

16.12.2014

Açıklamalı Sirküler Rapor 2014/02**Konu:****VERGİ YARGISINDA MAKUL SÜREDE YARGILANMA HAKKINA DAİR ANAYASA MAHKEMESİ KARARI YAYINLANMIŞTIR**

Bildiğiniz üzere 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan halk oylaması ile 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı getirilmiştir. Bireysel başvuru hakkını kısaca, temel hak ve özgürlükleri kamu gücünün işlem, eylem ya da ihmali nedeniyle ihlal edilen bireylerin diğer başvuru yollarını tükettikten sonra başvurdukları istisnai ve ikincil nitelikte bir hak arama yolu olarak tanımlayabiliriz. Bireysel başvuru kurumunun kabul edilmesindeki en önemli amaç, temel hak ihlallerinin iç hukukta ortadan kaldırılması ve buna bağlı olarak ülkemiz aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine (AİHM) yapılan başvuruların sayısının azaltılmasıdır. Bireysel başvuru kurumu, uygulama kapsamı ülkeden ülkeye farklılık gösterse de başta Almanya, Avusturya, İspanya, Macaristan, Polonya, Çek Cumhuriyeti, Slovak Cumhuriyeti, İsviçre, Belçika, Rusya, Meksika, Brezilya, Arjantin ile diğer Latin Amerika ülkeleri olmak üzere, Doğu Avrupa ülkelerinin çoğunda ve Güney Kore gibi 40'tan fazla ülkede uygulanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin 08.05.2014 tarih ve 2013/596 sayılı bireysel başvuru kararı ve bu kararın sonuçları hakkındaki görüşlerimiz bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır. 2013/596 sayılı bireysel başvuruda başvuru şirketi, işlettiği golf sahası, otel ve tatil köyü ile ilgili olarak isimli şirket ile yönetim anlaşması yaptığını ve işletmenin yönetimini belirli şartlarla bu şirkete bıraktığını, belirtilen tesislerin yurt dışı tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinin de bu şirket tarafından yapıldığını, Haziran 2002 ila Aralık 2005 döneminde toplam YTL yurt dışı tanıtım ve pazarlama gideri yapıldığını, başvuru şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, . isimli şirkete ödendiği belirtilen hizmet bedelinin KDV'nin konusuna girdiği ve başvuru şirketi tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamelerinin verilmediğinden bahisle, YTL KDV ve bu tutar üzerinden YTL vergi ziyayı cezası tarh edildiğini, hakkında tarh ettirilen KDV ve vergi cezasının iptali istemiyle açılan davanın, Vergi Mahkemesi kararı ile reddedildiğini ve kararın kanun yollarından geçerek kesinleştiğini, dava konusu hizmetin KDV'ye tabi olmadığını gösteren genelgeler, idari kararlar ve Mahkeme içtihadı olmasına rağmen hakkında KDV ve vergi cezası tarh ettirildiğini, tarh ettirilen KDV'nin doğru olduğu kabul edilse bile, bu hizmet nedeniyle ödenen verginin 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacağını ve bu suretle ödenen KDV tutarının değişmeyeceğini, bu nedenle uygulanan vergi cezasının yerinde olmadığını, ancak belirtilen tüm bu hususlar göz ardı edilerek KDV ve vergi ziyayı cezası tarh ettirilmesinin, ayrıca belirtilen işlemlerin iptali için açılan davanın reddedilmesinin, eşitlik

ilkesine ve adil yargılanma hakkına aykırı olduğunu, kıyas yoluyla vergi cezası yaratıldığını ve yürütülen yargılamanın makul süreyi aştığını belirterek, Anayasa'nın 10., 36. ve 73. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini iddia etmiş, haksız yere tarh ettirilen KDV ve vergi ziyai cezasının tahsil tarihinden itibaren faiziyle birlikte tazminine karar verilmesi talebinde bulunmuştur.

Başvurucu tarafından hakkında tarh edilen KDV ve vergi cezasının iptali istemiyle açılan dava, Vergi Mahkemesinin 22.10.2008 tarihli kararı ile reddedilmiştir. Başvurucu tarafından karar temyiz edilmiş ve Danıştay 06.10.2011 tarihli kararı ile temyiz istemini reddederek kararı onamıştır. Bu karara karşı yapılan karar düzeltme talebi de Danıştay'ın 26.11.2012 tarihli kararı ile reddedilmiştir. Karar, başvurucuya 04.01.2013 tarihinde tebliğ edilmiştir.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun "*Usul ekonomisi ilkesi*" kenar başlıklı 30. maddesi aşağıdaki gibidir:

*"Hâkim, yargılamanın **makul süre** içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider yapılmamasını sağlamkla yükümlüdür."*

Başvurucu, vergi aslı ve vergi cezasının birlikte tarh ettirilmesi işleminin iptali istemiyle açtığı davanın **makul sürede sonuçlandırılmadığını** ve mahkeme kararının adil olmadığını belirterek Anayasa'nın 36. maddesinde tanımlanan hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) "*Adil yargılanma hakkı*" kenar başlıklı 6. maddesinin (1) numaralı fıkrası aşağıdaki gibidir:

*"Herkes **medeni hak ve yükümlülükleri** ile ilgili uyuşmazlıklar ya da **cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda** karar verecek olan, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının **makul bir süre içinde**, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda açıklanır; ancak, demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, davanın tamamı süresince veya kısmen duruşmalar basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir."*

Hukuk sistemimizde, yargılamanın uzamasını önleyici etkiye sahip olan veya yargılamanın makul sürede yapılmaması sonucunda oluşan zararları tespit ve tazmin edici nitelik taşıyan bir idari veya yargısal başvuru yolu bulunmamaktadır.

