



TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANAYASA MAHKEMESİ

İKİNCİ BÖLÜM

KARAR

HASİBE UYSAL BAŞVURUSU

(Başvuru Numarası: 2014/3975)

Karar Tarihi: 5/7/2017

İKİNCİ BÖLÜM

KARAR

Başkan : Engin YILDIRIM
Üyeler : Osman Alifeyyaz PAKSÜT
Recep KÖMÜRCÜ
Celal Mümtaz AKINCI
Muammer TOPAL
Raportör : Mehmet Sadık YAMLI
Başvurucu : Hasibe UYSAL
Vekili : Av. Serkan CENGİZ

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, 2005 Ocak dönemi ile 2007 Nisan dönemi arasında serbest bölgeye sunulan fason hizmetin ihracat istisnası kapsamında görülmemesi suretiyle resen cezalı vergi tarhiyatı yapılması ve tarhiyata açılan davada lehe olan emsal kararlara aykırı karar verilmesi ve Danıştay kararlarının gerekçesiz olması nedenleriyle mülkiyet hakkının; makul sürede yargılama yapılmaması nedeniyle de adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvurular 21/3/2014 tarihinde yapılmıştır.
3. Başvurular, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyonlara sunulmuştur.
4. Komisyonlarca konu yönünden hukuki irtibatları nedeniyle başvuruların 2014/3975 numaralı bireysel başvuru dosyası ile birleştirilmesine, 2014/3976 ve 2014/4079 numaralı dosyaların kapatılmasına, incelemenin 2014/3975 numaralı bireysel başvuru dosyası üzerinden yürütülmesine karar verilmiştir.
5. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.
6. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.
7. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık görüş sunmamıştır.

III. OLAY VE OLGULAR

8. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle ve Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) üzerinden elde edilen bilgi ve belgelere göre ilgili olaylar özetle şöyledir:
9. Başvurucu, malzemesi marka sahibi tarafından karşılanarak yaptırılan üretim anlamına gelen "*fason üretim*" faaliyetinde bulunmaktadır. Bu kapsamda serbest bölgede

faaliyet gösteren firmadan aldığı kesilmiş kumaşları işleyerek hazır konfeksiyon hâline getirmekte ve bu firmaya teslim etmektedir. Başvurucu, fason tekstil işçiliği olarak adlandırılan bu faaliyetinin hizmet ihracatı niteliğinde olduğu ve bu nedenle vergiden istisna edildiği düşüncesiyle serbest bölgeye teslimine ilişkin faturalarında katma değer vergisi (KDV) hesaplamamış; yüklendiği KDV'yi ise mahsuben iade olarak almıştır.

10. Karşıyaka Vergi Dairesi Müdürlüğünce (Vergi Dairesi) yapılan değerlendirme sonucu aynı durumdaki başka bir mükellefe İzmir Vergi Dairesi Başkanlığından verilen özeltede *"Türkiye'nin herhangi bir yerinden serbest bölgeye yapılan ve hizmet ifası kapsamında değerlendirilen fason tekstil işinin KDV'ye tabi olduğunun belirtildiği, bu özeltede göre başvuru tarafından serbest bölgeye yapılan fason tekstil işinin de hizmet ihracatı sayılamayacağı ve bu nedenle KDV'ye tabi olduğu"* gerekçesiyle mahsuben iade alınan tutarlara ilişkin olarak başvuru adına 2005 Ocak döneminden 2007 Nisan dönemine kadar olan dönemler için vergi zıyaı cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Vergi Dairesi ayrıca başvuruçunun dâhilde işleme izin belgesi ile gerekli yeminli mali müşavir (YMM) raporuna sahip olmadığı, bu nedenle işlemin "dâhilde işleme rejimi" kapsamında da değerlendirilemeyeceğini belirtmiştir.

11. Başvurucu, 24/8/2007 tarihinde tebliğ edilen ihbarnamelere karşı 18/9/2007 tarihinde her bir yıl için ayrı olmak üzere üç ayrı dava açmıştır. İzmir 2. Vergi Mahkemesi 23/1/2008 tarihli kararlarıyla özetle; başvuruçunun serbest bölgede bulunan firma için yaptığı işin fason tekstil işi olduğu ve faturalar da fason işçilik bedeli olarak düzenlendiğinden, faaliyetin mal teslimi değil hizmet ifası olduğu, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde, hizmet ifası nedeniyle KDV istisnasından yararlanabilmek için hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması ve hizmetten yurtdışında faydalanılması gerektiğinin hükme bağlandığı, başvuruçunun hizmet ifa ettiği firmanın serbest bölgede olduğu ve serbest bölgelerin mal teslimi bakımından yurtdışı sayılmasına karşın hizmet ifası yönünden yurtdışı olarak sayılmadığı, bu durumda davacının yaptığı işin KDV istisnası kapsamında görülmemesi sonucu mahsuben alınan KDV iadesinin vergi zıyaı cezalı olarak tarh edilmesinde hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle her üç davayı da reddetmiştir.

