarhiyat yapılmasını beklemeleri gerektiği de ileri sürülebilir. Buna mukabil somut olayda öncelikle vergi idaresinin bizzat kendisinin başvuru düzeltme beyannameyi vermeye yönlendirdiği ve uyuşmazlığı çıkardığı açıktır. Diğer bir deyişle, somut olayda başvuru salt serbest iradelerinden sadır olmuş bir vergisel inisiyatif bulunmamaktadır. Üstelik vergi idaresi başvuruları, haklarında bazı olumsuz sonuçlara yol açacak (uygulamadaki genel durum göz önüne alındığında açması da kuvvetle muhtemel) yaptırımlar uygulamakla ihtar etmiştir.

Somut olayda vergi idaresinin ihtar ettiği kod listesine alınmanın -diğer yükümlülerce bilinebilir hâle geldiğinden- ticari satışların sonlanması ve tacirlerin muhasebe döngüsünü sağlama yönünden çok önemli bir unsur olan vergi idaresinin alınmaması ya da geç alınması gibi riskli sonuçlarının olduğu müşahede edilmektedir. Dolayısıyla başvuruların edilgen bir tarzda vergi idaresinden kanunda öngörülen usulü, diğer bir deyişle incelemeye sevk edilme ve vergi inceleme raporu ya da takdir komisyonu kararına dayalı olarak vergi ziyayı cezalı tarhiyat yapılmasını beklemeleri uygun olmayacaktır. Kaldı ki bu hâlde başvurular düzenlenecek vergi suçu raporuna istinaden adli soruşturma ve kovuşturmayaya da tabi tutulabileceklerdir. Ayrıca tarhiyat işlemi üzerine dava açılması hâlinde gecikme faizi bu davanın reddine ilişkin kararın tebliğine göre hesaplanacak ve bu durum başvurular hakkında artırımlı gecikme faizi uygulaması anlamına gelecektir. Bu sebeple başvurular bu tür durumlarda düzeltme beyannameyi vermeyi tercih etmektedir. Bunun da ötesinde vergi idaresinin yazısı üzerine düzeltme beyannameyi verilmesine rağmen vergilendirme işlemine karşı dava açılmaması hukuki denetim dışında kalıp başvuruların hukuki dinlenilme haklarını da yadsıyan bir alan oluşmasına yol açmaktadır. Vergilendirme elbette ki idarenin takdir yetkisinin geniş olduğu bir alandır. Buna mukabil bu geniş takdir yetkisinin mülkiyet

hakkına vergilendirme yoluyla müdahale bakımından kamu otoritelerinin mülkiyet hakkının gerekliliklerine uyması zorunluluğunu ortadan kaldırmaması gerekmektedir.

Diğer taraftan re'sen yapılacak vergi incelemesinin, matrah takdirinin ve buna bağlı olarak vergi tarhiyatının ne zaman yapılacağı hususu da belirsizlik arz etmektedir. Bu durumda başvuru sahiplerinin buna dayalı olarak başlatılacak idari ve yargısal süreç boyunca cezalı vergiyi ödeme baskısıyla karşılaşacakları da açıktır. Mezkûr süreçler uzadıkça bu baskının yoğunluğunun da artacağı ayrı bir gerçekliktir. Davanın vergi ödevlisi aleyhine sonuçlanması durumunda da cezalı vergi yanında tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden sürecin kesinleştiği tarihe kadar, dava süresini de kapsayacak şekilde gecikme faizi ödemesi söz konusu olabilecektir.

Başvuru konusu olayda mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura⁵⁷⁰ düzenlediğine ilişkin tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin de kod listesine alınma baskısı altında esasında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvuru sahiplerinin bu işleme karşı açmış oldukları davalar vergi mahkemelerince esasları yönünden incelemeye tabi tutulmamışlardır. Bu durumda muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin iddia edildiği gibi gerçekten alınıp alınmadığı, tesis edilen işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı hususu araştırılmamış, gerçek durum somut olarak ortaya konulmamıştır.

Sonuç olarak başvuru sahipleri, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına ve esasında “karar hakkı”na da sahip olamamışlardır. Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulması durumunda dava açma hakkının söz konusu olmayacağı şeklinde yorumlaması -sürecin bütününe ve tarafların menfaat dengesine bakıldığında- başvuru sahiplerinin, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını hukuki dinlenilme hakları kapsamında etkin bir biçimde sunamaması ve

⁵⁷⁰ Bilindiği üzere KDV yansıtılmalı bir vergidir. KDV’nin kanuni yükümlüsü, mal ve hizmet tesliminde bulunan kişidir (*Federal Mogul Powertrain Otomotiv A.Ş.*, B. No: 2017/38679, 21/7/2020, § 51).

yargı önüne taşıyamaması sonucunu doğurmuştur. Buna göre Anayasa Mahkemesince somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruçulara kişisel olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği ve başvuruçuların mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gerektiği varsayılan adil dengenin başvuruçular aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Mahkemeye göre, başvuruçuları usulü güvencelerden yoksun bırakan ve mülkiyet haklarına yapılan mezkûr müdahale ölçüsüzdür.

Dava konusu olay, özellikle uygulamada sıkça rastlanılan hakkında sahte belge düzenleyicisi olduğu tespiti bulunan bir yükümlüsünden gerçek bir mal ve hizmet yaptığı hâlde, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kod uygulamasına dahil edilmemesi ve ticari hayatının bu nedenle olumsuz olarak etkilenip sekteye uğramaması için beyannameleri düzeltmek zorunda kalan vergi yükümlüleri açısından, genelinde ise diğer nedenlerle düzeltme beyannamesi veren yükümlüler açısından önem arz etmektedir. Anayasa Mahkemesi daha önce somut norm denetimi yoluyla önüne gelen benzer içerikli bir davada vermiş olduğu karar ile,⁵⁷¹ ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesine imkân veren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 4. fıkrasındaki hükmün beyannameler arasında bir ayırım yapmadığı, süresinden sonra verilen beyannamelere karşı ihtirazi kayıtla dava açılıp açılmayacağı tartışmasının derece mahkemeleri arasındaki içtihat farklılığından kaynaklandığına işaret etmiş ve bu gerçekliğin anayasal bir soruna sebebiyet vermediği sonucuna varmıştır. Bu durumda mezkûr bireysel başvuruya konu karar ile Anayasa Mahkemesi bir anlamda önceki içtihadından da dönmüş olmaktadır.

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuruya konu mezkûr kararda Danıştay'ın konuya ilişkin farklı ve çelişkili kararlarına değinmiş ve ardından ihtirazi kayıt koyma açısından “süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri” ile “pişmanlıkla verilen beyannameler” arasında ayniyet bulunmayıp farklılıklar bulunduğunu ifade etmiştir.⁵⁷²

⁵⁷¹ AYM, E.2017/24, K.2017/112, K.T.14/6/2017.

⁵⁷² Nitekim Anayasa Mahkemesi, pişmanlık ve ihtirazi kayıtla verilmiş olan beyanname üzerinden yapılan vergi tahakkuk işlemlerine ve cezalarına karşı açılan davaların işin esasına girilmeden ve esası incelenmeden reddedilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin *Milli Reasürans Türk A.Ş.* başvurusunda (B. No: 2016/70, 1/7/2020) pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt

Sonuç olarak mezkûr kararda, vergi idaresinin başvurucları düzeltme beyannamesi vermeye bir anlamda cebri şekilde yönlendirdiği ve uyuşmazlığı çıkardığı, düzeltme beyannamelerinin kod listesine alınma zorlayıcı nedeniyle verildiğinden başvurucların serbest iradelerini yansıtmaktan uzak olduğu vurgulanmıştır.⁵⁷³

Son olarak “etkili başvuru hakkı” da söz konusu anlatılarla yakından ilintili olup bu hak bir anlamda mahkemeye erişim hakkını da tamamlar mahiyettedir. Etkili başvuru hakkı özellikle kanun gereği tarh, tahakkuk ve tebliğ edilmiş sayılan vergiler bakımından önemlilik arz etmektedir. Bilindiği üzere verginin kanun gereği, tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş sayılması uygulaması, özellikle emlak vergisi, çevre temizlik vergisi, motorlu taşılar vergisi gibi vergiler bakımından uygulanmaktadır. Bu itibarla söz konusu kalemlerine hangi aşamalarda ve nasıl itiraz edilebileceğinin vergisel işlemin tüm aktörlerince önceden tereddütsüz bilinebiliyor olması gerekmektedir.⁵⁷⁴

Anılan kararın içeriğine tamamen katılmakla birlikte olayların farklı şekilde değerlendirilebilmesinin de imkân dahilinde olduğu kanaatini taşımaktayız. Buna göre, somut başvuruda şayet işlemin dava konusu edilememiş olduğu kabulünden hareket edersek, öncelikle AİHS’in 6. maddesinin “uygulanabilirliğinin” incelenmesi ve bu kapsamda iç hukukta en azından savunulabilir bir biçimde dava konusu edilebilir olduğu ileri sürülebilecek bir “uyuşmazlığın” bulunup bulunmadığının ortaya konulması gerektiği açıktır. Bu değerlendirmenin yapılmasında ise yerel mahkemelerce aynı

konulmak suretiyle dava açılmayacağı kabul edilmesi yönünde yasal dayanağı ve kamu yararından neşet eden meşru amacı da haiz bulunan müdahalenin somut olay bağlamında başvurucları olağanüstü ağırlıkta bir külfet yüklediği sonucuna varılmıştır. Mahkemeye göre sürecin bütününe de bakıldığında yerel mahkemelerin 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, pişmanlıkla verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının başvurucları olağanüstü ağırlıkta külfet yüklediği açıktır. Bu itibarla başvurunun mülkiyet hakkından söz etmek mümkün değildir.

⁵⁷³ ERGİN, kararın gerekçesinden vergi idaresinin yönlendirmesi nedeniyle ve yükümlünün serbest iradesinin olmadığı durumlarda ihtirazi kayıtla beyanname verilip dava açılacağı sonucunu çıkarmakta olup Anayasa Mahkemesinin bu yorumunu isabetsiz bulmaktadır. ERGİN’e göre Anayasa Mahkemesinin pişmanlıkla verilen beyanlar ile idarenin yönlendirmesi sonucu verilen düzeltme beyannameleri arasında ayırım yaparak ilkinde dava açılması hakkı tanınmayıp ikincisine bu hakkın tanınaması hakkaniyete aykırı olmuştur (Ergin, 2019).

⁵⁷⁴ Öğretide bazı yazarlar belediye vergilerine muhatap vergi ödevlilerinin pek çok defa bu haktan mahrum kaldıklarını ileri sürmektedirler. Örneğin KOCAER’e göre Belediye Gelirleri Kanunu’nun çevre temizlik vergisine ilişkin mükerrer 44. maddesinde işyeri olarak kullanılmakta olan binaların çevre temizlik vergisine vergi ödevlileri tarafından hangi aşamada ve nasıl itiraz edilebileceği hususunun belli olmaması etkili başvuru hakkının ihlali anlamına gelmektedir. Bkz. (Kocaer, 2014, s. 42).

mahiyetteki idari işlemlerden doğan uyuşmazlıkların esasının incelenip incelenmemesi önemli bir ölçüttür. Özellikle içtihat mahkemesi olan Danıştay'ın yorum ve uygulamaları bu hususta belirleyici olabilecektir. Başvuru konusu somut olayla aynı mahiyetteki maddi olaylar yönünden Danıştay içtihadının, bu tip işlemlerin dava konusu edilemeyeceği yönünde yerleştiğinin tespit edilmesi durumunda ortada savunulabilir nitelikte bir “uyuşmazlığın” bulunduğu ve dolayısıyla AİHS'in 6. maddesinin uygulanabilirliği hususunda ciddi bir tereddüt oluşmaktadır.

Diğer yandan, bireysel başvuruya dayanak davadaki derece mahkemesi kararlarının gerekçesine bakıldığında aslında hak öznesi bireyin yargı merciine başvuramaması (dava açamaması) ya da usule ilişkin bir karar verilerek uyuşmazlığın esasının incelenmemesi gibi bir durumun söz konusu olmadığı da söylenebilecektir. Nihayetinde başvuru, ihtirazi kayıtlarla verdiği beyannameye istinaden hakkında yapılan cezalı tarhiyatını dava konusu etmiş ve Vergi Mahkemesi de ihtirazi kayıt müessesesini ve müessesenin düzenlendiği hukuki metinleri yorumlayarak süresinden sonra verilen beyannamele konulan ihtirazi kaydın beyannameye göre gerçekleştirilen tarhiyatın geçerliliğini etkilemeyeceği, bu itibarla da tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır. Diğer bir deyişle, yargı merciinin olayın esasına girerek hiç esas incelemesi yapmadığından bahsetmek de mümkün değildir. Zira yargı merciinin aslında işin esasına girmiş ve fakat uyuşmazlığa ilişkin esas incelemesini sadece bu unsurla sınırlı tutmuş olduğu anlaşılmaktadır. Hukuk kurallarını yorumlayarak ve maddi olayın öznel niteliğini de gözeterek davadaki incelemenin kapsamının ne olacağını belirlemek ve sınırlarını tespit etmek derece mahkemesinin yetkisinde olduğuna göre, sahte fatura iddialarının bu dava kapsamında irdelenmemesinin mahkemeye erişim hakkının sağladığı teminat bağlamında uyuşmazlığın esasının incelenmediği anlamına gelmeyeceği de düşünülebilecektir.

Ayrıca, başvuru sahibinin ihtirazi kayıtlarla beyanname vermek yerine, vergi idaresi tarafından yapılan bildirim üzerine edilgen bir biçimde hareketsiz kalmak ve hakkında süreç içerisinde re'sen tarhiyat yapılmasını beklemek ve bu işleme karşı açacağı dava yoluyla sahte fatura iddialarının incelenmesini sağlamak gibi bir imkânı da hukuken bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, başvuru sahibinin hukuk sisteminde kurgulanmış olan tek

dava olanağı ya da seçeneği bireysel başvuruya dayanak teşkil eden bu davadan ibaret değildir. Başvurucunun ise -süresinde olmadığını da bilerek- ihtirazi kayıtla beyanname verme yoluna gittiği (iradenin oluşması yönüyle tamamen aynı olmasa da, bir nevi pişmanlık kurumundan yararlandığı), bu suretle uyuşmazlığa ilişkin tüm iddialarının incelenmesine imkân bulunmadığı açıkça öngörülebilir riskli bir dava yolunu tercih ettiği görülmektedir. Benzer nitelikte, pişmanlıkla verilen beyannamele ilgili mevcut içtihadın başvurucunun bu sonucu öngörebilmesine imkân sağladığı anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesinin mezkûr kararı, benzer uyuşmazlıklarla ilgili olarak vergi mahkemelerinin vergi ödevlileri tarafından açılan davaları incelemeksizin reddi yerine esasın incelemesi yaparak inceleme sonucuna göre karar vermesi bağlamında emsal niteliğinde olacaktır (Gündoğdu, 2019, s. 9). Aksi bir yaklaşım mülkiyet hakkının ihlali sonucunu doğurabilecektir. Esasında, mezkûr kararın içerdiği açık tespitlere rağmen uygulama açısından yine de mağduriyetler oluşturabilecek belirsiz durumun yargı içtihatlarıyla giderilmesinden ziyade yasal düzenleme yapılmak suretiyle çözümlenmesi bu tür uyuşmazlıkların kesin surette giderilmesini teminen uygun olacaktır.

2.2.3.3.2.4.6. Başvurucuların İtiraz ve İddialarını İleri Sürebilme Haklarının Eksiksiz Temini

Esasında iddia ve itirazların ileri sürülebilmesi imkânı savunma hakkı ile bağlantılı olmakla birlikte vergi ödevlisinin hukuksal güvencesinin her boyutuyla gerçekleştiğinin kabulü noktasında mülkiyet hakkı kapsamında da ele alınabilmektedir. Anayasa'nın 36. maddesinde düzenleme konusu yapılmış olup ceza yargılamasında savunma hakkının teminat altına alınmış olması demokratik toplumun temel bir ilkesidir. Bu itibarla hakkaniyete uygun bir yargılamanın gerçekleştirilebilmesini teminen, savunma hakkının tam ve etkili bir biçimde kullanılmasının sağlanması zorunludur.⁵⁷⁵ Zira belirtmek gerekir ki öncelikle Anayasa'nın 35. maddesi usule ilişkin açık bir güvenceden söz etmemektedir. Bununla birlikte mülkiyet hakkının gerçek anlamda korunabilmesi bakımından bu madde Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında da ifade edildiği

⁵⁷⁵ *Erol Aydeğer*, B. No: 2013/4784, 7/3/2014, § 32.

üzere mülk sahibine müdahalenin kanun dışı veya keyfi ya da makul olmayan şekilde uygulandığına ilişkin savunma ve itirazlarını sorumlu makamlar önünde etkin bir biçimde ortaya koyabilme olanağının tanınması güvencesini kapsamaktadır.⁵⁷⁶

AİHM'in bu konuya da verdiği önemi gösteren pek çok kararı bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi vergisel müdahalelerin gerçekleşme alanı bulduğu hem idari süreçlerde hem de yargısal süreçlerde yükümlünün iddia ve itirazlarını etkin bir şekilde ileri sürebilecekleri bir zeminin varlığını muhakkak şekilde aramaktadır.

Mahkeme *Mehmet Coşkun Karabaşoğlu* kararında, vergisel müdahalenin ölçülü olduğundan söz edebilmek için bu müdahaleye karşı vaki iddia ve itirazların her şart ve zeminde ileri sürülebilme imkânına sahip olunması aranılmakla birlikte, ilgili süreçlerin herhangi bir anında bu imkân yakalanmış ise savunma hakkının yeterli düzeyde karşılanmış olacağı gerçeğine işaret etmiştir. Nitekim mezkûr kararda Mahkemeye göre orantılılık yönünden öncelikle başvurucuya vergi idaresince tesis edilen vergi ziyayı cezası kesilmesine ilişkin idari işleme karşı iddia, itiraz ve savunmalarını etkin ve sonuç alıcı bir biçimde ortaya koyabilme imkânının sağlanıp sağlanmadığı değerlendirilmelidir. Somut başvuru konusu olayda inceleme tutanağının görüşülmesi ve imzalanmasını teminen sadece yükümlü kurum kanuni temsilcileri olan iki kişi kuruma davet edilmiş olmakla birlikte belirlenen gün ve saatte yükümlü kurum temsilcileri ile birlikte bizatihi başvurucu da kuruma gelmiştir. Üstelik müzakerelerin tamamını yine başvurucu bizatihi kendisi yürütmüş, kanuni temsilciler müzakerelerin seyri esnasında edilgen bir tutum sergilemişlerdir. Özellikle organizasyonun yapısı ve işleyiş tarzı ile ilgili yükümlü şirket kanuni temsilcilerinden istenen beyan, başvurucunun aşırı müdahil tarzı ve yönlendirici görüş ve önerileri doğrultusunda verilmiştir. Diğer bir deyişle Mahkemeye göre başvurucu, kendisine yöneltilen iddialara karşı kendi iddia ve savunmalarını ileri sürebilme imkânına yalnız yargılama safhasında değil ve fakat idari işlem safhasında da sahip olmuştur. Vergi ziyayı cezası tesis

⁵⁷⁶ Başvurucuya diğer unsurlar yanında ayrıyeten etkin ve sonuç alıcı bir savunma hakkı tanınmamış olduğundan müdahalenin ölçülü görüldüğü kararlar için bkz. *Eyyüp Baran*, B. No: 2014/8060, 29/9/2016, §§ 75-95; *Fatma Çavuşoğlu ve Bilal Çavuşoğlu*, B. No: 2014/5167, 28/9/2016, §§ 74-89. Bunula birlikte aynı koşulun yargılama sürecinde temin edilememiş olması nedeniyle müdahalenin ölçüsüz görüldüğü kararlar için bkz. *Mahmut Üçüncü*, B. No: 2014/1017, 13/7/2016, §§ 79-102; *Arif Güven*, B. No: 2014/13966, 15/2/2017, §§ 57-72.

edilmesine ilişkin idari işleme karşı açtığı davada, kendisini avukat ile temsil ettiren başvuru, nihayetinde mezkûr raporların detaylarını içeren davanın reddine ilişkin karara karşı kanun yoluna da başvurmuştur. Bu itibarla Mahkemeye göre başvuru hem idari işlem hem de yargılama safhasında tüm iddia ve savunmalarını herhangi bir engel ile karşılaşmadan etkin bir biçimde ortaya koyabilme imkânına sahip olduğu anlaşılmaktadır.⁵⁷⁷

Mahkeme *Fatma Nazlı Özkay* başvurusuna (B. No: 2016/8023, 6/3/2009) ilişkin vermiş olduğu kararında da öncelikle başvuru müdahil sıfatıyla davaya aktif olarak katılabildiği ve kendisini vekil ile temsil ettirdiği, yargılama sırasında da tüm iddia, itiraz ve savunmalarını etkin bir biçimde dile getirebilme imkânını bulabildiğine dikkat çekerek başvuru konusu müdahalenin ölçülü olduğundan söz edilebilmesi için inceleme konusu şartın varlığını öncelediğini ifade etmiştir.⁵⁷⁸

2.2.3.3.2.4.7. Ne Bis İn İdem Yasasına Riayet Edilmesi

Modern ceza hukuku ve ceza muhakemesi hukukunun esaslı ilkelerinden biri olarak kabul edilen “ne bis in idem” ilkesine göre,⁵⁷⁹ kişi tek bir fiili ile mükerrer cezalandırma (Saban, 2014, s. 474) ve yargılamaya tabi tutulamamaktadır. Öte yandan aynı fiil nedeniyle hem idari ceza verilip hem de idari tedbir uygulanması durumunda “ne bis in idem” ilkesine aykırılık söz konusu olmayacaktır. Esasında ceza hukukuna özgü bir kavram olarak bilinmekle birlikte,⁵⁸⁰ 1973 yılında mevzuatımıza da girmiş bulunan “ne bis in idem ilkesi”, iç hukukta ve uluslararası hukukta, ceza hukukundan disiplin

⁵⁷⁷ Mehmet Coşkun Karabaşoğlu, B. No: 2015/14318, 19/2/2019, § 58.

⁵⁷⁸ *Fatma Nazlı Özkay*, B. No: 2016/8023, 6/3/2009, § 53.

⁵⁷⁹ Söz konusu ilke, “geçmişte yapılmış olan yargılama sonucunda verilen hükmün, geleceğe ilişkin bir güvence işlevine sahip olmalıdır” ilkesini hareket noktası olarak almaktadır (Özen, 2010, s. 390).

⁵⁸⁰ Anayasa’da anılan ilkeye doğrudan değinilmemiştir. Buna mukabil, ceza mevzuatımız uyarınca “ne bis in idem” ilkesi dikkate alınmaktadır. Nitekim, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun “fikri içtima”ya ilişkin 44. maddesine göre; işlemiş olduğu bir fiil ile birden fazla farklı suçun meydana gelmesinden dolayı ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacaktır. Ayriyeten, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 172. maddesinin 2. fıkrasına göre; kovuşturmayla yer olmadığına dair karar verildikten sonra yeni delil ortaya çıkmadığı sürece aynı fiilden dolayı kamu davası açılmayacaktır. Aynı Kanun’un 223. maddesinin 7. fıkrasına göre de; aynı fiile istinaden aynı sanık için daha önceden tesis edilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava bulunmakta ise davanın reddine karar verilecektir. Diğer yandan, Kabahatler Kanunu’nun 15. maddesinin ilk fıkrasında, bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi hâlinde idari para cezasının uygulanması bakımından da “ne bis in idem” ilkesinin benimsendiği görülmektedir.

cezalarına, uluslararası savaş hukukundan devletler hukuku yaptırımlarına kadar hukukun pek çok hukuk alanında kullanılmakta olan evrensel bir hukuk ilkesi hâline gelmiştir (Ünver ve Hakeri, 2014, s. 756). Nitekim 1/11/2008 tarihinde yürürlüğe giren AİHS'in 22/11/1984 tarihli 7 No.lu Protokolü'nün aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırmama hakkı başlıklı 4. maddesi ne bis in idem ilkesini düzenlemektedir.⁵⁸¹

AİHS'e ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinde anılan ilkenin bu şekilde varlığı kabul edilmekle aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı güvenceye bağlanmıştır. Esasında sağlanan bu güvenceyle hak öznesi bireyler için hukuk güvenliğinin sağlanması ve mahkeme kararına kesin hüküm otoritesinin ebedi bir şekilde verilmesi amaçlanmıştır (Van Bockel, 2010, s. 25). AİHS'de açıkça yer alan ne bis in idem ilkesinin varlığına rağmen, AİHM bu konudaki yaklaşımını değiştirmeden önceki dönemlerde, birçok kişinin konu ile ilgili birçok başvurularını kabul edilemez bulmuştur. Ancak AİHM son yıllarda verdiği kararlarda bu konudaki yaklaşımını değiştirmiş ve eskisinden farklı kararlar vermeye başlamıştır (Tosun, 2017, s. 97). AİHM, *Gradinger/Avusturya* başvurusunda, iki mahkeme kararında, hukuki nitelendirmeler farklı dahi olsa, aynı fiile dayanılması hâlinde ne bis in idem kuralının ihlal edildiğine karar vermiştir.⁵⁸² AİHM, *Fischer/Avusturya* kararında (B. No: 37950/97, 29/5/2001) ise, idari yaptırıma maruz kalan kişi hakkında aynı fiil nedeniyle ikinci kez ceza davasında hükmedilmesini olayın özellikleri nedeniyle ne bis in idem kuralına aykırı bulmuştur.⁵⁸³

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru incelemesinde vermiş olduğu kararlarda, başvuruya konu ihlal iddiası tarihini esas almak suretiyle bu tarih itibarıyla Ek 7 No.lu Protokol'ün yürürlüğe girip girmediğini hususunu araştırmıştır. Bu inceleme sonucunda

⁵⁸¹ Mezkûr madde metnine göre; hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve kanuni düzenlemeye uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edilmiş ya da beraat etmiş olduğu bir suçtan dolayı aynı devletin yargı organlarınınca tekrar yargılanamayacak veya cezalandırılmayacaktır. Madde metnine göre ayrıca, söz konusu hukuki tespit yeni veya görece olarak yakın zamanda ortaya çıkarılmış bulunan delillerin bulunması veya tesis edilen önceki işlemlerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı kusurun gerçekleştiği ortaya konulabildiği durumlarda ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve kanuni düzenlemesine uygun olarak davanın yeniden açılmasını da engellemeyecektir. Diğer yandan AİHS'in 15. maddesine istinaden belirtilen maddedeki düzenlemeye aykırı hiçbir tedbir alınmayacaktır.

⁵⁸² *Gradinger/Avusturya*, B. No: A 328-C, 23/10/1995.

⁵⁸³ *Fischer/Avusturya*, B. No: 37950/97, 29/5/2001.

Protokol'ün yürürlüğe girmediğini tespit ettiği durumlarda aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının ihlal edildiği iddiasının Anayasa ve AİHS'in ortak koruma alanı dışında kaldığı kanaatine varmış ve başvuruları konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez bulmuştur.⁵⁸⁴ Anayasa Mahkemesi ayrıca söz konusu hakkın ihlal edildiği iddiasının adil yargılanma hakkı kapsamında da incelenemeyeceğini vurgulamıştır. Buna göre aksi bir yaklaşım, mezkûr ilkenin AİHS ile güvence altına alınanlardan farklı bir hak olarak Ek 7 No.lu Protokol içinde tanzim edilmesiyle ve sözleşmeciler taraf üye devletlerin anılan Protokol'e taraf olmamak suretiyle ortaya koydukları iradeyle bağdaşmayacaktır.⁵⁸⁵

Anılan Protokol'ün onaylanmasının uygun bulunmasına dair 6684 sayılı Kanun TBMM tarafından 10/3/2016 tarihinde kabul edilmiş ve bu Kanun 25/3/2016 tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanmıştır. Bakanlar Kurulu, yayım tarihinin hemen ardından 28/3/2016 tarihinde Protokol'ü onaylamış ve Protokol ülkemiz açısından 1/8/2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu gelişme üzerine Ek 7 No.lu Protokol 1/8/2016 tarihinden sonra vuku bulan olaylar bakımından uygulanabilir hâle gelmiştir.⁵⁸⁶ Ancak ülkemiz bakımından bağlayıcı olduğuna ilişkin kuşku bulunmayan Ek 7 No.lu Protokol ve bu Protokol'de yer verilen güvenceler bakımından Anayasa Mahkemesince bireysel başvuru kapsamında inceleme ve denetim yapılabilmesi için Protokol'de düzenleme konusu yapılan güvencelerin aynı zamanda Anayasa'da da teminat altına alınmış olması gerekmektedir. Bilindiği üzere, Anayasa koyucu bireysel başvuru kapsamında Anayasa Mahkemesinin denetim yetkisini, AİHS veya Türkiye'nin taraf olduğu ek Protokoller ile Anayasa'nın ortak koruma alanına giren hak ve özgürlükler ile sınırlandırmıştır. Bu bağlamda Protokol'ün 4. maddesinde teminat altına alınan aynı fiilden iki kez yargılanmama veya cezalandırılmama hakkının Anayasa'da da güvenceye bağlanıp bağlanmadığı hususunun tespiti gerekmektedir.

⁵⁸⁴ Bkz. *İffet İnci Gültekin*, B. No: 2013/9585, 9/3/2016, § 42; *Bülent Şakar*, B. No: 2014/1517, 30/6/2016, § 47; *Kerem Amal*, B. No: 2014/12582, 21/6/2017, § 24; *Adil Özer (2)*, B. No: 2014/13231, 21/6/2017, § 24; *Erman Paksoy*, B. No: 2014/11163, 21/6/2017, § 17; *Hüma Bayoğlu*, B. No: 2014/13229, 26/12/2017, § 17; *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/6728, 1/2/2018, § 60; *Tayyar Tercan*, B. No: 2014/15983, 21/3/2018, § 35; *Sedat Şahin*, B. No: 2014/18044, 12/6/2018, § 29; *Reis RS Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2015/17259, 28/6/2018, § 34.

⁵⁸⁵ Bkz. *İffet İnci Gültekin*, B. No: 2013/9585, 9/3/2016, §§ 44, 45; *Bülent Şakar*, B. No: 2014/1517, 30/6/2016, §§ 49, 50; *Hüma Bayoğlu*, B. No: 2014/13229, 26/12/2017, § 18.

⁵⁸⁶ Bkz. *İffet İnci Gültekin*, B. No: 2013/9585, 9/3/2016, § 42.

Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında herkesin yargı merciilerine davacı ve davalı sıfatıyla müracaatta bulunabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı teminat altına alınmıştır. 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun'un Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasına "*ve adil yargılanma*" ibaresinin eklenmesine ilişkin 14. maddesinin gerekçesine göre, vuku bulan değişiklikle Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerce de teminat altına alınmış olan adil yargılanma hakkı metne dahil edilmiştir. Bu durumda Anayasa'nın 36. maddesinde herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu ibaresinin eklenmesinin esas amacının AİHS'de düzenleme konusu yapılan adil yargılanma hakkını anayasal güvence altına almak olduğu anlaşılmaktadır.⁵⁸⁷

Bunun yanında aleyhe sonuçlanmış olsa bile hak öznesi bireyler hakkında işletilmiş ve tamamlanmış cezai süreçlerin tekrarlanması ve bir haksızlık için ikinci bir kez ceza uygulanması, hak öznesi bireylerin hukuk sistemine olan güvenlerinin kaybolmasına ve yine hak öznesi bireylerde var olduğu kabul edilen fasılasız bir şekilde hukuk devletinin güvencesi altında bulunduğu duygusunun yitirilmesine yol açabilecektir. Hukuk devletinde demokratik toplum düzeninin korunmasını teminen toplumun geniş kesimlerince kınanan ve kanun koyucu tarafından da açıkça haksızlık olarak nitelendirilen fiillerin cezalandırılabilmesi muhakkaktır. Hukuk düzenini ihlal etmekte olan fiillerin toplumun tepkisinin bir tezahürü ve görünümü olarak cezalandırılması devletin en temel yetkilerinden biridir. Buna mukabil demokratik bir hukuk düzeninde devletin, haksızlık teşkil eden bu tür fiillere cezalandırma yoluyla göstereceği tepki de (toplumun tepkisi ne ölçüde yoğun olursa olsun) ölçülü olmalı ve hukuk güvenliğini zedeleyici bir boyuta asla ulaşmamalıdır. Bu tespitlerden hareketle bir kimsenin daha önce yargılanıp cezalandırıldığı hukuka aykırı bir eylem nedeniyle yeniden takibata uğraması veya cezalandırılması, yaptırım uygulanmasıyla erişilmek istenen kamu yararı ile hak öznesi bireyin menfaatleri arasında kurulması gereken adil dengeyi zedeleyerek cezalandırmanın hak öznesi birey üzerinde aşırı bir külfete dönüşmesine yol açacaktır.

⁵⁸⁷ Bkz. Yaşar Çoban, B. No: 2014/6673, 25/7/2017, § 53.

Ne bis in idem ilkesi, yukarıda değinildiği üzere, haklarında yürütülmekte olan bir ceza yargılaması sürecinin mevcudiyeti hâlinde tekrar yargılanmamalarını veya cezalandırılmamalarını teminat altına almaktadır. Bu şekilde adil yargılanma hakkı kapsamındaki cezai süreçler yönünden hukuk devleti ilkesinin dikte ettiği bir gereklilik olarak hukuk güvenliğinin temini amaçlanmaktadır. Bu durumda hukuk devleti ilkesinde mündemiç olan aynı suç nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin Anayasa'nın 36. maddesinde düzenleme konusu yapılan adil yargılanma hakkının bir önemli bir ögesi olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim mezkûr ilke AİHS'e Ek 7 No.lu Protokol'de ayrı bir hak olarak tanzim edilmiş ise de AİHM kararlarında bu ilkenin adil yargılanma hakkı ile bağlantısı olan özel bir güvence teşkil ettiği hatırlatılmıştır. Bazı uluslararası hukuk metinlerinde de mezkûr ilke açık bir biçimde adil yargılanma hakkının bir güvencesi olarak kabul değerlendirilmektedir. Bununla birlikte gerek ulusal gerekse uluslararası hukuk metinlerinde konunun ele alınış biçimi incelendiğinde bu ilkenin mülkiyet hakkı ile de bağlantılı olduğu anlaşılmaktadır. Sonuç olarak aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının adil yargılanma hakkı çerçevesinde anayasal teminat altında olduğu, dolayısıyla da 7 No.lu Protokol ile Anayasa'nın ortak koruma alanında konumlandığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamındaki inceleme yetkisinin aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama hakkını da kapsadığı kuşkusuzdur.

AİHM'in konuya ilişkin yaklaşımının çerçevesi kesin bir şekilde Mahkemece belirlenmiştir. Buna göre ne bis in idem ilkesi'nin genel nitelikli suç isnadı yönünden adil yargılanma hakkıyla bağlantıları olan özel bir güvence olduğunu belirtmektedir. AİHM Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin tanzim edilme amacının ise nihai kararlar neticelenen cezai süreçlerin tekrarlanmasını yasaklamak olduğunu hatırlatmaktadır.⁵⁸⁸ AİHM Sözleşme'ye Ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi bağlamında öncelikle yapılan takibatların cezai nitelikte olup olmadığını, hukuka aykırı eylemin ulusal mevzuattaki eylemin niteliği, hukuki tasnifi ve ilgili kişinin maruz kalmış olduğu cezanın ağırlığının

⁵⁸⁸ Bkz. *Nikitin/Rusya*, B. No: 50178/99, 20/7/2004, § 35

derecesini dikkate alarak değerlendirmektedir.⁵⁸⁹ AİHM başvurucuya yöneltilmiş olan birden fazla suçlamanın bulunduğu durumlarda başvurucunun suçlandığı cezai haksızlığın yaptırıma maruz kaldığı idari haksızlık ile benzer olup olmadığının belirlenmesinin gerekli olduğunu da hatırlatmıştır.⁵⁹⁰ Diğer taraftan AİHM aynı fiile ilişkin olarak ayrı süreçler izlenerek aynı konuda farklı yaptırımların uygulandığı durumlarda bu süreçler arasında zaman yönünden ve maddi olarak yeterince yakın bir bağlantı bulunması gerekliliğinin altını özellikle çizmektedir. Buna göre AİHM farklı süreçler arasında bu yönlerden yeterince yakın bağlantının bulunduğu durumlarda başvurucunun iki kere yargılanmış veya cezalandırılmış sayılmayacağını ifade etmektedir.⁵⁹¹

AİHM'in konuya ilişkin bir diğer kararı olan *Ruotsalainen/Finlandiya* kararında, (B. No: 13079/03, 16/9/2009) vergi ödevlisinin binek aracında motorin yerine daha düşük oranda vergiye tabi yakıt yağı kullanmış olması nedeniyle, ilkin vergi kaçakçılığı nedeniyle bir para cezasına sonrasında da vergi ödevlisinin ödemiş olduğu vergi ile ödemesi gereken vergi arasındaki farkın bilgi verilmemesi nedeniyle üç kat olarak istenmesi uygulaması; aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlali olarak kabul edilmiştir.

AİHM'in konuya ilişkin bir diğer kararı olan ve kanun koyucumuzun muhtemel bir yasal değişiklikte kapsam ve içeriğini muhakkak göz önünde bulundurmasının gerekli olduğunu düşündüğümüz *Glantz/Finlandiya* kararında, (B. No: 37394/11, 20/5/2014) konunun nihai olarak nasıl değerlendirmesi gerektiğine ilişkin epey miktarda donelere yer verilmiştir. Başvuru konusu olayda vergi denetim elemanı, 2006 yılında avukat olan başvurucunun çalışma ofisinde vergi incelemesi gerçekleştirmiştir. İnceleme sonucu düzenlenen rapora istinaden vergi idaresi, başvurucunun 2000-2004 yılları arasında Şirketinden örtülü kâr payı aldığı değerlendirmesine vararak vergi tarhiyatı yoluna gitmiş ve vergi ziyayı cezası tesis etmiştir. Anılan işlem üzerine başvurucu, Vergi Düzeltme Komitesi nezdinde itiraz yoluna başvurmuştur. Başvurucunun söz konusu

⁵⁸⁹ Bkz. *A ve B/Norveç [BD]*, B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016, § 105; *Sergey Zolotukhin/Rusya [BD]*, B. No. 14939/03, 10/2/2009, § 53.

⁵⁹⁰ *Sergey Zolotukhin/Rusya [BD]*, B. No. 14939/03, 10/2/2009, § 58.

⁵⁹¹ *Österlund/Finlandiya*, B. No: 53197/13, 10/2/2015, § 48.

itirazı vergi idaresine eksik ve yetersiz bilgi ve belge vermiş olması nedeniyle vergi ziyasının meydana geldiği tespitinden hareketle reddedilmiştir. Bunun üzerine başvuru, işlemin iptalini teminen Helsinki İdare Mahkemesi nezdinde dava açmıştır. Mahkeme, Vergi Düzeltme Komitesi'nin karar gerekçesinde yer vermiş olduğu ifadeleri kendi gerekçesine de esas alarak aynı gerekçelerle davanın reddi yönünde karar vermiştir. Başvuru müteakiben bu karar aleyhine Finlandiya Yüksek İdare Mahkemesi nezdinde temyiz başvurusunda bulunmuş buna mukabil Yüksek İdare Mahkemesi söz konusu temyiz başvurusunu reddetmiştir. Bununla birlikte Cumhuriyet Savcılığı, başvuru aleyhine suiistimal ve ağır nitelikli vergi kaçakçılığı suçlarını işlemiş olduğu savıyla iddianame hazırlamıştır. Yargılama sürecinin sonunda Helsinki Bölge Mahkemesi, başvuru hakkındaki suiistimal ve ağır nitelikli vergi kaçakçılığı suçlarını işlemiş olduğu iddiasını sabit görerek başvuru hakkında atılı suçlar nedeniyle 2 yıl 8 ay hapis cezasının hükmedilmesine karar vermiştir. Başvuru, anılan mahkûmiyet kararı aleyhine Helsinki Temyiz Mahkemesi nezdinde itirazda bulunmuştur. Bununla birlikte Mahkeme, başvuru hakkındaki söz konusu itirazı kabul etmemiştir. Bu gelişmeler üzerine, başvuru, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ve aynı fiil nedeniyle iki kez yargılanmak suretiyle mahkûm edildiğini ve bu nedenle de “ne bis in idem” ilkesinin ihlal edildiğini iddia ederek Yüksek Mahkemeye başvurmuştur. Başvuru değerlendirilen Yüksek Mahkeme ise başvuruyu temyize kabil görmeyip başvuru reddine karar vermiştir. Anılan kararın kesinleşmesi üzerine başvuru, kararın infazı kapsamında 31/8/2011 tarihinden itibaren hapis cezasını çekmeye başlamıştır.

Başvuru hakkındaki konuyu AİHM önüne taşınması üzerine anılan davada Mahkeme, başvuru hakkındaki usul yönünden kabul edilebilirliğine karar vererek dava konusu olayın esasına girmiştir. Mahkeme, konuya ilişkin değerlendirmesini dört ayrı alt başlık altında yapma yolunu tercih etmiştir. Buna göre Mahkeme öncelikle, vergi idaresince uygulanan yaptırımın doğası gereği cezai olup olmadığı sorusunun cevabını aramıştır. AİHM konuya ilişkin daha önce vermiş olduğu içtihadi nitelikli *Ezeh ve Connors/Birleşik Krallık* (B. No: 39665/98 ve 40086/98, 9/10/2003) ile *Jussila/Finlandiya*, (B. No: 73053/01, 23/11/2006) kararlarında, mevcut yaptırımın cezai nitelik arz edip arzetmediğinin belirlenmesi noktasında hükmün iç hukukta nerede sınıflandırıldığı ve ne tür bir kategorizasyona tabi olduğunun önemli bir ölçüt

olmadığı ifade edilmiştir. Mahkemeye göre, bu bağlamda belirleyici ve önemli olan hususunun vergi kuralının caydırıcı ve cezalandırıcı niteliği haiz olmasıdır. Mahkemeye göre somut olayda da, vergi ziyayı cezasının genellikle vergi ödevlilerince uygulandığı anlaşılmaktadır. Buna mukabil Mahkeme, anılan uygulamanın amacının devletin uğradığı zararın tazmininin sağlanması olmayıp, ilgili kişilerin cezalandırılması ve caydırılması olduğu kanaatine varmıştır. Sonuç olarak Mahkeme, hem ceza yargılamasına hem de vergi yargılamasına konu olan yaptırımların cezai nitelik arzettiği olduğuna hükmetmiştir.

Mahkemenin, daha önce belirlemiş olduğu alt başlıklar kapsamında cevabını aradığı ikinci soru, her iki yargılamanın da başvurucun aynı fiilinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı sorusudur. Mahkeme bu kapsamda öncelikle, 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinde, kişinin aynı maddi vakıyalardan veya benzerliği aşikâr maddi vakıyalardan kaynaklanan fiilinden dolayı iki kez soruşturulmasının veya yargılanmasının yasakladığı gerçeğine işaret etmiştir. Mahkeme sonuç olarak, somut başvuru konusu olayda, tarafların da üzerinde ittifak ettiği üzere iki yargılamanın da kaynağının başvurucunun vergi beyannamesini usulüne uygun şekilde vermemesi olduğunu tespit etmiştir.

Mahkemenin cevabını aradığı üçüncü soru ise somut olayda kesin hükmün bulunup bulunmadığı sorusu olmuştur. Mahkeme bu bağlamda, ilgili karara ilişkin olağan kanun yolları tüketilmiş ise bu kararın kesin hüküm teşkil ettiğini ve yargılamanın yenilenmesi gibi olağanüstü kanun yollarına başvurulmasının gerekmediğini daha önceki içtihatlarına da uygun olacak şekilde yenilemiştir. Mahkemeye göre, şayet ortada hak öznesi bireyin fiiline ilişkin bir kesin hüküm var ise artık aynı fiil ile ilgili olarak ikinci bir yargılama yapılması mümkün değildir. Mahkeme başvuru konusu somut olayda, Finlandiya Danıştay'ının 11/1/2010 tarihinde başvurucunun temyiz başvurusunu reddetmiş olması nedeniyle ilgili kararın başvuru aleyhine kesin hüküm teşkil ettiğine hükmetmiştir.

Mahkemenin cevabını aradığı son soru ise somut olayda ikinci kez yargılama ya da soruşturmanın mevcut olup olmadığı sorusu olmuştur. Mahkeme bu bağlamda,

Sözleşme'nin 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinin, hak öznesi bireyin aynı fiilinden ötürü iki kez cezalandırılmamasının yanı sıra iki kez yargılanmamasını ya da soruşturulmamasını da kapsadığını ifade etmiştir.⁵⁹² Mahkemeye göre, soruşturma ya da kovuşturma sürecinin sonunda bir mahkûmiyet kararının çıkıp çıkmaması önemli değildir. Öte yandan, hak öznesi bireyin aynı fiili iki farklı prosedüre tabi tutulabiliyor olsa da, prosedürlerden biri kesinleştikten sonra diğer prosedürün sonlandırılması gerekmektedir.

Mahkeme, başvuru konusu somut olayda, başvuru konusunun aleyhine verilen iki mahkeme kararının da aynı fiilden kaynaklandığını belirtmiştir. Bunun yanı sıra Mahkeme, Finlandiya yargı sistemi hakkında da detaylı gözlemlerde bulunmuştur. Buna göre Mahkemece, Finlandiya hukukunda, cezai ve idari yaptırımların farklı kurumlar tarafından tesis edildiği, bu kurumlarca verilen kararların birbirini etkilemesinin söz konusu olmadığı, iki tür yaptırımın da birbirinden bağımsız şekilde kesinleştiği hususları anılan gözlem kapsamında ortaya konulmuştur. Mahkemenin değerlendirmesini yaparken özellikle dikkate aldığı husus, başvuru konusunun fiilinin değerlendirilmesini müteakip vergi kanunlarında yer alan vergi ziyayı cezasının uygulanmasının, ceza davasında aynı fiil açısından yapılan değerlendirmeden tamamen bağımsız olduğu gerçeğidir. Başvuru konusu somut olayın değerlendirilmesinde ise, Mahkeme, başvuru konusunun aleyhine işlenen iki farklı prosedürün bulunduğunu, bunlardan ikinci prosedürün 5/12/2008 tarihinde başlatılmış iken ilk prosedürün ise 11/1/2010 tarihinde kesin hüküm teşkil ettiğini, bu nedenle mezkûr iki prosedürün de 11/1/2010 tarihine kadar derdest olduğunu, buna mukabil ilk prosedür kesinleştikten sonra ikinci prosedürün durdurulmadığını ve 18/5/2011 tarihinde kesin hüküm teşkil ettiğini, bu şekilde başvuru konusunun aynı fiilinden dolayı birbirinden farklı iki yargılama sonucunda iki ayrı cezaya mahkûm olduğunu tespit etmiştir. Mahkeme sonuç olarak, somut olayda ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiği kanaatine varmıştır.

Kanımızca yukarıda yer verilen AIHM kararında dört alt başlık şeklinde formüle edilen soru setinin Anayasa Mahkemesinin muhtelif kararları için de yol haritası olması uygun olacaktır. Nitekim, Anayasa Mahkemesi de AIHM'in yaklaşımına paralel olarak

⁵⁹² Benzer değerlendirmelerin yer aldığı karar için bkz. *Fischer/Avusturya*, B. No: 37950/97, 29/5/2001.

vergisel müdahaleler karşısında vergi ödevlisinin hukuki güvencelerle tam olarak donatılmış olmasının bir gereği olarak ne bis in idem yasağına tam olarak riayet edilmiş olması şartını da aramaktadır. Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin yaklaşımını yakın zaman önce vermiş olduğu *Ünal Gökpinar* (B. No: 2018/9115, 27/3/2019) kararında tespit etmiştir. Esasında aynı fiil nedeniyle iki defa yargılanmama hakkına ilişkin Ek Protokol yakın zaman öncesine kadar ülkemizce imzalanmadığı için söz konusu hak ortak koruma alanında kabul edilmediği kabul edilmiş ve yukarıda da değinildiği üzere bu hakla ilgili şikâyetler konu bakımından yetkisizlik kararlarıyla her daim reddedilmiştir.

Mezkûr kararda başvuru, bir vergi incelemesi sonucuna bağlı olarak aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Somut başvuru konusu olayda vergi inceleme süreci ile ceza soruşturması süreci şeklinde iki ayrı sürecin varlığına tanıklık etmekteyiz.

Öncelikle başvurucunun 23/6/1986 tarihinden itibaren loto ve benzeri talih oyunları ile millî piyango bileti satışı işiyle iştigal ettiği anlaşılmıştır. Vergi idaresince, başvurucunun 2007-2011 arasındaki dönemlere ilişkin işlemleri vergi incelemesine tabi tutulmuştur. Vergi denetim elemanı, başvurucunun ilgili dönemlere ait defter ve belgeler ile tüm kayıtları incelemiş ve inceleme sonucunda başvurucu hakkında vergi tekniği, vergi inceleme ve vergi suçu raporları düzenlemiştir. Vergi tekniği raporunda; öncelikle başvurucunun 2007-2011 yıllarında pos cihazı üzerinden yasa dışı ikrazatçılık faaliyeti yürütme işi (pos tefeciliği) yoluyla gerçeği yansıtmayan kontör satışında bulunduğu ve bu kapsamda düzenlediği kontör faturalarının sahte olduğu tespitine yer verilmiştir. Mezkûr raporda ayrıca başvurucunun "pos tefeciliği" faaliyetini gizlemek saikiyle sahte fatura ticaretiyle iştigal eden yükümlülerden kontör alımı içerikli sahte fatura temin ettiği ve bu sebeple kontör alış faturalarının da sahte olduğu saptamasına yer verilmiştir. Raporda başvurucunun "pos tefeciliği" yoluyla 2007-2011 yıllarında toplam 8.000.000 TL'yi aşan miktarda sahte faturalar düzenlediği ifade edilmiştir. Danıştay içtihadına göre sahte faturanın üzerinde yazılı olan tutarın % 2'sinin komisyon gelirini teşkil ettiği belirtilerek faturalardaki tutarların % 2'si yıllık komisyon geliri olarak hesaplanmıştır. Raporun sonuç kısmında denetim elemanlarınca sahte fatura

kullanma ve düzenleme fiilleri nedeniyle başvuru hakkında suç duyurusunda bulunulması önerilmiştir.

Mezkûr rapora istinaden düzenlenen aynı tarihli vergi inceleme raporlarında başvuru fatura veya benzeri belge düzenlenmemesi suretiyle hizmet satışını belgesiz olarak gerçekleştirdiği gerekçesiyle 213 sayılı Kanun'un 353. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca başvuru adına usulsüzlük cezaları tesis edilmesi;⁵⁹³ ayrıca aynı Kanun'un 30. maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca yükümlü adına re'sen üç kat vergi ziyai cezalı KDV, gelir vergisi ve geçici vergiye bağlı vergi ziyai cezası tarh edilmesi teklif edilmiştir.⁵⁹⁴ Vergi inceleme raporu doğrultusunda başvuru adına 2007-2011 dönemlerine ilişkin olarak vergi ziyai cezalı KDV, gelir vergisi ve geçici vergiye bağlı vergi ziyai cezası tarh edilmiş, ayrıca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Başvuru sahte fatura düzenlediği gerekçesiyle adına re'sen salınan vergi ziyai cezalı vergiler ile kesilen özel usulsüzlük cezasının iptalini teminen karşı Hatay 1. Vergi Mahkemesinde davalar açmıştır.⁵⁹⁵ Mahkemece ilk aşamada dava kabul edilmiştir. Karar gerekçesinde başvuru hakkında takdir edilen matraha ilişkin tespit ve bilgilerin yer aldığı 6/11/2013 tarihli rapor eklenmeden yapılan tebligatın usulsüz addedilip geçerli olamayacağı vurgulanmıştır. Mahkeme bu sebeple başvuru adına tarh edilen vergiler ile kesilen üç kat vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezasına ilişkin vergi/ceza ihbarnamelerinde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır. Bu gelişmeler üzerine İdare bu karara karşı temyiz başvurusunda bulunmuştur. İdare ihtilaf hakkında bu şekilde yargılama süreci devam etmekte iken yeniden vergi/ceza ihbarnameleri düzenlemiş ve bu defa tarhiyatın dayanağını oluşturan vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporu ile birlikte bu ihbarnameleri başvurucuya göndermiş, bu işlemler 4/11/2014 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiştir. İdarenin dava temyiz

⁵⁹³ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesine göre; usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule yönelik kurallarına uyulmamasıdır.

⁵⁹⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin birinci fıkrası ile ikinci fıkrasına göre; mezkûr Kanun'un 341. Maddesinde de belirtilen durumlarda vergi ziyana sebebiyet verildiği tespit edilirse, vergi yükümlüsü veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilecektir. Şayet vergi ziyana Kanun'un 359. maddesinde belirtilen fiillerle sebebiyet verildiği anlaşılırsa söz konusu ceza üç kat olarak uygulanacaktır.

⁵⁹⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) fıkrasına göre; vergi kanunları uyarınca tutulması, düzenlenmesi, korunması, saklanması ve talep edildiğinde ibraz edilmesi gereklilik arzeden belgelerin asıl veya suretlerinin tamamını veya bir kısmını sahte olarak tanzim edenler veya bu belgeleri bilerek kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaklardır. Madde metnine göre, gerçek bir işlem veya durum olmadığı hâlde bunlar varmış gibi tanzim edilen belge, sahte belgedir.

aşamasında iken yeni gelişmeleri bildirmesi üzerine Danıştay Üçüncü Dairesi temyiz isteminin konusuz kaldığı gerekçesiyle talep hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar vermiştir.

Başvurucu, vergi idaresinin ikinci kez düzenlediği vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı da farklı tarihlerde farklı vergi mahkemelerinde davalar açmıştır. Buna mukabil söz konusu yargılamalar devam ederken yürürlüğe giren 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun kapsamında başvuru, söz konusu vergi borçlarının yapılandırılmasını teminen 12/10/2016 tarihinde vergi dairesinden talepte bulunmuştur. Başvurucunun talebini değerlendiren vergi dairesince tesis edilen 27/10/2016 tarihli ödeme planı çerçevesinde başvuru borcunu altı taksit hâlinde ödemiştir. Başvurucu, vergi mahkemelerinde açtığı davalar hakkında da bu yapılandırma çerçevesinde feragat talebinde bulunmuştur.

Ceza yargılamasına ilişkin süreç ise farklı düzlemde seyir takip etmiştir. Buna göre başvuru hakkında ayrıyeten "sahte fatura kullanma ve düzenleme" nedeniyle 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (b) bendi uyarınca suç duyurusunda bulunulmasının uygun olacağı yönünde vergi suçu raporu tanzim edilmiştir. Bu raporu dayanak noktası alan Vergi Denetim Kurulu başvuru hakkında İskenderun Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunmuş, Cumhuriyet Başsavcılığı da başvuru kişinin sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemi nedeniyle zincirleme biçimde 213 sayılı Kanun'a muhalefet suçundan cezalandırılması talebiyle iddia düzenlemiş ve iddianame kabul edilmiştir. İskenderun 5. Asliye Ceza Mahkemesinin konu hakkında yaptırdığı bilirkişi incelemesinin ardından düzenlenen bilirkişi kurulunun ilgili raporunda, başvuru kişinin 2007-2010 yıllarında düzenlenen toplam iki yüz seksen bir adet satış belgesinin, gerçek bir mal ve hizmet satışına ilişkin olmaksızın tesis edilen sahte belgeler olduğu tespitine yer verilmiştir. Raporda ayrıca başvuru mükellefin 2009-2011 yıllarına ait otuz beş adet sahte faturayı yasal defterlerine işlemek suretiyle kullandığı belirtilmiştir.

Ceza Mahkemesi yargılama faaliyetinin sonucunda başvuru kişinin sahte fatura düzenleme eylemini sabit görerek 213 sayılı Kanun'a muhalefet suçundan beş kez ayrı ayrı cezalandırılmasına karar vermiştir. Mahkemece başvuru hakkında 213 sayılı

Kanun'un 359. maddesinin (b) bendi gereğince alt sınırdan ceza tayin edilmiştir. Diğer yandan Mahkeme, aynı suçu işleme kastı ile Kanun'un aynı hükmünü değişik zamanlarda birden fazla kez ihlal ettiği gerekçesiyle başvurucuya verilen cezaları 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesi (1) numaralı fıkra uyarınca artırmıştır. Mahkeme sonuç olarak başvurucunun beş kez ayrı ayrı 3 yıl 1 ay 15 gün hapis cezası ile cezalandırılmasına karar vermiştir. Kararın gerekçesinde, bilirkişi raporundaki saptamalar doğrultusunda başvurucunun 2007-2011 yılları arasında her bir yıl için birden fazla defa değişik zamanlarda sahte fatura düzenlemek suretiyle isnat edilen suçu zincirleme şeklinde işlediği tespitine yer verilmiştir.

Konuyu Anayasa Mahkemesi önüne getiren başvurucu, hakkında sürdürülmekte olan vergi incelemesi sonrası aynı fiil yönünden hem idari sürecin tamamlanmasının akabinde vergi cezası kesildiğini belirterek hem de adli süreç sonunda hapis cezasına mahkûm edilmiş olmasından yakınmıştır. Başvurucu, vergi cezalarını yeniden yapılandırma kapsamında ödediği ve yargılamalar bu şekilde sonuçlandığı hâlde aynı fiil dolayısıyla ayrıca hapis cezası verilmesi nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Konuyu ele alan Anayasa Mahkemesine göre ne bis in idem ilkesi olarak da tanımlanan aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi gereğince, hak öznesi bireyin aynı fiil nedeniyle birden fazla yargılanması veya cezalandırılması mümkün değildir. Buna mukabil Mahkemeye göre bu ilke mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, amacı, unsurları ve sonucunun farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri çerçevesinde aynı fiilin farklı şekillerde değerlendirilmeye tabi tutulması mümkündür. Bu ilke sadece ceza davalarına ilişkin olduğu için aynı fiilden dolayı ceza soruşturmasının yanında ayrıca hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu durumda bir fiilin söz konusu hukuk disiplinlerinin öngördüğü farklı müeyyidelerle cezalandırılması aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir.⁵⁹⁶

⁵⁹⁶ Bkz. AYM, E.2017/28, K.2017/107, K.T.31/5/2017, § 15.

Mahkemeye göre ne bis in idem ilkesinin uygulanabilmesi için hukuka aykırı fiillere bağlanan iki ayrı cezanın birlikte uygulanıp uygulanmadığı ve dolayısıyla aynı kişinin iki kere müeyyideye tabi tutulması sonucuna yol açılıp açılmadığı değerlendirilmelidir. Ayrıca ne bis in idem ilkesine uygunluk yönünden müdahalenin yol açtığı söz konusu mükerrerliğin aynı fiilden kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunun da ayriyeten irdelenmesi gerekecektir.⁵⁹⁷

Daha önce de değindiğimiz üzere başvuruya konu somut olayda başvurucuya vergi mahkemelerinin tavsifine göre "komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyerek gelir elde etme" fiili nedeniyle vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezaları tesisi edilmiştir. Bunun yanı sıra başvurucunun sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu işlediği iddiasıyla anılan suçtan cezalandırılması talebiyle ceza davası açılmış ve yapılan yargılama sonucunda mahkûmiyetine hükmedilmiştir.

Kamu hizmetlerinin gereği gibi yerine getirilebilmesinin en önemli yolunun vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ifasının sağlanmasından geçtiği hususunda genel kabul görmüş bir yaklaşım bulunmaktadır. Buna göre vergi kurallarına aykırılığın idari olarak cezalandırılmasıyla esas itibarıyla devletin uğramış olduğu vergi kaybının telafisi, bunun ayrıca suç olarak öngörülüp cezalandırılmasıyla da vergi düzenini bozma kapasitesini haiz sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması faaliyetlerinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Kanun koyucu bu yaklaşım tarzıyla vergi ödevine ilişkin kuralların yerine getirilmesini teminen caydırıcılık sağlamaktadır. Diğer yandan idari ve adli süreçler yönünden korunan farklı hukuki değerlerin olması veya kabahat ve suç olarak farklı tavsiflerin yapılması ihlal edilen eylemin tek olduğu gerçeğini de değiştirmemektedir.

Başvuruya konu somut olayda şikâyete konu edilen her iki takip işlemi de aynı kişi hakkında ve aynı vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak icra edilmiştir. Vergi idaresince sahte fatura düzenlendiğinin tespiti üzerine icra edilen idari takibatta bu fiil dolayısıyla edinildiği takdir edilen gelir üzerinden vergi cezaları uygulanmış, yine vergi düzenini bozan aynı fiil yüzünden ayriyeten ceza yargılaması icra edilmiştir. Buna göre

⁵⁹⁷ Bkz. AYM, E.2017/95, K.2017/119, K.T.12/7/2017, § 13.

başvurucunun cezai süreçlere neden olan hareketleri, amaç, sebep, zaman ve mekân yönlerinden birbiriyle ilintili şekilde kendi içinde bir bütünlük teşkil ettiğinden hukuki anlamda aynı fiil olarak değerlendirilmelidir. Diğer bir deyişle sonuç olarak somut olayda her iki takip sürecinde de, özünde aynı olgulara dayanmakta olan tek bir fiilin bahis konusu olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte başvuru konusu somut olay ilgili ilkeler ışığında değerlendirilmeye tabi tutulduğunda, farklı amaç ve hukuki yararların edinilebilmesini teminen hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle ne bis in idem ilkesine aykırı bir yön bulunmamaktadır. Bu durumda Mahkemeye göre somut olayın öznel koşullarında adil yargılanma hakkı bağlamında aynı fiil nedeniyle ne bis in idem ilkesinin ihlaline yol açılmamıştır. Sonuç olarak Mahkeme mezkûr gerekçelerle Anayasa'nın 36. maddesinde teminat altına alınan ne bis in idem ilkesinin ihlal edilmediğine karar vermiştir.⁵⁹⁸

Aslında daha önceki bir kararında da (*İbrahim Oğuz Yapar*, B. No: 2012/829, 5/3/2013) Anayasa Mahkemesi zaman bakımından yetkisizlik kararı vermiş olsa da konuya ilişkin yaklaşımının ipuçlarını vermiştir. Anılan karara konu bireysel başvuruda başvuru, müdürü olduğu şirkete ilişkin olarak vergi denetmenlerince icra edilen vergi incelemesi sonucunda hazırlanan vergi suçu raporuna istinaden İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığınca hazırlanan iddianame ile açılan davada, İstanbul 13. Asliye Ceza Mahkemesince sahte belge temin edip kayıtlarına intikal ettirerek kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı yaptığı suçlamasıyla 213 sayılı Kanun'un 359. maddesine muhalefetten iki yıl altı ay hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmiştir. Başvurucu aynı zamanda yönetici sıfatıyla müdürü olduğu şirket adına kesilen cezaların iptali ve cezalı tarhiyatın kaldırılması istemiyle İstanbul 8. Vergi Mahkemesinde dava açmıştır.

⁵⁹⁸ Kararın içeriğine katılmakla birlikte detaylara ilişkin hususlarda eleştirilebilecek yönler bulunmaktadır. Öncelikle ne bis in idem ilkesi bağlamında eylemin aynı olup olmadığına irdelenirken 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki re'sen tarh sebeplerinden ayrılarak bir değerlendirme yapmak hatalı olacaktır. Somut olayda re'sen tarh sebebi olarak "beyanda bulunmama" gösterilmiş ise de, ne bis in idem bağlamında değerlendirmeye katılacak eylemin beyanda bulunmama eylemi değil ve fakat fason şirket kurmak suretiyle sahte fatura düzenleme eylemi olduğu kanaatindeyiz. Elbette ki burada kamunun uğradığı zararın telafisi bağlamında kanun koyucu teknik bazı nitelermeler yapabilecektir buna mukabil bu temeldeki asıl eylemin sahte fatura düzenleme eylemi olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir. Diğer yandan ne bis in idem ilkesi açısından önemli olan eylemin birebir aynı olması değil, aynı maddi sebepten kaynaklanmasıdır. Somut olayda da hem ceza soruşturması hem de idari soruşturma sahte fatura düzenleme fiiline dayanmaktadır. Dolayısıyla fiilin aynı maddi sebepten doğduğu söylenebilecektir.

İstanbul 8. Vergi Mahkemesi de vermiş olduğu kararla söz konusu vergi cezalarını kaldırmış ve mezkûr karar kanun yolu sürecinin sonuna kesinleşmiştir. Başvurucu, Vergi Mahkemesinin kesinleşen kararı ile ceza davasına bakan İstanbul 13. Asliye Ceza Mahkemesinde yargılanmanın yenilenmesi sürecini başlatmıştır. Buna mukabil Mahkeme yargılanmanın yenilenmesi talebini reddetmiştir. Başvurucunun mezkûr karara yönelik itirazı da incelemeyi yapan İstanbul 6. Ağır Ceza Mahkemesince reddedilmiştir. Başvurucu, ceza yargılaması esnasında ve yargılamanın yenilenmesi talepleri karara bağlanırken adil yargılanma ve etkili başvuru haklarının ihlal edildiğini iddiasını bireysel başvuru yolu ile Anayasa Mahkemesi önüne getirmiştir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi, 23/9/2012 tarihinden önce kesinleşmiş olduğu anlaşılan bu kararlara yönelik başvuruyu, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin “zaman bakımından yetkisizlik” nedeniyle kabul edilemez bulmuştur. Ancak Mahkeme, kararın içeriğinde inceleme konusu ilkeye değinirken yer vermiş olduğu ifadelerle, somut başvuru konusu olayın zaman bakımından yetkisi kapsamına girmiş olması durumunda mezkûr ilkenin olaya uygulanırlığını sıkı biçimde denetleyeceğinin işaretlerini vermiştir.

Kanımızca vergi hukuku alanında da kişinin aynı fiilinden ötürü sadece bir defada ceza verilmesi ve bir kez yargılamaya tabi tutulması anılan ilkenin uygulanırlık sağlanması açısından gereklilik arz etmektedir. Bu gerekliliği teminen en azından iki ayrı yargı kolunda yer alan farklı mahkemelerce yargılama sürecinin sürmesi nedeniyle aynı konu hakkında verilen iki kesin hükmün başta hukuki güvenlik ilkesi olmak üzere pek çok hukuki kuruma zarar veren etkisini bir parça da olsa azaltmak için birtakım düzenlemelere gidilmesi elzemdir. Bu kapsamda ilkin, vergi incelemesi yapma yetkisi olan vergi denetmeni ya da benzeri denetim elemanı, yaptığı incelemeler sonucu vergi kaçakçılığına ilişkin fiiller yoluyla vergi ziyana neden olunduğu tespitine ulaşsa bile, vergi idaresinin olay bazında sadece üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesine karar vermesi uygun olup, buna mukabil sadece bir katının tahsili için işlemlere başlaması mezkûr ilkenin uygulanırlığı noktasında tercihe şayan olacaktır. Bununla birlikte hakkında tahsil işlemine başlanılmayan diğer iki kat ceza için ise, ceza yargılamasında kesin hükme varılmasını beklemek uygun olacaktır. Nihai olarak şayet ilgili kişinin ceza yargılamasında mahkûmiyetine karar verilecek olursa tahsil işlemlerine başlanmamış iki

kat ceza gecikme zammı eklenerek failden tahsili yoluna yoluna gidilmesi ile sürecin tamamlanması doğru olacaktır. Diğer yandan, söz konusu iki kat vergi ziyaı cezasının tahsili için ceza yargılaması kesinleşene kadar “zamanaşımının durması”nı temin eden bir hükmün konulması da sağlanmalıdır. Sonuç olarak da bu sorunun daha köklü bir çözümünü sağlayan ve “ne bis in idem” ilkesinin tüm koşullarını sağlayan nihai bir düzenlemenin de getirilmesi gereklilik arz etmektedir. Getirilen bu düzenleme ile vergi uygulamasının çalışma konumuzla ilintili olan AİHM’in *Glantz/Finlandiya* kararının getirileriyle de uyum sağlanmış olacaktır. Esasında anılan kararın ortaya koyduğu yeni yorumun sonuçları, 7 No.lu Protokol’e taraf olan Avrupa Konseyi üyesi bazı devletlerin iç hukukları açısından bir uyum sorunu doğurmuştur. Bu durum karşısında harekete geçen bazı devletlerin de, iç hukuklarında yapmış oldukları değişikliklerle,⁵⁹⁹ 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinin yeni yorumuna aykırı sonuçları gidermeye çalıştıkları görülmektedir.

Türk Vergi Hukuku alanında uygulamada konuya ilişkin en esaslı hukuki ihtilafın yaşandığı nokta ise, vergi kabahat ve suçları ile bunlar için öngörülen cezalara ilişkin yargılamanın birbirinden bağımsız iki farklı yargı kolunda yürütülmesi sorunsalıdır.⁶⁰⁰ Bu tür bir düalist bir yapıda cereyan eden yargılama sürecinin bu hâliyle yukarıda ele aldığımız gibi aynı fiilin hukuki nitelendirilmesi konusunda birbirleri ile çelişen yargı kararlarına sebebiyet vermesi kuvvetle muhtemeldir. Böylesine sıkıntılı bir durumun ise, kişilerin hukuki güvenliğinin ihlal edilmesine ve kesin hüküm otoritesinin sarsılmasına neden olması kaçınılmazdır. Bu durumda buna benzer hukuki bir problemin önüne geçilmesi ve kesin hükmün otoritesinin kesintisiz devam edebilmesini teminen anılan sorunun egale edilebilmesi için vergi ceza hukuku alanında “ne bis in idem” ilkesine uyulması gereklilik arz etmektedir. Sonuç olarak açık bir gerçekliktir ki,

⁵⁹⁹ Benzer gözlemler için bkz. (Bahçeci, 2018, s. 142).

⁶⁰⁰ BAHÇECİ’ye göre anılan en esaslı ihtilafın dışında tali nitelik arzedecek üç sorunun varlığı da dikkatlerden kaçmamalıdır. Yazara göre AİHM’in “ne bis in idem” içtihadı açısından Türk hukukunda yaşanan sorunları üçlü bir ayrım tabi tutmak mümkündür. Bunlardan birincisi, ne bis in idem kapsamının dışında kalmakta olup asıl sorunları kavramaya engel teşkil eden bir kanun yazımı ve terim kullanımı sorunudur. İkinci olarak bir ayniyet ve içtima sorunundan bahsetmek gerekmektedir. Sorunun kaynağı kaçakçılık suçu ile usulsüzlük kabahati arasındaki ayniyet ilişkisinin reddi sonucunu doğuran 213 sayılı Kanun’un 340. maddesinde yer verilen hükümdür. Bu düzenlemeyle içtima uygulaması yönünden aksi tercih edilmişse de, 359. maddede düzenlenen hileli kayıt filleri ile 353. maddede düzenlenen usulsüzlük filleri arasında bir ayniyet bulunmaktadır. Üçüncü olarak da mükerrerlik başlığı altında öncelikle özel usulsüzlük ve vergi ziyaı cezaları açısından her ikisi de para cezası gerektiren bir bütünlük arz etmemesi sorunuyla karşılaşmaktadır (Bahçeci, 2018, s. 164).

ülkemiz artık AIHS'e Ek 7 No.lu Protokolü'ne taraf ülkedir ve mezkûr ilkenin kapsam ve içeriğinin ve bu ilkenin en görünür kılındığı AIHM'in *Glantz/Finlandiya* kararının her alanda olduğu gibi vergisel uyumsuzluklar için de uygulanırlığını sağlama noktasında uluslararası bir yükümlülüğü haizdir. Nihayetinde ülkemiz, 7 no.lu Protokol'ün 4. maddesinin yeni yorumu ile iç hukuku arasındaki açık uyumsuzluğun varlığının bilinmesine rağmen, iç hukukunda herhangi bir değişiklik yapmadan anılan onaylayarak yürürlüğe sokmuş olmakla⁶⁰¹ bu tür bir sorumluluğu da uhdesine almış olmaktadır.

2.2.3.3.2.5. Hedeflenen Amaç ile Kullanılan Araçların Orantılı Olmaması

Bilindiği üzere orantılılık ve ölçülülük, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında başvurulan aracın ulaşılmak istenen amaca uygun, gerekli ve orantılı olmasını gerektirmektedir (Oğurlu, 2002, s. 25).⁶⁰² Vergilendirme yetkisi salt varlıksal olarak mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmekle bu yetkinin aşırı kullanılmasını önlemek için sınırlama aracı olarak ölçülülük ilkesi devreye girecek (Gerçek ve Bakar, 2015, s. 15) ve araç-amaç dengesinin tesis edildiği noktada bu sınırın gerçekleştiğinden söz edebilmek mümkün olacaktır. Bu sınırın tespiti için de ölçülülük ilkesi bağlamında, mülkiyetten yoksun bırakılma sonucunu doğuran müdahale için, başvurulan “araç” ile güdülmekte olan “meşru amaç” arasında “makul” ve “dengeli” bir orantılı ilişkinin olup olmadığı sorgulanacaktır.⁶⁰³ Sonuç olarak terazinin bir kefesinde sınırlamayı gerektiren kamu yararı ve bu çıkarın gerçekleştirilmesi için tercih edilen sınırlama aracı koyulurken, terazinin diğer kefesine ise hakkı sınırlanan hak öznesi başvuruçunun kişisel çıkarı koyulacaktır.⁶⁰⁴

⁶⁰¹ Üstelik anılan onay işlemi AIHM'in *Glantz/Finlandiya* kararından, diğer bir deyişle bu uyum sorununun en bariz biçimde ortaya çıkmasından sonra yapılmıştır.

⁶⁰² Esasında ölçülülük kistası başlı başına, çoğu zaman amacın önemi ile çatışmanın nispi yoğunluğunu, diğer bir deyişle ulaşılmak istenen amaç ile alınan tedbir arasında ölçüsüz bir orantının bulunup bulunmadığını ölçmeye indirgenmiştir (Metin, 2017, s. 60).

⁶⁰³ *Allan Jacobsson/İsveç*, B. No: 10842/84, 25/11/1989, § 55; *Allard/İsveç*, B. No: 35179/97, 24/7/ 2003, § 54.

⁶⁰⁴ Bkz. *Sporrong and Lönnroth/İsveç*, B. No: 7151/75 ve 7152/75, 23/9/1982, § 69,73; *Jahn ve diğerleri/Almanya*, B. No: 46720/99, 72203/01 ve 72552/01, 30/7/2005, § 93-94

Vergilendirme ve vergilerin tahsil sürecinde ihdas edilen vergisel düzenlemeler ile öngörülen tasarrufların temel amacı AİHS'e Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin 2. fıkrasında belirtildiği üzere “*vergilerin ve diğer mali yükümlerin ya da para cezalarının tahsilinin güvence altına alınması*”dır. Bunun yanında, vergilendirme alanında çeşitli ekonomik ve sosyal amaçların da mevcut olduğu kuşkusuzdur. Mülkiyet hakkına yönelmekte olan vergisel müdahaleler izlenen amaçlar ile orantılı olmalı, amacın gerçekleştirilmesi için yapılması gerekenleri aşan nitelikte bulunmamalıdır.⁶⁰⁵

AİHM yine konuya ilişkin yaklaşımının çerçevesini pek çok emsal kararlar çizmiş bulunmaktadır. Bu kapsamda örnek verilebilecek *Broniowski/Polonya* ([BD], B. No: 31443/96, 22/6/2004) kararında AİHM, Polonya Anayasa Mahkemesince hukuk devleti ilkesine ve mülkiyet hakkına ilişkin anayasal güvencelere aykırı olduğu tespit edilen bir kanuni düzenlemeye istinaden mülkiyet hakkına yapılan müdahalede kanunilik ilkesi yönünden herhangi bir ihlal görmemiştir. AİHM, Polonya Anayasa Mahkemesi kararından sonra oluşan durumun ve özellikle kamu otoritelerinin uygulamalarının hukuk devleti ilkesine aykırılık taşıyıp kabul edilemez olduğu ve tam kanunsuzluk hâlini oluşturduğu gerçeğinin derece mahkemeleri ve Anayasa Mahkemesi tarafından ifade edildiğini saptamasına rağmen bu sorunun Polonya kamu otoritelerince uygulanmakta olan tedbirlerin adil dengeyi bozup bozmadığına yönelik incelemede dikkate alınabileceği değerlendirmesinde bulunmuştur.⁶⁰⁶ AİHM, Polonya Anayasa Mahkemesince hukuk devletine aykırı görülen kanuni düzenlemeye dayanmakta olan uygulamayı ölçülülük başlığı altında incelemiştir.⁶⁰⁷

AİHM, Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin -özünde- mülkiyet hakkını teminat altına aldığı kabul etmektedir. AİHM'e göre bu madde üç belirgin kural içermektedir. Bu kurallardan ilki, maddenin birinci paragrafının birinci cümlesinde yer alan mülkiyetin barışçıl yararlanmaya (mülkiyetin dokunulmazlığına saygı) yönelik

⁶⁰⁵ İsviçreli hukukçu Fritz FLEINER amaç ve orantı ilişkisi bağlamında ölçülülük ilkesine dair “serçelerin topla vurulmaması” şeklinde, Fransız hukukçu Guy BRAIBANT da “sineğin çekiçle ezilmemesi” biçiminde benzetmelerde bulunmuşlardır. YERELİ ve UÇAR da göre amaç ve araç arasında olması gereken denge ve oranı “sinek sıklet boksöre ağır sıklet rakip tayin edilmemesi” şeklinde tasvir etmektedirler (Yereli ve Uçar, 2019, s. 206).