Uyuşmazlığın başladığı 09.11.2007 tarihinden itibaren ilk derece Mahkemesince **11 ay 13 gün** içinde karar verildiği, kararın verildiği tarihten itibaren ise temyiz mercii tarafından temyiz ve karar düzeltme taleplerinin **4 yıl 1 ay 4 gün** içinde tamamlandığı görülmektedir. Başvurucu, açmış olduğu idari davanın **beş yıldan uzun bir süre sonra** karara bağlandığını beyan ederek, **makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir.**

Anayasa Mahkemesi konuyu ‘‘Yargılamanın Adil Olmadığı İddiası Yönünden’’ incelemiş ve başvuru tarafından ileri sürülen iddiaların kanun yolu şikâyeti niteliğinde olduğu, derece mahkemesi kararlarının bariz takdir hatası veya açık bir keyfilik de içermemesi nedeniyle başvurunun bu kapsamda ‘‘açıkça dayanaktan yoksun olması’’ nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir. Ancak başvuruya konu uyuşmazlığın yurt dışında yaptırılan reklam ve pazarlama hizmetlerinden Türkiye’de faydalanılıp faydalanılmadığı ve bu durumun KDV beyannamesi verilmesi gereken bir sorumluluk ortaya çıkarıp çıkarmadığına yönelik olması ve uyuşmazlığın çözümünde başvuru dilekçeleri ve davalı idare savunmaları dışında yargılama mercilerince herhangi bir araştırmaya gidilmemiş olmasına karşın, derece mahkemelerindeki incelemenin toplam 5 yıl 17 gün sürmesi ve bu sürenin 4 yıl 1 ay 4 gününün kanun yolunda geçmiş olması nedeniyle şikâyete konu yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğunu bu çerçevede de başvuru Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınan ‘‘makul sürede yargılanma hakkının’’ ihlal edildiğine karar vermiştir.

6216 Sayılı Kanunun 50. Maddesi Yönünden:

Başvuru, haksız yere tarh ettirilen KDV ve vergi ziyat cezasının tahsil tarihinden itibaren faiziyle birlikte tazminine karar verilmesini istemiş, ancak yargılamanın makul sürede sonuçlandırılmaması nedeniyle herhangi bir tazminat talebinde bulunmamıştır.

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un ‘‘Kararlar’’ kenar başlıklı 50. maddesinin (2) numaralı fıkrası aşağıdaki gibidir:

*‘‘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 başvuru 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.’’*

Başvuruda Anayasa’nın 36. maddesinin ihlal edildiği tespit edilmiş olmakla beraber, başvuru tarafından talep edilen tazminat talebi ile tespit edilen ihlal arasında **illiyet bağı** bulunmadığı anlaşıldığından, başvuru maddi tazminat talebinin reddine karar verilmiştir. Diğer bir ifadeyle, başvuru, ödemiş olduğu vergi ve cezaların yasal faizi ile iadesini değil de, bu süreçte uğradığı **manevi zararları nedeniyle bir tazminat talebinde** bulunmuş olsaydı, Mahkeme **başvuru lehine** bir tazminata hükmedebilecekti.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

T.C. Anayasa Mahkemesi'nin 2013/596 Başvuru Numaralı, 08.05.2014 Tarihli Kararı

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANAYASA MAHKEMESİ

BİRİNCİ BÖLÜM

KARAR

Başvuru Numarası: 2013/596

Karar Tarihi: 8/5/2014

BİRİNCİ BÖLÜM

KARAR

Başkan : Serruh KALELİ
Üyeler : Zehra Ayla PERKTAŞ
Burhan ÜSTÜN
Hicabi DURSUN
Zühtü ARSLAN
Raportör : Bahadır YALÇINÖZ
Başvurucular : . A.Ş.
Vekili : Av. Ahmet Mithat KILIÇOĞLU

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvurucu, hakkında tarh edilen katma değer vergisi (KDV) ve vergi ziyai cezasına ilişkin açtığı iptal davasının reddedildiğini, bu nedenle Anayasa'nın 10., 36. ve 73. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini ileri sürerek, ihlalin tespitiyle vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı nedeniyle uğradığı maddi zararın tazminine karar verilmesini talep etmiştir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru, 18/1/2013 tarihinde Anayasa Mahkemesine doğrudan yapılmıştır. İdari yönden yapılan ön incelemede başvuruların Komisyona sunulmasına engel bir durumun bulunmadığı tespit edilmiştir.

3. Birinci Bölümün İkinci Komisyonunca, 17/6/2013 tarihinde kabul edilebilirlik incelemesi Bölüm tarafından yapılmak üzere, dosyanın Bölüme gönderilmesine karar verilmiştir.

4. Bölüm tarafından 10/10/2013 tarihinde yapılan toplantıda, kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına ve bir örneğinin görüş için Adalet Bakanlığına gönderilmesine karar verilmiştir.

5. Başvuru konusu olay ve olgular ile başvurunun bir örneği görüş için Adalet Bakanlığına gönderilmiştir. Adalet Bakanlığının 18/11/2013 tarihli görüş yazısı başvuru vekiline tebliğ edilmiş ve başvuru vekili de 4/12/2013 tarihli yazı ile karşı beyanda bulunmuştur.

III. OLAY VE OLGULAR

A. Olaylar

6. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle olaylar özetle şöyledir:

7. Başvurucunun 2002, 2003, 2004 ve 2005 yılı hesaplarının incelenmesi neticesinde düzenlenen . tarih ve . sayılı vergi inceleme raporu uyarınca, . işlettiği golf sahası, otel ve tatil köyü ile ilgili olarak yönetim anlaşması yaptığı . isimli şirkete yurt dışında yaptırdığı reklam ve tanıtım hizmetlerine ilişkin ödediği fatura bedelleri üzerinden KDV hesaplayarak sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamelerini vermediğinden bahisle, başvuru aleyhine . YTL KDV ve bu tutar üzerinden . YTL vergi ziyai cezası ikmalen tarh edilmiştir.

8. Başvuru tarafından hakkında tarh edilen KDV ve vergi cezasının iptali istemiyle açılan dava, . Vergi Mahkemesinin 22/10/2008 tarih ve . sayılı kararı ile reddedilmiştir. Karar oy çokluğuyla verilmiş olup, kararın gerekçesi şöyledir:

"Yukarıda belirtilen kanun hükümlerinin olayla birlikte değerlendirilmesinden; davacı kurumun yurt dışında yaptırmış olduğu reklam ve pazarlama hizmetlerinin Türkiye'deki ticari faaliyetlerinin devamlılığı ve karlılığıyla doğrudan ilişkisi bulunduğu, bu ilişkinin faaliyet konusu olan otelcilik hizmetlerinden faydalanan müşteri sayısının artırılmasıyla sağlandığı ve hizmetten sonuç olarak Türkiye'de faydalandığı açık olup, bu reklam ve tanıtım işlemlerinin yurt dışındaki potansiyel müşterilere yapıyor olmasının yapılan hizmetten anıldığı şekilde Türkiye'de faydalandığı gerçeğini değiştirmeyeceği sonucuna varılmaktadır."