12. Temyiz üzerine Danıştay Dokuzuncu Dairesi 11/2/2009 tarihli kararlarıyla, özetle ihracatta KDV istisnasının getiriliş amacının ihracatın teşviki ve döviz kazandırıcı faaliyetlerde rekabetin desteklenmesi olduğu, günümüzde mal ve hizmet ihracının doğrudan yabancı ülkelere yapıldığı gibi ülke sınırları içinde olmakla birlikte gümrük hattı dışında sayılan serbest bölgelere de yapılabildiği ve serbest bölgelerin kuruluş gayesinin buraya yapılacak teslim ve hizmet ifasıyla yine döviz kazandırılması olduğu, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda mal tesliminde KDV istisnası için serbest bölgenin açıkça belirtilerek serbest bölgeye yapılan teslimlerin yurt dışına yapılmış sayıldığı, her ne kadar hizmet ihracına ilişkin KDV istisnasında serbest bölge ifadesine yer verilmediği görülmekteyse de bu durumun ticari ve ekonomik anlamda serbest bölgelerin yurt dışı kabul edilmesi gerektiği gerçeğini değiştirmediği, bu nedenle ihracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri desteklemek amacıyla kurulan serbest bölgelere yapılan hizmet ifasının yurt dışına yapılmış sayılmamasının hukuka aykırı olacağı gibi serbest bölgelere yapılan hizmet ifasının mal tesliminden farklı olmadığını gören yasa koyucu tarafından 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun ile serbest bölgelere yapılan fason hizmetlerin de KDV istisnası kapsamına alındığı gerekçesiyle kararları bozmuş; karar düzeltme istemini reddetmiştir.

13. Bozma kararına uymayan İzmir 2. Vergi Mahkemesi 18/2/2011 tarihli kararıyla, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle yapılan değişiklikle serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ihracat istisnası kapsamına alınmışsa da sözü edilen düzenlemenin değişiklikten önceki dava konusu vergilendirme dönemine uygulanmayacağı gerekçesiyle ilk kararında ısrar etmiştir.

14. Israr kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 26/9/2012 tarihli kararlarıyla, dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçenin Kurulca uygun bulunduğu ve temyiz dilekçelerinde ileri sürülen iddiaların kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediği gerekçesiyle onanmıştır. Karar düzeltme istemi de olayda karar düzeltme nedenlerinin bulunmadığı gerekçesiyle 23/10/2013 tarihinde reddedilmiştir. Bu kararlar, başvuru vekiline 24/2/2014 ve 25/2/2014 tarihlerinde tebliğ edilmiştir.

15. Başvurucu 21/3/2014 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

16. Öte yandan başvuru adına aynı kapsamda serbest bölgeye yapılan fason işçilik hizmet ihracının KDV istisnasından yararlanamayacağı gerekçesiyle 2005/8, 9, 10, 11, 12. dönemleri için yapılan vergi zıyaı cezalı KDV tarhiyatlarına karşı açılan bir başka davada İzmir 1. Vergi Mahkemesi, 16/11/2009 tarihli ve E.2009/208, K.2009/1616 sayılı kararıyla özetle 3065 sayılı Kanun'da KDV istisnası için mal tesliminde serbest bölgelerin açıkça belirtilerek serbest bölgelere yapılan teslimlerin yurt dışına yapılmış sayıldığını ancak hizmet ihracında serbest bölge ifadesine yer verilmediği görülmekteyse de ticari ve ekonomik anlamda serbest bölgelerin yurt dışı kabul edilmesi gerektiğini, ihracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri desteklemek amacıyla kurulan serbest bölgelere yapılan hizmet ifasının yurt dışı sayılmamasının hukuka aykırı olacağını, kaldı ki yasa koyucunun da bu yönde düzenleme yaptığını belirterek davanın kabulüne karar vermiştir. Karar, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 3/4/2013 tarihli ve E.2010/2855, K.2013/3157 sayılı kararıyla onanmıştır.

17. Başvurucu tarafından sunulan belgelerden, aynı konuyla ilgili bir başka vergi mükellefi adına 2005, 2006, 2007 yılları için yapılan KDV tarhiyatlarına açılan davalarda İzmir 1. ve 4. Vergi Mahkemelerinin kararlarıyla ve yukarıda belirtilen benzer gerekçelerle tarhiyatların kaldırılmasına karar verildiği görülmektedir. Bu kararlara karşı temyiz isteminde bulunulmuş, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 5/6/2012 tarihli kararlarıyla Vergi Mahkemesi kararları onanmış, karar düzeltme istemleri ise 20/3/2013 tarihli kararla reddedilmiştir.

IV. İLGİLİ HUKUK

18. 3065 sayılı Kanun'un "*Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler*" kenar başlıklı 1. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

..."

19. 3065 sayılı Kanun'un olay tarihinde yürürlükte olan ve 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanun'la değişik "*Mal ve Hizmet İhracatı*" kenar başlıklı 11. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler..."

20. 3065 sayılı Kanun'un söz konusu 11. maddesinin birinci fıkrasının "a" bendinin 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle değişik hâli şu şekildedir:

"1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

*a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, **serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler** ..."*

21. 3065 sayılı Kanun'un olay tarihinde yürürlükte olan hâliyle 4842 sayılı Kanun'la değişik "*İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler*" kenar başlıklı 12. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a) (4842 sayılı Kanunun 22' nci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 24.04.2003) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır.

b) (4842 sayılı Kanunun 22' nci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 24.04.2003) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

...

2. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır."