⁶⁰⁶ Bkz. *Broniowski/Polonya* [BD], B. No: 31443/96, 22/6/2004, § 154.

⁶⁰⁷ Bkz. *Broniowski/Polonya* [BD], B. No: 31443/96, 22/6/2004, § 185.

genel nitelikli kuraldır. İkinci kuralın bulunduğu birinci paragrafın ikinci cümlesi ise mülkiyetten yoksun bırakmayı içermekte olup bunu bazı koşullara bağlamaktadır. İkinci paragrafta yer alan üçüncü kural ise sözleşmeci taraf üye devletlere mülkiyetin kamu yararına kullanılmasının kontrolünü veya vergilerin ya da diğer katkıların veya cezaların yerine getirilmesini temin etme yetkisi tanımaktadır.⁶⁰⁸ Ancak bu üç kural birbiriyle bağlantısız olmayıp ikinci ve üçüncü kuralların genel nitelikli birinci kuralın ışığında incelenmesi gerektiği AİHM tarafından ifade edilmiştir.⁶⁰⁹

AİHM konuya ilişkin emsal nitelik arzedebilecek bir kararında belediye tarafından eğlence vergisi alınmasının şikâyet edildiği bir başvuruda, vergi alınmasının mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğini kabul etmiş bununla birlikte hukuka dayalı olduğu tespit edilen müdahalenin kamu yararına dayalı meşru bir amacı haiz olduğunu ve başvuru Şirketin ise başvuru konusu somut olayda vergilendirmenin aşırı ve olağan dışı bir yük getirdiğini kanıtlayamadığını, iddialarını temellendiremediğini belirterek müdahalenin açıkça dayanaktan yoksun olduğuna hükmetmiştir.⁶¹⁰ Yine vergi benzeri bir katkı payının söz konusu olduğu bir başvuruda da noterin bizatihi kendi faaliyetleri sonucu elde etmiş olduğu gelirlerin % 30'unu Noterler Birliği'ne yatırmak zorunda bırakılması yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahale, hukuka dayalı olduğu ve meşru bir amacını haiz bulunduğu kabul edildikten sonra aşırı ve olağan dışı bir yük getirmediği tespit edilerek ölçülü bulunmuştur.⁶¹¹

Anayasa Mahkemesi de AİHM içtihatları paralelinde önüne gelen pek çok başvuruda konuya ilişkin epey miktarda karar vererek konuya yaklaşımını belirlemiştir. Bu kararlardan dikkate değer olanlarından birisi *Aksaray Tır Nakliyat San. ve Tic. Ltd. Şti.* başvurusudur (B. No: 2017/36736, 19/9/2018). Başvuru konusu olay, yargılama aşamasında yürürlüğe girmiş olan kanun hükmünün aleyhe sonuç doğuracak şekilde uygulanması nedeniyle mülkiyet hakkının, lehe nispi vekâlet ücreti yerine maktu vekâlet ücretine hükmedilmesi nedeniyle de mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği

⁶⁰⁸ Bkz. *Sporrong ve Lönnroth/İsveç [BD]*, B. No: 7151/75-7152/75, 23/9/1982, § 61.

⁶⁰⁹ Bkz. *James ve diğerleri/Birleşik Krallık [BD]*, B. No: 8793/79 21/2/1986, § 37; *Lithgow ve diğerleri/Birleşik Krallık [GK]*, B. No: 9006/80, 8/7/1986, § 106.

⁶¹⁰ Bkz. *Wolfhard Koop-Automaten Goldene 7 GmbH ve Co. KG/Almanya (k.k.)*, B. No: 38070/97, 30/3/1999.

⁶¹¹ Bkz. *George Drosopoulos/Yunanistan (k.k.)*, B. No: 40442/98, 7/12/2000.

iddialarına ilişkindir. Başvurucu, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 21/5/2014 tarihli kararı ve bu kararı benimseyen Daire kararları uyarınca elektrik abonelerinden kayıp kaçak bedeli altında para tahsil edilmesinin mümkün olmadığını ileri sürmüştür. Başvurucu anılan kararlara istinaden yapmış olduğu ödemelerin iadesini teminen istirdat davası açtığını ve ilk derece mahkemesince davanın kabulüne karar verildiğini ancak ilgili kararın temyizi aşamasında TBMM tarafından tesis edilen kanun değişikliği sonucunda konusuz kalan dava hakkında karar verilmesine yer olmadığına dair karar verilmek suretiyle haksız bir şekilde zarara uğratıldığından bahisle hukuki güvenlik hakkı ile mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Mezkûr karara konu başvuruda başvuru, yerleşik Yargıtay içtihadına göre kayıp kaçak bedeli adı altında yapılan tahsilatların haksız ve usulsüz olduğu kabul edilip bu bedelin tahsili amacıyla açılan davalar elektrik aboneleri olan tüketiciler lehine sonuçlanmakta iken gerçekleştirilen kanuni düzenleme ile bu davaların lehe sonuçlanmasının önüne geçildiğini ileri sürmektedir. Davanın açıldığı tarih itibarıyla Yargıtay'ın elektrik aboneleri lehine karar vermekte olduğu açık ise de kayıp kaçak bedelinin dayanağını teşkil eden idari işlemlerin iptali için açılan davalar Danıştay tarafından reddedilmiştir. Farklı yargı kollarında olan bu iki yüksek yargı kurumunun konuyu farklı açılardan ele almalarından kaynaklanan bu yaklaşım farklılığından hareketle Anayasa Mahkemesi, kayıp kaçak bedelinin tahsilinin haksız ve usulsüz olduğundan bu bedelin istirdadı istemiyle açılan davaların da her koşulda aboneler lehine kesin olarak sonuçlanacağını hukuk düzeni içinde hiçbir duraksamaya yer olmadan kabul edildiğinden söz edilemeyeceği gerçeğini hatırlatmıştır. Bu arada Mahkemeye göre elektrik abonelerinden kayıp kaçak bedeli adı altında bedel tahsil edilip edilemeyeceğine ilişkin uygulamanın tutarlılık ve belirlilik arzetmeyip çelişkili olduğu dikkate alındığında kanun koyucunun amacının yargı kolları arasındaki farklılığı gidermeye ve bu şekilde hukuki güvenliğini sağlamaya yönelik olduğu anlaşılmaktadır.

Mahkemenin değerlendirmesine göre mezkûr başvuruda idare tarafından tahsil edilen kayıp kaçak bedelinin tüketicilere iadesi hususunda uygulamada bir belirsizlik bulunduğundan, diğer yandan farklı yargı kolları arasında da konuya ilişkin açık ve istikrarlı bir uygulamanın varlığından söz edilemeyeceğinden adli yargı yerinde açılan

davaların mutlak surette lehe sonuçlanması yönünde somut olayda haklı bir beklentiden söz etmek mümkün görülmemektedir. Bu durumda, uygulamada yeknesaklığı tesis etmeyi amaçlayan kanuni düzenlemenin, yürürlüğe girdiği tarihte mevcut uyumsuzluklara uygulanmasının haklı, meşru ve makul bir nedeni olduğunun kabulü gerekecektir. Diğer yandan Mahkeme başvuru konusu somut olayda başvuru sahibinin tahsil edilen bedelin hangi nedenlerle ölçüsüz olarak nitelendirilmesi gerektiğine yönelik herhangi bir açıklama yapmadığı ve buna ilişkin herhangi bir sebep de bildirmediği hususlarına dikkat çekmiştir. Sonuç olarak Mahkemece müdahalenin başvuru sahibine kişisel olarak olağan dışı ve aşırı bir yükümlülük yüklediği, müdahalenin meşru amacının dayanmakta olduğu kamu yararı ile hak özneleri başvuru sahibinin mülkiyet hakkının korunması arasındaki adil dengenin de bozulmadığı kanaatine varılmıştır.

2.2.3.3.2.6. Vergisel Müdahalenin Yükümlünün Ekonomik Getiri Kapasitesini Artırması

Anayasa Mahkemesinin vergi yükümlüsüne külfet getirmekle birlikte onun ekonomik getiri kapasitesini artıran vergisel müdahalelerle ilgili olarak yaklaşımı, bu durumun müdahaleyi ölçülü kıldığı şeklindedir. Nitekim Mahkeme, yine yakın bir zaman önce vermiş olduğu *Acarlar Otomotiv Nakliyat Taah. Tic. Ltd. Şti.* kararında (B. No: 2015/10008, 4/4/2019) servis araçları plakası için ruhsat bedeli talep edilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasını incelemiş ve konuya ilişkin bakışının ve gelecekte vereceği benzeri konulardaki başvurulara ilişkin muhtemel yaklaşımının ipuçlarını bu kararda vermiştir.

Anılan karara konu başvuruda başvuru sahibi şirket, servis taşımacılığı işiyle iştigal etmekte olup kırk beş adet (P) sayılı ticari plakalı servis aracına sahip bulunmaktadır. Kocaeli Büyükşehir Belediyesi UKOME, bir toplantısında almış olduğu kararla Kocaeli ilindeki servis araçlarına tahdit getirmiş ve bu araçları ruhsata bağlamıştır. Mezkûr karara göre servis taşımacılığı yapacak olan esnaf dört kategoriye ayrılmış ve her kategoriye göre

farklılaşan tutarlarda ruhsat bedeli ödenmesi koşulu getirilmiştir.⁶¹² Buna göre ruhsat ve devir ücretlerinin belirlenme yetkisi de Kocaeli Büyükşehir Belediye Meclisine bırakılmıştır. UKOME tarafından başvuru Şirkete gönderilmiş olan resmi yazı ile tüzel kişiliği adına kayıtlı bulunan servis araçlarının ruhsat bedellerinin ödenmesi talep edilmiştir.⁶¹³ Başvuru Şirket borcunun bulunmadığı iddiası ve durumun yeniden incelenerek düzeltilmesi talebiyle Belediyeye müracaatta bulunmuştur. Başvuru Şirket söz konusu talebinin reddi üzerine ruhsat bedellerinin ödenmesi talebini içerir UKOME işleminin ve bu işlemin istinat ettiği Belediye Meclisinin ilgili kararının iptalini teminen Kocaeli 2. İdare Mahkemesinde iptal davası açmıştır. Başvuru şirket dava dilekçesinde Belediyenin her türlü servis ve toplu taşıma araçlarının sayısını belirleme yetkisini haiz olmasına rağmen maddi olarak ruhsat almayı güçleştirme tehlikesini bünyesinde barındıran bedel tahsil etme yetkisinin dayanaksız olup meşru bir temelden yoksun olduğunu ve hakkında tesis edilen karar ve işlemlerin hukuka aykırı olduğunu ileri sürmüştür. Mahkeme ise davanın reddine karar vermiştir.

İnceleme konusu kararda başvuru Şirket, UKOME'nin göndermiş olduğu resmi yazı ile kırk beş adet servis aracı için ruhsat bedelinin haksız olarak talep edilmesinden yakınmıştır. Başvuru şirket, UKOME'nin kararının uygulanmasına yol açan işlemin esas dayanağının Belediye Meclisince alınan bir karar olduğunu hatırlatarak, Belediye Meclisince başvuru konusu olayda olduğu gibi kanuni bir dayanaktan yoksun olarak ruhsat bedeli tahsili yoluna gidilmesinin yetki aşımı anlamına gelip hukuka aykırı olduğunu iddia etmiştir. Başvuru Şirkete göre mezkûr meclis kararı kanuni dayanaktan yoksun olması hasebiyle keyfilik arz etmektedir. Başvuru Şirket, mevzuatta tahdidi olarak sayılan belediyelerin görev ve yetkileri arasında bu tür bir tarife belirleme yetkisine yer verilmediğini ve somut olaydaki gibi yasa kaynaklı ruhsat ve sair ücretlerin tahsilatına ilişkin de bir yetki tahsisinden bahsedilemeyeceğini ifade

⁶¹² 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97. maddesine göre; belediyeler mezkûr Kanunda harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve doğrudan ilgililerin talebine bağlı olarak gerçekleştirecekleri her türlü hizmetin mukabilinde belediye meclislerince ihdas edilecek tarifelere göre “ücret” almaya yetkilidirler. Buna mukabil, Belediyeye tekel olarak verilmiş bulunan işler kendi özel hükümlerine tabi olacaktır.

⁶¹³ 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15. maddesine göre; kara, deniz, su ve demiryolu üzerinde işletilmekte olan her türlü servis ve toplu taşıma araçları ile taksi sayılarını, bilet ücret ve tarifelerini, zaman ve güzergâh noktalarını tespit etmek; durak yerleri ile karayolu, meydan, bulvar, yol, cadde, sokak ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini saptamak ve işletmek, işletmek ya da kiraya vermek; kanunlarla belediyelere verilmiş olup trafik düzenlemesinin gerektirdiği tüm faaliyetleri icra etmek, Belediyenin yetkileri ve imtiyazları kapsamında değerlendirilecektir.

etmiştir. Başvuru Şirket ayrıca, ruhsat bedellerini belirleme kriterlerine UKOME'nin ve Belediye Meclisinin ilgili kararlarında yeterince yer verilmemek suretiyle miktarın tespiti noktasında keyfi bir takdir marj alanı tesisi edildiğini belirtmiştir. Başvurucu Şirket ayrıca Mahkeme kararlarının yeterli, ikna kabiliyetini haiz ve makul bir gerekçe içermediğini de ileri sürmüştür. Başvurucu Şirkete göre, mevcut uygulama ve tesis edilen gelir kalemi ile belediyelere kendisi gibi küçük esnaf üzerinden haksız ve usulsüz olarak kazanç ve rant sağlama kapısının açılmıştır.

Başvuruyu ölçülülük ilkesi kapsamında inceleyen Anayasa Mahkemesi, öncelikle umum servis araçlarının kontrol ve denetim altına alınabilmesi, taşıma hizmetlerinin hem hizmetten yararlananlar hem de genel olarak trafik hizmetinden yararlanan yurttaşlar için daha düzenli ve güvenli bir duruma getirilmesi, fiilen çalışmakta olan şoför esnafının korunması amacıyla tahdit kapsamına alınan servis sahibi esnafın kategorilendirilerek kendilerinden hizmet bedeli olarak ruhsat ücreti tahsil edilmesinin, söz konusu tahdit kapsamına alma ve kategorilendirme işleminin düzen ve koruma sağlama işlevini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için somut olaydaki uygulanma biçimiyle elverişli ve gerekli olduğunu kabul etmiştir. Nitekim Mahkemeye göre ücret ve ücrete benzer gelir kapasitesini artıran uygulamalar ile hem belediyelere vergi, resim, harç ve vergi benzeri uygulamalar dışında da yeni ve ek bir gelir kalemi edinebilmesi imkânı sağlanmakta, hem belediyelerin kamusal nitelik arz etmeyip kişilere özel hizmetlerinin (fiyatlanabilir ve dışlanabilir nitelikli) maliyeti bu hizmeti kullanmayan tüm belde halkına yükletilmemiş olmamakta, hem de ruhsat işlemine konu uygulamaların belirli bir düzene, standardizasyona ve sistematik yapıya kavuşturulmaları suretiyle idari ve mali denetlenebilir bir alanın oluşması sağlanmaktadır.

Mahkemeye göre orantılılık yönünden ise öncelikle başvurucu Şirkete kendisinden ruhsat ücreti tahsil edilmesine ilişkin mezkûr kararlara karşı iddia ve savunmalarını etkin bir biçimde ileri sürebilme hukuki imkân ve vasıtaların tanınıp tanınmadığı değerlendirilmelidir. Belediyece kendisinden talep edilen ruhsat bedelinin iptalini teminen açmış olduğu davada kendisini avukat ile temsil ettirebilme hakkını kullanan başvurucu Şirket, tüm kanun yolu süreçlerinde bu hakkını kesintisiz kullanabilmiştir.

Bu itibarla başvuru Şirketin yargılama safhasında tüm iddia ve savunmalarını etkin bir biçimde ileri sürebilme hukuki imkânına sahip olduğu anlaşılmaktadır. Mahkemeye göre somut olayda ruhsat bedeli talebinin 2464 sayılı Kanun'un 97. maddesi ile ilgili Yönetmeliğin 28. maddesinin 2. fıkrasına dayandırıldığı husus da dikkate alındığında, kamu otoritelerinin kararlarının keyfî veya öngörülemez nitelikte olduğu da ileri sürülemeyecektir.

Diğer yandan inceleme konusu alt başlıkla ilintili olarak Mahkemeye göre ruhsat hizmetinin başvuru Şirket gibi servis sahiplerinin ekonomik konumlarına olan yadsınamaz olumlu katkısı da dikkate alındığında talep edilen ruhsat bedelinin orantısız olduğundan söz etmek mümkün görülmemektedir. Nitekim Belediyece icra edilen yeni uygulama ile öğrenci ve personel taşıyan servis araçlarına daha önce getirilmiş bulunan (P) plaka verilmesi uygulaması belirli bir tarih itibarıyla dondurularak mezkûr tarih itibarıyla oluşan yeni durumda bu tür plakaya sahip servis araçları bir bakıma tekel ve imtiyazlı hâle gelmiştir. Buna göre söz konusu uygulamayla (P) plakası alanlara, vergi dairesi ya da odalarınca servis taşımacılığı yaptığı yolunda kaydı bulunanlara, güzergâh izni alanlara ve il trafik komisyonu kararına istinaden ilçe, belde ve köylerden yolcu taşımacılığı yapmasına izin verilmiş olanlara güzergâh izin belgesi verilecektir. Buna göre 5216 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye istinaden öğrenci ve personel taşımacılığı yapmakta olan servis sahipleri için tesis edilen (P) plakasının verilmesi şartları sayılmak suretiyle bu alanda daha önceden taşımacılık yapanların hakları korunmuştur.

Başvuru Şirket gibi servis sahipleri ve onların istihdam ettikleri sürücüler, mevcut uygulama sonucunda fiilî olarak korunmaya tabi tutulacak şekilde tahdit kapsamına alınmak suretiyle kategorilendirilmiş ve buna göre kendilerinden ruhsat bedeli talep edilmiştir. Mahkemeye göre bu durumda umum servis araçları için uygulama alanı bulan plaka tahdidi ve ruhsat tahsisi uygulaması ile başvuru Şirket gibi servis sahipleri için salt ek mali külfet getirilmemekte ve fakat aynı zamanda bu kişilerin servis araçlarının ekonomik getiri kapasitesi de tesis edilmiş olan tekel gücü ve imtiyaz hakkının görünürlüğü oranında artırılmış olmaktadır. Bu durumda Mahkemenin değerlendirmesine göre, tahdit kapsamına alınmak suretiyle ruhsat sahibi olmanın olağanüstü ekonomik getirisinin muhtemel kapasitesi de dikkate alındığında, talep

edilen cüzi ruhsat bedelinin somut olay bağlamında başvuru Şirketin ekonomik durumunda salt olumsuz bir durum yaratmadığı ve bu sebeple aşırı bir külfet de yüklenmediği tespit edilmiştir. Yine Mahkemeye göre dava konusu edilmiş olan kararlar ile bu alanda faaliyet icra edenlerin korunması amacıyla tahdit kapsamına alınan esnaf vergi dairesi ya da tabi oldukları odalarında servis taşımacılığı yaptığı yolunda kayıt bulunup bulunmadığına, daha öncesinde güzergâh izni alıp almadığına göre kategorilendirilerek buna göre alınacak ruhsat bedelleri kademeli olarak belirlenmiştir. Bu itibarla Mahkemeye göre başvuru konusu somut olayda başvuru Şirketin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olup olmadığı hususu tespit edilirken müdahalenin meşru amacı kapsamında zorlayıcı kamusal ihtiyaç ve yarar ile ruhsat bedellerinin belirlenmesinde fiyat farklılaştırması uygulamasına benzer farklı kategorik ücretlendirme uygulamasına başvurulduğu hususlarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu durumda Mahkemeye göre başvuru Şirketin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin, ihtiva ettiği baskın kamu yararı amacı ile karşılaştırıldığında ve özellikle inceleme konusu alt başlıkla ilintili olarak başvuru Şirketin tesisi edilen yeni düzenleme ile kazandığı tekel ve imtiyaz hakkı ve yüksek ekonomik getiri dikkate alındığında, Şirkete tüzel kişilik olarak aşırı bir külfet yüklenmemiştir. Mahkeme, bu tespitlerde hareketle müdahalenin ölçülü olduğu çıkarımını yapmış ve başvuruda ihlal bulunmadığı sonucuna varmıştır.

Esasında mülkiyet hakkına yapılan müdahale sonucu müdahaleye maruz kalan kişinin maddi kayba uğramasının dışında ekonomik getiri edinmesi durumunun ölçülülük kapsamında incelenmesi gerçeği, yalnız vergisel uyumsuzluklar için değil ve fakat tüm hukuki ihtilaflar için geçerlidir. Nihayetinde çarpışan haklar arasında bulunan varsayımsal bir adil denge noktasını arayan Anayasa Mahkemesinin, hem olumlu hem olumsuz sonuçlara neden olabilme noktasında çift yönlü etkilere sahip müdahaleler bakımından da konuyu farklı yönleriyle ele alması zaten beklenen bir gelişmedir. Nitekim Mahkeme, *Ayten Yeğenoğlu* kararında, (B. No: 2015/1685, 23/5/2018) her ne kadar yapılmış olan ödemeler faiziyle birlikte tahsil edilmiş ise de başvuru Şirketinin yerel mahkeme kararı tarihinden bozma kararı üzerine geri talep edildiği tarihe kadar bu ödemeler sonucu edinmiş olduğu parayı uhdesinde bulundurduğu ve parayı bir şekilde semerelendirme ve nemalandırabilme imkânına sahip olduğu olgusunu dikkate almış ve

anılan süre zarfında uhdesinde bu parayı bulunduran başvuruçunun bu şekilde parayı semerelendirme imkânının getirisi ile kullanmış olduğu parayı faiziyle birlikte iade etmiş olmasından kaynaklanan ekonomik kaybın dengelenmiş olduğu gerçeğinden hareketle mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine hükmetmiştir.⁶¹⁴ Diğer bir deyişle, hatalı yapılan ödemelerde idareye izafe edilebilecek bir kusurun bulunmadığı vakalarda, anaparanın yanı sıra faiz talep edilmesi ölçüsüz bir müdahale addedilmemektedir. Buna benzer vakalarda başvuruçulara yapılmış olan ödemelerin usulsüzlüğü ya da yersizliğinin belli olduğu an ile başvuruçuların bu ödemeleri idareye iade ettikleri an arasındaki süre zarfında söz konusu parayı işletebilme ve semerelendirebilme imkânı, paranın faiziyle birlikte iade edilmesinden kaynaklanan kaybın dengelenmiş sayılmasında dikkate alınmaktadır. Buna benzer müdahalelerde sosyal güvenlik ödemesinin tamamen kaldırılmayıp maaş farkı olarak alınan kısımların iadesinin söz konusu olması önem arz etmektedir. Aksi hâlde, başvuruçunun ekonomik dara düşmesi ölçütüyle çatışan bir durumun meydana gelmesi kaçınılmaz olacaktır.

2.2.3.3.2.7. Vergisel Müdahalede Tarafların Kusur Oranı ve İyi Yönetim İlkesinin Uygulanırlık Derecesi

Vergisel müdahalelerde vergisel işlemin tarafı olan idare ile vergi ödevlisinin kusuru paylaşma oranı da bu müdahalenin vergi ödevlisi üzerinde aşırı yük oluşturup oluşturmadığı sorusuna aradığımız cevabı bulmamızı kolaylaştıran ayrı bir olgudur. Parafiskal gelir olması hasebiyle sosyal güvenlik ödemeleri hakkında AİHM ve Anayasa Mahkemesi gibi yargısal makamların konuya yaklaşımı, benzeri içerikte şikâyete konu olup yine bu yargı makamları önüne gelecek vergisel müdahaleler ile ilgili de bir ölçü oluşturacaktır.

Öncelikle AİHM, Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi kapsamındaki davalara genel olarak uygulanan ilkelerin ve özellikle de anılan maddenin mülk edinme hakkını korumadığı biçimindeki ilkenin, sosyal güvenlik ödemeleri ve sosyal yardımlar yönünden de geçerli olduğunu belirtmektedir.⁶¹⁵ AİHM'e göre bir ekonomik menfaatin

⁶¹⁴ *Ayten Yeğenoğlu*, B. No: 2015/1685, 23/5/2018, § 55.

⁶¹⁵ *Moskal/Polonya*, B. No: 10373/05, 15/9/2009, § 38.

sonradan ortadan kaldırılması, olayın somut koşulları çerçevesinde tek başına o ekonomik menfaatin, en azından ortadan kaldırıldığı ana kadar mülkiyet hakkı çerçevesinde mülk olarak görülmesini engellemeyecektir. Diğer yandan tartışma konusu ekonomik menfaate hak kazanmanın belirli bir şarta bağlanmış olduğu durumlarda, koşulun yerine getirilmemesi sonucu kaybedilen şarta bağlı hakkın mülk olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.⁶¹⁶

AİHM; sosyal adalet olgusunun önemine özellikle dikkat çekmekle birlikte, bu gerçekliğin kural olarak kamu otoritelerinin, ihmallerinden kaynaklanan durumlar da dâhil olmak üzere hatalı işlemlerini geri almasına engel teşkil etmeyeceğinin altını özellikle çizmektedir. AİHM'e göre aksi yönde karara varılması, haksız ve sebepsiz zenginleşme yasağına aykırılık oluşturacaktır. Bu durum aynı zamanda sosyal güvenlik sistemine katkı payı ödemekte olan ve özellikle katkı payı ödemekte oldukları hâlde kanuni koşulları haiz olmamaları nedeniyle bundan yararlanamayan diğer hak öznesi bireylere haksızlık oluşturacaktır. Son olarak bu durum, sınırlı kamu kaynaklarının rasyonel olmayan bir şekilde verimsiz ve kamu yararına uygun olmayan alanlara kanalize edilmesi tehlikesini de bünyesinde barındırmaktadır. AİHM, hatanın herhangi bir üçüncü tarafın kusuru olmaksızın kamu otoritelerinin bizatihi kendilerinden kaynaklandığı durumlarda başvurucuya yüklenen külfetin ölçümünün daha farklı bir orantılılık yaklaşımı esas alınarak yapılması gerektiğini vurgulamıştır. AİHM sonuç olarak başvurucunun emekli aylığından yoksun bırakılmasının olumsuz sonuçlarına dikkati çekmiş, başvurucunun yaşı, yeni bir gelir elde etme imkânından yoksun bulunuyor olması gibi farklı etkenleri de dikkate almak suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olmadığı sonucuna varmıştır.⁶¹⁷

Čakarević/Hırvatistan (B. No: 48921/13, 26/4/2018) kararına konu olayda da başvurucu 1995 yılında, çalıştığı şirketin iflas etmesi sonucu işsiz kalmıştır. Başvurucu emekliliğine iki ay kalmış iken için yaşanan bu olumsuz gelişme nedeniyle emeklilik hakkını kazanamamış bununla mukabil kendisine bir yıl süreyle işsizlik ödeneği bağlanmıştır. Başvurucuya bir şekilde bu bir yıllık süreye ek olarak üç yıllık süre için

⁶¹⁶ *Moskal/Polonya*, B. No: 10373/05, 15/9/2009, § 40.

⁶¹⁷ *Moskal/Polonya*, B. No: 10373/05, 15/9/2009, § 73-76

daha işsizlik ödeneği ödenmesine devam edilmiştir. Başvurucu ise esasında psikiyatrik sorunlara sahip bir hasta olması sebebiyle başvuru tarihi itibarıyla çalışabilecek durumda da değildir. Kamu otoriteleri ise geçmişe yönelik yapılan fazla ödemelerin altmış taksitde bölünerek faiziyle birlikte iadesini istemiştir. AİHM ise yaptığı incelemede ilk olarak somut başvuru konusu olayda başvurucuya atfedilebilecek şahsına ait hata veya hilesinin varlığını ortaya koyar bilgi ve bulgunun ortaya konulmadığını ve esasında olayda varlığı kuşkusuz olan kusur olgusunun da bizatihi kamu otoritesinden kaynaklandığını saptamıştır. AİHM ayrıca, başvurucudan sadece anaparanın değil faizin de istendiği gerçeğine özellikle vurgu yapmıştır. AİHM'e göre her ne kadar geri ödeme miktarı bir plan dahilinde altmış taksit bağlanmış olsa da başvuru tarihi itibarıyla hiçbir geliri ve malvarlığı bulunmayan başvurucu için bu durumun dahi olağan dışı ağır bir yük oluşturduğu açıktır. Ayrıca kararda başvuru konusu somut olayda başvurucunun çalışmasını engeller mahiyetteki hastalık hâlinin ve ödeme konusu yaşlılık aylığının önemsiz miktarda olduğu gerçeğinin hiç göz önüne alınmadığı ifade edilmiştir. AİHM, başvurucunun emekli olmasına çok kısa bir süre kalmış olmasına karşın işverenin iflas etmesi nedeniyle söz konusu hakka kavuşmadığının da özellikle altını çizmiştir. AİHM tüm bu hususları birlikte analiz edip gözeterek hatalı ödenen paranın başvurucudan iadesinin istenmesinin ölçülü olmadığı sonucuna ulaşmış ve başvuru hakkında ihlal kararı vermiştir.⁶¹⁸

Anayasa Mahkemesi de konuya yaklaşımını üçlü alternatifli bir durumdan hareket ederek ve adeta bir yelpaze metaforu oluşturarak belirlemiştir. Buna göre Anayasa Mahkemesi, konuya ilişkin üç ayrı kararla aşamalı olarak soruna yaklaşmış ve ilgili vakıda tespit edilen kusurun tek başına idareye ya da vergi ödevlisine ait olmasına ya da kusurun müterafik olarak taraflar arasında paylaşılmasına göre farklı içerikte kararlar vermiştir. Diğer bir deyişle taraflar arasında kusur oranlarını dağıtacak farazi bir yelpazeden hareketle kusur oranının yelpazede yer aldığı konuma göre muhtemel bir kararın içeriği değişmektedir.

⁶¹⁸ *Čakarević/Hırvatistan*, B. No: 48921/13, 26/4/2018, §§ 77-91

Diğer yandan mevcut kusur oranının tespitinde önemli bir kriter olarak “iyi yönetim ilkesi”nin⁶¹⁹ varlığına işaret edilmiş ve bu ilkenin mevcut müdahalede gerçekleşme düzeyi oranında idareye atfedilebilecek kusurun da oranının belirlenebileceği gerçeğine işaret edilmiştir. İyi yönetim ilkesi Anayasa Mahkemesi tarafından *Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım* kararında (B. No. 2013/711, 3/4/2014) “*İyi yönetim ilkesi, kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda, kamu otoritelerinin, uygun zamanda, uygun yöntemle ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmelerini gerektirir*” şeklinde ifade edilmiştir.⁶²⁰ Anayasa Mahkemesinin tüm inceleme yöntemlerinin ana hedefi olan adil dengenin kurulup kurulmadığının tespitinde usulü güvencelerin bir alt kategorisi olarak idari otoritelerin hatalı veya tutarsız işlemlerinden ötürü hak öznesi başvuru aleyhine bir sonucun çıkmaması olarak formüle edilebilecek “iyi yönetim ilkesi” ilkesi meridir (B, Gemalmaz, 2009, s. 582-588). AİHM’in tespit ettiği üzere, kamu otoritelerinin uygun ve tutarlı şekilde tasarruf ve işlemlerde bulunmaları gerekmekte olup, kamu düzeninin en önemli bekçisi olarak devlet, genel yararı ilgilendiren konularda bizihi iyi bir örnek oluşturmalı ve kamu yararını korumakla görevli diğer organların bu örneği takip etmesi sağlanmalıdır.⁶²¹

Anayasa Mahkemesi, hatalı işlemin düzeltilmesi sırasında muhatap olan kişiye aşırı külfet yüklenmemesi gerektiğine ilişkin pek çok kararıyla esasında konuya ilişkin içtihadını belirlemiştir. Anayasa Mahkemesine göre, idarenin hatalı işleminden kaynaklanan mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin ölçülü olup olmadığının tespitinde hatalı işlemde idarenin payı, işlemin fark edilmesinde geçen süre, idarenin hatalı işlem karşısındaki tutumu, hatalı işlemin düzeltilmesinde takip edilen yöntem ile hatanın sorumluluğunu paylaşırma ve muhataba ceza uygulanması gibi hususlar dikkate alınmalıdır. Anayasa Mahkemesi bu ölçütler çerçevesinde hatalı idari işlemin

⁶¹⁹ İyi yönetim kavramı, geniş anlamda, modern yönetimin riayet etmek zorunda olduğu, sürekli bir gelişim hâlinde olan -hukuken uygulanabilir veya uygulanamaz- usul ve esas kuralları külliyyatını tanımlamaya yardımcı bir araçtan başka bir şey değildir. Çoğu kez, idari adalet, saydamlık, şeffaflık, açıklık ve hatta demokratik karar alma sürecini gerçekleştirmeye ya da kamu otoriteleriyle yurttaşlar arasındaki ilişkileri olumlu anlamda geliştirmeye yönelik uygulama standartlarına işaret etmektedir. Bu düşünceler, hukuk devletine bağlı modern demokratik yönetim sistemlerinin hepsinde ortaklaşa kabul edilmiş olan değerler arasındadır (Karakul, 2015, s. 81).

⁶²⁰ *Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım*, B. No: 2013/711, 3/4/2014, § 68; *Tevfik Baltacı*, B. No: 2013/8074, 9/3/2016, § 70.

⁶²¹ *Zwierzynski/Polonya*, B. No: 34049/96, 19/7/2001.

oluşmasında idarenin kendisinin de payının bulunduğunu tespit ettiğinde, başvuru üzerindeki yük konusuna hassas yaklaşmaktadır.⁶²²

Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin yakın bir zaman önce vermiş olduğu *Ümmi Çakır* kararı (B. No: 2015/18918, 28/11/2018) ile bu anlatının fotoğrafı daha net olarak ortaya konulmuştur.

Anılan karara konu başvuru, sosyal güvenlik aylığının ödenmeye başlandığı tarihten itibaren geçerli olacak şekilde iptal edilmesi ve bu karara istinaden başvuru geriyeye dönük olarak borçlandırılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Somut başvuru konusu olayda ev hanımı olan başvuru eşi İ.Ç. 2/5/1986 tarihinden itibaren Bağ-Kur sigortalısı iken 15/1/1993 tarihinde vefat etmiştir. Başvuru bunun üzerine tarafına ölüm aylığı bağlanmasını teminen vefat etmiş olan eşinin askerlikte geçen hizmet sürelerini borçlanma talebiyle SGK nezdinde müracaatta bulunmuş ve müracaatı da Kurumca kabul edilmiştir.⁶²³ Buna göre başvuru, 4/6/1985-1/5/1986 tarihleri arasında üç yüz yirmi yedi günlük bir süre için askerlik borçlanması primi ödeyerek bu şekilde eşinin hizmet süresinin bin seksen günlük süreye tamamlanmasını sağlamış ve kendisine bu şekilde 1/5/1997 tarihinde ölüm aylığı bağlanmıştır. SGK tarafından 2013 yılında müteveffa eşin dosyası üzerinde yapılmış olan incelemede 2/5/1986 ile 4/12/1986 tarihleri arasında ifa edilmiş olan askerlik hizmetiyle Bağ-Kur hizmetinin çakıştığı tespit edilmesi ve çakışan yirmi dört günlük süre çıkarıldığında da kalan hizmet süresinin bin elli altı günlük süreye düşmesi sonucu Kurumca başvuru ölüm aylığı iptal edilmiş ve ödenen aylıkların da iadesi talep edilmiştir. SGK'ya göre 16/1/1993 tarihinde vefat eden müteveffa eşin kalan hizmet süresi bin seksen günlük süreyi doldurmamış olması nedeniyle ölüm aylığı bağlanması

⁶²² *Kırca Mühendislik*, B. No: 2014/6241, 29/9/2016, §§ 75-76; *Tevfik Baltacı*, B. No: 2013/8074, 9/3/2016, § 71; *Uğur Ziyaretli*, B. No: 2014/5724, 15/2/2017, §§ 65, 67.

⁶²³ 1479 sayılı mülga Kanun'un ek 9. maddesine göre; mezkûr Kanun ile 2926 sayılı Kanun ve bu kanunlarda değişiklik yapan kanuni düzenlemelere göre sigortalı olan kişiler, şayet arzu ederlerse askerlikte er olarak geçen hizmet süreleri ile yedek subay okulunda geçen sürelerinin tamamını borçlanabileceklerdir. Sigortalı olan bu kişilerin vefat etmeleri durumunda hak sahipleri olan diğer kişiler de borçlanma talebinde bulunabileceklerdir.

hukuken mümkün olmayıp mevcut çakışmanın tespiti hâlinde aylıkların her zaman iptali de mümkün görülmektedir.⁶²⁴

Başvurucu mezkûr Kurum işleminin iptali ile aylığın kesildiği tarihten itibaren yeniden bağlanarak faiziyle birlikte ödenmesine karar verilmesini teminen SGK aleyhine Manisa 3. İş Mahkemesinde dava açma yolunu tercih etmiştir. Başvurucu dava dilekçesinde özetle tarafına on altı yıl boyunca fasılasız ödeme yapıldıktan sonra 2013 yılında aylığının kesildiğini, müteveffa eşinin 4/6/1985 tarihinde ve gecikmeli olarak askere gittiğini ve 4/12/1986 tarihinde de terhis olduğunu, müteveffa eş adına 2/5/1986 tarihinde nakliyecisi olarak vergi kaydı açtırıldığını, yedi yüz yirmi dokuz günlük hizmetine beş yüz kırk günlük askerlik hizmetinden üç yüz elli bir günlük kısmı için borçlanma yapıldığını ve bin seksen güne tamamlanarak ölüm aylığı bağlandığını belirtmiş ve Kurum işleminin hukuka aykırı olduğunu iddia etmiştir. Yargılama sürecinin sonunda başvurusunun davası reddedilerek karar kesinleşmiştir.

Başvurucu; müteveffa olan eşinin askerlik dönemine ilişkin sürenin primini bizatihi kendisinin yatırması sonucunda tarafına 1997 yılından itibaren ölüm aylığı bağlandığını, ancak on altı yıl gibi uzun bir sürenin ardından Kurumun eşinin askerlik dönemi ile diğer sigortalılık döneminin çakıştığı iddiasıyla ölüm aylığını iptal etmesi ve geriye dönük olarak borçlandırması nedeniyle mağdur konumuna düştüğünden yakınmıştır. Başvurucuya göre, Kurum gerek müteveffa eşine gerekse tarafına inceleme, denetleme ve doğru bilgileri iletme görevini gereği gibi yerine getirmemiştir. Başvurucu; Kurumca on altı yıl önce kendisine ölüm sigortasından yararlanacağı yönünde ümit verildiğini, askerlik borçlanması tutarının da herhangi bir uyuşmazlığa mahal verilmeden kendisinden tahsil edildiğini ve bu şekilde yatırmış olduğu tutarların da Kurum

⁶²⁴ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 96. maddesine göre; SGK tarafından işverenlere, sigortalılara, isteğe bağlı sigortalılara gelir veya aylık almakta olan kimselere ve bu kimselerin hak sahiplerine, genel sağlık sigortalıları ile yine bu kimselerin bakmakla mükellef olduğu kişilere, usulsüz, fazla veya yersiz olarak yapıldığı tespit edilmiş olan bu Kanun kapsamında yer alan her türlü ödemeler; kasıtlı veya kusurlu davranışlarından doğmuş ise, söz konusu hatalı işlemin tespit edildiği tarihten geriye doğru en fazla on yıllık süre zarfında yapılan ödemeler, bu ödemelerin yapıldığı tarihlerden, SGK'nın hatalı iş ve işlemlerinden kaynaklanmışsa, hatalı iş ve işlemin tespit edildiği tarihten geriye doğru en fazla beş yıllık süre zarfında yapılan ödemeler toplamı, ilgisine tebliğ edildiği tarihi izleyen yirmi dört ay içerisinde yapılacak ödemelerde faizsiz, yirmi dört aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren yapılacak ödemelerde ise belirtilen süre sonundan, itibaren hesaplanacak olan kanunî faizi ile birlikte, ilgili kişilerin SGK'dan alacakları bulunmakta ise bu alacaklarından mahsup edilecek, buna mukabil alacakları bulunmamakta ise genel hükümlere göre geri alınacaktır.

hesaplarında nemalandığını beyan etmiştir. Başvurucu, Kuruma müracaat sürecinde Kurumun iradesini fesada uğratacak manipülatif herhangi bir bilgi ya da belge ibraz etmediğini belirterek Kurumun tamamen kendisinden kaynaklı hatalı işlemine istinaden ölüm aylığı tahsisi işleminden yaklaşık on altı yıl sonra ölüm aylığının iptali ile ayrıyeten hakkında geçmişe dönük borç tahakkuk ettirilmesinin objektif iyi niyet kurallarına da aykırı olduğunu iddia etmiştir. Başvurucu ayrıca, hizmet çakışması sebebiyle iptal edilen günlerin “isteğe bağlı sigortalılık süresi” olarak değerlendirilip kabul edilme imkânı varken bu imkânın da kendisinden esirgenmesinden şekvacı olmuştur. Başvurucu sonuç olarak tüm bu nedenlerle anayasal haklarının göz ardı edildiğini ileri sürmüştür.

Anılan kararında Anayasa Mahkemesi orantılılık ilkesi değerlendirilirken dikkate alınması gereken hususlardan birisinin de kamu otoritelerinin yaklaşım tarzı, tutum ve davranışları olduğunu belirtmiştir. Bu bağlamda Mahkemeye göre idarenin her koşul ve şart altında “iyi yönetim ilkesi”ne uygun hareket etme yükümlülüğü bulunmaktadır. İyi yönetim ilkesi, kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda kamu otoritelerinin uygun zamanda, uygun yöntemle, birbirleriyle eşgüdümlü ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmelerini gerektirmektedir. Bu bağlamda idarelerin kendi hatalarının sonuçlarını bizatihi gödermeleri ve bireylere yüklememeleri gerekmektedir.⁶²⁵

Esasında adil dengenin kurulup kurulmadığının tespitinde usulü güvencelerin bir alt kategorisi olarak idari makamların hatalı, kusurlu veya tutarsız işlemlerinden ötürü hak öznesi başvuru aleyhine bir sonucun çıkmaması ilkesi, her zaman göz önünde bulundurulması gereken bir ilkedir. Bu itibarla kamu otoritelerinin idari müstekarlık ilkesinin de dikte ettiği üzere her daim uygun ve tutarlı şekilde tasarrufta bulunmaları gerekmektedir.

Bu noktada, ulusal makamların hatalarından veya yanılığlarından başvuruçunun faydalanması gerektiğini düşünen AİHM’e göre, kamusal bir otorite tarafından yapılan

⁶²⁵ Benzer değerlendirmeler için bkz. *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/6728, 1/2/2018, § 100; *Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım*, B. No: 2013/711, 3/4/2014, § 68.

herhangi bir hatanın yine ilgili otorite tarafından düzeltilmesi yoluna gidilmesi olağan bir yoldur. Buna mukabil Mahkemeye göre, bu düzeltme sırasında iyi niyetli kişilerin hukuka uygun olarak elde ettikleri haklarına ölçsüz bir müdahalede de bulunulmamalıdır. İyi niyetli kişilerinin haklarının korunması için gerekirse, düzeltmeyle birlikte müdahale edilen malvarlığı değerini karşılayacak oranda bir tazminatın ödenmesi de gerekebilecektir. Tüm bu durumlarda ise iyi yönetim ilkesi ile tazminat faktörü iç içe geçmektedir. AİHM'in, *N.K.M./Macaristan* kararında belirttiği üzere hukuk temelinde iyi niyetli olarak hukuki tasarrufta bulunan kişilerin kanuna dayanan haklı beklentileri, gerçekten çok zorunlu ve öznel ve spesifik sebepler olmadıkça zarar görmemelidir. AİHM, bu itibarla somut başvuru konusu olayda uyuşmazlık konusu vergi oranını, mülkiyete müdahale eden bir önlem olarak, amaçladığı varsayılan amaçla orantılı bulmamıştır.

Mahkemeye göre, başvuruya konu somut olayda elverişlilik ve gereklilik ilkeleri yönünden tartışılmayı gerektirir esaslı bir yön bulunmadığından asıl üzerinde durulması gereken husus müdahalenin orantılı olup olmadığıdır. Bu itibarla Mahkeme, başvuru konusu olayda uygulanan tedbirle başvurucuya aşırı ve orantısız bir yük yüklenip yüklenmediğinin tespiti yoluna gitmiştir.

Mahkeme başvuruya konu işlemin arka planını detaylı ve kronolojik bir şekilde ortaya koyduktan sonra vermiş olduğu kararında, ilk olarak ölüm aylığının bağlanması yönündeki işlemin tamamen idarenin kontrolü, tasarrufu ve gözetimi altında gerçekleştirildiğine dikkati çekmek istemiştir. Somut olayda başvurucunun talebi üzerine ölüm aylığı koşullarının gerçekleşip gerçekleşmediğini değerlendiren idarenin bizatihi bildirim üzerine başvurucu tarafından eşinin askerlikte geçen hizmet süreleri üzerinden borçlandırma işlemi gerçekleştirilmiştir. Diğer bir deyişle başvurucunun askerlik borçlanmasını gerçekleştirmek suretiyle bizatihi sisteme dahil olma sürecinin ilk başlangıç noktası idarenin açık yönlendirmesi ve teşvikiyle gerçekleşmiştir. Bu durumda da idarenin başvurucuya ölüm aylığı bağlanması için gerekli olan asgari koşulların olayda bulunup bulunmadığı hususunu azami dikkat ve titizlikle araştırarak aylık bağlanması için gerekli koşullardan olan hizmet süresinin bin seksen günün altında bulunmaması gerektiğine ilişkin ön koşulunun varlığını tespit ederek talebi

değerlendirmesi beklenecektir. Ancak Mahkemeye göre, başvuru konusu somut olayda bahis bu olağan beklentinin gerçekleştirilmesini teminen Kurumca yerine getirilmesi gereken inceleme, araştırma, sorgulama, denetim ve hak sahiplerine doğru bilgiyi verilmesi yükümlülüğü gereği gibi yerine getirilmemiş ve hatalı bir değerlendirme sonucunda koşulların yerine getirildiğinden bahisle başvurucudan askerlik borçlanması tutarının tahsili yoluna gidilmiştir.

Mahkemeye göre idare, söz konusu denetim ve inceleme görevini gereği gibi yerine getirmediği gibi başvurucuya izafe edilmesi mümkün olmayan ve doğrudan kendi kusuru sonucu oluşan işlemindeki hata unsurunu on altı yıl gibi epey uzun bir müddet sonra fark ederek anılan işlemin iptali yoluna gitmiştir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin değerlendirmesine göre somut olayda başvurucunun idareyi yanıltmaya yönelik hileli bir işleminin bulunmadığı ve başvurucunun kendisine atfı kabil bir kusurunun da bulunmadığı açıktır. Mahkemenin değerlendirmesine göre bu durumda başvurucuya ölüm aylığını alma koşullarını taşıdığı inancı verilmek suretiyle askerlik borçlanmasının yaptırılması ve sonucunda süre koşulunun tam olarak yerine getirilmediği gerekçesiyle bağlanmış olan ölüm aylığının iptalinde kusurun bütünüyle idareye ait olup olayda müterafik kusurun varlığından bahsedilemeyeceği anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan yine Anayasa Mahkemesinin kanaatine göre, başvurucuya ödenmekte olan ölüm aylığının yersiz olduğunun tespit edilmesinde aradan geçen on altı yıllık süre makuliyetten uzak ve bir geri ödeme talebinin gerçekleşmesi durumunda haksız ve aşırı mağduriyet oluşmasına neden olacak şekilde oldukça uzundur. Mahkemeye göre, söz konusu uzun süre boyunca hatalı işlemin varlığının tespit edilebilmesini sağlayacak ve başvurucuya ödenmeye devam edilen ölüm aylığının görece erken dönemde fark edilerek kesilmesi imkânını doğuracak gerek Kurum içi gerekse Kurum dışı bir denetim faaliyetinin ya hiç ya da yeterli düzeyde gerçekleştirilmemiştir. Ayrıca Mahkeme ev hanımı olan başvurucunun hâlihazırda elli altı yaşında olduğu ve bağlanan ölüm aylığı dışında başkaca bir gelir kaleminin de bulunmadığı hususlarına özellikle dikkati çekmiştir. Bunun yanı sıra gerçekleşen aylığın kesilme işleminin gerekçesinin prim ödemelerinde bir çakışma olduğu anlaşılmakla birlikte sonuç olarak başvurucunun

fasılasız prim ödemesinde bulunduğu, üstelik çakışan günler düştükten sonra kalan eksik gün sayısının da idare kaynaklı vuku bulmuş büyük hata karşısında göz ardı edilebilecek şekilde yalnızca yirmi dört gün olduğu da hatırlatılmıştır. Buna göre başvurucunun sadece çakışan günler çıkarıldıktan sonra kalan yirmi dört günlük prim gün sayısının eksik olduğu gerekçesiyle tüm hakkının zayi olmasının “kazanılmış hak” ya da “haklı beklenti” mesabesinde olan kazanımlarının göz ardı edilmiş olduğu anlamına geldiği değerlendirilmiştir. Ayriyeten Mahkemenin de tespit ettiği üzere, başvurucunun idarenin talebi üzerine bu eksik gün sayısı yönünden de on altı yıl önce prim ödemiş olduğu da vakidir.

Anayasa Mahkemesi ayrıca, idare tarafından aylığı iptal edilen ve geri ödeme talebinde bulunulan başvurucunun kalan gün sayısını borçlanma imkânına da konjonktürel şartlar itibarıyla artık sahip olmadığı gerçeğini hatırlatmıştır. Buna göre hayatın olağan akışına göre başvurucunun kalan gün sayısını borçlanarak yeniden aylık alamayacağı ortadadır. Zira başvurucunun aradan geçen bu süre sebebiyle yeni bir sigortalılık talebinde bulunma şans ve imkânı önemli ölçüde kısıtlanmıştır ve yaşı itibarıyla yeniden sigortalı olabilme imkânı oldukça güçleşmiştir. Ayrıca ilgili mevzuatta yer alan zamanaşımı gibi hukuki kurumların varlığı ve kesinliği dikkate alındığında idareye güvenerek onun yönlendirmesiyle askerlik borçlanması yapan başvurucunun, müteveffa eşinin hizmet sürelerinin tespiti için hukuk yollarına başvurabilmesi de etkin bir yol olmayacağı açıktır. Son olarak başvurucuya ödenen yaşlılık aylığının da mütevazı sayılabileceği hususu Mahkemenin değerlendirilmesinde göz ardı edilmemiştir.

Anayasa Mahkemesinin yeni kararlarında sıklıkla tekrarladığı üzere ölçülülük bağlamında iyi yönetim ilkesi; mülkiyet hakkı kapsamında yapılan incelemelerde hususi bir öneme sahiptir. Bu çerçevede kamu otoritelerinden beklenen sosyal güvenlik hakkından doğan ödemeler gibi bireylerin hayatlarını devam ettirmesi bakımından büyük öneme sahip konularda azami özenin gösterilmesidir. Esasında Anayasa Mahkemesi daha önce kamu otoritelerinin uygun zamanda, uygun yöntemle ve tutarlı olarak hareket etme sorumluluğu ile başvurucunun tutum ve davranışlarını gözeterek benzeri başvuruları incelemiştir. Bu kapsamda *Suzi Alyüz* (B. No: 2013/679, 20/4/2016) kararında başvurucuya sekiz yılı aşkın süre boyunca yapılan yaşlılık aylığı

ödemelerinin, geçmişte yapıldığı tespit edilen usulsüz prim girişleri nedeniyle kanuni faizi ile birlikte iadesinin talep edilmesinin başvuruçunun ağır kusuru nedeniyle ölçülü bir müdahale olduğu sonucuna varılmıştır.⁶²⁶ Anılan karara göre, idarece hatalı olarak ödendiği tespit edilen sosyal güvenlik ödemesine ilişkin anapara tutarının ilgisinden iadesinin istenebileceği hususunda tereddüt bulunmamaktadır. Zira mahkemeye göre bu durum, sebepsiz zenginleşmenin önlenmesi ve sosyal adalet gereğidir.⁶²⁷ Ayrıca söz konusu kural fazla veya yersiz ödemelerin kasıtlı veya kusurlu davranışlardan kaynaklanması durumu ile Kurumun hatalı işlemlerinden kaynaklanması durumunu ayrı ayrı düzenlemiştir. Buna göre Kurumun hatalı işleminden kaynaklanan nedenlerle yapılan fazla veya yersiz ödemelerin yaptırımı, ilgililerin kasıtlı veya kusurlu davranışı sonucu yapılan fazla veya yersiz ödemelerin hükümlerine göre hafifletilmiştir.⁶²⁸

Mahkeme, *Uğur Ziyaretli* (B. No: 2014/5724, 15/2/2017) kararında ise başvuruçunun emekliye ayrıldıktan sonra tekrar çalışmaya başlaması üzerine kendisine yersiz olarak ödenen yaşlılık aylıklarının, başvuruçunun ve idarenin müterafik kusurlarına rağmen ana paranın çok üzerinde bir miktarda faizle geri ödemesinin istenildiği olayda, bütün külfetin yalnızca başvuruçuya yükletilmesi nedeniyle ölçüsüz bir müdahale olduğu değerlendirilerek faiz talebi yönünden mülkiyet hakkının ihlaline karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin değerlendirmesine göre *Ümmi Çakır* başvurusunda başvuruya konu olayda ise söz konusu başvurulardan farklı olarak başvuruçuya atfedilebilecek bir kusurun olmadığı ve bütünüyle idarenin kontrol, gözetimi ve denetimi altında gerçekleştirilen bir idari işlemde makul görülemeyecek uzunca bir süre sonunda geri dönülmesinin söz konusu olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre somut olayda idare tarafından ölüm aylığı ödemelerinin yersiz olduğu yönündeki hatalı işlemin ancak yaklaşık on altı yıl sonra tespit edilebildiği, kamu kurumlarının uygun zamanda, uygun yöntemle, koordineli ve tutarlı olarak hareket etme sorumluluğunu yerine getiremeyerek başarısız olduğu anlaşılmıştır. Başvuruçunun yaşlılık aylığının kesilmesinin ve ödenen aylıkların kendisinden geri talep edilmesinin kendisine önemli bir külfet yüklediği

⁶²⁶ *Suzi Alyüz*, B. No: 2013/679, 20/4/2016, §§ 45-63.

⁶²⁷ *Suzi Alyüz*, B. No: 2013/679, 20/4/2016, § 59.

⁶²⁸ *Suzi Alyüz*, B. No: 2013/679, 20/4/2016, § 43.

ortadadır. Mahkemenin tespitine göre, kaldı ki ödeme olgusunun müstekarlık kazandığı bir konjonktürde bu kadar uzun bir süre sonra yaşlılık aylığının iptal edilerek gerçekleştirilen ödemelerin geri istenilmesi hukuk güvenliği ilkesini de zedelemektedir. Nihayetinde idarenin hatalı işlemlerinden kaynaklanan müdahalelerin sonuçlarını gidermek ve telafi etmek yine kamu otoritelerinin yükümlülüğündedir. İdarenin hatalı işlemlerinden doğan yükün paylaşma yoluna gidilmeden bütünüyle hak öznesi kişiler üzerinde bırakılması mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi ölçsüz kılacaktır. Mahkeme tüm bu tespitlerden hareketle, başvurunun mülkiyet hakkının ihlal edilmiş olduğu kanaatine varmıştır.⁶²⁹

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesinin farklı tarihlerde vermiş olduğu kararlarla kurgulamış olduğu mezkûr üçlü alternatifli formülasyonunu olayın öznel koşullarına göre devreye sokmakta ve müdahalede kusurun ağırlığı idarede ise ihlal kararı vermekte, ortaklaşa paylaşılmış kusur var ise idareye iade edilen paranın faiziyle ödenmesine gerek görülmemekte, kusurun ağırlığı başvurucuda ise paranın idareye faiziyle birlikte iadesine cevaz verilmektedir. Mahkemeye göre, hem başvurucuların, hem de idarenin kusurlu olduğu durumlarda ise başvurucu aleyhine bir sonuç çıkarılmamalıdır.⁶³⁰

Dikkat edilecek olursa sosyal güvenlik hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklarda iyi yönetim ilkesinin domine edici rolü daha belirgin hale gelmektedir. Sehven fazla yapılan sosyal güvenlik ödemelerinin iadesinin talep edildiği çok sayıda başvuruda hareket noktasını bu gerçeklik oluşturmaktadır. Nihayetinde Anayasa Mahkemesine göre, sosyal adaletin dikte ettiği gerçeklik gereği idare tesis etmiş olduğu hatalı işlemi her zaman geri alabilecektir ve bu kapsamda sehven yapılan idari işlem sonucu ödeme konu yapılan sosyal güvenlik ödemelerinin iadesini isteyebilecektir. Aksi durumun

⁶²⁹ Kanaatimizce başvuru konusu olayda mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar verilmesi uygun olurdu. Emekli veya yaşlılık aylığı almakta olan kişinin kendi çalışma gücüne güvenerek kendi arzusu ile kuralda belirtilen yerlerde yeniden çalışmaya başlaması durumunda, emekli aylığının kesinleşmesine ilişkin işlem; kişinin sosyal güvenlik hakkını ortadan kaldırmamakta ve emeklilik statüsü zarar görmemektedir. Ayrıca kural, sadece kanunda belirtilen yerlerde çalışıldığı ve karşılığında gelir elde edildiği sürece emekli aylığının kesilmesine ilişkindir. Bu durumda da sosyal güvenliğin sosyal riskler karşısında asgari yaşam düzeyinin sağlanması amacı ortadan kalkmamaktadır. Kişi, yaşlılık dolayısıyla çalışmama riski karşısında sosyal güvenlik sisteminin sağladığı emekli ve yaşlılık aylığından, belirtilen kurumlarda çalışarak daha iyi yaşam elde etme düşüncesiyle kendi arzusuyla vazgeçmektedir.

⁶³⁰ *Uğur Ziyarelli*, B. No: 2014/5724, 15/2/2017, §§ 71-73, 74-78.

kişilerin sebepsiz zenginleşmesine yol açabileceği de aşikârdır. Böylesine bir durumda sınırlı kamu kaynaklarının rasyonel olmayan yöntemlerle dağıtımına izin ve imkân verilmesi anlamına gelebileceğinden kamu yararı ile örtüşmeyeceği de açıktır.⁶³¹ Buna rağmen bu tür durumlarda dahi ilgili ölçütler çerçevesinde idarenin iyi yönetim ilkesine aykırı hareket etmesinden kaynaklanan ve sehven yapılan ödemelerin geri iadesinde tahsil süresinin kısalığı veya taksite bağlanması hâlinde faiz işletilmesi, ölçülü bir müdahale olarak değerlendirilmemektedir. Diğer bir deyişle, başvuruçuların anaparanın yanında faiz ödemekle yükümlü tutulmaları ve bu ödeme için de çok kısa bir süre tanınması onlara aşırı yük yüklemiştir olacaktır.

Buna karşılık, daha öncede değindiğimiz üzere sehven yapılan ödemelerde idareye izafe edilebilecek bir kusurun bulunmadığı durumlarda, anaparanın yanı sıra faiz talep edilmesi ölçüsüz bir müdahale olarak addedilmemelidir. Bu kapsamda yapılan başvurularda, başvuruçuların ödemelerin yersizliğinin tespit edilmiş olduğu an ile idareye geri iade ettikleri an arasındaki süre zarfında söz konusu meblağın semerelendirilebilme imkânı da paranın faiziyle birlikte geri iade edilmesinden kaynaklanan kaybın dengelenmiş sayılmasında dikkate alınmalıdır. Esasında buna benzer müdahalelerde sosyal güvenlik ödemesinin tamamen kaldırılmayıp maaş farkı olarak alınan kısımların iadesinin söz konusu olması önem arz etmektedir. Aksi taksirde, başvuruçunun ekonomik dara düşmesi ölçütüyle çatışan bir durumun meydana gelmesi kaçınılmazdır.⁶³²

Sonuç olarak sosyal güvenlik ödemelerin geri iadesiyle ilgili yapılan bu tespitlerin aynı şekilde vergi yükümlüsünce yapılan ödemelerin geri iadesinde de geçerli olacağı açıktır. Kişisel kanaatimiz sehven ödenen vergilerin geri iadesi ile yapılacak muhtemel bir başvuruda da sosyal güvenlik ödemeleriyle ilgili başvurular sonucu tesis edilen mezkûr kararlarda belirtilen ilkelerden hareket edilmek suretiyle benzeri çıkarımlarda bulunulacaktır.

⁶³¹ *Tevfik Baltacı*, B. No: 2013/8074, 9/3/2016, § 74; *Uğur Ziyaretli*, B. No: 2014/5724, 15/2/2017, § 68; *Fatma Ülker Akkaya*, B. No: 2014/17809, 22/2/2018, § 53, 57.

⁶³² *Ayten Yeğenoğlu*, B. No: 2015/1685, 23/5/2018, §§ 51-59. Ayrıca bkz. *Suzi Alyüz*, B. No: 2013/679, 20/4/2016, §§ 60-63.

Anayasa Mahkemesinin doğrudan vergisel uyuşmazlıkla ilintili *İlyas Yılmaz* kararında (B. No: 2015/1927, 22/3/2018) somut olaydaki tarafların kusur durumu tartışma konusu yapılmıştır. Mahkemeye göre, satış vaadi sözleşmesine konu taşınmazın vergi borcu yüzünden satılması, mülkiyet hakkını ihlal etmemektedir.

Başvuru konusu olayda M.Y.'nin de aralarında bulunduğu arsa sahipleri ile S.S.T. Yapı Kooperatifi arasında arsa payı karşılığı inşaat ve satış vaadi sözleşmesi akdedilmiştir. Sözleşme şartlarına göre yapılacak olan binada 18 numaralı bağımsız bölüm M.Y.'ye ait olacaktır. 18 numaralı bağımsız bölüm ile ilgili olarak M.Y. ve başvuru arasında da Noterlikte usulüne uygun satış vaadi sözleşmesi düzenlenmiştir. İlerleyen süreçte başvuru, ferağ verilmemesi üzerine M.Y. ve Kooperatif aleyhine ilgili Asliye Hukuk Mahkemesinde tapu iptali ve tescil ile tespit davası açmak durumunda kalmıştır. Mahkeme, davalılardan Kooperatif yönünden davanın reddine, arsa sahibi yönünden ise davanın kabulüne ve dava konusu taşınmazda inşa edilen binada arsa sahibine düşmekte olan 18 numaralı bağımsız bölümün başvurucuya ait olacağına tespitine hükmetmiştir. Mezkûr hükmün kesinleşmesini müteakiben tapuya şerh düşülmüştür. Taşınmazın tapu kaydına M.Y.'nin payı yönünden haciz şerhi tescil edilmiş ve söz konusu taşınmaz satışa çıkarılmıştır. Uyuşmazlık konusu taşınmaz payı, gerçekleşen ihale sürecinin ardından üçüncü kişilere satılmıştır. Başvurucunun taşınmazın satış işleminin iptali talebiyle açtığı davada işlem iptal edilmiştir. Danıştay Dairesi, temyiz başvurusuna konu edilen hükmün haczin gerçekleştirildiği tarihte taşınmazın M.Y. adına tescilli olduğu ve belirtilen tarihte tapu kaydında herhangi bir satış vaadi sözleşmesi şerhine de rastlanılmadığı gerekçesiyle bozulmasına karar vermiştir. Daireye göre, hacizli olarak satış vaadi sözleşmesine konu edilmiş bulunan taşınmazın üzerindeki haczin kaldırılmadığı veya mahkeme kararıyla iptal edilmediği dikkate alındığında kamu alacağının tahsilini teminen taşınmazın satışı mümkün görülmektedir. Bozma ilamına uyan Mahkeme, bozma kararında yer verilmiş olan gerekçelere göndermek yapmak suretiyle davanın reddine karar vermiştir.

Somut olayda Mahkemeye göre, başvuru kişinin satış vaadi sözleşmesi kapsamında yargı merciinin kararına istinaden edinebilme yönünde meşru beklentisinin bulunduğu anlaşılan uyuşmazlık konusu taşınmaz, kayıt malikinin kamuya olan vergi borcu

nedeniyle haczedilerek satılmıştır. Başvurucunun daha önce tapuya şerh edilmiş hacizlere rağmen satış vaadi sözleşmesinin tarafı olduğu ve ayrıca sözleşmenin diğer tarafına karşı dava açarak zararlarını giderebileceği hususu dikkate alındığında özellikle müdahalenin sonucunun kendi kusurunun ağırlığı sebebiyle hak öznesi başvurucuya olağan dışı aşırı bir yükümlülük yüklediği anlaşılmıştır.⁶³³ Sonuç olarak somut olay bakımından başvurucunun mülkiyet hakkının korunması ile kamunun yararı arasında olması gereken adil denge bozulmadığı tespitinden hareketle müdahale ölçülü bulunmuş ve başvurucunun mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin doğrudan vergisel uyumsuzlukla ilintili bir diğer kararı olan *Telpa Telekomünikasyon Ticaret A.Ş.* kararında, (B. No: 2016/8880, 12/11/2019) somut olayda başvurucunun kusuru ve müdahale imkânı tartışma konusu yapılmıştır. Mahkemeye göre, gümrük alanında çıkan yangında zayi olan mallar için ödenmiş olan verginin iadesi isteğinin reddine karar verilmesi, mülkiyet hakkını ihlal etmektedir.

Başvuru konusu olayda mobil telefon pazarında faaliyette bulunan başvuru, yurt dışından ithal ederek vergisini ödediği cep telefonlarının henüz kendisine teslimi gerçekleşmeden Atatürk Havalimanı gümrük sahasında bulunan antrepolarda meydana gelen yangında zayi oldukları iddiasıyla öncelikle Asliye Hukuk Mahkemesinden tespit talebinde bulunmuştur. Mahkemece düzenlenen bilirkişi raporunda, mezkûr cep telefonlarının yangında zayi olduğuna yönelik açık tespitler bulunmaktadır. Başvurucunun tahsil edilen KDV'nin iadesi için bulunduğu mahsup talebinin reddi üzerine açtığı dava da Mahkemesince kabul edilmiştir. Başvurucu bu defa, aynı eşyalar için ödemiş olduğu KDV iade edilmişken tahsil edilen ÖTV'nin iade edilmemesi yönündeki işlemin hukuka aykırı olduğunu iddia ederek işlemin iptalini teminen Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. Mahkeme, olayda başvurucunun iddiasını kanıtlar

⁶³³ İnceleme konusu karara göre; herkesçe kabul edildiği üzere tapu siciline yer almamakta olan bir haciz şerhinin üçüncü kişilerce bilinebilmesi hayatın olağan akışına göre mümkün olamayacağı için bu tür bir haciz işleminin varlığı hakkında bilgisi olmayan üçüncü kişilerin söz konusu taşınmazlara ilişkin hukuki işlem ve tasarruflarının korunması gerekmektedir. Nitekim 4721 sayılı Medeni Kanun'un 1023. maddesinde de bu yöndeki iyi niyetli işlem ve tasarrufların korunması gereğine işaret edilmiştir. Bununla birlikte, bu durumun aksine tapu siciline şerh edilmek suretiyle herkes tarafından öğrenilebilir ve bilinebilir kılınmış olan kısıtlamalar hakkında bilgisi olan üçüncü kişilerin ise bu kısıtlamaların varlığına rağmen hukuki tasarruflarda bulunması durumunda bunun sonuçlarına da katlanması beklenecektir. *İlyas Yılmaz*, B. No: 2015/1927, 22/3/2018, § 70.

nitelikte bir mahkeme kararı veya mülki idare amiri tarafından bu yönde düzenlenmiş tevsik edici bir belge de bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir.

Mahkemeye göre başvuru konusu olay itibarıyla müdahalenin orantılı olup olmadığı hususunun tarafların tutumları, davranış modelleri ve üstlenmiş buldukları yükümlülükler nazarı itibara alınarak belirlenmesi gereklidir. Gümrük idaresi, malları teslim alarak kendi sorumluluk alanında bulunan ve başvurucunun hukuken ve fiilen herhangi bir müdahalesinin mümkün olmadığı gümrük sahası içindeki depoya yerleştirmiştir. Gümrük giriş beyannamesine konu edilmiş olan malların mevcut olup olmadığını veya mevcutsa belirtilen nitelikte bulunup bulunmadığını denetleme yükümlülüğü gümrük idaresine aittir. Diğer yandan idarenin taraf olduğu ve başvurucu tarafından sunulan aynı beyanname üzerine tahakkuk ettirilmiş bulunan KDV'nin iadesine ilişkin davada cep telefonlarının gümrük sahasında iken meydana gelen yangında zayi olduğu kabul edilmiştir. 4458 sayılı Kanun hükümleri mucibince başvurucunun yükümlülüğü yurt dışından ithal ettiği bu telefonları doğru bir şekilde beyan ederek tahakkuk ettirilen vergisini ödemekten ibaret olup henüz gümrük sahası içinde bulunan cep telefonlarının mevcudiyetini ve beyannameye uygun olup olmadığını denetleme yükümlülüğü hâlihazırda gümrük idaresindedir. Sonuç olarak Mahkemece, İtfaiye Müdürlüğü tarafından tesis edilen yangın raporu da göz önünde bulundurulduğunda beyanname kapsamındaki cep telefonlarının yangında zayi olduğunu kanıtlama yükümlülüğünün doğrudan başvurucuya yüklenmesinin kamu otoritelerinin tutum ve yaklaşımlarını gözetmeyen, katı bir yaklaşım olduğu ve hak öznesi başvurucuya kişisel olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin doğrudan vergisel uyumsuzlukla ilintili yakın tarihli *Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.* kararında da (B. No: 2015/3930, 23/10/2019) “iyi yönetim ilkesi” tartışma konusu yapılmıştır. Anılan karara konu başvuru, başvurucu hakkında tesis edilen ek KDV tahakkuk işleminin yargı kararıyla iptal edilmiş olmasına rağmen ortada kalan ve asıl vergi alacağına bağlı fer'i alacak olan gecikme faizinin başvurucudan tahsili yoluna gidilmiş olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Mahkeme, “iyi yönetim ilkesi” ile bağlantılı olarak öncelikle vergi

idaresince takdir hakkı kapsamında somut olayda olduğu gibi ek KDV tahakkukuna gidilip vergi yükümlüleri hakkında ceza ve faiz uygulanması ve vergi denetçilerince gerçekleştirilen incelemeler sonucu tesis edilen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin daha sonra yargı kararlarıyla iptal edilebiliyor olmalarını vergisel incelemelerinin doğasında bulunan gerçeklikler olarak belirlemiştir. Mahkemeye göre, bununla birlikte yargı kararıyla mezkûr işlemin asıl alacağa tekabül eden kısmının hukuka aykırı olduğu saptanarak bu kısmın iptali yoluna gidilmişse, vergi idaresince asıl alacağa bağlı fer'i borç olan gecikme faizinin de her zaman re'sen geri alınabilmesi mümkündür. Esasında vergi idaresinin de hayatın olağan akışına göre bu şekilde hareket etmesi bekleneciktir. Nitekim asıl alacak olan vergi cezasının yargı kararıyla ortadan kalktığı bir kamu borcu ilişkisinde fer'i alacak olan gecikme faizine ilişkin işlemin de sakat bir işlem hüviyeti kazanacağı ve ilgisine yükümlülük yükleyen sakat bir işlemin ise “iyi yönetim ilkesi”ne uygun hareket etme yükümlülüğü çerçevesinde idare tarafından her zaman için geri alınabilmesi imkân dahilinde olmalıdır. Mahkemeye göre, bu durumda vergi idaresinin yargı merciinin kararıyla iptal edilen asıl vergi cezasına bağlı fer'i alacak olan “gecikme faizinin kaldırılması” ya da “iptal edilmesi” gibi hak kaybının ortadan kaldırılmasını sağlayacak alternatifli araçlara sahip olmasına rağmen bu araçları kullanmaması, hak öznesi başvuruca yüklenen külfetin daha da ağırlaşmasına neden olmuştur. Mahkeme sonuç olarak, gecikme faizi talep edilmesi yolundaki müdahalenin, ulaşılmak istenen kamu zararının tahsili,⁶³⁴ caydırıcılığın temin edilmesi amacı karşısında başvuruca kişisel, aşırı ve olağan dışı bir külfet yükleyerek mülkiyet hakkının korunmasında gözetilmesi gerekmekte olan adil dengenin bozulduğunu belirterek, başvuru konusu olayda mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

⁶³⁴ Esasında başvuru konusu olayda kamu zararının bulunup bulunmaması da ölçülülük değerlendirmesinde dikkate alınacak önemli bir olgudur. Nitekim Anayasa Mahkemesi, *Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.* kararında (B. No: 2015/3930, 23/10/2019) konuya ilişkin olarak “orantılılık incelemesinin bir diğer yönünü ise asıl alacağın olmaması durumunda esasında bir kamu zararının da bulunmayacağı gerçeğinden hareketle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olmadığı hususu oluşturmaktadır” ifadelerine yer vermek suretiyle bu gerçeğe işaret etmektedir. Mahkemeye göre, nihayetinde kamu zararı yoksa bunun telafi edilip giderimini temin etmek amacıyla mülkiyet hakkına müdahale edilmesi başvuruca ölçüsüz ve orantısız bir yükümlülük yükleyecektir. Mahkemenin de tespit ettiği üzere, başvuru konusu somut olayda başvuru hakkında tesis edilmiş olan ek KDV tahakkuk işleminin mahkeme kararıyla iptal edildiği tespitinden hareketle asıl alacağın bulunmadığı hususunun mahkeme kararıyla tevsik edildiği gerçeğine vurgu yapmıştır. Bu durumda vergi idaresi, başvuru konusu somut olayda herhangi bir kamu zararının bulunmuyor olmasına rağmen asıl vergi alacağına bağlı fer'i alacak olan gecikme faizinin başvuruca tahsili yoluna gitmiş olmakla başvuruca malvarlığının kendi aleyhine eksilmesi sonucunu doğuracak haksız bir gelir transferinde bulunmuş olacaktır.

Bu şekilde Anayasa Mahkemesi anılan kararıyla, vergi idaresinin hatalı vergi işlemleri sonucu vergi yükümlüsü nezdinde neden olduğu hak ihlalinin sonuçlarını elinde bulunan iptal, geri alma ya da kaldırma gibi idare hukuku enstrümanları ile sonlandırabileceğini ve mezkûr ilke gereği bu imkânın bir seçenekten ziyade zorunluluğa işaret ettiğini ortaya koymuştur.