"Bu durumda, davacı firmanın yurt dışında yaptırdığı reklam ve pazarlama hizmetlerinden Türkiye'de faydalandığının kabul edilmesi gerektiğinden, bu hizmetlere ait fatura bedelleri üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi hesaplayarak 2 nolu beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyanda bulunulmayan davacı şirket adına davalı idarece ikmalen yapılan cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarında yasal isabetsizlik bulunmamaktadır."

9. Başvuru tarafından karar temyiz edilmiş ve Danıştay . Dairesinin 6/10/2011 tarih ve . sayılı kararı ile temyiz istemi reddedilerek karar onanmıştır.

10. Bu karara karşı yapılan karar düzeltme talebi de aynı Dairenin 26/11/2012 tarih ve . sayılı kararı ile reddedilmiştir.

11. Karar, başvurucuya 4/1/2013 tarihinde tebliğ edilmiştir.

B. İlgili Hukuk

12. 12/1/2011 tarih ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun "*Usul ekonomisi ilkesi*" kenar başlıklı 30. maddesi şöyledir:

"Hâkim, yargılamanın makul süre içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider yapılmamasını sağlamla yükümlüdür."

13. 4/1/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*İkmalen vergi tarhi*" kenar başlıklı 29. maddesi şöyledir:

"İkmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir."

Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır."

14. Aynı Kanun'un "*Vergi ziyai*" kenar başlıklı 341. maddesi şöyledir:

"Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez."

15. 25/10/1984 tarih ve 3065 sayılı Kanun'un "*İşlemlerin Türkiye'de yapılması*" kenar başlıklı 6. maddesi şöyledir:

"İşlemlerin Türkiye'de yapılması:

a) Malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını,

b) (Değişik : 27/1/2000 - 4503/3 md.) Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını,

İfade eder."

16. Aynı Kanun'un "*Vergi sorumlusu*" kenar başlıklı 9. maddesinin 1. fıkrası şöyledir:

"Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."

IV. İNCELEME VE GEREKÇE

17. Mahkemenin 8/5/2014 tarihinde yapmış olduğu toplantıda, başvuru tarih ve 2013/596 numaralı bireysel başvurusu incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları

18. Başvurucu şirket, işlettiği golf sahası, otel ve tatil köyü ile ilgili olarak . isimli şirket ile yönetim anlaşması yaptığını ve işletmenin yönetimini belirli şartlarla bu şirkete bıraktığını, belirtilen tesislerin yurt dışı tanıtım ve pazarlama faaliyetlerinin de bu şirket tarafından yapıldığını, Haziran 2002 ila Aralık 2005 döneminde toplam . YTL yurt dışı tanıtım ve pazarlama gideri yapıldığını, başvuru şirketi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, . isimli şirkete ödendiği belirtilen hizmet bedelinin KDV'nin konusuna girdiği ve başvuru şirketi tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamelerinin verilmediğinden bahisle, . YTL KDV ve bu tutar üzerinden . YTL vergi ziyayı cezası tarh edildiğini, hakkında tarh ettirilen KDV ve vergi cezasının iptali istemiyle açılan davanın, . Vergi Mahkemesi kararı ile reddedildiğini ve kararın kanun yollarından geçerek kesinleştiğini, dava konusu hizmetin KDV'ye tabi olmadığını gösteren genelgeler, idari kararlar ve Mahkeme içtihadı olmasına rağmen hakkında KDV ve vergi cezası tarh ettirildiğini, tarh ettirilen KDV'nin doğru olduğu kabul edilse bile, bu hizmet nedeniyle ödenen verginin 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacağını ve bu suretle ödenen KDV tutarının değişmeyeceğini, bu nedenle uygulanan vergi cezasının yerinde olmadığını, ancak belirtilen tüm bu hususlar göz ardı edilerek KDV ve vergi ziyayı cezası tarh ettirilmesinin, ayrıca belirtilen işlemlerin iptali için açılan davanın reddedilmesinin, eşitlik ilkesine ve adil

yargılanma hakkına aykırı olduğunu, kıyas yoluyla vergi cezası yaratıldığını ve yürütülen yargılamanın makul süreyi aştığını belirterek, Anayasa'nın 10., 36. ve 73. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini iddia etmiş, haksız yere tarh ettirilen KDV ve vergi ziyai cezasının tahsil tarihinden itibaren faiziyle birlikte tazminine karar verilmesi talebinde bulunmuştur.

B. Değerlendirme

19. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki tavsifi ile bağlı değildir. Başvurucunun, açtığı davada verilen kararın sonucundan ve yargılamanın makul sürede bitirilmemesinden şikâyetçi olduğu görülmektedir. Bu nedenle, başvuru makul süresinin makul olmadığı iddiasının yanında Anayasa'nın 10. ve 73. maddesinde tanımlanan haklar ile bağlantı kurarak ileri sürdüğü iddialar adil yargılanma hakkının ihlali iddiası kapsamında değerlendirilmiştir.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

a. Konu Bakımından Yetki

20. Başvurucu, vergi aslı ve vergi cezasının birlikte tarh ettirilmesi işleminin iptali istemiyle açtığı davanın makul sürede sonuçlandırılmadığını ve mahkeme kararının adil olmadığını belirterek Anayasa'nın 36. maddesinde tanımlanan hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

21. Anayasa'nın 148. maddesinin üçüncü fıkrası ile 6216 sayılı Kanun'un 45. maddesinin (1) numaralı fıkrası hükümlerine göre, Anayasa Mahkemesine yapılan bir bireysel başvurunun esasının incelenmesi için, kamu gücü tarafından müdahale edildiği iddia edilen hakkın Anayasa'da güvence altına alınmış olmasının yanı sıra Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (Sözleşme) ve Türkiye'nin taraf olduğu ek protokollerinin kapsamına da girmesi gerekir. Bir başka ifadeyle, Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanı dışında kalan bir hak ihlali iddiasını içeren başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi mümkün değildir (B. No: 2012/1049, 26/3/2013, § 18).

22. Anayasa'nın "*Hak arama hürriyeti*" kenar başlıklı 36. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."

23. Sözleşme'nin "*Adil yargılanma hakkı*" kenar başlıklı 6. maddesinin (1) numaralı fıkrası şöyledir:

"Herkes medeni hak ve yükümlülükleri ile ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda açıklanır; ancak, demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, davanın tamamı süresince veya kısmen duruşmalar basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir."

24. Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile

adil yargılanma hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Maddede geçen "*adil yargılanma*" ifadesi, 3/10/2001 tarih ve 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun ile Anayasa'ya eklenmiştir. Anayasa'da adil yargılanma hakkının kapsamı düzenlenmediğinden bu hakkın kapsam ve içeriğinin, Sözleşme'nin "*Adil yargılanma hakkı*" kenar başlıklı 6. maddesi çerçevesinde belirlenmesi gerekir.

25. AİHS'in adil yargılanma hakkını düzenleyen 6. maddesinde adil yargılanmaya ilişkin hak ve ilkelerin "*medeni hak ve yükümlülükler ile ilgili uyumsuzlukların*" ve bir "*suç isnadının*" esasının karara bağlanması esnasında geçerli olduğu belirtilerek hakkın kapsamı bu konularla sınırlandırılmıştır. Hak arama hürriyetinin ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilmek için, başvurucunun ya medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili bir uyumsuzluğun tarafı olması ya da başvurucuya yönelik bir suç isnadı hakkında karar verilmiş olması gerektiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bahsedilen hâller dışında kalan adil yargılanma hakkının ihlali iddiasına dayanan başvurular Anayasa ve AİHS kapsamı dışında kalacağından, bireysel başvuruya konu olamaz. (B. No: 2012/917, 16/4/2013, § 21).

26. Belirtilen doğrultuda Sözleşme'nin 6. maddesi bağlamında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) konu bakımından yetki alanını belirleyen içtihadına bakıldığında, Mahkeme; vergi mükellefi ile hakim olan toplum arasındaki ilişkinin kamusal nitelikte olması dolayısıyla vergi meselelerinin kamusal ayrıcalıkların sert çekirdeğinden bir kısmını oluşturduğunu dikkate alarak, mükellefler açısından zorunlu olarak maddi etkiler ortaya çıkarsa da vergi uyumsuzluklarının "*medeni hak ve yükümlülükler*" dışında kaldığını kabul etmektedir. (*Ferrazzini/İtalya* [BD], B. No:44759/98, 12/6/2001, §29). Ancak, AİHM *Bendenoun/Fransa* kararında, vergi para cezalarını düzenleyen kanunun, özel bir durumda olan belli bir grubu değil vergi mükellefi olan bütün vatandaşları kapsamasını, ek vergi yükümlülüklerinin bir zarara karşılık maddi tazminat amacını değil, fakat esas itibarıyla yeniden suç işlemeyi caydırıcı bir yaptırım amacı taşımasını, bunların hem caydırıcılık hem de cezalandırma amacı olan genel bir kurala göre uygulanmış olmasını, miktarın hem başvurucu hem de başvurucunun şirketi açısından oldukça önemli bir miktar olmasını ve başvurucunun öngörülen miktarı ödememesi halinde ceza mahkemelerince hapse mahkûm edilebileceğini göz önünde bulundurarak, bu uyumsuzluğu "*suç isnadı*" kapsamında değerlendirmiş ve Sözleşme'nin 6. maddesinin, bu uyumsuzluğa uygulanabileceğine işaret etmiştir (*Bendenoun/Fransa*, B. No:12547/86, 24/2/1994, §47). Öte yandan AİHM *Jussila/Finlandiya* kararında vergi para cezasının miktarının düşük olması halinde dahi suçun cezai niteliğinin 6. maddeyi uygulanabilir kılmak için yeterli olduğunu kabul etmiştir (*Jussila/Finlandiya* [BD], B. No:73053/01, 23/11/2006, §38). *Mieg de Boofzheim/Fransa* kararında ise, mükellefin iyiniyetle hareket etmesini gerektiren "*salt geç ödeme faizi*"nin 6. madde kapsamında "*bir suç isnadı*" oluşturmadığı bu nedenle 6. maddenin uygulanabilir olmadığı tespiti yapılmıştır (*Mieg de Boofzheim/Fransa*, B. No: 52938/99, 3/12/2002, (k.k.)). Diğer taraftan *Georgiou/İngiltere* kararında ise KDV aslı ve buna bağlı vergi kaçakçılığı cezasına karşı birlikte açılan davada başvurucunun adil yargılanma hakkının ihlâl edildiği iddiasını inceleyen AİHM, kaçakçılık cezasının suç isnadını içerdiğini, olayın niteliğine bakıldığında, suç isnadına ilişkin bölümlerle suç isnadı olmayan vergi aslına ilişkin bölümleri birbirinden ayırmanın güç olduğuna ve bu nedenle başvuru hakkında yapılacak değerlendirmenin zorunlu olarak vergi tarhiyatını da kapsayacak şekilde olması gerektiğine karar vermiştir (*Georgiou/İngiltere*, B. No: 40042/98, 16/5/2000). AİHM bu kararı ile vergi aslı ile vergi cezalarına karşı birlikte dava açılması durumunda, adil yargılanma hakkının, davanın bütününe uygulanması gerektiğini ifade etmektedir.

27. Yukarıda yer verilen tespitler neticesinde, Anayasa Mahkemesince, Sözleşme'nin 6. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkına ilişkin hak ve ilkelerin "*medeni hak ve*

yükümlülükler ile ilgili uyuşmazlıkların" ve bir "*suç isnadının*" esasının karara bağlanması esnasında geçerli olduğu belirtilerek hakkın kapsamı bu konularla sınırlandırılmıştır. Anayasa Mahkemesi kararlarında da, bir ihlal iddiasının Anayasa Mahkemesinin konu bakımından yetki alanına girip girmediğinin tespitinde Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanı esas alındığından, başvuru medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili bir uyuşmazlığın tarafı olması ya da başvurucuya yönelik bir suç isnadı hakkında karar verilmiş olması hâllerini dışında kalan adil yargılanma hakkının ihlali iddiasına dayanan başvuruların Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanının kapsamı dışında kalacağı ve dolayısıyla bireysel başvuruya konu olamayacağı kabul edilmiştir. AİHM içtihadında cezai nitelik taşımayan vergisel uyuşmazlıkların, 6. maddenin güvence kapsamı dışında kalacağı sonucuna ulaşılmasında vergi aslı yönünden başvuru konusu yapılan uyuşmazlıkların vergi yükümlüsü ile vergi alacaklısı konumunda bulunan taraf devlet arasında kamusal niteliği ağır basan bir uyuşmazlık olmasının ve taraf devletlerin kamusal yetkisinin sert çekirdeği içerisinde yer aldığı kabul edilmesinin rol oynadığı anlaşılmaktadır.