22. 3065 sayılı Kanun'un 12. maddesine 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle 6/6/2008 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen (3) numaralı fıkra şöyledir:

"3. Fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.

b) Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır."

23. 3065 sayılı Kanun'un 11. ve 12. maddelerinde (bkz. §§ 18-21), 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle yapılan değişikliğin gerekçesi şöyledir:

"... serbest bölgede faaliyet gösteren müşteriler için yapılan fason hizmetlere uygulanan KDV'nin, serbest bölgedeki mükellefler tarafından indiriminin ve bu mükelleflere iadesinin mümkün olmadığı gerçeğinden hareketle, bir maliyet unsuru haline gelen bahse konu KDV tutarlarının ihracat maliyetini artırıcı etkisinin önlenmesi amacıyla serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason işlerin istisna kapsamına alınmasını teminen 3065 sayılı Kanunun 11 ve 12 nci maddelerinde değişiklik öngören yeni (e) fıkrasının madde metnine eklenmesi..."

24. 11/7/2008 tarihli ve 26933 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 110 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerde istisna uygulaması" başlıklı bölümü şöyledir:

"5766 sayılı Kanunun (12/e) maddesi ile KDV Kanununun 11 ve 12 nci maddelerinde değişiklik yapılarak, serbest bölgedeki müşteriler için yapılacak fason hizmetler ihracat istisnası kapsamına alınmıştır.

Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade edecektir.

Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurt içinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Bu istisna uygulaması kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan iade talepleri, hizmet ihracatından kaynaklanan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin esaslar çerçevesinde sonuçlandırılacaktır.

..."

25. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından Karşıyaka Vergi Dairesi Müdürlüğüne yazılan 16/8/2007 tarihli yazıda şöyle denilmiştir:

"...Serbest Bölgeler, gümrük hattı dışı olarak kabul edilmiş ancak Türkiye siyasi sınırları içinde yer aldığından yabancı ülke niteliği taşımayan yerler olarak tanımlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 12 inci maddesinde de, malın gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye vasıl olması ve buradaki alıcıya teslimi ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmiş, ancak serbest bölgedeki müşteri için yapılan hizmetlerle ilgili bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, hizmet ihracında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aranan şartların gerçekleştirilmemiş olması nedeniyle, serbes bölgelere yönelik olarak verilen hizmetlerin Kanunun 11/a maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır

Buna göre, Türkiye'nin herhangi bir yerinden serbest bölgeye yapılan ve hizmet ifası kapsamında değerlendirilen fason tekstil işi katma değer vergisine tabi bulunmaktadır..."

V. İNCELEME VE GEREKÇE

26. Mahkemenin 5/7/2017 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Mülkiyet Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia

1. Başvurucunun İddiaları

27. Başvurucu; 2005, 2006 ve 2007 yıllarında serbest bölgeye yaptığı teslimler yönünden bu dönemlere ilişkin hesaplarının incelendiği ve hesaplarda mevzuata aykırılık görülmediği, yüklendiği KDV mahsuben iade edildiği hâlde sonradan başka bir mükellef hakkında verilen bir özelgeye dayanılarak ve özelge geriye yürütülerek serbest bölgeye yapılan teslimlerin ihracat istisnasından yararlanamayacağı gerekçesiyle mahsuben iade yoluyla aldığı KDV için vergi zıyayı cezalı tarhiyat yapıldığını belirterek bu durumun hukuk devleti ilkesi ile kazanılmış haklara saygı ilkesine aykırı olduğunu iddia etmiştir. Başvurucu ayrıca aynı gerekçeyle yapılan başka tarhiyatların diğer vergi mahkemelerince kaldırıldığı, kararlar Danıştay Dokuzuncu Dairesince onandığından kesinleştiği hâlde kendi davasında Vergi Dava Daireleri Kurulunun aksi yönde karar verdiğini ve bu karar ile karar düzeltme isteminin reddine ilişkin kararın gerekçesiz olduğunu, öte yandan KDV istisnasından yararlanarak elde ettiği ekonomik tutarı vergi zıyayı cezalı olarak iade etmek zorunda kalması nedeniyle mülkiyet hakkına müdahale edildiğini belirterek Anayasa'nın 2., 5., 10., 35., 36., 38. ve 40. maddelerinde yer alan ilke ve hakların ihlal edildiğini ileri sürmüş; yargılamanın yenilenmesiyle 50.000 TL manevi tazminata karar verilmesini ve maddi tazminat için genel mahkemelerde dava açma yolunun gösterilmesini istemiştir.

2. Değerlendirme

28. Anayasa'nın "Mülkiyet hakkı" kenar başlıklı 35. maddesi şöyledir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

29. Anayasa Mahkemesi olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvurucunun Vergi Dava Daireleri Kurulunun temyiz ve karar düzeltme kararlarının gerekçesiz olduğu ve bu kararların emsal kararlara aykırı olması nedeniyle Anayasa'nın 2., 5., 10., 35., 36., 38. ve 40. maddelerinin ihlal edildiğine ilişkin şikayet, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanuniliği unsuruna ilişkin olduğundan mülkiyet hakkı kapsamında incelenecektir.

a. Kabul Edilebilirlik Yönünden

30. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir nedeni de bulunmadığı anlaşılan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

b. Esas Yönünden

i. Müdahalenin Varlığı ve Türü

31. Anayasa'nın "Mülkiyet hakkı" kenar başlıklı 35. maddesi şöyledir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

32. Olayda, başvuru tarafından serbest bölgeye sunulan fason hizmetin ihracat istisnası kapsamında olmadığı kabul edilerek başvuru adına cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Başvuru adına vergi salınmasının mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiği tartışmasızdır.