2.2.3.3.2.8. Bağımsız İdari Otoritelerin Aldıkları Katkı Paylarının Ölçülülük Kriteri Kapsamında Değerlendirilmesi

Kanun koyucu, gerek Anayasa'nın 167. maddesinin 1. fıkrasının Devlete verdiği görevlerin yerine getirilmesi ve gerekse de inceleme konusu yapacağımız somut örnek başvurudaki iletişim hizmetleri örneğinde olduğu gibi özel kesime de açılan kamu hizmetlerinin regüle edilmesi için⁶³⁵ idari ve mali özerkliğe sahip olacak kamu tüzel kişilikleri kurmuştur. Bağımsız idari otoriteler⁶³⁶ olarak adlandırılan söz konusu tüzel kişilikler çoğu zaman faaliyetlerini devam ettirirken finansmanlarını regüle ettikleri piyasanın aktörlerinden katkı payı vs. adı altında aldıkları vergi benzeri ödemelerle sağlamaktadırlar.⁶³⁷ İlgili kuruluşlar çoğu zaman bu ödemelerin miktarını ve şartlarını tek taraflı değiştirme yoluna gitmekte ve bu müdahaleler de kimi zaman bireysel başvurulara konu olabilmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin önüne gelen ilk örnek kararda *Turkcell İletişim Hizmetleri Anonim Şirketi* kararında (B. No: 2015/16830, 21/2/2019) başvuru şirketin başvuru tarihinden sonra başvuru hakkından feragat etmiş olması nedeniyle

⁶³⁵ Türk hukuk literatürüne iktisatçılar tarafından ithal edilen "regülasyon" kavramı, Türkçeye bazı yazarlarca "düzenleme" diye tercüme edilmekle birlikte, "piyasanın devlet ve idari kuruluşlarca düzenlenmesi" anlamında da kullanılmakta, bu tespitten hareketle, bağımsız idari otoriteler kavramıyla tanımlanan kuruluşlarca yerine getirilen bir etkinlik olarak sunulmaktadır. Bağımsız idari otoritelerin bu temel etkinliği yapma görevlerinin düzenleme yetkisini de evleviyetle içerdiği duraksamasız kabul edilmektedir (Ayanoglu, 2007, s. 2).

⁶³⁶ "İdari" kelimesi, bağımsız üst kuruluşların (idari otoritelerin) tek taraflı idari işlem tesis edebilme yetkisine sahip olmalarından, "otorite" kelimesi ise yine bu kuruluşların sadece hukuki yetkilerle donatılmadığı ve fakat aynı zamanda sorumlu oldukları sektörde ahlaki bir otorite olduklarını ifade etmek için kullanılmaktadır. (Atay, 2008, s. 334).

⁶³⁷ Esasında bağımsız idari otoritelerin gelir kaynakları yalnızca katkı paylarından oluşmayıp genellikle; faaliyet gösterilen piyasaya giriş için gerekli olan lisans bedelleri, müeyyide uygulama yetkisinin kullanımı sonucu ortaya çıkan idari para cezaları, piyasa faaliyetleri için alınan katkı payları ve genel bütçeye konulacak olan ödeneklerden oluşmaktadır (Emek, 2002, s. 203).

düşme kararı vermiştir.⁶³⁸ Diğer bir deyişle Mahkeme başvuru şirketin tek taraflı feragat işlemi nedeniyle konunun esasına girememiştir. Bununla birlikte hâlihazırda sıklıkla rastlanılan düzenleyici idari kuruluşlarca imtiyaz sözleşmelerindeki katkı payı ödemelerinin tek taraflı olarak değiştirilmeleri uygulamalarının, imtiyaz sahibi şirketlerin ekonomik devamlılıklarını etkiler mahiyette onlara ağır yük yükleyip yüklenmediği sorunu bir çözüme kavuşturulmayı gerektirmektedir. Bu bağlamda bu çözümün sağlanılmasını teminen yine hakkında düşme kararı verilen örnek başvuru üzerinde konuya ilişkin kişisel bir analiz yapılması uygun olacaktır.

Öncelikle inceleme konusu başvuru, imtiyaz sözleşmesi⁶³⁹ çerçevesinde katkı payı ödenmek zorunda kalınmış olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Başvurucu, entegre iletişim ve teknoloji hizmeti alanında faaliyet göstermekte olup Ulaştırma Bakanlığı ile 27/4/1998 tarihinde -900 megahertz bant genişliğinde olmak üzere- mobil cep telefonu (GSM) imtiyazı verilmesini temin eden lisans sözleşmesi imzalamıştır.⁶⁴⁰ 4673 sayılı Kanun ile Ulaştırma Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un yürürlüğe girmesi üzerine Kanun'un geçici 2. maddesinin amir hükmü mucibince başvuru Şirket, hâlihazırdaki mevcut Sözleşme'yi telekomünikasyon sektörüne ilişkin bağımsız idari otorite olan Telekomünikasyon Kurumu ile 13/2/2002 tarihinde yenileme yoluna

⁶³⁸ 6216 sayılı Kanun'un "Kararlar" kenar başlıklı 50. maddesinin (5) numaralı fıkrasına göre; davadan başvuru tarafından davadan feragat edilmesi durumunda Anayasa Mahkemesi tarafından düşme kararı verilecektir. Yine ayrıca Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün "Düşme kararı" kenar başlıklı 80. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ilgili kısmına göre de; Bölümler ya da komisyonlarca yargılamanın her safahatında başvuruca davadan feragat etmesi durumunda düşme kararı verilebilecektir.

⁶³⁹ İdare hukukunda imtiyaz kavramı, kamu hizmetinin yürütülmesi yöntemlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Kamu hizmetinin; sermayesi, kârı, hasarı ve zararı özel hukuk kişisine ait olmak üzere, idarenin kontrol, gözetim ve denetimi altında, genellikle uzun yıllara sari süreli bir "idari sözleşme" uyarınca, özel hukuk kişilerince yürütülmesine "imtiyaz" denilmektedir (Yücel A R, 2005, s. 74).

⁶⁴⁰ 4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'nun ek 27. maddesine göre; Kanunda ve diğer mevzuatta Ulaştırma Bakanlığına, görev sözleşmesi ya da imtiyaz sözleşmesi akdetme ya da telekomünikasyon ruhsatı ya da genel izin verme yetkisi ile bu yetkiye ilişkin olarak yapılacak düzenlemeler ile ilgili her türlü göreve yönelik yapılan atflar Telekomünikasyon Kuruluna yapılmış sayılacaktır. İmtiyaz sözleşmesi akdedilmek suretiyle yürütülecek olan telekomünikasyon hizmetleri veya alt yapısına yönelik yetkilendirmeye ilişkin plânlar Telekomünikasyon Kurumu tarafından hazırlanacaktır. Telekomünikasyon Kurulu tarafından hazırlanan bu plânlar, Ulaştırma Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından onaylanacak ve Telekomünikasyon Kurulu tarafından icra edilecektir. Aynı şekilde görev ve imtiyaz sözleşmeleri, telekomünikasyon ruhsatı ve genel izinlerin asgari değerleri ise Telekomünikasyon Kurulunun teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından saptanacaktır.

gitmiştir.⁶⁴¹ Yenilenen Sözleşme'nin 9. maddesinde "*İşletmeci, elde edeceği brüt gelirlerden her türlü vergi, resim, harç, hazine payı, fon ve KDV düşüldükten sonra kalan miktarın %00 35'ini (onbinde otuzbeş) Kurum masraflarına katlı payı olarak... Kurum'a ödeyecektir*" düzenlemesine yer verilmiştir. Başvuru Şirket, bu hükme istinaden kendisinden talep edilen kurum masraflarına katkı payının önemli bir bölümünü ihtirazi kayıtla ödemiştir.

Başvurucu Şirket, Telekomünikasyon Kurumunun, tarafından kurum masraflarına katkı payı istenmesine ilişkin idari işlemi ve istinat ettiği kararlar ile imtiyaz sözleşmesinin dava konusu edilen kurum masraflarına katkı payının istinat ettiği konuya ilişkin 9. maddesinin yürütmesinin durdurulması ve iptalini teminen ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay nezdinde dava açmıştır.

Dava dosyasının intikal ettiği Danıştay Onuncu Dairesi esas girmeden öncelikle yürütmenin durdurulması talebinin reddine karar vermiştir. Danıştay Onüçüncü Dairesinin kurulmasını müteakip dava dosyası yeni kurulan Daireye gönderilmiştir. Daire yargılama faaliyetinin sonunda davanın kısmen reddine, kısmen de incelenmeksizin reddine karar vermiştir. Kararın gerekçesinde; 2183 sayılı Kanun'un 5. maddesinin açık amir hükmü ile imtiyaz sahibi işletmecilerden kurum masraflarına katkı amacıyla ücret alınacağı hususunun açıkça ortaya konulduğu, aynı şekilde 4673

⁶⁴¹ 673 sayılı Kanun'un geçici 2. maddesine göre; Ulaştırma Bakanlığı ile görev, mobil cep telefonu görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle ya da Ulaştırma Bakanlığından telekomünikasyon ruhsatı veya genel izin tedarik etmek suretiyle hâlihazırda hizmet vermekte olan imtiyaz sahibi işletmecilerle Telekomünikasyon Kurumu mezkûr Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde, serbest iradelerine uygun olacak karşılıklı anlaşma sağlamak suretiyle mezkûr Kanun'a ve Telekomünikasyon Kurumunun düzenlemelerine aykırılık arzermeyecek içerik ve şekilde sözleşme ve şartlarında değişiklik yapma yoluna gidebileceklerdir. Buna mukabil, görev sözleşmesinde millî güvenlik ve kamu düzeni ile ilgili olarak yer almakta olan hükümler geçerliliğini koruyacaklardır. Telekomünikasyon Kurumu, sözleşmenin tarafını teşkil eden Kurul ve imtiyaz sahipleri arasında anlaşma ve uzlaşma tesis edilerek sözleşmesel koşulların değiştirilmesi suretiyle yenilenmesi sürecinde, Hazine payı ile ilgili maddelerin revize edilmesinde ya da düzenlenmesinde Hazine Müsteşarlığının görüşünün alınması zorunludur. Belirtilen süre içerisinde anlaşma ve uzlaşma tesis edilememesi durumunda, Ulaştırma Bakanlığı ile görev, mobil cep telefonu görev ya da imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle ya da Ulaştırma Bakanlığından telekomünikasyon ruhsatı veya genel izin tedarik etmek suretiyle hâlihazırda hizmet vermekte olan işletmeciler söz konusu süre sonundan itibaren bir ay içinde bu Kanun'a ve Telekomünikasyon Kurumunun düzenlemelerine aykırılık teşkil etmeyecek içerik ve şekilde ve mevcut sözleşmelerinde yer alan hak, sorumluluk ve yükümlülükleri saklı kalmak koşuluyla, görev veya imtiyaz sözleşmelerini Telekomünikasyon Kurumu ile yenilemek mecburiyetindedir. Belirtilen süre zarfında imtiyaz sözleşmelerinin yenilenmemesi durumunda Telekomünikasyon Kurumu, 406 sayılı Kanun'un 2. maddesinin (f) fıkrasındaki yetkilerini kullanma yoluna gidecektir.

sayılı Kanun'un geçici 2. maddesinde de hâlihazırda hizmet vermekte olan imtiyaz sahibi işletmecilerle Telekomünikasyon Kurumunun karşılıklı anlaşma sağlamak suretiyle Kanun'a ve kurum düzenlemelerine aykırılık teşkil etmeyecek şekilde sözleşmeler akdedilebileceğine dair hükme yer verildiği göz önüne alındığında yenilenmiş bulunan Sözleşme'de yasal kurum geliri olarak ihdas edilen kurum masraflarına katkıya ilişkin paya yer verilmesinde mevcut kanuni düzenlemelere aykırı bir husus bulunmadığı ifade edilmiştir. Daire ayrıca Telekomünikasyon Kurumunun, Kurul kararının uygulanması ile ilgili işleminin iptali talebine ilişkin olarak ortada idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemin varlığından bahsedilemeyeceğinden söz konusu işlemin esasının incelenmesinin hukuki olarak imkânsız olduğunu belirtmiştir. Daire kararı, kanun sürecinin sonunda kesinleşmiştir.

Başvurucu şirket, Ulaştırma Bakanlığı ile imzalamış olduğu İmtiyaz Sözleşmesi şartlarının yeni kurulmuş bulunan Telekomünikasyon Kurumu tarafından sonradan değiştirildiğini, Sözleşme'de gerçekleştirilen değişiklikle öngörülemeyen ek mali yükümlülük altına sokularak haksız yere kurum masraflarına katılma payı ödemek zorunda kaldığından şekvacıdır. Başvurucu Şirket ayrıca, 27/4/1998 tarihli İmtiyaz Sözleşmesi'ni imzalarken taslakta yer alan hak ve yükümlülüklerin sözleşme süresi boyunca ilanihaye geçerli olacağı ve kendisine Sözleşme tesisi edilirken taslakta yer verilmemiş hiçbir ek sorumluluk ve mükellefiyetin yüklenmeyeceği inancıyla imzaladığını belirtmiştir. Başvurucu Şirket ayrıyeten, 27/4/1998 tarihli İmtiyaz Sözleşmesi'nde 4673 sayılı Kanun'un geçici 2. maddesi ile imtiyaz sahibi işletmecilerin imtiyaz sözleşmelerinden kaynaklanmakta olan hak ve yükümlülüklerinin saklı tutulmuş olduğu hususunu hatırlatmıştır. Başvurucu Şirket diğer yandan, kurum masraflarına katkı payı adı altında ek ve daha önce öngörülmesi mümkün olmayan yeni bir mükellefiyet öngören Sözleşme'yi Telekomünikasyon Kurumunun 406 sayılı Kanun'un 2. maddesinin (f) fıkrasında kendisine verilen ağır sonuçları haiz yetkilerini kullanması ihtimali ve tehdidi altında imzaladığını belirtmek suretiyle yeni Sözleşme'yi serbest iradesiyle ve gönüllü olarak imzalamadığı imasında bulunmuştur.

Başvuru şirket ayrıca, Telekomünikasyon Kurumunun şikâyete konu karar ve işlemleri ile anayasal koruma altındaki kazanılmış haklarının ihlal edildiğini ileri sürerek bu

durumun ise açık mevzuat hükümleriyle ve hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleriyle uyumluluk arzemediğini belirtmiştir. Başvurucu Şirkete göre, Danıştay Dairesi tarafından uyuşmazlık konusu Sözleşme maddesi ile ilgili karar ve işlemlerdeki hukuka aykırı unsurlar açıkça saptanmış olmasına rağmen bunların iptali yoluna gidilmemesi, yerel yargı mercii nezdindeki başvurusunu etkisiz kılmış ve bu şekilde adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim hakkından da mahrum bırakmıştır. Başvurucu diğer yandan, yerel yargı merciinin, kurum masraflarına katkı payının ödenmemesi durumunda genel hükümlere göre takip edilebilecek olması sebebiyle idari davaya konu teşkil edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermesi nedeniyle de adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim hakkının örselendiğini iddia etmiştir. Başvurucu şirket sonuç olarak, yukarıda sayılan gerekçelerle Anayasa'nın 2., 35., 36. ve 48. maddelerinde açıkça düzenlenmiş bulunup teminat altına alınan ilke ve haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Kanımızca öncelikle bu tür başvurularda mülkün varlığını detaylı bir tartışmayı gerekli kılmayacak şekilde veri olarak kabul etmek durumundayız. Zira başvurunun konusu, Sözleşme'de sonradan yapılan değişiklik ile ek mali yükümlülük altına sokulmak suretiyle Kuruma katkı payı ödemek zorunda kalınması sonucu mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiası hakkındadır ve Anayasa'nın 35. maddesinde düzenleme konusu yapılan mülkiyet kavramı, kapsam itibarıyla 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda yer verilen mülkiyet kavramı ile sınırlı olmayıp daha şümulü ve kapsayıcı bir nitelik arz etmektedir.⁶⁴² Başvurucu Şirketin, ödeme mükellefiyeti kendi iddiasına göre tartışmalı olan kurum masraflarına katkı payını ödemiş olması hâlinde ödediği kısmın, tüzel kişiliğine ait malvarlığı değerine ve bu değerinde gerçekleşen ekonomik azalmaya müteallik bulunduğu tartışmasızdır.⁶⁴³ Başvurucu Şirketten alınmış olan katkı payının nihayetinde başvurunun malvarlığına dahil olduğu göz önüne alındığında başvuru

⁶⁴² *İhsan Vurucuoğlu*, B. No: 2013/539, 16/5/2013, § 30.

⁶⁴³ Benzer yöndeki AIHM kararları için bkz. *S.A. Dangeville/Fransa*, B. No: 36677/97, 16/4/2002, § 48; *Pine Valley Developments Ltd ve diğerleri/İrlanda*, B. No: 12742/87, 29/11/1991, § 51.

konusu somut olayda mülkün varlığı hususunda herhangi bir kuşkuya mahal bulunmamaktadır.⁶⁴⁴

Diğer yandan başvuru konusu somut olayda başvuru Şirket Sözleşme şartlarında yapılan tek taraflı değişiklik ile önceden öngörülüp hesaplanamayan ek mali yükümlülük altına sokulmuş ve Telekomünikasyon Kurumunun mevcut ve muhtemel masraflarının karşılanmasını teminen kendisinden kuruma katkı payı adı altında bir ödeme kaleminin tahsili yoluna gidilmiştir.⁶⁴⁵ Telekomünikasyon Kurumunca başvuru Şirketten bu şekilde kurum masraflarına katkı payının tahsil edilmesi yoluna gidilmesinin ise mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği hususunda hiçbir tereddüt de bulunmamaktadır.

Daha önce de belirtildiği üzere kanun koyucu, gerek Anayasa'nın 167. maddesinin 1. fıkrasının Devlete verdiği görevlerin yerine getirilmesini ve gerekse de somut olaydaki iletişim hizmetleri örneğinde olduğu gibi özel kesime de açılan kamu hizmetlerinin regüle edilmesini teminen idari ve mali özerkliğe sahip olacak kamu tüzelkişilikleri kurmuştur.⁶⁴⁶ Telekomünikasyon sektörü gibi pek çok sektörün Devlet tarafından tekel olarak işletilmesinin istenilen verimi, amaçlanan etkinliği ve toplumsal refaha beklenen katkıyı sağlayamaması gibi nedenlerle, devletin özelleştirme ve serbestleştirme yolu ile bu piyasalardan çekilmeyi tercih etmesi ile tekeli mahiyet arzeden bu piyasalarda devletçi politikalar, yerini regüle edilerek düzenlenmiş piyasalara bırakmakta ve bu alanlar faaliyet göstermekte oldukları sektörlerin siyasi-politik-idarî etkilenmelerden uzak objektif, saydam, şeffaf ve öngörülebilir kurallar ile çalışmasını temin etmek amacıyla ihdas edilmiş olan bağımsız düzenleyici kurumlar tarafından doldurulmuşlardır.⁶⁴⁷ Başvuru konusu somut olayda İmtiyaz Sözleşmesi'nin tarafı olan

⁶⁴⁴ Ahmet Uğur Balkaner, B. No: 2014/15237, 25/7/2017, § 46.

⁶⁴⁵ 2813 sayılı Kanun'un 5. maddesinin ilgili kısımlarına göre; Telekomünikasyon Kurumunun gelir kalemleri, Kanun'un 27. maddesine göre alınacak ücretler, 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu kapsamında imtiyaz sözleşmesi imzalamış ya da telekomünikasyon ruhsatı almış olan işletmecilerden aynı Kanun'un ek 19. maddesine istinaden alınacak ücretlerin onbinde beşi ve ilgili imtiyaz sözleşmesi ya da telekomünikasyon ruhsatında gösterilmiş olması koşuluyla imtiyaz sahibi işletmecilerden Telekomünikasyon Kurumunun mevcut ve muhtemel masraflarına katkı amacıyla alınacak diğer ücretlerden oluşmaktadır.

⁶⁴⁶ Regülasyon da amaç özel sektörün kamusal sektörle çatışması muhtemel alanların oluşmasına mümkün olduğunca engel olabilmektir (Durmuş, 2008, s. 115).

⁶⁴⁷ AYM, E.2013/84, K.2014/183, K.T.4/12/2014.

Telekomünikasyon Kurumu (bugünkü adıyla Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu) bu kapsamda kendi kuruluş kanunlarıyla kurulmuş tüzel kişiliklerdir.⁶⁴⁸ Bağımsız idari otoriteler olarak da tanımlanan bu tür kuruluşların ana fonksiyonel görevi, toplumsal ve ekonomik yaşamın özellikle temel hak ve özgürlüklerle ilintili alanlarındaki kamusal ve özel kesimleri regüle etmektir. Anılan kuruluşlar bu vazifelerini yerine getirirken birtakım kurallar koyarak düzenlemekte, koyulan kurallara uyulup uyulmadığını izlemekte ve denetlemekte, söz konusu kurallara uyulmaması hâlinde de ya doğrudan doğruya yaptırım uygulamakta ya da kuruluş kanunlarında öngörülen yaptırımların uygulanması için adli mercilere başvurmaktadır.⁶⁴⁹ Tüm bu yetkilerin ötesinde bu kuruluşlar regüle ettikleri piyasada gerçekleşen birtakım uyuşmazlıkları da çözebilme yetisini haizdirler (Sarısu, 2011, s. 229). Sonuç olarak mezkûr kuruluşlar, kendilerine tahsis edilen görevlerini yerine getirmek ve yetkilerini uygulamak suretiyle bireylerin hak ve özgürlüklerini korumaktadırlar.⁶⁵⁰

Başvuru konusu somut olayda başvuru Şirket telekomünikasyon sektöründe faaliyet icra etmekte iken 4502 sayılı sayılı Kanun ile mezkûr sektörü kontrol, düzenleme ve denetleme fonksiyonunun bağımsız bir idari otorite tarafından yürütülmesi amacıyla Telekomünikasyon Kurumu kurulmuştur. Toplumsal ve ekonomik yaşamın temel hak ve özgürlüklerle ilintili bir alanı olan telekomünikasyon ve iletişim sektöründeki kamusal ve özel kesimleri regüle edecek olan ve 406 sayılı Kanunda belirtilen genel

⁶⁴⁸ 2813 sayılı Kanun'un 5. maddesinin ilgili kısımlarına göre; mezkûr Kanun ile 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'nda tespit edilen genel esaslar çerçevesinde, Kanunlarla belirlenmiş olan yetki ve sorumlulukları uygulamak ve verilen diğer görevleri icra etmek üzere kurulan Telekomünikasyon Kurumu kamu tüzel kişiliğini ve idari ve mali özerkliği haiz özel bütçeli kuruluştur. Telekomünikasyon Kurumu, kendisine verilen görevleri icra ederken bağımsız olacaktır. Yine Telekomünikasyon Kurumu, devlet ve kişi güvenliğini ilgilendiren telsiz faaliyeti konularında yürürlükte bulunan mevzuat kapsamında devlet kolluk güçleriyle ve güvenlik makamlarıyla iş birliği yapacak ve ulusal ve uluslararası teknik monitör hizmeti ve faaliyetleri bizzat yürütecektir.

⁶⁴⁹ Regülasyon kavramı bağlamında anılan kuruluşlar, bahsedildiği üzere kontrol, gözetim ve denetim faaliyetlerinde de bulunmaktadır. Bu şekilde ilgili piyasa aktörlerinin hem kanuni hem de kendi düzenlemelerine uyulup uyulmadığını kontrol etmektedirler. Anılan kuruluşların faaliyetlerinden belki de en önemlisi müeyyide uygulama yetkileridir. Söz konusu kuruluşlara faaliyet alanları ile ilgili olarak piyasa aktörlerinin mevcut kurallara uygunluğu sağlamak amacıyla müeyyide uygulama yetkisi tanınmıştır (Talat Aslan, 2010, s. 34). Esasında bu kuruluşları idari otorite hâline getiren ana özellik de tam olarak budur. Anılan kuruluşların sahip olduğu müeyyide; “kanuni düzenlemelerin açıkça izin verdiği veya yasaklamadığı durumlarda idarenin doğrudan doğruya, herhangi bir yargısal bir karar gerekmesizin, bir işlemi ile ve yönetim hukukuna özgü usullerle verilmiş cezai yaptırımlar”dır (Yasin, 2002, s. 207).

⁶⁵⁰ Zaten bağımsız idari otoritelerin varlık nedeni hem temel hak ve özgürlük alanıyla hem de sosyal düzenin sağlanması yönüyle birbiri ile iç içe geçmiş iki farklı işlevin aynı zamanda yerine getirilmesine dayanmaktadır (Kaboğlu, 1998, s. 193).

esaslar çerçevesinde, kanuni düzenlemelerle tespit edilen yetki ve sorumlulukları uygulamak ve verilen diğer görevleri yapmakla görevli olan Telekomünikasyon Kurumunun bir bağımsız idari otorite olması nedeniyle mali özerkliği haiz özel bütçeli kuruluş olduğu bilinmektedir. Kurumun, işlevsel bağımsızlığını sağlayabilmesi ve böylece kendisinden beklenen fonksiyonel görevi gereği gibi yerine getirebilmesi için, merkezi bütçeden pay almak yerine regüle ettiği piyasanın ekonomik aktörlerinden bu hizmetinin karşılığı olacak katkı payı ya da benzeri bir ad altında ödeme talep etmesinde kamu yararı bulunduğu açıktır. Bu durumda kanımızca başvuru konusu somut olayda, Telekomünikasyon Kurumunun (bugünkü adıyla Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun) özel bütçeli kuruluş (bugünkü hâliyle Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun bütçesi düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesidir) olarak faaliyet giderlerinin finansmanı için ve hem telekomünikasyon ve iletişim sektöründe faaliyet icra eden firmaların hem de bu firmaların müşterilerinin ortak menfaatleri gereği tesis edilen regülasyon işlemine konu piyasanın ekonomik aktörlerinden kurum masraflarına katkı payı alınmasında kamu yararı mevcut olup müdahalenin meşru bir amaç taşıdığı kuşkusuzdur.

Buraya kadar yapılan anlatılardan ortaya çıkmaktadır ki, kendilerine verilen görev ve yetkiler çerçevesinde, temel işlevi telekomünikasyon alanındaki kamusal ve özel kesim etkinliklerini kurallar koyarak düzenlemek, konulan kurallara uyulup uyulmadığını izlemek, denetlemek ve bu kurallara uyulmaması hâlinde de ya doğrudan doğruya yaptırım uygulamak veya bazen de kanunlarda gösterilen yaptırımların uygulanması için adli mercileri harekete geçirmek olan Telekomünikasyon Kurumu ve Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, idarenin bütünlüğü içerisinde yer alan, kamu tüzel kişiliğine sahip, görev alanına ilişkin sektörde kamu hukuku ilke ve düzenlemelerine bağlı olarak, kamu yararı amacıyla düzenleyici işlemler yapan, genel idare esaslarına göre faaliyet gösteren, gördüğü hizmet sürekli ve asli nitelik taşıyan kuruluşlardır.⁶⁵¹

Başvuru konusu olaya dönerek gelişmeleri kısmen tekrarlayacak olursak başvuru Şirket, Ulaştırma Bakanlığı ile 27/4/1998 tarihinde akdettiği İmtiyaz Sözleşmesi'ni, sektördeki faaliyetini sürdürebilmek için 4673 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile

⁶⁵¹ AYM, E.2013/84, K.2014/183, K.T.4/12/2014

birlikte anılan Kanun'un geçici 2. maddesinin amir hükmü gereğince o tarihlerde yeni kurulmuş bulunan Telekomünikasyon Kurumu ile 13/2/2002 tarihinde yenilemiştir. Bu gelişmeler esnasında 2813 sayılı Kanun'un 5. maddesi değiştirilerek yeni kurulan mezkûr Kurumun mevcut gelir kalemleri arasına kurum masraflarına katkı payı da dahil edilmiştir. Tarafların serbest rızalarına istinaden yenilenen Sözleşme'nin 9. maddesinde *"İşletmeci, elde edeceği brüt gelirlerden her türlü vergi, resim, fon, harç, hazine payı ve KDV düşüldükten sonra kalan onbinde otuzbeş Kurum masraflarına katlı payı olarak..... Kurum'a ödeyecektir"* düzenlemesine yer verilmiştir. Başvurucu Şirket, anılan hükme istinaden tarafından istenilen kurum masraflarına katkı payının önemli bir kısmını ihtirazi kayıtla ödemiştir. Kanımızca bu durumda başvuru Şirket, faaliyet icra ettiği sektörde oluşan yeni koşullar (sektöre yeni firmaların girişi gibi) nedeniyle bu koşullara adaptasyon kapsamında yenilenen mevzuat ve Sözleşme hükümlerinin kendisine sunduğu Sözleşme'yi yenileme ya da yenilememe seçeneğini değerlendirmiş ve yeni şartların şekillendirdiği sektördeki faaliyetlerini devam edebilme amacıyla Sözleşme'yi imzalamayı tercih etmiştir. Diğer bir deyişle başvuru Şirket, şirket kamu otoritelerince getirilen yeni koşulları kendi rızasıyla kabul ederek Sözleşme'yi yenilemeyi tercih etmiştir.

Başvurucu şirket ile Ulaştırma Bakanlığı arasında imzalanan İmtiyaz Sözleşmesi'nin tesis edildiği tarihteki sektöre ilişkin koşulların değişmesi, bu kapsamda telekomünikasyon piyasasının serbestleşmesi adına GSM hizmetler haricinde tek el konumunda olan Türk Telekom A.Ş.'nin özelleştirilmesi ve telekomünikasyon hizmetini görebilecek çapta yeni firmaların ortaya çıkması ile rekabet kurallarının geçerli olduğu bir piyasanın varlığının yeni bir regülatör kurum ile sağlanabileceği düşüncesi hakim olmuş ve 2000 yılında bu saiklerle Telekomünikasyon Kurumu kurulmuştur. Ulaştırma Bakanlığında benzeri regülasyon faaliyetini yapan alt birimler olsa da, anılan Bakanlığın genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinden olması hasebiyle finansman noktasında bir sorun yaşanmadığından harcamalara katılma payı ya da benzeri bir ödeme yükümlülüğünün ilk tesis edilen Sözleşme'ye dercedilmesine ihtiyaç görülmemiştir. Bununla birlikte mezkûr sebeplerle özel bütçeli düzenleyici ve denetleyici bir üst kurum olarak Telekomünikasyon Kurumunun kurulması ile Sözleşme'nin finansman hükümlerinde değişiklik yapılması gereği belirmiş ve bu minvalde Sözleşme'nin 9.

maddesinde itiraz konusu kurala yer verilmiştir. Bu bağlamda, özel bütçeli kuruluş olması hasebiyle Telekomünikasyon Kurumu için regüle ettiği sektörün ekonomik aktörlerinden kurum giderlerini teminen masraflara katılım payı ya da benzeri ad altında bir ödeme talep etmesinin alternatif bir finansman yöntemi olmaması nedeniyle "gerekli" ve kendi sabit ve değişken giderlerinin karşılanması için de yeterli bir miktarın elde edilebilmesi nedeniyle "elverişli" olduğu açıktır. Buna göre başvuru konusu olayda telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren firmalardan bu şekilde kurum masraflara katılım payının alınmasının ulaşılmak istenen kamu yararı amacını gerçekleştirmeye elverişli ve bu amaç doğrultusunda gerekli olduğu tartışmasızdır. Ancak bunun yanında özellikle çalışma konumuzla doğrudan ilintili olarak müdahalenin orantılı olup olmadığı da değerlendirilmelidir.

Ayrıca, yenilenmiş olan Sözleşme hükmü ile getirilen kurum masraflarına katkı payı ödemesi, anılan hükmün yürürlük tarihinden önceki Şirket faaliyetleri için geçerli olmayıp yürürlük tarihinden sonraki faaliyetleri için geçerli olmaktadır. Bu durumda bir şekilde Sözleşme koşullarında yapılan değişiklikte başvuru Şirket için "geriye yürütülmeme güvencesi" getirilmiştir. Diğer yandan önceleri kamu kurumlarınca bir tekel hizmeti kapsamında yerine getirilen ve kamu hizmeti olarak değerlendirilen iletişim hizmetlerinin özel kesime açılması ile bir sektör oluşmuş ve bu şekilde temel bir kamu hizmetinin özel kesime açılması ile sektöre girecek firmalar için yeni kâr getirici faaliyet alanı açılmıştır. Mezkûr imtiyaz sözleşmeleri ile de sektöre giriş çıkışlar ve sektörel faaliyetlerin kapsamı belirli bir düzene sokulmuştur. Bu kapsamda gerekli koşul ve şartları yerine getirmiş olması hasebiyle İdare ile İmtiyaz Sözleşmesi imzalamış ve bu şekilde aldığı imtiyaz ile sektöre adım atmış olan başvuru Şirket için, Sözleşme'nin 9. maddesinde öngörülen elde edilen gelirin belirli vergisel unsurlar düştükten sonraki %0,35 (onbinde otuzbeş) oranındaki kısmına tekabül eden kurum masraflarına katılma payının miktarı kendisinin ekonomik mahvına neden olacak kadar yüksek de değildir. Üstelik başvuru Şirketin sektördeki faaliyeti için elde ettiği imtiyaz sonucu edinmiş olduğu kazancın miktarı ile kurum masraflarına katkı payının yalnızca nispi bir oran olarak gelir üzerinden alınmakla firma için değişken maliyet olması hususları birlikte dikkate alındığında mezkûr ödeme miktarının, Şirketin faaliyetlerini

ve politikasını etkiler mahiyette orantısız bir surette etkilediğini ileri sürmek de mümkün görülmemektedir.

Özellikle Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde hazırlanan 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ile yetkilendirme rejimi değiştirilerek yeni bir imtiyaz sözleşmesi yapılmasının yolu kapatılmış ancak mevcut imtiyaz sözleşmelerinin aynen devam etmesi öngörülmüştür. Bu durumda sektöre yeni firmaların dahil olması engellenmiş olmakla başvuru Şirket ile tesis edilen İmtiyaz Sözleşmesi'nin getirisi kâr oranlarının kayda değer miktarı ile söz konusu Sözleşme'nin getirdiği ek mali yükümlülüğün miktarı arasındaki devasa farklılığın varlığı, başvuru Şirkete aşırı ve olağan dışı bir yük yüklenildiği iddiasını geçersiz kılmaktadır.

Ayrıca, Sözleşme'nin 9. maddesinde yer verilen kurum masraflarına katılma payı yalnızca başvuru Şirket için getirilen bir ödeme yükümlülüğü olmayıp, sektörde faaliyet gösteren ve bu faaliyet için önkoşul olarak Sözleşme'yi imzalayan tüm diğer firmalar için de getirilen bir yükümlülüktür. Bu durumda kurum masraflarına katılma payının ayırım gözetilmeksizin telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren firmalardan talep edildiği gerçeği de dikkate alındığında başvuru şirketin beklemediği bir taleple karşılaşmış olduğunu söylemek de mümkün değildir. Ayrıca genel olarak tüm imtiyaz sözleşmeleri uyarınca imtiyaz sahibi, sözleşme ile elde ettiği kazancın bir kısmını “yıllık aidat” olarak İdareye vermekle yükümlü kılınabileceği gibi, ürettiği mal ve hizmetlerin bir kısmını İdareye vermeyi de kabul etmiş olabilir. Bu itibarla başvuru Şirketin, süreç içerisinde imtiyaz sözleşmelerinin doğasında olan bu pay aktarım şartıyla karşılaşmayacağına ilişkin bir beklenti içinde olması da düşünülemeyecektir. Diğer yandan, başvuru Şirketin Ulaştırma Bakanlığı ile İmtiyaz Sözleşmesi'ni imzaladığı tarihte hâlihazırda düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar olarak Sermaye Piyasası Kurulu, Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Rekabet Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu gibi kuruluşlar görevlendirildikleri sektörlerde varlıklarını devam ettirmekte idiler. Telekomünikasyon sektöründe için de benzeri bir kuruluşun kurulacağı Sözleşme'nin imzalandığı tarihte bilinmekte idi. Bu itibarla, Telekomünikasyon Kurumunun kuruluşu ve bu mali özerkliğe sahip bu kuruluşun

finansman yönteminde sektördeki firmalardan pay alınacağı hususunun başvuru Şirket için öngörülmez bir gelişme olduğunu söylemek mümkün değildir.

Diğer yandan başvuru Şirketin 27/4/1998 tarihinde Ulaştırma Bakanlığı ile imzalamış olduğu İmtiyaz Sözleşmesi'nin özel kişiler arasında imzalanan ve tarafların serbest iradelerine dayanan özel sözleşmelerden epey farklı koşullara sahip olduğu gerçeği de dikkate alınmalıdır. Bu noktada başvuru şirketin müşterilerle, Kurumla ve sektördeki diğer işletmecilerle kuracağı hukuki ve mali ilişkilerin tüm detaylarıyla bu Sözleşme'de düzenlenmiş olmasını ve Sözleşme'nin tesisi anındaki koşulların değişimi durumunda Sözleşme içeriğinin ancak tarafların rızasına uygun değişeceğini beklemesi bu tip sözleşmelerin varlık sebebine uygun düşmemektedir. Bilindiği üzere imtiyaz, idarenin bir özel kişi ile yaptığı sözleşme uyarınca belirli bir kamu hizmetinin giderleri, kâr ve zararı özel kişiye ait olmak üzere, özel bir kişi tarafından kurulması ve/veya işletilmesi usulüdür. İmtiyaz sözleşmesi, taraflarından birisini idarenin teşkil ettiği ve konusu sözleşme kapsamında belirlenmiş olan telekomünikasyon hizmetlerinin yürütülmesi olan ve her türlü kâr ve zararının işletmeciye ait olduğu bir sözleşme türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Mevcut imtiyaz sözleşmeleri, genel olarak yazılı şekilde hazırlanmakta olup bir ihale sonucunda ihaleyi kazanan işletmeci ile imzalanmaktadır. Ayrıca idarenin tek yanlı iradesinin bu tür sözleşmelerin genelinde hakim olduğu kabul edilmektedir. Diğer bir deyişle, imtiyaz sözleşmeleri birer idari sözleşme olduğu için, imtiyaz sözleşmesinin tarafını teşkil eden İdarenin diğer tarafa (imtiyaz sahibi) nazaran birtakım üstün hak ve yetkileri bulunmamaktadır.⁶⁵² Bu hak ve yetkiler; denetim ve yaptırım uygulama yetkisi, sözleşmede tek taraflı değişiklik yapma yetkisi ile imtiyazın geri alınması yetkisidir. Bu durumda İdare, imtiyaz sözleşmesinin ve şartnamenin hüküm ve şartlarını tek taraflı iradesi ile değiştirme hakkına ilk elden sahiptir.⁶⁵³ Üstelik şartnamede ve sözleşmede belirtilmemiş olsa bile, İdarenin kamu hizmetlerinin asıl

⁶⁵² Benzer değerlendirmeler için bkz. BEYDOĞAN, T. Ayhan, "Türk Hukukunda İmtiyaz Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği: 406 ve 5809 Sayılı Kanunlar Açısından Değerlendirilmesi", Ankara Barosu Dergisi, Ankara, 2011, s. 116.

⁶⁵³ Esasında imtiyaz sözleşmeleri, sözleşme ile şartname adı verilen ve kamu hizmetinin işletilişi ve yürütülme koşullarını düzenlemekte olan iki kısımdan oluşmaktadır. İdarece verilen imtiyazın süresine ve mali dengesine ilişkin hükümler, sözleşmesel nitelik arz etmekte iken; kamu hizmetinin organizasyon biçimine ve çalışma şekline ilişkin hükümler ise düzenleyici nitelik arz etmektedirler. Bunun doğal sonucu olarak; İdare imtiyaz sözleşmesinin düzenleyici nitelikteki hükümlerini tek taraflı iradesiyle revize edip değiştirebilme yetkisine sahip iken, sözleşmesel nitelikteki hükümlerini tek taraflı olarak değiştirebilme yetkisine sahip olmayacaktır (Gözler, 2009, s. 425).

sahibi ve sorumlusu olmak sıfatıyla bu yetkilere haiz olduğu kabul edilmelidir (Duran, 1982, s. 329). Ancak, İdarenin bu yetkisini kullanabilmesi, yeni durum ve şartların ortaya çıkmasına bağlı olduğu açıktır. Nitekim somut olayda Telekomünikasyon Kurumunun kurulması, telekomünikasyon piyasasının serbestleşmesi adına GSM hizmetler haricinde tekel konumunda olan Türk Telekom A.Ş.'nin özelleştirilmesi ve telekomünikasyon hizmetini görebilecek çapta yeni firmaların ortaya çıkması bu kapsamda süreç içerisinde beliren yeni durum ve şartları oluşturmaktadır.

Son olarak başvuru konusu kurum masraflarına katılma payı yalnızca telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren şirketler için olmayıp, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlarca regülasyon işlemlerine konu olan benzeri diğer sektörlerdeki firmalar için de geçerlidir. Nitekim Telekomünikasyon Kurum bünyesinde yapılan bir çalışma neticesinde, diğer düzenleyici otoritelerin de bu nitelikte aldığı ücretler incelenmiş ve Kurumun giderleri ile birlikte değerlendirilerek % 0,35 (onbinde otuzbeş) rakamına ulaşılmıştır. Bu itibarla tahsili yoluna gidilen mezkûr katılma payı, yalnızca başvuru şirkete özgülenmeyip hem aynı sektördeki firmalar hem de benzer adlarla diğer regülasyon işlemlerine konu sektörlerdeki firmalar için de imtiyaz sözleşmelerin doğal yapısından kaynaklanan tesis edilmiş bir yükümlülük olarak belirmektedir.

Nihai olarak başvuru Şirketin Ulaştırma Bakanlığı ile imzaladığı imtiyaz sözleşmesi şartlarının yeni kurulan ve sektörel düzenleyici kurum olan Telekomünikasyon Kurumu tarafından sonradan değiştirilmesi suretiyle ek mali yükümlülük altına sokularak Kurum masraflarının karşılanması için kurum masraflarına katılma payı ödemek durumunda kalmasının, başvuru Şirkete ekonomik konumunu ve ticaret döngüsünü aşırı derecede zedeler tarzda olumsuz olarak etkileyen sıra dışı bir külfet yüklediği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu nedenle kişisel kanaatimize göre somut olayda başvuru Şirketin mülkiyet hakkının ihlal edilmediği değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak bağımsız idari otoritelerinin regüle ettikleri piyasanın aktörlerine ekonomik yük getiren tek taraflı işlemlerinin ilgili aktörlere aşırı yük yüklediği ve yapılan müdahalenin ölçsüz olmadığı kişisel kanaatini taşımaktayız.

2.2.3.3.2.9. Vergilerin Tahsiline İlişkin Müdahalenin Yükümlü Nezdinde Aşırı Bir Yük Oluşturması

AİHM'in yaklaşımına göre vergilerin tahsilinin gerçekleştirilmesi ya da güvence altına alınması amacıyla yapılan ihtiyati haciz, haciz, el koyma gibi vergisel müdahaleler salt kendi başlarına mülkiyet hakkına aykırılık oluşturmamaktadırlar. Söz konusu işlemler ancak mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia eden başvurucu nezdinde ölçüsüz ve ağır bir yük oluşturduğunun ispat edilebilmesi hâlinde mülkiyet hakkına aykırılık oluşturacaklardır.⁶⁵⁴

AİHM'in konuya ilişkin yaklaşımının izlerinin bulabileceğimiz *Hentrich/Fransa* (B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 42) davasında başvurucunun daha az vergi ödemek için arazinin satış bedelini rayiç değerinden düşük gösterdiği gerekçesiyle maliye idaresi tarafından önalım hakkı kullanılarak bedelin yüzde on fazlasıyla alınmasını mülkiyet hakkına aykırı görmüştür. Fransa, Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yaparak maliyenin önalım hakkını kaldırmıştır.

AİHM'in yine inceleme konumuzla bağlantılı dikkate değer bir kararı da *Bulves AD/Bulgaristan* (B. No: 3991/03, 22/1/2009) kararıdır. *Bulves* davasında, başvurucu Şirket, satın aldığı emtia bakımından satıcıya satım bedeli içinde ödediği KDV'yi indirim konusu yapmak istemiş, buna mukabil bu talebi vergi idaresince reddedilmiştir. Mahkemenin ret kararının ana gerekçesi ise, satıcının satışı ilgili dönemdeki hesaplarına yansıtması ve söz konusu KDV'yi beyan etmemesidir. Oysa ki somut başvuru konusu olayda alıcı tüm vergisel yükümlülüklerini zamanında, usulüne uygun ve eksiksiz olarak yerine getirmiştir. Hükümet ise başvurucu alıcının satıcıya karşı haksız fiilin genel hükümleri çerçevesinde dava açmak suretiyle tazminat talep etmesinin mümkün olduğu gerekçesiyle iç hukuk yollarının tüketilmediği itirazında bulunmuştur. Mahkeme ise yargılama faaliyetinin sonunda anılan itirazı yerinde görmeyerek,

⁶⁵⁴ *Kustannus Oy Vapaa Ajattelija AB ve diğerleri/Finlandiya*, B. No: 20471/92, 15/4/1999, §§ 45, 46.

başvurucunun vergi tarhiyatına karşı itiraz etmesi ve dava açmasının yeterli olduğu değerlendirilmesinde bulunmuştur.⁶⁵⁵

AİHM içtihadında kişilerin diğer özel kişilerden olan alacaklarına kavuşmaları için etkili sonuçlar üretecek bir icra sisteminin kurulup işletilmesini devletin mülkiyet hakkına ilişkin pozitif yükümlülükleri kapsamında incelenmiştir.⁶⁵⁶ AİHM, ister bir suç isnadı isterse de bir medeni hak ve yükümlülüğe ilişkin olsun, mülkiyet hakkı bağlamında yargılamanın makul bir sürede sonuçlanmadığına ilişkin iddia ve şikâyetleri yargılama sırasında uygulanan tedbirlerin mülkiyet hakkına etkileri kapsamında değerlendirmektedir. AİHM ayrıca, mülkiyeti sınırlandıran tedbirlerin AİHS'e Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesine göre adil olabilmesi ve muhtemel bir ihlal kararına neden olmaması için mülkün sahibinin güncel kayıp ve zararının kaçınılmaz olandan daha fazla olmaması gerektiğini farklı zamanlarda vermiş olduğu kararlarında da sıklıkla vurgulamaktadır.⁶⁵⁷

AİHM *Poiss/Avusturya* (B. No: 9816/82, 23/4/1987) kararında, başvurucunun taşınmazını geçici olarak kullanmasının ve taşınmazı üzerinde gereği gibi tasarruf edebilmesini engelleyen bir tedbirin uygulanmasını mülkiyet hakkına müdahale olarak değerlendirmiştir. AİHM, söz konusu başvuruyu mülkiyetten barışçıl yararlanmaya ilişkin birinci kural çerçevesinde incelemiş ve müdahaleye konu tedbirin yirmi dört yıl gibi makul olmayan derecede uzun bir süre devam etmiş olduğuna dikkat çekerek başvurucunun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olmadığına karar vermiştir.⁶⁵⁸

Diğer taraftan AİHM'in *Köktepe/Türkiye* (B. No: 35785/03, 22/7/2008) kararında, taşınmazın tapu kaydına konulan şerhin mülkiyet hakkına etkisi ayrıntılı olarak tartışılmıştır. AİHM; derece mahkemelerinin anayasal gerekçelerle başvurucunun

⁶⁵⁵ *Bulves AD/Bulgaristan*, 3991/03, 22/1/2009, §§ 42-50.

⁶⁵⁶ *Fuklev/Ukrayna*, B. No: 71186/01, 7/6/2005; §§ 88-93; *Zuzane/Letonya (k.k.)*, B. No: 33674/02, 21/5/2013, §§ 62-66; *Dimitrova ve diğerleri/Bulgaristan (k.k.)*, B. No: 54833/07, 3/11/2016, §§ 26-41.

⁶⁵⁷ *Raimondo/İtalya*, B. No: 12954/87, 22/2/1994, § 33; *Borzhonov/Rusya*, B. No: 18274/04, 22/1/2009, § 61; *Jucys/Litvanya*, B. No: 5457/03, 8/1/2008, § 36.

⁶⁵⁸ *Poiss/Avusturya*, B. No: 9816/82, 23/4/1987, §§ 61-70.

mülkünün bir bölümüne tahdit işlemi uygulanmak durumunda kaldığını, bu tahdit işlemi sonucu oluşan mahrumiyetin doğanın ve çevrenin korunması şeklindeki kamu yararına dayalı meşru bir amacının bulunduğunu, dolayısıyla da başvuru konusu somut olayda hukuka aykırı ve keyfi hiçbir işlem bulunduğu bahsedilemeyeceğine hükmetmiştir. AİHM anılan kararında, başvuruçunun taşınmazı 1993 yılında iyi niyetle edindiğini de hatırlatmıştır. Mülkiyet hakkına yapılan bu müdahaleye karşın iç hukukta etkin bir tazminat yolunun mevcut olmadığı gerçeği ise kararda vurgulu bir şekilde özellikle belirtilmiştir. AİHM sonuç olarak, başvuruçunun mülkiyet hakkından yararlanmasının engellenmesine rağmen kendisine hakkaniyete uygun bir tazminat ödenmemiş olması nedeniyle kamu yararı ile başvuruçunun mülkiyet hakkının korunmasının gereklilikleri arasındaki adil dengenin bozulduğu sonucuna varmış ve bu doğrultuda başvuruçunun kişisel olarak aşırı bir külfete katlanmış olduğu kanaatiyle başvuruçunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.⁶⁵⁹

Son olarak AİHM, *Joannou/Türkiye* (B. No: 53240/14, 12/12/2017) kararında ise herhangi bir tedbir uygulanmasa dahi mülkiyet hakkını ilgilendiren bir sürecin belirsizliğe yol açacak şekilde makul olmayan bir süre devam etmiş olmasının mülkiyet hakkına ölçsüz bir müdahale olarak değerlendirilebileceği tespitinde bulunmuştur.⁶⁶⁰ AİHM anılan kararında, mülkiyet hakkının pozitif yükümlülükleri bağlamında kamu otoritelerinin zamanında, makul ve uygun bir biçimde hareket etme yükümlülüğü olduğu hukuki gerçeğini özellikle vurgulamıştır.⁶⁶¹

Çalışma konumuzla doğrudan bağlantılı olarak da AİHM, içtihatlarında vergi borcunun ödenmemesi nedeniyle borçlunun mallarının haczedilmesi ve satılması dâhil çeşitli tedbirlerin alınması noktasında kamu otoritelerinin geniş bir takdir yetkisi olduğunu kabul etmektedir.⁶⁶²

⁶⁵⁹ *Köktepe/Türkiye*, B. No: 35785/03, 22/7/2008, §§ 67-93.

⁶⁶⁰ *Joannou/Türkiye*, B. No: 53240/14, 12/12/2017, §§ 88-106.

⁶⁶¹ *Joannou/Türkiye*, B. No: 53240/14, 12/12/2017, § 90.

⁶⁶² *Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda*, B. No: 15375/89, 23/2/1995, § 59, 60, 68; *Lindkvist/Danimarka (k.k.)*, B. No: 25737/94, 9/9/1998.

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satılmış olan malın vergi borcu nedeniyle gerçekleştirilen haciz işlemine ilişkin şikâyeti hakkındaki *Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH/Hollanda* kararında (B. No: 15375/89, 23/2/1995) AİHM, iç hukukta öngörülen başvuruçunun alabileceği tedbirleri de göz önüne alarak müdahalenin ölçülü olduğuna karar vermiştir. Yine *Lindkvist/Danimarka* kararında da (B. No: 25737/94, 9/9/1998) benzer şekilde başvuruçunun özel binek araçları ile banka hesaplarına vergi borçları nedeniyle haciz konularak satılmasının hukuka dayalı olup içerdiği meşru amaç ile karşılaştırıldığında ölçülü olduğuna hükmedilmiştir.

Diğer yandan AİHM, ilkesel olarak kamu otoritelerince gerçekleştirilecek her türlü el koymanın doğası gereği muhakkak bir zarara yol açtığını kabul etmektedir. Ancak Mahkeme, el koyma işleminin Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesine göre adil olabilmesi ve ihlal kararına konu olmaması için malikin güncel zararının kaçınılmaz olandan daha fazla olmaması gerektiğini de sıklıkla vurgulamaktadır.⁶⁶³ Ancak AİHM, kamu otoritelerince gerçekleştirilen el koymanın kaçınılmaz olanın üzerinde bir zarara yol açtığını kanıtlama yükümlülüğünün her daim başvuruçuya düştüğünü belirtmektedir.⁶⁶⁴ *Borzonov/Rusya* kararında (B. No: 18274/04, 22/1/2009), kamu otoritelerince el konulan otobüsün yapılan kanun değişikliğiyle malikine iadesi gerektiği hâlde kamu otoritelerinin altı yıl boyunca edilgen ve hareketsiz kalması, AİHM'ce kaçınılmaz olandan daha ağır bir zarar olarak görülmüştür.⁶⁶⁵ *Raimondo/İtalya* başvurusunda (B. No: 12954/87, 22/2/1994) başvuruçucu, kolluk görevlilerinin, kamu otoritelerince el konulan taşınmazını korumak için yeterli ve gerekli tedbiri almadığı için harap edildiğini ileri sürmüştür. AİHM ise başvuruçunun söz konusu iddiasını destekler mahiyette herhangi bir kanıt ya da bulgu ileri süremediğini belirterek mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir.⁶⁶⁶ Son olarak *Jucys/Litvanya* kararında da (B. No: 5457/03, 8/1/2008) AİHM, sonradan beraat eden başvuruçunun kamu otoritesince el konulan kürklerinin, davanın çetrefilli bir yönü

⁶⁶³ *Raimondo/İtalya*, B. No: 12954/87, 22/2/1994, § 33; *Borzonov/Rusya*, § 61; *Jucys/Litvanya*, B. No: 5457/03, 8/1/2008, § 36.

⁶⁶⁴ *Raimondo/İtalya*, B. No: 12954/87, 22/2/1994, § 33.

⁶⁶⁵ *Borzonov/Rusya*, B. No: 18274/04, 22/1/2009, §§ 61-63.

⁶⁶⁶ *Raimondo/İtalya*, B. No: 12954/87, 22/2/1994, §§ 31-33.

de olmamasına rağmen, iade sürecinin yaklaşık sekiz yılı aşan bir süreyi bulmasının ölçülü olmadığı sonucuna varmıştır.⁶⁶⁷

AİHM ayrıca, mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde ölçülülüğün, başvuruçunun davranışlarını da içeren pek çok farklı etkene dayalı olarak değerlendirilmesi gerektiğini kabul etmektedir.⁶⁶⁸ *Waldemar Nowakowski/Polonya* kararında (B. No: 55167/11, 24/7/2012), antika silah koleksiyonuna sahip olan başvuruçunun ruhsatsız silahlarının müsadere edilmesi, başvuruçunun bu konuda üzerine düşen gerekli özen ve dikkati gereği gibi yerine getirmemesi nedeniyle makul görülmele birlikte, ruhsatı bulunmakta olan diğer antika silahların da koleksiyonun bozulmamasını teminen müsadere edilmesi tazminat gibi herhangi bir teminat ölçütü de sağlanmadığından ölçülü bulunmamıştır.⁶⁶⁹ *Yıldırım/İtalya* (B. No: 38602/02, 10/4/2003) kararında ise başvuruçunun suç tarihinden sadece birkaç gün önce kiralamış olduğu otobüsünün göçmen kaçakçılığında kullanıldığı iddiasıyla el konularak müsadere edilmesi, başvuruçunun üzerine düşen özen ve dikkat yükümlülüğünü gereği gibi yerine getirdiğini ve iyi niyetli olduğunu kanıtlayamadığı yönündeki derece mahkemelerinin kararlarına atıfla ölçülü görülmüştür.

Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin vermiş olduğu yeni tarihli kararlarla AİHM'in içtihatlarının Türk iç hukuk sisteminde de uygulanabilirliğini temin etmiştir. Diğer bir deyişle inceleme konumuz hususunda da Anayasa Mahkemesinin mezkûr içtihatların uygulanabilirliğini sağlama noktasındaki fonksiyonunun hâlihazırda yerine getirildiğini belirtmemiz uygun olacaktır. Nihayetinde daha önce de değindiğimiz üzere verginin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği ve bu itibarla hak öznesi bireye kısıtlama getirdiği üzerinde genel bir uzlaşma bulunmaktadır. Buna mukabil anılan müdahale AİHS kapsamında Avrupa standartlarına uygun olduğu sürece yasal bir dayanağa sahip olacaktır. Mezkûr standartlar ise mülkiyet hakkı açısından verdiği kararlara göre şekillenecektir (Yaltı, 2013, s. 64). Ayrıca ilgili kararların değerlendirilmesi sonucunda oluşan şahsi kanaatimiz, Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu ihlal kararlarıyla

⁶⁶⁷ *Jucys/Litvanya*, B. No: 5457/03, 8/1/2008, §§ 34-39.

⁶⁶⁸ *Waldemar Nowakowski/Polonya*, B. No: 55167/11, 24/7/2012, § 50; *Yıldırım/İtalya (k.k.)*, B. No: 38602/02, 10/4/2003.

⁶⁶⁹ *Waldemar Nowakowski/Polonya*, B. No: 55167/11, 24/7/2012, §§ 44-58.

başvurucuların haklarını koruma noktasında AİHM'in içtihatların ötesine geçtiği ve ondan daha güçlü bir koruma kalkını sağladığı şeklindedir.

Bu kapsamda, Anayasa Mahkemesinin kısa bir zaman önce vermiş olduğu *Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti.* (B. No: 2014/17196, 25/10/2018) kararında, Mahkemenin konuya ilişkin bakış açısı açık bir şekilde ortaya konulmuştur. Mezkûr karara konu başvuru, ihtiyati haciz kararı verilmesi ve bu ihtiyati haczin makuliyet arzetmeyecek şekilde uzun süredir devam etmesi nedenleriyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Anılan karara konu başvuruda başvurucular, davalı sıfatıyla konumlandıkları tasarrufun iptali davasında⁶⁷⁰ davacının talebi üzerine İzmir 10. Asliye Hukuk Mahkemesince İzmir'in Urla ilçesine bağlı Bademler köyünde bulunmakta olan bir taşınmazda farklı numaraları haiz bazı bağımsız bölümlerin tapu kaydına haksız olarak ihtiyati haciz konulduğundan yakınmışlardır.⁶⁷¹ Başvurucular ayrıca ihtiyati haciz kararı verilmesinden bu yana yaklaşık yedi yıl gibi uzun kabul edilebilecek bir süre geçmiş olması gerçeği karşısında uygulanmakta olan ihtiyati haczin bu şekilde tedbirden ziyade bir cezaya dönüştüğünü belirtmişlerdir. Başvuruculara göre davacıların ihtiyati haciz konulan taşınmaz dışında da alacaklarını tahsil edebilmelerini temin edecek yeterli miktarda teminatları bulunmaktadır.⁶⁷² Bu iddialardan hareketle başvurucular, ihtiyati haciz kararı konulmasının gereklilik arzetmediğini savunmuşlardır. Başvurucular, konulmuş olan ihtiyati haciz sebebiyle mülklerini gereği gibi kullanamadıklarını ve bu taşınmazla ilgili hiçbir hukuki tasarrufta da bulunamadıkları iddiasında bulunmuşlardır. Başvurucular nihayetinde taşınmaza

⁶⁷⁰ 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun "İptal davası ve davacılar" kenar başlıklı 277. maddesine göre; iptal davası açılmasındaki amaç Kanun'un 278., 279. ve 280. maddelerde yazılı olan işlemlerin butlanına hükmettirmektir. Kanun maddesine göre söz konusu davayı açabilecek kişiler; elinde geçici ya da kesin aciz vesikası bulunmakta olan alacaklılar, iflas idaresi ya da Kanun'un 245. maddesi ile 255. maddesinin 3. fıkrasında yazılı hallerde bizatihi alacaklıların kendileridir.

⁶⁷¹ 2004 sayılı Kanun'un "İhtiyati haciz şartları" kenar başlıklı 257. maddesine göre; rehinle temin edilmemiş olup vadesi de gelmiş bir para borcunun alacaklısı, borçlunun uhdesinde veya üçüncü şahısta olan menkul ve gayrimenkul mallarını ve alacaklarıyla diğer haklarını ihtiyaten haczettirebilecektir.

⁶⁷² 2004 sayılı Kanun'un "İhtiyati hacizde teminat" kenar başlıklı 259. maddesine göre; ihtiyati haciz talebinde bulunmuş olan alacaklı takip işleminin sonunda hacizde haksız çıktığı takdirde borçlunun ve üçüncü şahsın bu nedenle uğrayacakları bütün zararlardan sorumlu olup Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 96. maddesinde yazılı teminatı vermekle yükümlüdür. Buna mukabil alacak bir ilama dayanmakta ise teminat aranmayacaktır. Alacak ilam niteliğinde bir belgeye dayanmakta ise mahkeme teminata gerek olup olmadığını kendisi takdir edecektir. Konuya ilişkin tazminat davası da ihtiyati haczi koyan mahkemede görülecektir.

ihtiyati haciz konulması ve bu sürecin de makul olmayan bir şekilde uzamış olması nedeniyle mülkiyet haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüşlerdir.

Anayasa Mahkemesi başvuruyu öncelikle tüm diğer başvurularda da olduğu gibi kabul edilebilirlik yönünden ele almıştır. Başvuru konusu somut olayda başvurucu esas itibarıyla ihtiyati haciz sürecinin altı yılı aşkın bir süreden beri devam ediyor olmasından yakınmıştır. Bu durumda Anayasa Mahkemesine göre, öncelikle başvurucunun bu şikâyetinin etkili bir şekilde incelenebileceği ve objektif olarak sonuç alabileceği hâlihazırda bir başvuru yolunun bulunup bulunmadığının tespiti gerekecektir. Buna göre başvuru yollarının tüketilmesi gereğinden bahsedebilmemiz için öncelikle hukuk sisteminde, hak ihlali iddiasında bulunan kişinin başvurabileceği idari veya yargısal bir hukuki yolun açıkça öngörülmüş olması gerekmektedir. Ayrıca bu hukuki yolun iddia edilen ihlalin sonuçlarını giderici, telafi kapasitesini haiz, etkili ve başvurucu açısından makul bir çabayla ulaşılabılır mahiyette olması ve sadece kâğıt üzerinde kalmayıp etki derecesi pratik uygulamalarda onanmış ve fiilen de işlerliğe sahip bulunması gerekmektedir. Buna göre var olmayan bir hukuki yolun tüketilmesi başvurucudan beklenemeyeceği gibi, var olsa bile hukuken veya fiilen etkisi bulunmayan, ihlalin sonuçlarını giderici ya da düzeltici bir nitelik göstermeyen veya aşırı ve olağan olmayan birtakım şekli koşulların öngörülmesi nedeniyle fiilen de erişilebilir ve kullanılabilir olmaktan uzaklaşan başvuru yollarının tüketilmesinin mecburiyet arzettiğinden bahsetmek hakkaniyete uygun olmayacaktır.⁶⁷³

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 259. maddesinde, borçlu ve üçüncü kişinin ihtiyati haczin haksız çıkması durumunda uğradığı zararların tazminini teminen ihtiyati haciz isteyen alacaklı aleyhine dava açabileceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Buna göre tazminata hükmedilebilmesi dava sonucunda tespit edilen bulgulara göre haciz talep eden alacaklının haksız çıkması ve haciz uygulaması nedeniyle borçlunun bir zararının doğmuş olması gerekmektedir. Ancak ihtiyati haciz talebinin haksız çıkması ön koşuluna bağlı olarak açılacak bu tür bir davanın ihtiyati hacze ilişkin bütün zararların giderimini kapsamayacağı da açıktır. Diğer yandan kurgulanış biçimiyle bu davanın yalnızca ihtiyati haciz talep edenin sorumluluğu ile sınırlı olduğu da ayrı bir

⁶⁷³ Benzer değerlendirmeler için bkz. *Fatma Yıldırım*, B. No: 2014/6577, 16/2/2017, § 39.

gerçekliktir. Bununla birlikte alacaklı taraf aleyhine açılacak bu tür bir dava, ihtiyati haciz süreci ile ilgili mülkiyet hakkı yönünden devletin pozitif yükümlülüklerinin bir yansıması ya da unsuru olarak değerlendirilmelidir. Buna göre müdahalenin mülkiyet hakkının korunması için gerekli diğer ölçütlerin de sağlanıp sağlanmadığı göz önüne alınmak suretiyle uygulanan sürecin bütün yönleriyle birlikte analize tabi tutulması da elzemdir. Nitekim Mahkemeye göre de somut olay bakımından başvuruya konu olayda uygulanan usulün bütün yönleri incelenerek şikâyete konu ihtiyati haciz süreci kapsamında mülkiyet hakkının korunmasını teminen gerekli bütün tedbirlerin eksiksiz biçimde alınıp alınmadığını hususunun net fotoğrafının ortaya konulması gerekmektedir. Mahkemeye göre, başvuru konusu olayda daha önce de değinildiği üzere 2004 sayılı Kanun'un 259. maddesinde öngörülen tazminat davası, yalnızca yargılama sonunda lehine tedbir konulmuş olan alacaklı tarafın haksız çıkması durumunda açılacak bir başvuru yolu olduğundan somut başvuru konusu olay bakımından varlığı iddia edilen ihlalin sonuçlarını telafi edici ve etkili bir yol olarak değerlendirilemeyecektir. Diğer yandan Mahkeme, yargılamanın henüz sonuçlanmamış olduğu gerçeğini de hatırlatmıştır. Buna göre yargılama sürecinin sonunda alacaklı tarafın haklı çıkması hâlâ ihtimal dahilindedir. Buna göre gerek yargılamanın hâlihazırda devam ediyor olması gerekse de bireysel başvurunun ikincil doğası gereği ihtiyati tedbir uygulanmasının uygulama biçimiyle haklı veya adil olup olmadığıyla ilgili bu aşamada değerlendirme yapılması da uygun değildir. Nitekim Mahkeme de bu tür bir değerlendirme yapmaktan kaçınmıştır. Bununla birlikte başvuru sahibinin ihtiyati tedbirin makuliyet arzetyecek şekilde uzun bir süre devam ediyor olmasının mülkiyet hakkının ihlaline yol açtığı yönündeki iddiası da, Mahkemenin değerlendirme yapmaktan kaçındığı yargılamanın sonucuna bağlı bir iddia niteliği de taşımamaktadır. Bu saptamadan hareketle Mahkeme de, başvuru sahibinin tedbir uygulamasının süresiyle ilintili şikâyeti ile ilgili olarak etkili bir başvuru yolunun bulunmadığı gerçeği de dikkate alındığında başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek farklı bir gerekçe de bulunmadığı tespitiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar vererek başvuruyu esastan incelemiştir.

Anayasa Mahkemesi başvuruyu esastan ele aldığında da ilkin olaya ilişkin genel ilkeleri belirleyerek aşamalı olarak şu tespitlerde bulunmuştur: Öncelikle somut başvuru konusu olayda özel kişiler arasındaki borç ilişkisi nedeniyle alacaklının alacağıın zamanında ödenmesinin teminat altına alınması amacıyla borçlunun taşınmazı üzerindeki tasarruf yetkisinin bir mahkeme kararına istinaden geçici şekilde kısıtlanması söz konusudur. Buna göre kamu otoritelerince başvuruçunun mülkiyet hakkına yönelik olarak doğrudan yapılan bir müdahalenin varlığından söz edilemeyecektir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi daha önce vermiş olduğu pek çok kararında kimi durumlarda özel kişiler arasındaki hukuki uyumsuzluklarda dahi kamu otoritelerinin uhdesinde bulunan pozitif yükümlülükler bulunduğunu kabul etmiştir.⁶⁷⁴ Zira, mülkiyetin korunması, öncelikle kamu otoritesinin müdahalesine karşı korunma ve koruma fikrini akla getiriyor olmakta ise de mülkiyet hakkının sadece dikey değil yatay korumayı da öngörüp bireyler arası korumayı da kapsadığı gerçeği artık genel kabul görmüş bir görüştür (Akıllıoğlu, 2012, s. 15). Bu görüş sayesinde de gerek AİHS’de gerekse de Anayasa’da açıkça öngörülmeıen “insan haklarının yatay etkisi” olarak da bilinen bir anlayışın somutlaşması sağlanmıştır (Perdecioğlu, 2019, s. 167).

Mahkemeye göre Anayasa'nın 35. maddesinde bir temel hak olarak teminat altına alınmış olan mülkiyet hakkının tam anlamıyla, gerçekten ve etkili bir şekilde korunabilmesi, salt kamu otoritelerinin müdahaleden kaçınmasına bağlı değildir. Anayasa'nın 5. ve 35. maddeleri uyarınca kamu otoritelerinin müdahaleden kaçınma şeklindeki negatif yükümlülükleri dışında mülkiyet hakkının korunmasına yönelik pozitif yükümlülükleri de bulunmaktadır. Bu pozitif yükümlülükler ise, kimi durumlarda özel kişiler arasındaki uyumsuzluklar da dâhil olmak üzere mülkiyet hakkının korunmasını teminen proaktif müdahale biçimleriyle belirli tedbirlerin alınmasını gerektirmektedir.⁶⁷⁵ Buna mukabil hemen belirtmek gerekir ki, bazı durumlarda kamu otoritelerinin pozitif ve negatif yükümlülüklerinin görünürlüklerinin birbirinden ayrılması da mümkün olamamaktadır. Üstelik kamu otoritelerinin ister

⁶⁷⁴ Benzeri değerlendirmeler için bkz. *Türkiye Emekliler Derneği*, B. No: 2012/1035, 17/7/2014, § 34; *Eyyüp Boynukara*, B. No: 2013/7842, 17/2/2016, §§ 39-41; *Osmanoğlu İnşaat Eğitim Gıda Temizlik Hizmetleri A.Ş.*, B. No: 2014/8649, 15/2/2017, § 44; *Selahattin Turan*, B. No: 2014/11410, 22/6/2017, §§ 36-41.

⁶⁷⁵ Benzeri değerlendirmeler için bkz. *Eyyüp Boynukara*, B. No: 2013/7842, 17/2/2016, §§ 39-41; *Osmanoğlu İnşaat Eğitim Gıda Temizlik Hizmetleri A.Ş.*, B. No: 2014/8649, 15/2/2017, § 44.

pozitif isterse de negatif yükümlülükleri söz konusu olsun, uygulama alanı bulacak ilkeler de çoğunlukla önemli ölçüde benzerlik göstermektedir.

Yine Mahkemeye göre Anayasa'nın 5. ve 35. maddeleri uyarınca kamu otoritelerinin, özel kişiler arası uyuşmazlıklar ile ilgili olsun ya da olmasın pozitif yükümlülükleri çerçevesinde yargı kararlarının icra edilmesi ve kişilerin alacaklarına kavuşabilmesi bakımından etkili ve sonuç alma kapasitesini haiz bir icra sistemi kurma sorumluluğu bulunmaktadır. Özel kişiler arasındaki uyuşmazlıklarda kamu otoritelerinin mülkiyet hakkına ilişkin pozitif yükümlülükleri, tarafların karşılıklı hak ve menfaatler dengesine dayanmaktadır. Aynı şekilde özel alacakların icrasına yönelik süreç bakımından da aynı gerçeklik söz konusudur. Anayasa Mahkemesinin daha önceki kararlarında da ifade edildiği üzere “icra edilebilir nitelikteki alacak hakları” da Anayasa'nın 35. maddesine göre mülkiyet hakkının kapsamındadır. Bu durumda bir tarafta alacaklının mülkiyet hakkı kapsamında yer alan bir alacak söz konusu iken, diğer tarafta ise alacaklının bu alacağına kavuşmasını teminen borçlunun hacz edilerek satılması öngörülen ve yine mülkiyet hakkı kapsamında yer alan malvarlığı bulunmaktadır.

Devlet bu sistemi kurgularken gerek alacaklının gerekse de borçlu ve diğer ilgili üçüncü kişilerin karşılıklı hak ve menfaatlerini uzlaştırıcı bir tercihle gözetmek, kişilerin mülkiyet haklarının korunmasını teminen elzem olan tüm tedbirleri de almak durumundadır. Buna göre bir yandan alacaklının mülkiyet hakkı kapsamında yer alan alacağına kavuşabilmesi için etkin bir icra yolunun tesis edilmesi, diğer yandan da icra sürecinden etkilenen borçlu ve diğer ilgili kişilere de, mülkiyet haklarına yapılan müdahalelerin haksız, keyfi veya hukuka aykırı olduğunu ileri sürebilmelerini teminen etkin biçimde itiraz edebilme ve karşı delillerini sunabilme imkânının tanınması gerekmektedir. Diğer yandan mülkiyet hakkını sınırlandıran bir tedbirin uygulanmasının ölçülü olduğundan söz edebilmemiz için gerek kapsamı gerekse de süresi itibarıyla orantılı olarak uygulanması gerekmektedir. Esasında bireylerin mülkiyet haklarıyla ilgili olarak bu ve benzeri tedbirlerin uygulanmasının işin doğası gereği zarara yol açması kaçınılmazdır. Buna mukabil bu zararın kaçınılmaz olandan ağır, olağan dışı veya aşırı külfet oluşmasına neden olacak sonuçlara da yol açmaması veya bu tür bir zararın oluşması durumunda da kamu otoritelerince uygun yöntem ve vasıtalarla makul sürede

telafi amaçlı gideriminin sağlanması gerekmektedir. Buna göre mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden tedbirlerin uygulanması ve bu tedbirlerin belirli bir süre de devam etmesi ancak hak öznesi bireye kişisel olarak aşırı bir külfet yüklediği takdirde ölçülü görülebilecektir. Diğer bir deyişle mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden tedbirlerin uygulama alanı bulunduğu durumlarda tedbiri uygulayan kamu otoritelerinin iyi yönetim ilkesinin de bir gereği olarak ivedi olarak ve özenli bir biçimde davranma yükümlülükleri bulunmaktadır. Aksi takdirde tedbirin makul olmayan bir süre devam etmesi, mülkiyet hakkının tanıdığı yetkilerin kullanılmasının belirsiz olacak şekilde ötelenmesi suretiyle malike ölçüsüz ve orantısız bir külfet yüklemiştir.

Başvuru konusu somut olaya ilişkin genel ilkeleri bu şekilde belirledikten sonra Anayasa Mahkemesi, yine bu ilkeleri somut olaya uygulayıp bağlarken belirli saptamalarda da bulunmuştur. Nitekim Mahkemeye göre, somut olay bağlamında kanun koyucu, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nu düzenleyerek bir yandan alacaklının alacağına fazla geç olmadan ve enflasyonist ortamda parasının değerini kaybetmeden kavuşabilmesini teminen diğer yandan da borçlunun ekonomik mahvını ve aşırı külfet yüklenmesini engeller mahiyette hak ve menfaatlerinin gözetildiği dengeli bir sistem kurmayı amaçlamıştır. Buna göre bu sistemle iki tarafın da takibat sürecinin sonunda karşılıklı kazanacağı kazan-kazan anlayışının domine ettiği bir hukuki zemin tesis edilmeye çalışılmıştır. Bu Kanun'da alacakların icrası ve ilamların infazını teminen icra ve iflas daireleri ile icra mahkemelerinin teşkil edilmesi ve bu şekilde icra sürecinin tamamen devletin kontrol, gözetimi ve sorumluluğu altında işlemesi öngörülmüştür. Bu yaklaşım tercihindan hareketle mezkûr Kanun düzenlemesi ile, alacaklının talebi üzerine başlatılacak icra takibi sürecinde icra müdürlüğü aracılığıyla borçlunun mallarının haczedilmesi ve haczedilen malların satılarak paraya çevrilmesi sonucunda alacaklının alacağına tamamen kavuşmasına imkân tanınmıştır. Borçluya ise tesis edilen tüm bu işlemlere karşı çeşitli itiraz ve dava açma yolları tanınmak suretiyle etili karşı koyma mekanizmaları oluşturulmuştur.⁶⁷⁶

⁶⁷⁶ 2004 sayılı Kanun'un inceleme konusu uyuşmazlık ve dava tarihi itibarıyla yürürlükte olan 4949 sayılı Kanun'un 63. maddesi ile değişik "İhtiyati haciz kararına itiraz ve temyiz" kenar başlıklı 265. maddesine göre, borçlu kendi görüşü alınmadan hakkında tesis edilmiş olan ihtiyatî haczin dayandığı sebeplere, mahkemenin yetkisine ve teminata karşı hazır bulunduğu ortamda yapılan hacizlerde haciz işleminin

Nitekim yerleşik Yargıtay içtihatlarında, ihtiyati haciz özetle alacaklının para alacağıın zamanında ve eksiksiz bir biçimde ödenmesini teminat altına almak için borçlunun malları üzerindeki tasarruf yetkisinin bir mahkeme kararına istinaden icra müdürlüğünce geçici olarak kısıtlanması olarak tanımlanmaktadır. Bu kararlarda alacaklının alacak konusu paraya nihai süreç sonunda tüm kayıp ve zararını telafi edecek ölçüde kavuşabilmesini sağlayacak olan takip işleminin teminat altına alınmasını teminen konulan ihtiyati haczin “geçici” bir hukuki koruma tedbiri olduğu hususu özellikle vurgulanarak ifade edilmektedir. Bu şekilde ihtiyati haciz yoluyla borçlunun mevcut veya müstakbel icra takibini etkisiz ve sekteye uğratmaya yönelik davranışlarına engel olunmaya çalışılmaktadır. Bilindiği üzere de ihtiyati haciz tedbiri, kural olarak borçlunun paraya çevrilebilecek malvarlığına yönelik hukuki koruma tedbiridir.