28. Bununla birlikte, hukuk sistemimizdeki vergi uyuşmazlıkları ayrı bir yargı kolu içerisinde değil idari yargı kolu içinde ve özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, genel olarak 6/1/1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca, diğer idari uyuşmazlıklarla aynı yargılama usulüne tabi bir yargılama prosedürü çerçevesinde çözümlenmektedir. Ayrıca, vergilendirme yükümlülüğüne aykırı bir davranışın tespiti halinde, ilgili idare tarafından tarh edilen vergi ve öngörülen vergi cezası aynı ihbarname kapsamında mükellefe tebliğ edilerek, tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezaları aynı yargılama prosedürü içerisinde dava konusu edilmekte, usulsüzlük cezaları gibi ayrıksı durumlar dışında vergi aslı ve vergi cezası arasındaki bu organik bağ, vergi alacağının tahsili aşamasında da varlığını sürdürmektedir. Bunun yanı sıra, resen veya ikmalen yapılan tarhiyat işlemlerine karşı açılan davanın kısmen veya tamamen reddi halinde, ilgili mevzuat uyarınca, hesaplanacak gecikme faizinin dava süresiyle doğru orantılı olarak artması öngörülmekte (bkz. 213 sayılı Kanun'un 112. maddenin (3) numaralı fıkrası, 2577 sayılı Kanun'un 28. maddesinin (5) numaralı fıkrası), bu yönüyle vergi aslını ilgilendiren uyuşmazlıklar açısından da, özellikle adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan güvence hükümleri arasında yer verilen makul sürede yargılanma hakkının işlevsel bir rol oynayabileceği ve bu yönüyle daha çok kamusal niteliği ağır basan bir ilişki olarak kabul edilen salt vergisel uyuşmazlıkların, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımaları bulunan bir ilişki olduğu anlaşılmakta ve belirtilen tespitler çerçevesinde, vergi uyuşmazlıklarının adil yargılanma hakkına ilişkin güvenceler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda başvuru konusu uyuşmazlığa yönelik ihlal iddiaları Anayasa Mahkemesinin konu bakımından yetki alanı içerisinde yer almaktadır.

29. Başvuruda şikâyet konusu yapılan hususların diğer kabul edilebilirlik kriterleri açısından farklı niteliklerinin bulunması nedeniyle her bir şikâyete ilişkin değerlendirmenin ayrı ayrı yapılması gerekmektedir.

b. Yargılamanın Adil Olmadığı İddiası Yönünden

30. Başvurucu, dava konusu hizmetin KDV'ye tabi olmadığını gösteren genelgeler, idari kararlar ve mahkeme içtihadı olmasına rağmen hakkında KDV ve vergi cezası tarh ettirildiğini, tarh ettirilen KDV'nin doğru olduğu kabul edilse bile, bu hizmet nedeniyle ödenen verginin 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacağını ve bu suretle ödenen KDV tutarının değişmeyeceğini, bu nedenle uygulanan vergi cezasının yerinde olmadığını, ancak belirtilen tüm bu hususlar göz ardı edilerek KDV ve vergi ziyayı cezası tarh

ettirildiğini, ayrıca belirtilen işlemlerin iptali için açılan davanın reddedildiğini belirterek, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

31. Adalet Bakanlığı görüşünde, kural olarak yerel mahkemeler tarafından yapılan maddi ve hukuki hataların ancak AİHS ve Anayasa tarafından güvence altına alınmış hak ve özgürlüklerin ihlali söz konusu olduğu ölçüde bireysel başvuruya konu edilebileceğini, AİHS'in 6. maddesi ve Anayasa'nın 36. maddesi her ne kadar adil yargılanma hakkını teminat altına almakta ise de, bilgi-belgelerin kabul edilebilirliği veya mevzuatın değerlendirilmesi gibi konuların öncelikle yerel mahkemeleri ilgilendirdiğini, bireysel başvuruya konu davadaki olayların kanıtlanması, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması, yargılama sırasında delillerin kabul edilebilirliği ve değerlendirilmesi ile kişisel bir uyuşmazlığa derece mahkemeleri tarafından getirilen çözümün esas yönünden adil olup olmamasının, bireysel başvuru incelemesinde değerlendirmeye tabi tutulamayacağını, başvurucuya salınan verginin KDV olduğu ve ilk derece mahkemesinin ilgili kanun hükümlerinin uygulanmasında takdir hakkını kullanarak, salınan verginin mevzuata uygun olduğu yönünde karar verdiğini, başvurucunun şikâyetlerinin kabul edilebilirlik ve esas yönünden incelenmesinde yukarıda belirtilen hususların dikkate alınması gerektiğini bildirmiştir.

32. Başvurucu cevap dilekçesinde, haklı olan başvurusunun kabul edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

33. 30/3/2011 tarih ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un "*Bireysel başvuruların kabul edilebilirlik şartları ve incelenmesi*" kenar başlıklı 48. maddesinin (2) numaralı fıkrası şöyledir:

"Mahkeme, Anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvurucunun önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir."

34. 6216 sayılı Kanun'un "*Esas hakkındaki inceleme*" kenar başlıklı 49. maddesinin (6) numaralı fıkrası şöyledir:

"Bölümlerin, bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin incelemeleri, bir temel hakkın ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağına belirlenmesi ile sınırlıdır. Bölümlerce kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz."

35. Anılan kurallar uyarınca, bireysel başvuruya konu davadaki olayların kanıtlanması, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması, yargılama sırasında delillerin kabul edilebilirliği ve değerlendirilmesi ile kişisel bir uyuşmazlığa derece mahkemeleri tarafından getirilen çözümün esas yönünden adil olup olmaması, bireysel başvuru incelemesinde değerlendirmeye tabi tutulamaz. Anayasa'da yer alan hak ve özgürlükler ihlal edilmediği sürece ve açıkça keyfilik içermedikçe derece mahkemelerinin kararlarındaki maddi ve hukuki hatalar bireysel başvuru incelemesinde ele alınamaz. Bu çerçevede, derece mahkemelerinin delilleri takdirinde bariz takdir hatası veya açıkça keyfilik bulunmadıkça Anayasa Mahkemesinin bu takdire müdahalesi söz konusu olamaz (B.No: 2012/1027, 12/2/2013, § 26).