33. Anayasa'nın mülkiyet hakkına müdahaleyle ilgili üç kural ihtiva ettiği görülmektedir. Anayasa'nın 35. maddesinin birinci fıkrasında herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilmek suretiyle "mülkten barışçıl yararlanma hakkı"na yer verilmiş, ikinci fıkrasında da mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahalenin çerçevesi belirlenmiştir. "Mülkten yoksun bırakma" ve "mülkiyetin kontrolü", mülkiyet hakkına müdahalenin özel biçimleridir. Mülkten yoksun bırakma şeklindeki müdahalede mülkiyetin kaybı söz konusudur. Mülkiyetin kullanımının kontrolünde ise mülkiyet kaybedilmemekte ancak mülkiyet hakkının malike tanıdığı yetkilerin kullanım biçimi, toplum yararı gözetilerek belirlenmekte veya sınırlandırılmaktadır. Mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahale ise genel nitelikte bir müdahale türü olup mülkten yoksun bırakma ve mülkiyetin kullanımının kontrolü mahiyetinde olmayan her türlü müdahalenin mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahale kapsamında ele alınması gerekmektedir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, B. No: 2014/1546, 2/2/2017, § 55-58).

34. Vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve ödenmesini güvence altına almaya yönelik düzenlemeler, Anayasa'da ayrı hükümlerle düzenlenmiş olmakla birlikte bu düzenlemelerin de -genel itibarıyla mülkiyetin kullanımını düzenleme ve kontrol etme amacı taşıdığından- ayrı bir başlık yerine devletin mülkiyetin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında incelenmesi gerekir (*Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50).

ii. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

35. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilceği öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

36. Anayasa'nın "Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması" kenar başlıklı 13. maddesi şöyledir:

"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."

37. Anılan madde uyarınca temel hak ve özgürlükler, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaksızın Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik

müdahalenin Anayasa'ya uygun düşebilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ayrıca ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir.

(1) Kanunilik

(a) Genel İlkeler

38. Anayasa'nın "*Vergi ödevi*" kenar başlıklı 73. maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkraları şöyledir:

"Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

39. Anayasa'nın 13. maddesi temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri, 35. maddesi mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin özel ilkeleri tespit ederken vergi ödevine ilişkin 73. maddesi ise vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin anayasal sınırlarına ilişkin özel hükümler içermektedir. Bu durumda Anayasa'nın bütünselliği ilkesi gereği, başvuru konusu somut olayın değerlendirilmesinde Anayasa'nın 35. maddesiyle birlikte 13. ve 73. maddelerinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Böylelikle mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalelerin hukuka uygunluğunu sağlayacak sınırlar ortaya konularak mülkiyet hakkının Anayasa hükümleri çerçevesinde yeterli ve etkili bir şekilde korunması sağlanmış olacaktır (*Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12/11/2014, § 40*).

40. Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde yer alan mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunla yapılabileceğine ilişkin düzenlemeye paralel olarak verginin kanuniliği ilkesinin düzenlendiği Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin "*belirliliği*" ve "*öngörülebilirliği*" ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliği sağlanmak istenmiştir. 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 olup Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası ile Türk hukukunda vergisel yükümlülüğün mutlaka kanunla konulmasını zorunlu tutan Anayasa hükmünün vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (Sözleşme) 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 (AYM, E.2009/63, K.2011/66, 14/4/2011). Bu durumda Anayasa'ya göre mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin mutlaka kanuna dayanması gerekmektedir (*Türkiye İş Bankası A.Ş. § 42*).

41. Öte yandan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) yasada öngörülme koşulunu, bir diğer ifadeyle hukukiliği geniş yorumlayarak istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin de hukukilik şartını karşılayabildiğini kabul ederken (*Malone/Birleşik Krallık*, B. No: 8691/79, 2/8/1984, §§ 66-68) Anayasa, tüm sınırlandırmaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörerek Sözleşme'den daha geniş bir koruma sağlamaktadır (*Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 31).

42. Kanunun varlığı kadar kanun metninin ve uygulamasının da bireylerin davranışlarının sonucunu önceden öngörebilecekleri kadar hukuki belirlilik taşıması gerekir. Bir diğer ifadeyle kanunun kalitesi de kanunilik koşulunun sağlanıp sağlanmadığının tespitinde önem arz etmektedir (*Necmiye Çiftçi ve diğerleri*, B. No: 2013/1301, 30/12/2014, § 55).

43. Bu kapsamda verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla hangi mal ve hizmet teslimlerinin KDV'den istisna edileceğinin de kanunla belirlenmesi zorunludur.

44. Ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilen mal ve hizmet teslimlerinin KDV'ye tabi olduğu hususu, 3065 sayılı Kanun'un 1. maddesinde açıkça düzenlenmiştir. Dolayısıyla açık bir kanun hükmüyle istisna tanınmadıkça ticari faaliyet kapsamında gerçekleştirilen her türlü mal ve hizmet teslimi KDV'ye tabi olacaktır.