Esasında mevcut aşamada taşınmazın tapu kaydına derece mahkemesince ihtiyati haciz şerhi konulmasıyla başvuru mülkünden bütünüyle yoksun bırakılmamıştır. Ayrıca kamu otoritelerince taşınmaza fiilen el atılmadığı ve bu sebeple başvuru taşınmazı fiilen kullanması ve yararlanması yönünde herhangi bir fiili engelin de bulunmadığı anlaşılmıştır. Mahkeme bunun yanı sıra tedbirin yalnızca uyuşmazlığa konu taşınmaza hasredilip onunla sınırlı olarak uygulandığı gerçeğini de hatırlatmıştır. Buna mukabil Mahkemenin de tespit ettiği üzere şikâyet konusu tedbir şerhi nedeniyle başvuru taşınmazı ile ilgili ekonomik ve hukuki tasarruflarda bulunması imkânı önemli ölçüde sınırlandırılmıştır. Diğer yandan söz konusu sınırlandırmanın taşınmazın rayiç ve ileriye yönelik değeri üzerinde de olumsuz bir etkisinin bulunduğu ya da bulunmasının kaçınılmaz olacağı da hayatın olağan akışına göre kaçınılmazdır.

yürütülmesi, diğer durumlarda haciz tutanağının şahsına tebliği tarihinden itibaren yedi gün içinde mahkemeye başvurmak suretiyle itiraz edebilecektir. Buna göre işlem nedeniyle menfaati ihlal edildiğini ileri sürmekte olan üçüncü kişiler de ihtiyati haciz işlemini öğrendikleri tarihten itibaren yedi gün içinde söz konusu haczin istinat ettiği sebeplere veya teminata itiraz edebileceklerdir. Bu durumda derece mahkemesi ileri sürülen sebeplerle bağlı kalarak inceleme yapacak ve mezkûr itirazlar hakkında olumlu ya da olumsuz karar tesisi yoluna gidecektir. İtiraz yoluna başvuran kişi dilekçesine dayanmakta olup vaki itirazını kabul edilebilir kılacak bütün belgeleri eklemeye zorludur. Mahkeme, vaki itiraz üzerine her iki tarafı davet edip katılanları dinledikten sonra, itiraz gerekçesinin haklı olduğunu değerlendirirse kararını değiştirecek veya kaldıracaktır. Buna mukabil, söz konusu davete rağmen her iki taraf da duruşmaya iştirak etmez ise mahkeme sadece dosya üzerinde inceleme yapmak suretiyle karar verecektir. İtiraz üzerine tesis edilmiş olan karara karşı temyiz yoluna her zaman başvurulabilecektir. Nitekim Yargıtay bu tür başvuruları öncelikle inceleyecek ve sonuçlandırma yoluna gidecektir. Dairelerin vereceği karar her durumda kesindir. Diğer yandan temyiz süreci ihtiyati haciz kararının infazını ise durdurmayacaktır.

Başvurucu esas itibarıyla tasarrufun iptali davasına konu edilmiş olan icra takibinin asıl borçlusu değildir. Buna mukabil alacaklı taraf, borçlunun alacağına kavuşmasını önlemek amacıyla muvazaalı işlemle ihtilaf konusu taşınmazı başvurucuya sattığını iddia ederek tasarrufun iptali davasını açmıştır. Mahkeme ise söz konusu davada 2004 sayılı Kanun'un konuya ilişkin hükümlerini birlikte değerlendirerek ve ihtiyati hacze ilişkin mezkûr Kanun'daki hükümleri de dikkate alarak davanın ve takibin etkisiz ve sonuçsuz kalmamasını teminen başvurucunun taşınmazına ihtiyati haciz konulmasına karar vermiştir. Buna göre ihtiyati haczin alacaklının mülkiyet hakkı kapsamındaki alacağının korunması yönündeki meşru amaç doğrultusunda ulaşılabılır, öngörülebilir ve belirli mahiyetteki kanun hükümlerine dayalı olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır. Diğer yandan başvurucuya, uygulanan ihtiyati hacze karşı iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde ortaya koyabilme imkânının tanındığı da değerlendirilmiştir.

Mezkûr kararda da teyit edildiği üzere dava konusu malvarlığı değerine ihtiyati haciz konulmasının asli amacı, alacaklının para alacağının zamanında, usulüne uygun olarak ve eksiksiz olarak ödenmesini teminat altına almaktır. Buna göre Mahkemece somut başvuruya konu davada salt dava konusu taşınmaz ile sınırlı olarak ve alacağın teminat altına alınmasını sağlamak amacını matuf olarak taşınmaz üzerindeki tasarruf yetkisini sınırlayacak şekilde ihtiyati haciz şerhi konulmasının kamu otoritelerinin takdir yetkisi kapsamında kaldığı değerlendirilmiştir. Bununla birlikte Mahkemece somut başvuru konusu olayda başvurucunun taşınmazının tapu kaydına konulan ihtiyati haciz şerhinin 10/7/2008 tarihinden karar tarihine kadar on yıl üç aydır fasılasız olarak devam ettiği tespit edilmiş ve tüm süreç bir bütün olarak değerlendirildiğinde bu sürenin makul olmadığı sonucuna varılmıştır. Anayasa Mahkemesinin tedbir kararları için makul sürenin dört yıl olduğuna ilişkin AİHM içtihatlarıyla da uyumlu olan içtihadi yaklaşımı göz önünde bulundurulduğunda kanımızca bu tespit yerindedir. Yine Mahkemeye göre, bu itibarla muhtemel bir alacağın teminat altına alınarak etkisizleşmesinin engellenmesini teminen ihtiyaç duyulan tedbirlerin alınması ve somut olayda olduğu gibi bu tedbirler kapsamında devletin pozitif yükümlülükleri çerçevesinde taşınmaz üzerinde belirli bir süreyle (sınırları önceden kesin çizgilerle ortaya konulmuş) hukuki tasarruflarda bulunulmasının sınırlandırılması noktasında geniş bir takdir yetkisi

bulunmakta ise de bu tedbirlerin uygulanmasının mülk sahibine işin doğası gereği kaçınılmaz olandan fazla ve olağanın dışında aşırı bir külfet de yüklememesi gerekmektedir. Bu doğrultuda bir hukuki ilişkinin diğer tarafının da haklarını korumak için tedbiri uygulayan kamu otoritelerinin söz konusu tedbirin başvuru hakkının mülkiyet hakkına mevcut ve muhtemel etkilerini de gözetmesi ve ölçsüz bir müdahaleye yol açılmasına sebebiyet vermemesi gerekmektedir.

Mahkemeye göre başvuru konusu somut olayda ise başvuru hakkının taşınmazı ile ilgili olarak uygulanmakta olan ihtiyati haczin epey uzun bir süreye tekabül eden on yılı aşkın bir süredir devam etmesinin mülkiyet hakkı sınırlandırılan başvuru hakkını -bu sürenin makuliyet arz etmeyen uzunluğu dikkate alındığında- makul olandan daha fazla bir zarara uğrattığı açık bir gerçekliktir. Buna rağmen başvuru hakkının kamu otoritelerinin bizatihi kendi kusurları nedeniyle tedbirin görece olarak uzun sürmesi sonucu uğradığı zararın telafi edilmesini sağlar mahiyette giderimine ilişkin herhangi bir hukuk yolu mevcut değildir. Mahkemenin değerlendirmesine göre, bu durumda başvuru hakkının taşınmazı üzerinde hukuki tasarruflarda bulunabilmesini engeller düzeyde sınırlandıran başvuruya konu ihtiyati haciz şerhinin on yılı aşkın bir süreden beri fasılasız olarak devam ettiği, başvuru hakkının bu uygulamadan kaynaklanan zararının ise giderilmediği dikkate alındığında icra edilen tedbirin başvuru hakkına kişisel olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklenmiş olmaktadır. Mahkeme bu tespitten hareketle başvuru hakkının mülkiyet hakkının korunmasına yönelik olarak somut olay bağlamında devletin pozitif yükümlülüklerinin tam ve etkin bir biçimde yerine getirilemediği kanaatine varmıştır. Sonuçta Mahkeme yukarıda yer verilen gerekçelerle somut başvuru konusu olayda mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Anayasa Mahkemesi *Em Export Dış Ticaret A.Ş.* başvurusunda da (B. No: 2014/10283, 5/4/2017) konuyu ele detaylı bir şekilde almış ve bu defa başvuru konusu olayda ihlal bulunmadığına karar vermiştir. Mezkûr karara konu başvuru, vergi borcuna dayalı olarak motorlu binek aracının haczedilerek satılamamasına rağmen makul bir sürede iade edilmemesi sonucu mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir. Başvuru, binek aracının sicil kaydına haciz şerhi konulmasıyla yetinilmesi (başvuru hakkına göre bu uygulama ile haciz işlemi ile elde edilmek istenilen amaç daha az

hak ihlali ile hasıl olacaktı) yerine aracının fiili olarak haczedilmiş olması nedeniyle aracını uzun süre kullanamayıp ekonomik getirisinden de istifade edemediğini belirtmiştir. Başvurucuya göre vergi idaresince tarafından talep edilen vergi borcuna nispetle kamu kurumlardan daha yüksek miktarda kamu alacağı bulunmasına ve üstelik bu alacaklarının vergi borçları için teminat teşkil etmesine rağmen haksız olarak haciz işlemi uygulanmıştır. Başvurucu bu bağlamda, haciz işleminin yapılabilmesi hukuken mümkün kabul edilse dahi 6183 sayılı Kanun'un 84. maddesinde öngörülen üç aylık sürede haczedilen binek aracının satışa çıkarılmadığını ifade etmiştir.⁶⁷⁷ Başvurucu, İdare tarafından ileri sürülen binek aracına ait ruhsatın bulunmadığı gerekçesinin ise aracın sicil kayıtlarına erişiminin mümkün olması nedeniyle geçerli olamayacağını iddia etmiştir. Başvurucu bu kapsamda son olarak İdarenin 6183 sayılı Kanun'un 87. maddesinin amir hükmüne göre, ikinci satışta aracı her halükârda muhakkak satması gerekmekte iken bu kuralı çiğnediğini, binek aracının satılmaması üzerine aradan altı ay gibi bir süre de geçmiş olmasına rağmen binek aracının kendisine hâlâ iade edilmemesinin zararını katlayıp artırdığını vurgulamıştır. Başvurucu sonuç olarak binek aracının fiili olarak haczedilmesiyle haksız yere zarara uğratıldığını ileri sürerek mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

Anayasa Mahkemesine göre mezkûr başvuruda mülkiyet hakkına yönelik iddia edildiği gibi açık ve görünür bir ihlal bulunmamaktadır. Mahkemeye göre başvurunun, binek aracının haczedilmek suretiyle el konulması sonucu kişisel olarak, haciz uygulamasının varlık nedeninden kaynaklanan doğal ve kaçınılmaz zarardan daha fazla ve olağan dışı bir külfete de maruz bırakıldığı somut olarak delillendirilip ortaya konulamamıştır. Mahkemeye göre bu durumda başvurunun ödemediği vergi borcu nedeniyle binek aracının haczedilerek el konulması suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahale, toplum yararı ile başvurunun mülkiyet hakkının korunması gereği arasındaki adil dengeyi bozmamış, müdahalenin meşru amacı ile karşılaştırıldığında da ölçülü olduğu açıktır. Diğer yandan belirtmek gerekir ki Anayasa Mahkemesi, daha önce de binek aracının vergi borcu nedeniyle haczedilerek satılmasının şikâyet edildiği benzer bir başvuruda müdahalenin ölçülü olduğuna karar vermiştir.

⁶⁷⁷ 6183 sayılı Kanun'un "Menkul malların satışı" kenar başlıklı 84. maddesinin birinci fıkrasına göre, taşınır mallar vergi idaresinin tahsil dairelerince, köylerde ihtiyar kurullarınca haciz işleminin gerçekleştirildiği tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılacaktır.

Anayasa Mahkemesi *Güümüşdere İnşaat Ticaret ve Sanayi A.Ş.* başvurusunda da (B. No: 2013/5016, 16/4/2015) konuyu haczedilen malların satış işlemi boyutuyla ele almış ve yine başvuru konusu olayda iddia edildiği gibi ihlal kararını gerektirecek neden bulunmadığına karar vermiştir. Mahkemeye göre, vergi dairesince motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla vergi ödevlisine ait binek aracının haczedilip satışa çıkarılması işleminin mülkiyet hakkına yönelik açık bir ihlal oluşturduğundan bahsetmek mümkün görülmemektedir.

Başvuru konusu olayda başvuru Şirket, vergi dairesince motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla mülkiyetinde bulunan binek aracının satışı işleminin iptalini teminen dava açmıştır. Mahkeme, kesinleşmiş olup vadesinde tahsil olunamayan vergi borçlarının tahsili amacıyla başvuru adına kayıtlı bulunan binek aracı üzerine konulan haciz işlemi üzerine binek aracının satılmasına dair satış işlemi hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Mahkemenin de gerekçeli kararında tespit ettiği üzere kamu otoritesi, başvuru kamuya olan borcunun tahsili amacıyla binek aracına haciz koymuş ve aracın satış işlemlerini gerçekleştirmiş olup, başvuru tarafından bu işlemler sonucu ağır ve tahammül edilemez bir külfet altına girildiği yönünde bir iddiada bulunulmamıştır. Başvuru, haciz işlemine konu edilen binek aracının rayiç değerinin düşük tutulduğunu iddia etmiş ise de binek aracın değerinin düşük tutulduğu iddiasını ispata yönelik ikna edici bir delil ortaya koymamıştır. Başvuru, haciz işleminden itibaren binek aracının üç ay içinde satılmadığı iddiasında bulunmuştur. Esasında söz konusu üç aylık süre idareye tanınmış olan bir süre olup, bu sürenin aşılması durumunda satış işleminin yapılamayacağına yönelik açık bir düzenleme de bulunmamaktadır. Kaldı ki başvuru da binek aracının haciz tarihinden satış tarihine kadar geçen sürede kamuya olan borcunu ödeyerek araç üzerindeki haczi kaldırma hukuki imkânı bulunmakta iken bu imkânı kullanmamış ve borcunu ödememesi nedeniyle de binek aracının satış gerçekleşmiştir. Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkına yönelik ihlal iddiasını gerçekçi bulunarak açıkça dayanaktan yoksun olan başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.

Anayasa Mahkemesi *British American Tobacco Tütün Mamülleri San. ve Tic. A.Ş.* başvurusunda da (B. No: 2013/13386, 20/7/2017) konuyu farklı bir boyutta ele almış ve

yine söz konusu başvuruda ihlal bulunmadığına karar vermiştir. Başvuru konusu somut olayda Mahkemenin de tespit ettiği üzere, 2005/8410 sayılı Bakanlar Kurulu kararında, tütün ve mamulleri için tespit edilen maktu vergi tutarları yeniden belirlenmiştir. Sigara, tütün ve sair tütün ürünlerinin üretimi, işlenmesi, dağıtımı, pazarlanması, ticareti, satımı, ithalatı ve ihracatı ile iştigal eden başvurucu, tütün ihtiva eden sigaralar yönünden tek kalem hâlinde maktu vergi belirlenmiş iken Bakanlar Kurulunca şark tipi tütün ihtiva eden sigaralar lehine getirilen düzenlemenin verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu iddiasıyla ilgili Bakanlar Kurulu kararına karşı Danıştay nezdinde iptal davası açmıştır. Danıştay Dairesi, yetki kuralıyla verginin temel unsurlarının belirlenmesi hakkının Bakanlar Kuruluna devredilmiş olmasının yasama yetkisinin tamamen devrine yol açması ve Bakanlar Kuruluna sınırsız ve keyfi düzenleme yapma yetkisi vermesi nedeniyle hukuk güvenliği ilkesiyle bağdaşmayacağı gerekçesiyle davanın kabulüne ve talep doğrultusunda mezkûr düzenlemenin iptaline karar vermiştir. Başvurucudan aynı şekilde yine bu yılın farklı ay dönemleri için çeşitli tutarlarda ÖTV tahsili yoluna gidilmiştir. Başvurucunun söz konusu dönemlere ilişkin yapılan tahakkuk işlemlerinin terkin ve yapılan ödemelerin yasal faiziyle birlikte iadesi istemleriyle farklı vergi mahkemelerinde açtığı davaların hepsi reddedilmiştir. Mahkeme kararlarının gerekçesinde; uyuşmazlığa konu iadesi istenen ÖTV'nin gerçekleştirilen sigara satışları karşılığında emtia bedeliyle birlikte tahsil edilerek yansıtıldığı, bu durumda da başvurucu Şirketin herhangi bir mali yükünün bulunmadığı belirtilmiştir.

Somut olayda başvurucunun ÖTV tahakkuk ve tahsil işlemine karşı açtığı dava, derece mahkemelerince söz konusu verginin emtia bedeliyle birlikte yansıtılarak başvurucunun herhangi bir mali yükümlülüğünün kalmadığı gerekçesiyle reddedilmiş; bireysel başvuru formunda bu kabulün aksini gösterir soyut birtakım iddialardan öte somut bir bulguya rastlanmamıştır. Başvurucu; ihlal iddialarını ÖTV'nin yansıtılıp yansıtılmadığı hususunun yeterince araştırılmadığı varsayımına dayandırmakta ise de, ne derece mahkemeleri nezdinde ne de bireysel başvuru formu ya da eki belgelerinde söz konusu verginin yansıtılmayıp vergi tutarındaki artış nedeniyle oluşan ek mali yükümlülüğe kendisinin katlandığını tevsik eder mahiyette herhangi bir bilgi, belge veya done ortaya

koymamıştır.⁶⁷⁸ Buna göre başvuru hukukunun ihlal edildiğine ilişkin iddiasını destekler mahiyette somut bilgi, belge, done veya delilleri ortaya koymadığı ve ihlal iddiasını temellendirmediği sonucuna varılmıştır. Sonuç olarak Mahkemece, yargılama faaliyetinin sonunda somut başvuru konusu olayda mülkiyet hakkına yönelik bir ihlalin olmadığı tespitinden hareketle açıkça dayanaktan yoksun bulunan başvurunun kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir.

2.2.3.3.2.10. İçtihat Farklılığının Hukuki Belirlilik İlkesini Zedeleyecek Ölçüde Olması

Anayasal mülkiyet hakkı, bütün yargı makamlarının mülkiyet hakkını ilgilendiren aynı hukuki problem karşısında yeknesak bir tavır almasını gerektirmektedir. Ulusal bir yargı düzeninde yetkili mahkemelerin aynı hukuki uyumsuzluğa ilişkin olarak birbirleriyle tutarlı kararlar vermeleri hukuk güvenliğinin bir gereğidir. Mülkiyet hakkını ilgilendiren bir problemin çözümünde aynı ya da benzer hukuki argümanlar kullanılmalıdır. Aksi durumda ortaya çıkabilecek tutarsız kararlar, hak öznesi bireylerin pozisyonlarını öngöremez duruma düşürür ve hukukilik koşulunun karşılanamaması sonucunu doğurabilecektir (B, Gemalmaz, 2009, s. 472-473). Diğer bir deyişle, böyle bir algının toplumda yerleşmesi hak öznesi bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına duymaları beklenen güvenin zarar görmesine yol açacaktır.⁶⁷⁹

AİHM'in konuya ilişkin yaklaşımı uyguladığı dinamik yorum metodu nedeniyle süreç içerisinde kısmen farklılaşsa da an itibarıyla bu yaklaşımın ana hatlarıyla belirlilik kazandığını söylemek mümkündür. AİHM, hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olan

⁶⁷⁸ "... Anayasa Mahkemesinin başvuru hukukunun yerine geçmek suretiyle sunulmayan olgu ve vakialardan hareketle birtakım çıkarımlar yapması veya kendiliğinden bilgi, belge ve delil toplaması mümkün değildir. Usul kuralları gereğince derece mahkemelerinin re'sen araştırma yükümlülüğünün mevcut olup olmaması da bireysel başvuru anlamında başvuru hukukunun iddia ve şikâyetlerini temellendirme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır." *British American Tobacco Tütün Mamülleri San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2013/13386, 20/7/2017, § 40.

⁶⁷⁹ Nitekim Anayasa Mahkemesi, içtihat farklılığını değerlendirdiği bir kararında Yargıtay'ın istikrarlı bir şekilde uygulanmakta olan içtihattan ayrılmak suretiyle yeni bir yaklaşımı benimsemesi hâlinde kamuoyu nezdinde yargıya olan güvenin devamının sağlanması ve muhafaza edilmesi bakımından yeni yaklaşımın da istikrarlı bir şekilde uygulanması gerektiğine özellikle dikkat çekmiş ve içtihat değişikliği sonucunda benimsenmiş olan yeni yaklaşımın uygulamada birliği ve yeknesaklığı sağlamakla görevli yüksek mahkemeler tarafından tutarlı ve istikrarlı olarak uygulanmamasının adil yargılanma hakkını ihlal edebileceğine karar vermiştir (*Hakan Altuncan [GK]*, B. No: 2016/13021, 17/5/2018, § 48).

hukuki belirliliğin AİHS'in bütün maddelerine içkin olduğunu belirtmektedir.⁶⁸⁰ AİHM'e göre hukuk devletinin asli unsurları arasında yer alan hukuki belirlilik veya güvenlik ilkesi, hukuki durumlarda belirli bir istikrarı temin etmekte ve kişilerin yargı merciilerine güvenine katkıda bulunmaktadır. Birbiriyle uyuşmayan ve çelişki arzeden yargı mercii kararlarının sürüp gitmesi, yargı sistemine olan güveni azaltarak yargısal bir belirsizliğe yol açabilecektir.⁶⁸¹ Ancak bireylerin makul güvenlerinin korunması ve hukuki güvenlik ilkesi, içtihadın değişmezliği şeklinde bir hak da bahsetmemektedir.⁶⁸² AİHM, içtihat farklılıklarının farklı coğrafi bölgelerde yetkili birden fazla yargısal otoritenin yer almakta olduğu yargısal sistemlerde doğal olduğunu vurgulamaktadır.⁶⁸³ Hatta içtihat farklılığı aynı yargısal mercii içinde de söz konusu olabilecektir. Bu durum kendi başına AİHS'e aykırılık teşkil etmeyecektir.⁶⁸⁴ Fakat AİHM, yüksek mahkemelerin söz konusu yargısal otoriteler arasındaki içtihat farklılıklarını giderme yönünde öncelikli bir sorumluluk ve rolünün bulunduğunu da sıklıkla hatırlatmaktadır.⁶⁸⁵

AİHM -başvuru konusu olayda açık keyfiliğin bulunması hâli hariç- ulusal yargı merciilerinin iç hukuk kurallarına ilişkin yorumlarını denetleme ve sorgulama imkânı veren herhangi bir sorumluluk ya da rolünün bulunmadığını özellikle belirtmektedir. AİHM, aynı şekilde ulusal yargı merciilerince açıkça verilen farklı kararları -açıkça benzer olan davalarla ilintili olsa bile- kıyaslama gibi bir işleve sahip bulunmadığını, ulusal yargı merciilerinin hukuk kurallarını yorumlama hususundaki bağımsızlığına saygı gösterilmesi gerektiğini ifade etmektedir.⁶⁸⁶

AİHM, dinamik ve evrimsel bir yaklaşımın sürdürülememesinin hukukun gelişimini ve hukukta gereksinim duyulan reform gerçeğini engelleyeceğini, bu nedenle içtihat değişikliğinin tek başına etkin adalet yönetimine aykırı olmadığını altını özellikle

⁶⁸⁰ *Jordan Iordanov/Bulgaristan*, B. No: 23530/02, 2/7/2009, § 47.

⁶⁸¹ *Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye [BD]*, B. No: 13279/05, 20/10/2011, § 57.

⁶⁸² *Unédic/Fransa*, B. No: 20153/04, 18/12/2008, § 74; *Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye [BD]*, B. No: 13279/05, 20/10/2011, § 58.

⁶⁸³ *Jordan Iordanov/Bulgaristan*, B. No: 23530/02, 2/7/2009, § 47; *Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye, [BD]*, B. No: 13279/05, 20/10/2011, § 51.

⁶⁸⁴ *Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye, [BD]*, 13279/05, 20/10/2011, § 51.

⁶⁸⁵ *Jordan Iordanov/Bulgaristan*, 23530/02, 2/7/2009, § 47.

⁶⁸⁶ *Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye, [BD]*, 13279/05, 20/10/2011, § 50.

çizmektedir.⁶⁸⁷ AİHM'e göre, mahkeme içtihatlarındaki değişim yargı organlarının takdir yetkisi kapsamında kalmakta olup bu tür bir değişiklik özü itibarıyla önceki çözümün tatminkâr bulunmaması anlamına gelmektedir.⁶⁸⁸ Aksi bir yorum tarzının her içtihatın kapsamı altına aldığı hukuki olguları evrensel bir kesin ve doğrulukla ilanihaye etkisini devam ettirecek şekilde çözümlenmiş olduğu gibi gerek öğretide gerekse hukuk uygulayıcılarınca hiç kimse tarafından kabul görülemeyecek bir varsayımın kabulüne götürecektir. Kanımızca kanuni düzenlemelere bile verilmesi mümkün bulunmayan bu güç ve etki rolü, yargısal içtihatlar evleviyetle verilemeyecektir. Diğer yandan yerleşmiş yargısal pratiğin de içtihat değişikliğinin detaylı bir şekilde gerekçelendirildiği kararda dikkate alınması gerekmektedir.⁶⁸⁹ Bu bağlamda aynı hususta daha önce ihdas edilen kararlardan farklı bir hüküm kurulması hâlinde yargı merciilerince bu farklılaşmaya ilişkin makul ve ikna edici bir açıklama getirilmesi gerekmektedir.⁶⁹⁰

AİHM, hukuki belirlilik şartının ve meşru beklentilerin korunması gereğinin yerleşik içtihadın sürdürülmesini içermediğinin altını özellikle çizmekte, buna mukabil iyi temellere oturmuş yerleşik içtihadın varlığının yüksek mahkemeye içtihattan ayrılmayı haklılaştıran ve meşrulaştıran daha sağlam gerekçeler açıklama görevi yüklediğini ifade etmektedir. AİHM'e göre, yüksek mahkemenin yerleşik içtihattan farklı karar verilmesinin sebebi hakkında başvurucuya olağan kararlarda yapılan açıklamalara kıyasla daha detaylı açıklama yapma sorumluluğu bulunmaktadır.⁶⁹¹

AİHM, birçok kararında “esaslı ve uzun süreli içtihat farklılıkları”nın adil yargılanma hakkını ihlal ettiğine hükmetmiştir. Bu durumun mülkün varlığına etki gibi bir sonucu olduğundan mülkiyet hakkı ile de bağlantılı olduğu açıktır. AİHM, esaslı ve uzun süreli içtihat farklılığının mevcudiyetinin tespitinde yargısal pratikteki istikrarsızlığı giderecek hukuki mekanizmaların bulunup bulunmadığının ve gerekmesi durumunda bu mekanizmaların sonuç doğuracak şekilde etkili bir şekilde işletilip işletilmediğinin

⁶⁸⁷ *Atanasovski/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, 36815/03, 14/1/2010, § 38.

⁶⁸⁸ *S.S. Balıklıçeşme Beldesi Tarım Kalkınma Kooperatifi ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 3573/05, 30/11/2010, § 28.

⁶⁸⁹ *Atanasovski/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, 36815/03, 14/1/2010, § 38.

⁶⁹⁰ *Stoilkovska/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, 29784/07, 18/7/2013, § 49.

⁶⁹¹ *Atanasovski/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, 36815/03, 14/1/2010, § 38.

önem taşıdığına işaret etmektedir. AİHM, yargısal uygulamalardaki istikrarsızlığın ve değerlendirme ve yorum farklılığının yol açtığı hukuki belirsizliklerin ve kararlar arasındaki süregelen farklılığı giderecek hukuki mekanizmaların bulunmamasının adil yargılama hakkını zedeleyeceğinin altını özellikle çizmektedir.⁶⁹² AİHM'e göre, kamu otoritelerinin, hukuk sistemini uyumsuz ve tutarsız yargısal kararlar tesis edilmesini önleyecek şekilde biçimlendirme yükümlülüğü bulunmaktadır.⁶⁹³

AİHM; 2575 sayılı Danıştay Kanunu uyarınca, Danıştay'ın bir dairesi ile İdari Dava Daireleri Kurulu'nun önlerine taşınmış bir karara ilişkin olarak tutarsızlığa düştüğü durumlarda İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun içtihatları çelişkiyi gideren ve hukuki bağlayıcılığı olan bir karar verdiği gerçeğini hatırlatmaktadır. AİHM, benzer davalarda bile olsa ulusal yargı mercilerinin farklı kararları arasında karşılaştırma yapma yükümlülüğü olmadığını göz önünde bulundurarak Daire ve İdari Dava Daireleri Kurulu arasındaki yorum ve yaklaşım tarzı farklılığının kendi içinde AİHM'in 6. maddesini ihlal etmediği görüşündedir.⁶⁹⁴

AİHM, iki ihtilaf hakkındaki farklı uygulamaların, ihtilaf konusu olaylardaki koşulların farklılığı nedeniyle haklı gösterilmesi durumunda, içtihat farklılığı olarak değerlendirilemeyeceğini (bkz. *Erol Uçar/Türkiye*, B. No: 12960/05, 29/9/2009), kendi bölgelerinde yetki sahibi olan yargı mercilerinden müteşekkil bir hukuk düzeninde çelişkili kararlar bulunması ihtimalinin doğal olduğunu ifade etmektedir.⁶⁹⁵ AİHM kararlarında, iç hukuktaki farklı kararların, her ne kadar ilk bakışta benzer ihtilaflarla ilgili gibi görünüp bu tür bir izlenim verseler dahi nihayetinde bağımsız ve tarafsız mahkemelerce tesis edilmiş olmaları nedeniyle karşılaştırılamayacağı belirtilmiştir.⁶⁹⁶

AİHM'in konuya ilişkin yaklaşımı dikkate alındığında, ulusal hukuk sisteminde etkin bir şekilde kurgulanmış içtihat farklılıklarını giderecek bir mekanizmanın bulunmaması durumunda bir maddi hakla bağlantılı olarak farklı muamele nedeniyle ayrımcılık

⁶⁹² *Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye*, [BD], B. No: 13279/05, 20/10/2011, § 54.

⁶⁹³ *Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye*, [BD], B. No: 13279/05, 20/10/2011, § 55.

⁶⁹⁴ *Emel Boyraz/Türkiye*, B. No: 61960/08, 2/12/2014, § 73.

⁶⁹⁵ Bkz. *Santos Pinto/Portekiz*, B. No: 39005/04, 20/5/2008, § 41.

⁶⁹⁶ Bkz. *Gregório de Andrade/Portekiz*, B. No: 41537/02, 14/11/2006, § 36.

yasağının ihlal edilip edilmediği de değerlendirilebilecektir. Nitekim AIHM nezdinde içtihat farklılıklarından kaynaklanan hukuki belirsizliğin söz konusu olduğu iddiasıyla yapılan başvurularda kimi zaman ayrımcılık yasağının da ihlal edildiği ileri sürülebilmektedir.⁶⁹⁷ AIHM'in konuya örnek teşkil edebilecek olan *Beian/Romanya* (B. No: 30658/05, 6/12/2007) kararında bu tür bir değerlendirmeye yer verilmiştir. Anılan kararda olaydaki farklı muamelenin nesnel, haklı ve makul bir gerekçeye dayandırılmadığı ifade edilerek mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin de konuyu ele alış biçimi somut başvuru konusu olayın özelliklerine göre farketmesine rağmen her başvuru için geçerli olan ortak noktaların belirlenmesi şeklinde olmuştur. Öncelikle Anayasa Mahkemesi hukuk kurallarının ne şekilde yorumlanacağı ve birden fazla yorumunun mümkün olduğu durumlarda da bu yorumlardan hangisinin benimseneceğinin derece mahkemelerinin yetkisinde olan bir husus olduğunu kabul etmektedir. Anayasa Mahkemesinin, bireysel başvuruda derece mahkemelerince benimsenen yorumlardan birine üstünlük tanınması veya derece mahkemelerinin yerine geçerek hukuk kurallarını yorumlaması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmayacaktır. Anayasa Mahkemesinin kanunilik ilkesi bağlamındaki görevi, hukuk kurallarının birden fazla yorumunun hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği etkileyip etkilemediğini tespit etmektir.⁶⁹⁸

Anayasa Mahkemesine göre yargı yetkisini kullanmakta olan yargı merciileri, aynı mahiyetteki davalarda uyuşmazlığın çözümü için gereklilik arzeden bir kanun hükmünü uygularken, bir hukuki olgu ve kurumu değerlendirirken ya da uyuşmazlığın çözümünde takip edilmesi gereken usulü saptarken birbirinden doğal olarak farklı ilke ve yorumlar benimseyebilecek ve bunun yine doğal sonucu olarak farklı bir içtihat geliştirebileceklerdir. İchtihat farklılığının varlığından söz edilebilmesinin ön koşulu, dava konusu edilmiş olan uyuşmazlıkların, özü itibarıyla aynı mahiyette olmaları gereğidir. Bu durumda uyuşmazlıkların içeriğinin ve niteliğinin örtüşmeyip esaslı

⁶⁹⁷ *Beian/Romanya*, B. No: 30658/05, 6/12/2007; *Schwarzkopf ve Taussik/Çek Cumhuriyeti (k.k.)*, B. No: 42162/02, 2/12/2008; *Perez Arias/İspanya*, B. No: 32978/03, 28/6/2007.

⁶⁹⁸ *Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, § 81.

noktalarda ayrıldığı durumlarda, tesis edilecek kararlar arasındaki farklılık da içtihat farklılığı olarak değerlendirilemeyecektir.

İçtihat farklılığı, aynı yargı kolu içinde konumlanan yargı merciileri arasında oluşabileceği gibi birbirinden tamamen bağımsız olup aralarında yargısal anlamda bir hiyerarşi ilişkisi bulunmayan birden fazla yargı kolu içinde konumlanan yargı merciileri arasında da oluşabilecektir (Yılmazoğlu, 2019, s. 573). Bu sebeple içtihat farklılığından kaynaklanan adil yargılanma hakkının ihlali iddialarına yönelik olarak yapılacak incelemede Anayasa Mahkemesinin yaklaşımının ne olması gerektiği, söz konusu farklılığın aynı yargı kolu içerisinde ya da ayrı yargı kolları arasında gerçekleşme ihtimaline göre iki başlık altında irdelenmeyi gerektirmektedir.

Öncelikle Anayasa Mahkemesi aynı yargı kolu içinde oluşan içtihat farkına farklı yargı kolu içinde oluşan içtihat farkından kısmen farklı yaklaşmaktadır. Buna göre birbiriyle çelişen ve tutarlık arzetmeyen kararlar, belirli bir yargı kolunda konumlanan tek yüksek mahkemenin farklı daireleri tarafından ya da yine aynı yargı kolu içinde yer alan fakat son derece mahkemesi sıfatını haiz, nihai hüküm veren çeşitli mahkemeler tarafından verilebilecektir. Anayasa Mahkemesine göre kararlardaki makul değişiklikler, hukukun dinamizmini, yargı merciilerinin adaptasyon yeteneğini ve mahkemelerin yaklaşımlarını yaşanan yeni gelişmelere uyarlama kabiliyetlerini yansıtmaları yönüyle olumludur. Buna mukabil uygulamadaki birlikteliği ve yeknesaklığı sağlamaları beklenen yüksek mahkemeler içinde konumlanan dairelerin benzer davalarda tatminkâr ve ikna edici bir gerekçe ortaya koymaksızın farklı sonuçlara ulaşmaları, derece mahkemesine ait bir kararın belirli bir daireye düştüğü takdirde onanacağı, buna mukabil başka bir daire tarafından ele alındığı takdirde ise bozulacağı gibi ihtimale dayalı, farklı varyasyonlar içeren ve birbirine zıt sonuçları ortaya çıkartacaktır. Bu durumun hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşeceği de açıktır. Ayrıca, bu tür bir algının toplumda yerleşmesi ve hak öznesi bireylerce içselleşmesi durumunda hukuk düzeninin sorunsuz olarak işlemesi için bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına duymaları beklenen güven zedelenip zarar görebilecektir.⁶⁹⁹ Sonuç olarak önceki karardan farklı

⁶⁹⁹ *Ercan Din*, B. No: 2014/94, 8/6/2016, §§ 59, 60; *Ahmet Gül ve diğerleri*, B. No: 2014/1182, 22/9/2016, § 48; *Semra Bekiroğlu ve diğerleri*, B. No: 2013/6717, 16/12/2015, § 69.

hüküm kurulması yoluna gidildiğinde yargı merciilerin kararlarında, istikrarlı değerlendirmelerin dışındaki hâlihazırdaki yaklaşımın hukukun dinamik yorumuyla uyumlu ve yeni gelişmelerin dikte ettiği koşul ve şartlar çerçevesinde verildiğinin yeterli, ikna edici ve makul gerekçeyle açıklanması gereklilik arz etmektedir.⁷⁰⁰

Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin olarak vermiş olduğu mezkûr kararda tüm bu tespitler ışığında hukukun üstünlüğü ilkesinin gerektirdiği yargı sistemine olan asgari güveni sağlamak ve korumakla yükümlü olan kamu otoritelerinin, aynı yargı koluna dâhil olan yargı merciileri arasında yaşanmakta olan derin ve süregelen içtihat farklılıklarını ortadan kaldıracabilecek nitelikte bir mekanizmayı kurgulamak ve bu mekanizmanın etkin bir şekilde işleyişini sağlayacak yan düzenlemeleri de yapmakla yükümlü olduğu gerçeğine işaret etmektedir.⁷⁰¹

Yine Anayasa Mahkemesi, bir diğer alternatifli durum olan ayrı yargı kolları arasındaki içtihat farkının yaşandığı vakalarda da tutumunun ne olduğunu kesin çizgilerle ortaya koymuştur. Buna göre bu gibi durumlarda farklı yönde karar veren yargı merciilerinin her biri kendi yargı kolunda konumlanmış bulunan alt derece mahkemelerinin yüksek mahkemesi statüsündedir. Söz konusu yüksek mahkemelerin kendi aralarında ise olması gerektiği şekilde bir yargı hiyerarşisi bulunmamaktadır. Her biri kendi yargı kolunda konumlanmış olan çok sayıda mahkemenin yüksek mahkemesi statüsündeki yargı merciilerin aynı konuya ilişkin olarak farklı yorumlar ve yaklaşım tarzı tesis etmesi, yargı ayrılığını benimsemiş ve Danıştay, Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi gibi envai çeşitte yüksek mahkemelerden müteşekkil olan yargı sistemimizin kaçınılmaz bir özelliği olarak olağan kabul edilmelidir.⁷⁰² Bu tür bir durumda Anayasa Mahkemesine göre adil yargılanma hakkının, kamu otoritelerini söz konusu yargı merciileri arasında içtihat farklılıklarını ortadan kaldıracabilecek etkinlik ve nitelikte bir mekanizmayı kurmakla mükellef kılacak kadar bir güvenceyi sağladığından söz edilemeyecektir. Zira bu tür bir yaklaşım tarzı, doğrudan Anayasa tarafından benimsenmiş ve mevcudiyeti onaylanmış yargı ayrılığı sisteminin özüne bir müdahale

⁷⁰⁰ Ahmet Acar, B. No: 2014/19936, 21/9/2017, § 58.

⁷⁰¹ Bkz. *Deniz Elektrik Taahhüt Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2016/780, 24/6/2020, § 53; *Engin Selek*, B. No: 2015/19816, 8/11/2017, § 58.

⁷⁰² Aynı yöndeki karar için bkz. *Türkan Bal*, [GK], B. No: 2013/6932, 6/1/2015, § 64.

teşkil edeceğinden Anayasa ile çelişen bir duruma da sebebiyet verme riskini bünyesinde barındırmaktadır. Dolayısıyla farklı yargı alanlarındaki uyumsuzlukları çözmekle görevli ve yetkili her bir yüksek mahkeme kendi yargı kolunun görev alanında bulunmakta olan dava tiplerine göre özü itibarıyla aynı mahiyetteki uyumsuzluklarda farklı bir bakış açısıyla olaya yaklaşabilecek ve belirli bir makuliyet ölçüsünü haiz hukuki gerekçelerini de göstererek farklı sonuçlara ulaşabilecektir.⁷⁰³

Yargı sisteminin yapısının doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan yargı kolları arasındaki farklı içtihatlar zaman içerisinde birbiriyle tutarlı hâle de gelebilecektir. Ancak yine Mahkemeye göre bu tutarlılık zaman içinde sağlanamamış olsa dahi içtihat farklılığının açıkça keyfilik oluşturan bir durumdan kaynaklandığı saptanmadığı sürece bu durum makul kabul edilebilecek ve mülkiyet hakkıyla da ilintili olarak adil yargılanma hakkının ihlaline yol açmayacaktır. İlke bu şekilde olmakla birlikte Anayasa Mahkemesince de teyit edildiği üzere, yüksek mahkemeler nezdinde birbiriyle çelişik arzeden farklı uygulamaların gelişmesinin yine toplum nezdinde öteden beri var olan yargıya güven unsurunu örseleyebileceği öngörülebilen bir durumdur. Bu itibarla yüksek mahkemelerin, hukuk sistemi adına böylesine arzulanmayacak bir olumsuz sonucun bizatihi kaynağı olunmaması adına farklı uygulamaları sonlandırmaya ve uygulamaların benzeşirliğinin artırılmasına yönelik gerekli dikkat ve özeni göstermeleri beklenecektir.⁷⁰⁴

Anayasa Mahkemesinin *Murat Çevik (I)* kararı (B. No: 2013/3245, 11/12/2014) Mahkemenin “ıçtihatların tekliği” tartışmasına yaklaşımının ilk örneği olması bakımından önemli bir karardır. Mezkûr karara konu başvuruda okul aile birliğinden kiralamış olduğu kantini işleyen başvurucuya, 2008 yılının bazı vergilendirme dönemlerinde yapmış olduğu kira ödemesinden sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yapıp beyannamelerini vermediği gerekçesiyle ödemiş olduğu kira tutarı esas alınmak suretiyle matrah takdir edilip ilgili vergilendirme dönemleri için bir kat vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Başvurucu ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazların kiralanmasının

⁷⁰³ *Türkan Bal [GK]*, B. No: 2013/6932, 6/1/2015, §§ 53, 55, 64.

⁷⁰⁴ Benzer yönde değerlendirmeler için bkz. *Mehmet Çelik*, B. No: 2015/889, 17/11/2016, § 62.

KDV'den istisna edildiğini, okul aile birliklerinin ise tüzel kişiliğinin ve iktisadi işletme niteliğini haiz bulunmadığını ileri sürerek hakkında tesis edilen vergi ve ceza işleminin iptali için Vergi Mahkemesinde dava açmış, derece mahkemeleri başvurusunun davasını reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi yaptığı inceleme ve değerlendirme sonucunda, sırasıyla Danıştay Ondördüncü Dairesinin dört, Onüçüncü Dairesinin dört kararı ile Bölge İdare Mahkemesinin dört kararının uyuşmazlık konusu mevzuatı başvurusunun görüşleriyle paralel ve aynı yönde olacak şekilde yorumladığını ve başvurusunun iddialarını haklı kılacak içerikte ve destekler nitelikte karar verdiğini tespit etmiştir. Bu durumda, konusu aynı olan ve aynı mevzuata tabi başvuru somut uyuşmazlıkta yargısal makamların başvurusunun aleyhine karar vereceğinin öngörülmesi beklenemeyecek ve bu tür bir ihtimalin varlığı düşük düzeyde tutulacaktır.⁷⁰⁵

Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin bir diğer ilginç kararı olan *Mehmet Arif Madenci* başvurusunda da çelişik içtihatların kanunilik ilkesine etkisini ayrıntılandırma yolunu tercih etmiştir. Başvurusunun ortağı olduğu şirkete sunduğu hizmetler dolayısıyla yüklendiği KDV iade alacağının gelir vergisi borcuna mahsup edilmesi talebinin, söz konusu şirkete sunulan hizmetlerin KDV istisnası kapsamında olmadığı gerekçesiyle reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal edip etmediği sorunu etrafında tartışma konusu yapılan olay, Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin en güncel yaklaşımını ortaya koymaktadır. Somut başvurusu konu olayda başvurusunun ortağı olduğu şirket hakkında tarh edilen vergi ziyai cezalı KDV, başvurusunun sunmuş olduğu hizmetlerin istisna kapsamında olduğu tespitine istinaden Danıştay Dokuzuncu Dairesinin kesin kararıyla iptal edilmiş iken başvuru adına düzenlenmiş olan ödeme emirlerine karşı açılan davalar başvurusunun sunmuş olduğu hizmetin istisna kapsamında olmadığı tespitine istinaden Danıştay Üçüncü Dairesinin kesin kararıyla reddedilmiştir. Bu şekilde somut olayda uygulama alanı bulmuş olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin I-a bendi, iki farklı Danıştay Dairesince farklı şekilde yorumlanmış ve uygulanmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilgili düzenlemesindeki istisna hükmüne ilişkin uyuşmazlığın ilk defa bu olay nedeniyle yargı mercileri önüne getirilmiş olması nedeniyle Anayasa Mahkemesi, bu başvuruda kanunilik ilkesinin ihlal edilmediği değerlendirmesini yapmıştır. Zira mahkemelerin

⁷⁰⁵ *Murat Çevik (1)*, B. No: 2013/3245, 11/12/2014, §§ 48-59.

uygulamaları arasındaki uyumu ve içtihat birliğini sağlayacak mekanizmaların varlığından söz edebileceğimiz müddetçe ilgili mevzuatın ilk defa yorumlanmasında görevli ve yetkili mahkemeler arasında oluşabilecek farklılıklar, hukuk sistematığının kendi mantığı içinde doğal karşılanmalıdır. Bu kapsamda özellikle görece olarak yakın bir tarihte yürürlüğe girmiş olan kısmen yeni bir kanun hükmünün yorumlanmasında içtihadın müstekarlık kazanarak istikrarlı hale gelmesinin belirli bir süre alabileceği de kaçınılmaz olacağından bu durumun göz önünde bulundurulması uygun olacaktır. Özellikle de içtihatlar arasındaki çelişki henüz yerleşik içtihadın oluşmadığı vakalarda bireyin davranışını yönlendirme gücünü zayıflatacak boyutta olmadığı müddetçe kamu düzeninin bozulduğundan da söz edilemeyecektir.⁷⁰⁶

Diğer yandan yadsınamaz bir gerçekliktir ki, kendilerinden fonksiyonel olarak uygulamadaki birlikteliği sağlaması beklenen yüksek mahkemelere bağlı olan dairelerin bu işlevsel görevleriyle paradoks bir durum arzedecek şekilde benzer davalarda objektif değerlendirmelerle tatmin edici bir gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaştığı hallerde hak öznesi bireylerin hukuka olan güvenlerinin zedelenmesi kaçınılmaz bir sonuç olacaktır. Zira bu tür bir paradoksal gerçekliğin vukuunda bir kararın belirli bir daireye düştüğü takdirde onanacağı, farklı bir daireye düştüğü takdirde ise bozulacağı yönünde müphem ve belirsiz bir durum ortaya çıkacaktır.⁷⁰⁷

Anayasa Mahkemesinin yine yakın tarihli konuya ilişkin güncel değerlendirmelerini içeren *Ford Motor Company* başvurusunda (B. No: 2014/13518, 26/10/2017) yurt dışında mukim bir Şirket Türkiye’de yaptığı yatırımlar nedeniyle yararlanmakta olduğu yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür. Konuyu esastan inceleyen Anayasa Mahkemesinin yaptığı saptamaya göre, Danıştay Dördüncü Dairesinin başvuru konusu somut olayda başvuru Şirket aleyhine tesis etmiş olduğu karar, hem kendisinin 2013 yılı öncesi kararlarıyla, hem de Danıştay Üçüncü Dairesinin yerleşik içtihadıyla tutarlık arzetmeyip

⁷⁰⁶ *Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, §§ 74-86. Aynı yönde olarak bkz. *Hasibe Uysal*, B. No: 2014/3975, 5/7/2017, §§ 48-56.

⁷⁰⁷ *Ford Motor Company*, B. No. 2014/13518, 26/10/2017, § 60.

çelişmektedir. Danıştay Dördüncü Dairesinin konuya ilişkin yaklaşımını objektif ve tatminkâr bir gerekçe kullanmak koşuluyla değiştirmesinde genel kural gereğince bir sakınca bulunmamakta ise de, Danıştay Üçüncü Dairesinin konuya yaklaşımının hâlihazırda aynı kalması, uyumsuzluğa uygulanmakta olan hukuk kuralının belirliliğini ve öngörülebilirliğini etkilemesi kaçınılmaz olmuştur. Zira başvuru Şirketin söz konusu kanun hükmüne ilişkin istinat ettiği içtihadı uygulama görece yeni olmayıp on yıla yakın bir süredir uygulama alanı bulmaktadır. Bu durumda aradan geçen bunca uzun sürede içtihatın da oturmuş olduğunu ve müstekar bir mahiyet kazandığını kabul etmemiz gerekecektir. Bu yeknesaklığın ve müstekar uygulamanın bozulması ise öngörülemez bir durumun neşvünema bulduğu gerçeğine işaret etmektedir. Zira uygulanacak gelir vergisi oranı hususunda kesinliğin ve belirliliğin bulunmaması sonucu vergi ödevlilerinin hangi oranı esas alarak geleceğe yönelik ticari bağlantılarını, yatırımlarını, iş programlarını, iş ve işlemlerini planlayacakları ve bu planlar çerçevesinde davranış kalıplarını nasıl oluşturacakları hususunda kaçınılmaz olarak yoğun risk unsuru içeren belirsizlik oluşmuştur.⁷⁰⁸

Anayasa Mahkemesinin bir diğer yine yakın tarihli konuya ilişkin güncel değerlendirmelerini içeren *Baymina Enerji A.Ş.* başvurusunda (2016/13456, 29/5/2019) *Ford Motor Company* kararına atıflar yapılmak suretiyle konuya ilişkin Mahkemenin yaklaşımı bir kez daha ortaya konulmuştur. Anılan kararda da, somut başvuruda yatırım indirimi istisnasından yararlanmakta olan kazançlar üzerinden uygulanan stopajın kapsam ve içeriğine yönelik tutarlılık arzetmeyen farklı içtihatların bulunduğu ve

⁷⁰⁸ *Ford Motor Company*, B. No. 2014/13518, 26/10/2017, §§ 61-70. Bu arada anılan karara ilişkin karşıyda, Anayasa Mahkemesinin içtihat farkını ortaya koyan görüşlerden hangisinin daha uygun ya da isabetli olduğuna ilişkin bir yorum yapma hususunda herhangi bir görev ve yetkisinin bulunmadığına dikkat çekilmiştir. Bu tespitten hareketle, temel haklara müdahale iddiasının bir kanuni düzenlemeye dayanması hâlinde, sorun içtihat farklılığından kaynaklanmakta ise kanuni düzenlemenin belirli ve öngörülebilir olup olmadığının tespit edilmesi yerine, oluşan içtihat farklılıkları temelinde adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediğinin incelenmesinin daha isabetli olduğu ifade edilmiştir. (Bkz. Anayasa Mahkemesi Üyesi M. Emin Kuz'un karşıoy gerekçesi) Anılan karşıyda, sorunun esasına ilişkin çözülmesi elzem problem, içtihat farklılıklarının ortadan kaldırılmasını temin etmek amacıyla matuf olarak tesis edilmiş olan ve başvuru tarafından müracaat edilen içtihatları birleştirme mekanizmasının işletilmemesi ve buna ilişkin kararın sonucu beklenmeden karar düzeltme talebinin reddedilmesi suretiyle yargı kararının kesinleştirilmesi olarak belirlenmiştir. Karşıoya göre, mülkiyet hakkı esas alınarak inceleme yapılması durumu, mevzuatın uygulanmasına yönelik olarak derece mahkemelerince yapılmış olan yorumlardan birisine diğerlerine nazaran üstünlük tanınması sonucunu doğurabilme tehlikesini bünyesinde barındırmaktadır. Karşıoy gerekçesine göre, mezkûr kararda ulaşılmış olan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin sonuç ise hukukî belirsizliğin hâlihazırda giderilmemiş olmasından dolayı hukuk güvenliği ilkesine uygun bir çözüm de sunamamaktadır.

kanunun yürürlüğe girmesinin üzerinden epey uzun süre geçmesine rağmen ilgili hükmün yorumunda yeknesaklığın sağlanamadığı dikkate alındığında *Ford Motor Company* kararında belirtilen ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durumun söz konusu olmadığı değerlendirilmiştir. Mahkemeye göre, bu durumda başvuruçunun mülkiyet hakkına yapılan müdahale belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanuni düzenlemeye dayanmamaktadır.⁷⁰⁹

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesine göre, iç hukuk hükümlerinin yargı merciince yorumlanmasından kaynaklanan farklılık tek başına içtihadi tektipliği ve istikrarı ortadan kaldırmamakta ve kanunilik ilkesinin çiğnenmesine de yol açmamaktadır. İctihadi tektipliğin ve uygulamanın ayniyetinin kanunilik ilkesinin de zedelenmesi sonucu ortadan kalkmış sayılması için başvuruçunun lehine dayandığı içtihadın belirli bir süredir istikrarlı uygulamayla yerleşmiş olması ve çelişik kararın başvuruçunun gelecekteki muhtemel tasarruflar ve kararlarını da etkilemesi gerekmektedir.

⁷⁰⁹ *Baymina Enerji A.Ş.*, B. No. 2016/13456, 29/5/2015, § 34.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSAL VE ULUSLARARASI İNSAN HAKLARI YARGISINDA EŞİTLİK İLKESİ VE AYRIMCILIK YASAĞININ MÜLKİYET HAKKI BAĞLAMINDA UYGULANIRLIĞI

3.1. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ VE ANAYASA MAHKEMESİ NEZDİNDE YAPILAN AYRIMCILIK İDDİALARINA DAYALI BAŞVURULAR

3.1.1. Mülkiyet Hakkına Yapılan Müdahale Yoluyla Ayrımcılığa Uğramama Hakkının İhlali

3.1.1.1. Kavramsal Olarak Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasakları

Eşitlik ilkesi, her şeyden önce herkesin her kim olursa olsun kanun önünde aynı haklara sahip olmasını, devletin hiçbir bireye, aileye, topluluğa, zümreye veya sınıfa ayrıcalık tanımamasını ifade etmektedir (Bilici, 2015, s. 155). Zaten prensip olarak adaletli bir vergi, vergi yükümlülerinin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak hazırlanan ve bu şekilde hem yatay eşitliğe hem de dikey eşitliğe uygun olarak⁷¹⁰ dizayn edilen vergilerdir (Musgrave, 1990, s. 113; Stiglitz, 2000, s. 469). Esasında Aristo'dan beri soyut bir ideali ifade eden adalet ilkesi ile somut bir karşılaştırılabilirliğe dayanan eşitlik ilkesi birbiriyle yakın bağlantı ve irtibat içerisinde olan ilklere dir. Yatay eşitlik ve dikey eşitlik kavramları ile denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet kavramları arasındaki bağlantıda; yatay eşitlik denkleştirici adalet, dikey eşitlik ise dağıtıcı adaletle tekabül etmektedir (Şenyüz, 2008, s. 5, 10).

⁷¹⁰ Yatay eşitlik, aynı ya da benzer durumda olan vergi ödevlilerinin “eşitlere eşit muamelesi ilkesi” gereğince aynı boyutta ve aynı düzlemde vergilendirilmesini ifade etmektedir. Diğer yandan dikey eşitlik ise sosyal ve ekonomik durumları birbirinden farklı olan vergi ödevlilerinin farklı muamelelere tabi tutulmasını ifade etmektedir. Bu yaklaşım çerçevesinde bazı vergi ödevlileri, taşıdıkları öznel koşullara göre diğer ödevlilere nispetle görece olarak daha yüksek vergi ödeyeceklerdir (Şenyüz ve diğerleri, 2012, s. 22).

Eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki izdüşümü olan “vergide eşitlik ilkesi”, söz konusu adaletli verginin tesisini amaçlayan kurumlardan birisidir.⁷¹¹ Vergide eşitlik ilkesi, vergi ödevlilerinin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmasını öngörmekte olup, hak öznesi kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını sağlayan bir kurumdur. Diğer bir deyişle, vergide eşitlik ilkesi, vergi kanunları önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve maddi durumlarındaki farklılıkların da göz önüne alınmasını gerekliliğini vurgulayan anayasal bir ilkedir (Çağan, 1982, s. 148). Bu durumda, Anayasa’da öngörülmüş olan “verginin mali güce göre ödenmesi”,⁷¹² “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğunu göstermekte olup sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturmaktadır. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ancak anılan ilkelere uyularak ve bu ilkelerin her alanda tesis edilmesi suretiyle sağlanabilecektir. Sonuç olarak vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir (Saban, 2014, s. 68).⁷¹³

Anayasa’nın “Genel Esaslar” başlıklı birinci kısmının 10. maddesinde düzenleme konusu yapılan “eşitlik ilkesi”ne göre⁷¹⁴ “*herkes, dil, ırk, cinsiyet, renk, siyasi düşünce,*

⁷¹¹ Esasında vergide eşitlik ilkesinin anayasal tarihinin ABD’nin kurulması ve anayasal gelişimine kadar uzandığını söylemek mümkündür. Amerikan bağımsızlık devriminin kökeninde eşitlik düşüncesi ve vergiye karşı düzenlenen isyanlar yatmakta olduğuna dair genel bir kabul bulunmaktadır. İngiliz hükümetinin Amerikan kolonilere yönelik yeni vergiler ihdas etmesi sonucunda 1773 yılında Boston Çay Partisi ile başlayan İngiliz sömürgeciliğine karşı direniş hareketinin en önemli sonucu, 1775–1783 yılları arasında kesintisiz olarak sürdürülen mücadelenin sonucunda ABD’nin kurulması olmuştur (Çağan, 1982, s. 22-23). Nihayetinde mezkûr bağımsızlık savaşının anayasal uzantısı olarak kabul edilen 1776 tarihli Virginia Haklar Bildirgesi, eşit özgürlük ve vazgeçilmez haklar ilkelerine dayanmakla tarihi süreç içerisinde önemli bir insan hakları belgesi hüviyeti göstermiştir. Aynı zamanda mezkûr bildirge, 1789 yılında süregelen Amerikan bağımsızlık hareketinin anayasal hale gelmesini temin ederek dünyada anayasa geleneğini başlatmıştır (Çaha, 2001, s. 111). Müteakiben eşitlik ilkesinin oluşum sürecinde önem arzeden ve ABD’de başlayan söz konusu anayasal gelişmeler, Avrupa’da da hızlı bir şekilde etkisini göstermiş ve nihayetinde evrensel bir görünüm kazanmıştır.

⁷¹² Bu bağlamda eşitlik ilkesi de esasında vergileme alanında ödeme gücü ekseninde kabul edilmiştir. Söz konusu durum hukuki perspektifte de günümüz tüm modern devletlerinde anayasal ve yasal görünüme bürünmüştür (Çomaklı ve Gödekli, 2011, s. 13).

⁷¹³ Diğer yandan, anılan farklılık paradoksal olarak arzulan eşit uygulamayı sağlamaktadır. Nitekim, hukuk devletinin temellerinden olan kanunların genelliği ilkesi, anayasaya eşitlik ilkesi ile yansıtıp birlikte düşünüldüğünde bir anlam ifade etmektedir. Bu görünüm vergilemede “şekli hukuki eşitlik” gereğidir. Vergilemede “maddi hukuki eşitlik” ise mükelleflerin kendi aralarındaki eşitsizliklerin dikkate alınarak onlara, mutlak değil nispi olarak eşit davranılmasını gerektirmektedir (Çağan, 1982, s.1948).

⁷¹⁴ Bu ilkenin AİHS izdüşümü 14. maddede “ayrımcılık yasağı” başlıklı madde ile düzenlenmiş olup, söz konusu maddeye göre; AİHS’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, ırk, cinsiyet, renk, din, dil, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensupluk, doğum, servet veya herhangi başka bir durum bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanacaktır. Esasında bu maddenin

felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.”⁷¹⁵ Anılan ilke, yukarıdaki paragrafta farklı biçimde formüle ettiğimiz üzere aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme tabi tutulmalarını sağlamak, bu kişiler arasında ayırım yapılmasını ve bu kişilerden bazılarının ayrıcalık tanınmasını önlemek amacıyla matuf olarak kurgulanmıştır. Bununla birlikte Anayasa’nın amaçladığı eşitlik, hukuksal eşitlik olup mutlak ve eylemli eşitlik değildir. Bu durumda aynı hukuksal durumda bulunan kişilere aynı, farklı hukuksal durumda bulunan kişilere farklı kurallar uygulanırsa, Anayasa’nın öngördüğü eşitlik ihlal edilmiş olmayacaktır (Acu, 2014, s. 430). Nitekim vergi sistemimiz de esas olarak bu tür bir meşru anlamda ayrımcı bir kurgu üzerine şekillendirilmiştir.

Esasında giderek yaygınlık kazanan ve gerek hukuki gerekse ahlaki olarak üzerinde ittifak edildiği varsayılan ayrımcılık yasağı kavramı, esas olarak eşitlik ilkesine dayanmaktadır (Yücel E, 2015, s. 19). Bununla birlikte ayrımcılık yasağı ile eşitlik ilkesi birbirine karıştırılmamalıdır. Ayrımcılık “bir kişi veya nesneye müteallik muamelenin diğer bir kişi veya nesneye müteallik muamele ile karşılaştırılması ve sonuçta, bu kişi veya nesneye, ikinci bahsedilenlerle yapılan muameleden farklı muamelede bulunulması” anlamına gelmektedir. AİHS’in 14. maddesinde düzenlenmiş olan ayrımcılık yasağı, mutlak olmaktan öte benzer durumlara sahip hak öznesi bireylerden birinin diğerine göre daha farklı bir muameleye tabi tutulmasını önlemeye çalışan bir yasaktır (Şen ve Gümüş, 2015, s. 110). Bu arada 12 No.lu Protokol’ün 1. maddesi de genel ayrımcılık yasağını düzenlemektedir. Anılan madde AİHS’in 14. maddesinden farklı olarak bağımsız ve özerk bir varlığa sahip olup AİHS’te

kenarbaşlığı “ayrımcılık yasağı” olsa da, tez çalışmamız AİHM nezdinde yapılan başvurular olması nedeniyle anılan maddenin “ayrımcılığa uğramama hakkı” kapsamında ele alınması uygun görülmüştür.

⁷¹⁵ Anayasasında vergilemede eşitlik ilkesi ile ilgili doğrudan düzenlemelere yer vermiş olan ülke sayısı sınırlıdır. Bunlara örnek babından Arjantin Anayasası’nın 16. maddesinde yer verilen “*Eşitlik vergilendirme olgusunun temelidir*”; İspanya Anayasası’nın 31. maddesinde ilk fıkrasında yer alan “*Herkes eşitlik ilkeleri temelinde kamu giderlerine katkıda bulunmak sorundadır*”; Hırvatistan Anayasası’nın 51. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “*Vergilendirme sistemi eşitlik ve adalet ilkelerine dayalıdır*”; İsviçre Anayasası’nın 127. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “*Verginin vasfı izin verdiği ölçüde ... eşitlik ilkesi ... uygulanır*”; Kanada Anayasası’nın 36/2. maddesinde yer alan “*Kanada parlamento ve hükümeti makul düzeyde kamu harcamalarını finanse edebilmek için eşitlik ilkesine uygun olarak yeterli düzeyde vergi geliri toplamaya yönelik vergilendirme yetkisine sahiptir*” düzenlemeleri verilebilir. Portekiz Anayasası’nın 104. maddesinin ilk fıkrasında yer alan “*Kişisel gelir vergisi, eşitsizlikleri azaltmayı amaçlar...*” ve yine aynı maddenin 3. fıkrasında “*Varlıkların vergilendirilmesi yurttaşlar arasında eşitliğe katkıda bulunur*” hükümleriyle ise gelir ve servet vergilerinin eşitlik prensibi ile tahsisinin yapıldığı görülmektedir (Gerçek ve diğerleri, 2003, s. 70).

düzenlenmiş olan herhangi bir hak ile bağlantı kurmaya ihtiyaç duyulmadan AİHM önünde ileri sürülebilmektedir. Mezkûr 12 No.lu Protokol, 4/11/2000 tarihinde imzaya açılmış olup 1/4/2005 tarihinde de yürürlüğe girmiştir. Ülkemiz 18/4/2001 tarihinde söz konusu Protokolü imzalamış olmakla birlikte henüz taraf olma işlemini gerçekleştirmemiştir.

Eşitlik ilkesi ile bağlantılı olan ayrımcılık yasağı hukukunun amacı, bütün bireylere bir toplumda mevcut olan tüm fırsatlara erişmek için eşit ve adil bir imkân ve zemin temin etmektir. Kimlerle arkadaşlık ettiğimiz, nerede yemek yediğimiz, nerede eğlendiğimiz, nerede alışveriş yaptığımız, nerede eğitim gördüğümüz ve nerede çalıştığımız gibi konularda her gün seçimler yapmaktayız. Öznel tercihlerimizi bir şekilde ifade etmek yaygın ve normal olmakla birlikte, kimi zaman bizi yetkili konumuna getiren ya da başkalarının hayatları üzerinde doğrudan etkisi olabilecek kararlar almamıza imkân tanıyan görevleri uhdemize alabiliriz. Kamu yetkilerinin nasıl kullanılacağına, kamusal harcamaların nerelere kanalize edileceğine veya özel mal ve hizmetlerin nasıl ve hangi koşullarda sunulacağına karar veren devlet memuru, işyeri sahibi, işveren, emlak maliki, mimar, mühendis veya doktor olabiliriz.⁷¹⁶ Nitekim, vergi idarelerinde istihdam edilen kamu görevlileri ile yargı organlarında görevlendirilen yargıçlar vergi hukuk alanında vergi yükümlülerin hayatlarını doğrudan etkileme yetisine sahip yetkilerle donatılmış kimselerdir.

Kişisel olmayan tüm bu alanlarda ayrımcılık yasağı hukuku, yapmış olduğumuz ya da yapacağımız seçimlere iki yoldan müdahale etmektedir: İlk olarak, benzer durumlarda olan hak öznesi bireylerin eşit muamele görmeleri gerektiğini, sahip oldukları ve koruma altında bulunmakta olan belirli özellikleri nedeniyle onlara daha az elverişli bir biçimde muamele edilmemesi gerektiğini öngörmektedir.⁷¹⁷ Bu türden muamele “doğrudan ayrımcılık” şeklinde kategorize edilebilecektir. Doğrudan ayrımcılık, AİHS

⁷¹⁶ *Avrupa Ayrımcılık Yasağı Ek Kitabı*, Avrupa Birliği Temel Haklar Ajansı, Avrupa Konseyi, 2010, s. 21.

⁷¹⁷ Uygulanmakta olan kural veya pratik, korunan hukuki menfaatten ayrılması mümkün olmayan bir başka faktörle ilgili olduğu müddetçe, açık bir şekilde “korunan hukuki menfaat” ile ilgili olmak zorunda değildir. Esas olarak, doğrudan ayrımcılık olgusunun gerçekleşmiş olup olmadığı değerlendirilirken, zarara neden olan muamelenin şikâyet edilen belirli faktörden ayrılamayacak bir “korunan hukuki menfaat” nedeniyle olup olmadığı değerlendirilir. *Avrupa Ayrımcılık Yasağı Ek Kitabı*, s. 26.

çerçevesinde, genel bir nesnel haklı bir nedene dayandırma savunmasına tabidir.⁷¹⁸ Esasında bir vakada doğrudan ayrımcılığın varlığından bahsedilebilmesi için aynı veya benzer durumda olduğu kabul edilebilecek bir kişinin referans gösterilmesi gerekmektedir. Bu ispat yönteminin her somut olayda etkin bir şekilde işlevsellik göstermesi mümkün olmayabilir. Buna göre karşılaştırılabilir bir öznenin refere edilip gösterilememesi durumlarında doğrudan ayrımcılığın varlığının ancak varsayımsal olarak tespiti yoluna gidilmesi tercih edilecektir (Smith, 2008, s. 210). İkinci olarak, ayrımcılık yasağı hukukuna göre, durumları farklılık arzeden bireyler, başkalarıyla aynı esasta belirli imkânlardan istifade edebilmelerini temin edecek ölçü ve nispette farklı muamele görmelidir. Bu şekilde, belirli uygulamaları gerçekleştirirken ya da belirli kurallar oluştururken aynı korunan hukuki menfaatler dikkate alınarak hareket edilmelidir. Bu durumun kavramsallaştırılmasını “dolaylı ayrımcılık” olarak yapmak uygun olacaktır. Esasında ayrımcılığın bütün biçimleri, iddianın AİHS’e mi yoksa Avrupa Birliği Hukukuna mı dayalı olduğuna bakılmaksızın, haklı bir nedene dayandırmaya bağlı bir savunmaya tabidir.

İnceleme konumuzla bu anlatılanlar ışığında doğrudan temasa geçmek için öncelikle ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiası bağlamında Anayasa Mahkemesinin konu bakımından yetkisini belirlemek gerekmektedir. Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesi, AİHS'in 14. maddesinde güvence altına alınmış olan ayrımcılık yasağını da kapsayan daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Bu sebeple bireysel başvuru bakımından bütün eşitlik ilkesine aykırılık iddialarının incelenmesi mümkün olmayıp, yalnızca ortak koruma alanında yer almakta olan ayrımcılık yasağı ile sınırlı olarak değerlendirme yapılabilecektir. Bununla birlikte ayrımcılık temelleri gerek Anayasa'nın 10. maddesinde gerekse de AİHS'in 14. maddesinde birbirine benzer şekilde düzenlenmiştir.

Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan “*Herkes, dil, ırk, cinsiyet, renk, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*” düzenlemesinde yer verilen “*dil, ırk, cinsiyet, renk, siyasi düşünce, felsefi*

⁷¹⁸ Doğrudan ayrımcılığın tespiti, dolaylı ayrımcılığa göre daha kolaylık arz etmektedir. Örneğin farklı etnik kökene sahip birisinin müşteri olarak girmek istediği restorana kabul edilmemesi gibi ayrımcılık, çoğu kez açıkça görülebilmektedir (Yücel E, 2016, 73).

inanç, din, mezhep" şeklindeki ayrımcılık temellerine -söz konusu unsurların birçok uluslararası düzenlemede de karşılık bulan önemli ayrımcılık temelleri olması nedeniyle- açıkça yer verilmiştir. Bununla birlikte madde metninde yer alan "herkes" ve "benzeri sebepler" ifadeleri, ayrımcılığa karşı korunan kişi ve ayrımcılık temelleri açısından sınırlı bir yaklaşımın benimsenmediğini ortaya koymakta olup madde metninde yer alan temeller örnek niteliğindedir.⁷¹⁹ Bu gerçeklik, ayrımcılık yasağının çağın yaşanmakta olan ayrımcı temelli ve hak bazlı sorunlarına esnek çözümler bulunabilme noktasında, hem AİHM'in hem de Anayasa Mahkemesinin elini güçlendiren ve kendilerinden beklenen fonksiyonel görevlerini daha etkin bir şekilde yerine getirebilmelerini temin eden hukuki bir durumun varlığına işaret etmektedir. Nihayetinde, hukuk devleti ilkesinin egemen olduğu bir ülkede eşitlik için yasaların kendilerinden beklenen etkin ve tam koruma sağlayabilmeleri, olmazsa olmaz koşul olan eşitliğin anayasal statüde korunmasının yanı sıra, mahkemelerin de anayasaya aykırı kanunu iptal etme yetkilerinin olup olmadığı hususuyla da ilgilidir (Vanistendael, 1996, s. 19). Bu itibarla da vergi eşitliği ilkesi, anayasa temelli diğer bir istinat noktası olan ilgili ülkelerin Anayasa Mahkemeleri tarafından geliştirilebilecektir.

Sonuç olarak, günümüz gelişmiş ülke anayasalarında korunan eşitlik ilkesi gereği; kanun koyucu vergi yükünün adil ve makul şekilde dercedildiği kanunların ihdas edilmesini sağlamakla, idare vergi kanunlarının tüm yükümlülere tatmin edecek şekilde adil uygulanmasını gerçekleştirmekle, mahkemeler ise iç hukukta eşitlik ilkesini etkin sonuçlar doğuracak şekilde yorumlamakla sorumludur (Birk, 2003, s. 45).

3.1.1.2. Genel Olarak Vergilendirme Açısından Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı

Anayasa'nın 10. maddesinin vergi hukukuna ilişkin özel bir düzenlemesine Anayasa'nın 73. maddesinde de rastlamaktayız. Bir anlamda vergilendirme açısından eşitlik ilkesinin en temel dayanağı ilgili maddedir. Bu maddeye göre "*herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*".⁷²⁰

⁷¹⁹ Hüseyin Kesici, B. No: 2013/3440, 20/4/2016, § 56.

⁷²⁰ Tarihimizdeki ilk Türk Anayasası olan 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin, 17. maddesinde kanun önünde eşitlik, 20. maddesinde ise "herkesin kudreti nispetinde" yani ödeme gücüne göre vergilendirilmesi ilkesi düzenlenmiştir (Gözler, 2004, s. 119).

Maddenin düzenleniş biçiminde “herkes” ifadesi kullanılmak suretiyle Anayasa’da vergi ödevi bakımından Türk vatandaşı ile yabancı arasında ayırım yapılmaması tercih edilmiştir. Buna göre bir kişi ister Türk vatandaşı olsun isterse yabancı olsun herhangi bir ayırım yapılmadan “mali gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğü” ilkesi kabul edilmiş ve bu şekilde eşitlik ilkesine uygun bir formülasyon tercih edilmiştir. “Verginin mali güce alınması” ilkesini destekler mahiyetteki “verginin genelliği” ilkesi⁷²¹ ile birlikte “vergilendirmede eşitlik ilkesi”ne uygulanırlık kazandırılmak istenmiştir. Esasında “mali güç”, yükümlünün ödeme gücünün kaynağı ve istinat noktası olduğundan yasa koyucunun vergilendirmede hareket noktası olarak kişilerin mali güçlerini ele alması elzemdir (Kocaer, 2015, s. 40). Vergi hukukunda verginin niteliklerini oluşturan kanuni düzenlemelerde Anayasa’nın konuya ilişkin ilkelerinin özenle göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Tavşancı, 2005, s. 135). Bu itibarla, devletin egemenlik hakkından doğan vergilendirme yetkisi, verginin kanuniliği ilkesi, verginin mali güce alınması ve verginin genelliği gibi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır.