36. Başvuru konusu olayda, başvurucu şirketin 2002, 2003, 2004 ve 2005 yılı hesaplarının incelenmesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporunda, başvurucunun ortaklarından . şirketine yurt dışında yaptırılan reklam ve pazarlama hizmetlerinden Türkiye'de faydalanılmış olmasına rağmen, söz konusu hizmetlere ilişkin fatura bedelleri

üzerinden KDV hesaplanarak 2 No.lu beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilmediğinden bahisle vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinin ikmalen salındığı, başvuru şirket tarafından açılan davada; tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlandırılmadığı, söz konusu reklam ve tanıtım hizmetlerinden yurt dışında faydalandığı, dolayısıyla 3065 sayılı Kanun'un 6. maddesinin (b) bendi uyarınca vergiye tabi olmadığı, ayrıca bu yönde yayımlanmış çeşitli muktezarlar bulunduğu halde inceleme elemanınca aksi yönde yapılan değerlendirmeler üzerine salınan cezalı vergilerin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek kaldırılmasının istendiği anlaşılmaktadır.

37. . Vergi Mahkemesi ise, Danıştay tarafından onaylanan kararında, 3065 sayılı Kanun'un 1., 8. ve 9. maddelerini birlikte değerlendirerek, yurt dışında yaptırılan reklam ve pazarlama hizmetlerinin Türkiye'deki ticari faaliyetlerin devamlılığı ve karlılığıyla doğrudan ilişkisi bulunduğu, bu ilişkinin, faaliyet konusu olan otelcilik hizmetlerinden faydalanan müşteri sayısının artırılmasıyla sağlandığı ve hizmetten sonuç olarak Türkiye'de faydalandığı, başvuru şirketin bu hizmetlere ait fatura bedelleri üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayarak 2 No.lu beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyanda bulunmaması nedeniyle ikmalen yapılan cezalı KDV tarhiyatlarında yasal isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

38. Başvuru şirketin iddialarının mevzuatın yorumlanmasına ve esas itibarıyla yargılamanın sonucuna ilişkin olduğu anlaşılmaktadır.

39. Adil yargılanma hakkı bireylere dava sonucunda verilen kararların değil, yargılama sürecinin ve usulünün adil olup olmadığını denetleme imkânı verir. Bu nedenle, bireysel başvuruda adil yargılanmaya ilişkin şikâyetlerin incelenmesi için başvurunun yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediğine, bu çerçevede yargılama sürecinde karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşlerden bilgi sahibi olamadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delillerini ve iddialarını sunmadığı ya da uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iddialarının derece mahkemesi tarafından dinlenmediği veya kararın gerekçesiz olduğu gibi, mahkeme kararının oluşumuna sebep olan unsurlardan değerlendirmeye alınmamış eksiklik, ihmal ya da bariz takdir hatası veya açık keyfilğe ilişkin bir bilgi ya da belge sunmuş olması gerekir. Somut olayda başvuru şirketin yargılama sürecinin hakkaniyete aykırı olduğuna dair bir bilgi ya da belge sunmadığı, aksine yargılama sonucunda verilen kararın içeriğinin adil olmadığı şikâyetini dile getirdiği anlaşılmaktadır.

40. Açıklanan nedenlerle, başvuru tarafından ileri sürülen iddiaların kanun yolu şikâyeti niteliğinde olduğu, derece mahkemesi kararlarının bariz takdir hatası veya açık bir keyfilik de içermediği anlaşıldığından başvurunun bu bölümünün "*açıkça dayanaktan yoksun olması*" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.

c. Yargılama Süresinin Makul Olmadığı İddiası Yönünden

41. Başvuru konusu dava, Anayasa Mahkemesinin zaman bakımından yetkisinin başlama tarihi olan 23/9/2012'den önce açılmış olup, başvuru tarihi itibarıyla derdest olduğu anlaşılmakla, başvurunun incelenmesi Anayasa Mahkemesinin zaman bakımından yetkisi dâhilindedir. Ayrıca, bireysel başvuruda bulunulmadan önce, ihlal iddiasının dayanağı olan işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmüş olan idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının tüketilmiş olması gerekmele birlikte, hukuk sistemimizde, yargılamanın uzamasını önleyici etkiye sahip olan veya yargılamanın makul sürede yapılmaması sonucunda oluşan zararları tespit ve tazmin edici nitelik taşıyan bir idari veya yargısal başvuru yolunun bulunmadığı anlaşıldığından, başvuru kanun yollarının tüketilmesi yönünden kabul edilebilir niteliktedir. (B. No: 2012/13, 2/7/2013, § 21-30).

42. Açıklanan nedenlerle, açıkça dayanaktan yoksun olmayan ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmayan başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönünden

43. Başvurucu, açmış olduğu idari davanın beş yıldan uzun bir süre sonra karara bağlandığını beyan ederek, makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

44. Anayasa'nın "*Duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması*" kenar başlıklı 141. maddesinin dördüncü fıkrası şöyledir:

"Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir."

45. Sözleşme metni ile AİHM kararlarından ortaya çıkan ve adil yargılanma hakkının somut görünümüleri olan alt ilke ve haklar, esasen Anayasa'nın 36. maddesinde yer verilen adil yargılanma hakkının da unsurlarıdır. Anayasa Mahkemesi de Anayasa'nın 36. maddesi uyarınca inceleme yaptığı bir çok kararında, ilgili hükmü Sözleşme'nin 6. maddesi ve AİHM içtihadı ışığında yorumlamak suretiyle, gerek Sözleşme'nin lafzi içeriğinde yer alan gerek AİHM içtihadıyla adil yargılanma hakkının kapsamına dâhil edilen ilke ve haklara, Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında yer vermektedir (B. No: 2012/13, 2/7/2013, § 38).

46. Somut başvurunun dayanağını oluşturan makul sürede yargılanma hakkı da yukarıda belirtilen ilkeler uyarınca adil yargılanma hakkının kapsamına dâhil olup, ayrıca davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılmasının yargının görevi olduğunu belirten Anayasa'nın 141. maddesinin de, Anayasa'nın bütünselliği ilkesi gereği, makul sürede yargılanma hakkının değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulması gerekmektedir (B. No: 2012/13, 2/7/2013, § 39).