45. Öte yandan hukuk kurallarının ne şekilde yorumlanacağı ve birden fazla biçimde yorumlanmasının mümkün olduğu durumlarda bunlardan hangisinin benimseneceği, derece mahkemelerinin yetkisinde olan bir husustur. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruda, derece mahkemelerince benimsenen yorumlardan birine üstünlük tanınması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmaz. Anayasa Mahkemesinin kanunilik ilkesi bağlamındaki görevi, hukuk kurallarının birden fazla yorumunun hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği etkileyip etkilemediğini tespit etmektir. Bu itibarla tartışılması gereken husus, anılan istisna hükmünün farklı Dairelerce farklı biçimlerde yorumlanmasının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini zedeleyip zedelediğidir (*Mehmet Arif Madenci*, B. No:2014/13916,12/1/2017, § 81).

46. Anayasa Mahkemesinin daha önceki kararlarında da belirtildiği üzere ilgili mevzuatın ilk defa yorumlanmasında bölgesel ve görevsel yetkilere sahip mahkemeler arasında farklılıklar oluşması doğaldır. Diğer bir deyişle değişik yargı kademelerinde görev alan hâkimlerin tamamının ilk defa uygulanan bir kuralı aynı şekilde yorumlamaları mümkün olmayabilir. Ancak böylesi bir durumda mahkemelerin uygulamaları arasındaki uyumu ve içtihat birliğini sağlamaya yönelik mekanizmalar önem taşımaktadır (*İslam Şahin*, B. No: 2014/7280, 21/1/2016, § 54; *Uğur Çelik*, B. No: 2015/20244, 15/6/2016, § 53). Yüksek mahkemelerin oynaması gereken rol tam da yargı kararlarında doğabilecek içtihat farklılıklarına bir çözüm getirmektir. Bununla birlikte yeni kabul edilmiş bir yasanın yorumlanmasında olduğu gibi bazı hâllerde içtihadın müstekar hâle gelmesinin belirli bir zamanı gerektirdiği açıktır (*Türkan Bal* [GK], B. No: 2013/6932, 6/1/2015, § 56).

47. Bir kanun hükmüne ilişkin içtihadın henüz yerleşik hâle gelmediği bir aşamada o hükmün yargı organlarınca farklı biçimlerde yorumlanabilmesi hukukun doğası gereğidir. Zira hukukta nesnelliğin sağlanabilmesi açısından hukuk kurallarının belli ölçüde soyut kavramlar içermesi kaçınılmazdır. Nesnel hukuk kurallarının maddi alemden gerçekleşen olaylarla birebir örtüşmesi ve uygulanması ise her zaman mümkün olmayabilmektedir. Öte yandan hukuk kurallarının kapsamının tespitinde kural koyucu ne kadar titiz davranırsa davranışın kuralın yürürlüğe girmesinden ve uygulanmaya başlamasından sonra önceden öngörülemez bazı yeni durumların ortaya çıkması da mümkündür. Bu gibi hâllerde kuralın yetkili otoritelerce ve özellikle yargı organlarınca yorumlanması zorunlu hâle gelmektedir. Kuralı yorumlayan otoritelerin birden fazla olması, bazı hâllerde kuralın birden fazla yorumuna yol açmaktadır. Dolayısıyla hukuk kurallarının bu niteliği dikkate alındığında bir kanun hükmünün yargı organlarınca farklı biçimde yorumlanabilmesi ve hükme ilişkin farklı içtihatların varlığı, tek başına kuralın belirsiz ve öngörülemez olduğu yargısına ulaşmayı haklı kılmaz. Bununla birlikte birden fazla içtihadın varlığı, hukuk kurallarının temel bir

özellği olan bireyin davranışını yönlendirebilme gücünü zayıflatacak bir boyuta ulaşmışsa bireylerin hangi içtihadı göre davranışlarını yönlendirecekleri belirsizleşeceğinden öngörülebilirlik ortadan kalkar (*Mehmet Arif Madenci*, § 84)

(b) İlkelerin Olaya Uygulanması

48. Somut olayda uyuşmazlığın özünü, serbest bölgeye yapılan fason tekstil işçiliği hizmetinin KDV'den istisna olup olmadığı hususu oluşturmaktadır. Mal ve hizmet ihracına ilişkin istisna ve koşulları 3065 sayılı Kanun'un 11. ve 12. maddelerinde düzenlenmiştir (bkz. §§ 18-21). 3065 sayılı Kanun'un 11. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinin olay tarihinde yürürlükte bulunan metni uyarınca ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, KDV'den istisna tutulmuştur. 12. maddenin (1) numaralı fıkrasında mal teslimine ilişkin istisna koşulları düzenlenirken (2) numaralı fıkrasında hizmet ihracına ilişkin istisna koşulları düzenlenmiştir. Bu maddenin olay tarihinde yürürlükte bulunan (1) numaralı fıkrası uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması ve aynı zamanda teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepasına konulması gerekmektedir. Aynı maddenin hizmet ihracına ilişkin (2) numaralı fıkrasının olay tarihinde yürürlükte bulunan metnine göre ise bir hizmetin istisna kapsamında sayılabilmesi için hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekmektedir. Fıkraya göre yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, iş yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.