Eşitlik ilkesi hak öznesi bireylerin yalnızca yükümlülüklerle eşit oranda katılmalarını öngörmemekte ve ayrıca gelir, gider, servet, kişisel durum gibi vergileme yönünden benzer durumda bulunan vergi ödevlilerinin eşit işleme de tabi tutulmasını gerektirmektedir. Buna göre eşit işlem kapsamında vergi tutarı, oranı, matrahı, zamanaşımı, tarh ve tahakkuk yöntemi, tahsil usulü gibi verginin tüm önemli unsurlarının gelir, servet, kişisel durum gibi durumlar her bakımdan aynı olan kimseler için de eşit olması gerekmektedir (Nadaroğlu, 1989, s. 303).

Eşitlik ilkesinin vergi hukuku özelindeki kapsamı olabildiğince şümulü olup yalnızca vergilendirme aşamasına hasredilip bu aşama ile sınırlı tutulmaması gerekmektedir. Bu geniş kapsamlı bakış açısının vergi ödevlisini daha aynı ölçekte daha kapsamlı bir şekilde koruyacağı da aşikârdır. Bu bakımdan vergilendirme işlemi ile yetinilmeyip vergi hukukunun temas ettiği ve bir şekilde bağlantı kurduğu bütün vergisel iş ve eylemler ve hatta kimi zaman eylemsizliklere de teşmil edecek şekilde eşitlik ilkesinin

⁷²¹ Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın ödeme gücü olanların, mali gücüne göre vergi yüküne katılmasını ve ödeme yapmasını ifade eder.

yoruma tabi tutulması, kişisel kanaatimizce, bireysel başvuru müessesesinin de tesis edilme ruhuna da uygun daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Aksi takdirde vergi idaresinin, vergi kaçırdığını tespit ettikleri benzer durumdaki iki yükümlüden biri hakkında savcılığa suç duyurusunda bulunup, diğeri hakkında eylemsiz kalması gibi açık eşitsiz bir durum, eşitlik ilkesi merkezli bir denetimin kadrajı dışında kalacaktır. Sonuç olarak vergi hukukunun kapsama alanına giren vergileme sürecinin çeşitli boyutlarını oluşturan vergilendirmenin tahsil sürecine yönelik düzenleme ve uygulamaların, vergisel ödevlere uyulmasını teminen ihdas edilen tedbirlerin, bu tedbirlere riayet edilmemesi hallerine öngülenen cezalara ilişkin düzenleme ve uygulamaların da eşitlik ilkesine uygunluk bakımından denetlenebilir alan içerisinde yer almaları uygun olacaktır.

Diğeri yandan kısmen daha önce de değindiğimiz üzere eşitlik ilkesi, bir kül olarak tüm idari ve yargısal kurumları bağladığı için bu ilkeye uyum noktasında tek sorumlu kurum yargı kurumu değildir. Diğeri bir deyişle aynı zamanda yasama ve yürütme organları da tesis ettikleri tüm işlem ve eylemlerde bu ilkeyi nazarı dikkate alacaklardır. Nihayetinde tüm kamu otoriteleri, karar, işlem ve eylemlerinde eşgüdümlü olarak kendi faaliyet alanlarında mezkûr ilkenin gereklerini tam olarak yerine getirdiklerinde bir kül olarak anılan ilke kendisinden beklenen işlevi yerine getirebilmiş olacaktır. Bu kapsamda, yargı organlarının vergisel mevzuatı uygulama noktasında ayrımcı olmayan motifle sergiledikleri performansın benzerinin vergi idarelerince evleviyetle yerine getirilmesi gereklilik arz etmektedir.

Esasında AİHS’de yasaklanan hususun salt ayrımcılık (discrimination) olmadığını, ancak ayrımcı muamelenin eşit koruma, orantılılık ve makul olma ölçütlerini haiz olmaması durumunun yasaklandığını söylemek ve anılan ölçütleri bünyesinde barındıran ayrımcılığın ise AİHS’e aykırı olmadığını belirtmek gerekmektedir.

Sonuç olarak, Anayasamızda vergilendirmede eşitlik ilkesi, nihayetinde genel eşitlik ilkesi ile yorumlandığından Anayasa’nın 10. maddesi vergilemede eşitliğin de temel dayanağını oluşturmaktadır. Anayasa’nın 73. maddesinin lafzında ise, eşitlik ilkesine açıkça yer verilmemiş olduğu anlaşılacakla birlikte; (Ateş, 2006, s. 3) vergide genellik,

mali güç ve vergide adalet ilkelerinin birlikte yorumlanması sonucunda eşitlik ilkesine ulaşıldığı görülmektedir (Aydın ve Gerek, 2010, s. 119-127). Bu durumda kanımızca, vergilemede eşitlik ilkesinin Anayasa’da açıkça vurgulanması için, kimi ülke anayasalarında da örneğine rastlanıldığı gibi, madde metnine “vergilendirme sistemi eşitlik ilkesine dayalıdır” ifadesinin eklenmesi uygun olacaktır. Diğer yandan, Anayasa’nın ilgili maddesinde yer verilmiş olan vergilemede adalet ilkesi, salt düzenlenme biçimiyle sadece vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını vurgulamakta olup, idare ile mükellef arasındaki ilişkilerde esas alınması gereken ve vergi ödevlisinin anayasal anlamda korunmasını daha da önceleyecek olan adalet anlayışını kavramamaktadır. Bu itibarla olması da gerektiği gibi Anayasa’da, vergide adalet ilkesine açıkça yer verilmesi düşünülüyorsa, “*vergilendirme sistemi adalet ilkesine dayalıdır*” şeklinde ya da aynı manayı ifade edecek farklı ifade tarzlarını içeren bir cümle kalıbının da eklenmesi uygun olacaktır.

3.1.1.3. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı ve Anılan Hakka Müdahale

AİHS’in 14. maddesi, çoğu zaman mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olup olmadığını değerlendirmede esaslı bir rol oynayabilmektedir. Bu tip uyuşmazlıklarda AİHM, vergi müdahalesinin ayrımcı motif taşıdığına dair değerlendirmesini genellikle ayrı bir başlık altında ele almayıp, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin adil denge içerip içermediğine dair kısımda ele almaktadır.⁷²² Aynı yaklaşım tarzı Anayasa Mahkemesince de paylaşılmış olup, ayrımcı unsurlar vergisel müdahalenin ayrımcı unsurlar barındırıp barındırmadığına yönelik tartışmaları mülkiyet hakkı kapsamında yapılmaktadır.

Ayrımcılık, kavram olarak “bir kişi veya nesneye yönelik muamelenin diğer bir kişi veya nesneye yönelik muamele ile karşılaştırılması ve sonuçta bu kişi veya nesneye ikinci bahsedilenlere yapılan muameleden farklı muamele yapılması” anlamına gelmektedir (Yaltı, 1995, s. 275). Ayrımcılık yapılmaması iki negatif kavramın bileşeni olmasına karşın pozitif bir içeriğe sahiptir (Saban, 2014, s. 51-52).

⁷²² Örneğin, *Kjartan Asmundsson/İzlanda*, B. No: 60669/00, 12/10/2004, § 33.

Anayasa Mahkemesi, AİHM'in yaklaşımıyla uyumlu bir içtihat geliştirerek "benzeri nedenler" ifadesinin yorumu bağlamında; özgürlüklerle ilgili olarak Anayasa'da yer alan en önemli kavramlardan birisini de kanun önünde eşitlik ilkesinin oluşturduğuna, eşitlik açısından ayırım yapılmayacak hususların madde metninde sayılanlardan ibaret sayılmayacağına, benzeri sebeplerle de ayırım yapılamayacağı esası getirilmek suretiyle ayırım yapılamayacak konuların genişletildiği ve bu şekilde kurala uygulama açısından da açıklık kazandırıldığına yönelik tespitlere yer verilmek suretiyle ayrımcılık temellerinin maddede sayılanlarla sınırlı olmadığını açıkça ifade etmiştir.⁷²³

Anayasa'da ayrımcılık yasağının açık bir tanımı yapılmamış olmakla birlikte Anayasa Mahkemesi içtihatlarında sıklıkla Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen eşitlik ilkesinin hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusu olup, bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitliğin öngörüldüğü, bu bağlamda eşitlik ilkesinin amacının, aynı durumda bulunan kişilerin kanuni düzenlemeler karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasına ve ayrıcalık tanınmasına engel olmak olduğu ifade edilmektedir. Mahkeme içtihatlarına göre, mezkûr ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve kişi topluluklarına ayrı kurallar uygulanmak suretiyle kanun karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Mahkemeye göre kanun önünde eşitlik, her hak öznesinin her yönden aynı kurallara bağlı tutulması gerekeceği anlamına gelmeyecektir. Bu durumda, kimi kişiler ya da kişi toplulukları için durumlarındaki özellikler nedeniyle değişik kuralları ve uygulamaların varlığı gerekli olabilecektir. Buna göre de, aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara tabi kılınacak olursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesinin zedelendiğinden söz edilemeyecektir.⁷²⁴ Anayasa Mahkemesi bu yaklaşım tarzı ve üslubuyla mezkûr yasağın koruma kapsamını hâlihazırda genişletmek istemekle birlikte, kamu otoritelerinin takdir hakkının da tamamen ortadan kaldırılması sonucunu doğuracak bir hüviyete bürünmesini arzulamadığını ve bu

⁷²³ AYM, E.1986/11, K.1986/26, K.T.4/11/1986.

⁷²⁴ AYM, E. 2009/47, K. 2011/51, K.T.17/3/2011.

bağlamda anılan yasağın muğlak bir alanı işaretlemediği gerçeğini bize hatırlatmış olmaktadır.⁷²⁵

Ayrımcılığa uğramama hakkı eşitlik ilkesinin bir görünümü ve bu ilkenin farklı bir uygulama biçimi olduğu gerçeğinden hareketle bağımsız bir eşitlik ilkesi içermeyen AİHS'in, anılan ilkeyle bağlantısının ayrımcılığa uğramama hakkı üzerine kurulu olduğunu söylememizde sakınca bulunmamaktadır.⁷²⁶ Zaten AİHS'in hak ve özgürlükler bağlamında koruma kapsamının ana hedefi olarak belirlediği aktör, Sözleşme'de yer alan "herkes" teriminin de ifade ettiği üzere ayırım gözetilmeksizin her hak öznesi bireydir. Diğer bir deyişle, iç hukuka göre hak ehliyetine sahip olmayan kişiler de dahil olmak üzere tüm gerçek kişiler, AİHS'in 34. maddesi kapsamında yer alan tüm özel hukuk tüzel kişileri⁷²⁷ ile belirli koşulların sağlanması kaydıyla⁷²⁸ tüzel kişiliği olmayan kişi toplulukları da ayrımcılığa uğramama haklarının ihlal edildiği iddiasıyla AİHM nezdinde kişisel başvuru yoluna gidebileceklerdir.

Esasında Anayasa Mahkemesinin de ayrımcılığa uğramama hakkını eşitlik ilkesinin bir görünümü olarak kabul eden birçok kararı bulunmaktadır. Nitekim Mahkemeye göre, Anayasa'nın 10. maddesi ayrımcılık yasağı biçiminde düzenlenmemiş olsa bile eşitlik ilkesinin anayasal bağlamda her durumda dayanılacak normatif bir değer taşıması nedeniyle ayrımcılık yasağının da etkili bir şekilde hayata geçirilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle eşitlik ilkesi somut bir ölçü norm olarak ayrımcılık yasağını da içermektedir.⁷²⁹ Diğer yandan, AİHS'de ve AİHM içtihatlarında "potansiyel mağduriyet" müessesesinin, bireysel başvuruyu düzenleyen iç mevzuat hükümlerinden

⁷²⁵ Sözleşme üyesi taraf devletlerin anılan yasak çerçevesinde sahip oldukları bir takdir alanı olduğu ve bu alanın kapsamının somut olayın öznel koşullarına, konusuna ve arka planına göre değişiklik gösterebileceği belirtilmektedir. *Fretté/Fransa*, B. No. 36515/97, 26/2/2002, § 40; *Church of Jesus Christ of Latter-Day Saints/Birleşik Krallık*, B. No: 7552/09, 4/4/2014 § 27-28; *Glor/İsviçre*, B. No. 13444/04, 30/4/2009, § 71.

⁷²⁶ Benzeri değerlendirmeler için bkz. GÖREN, Zafer, *Türk-Alman-İsviçre Hukukuna Göre Farklı Cinslerin Eşit Haklara Sahip Olması*, 2. baskı, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 83, 1998, s. 10.

⁷²⁷ Tüzel kişilerin haklarında yapılan işlemlerin ayrımcı motif taşıdığı iddiasıyla yaptıkları başvurular hakkında *Canea Catholic Church/Yunanistan*, B. No: 25528/94, 16/12/1997; *Lithgow ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 9006/80, 8/7/1986.

⁷²⁸ Söz konusu topluluklar, adına başvuruda bulunduğu kişilerden temsil yetkisi almak ya da topluluğu oluşturan kişilerin başvuruyu imzalamaları kaydıyla başvuru ehliyetini haizdirler.

⁷²⁹ *Tuğba Arslan [GK]*, B. No: 2014/256, 25/6/2014, § 108.

daha şümulü olduğu düşünülürde, bu noktada AİHM'in yaklaşımın Anayasa Mahkemesinin yaklaşımından daha fazla koruyucu yön ihtiva ettiği düşünülebilir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesinin sergileyeceği özellikle sivil toplum kuruluşlarına da bireysel başvurularda bulunabilme imkânı getiren “potansiyel mağduriyet” kurumunun içeriğine ilişkin muhtemel içtihadî açıklamalarıyla her iki mahkemenin koruma alanlarını aynileştirme ihtimalinin bulunduğunu söyleyebiliriz.

AİHS'in 14. maddesinde muhtemel ayrımcılık nedenlerinin tahdidi şekilde sayılmaması suretiyle (belirli nedenlere hasredilmeden uygulayıcıya takdir hakkı tanınarak), sözleşmecî taraf üye devletlerin AİHS'de düzenleme konusu yapılan hak ve özgürlüklerden yararlanma noktasında hak öznesi bireylere karşı herhangi ayrımcı bir saikle yaklaşılması yasaklanmıştır. AİHS'deki düzenleme biçimiyle ayrımcılık, haklarda da yükümlülüklerde de eşit muameleye tabi tutulma ilkesinin ihlali sonucunda başvurucuya ilişkin bir mağduriyet ya da başvurucu ile aynı veya benzer konumdaki kişilere yönelik ayrıcalık söz konusu olduğunda uygulama alanı bulacaktır.

AİHS'in mezkûr ayrımcılığa uğramama hakkı, esasında tek başına bireysel başvurulara konu edilebilen haklardan değildir. İlgili madde AİHS'de garanti edilmiş olan haklarla sınırlı bir ayrımcılık yasağını içermektedir. Buna göre ilgili madde ile getirilmiş olan ayrımcılık yasağı, AİHS'de düzenlenen hak ve özgürlüklerle sınırlı olup, ayrımcılık eyleminin kendisi bir insan hakları ihlali olarak düzenlenmemiştir (Korkut, 2009, s. 21). Bu itibarla ayrımcılığı yasaklayan söz konusu bu maddeler tek başlarına değil, sözleşmelerde yer alan diğer haklar ile beraber gündeme gelebilmektedir (Karan ve Gül, 2011, s. 9). Diğer bir deyişle bu hak bağımsız bir hak olmayıp tamamlayıcı nitelik arzeden bir haktır.⁷³⁰ Bu hakkın uygulanabilmesi için bağlantı kurulacak diğer hak ya da haklara ilişkin olarak ortada bir ihlalinin mevcut olması zorunlu olmayıp, davanın olgularının bu hak ya da hakların kapsamı içinde olması yeterli görülmektedir.⁷³¹ Ayrımcılık yasağını düzenlemiş olan AİHS 14. maddesinin lafzından da anlaşılabilceği üzere bu hak, tek başına ileri sürülemez ancak Sözleşme ve Protokolleri'nde düzenlenen bir ya da birden fazla hakla bağlantılı olarak AİHM önünde ileri

⁷³⁰ *Rasmussen/Danimarka*, B. No: 8777/79, 28/11/1984, § 29.

⁷³¹ *Burden/Birleşik Krallık*, B. No: 13378/05, 29/4/008; *Glor/İsviçre*, B. No. 13444/04, 30/4/2009, § 45.

sürülebilecek nitelikte bir haktır. Bağımsız bir varlığa sahip olmayan bu hak için öğretide “parazit madde” nitelendirmesi yapılmaktadır (Karan, 2013, s. 471).

Bu durumda doğal olarak ayrımcılığa uğramama hakkının ihlal edildiği iddiasıyla AİHM önüne gelen başvuru, dilekçesinde AİHS’de düzenleme konusu yapılan hangi hak ve özgürlük bakımından şahsına yönelik ayrımcılık yapıldığı hususunu açıkça belirtmesi gerekecektir. Buna mukabil başvuru ilgilinin ilgili hak ve özgürlük ile ilintili maddenin ihlal edildiğini iddia ve ispat etme yükümlülüğü de bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle başvuruda yer verilen uyuşmazlık konusunun ilgili AİHS maddesinin kapsamında bulunması ve o maddeyle doğrudan bağlantı kurulabilmesi gerekli ve yeterli olacaktır. Buna göre başvuru mülkiyet hakkının ihlal edildiğini değil ve fakat mülkiyetin kullanımında ayrımcılık yapıldığını iddia ve ispat etmek durumundadır.⁷³² Buna göre AİHM içtihatlarında AİHS’in ayrımcılık yasağına ilişkin 14. maddesinin AİHS kapsamındaki diğer hak ve özgürlükler ile bağlantılı olarak incelenmesi gerektiği hususu aksi bir yoruma elvermeyecek bir kesinliğe kavuşmuştur.⁷³³ AİHM’e göre mülkiyet hakkının ayrımcılık yasağı ile bağlantılı olarak incelenebilmesi için öncelikle AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesi kapsamında korunması gereken mevcut bir mülkün veya mülkü edinme yönünde meşru bir beklentinin de mevcut olması gerekmektedir.⁷³⁴

Yukarıdaki paragrafta bahsettiğimiz hususlar, Anayasa Mahkemesi için de geçerlilik arz etmektedir. Nitekim Mahkeme, şayet somut başvuru konusu olayda başvuru ilgilinin ayrımcılık yasağına ilişkin ihlal iddialarını soyut ve genel ifadelerle ileri sürdüğünü, kendisine hangi temelde hangi sebeple ayrımcılık yapıldığına ilişkin olarak yeterli bir açıklama yapmadığını ve bu iddiasını kanıtlamaya elverişli belgeleri başvuru dosyasına eklemediği tespitini yapar ise, anılan şikâyetin temellendirilmediği sonucuna vararak başvurunun ayrımcılık iddiası ile ilgili kısmının açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verme yoluna gitmektedir. Diğer bir deyişle, başvuru ilgilinin ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine yönelik iddialarının soyut olarak

⁷³² *Rasmussen/Danimarka*, B. No: 8777/79, 28/11/1984, § 29.

⁷³³ *Karlheinz Schmidt/Almanya*, B. No: 13580/88, 18/7/1994, § 22.

⁷³⁴ *Vilho Eskelinen ve diğerleri/Finlandiya [BD]*, B. No: 63235/00, 19/4/2007, §§ 94, 95; *Guberina/Hırvatistan*, B. No: 23682/13, 22/3/2016, § 75.

değerlendirilmesi mümkün olmayıp iddiaların Anayasa ve AİHS kapsamında yer alan diğer temel hak ve özgürlüklerle bağlantılı olarak ele alınması gerekmektedir.⁷³⁵ Nitekim Anayasa Mahkemesine göre, Mahkemeye yapılan bireysel başvurularda başvuru kapsamındaki haklardan hangisinin hangi nedenle ihlal edildiği ve buna ilişkin gerekçelerin ve delillerin neler olduğunu açıklama yükümlülüğünün bir gereği olarak tüm koşulları karşılar mahiyette başvuru formu dikkat ve özenle doldurulmalı, hangi hakların ihlal edildiği ve ihlal iddiasının dayanağı olan tüm olgu ve olaylar gösterilmeli, başvuruyu aydınlatacak ve hükmün esasını etkileyecek argümanları destekler mahiyetteki tüm açıklayıcı ve kanıtlayıcı belgeler başvuru dilekçesine eklenmelidir. Başvurucu başvurusu konusunu destekler mahiyette herhangi bir belge edinmemişse bu durumun gerekçelerini de açıklamalıdır. İleri sürülen iddiaların dayanaktan yoksun olmayıp temellendirilmiş oldukları konusunda Anayasa Mahkemesinde yeterli kanaat oluşması, başvurucu tarafından ileri sürülmüş olan iddiaların içerik ve niteliğine bağlıdır. Buna göre başvurucu, başvuru hakkında kabul edilemezlik kararı verilmesini önlemek istiyorsa bireysel başvuru sürecinin en başında, başvuru formu ve eklerinde iddialarını kanıtlar ve destekler mahiyette gördüğü tüm bilgi ve belgeleri sunması ve bu bilgi ve belgelerin içeriği ile genel olarak başvuru hakkında gerekli açıklamalarını yapması zorunludur.⁷³⁶

Yine Anayasa Mahkemesine göre de, mülkiyet hakkının ayrımcılık yasağı ile bağlantılı olarak incelenebilmesi için öncelikle Anayasa'nın 35. maddesi kapsamında korunması gereken mevcut bir mülkün veya mülkü edinme yönünde meşru bir beklentinin de mevcut olması gerekmektedir.⁷³⁷ Mahkeme, konuya ilişkin örnek nev'inden yakın bir zaman önce vermiş olduğu *Mehmet Harman* kararında, (B. No: 2017/34154, 3/7/2019) başvuru kapsamındaki ayrımcılık temelli iddialarını mülkiyet hakkı kapsamında incelemiş ve meşru bir beklentisinin olmadığı tespiti ulaştığında ise mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağı çerçevesinde ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek görülmediğine hükmetmiştir.⁷³⁸ Anılan karara konu başvuru, Diyarbakır ilinin Lice ilçesinde yıllar

⁷³⁵ *Onurhan Solmaz*, B. No: 2012/1049, 26/3/2013, § 33.

⁷³⁶ *Veli Özdemir*, B. No: 2013/276, 9/1/2014, § 23.

⁷³⁷ *Vilho Eskelinen ve diğerleri/Finlandiya [BD]*, B. No: 63235/00, 19/4/2007, §§ 94, 95; *Guberina/Hrvatistan*, B. No: 23682/13, 22/3/2016, § 75.

⁷³⁸ *Mehmet Harman*, B. No: 2017/34154, 3/7/2019, § 89.

önce gerçekleşmiş olan deprem sonucu taşınmazı zarar gören başvurucunun, deprem felaketi üzerine kamu otoritelerince tesis edilen telafi edici mekanizmalara (konut tahsisi) ilişkin hak sahipliğinden yararlandırılması içerikli talebinin reddedilmesi sonucu eşitlik ilkesinin ve adil yargılanma ile mülkiyet haklarının zedelendiği iddialarına ilişkindir. Başvurucu, deprem sebebiyle konut tahsis edilmesine ilişkin olarak tesis edilen kararlar sonucunda bazı hak sahiplerine konut teslimi yapılmış iken kendisinin bu haktan yoksun bırakılması nedeniyle mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğini ileri sürmüştü ve Anayasa Mahkemesi de yukarıda belirtilen şekilde kararını vermiştir.

Ayrımcılığa uğramama hakkı özerk ve bağımsız bir hak olmadığı için de kural olarak asli bir güvence sağlamayacaktır. AİHM Sözleşme’de düzenleme konusu yapılmış olan esasa ilişkin haklardan herhangi birisinin ihlal edilmiş olduğunu saptar ise fer’i bir güvence sağlayan inceleme konumuz hakkı ayrıca irdelemeye gerek görmemektedir.⁷³⁹ Nitekim Anayasa Mahkemesi de, şu ana kadar yapılan başvurularda ayrımcılık yasağı ihlali iddiası yer almakta olsa bile, esasa ilişkin haklardan herhangi birisinin ihlal edildiği kanaatine varmışsa mezkûr iddianın incelemesine hiç girmemektedir. Mahkemenin konuya örnek *Çiğdem Arslan ve diğerleri* kararında, (B. No: 2015/4774, 7/3/2019), başvuruya konu olaya ilişkin Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun içtihadının varlığı karşısında -her ne kadar zorlayıcı bir kamu yararına dayanmakta ise de- kanun değişikliğinin dava açılırken kişi lehine sonuçlanacağı anlaşılan durumu değiştirmeye müteallik olduğu, davanın kişi lehine sonuçlanmasını imkânsız hâle getirdiği hususunun tespit edildiği, bu tespit ışığında silahların eşitliği güvencesine yönelik müdahalenin öngörülebilir olmadığından meşru kabul edilemeyeceği, bu durumda dezavantajlı hâle getirilen başvurucuya katlanması zor ve olağan dışı aşırı külfetler yüklendiği belirtilerek adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine kanaat getirilmiş ve ihlal kararı verilmiştir.⁷⁴⁰ Anılan karara konu başvuru, yaşlılık aylıklarının artış oranlarının azaltılması sonucu mülkiyet hakkının; yapılan kanuni düzenleme ile devam eden yargılama sürecine sonuca etkili olacak biçimde müdahale edilmesi nedeniyle de adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Başvurucular, 6111 sayılı

⁷³⁹ *Beyeler/İtalya*, B. No: 33202/96, 5/1/2000.

⁷⁴⁰ *Çiğdem Arslan ve diğerleri*, B. No: 2015/4774, 7/3/2019, § 29.

Kanun'un 53. maddesi ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesine eklenen fıkranın devam etmekte olan davalara da uygulanmasına ilişkin ibaresiyle açmış oldukları alacak davasının dayanağı olan ve kendilerini haklı kılıp davayı kazanma şansını yüksek tutan Yargıtay içtihatlarının ortadan kaldırıldığını, bu durumda devam etmekte olan yargı süreçlerine yeni kanuni düzenleme yoluna gidilmesi suretiyle müdahale edildiğini belirtmişler; adil yargılanma ve mülkiyet hakları ile ayrımcılık yasağının ihlal edildiğini ileri sürmüşlerdir. Buna mukabil başvuru, her ne kadar aynı şikâyet bağlamında ayrımcılık yasağı ve mülkiyet hakkının da ihlal edildiğini ileri sürmüş iseler de, başvurunun söz konusu şikâyetin ilgili olduğu adil yargılanma hakkı kapsamında silahların eşitliği ilkesi çerçevesinde incelenmesi tercihen uygun görülmüştür.⁷⁴¹

Yukarıda ayrımcılığa uğramama hakkı bağımsız bir hak olmadığı için kural olarak asli bir güvence sağlamayacağını ve gerek AİHM'in gerekse de Anayasa Mahkemesinin AİHS ya da Anayasa'da düzenleme konusu yapılan esasa ilişkin haklardan herhangi birisinin ihlal edilmiş olduğunu saptar ise ayrımcılık yasağını irdeleme konusu yapmayacağını söylemiştik. Bununla birlikte mülkiyet hakkını sınırlayan vergisel bir müdahale, mülkiyet hakkıyla ilgili ihdas edilmiş ölçütlere uygun olabilir. Ancak bu müdahale; benzer durumdaki kişilere farklı şekilde uygulanmışsa, yani AİHS'in 14. maddesi bağlamında ayrımcı nitelik arz etmekte ise ve haklılığı aleyhine başvuru yapılan sözleşmecî taraf üye devlet tarafından ispatlanamıyor ise bu durumda AİHS'in ihlal edilmiş olduğunu kabul etmemiz gerekecektir. An itibarıyla Anayasa Mahkemesinin de konuya ilişkin aynı yaklaşımı sergilediğini gösteren bir karar ihdas edilmemiş olsa da, Mahkemenin bu tür bir tespit durumunda benzeri bir karar vereceği düşünülmektedir.

AİHM, ayrımcılığa uğranılmış olduğu iddiasıyla önüne gelen bir başvuruda öncelikle AİHS kapsamında düzenleme konusu yapılan bir hakkın somut vakıa ile ilgili kurulup kurulamayacağını tespit edecektir. "Uygulanabilirlik değerlendirmesi" adı da verilebilecek bu tespit işleminden sonra AİHM ayrıca, "karşılaştırılabilirlik değerlendirmesi" adı altında somut vakıa da aynı ya da benzer bir durumun bulunup bulunmadığı hususunu irdeleme konusu yapacaktır. AİHM, aynı ya da benzer kişilerin

⁷⁴¹ Çiğdem Arslan ve diğ. / B. No: 2015/4774, 7/3/2019, § 26.

varlığını bu şekilde saptadıktan sonra bu kişiler arasında hak ve özgürlükten yararlanma bakımından fark gözetilip gözetilmediğini, farklı muameleye tabi tutulup tutulmadıklarını belirleme yoluna gitmektedir. AİHM, aşama aşama bir süreç dahilinde yaptığı bu sıralı tespitler sonrasında “meşruiyet değerlendirmesi” adı altında varlığı kesin olarak saptanan “muamele farkı”nın objektif ve makul bir gerekçeyle meşruiyeti ortaya konulmadığını, ulaşılmak istenilen amaç için tercih edilen enstrümanın araçsal değerinin amaç-araç orantısını sorgulatacak düzeyde olup olmadığını araştıracaktır. AİHM’in bu son aşamadaki tespitine göre de somut olayda ayrımcılığa uğramama hakkının ihlal edilip edilmediği ortaya çıkacaktır. Nihayetinde AİHM’in klasikleşmiş ifadesiyle, meşru bir amacı haiz olmadığı veya kullanılan araçlarla gerçekleştirilmek istenen amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi bulunmadığı tespit edilen farklı muamele ayrımcı karakterdedir.⁷⁴²

Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin yaklaşımında sergilediği aşamalı analiz yöntemi de benzerlik göstermektedir. Nitekim, Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin örnek bir kararı olan *Tevfik İlker Akçam* kararında, (B. No: 2018/9074, 3/7/2019) ileri de daha detaylı olarak değindiğimiz üzere söz konusu aşamalı analiz ve kontrol yöntemini uygulayarak ihlal kararının varlığını tespit etmiştir. Anılan karara konu başvuru, acil, yoğun bakım ve icap nöbetlerine tabi olan diğer personele nöbet ücreti ödenmekte iken bazı uzman doktorlara nöbet ücreti ödenmemesi nedeniyle mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Mahkeme, mezkûr aşamalı analiz ve kontrol yöntemi kapsamında öncelikle Anayasa'nın 10. maddesi çerçevesinde benzer sebebin ve farklı muamelenin mevcut olup olmadığını saptamış, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında mülkiyet hakkına müdahale bakımından farklılık gözetildiğini belirlemiştir. Bundan sonra farklı muamelenin objektif ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve müdahalenin ölçülü olup olmadığı sorgulamış ve süreç sonunda ihlal kararı vermiştir.

Anayasa Mahkemesinin anılan kararında öncelikle, aynı sağlık kuruluşlarında nöbet hizmetine tabi olup nöbet ücretine hak kazanmış olan kişilerin karşılaştırma yapmaya müsait olacak şekilde benzer durumda oldukları tespiti yapılmıştır. Diğer yandan diğer

⁷⁴² *Fabris/Fransa*, B. No: 16574/08, 7/2/2013, § 28.

sağlık personeline nöbet ücreti ödenmekte iken 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'na tabi olarak çalışmakta olan uzman doktorlara bu ödemenin yapılmamasının farklı muamele teşkil ettiği belirtilmiştir.⁷⁴³ Mahkemeye göre, kamu personeli hakkında yerine getirilen hizmetin koşulları ile mali hakların belirlenmesine ilişkin farklılık arzeden düzenlemelerin yapılması söz konusu olabilecektir. Buna mukabil başvuru konusu somut olayda tamamen aynı nitelik ve mahiyette kamu hizmeti veren ve uzman doktorların da dâhil olduğu 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi personel ile 2547 sayılı Kanun'a tabi tıpta uzmanlık öğrencilerine, ayriyeten T.C. Sağlık Bakanlığı ile üniversitelerce ortak kullanıma konu edilen sağlık tesislerinde nöbet tutmakta olan 2547 sayılı Kanun'a tabi öğretim üyelerine nöbet ücreti ödenmekte iken üniversite hastanelerinde 2547 sayılı Kanun'a tabi olarak çalışmakta olan uzman doktorlara nöbet ücreti ödenmemesinin nesnel, haklı ve makul bir gerekçeye dayandırılmasını gerektirecek bir sebebin de bulunmadığı değerlendirilmiş, ayriyeten müdahalenin nesnel, haklı ve makul bir gerekçeye dayandığı yolunda bir tespitte ulaşılmamasını gerektiren somut bir bulguya ya da veriye de rastlanılmamıştır. Bu durumda Mahkemeye göre, kamu otoritelerinin ortaya çıkarmış olduğu farklılığın başvuru konunun mülkiyet hakkına yönelik ayrımcı bir muameleye yol açtığı değerlendirilebilmektedir. Mahkemeye göre, sonuç olarak kamu otoritelerinin kamu personel rejimi ve bununla ilintili olarak hizmet şartları, özlük ve mali hakların kapsam ve içeriğinin belirlenmesi bakımından geniş bir takdir yetkisi bulunmakla birlikte, somut olayın öznel koşulları altında 657 sayılı Kanun'a tabi uzman doktorlar ile 2547 sayılı Kanun'a tabi uzman doktorlar arasında nöbet ücreti yönünden bir farklılık yaratıldığı dikkate alındığında bu durumun mülkiyet hakkına yönelik ayrımcı bir muameleye yol açtığı da ayrı bir gerçekliktir. Buna göre olayda objektif ve makul bir gerekçe ortaya konulmadan mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı motifler taşıyan müdahale nedeniyle başvurucuya olağan dışı ve aşırı bir yük yüklenmesine yol açılmıştır. Sonuç olarak Mahkemece somut başvuru konusu olayda mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının açıkça ihlal edildiği kanaatine varılmıştır.⁷⁴⁴

⁷⁴³ *Tevfik İlker Akçam*, B. No: 2018/9074, 3/7/2019, § 49.

⁷⁴⁴ *Tevfik İlker Akçam*, B. No: 2018/9074, 3/7/2019, §§ 56-57.

Bu başlık altında son bahsedilmesi gereken husus, ayrımcılık yasağının mutlak ve idarenin takdir hakkını anlamsızlaştıran bir yasak kategorisinde değerlendirilmesinin uygun olmayacağı gerçeğidir. Diğer bir deyişle anılan yasağın uygulama alanı, temas ettiği tüm düzenleme ve işlemlerde “istisna” kavramının içeriğini aşacak şekilde ve kamu yararı ve egemenlik hakkı gibi baskın ilkelerle kuşatılmışlık olgusu kapsamında düşünüldüğünde daha da dardır. Bununla birlikte, insan hakları yargısının kurumsallaştığı ve ulusal idari ve yargı organlarınca daha da fazla içselleştirildiği günümüz dünyasında mezkûr alanın daha da genişleyeceği değerlendirilmektedir. Ayrımcılık yasağının sınırlandırılması gerçeğine tekrar dönecek olursak buna göre, Medeni ve Siyasi Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme’nin 2. ve 26. maddelerinde yer verilen ayrımcılık yasağının sınırlandırmaya tabi tutulabileceği ve bu anlamda örneğin işkence ve kötü muamele yasağı gibi mutlak bir hak olmadığı belirtilmiştir.⁷⁴⁵ 26. madde kapsamında yer alan “kanun önünde eşitlik” ve “yasalarca eşit derecede korunma” ifadeleri herkese mutlak eşit ve simetrik muamele yapılmasını öngörmemektedir. Diğer bir deyişle kanun önünde eşitlik, mutlak eşitlik ya da sosyo-ekonomik eşitlik demek değildir. Mutlak eşitlik, insanlar arasındaki hiçbir farklılığı dikkate almadan herkesi eşit kabul etmek demektir ki bu durumun adaletsizliğe neden olacağı açıktır. Sosyo-ekonomik eşitlik ise, kişileri ekonomik yapılarına göre eşitlemektir (Yereli, 2003, s. 213). Tam da bu gerçeklikten hareketle mezkûr madde ile belirli kişilere veya gruplara makul ve objektif ölçütlere dayanılarak farklı muamele yapılabileceği öngörülmüştür. Örnek olarak, görme engellilere sürücü ehliyeti verilmemesi veya çalışma konumuzla doğrudan bağlantılı olarak farklı gelir seviyesini haiz kişilerden farklı oranlarda vergi alınması gibi uygulamaların farklı muamele olarak kabul edilebileceği, bununla birlikte ayrımcılık teşkil etmeyeceği ifade edilebilir. Nitekim, İnsan Hakları Komitesi ayrımcılığı yasaklarken, mevcut süregelen ayrımcılığın önlenmesini teminen ihdas edilmiş bulunan geçici özel tedbirleri gerçekten de gerekli olduklarının ortaya konulabildiği durumlarda meşru kabul etmekte ve AİHS’in ihlali olarak görmemektedir (Karan ve Gül, 2011, s. 12).

Sonuç olarak AİHM tarafından mülkiyet hakkının kullanımında ayrımcılık iddialarına dayalı başvuruların incelenmesinde kullanılan ölçütler olan sırasıyla ayrımcı

⁷⁴⁵ Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Komitesi, 18 No.lu Genel Yorum, § 13.

müdahalenin benzer durumdaki kişilere uygulanması ölçütü, ayrımcı müdahalenin farklı muamele niteliğinde olması ölçütü ile ayrımcı müdahalenin makul ve nesnel gerekçesinin bulunmaması ölçütünün, Anayasa Mahkemesinin kararları için de yol haritası teşkil edeceği ve hâlihazırdaki kararlarında da etmekte olduğu kuşkusuzdur. Bu öznel ölçütlerin vergisel müdahaleler yoluyla mülkiyet yapılan müdahalelerdeki görünüm şeklinin ise inceleme konumuz itibarıyla daha detaylıca incelenmesi gerektiği kuşkusuzdur.

3.2. VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARDA MÜLKİYET HAKKININ KULLANIMINDA AYRIMCILIĞA UĞRAMAMA HAKKININ İHLAL EDİLDİĞİ İDDİALARINA DAYALI OLARAK BİREYSEL BAŞVURULAR

3.2.1. Başvuruların Türü ve Özellikleri

Vergisel ihtilaflara ilişkin AİHM nezdinde yapılan kişisel başvuruları eşitlik ilkesiyle bağlantılı bir tasnife tabi tutar isek, bu ilkenin çoğunlukla mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ihlal iddiasına konu edildiğine tanık olmaktadır (Baker, 2000, s. 15). Eşitlik ilkesinin diğer hak gruplarıyla -özellikle adil yargılanma hakkı ve özel yaşama ve aile hayatına saygı gösterilmesi haklarıyla- bağlantılı olarak AİHM önüne getirilmesi olgusuna ise çok sık rastlanılmamaktadır. Esasında Anayasa Mahkemesi önüne de, özellikle *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* ([GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018) kararından sonra, eşitlik ilkesinin ihlal edildiği iddiasını taşıyan başvuruların epey yüksek bir oranda bir şekilde mülkiyet hakkıyla ilintili olarak getirildiği gözlenmektedir.

Vergisel ihtilaflara yönelik olarak yapılan kişisel başvurularda, daha önce de bahsettiğimiz aşamalı analiz ve kontrol sürecinin vergisel incelemelere özgü yönleri göz ardı edilmeden uygulanacak ve duruma göre bu iddiaların kabulü yoluna gidilecektir. Buna göre, öncelikle ayrımcı olduğu iddia edilen şikâyete konu vergisel müdahalenin başvuru ile benzer durumdaki vergi ödevlilerine uygulanmış olup olmadığı hususu tespit edilecektir. Sonrasında AİHM bu müdahalenin başvuru ve başvuru ile benzer

durumdaki kişiler bakımından “farklı muamele” niteliği arzedip arzetmediği hususunu irdeleyecektir. Bu aşamada başvurucuya benzer durumdaki kişilerden farklı muamelede bulunmuş olduğunu da belirleyen AİHM, varlığı tespit edilen bu muamele farkının ilgili maddede tahdidi olarak belirtilmemiş olan ırk, cinsiyet, renk, dil, din, mezhep gibi ayrımcı temellere dayandığını da tespit ederse, salt bu durumun varlığı nedeniyle vergilendirmenin kendine özgü koşulları nedeniyle doğrudan ihlalin varlığından bahsetmemiz mümkün olmayabilecektir. Zira muamelenin farklı olup olmadığını belirleme konusunda egemenlik yetkisini kullanarak vergilendirme yoluna giden sözleşmecî taraf üye devletlerin belirli bir takdir yetkisi alanları bulunmaktadır. Anılan alanın vergisel düzenlemeler ile uygulamaların seyri noktasında oldukça geniş bir yer tuttuğu da AİHM’in pek çok kararında kabul ettiği bir gerçekliktir. Oldukça geniş olduğunu belirttiğimiz takdir yetkisinin aşılmış olduğunun kabulü için de bazı şartların bir arada bulunması gerekmektedir. Buna göre bir takdir yetkisi aşımının varlığından söz edebilmemiz için varlığı tespit edilen farklı muamelenin nesnel ve makul bir gerekçesi olmamalı, farklı muamele ile meşru bir amacın güdüldüğü olmasından söz edilemiyor olması, amaç-araç dengesinin bozulduğu kanaatine ulaşmamıza neden olacak şekilde amaç ile kullanılan araçlar arasında bir orantısızlığın varlığı tespit edilmelidir.

AİHM tüm bu süreç kontrolü aşamasında dosyaya sunulan bilgi, belge ve donelerden şikâyet konusu vergisel müdahalenin benzer konumda kabul edilebilecek kişilere farklı uygulandığı kanaatini edinirse, ihtilafın tarafı sözleşmecî üye devletten varlığı tespit edilen bu muamele farkının haklı ve nesnel gerekçesini sunması istenilecektir. AİHM, hem başvurucunun hem de sözleşmecî taraf üye devletin tüm iddia ve itirazlarını mezkûr ölçütler kapsamında inceleme yoluna gidecektir. Anayasa Mahkemesi de başvuru dosyası kapsamında yer verilen bilgi ve belgelerden bireysel başvuru konusu vergisel müdahalenin benzer konumda kabul edilebilecek kişilere farklı uygulandığı kanaatini edinirse, Bakanlıktan isteyeceği görüş yazısında bir anlamda AİHM’in yaptığı gibi söz konusu muamele farkının haklı ve nesnel gerekçesini belirtmesi istenilecektir. Bakanlıktan istenilen görüş yazısında her ne kadar doğrudan anılan ifadeler yer verilmemiş olsa da, Bakanlığın cevabi yazısının bu hususları içermesi insan hakları yargısının doğası gereği elzemdir.

Gerek AİHM gerekse de Anayasa Mahkemesi nezdinde yapılan vergisel uyuşmazlıklara ilişkin başvurular, genellikle ya “vergilendirmeye ilişkin başvurular”a (uygulamada en sık görülen türü) ilişkin ya da “vergilerin tahsiline ilişkin başvurular” olmaktadır. AİHM’in vergilerin tahsil sürecine ilişkin ayrımcılığa uğramama hakkının ihlal iddiasını içeren en bilinen karar örneği *Hentrich/Fransa* kararıdır. Anılan başvuruda başvurucu tarafına uygulanan ön alım hakkının keyfi ve öngörülemez nitelikte olduğunu iddia etmekle yetinmemiş aynı zamanda bu uygulamanın ayrımcı motif taşıdığını da ileri sürmüştür. AİHM, öncelikle başvuruda mülkiyet hakkının ihlal edildiğini tespit ettiği için akabinde konunun mülkiyet hakkıyla bağlantılı ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiasını incelemeye gerek görmemiştir.⁷⁴⁶ Bu durumda başvuru konusu olayda doğrudan mülkiyet hakkının ihlal edildiği olgusu söz konusu olmamış olsa idi, Mahkemenin konuyu ayrımcılık yasağı kapsamında da ele alma durumunun söz konusu olacağı açıktır.

İstatiksel olarak gerek AİHM nezdinde gerekse de Anayasa Mahkemesi nezdinde yapılan vergilendirmeye ilişkin başvurular, ağırlıklı olarak; vergi muafiyet, istisna ve indirimlerine, vergi cezalarına, başvuruçuların vergi yükümlülüğüne, hatalı olarak ödedikleri vergilerin iadesi gibi hususlara ilişkin olarak ayrımcı motif uygulamalarına ilişkindir.

3.2.2. Vergilerin Temel Unsurlarına, Hatalı Olarak Ödenen Vergilerin İadesine, Vergi Cezalarının Uygulanmasına İlişkin Ayrımcılık

Ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan başvurulardan önemli bir bölümünü sözleşmeci taraf üye devletin başvuruçusu hakkında tesis etmiş olduğu vergisel işlemin dayanağını teşkil eden ilgili devletin iç hukuk düzeninde yer alan “vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemeler” oluşturmaktadır.

AİHM’in konuya ilişkin çarpıcı bir kararı *Karlheinz Schmidt/Almanya* kararıdır (B. No: 13580/88, 18/7/1994). Anılan davada başvurunun konusu, yalnızca erkeklerin itfaiye hizmetinde bulunmaya mecbur tutulmalarıdır. İtfaiye hizmetinde bulunma

⁷⁴⁶ *Hentrich/Fransa*, B. No: 13616/88, 22/9/1994, § 66.

yükümlüğünü haiz erkekler bu yükümlülüklerinden belirli bir nakit ödemek suretiyle muaf tutulabilmektedirler. AİHM, yaptığı inceleme sonucunda Baden-Württemberg'deki gibi bir zorunlu itfaiye hizmetinin ilgili Kanun'un 4. maddesinin 3. fıkrasının (d) bendinde öngörülen "normal yurttaşlık yükümlülüklerinden" birisini teşkil ettiği kanaatini dile getirmiştir. Mahkemeye göre hizmetin doğrudan ifası yerine başvuruculara tanınmış bir seçenek kapsamında nakit bedel ödenmesi, "telafi mahiyetinde bir ödemedir". AİHM sonuç olarak, hizmet yükümlülüğü ile yakından ilişkili olması ve ikame edilebilirlik özelliği göstermesi sebebiyle, doğrudan hizmet ifası yerine nakit para ödeme yükümlülüğünün de ilgili Kanun'un 4. maddesinin 3. fıkrasının (d) bendi kapsamında değerlendirilebileceği sonucuna varmıştır.⁷⁴⁷

Diğer yandan konuyu ayrımcılık yasağı bağlamında da ele alan Mahkeme, zorunlu görev kapsamında yalnızca erkeklerin itfaiye teşkilatında çalışmak ya da çalışmak istemezlerse bunun yerine maddî bir bedel ödemek zorunda olmalarıyla ilgili görüşünü ortaya koymuştur. Mahkemenin değerlendirmesine göre, itfaiye teşkilatında zorunlu hizmet konusunda kadınlarla erkeklere farklı davranılması konusunda günümüzde bir fark olup olamayacağından bağımsız olarak, mevcut hâlihazırdaki davada nihai olarak belirleyici olan, bu tür bir hizmette bulunma yükümlülüğünün münhasıran hukuki ve teorik bir mesele olmasıdır. Esasında itfaiye hizmetlerine yönelik olarak gönüllü sayısının yeterli olması dolayısıyla uygulamada hiçbir erkek, itfaiyede hizmet etmek zorunda kalmamaktadır. Diğer bir deyişle, ilgili hükmün varlığı esasında teorik olarak bir anlam ifade etmekle birlikte uygulanma ihtimali bir şekilde bulunmaktadır. Bu durumda ilgili yerleşim yerlerinde mukim olan erkeklerin potansiyel mağdur sıfatını taşıdıkları ve kişisel başvuru haklarına sahip oldukları da açıktır. Bununla birlikte uygulamada hiçbir erkeğin itfaiyede hizmet etmek zorunda kalmaması nedeniyle, fiiliyatta ikame edici bir işlevle kurgulanmış olmasına karşın maddi bedel telafi edici niteliğini yitirmiş ve fiilen ifa edilen yegâne ve alternatifsiz görev hâline gelmiştir. Bu tür bir maddi yükün zorunlu kılınmasında cinsiyete dayalı farklı bir muamele savunulamayacaktır.⁷⁴⁸ Bu durumda, AİHM'in vergi oranlarına ilişkin ayrımcı motif taşıdığı iddiasıyla yapılan başvurularda vermiş olduğu kararlarda, sözleşmecî taraf üye

⁷⁴⁷ *Karlheinz Schmidt/Almanya*, B. No: 13580/88, 18/7/1994, § 23.

⁷⁴⁸ *Karlheinz Schmidt/Almanya*, B. No: 13580/88, 18/7/1994, § 28.

devletlerin konuya ilişkin takdir marjını geniş tutma eğiliminde olduğunu söylemek mümkün görülmektedir.

Yukarıdaki paragraftaki karara konu başvuruya kısmen benzerlik taşıyan bir başvuru sonucu tesis edilen Anayasa Mahkemesi kararında, (*Mehmet Akdeniz (kk)*, B. No: 2015/11337, 9/10/2017) karara konu başvuru, başvurucunun polis memuru olarak vazife yapmakta iken istifa etmesi sonucu mecburi hizmet yükümlülüğünden dolayı ödemek zorunda kaldığı tazminatın iade edilmesi talebiyle yapmış olduğu başvurunun reddine ilişkin işlemin iptalini teminen açmış olduğu davanın reddedilmesi nedeniyle eşitlik ilkesinin, adil yargılanma hakkının ve mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Başvurucuya göre, kendisiyle aynı statüde konumlanan olan pek çok kişinin bu tür bir hizmet yükümlülüğüne ve bu yükümlülük sonucu da tazminat ödeme sorumluluğuna sahip olmaması nedeniyle şahsına yönelik ayrımcı motifler ihtiva eden bir muamele gerçekleştirmiştir. Mahkeme, ayrımcılık iddiasının incelenebilmesi için başvurucunun, kendisiyle benzer durumdaki kişilere yönelik farklı uygulamaların meşru bir temeli olmaksızın ırk, cinsiyet, renk, din,⁷⁴⁹ dil vs. ayrımcı bir nedene dayandığını makul ve ikna kabiliyetini haiz delillerle ortaya koymaları gerektiği belirtmiştir. Mahkemeye göre, somut olayda başvurucu, sözünü ettiği benzer olaylar ile kendi durumunun ayniyet arzettiğini ortaya koyamadığı gibi kendisine hangi nedenle ayrımcılık yapıldığına ilişkin de temellendirilmiş herhangi bir beyanda da bulunmamıştır.⁷⁵⁰ Bu kapsamda başvurucu tarafından ileri sürülen ihlal iddiası kanıtlanamamıştır. Mahkeme de anılan gerekçelerle başvurunun ayrımcılık yasağına ilişkin kısmının da, diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.

Konuya ilişkin ilginç bir örnek teşkil eden eski bir karar da *X/İrlanda* kararıdır (B. No. 5913/72, 18/12/1973). Anılan davada daha önce İngiltere’de evlat edinilmiş olan

⁷⁴⁹ Avrupa Birliği Hukukunda din veya inanç temelinde ayrımcılığa karşı koruma alanı daha düşük seviyede iken, AİHS’in kapsamının bundan daha geniş olduğu söylenebilecektir. Nitekim, AİHS’in 9. maddesi bağımsız vicdan, din ve inanç özgürlüğü hakkını içermektedir. AİHS’in söz konusu maddesinin kapsamıyla ilgili detaylı açıklamalar için bkz. Avrupa Konseyinin Hukukçular için İnsan Hakları Eğitimi web sitesinde bulunabilmektedir: Murdoch, *Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü*, İnsan Hakları El Kitapları, No. 2, 2012.

www.coehelp.org/mod/resource/view.php?inpopup=true&id=2122 adresinde mevcuttur.

⁷⁵⁰ Benzer değerlendirmeler için bkz. *Adnan Oktar (3)*, B. No: 2013/1123, 2/10/2013, § 50.

başvurucu, daha sonra İrlanda'da yetkili organlar nezdinde başvuruda bulunmuştur. İrlanda mevzuat hükümlerine göre, başvurucuyu evlat edinmiş olan annenin başvurucunun şahsına bıraktığı miras, veraset ve intikal vergisine tabidir. Yine İrlanda mevzuat hükümlerine göre, müteveffa ile kan bağı olmayan mirasçıların ödemesi gerekli olan ve mirasın % 10'una tekabül eden vergi miktarı, müteveffanın çocuklarının ödemesi gerekli olan ve mirasın % 1'ine tekabül eden vergi miktarının on katıdır. Yine İrlanda mevzuat hükümlerine göre, İrlanda'da evlat edinilen bir kişi müteveffanın çocuğu olarak kabul görmekte ve buna göre yasal ve idari işlemlere muhatap olmaktadır. Bu durumda başvurucu İngiltere'de evlat edinilmiş olmakla İrlanda hukukuna göre "kan bağı olmayan" mirasçı statüsünde olup % 10 oranında veraset ve intikal vergisine tabi olmaktadır. Başvurucu, başvurusunda salt ülke dışında evlat edinildiği gerekçesiyle % 10 gibi makul olmayan yüksek bir oranda vergiye katlanmak zorunda kalmasının ayrımcı motifler taşıdığını ve kişisel mağduriyetine neden olduğunu iddia etmiş ve iddiası AİHM tarafından kabul görmüştür.

Diğer yandan sözleşmeciler taraf üye devletlerin, vergiden muaflik ve istisnalar koymak, revize etmek ve kaldırmak amacıyla yaptığı yasal düzenlemelerde de ayrımcı bir yaklaşım sergilediğine ilişkin şikâyetler içeren pek çok başvurunun gerçekleştiğine tanık olmaktadır. Bu konuda yapılan başvuruların sayısının görece olarak diğer başvurulardan epey fazla olduğunu da söylemek mümkündür. Anayasa Mahkemesi önüne de benzeri şikâyetleri içeren başvuruların getirildiği müşahede edilmekle birlikte an itibarıyla konuya ilişkin verilmiş örnek bir karara rastlanılmamıştır.

Darby/İsveç davasında (B. No: 11581/85, 23/10/1990) başvurucunun İsveç Kilisesine üye olmadığı hâlde Kilise vergisi ödemek zorunda olmasını tartışan AİHM, bu tür bir zorunluluğun varlığını mülkiyet hakkı yönünden ayrımcılık yasağının ihlali olarak değerlendirmiştir. Mahkemece, İsveç vergi ödevlilerine Kilise vergisinden muaf tutulma imkânından yararlanmalarını sağlayan kanun değişikliği yapılmasının söz konusu ihlal vakalarının önüne geçeceği uyarısı yapılmıştır (Doğru, 2000, s. 214).

Lindsay/Birleşik Krallık kararında (B. No: 11089/84, 11/11/1986) AİHM, evli kadınları işlerine geri dönmelerini teşvik eden vergi teşviklerinin yasal olarak haklı ve meşru bir

amacı haiz olduğuna ve bu nedenle de erkeklere karşı bir ayrımcılık oluşturmadığına karar vermiştir.⁷⁵¹ Mahkemenin mezkûr kararda müspet ayrımcılıkla ilgili olarak, önceden mevcut bir eşitsizliği ortadan kaldırma amacının başlı başına farklı muamele için meşru bir neden olduğu kabul edilmiştir. Diğer bir deyişle anılan karara göre, kadın ve erkekler sosyal korumaya tabi tutulma kapsamında aynı durumda kabul edilememektedirler. Buna göre de, kadın lehine “pozitif ayrımcı” (Yücel E, 2016, s. 78) motifle müdahalede bulunulması eşitliğe aykırı bulunmamaktadır. Nitekim, eşitlik ilkesinin bir görünümü olan “maddi/gerçek eşitlik”, farklılıkların göz önünde bulundurulduğu; dolayısıyla zayıf ve dezavantajlı grupların, dezavantajlı durumlarının ortadan kaldırılmasına yönelik pozitif ayrımcılığa izin verildiği eşitlik anlayışıdır (Yücel E, 2016, s. 60). Anayasa Mahkemesi ise AİHM’den farklı olarak, özellikle engelliler ile Emekli Sandığı dul ve yetimlerine pozitif ayrımcılık kapsamında yapılan ek ve fazla ödemelere ilişkin başvuruları değerlendirirken hâlihazırda konuya ilişkin örnek ihlal kararı vermemiş, konuya ilişkin kararlarında başvuruların hepsini kabul edilemez bulmuştur.

Anılan kararlardan vergi uyuşmazlığına ilişkin olmamakla birlikte örnek olarak ele alınabilecek *Tevfik Kalan (k.k.)* kararında, (B. No: 2016/6605, 27/10/2016) karara konu başvuru, başvurusunun, kaçak yapı yaptığı tespitinden hareketle ilgili belediye encümen kararı ile hakkında tesis edilen idari para cezasının haksız ve hukuka aykırı olduğunu belirterek Anayasa'nın 10., 36., 38. ve 40. maddelerinde düzenlenmiş olan ilke ve hakların ihlal edildiği iddiaları hakkındadır. Mahkeme, somut olayda başvuru tarafından, eşitlik ilkesinin ihlal edildiği de ileri sürülmüş olmakla birlikte söz konusu ayrımcılığın hangi temel hak ve özgürlüğe yönelik ve onunla bağlantılı olarak gerçekleştiği destekleyici bilgi ve bulgularla destek belirtilmediğinden başvurunun reddine karar vermiştir.

Anılan kararlardan örnek olarak ele alınabilecek *Mustafa Özkan (k.k.)* kararında, (B. No: 2014/5023, 24/6/2014) karara konu başvuruda, Antalya Şoförler Odasına bağlı olarak şehir içi taşımacılık işiyle işigal eden başvuru, 6495 sayılı Kanun ile 4736

⁷⁵¹ Ayrımcılık Yasağı, http://www.barobirlik.org.tr/ihep/belgeler/dersnotlari/CoE_sunumlar/Madde14.ppt, s. 5

sayılı Kanun'a getirilen düzenlemelerin ticari hayatın doğasına, ekonomik hayatın gereklerine ve özel teşebbüsün amacına aykırı olduğunu, sosyal devlet olmanın gereği olarak yapılan değişikliğin ilk aşamada “pozitif ayrımcılık” olarak telakki edilebilirse de de bu külfetin tümüyle özel teşebbüs üzerine yüklenemeyeceğini, bu şekilde bir yükümlülüğün esnaf ile tacir meslek sınıfları arasında ayrımcılığa yol açacağını, tüm bu hususların ise Anayasa'nın 10., 35. ve 48. maddelerinde teminat alınış olan anayasal haklarını ihlal ettiğini ileri sürmüş ve 6495 sayılı Kanun'un 88. maddesi ile 4736 sayılı Kanun'un 1. ve 4. maddelerinden sonra gelmek üzere eklenen maddelerin iptallerine karar verilmesini talep etmiştir. Mahkeme yaptığı yargılama faaliyeti sonucunda, somut olayda yasama işlemi aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapıldığı tespitinden hareketle başvurunun diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeye tabi tutulmaksızın konu yönünden yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.⁷⁵²

Konuya ilişkin ilginç bir diğer örnek karar olan *Andrew Courten/Birleşik Krallık* (B. No: 4479/06, 25/1/2006) davasında, başvuru tarafından kendisinin uzun süredir birlikte yaşadığı eşcinsel partnerinin vefatı üzerine; evli çiftler hakkında geçerli olmakta olan veraset ve intikal vergisi muafiyetinin, evlenmeye hukuken muktedir olmayan eşcinsel çiftten sağ kalan kişi olarak kendisine de tanınmamasının mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağına aykırı olduğu iddia edilmiştir.

Doğrudan vergisel uyumsuzluklarla ilgili olmamakla birlikte söz konusu uyumsuzluklarla ilgili muhtemel davalarda dikkate alınabilecek Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın örnek *Richards* kararında (Richards - İstihdam ve Emekli Maaşlarından Sorumlu Devlet Bakanı, Dava C-423/04 [2006] ECR I-3585, 27/4/2006) başvuru, cinsiyet değiştirme ameliyatı yoluyla erkeklikten kadınlığa geçmiştir. Başvuru, yerleşik olduğu İngiltere'deki yerleşik kurala göre kadınların emekliliğe hak kazanma yaşı olan altmış

⁷⁵² 6216 sayılı Kanun'un “Bireysel başvuru hakkı” kenar başlıklı 45. maddesinin (3) numaralı fıkrasına göre; hak öznesi bireyler yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler, Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasa'nın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemleri aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapamayacaklardır. İlk iki tür kararların ise dolaylı yoldan bireysel başvuru yoluna kabul edilebilecekleri ise aşikârdır. Ayrıca 6216 sayılı Kanun'un “Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar” kenar başlıklı 46. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre; bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen iş, işlem, eylem ya da ihmali davranış nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenmiş olan kişiler tarafından yapılabilecektir.

yaşına geldiğinde emekli olma istemiyle idare nezdinde başvuru yapmıştır. İngiltere Hükümeti, başvurucunun benzer durumda olan kişilere göre istenilmeyen muamele görmemiş olduğunu savunarak, emekli maaşı bağlanması talebini reddetmiştir. İngiltere Hükümeti, başvurucunun hayatını bir erkek olarak yaşamış olduğundan somut olayda esas alınması gereken doğru emsal kişinin “erkekler” olduğunu öne sürmüştür. Buna mukabil başvurunun başvurusunu değerlendiren Adalet Divanı, ulusal hukukta hak öznesi bireyin cinsiyetini değiştirebilmesine cevaz verilmiş olması nedeniyle, Hükümet görüşünün aksine doğru emsal kişinin “kadınlar” olduğunu belirlemiştir. Bu durumda Adalet Divanı’na göre, kendisine daha yüksek bir emeklilik yaşı uygulanmak suretiyle başvurucu, diğer kadınlara nazaran zararına muamele görmektedir.

Esasında benzeri başvurular hakkında Anayasa Mahkemesinin yaklaşımı AİHM’den farklılık arzetmemektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesine göre, Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen "dil, ırk, cinsiyet, renk, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep" şeklindeki ayrımcılık temelleri örnek olarak belirtilmiştir ve bu temeller madde metninde sayılanlarla sınırlı değildir⁷⁵³ ve bu kapsamda kamu otoritelerinin bireylere sırf cinsel tercihleri nedeniyle farklı muamelede bulunmaları ayrımcılık yasağının ihlali olarak kabul edilmektedir.⁷⁵⁴

Burden/Birleşik Krallık davasında ise ([BD], B. No: 13378/05, 29/4/2008) AİHM, başvuru konusu olayda ihlal bulunmadığına karar vermiştir. Somut başvuru konusu olayda başvurucular, İngiliz vatandaşı olup sırasıyla 1918 ve 1925 yıllarında doğmuş olup Marlborough şehrinde yaşamaktadırlar. Hayatlarında evlilik yaşamamış olup fasılasız olarak birlikte yaşamış olan Burden kardeşler, son otuz yıldır kendilerine ebeveynlerinden miras kalan bir arazi üzerinde bulunan bir gayrimenkulde ikamet etmektedirler. Kız kardeşlerin her biri ayrı ayrı tanzim ettikleri vasiyetnamelerinde vefat etmeleri hâlinde bütün malvarlıklarının diğer kardeşe bırakılmasını vasiyet etmişlerdir. Hâlihazırda seksen yaşını tamamlayıp epey ileri bir yaşa ulaşmış olmaları nedeniyle Burden kardeşler, bir diğeri vefat ettiğinde diğerinin veraset ve intikal vergisini ödeyebilmek için ikamet etmekte olduğu evi satmak zorunda kalabileceğinden endişe

⁷⁵³ Hüseyin Kesici, B. No: 2013/3440, 20/4/2016, § 56; AYM, E.1986/11, K.1986/26, K.T.4/11/1986.

⁷⁵⁴ Cemal Duğan, B. No: 2014/19308, 15/2/2017, § 42.

etmişlerdir. Bu arada, 1984 yılında yürürlüğe girmiş olan Veraset Vergisi Kanunu'nun açık hükümleri mucibince kişilerin malvarlığına % 40 gibi yüksek bir oranda veraset ve intikal vergisi uygulanmaktadır. Mahkemenin değerlendirmesine göre de veraset ve intikal vergisi, 2006-2007 vergi yılları için 285.000 İngiliz Sterlini aşan devirler ile 2007-2008 yılları içinse 300.000 İngiliz Sterlinini aşan devirler hakkında geçerlilik arz etmektedir. AİHM'in mezkûr davadaki tespitine göre devletler, farklı varis kategorileri ile ilgili veraset ve intikal vergisi muafiyeti konusunda farklı politikalar benimsemişlerdir ve ilke olarak yürütmek istedikleri vergilendirme politikaları çerçevesinde farklı kurallar ihdas etmekte de özgürdürler. AİHM, yapmış olduğu yargılama faaliyeti sonucunda birlikte yaşamakta olan başvuruçuların AİHS'in ayrımcılık yasağıyla ilişkili 14. maddesi kapsamında evli ya da Medeni Ortaklık Kanunu kapsamında çift olarak değerlendirilmelerinin mümkün olmadığı sonucuna varmıştır. AİHM, bu tespitten hareketle AİHS'e Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesiyle bağlantılı olarak 14. maddenin ihlal edilmediğine hükmetmiştir.

AİHM'in konuya ilişkin bir diğer ilginç kararı olan *Mika/Avusturya* davasında (B. No: 26560/95, 26/6/1996) başvuruçucu, mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasının yanı sıra, bu hak ile bağlantılı olarak AİHS'in 14. maddesi kapsamında ayrımcılığa uğradığını ileri sürmüştür. Başvuru konusu somut olayda, olağan dışı harcamaların gelir vergisinden indirilebilmesine imkân sağlayan gelir vergisi düzenlemelerinin mevcudiyeti söz konusudur. Uyuşmazlık konusu olayda vergi idaresine göre, başvuruçunun eşi ve çocukları için yaptığı bakım harcamaları mezkûr "olağan dışı harcamalar" kapsamında değerlendirilemeyecektir. Bu itibarla bakım harcamalarının gelir vergisinden indirilebilmesinin hukuken mümkün olmadığı değerlendirilmesinde bulunan vergi idaresi, başvuruçunun talebini reddetmiştir. Başvuruçunun konuya ilişkin başvurusu da somut olayda ayrımcı bir motife rastlanılmadığı gerekçesiyle AİHM tarafından reddedilmiştir. Esasında eş ve çocuklara yönelik bu tür bakım harcamalarına vergiden indirim hakkı tanıyan benzeri hükümlerin "mali güce göre vergilendirme ilkesi"ne aykırı olacağı da değerlendirilebilecektir.

İnanç özgürlüğü ile de ilintili olup konuya ilişkin örnek bir dava olan *Ortega Moratilla/İspanya* davasında (B. No: 17522/90, 11/1/1992) başvuruçular olan Protestan

Kilisesi ve Protestan papaz, AİHS'in 9. maddesinin ihlal edildiği iddiasını tek başına ileri sürmekle kalmamış ayriyeten Katolik Kilisesinin emlak vergisi istisnasından yararlandırıldığından hareketle AİHS'in 9. maddesi ile bağlantılı olarak 14. maddenin de ihlal edildiğini de ileri sürmüştür. AİHM, Katolik Kilisesinin sahip olduğu emlak vergisi istisnasının İspanya ile Vatikan devletleri arasında tesis edilmiş bir sözleşmeye istinat ettiğini belirterek farklı muameleyi meşru bulmuş dolayısıyla AİHS'in 9. maddesi ile bağlantılı olarak 14. maddenin ihlal edilmediği sonucuna ulaşmıştır.

İnanç özgürlüğü ile de ilintisi bulunan bir diğer dava olan *Church of Jesus Christ of Latter-Day Saints/Birleşik Krallık* davasında (B. No: 7552/09, 4/4/2014) başvuru Kilise, AİHM önünde AİHS'in 9. maddesi ile bağlantılı olarak 14. maddesinin de ihlal edildiğini ileri sürmüştür. İngiltere Hükümeti savunmasında, vergiden muafiyetin iddia edildiği gibi 9. madde kapsamında değerlendirilemeyeceğini zira bu durumun 9. maddede düzenlenmiş olan hakların kullanımını olumsuz olarak etkilemediğini ileri sürmüştür. AİHM, somut başvuru konusu olayda başvuru Kilisenin vergi muafiyetinden yararlandırılmamasının 9. madde kapsamında olup olmadığını dolayısıyla da 14. maddenin uygulama alanı bulup bulamayacağını tespit eder mahiyette bir karar vermeye gerek görmemiştir. Zira Mahkemeye göre, somut olayda 14. maddenin ihlal edildiği iddiası esas bakımından temelden yoksun bulunmaktadır. Mahkeme, bu tespitten hareketle 9. madde ile bağlantılı olarak 14. maddenin ihlal edildiği sonucuna ulaşmamıştır. Mahkeme'ye göre başvuru Kilise ile aynı ya da benzer durumda olan diğer kiliseler bakımından da vergi hukuku sistemi aynı şekilde uygulanmakta ve nihayetinde her vergi ödevlisi için aynı sonucu doğurmaktadır. Mahkeme, başvuru Kilisenin sahip olduğu öğretinin özgünlüğü ve farklılığı nedeniyle kendisine vergi mevzuatının farklı uygulandığı şeklindeki iddiasını temelsiz addedip ikna edici bulmamıştır. Mahkeme'ye göre ilgili yasal düzenleme dini inanışlarını kamuya kapalı bir biçimde bütün dini inanışlar bakımından tarafsız bir şekilde açığa vuran tüm dini organizasyon ve yapılara aynı şekilde uygulanmaktadır. Bu tespitin kapsamına İngiltere'nin resmi kilisesi olarak kabul edilen İngiltere Kilisesi'nin kamuya kapalı olan mabetleri de dahildir. Bu arada *Church of Jesus Christ of Latter-Day Saints/Birleşik Krallık* davasında aynı yönde görüş bildiren bazı AİHM yargıçları ayrık görüşlerinde, AİHM'in ihlal olmadığı yönündeki kararına katılıyor olmakla

birlikte, vergi muafiyetinin bir hak olmayıp bir ayrıcalık olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirterek somut olayda Mahkeme'nin 9. madde kapsamına giren bir husus bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabul edilemez bulmasının daha doğru ve hukuki bir yaklaşım olacağını ileri sürmüşlerdir.⁷⁵⁵

Crilly/Birleşik Krallık davasında (B. No: 12895/02, 20/11/2007) başvurucu, karısının ölümünden sonra talep etmiş olduğu vergi indiriminin kendisine de tanınmamasının mülkiyet hakkı ile bağlantılı ayrımcılık yasağına aykırı olduğunu iddia etmiştir. Başvurucunun itiraz konusu ettiği ilgili vergisel düzenleme “*karısıyla birlikte yaşamakta olan evli bir erkek vefat ettiğinde, dul kalmış olan kadın vergi indirimine hak kazanacaktır*” şeklinde olup, bu indirimin sırf erkek olması nedeniyle kendisine tanınmaması nedeniyle başvurucuya göre kadın lehine cinsiyet bakımından ayrımcılık oluşmuştur.

AİHM'in konuya ilişkin bir diğer ilginç kararı da *Helen MacGregor/Birleşik Krallık* kararıdır (B. No: 30548/96, 1/7/1998). Anılan davada başvurucu evlendikten sonra dört yasındaki oğluna ve tekerlekli sandalyede yaşamak zorunda olan engelli eşine daha fazla vakit ayırıp onların sorunlarıyla daha yakından ilgilenebilmek için çalışma saatlerini azaltma yoluna gitmeyi tercih etmiştir. Başvurucu, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almakta olan engelli eşleri ve küçük yaşta çocukları olan vergi ödevlilerine tanınmış olan ek vergi indiriminden yararlanabilmeyi istemiş ve bu amaç doğrultusunda gelir idaresine başvurmuştur. Buna mukabil, başvurucunun indirimden yararlanma talebi gelir idaresince uygun bulunmayarak reddedilmiştir. Başvurucunun vaki itirazı üzerine gelir idaresi, söz konusu ek vergi indiriminin engelli eşleri olan kadınlara teşmil edilemeyeceğine karar vermiştir. Başvurucu başvurusu dilekçesinde esas olarak erkek olsa idi gelir vergisinin bir kısmının istisna edilebilecek iken, kadın olduğu için edilmediğine değinmek suretiyle şikâyetini ayrımcılık temeli üzerine kurmuş ve şikâyet konusu bu uygulama nedeniyle cinsiyet temelli bir ayrımcılığa maruz kaldığını ileri sürmüştür.⁷⁵⁶ AİHM başvuruyu kabul edilebilir bulduktan sonra öncelikle,

⁷⁵⁵ *Church of Jesus Christ of Latter-Day Saints/Birleşik Krallık*, B. No: 7552/09, 4/4/2014, Joint Concurring Opinion of Judges Ziemele and Hirvela.

⁷⁵⁶ *MacGregor/Birleşik Krallık*, B. No: 30548/96, 1/7/1998, §§ 7-12.

dostane çözüm yoluna gidilmiştir. İngiltere gelişen süreç içerisinde sorununu çözüm noktasında yeni kanuni düzenleme ile ilgili kanun metninde konuya yönelik eşit uygulamayı temin edici gerekli değişiklikleri yapmış ve değişiklik tarihine kadar olan vergi dönemleri için de başvurucuya ödeme yapma yoluna gitmiştir.⁷⁵⁷

Özellikle AİHM nezdinde yapılan başvurularda sıklıkla rastlanılan bir diğer ayrımcılık iddiası da hatalı olarak ödenmiş olan vergilerin iadesine ilişkin ayrımcılık iddiasıdır. Konuya ilişkin en bilinen örnek karar *The National and Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık* kararıdır (B. No: 21319/93, 21449/93, 21675/93, 23/10/1997). Anılan davada başvuru yapı kooperatifleri, mülkiyet hakkına ilişkin ana iddialarının yanı sıra uyumsuzluk konusu kamusal işlemlerin mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak ayrımcılık yasağına da aykırı olduğunu ileri sürmüşlerdir.⁷⁵⁸ Başvurucular, davanın sonucunun tüm vergi ödevlilerine uygulanacak olan hukuk bakımından etkili olacağı gerçeği dikkate alındığında ödemek zorunda kaldıkları verginin vergi idaresinden iadesini talep edebilmek için, Woolwich ile aynı yargılamada bulunmuş olmalarının koşul olarak öne sürülmesinin gerekli olmadığını ileri sürmüşlerdir.⁷⁵⁹

AİHM'in hatalı olarak ödenen vergilerin iadesine ilişkin ayrımcılık iddiasıyla önüne gelen ilginç bir başvuru da *S.A. Dangeville/Fransa* başvurusudur (B. No: 36677/97, 16/7/2002). Anılan karara konu olayda sigorta aracılık işiyle iştigal eden şirket olan başvuru S.A. Dangeville firması, 1978 yılında 292.816 frank tutarında KDV ödemesinde bulunmuştur. Buna mukabil, 1/1/1978 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olan Avrupa Toplulukları Konseyi'nin 6 no.lu Direktifi ile "sigorta ve reasürans işlemleri" ile ayriyeten sigorta acentelerinin ve sigorta aracı şirketlerinin bu işlemlerle ilgili hizmetleri için KDV muafiyeti getirilmiştir. Bu gelişmeler üzerine başvuru Şirket, 1978 yılında ödemiş olduğu KDV'nin iadesini talep etmiş ve söz konusu talebi önce yerel idare mahkemesi ve ardından Fransız Danıştay'ı tarafından reddedilmiştir. Söz

⁷⁵⁷ *MacGregor/Birleşik Krallık*, B. No: 30548/96, 1/7/1998, §§ 13-18.

⁷⁵⁸ *The National and Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık*, B. No: 21319/93, 21449/93, 21675/93, 23/10/1997, § 84.