47. Makul sürede yargılanma hakkının amacı, tarafların uzun süren yargılama faaliyeti nedeniyle maruz kalacakları maddi ve manevi baskı ile sıkıntılardan korunması ile adaletin gerektiği şekilde temini ve hukuka olan inancın muhafazası olup, hukuki uyuşmazlığın çözümünde gerekli özenin gösterilmesi gereği de yargılama faaliyetinde göz ardı edilemeyeceğinden, yargılama süresinin makul olup olmadığının her bir başvuru açısından münferiden değerlendirilmesi gerekir (B. No: 2012/13, 2/7/2013, § 40).

48. Davanın karmaşıklığı, yargılamanın kaç dereceli olduğu, tarafların ve ilgili makamların yargılama sürecindeki tutumu ve başvurusunun davanın hızla sonuçlandırılmasındaki menfaatinin niteliği gibi hususlar, bir davanın süresinin makul olup olmadığının tespitinde göz önünde bulundurulması gereken kriterlerdir (B. No: 2012/13, 2/7/2013, § 41-45).

49. Ancak, belirtilen kriterlerden hiçbiri makul süre değerlendirmesinde tek başına belirleyici değildir. Yargılama sürecindeki tüm gecikme periyotlarının ayrı ayrı tespiti ile bu kriterlerin toplam etkisi değerlendirilmek suretiyle, hangi unsurun yargılamanın gecikmesi açısından daha etkili olduğu saptanmalıdır (B. No: 2012/13, 2/7/2013, § 46).

50. Yargılama faaliyetinin makul sürede gerçekleşip gerçekleşmediğinin saptanması için, öncelikle uyuşmazlığın türüne göre değişebilen, başlangıç ve bitiş tarihlerinin belirlenmesi gereklidir.

51. Anayasa'nın 36. maddesi ve Sözleşme'nin 6. maddesi uyarınca, medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin ve cezai alandaki bir suç isnadını konu alan uyuşmazlıkların makul

sürede karara bağlanması gerekir. Hukuk sisteminde yer alan mevzuat hükümleri gereğince "kamu hukuku" alanına dâhil olan, ancak sonucu itibarıyla özel nitelikteki haklar ve yükümlülükler üzerinde belirleyici olan uyuşmazlıkları konu alan davalar da, Anayasa'nın 36. maddesi ve Sözleşme'nin 6. maddesinin koruması kapsamına girmektedir. Bu anlamda, belirtilen düzenlemelerde yer verilen güvenceler, başvuru hakkına zarar verdiği iddia edilen idari bir kararın iptali talebiyle açılan davalara da uygulanacaktır (Benzer yöndeki AİHM kararı için bkz. *De Geouffre de la Pradelle/Fransa*, B. No: 12964/87, 16/12/1992). Bu kapsamda başvuruya konu uyuşmazlıkta suç isnadını içeren vergi cezasıyla birlikte vergi aslına karşı birlikte açılan davaya ilişkin ihlal iddialarının bireysel başvuruya konu edildiği anlaşılmaktadır.

52. Makul süre değerlendirmesinde, sürenin başlangıcı kural olarak, uyuşmazlığı karara bağlayacak yargılama sürecinin işletilmeye başlandığı tarih olmakla beraber, bazı özel durumlarda girişimin niteliği göz önünde tutularak uyuşmazlığın ortaya çıktığı daha önceki bir tarih başlangıç tarihi olarak kabul edilebilmektedir (Benzer yöndeki AİHM kararları için bkz. *König/Almanya*, B. No: 51963/99, 23/5/2007, § 24; *Poiss/Avusturya*, B. No: 8163/07, 2/4/2013, § 21). Somut başvuru açısından benzer bir durum söz konusu olup, makul süre değerlendirmesinde nazara alınacak zaman diliminin başlangıç tarihi, başvurucuya vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatlarına ilişkin ihbarnamelerin tebliğ edildiği, 9/11/2007 tarihidir.

53. Mevcut başvuruda olduğu gibi, uyuşmazlığın başlangıç tarihi ile Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruların incelenmesi hususundaki zaman bakımından yetkisinin başladığı tarihin farklı olması halinde, makul süre değerlendirmesinde dikkate alınacak süre, 23/9/2012 tarihinden sonra geçen süre değil, uyuşmazlığın başlangıç tarihinden itibaren geçen süredir (B. No: 2012/13, 2/7/2013, § 51).

54. Başvuruya konu yargılama sürecinin incelenmesinden anlaşıldığı kadarıyla, ilgili vergi dairesi müdürlüğünce, 2/11/2007 tarihli vergi inceleme raporuna istinaden, başvuru hakkında vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatları yapılarak, ilgili ihbarnameler 9/11/2007 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiştir. Başvuru tarafından, 6/12/2007 havale tarihli dilekçe ile . Vergi Mahkemesinden, vergi inceleme raporuna istinaden yapılan vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatlarının kaldırılması talep edilmiştir. 7/12/2007 tarihinde düzenlenen ilk inceleme tutanağı sonrasında gerekli tebligat işlemleri yapılmış, tarafların cevap ve ikinci cevaplarını Mahkemeye ibraz etmeleri üzerine 15/4/2008 tarihi itibarıyla tekemmül ettiği anlaşılan dosya kapsamında, 22/10/2008 tarihli karar ile başvuru hakkının reddine karar verilmiştir. Kararın 17/12/2008 tarihinde yürütmeyi durdurma talepli olarak temyiz edilmesi üzerine Danıştay . Dairesi 22/1/2009 tarihinde yürütmenin durdurulması isteminin davalı idarenin savunmasının alınmasından sonra incelenmesine karar vermiş, 10/6/2009 tarihinde yürütmenin durdurulması talebini ve 6/10/2011 tarih ve . sayılı kararıyla da temyiz talebini reddederek Mahkeme kararını onamıştır. Danıştay . Dairesinin kararı 28/11/2011 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiş, başvuru hakkının 8/12/2011 tarihli karar düzeltme talebi üzerine dava dosyası yeniden Danıştay . Dairesine gönderilmiş ve Dairenin . tarih ve . sayılı kararı ile karar düzeltme talebi reddedilmiş ve bu karar, başvurucuya 4/1/2013 tarihinde tebliğ edilmiştir. Uyuşmazlığın başladığı 9/11/2007 tarihinden itibaren ilk derece Mahkemesince 11 ay 13 gün içinde karar verildiği, kararın verildiği tarihten itibaren ise temyiz mercii tarafından temyiz ve karar düzeltme taleplerinin 4 yıl 1 ay 4 gün içinde tamamlandığı görülmektedir.