49. "Serbest bölge" ifadesi 12. maddeye ilk defa 4842 sayılı Kanun'la 24/4/2003 tarihinden geçerli olmak üzere eklenmiştir. Bu değişiklik serbest bölgeye mal teslimleri açıkça istisna kapsamında belirtilirken serbest bölgeye hizmet ifası için herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Daha sonra 12. maddede, 5766 sayılı Kanun'la 6/6/2008 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler de istisna kapsamına alınmış ve bunun için gerekli koşullar düzenlenmiştir. Bununla birlikte söz konusu düzenlemeyle serbest bölgeye her türlü hizmet ifasının değil sadece "fason hizmetlerin" istisna kapsamına alındığı anlaşılmaktadır.

50. Başvuruya konu olayda daha önce mahsuben alınan iade tutarının fason tekstil hizmetinin katma değer vergisi istisnası kapsamında olmadığı gerekçesiyle, tahsiline yönelik olarak yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyata karşı dava açılmıştır. Vergi Mahkemesi, olay tarihinde yürürlükte bulunan mevzuata göre serbest bölgeye hizmet ifasının KDV'den açıkça istisna edilmediği gerekçesiyle tarhiyatı hukuka uygun bularak davayı reddetmiştir. Temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, serbest bölgelere yapılan hizmet ifasının yurt dışına yapılmış sayılmamasının hukuka aykırı olacağı; nitekim yasa koyucu tarafından olay tarihinden sonra yasa değişikliğiyle, serbest bölgelere yapılan fason hizmetlerin KDV istisnası kapsamına alındığı gerekçesiyle kararı bozmuştur. Vergi Mahkemesi, bozma kararına uymamış ve ilk kararındaki gerekçeye ek olarak, yapılan yasal değişiklikle serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ihracat istisnası kapsamına alınmış ise de sözü edilen düzenlemenin değişiklikten önceki vergilendirme dönemlerine uygulanmayacağı gerekçesiyle ısrar etmiştir. Vergi Dava Daireleri Kurulu ısrar kararını, söz konusu karara atıfla onamış ve karar düzeltme istemini de reddetmiştir. Ayrıca gerek başvuru tarafından sunulan bilgi ve belgelerden gerekse Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) üzerinde yapılan incelemede Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun önüne söz konusu uyuşmazlığın yalnızca başvuruya konu davalar sırasında geldiği anlaşılmaktadır.

51. Öte yandan başvuru adına 2005/8, 9, 10, 11, 12. dönemleri için yine aynı hukuksal nedene dayalı olarak yapılan bir başka tarhiyatın İzmir 1. Vergi Mahkemesinin 16/11/2009 tarihli ve E.2009/208, K.2009/1616 sayılı kararıyla kaldırıldığı ve Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından onandığından kararın kesinleştiği de anlaşılmaktadır (bkz. § 15). Benzer şekilde aynı konuyla ilgili bir başka vergi mükellefi adına 2005, 2006, 2007 yılları için yapılan KDV tarhiyatlarına açılan davaların İzmir 1. ve 4. Vergi Mahkemelerinin muhtelif kararlarıyla kabul edilerek tarhiyatların kaldırıldığı ve kararların Danıştay Dokuzuncu Dairesince onanarak kesinleştirildiği görülmektedir (bkz. §§ 15, 16).

52. Buna göre 4842 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrasında olay tarihi itibarıyla serbest bölgelere sunulan fason tekstil hizmetlerinin KDV'den istisna olup olmadığı hususunda farklı yorumlar bulunduğu; İzmir 1. ve 4. Vergi Mahkemeleri ile Danıştay Dokuzuncu Dairesi bu hizmetin istisna kapsamında yer aldığı görüşünde iken İzmir 2. Vergi Mahkemesi ile vergi yargısında en üst karar organı olan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun ise istisna kapsamında olmadığı görüşünde olduğu anlaşılmaktadır.

53. 4842 sayılı Kanun'la 24/4/2003 tarihinden sonra geçerli olmak üzere yapılan değişiklik sonrasında karşılaşılan bu uygulama nedeniyle başvuru formunda yapılan açıklamalara göre yetkili kamu otoriteleri nezdinde girişimde bulunularak bu yorumun ihracat sektörü üzerinde yol açacağı olumsuz etkilerin anlatılması üzerine 5766 sayılı Kanun'la, serbest bölgeye sunulan fason hizmetlerin de istisna kapsamına alınması amacıyla ilgili hükümlerde 6/6/2008 tarihinden geçerli olmak üzere yasal değişikliğe gidilmiştir. Söz konusu değişiklik gerekçesinde açıkça serbest bölgede faaliyet gösteren müşteriler için yapılan fason hizmetlere uygulanan KDV'nin serbest bölgedeki mükellefler tarafından indiriminin ve bu mükelleflere iadesinin mümkün olmadığı ve bir maliyet unsuru hâline gelen bahse konu KDV tutarlarının ihracat maliyetini artırıcı etkisinin önlenmesi amacıyla serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason işlerin istisna kapsamına alınmasını teminen söz konusu değişikliğin yapıldığı belirtilmiştir. Ancak söz konusu değişiklikten önce yapılan işlemlere ilişkin açılmış olan davaların değişiklikten önceki hükümler doğrultusunda görülmesine devam edilmiştir.