⁷⁵⁹ *The National and Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık*, B. No: 21319/93, 21449/93, 21675/93, 23/10/1997, § 85.

konusu ret kararının gerekçesinde, uluslararası bir metin hüviyetinde olan direktifin iç hukuktaki bir hükmün yerini almasının hukuken mümkün olmadığı tespitine yer verilmiştir. Müteakiben 2/1/1986 tarihinde yayımlanmış olan bir idari genelge ile ilgili döneme ilişkin KDV borcu olan aracı şirketlere yönelik herhangi bir tedbir işlemine başvurulmayacağı açıklanmıştır. Bu gelişmeyi takiben de başvuru Şirket zararlarının tazminini teminen bu defa da tazminat davası açmıştır. Danıştay tarafından bu yeni talep de reddedilmiştir. Bununla birlikte Danıştay, aynı tarihte vermiş olduğu bir kararında mezkûr davadaki yaklaşımından tamamen farklı olarak, başvuru ile aynı sektörde ticari faaliyet icra eden başka bir şirketin başvurusunu kabul etmiş ve başvuru Şirketin ilk talebiyle aynı yöndeki taleplerini, diğer bir deyişle sehven ödenen KDV'nin iadesi talebini uygun bulmuştur. Başvuru şirket ayrıca hiç KDV ödememiş olan şirketlerden KDV'nin talep edilmesini önleyen, buna mukabil kendisi gibi KDV yükümlülüğünü kuralına ve usulüne uygun olarak zamanında yerine getirmiş şirketleri kapsamına almayan idari sirküler yoluyla, ulusal otoritelerin vergisini ödememek suretiyle kanuni ve yurttaşlık görevlerini de ihmal etmiş olan kişilere bir ayrıcalık ve imtiyaz tanıyarak hukuka uygun hareket eden kendi konumundaki diğer vergi ödevlilerine karşı ayrımcılık yaptığını iddia etmiştir. AİHM, başvuru Şirketin sehven ödediği KDV'nin iadesini teminen gerçekleştirdiği her iki başvurusunda dile getirmiş olduğu taleplerinin uygun, yerinde ve geçerli olduğunu kaydetmiştir. AİHM ayrıca, başvuru Şirketin mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kamu çıkarının korunmasına yönelik olmayıp ölçüsüz olduğuna hükmetmiştir.

İrk ve din temelli ayrımcı motifler taşıyan vergi uygulaması, ülkemizde sık rastlanılan bir olgu olmadığı için doğrudan konuyla bağlantılı bölüm kararına henüz rastlanılmamaktadır. Bununla birlikte bireysel başvuru sisteminin görece olarak yakın tarihlerde uygulama alanı bulduğu gerçeğinden hareket edersek, bu tür bir karar örneğine rastlanmıyor oluşunun doğal olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesinin zaman bakımından yetki kapsamında olmayan geçmiş dönemlere ilişkin kimi vergi uygulamalarının olası bir tekrarı durumunda konunun doğrudan Mahkemenin kadrajına gireceği ve ırk-din temelli ayrımcılık yasağı bağlamında tartışmaya açılacağı açıktır. Bu bağlamda Türkiye Cumhuriyet dönemi maliye tarihinin üzerinde en çok spekülasyon yapılan ve başlıca tartışma konularından birisini oluşturan 1942 yılında

çıkartılan Varlık Vergisi Kanunu ve uygulaması, günümüzde tekrarlanması durumunda (aynı ya da benzeri içerik ve yaklaşımlarla) bireysel başvuru kapsamında tartışmaya açılacak örnek uygulamaların başında gelmektedir.⁷⁶⁰

Bilindiği üzere, servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançları üzerinden alınmak ve bir defaya mahsus olmak üzere “Varlık Vergisi” adıyla olağanüstü bir mükellefiyet tesis edilmiştir.⁷⁶¹ Varlık vergisi kapsamında vergilendirilen kişi sayısı 114.368’tir (Kayra, 2011, s. 52). Anılan verginin % 70’i İstanbul’da yerleşik olan vergi ödevlilerine tahakkuk ettirilmiştir ve bu ödevlilerin % 87’sini de gayrimüslimler oluşturmaktadır. Esasında varlık vergisi ihdası, o dönemin özel savaş koşulları altında servet sahiplerinden alınmış olan ve örnekleri ABD, İngiltere, Almanya ve İsviçre gibi ülkelerde de görülmüş yaygın bir uygulamadır. Nitekim anılan ülkelerde de önemli bir kalem olan savaş giderlerinin önemli bir bölümü, bir defaya mahsus olmak üzere ihdas edilen bu tür vergilerle karşılanmıştır. Dolayısıyla Varlık Vergisi Kanunu, mukayeseli hukuktaki bu benzerlikler ve örnek uygulamaların fazla olması nedeniyle hukuki açılardan bir eleştiri konusu olmamıştır. Ancak aynı kanun, uygulama aşamasında ortaya çıkan Müslüman-Gayrimüslim ayrımcılığı ve zorunlu çalışma kampları, beşerî ifa yükümlülüğü, sürgünler, sabit bir vergi oranının tespit edilmemesi gibi nedenler dolayısıyla oldukça farklı çevrelerden yoğun eleştirilere maruz kalmıştır (Kızılkaya, 2012, s. 91). Bu itibarla Varlık Vergisi Kanunu’nun, uygulanma biçimiyle din ve ırk ayrımını esas alan bir uygulamaya dönüştürüldüğüne yönelik pek çok iddia da

⁷⁶⁰ Varlık Vergisi Kanunu, İkinci Dünya Savaşı yıllarında yaşanan iktisadi sıkıntıları ve ekonomik darboğazı atlatmak amacıyla ihdas edilmiş olağanüstü bir uygulamadır. Bu vergi türü ile savaş döneminde elde edildiği iddia edilen haksız kazançların vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Tarih boyunca savaş ve afet gibi olağanüstü durumlarda artan savunma harcamaları nedeniyle hâlihazırdaki mevcut kaynakların etkisiz ve yetersiz kalmış olması gerçeği karşısında zor durumda kalan kamu otoriteleri, yeni kaynak bulma çabası içine girmişler; arayışlar neticesinde de yeni vergiler ihdas etmek suretiyle de geniş ölçüde kamuoyunun desteğini sağlamaya çalışmışlardır (Şahiner, 2018) <http://meminsahiner.blogspot.com/2018/11/varlik-vergisi.html> (Erişim Tarihi 24.11.2019)

⁷⁶¹ Bkz. 12/11/1942 tarihli 4305 sayılı Varlık Vergisi Hakkındaki Kanun’un 1. maddesi. Ayrıca, 4305 sayılı Kanun’un resmi gerekçesine göre; varlık vergisi, kazanç ve gelir sahiplerini ve daha çok da döneme ilişkin ekonomik şartların darlığından kaynaklanan güçlükleri suistimal etmek suretiyle olağan dışı yüksek kazançlar elde ettikleri hâlde kazançları ile orantılı olarak vergi vermeyen vergi ödevlilerini kapsamına almakta ve yine mezkûr verginin ihdas edildiği dönemin olağanüstü koşullarının gerektirdiği fedakârlığa, bu kimseleri de kazanç ve ekonomik yetkinlikleriyle orantılı bir düzeyde katılmalarını sağlamayı amaçlamaktadır. Bkz. R.G. 12/11/ 1942.

dile getirilmiştir.⁷⁶² Aslında kanun metninde varlık vergisini ödemekle yükümlü olanların dört gruba ayrıldığı belirtilmekte ve bu gruplar da tahdidi olarak tek tek sayılmıştır. Buna göre varlık vergisinin mükellefleri sırasıyla; kazanç vergisi yükümlüleri ile bu vergiden muaf olmakla beraber buharan vergisine tabi tutulmakta olan bir kısım yükümlüler, zirai kazancı olan çiftçiler, belirli bir gayri safi iradın veya kıymetin üstünde değeri bulunan bina ya da arsalarla malik olanlar ile bu zümrelerin dışında kalmakta olup 1939 yılından itibaren ticaret ve sanatla işigal ettikleri hâlde layihanın gireceği tarihte işlerini bırakmış bulunanlar. Bununla birlikte vergi ödevlilerinin ödeyeceği vergi miktarı veya oranı kanun metninde belirtilmemiştir. Kanuni düzenlemeyle vergi miktarının tespiti; belediye meclislerinin temsilcileri, yerel hükümet memurları ve ticaret odalarının temsilcilerinden oluşan yerel komisyonlara bırakılmıştır. Bu durum merkezi bir gelir kalemine ilişkin tahsil yetkisinin yerel otoriteye devri şeklinde yorumlanmış ve tam da bu gerekçeyle varlık vergisinin uygulamada keyfiliğe dönüştüğüne ilişkin çeşitli yorumların hasıl olmasına neden olmuştur.⁷⁶³ Buna karşılık aksi görüş sahipleri ise, ülke yurttaşlarının tümünü hedef alan bir vergi uygulamasının azınlıklar açısından ayrımcı olarak değerlendirilemeyeceğinden aslında ülkemiz örneğinde ele alınan varlık vergisinin üzerindeki eleştirilerin bu kapsam dahilinde düşünölemeyeceği görüşündedirler.⁷⁶⁴

Sonuç olarak geçmişte bir defaya mahsus olmak üzere alınmış olan varlık vergisinin esas muhatabı olan etnik ya da dini azınlıklar, uluslararası hukuk normlarına göre tabiiyetinde buldukları ülke yurttaşları ile aynı haklara sahiptirler ve aynı vergi

⁷⁶² Anılan görüş sahiplerinin görüşleri hakkında detaylı bilgiler için bkz. BORATAV, Korkut, *Türkiye İktisat Tarihi 1908-1985*, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1989, s. 66; ORAN, Baskın, *Türk Dış Politikası: Kurtuluş Savaşından Bugüne Olgular, Belgeler, Yorumlar, C. 1: 1919-1980*, İletişim Yayınları, İstanbul, 2002, s. 392; AKŞİN, Sina, *Kısa Türkiye Tarihi*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2009, s. 248; TEZEL, Yahya Sezai, *Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi (1923-1950)*, Yurt Yayınları, Ankara, 1986, s. 225.

⁷⁶³ ŞAHİN, Mehmet & ÖZENÇ, Çiğdem, "Varlık Vergisi ve Toplumsal Etkileri", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, C. 45, S. 516, 2008, s. 90.

⁷⁶⁴ Benzer değerlendirmeler için bkz. ŞEN, Furkan & GÜMÜŞ, Sevilay, "İnsan Hakları Bağlamında Azınlıkların Vergilendirilmesi ve Türkiye Örneği: Varlık Vergisine İlişkin Bir Değerlendirme", s. 110. Dönemin yazarlarından AYDEMİR de anılan verginin ayrımcı motif taşımadığı görüşündedir. AYDEMİR'e göre; varlık vergisi olağanüstü bir vergi olup bir arzu veya bir kapris eseri değil, kaçınılmaz bir ihtiyaç ve zaruretin sonucu olarak ihdas edilmiştir. Yazara göre kamu otoritelerince ya mecburi istikraz yoluna gidilecek ve o zaman yabancı uyruklu iş adamları ve kurumları bu uygulamanın dışında kalacaktı, ya da örfi nitelikte bir vergiye gidilecek ve bunlarda mükellefiyet çerçevesine alınabilecekti. Buna karşılık yazara göre günün şartlarında bu tür bir beklemeye kesinlikle tahammül edilemezdi. AYDEMİR, Şevket Süreyya, *İkinci Adam (İsmet İnönü)*, Remzi Kitapevi, İstanbul, 1967, s. 229.

uygulanması konusunda aynı rejim ve işleme tabidirler. Bu itibarla, bu varlık vergisi uygulamasının benzerinin günümüzde tekrarlanması durumunda eğer konu AİHM ya da Anayasa Mahkemesi önüne getirilecek olursa başvurunun ayrımcılık yasağı temelinde ele alınacağı açıktır. Uygulama hakkında Hükümetin sunacağı meşru ve objektif gerekçenin içeriğine göre de karar tesis edileceği değerlendirilmektedir. Buraya kadar anlatılanlar ışığında iddia edilebilir ki, ayrımcılık yasağı çift yönlü işlevsel bir hukuki kurum olarak, azınlıkları hedef alan bir vergi uygulamasını da tek başına insan haklarına aykırı bir uygulama olarak işaretlerken, azınlıkların avantajına olan bir uygulamayı da insan haklarına aykırı bir uygulama olarak işaretlemektedir.⁷⁶⁵

3.2.3. Başvuruların İncelenmesine Esas Teşkil Eden Ölçütler

3.2.3.1. Ayrımcılık Yasağını İhlal Eden Vergisel Müdahalenin Benzer Durumdaki Kişilere Uygulanması

Ayrımcı vergisel müdahale iddiası gerek AİHM gerekse de Anayasa Mahkemesi önüne gelmiş olsun her iki mahkemenin de değerlendirmek durumunda kalacağı ilk husus, başvuruçunun farklı muameleye tabi tutulduğunu iddia ettiği kişilerle benzer durumda olup olmadığıdır. Diğer yandan daha önce de değindiğimiz üzere konumları itibarıyla önemli ölçekte farklı durumda olan kişilerin eşit muameleye tabi tutulması da ayrımcılık yasağının ihlaline neden olacaktır.⁷⁶⁶

İlkin devletin egemenlik hakkına dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisi sonucu oluşan vergisel ilişkinin iki tarafın eşit olduğu bir özel hukuk ilişkisi olmayıp bir devletin durumunun daha belirleyici olduğu bir kamu hukuku ilişkisi olduğu hususunun unutulmaması gerekmektedir. Bu bakış açısından hareketle devlet ile vergi ödevlisinin vergi hukuku önünde benzer durumda olmadıkları hususu üzerinde genel bir uzlaşma bulunmaktadır. Bu durumda ayrımcılığa uğrama yasağı çerçevesinde kişi ya da kişi grupları, vergilendirme bakımından devlet ile aynı hak ve menfaatlere sahip oldukları

⁷⁶⁵ Benzer değerlendirmeler için bkz. ŞEN, Furkan & GÜMÜŞ, Sevilay, “İnsan Hakları Bağlamında Azınlıkların Vergilendirilmesi ve Türkiye Örneği: Varlık Vergisine İlişkin Bir Değerlendirme”, s. 110.

⁷⁶⁶ *Thlimmenos/Yunanistan*, B. No: 34369/97, 6/4/2000.

iddiasının geçerliliği bulunmayacaktır. Türk Vergi Hukuku'nda vergi yükümlüleri bakımından “benzer durum”un kriterinin ne olduğu hususunda çeşitli ölçütler bulunmakta ise de, en bilinen somut ölçüt “mali güç” ölçütüdür. Anayasa'nın 73. maddesinde ifadesini bulan “mali güce göre vergilendirme ilkesi” eşitlik ilkesinin vergi hukukuna yansıma biçimidir. Mali güce göre vergilendirme ise, vergilerin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Mali gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar mali gücün açık göstergeleridir. Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin de uygulanma aracıdır.⁷⁶⁷

AİHS'de ve AİHM'in içtihatlarında “benzer durum” kavramının neye tekabül ettiğine ilişkin somut ölçütler getirilmemiştir. Bu itibarla AİHM, “benzer durum” kavramının neye tekabül ettiği sorusunun cevabını her somut başvurunun kendi öznel şartlarını dikkate alarak dosya bazında belirlemektedir. Örneğin, AİHM önünde görülen *X/Avusturya* davasında (B. No: 6087/73, 13/5/1976) Avusturya'nın başkenti Viyana'da uygulanmakta olan özel bir vergi türü niteliği arzeden ulaşım vergisinin yalnızca işverenlere salınmakta olup diğer meslek gruplarına salınmaması şikâyet konusu edilmiştir. AİHM yaptığı yargısal faaliyet sonucunda, işverenlerin toplumu teşkil eden diğer kesimlerden farklı vergisel kurallara tabi olabilen ayrı bir grup olduğu gerçeğinden hareketle müdahalenin ayrımcı nitelik taşımadığına kanaat getirerek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur. Diğer bir deyişle işverenler, işçiler ve serbest meslek mensupları bakımından farklı vergisel kuralların uygulanması, AİHM'ce ayrımcılık olarak değerlendirilmemiştir. Bu itibarla, vergisel uygulamalarda salt meslek temelli bir ayırımın, ayrımcılığa ilişkin farklı iddiaların da gündeme getirilmemesi durumunda yalnız başına ayrımcılık yasağını ihlal ettiği söylenemeyecektir.

AİHM'in, yine “benzer durum” kavramının hangi tür vakıaları altladığına ilişkin örnek *Luczak/Polonya* kararında, (B. No: 77782/01, 27/11/2007) Polonya'da yaşamakta olup yine o ülkede çalışan bir Fransız çiftçi, özellikle Polonyalı çiftçileri desteklemek için

⁷⁶⁷ AYM, E.1994/80, K.1995/27, K.T.6/7/1995.

kurulmuş olan özel bir Polonya sosyal güvenlik rejimine girme talebinin mezkûr rejimin yurttaş olmayan kişilere açık olmadığı gerekçesiyle haksız bir biçimde reddedilmesinden şikâyet etmiştir.⁷⁶⁸ AİHM, başvurunun geçici olarak değil ve fakat daimi olarak ikamet etmesi, ülke yurttaşları gibi vergi ödemesi ve bu şekilde sosyal güvenlik sisteminin finansmanına katkıda bulunmuş olması ve daha önceden de genel sosyal güvenlik rejiminde yer almış olması nedeniyle mezkûr rejimden yararlanmakta olan Polonyalı çiftçilere benzer bir durumda olduğunu kabul etmiştir. Anılan kararda tespit edilen ilkelerin, ülkemizde yerleşik olan yabancılar hakkında uygulanması, muhtemel farklı vergi uygulamalarına ilişkin şikâyetlerde devreye girebilmesi kanımızca mümkün görülmektedir. Zira, ülkenin kamusal imkânlarından vatandaşlarla eşit oranda paylaşan yabancıların, kamu harcamalarının finansmanına katılma noktasında taşınması gereken külfeti de mezkûr ilkeler ışığında görev ve sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getirmeleri şartıyla eşit oranda yüklenmeleri ayrımcılık yasağının gereği olarak addedilebilecektir. Esasında AİHS, milliyet temelinde özellikle Avrupa Birliği Hukukundan daha çok koruma sağlıyor olmasına rağmen, hukuki bir milliyet bağı olmamasının genellikle belirli bir devlete maddi bağlantılar olmamasıyla birlikte görüldüğünü, bu durumun da mağdur olduğu iddia edilen kişinin vatandaşlarla benzer bir konumda olduğunu ileri sürmesine engel teşkil edeceğini evleviyetle kabul etmektedir. Her hâlükârda AİHM'in yaklaşımının özü şudur: bir hak sujesinin belirli bir devlet ile olan maddi bağı, özellikle vergi ödeme bakımından, ne kadar sıkı olursa, milliyet temelinde farklı muamelenin haklı bulunması ihtimali de o kadar az olacaktır.⁷⁶⁹

AİHM'in *Gaygusuz/Avusturya* kararı (B. No: 17371/90, 16/9/1996) ise her ne kadar doğrudan vergisel müdahalelere ilişkin olmasa bile özellikle İngilizce literatürde geniş yankı uyandıran bir karardır. Bunun yanında kararın mülkiyet hakkı ve ayrımcılık yasağının yorumlanması konusunda AİHM'in içtihadını belirleyici bir rol oynadığı gerçeği dikkate alındığında vergisel alana ilişkin ayrımcı motif içerdiği iddia edilen müdahalelere yaklaşımın nasıl olacağına ilişkin yol haritası belirleyen önemli bir karardır. AİHM'in *Gaygusuz/Avusturya* kararının insan hakları literatüründe bu denli

⁷⁶⁸ Ayrıca bkz. *Gaygusuz/Avusturya*, B. No: 17371/90, 16/9/1996.

⁷⁶⁹ *Avrupa Ayrımcılık Yasağı Ek Kitabı*, s. 107.

geniş yankı uyandırmasının ise iki temel sebebi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, AİHM'in Sözleşme'de koruma altına alınmış olmayan sosyal güvenlik haklarından özellikle parasal (pecuniary) değere sahip olanları mülkiyet hakkının kapsamında değerlendirmesi iken, ikincisi, yine Mahkemenin bir ülkenin mevzuatında yer alan sosyal güvenlik haklarının yalnızca o ülkenin kendi vatandaşlarına tanınmış olmasını ayrımcılık yasağına aykırı görmesidir (Erdoğan, 2014, s. 164).

Gaygusuz/Avusturya davasında başvuru, Avusturya vatandaşı olmadığı gerekçesiyle işsizler için öngörülmüş olan acil yardım hakkından mahrum bırakıldığından şekvacı olmuştur. AİHM yargılama sonucunda devletin ülkesinde ikamet etmekte olan kimselere sosyal hak ve menfaatler sunmakla yükümlü olmasa bile bu tür bir planın kabul edildiği durumlarda istenilen tüm koşulları yerine getiren başvuru sahibinin sadece vatandaşlığı nedeniyle mezkûr yardımdan mahrum bırakılmasının mülkiyet hakkı ile birlikte ele alındığında ayrımcılık yasağıyla da bağdaşmadığı sonucuna varmıştır.

Avusturya Hükümeti, ayrımcılık yasağına yönelik savunmasında, acil yardım ödeneğinin yalnızca Avusturya vatandaşlarına tanınan bir hakkı ifade etmesinin ayrımcılık yasağı kapsamında değerlendirilemeyeceğini ileri sürmüştür. Hükümet, söz konusu argümanını, bir devletin öncelikli olarak kendi yurttaşlarının refah, huzur ve mutluluğunu temin etmek konusunda özel nitelikli bir yükümlülüğe tabi kıldığı, dahası acil yardım ödeneğinin kanuni dayanağını teşkil eden İşsizlik Sigortası Kanunu'nun 33 ve 34. maddelerinde yurttaşlık şartına getirilen birtakım istisnalara yer verildiği ve son olarak Avusturya Hükümeti'nin Türk vatandaşlarına acil yardım verilmesini öngören ve yükümlülük empoze eden herhangi bir akdi yükümlülük altında bulunmadığı iddiasıyla temellendirmeye çalışmıştır (Erdoğan, 2014, s. 165-166). AİHM, Avusturya Hükümeti tarafından öne sürülen mezkûr iddiaları ikna edici bulmamış, acil yardım ödeneğinin yalnızca Avusturya vatandaşları için öngörülüp başvuru sahibinin acil yardım ödeneğinden faydalanamamasının makul, haklı ve objektif bir sebebe dayanmadığı tespitinden hareketle davanın kabulüne karar vermiştir (Pennings,1999, s. 184).

Sonuçta anlaşıldığı üzere AİHM'in *Gaygusuz/Avusturya* kararı, ilk boyutuyla mülkiyet hakkının kapsamının genişletilmesi bakımından önem arzederken, konumuzla ilgili ikinci boyutuyla ise Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde çalışmakta olan üçüncü ülke vatandaşlarının sosyal güvenlik haklarından yararlanması, diğer bir deyişle Avrupa Birliği üyesi ülkelerin vatandaşları ile ülkemiz gibi birlik üyesi olmayan ülke vatandaşları arasında ayrımcılık yapılmaması bakımından önem arz etmektedir. AİHM, *Gaygusuz/Avusturya* kararının verildiği tarihi takip eden günlerde kararda belirtilen esaslar doğrultusunda içtihat geliştirmiştir. Bu doğrultuda AİHM, yasal yollardan Avrupa Birliği üyesi ülkelere giriş yapan ülkemiz gibi birlik üyesi olmayan ülke vatandaşlarının sosyal güvenlik hakları bağlamında herhangi bir ayrımcılığa tabi tutulmasını uygun görmemiş, özellikle vatandaşlık temelinde yapılan ayrımları AİHS'in 14. maddesine aykırı bularak, mezkûr ayrımı yapan devletleri mahkûm etmiştir. Buna göre vergisel müdahalelerde vatandaşlık temelinde yapıldığı iddia olunan ayrımcı uygulamalarda da benzer kararların verilebileceği öngörülmektedir.⁷⁷⁰

Alujer Fernandez and Caballero Garcia/İspanya (B. No: 53072/99, 14/6/2001) kararında, başvurucular, Katolik mezhebine tabi olan kimselerin aksine, gelir vergilerinin bir bölümünü doğrudan doğruya kendi mezheplerinin kiliselerine veremediklerinden şekvacı olmuşlardır. AİHM yargısal faaliyeti sonucunda tesis etmiş olduğu hüküm ile, somut olaydaki olgulara göre davayı kabul edilemez bulmuştur. Mahkemeye göre, başvurucular hükümet nezdinde bu tür bir talepte bulunmamış olduklarından başvurucuların kilisesi, Katolik Kilisesiyle benzer durumda değildir. Nitekim, İspanya Hükümeti ile Vatikan arasında konuya ilişkin karşılıklı bir düzenleme tesis edilmiştir. Dini temelli ayrımcılık iddialarıyla AİHM nezdinde yapılan başvurularda Mahkemenin vermiş olduğu örnek kararlardan bir diğeri olan *Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas ve diğerleri/Avusturya*, kararına (B. No: 40825/98, 31/7/2008) göre, bir dini topluluğun özerk olarak varlığı, demokratik bir

⁷⁷⁰ ERDOĞAN'a göre, *Gaygusuz/Avusturya* kararı, ayrımcılık yasağının yorumlanmasında kendisinden beklenen işlevi görmeyi başaramamış, kararın etkisinin Avrupa Birliği üyesi ülkelerde ikamet etmekte ve çalışmakta olan göçmen kesimin eşitlik taleplerini karşılama potansiyeli oldukça sınırlı kalmıştır. Yazara göre mezkûr kararının eleştirilebilir olduğu nokta da tam burasıdır. Yazar, insanın sadece insan olduğu için sahip olduğu haklar olarak ifade edilen insan haklarının en önemlilerinden birini teşkil eden eşitlik ilkesinin AİHM tarafından yaratılmış olan bu sun'i ayrıma tabi kılınmasını insan haklarının evrenselliği öğretisi açısından kabul edilebilirliğini tartışmalı bulmaktadır (Erdoğan, 2014, s. 184-185).

toplumda çoğulculuğun gereğidir. Bu, tespitten hareketle Mahkeme, Avusturya'nın AİHS'nin 9. maddesinde düzenlenen din ve vicdan özgürlüğüne getirdiği sınırlamanın, demokratik bir toplumda gerekli kabul edilmesinin mümkün olmadığını belirtmiştir. Demokratik toplum gerekliliğinden hareket eden Mahkeme, bu şekilde AİHS'in 9. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir. Mahkeme çalışma konumuzla doğrudan bağlantılı olarak ayrıca, Avusturya hukukunda dini toplum ve organizasyonlarının vergi gibi bir dizi ayrıcalıktan yararlanabildiklerini de belirtmiştir. Buna mukabil bu durumda dahi kamu otoritelerinin tarafsız olarak tüm dini gruplara ve organizasyonlara, bu statü için ayrımcılık içermeyecek şekilde başvuru hakkı tanınması gerektiğini ifade etmiştir. Anılan davada başvuru, dini cemaat olarak tanınan organizasyonlar intikal ve veraset vergisi ile bağış vergisinden muaf tutulurken, kendisinin dini cemaat olarak tanınmış bir dini topluluk olmadığı gerekçesiyle yararlandırılmamış olmasının, AİHS'in 9. maddesi ile bağlantılı olarak 14. maddesinin ihlal edildiği anlamına geldiğini ileri sürmüştür. AİHM, davayı kabul edilebilir bulmuş ancak davayı Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesi ile bağlantılı olarak 14. madde altında incelediği için ayrıca inceleme yapmaya gerek görmemiştir.

Önemle belirtmek gerekir ki, başvuruçunun farklı muameleye tabi tutulduğunu iddia ettiği kişilerle benzer durumda olup olmadığı hususu araştırılırken, gerek AİHM gerekse Anayasa Mahkemesinin yaklaşımının “benzer durum” kavramını hak bazlı paradigma gereğince olabildiğince geniş ve kuşatıcı şekilde yorumlama eğiliminde olduklarını söylemek mümkündür.

Gerek AİHM gerekse de Anayasa Mahkemesi bu kapsamda, “benzer durum” kavramının gönderme yaptığı aktörleri olabildiğince geniş tutmak için “diğer statü” kavramsallaştırması yoluna başvurmaktadırlar. Öncelikle AİHM'in sıklıkla vurguladığı üzere, bir ihlal iddiasının AİHS'in 14. maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için kıyaslanabilir ve görece benzer kişiler hakkında tesis edilen işlemler arasında farklılıklar bulunmalıdır.⁷⁷¹ AİHM, AİHS'in 14. maddesi bağlamında bir sorunun ortaya çıkabilmesi için aynı veya benzer durumlardaki kişiler yönünden farklı bir uygulamanın

⁷⁷¹ *D.H. ve diğerleri/Çek Cumhuriyeti*, B. No: 57325-00, 13/11/2007, § 60; *Făbian/Macaristan*, B. No: 78117/13, 15/12/2015, § 13.

var olması gerektiğini vurgulamıştır.⁷⁷² AİHM ilk olarak sadece belirlenebilir bir özellik veya “statü”ye dayanmakta olan farklı muamelelerin AİHS’in 14. maddesi anlamında ayrımcılık oluşturmaya müsait olduğunu ifade eden pek çok karara imza atmıştır.⁷⁷³

AİHM'e göre AİHS'in 14. maddesi, bütün muamele farklılıklarını değil ve fakat yalnızca belirlenebilir nesnel veya kişisel vasıf farklılıklarını ya da birbirlerinden ayrılabilmesi mümkün olan "statü" farklılıklarını yasaklamaktadır. Söz konusu maddede, diğerlerinin yanında cinsiyet, ırk ve mülk de dâhil olmak üzere "statü" teşkil eden belirli gerekçeler sayılmıştır. Bununla birlikte AİHS'in 14. maddesinde yer alan listenin bu maddenin lafzında "herhangi başka bir durum" denilmekle tahdidi ve sınırlı sayıda olmadığı kabul edilmektedir.⁷⁷⁴

Daha önce de değinildiği üzere, AİHM "diğer statü" kavramının geniş bir anlamı olduğunu vurgulamıştır. Buna göre AİHM, öncelikli olarak Sözleşme'nin 14. maddesinde sayılan bazı belirgin örneklerin başvuruçunun doğuştan getirdiği özellikleri olması veya doğaları gereği başvuruçunun cinsiyet, ırk ve din gibi kimliği veya kişiliğiyle ilgili olması bakımından “kişisel” olarak değerlendirilebilecek özelliklere ilişkin olmasına rağmen sayılan tüm gerekçelerin bu şekilde nitelendirilemeyeceğini ifade etmiştir. Bu bağlamda AİHM, mülkiyetin içeriğine göre olan farklılıkların da yasaklanmış ayrımcılık gerekçelerinden biri olduğunu değerlendirmektedir.⁷⁷⁵

AİHM, AİHS'in 14. maddesinde yer alan “diğer statü” kavramının kapsam olarak sınırlı olmadığını belirterek hükümlü olmanın anılan maddenin amacı çerçevesinde ayrımcılığa temel oluşturabilecek kişisel statü durumlarından biri sayılabileceğini kabul etmektedir.⁷⁷⁶ Anılan kararda, başvuruçunun hükümlünün diğer çalışanlar ile benzer durumda olduğu hususu tespit edilmiş, önemli sayılabilecek prim ödemesi yapılmadığı gerçeği de dikkate alınarak sosyal güvenlik sisteminin korunması çerçevesinde

⁷⁷² *X ve diğerleri/Avusturya [BD]*, B. No: 19010/07, 19/2/2013, § 98.

⁷⁷³ *Carson ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 42184/05, 16/3/2010, § 61.

⁷⁷⁴ *Clift/Birleşik Krallık*, B. No: 7205/07, 13/7/2010, § 55.

⁷⁷⁵ *Clift/Birleşik Krallık*, B. No: 7205/07, 13/7/2010, § 56.

⁷⁷⁶ *Stummer/Avusturya [BD]*, B. No: 37452/02, 7/7/2011, § 90.

müdahalenin meşru bir amacının olduğu belirtilmiştir.⁷⁷⁷ Mahkemece sonuç olarak, makul, haklı ve nesnel bir amacı bulunduğu tespit edilen müdahalenin başvurucağa olağan dışı ve aşırı bir külfet yüklediğinden ölçülü olduğu sonucuna varılmıştır.⁷⁷⁸

Daha sonra içeriğine farklı bağlamlarda değinilmiş olan *Pine Valley Developments Ltd. ve diğeri/İrlanda* (B. No: 12742/87, 29/11/1991, §§ 61-64) kararında başvurucağlar ve aynı kategoride oldukları hâlde planlama izni alan mülk sahipleri arasında ayrımcı motif içeren bir muamele yapılması adil görülmemiştir. Bu kararda açıkça "statü" kavramına değinilmese de yeni bir kanun çerçevesinde planlama izni alan mülk sahipleri ile bu izni alamayan başvurucağlar arasında bir ayrımcılığın söz konusu olduğu ancak ayrımcılığın adil kılacak bir temelinde bulunmadığı gerekçesiyle ihlal sonucuna varılmıştır. Daha sonra içeriğine yine farklı bağlamlarda değinilmiş olan *Cassar/Malta* (B. No: 50570/13, 30/1/2018, §§ 77-82) kararında da mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden kira kontrolleri yönünden taşınmaz maliklerine farklı muamele yapılması AİHS'in 14. maddesinde kapsamında ayrımcılık yasağı kapsamında değerlendirilmiş, haklı, meşru ve makul bir sebebin de gösterilemediği gerekçesiyle mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

James ve diğeri/Birleşik Krallık ([BD], B. No: 8793/79, 21/2/1986, § 74) kararında başvurucağlar, mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden kira reformuna ilişkin kanunun taşınmazının rayiç değeri daha düşük olan gayrimenkul malikleri yönünden daha katı bir muamele öngördüğünü iddia etmişlerdir. AİHM, AİHS'in 14. maddesinde belirtilen yasaklanmış ayrımcılık sebeplerinin sayılanlarla sınırlı olmayıp tahdidi nitelik arzemediğini vurguladıktan sonra ilgili kanun ile farklı kategorilerdeki taşınmaz maliklerinin mülkiyet hakkını kullanmalarında farklı bir muamele yapıldığını belirterek olayda AİHS'in 14. maddesinin uygulanabilir olduğunu kabul etmiştir.

Anayasa mahkemesinin ihtilaf konusu vergisel müdahalenin benzer durumdaki kişilere uygulanması şartını tartıştığı ve konuya ilişkin yaklaşım tarzını ortaya koyduğu karar *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* kararıdır ([GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018).

⁷⁷⁷ *Stummer/Avusturya* [BD], B. No: 37452/02, 7/7/2011, §§ 91-98.

⁷⁷⁸ *Stummer/Avusturya* [BD], B. No: 37452/02, 7/7/2011, §§ 99-111.

Nitekim Mahkemenin konu bağlamında somut olay özelinde ilk tespit etmiş olduğu husus da, sektörel inceleme kapsamında uygulama alanı bulan aynı incelemede üç kat vergi ziyayı cezası uygulanan başvuru Şirket ile aynı sektörde faaliyet göstermekte olup aynı işi yapan ve fakat bir kat vergi ziyayı cezası uygulanan şirketlerin kıyaslanabilir ve benzer durumda olup olmadığı olmuştur. Başvuru Şirket, Bakanlar Kurulu kararı gereğince indirimli ÖTV uygulanmış olan dönemde kendisine veya istihdam ettiği kişilere yaptığı araç satışları yönünden ÖTV beyannamesi düzenleyerek indirimli oranda vergi ödemiştir. Buna mukabil vergi idaresi, söz konusu satışların gerçek dışı olduğunu, başvuru Şirketin daha sonra üçüncü kişilere yaptığı satışların ise "ilk iktisap" olduğu kabul edilerek bu satışlar üzerinden daha yüksek bir oranda ÖTV ödemesi gerektiğini tespit etmiştir. Vergi idaresine göre başvuru Şirketinin indirimli dönemde yaptığı satışlar gerçeği yansıtmayıp muvazaalı olduğundan re'sen üç kat vergi ziyayı cezalı ÖTV tarh edilmiş, vergi ziyayı cezası da tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle artırılmıştır.⁷⁷⁹

Bununla birlikte mezkûr başvuruda başvuru, Vergi idaresince düzenlenmiş olan Görüş ve Öneri Raporu'ndaki tespitlerle de doğrulandığı üzere aynı sektörde faaliyet göstermekte olan diğer şirketler hakkında aynı vergi incelemesi kapsamında yalnızca bir kat vergi ziyayı cezası uygulandığını ileri sürmüştür. Mezkûr raporda da tespit edildiği üzere başvuru konusu olayda aynı sektörü kapsayan indirimli ÖTV uygulaması hakkındaki belirli bir döneme ilişkin olarak toplam üç yüz üç şirket incelemeye sevk edilmiştir. Buna mukabil vergi incelemesinde riskli görülerek tarhiyata konu edilmiş

⁷⁷⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesine göre; vergi ziyayı, vergi yükümlüsünün veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik şekilde yerine getirmesi sonucu verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik şekilde tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir. Madde hükmüne göre, vergi ödevlilerinin kişisel, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlarda bulunmaları veya sair suretlerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere iade edilmelerine neden olmaları durumunda da vergi ziyayı cezası uygulama alanı bulacaktır. Bu gibi durumlarda verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ya da haksız olduğu tespit edilen iadenin geri alınması ceza uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Yine ayrıca, aynı Kanun'un 344. maddesine göre; Kanun'un 341. maddesinde yer verilen durumlarda vergi ziyasına neden olduğu takdirde, vergi yükümlüsü veya sorumlusu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası tesis edilecektir. Vergi ziyasına Kanun'un 359. maddesinde yer verilen fiillerle neden olunması durumunda söz konusu ceza miktarı üç kat, bu tür fiillere iştirak eden kişilere ise bir kat olarak uygulanacaktır. Kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için mezkûr madde uyarınca tesis edilecek ceza yüzde elli oranında uygulanacaktır. Vergi incelemesine başlanılmasından ya da takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilmiş olan beyannameler içinse artırılmış oran uygulamasına gidilmeyecektir.

olan işlemler aynı veya benzer olmasına rağmen nihayetinde bu şirketlerden sadece başvuru sahibinin yer almakta olduğu gruba ait iki şirket hakkında işlem yapıldığı hususu özellikle vurgulanmıştır.

Anayasa Mahkemesine göre bu durumda aynı sektörde faaliyet göstermekte olup ÖTV mükellefi olan, itiraz konusu yapılan vergi incelemesine tabi tutulan, bir kat vergi ziyai cezası kesilen şirketler ile üç kat vergi ziyai cezası kesilen başvuru Şirketin karşılaştırma yapmaya müsait olacak şekilde "benzer durumda" olduğu açıktır. Başvuru formu ve eki belgelerin kapsamındaki bilgi ve bulgulardan benzer durum tespit edilebildiğinden aynı vergi incelemesine tabi tutulan vergi ödevlileri somut olay bağlamında "kıyaslanabilir" durumdadır.

3.2.3.2. Ayrımcılık Yasağını İhlal Eden Vergisel Müdahalenin Farklı Muamele Niteliğinde Olması

AİHM ya da Anayasa Mahkemesi önüne ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiasıyla kişisel ya da bireysel başvuru yollarıyla getirilen başvurularda ayrımcılık yasağının ihlal edilmiş olduğunun tespit edilebilmesi için başvuruya konu somut olayda bulunması gerekli olan diğer ölçüt, vergi idarelerinde benzer durumdaki kişilere "farklı muamelede" bulunmuş olmasıdır. Diğer yandan, konumları itibarıyla önemli derecede farklılık barındıran kişilere eşit muamelede bulunulması da ayrımcılık yasağına aykırılık teşkil edebilecektir.

Konuya ilişkin *Lindsay/Birleşik Krallık* kararında (B. No: 11089/84, 11/11/1986) başvuru sahipleri, öncelikle kendilerinin durumuna da aynen uyduğu gibi yalnızca evli çiftlerden kocanın evin geçimini sağladığı durumlarda yalnızca kadının evin geçimini sağladığı çiftlere kıyasla daha ağır vergilendirildiğini iddia etmişlerdir. AİHM'e göre şikâyete konu davada vergilendirme yönünden evli çiftlerde konumu gereği ailenin geçimini sağlayan kişinin erkek ya da kadın olması durumuna göre farklı muamelelerin gerçekleştiği ortaya konulabilmiştir. Buna göre ailede evin geçimini sağlayan kişi yalnızca koca ise, bu kimse "evli erkeğin muafiyeti" şeklinde kavramsallaştırılan esasında bir çeşit vergi muafiyetine hak kazanmaktadır. Söz konusu vergi muafiyetinin

sağlamış olduğu indirim miktarı da, bekâr bir kişiye yönelik muafiyet miktarından fazla olup farklılık oranı % 50'ye tekabül etmektedir. Buna mukabil ortak yaşanan evin geçimini sağlayan kişi yalnızca kadın ise, ancak bekâr bir kişinin yararlanabildiği miktarda ve aynı oranda bir muafiyete hak kazanabilmektedir. Bu kişinin kocası ise evli erkeğin muafiyetinden yararlanmaya devam edebilmektedir.⁷⁸⁰

Başvurucuların ayrımcılık şikâyetlerini detaylı bir şekilde inceleyen AİHM, daha önceden *Belgian Linguistic*/Belçika (B. No: 1474/62, 1677/62, vd., 23/7/1968) davasında tespit edilmiş olan ilkelerini tekrarlamıştır. Buna göre AİHM, önemli sayıda demokratik devletin yasal uygulamalarından ortaya çıkan ilkelere uygun olarak, eşitlik ilkesinin, ayırımın nesnel ve makul bir gerekçesi bulunmaz ise ihlal edilmiş sayılacağını belirtmiştir. Bu tür bir gerekçenin varlığı, inceleme konusu müdahalenin amacı ve etkileri kapsamında değerlendirilmelidir. Eğer izlenen amaç ile kullanılan araçlar arasında makul bir orantılılık ilişkisi bulunmamakta ise ayrımcılık yasağı ihlal edilmiş olacaktır. Diğer yandan varlığı kesin bir şekilde saptanmış olan farklı muamele nedeniyle başvurunun mülkiyet hakkından yararlanmak bakımından mağdur olması gerekmektedir. Bu itibarla başvuru kendisine benzer durumdaki kişilerden farklı muamelede bulunduğunu ispat etmekle yetinmeyecek aynı zamanda bu müdahale nedeniyle mağdur olduğunu da iddia ve ispat etmek zorunda kalacaktır. Ayrımcılık iddiasının ciddiye alınabilmesi için başvurunun kendisi ile benzer durumdaki başka kişilere yapılan muamele ile kendisine yapılan muamele arasında bir farklılığın bulunduğunu ve bu farklılığın meşru bir temeli olmaksızın sırf ırk, cinsiyet, renk, din,

⁷⁸⁰ Bu kararda da olduğu gibi genellikle AİHM önüne gelen benzeri davalarda incelemenin odak noktasını farklı muamelenin kendisi oluşturmaktadır. Nitekim, korunan hukuki menfaat bağlamında farklı muamele olgusunun odak noktası olarak ele alındığı örnek karar nev'inden AİHM'in *Aziz/Kıbrıs* kararına (B. No. 69949/01, 22/6/2004) konu başvuruda başvuru, Kıbrıs Türkü olması nedeniyle oy verme hakkından mahrum bırakıldığından şekvacıdır. Müdahale tarihi itibarıyla meri olan Kıbrıs mevzuatına göre, Kıbrıs Türkleri ve Kıbrıs Rumları parlamento seçimlerinde sadece kendi etnik toplumlarından olan adaylar için oy verebilmektedir. Buna mukabil, Türkiye'nin tesis etmiş olduğu Kıbrıs Barış Harekatı'nı müteakiben Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nin kurulmasından sonra, Rum tarafında mukim olan Türk toplumunun büyük çoğunluğu bölgeyi terk edip Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti tarafına geçmiş ve bölgede kalan Türklerin parlamentoya katılımları da kamu otoriteleri tarafından askıya alınmıştır. Bu durumda, oluşan yeni konjonktürde başvurunun oy verebileceği bir aday listesi artık bulunmamaktadır. Hükümet, başvurunun oy verememesinin oy verebileceği adaylar olmaması gerçeğine bağlı olduğunu iddia etmiş olsa da, AİHM'in kanaatine göre, seçim kurallarıyla Kıbrıs Türk toplumuna mensubiyet arasındaki yoğun ve yakın bağlantı, Hükümetin yeni durum ışığında seçim kurallarında gereklilik arzeden değişiklikleri gerçekleştirmemesiyle birlikte, somut olayda etnik köken temelinde doğrudan ayrımcılık oluşmuştur.

dil, cinsel yönelim ve benzeri ayrımcı bir nedene dayandığını makul delillerle ortaya koyması gerekmekte olup, somut olayda da başvuruçunun bu yöndeki iddialarını temellendirecek somut bulgu ve kanıtlar ortaya koyabilmesi gerekmektedir.⁷⁸¹ Buradaki ispat eşiği konusunda üzerinde uzlaşmış bir ölçek bulunuyor olmasa da, AİHM, asgari standart olarak “makul şüphenin üzerinde ispat”ı delil standardı olarak kabul etmektedir. Bu anlatılanlar ışığında başvuruçunun, muhatap olduğu vergisel düzenleme ya da işlemin ayrımcı saiklerle kurgulandığını ve sergilendiğini ortaya açık bir şekilde koyamamış olsa dahi uygulama dikkate alındığında ayrımcı sonuçlar doğurduğunu resmi verilerle gösterebilmiş olması da AİHM’in kararını yönlendirebilecektir. Bu arada ortaya konulmaya çalışılan muamelenin hangi koşullarda ve ne dereceye kadar “farklı” olduğuna dair tespitin içeriğini belirleme noktasında idarenin belirli bir takdir yetkisi de bulunmaktadır.⁷⁸² Bununla birlikte vakiada başvuruçudan gerçekten de farklı bir muamelenin varlığı ortaya koyulmuşsa, idari merciiler de karşılık olarak bu gerçekliğin makul ve nesnel gerekçesini ortaya koymak durumundadırlar.

Esasında AİHM’in kimi zaman duruma göre farklı muamele niteliği taşımayan kamu işlem ve uygulamalarının da ayrımcılık yasağının ihlal edilmesi sonucunu doğuracağını ifade eden kararları mevcuttur. Nitekim, AİHM’in sıklıkla tekrarladığı üzere ayrımcılığın benzer durumdaki kişilere farklı muamele edilmesiyle olabileceği gibi, farklı durumlarda olan kişilere aynı şekilde muamele edilmesinden de ortaya çıkabileceği kabul edilmelidir. Söz konusu ikinci durumun oluşturacağı ayrımcılık, “dolaylı ayrımcılıktır”. Zira, muhatap kalınan muamele farklı olmamakla birlikte sonuçları farklıdır ve bu sonuçların etki ve sonuçları farklı özelliklere sahip insanlarca farklı şekilde hissedilecektir.⁷⁸³ AİHM, konuya ilişkin örnek gösterilebilecek kimi kararlarında dolaylı ayrımcılığın söz konusu tanımına dayanarak “*bir muamele farkının,*

⁷⁸¹ *Aydemir Güvener*, B. No: 2015/15223, 5/10/2017, § 44; *Onurhan Solmaz*, B. No: 2012/1049, 26/3/2013, § 33; *Yusuf Dilekçi*, B. No: 2014/12026, 21/9/2017, § 33; *Ali Ediş*, B. No: 2014/14716, 12/1/2017.

⁷⁸² *The National and Provincial Bulding Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık*, B. No: 21319/93, 23/10/1997, § 88.

⁷⁸³ Konuya ilişkin örnek olarak “İrk Eşitliği Yönergesi”ne değinilmesinde sakınca bulunmamaktadır. İrk Eşitliği Yönergesi’nin 2. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendine göre; tarafsız gibi görünmekte olan bir düzenleme, kriter veya uygulama belirli bir ırktan veya etnik kökenden olan kişileri başka ırk ve etnik kökenden olan kişilere nispetle dezavantajlı bir konumda olmasına neden oluyorsa olayda dolaylı ayrımcılık uygulamasının meydana geldiği kabul edilecektir. Benzer şekilde: bkz. İstihdamda Eşitlik Yönergesi, Madde 2(2)(b); Cinsiyet Eşitliği Yönergesi, Madde 2(1)(b); Cinsiyet Mallar ve Hizmetler Yönergesi, Madde 2(b).

tarafsız bir dille ifade edilmiş olmakla beraber belirli bir gruba yönelik ayrımcı motifler ihtiva eden genel bir politika veya düzenlemenin orantısız aleyhte etkileri şeklini alabileceğini” ifade etmiştir.⁷⁸⁴ İnsan hakları yargısıyla iştigal eden kurumların konuya yaklaşım biçimini daha iyi anlamamıza yardım edecek Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın örnek *Schönheit* davasında, (Hilde Schönheit – Stadt Frankfurt am Main ve Silvia Becker - Land Hessen, Birleştirilen Davalar C-4/02 ve C-5/02 [2003] ECR - 12575, 23/10/2003) yarı zamanlı çalışan personelin emekli maaşlarının hesaplanmasında kullanılmakta olan oranın tam zamanlı çalışan personelin emekli maaşının hesaplanmasında kullanılmakta olan orandan farklı olmasının ayrımcı motif ihtiva ettiği şikâyetini inceleme konusu yapmıştır. Şikâyete konu farklı oran uygulaması, esasında harcanan çalışma süresindeki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Buna mukabil Adalet Divanı’nın da tespit ettiği üzere yarı zamanlı çalışan personelin diğer personele göre almakta olduğu emekli maaşı, hizmet süreleri farklılığı yeni hesaplama yönteminde dikkate alınmış olsa dahi yine de düşüktür. Diğer bir deyişle, mezkûr hizmet süresi farklılığı hesaplama yöntemine bir veri olarak dahil edilmiş olsa dahi yarı zamanlı çalışan personele tam zamanlı çalışan personele nispetle her hâlükârda daha az ödeme yapılmaktadır. Adalet Divanı’nın tespitine göre, emekli maaşlarının hesaplanmasıyla ilgili mezkûr tarafsız kural bütün yarı zamanlı personele eşit biçimde uygulanmakla birlikte, yarı zamanlı personelin % 88 kadarı kadın olduğu gerçeği dikkate alındığında söz konusu kuralın nihai etkisinin erkeklere kıyasla kadınlar için ölçüsüz ve orantısız derecede olumsuz olduğu da açıktır.

Bu anlatılanlar ışığında Türk Vergi Hukuku alanında uygulamasına çok sık rastlanılan farklı durumlarda olan kişilere aynı şekilde muamele edilmesi pratiğinin, Anayasa Mahkemesi yargılamasına konu teşkil edecek oldukça fazla ihtilafli sorunların yaşanmasına neden olacağı düşünülmektedir. Ekonomik faaliyetler itibarıyla oldukça farklı sektörlerde faaliyet gösteren ve çalışma koşulları benzemezlik gösteren vergi yükümlülerinin çoğu zaman aynı koşullara tabi tutulmalarının dolaylı ayrımcılık iddialarını gündeme getireceği açıktır. Örneğin, kısmen bir önceki paragraftaki Divan kararına konu başvuru örgüsünde olduğu gibi, tam zamanlı ve kısmi çalışanlar ayrımı

⁷⁸⁴ *D.H. ve diğerleri/Çek Cumhuriyeti [GC]*, B. No: 13/11/2007, § 184; *Opuz/Türkiye*, B. No: 33401/02, 9/6/ 2009, § 183; *Zarb Adami/Malta*, B. No: 17209/02, 20/6/2006, § 80.

ülkemizde de yer almaktadır ve belirtilen statüde yer alan kişilere uygulanan vergi politikaları kimi zaman farklılık arzedeabilmektedir. Nitekim, Türk Vergi Hukukunda yarım çalışma ödeneğinin günlük miktarı, kişinin çalıştığı işte aldığı ücret ne olursa olsun, günlük asgari ücretin brüt tutarı kadardır. Yarım çalışma ödeneği, damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmamaktadır. Buna göre, yarım zamanlı çalışanlar vergisel uygulamalar noktasında tam zamanlı çalışanlara nazaran daha avantajlı konumdadırlar. Buna mukabil, uygulamada yarım zamanlı çalışanların çoğunlukla kadın olduğu gerçeği dikkate alındığında vergi uygulamasının hâlihazırdaki şekliyle erkeklerin aleyhine ayrımcı bir yön ihtiva ettiği söylenebilecektir.

Cinsiyet ayrımı temelli ayrımcılık iddiaları yalnızca kadın aleyhine olan vergisel düzenlemeler için değil ve fakat erkekler aleyhine olan düzenlemeler için de ileri sürülebilmektedir. Nitekim AİHM, *Vanraalte/Hollanda* kararında (B. No: 20060/92, 21/2/1997) evli olmayıp çocuğu da bulunmayan kırk beş yaşını doldurmuş bayanların çocuklarla ilgili vergi ödemekten muaf tutulmalarına rağmen medeni durum ve yaş itibarıyla aynı durumda bulunan erkeklerin ise bu vergiyi ödemelerinin mülkiyet hakkı konusunda ayrımcılık ve cinsiyetler arasında farklı muamele oluşturması sebebiyle AİHS'in 14. maddesiyle AİHS'e Ek 1 no.lu Protokol'ün 1. maddesinin ihlal edildiğine karar verilmiştir. Anılan kararda belirtilen ilkelerin, Türk Vergi Sisteminde son zamanlarda gerçekleştirilmesi düşünülen kadının lehine vergisel düzenlemeleri tartışmalı kıldığı söylenebilecektir. Buna karşılık kimi görüş sahipleri ise, kadınlar lehine gelişen vergisel düzenlemelerin ayrımcılık yasağı bağlamında bir sorun teşkil etmeyeceğini iddia etmektedirler. Bu görüş sahiplerinden GÖKBUNAR'a göre, gerek uluslararası hukukta, gerekse ulusal hukukta kadın ve erkeklerin hukuksal eşitliğinin yanı sıra fiili eşitliğinin de sağlanması amacıyla, kadınlar için pozitif ayrımcılık olarak adlandırılan düzenlemelerin yürürlüğe girmesi meşru ve olumlu adım olacaktır. Yazarın da belirttiği üzere, son yıllarda vergi ve kamu harcama politikalarında kadınlar lehine birtakım düzenlemeler yapılmasına yönelik olarak "Toplumsal Cinsiyet Duyarlı Bütçeleme" vs. uygulamalar sıklıkla önerilmektedir. Yazara göre, bu tür önerilerin uygulanması, demokratik eşitlik anlayışına aykırı olmayıp, aksine eşitliği gerçekleştirici ve kavramı uygulanır kılıcı nitelik arz etmektedirler. Nihayetinde vergi sistemleri, yıllara dayanan bir müktesebatı ihtiva etmekte olup uzun yıllar sonunda oluşmuş kararları

yansıtmaktadırlar. Bu itibarla söz konusu kararların, erkek ve kadınların ayrı ayrı rolleri hakkındaki sosyal davranışları içine alan değişik faktörlerden etkilenmesi doğaldır ve olması gereken de tam olarak budur (Gökbunar, 2010, s. 23).

Bilindiği üzere, 2007 yılında yapılan değişiklikle 5615 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinin 6. bendi revize edilmiştir. Söz konusu değişikliğe göre; *ikamet yerlerinde kullanılmakta olan dikiş, nakış, ütü, mutfak robotu ve benzeri makine alet ve edavatlar hariç olmak üzere harekete geçirici özel kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla salt kendi öz emekleriyle meskûn oldukları hanelerde imal ettikleri çorap, halı, havlu, örtü, kilim, çarşaf, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, örgü, hasır, sepet, süpürge, yapma çiçek, pul, paspas, fırça, payet, boncuk işleme, ip ve urganları, tığ örgü işleri, mantı, tarhana, erişte gibi ev ürünlerini özel işyeri açmaksızın satmakta olan kişiler, bu ürünlerin, pazar yoluyla satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri sonucu gelir ve kurumlar vergisi yükümlüsü olanların kimselerin düzenledikleri hariç olmak üzere, düzenlenen kermes, festival, fuar, panayır ile kamu otoritelerince geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel teşkil etmeyecektir.* Buna göre söz konusu değişiklikle; meskûn hane içinde kadınların üretmiş oldukları ürünleri düzenlenen kermes, fuar festival, panayır ile kamu kamu otoritelerince geçici olarak belirlenen yerlerde satması sonucu elde ettikleri gelirler vergiden muaf tutulmuştur. Kanımızca bu şekilde kadınlar lehine oluşan pozitif ayrımcı uygulamanın mezkûr AİHM kararları kapsamında nasıl değerlendirilmesi gerektiği hususu konuya ilişkin bir başvurunun Anayasa Mahkemesi önüne gelmesi durumunda daha iyi anlaşılacaktır.

Anayasa mahkemesinin ihtilaf konusu vergisel müdahalenin farklı muamele niteliğinde olması şartını tartıştığı ve konuya ilişkin yaklaşım tarzını ortaya koyduğu karar yine *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* kararıdır ([GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018).

Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında “benzer durum” tespitinden sonra ikinci aşama olarak başvuru şirkete benzer ve kıyaslanabilir durumdaki şirketlere göre

“farklı bir muamelenin” yapılmış olup olmadığı hususunu belirleme yoluna gitmiştir. Mahkemeye göre farklı muamelenin varlığı tespit edilirken ilgili koşulları belirleyen bütün unsurların birlikte ele alınıp değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesinin tespitine göre somut olayda kamu gücü tasarrufları vergi incelemesi sonucunda tesis edilen idari işlemler ile bu işlemlere karşı açılan idari davalardan oluşmaktadır. Aynı vergi incelemesi kapsamında başvurucunun da aralarında olduğu on iki şirket hakkında üç kat vergi ziyai cezası tesis edilerek vergi suçu raporu düzenlenmiş ve mezkûr rapora istinaden cezai soruşturma ve kovuşturmayaya tabi tutulmuştur. Ayrıca uzlaşma imkânından yararlandırılmayan ve bu nedenle tarhiyata karşı dava açmak zorunda bırakılan bu şirketlerin daha fazla ceza ve vergi ödeme riskiyle karşı karşıya kalmaları da söz konusu olmuştur. Yine sektörel vergi incelemesi sonucunda incelemeye tabi olan diğer iki yüz seksen şirket hakkında ya hiç vergi ziyai cezası uygulanmamış ya da tek kat cezalı vergi tarh edilmiş, tek kat vergi ziyai cezası kesilen mezkûr şirketler ise bu şekilde uzlaşma yoluna başvurabilmek suretiyle daha az vergi ve ceza ödeme imkânına sahip olmuştur.

Anayasa Mahkemesi öte yandan vergi kayıtlarına göre başvurucu Şirketin de arasında bulunduğu on iki şirketten sadece ikisi hakkındaki tarhiyatların üç kat cezalı olarak uygulanıp diğer şirketler hakkındaki tarhiyatların ise kaldırıldığını saptamıştır. Mahkemeye göre bu durumda aynı sektörde sektörel vergi incelemesine tabi tutulmuş olan şirketler ile nispi olarak benzer koşullarda bulunmakta olup haklarındaki tarhiyatlar üç kat cezalı olarak tahakkuk ettirilerek kesinleştirilen iki şirket “belirlenebilir özellik arz eden bir kategori” oluşturmaktadır. Bu yaklaşım açısıyla kanımızca Mahkeme “benzer” durum kavramsallaştırmasını olabildiğince vergi ödevlileri lehine genişletmiş ve vergisel müdahalelere muhatap olan vergi ödevlilerinin farklı kategorik yapılar altında sınıflandırılması imkânını artırarak bir anlamda ayrımcılık yasağı uygulamasının Türk Vergi Sisteminde daha etkin uygulanabilirliğinin yolunu açmıştır. Sonuç olarak Mahkemeye göre başvuru konusu olayda, aynı sektörde konumlanmış olup, tabi oldukları vergisel rejim ayniyet gösteren, sektörel ve tabi olunan vergisel rejimin benzeşirliğinden hareketle aynı statüde buldukları değerlendirilebilecek şirketlerden bir kısmı için vergi ziyai cezasının bir kat olarak uygulanmakta iken diğer kısmı için üç

kat olarak uygulanmış olması, başvurucuya yönelmiş farklı bir muamelenin varlığını ortaya koymaktadır.

3.2.3.3. Ayrımcılık Yasağını İhlal Eden Vergisel Müdahalenin Makul ve Nesnel Bir Gerekçesinin Bulunmaması

AİHM ya da Anayasa Mahkemesi önüne gelen bir başvuruda başvuru konusu olayda “benzer durumdaki kişiler” bakımından “farklı muamele” yapılmış olduğunu tespit ederse, vergi idaresinin bu farklılığın “nesnel ve makul gerekçe”sini ortaya koymak durumundadır.⁷⁸⁵ Makul ve nesnel gerekçe kavramı, varlığı tespit edilen muamele farklılığının meşru bir amaç gütmesi ve amacı gerçekleştirmek için kullanılan araçların ölçülü olması gerektiği gerçeğine işaret etmektedir. Diğer bir deyişle somut başvuru konusu olayda varlığı tespit edilen muamele farklılığı kamu yararı ile desteklenmiş meşru bir amaca özgülümlenmiş ve bu amacın gerçekleşmesini teminen ölçülü nitelikte araçlar kullanılmış ise, söz konusu muamele farklılığının makul ve nesnel bir gerekçesinin bulunduğu kabul edilmelidir.⁷⁸⁶ Elbette ki muamele farklılığının makul ve nesnel sebebini teşkil eden haklı neden ancak yargı merciilerinin kararlarında somutlaşacaktır.

Öncelikle tekrarlamakta fayda bulunmaktadır ki bu muamele farkının makul ve nesnel bir gerekçeye dayanmakta olduğunun kabulü için muamelenin meşru bir amacı haiz olduğunun da kabulü gerekmektedir. Vergisel uyumsuzluklarla ilgili başvurularda özellikle AİHM, meşru amaç değerlendirmesini yaparken ulusal merciilerin geniş bir takdir yetkisine sahip olduğu ön kabulünü hareket noktası olarak belirlemektedir. Bu itibarla sözleşen taraf üye devletler muamele farkının meşru bir amaca dayandığı hususunda AİHM’i ikna etmekte doğal olarak zorluk çekmektedir. Esasında aynı gerçekler Anayasa Mahkemesi için de geçerli olup, Mahkeme genellikle bu tür muamele farklarının veri olarak meşru bir amacı haiz olduğunu kabul etmektedir.

⁷⁸⁵ Case “*Relating to Certain Aspects of the Laws on the Use of Languages in Education in Belgium*”, Belçika, B. No: 1474/62 1677/62 1691/62 1769/63 1994/63 2126/64, 23/7/1968, § 38.

⁷⁸⁶ *Zarb Adami/Malta*, B. No: 17209/02, 20/6/2006, § 72; *Lithgow ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 9006/80 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81, 8/8/1986, § 177; *Stec ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No. 65731/01, 12/4/2006, § 51.

İdare ikna faaliyeti kapsamında farklı muamelenin AİHS’de ya da Anayasa’da düzenleme konusu yapılmış olan farklı hakkın kullanılması nedeniyle gerçekleştirildiğini ortaya koyabilirse AİHM ya da Anayasa Mahkemesi buna itibar edeceklerdir. Öncelikle AİHS’e Ek 1 No.lu Protokol’ün 1. maddesinin 2. fıkrasının formülasyonu dikkate alındığında idarenin dayanması makul en öncelikli meşru amaç, “vergilerin tahsilini güvence altına almak”tır. Anılan amacın vergilendirmenin genel amacı olduğu dikkate alındığında ise benzer durumdaki kişilere karşı uygulanmakta olan muamele farkının meşru amacının daha spesifik ve öznel koşulları öne çıkartılmış şekilde belirlenmesi uygun olacaktır.

Vergide muaflik ve istisnaların vergilendirmede yatay eşitlik ilkesini zedelediği hususunda genel bir uzlaşma bulunmaktadır. Buna mukabil anılan müesseselerin ülkemiz dahil pek çok ülkede sıklıkla uygulandığına tanık olmaktayız. Yine pek çok defa da başvuru sahiplerinin bu uygulamaları özellikle AİHM nezdinde şikâyet konusu yaptıkları da bilinen diğer bir husustur. Bu kapsamda başvuru sahipleri genellikle idari mercilerin iç hukukta tesis etmiş oldukları belirli vergi muafiyetleri, istisnaları ve indirimlerinin kendileriyle benzer durumda olduklarını iddia ettikleri kişilere tanınmış olmasını, buna mukabil kendilerinin ise bu uygulamalardan kapsam dışı bırakılmasını şikâyet konusu yaptıkları görülmektedir. İşte bu tür durumlarda AİHM, başvuru sahipleri ile istisna, muafiyet ya da indirimlerin tanındığı kişilerin gerçekten de benzer durumda olduklarını kabul ederse, sözleşmeciler taraf üye devletin bu farklılığın meşru amacını haklı ve nesnel gerekçelerle ortaya koyması gerekecektir.⁷⁸⁷

AİHM’in meşru amaca dair değerlendirmelerine ilişkin kimi somut örnekler üzerinden gitmek, meşru amaç kapsamında olduğu kabul edilen kimi somut olaylardan hareket ederek bu kavramın içeriğini daha iyi kavrayabilmemize imkân verecektir.

⁷⁸⁷ Vergi muafiyet, istisna ve indirimlerinin dayandığı gerekçeler ise; vergi adaletini gerçekleştirmek, vergi tekniğine ilişkin nedenler, ekonomik teşvikler ve siyasal saikler şeklinde sınıflandırılmaktadır (Bulutoglu, 2004, s. 23). Bu arada AKALIN’a göre, vergi sistemimizin piyasa ekonomisi ile uyumlaştırılmasını teminen tüm ayrımcı motif içeren vergilere son verilip ayrımcı motif içeren vergilere ek olarak da vergi sisteminin istisna ve mükellefiyetler ya da tarifeler veya tahsil usulleri vasıtasıyla ayrımcılık yapması da önlenmelidir (Akalin, 2002, s. 214).

AİHM, evlilik dışı çocuğun biyolojik annesinden ve diğer yakınlarından alacağı miras paylarıyla ilgili olan *Belçika/Marckx* kararında (B. No: 6833/74, 13/6/1979) AİHS'e Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin mülkiyetin barışçı yollardan kullanılma ilkesini içeriyor olması nedeniyle, yalnızca mülkiyet hakkını elde etmiş kişilere uygulanabileceğini, AİHS'in mülkiyet hakkının miras veya diğer yollarla kazanılmasını teminat altına almadığını belirterek, başvuru konusu somut olayda mülkiyet hakkına ilişkin düzenlemenin tek başına uygulama alanı bulmasının mümkün olmadığına karar vermiştir. Buna mukabil AİHM, Belçika mevzuatının evlilik dışı çocuğun biyolojik annesinden alacağı miras imkânını kısıtlaması, yakın akrabaları yoluyla annesine düşecek olan mirastan yararlanma imkânını ortadan kaldırması ve biyolojik annenin miras bırakma hakkını sınırlandırması nedenleriyle, başvuru konusu olayın AİHS'in 8. maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde, aile yaşamına saygı açısından ayrımcılık yapıldığı kanaatine varmıştır. Ayrımcılığı bir kez de mülkiyet hakkı yönünden değerlendirip analiz eden AİHM, “...kişinin malvarlığı üzerinde tasarrufta bulunuyor olmasının, hakkın özünü oluşturmasına karşın, evli olmayan biyolojik annenin çocuğuna başta bulunmasının kanuni düzenleme ile kısıtlanması nedeniyle...” mülkiyet hakkı yönünden ayrımcılık yasağının ihlal edildiği görüşüne varmıştır (Dinç, 2004, s. 136).

AİHM, *National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık* kararında (B. No: 21319/93, 23/10/1997), kanun değişikliğinin başvurucuları da kapsayacak biçimde geçmişe yönelik uygulanmasını “Parlamentonun asli iradesi doğrultusunda vergilerin ödenmesini teminat altına almak” amacı altında ve bu amaç doğrultusunda kamu yararına uygun görülmesinde sakınca bulunmadığı saptamasını yapmıştır. Buna mukabil anılan kanun değişikliğinin, daha önceden ödemiş oldukları vergileri geri almak amacıyla yargı yoluna başvuran diğer kooperatifler hakkında uygulanmaması ise, söz konusu kooperatifler lehine verilmiş olan kesin hüküm niteliğindeki yargı kararı nedeniyle makul bulunmuş ve yapı kooperatifleri bakımından ayrımcılığın varlığından bahsedilemeyeceği kararı verilmiştir.

AİHM, *Lindsay/Birleşik Krallık* (B. No: 11089/84, 11/11/1986) ve *Burrows/Birleşik Krallık*, B. No: 27558/95, 27/11/1996) davalarında ise, muamele farklarının gerekleri bakımından kamu otoritelerince ileri sürülen kadınların ve çocukların sosyal konumları itibarıyla korunmalarına yönelik sosyal politikalar meşru amaç kapsamında değerlendirilmiş ve somut başvuru konusu olayda ayrımcılık yapılmadığına karar verilmiştir.

AİHM'in *Maggio ve diğerleri/İtalya* (B. No: 46286/09, 31/5/2011) kararına konu olayda başvurucuların, emekli aylıklarının İsviçre'de çalıştıkları dönemde ödemiş oldukları prim ücretlerine nispetle daha fazla hesaplanması gerektiği şikâyetini haiz müracaatları ulusal kamu otoritelerince reddedilmiştir. Mahkemenin de tespit etmiş olduğu üzere, başvuruculardan ilki emekli aylığı almaya başladığı tarih olan 1996 yılından 2009 yılına kadarki dönem için 1.372 Euro yerine 873 Euro almış, 2010 yılından sonraki dönem için de kendisine 1.900 Euro yerine 1.178 Euro ödenmiştir. Bununla birlikte AİHM; uygulama sonucunda başvurucuların bütünüyle sosyal güvenlik hakkından yoksun kalmalarına neden olacak düzeyde sosyal güvenlik aylığından yoksun bırakılmadığını, yurt dışında çalıştıkları dönemde ödedikleri primlerin de nispeten daha az olduğunu ve bu azaltmanın da esasında genel bir eşitliği sağlama amacını matuf olduğunu ifade etmiştir. AİHM, devletin sosyal güvenlik alanında oldukça geniş bir takdir yetkisine sahip bulunduğu gerçeğini tekrar hatırlatarak müdahalenin başvuruculara aşırı bir külfet yüklediği kanaatine varmıştır.⁷⁸⁸ Mahkeme sonuç olarak, anılan davada mülkiyet hakkının ayrımcılık yasağı ile bağlantılı olarak incelenmesi neticesinde de şikâyete konu müdahalenin makul ve nesnel bir amacı olduğunu belirterek, somut başvuru konusu olayda ihlal kararı verilmesine yer olmadığına hükmetmiştir.⁷⁸⁹

AİHM, *Darby/İşveç* davasında (B. No: 11581/85, 23/10/1990) meşruiyet değerlendirmesi yaparken şu tespitlerde bulunmuştur: Yerleşik olanlar ve olmayanlar bakımından yapılan ikili ayrımın amacı bağlamında ifade etmek gerekir ki, indirimli kilise vergisi öngörmekte olan 1951 tarihli Dissenters Vergi Kanunu'nun ilgili madde

⁷⁸⁸ *Maggio ve diğerleri/İtalya*, B. No: 46286/09, 31/5/2011, §§ 59-64.

⁷⁸⁹ *Maggio ve diğerleri/İtalya*, B. No: 46286/09, 31/5/2011, §§ 68-75.

gerekçesine göre, söz konusu indirimin İsveç'te yerleşik olmayanlar yönünden de geçerli olduğunu kabul etmemize imkân verir güçlü argümanlar bulunmamakta olup, yerleşik olmayan kişilere de muafiyetin uygulanması durumunda hâlihazırda karışık olan prosedürün daha karmaşık bir hal alacağı açıktır. Vergi kanunlarında değişiklikler öngörmekte olan 1978 tarihli kanun tasarısında ise değişiklikler çerçevesinde yerleşik olmayanların hukuksal statülerine ilişkin olarak meydana gelecek farklılıklar hiçbir şekilde dikkate alınmamıştır. Sözleşmeci taraf üye devlet AİHM önünde de, varlığı açık bir ortaya konulmuş olan farklılığın meşru amaç güttüğüne dair herhangi bir söylem ya da iddiada da bulunmamıştır.⁷⁹⁰ *Darby/İsveç* kararının sonucunda ise anlaşılmaktadır ki, sözleşmeci taraf üye devletin, tüm detaylarıyla ortaya konulmuş olan muamele farkının meşru amacını haiz olduğunu gösterme yönünde hiçbir girişim, ikna faaliyeti ya da eğilimde bulunmaması, AİHM'in başvuru tarafından iddia olunan ayrımcılığın var olduğu yönünde kanaat edinmesine neden olmuştur. Aynı mantıksal yaklaşım Anayasa Mahkemesi kararları için de dolaylı yoldan da olsa geçerlidir. Anayasa Mahkemesinin ayrımcılık yasağı iddiasıyla önüne gelen başvurular hakkında yargılama faaliyeti sonunda tespit ettiği muamele farkına ilişkin olarak Bakanlık görüşü cevabında herhangi bir makul bir gerekçenin belirtilememiş olması durumunda Mahkemenin benzeri bir kanaate uğraşarak veri olarak ayrımcılığın var olduğunu tespit etmesi imkân dahilindedir. Hâlihazırda inceleme konusu hakla bağlantılı olarak ihlal iddialarına ilişkin olarak Bakanlıkça gönderilen görüş yazılarında istisnasız olarak meşru amaca ilişkin bir şekilde ikna kabiliyetini haiz açıklamalar yapıldığı için şu ana kadar meşru amaç yokluğu gerekçesiyle ayrımcılık tespitli ihlal kararı verilmemiştir.

AİHS'nin korunan hukuki menfaatler listesinde açıkça yer almasa da, engellilik AİHM tarafından 14. madde kapsamında 'başka' temellerin yorumlanmasına dâhil edilmiştir. Bu kapsamda AİHM'in yine konumuzla ilgili bir diğer ilginç kararı da *Glor/İsviçre* kararıdır (B. No: 13444/04, 30/4/2009). Anılan davada AİHM, iç hukuka göre bunun "küçük" bir engellilik olarak vasıflandırılmış olduğu tespitine katılmayarak diyabetik olan başvuru kişinin engelli statüsünde konumlandırılabilirliğini tespit etmiştir. Başvuru konusu somut olayda başvuru, askerlik hizmetini tamamlamamış olması nedeniyle zorunlu olan bu hizmetin telafisine yönelik mevzuatça öngörülen zorunlu vergi ödeme

⁷⁹⁰ *Darby/İsveç*, B. No: 11581/85, 23/10/1990, § 33.

(askerlik hizmetine uygun olan herkesin askerlik hizmetini fiilen ifa etmemesi hâlinde ödemekle yükümlü olduğu bedelli ücreti) opsiyonu ile karşı karşıya kalmıştır. Buna mukabil bir iç organının kaybına denk sayılacak düzeyde % 40 seviyesinde bir engelliliğe sahip olan kişiler ile vicdani retçi kişiler söz konusu vergiden muaf tutulmuşlardır. Buna mukabil, ikinci kategoride yer almakta olan vicdani retçi kişiler, askerlik hizmetinin yerine alternatifli seçenek olarak aktif kamu hizmeti yükümlülüğü opsiyonundan yararlanma imkânına sahiptirler. Başvurucunun engelliliği ise, askerlik hizmetini yerine getirebilmesine engel olacak düzeydedir. Buna mukabil başvurucunun haiz olduğu engellilik düzeyi, onun vergiden muaf tutulması için iç hukuk düzenlemesinde muafiyet için aranmakta olan asgari düzeye (yüzde ile ifade edilen ciddiyet sınırına) ulaşmamıştır. Başvurucu kendisiyle aynı durumda olan kişiler sunulan alternatifli seçeneklerden kamu hizmeti yapma opsiyonunu teklif etmiş olmasına karşın bu teklifi kamu otoritesince kabul görmemiştir. AİHM konuya ilişkin olarak yaptığı yargılama faaliyeti sonucunda kamu otoritelerinin başvurucuya, geçerli mazereti bulunmaksızın askerlik hizmetlerini tamamlamamış olan kişilerle aynı şekilde muamele etmiş olduğunu saptamıştır. Mahkemeye göre başvurucu farklı bir konumda bulunduğundan hakkında tesis edilen bu tür bir muamele ayrımcı motifler içermektedir. Zira, hakkında yapılan muayene işlemleri sonucunda kendisinin askerlik hizmeti yapması uygun görülmemiş olmasına karşın başvurucu, nihayetinde alternatifli seçeneklerden birisi olan kamu hizmeti yapma opsiyonunu aktif olarak yerine getirmek için istekli ve yeteneklidir. Engellilik durumu bu hizmetin yerine getirilmesine engel olacak düzeyde değildir. Bu durumda, devletin somut olay adaletinin yerine getirilmesini teminen mevcut kurallara bir istisna getirmek suretiyle başvurucunun mevcut hakkının ihlal edilmesini önlemesi daha uygun bir yol iken, bu yol tercih edilmemiştir.

AİHM'in *Guberina/Hırvatistan* (B. No: 23682/13, 22/3/2016) kararına konu olayda başvurucu, engelli çocuğunun doğumu sebebiyle bir apartmanın üçüncü katında bulunmakta olan dairesini satmış ve çocuğuna bakım hizmetini daha kolay sağlayabileceği düşüncesiyle müstakil bir eve taşınmayı tercih etmiştir. Başvurucu, iç hukuk düzenlemesinde mevcut olup aile ihtiyaçları için konut satışında geçerli olan vergi muafiyeti kurumundan yararlanma talebi ile idare nezdinde başvuru yapmış ve

fakat başvurusu reddedilmiştir. AİHM, başvuruyu mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağı çerçevesinde incelemiş ve “benzer statü” kavramına girdiğini değerlendirdiği başvurucunun vergi muafiyetinden yararlandırılmamış olmasının meşru bir amacının bulunmadığı gerekçesiyle ihlal sonucuna varmıştır.

Yukarıda yer verilen paragraftaki başvurudaki şikâyetlere kısmen benzer şikâyetlerle Anayasa Mahkemesi nezdinde yapılan bir başvuruda Mahkeme, mezkûr AİHM kararında olduğu gibi konuyu ayrımcılık yasağı bağlamında değerlendirme imkânını kullanmamıştır. Anılan karara konu başvuruda (*Gülderen Gökçek ve diğerleri*, (k.k.), B. No: 2017/36195, 30/5/2018) başvurucular, Muğla ili Bodrum ilçesi Çiftlik Köyünde bulunan taşınmazlarının, Muğla Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu kararıyla "1. derece doğal sit alanı" olarak tespit edildiğini, 2893 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21. maddesinin 3. fıkrasına göre de sit alanı olarak ayrılan taşınmazların her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuş olmasına rağmen an itibarıyla kapatılmış olan Yalıdağı Belediyesinin 2001-2012 yılları arasında haksız olarak tahsil ettiğini ileri sürdükleri emlak ve deprem vergisi ile cezalarının iade edilmesini teminen açmış oldukları davanın derece mahkemesince reddedilmesi ve ret kararın Danıştay denetiminden geçerek kesinleşmesi nedeniyle, her türlü verginin ancak kanunla ihdas edilebileceği bağlamındaki kanunilik ilkesinin ve ayrımcılık yasağının ihlal edildiğini ileri sürmüşlerdir. Başvuruyu kanunilik ilkesi bağlamında değerlendirmeyi tercih eden Anayasa Mahkemesi ise, somut başvuru konusu olayda derece mahkemesinin ilgili kararında, 2863 sayılı Kanun kapsamında vergi muafiyeti uygulanabilecek taşınmazların, "üzerlerinde kesin yapılaşma yasağı tesis edilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller" olmakla birlikte davaya konu edilmiş parselin bu kapsamda olup olmadığı hususunun taraflar arasında tartışma konusu olduğundan ortada açık bir “vergi hatası”nın⁷⁹¹ bulunmakta olduğundan söz edilemeyeceği şeklinde saptamalarda bulunmuş ve kararını bu tespit üzerine inşa etmiştir. Anayasa Mahkemesine göre, bu bağlamda başvuruculara ait olan taşınmazın anılan Kanun kapsamında vergiden muaf olduğu ilk derece yargı mercii önünde ikna

⁷⁹¹ Vergi hatalarının düzeltilmesi genel itibarıyla, vergilendirme işlemlerinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen açık vergi hatalarına rastlanılması durumunda, söz konusu hatalı idari işlemin geri alınması ve düzeltilmesi amacına hizmet eden bir vergi usul hukuku kurumudur (Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N., 2017, s. 178).

kabiliyetini haiz delillerle ispat edilemediğinden vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanunilik ölçütünü taşımadığından söz edilemeyeceği açıktır. Bununla birlikte müdahalenin temelini oluşturulan vergisel işlem kamu yararını haiz olup meşru bir amaca yöneliktir. Mahkemenin tespitine göre bu durumda mülkiyet hakkına yapılan vergisel müdahalenin kamunun yararı ile başvuru sahiplerinin mülkiyet hakkının korunması arasında adil dengeyi bozmadığı, müdahalenin açık meşru amacı ile karşılaştırıldığında da ölçülü olduğu, mülkiyet hakkına yönelik herhangi bir ihlalin bulunmadığının açık olduğu sonucuna ulaşılmalıdır.⁷⁹² Buna göre tarafımızca, Anayasa Mahkemesinin somut başvuru konusu olaydaki meşruluk tartışmasını kanunilik bağlamında yapmayıp ayrımcılık yasağı bağlamında yapmış olması durumunda farklı içerikte bir karara imza atmış olma ihtimalinin kuvvetle muhtemel olduğu değerlendirilmektedir.

AİHM'in *S.A. Dangeville/Fransa* davasında (B. No: 36677/97, 16/4/2002) Fransa Hükümetince, içtihat hukukunun doğası gereği kaçınılmaz olarak yıllar itibarıyla vuku bulan değişikliklerden kaynaklanan muamele farklarının ayrımcı olarak nitelendirilememesi gerektiği görüşü bildirilmiştir. Fransız Hükümetine göre ihtilaf konusu olarak addedilen idari sirkülerin ayrımcı motif taşıdığından bahsetmek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Zira yine Fransız Hükümetine göre, anılan sirküler Topluluk normlarının iç hukuka aktarılmasını teminen çıkarılmaktadır ve taşıdığı bu işlevsel yönü itibarıyla da kamu yararını haiz bulunmaktadır. AİHM ise, başvuru konusu hakkında ihlal kararı verdiğinden başvuruyu ayrıca mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağı açısından incelemeyi gerekli görmemiştir.

AİHM'in *Pichkur/Ukrayna* (B. No: 10441/06, 7/11/2013) kararına konu olayda başvuru sahibinin yurt dışında yaşaması nedeniyle sosyal güvenlik ödemeleri kesintiye uğratılmıştır. AİHM, salt yurt dışında yerleşik olmaya dayalı söz konusu farklı muamelenin ayrımcı olduğu ve meşru bir temelini ise bulunmadığı gerekçeleriyle mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlaline karar vermiştir.⁷⁹³

⁷⁹² *Gülderen Gökçek ve diğerleri*, (k.k.), B. No: 2017/36195, 30/5/2018, § 5.

⁷⁹³ *Pichkur/Ukrayna*, B. No: 10441/06, 7/11/2013, §§ 45-54

AİHM, *Mika/Avusturya* davasında (B. No: 26560/95, 26/6/1996), bakım harcamalarının vergiden istisna edebileceğine izin veren ilgili Anayasa Mahkemesi kararının geriye dönük olarak başvuru hakkında uygulanmamasının ayrımcı nitelik arzettiği iddia edilmiştir. AİHM, Mahkeme kararlarının geriye dönük olarak uygulanmamasının “hukuksal kesinlik ilkesine” hizmet ettiğini belirterek, bu ilkenin varlığının meşru amacı haiz olduğundan hareketle başvuruda ayrımcılığın bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır.⁷⁹⁴ Diğer bir deyişle AİHM’in farklı bir kararında da vurgulandığı üzere, hukuki kesinlik ilkesi gereği anayasa mahkemelerinin iptal kararlarıyla geriye dönük olarak haklar tesis edilemeyecek ve ayrıca tesis edilen kararların veya yapılan kanuni düzenlemelerin geriye yürütülmemesi durumu da ayrımcılık yasağının ihlali anlamına da gelmeyecektir.⁷⁹⁵

AİHM’in *Karlheinz Schmidt/Almanya* davasında (B. No: 13580/88, 18/7/1994) Almanya’da Tettang kentinde mukim olan başvuru mali yıl başında kendisi gibi Teetnang kentinde mukim bulunan her reşit erkeğin belediyenin itfaiye hizmetine katılmakla, doğrudan bu hizmete katılmayanların ise alternatifli bir seçenek olarak katkı payını para ile ödemekle yükümlü olmaları durumunu şikâyet konusu yapmıştır. Başvurucunun, kamu otoritesince taraflarına sunulan bu tür ayrımcı bir talebin eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle, şahsına salınmış olan ve tahsili talep edilen verginin kaldırılmasını istemiyle idare nezdinde yaptığı başvuru reddedilmiştir. Bunun üzerine başvuru söz konusu ret işlemin iptali talebiyle idare mahkemesinde dava açmış ve fakat davası da reddedilmiştir. Federal Anayasa Mahkemesi de yerleşik içtihatlarına istinaden başvuru konusu olayda ayrımcılık yasağının ihlalini gerektiren bir neden bulunmadığına hükmetmiştir.

Mezkûr başvuruda AİHM, idarelerin hangi muamele farklarının ne ölçüde meşru görülebileceğine ilişkin sınırları belirli bir takdir yetkisine sahip oldukları gerçeğini veri olarak kabul etmiştir. Bununla birlikte AİHM’e göre salt cinsiyet temelli farklı bir uygulama, AİHS’e aykırı olacaktır. Mahkemeye göre zorunlu hizmetler yönünden

⁷⁹⁴ Vergi kanunu değişikliğinin başvuru hakkında geriye dönük olarak uygulanmamasının ayrımcılık yasağını ihlal etmediği yönündeki AİHM’in başka bir kararı için bkz. *Nap Holdings UK Ltd./Birleşik Krallık*, B. No: 27721/95, 12/4/1996.

⁷⁹⁵ *H.R./Almanya (k.k.)*, B. No: 17750/91, 30/6/1992.

kadınlara ve erkeklere farklı muamelelerde bulunulması için, kamu otoritesince tarafına mevcut ayrımı haklı ve meşru kılmaya yeter derecede çok farklı gerekçelerin sunulması gerekmektedir. Mahkemenin de tespit ettiği gibi her ne kadar itfaiye hizmetlerine katılma yükümlülüğü açıkça kanun maddesinde yer almış olsa dahi anılan sektörde sektörün ihtiyacını karşılayacak nispet ve ölçüde yeterli sayıda itfaiye görevlisinin de bulunmakta olduğu gerçeği gözden kaçırılmamalıdır. Bu gerçeklikten hareketle AİHM, uygulamada hiçbir reşit erkeğin yangın kurtarma etkinliklerinde gönüllü olarak görev üstlenmesi hususunda zorunluluk bulunmadığını, konuya ilişkin maddi yükümlülüğün ise yasal açıdan olmasa bile gerçekte giderim niteliğini kaybettiğini ifade etmiştir. Sonuç olarak yargılama sürecinin sonunda AİHM, yurttaşlar hakkında bu tür maddi yükümlülükler öngörülüş iken, cinsiyet temelli ayrımcılık yapılmasının haklı görülemeyeceğini hatırlatmıştır. Mahkeme bu gerekçeyle zorla çalıştırma yasağı bakımından ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Başvurucuların iddia ettikleri ve AİHM ya da Anayasa Mahkemesince varlığı tespit edilen muamele farkının makul ve nesnel gerekçesi olduğunun kabul edilebilmesi için yalnızca meşru amacı haiz olması yeterli değildir. Bunun yanı sıra izlenen amaç ile kullanılan araç arasında amaç-araç dengesini görünür kılacak makul bir ölçülülük ilkesi de bulunmalıdır. Ölçülülük ilkesine ilişkin denetim, meşruiyet değerlendirmesi kapsamında AİHM'in özel önem verdiği bir aşamaya tekabül etmektedir. Esasında Anayasa Mahkemesi de AİHM'in yaklaşımına paralel olarak ve onun çizgisini yansıtabilecek şekilde eşitlik ilkesi ile ölçülülük ilkesi arasında bir bağlantı kurmaktadır (Tahmazoğlu Uzeltürk, 2006, 235). Gerek AİHM gerekse de Anayasa Mahkemesi kararlarında adeta bir mihenk taşı mesabesinde olan ölçülülük ilkesi, AİHM'in içtihatlarında ilk ayrımcılık yasağına ilişkin tesis edilen kararlarda kullanılmıştır.

AİHM'in ayrımcılık yasağına yönelik başvurularda önemli bir denetim ölçütü olan "ölçülülük" kriteri, vergisel ihtilaflar bakımından yapılan ayrımcılık iddialarında daha çok "gereklilik" unsuru bakımından dikkate alınmaktadır. Ölçülülük kriterinin bir diğer unsuru olan "orantılılık" unsuru ise, başvurularda aynı önemde dikkate alınmamışlardır. Kanımızca bu durum, orantılılık unsurunun gereklilik unsuru ile aynı önemde dikkate alınması hâlinde, idarelerin farklı vergi işlemleri tesis etme noktasında sahip oldukları

takdir hakkının anlamsızlaşma tehlikesine maruz kalma ihtimalinden kaynaklanmaktadır.

Bu kapsamda AİHM, *Burden/Birleşik Krallık* davasında ([BD], B. No: 13378/05, 29/4/2008) ölçülülük kriterine açıkça atıf yapmış ve başvuru Burden kardeşler hakkında yapılan müdahalenin ölçülü olduğuna hükmetmiştir. Mahkemeye göre, şayet vergi idaresi veraset ve intikal vergisi muafiyetini başvuru Burden kardeşlere de teşmil edilecek şekilde genişletmiş olsa idi, bu durumun diğer birlikte yaşayan aile fertleri bakımından geçerli olmaması için hiçbir makul sebep kalmamış olacak idi. Bu tür bir değişiklik durumunda ise İngiltere'nin veraset ve intikal vergisinden kaynaklanan yıllık gelirin yaklaşık olarak 2.8 milyar İngiliz Sterlini olduğu dikkate alındığında İngiltere için önemli mali sonuçlara yol açılmış olacağı açıktır.⁷⁹⁶ Sonuç olarak AİHM, farklılığın gerekçesi bakımından “vergilendirmenin mali amacına” olgusuna atıf yapmış ve muafiyetin evlilik dışındaki bir arada yaşayan aile üyelerine de teşmil edilerek uygulanması durumunda devletin önemli gelir kaybına uğrayacağını ifade etmiştir. Bu şekilde muamele farkının ölçülülük ilkesinin alt unsurlarını karşıladığı ve bu kapsamda gerekli, orantılı ve elverişli olduğu saptanarak ihlalin bulunmadığı belirlenmiştir. Anılan kararda ülke ekonomisinin durumunun da referans alınması, AİHM ya da Anayasa Mahkemesi gibi insan hakları yargı yerlerinin kararlarını tesis ederken sosyo-ekonomik realitelerden kopamayacağı ve bu realiteleri göz ardı edemeyeceği gerçeğine işaret etmektedir.

Doğrudan vergi uyumsuzluklarına ilişkin olmasa da içerdikleri ilkeler itibarıyla vergisel uyumsuzluklara da uygulanması kaçınılmaz olan bazı AİHM kararlarına da değinmek gereklilik arz etmektedir.

Bu kapsamda *Kjartan Asmundsson/İzlanda* davasında (B. No: 60669/00, 12/10/2004) başvuru, maruz kalmış olduğu bir iş kazası sonrasında % 100 iş göremez raporu alan ve bu rapora istinaden kendisine malullük aylığı bağlanan bir denizcidir. İzlanda Hükümeti sosyal yardımlarına yönelik esaslı revizyon politikalarına gitmiş, malullük ölçütlerini değiştirme yolunu tercih etmiş ve başvuru da bu yeni ölçütler uyarınca

⁷⁹⁶ Burden/Birleşik Krallık, B. No.13378/05, 29/4/2008, § 51.

malullük statüsünden çıkarılmıştır. Bu gelişme üzerine malullük statüsünden çıkarılan başvurucunun malullük aylığı kesilmiştir. Buna mukabil, hâlihazırda ortada malullük aylığı kesilmeyen bir grup hak sahibi de bulunmaktadır. Bu durumda başvurucu toplam elli dört malul kişiyle birlikte diğer gruptakilere benzemeksizin hakından mahrum bırakılmıştır. Bu sebeple ayrımcı karakter arzeden müdahale ölçüsüz niteliktedir.⁷⁹⁷ Bu noktada örnek teşkil edebilecek bir başka davada ise, benzer konumdaki diğer doksan bir şirketten farklı olarak internet servis sağlama ruhsatı iptal edilen başvurucu Şirketin mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varan AİHM, inceleme sürecinde ayrımcılık unsurunu açıkça bir ölçüt olarak kullanmıştır. Moldovya Hükümetinin bu ayrımcılığı meşrulaştırmak için geliştirmeye çalıştığı karşı argümanları dosya münderecatında yer verilen bilgi, belge ve bulguları müstenit noktası yaparak savuşturan AİHM, farklı birtakım ek gerekçelerle de mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır.⁷⁹⁸

AİHM, *Pine Valley Developments Ltd. ve diğerleri/İrlanda* kararında, (B. No: 12742/87, 29/11/1991) planlama izni alamayan başvurucular ile aynı kategoride oldukları hâlde planlama izni alabilen mülk sahipleri arasında ayrımcı muamele yapılmasını mülkiyet hakkı ihlali olarak görülmüştür. Anılan kararda, yeni bir kanun çerçevesinde planlama izni alanlar kişilerle bu izni alamayan başvurucular arasında görünür bir şekilde ayrımcılığın söz konusu olduğu, buna mukabil bu ayrımcılığı adil kılacak bir temelin de bulunmadığı gerekçesiyle başvuru konusu olayda ihlalin bulunduğu kanaatine varılmıştır.⁷⁹⁹

AİHM, *Cassar/Malta* kararında, (B. No: 50570/13, 30/1/2018) kira kontrolleri yönünden mülk sahiplerine farklı muamelede bulunulmasını ayrımcılık yasağı kapsamında değerlendirilmiş, somut olayda haklı ve makul bir gerekçenin gösterilmemesi sebebiyle mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine karar verilmiştir.⁸⁰⁰ Anılan kararda Mahkemeye göre, eski uygulanagelen düzenlemelerin yerine yenilerinin tesis edilerek ikamesinin sağlandığı durumlarda hak ve menfaatlerin kabulü için belirli ve spesifik bir yürürlük tarihinin tespit edilmesinin

⁷⁹⁷ *Kjartan Asmundsson/İzlanda*, B. No: 60669/00, 12/10/2004, § 43.

⁷⁹⁸ *Megadat.Com SRL/Moldovya*, B. No: 21151/04, 8/4/2008, §§ 75-78.

⁷⁹⁹ *Pine Valley Developments Ltd. ve diğerleri/İrlanda*, 29/11/ 1991, Series A No. 222, §§ 61-64.

⁸⁰⁰ *Cassar/Malta*, B. No: 50570/13, 30/1/2018, §§ 77-82.

kamu otoritelerinin takdir yetkisinde olduğunun kabul edilmesi elzemdir ve bu gerçekliğin -özellikle düzenlemelerden etkilenenlerin haklarını da asgari düzeyde koruduğu dikkate alındığında- makul ve objektif bir gerekçe teşkil ettiğinin düşünülmesinde sakınca bulunmamaktadır.⁸⁰¹

Doğrudan vergi uyuşmazlığıyla ilgili olmamasına karşı ayrımcılık yasağı ile ilintili *Chassagnou ve diğerleri/Fransa* ([BD], B. No: 25088/94-28331/95-28443/95, 29/4/1999, §§ 86-95) kararına konu olayda belirli bir miktarın üzerindeki arazilerde mülk sahiplerinin rızası olmaksızın başka kişilerce avcılık yapılmasına izin verilmesi söz konusudur. AİHM, düzenleme tesis edilirken büyük ölçekli ve küçük ölçekli mülk sahipleri arasında bu şekilde yapılan farklı muameleyi mülkiyet temelinde ayrımcılık olarak görmüş ve bu ayrımcılığın meşru bir amacının olamayacağı gerekçesiyle ihlal kararı vermiştir.

Anayasa'nın 10. maddesi genel olarak ayrımcılık yasağını ve eşitlik ilkesini düzenlemiş olmasına rağmen AİHS kapsamındaki ortak koruma alanı olan bir hakla bağlantı kurulmayan bireysel başvurular konu bakımından ortak koruma alanı dışarısında kalmaktadır.⁸⁰²

Anayasa Mahkemesi, başvurucuların ayrımcılık iddiaları karşısında, ölçülülük kriteri çerçevesinde izlendiği iddia edilen amacın önemi, bu amaca özgülenen ayrımcı müdahalenin başvurucunun mülkiyet hakkına müdahalesinin ağırlığı, ayrımcı müdahalenin amacının gerçekleştirilebilmesi için uygun ve elverişli olup olmadığı, söz konusu amacın izlenebilmesi için ayrımcı müdahalenin yapılmasının zorunluluk arzedip arzetmediği, başvurucunun ayrımcı müdahaleden kaynaklanan mağduriyetinin giderilmesini teminen kamu otoritelerince gerekli ve uygun önlemlerin alınıp alınmadığı gibi unsurları denetlemektedir. Anayasa Mahkemesi ayrıca, meşru bir kamu politikasını destekleyen bir müdahalenin uygulamada kabul edilemez derecede geniş uygulama

⁸⁰¹ *Cassar/Malta*, B. No: 50570/13, 30/1/2018, § 66.

⁸⁰² *Ahmet Teyit Keşli*, B. No: 2013/2237, 18/9/2014, §§ 31-35; *Hasan Kara*, B. No. 2013/3170, 18/9/2014, §§ 34-36.

alanı bulup bulmadığını ve bazı kişilere makul olanın ötesinde veya olağan dışı aşırı bir yük yükleyip yüklemediğini saptamaya çalışmaktadır.⁸⁰³

Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin en somut ve ilk kararı *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* kararıdır ([GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018). Anılan karar konuya ilişkin ilk ve içtihadi nitelikli bir karar olması sebebiyle detaylı bir incelemeyi gerektirmektedir.

Mezkûr karara konu başvuru, indirimli ÖTV uygulamasının yaşandığı dönemde gerçekleştirilen binek aracı satışlarının muvazaalı olduğu gerekçesine istinaden re'sen üç kat vergi ziyai cezalı ÖTV tarh edilmesi nedeniyle ayrımcılık yasağı bağlamında mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.⁸⁰⁴ Diğer bir deyişle vergi yükümlüleri hakkında içtihadi nitelikli bu ilk kararın verilmesine neden olan sorun, vergi idaresinin, beyannamelerini indirimli ÖTV oranı uygulayarak veren vergi yükümlülerine yönelik tesis ettiği farklı işlemlerdir.

Başvuru konusu olayın arka planı şu şekildedir: 2009/14802 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla, motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçmeyen binek otomobilleri için uygulanmakta olan % 37'lik ÖTV oranı yalnızca 17/3/2009-16/6/2009 tarihleri arasında geçerli olmak üzere önce % 18'e indirilmiş, daha sonra çıkarılan yeni 2009/15081 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla da, 16/6/2009-30/9/2009 tarihleri arasında % 27'lik oran üzerinden indirim devam etmesi sağlanmıştır. Müteakiben, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nca 2009 yılında yapılmış olan söz konusu ÖTV indirimi teşvikinin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığına ve bu işlemlerde ÖTV açısından herhangi bir vergi kayıp ve kaçağının bulunup bulunmadığına yönelik olarak sektörel bazda bir vergi incelemesi icra edilmiştir. Söz konusu incelemeler neticesinde sektörde yer alan üç yüz üç yükümlü firma incelemeye sevk edilmiştir. Ayrıca yine bu incelemeler sonucunda,

⁸⁰³ *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018, §§ 84-113.

⁸⁰⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine göre; re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt, tutanak ve belgelere veya kanuni ölçüler kullanılmak suretiyle saptanmasına imkân bulunmayan durumlarda takdir komisyonlarınca takdir edilen veya vergi denetim elemanlarınca tesis edilmiş vergi inceleme raporlarında gösterilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. Ayriyeten vergi inceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılacaktır.

ÖTV indiriminin uygulandığı dönemlerde bazı yükümlü şirketlerin kendi çalışanlarına ya da şirketle bir şekilde ilişkisi olan kişilere satış yaptığı, bu satışlarda % 27 ÖTV oranı uyguladığı, daha sonra istihdam ettiği ve özel bağları bulunan bu kişilerin de binek otomobillerini üçüncü kişilere -ikinci el satışlarda ÖTV uygulanmadığından ÖTV'siz şekilde- satmış oldukları tespit edilmiştir.

Mezkûr saptamalardan hareketle tesis edilen vergi inceleme raporunda, haklarındaki vergi incelemesi tamamlanmış olan sektördeki iki yüz doksan iki yükümlü firmadan on ikisi hakkında, bu binek otomobili satışlarını sadece indirimli ÖTV oranından yararlanmak saikiyle yaptıkları, bu satışların muvazaalı olarak değerlendirilmesi gerektiği, vergiyi doğuran olayın ise muvazaalı satışın gerçekleştirildiği tarihte değil ve fakat binek otomobillerine ilişkin bedelin ödenerek trafik sicilinde alıcılar adına kayıt ve tescil ettirildiği tarihte meydana geldiği, satış nedeniyle düzenlenen faturaların ise muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak kabul edilmesi gerektiği gerekçesiyle % 37 ÖTV oranı üzerinden üç kat vergi ziyayı cezalı tarh talep edilmiş ve yükümlü firmalar hakkında vergi suçu raporu düzenlenmiştir. Bununla birlikte, sektördeki söz konusu on iki şirketten sadece ikisi hakkındaki tarhlar üç kat cezalı olarak uygulanmış, diğer şirketler hakkındaki tarhlar ise sonradan kaldırılmıştır. Buna karşılık, geriye kalan iki yüz seksen yükümlü firmadan tenkit konusu yapılanlar hakkında ise, bu kişiler diğerleriyle aynı durumda olmasına rağmen, sadece tek kat vergi ziyayı cezalı tarhiyat yapılması talep edilmiştir.

Anayasa Mahkemesine göre, vergi idaresi bu şekilde benzer durumlarda farklı işlemler uygulamış olup, bu durum nedeniyle ayrımcılık yasağı bağlamında mülkiyet hakkı ihlal edilmiştir. Mahkeme anılan kararını tesis ederken şu gerekçelere dayanmıştır: Öncelikle farklı idari uygulamalara maruz kalan vergi ödevlileri, kıyaslanabilir ve benzer durumdadırlar. Aynı sektörde faaliyet göstermekte olup ÖTV yükümlüsü olan, mezkûr sektörel vergi incelemesine tabi tutulan, bir kat vergi ziyayı cezası kesilen şirketler ile üç kat vergi ziyayı cezası kesilen başvuru Şirket, karşılaştırma yapmaya müsait olacak şekilde “benzer durumda”dır. Ayrıca başvuru formunda yer verilen bilgi ve belgelerden benzer durum tespit edilebildiğinden, aynı vergi incelemesine tabi tutulan vergi ödevlileri somut olay bağlamında “kıyaslanabilir” durumdadır.

Anayasa Mahkemesine göre her farklı idari uygulama, ayrımcı muamele anlamına gelmektedir. Aynı sektörde mezkûr vergi incelemesine tabi tutulan şirketler ile nispi olarak benzer koşullarda bulunan ve haklarındaki tarhlar üç kat cezalı olarak tahakkuk ettirilerek kesinleştirilen iki şirketin belirlenebilir özellik arz eden bir kategori oluşturduğu anlaşılmaktadır. Somut olayda, aynı sektörde ekonomik faaliyet icra eden ve tabi olunan vergisel rejim bakımından aynı statüde konumlanan şirketlerden bir kısmı için bir kat vergi ziyai cezası uygulanmasının, hakkında üç kat vergi ziyai cezası uygulanmış olan başvuru Şirket yönünden “farklı bir muamele” teşkil ettiği açıktır.

Anayasa Mahkemesine göre, somut başvurusu konu olayda ayrımcı muameleyi haklı kılabilecek makul ve nesnel gerekçeler bulunmamaktadır. Vergi incelemelerinin aynı kişilerce ve aynı dönemlerde yapılmaması gibi teknik sebeplerle hukuki yorum farklılıkları yüzünden farklı sonuçlara neden olunması söz konusu olabilecektir. Buna mukabil somut olayda, şikâyeteye konu edilen vergi incelemeleri altı ay gibi sınırlı bir dönem için sadece belli bir sektörde (otomotiv sektöründe) uygulanan indirimin kötüye kullanılıp kullanılmadığı gibi spesifik bir konu ile sınırlı olarak yapılmıştır. Buna göre vergi idaresi inceleme yönteminde kadrajını süre-sektör-konu bazlı üçlü bir filtreleme işlemi ile inceltmiş ve derinleştirmiş olmasına rağmen mezkûr farklı uygulamanın yaşanmasına sebebiyet vermiştir. Bu itibarla somut olaydaki istisnai koşullar, belirtilen özellikleri sebebiyle vergilendirme işlemlerinde farklı muamele yapılmamasını gerektirmektedir.

Anayasa Mahkemesine göre, somut başvuru konusu olayda ayrımcı muamelenin sonuçları da giderilmemiştir. Bilindiği üzere ilgisine yükümlülük yükleyen sakat bir işlemin her zaman için idare tarafından hukuken geri alınabilmesi mümkündür. Bu durumda vergi idaresinin bizzat kendi düzenletmiş olduğu resmi raporla tespit ettiği farklılığın sonuçlarını giderebilecek, tesis edilen cezanın kısmen ya da tamamen geri alınması gibi hukuki araçlara sahip olmasına rağmen bu araçları kullanmaktan imtina etmesi, başvuruçunun mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı muameleyi ağırlaştırmıştır.

Anayasa Mahkemesine göre, ayrımcılık yasağının ihlali, mülkiyet hakkı bakımından telafisi güç ağır sonuçlara yol açmıştır. Her şeyden önce cezanın kapsam ve miktarı

işletmenin ekonomik faaliyetlerini etkiler ölçü ve önemde artmıştır. Ayrıca, 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde düzenlenen fiiller ile işlendiği gerekçesiyle (muhteviyatı itibarıyla sahte fatura kullanmak suretiyle) vergi ziyana sebep olduğundan bahisle vergi suçu raporu düzenlenerek vergi ödevlisi ceza soruşturması ve kovuşturmasına muhatap edilmektedir. Nihayetinde vergi cezasının üç kat uygulanması nedeniyle vergi ödevlisi uzlaşma hükümlerinden de yararlanmak hakkından mahrum bırakılmıştır.⁸⁰⁵

Belirtmek gerekir ki; Anayasa Mahkemesinin anılan kararında, indirimli ÖTV uygulanmış olan döneme ilişkin olarak farklı idari uygulamaların yaşandığını açıkça gözler önüne seren ve bizzat vergi idaresi tarafından hazırlanan raporun⁸⁰⁶ önemli rol oynadığı göze çarpmaktaysa da, mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğinden söz edilebilmesi için durumun muhakkak vergi idaresi tarafından saptanması gibi bir koşulun bulunmadığı da açıktır. Bu itibarla, aynı hukuki düzenlemelerin benzer somut olaylarda, göreceli olarak uzun olmayan bir dönem içinde vergi idaresi tarafından farklı şekillerde uygulandığının saptanabildiği her durumda, Anayasa Mahkemesinin ayrımcılık yasağının ihlali kararı vermesi beklenmelidir (Başaran Yavaşlar, 2018).

Kamu otoritelerinin vergisel müdahaleler bakımından geniş bir takdir yetkisi bulunduğunu yerleşik içtihat olarak kabul eden Anayasa Mahkemesi, anılan kararla bu takdir yetkisinin sınırlı olduğunu idari makamlara hatırlatmıştır.

Anılan kararın ilginç bir yönü Anayasa'nın 10. maddesinde sayılan ayrımcılık sebeplerinin cinsiyet, renk, ırk veya din gibi bireylerin doğuştan taşıdıkları ya da sonradan edindikleri kişisel olarak nitelendirilebilecek sebeplerle sınırlı olmadığını

⁸⁰⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinin birinci cümlesine göre; vergi ödevlisi tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bu vergilere ilişkin vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerinin kapsam ve içeriği hakkında yeterince bilgi sahibi olamamaktan ya da Kanun'un 369. maddesinde dercedilmiş yanılmadan kaynaklandığının ya da yine Kanun'un 116., 117. ve 118. maddelerinde dercedilmiş vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu ya da yargı merciilerinin kararları ile vergi idaresinin uyuşmazlık konusu olayda görüş ve yorum farklılıklarının bulunduğu ileri sürülmesi durumunda vergi idaresi, Kanun'da yer almakta olan hükümler çerçevesinde vergi ödevlileri ile uzlaşma yoluna idebilecektir.

⁸⁰⁶ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nca 9/1/2015 tarihinde yapılan inceleme sonucu düzenlenen 17/3/2015 tarihli Görüş ve Öneri Raporu.

kabul etmiş olmasıdır. Anayasa Mahkemesine göre bu maddede yer verilen "benzer sebepler" kavramı geniş bir anlamı içermekte olup maddede yer alan "herkes" ve "benzeri sebepler" ifadeleriyle ayrımcılığa karşı korunan kişi ve ayrımcılık temelleri açısından sınırlı bir yaklaşımın benimsenmediği gözetilmelidir. Bu bağlamda belirtmek gerekir ki, mülkiyet temelinde de ayrımcılığın yasaklandığı kabul edilmelidir. Nitekim AİHS'in 14. maddesinde "mülkiyet" (property) açık bir şekilde ayrımcılık temelleri arasında sayılmıştır. Buna göre kamu otoritelerinin mülkiyet hakkının korunması çerçevesinde mülk sahipleri arasında ayrıma yol açacak müdahalelerde bulunmama yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu sebeple Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kapsamında başvuruculara aynı veya benzer durumdaki diğer mülk sahiplerine göre ayrımcılığa yol açacak farklı bir muamelenin yapılıp yapılmadığını incelemek durumundadır.

Sonuç olarak bu başlıkla bağlantılı olarak denilebilir ki, Türk Hukukunda ayrımcılık yasağının tanımına hiçbir şekilde yer verilmemesi nedeniyle ayrımcılık yasağının tanımı ile ilgili olarak "makul ve nesnel bir neden" ölçütüne yer verilmesi zorunluluk arz etmektedir. Bu yaklaşımın doğal sonucu da vergisel uygulamalardan kaynaklanmakta olan her farklı muamelenin ayrımcılığa yol açmayacağı gerçeğidir. Esasında bazı açıkça düzenlenmiş ayrımcılık oluşturmeyen farklı muamelelere yer verilmesi mümkün iken Türk Hukukunda ayrımcılık oluşturmeyen farklı muamelelerle ilgili olarak neredeyse hiçbir hükme yer verilmediği görülmektedir. Bu noktada özellikle vergisel uygulamalarda rastlanılan uygulama çeşitliği ile ilintili ayrıntılı düzenlemelerin gerekliliği göze çarpmaktadır. Ancak yasal düzenlemelerde öngörülecek ayrımcılık oluşturmeyen farklı muameleler açık uçlu olmamalı, sayılanlarla sınırlı olarak düzenlenmelidir. Bu itibarla içtihatlar veya kıyas yoluyla bu listenin genişletilmesi bu kapsamda engellenmelidir (Karan, 2012, s. 577).

SONUÇ

Vergisel uyuşmazlıklar karşılaştırmalı olarak hem AİHM hem de Anayasa Mahkemesi nezdinde yapılan başvurular kapsamında incelenmiş olup, konuya ilişkin olarak AİHM’de geniş bir içtihadi birikimin oluşmasına karşın, görece olarak bireysel başvuru sisteminin daha yakın zamanlarda uygulama alanı kazanmış olması sebebiyle Anayasa Mahkemesinde konuya ilişkin içtihadi birikimin henüz oluşmaya başladığı müşahede edilmiştir. Bu konuda AİHM kararlarının yol gösterici işlevinin, Anayasa Mahkemesinin önüne gelen somut başvurularda karar tesis etmesini kolaylaştıran etkili bir etmen olduğunu düşünmek ilk planda mümkündür. Bununla birlikte ülkemizde yaşanan vergisel uyuşmazlıkların kendine özgün unsurlar taşıması, AİHM’in an itibarı ile vergisel uyuşmazlıklara ilişkin olarak Türkiye Cumhuriyet vatandaşlarınca yapılan herhangi bir başvuruda vermiş olduğu ihlal kararının bulunmaması ve AİHM’in devletlerin egemenlik hakkı bağlamında değerlendirilen vergisel düzenleme ve uygulamalara yaklaşımın nispeten esnek ve ılımlı olması gibi çeşitli nedenlerle Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin içtihadi birikimini oluşturmasının önünde çeşitli zorlukların bulunduğu da yadsınamaz bir gerçekliktir.

İnsan hakları ile vergilendirme ilişkisinin süreklilik ve devamlılığının tarihi bir arka plana sahip olduğunu düşündüğümüzde, mezkûr ilişkinin bu defa AİHM ve Anayasa Mahkemesinin yargılama yetkisi kapsamına girmesi sonucu yargısal görünürlüğünün arttığı ve özellikle mülkiyet hakkı bağlamında çatışma alanlarının detaylı incelemeye tabi tutulduğu hususu da ayrıca müşahade olunan konjonktürel bir gerçekliktir. Bu gerçeklikten hareketle tez çalışmamızda belirtilen çatışma alanlarının seyrinin görece olarak yeni bir müessese olan bireysel başvuru kurumunun asli yürütücüsü olan Anayasa Mahkemesi tarafından nasıl algılandığı hususu ve Mahkemenin bu alanlara yaklaşımı karşılaştırmalı olarak analize tabi tutulmuştur.

Anılan analiz sürecinde öncelikle ilk bölümde vergisel uyuşmazlıklara ilişkin Anayasa Mahkemesinin çözüm mekanizmasının nasıl işlediğini ortaya koyabilmek adına usul hukuku açısından Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru konusu ayrı bir başlık altında

incelenmiştir. Bu bölümde bireysel başvuruların kabul edilebilirlik koşulları detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu kapsamda vergisel uyuşmazlıklar bakımından özellik arzeden hususlara da ayrıntılı bir şekilde yer verilmeye çalışılmıştır. Bu incelemenin sonucunda, gerek gerçek kişi gerekse tüzel kişi vergi mükellef ve sorumlularının, Anayasa ile AİHS ve Ek Protokollerin ortak keşişen alanlarında yer alan anayasal haklarının ihlal edildiği iddiasıyla doğrudan ve dolaylı mağdur sıfatıyla hangi usul kurallarına riayet ederek başvurabilecekleri ortaya konulmuştur. Buna göre, başvuruçuların vergisel işlemler nedeniyle hâlihazırda mağdur olmasalar dahi muhtemel bir mağduriyet durumunda dahi potansiyel mağdur sıfatıyla başvuruda bulunma ehliyetine sahip oldukları tespit edilmiştir. Vergi mükellefi ya da sorumlusu, anayasal haklarının ihlal edildiği iddiasını Anayasa Mahkemesi önüne getirebilmek için ikincillik ilkesi gereği öncelikle ulusal hukukta yer alan iç hukuk yollarını tüketmesi gerekmektedir. Buna mukabil, iç hukuk yolları sorunun egale edilmesi noktasında etkin bir çözüm sunmuyorsa ve bu yolların etkili yollar olmadığı ortaya konulabiliyorsa başvuru doğrudan Anayasa Mahkemesine de başvurabilecektir.

Çalışmamızın içeriğinde örnek pek çok olayla da teyit edildiği üzere, vergilendirme sürecindeki tüm eylem ve işlemler kaçınılmaz olarak mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmektedir. Buna mukabil, anılan müdahalenin ihlal şartı olarak belirlenen üç koşuldaki birisini taşıması durumunda, diğer bir deyişle müdahalenin hukuka dayalı olmayan, meşru amaç gütmeyen ve ölçsüz nitelikte olması durumunda, Anayasa'nın 35. maddesi ile Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'de yer alan "mülkiyet hakkının" ihlal edildiğinden söz etmek mümkün olacaktır. AİHM tarafından henüz Türk vergi ödevlilerinin başvuruları hakkında tesis edilmiş ihlal kararı bulunmamakta iken, Anayasa Mahkemesinin üstelikte görece olarak kısa sayılabilecek bireysel başvuru kurumunun uygulamada olduğu sürede art arda vergisel uyuşmazlıklara ilişkin pek çok mülkiyet hakkı ihlal kararına imza atması ilgi çekicidir. Üstelik ihlal şartı kapsamında değerlendirdiğimiz üç alternatifli durumu da karşılayan kararları ile birlikte mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine ilişkin örnek kararıyla Anayasa Mahkemesinin konuya yaklaşımı ülkemiz insan hakları yargı anlayışında gelişmekte olan hak merkezli bir paradigma doğrultusunda bir değişimin varlığına işaret etmektedir. Esasında gerek Anayasa Mahkemesi gerekse de AİHM, mülkiyet hakkını

AIHS’de düzenlenmiş olan diğer haklardan farklı olarak kişinin doğumuyla kendiliğinden ortaya çıkan çekirdek haklardan telakki etmedikleri için mülkiyet edinme hakkını değil, kazanılmış mülkiyet hakkını koruma noktasında yargı faaliyetlerini kanalize etmektedirler. Buna rağmen Anayasa Mahkemesinin kararlarının istatistiksel sonuçlarından anlaşıldığı kadarıyla, Mahkemenin ihlal kararları içerisinde mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin kararları, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin kararlardan sonra ikinci sırada gelmektedir. Mahkemenin ihlal kararları içerisinde çekirdek haklar kategorisinde kabul edilen diğer haklara ilişkin ihlal kararları daha az yer tutmaktadır. Diğer yandan vergisel uyuşmazlıklara ilişkin ihtilaflar hakkında tesis edilen ihlal kararları da artan bir seyirde toplam mülkiyet hakkı ihlali kararları içerisinde ağırlık kazanmaya başlamıştır. Bu tespitler Türk Vergi Hukuku Sisteminde bir insan hakları mahkemesi olarak Anayasa Mahkemesinin daha fazla dikkate alınması gerektiği gerçeğine işaret etmektedir.

Bunun yanı sıra, gerek Anayasa Mahkemesinin gerekse de AIHM’in kararlarında sıklıkla vurguladığı üzere, devletler egemenlik hakları kapsamında vergisel uygulamalara ilişkin vergi ödevlilerinin mülkiyet haklarının sınırlandırılması noktasında diğer uyuşmazlıklara ilişkin mülkiyet hak sınırlamalarına kıyasla oldukça geniş bir takdir yetkisini haizdirler. Vergilendirme alanına ilişkin bu belirgin takdir yetkisi, Anayasa Mahkemesinin ikincillik ilkesi gereği yalnızca yargı organlarının yargısal faaliyetlerini bir üst mahkemesi gibi denetleyememesi gerçeğini değil ve fakat ayrıca yasama ve idare organlarının vergisel politika ve uygulamalarına da ortak olmaması kuralını da bizlere hatırlatmaktadır. Burada kavramsallaştırdığımız “vergilendirme alanı” ifadesi ile kastedilen gerek vergilendirmeye gerekse vergilerin tahsil sürecine ilişkin olarak vergisel düzenlemelerin tesis edilmesi ve bu düzenlemelere ilişkin tasarruflar ihdas edilmesidir.

Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi, kamu otoritelerinin mezkûr takdir haklarına dokunmadan AIHS’in yaklaşımının ötesinde anılan kurumların vergilendirme alanındaki yetki kullanımlarını denetlemekten de genellikle kaçınmama eğilimi sergilemektedir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi kararlarının kronolojik bir içtihat taraması yapıldığında, Mahkemenin vergilendirme alanında devletin takdir yetkisi veri

olarak kabul etmekle birlikte bu yetki alanının sınırsız olmadığını farklı karar formatlarıyla bizlere hatırlattığını, bu kapsamda mülkiyet haklarına vergisel müdahalede bulunan vergi mükellefi ve sorumlularının bireysel ve makul seviyenin üstünde aşırı yük altında kaldıkları, kamu yararı ile başvurucuların arasında tesis edilmesi gereken adil dengenin başvurucular aleyhine bozulduğu, toplumun genel yararının vergisel müdahalelerde içkin bulunmadığı, kimi vergi düzenlemelerinin vergi ödevlilerinin aleyhine sonuç doğuracak şekilde geçmişe dönük uygulandıkları, vergisel müdahalenin elverişli ve gerekli, orantılı ve ölçülü olmadığı, vergi mükellefi ve sorumlularının mülkiyet haklarına yönelik anayasal haklarının korunması yönünden yetkin, yeterli ve etkili sonuçlar doğurma yetisi olan hukuki güvencelerin bulunmadığı, içtihat farklılığının hukuki belirlilik ilkesini zedeleyecek ölçü ve boyutta olduğu, vergisel müdahalede kusur oranının ağırlığının idarede olduğu, iyi yönetim ilkesinin gereklerine aykırı vergisel uygulamaların varlığına tanık olunduğu ve vergisel müdahalelerin ayrımcı motifler içerdiği durumlarda birçok ihlal kararının verildiğine ve Mahkeme önünde bekleyen epey miktarda başvuru için de verilmeye devam edildiğine tanık olunmaktadır.

Mülkiyet hakkına yönelik gerçekleşen vergisel müdahaleler nedeniyle vergi mükellefi ve sorumlularının bireysel ve makul seviyenin üstünde aşırı bir külfetle yüzleşme durumunda kalmaları, genellikle anılan müdahalelerin mükellef ve sorumluların ekonomik durumlarının olağan dışı ölçüde olumsuz olarak etkilenmesi ve mali durumlarının öngörülemez düzeyde bozulması hâlinde söz konusu olacaktır. Vergisel müdahaleler vasıtasıyla gerçekleşen mülkiyet hakkı ihlallerine karşı vergi ödevlilerinin haklarının etkili bir şekilde korunmasını temin eder mahiyette yetkin ve yeterli hukuki güvencelerin mahrumiyeti ise; kamu otoritelerinin çelişkili ve tutarsız uygulamaları, vergisel müdahalelere yetersiz adli denetim uygulamaları, müdahalelere yönelik olarak tesis edilen kararların yetersiz ve şablon gerekçe ihtiva etmeleri, yargılama sürelerinin makul olmaması, yargılama giderlerinin kimi zaman makul seviyelerde olmaması, mahkemeye erişim imkânının eksiksiz temininin her koşul altında sağlanamaması, vergi mükellefi ve sorumlularının gerek idare nezdinde gerekse de yargı organları nezdinde itiraz ve iddialarını eksiksiz biçimde iletebilmelerini sağlayacak etkili bir platformunun

kimi zaman temin edilememesi, ne bis in idem yasağına riayet edilmeyen durumlar gibi hususlarda ortaya çıkmaktadır.

Bu arada yine Anayasa Mahkemesinin vergisel müdahalelere yönelik kararlarının kronolojik taramasının ihlal gerekçeleri bazında yapıldığında, mülkiyet hakkına vergisel müdahalelere ilişkin denetimin hukuka dayalılık ve genel yarar ölçütlerinden ziyade, ölçülülük ölçütü üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesinin hukuka dayalılık denetiminde kullandığı ölçütlerin AİHM'in kullandığı ölçülere kıyasla kesin surette vergi ödevlerinin lehine olduğu ve bu nedenle de kanunilik ilkesine riayet edilmemesi sonucu verilen ihlal kararların epey fazla olduğuna tanık olunmaktadır. Diğer bir deyişle, Türk Vergi Hukuku Sisteminde özgül bir ağırlığa sahip olmakla düzenleme alanı epey geniş yer tutan genelge, sirküler ve tebliğ gibi ikincil düzenlemeler, açık kanuni dayanakları bulunmamakta ise Anayasa Mahkemelerince vergi hukuku kaynağı olarak kabul edilmemektedir. Anayasa Mahkemesi bu kapsamda, verginin konu, mükellef, sorumlu, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı vs. gibi asli unsurlarının kanuni çerçevesinin eksiksiz ve mükemmel olmasını aramaktadır. Bu noktada AİHM'in yargılama faaliyeti sırasında başvuru konusu somut olaylara uyguladığı kanunilik testinde, yeterli öngörülebilirlik ve belirlilik sağlama noktasında yetkin olduğunu kabul ettiği mezkûr ikincil düzenlemeleri kanuni dayanak mesabesinde kabul etme yönünde bir eğilime sahip olduğunu hatırlamakta yarar bulunmaktadır. Bu eğilimin ise vergi ödevlilerini daha zayıf şekilde koruduğu da açıktır.

Buna mukabil, ölçülülük bağlamında yapılan denetimler kapsamında AİHM'in, kimi vergilerin oransal ve miktar olarak aşırı yüksek olduğu değerlendirmesiyle yargısal aktivizm olarak adlandırabilecek bir yöntemle oran ve miktarlara yönelik müdahil bir tavır takınma noktasında son zamanlarda sergilediği yaklaşım ise, bu noktada henüz inisiyatif göstermemiş Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin yaklaşımına kıyasla vergi ödevlilerini daha koruyucu bir yön ihtiva etmektedir.

Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi kararlarının taramasından çıkan sonuçları değerlendirdiğimizde gözümüze çarpan ilk gerçekliğin, Mahkemenin önüne gelen

başvurularda AİHS'in vergi ödevlilerini koruyan içtihadî hükümleri kararlarına esas alırken herhangi bir çekingenlik göstermeyip bu hükümlerden azami ölçüde yararlanma isteği taşıdığıdır. Diğer bir deyişle, AİHS'in yakın zamanlarda çıkan kararlarda gözlemlenen yüksek vergi oran ve miktarlarına ilişkin müdahaleci tavrını, benzeri konuların Anayasa Mahkemesi önüne bireysel başvuru yoluyla gelmesi durumunda Mahkemenin de sahipleneceği değerlendirilmektedir. Bunun yanı sıra, yasama organlarının "yasama faaliyetinin asliliği" ilkesiyle ilintili yüksek takdir hakkı kapsamında yüksek vergi oran ve miktarı tespit işlemlerine karşı "demokratik temsil" gereği sergilenen bu düalist yaklaşım, vergi idarelerinin vergisel müdahaleleri nezdinde sergilenmemektedir. Diğer bir deyişle, yasama faaliyetlerine karşı sergilenen yaklaşımın aksine bu konuda yeknesak bir tavırla gerek Anayasa Mahkemesi gerekse de AİHM, yargısal aktivizm eleştirilerine muhatap kalacak boyutta kapsamlı bir müdahalecilik taraftarı oldukları izlenimini vermektedirler. Bu itibarla Anayasa Mahkemesi de, tıpkı AİHM gibi geniş takdir yetkisi tanınan ve bu yetkinin adli ve etkili bir denetime tabi tutulmadığı başvurularda vermiş olduğu çeşitli kararlarla mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

Çalışmamızın son bölümünde inceleme konusu yapılan ayrımcılığa uğramama hakkı ile ilgili Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin öncü kararı niteliğindeki *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* kararından sonra, mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiasıyla mahkeme önüne gelen dosya sayısında artış olduğu gözlenmektedir. Anılan başvuruların da ağırlıklı olarak vergilendirmeye ilişkin düzenleyici işlemler ile bu düzenlemelerin yürütülmesinde ayrımcılık yapıldığı iddialarına dayandırıldıkları anlaşılmaktadır. Her ne kadar özellikle AİHM'in bu tür başvurulara ilişkin kararlarında ana hareket noktasını devletin geniş takdir yetkisine sahip olduğu ön kabulü oluşturuyor ve bu nedenle de başvuruların önemli bir kesimi hakkında kabul edilemezlik kararı veriliyor olsa da, AİHM bilhassa cinsiyet, din, uyrukluk ve yerleşim yeri temelli ayrımcı vergisel müdahalelerin AİHS'i ihlal ettiği değerlendirmesiyle pek çok ihlal kararı vermiştir. Bu tür kararların önemli bir kısmında, iç hukukta düzenlenen vergisel muafiyet istisna ve indirimlerden benzer durumdaki vergi ödevlilerinden bir kısmının cinsiyet farklılığı nedeniyle yararlanamaması oluşturmaktadır.

Ayrımcılık yasağını etkili bir denetim mekanizması olarak kullanma noktasında ortak bakış açısına sahip olan hem Anayasa Mahkemesi hem de AİHM, başvurucuların farklı muameleye tabi tutulduğunu iddia ettiği kişilerle benzer durumda olup olmadığı hususunu araştırırken, ayrımcı motifin varlığının tespit sürecinde kullanılan ölçütlerden olan “benzer durum” kavramını hak bazlı paradigma gereğince olabildiğince geniş ve vergi ödevlilerinin önemli bir kısmını kapsama alacak şekilde yorumlama yolunu tercih etmişlerdir. Mahkemeler koruma altına almak istedikleri vergi ödevlilerinin sayı ve oranını daha fazla artırıp, bu şekilde vergide eşitlik ve adalet ilkesinin daha görünür kılınmasını teminen hem Anayasa’da hem de AİHS’de ayrımcılık yasağı uygulamasında temel alınan unsurlardan olan “diğer statü” teriminin daha kapsayıcı yönde kavramsallaştırması yoluna başvurmuşlardır. Bu şekilde her iki mahkeme de, sadece belirlenebilir bir özellik veya “statü”ye dayanan farklı muamelelerin Anayasa’nın ve AİHS’in sırasıyla 10. ve 14. maddeleri anlamında ayrımcılık oluşturmaya müsait olduğunu ifade pek çok karara imza atmıştır. Nihayetinde ayrımcılık yasağı kurumunun kendisinden beklenen işlevsel görevi hakkıyla yerine getirebilmesi için Anayasa Mahkemesinin, Anayasa’nın 10. ve AİHS’in 14. maddelerinde yer alan ayrımcılık yasağının kapsam ve içeriğine ilişkin yeni yorumlar üretmek suretiyle getireceği muhtemel açılımlarda, kamu otoritelerinde de bu yasağa karşı gerekli bilincin oluşmasını sağlayacak etkili ve yönlendirici ifadeler yer vermesi gerekmektedir. Hukuk devleti bilincinin ayrımcılık yasağının daha etkin olarak uygulandığı bir ortam eşliğinde gelişmesi için Anayasa Mahkemesinin tek başına alacağı kararlar veya sergileyeceği davranış refleksleri yeterli kalmayacaktır. Bu bağlamda Mahkemenin diğer devlet organlarıyla koordineli hareket ederek, karşılıklı interaktif tecrübe ve kaygı paylaşımlarıyla kimi durumlarda ortak yol harita belirleyebilmesi uygun bir yaklaşım olacaktır.

Kamu idareleri -özellikle vergi bürokrasisi- ile kimi yüksek yargı kurumlarının değerlendirmesine göre, devletlerin mali alandaki egemenlik hak ve yetkilerinin en önemli tezahür ve kullanım alanlarından biri olan vergilendirme bakımından, salınan vergilerin, mükellefiyet ve sorumluluk ihdas edilmesinin, vergilerin oran ve miktarlarının, vergilerin türlerinin, muafiyet ve istisnaların, tarh, tahakkuk ve tahsil yöntemlerinin vs. hususların Anayasa Mahkemesince anayasal denetim adı altında

gerçekleştirilen ve fakat esasında yerindelğine yönelik denetim olarak addedilmesi gereken denetim biçimi mahkeme adına yetki aşımına neden olmaktadır. Diğer bir deyişle, mezkûr kurumlar da kendi takdir alanlarına yönelik vergilendirme alanına ilişkin Anayasa Mahkemesinin müdahaleci denetim tarzını karşıt bir bakış açısıyla Mahkemenin takdir hakkının aşımı olarak değerlendirmektedirler. Buna mukabil kanımızca, mezkûr kurumlarca iddia edilenin aksine gerek vergilendirme ve gerekse vergilerin tahsiline ilişkin olarak idarece kullanılan hukuki enstrüman ve yöntemlerin Anayasa'ya ve AİHS'e uygunluğunu denetlemek, kamu idarelerinin varlık sebeplerinin ve takdir haklarının göz ardı edildiği, temsili demokrasiye saygı duyulmadığı ve kuvvetler ayrılığını anlamsız kılacak yoğunlukta bir müdahalenin varlığına neden olduğunu anlamına gelmemektedir. Nitekim, bireysel başvuru sistemi uygulamaya konulmadan önce de Anayasa Mahkemesi, vergisel kanuni düzenlemelerin Anayasa'ya uygunluk denetiminin somut norm denetimi altında yıllarca yapmış ve vergilendirme alanının anayasal denetimi başlığı altında kategorilendirilebilecek bir denetim alanının meydana gelmesine vesile olmuştur.

Vergi idarelerinin kendilerine tanınmış olan yetki alanını kullanırken sergileyecekleri tavır ve bu tavırdan sadır olan işlemlerde sahip oldukları vergilendirme yetkisini, daha fazla insan hakları kavram ve müktesebatıyla uyumlu değerlendirmesi durumunda vergi ödevlilerinin ödevlerini daha katılımcı bir perspektifle yerine getirecekleri açıktır. Bu bağlamda özellikle mülkiyet haklarına ilişkin ayrımcılık yasağı ile ilgili daha fazla karar çıkması durumunda, vergi ödevlilerinin yükümlülüklerini daha belirgin olarak yerine getirecekleri ve vergi kaçırma gibi illegal uygulamalardan daha fazla kaçınacakları düşünülmektedir. Vergi idarelerinin söz konusu yetkilerinin, hukuka dayalı, hukukun üstünlüğünü gözeten, ayrımcı motif içermeyen, kamu yararına uygun, kamu yararı ile vergi ödevlilerinin temel hak ve özgürlükleri arasında adil denge kuran, elverişli, gerekli, orantılı, ölçülü, etkili, hukuki güvencelerle donatılmış bir çerçeve ile çevrenmesi bu bağlamda hem idarenin hem de vergi ödevlilerinin kazanarak ayrıldığı bir "win-win" alanının oluşmasına yardımcı olacağı değerlendirilmektedir.

Çalışmamızın ana yöntemi olan AİHM ile Anayasa Mahkeme içtihatları (yeri geldiğinde de Türk Vergi Hukuku Sistemi) ve yaklaşım benzerliği ve farklarının tespiti

konusuna odakla mukayeseli inceleme metodu ile ortaya koymaya çalıştığımız fotoğrafta her iki mahkemenin kararlarının, nadir anlara tekabül eden durumlarda kimi zaman birbirinden uzaklaşıyor olsalar dahi nihayetinde örtüşür ve paralel vaziyet sergiledikleri görülmektedir. Bu kapsamda yaklaşım farkına örnek olarak, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesi ile mükerrer 35. maddesinde yer alan düzenlemelerin uygulama sonuçlarının AİHM içtihatlarına uyumsuzluğu ile yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda tanzim edilmiş olan yoklama denetim yolu ile vergi ödevlilerinden fazla ve yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesine ilişkin prosedür gösterilebilir. Anayasa Mahkemesi önüne gelen vergisel uyuşmazlıklara ilişkin yeni dosyaların konu bazlı analizi yapıldığında, bu başvurular içerisinde AİHM'in daha önce vermiş olduğu eski kararlara konu olayların benzerlerinin bulunduğu gibi, ülkemize özgü vergisel alanlara ilişkin olduğu için aynı konuya ilişkin daha önceden tesis edilmiş AİHM kararı bulunmayan olayların da bulunduğu görülmektedir. Bu itibarla gelişen süreç içerisinde vergisel uyuşmazlıklara ilişkin Anayasa Mahkemesi kararlarının, AİHM'in kararlarına nazaran daha şümulü, daha çeşitli ve daha dikkate değer hususlar taşıyacağı tahmin edilmektedir.

Gerek AİHM ve gerekse de Anayasa Mahkemesi, vergi ödevlilerinin mülkiyet haklarının korunması noktasında doğrudan bir üst yargı organı olarak müdahale ediyor görüntüsü vermek istememekte ve fakat söz konusu kimselerin mülkiyet haklarının tesisini süreç içerisinde müdahalesiz sağlayacağını düşündüğü hukuki güvencelerin idari ve yargı makamlarının faaliyet alanlarına monte edilmesi arzusunu güçlü şekilde ortaya koymaktadır. Diğer yandan, vergisel uygulamaların insan haklarıyla çatışan alanlarının doğrudan kendilerince belirlemesi yerine, bu yerlerin kendilerince tesis edilen ana ilkeler çerçevesinde doğrudan idari ve adli yargı merciilerince belirlenmesi yolunu tercih etmektedirler. Bu bağlamda, İlk derece mahkemelerince tesis edilen kararlarda sıklıkla ve yeri geldiğinde AİHM ve Anayasa Mahkemesi kararlarına atıf yapılmak suretiyle vergi ödevlilerinin vergisel uyuşmazlıklara ilişkin mülkiyet haklarının gözetilmeye çalışıldığı, anılan kararlarda idarenin iç hukuka aykırı tasarrufları dışında uluslararası insan hakları bağlamında sorun addedilebilecek uygulamalarının da reddedilmesi yoluna gidildiği gözlenmektedir. Buna mukabil aynı yaklaşımın izine Danıştay'ın vergisel uyuşmazlıklar bakımından tesis etmiş olduğu

içtihatlarda daha zor rastlanılmaktadır. Bu bakımdan kanımızca Danıştay kararlarında daha sıklıkla AİHM ve Anayasa Mahkemesi kararlarının referans gösterilmesinin, insan hakları bilincinin hem vergi idareleri hem de hukuk uygulayıcıları nezdinde daha fazla içselleşmesine yardımcı olacağı değerlendirilmektedir.

Mülkiyet hakkı bağlamında vergisel uyuşmazlıkların hak ihlaline neden olmaması için tesis edilmesi gerekli olan hukuki güvencelerin en önemlilerinden olan uyuşmazlıkların makul sürede çözüme kavuşturulması hususunun çözümü için de Adalet Bakanlığı'nın yeni reform paketinde konuyu daha kapsamlı olarak ele alması gerekmektedir.

Sonuç olarak devletin vergilendirme yetkisi ile insan haklarını koruma yetkisinin birlikte yerine getirilmesinin yegâne yolu, Anayasa Mahkemesinin anılan görevlerin birbiriyle çatıştığı sorunlu alanları hem idareyi hem de vergi ödevlilerini tatmin edecek biçimde çözecek şekilde devreye girmesiyle mümkün olabilecektir. Bu iki yetki alanı arasında adil bir dengeyi kurabilecek alternatifsiz kurum olan Anayasa Mahkemesinin yeni vergisel uyuşmazlıklar karşısında sergileyeceği performansın ölçüsü, insan hakları kurumunun Türk Vergi Hukuk Sisteminde ihdas edilecek yeni kuralların oluşumu, yorumlanması ve uygulanmasında en önemli müessese hâline gelmesine yardımcı olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitap, Makale, Tez, Seminer ve Raporlar

- Acu, M. (2014). Bireysel Başvuruya Konu Edilebilecek Haklar. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 26(110), 403-434.
- Akalın, G. (2002). *Türkiye’de Ekonomi - Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Geçiş*. Ankara: Akçağ Yayınları.
- Akça, K. (2016). Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(3), 543-596.
- Akçaoğlu, E. (2007). Vergilendirme Yetkisinin Temel Hak ve Özgürlükler ile İlişkisi. <http://www.akcaog-lu.com/2007/02/27/vergilendirmeyetkisinin-temel-hak-ve-zgrlkler-le-iliskisi/> (Erişim tarihi: 5.8.2018).
- Akıllıoğlu, T. (1988a). İnsan Hakları Kavramı Üzerine Düşünceler, Lütfi Duran’a Armağan. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 9(1-3), 3-15.
- Akıllıoğlu, T. (1988b). Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler, Lütfi Duran’a Armağan. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 9(1-3), 11-22.
- Akıllıoğlu, T. (2012). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Kazanılmış Hak Üzerine Bazı Gözlemler. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 15(2), 9-27.
- Akipek, J. ve Akıntürk, T. (2007). *Türk Medeni Hukuku, C. 1, Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Aktan, H. B. (1997). Toplumda Vergi Bilinci, Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakının Önemi. *Yaklaşım Dergisi*, 52, 11-16.
- Akyazan, A. E. (2009). Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 22(81), 247-276.
- Aliefendioğlu, Y. (1996). *Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aliefendioğlu, Y. (2002). 2001 Anayasa Değişikliklerinin Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında Getirdiği Yeni Boyut. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 19, 141-176.
- Aliyev, C. (2010). *Anayasa Şikâyeti*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Alpaslan, M. (2012). *Uygulamada Vergi Davaları ve AİHM’e Müracaat*. İzmir: Kanyılmaz Matbaacılık.

- Amos, M. (2014). *Human Rights Law*. Portland: Hart Publishing.
- Arslan Öncü, G. (2015). Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz. *Türkiye Adalet Akademi Dergisi*, 6(20), 139-190.
- Aşçıoğlu, Ç. (1995). *Doğru ve Güvenli Yargılanma Hakkımız Var*. Ankara: Adalet Matbaacılık.
- Atasayan, G. (2014). Anayasa Mahkemesinin Anayasa Şikâyeti Kararlarının Usuli Açısından Değerlendirilmesi. *Anayasa Hukuku Dergisi*, 3(5), 225-234.
- Atasoy, H. (2012). Türk Hukukunda Bireysel Başvuru Yolu. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 3(9), 71-89.
- Atay, E. E. (2008). Normlar Hiyerarşisi, Erkler Hiyerarşisi İkilemi ve Düzenleyici Denetleyici Kurumlar. *Rekabet Hukukunda Güncel Gelişmeler Sempozyumu-VI, 6 Mayıs 2011, Kayseri, Türkiye, Bildiriler içinde* (s. 297-343). Ankara: Rekabet Kurumu Yayınları.
- Atay, E. E. (2017). *Hukuk Başlangıcı*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Ateş, L. (2006). *Vergilendirmede Eşitlik*. İstanbul: Derin Yayınları.
- Avcı, O. (2020). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(42), 67-93.
- Avrupa Birliği Temel Haklar Ajansı (2010). *Avrupa Ayrımcılık Yasağı Ek Kitabı*. Ankara: Avrupa Konseyi Yayınları.
- Ayanoğlu, T. (2007). Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Düzenleme Yetkisi ve TAPDK Örneği. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(1), 39-83.
- Aydın A. R. ve Gerek, Ş. (2010). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aydın, Ö. (2008). *Avrupa Ortak Hukuku Mekânında Demokratik Toplum Düşüncesinin İnşası* (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aydın, Ö. D. (2011). Türk Anayasa Yargısında Yeni Bir Mekanizma: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(4), 121-170.
- Bahçeci, B. (2018). İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İctihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 31(136), 141-166.
- Baker, P. (2000). International: Taxation and Convention on Human Rights. *European Taxation* 40(8), 298-374.

- Başaran Yavaşlar, F. (2018, 24 Mart). Vergi İdaresinin Ayrımcı Uygulamaları Anayasa Mahkemesinin İhlal Kararı. *Dünya Gazetesi*.
- Başpınar, V. (1998). *Borç Sözleşmelerinin Kısmi Butlanı*. Ankara: Akademi Hukuk Bürosu Yayınları.
- Başpınar, V. (2009). *Mülkiyet Hakkını İhlal Eden Müdahaleler*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Batum, S. (1993). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasal Sistemine Etkileri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Basımevi ve Film Merkezi.
- Bayar, O. (2013). Mülkiyet Hakkı. *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme* içinde (s. 495-532). Ankara: Avrupa Konseyi Yayınları.
- Baysal, M. (2013). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince Başvuruların İncelenme Süreci ve Sürecin Etkin Kılınmasına Yönelik Uygulamalar. M. Sağlam (Ed.), *Bireysel Başvuru İnceleme Usul ve Kabul Edilebilirlik Kriterleri (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi)* içinde (s. 19-46). Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Bekri, N. (2014). Gerekçeli Karar Hakkı. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 203-228.
- Bellamy, R. (2007). *Political Constitutionalism, A Republican Defence of the Constitutionality of Democracy*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Berksoy, İ. (2016). Vergi Güvenliğinin İki Boyutu: Yasallık İlkesi Karşısında Meşru Güven İlkesi. *Journal of Life Economics*, 3(1), 71-92.
- Bilge, N. (1983). *Hukuk Başlangıcı*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Bilici, N. (2012). *Vergi Hukuku, Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, N. ve Bilici, A. (2014). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bilici, N. (2015). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Birk, D. (2003). The Limited Impact of the Principle of Equality on Tax Law. H. L. M. Gribnau (Ed.), *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation* içinde (s. 45-53). Londra: Kluwer Law International.
- Birtane, Ş. (2007). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Türk İdari Yargısına Etkileri* (Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık.

- Bülbül, D. (2013). *Yerel Yönetimler Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Carrs-Frisk, M. (2005). Mülkiyet Hakkı (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 1 No'lu Protokolünün 1. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz) Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Clayton, R. ve Tomlinson, H. (2000). *The Law of Human Rights*. Oxford: Oxford University Press.
- Çağan, N. (1980). Demokratik, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-151.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çaha, Ö. (2001). İdeoloji ile Hukuk Arasında Devlet. *Doğu-Batı Düşünce Dergisi*, 13, 87-117.
- Çamurcu, Z. N. (2018). Düzeltme Beyannamelerinin Hukuki Niteliğinin Saptanması ve Bunlara Dayalı Olarak Yapılan Tarhların İdari Davaya Konu Edilebilirliği. *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(1), 31-51.
- Çelik, C. (2003). Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler. *Vergi Dünyası Dergisi*, 261, 24-28.
- Çelik, Y. (2016). *Türk Hukukunda Bireysel Başvuru ve Anayasa Mahkemesi Uygulaması*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Çoban, A. R. (2008). *Hukuk Devleti Teorisi*. Hukuk Devleti Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal. Ankara: Adres Yayınları.
- Çomaklı, Ş. E. ve Gödekli, M. (2011). *Modern Toplumun Yazılı Beklentileri, Vergilemede Anayasal Prensipler*. Erzurum: Şavaş Yayınevi.
- DDK (2006). Toprak Mahsülleri Ofisi Genel Müdürlüğünün 2002, 2003, 2004 Yılları Eylem ve İşlemlerinin Araştırılıp Denetlenmesine İlişkin Rapor.
- DDK (2010). Kamuya Yararlı Dernek Statüsünün İrdelenmesi ile Kamuya Yararlı Derneklerle İlgili İş ve İşlemlerin Değerlendirilmesine İlişkin Rapor.
- Demirtaş, T. (2001). *Kriminoloji*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Dijk, P.V., Hoof, F.V., Rijn, A.V. ve Zwaak, L. (2006). *Theory and Practice of European Convention on Human Rights*. Oxford: Intersentia Press.
- Dinç, G. (2004). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mülkiyet Hakkı. *İzmir Barosu Dergisi*, 69, 133-151.

- Dinç, G. (2007). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Malvarlığı Hakları*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Doğru, O. (2000). İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının İç Hukuklara Etkileri. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 17, 194-225.
- Doğru, O. (2002). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Doğrusöz, B. (2000). Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi. *Anayasal Mali Düzen. XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, Muğla, Türkiye, Bildiriler içinde* (s. 135-160). İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi.
- Doğrusöz, B. (2017, 3 Ağustos). Haksız Vergi ve Mülkiyet Hakkı. *Dünya Gazetesi*.
- Dönmez, R. (1998). *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Duman, Ö. (2018). Enflasyon Karşısında Para Alacaklarının Korunması ve Mülkiyet Hakkı. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 6(12), 401-462.
- Dura, İ. H. (2016). Re'sen Takdir: 'Takdir Ettim Oldu' Mu? *Vergi Sorunları Dergisi*, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/i-hakki-dura/resentakdir--takdir-ettim-oldu%E2%80%9D-mu/127> (Erişim Tarihi: 11.10.2019).
- Dural, M. ve Öğüz, T. (2016). *Türk Özel Hukuku Cilt 2 Kişiler Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Duran, L. (1982). *İdare Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Durmuş, M. (2008). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Eamonn, B. (2001). *Hayek* (Y.Z. Çelikkaya, Çev.). İstanbul: Liberte Yayınları
- Durmaz, M. (2009). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Mülkiyet Hakkı ve Türkiye* (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Ekinci, H. (2011). Anayasa Mahkemesi Kanunu Çerçevesinde Bireysel Başvuruların İncelenmesi Usulü. M. Sağlam (Ed.), *HUKAB Sempozyum Serisi 1* içinde (s. 137-160). *Anayasa Şikâyeti Sempozyumu*. Ankara: Hukuk Adamları Birliği (HUKAB) Yayınları.
- Ekinci, H. ve Sağlam, M. (2015). *66 Soruda Bireysel Başvuru*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.

- Emek, U. (2002). *Bağımsız İdari Otoriteler ve Türkiye Uygulaması*. İstanbul: TÜSİAD Yayınları.
- Emiliou, N. (1996). *The Principle of Proportionality in European Law: A Comparative Study*. Londra: Kluwer Law International.
- Ercan, İ. (2001). *Güncel Tartışmalar Işığında Hukuk Yargısı Bağlamında Alman İstinaf Sistemi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Erdal, U. ve Bakırcı, H. (2006). *Article 3 of the European Convention on Human Rights - A Practitioner's Handbook, OMCT Handbook Series*. Geneva: Organisation Mondiale contre la Torture.
- Erdem, T. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarında Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin Uygulanması Bağlamında Feragat ve Kabul. *Vergi Sorunları Dergisi*, 281, 112-132.
- Erdoğan, M. (2014). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Gaygusuz Kararı: Mülkiyet Hakkının Geniş Yorumu ve Ayrımcılık Yasağı. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1-2), 159-189.
- Eren, F. (1974). Mülkiyet Kavramı. *Dr. Recai Seçkin'e Armağan* içinde (s. 765-795). Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Eren, F. (1977a). *Anayasa ve Yeni Gelişmeler Karşısında Medeni Kanunu'nun Mülkiyet Kavramına Verilecek Anlam*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Eren, F. (1977b). Toprak ve Tarım Reformu Mevzuatının Tarımsal Toprak Mülkiyetine Getirdiği Sınırlamalar. *Prof. Dr. Osman Berki'ye Armağan* içinde (s. 313-371). Ankara: Sevinç Matbaası.
- Ergin, N. E. (2019, 13 Nisan). İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannamelere Dava Açılabileceğine İlişkin AYM Kararının Değerlendirilmesi. *Dünya Gazetesi*.
- Erginay, A. (2003). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Erkenci, H. (1996). Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu, Yapısı ve İşlevi Daha Çağdaş Bir Türkiye'ye Doğru. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 13, 205-221.
- Ertaş, Ş. (2006). Mülkiyet Hakkının Yeni Boyutu ve Bu Hakka Getirilen Daraltımların Anayasa ve İnsan Haklarına Uygunluğu. *Türk Medenî Kanununun Yürürlüğe Girişinin 80. Yılı Münasebetiyle Düzenlenen Sempozyum, 4-5 Ekim 2006, Ankara, Türkiye, Bildiriler* içinde (s. 135-150). Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınları.
- Esener, T. (2008). *Hukuk Başlangıcı*. İstanbul: Vedat Yayıncılık.

- Esener, T. ve Güven, K. (2008). *Eşya Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Etgü, M. A. (2009). *Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Fendeoğlu, H. T. (1994). *Hukuk Tarihimizde Temel Haklar*. Konya: Mimoza Yayınları.
- Gardos-Orosz, F. (2012). The Hungarian Constitutional Court in Transition - from Actio Popularis to Constitutional Complaint. *Acta Juridica Hungarica*, 53(4), 302-315.
- Gemalmaz, B. (2009). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Gemalmaz, S. (2010). *Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş*. İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Gerçek, A., Bakar, F. ve Mercimek, F. (2003). Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 62-77.
- Gerçek, A. (2006). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Gerçek, A. ve Bakar, F. (2015). Mükellef Haklarının Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında Korunmasının Değerlendirilmesi. *Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan* içinde (s. 11-35). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Göger, E. (1979). *Hukuk Başlangıcı Dersleri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Gökbunar, R. (2010). Kadın Erkek Eşitsizliğinin Giderilmesinin Vergisel Boyutu. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 47(543), 23-35.
- Gönenbaba, E. (2019). *Mülkiyetten Yoksun Bırakma Çerçevesinde Kamulaştırmaz El Atma*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Gören, Z. (2008). Anayasa Şikâyeti: Külfetsiz, Masrafsız ve Sonuçsuz? *Ergun Özbudun'a Armağan* içinde (s. 293-339). Ankara: Yetkin Yayınları,
- Gözler, K. (2004). *Anayasa Hukukuna Giriş*. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Gözler, K. (2009). *İdare Hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Gözler, K. (2011). *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Göztepe, E. (1998). *Anayasa Şikâyeti*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.

- Gözübüyük, A. Ş. (1987). *Avrupa İnsan Hakları Komisyonuna Kimler Başvurabilir. İnsan Hakları Yıllığı*. Ankara: Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları.
- Gözübüyük, A. Ş. ve Gölcüklü, A. F. (2003). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Grgić, A., Mataga, Z., Longar, M. ve Vilfan, A. (2007). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap*. Ankara: Ankara: Avrupa Konseyi Yayınları.
- Gül, İ. (2014). Danıştay Kararlarında Kamu Yararı Kavramı. *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 535-550.
- Gündoğdu, D. S. (2019). Kanuni Süresinden Sonra İdarenin Talebi Doğrultusunda İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamelerinin Dava Edilebilirliğinin Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi. *Vergide Gündem Dergisi*, 6, 4-9.
- Güneş, G. ve Şirin Z. E. (2005). Vergi Ödevlisinin Hakları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 197, 135-145.
- Güneş, G. (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Güvenç, İ. (2008). Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hakyemez, Y.Ş. (2001). Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanmasında Ölçülülük İlkesi. *Prof. Dr. Hayri Domaniç'e 80. Yaş Günü Armağanı, C. 2.* içinde (s. 1287-1337). İstanbul: Beta Yayınları.
- Hamdemir, B. (2015). *Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Hamzaçebi, M. A. (2011). *Kanun Yapım Süreci Sempozyumu, 17 Ocak 2011, Ankara, Türkiye* içinde (s. 203-208). Ankara: TBMM Yayınları.
- Harlow, C. (1982). *Compensation and Government Torts*. Londra: Sweet & Maxwell Press.
- Harris, D., O'boyle M. ve Warbrick C. (2009). *Law of the European Convention on Human Rights*. Oxford: Oxford University Press.
- Hayrulloğlu, B. (2012). *Türk Vergi Yargısında Kıyas Yasağı İlkesi* (Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Işıқтаş, Y. ve Metin, S. (2016). *Hukuk Metodolojisi*. İstanbul: Filiz Yayıncılık.

- İnce, E. (2016). *Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri* (Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İnceoğlu, S. (2004). Birinci Yılında Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Kararlarının Analizi. *Anayasa Hukuku Dergisi*, 5(3), 149-190.
- İnceoğlu, S. (2009). Norm Temelli Denetimden Olay Temelli Denetime İHAS'a Uyum Işığında Bir Değerlendirme. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 30, 83-106.
- İnceoğlu, S. (2018). *Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- İpek, N. (2017) Vergilendirmede Kamu Yararı - Birey Yararı Bakımından Adil Denge Arayışında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay Yaklaşımları. *Danıştay ve İdari Yargı Sempozyumu, 11 Mayıs 2017, Ankara, Türkiye içinde* (s.172-223). Ankara: Danıştay Yayınları.
- Kaboğlu, İ. Ö. (1998). *Bağımsız İdari Otoriteler*. İstanbul: Alkım Yayınları.
- Kaboğlu, İ. Ö. (2002). *Özgürlükler Hukuku*. İstanbul: Afa Yayınları.
- Karakamisheva, T. (2009). *Constitutional Complaint - Procedural and Legal Instrument for Development of the Constitutional Justice (Case Study - Federal Republic of Germany, Republic of Croatia, Republic of Slovenia and Republic of Macedonia)*, World Conference on Constitutional Justice, 24 Ocak 2009, Cape Town.
- Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel Sayı), 1259-1308.
- Karakul, S. (2015). Hukuki ve İdari Denetim Ölçütü Olarak İyi Yönetim İlkeleri. *Ombudsman Akademik Dergisi*, 2(3), 61-105.
- Karaman, E. (2013). *Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru Yolu*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Karan, U. ve Gül İ. I. (2011). *Ayrımcılık Yasağı, Kavram, Hukuk, İzleme ve Belgeleme*. İnsan Hakları Hukuku Çalışmaları. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Karan, U. (2012). *Uluslararası İnsan Hakları Hukuku Işığında Türk Hukukunda Ayrımcılık Yasağı* (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Karan, U. (2013). Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı. S. İnceoğlu (Ed.), *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme*. İstanbul: Beta Yayınları.

- Karataş Durmuş, N. (2018). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme. *vergialgi.net* (Erişim Tarihi: 14.5.2018).
- Katıman, E. (2016). *Uluslararası Hukuk Bireysel Başvuru Prosedürü İçinde Mağdur Statüsü*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Kayra, C. (2011). *Savaş, Türkiye, Varlık Vergisi*. İstanbul: Tarihçi Kitabevi.
- Kılınç, B. (2008). Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 25, 19-59.
- Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku - Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kırtepe, A. (2012). Bireysel Başvuru Hakkının Kapsamı, Kullanılması. *Hukuk Adamları Birliği (HUKAB) Dergisi*, 1, 8-10.
- Kızılkaya, A. (2012). Ekonomik ve Siyasal Boyutlarıyla Varlık Vergisi. *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, 5(12), 85-95.
- Kocahanoğlu, O. S. (1982). *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar (Sorunlar Çözümler)*. İstanbul: Yaylacılık Matbaası.
- Kocaer, Ş. (2014). AİHM Kararları Çerçevesinde Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Yolu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 393, 35-45.
- Kocaer, Ş. (2015). Vergi Hukukuna Aşırı Müdahale! (Anayasa Mahkemesinin İş Bankası Kararının Eleştirisi). *Vergi Dünyası Dergisi*, 404, 52-60.
- Koçak, N. T. (2013). İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Yargılamasında Mülkiyet Hakkı. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 15, 365-380.
- Korkut, L. (2009). *Ayrımcılık Karşısı Hukuk*. Ankara: İnsan Hakları Gündemi Derneği Yayıncılık.
- Kunig, P. (2011). Anayasa Şikâyeti ve Yargı Sistemi Üzerindeki Etkileri - Almanya Deneyimi, *Uluslararası Sempozyum, 19-20 Mart 2010, Anayasa Yapımı ve Anayasal Değişim (Türkiye'de Anayasal Değişim Beklentileri)*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Kuru, B. (2001). *Hukuk Muhakemeleri Usulü*. Ankara: Demir Yayıncılık.
- Kuru, B., Arslan, R. ve Yılmaz, E. (2005). *Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Küçük, E. (2013). *Roma Hukuku Davalar Sisteminde Actio Popularis*. Ankara: Adalet Yayınevi.

- Küçük, S. (2015). Mahkemenin Kişi Bakımından Yetkisi (Ratione Personae). *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Usulü ve Kabul Edilebilirlik Kriterleri*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Mavcic, A. (2001). *The Constitutional Review*. The Netherlands: Book World Publications.
- Metin, Y. (2002). *Ölçülülük İlkesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Metin, Y. (2017). Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir? *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 1-74.
- Murdoch, J. (2012). *Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü, İnsan Hakları El Kitapları*. Ankara: Avrupa Konseyi Yayınları.
- Musgrave, R. A. (1959). *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw-Hill.
- Musgrave, R. A. (1990). Horizontal Equity, Once More. *National Tax Journal*, 2(43), 113-122.
- Mutlu, A. C. (2012). Dünü Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 24(98) 123-154.
- Nadaroğlu, H. (1989). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Nalbant, A. (2010). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku ve Anayasal Bireysel Başvuru. *Anayasa Şikâyeti ve Avrupa İnsan Hakları Uygulaması, 10 Aralık 2010, Uluslararası Sempozyum*. Ankara: Türkiye Adalet Akademisi Yayınları.
- Nas, A. (2011). *Belediye Gelirleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Oder, B. E. (2014). Türkiye'de Bireysel Başvurunun Dönüştürücü Etkisi: Temel Hakların Korunma Düzeyi, Yargısallaşma ve Avrupa Çıtalari. *İnsan Hakları Ulusal Koruma Mekanizması Olarak Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Konferansı, 27-28 Kasım 2014, Antalya*.
- Oğurlu, Y. (2002). *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Oktar, A. (2009). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2017). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öncü, M. (2012). Bireysel Başvuruların AİHM Tarafından Usulden İncelenmesi ve Dördüncü Derece Türünden Şikâyetler. A. Altan, E. Yıldırım, E. Tercan, H. Tülen ve A. R. Çoban (Ed.), *Anayasa Mahkemesinin Kuruluşunun 50. Yılına Armağan*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.

- Özbalcı, Y. (2002). *Vergi Davaları*. İstanbul: Oluş Yayıncılık.
- Özbey, Ö. (2012). *Türk Hukukunda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özbudun, E. (1998). *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özkök, G. (2002). Hukuki Belirsizlik Problemi Üzerine. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 51(2), 1-17.
- Özcan, H. ve Yanık, M. (2007). *Siyasi Partiler Hukuku*. İstanbul: Der Yayınları.
- Özen, M. (2010). Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi. *Ankara Hacıbayram Veli Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 389-417.
- Paczolay, P. (2009). Anayasa Şikâyeti: Bir Karma Çözüm mü? *Anayasa Yargısı Dergisi*, 26, 313-320.
- Pehlivan, O. (2007). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Pennings, F. (1999). The Potential Consequences of Gaygusuz Judgment. *European Journal of Social Security*, 1(2), 181-202.
- Perdecioğlu İ. E. (2019). *Pozitif Yükümlülükler Kavramı ve Mülkiyet Hakkı Üzerindeki Görünümü*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Poroy, M. A. (2006). İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararları Işığında Başvuru ve Mağdurluk Statüsü. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 19(66), 121-132.
- Proudhon, P. J. (1969). *Mülkiyet Nedir?* (V.G. Üretürk, Çev.). İstanbul: Ararat Yayınevi.
- Reid, K. (2011). *A Practitioner's Guide to the European Convention on Human Rights*. Londra: Sweet & Maxwell Press.
- Saban, N. (2002). *Vergi Hukuku Genel Kısım*. İstanbul: Der Yayınları.
- Saban, N. (2010). *Anayasa Tartışmaları Vergi Ödevi, Anayasa Kurultayı, Prof. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu'na Armağan*. Ankara: Ankara Barosu Yayınları.
- Saban, N. (2014). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Sabuncu, M. Y. ve Arnwine, S. E. (2004). Türkiye İçin Anayasa Şikâyeti Modeli Türkiye'de Bireysel Başvuru Yolu. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 21, 224-246.
- Sadurski, W. (2005). *Rights before Courts, A Study of Constitutional Courts in Postcommunist States of Central and Eastern Europe*. The Netherland: Springer.

- Sağlam, F. (1982). *Temel Hakların Sınırlanması ve Özü*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Sağlam, M. (2005). Bireylerin Anayasa Mahkemesine Başvurusu (Bir Reform Önerisi). *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 60(9), 139-168.
- Sağlam, M. (2011). Bir Hak Arama Yolu Olarak Bireysel Başvuru. *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı Sempozyumu, 26 Kasım 2010*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Sağlam, M. (2013). *Bireysel Başvuru İncelemeleri 1*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Salmon, J. (2001). *Dictionnaire de Droit International Public*. Brüksel: Bruylant.
- Sarı, H. G. (2006). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Ek 1. Protokole Göre Malvarlığı Haklarının Korunması*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Sarıarslan, O. (2018). Bireysel Başvuru Süreciyle Değişen Yargısal Paradigma ve Adil Yargılanma Hakkı Ekseninde İdari yargıda Re'sen Araştırma İlkesi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 6(12), 647-692.
- Sarısu, A. (2011). İdari Otoritelerin Ortaya Çıkışı ve Temel Özellikleri. *Yaklaşım Dergisi*, 222, 224-229.
- Serozan, R. (2011). *Medeni Hukuk Genel Bölüm/Kişiler Hukuku*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Sır, O. (2011). *Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Denetimi* (Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Simpson, J. A. (1989). *The Oxford English Dictionary*. Oxford: Clarendon Press.
- Smith, A. (2008). Constitutionalizing Equality: The South African Experience. *International Journal of Discrimination and the Law*, 9(0), 201-249.
- Soğukpınar, G. (2009). *Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye* (Yüksek Lisans Tezi). Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Sokullu Akıncı, F. (1999). *Viktimoloji*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Söyler, Y. (2012). Karşılaştırmalı Hukukta Resmî Gazeteler ve Hukuki Güvenlik İlkesi. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(2), 107-134.
- Stiglitz, J. E. ve Rosengard, J. K. (2000). *Economics Of The Public Sector*. New York/Londra: W.W. Norton & Company.

- Stiglitz, J. E. (2014). *Eşitsizliğin Bedeli* (O. İşler, Çev.). İstanbul: İletişim Yayınları.
- Strang, L. J. (2005). The Role of the Common Good in Legal and Constitutional Interpretation. *University of St. Thomas Law Journal*, 1(3), 48-74.
- Şahbaz, İ. (2011). Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru ve Sorunlar. *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti, Anlamı, Kapsamı ve Olası Sorunlar)* içinde (s. 71-129). Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Şahin, A. (2009). Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunda ve Türk Anayasa Hukukunda “Mülkiyet Hakkının Sınırlandırılması” Sorunu. *Liberal Düşünce Dergisi*, 54, 85-103.
- Şahiner, M. E., Altinkülçe, R., Başaran, Ş. ve Barçın, H.B. (2010). *Kamu İhale Kanunu Örnek Uygulamaları - Açıklamalı ve Örnekli*. Ankara: Ekin Yayın ve Pazarlama.
- Şahiner, E. (2018). *Yıl 1942, Onaltı Ay Uygulamada Kalacak Ama Hakkındaki Tartışmaların Hiçbir Zaman Sonlanmayacağı Bir Vergi İhdas Edilir: Varlık Vergisi*. <http://meminsahiner.blogspot.com/2018/11/varlik-vergisi.html> (Erişim Tarihi 24.11.2019)
- Şahiner, M. E. (2020). Vergi ve Diğer Kamu Alacakları. M. Şen ve T. Barın (Ed.), *Mülkiyet Hakkı Karar Özetleri* içinde (s. 171-183). Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Şeker, H. (2007). Strazburg Yargı Kararlarında Doğru, Haklı, Yasal ve Makul Gerekçe Biçimleri. *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 179-200.
- Şen, F. ve Gümüş, S. (2015). İnsan Hakları Bağlamında Azınlıkların Vergilendirilmesi ve Türkiye Örneği: Varlık Vergisine İlişkin Bir Değerlendirme. *Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(2), 93-113.
- Şengöz, Y. (2014). Vergi ve Vergi Cezaları İçin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuruda Bulunulabilir Mi? *Vergi Sorunları Dergisi*, 308, 68-69.
- Şenyüz, D. (2008). Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım. *İstanbul Barosu Dergisi*, 7(Özel Sayı), 17-22.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2013). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- Şenyüz, D. (2014), Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96.
- Şimşek, S. (2010a). Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve İnsan Hakları Mahkemesi. *Maliye Dergisi*, 159, 323-345.

- Şimşek, S. (2010b). Mülkiyet Hakkının Kapsamı, Sınırlandırma Hakkının Kapsamı, Sınırlandırma Nedenleri ve Şartları Açısından 1982 Anayasası ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz - I. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 23(91), 181-228.
- Şimşek, S. (2011). *Türk Hukukunda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.
- Şimşek, S. (2012a). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Göre Mülkiyet Hakkının Korunması Açısından Devletlerin Pozitif Yükümlülükleri. *Sayıştay Dergisi*, 23(84), 1-24.
- Şimşek, S. (2012b). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Kamu Yararı Kavramı ve Devletlerin Takdir Hakkı. *Adalet Dergisi*, 42, 177-201.
- Şirin, T. (2013). *Türkiye’de Anayasa Şikâyeti*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık.
- Şişman, G. (2016). Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65(4), 2423-2444.
- Tahmazoğlu Uzeltürk, S. (2006). *Ayrımcılık Yasağı ve Eşitlik. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve İdari Yargı (Sempozyum Metni)*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Talat Aslan, N. (2010). Yönetimin Yeni Yapı Taşları Bağımsız İdari Otoriteler: Yavru Leviathanlara Doğru. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 59, 25-49.
- Taşdelen, O. (2012). Biri Sizi Gözetliyor: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Penceresinden Bireysel Başvuru Hakkı. *Hukuk Adamları Birliği (HUKAB) Dergisi*, 2, 8-10.
- Tatar, O. (2003). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Mülkiyet Hakkı*. Ankara: Ankara Barosu Yayınları.
- Tavşancı, A. (2005). Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası. *Vergi Sorunları Dergisi*, 203, 134-151.
- Taylar, Y. (2007). Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 307, 196-214.
- Taylar, Y. (2014). Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(Özel Sayı), 4943-4987.

- Tekbaş, A. (2015). Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru ve Vergi Konulu Bireysel Başvuruların Değerlendirilmesi. 30. *Maliye Sempozyumu, 20-24 Mayıs 2015, Antalya*.
- Tezcan, D., Erdem, M. R. ve Sancakdar, O. (2004). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Teziç, E. (1997). *Anayasa Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Tiryaki, R. (2008). *Ekonomik Özgürlükler ve Anayasa*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Torun, F. (2017). *Belediye Gelirleri - 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Çerçevesinde*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Tosun, A. N. (2011). Anayasa Mahkemesi Tarafından Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ile İlgili Alınan İptal Kararının Kararı Hakkında Bir Değerlendirme. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29(1), 153-163.
- Tosun, A. N. ve Özden, E. (2014). Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği. *Maliye Dergisi*, 166, 286-298.
- Tosun, A. N. (2017). Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası. *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 95-104.
- Tosuner, M. (1994). Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi. *Yaklaşım Dergisi*, 20, 46-50.
- Türk Hukuk Kurumu (1991). *Türk Hukuk Lügatı*. Ankara: Türk Hukuk Kurumu Yayınları.
- Turhan, S. (1987). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Der Yayınları.
- Uzeltürk, H. (2011). Vergilerin Kanuniliği - Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni. 25. *Türkiye Maliye Sempozyumu: Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi, 24-28 Mayıs 2010, Antalya, Türkiye, Bildiriler içinde* (s. 117-140). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Uzun, M. C. (2008). Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme. *Vergi Sorunları Dergisi*, 235, 194-204.
- Uzun, C. D. (2012). Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu (Anayasa Şikâyeti) Beklentiler ve Riskler. *Seta Analiz*, 50, 4-25.
- Ünver, Y. ve Hakeri, H. (2014). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Adalet Kitabevi.

- Üstün, Ü. S. (2003). Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2), 251-271.
- Üstündağ, S. (1997). *Medenî Yargılama Hukuku*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Van Bockel, B. (2010). *The Ne Bis in Idem Principle in EU Law*. Londra: Kluwer Law International.
- Vanistendael, F. (1996). *Legal Framework for Taxation*. Tax Law Design and Drafting. Washington D.C.: International Monetary Fund Publication Services, 15-71.
- Vatansever Öztürk, M. (2014). Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(1), 4815-4841.
- VDK (2015). 9/1/2015 tarihinde yapılan inceleme sonucu düzenlenen 17/3/2015 tarihli Görüş ve Öneri Raporu.
- Walklate, S. (2007). *Imagining the Victim of Crime*. New York: Open University Press.
- Wolhuter, L., Olley, N. ve Denham, D. (2008). *Victimology: Victimisation and Victim's Rights*. New York: Routledge-Cavandish.
- Yaltı, B. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Yaltı, B. (2000). Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı. *Vergi Dünyası Dergisi*, 227, 103-114.
- Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Yaltı, B. (2013). İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihli İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri: N.K.M ve Yehova Şahitleri Kararları: Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme. *Vergi Sorunları Dergisi*, 300, 63-72.
- Yasin, M. (2002). *Sermaye Piyasası Kurulu ve İşlemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yereli, A. B. (2003). *Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye'de Devlet - Birey İlişkisi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yereli, A. B. ve Uçar, O. (2019). Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar (Osmanlı'dan Günümüze Tarihsel Bir Değerlendirme). *Sosyoekonomi Dergisi*, 27(42), 203-226.
- Yıldırım, T. (1987). Yasama Yetkisinin Sınırı - Hukuk Devleti - Kamu Yararı - Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması. *Hukuk Araştırmaları*, 2(2), 80-85.
- Yılmaz, E. (2010). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayınları.

- Yılmaz, S. (2017). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 66(1), 263-301.
- Yılmazoğlu, Y. E. ve Göker, C. (2017). Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtle Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme. *Ankara Barosu Dergisi*, 75(3), 82-100.
- Yılmazoğlu, Y. E. (2019). İçtihat Farklılıklarının Temel Hak ve Özgürlükler Yönünden Değerlendirilmesi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 13(6), 551-622.
- Yücel, A.R. (2005). İdari Sözleşmeler ve İmtiyaz Sözleşmeleri. *TMH - Türkiye Mühendislik Haberleri*, 439-440, 73-77.
- Yücel, E. (2015). *Uluslararası ve Avrupa Konseyi Belgelerinde, Avrupa Birliği ve Türk Hukukunda Ayrımcılık Yasağı ve Denetimi* (Doktora Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yücel, E. (2016). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa Birliği Direktiflerinde Ayrımcılık Yasağı Hukuku. *Adam Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(1), 59-84.
- Yüzbaşıoğlu, N. (1993). *Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Zorkin, V. (2009). Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesi Uygulamasında Bireysel Başvuru. *Anayasa Yargısı Dergisi*, 26, 283-292.

AYM Bireysel Başvuru Kararları

- A ve B/Norveç [BD]*, B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15/11/2016
- Abdulaziz Çelik ve Diğerleri*, B. No: 2015/18941, 29/11/2018
- Abdullah Topçu*, B. No: 2014/8868, 19/4/2017
- Acarlar Otomotiv Nakliyat Taah. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2015/10008, 4/4/2019
- Adil Kocagöz*, B. No: 2016/11518, 13/6/2019
- Adil Özer (2)*, B. No: 2014/13231, 21/6/2017
- Ahmet Acar*, B. No: 2014/19936, 21/9/2017
- Ahmet Çimen*, B. No: 2014/19476, 5/4/2017
- Ahmet Ersoy ve diğerleri*, B. No: 2014/4212, 5/4/2017

- Ahmet Gül ve diğçerleri*, B. No: 2014/1182, 22/9/2016
- Ahmet Nuri Demirsoy ve Annita Demirsoy*, B. No: 2014/12080, 6/4/2017
- Ahmet Nuri Özkan Özler ve diğçerleri*, B. No: 2014/12885, 11/5/2017
- Ahmet Teyit Keşli*, B. No: 2013/2237, 18/9/2014
- Ahmet Uğur Balkaner*, B. No: 2014/15237, 25/7/2017
- Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2013/28, 25/2/2015
- Aksaray Tır Nakliyat San.ve Tic.Ltd.Şti.*, B. No: 2017/36736, 19/9/2018
- Akün Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/1993, 6/5/2015
- Alhan/Türkiye*, B. No: 8163/07, 2/4/2013
- Ali Ediş*, B. No: 2014/14716, 12/1/2017
- Ali Hıdır Akyol ve Diğçerleri [GK]*, B. No: 2015/17510, 18/10/2017
- Ali Kaya ve diğçerleri*, B. No: 2013/1999, 9/1/2014
- Ali Özmen İnşaat Taah. Tur. Gıda Madencilik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2017/18746, 22/7/2020
- Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi*, B. No: 2014/17286, 16/11/2016
- Ankara Barosu Başkanlığı*, B. No: 2015/17944, 9/5/2018
- Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/15100, 27/2/2019
- Arif Engin Konuk*, B. No: 2014/7269, 6/4/2017
- Arif Güven*, B. No: 2014/13966, 15/2/2017
- Atlas Dış Ticaret ve İnşaat Ltd. Şti.*, B. No: 2014/20295, 19/4/2017
- Aydemir Güvener*, B. No: 2015/15223, 5/10/2017
- Ayşe Akkaya*, B. No: 2013/9393, 14/4/2016
- Ayşe Cesur ve diğçerleri*, B. No: 2014/13938, 13/4/2017
- Ayşe Yıldırım*, B. No: 2014/5, 25/10/2017
- Ayşe Zıraman ve Cennet Yeşilyurt*, B. No: 2012/403, 26/3/2013

- Ayten Yeğenoğlu*, B. No: 2015/1685, 23/5/2018
- Ballıdere Belediye Başkanlığı*, B. No: 2012/1327, 12/2/2013
- Baymina Enerji A.Ş.*, B.No. 2016/13456, 29/5/2015
- Bayram Yusuf Arslan*, B. No. 2013/4395, 10/6/2015
- Bekir Aybar ve Hacı Aybar*, B. No: 2015/12564, 14/11/2018
- Bekir Yazıcı [GK]*, B. No: 2013/3044, 17/12/2015
- Berko İlaç ve Kimya San. A.Ş.*, B. No: 2016/477, 13/6/2019
- Berrak Ünsal ve diğerleri*, B. No: 2015/10598, 17/7/2019
- British American Tobacco Tütün Mamülleri San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2014/13386, 20/7/2017
- Bubo Çelik*, B. No: 2013/3954, 26/2/2015
- Buchholz/Almanya*, B. No: 7759/77, 6/5/1981
- Burak Şendir*, B. No: 2015/278, 9/5/2019
- Bügdüz Köyü Muhtarlığı*, B. No: 2012/22, 25/12/2012
- Bülent Şakar*, B. No: 2014/1517, 30/6/2016
- Büşra Çakaltarla ve diğerleri*, B. No: 2014/5554, 6/4/2017
- Cemal Duğan*, B. No: 2014/19308, 15/2/2017
- Cemile Ünlü*, B. No: 2013/382, 16/4/2013
- Ceyda Alaca ve Necibe Çağla Alaca*, B. No: 2015/7385, 10/10/2019
- Çağ Ağaç Sanayi Ticaret ve Nakliye Ltd. Şti.*, B. No: 2013/6825, 7/1/2016
- Çavuş/Türkiye*, B. No: 53009/99, 12/7/1997
- Çiğdem Arslan ve diğerleri*, B. No: 2015/4774, 7/3/2019
- Çölbeyi Lojistik Nakliyat Gümrükleme Denizcilik İnşaat Turizm San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2014/12354, 9/11/2017
- Darby/İsveç*, B. No: 11581/85, 23/10/1990
- Datsan Doğu Anadolu Toprak San. A.Ş. ve Naci Yılmaz*, 2014/1230, 6/4/2017
- Deniz Elektrik Taahhüt Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2016/780, 24/6/2020

- Doğubayazıt Ticaret ve Sanayi Odası*, B. No: 2012/743, 5/3/2013,
- Dursun Coşkun ve diğerleri*, B. No: 2014/11377, 12/4/2017
- E.T.Y.İ. A.Ş.*, B. No: 2013/596, 8/5/2014
- Elegance Hotel Turizm İşletmeleri A.Ş.*, B. No: 2015/19953, 26/6/2019
- Elif Mutlu ve Ferhat Mutlu*, B. No: 2013/3711, 7/1/2016
- Em Export Dış Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/4051, 21/4/2016
- Em Export Dış Ticaret A.Ş. (2)*, B. No: 2014/10283, 5/4/2017
- Engin Selek*, B. No: 2015/19816, 8/11/2017
- Erbakır Elektronik Bakır Mamülleri A.Ş.*, B. No: 2015/3930, 23/10/2019
- Ercan Din*, B. No: 2014/94, 8/6/2016
- Ercan Toğrul*, B. No: 2016/71110, 25/9/2019
- Ercanlar Otomotiv Oto Kaporta Boya Döşeme Elektrik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/2477, 20/4/2016
- Erdal Kıran ve Orhan Kıran*, B. No: 2015/17882, 11/9/2019
- Ereğli Demir Çelik Fabrikaları T.A.Ş. Genel Müdürlüğü*, 2015/4791, 14/11/2018
- Er-Kom Komünikasyon Tanıtım ve Reklam Hizmetleri A.Ş.*, B. No: 2015/15389, 21/3/2019
- Erman Paksoy*, B. No: 2014/11163, 21/6/2017
- Erol Aydeğer*, B. No: 2013/4784, 7/3/2014
- Erol Uçar/Türkiye*, B. No: 12960/05, 29/9/2009
- Eyyüp Baran*, B. No: 2014/8060, 29/9/2016
- Eyyüp Boynukara*, B. No: 2013/7842, 17/2/2016
- Faik Gümüüş*, B. No: 2012/603, 20/2/2014
- Fatma Altuner*, B. No: 2014/17714, 26/10/2017
- Faris Arslan*, B. No: 2014/1026, 20/5/2015
- Fatma Çavuşoğlu ve Bilal Çavuşoğlu*, B. No: 2014/5167, 28/9/2016
- Fatma Nazlı Özkay*, B. No: 2016/8023, 6/3/2009

- Fatma Ülker Akkaya*, B. No: 2014/17809, 22/2/2018
- Fatma Yıldırım*, B. No: 2014/6577, 16/2/2017
- Federal Mogul Powertrain Otomotiv A.Ş.*, B. No: 2017/38679, 21/7/2020
- Fenerbahçe Spor Kulübü Derneği*, B. No: 2017/4483, 13/2/2020
- Fikret Güney*, B. No: 2013/1936, 18/9/2013
- Ford Motor Company (2)*, B. No: 2015/12767, 9/5/2019
- Funda İnciler ve diğerleri*, B. No: 2014/2582, 14/9/2017
- Gall/Macaristan*, B. No: 49570/11, 25/7/2013
- Garanti Bankası A.Ş.*, B. No: 2013/4553, 16/4/2015
- Gazanfer Mürşit*, B. No: 2014/20517, 19/4/2017
- Gemak Gemi İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/7698, 18/2/2016
- Gradinger/Avusturya*, B. No: A 328-C, 23/10/1995
- Güher Ergun ve diğerleri*, B. No: 2012/13, 2/7/2013
- Gülderen Gökçek ve diğerleri, (k.k.)*, B. No: 2017/36195, 30/5/2018
- Gümüşdere İnşaat Ticaret ve Sanayi A.Ş.*, (B. No: 2013/5016, 16/4/2015
- Güven Bostan*, B. No: 2016/4293, 1/7/2020
- Hafize Aslan*, B. No: 2014/2457, 19/4/2017
- Haider Subhi Amenn Amenn*, B. No: 2016/2156, 13/9/2017
- Hamdi Akın İpek*, B. No: 2015/17763, 24/5/2018
- Handyside/Birleşik Krallık*, B. No: 5493/72, 7/12/1976
- Haralambos Sakati ve diğerleri*, B. No: 2015/15815, 4/4/2019
- Hasan Kara*, B. No: 2013/3170, 18/9/2014
- Hasibe Uysal*, B. No: 2014/3975, 5/7/2017
- Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2014/17196, 25/10/2018
- Hidayet Metin*, B. No: 2014/7329, 6/4/2017

- Hülya Karacaoğlan ve Diğerleri*, B. No: 2015/3068, 21/3/2018
- Hüma Bayoğlu*, B. No: 2014/13229, 26/12/2017
- Hüseyin Kesici*, B. No: 2013/3440, 20/4/2016
- Hüseyin Remzi Polge*, B. No: 2013/2166, 25/6/2015
- İbrahim Can Kişi*, B. No: 2012/1052, 23/7/2014
- İbrahim Geçer*, B. No: 2014/19056, 19/2/2019
- İbrahim Oğuz Yapar*, B. No: 2012/829, 5/3/2013
- İffet İnci Gültekin*, B. No: 2013/9585, 9/3/2016
- İhsan Doğramacı Bilkent Üniversitesi*, B. No: 2012/1430, 21/11/2013
- İhsan Vurucuoğlu*, B. No: 2013/539, 16/5/2013
- İlker Deniz Yücel*, B. No: 2017/16589, 28/5/2019
- İlyas Yılmaz*, B. No: 2015/1927, 22/3/2018
- İntermetal Sanayi ve Ticaret Ltd. şti. (2)*, B. No: 2013/13547, 9/10/2019
- İskenderun Demir ve Çelik A.ř. Genel Müdürlüğü*, B. No: 2015/941, 25/10/2018
- K.V. [GK]*, B. No: 2014/2293, 1/12/2016
- Kadri Ceyhan*, B. No: 2014/1924, 17/5/2018
- Kadir Kadiroğulları*, B. No: 2014/3570, 13/4/2017
- Kadir Turgut*, B. No: 2014/4985, 6/7/2017
- Kadir Turgut*, B. No: 2014/19125, 19/4/2017
- Kenan Ekşi*, B. No: 2013/1262, 9/9/2015
- Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım*, B. No: 2013/711, 3/4/2014
- Kerem Amal*, B. No: 2014/12582, 21/6/2017
- Koç Holding Emekli ve Yardım Sandığı Vakfı*, B. No: 2016/15421, 12/11/2019
- Kırca Mühendislik*, B. No: 2014/6241, 29/9/2016
- Levent Kurtuluş Elpen*, B. No: 2014/17457, 19/4/2017
- Mahmut Üçüncü*, B. No: 2014/1017, 13/7/2016

- Matset Matbaa Makine ve Malzemeleri San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2014/19070, 1/2/2017
- Mehmet Akdeniz (kk)*, B. No: 2015/11337, 9/10/2017
- Mehmet Akdoğan*, B. No: 2013/817, 19/12/2013
- Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017
- Mehmet Coşkun Karabaşoğlu*, B. No: 2015/14318, 19/2/2019
- Mehmet Çelik*, B. No: 2015/889, 17/11/2016
- Mehmet Harman*, B. No: 2017/34154, 3/7/2019
- Mehmet Okyar*, B. No: 2017/38342, 13/2/2020
- Mehmet Özyer*, B. No: 2014/8783, 5/4/2017
- Mehmet Yavuz*, B. No: 2013/2995, 20/2/2014
- Milli Reasürans Türk A.Ş.*, B. No: 2016/70, 1/7/2020
- Mohammed Aynosah*, B. No: 2013/8896, 23/2/2016
- Muhbet Adanır ve diğerleri*, B. No: 2014/10261, 8/12/2016
- Muhittin Kaya ve Muhittin Kaya İnşaat Taahhüt Madencilik Gıda Turizm Pazarlama Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2013/1213, 4/12/2013
- Muhsin Hükümdar*, B. No: 2016/15853, 7/11/2019
- Murat Çevik*, B. No: 2013/3244, 7/7/2015
- Murat Çevik (1)*, B. No: 2013/3245, 11/12/2014
- Murat Çevik (2)*, B. No: 2013/3244, 7/7/2015
- Murat Soydan Paksoy ve diğerleri*, B. No: 2014/1999, 13/7/2016
- Mustafa Demirbaş*, B. No: 2013/1877, 16/9/2015
- Mustafa Demirok ve Hatice Demirok*, B. No: 2014/4802, 12/4/2017
- Mustafa Özkan (k.k.)*, B. No: 2014/5023, 24/6/2014
- Mükerrem Erol*, B. No: 2014/12595, 19/4/2017
- Münür Ata*, B. No: 2014/4958, 22/1/2015
- Mürsel Malkoç [GK]*, B. No:2013/9466, 27/10/2015

- Narsan Plastik San. Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/6842, 20/4/2016
- Necati Gündüz ve diğerleri*, B. No: 2012/1027, 12/2/2013
- Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014
- Novartis Ag*, B. No: 2015/11867, 14/11/2018
- Nurbay Taşımacılık Tekstil Gıda İthalat İhracat Ltd. Şti.*, B. No: 2016/7783, 18/7/2019
- Nurcan Öztok*, B. No: 2015/13201, 21/3/2019
- Nurdan Erkan ve diğerleri*, B. No: 2014/311, 14/9/2017
- Nusrat Külâh*, B. No: 2013/6151, 21/4/2016
- Nusret Yumrutaş*, B. No: 2013/6355, 19/11/2015
- Onur Doğanay*, B. No: 2013/1977, 9/1/2014
- Onurhan Solmaz*, B. No: 2012/1049, 26/3/2013
- Osman Ukav*, B. No: 2014/12501, 6/7/2017
- Osmanoğlu İnşaat Eğitim Gıda Temizlik Hizmetleri A.Ş.*, B. No: 2014/8649, 15/2/2017
- Ömer Kara*, B. No: 2014/5004, 8/6/2016
- Öykü Özen*, B. No: 2014/12737, 20/4/2017
- Özbakım Özel Sağlık Hiz. İnş. Tur. San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2014/13156, 20/4/2017
- Özimeks Sanayii Ürünleri Ticaret Ltd. Şti.*, B. No: 2015/13851, 27/6/2018
- Özkan Şen*, B. No: 2012/791, 7/11/2013
- Rauf Zülfükar*, B. No: 2014/1068, 23/2/2017
- Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017
- Reis RS Enerji Elektrik Üretimi Motorlu Araçlar Tütün Ürünleri Dağıtım Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2015/17259, 28/6/2018
- Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. [GK]*, B. No: 2015/6728, 1/2/2018
- S.S.A.*, B. No: 2013/2355, 7/11/2013
- S. S. Batman Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifi*, B. No: 2014/2792, 23/2/2017
- Sait Orçan*, B. No: 2016/29085, 19/7/2017

- Sadef Safa Önal*, B. No: 2014/15232, 8/3/2017
- Sadettin Ekiz*, B. No: 2016/9364, 9/5/2019
- Sam Yağcılık Sanayi ve Ticaret A.Ş.*, B. No: 2014/6675, 30/6/2016
- Sedat Şahin*, B. No: 2014/18044, 12/6/2018
- Seher İnceten*, B. No: 2014/6053, 1/12/2015
- Selahattin Akyıl*, B. No: 2012/1198, 7/11/2013
- Selahattin Turan*, B. No: 2014/11410, 22/6/2017
- Selçuk Erçikli*, B. No: 2014/15496, 19/4/2017
- Semra Bekiroğlu ve diğerleri*, B. No: 2013/6717, 16/12/2015
- Sencer Başat ve diğerleri [GK]*, B. No: 2013/7800, 18/6/2014
- Serkan Acar*, B. No: 2013/1613, 2/10/2013
- Serkan Sertçakan*, B. No: 2014/15607, 19/4/2017
- Sertaç Malik Eskişehirli*, B. No: 2014/5659, 20/7/2017
- Seyfeddin Bahar*, B. No: 2014/10204, 5/4/2017
- Suzi Alyüz*, B. No: 2013/679, 20/4/2016
- Süleyya Tuncer*, B. No: 2014/8264, 29/6/2016
- Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/7847, 9/3/2016
- Şehap Korkmaz*, B. No: 2013/8975, 23/7/2014
- Tahsin Erdoğan*, B. No: 2012/1246, 6/2/2014
- Tarkankule Havayolları Ticaret A.Ş.*, B. No: 2013/6780, 3/2/2016
- Tayibe Özkantaş*, B. No: 2013/6314, 20/3/2014
- Tayyar Tercan*, B. No: 2014/15983, 21/3/2018
- Telpa Telekomünikasyon Ticaret A.Ş.*, B. No: 2016/8880, 12/11/2019
- Teyfik Baltacı*, B. No: 2013/8074, 9/3/2016
- Teyfik İlker Akçam*, B. No: 2018/9074, 3/7/2019

- Tevfik Kalan (k.k.)*, B. No: 2016/6605, 27/10/2016
- Torsan Orman San.*, B. No: 2014/13677, 20/9/2017
- Tuğba Arslan [GK]*, B. No: 2014/256, 25/6/2014
- Turkcell İletişim Hizmetleri Anonim Şirketi*, B. No: 2015/16830, 21/2/2019
- Türk Pediatrik Onkoloji Grubu Derneği*, B. No: 2012/95, 25/12/2012
- Türkan Bal [GK]*, B. No: 2013/6932, 6/1/2015
- Türkiye Emekliler Derneği*, B. No 2012/1035, 17/7/2014
- Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. (2)*, B. No: 12954/87, 22/2/1994
- Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK]*, B. No: 2014/6192, 12/11/2014
- Türkiye İş Bankası A.Ş. (9)*, B. No: 2016/2400, 3/4/2019
- Uğur Çelik*, B. No: 2015/20244, 15/6/2016
- Uğur Ziyaretli*, B. No. 2014/5724, 15/2/2017
- Ülkü Tunca ve diğerleri*, B. No. 2012/928, 11/12/2014
- Ümmi Çakır*, B. No: 2015/18918, 28/11/2018
- Ünal Gökpınar*, B. No: 2018/9115, 27/3/2019
- Veli Özdemir*, B. No: 2013/276, 9/1/2014
- Yasemin Ekşi*, B. No: 2013/5486, 4/12/2013
- Yasemin Mutlu*, B. No. 2013/1426, 25/3/2014
- Yasin Yaman*, B. No: 2012/1075, 12/2/2013
- Yaşar Çoban*, B. No: 2014/6673, 25/7/2017
- Youtube Llc Corporation Service Company ve diğerleri [GK]*, B. No: 2014/4705, 29/5/2014
- Yusuf Dilekçi*, B. No: 2014/12026, 21/9/2017
- Zekiye Şanlı*, B. No: 2012/931, 26/6/2014
- Zübeyir Kaya*, B. No: 2013/7674, 21/5/2015
- Züliye Öztürk*, B. No: 2014/1734, 14/9/2017

AYM Norm Denetimi Kararları

AYM, E.1962/208, K.1963/1, K.T.4/1/1963

AYM, E.1963/298, K.1963/283, K.T.29/11/1963

AYM, E.1963/336, K.1967/29, K.T.21/6/1990

AYM, E.1964/13, K.1964/43; K.T.2/6/1964

AYM, E.1964/32, K.1963/63, K.T.2/10/1964

AYM, E.1966/3, K.1966/23, K.T.2/6/1964

AYM E.1976/38, K.1976/46, K.T.12/10/1976

AYM, E.1981/1, K.1986/4, K.T. 25/2/1986

AYM, E.1985/31, K.1986/1, K.T. 17/3/1986

AYM, E.1985/1, K.1986/4, K.T. 25/2/1986

AYM, E.1986/11, K.1986/26, K.T.4/11/1986

AYM, E.1986/20, K.1987/9, K.T.31/3/1987

AYM, E.1988/9, K. 1988/28, K.T.27/9/1988

AYM, E.1988/12, K.1998/ 32, K.T.11/12/1988

AYM, E.1988/34, K.1989/26; K.T.21/6/1989

AYM, E.1990/9, K.1990/13, K.T.21/6/1990

AYM, E.1994/80, K.1995/27, K.T.6/7/1995

AYM, E. 1995/6, K.1995/27, K.T.6/7/1995

AYM, E.1997/36, K.1997/52, K.T.20/5/1997

AYM, E.1997/62, K.1998/52, K.T.16/9/1998

AYM, E.1999/6, K.1999/13, K.T.11/5/1999

AYM, E.1999/33, K.1999/51, K.T.29/12/1999

AYM, E.2001/36, K.2003/3, K.T.16/1/2003

AYM, E.2002/112, K.2003/33, K.T.10/4/2003

AYM, E.2003/33, K.2004/101, K.T.15/7/2004
AYM, E. 2004/3, K. 2008/47, K.T.31/1/2008
AYM, E.2004/14, K.2004/84, K.T.23/6/2004
AYM, E.2004/31, K.2007/11, K.T.31/1/2017
AYM, E.2004/81, K.2008/48, K.T.31/1/2008
AYM, E.2005/73, K.2008/59, K.T.21/2/2008
AYM, E.2006/61, K.2007/91, K.T.30/11/2007
AYM, E.2007/114, K.2011/36, K.T.10/2/2011
AYM, E.2008/58, K.2011/37, K.T.10/2/2011
AYM, E.2009/1, K.2011/82, K.T.18/5/2011
AYM, E.2009/9, K.2011/10, K.T.16/6/2011
AYM, E. 2009/47, K. 2011/51, K.T.17/3/2011
AYM, E.2009/63, K.2011/66, K.T.14/4/2011
AYM, E.2010/30, K.2012/7, K.T.19/1/2012
AYM, E.2010/62, K.2011/175, K.T.29/12/2011
AYM, E.2010/73, K.2011/176, K.T.29/12/2011
AYM, E.2010/80, K.2011/178, K.T.29/12/2011
AYM, E.2010/83, K.2012/169, K.T.1/11/2012
AYM, E.2010/91, K.2011/98, K.T.9/6/2011
AYM, E. 2010/104, K.2011/1802, K.T.9/12/2011
AYM, E.2011/16, K.2012/129, K.T.27/9/2012
AYM, E.2011/22, K.2012/31, K.T.1/3/2012
AYM, E.2011/111, K.2012/56, K.T.11/4/2012
AYM, E.2012/158, K.2013/55, K.T.10/4/2013
AYM, E.2013/39, K.2013/65, K.T.22/5/2013
AYM, E.2013/40, K.2013/139, K.T.28/11/2013

AYM, E.2013/64, K.2013/142, K.T.28/11/2013
 AYM, E.2013/71, K.2013/77, K.T.18/6/2013
 AYM, E.2013/84, K.2014/183, K.T.4/12/2014
 AYM, E.2013/95, K.2014/176, K.T.13/11/2014
 AYM, E.2014/72, K.2014/141, K.T.11/9/2014
 AYM, E.2014/176, K.2015/53, K.T.27/5/2015
 AYM, E.2014/183, K.2015/122, K.T.30/12/2015
 AYM, E.2015/39, K.2015/62, K.T.1/7/2015
 AYM, E.2016/13, K.2016/127, K.T.22/6/2016
 AYM, E.2016/150, K.2017/179, K.T.28/12/2017
 AYM, E.2017/24, K.2017/112, K.T. 14/6/2017
 AYM, E.2017/28, K.2017/107, K.T.31/5/2017
 AYM, E.2017/95, K.2017/119, K.T.12/7/2017

AIHM Kararları

A./Birleşik Krallık, B. No: 25599/94, 23/9/1998
A.G./Birleşik Krallık, B. No: 24828/94, 27/11/1996
A.V./Bulgaristan, B. No: 41488/98, 18/5/1999
Abdullah Demirbaş ve diğerleri/Türkiye, B. No: 50973/06-8672/07-8722/07, 9/12/2008
Ada Rossi ve diğerleri/İtalya, B. No: 55185/08, 16/12/2008
Agosi/Birleşik Krallık, B. No: 9118/80, 24/10/1986
Ahmet ve diğerleri/Birleşik Krallık, B. No: 22954/93, 2/9/1998
Akkuş/Türkiye, B. No: 19263/92, 9/7/1997
Akmansoy/Türkiye, B. No: 14787/07, 28/5/2013
Aksu/Türkiye [BD], B. No: 4149/04, 41029/04, 15/3/2012
Allan Jacobsson/İsveç, B. No: 10842/84, 25/11/1989

- Allard/İsveç*, B. No: 35179/97, 24/7/2003
- Alliance des Belges de la Communauté européenne/Belçika*, B. No: 8612/79, 10/5/1979
- Altuğ Tamer Akçam/Türkiye*, B. No: 27520/07, 25/10/2011
- Alujer Fernandez and Caballero Garcia/İspanya*, B. No: 53072/99, 14/6/2001
- Andrew Courten/Birleşik Krallık*, B. No: 4479/06, 25/1/2006
- Andronicou ad Constantinou/Kıbrıs*, B. No: 86/1996/705/897, 9/10/1997
- Antilly Belediyesi/Fransa*, B. No: 45129/98, 23/11/1999
- Ashingdane/Birleşik Krallık*, B. No: 8225/78, 28/5/1985
- Asociation de Aviaores/İspanya*, B. No: 10733/84, 11/3/1985
- Association des amis de Saint-Raphaël et de Fréjus ve diğerleri/Fransa*, B. No: 45053/98, 29/2/2000
- Atanasovski/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, 36815/03, 14/1/2010
- Ayuntamiento/İspanya*, B. No: 15090/89, 7/2/1991
- Ayuntamiento de Mula/İspanya*, B. No: 55346/00, 1/2/2001
- Barthold/Almanya*, B. No: 8734/79, 25/3/1985
- Bazherov/Rusya*, B. No: 37930/02, 20/10/2005
- Bazorkina/Rusya*, 69481/01, B. No: 15/9/2005
- Beian/Romanya*, B. No: 30658/05, 6/12/2007
- Becker/Danimarka*, B. No: 7011/75, 3/10/1975
- Belane Nagy/Macaristan*, B. No: 53080/13, 13/12/2016
- Belgian Linguistic/Belçika*, B. No: 1474/62, 1677/62, vd., 23/7/1968
- Beyeler/İtalya [BD]*, 33202/96, 5/1/2000
- Bimer S.A./Moldovya*, B. No: 15084/03, 10/7/2007
- Blumberga/Letonya*, B. No: 70930/01, 14/10/2008
- Borzhonov/Rusya*, B. No: 18274/04, 22/1/2009
- Braulla Gómez de La Torre/İspanya*, B. No: 26737/95, 19/12/1997

- Broniowski/Polonya [BD]*, B. No: 31443/96, 22/6/2004
- Buffalo Srl in Liquidation/İtalya*, B. No: 38746/97, 22/7/2004
- Bulves AD/Bulgaristan*, 3991/03, 22/1/2009
- Burdens/Birleşik Krallık*, B. No: 13378/05, 29/4/2008
- Burrows/Birleşik Krallık*, B. No: 27558/95, 27/11/1996
- Büker/Türkiye*, B. No: 29921/96, 24/10/2000
- Čakarević/Hrvatistan*, B. No: 48921/13, 26/4/2018
- Campell and Cosans/Birleşik Krallık*, B. No: 7511/76, 22/10/1981
- Canea Catholic Church/Yunanistan*, B. No: 25528/94, 16/12/1997
- Carson ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 42184/05, 16/3/2010
- Cassar/Malta*, B. No: 50570/13, 30/1/2018
- CBC-Union s.r.o./Çek Cumhuriyeti*, B. No: 68741/01, 20/9/2005
- Cengiz ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 48226/10, 14027/11, 1/12/2015
- Ceyhan Demir ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 34491/97, 13/1/2005
- Chabal/Birleşik Krallık*, B. No: 22414/93, 15/11/2002
- Chassagnou ve diğerleri/Fransa ([BD])*, B. No: 25088/94-28331/95-28443/95, 29/4/1999
- Church of Jesus Christ of Latter-Day Saints/Birleşik Krallık*, B. No: 7552/09, 4/4/2014
- Church of X/Birleşik Krallık*, B. No: 3798/68, 17/12/1968
- Clift/Birleşik Krallık*, B. No: 7205/07, 13/7/2010
- Company S. and T./İsveç*, B. No: 11189/84, 11/12/1986
- Confederation des Syndicats Medicaux Fancais et Federation Nationale des Infirmeries/Fransa*, B. No: 10983/84, 12/5/1986
- Crilly/Birleşik Krallık*, B. No: 12895/02, 20/11/2007
- Cruz Varas ve diğerleri/İsveç*, B. No: 15576/89, 20/3/1991
- Çakıcı/Türkiye*, 23657/94, B. No: 8/7/1999
- D.H. ve diğerleri/Çek Cumhuriyeti*, B. No: 57325-00, 13/11/2007

- Danderyds Yerel Birimi/İsveç*, B. No: 52559/99, 7/6/2001
- Defalque/Belçika*, B. No: 37330/02, 20/4/2006
- Deweer/Belçika*, B. No: 6903/75, 27/2/1980
- Dimitrova ve diğerleri/Bulgaristan (k.k.)*, B. No: 54833/07, 3/11/2016
- Dombo Beheer B.V./Hollanda*, B. No: 14448/88, 27/10/1993
- Döşemealtı Belediyesi/Türkiye (kk)*, B. No: 50108/06, 23/3/2010
- Drozd ve Janousek/Fransa ve İspanya*, B. No: 12747/87, 26/6/1992
- Dudgeon/Birleşik Krallık*, B. No: 7525/76, 24/02/1983
- Dulaurans/Fransa*, B. No: 34553/97, 21/3/2000
- Dzugayeva/Rusya*, B. No: 44971/04, 12/2/2013
- Eckle/Almanya*, B. No: 8130/78, 15/7/1982
- Efstathiou ve diğerleri/Yunanistan*, B. No: 36998/02, 27/7/2006
- Ekin Derneği/Fransa*, B. No: 39288/98; 18/1/2000
- Eko-Elda Avee/Yunanistan*, B. No: 100162/02, 9/3/2006
- Emel Boyraz/Türkiye*, B. No: 61960/08, 2/12/2014 *Erduran ve Em Export Dış Ticaret A.Ş./Türkiye*, B. No: 25707/05, 20/11/2018
- Ernst ve diğerleri/Belçika*, B. No: 33400/96, 15/7/2003
- Eski Yunan Kralı ve diğerleri/Yunanistan*, B. No: 25701/94, 23/11/2000
- Ezeh ve Connors/Birleşik Krallık*, B. No: 39665/98 ve 40086/98, 9/10/2003
- Fabris/Fransa*, B. No: 16574/08, 7/2/2013
- Fairfield ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 24790/04, 24790/04, 8/3/2005.
- Fener Rum Erkek Kilisesi Vakfı/Türkiye*, B. No: 34478/97, 9/1/2007
- Fischer/Avusturya*, B. No: 37950/97, 29/5/2001
- Foti ve diğerleri/İtalya*, B. No: 7604/76, 10/12/1982
- Försti/Finlandiya*, B. No: 22588/93, 18/10/1995
- Fransız Sağlık Sendikaları Konfederasyonu ve Ulusal Hemşire Federasyonu/Fransa*, B. No: 10983/84, 12/5/1986

- Fretté/Fransa*, B. No. 36515/97, 26/2/2002
- Fuklev/Ukrayna*, B. No: 71186/01, 7/6/2005
- Gasus Dosier-und Födertechnik GmbH/Hollanda*, B. No: 15375/89, 23/2/1995
- Gaygusuz/Avusturya*, B. No: 17371/90, 16/9/1996
- George Drosopoulos/Yunanistan (k.k.)*, B. No: 40442/98, 7/12/2000
- Georgiadis/Yunanistan*, B. No: 21522/93, 29/5/1997
- Glantz/Finlandiya*, B. No: 37394/11, 20/5/2014
- Glor/İsviçre*, B. No. 13444/04, 30/4/2009
- Golder/Birleşik Krallık [GK]*, B. No: 4451/70, 21/2/1975
- Gorraiz Lizarraga ve diğerleri/İspanya*, B. No: 62543/00, 27/4/2004
- Gregório de Andrede/Portekiz [BD]*, B. No: 41537/02, 14/11/2016
- Guberina/Hırvatistan*, B. No: 23682/13, 22/3/2016
- Guincho/Portekiz*, B. No: 8990/80, 10/7/1984
- Gürcistan İşçi Partisi/Gürcistan*, B. No: 9103/04, 22/5/2007
- H.R./Almanya (k.k.)*, B. No: 17750/91, 30/6/1992
- Hafid Ouardiri/İsviçre*, B. No: 65840/09, 28/6/2011
- Hakan Altuncan [GK]*, B. No: 2016/13021, 17/5/2018
- Hämäläinen/Finlandiya*, B. No: 37359/09, 16/7/2014
- Hasefe/Türkiye*, B. No: 25580/03, 8/1/2009
- Hauschildt/Danimarka*, B. No: 10486/83, 24/5/1989
- Helen MacGregor/Birleşik Krallık*, B. No: 30548/96, 1/7/1998
- Hentrich/Fransa*, B. No: 13616/88, 22/9/1994
- Iatridis/Yunanistan [BD]*, B. No: 31107/96, 25/3/1999
- Imbert de Tremiolles/Fransa*, B. No: 25834/05, 4/1/2008
- Ingrid Jordebo ve diğerleri/İsveç*, B. No: 13975/88, 2/12/1992
- Intersplav/Ukrayna*, B. No: 803/2, 23/5/2007

- Iordachi ve diğerleri/Moldavya*, B. No: 25198/02, 10/2/2009
- Jordan Jordanov/Bulgaristan*, B. No: 23530/02, 2/7/2009
- Islamic Republic of Iran Shipping Lines/Türkiye*, B. No: 40998/98, 12/12/2007
- Issa ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 31821/96, 30/3/2005
- İlhan/Türkiye*, B. No: 22277/93, 27/6/2000
- İNze/Avusturya*, B. No: 8695/79, 28/10/1987
- İzmir Savaş Karşıtları Derneği/Türkiye*, B. No: 46257/99, 2/3/2006
- Jahn ve diğerleri/Almanya*, B. No: 46720/99, 72203/01 ve 72552/01, 30/7/2005
- James ve diğerleri/Birleşik Krallık [BD]*, B. No: 8793/79, 21/2/1986
- Joannou/Türkiye*, B. No: 53240/14, 12/12/2017
- Johnston ve diğerleri/İrlanda*, B. No: 9697/82, 18/12/1986
- Jokela/Finlandiya*, B. No. 28856/95, 5/5/1995
- Jucys/Litvanya*, B. No: 5457/03, 8/1/2008
- Jussila/Finlandiya*, B. No: 73053/01, 23/11/2006
- K.G./Bulgaristan*, B. No: 28554/95, 15/5/1996
- K. Travers ve diğerleri/İtalya*, B. No: 15117/89, 16/1/1995
- Karlheinz Schmidt/Almanya*, B. No: 13580/88, 18/7/1994
- Karner/Avusturya*, B. No: 40016/98, 24/7/2003
- Kayak/Türkiye*, B. No: 60444/08, 10/7/2012
- Kirkwood/Birleşik Krallık*, B. No: 10479/83/ 12/3/1984
- Kjartan Asmundsson/İzlanda*, B. No: 60669/00, 12/10/2004
- Kjelsen, Busk Madsen and Pedersen/Danimarka*, B. No: 5095/71-5920/72-5926/72, 7/12/1976
- Klass ve diğerleri/Federal Almanya Cumhuriyeti*, B. No: 5029/71, 6/9/1978
- Klavdianos/Yunanistan*, B. No: 38841/97, 21/9/1999
- Koch/Almanya*, B. No: 497/09, 19/7/2012

- Kotov/Rusya [BD]*, B. No: 54522/00, 3/4/2012
- Köktepe/Türkiye*, B. No: 35785/03, 22/7/2008
- Kraska/İsveç*, 13942/88, 19/4/1993
- Kruslin/Fransa*, B. No: 11801/85, 24/4/1990
- Kutic/Hırvatistan*, B. No: 48778/99, 1/3/2002
- Kustannus Oy Vapaa Ajattelija AB ve diğerleri/Finlandiya*, B. No: 20471/92, 15/4/1999
- Kutsal Manastırlar/Yunanistan*, B. No: 13092/87-13984/88, 9/12/1994
- Lawyer Partners A.S./Slovakya*, B. No: 54252/07, 16/6/2009
- L'Erablière A.S.B.L./Belçika*, B. No: 49230/07, 24/2/2009
- Liberty ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 58243/00, 1/7/2008
- Lindkvist/Danimarka (k.k.)*, B. No: 25737/94, 9/9/1998
- Lindsay/Birleşik Krallık*, B. No: 11089/84, 11/11/1986
- Lithgow ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 9006/80, 9262/81, 9263/81, 8/7/1986
- Loizidio/Türkiye*, B. No: 15318/89, 18/12/1996
- Lombardo ve diğerleri/Malta*, B. No: 7333/06, 24/4/2007
- Luczak/Polonya*, B. No: 77782/01, 27/11/2007
- M. A. ve diğerleri/Finlandiya*, B. No: 27793/95, 10/7/2003
- MacGregor/Birleşik Krallık*, B. No: 30548/96, 1/7/1998
- Maggio ve diğerleri/İtalya*, B. No: 46286/09, 31/5/2011
- Malone/Birleşik Krallık*, B. No: 8691/79, 2/8/1984
- Mamidakis/Yunanistan*, B. No: 35533/04, 11/1/2007
- Mansur Yalçın ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 21163/11, 16/9/2014
- Marckx/Belçika*, B. No: 6833/74, 13/6/1979
- McKerr/Birleşik Krallık*, B. No: 28883/95, 4/5/2001
- Megadat.Com SRL/Moldovya*, B. No: 21151/04, 8/4/2008
- Mehmet Salih Uçar/Türkiye*, B. No: 5485/07, 2/4/2013

- Micallef/Malta*, B. No: 17056/06, 15/10/2009
- Mika/Avusturya*, B. No: 26560/95, 26/6/1996
- Monnat/İsviçre*, B. No: 73604/01, 21/9/2006
- Moon/Fransa*, B. No: 39973/03, 9/7/2009
- Moskal/Polonya*, B. No: 10373/05, 15/9/2009
- Multiplex/Hırvatistan*, B. No: 58112/00, 10/10/2003
- N.K.M./Macaristan*, B. No: 66529/21, 14/5/2013
- Nap Holdings UK Ltd./Birleşik Krallık*, B. No: 27721/95, 12/4/1996
- Nejdet Şahin ve Perihan Şahin/Türkiye [BD]*, B. No: 13279/05, 20/10/2011
- Neumeister/Avusturya*, B. No: 8163/07, 2/4/2013
- Nikitin/Rusya*, B. No: 50178/99, 20/7/2004
- Noack ve diğerleri/Almanya*, B. No: 46346/99, 25/5/2000
- Norris/İrlanda*, B. No: 10581/83, 26/10/1988
- Norris ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 10581/83, 16/5/1985
- Nurcan Kara ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 16785/08, 22/1/2013
- Nurgül Uçar ve diğerleri/Türkiye*, B. No: 4692/09, 19/1/2009
- Očić/Hırvatistan*, B. No: 46306/99, 25/11/1999
- Olbertz/Almanya*, B. No: 37592/97, 25/5/1999
- Open Door and Dublin Well Woman/İrlanda*, B. No: 14234/88-14235/88, 29/10/1992
- Opuz/Türkiye*, B. No: 33401/02, 9/6/ 2009
- Ordre des Avocats Defenseurs et Avocats Pres la Cour D'apel de Monaco/Monako*, B. No: 34118/11, 21/5/2013
- Ortega Moratilla/İspanya*, B. No: 17522/90, 11/1/1992
- Öcalan/Türkiye*, B. No: 12/5/2005, 12/5/2005
- Öneryıldız/Türkiye [BD]*, B. No: 48939/99, 30/11/2004
- Österlund/Finlandiya*, B. No: 53197/13, 10/2/2015

- Parrillo/İtalya*, B. No: 46470/11, 27/8/2015
- Perez Arias/İspanya*, B. No: 32978/03, 28/6/2007
- Pichkur/Ukrayna*, B. No: 10441/06, 7/11/2013
- Pine Valley Developments Ltd. ve diğ erleri/İrlanda*, B. No: 12742/87, 29/11/1991
- Pistorava/Ç ek Cumhuriyeti*, B. No: 73578/01, 26/10/2004
- Pla ve Puncernau/Andora*, B. No: 69498/01, 13/7/2004
- Poiss/Avusturya*, B. No: 9816/82, 23/4/1987
- Preikhzas/Federal Almanya Cumhuriyeti*, B. No: 6504/74, 13/12/1978
- Pressos Compania Naviera S.A. ve diğ erleri/Belçika*, B. No: 17849/91, 20711/1995
- R.Sz./Macaristan*, B. No: 41838/11, 4/11/2013
- Radio France/Fransa*, B. No: 53984/00, 23/9/2003
- Raimondo/İtalya*, B. No: 12954/87, 22/2/1994
- Rasmussen/Danimarka*, B. No: 8777/79, 28/11/1984
- Refah Partisi ve diğ erleri/Türkiye*, B. No: 41340/98-41432/98-41344/98, 13/2/2003
- Reilly/İrlanda*, B. No: 21624/93, 22/2/1995
- Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas ve diğ erleri/Avusturya*, B. No: 40825/98, 31/7/2008
- Renfe/İspanya*, 35216/97, B. No: 8/9/1997
- Roman Zakharov/Rusya*, B. No: 47143/06, 4/12/2015
- Rothenthurm Yerel Birimi/İsviçre*, B. No: 13252/87, 14/12/1988
- Rothernthurm Yerel Birimi/İsviçre*, B. No: 13252/87, 14/12/1988
- Ruiz-Mateos/İspanya*, B. No: 12952/87, 14/1/1992
- Ruotsalainen/Finlandiya*, B. No: 13079/03, 16/9/2009
- S.A. Dangeville/Fransa*, B. No: 36677/97, 16/7/2002
- S.S. Balıklıçeş me Beldesi Tarım Kalkınma Kooperatifi ve diğ erleri/Türkiye*, B. No: 3573/05, 30/11/2010
- Sa Cabinet Diot ve Sa Gras Savoye/Fransa*, B. No: 49217/99, 3/9/2002

- Sakhnovskiy/Rusya*, B. No: 21272/03, 2/11/2010
- Salman/Türkiye*, B. No: 21986/93, 27/6/2000
- Sanles Sanles/İspanya*, 48335/99, B. No: 26/10/2000
- Santos Pinto/Portekiz*, B. No: 39005/04, 20/5/2008
- Savez Crkava «Riječ života» ve diğerleri/Hırvatistan*, B. No: 7798/08, 9/12/2010
- Schneider Austria GmbH/Avusturya*, B. No.21354/93, 30/11/1994
- Schwarzkopf ve Taussik/Çek Cumhuriyeti (k.k.)*, B. No: 42162/02, 2/12/2008
- Scordino/İtalya*, B. No: 36813/9, 15/7/2004
- Scozzari et Giunta/İtalya*, B. No: 39221/98-41963/98, 13/7/2000
- Sedjić ve Finci/Bosna Hersek*, B. No: 27796/06-34836/06, 22/12/2009
- Sergey Zolotukhin/Rusya [BD]*, B. No. 14939/03, 10/2/2009
- Serkov/Ukrayna [BD]*, 66529/21, 14/5/2013
- Shchokin/Ukrayna*, B. No: 23759/03-37943/06, 14/10/2010
- Soering/Birleşik Krallık*, B. No: 14038/88, 7/7/1989
- Spacek s.r.o/Çek Cumhuriyeti*, B. No. 26449/95, 9/11/1999
- Sporrong ve Lönnroth/İsveç*, B. No: 7151/75-7152/75, 23/9/1992
- Stankiewicz ve diğerleri/Polonya*, 48723/07, 14/10/2014
- Stec ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No. 65731/01, 12/4/2006
- Stere ve diğerleri/Romanya*, B. No: 25632/02, 23/2/2006
- Stoilkovska/Makedonya Eski Yugoslav Cumhuriyeti*, 29784/07, 18/7/2013
- Stran Greek Refineries ve Stratis Andreadis/ Yunanistan*, B. No: 13427/8, 9/12/1994
- Stukus ve diğerleri/Polonya*, B. No: 12534/03, 1/4/2008
- Stummer/Avusturya [BD]*, B. No: 37452/02, 7/7/2011
- Sunday Times/Birleşik Krallık*, B. No: 13166/87, 26/4/1979
- Tauria ve diğerleri/Fransa*, B. No: 28204/95, 4/12/1995
- Tekin/Türkiye*, B. No: 26252/06, 28/5/2013

The National ve Provincial Bulding Society, The Leeds Permanent Building Society ve The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık, B. No: 21319/93, 23/10/1997

Thlimmenos/Yunanistan, B. No: 34369/97, 6/4/2000

Times Newspaper Limited Şirketi/Birleşik Krallık, B. No: 3002/03-23676/03, 10/3/2009

Tkachenko/Rusya, B. No: 28046/05, 20/3/2018

Tourkiki Enosi Xanthis ve diğerleri/Yunanistan, B. No: 26698/05, 27/3/2008

Tre Traktörer Aktiebolag/İsveç, B. No: 10873/84, 7/7/1989

Tuncer ve Durmuş/Türkiye, B. No: 30494/96, 19/6/2001

Ukraine-Tyumen/Ukrayna, B. No: 22603/02, 22/11/2007

Unédic/Fransa, B. No: 20153/04, 18/12/2008

Union Alimentaria Sanders S.A./İspanya, B. No: 11681/85, 7/7/1989

Valentin Câmpeanu/Romanya, B. No: 47848/08, 17/7/2014

Vallianatos ve diğerleri/Yunanistan, B. No: 29381/09-32684/09, 7/11/2013

Vanraalte/Hollanda, B. No: 20060/92, 21/2/1997

Vilho Eskelinen ve diğerleri/Finlandiya [BD], B. No: 63235/00, 19/4/2007

Vontas ve diğerleri/Yunanistan, B. No: 43588/06, 5/2/2009

Waldemar Nowakowski/Polonya, B. No: 55167/11, 24/7/2012

Wasa Liv Ömsesidigt/İsveç, B. No.13013/87, 14/12/1988

Weber ve Saravia/Almanya, B. No: 54934/00, 29/06/2006

Wilson, National Union of Journalists ve diğerleri/Birleşik Krallık, B. No: 30668/96-30672/96- 30678/96, 2/7/2002

Winterwerp/Hollanda, B. No: 6301/73, 24/10/1979

Wolfhard Koop-Automaten Goldene 7 GmbH ve Co. KG/Almanya, B. No: 38070/97, 30/3/1999

X/Avusturya, B. No: 6087/73, 13/5/1976

X/Federal Alman Cumhuriyeti, B. No.7489/76, 7/3/1977

X/İrlanda, B. No. 5913/72, 18/12/1973

X/Norveç, B. No. 7945/77, 4/7/1978

X. Union/Fransa, B. No: 9900/82, 4/5/1983

X ve diğçerleri/Avusturya [BD], B. No: 19010/07, 19/2/2013

Y.F./Türkiye, B. No: 24209/94, 22/7/2003

Yıldırım/İtalya (k.k.), B. No: 38602/02, 10/4/2003

Yücel Doğan/Türkiye, B. No: 24647/04, 6/10/2009

Zarb Adami/Malta, B. No: 17209/02, 20/6/2006

Zietal/Polonya, B. No: 64072/01, 12/5/2009

Zimmermann-Steiner/İsviçre, B. No: 8737/79, 13/07/1983

Zuzane/Letonya (k.k.), B. No: 33674/02, 21/5/2013

Zwierzynski/Polonya, B. No: 34049/96, 19/7/2001

Danıştay Kararları

Danıştay Onbirinci Dairesi, 19/10/1998 tarihli ve E.1997/785, K.1998/3508 sayılı karar

Danıştay Altıncı Daire, 18/4/2000 tarihli ve E.1999/5702, K.2000/2237 sayılı karar

Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 6/6/2007 tarihli ve E.2006/1348, K.2007/2214 sayılı karar

Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 20/1/2009 tarihli ve E.2007/2911, K.2009/33 sayılı karar

Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 20/1/2009 tarihli ve E.2007/2912, K.2009/34 sayılı karar

Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 9/2/2010 tarihli ve E.2009/5034, K.2010/624 sayılı karar

Danıştay Onüçüncü Dairesi, 18/6/2012 tarihli ve E.2008/3864, K.2012/1747 sayılı karar

Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 30/5/2013 tarihli ve E.2012/6490, K.2013/5198 sayılı karar

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 27/11/2013 tarihli ve E.2012/286, K.2013/558 sayılı karar

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 12/6/1980 tarihli ve E.1977/1, K.1980/2 sayılı karar

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 3/7/1989 tarihli ve E.1988/5, K.1989/3 sayılı karar

Diğer Kaynaklar

<http://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme/yapisi/komisyonlar/> (Erişim Tarihi 10.11.2018)

<http://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme/yapisi/bolumler/>(Erişim Tarihi 10.11.2018)

http://www.barobirlik.org.tr/ihep/belgeler/dersnotlari/CoE_sunumlar/Mad-de14.ppt, s. 5
(Erişim Tarihi 12.4.2019)

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Muhammed Emin ŞAHİNER

Doğum Yeri ve Tarihi : 09.04.1975/Yozgat

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Yüksek Lisans Öğrenimi : Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası İlişkiler Anabilim Dalı

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

Bilimsel Faaliyetleri : Kamu Sermayeli Şirketlerin Denetimi ve Yöneticilerinin Hukuki Sorumluluğu (Doktora Tezi)

İsrail'in Kuzey Irak Politikası, Bu Politikanın Türk İç ve Dış Politikalarına Yansımaları (Yüksek Lisans Tezi)

Kamu İhalelerinde Karşılaşılan Güncel Sorunlar, İzmir: İzden Yayıncılık, 2009 (Yayınlanmış Eser-Müşterek)

Kamu İhale Kanunu Örnek Uygulamalar, İzmir: Ekin Yayıncılık, 2010 (Yayınlanmış Eser-Müşterek)

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Gerekçeli Açıklamalı, İzmir: İzden
Yayıncılık, 2010 (Yayınlanmış-Müşterek)

Yükseköğretim Mevzuatı, İzmir: Ekin
Yayıncılık, 2010 (Yayınlanmış Eser-
Müşterek)

İş Deneyimi

Stajlar : Avukatlık ve Adli Yargı Hâkim
Stajyerlikleri

Çalıştığı Kurumlar : Bitlis Adliyesi, T.C. Sayıştay Başkanlığı,
T.C. Anayasa Mahkemesi Başkanlığı

İletişim

E-Posta Adresi : mesahiner@gmail.com

Tarih : 17.11.2020



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 17/11/2020

Tez Başlığı: Mülkiyet Hakkına Vergi Müdahaleleri (İnsan Hakları Bağlamında Değerlendirme)

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 438 sayfalık kısmına ilişkin, 23/10/2020 tarihinde tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %30'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç
- 2- Kaynakça hariç
- 3- Alıntılar hariç
- 4- Alıntılar dâhil
- 5- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

17/11/2020

Adı Soyadı: Muhammed Emin Şahiner

Öğrenci No: N08143075

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Doktora

Statüsü: Doktora Bütünleşik Dr.

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN



**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
Ph.D. DISSERTATION ORIGINALITY REPORT**

**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
PUBLIC FINANCE TO THE DEPARTMENT**

Date: 17/11/2020

Thesis Title: Tax Interventions to Property Right (Evaluation in the Context of Human Rights)

According to the originality report obtained by myself/my thesis advisor by using the Turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options checked below on 23/10/2020 for the total of 438 pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled as above, the similarity index of my thesis is 30%.

Filtering options applied:

- Approval and Declaration sections excluded
- Bibliography/Works Cited excluded
- Quotes excluded
- Quotes included
- Match size up to 5 words excluded

I declare that I have carefully read Hacettepe University Graduate School of Social Sciences Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports; that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.

I respectfully submit this for approval.

17/11/2020

Name Surname: Muhammed Emin ŞAHİNER
Student No: N08143075
Department: Public Finance
Program: Doctor's Degree
Status: Ph.D. Combined MA/ Ph.D.

ADVISOR APPROVAL

APPROVED.

Assoc. Prof. Dr. Ayşe Nil TOSUN



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 17/11/2020

Tez Başlığı: Mülkiyet Hakkına Vergi Müdahaleleri (İnsan Hakları Bağlamında Değerlendirme)

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır,
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir.
4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, mülakat, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullar ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kurul/Komisyon'dan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

17/11/2020

Adı Soyadı: Muhammed Emin ŞAHİNER

Öğrenci No: N08143075

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Doktora

Statüsü: Yüksek Lisans Doktora Bütünleşik Doktora

DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN

Detaylı Bilgi: <http://www.sosyalbilimler.hacettepe.edu.tr>

Telefon: 0-312-2976860

Faks: 0-3122992147

E-posta: sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr



**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
ETHICS COMMISSION FORM FOR THESIS**

**HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
PUBLIC FINANCE TO THE DEPARTMENT**

Date: 17/11/2020

Thesis Title: Tax Interventions to Property Right (Evaluation in the Context of Human Rights)

My thesis work related to the title above:

6. Does not perform experimentation on animals or people.
7. Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.).
8. Does not involve any interference of the body's integrity.
9. Is not based on observational and descriptive research (survey, interview, measures/scales, data scanning, system-model development).

I declare, I have carefully read Hacettepe University's Ethics Regulations and the Commission's Guidelines, and in order to proceed with my thesis according to these regulations I do not have to get permission from the Ethics Board/Commission for anything; in any infringement of the regulations I accept all legal responsibility and I declare that all the information I have provided is true.

I respectfully submit this for approval.

17/11/2020

Name Surname: Muhammed Emin ŞAHİNER

Student No: N08143075

Department: Public Finance

Program: Doctor's Degree

Status: MA Ph.D. Combined MA/ Ph.D.

ADVISER COMMENTS AND APPROVAL

Assoc. Prof. Dr. Ayşe Nil TOSUN



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**MÜLKİYET HAKKINA VERGİ
MÜDAHALELERİ
(İNSAN HAKLARI BAĞLAMINDA
DEĞERLENDİRME)**

Muhammed Emin ŞAHİNİR

Doktora Tezi

Ankara, 2020

**MÜLKİYET HAKKINA VERGİ MÜDAHALELERİ
(İNSAN HAKLARI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRME)**

Muhammed Emin ŞAHİNİR

2020