55. Yargılama sürecinin uzamasında yetkili makamlara atfedilecek gecikmeler, yargılamanın süratle sonuçlandırılması hususunda gerekli özenin gösterilmemesinden kaynaklanabileceği gibi, yapısal sorunlar ve organizasyon eksikliğinden de ileri gelebilir. Zira Anayasa'nın 36. maddesi ile Sözleşme'nin 6. maddesi, hukuk sisteminin, mahkemelerin davaları makul bir süre içinde karara bağlama yükümlülüğü de dâhil olmak üzere adil

yargılama koşullarını yerine getirebilecek biçimde düzenlenmesi sorumluluğunu yüklemektedir (B. No: 2012/13, 2/7/2013, § 44).

56. Bu kapsamda, yargı sisteminin yapısı, mahkeme kalemindeki rutin görevler sırasındaki aksamalar, hükmün yazılmasındaki, bir dosyanın veya belgenin bir mahkemeden diğerine gönderilmesindeki ve raportör atanmasındaki gecikmeler, yargıç ve personel sayısındaki yetersizlik ve iş yükü ağırlığı nedeniyle yargılamada makul sürenin aşılması durumunda da yetkili makamların sorumluluğu gündeme gelmektedir.

57. Başvuru konusu yargılama süreci değerlendirildiğinde, ilk derece Mahkemesince 15/4/2008 tarihinde tekemmül eden dava dosyasının 22/10/2008 tarihinde karara bağlandığı, arada geçen bu süre zarfında uyuşmazlığın çözümü için usuli bir işlem yapılmadan dosyanın bekletildiği, diğer yandan yargılamanın makul sürede sonuçlandırılmaması değerlendirilmesinin yapılacağı yerin ise kanun yolu incelemesinde geçen sürenin olduğu, zira bu inceleme safhasında iki kere yürütmenin durdurulması hakkında karar verilmesine karşın temyiz talebinin esastan sonuçlandırılmasının 4 yıldan fazla sürdüğü ve bu süre zarfında ilgili Daire tarafından yürütmenin durdurulması kararları dışında herhangi bir usuli işlem yapılmadığı tespit edilmekle beraber, yukarıda yer verilen tespitler ışığında, özellikle yargı sisteminin yapısından kaynaklanan iş yükü ve organizasyon eksikliğinin somut başvuruya ilişkin yargılama süresinin uzaması üzerinde baskın bir etkiye sahip olduğu anlaşılmaktadır. Anayasa'nın 36. maddesi ile Sözleşme'nin 6. maddesi, yargılama sisteminin, mahkemelerin davaları makul bir süre içinde karara bağlama yükümlülüğü de dâhil olmak üzere adil yargılama koşullarını yerine getirebilecek biçimde düzenlenmesini zorunlu kıldığından, hukuk sisteminde var olan yapısal ve organizasyona ilişkin eksiklikler yargılama faaliyetinin makul sürede gerçekleştirilmemesine mazeret sayılamaz.

58. Başvurucunun tutumunun yargılamanın uzamasına özellikle bir etkisi olduğu tespit edilmemiştir.

59. Başvurunun değerlendirilmesi neticesinde, başvuruya konu uyuşmazlığın yurt dışında yaptırılan reklam ve pazarlama hizmetlerinden Türkiye'de faydalanılıp faydalanılmadığı ve bu durumun KDV beyannamesi verilmesi gereken bir sorumluluk ortaya çıkarıp çıkarmadığına yönelik olması ve uyuşmazlığın çözümünde başvurucu dilekçeleri ve davalı idare savunmaları dışında yargılama mercilerince herhangi bir araştırmaya gidilmemiş olmasına karşın, derece mahkemelerindeki incelemenin toplam 5 yıl 17 gün sürmesi ve bu sürenin 4 yıl 1 ay 4 gününün kanun yolunda geçmiş olması, şikâyete konu yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğunu ortaya koymaktadır.

60. Açıklanan nedenlerle, başvurucunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

3. 6216 Sayılı Kanunun 50. Maddesi Yönünden

61. Başvurucu, haksız yere tarh ettirilen KDV ve vergi ziyayı cezasının tahsil tarihinden itibaren faiziyle birlikte tazminine karar verilmesini istemiş, ancak yargılamanın makul sürede sonuçlandırılmaması nedeniyle herhangi bir tazminat talebinde bulunmamıştır.

62. 6216 sayılı Kanun'un "*Kararlar*" kenar başlıklı 50. maddesinin (2) numaralı fıkrası şöyledir:

"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."

63. Başvuruda Anayasa'nın 36. maddesinin ihlal edildiği tespit edilmiş olmakla beraber, başvurucu tarafından talep edilen tazminat talebi ile tespit edilen ihlal arasında illiyet bağı bulunmadığı anlaşıldığından, başvuruçunun maddi tazminat talebinin reddine karar verilmesi gerekir.

64. Başvurucu tarafından yapılan ve dosyadaki belgeler uyarınca tespit edilen 198,35 TL harç ve 1.500,00 TL vekâlet ücretinden oluşan 1.698,35 TL yargılama giderinin başvuruçuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

V. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Başvuruçunun,

1. Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında adil yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki iddialarının "*açıkça dayanaktan yoksun olması*" nedeniyle KABUL EDİLEMEZ OLDUĞUNA,

2. Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki iddiasının KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

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

B. Başvuruçunun, tarh edilen KDV ve vergi ziyai cezasından dolayı uğradığını ileri sürdüğü maddi zararının tazmini talebinin REDDİNE,

C. Başvurucu tarafından yapılan 198,35 TL harç ve 1.500,00 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 1.698,35 TL yargılama giderinin BAŞVURUCUYA ÖDENMESİNE,

D. Ödemelerin, kararın tebliğini takiben başvuruçunun Maliye Bakanlığına başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına; ödemede gecikme olması halinde, bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal faiz uygulanmasına,

8/5/2014 tarihinde **OY BİRLİĞİYLE** karar verildi.

Başkan
Serruh KALELİ

Üye
Zehra Ayla PERKTAŞ

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Zühtü ARSLAN