54. 5766 sayılı Kanun hükümleri uyarınca fason tekstil hizmeti işinin istisna kapsamında olduğunun açıkça belirtilmediği dönemde bu belirlemenin ilgili yargı organlarınca yapılmasının ve konuyla ilgili kararların yerleşik hâle gelmesinin zaman alacağı, bu süreçte farklı kararlar verilebileceği aşikârdır. Nitekim farklı sonuca varan Daire ve Kurul kararları incelendiğinde her iki kararın da yeterli ve ikna edici gerekçe içerdiği, öte yandan başvuru aleyhine sonuçlanan davada Kurul tarafından varılan sonucun 5766 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik gerekçesiyle (bkz. §22) de örtüştüğü anlaşılmaktadır.

55. Somut olayda Danıştay kararları incelendiğinde Danıştay Dokuzuncu Dairesinin serbest bölgeye yapılan fason hizmetlerin KDV istisnası kapsamında olduğu yönünde kararları bulunduğu, Danıştay Vergi Daireleri Kurulunun ise konuyu sadece başvuru tarafından çıkarılan uyuşmazlıklar kapsamında incelediği ve aksi yönde sonuca ulaştığı görülmektedir. Kurulun yorumunun "*fason hizmetlere uygulanan KDV'nin, serbest bölgedeki mükellefler tarafından indiriminin ve bu mükelleflere iadesinin mümkün olmadığı gerçeğinden hareketle, bir maliyet unsuru haline gelen bahse konu KDV tutarlarının ihracat maliyetini artırıcı etkisinin önlenmesi*" amacını taşıyan 5766 sayılı Kanun'un değişiklik gerekçesiyle (bkz. § 22) de örtüştüğü anlaşılmaktadır. Ayrıca yasal düzenlemeyle, serbest bölgeye yapılan fason hizmetlerin de istisna kapsamına alınmak suretiyle benzer ihtilafların bir daha yaşanması ihtimalinin de ortadan kaldırıldığı görülmektedir. Bu bağlamda tek bir olayla sınırlı olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen karardaki bu içtihat farklılığının hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşecek şekilde bireylerin hukuka duyduğu güveni sarsıcı bir nitelik arz etmediği sonucuna ulaşılmaktadır.

56. Bu itibarla vergilendirme suretiyle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kanuna dayandığı kanaatine varılmaktadır.

(2) Meşru Amaç

57. Mülkiyet hakkının kontrolü bağlamında devletin serbest bölgeye fason hizmet ifasını KDV'ye tabi kılmasında meşru bir amaç bulunduğu açıktır.

(3) Ölçülülük

58. Somut olayda başvuru tarafından bu kısımla ilgili bir husus ileri sürülmediği gibi Anayasa Mahkemesi tarafından da bu kısmın incelenmesi gerekli görülmemiştir. Kaldı ki başvurunun mahsuben aldığı iadenin tahsiline yönelik yapılan cezalı tarhiyatın başvuru üzerinde ölçüsüz bir yük bıraktığı söylenemez.

59. Açıklanan nedenlerle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar verilmesi gerekir.

B. Makul Sürede Yargılanma Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia

1. Başvurucunun İddiaları

60. Başvurucu, yargılamanın uzun sürdüğünü belirterek manevi tazminata karar verilmesini istemiştir.

2. Değerlendirme

a. Kabul Edilebilirlik Yönünden

61. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir nedeni de bulunmadığı anlaşılan, makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

b. Esas Yönünden

62. Medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin yargılamalar ile hukuk sisteminde yer alan mevzuat hükümleri gereğince "kamu hukuku" alanına dâhil olan ancak sonucu itibarıyla medeni haklar ve yükümlülükler üzerinde belirleyici olan uyuşmazlıkları konu alan davaların makul sürede tamamlanmadığı yönündeki iddialar, daha önce bireysel başvuru konusu yapılmış ve makul sürede yargılanma hakkının adil yargılanma hakkının kapsamına dâhil olduğu kabul edilerek bir davadaki yargılama süresinin makul olup olmadığının tespitinde davanın karmaşıklığı, yargılamanın kaç dereceli olduğu, tarafların ve ilgili makamların yargılama sürecindeki tutumu ve başvurunun davanın hızla sonuçlandırılmasındaki menfaatinin niteliği gibi hususların dikkate alınacağı Anayasa Mahkemesince belirtilmiştir (*Güher Ergun ve diğerleri*, B. No: 2012/13, 2/7/2013, §§ 34-64; *Selahattin Akyıl*, B. No: 2012/1198, 7/11/2013, §§ 54-60).

63. Medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklara ilişkin makul süre değerlendirmesinde sürenin başlangıcı kural olarak uyuşmazlığı karara bağlayacak yargılama sürecinin işletilmeye başlandığı, başka bir deyişle davanın ikame edildiği tarih olmakla beraber -bazı özel durumlarda girişimin niteliği dikkate alınarak- uyuşmazlığın ortaya çıktığı daha önceki bir tarih başlangıç tarihi olarak kabul edilebilmektedir (*Selahattin Akyıl*, § 45). Somut başvuru açısından benzer bir durum söz konusu olup makul süre değerlendirmesinde nazara alınacak zaman diliminin başlangıç tarihi, başvurucuya vergi zıyaı cezalı tarhiyatlara ilişkin ihbarnamelerin tebliğ edildiği 24/8/2007 tarihidir (*E.T.Y.İ. A.Ş.*, B. No: 2013/596, 8/5/2014, § 52). Sürenin bitiş tarihi ise çoğu zaman icra aşamasını da kapsayacak şekilde yargılamanın sona erme tarihidir (*Güher Ergun ve diğerleri*, § 52). Somut olayda bu tarih karar düzeltme isteminin reddedildiği tarih olan 23/10/2013'tür.

64. Bu kapsamda başvuruya konu her üç yargılama sürecinin ayrı ayrı incelenmesinde her üç davaya konu edilen ihbarnamelerin 24/8/2007 tarihinde tebliğ edildiği, 18/9/2007 tarihinde İzmir 2. Vergi Mahkemesinde davaların açıldığı, 23/1/2008 tarihinde

davaların reddine karar verildiği, temyiz üzerine kararların Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 11/2/2009 tarihli kararlarıyla bozulduğu, karar düzeltme talebinin de aynı Dairece reddedilerek dosyanın İzmir 2. Vergi Mahkemesine gönderildiği, Mahkemenin 18/2/2011 tarihli kararlarıyla bozmaya uymayıp kararında ısrar ettiği, ısrar kararının temyizi üzerine dosyaların Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun önüne gittiği ve Kurulun 26/9/2012 tarihli kararlarıyla ısrar kararlarını onadığı ve karar düzeltme istemini de 23/10/2013 tarihli kararıyla reddetmesi üzerine yargılamanın bu tarih itibarıyla sona erdiği görülmektedir. Bu çerçevede özellikle İlk Derece Mahkemesinde ısrar kararı verildikten sonra Danıştayda temyiz ve karar düzeltme istemlerinin toplamda 2 yıl 8 aylık bir sürede tamamlandığı, böylece 24/8/2007 tarihinden 23/10/2013 tarihine kadar 6 yıl 2 aylık bir sürenin geçtiği anlaşılmaktadır.

65. Başvurunun değerlendirilmesi sonucunda başvuruya konu davanın, hukuki meselenin çözümündeki güçlük, maddi olayların karmaşıklığı, delillerin toplanmasında karşılaşılan engeller, taraf sayısı gibi kriterler dikkate alındığında karmaşık olmaktan uzak olduğu anlaşılmıştır. Başvurucunun tutum ve davranışlarıyla ve usule ilişkin haklarını kullanırken özensiz davranmasıyla yargılamanın uzamasına önemli ölçüde sebep olduğu da söylenemez. Dolayısıyla somut başvuru açısından farklı karar verilmesini gerektirecek bir yön bulunmadığı 6 yıl 2 aylık yargılama süresinde makul olmayan bir gecikmenin olduğu sonucuna varılmıştır.

66. Açıklanan nedenlerle başvurunun başvuruya konu her üç yargılama yönünden Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

C. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden

67. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları şöyledir:

“(1) Esas inceleme sonunda, başvurunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir...”

“(2) Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvurucu lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir.”

68. Başvurucu, yargılamanın yenilenmesiyle 50.000TL manevi tazminata karar verilmesini ve maddi tazminat için genel mahkemelerde dava açma yolunun gösterilmesini istemiştir.

69. Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

70. Makul sürede yargılanma hakkının ihlali nedeniyle yalnızca ihlal tespitiyle giderilemeyecek olan manevi zararları karşılığında başvurucuya her üç başvuru için toplam net 15.000 TL manevi tazminat ödenmesine karar verilmesi gerekir.

71. Anayasa Mahkemesinin maddi tazminata hükmedebilmesi için başvurunun uğradığını iddia ettiği maddi zarar ile tespit edilen ihlal arasında illiyet bağı bulunmalıdır. Tespit edilen ihlal ile başvurunun uğradığını iddia ettiği maddi zarar arasında illiyet bağı bulunmadığından maddi tazminata ilişkin istemin reddine karar verilmesi gerekir.

72. Dosyadaki belgelerden tespit edilen 618,30 TL harç ve 1.800 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 2.418,30 TL yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine ödenmesine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. 1. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

2. Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

B. 1. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLMEDİĞİNE,

2. Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının İHLAL EDİLDİĞİNE,

C. Başvurucuya net 15.000 TL manevi tazminat ÖDENMESİNE, tazminata ilişkin diğer taleplerin REDDİNE,

D. 618,30 TL harç ve 1.800 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 2.418,30 TL yargılama giderinin BAŞVURUCUYA ÖDENMESİNE,

E. Ödemelerin, kararın tebliğini takiben başvurucunun Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına, ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal FAİZ UYGULANMASINA,

F. Kararın bir örneğinin bilgi için İzmir 2. Vergi Mahkemesine GÖNDERİLMESİNE,

G. Kararın bir örneğinin bilgi için Danıştay Dokuzuncu Daire Başkanlığına GÖNDERİLMESİNE,

H. Kararın bir örneğinin bilgi için Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Başkanlığına GÖNDERİLMESİNE,

İ. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 5/7/2017 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Engin YILDIRIM

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL