Anayasa Yargısı, Cilt: 39, Sayı: 2, (2022), ss. 263–309.

"SOMUT NORM DENETİMİNE BAŞVURU" İLE "UYUŞMAZLIĞIN ÇÖZÜMÜNDE MİLLETLERARASI ANTLAŞMA KURALININ ESAS ALINMASI" YÖNTEMLERİNİN YARGI MERCİLERİNCE UYGULANMA ÖNCELİĞİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Comparison in Terms of Priority of The Methods "Resorting to Contention of Unconstitutionality" and "Taking The Provision of International Treaty as a Basis in the Resolution of Disputes" By The Judicial Authorities

Dr. Yunus Emre YILMAZOĞLU*

ÖZ

Bir idari davada, idari yargı mercii tarafından uyuşmazlığın çözümünde uygulanacak bir kanun kuralının hem Anayasa'ya hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (AİHS) aykırı olduğu yönünde bir tespitte bulunulabilir. Bu hâlde temel hak ve özgürlüklerin etkin bir biçimde korunabilmesi açısından, davaya bakan idari yargı merciince "somut norm denetimi" ve "uyuşmazlığın çözümünde milletlerarası antlaşmanın esas alınması" yöntemlerinden hangisinin öncelikle uygulanması gerektiği bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmada öncelikle mülkiyet hakkının korunmasında Anayasa ve AİHS temelinde devletin negatif ve pozitif yükümlülükleri incelenecek, daha sonra bu hukuk kaynaklarının idari davalarda doğrudan uygulamasında temel alınacak pozitif hukuk düzenlemelerine değinilecektir. Bu incelemelerden sonra bu çalışmanın konusu, Anayasa ve AİHS'e aykırılık taşıyan kuralın "bir maddi hakkın esas boyutunu ihlal edici nitelikte olması" ile "adil yargılanma hakkını ya da bir maddi hakkın usul boyutunu ihlal edici nitelikte olması" ayrımı temelinde ele alınacaktır. Daha sonra yargı kararıyla iadesine hükmedilen alacaklarda değer kaybının giderimi açısından Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) uygulaması incelenecektir. Son olarak teori ve uygulamaya dönük bu temel esas alınarak yargı kararıyla iadesine

* Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kıdemli Tetkik Hâkimi

Geliş Tarihi: 29/6/2022 ✦ Kabul Tarihi: 19/9/2022 *Araştırma Makalesi*

hükmedilen vergilerde, davacının mülkiyet hakkını koruyabilecek nitelikteki giderim yöntemini konu alan ısrar kararına yöneltilen temyiz isteminin incelendiği Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Somut norm denetimi, milletlerarası antlaşma, faiz, mülkiyet hakkı, enflasyonist etki

ABSTRACT

In an administrative case, the administrative court may conclude that a legal provision applicable to the resolution of a dispute is contrary to both the Constitution and the European Convention on Human Rights (ECHR). In this sense, this study aims to discuss which of the two methods, which are "contention of unconstitutionality" and "taking the provision of an international treaty as a basis in the resolution of disputes", should be applied first by the incumbent judicial authority in order to ensure the effective protection of fundamental rights and freedoms.

In this study, first, the negative and positive obligations of the state arising from the Constitution and the ECHR will be examined in terms of the protection of the right to property; and then the positive legal regulations to be taken as a basis in the direct application of these legal resources in administrative cases will be addressed. After these examinations, the topic of the study will focus on the two aspects of the impugned provision that is in breach of both the Constitution and the ECHR, which are "violating the substantive aspect of a material right" and "violating the right to a fair trial or the procedural aspect of a material right". Afterwards, the practices of the Constitutional Court and the European Court of Human Rights (ECtHR) in terms of the redress of the depreciation of receivables ordered to be returned in accordance with a judicial decision will be examined. Finally, the decision of the Council of State Plenary of Tax Law Chambers whereby the appeal against the insistence decision on the method of redress capable of protecting the right to property of the plaintiff in cases of taxes that are refunded by a judicial decision will be evaluated on the basis of this theory and practice.

Keywords: Contention of unconstitutionality, international treaty, interest, right to property, the inflationary effect

GİRİŞ

Bir kanun kuralının hem Anayasa'ya hem usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin bir milletlerarası antlaşmaya aykırılık taşıması hâlinde uyuşmazlığı çözümlemekle görevli mahkemenin öncelikle Anayasa'nın 152. maddesi uyarınca somut norm denetimi yoluna mı başvurması gerektiği yoksa kuralı ihmal ederek uyuşmazlığı milletlerarası antlaşma kuralına göre mi çözmesi gerektiği uygulamada göz ardı edilen konulardan biridir. Çalışmada bu konunun bir yargılama sürecinde verilen kararlar temelinde ele alınması planlanmaktadır.

İncelemenin konusunu oluşturan yargılamada, Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin bozma kararına uymayarak ilk kararında ısrar etmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu önünde ısrar kararının temyizen incelenmesi esnasında uyuşmazlık, tahsil edilen vergilerin yargı kararıyla iadesine hükmedilmesi hâlinde mülkiyet hakkına müdahale edilen kişinin bu tutardan yoksun kaldığı döneme ilişkin zararının hangi faiz türünün ödenmesi suretiyle telafi edileceği noktasındadır. Bir başka anlatımla tahsil edilen vergilerin yargı kararıyla iadesine hükmedilmesi hâlinde mülkiyet hakkının etkin bir biçimde korunabilmesi açısından verginin "tecil faizi" ile mi, "gecikme faizi" ile mi yoksa "enflasyon nedeniyle uğranılan değer kaybını giderecek oranda faiz" ile mi iadesi gerekmektedir?

Yargılama sürecinde dava dilekçesinde istemle aynı doğrultuda ilk derece aşamasında Ankara 5. Vergi Mahkemesi[1], verginin tahsilinden doğan zararın giderimi yönünden gecikme zammı oranında hesaplanacak faizin davacıya ödenmesine hükmetmiş; Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi[2] vergi mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğu gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

Anılan kararı temyiz istemi üzerine inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı üzerine yeniden düzenlenen ve tecil faizi ödenmesini öngören (4) numaralı fıkrasının yargı kararı nedeniyle iadesine hükmedilen vergi tutarlarını da kapsadığı, Kanun'un bu açık hükmünün hukuk devletinde

[1] Ankara 5. Vergi Mahkemesinin 20/2/2019 tarihli ve E.2018/1284, K.2019/166 sayılı kararı.

[2] Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 10/10/2019 tarihli ve E.2019/995, K.2019/1604 sayılı kararı.

adil dengenin korunması amacıyla ihmal edilemeyeceği gerekçesine dayanmıştır. Bozma kararında[3] ayrıca somut olaya ilişkin bir kanun hükmünün bulunması ve bu kanun hükmünde hâkime açık ya da zımni olarak takdir yetkisi tanınmaması hâlinde hâkimin hukuk yaratmasının ya da takdir yetkisi kullanmasının mümkün olmadığı, bu durumda hâkimin kanunu ihmal edemeyeceği, aksi tutumun keyfîliğe, ayrımcılığa ve hukuk düzeninin bozulmasına yol açacağı belirtilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesinin ısrar kararında[4] ise anılan kuralın yargı kararı üzerine iadesi gereken vergiler yönünden açık bir düzenleme içermediği belirtilmiştir. Kararda, yargı kararıyla haksız yere vergi tahsil edildiğinin ortaya konulması hâlinde davacının mülkiyet hakkının korunabilmesi amacıyla, kendi alacaklarını gecikme faizi[5] oranında gecikme zammı[6] ile tahsil etme yetkisine sahip olan devlet ile birey arasında adil bir dengenin kurulabilmesi için birey lehine aynı oranda faize hükmedilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Kararda bu yaklaşımın bir "boşluk doldurma" veya "hâkimin takdir yetkisini kullanması" niteliğinde olmadığı, bağlı olunan uluslararası sözleşmeler ve bunları yargılama yetkisine sahip yargı organlarının içtihatları karşısında Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının son cümlesinin gereği olduğu vurgulanmıştır. Israr kararında AİHM'in çok sayıda kararına göndermede bulunulduğu gözlemlenmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, ısrar kararının Danıştay Dokuzuncu Dairesinin bozma kararının dayandığı hukuksal nedenler ve

---

3 Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 24/6/2021 tarihli ve E.2020/753, K.2021/3923 sayılı kararı.

4 Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 21/9/2021 tarihli ve E.2021/2559, K.2021/1821 sayılı kararı.

5 "Gecikme faizi… tahakkuku ve dolayısıyla ödenecek hâle gelmesi geciktirilen vergilere uygulanan ek bir mali yükümlülüktür." Sonsuzoğlu, E. (2001). *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz*, İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 72. Gecikme faizi ve gecikme zammının ceza niteliğini haiz olmadığı hakkında: Kumrulu, A. (1988). "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 40., S. 1-4., s. 239, 247. Bayar, İ. N. (2003). "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11., S. 3, 4., s. 312.

6 "…gecikme zammı vadesinde ödenmeyen kamu alacaklarına uygulanan fer'i bir kamu alacağıdır… Gecikme zammı bağlı olduğu kamu alacağının üzerinden hesaplanan ek bir mali yükümlülüktür." Sonsuzoğlu, E. (2001). s. 22. "Gecikme zammı muaccel hâle gelmiş her çeşit kamu alacağına vade tarihini izleyen günden itibaren uygulandığı hâlde, gecikme faizi sadece re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde uygulama alanı bulmaktadır; yani tarh edilmiş ve tahakkuk etmiş, ancak vadesinde ödenmemiş vergilere değil, hiç tarh edilmemiş veya eksik tarh edilmiş vergilere uygulanır." Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan N., Göker, C. (2019). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, s. 141.

gerekçeyle bozulması gerektiği sonucuna ulaşmıştır[7].

Çalışmada, bu yargısal süreç ışığında yargı kararıyla iadesine hükmedilen vergiler yönünden bireylerin, mülkiyet hakkının korunabilmesi için söz konusu ekonomik değerden yoksun kaldıkları sürede doğan zararlarının gideriminin nasıl sağlanabileceği değerlendirilecektir. Ayrıca anılan yargısal süreçte yaşanan tartışmalar bağlamında bir kuralın hem Anayasa'ya hem AİHS ve uygulamasına aykırılık taşıdığının değerlendirilmesi hâlinde, idari yargı mercilerinin uyuşmazlığın çözümünde somut norm denetimi (Anayasa'nın 152. maddesi) ve kanun hükümlerine nazaran AİHS hükümlerinin esas alınması (Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının üçüncü cümlesi) yollarını uygulama önceliği ele alınacaktır.

I. MÜLKİYET HAKKININ KORUNMASI BAĞLAMINDA DEVLETİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

A. ANAYASA'DA ÖNGÖRÜLEN DEVLETİN NEGATİF VE POZİTİF YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı korunmuş, 13. maddesinde de temel hak ve hürriyetlerin maddede sayılan ölçütler dâhilinde (kanuna dayanma, anayasal meşru bir amacı gerçekleştirme ve ölçülü olma) müdahaleye konu olup sınırlanabileceği belirtilmiştir. Bir başka anlatımla devlete sınırlandırılabilir nitelikteki temel hak ve hürriyetleri bu ölçütleri görmezden gelerek sınırlamama konusunda bir *negatif* yükümlülük yüklenmiştir.

Anayasa koyucu ayrıca Anayasa'nın 5. maddesinde, devlete kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan *siyasal*, *ekonomik* *ve sosyal engelleri* kaldırma hususunda *pozitif* bir yükümlülük yüklemiştir.

Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkının "gerçekten ve etkili bir şekilde korunabilmesinin yalnızca devletin müdahaleden kaçınmasına bağlı" olmadığını ve "devletin mülkiyet hakkının korunmasına ilişkin pozitif yükümlülükleri de" bulunduğunu belirtmiştir[8]. Mahkeme mülkiyet

[7] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23/3/2022 tarihli ve E. 2021/1571, K. 2022/319 sayılı kararı (Danıştay resmî web sitesi, Karar Arama bölümünde erişime açıktır (Erişim Tarihi: 5/6/2022)

[8] *Eyyüp Boynukara*, B. No: 2013/7842, 17/2/2016, §§ 39-41; *Osmanoğlu İnşaat Eğitim Gıda Temizlik Hizmetleri Petrol Ürünleri Sanayi Ticaret Limited Şirketi*, B. No: 2014/8649, 15/2/2017, § 44.

hakkının korunmasında devletin negatif ve pozitif yükümlülüklerinin bazı durumlarda birbirinden ayrılmasının mümkün olmadığını ve uygulanacak ilkelerin benzeştiğini[9] belirtmektedir. Anayasa Mahkemesi söz konusu pozitif yükümlülüklerin devletin koruyucu ve düzeltici önlemler almasını gerektirebildiğini belirttikten sonra bunların kapsamını şu şekilde belirlemiştir:

> "Koruyucu önlemler mülkiyete müdahale edilmesini önleyici; düzeltici önlemler ise müdahalenin etkilerini giderici, diğer bir ifadeyle telafi edici yasal, idari ve fiilî tedbirleri kapsamaktadır. Pozitif yükümlülükler mutlak olmayıp bunların ne tür koruyucu ve düzeltici edimleri kapsadığı ve bu edimlerin derecesi, her somut olayın kendi koşulları içinde belirlenebilir[10]."

Bu tespitlerden anayasal açıdan devletin mülkiyet hakkını Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen güvencelere aykırı olarak sınırlamakla yetinmemesi (öngörülebilir ve belirli olmayan şekli anlamda bir kanun hükmüne dayanmaksızın, meşru bir amaç gözetmeksizin ve ölçüsüz bir biçimde mülkün değerini düşürücü müdahalelerden kaçınması) aynı zamanda, gerektiğinde bireylerin mülkiyet hakkının kullanımının etkin bir biçimde korunabilmesi için (mülkün değerini koruyucu) çeşitli önleyici ve düzenleyici tedbirler alması gerektiği anlaşılmaktadır.

B. AİHS'TE ÖNGÖRÜLEN DEVLETİN NEGATİF VE POZİTİF YÜKÜMLÜLÜKLERİ

AİHS'e ek (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesinde ise mülkiyet hakkı güvence altına alınmış ve bu hakkın ancak hukuken öngörülen koşullara uygun olmak kaydıyla genel yararı gözeten meşru bir amaca dayanarak ve orantılı bir biçimde sınırlanabileceği belirtilmiş, taraf devletin mülkiyet hakkının korunmasındaki *negatif* yükümlülüğünün kapsamı belirlenmiştir. AİHM içtihatlarında kural, devletin pozitif yükümlülüklerini de içerir biçimde yorumlanmıştır[11].

---

9 *Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2014/17196, 25/10/2018, § 70.

10 *Osmanoğlu İnşaat Eğitim Gıda Temizlik Hizmetleri Petrol Ürünleri Sanayi Ticaret Limited Şirketi*, § 47.; *Vedat Oğuz*, B. No: 2018/35120, 15/9/2021, § 51.

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

AİHM, devletin AİHS'e ek (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesi kapsamındaki "negatif ve pozitif yükümlülükleri" arasındaki sınırların "kesin" olarak belirlenemeyeceğini ancak uygulanabilir ilkelerin benzer olduğunu ifade etmektedir. Uyuşmazlık ister devletin pozitif yükümlülüğü açısından ister kamu otoritesinin meşruluğunun irdelenmesi gereken bir müdahalesi bakımından analiz edilsin, uygulanacak kriterler esasında farklı değildir. Her iki halde de toplum genel yararının gerekleri ile kişinin mülkiyet hakkının korunması gerekliliği arasında adil bir denge kurulmalıdır[12].

AİHS'e ek (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesinin asli amacı, kişileri mülklerinden barışçıl biçimde yararlanarak devletin haksız yere müdahalesine karşı korumaktır. Bununla birlikte AİHS'in 1. maddesi gereğince, her taraf devletin, kendi yargı alanındaki herkes için AİHS'te tanımlanan hak ve özgürlükleri güvence altına alması gerekmektedir. Bu genel nitelikteki görevin yerine getirilmesi, AİHS tarafından güvence altına alınan hakların etkili bir biçimde kullanılmasının sağlanmasından doğan *pozitif* yükümlülükleri gerektirebilir[13].

AİHM, AİHS'e ek (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesiyle koruma altına alınan mülkiyet hakkının gerçek ve etkili kullanımının sadece devletin müdahale etmeme ödevine bağlı olmadığını ifade etmektedir. Aynı zamanda özellikle başvurucunun mülkünden etkin bir biçimde yararlanması ile kamu otoritelerinden meşru olarak alınmasını beklediği önlemler arasında doğrudan bir bağlantının bulunduğu durumlarda mülkiyet hakkının gerçek ve etkili kullanımı devletin koruyucu pozitif önlemler almasını da gerektirmektedir[14].

İdari yargıç, uyuşmazlığı çözüme kavuştururken devletin pozitif yükümlülüğü kapsamında adil dengeyi sağlayabilecek nitelikte, mülkün değerini koruyucu tedbirlerin alınıp alınmadığını inceleyecek ve bu yönde tedbirlerin alınmasına hükmedebilecektir.

---

12 *Sporrong and Lönnroth/İsveç* [GK], B. No: 7151/75, 7152/75, 23/9/1982, § 69; *Kotov/Rusya*, § 110.; *S.L. ve J.L./Hırvatistan*, B. No: 13712/11, 7/5/2015, § 59.

13 *Ališić ve diğerleri/Bosna Hersek, Hırvatistan, Sırbistan, Slovenya ve Makedonya Cumhuriyeti* [BD], B. No: 60642/08, 16/7/2014, § 100.; Yılmazoğlu, Y. E. (2017). "Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri-Hak Arama Hürriyeti İlişkisi", *Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyumu: 149. Yıl*, Danıştay Yayınları No: 93, s. 238.

14 *Kotov/Rusya*, § 109.; Yılmazoğlu, Y. E. (2017). s. 236.

II. ANAYASA VE AİHS'İN İDARİ DAVALARDA UYGULANMASI

Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *birinci cümlesi* uyarınca usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar *kanun* hükmündedir. Anayasa'nın 138. maddesinin birinci fıkrası uyarınca da hâkimlerin *Anayasa'ya*, *kanuna* ve *hukuka* uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm vermesi gerekir.

Bu iki kuralın birlikte ele alınmasından idari davalarda hüküm tesis edilirken Anayasa yanında kanun hükümlerinin de dikkate alınması ve dolayısıyla bu hukuk kaynaklarının idari davalarda doğrudan uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır[15]. Bu noktada temel hak ve özgürlükleri korumanın öncelikle idari makamlar ve derece mahkemelerinin görevi olduğu da önemle hatırlatılmalıdır[16].

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin (a) işaretli bendi, Anayasa'nın idari davalarda uygulanabilirliğine ilişkin bir başka pozitif hukuk düzenlemesidir. Anılan kuralda "*İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile* ***hukuka*** *aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları*" idari dava türleri arasında sayılmıştır.

Anılan kuralın bir benzerine daha önceki uygulamada 24/12/1964 tarihli 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 30. maddesinin 1/A bendinde yer verilmiştir. Bu kural uyarınca "*idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep,*

---

15 Yaltı, B. (2007). "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları - Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/değer Kayıpları", *Vergi Dünyası*, S 310, s. 36.

16 *Ayşe Zıraman ve Cennet Yeşilyurt*, B. No: 2012/403, 26/3/2013, § 16.; *Famiye Beğim ve Mehmet Tahir Beğim*, B. No: 2017/21882, 10/02/2021, § 49. Temel hak ve özgürlüklerin korunması bağlamında idari ve yargısal makamların öncelikle sorumlu olması bireysel başvuru sisteminin temel felsefesini oluşturmaktadır. Yılmazoğlu, Y. E. (2021). *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm - Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 20. Bir bütünlük arz eden bireysel başvuru sisteminin, öngördüğü prensiplerin idari makamlar ve derece mahkemelerince de benimsenmesini gerekli kıldığı hakkında: Zühtü Arslan'ın "Anayasa Mahkemesi Üyesi Basri Bağcı'nın Andiçme Töreni Açılış Konuşması", 9/6/2020 https://www.anayasa.gov.tr/tr/baskan/konusmalar/anayasa-mahkemesi-uyesi-basri-bagci-nin-andicme-toreni-acilis-konusmasi/ (Erişim Tarihi: 21/7/2020) AİHM Başkanı Robert Spano da ikincillik ilkesi üzerinde yaptığı bir değerlendirmede ulusal mahkemelerin temel insan haklarının korunmasındaki rolüne değinmiştir. Bu konuda Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan uluslararası insan hakları sözleşmelerinin bu konuda geçerli olmasının elbette büyük önem taşıdığını belirten Spano, Türk yargıçlarının bu temel anayasal hükme etkin bir şekilde hayat vermeye devam etmesinin çok önemli olduğunu ifade etmiştir. https://echr.coe.int/Documents/Speech_20200903_Spano_Justice_Academy_Ankara_ENG.pdf (Erişim Tarihi: 5/9/2020).

konu ve maksat yönlerinden biri ile ***kanuna*** *aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılacak dâvalar*"ın Danıştayda çözümleneceği belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere 2577 sayılı Kanun'un 2. maddesi 521 sayılı Kanun'a nazaran idari yargı denetimi kapsamında referans alınacak norm blokunu genişletmiş ve idari işlemlerin *hukuka* uygunluğunun incelenmesi görevini idari yargıya vermiştir. "Hukuk" kavramının "kanun" kavramına kıyasla Anayasa ve usulüne uygun yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmaları da kapsayan daha geniş bir kavram olduğunda şüphe bulunmamaktadır. Bu nedenle idari yargı mercii gerçekleştirdiği hukuka uygunluk denetimini "kanuna uygunlukla" sınırlamamalı[17], *kanun hükmünde* olan (AİHS ve usulüne göre yürürlüğe konulmuş diğer milletlerarası antlaşmalar) ya da kanundan daha üstün konumda bulunan normların (Anayasa) sağladığı güvenceleri de hukuka uygunluk denetiminde gözetmelidir[18].

---

[17] Doktrinde *Furtun* konuya şu şekilde yaklaşmaktadır:
"Özü kısaca hükûmetlerin halk temsilcilerinden oluşan parlamentolar tarafından çıkartılan, yasa adı ve niteliği taşıyan hukuk kuralları çerçevesinde icraatta bulunmaları ve icraatlarını yasalara uygun biçimde yapmaları olarak ifade edilebilecek olan yasallık ilkesi özgürlükçü batı demokrasilerinin önemli bir değeridir… Dar anlamda yasallık ilkesi, yasalar adil olmasa bile yargı organlarının yasa hükmünü göz ardı edip bunun yerine adalet gereklerine uygun düşen bir karar vermelerini engeller. Bu anlayış ise hukukun adaletten uzaklaşmasına ve meşruluğunu yitirmesine yol açar. Bu nedenle yasallık ilkesini geniş bir kapsamda hukuka uygunluk biçiminde anlamak gerekir." Furtun, İ. H. (2009). *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Ankara: Yetkin Yayınları, s. 139.
Yaltı, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde sınırları çizilen hukuk uygunluk denetiminin AİHS'i de kapsadığını belirtmektedir. *Yaltı*, *Erkut*'a atıfla "*idare yargıcının etkin yargılama işlevinin doğrudan doğruya Kamu Kudreti ya da bizatihi yargıcın kendisi tarafından kısıtlanması*" anlamında kullanılan "*tutuk adalet anlayışı*"nı aşması ve vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda yargıcın idari işlemin kanunlara uygunluğunu denetlemekle yetinmemesi ve kanunların ötesine geçmeyen yargısal işlevden çıkması gerektiğini belirtmektedir. Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., s. 36.; Erkut, C. (2004). *Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı*, İstanbul: Yenilik Basımevi, s. 32, 145. Buna göre vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda yargıç, AİHS ile çatışma hâlinde olan ve bireysel işlemin hukuki sebebini oluşturan vergi kanunu hükmünü ihmal ederek işlemi AİHS'e uygunluk taşımadığı gerekçesiyle iptal etmelidir. Yaltı, B. (2006), s. 35.

[18] Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 97, 98. AİHS'in doğrudan etkili, mahkemeler önünde ileri sürülebilecek haklar yaratan uluslararası hukuk kuralları içermesi nedeniyle vergi yükümlüsünün hak talebinde bulunurken dayanabileceği bir hukuk kaynağı olduğu hakkında: Yaltı, B. (2007). s. 36. Yazar, AİHS'in idari yargıç tarafından "destek ölçü norm"dan öte "doğrudan ölçü norm" olarak uygulamada kullanılmasının Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının hukuken zorunlu sonucu olduğunu ifade etmekte ve AİHS'in idari yargıcın uyuşmazlıkların uygulanması ile idari yargıcın önündeki "yasa ekranını (ecran legislatif)" kaldıracağını ifade etmektedir. Yaltı, B. (2007). s. 38, 39; Azrak, A. Ü. (1992). "İdari Yargıda Anayasaya Uygunluk Sorunu", *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 9., s. 323, 324 *Azrak*, idarenin kanuniliği ilkesinin geçerli olduğu hukuk sistemlerinde idari yargı mercilerinin uyuşmazlığı

Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklere ilişkin hükümlerinin idari davalarda uygulanması esnasında bu hükümlere kararlarıyla içerik kazandıran Anayasa Mahkemesi içtihatlarının; milletlerarası antlaşmaların idari davalarda uygulanması esnasında ise bunları yorumlama yetkisine sahip uluslararası kurum ve yargı organlarının tavsiye, çözüm, karar ve içtihatlarının dikkate alınması gerekmektedir[19]. Bu bağlamda AİHS'in Anayasa'da öngörülen usulde onaylanarak yürürlüğe konulması sebebiyle kanun hükmünde olduğu, onay aşaması tamamlanmış ek protokollerin de bu bağlamda değerlendirilmesi gerektiği ve AİHS'in idari davalarda uygulanması konusunda AİHS'i yargısal olarak yorumlama yetkisine sahip AİHM kararlarının da dikkate alınması gerektiği izahtan varestedir[20].

çözerken uygulayacakları kanun kuralının anayasa ve anayasa üstü olarak tanımladığı uluslararası hukuk normlarına aykırılığı nedeniyle kanun hükümlerinin aşılmasını ve kanun üstü normların uygulanmasını yasa ekranı hipotezinin aşılması olarak nitelemektedir. Yazar başta bu konuda çekingen davranan Türk idari yargısının zaman içinde bu yönde kararlar verdiğini ifade etmektedir. Azrak, A. Ü. (1992). s. 328, 329. Ayrıca Anayasa'ya uygun yorumu, kanun hükümlerinin anayasallık blokuna dâhil normlara uygun düşecek biçimde yorumlanması olarak tanımlayan yazar, bu yorum yönteminin normlar hiyerarşisi ve anayasanın üstünlüğü ilkelerinden kaynaklandığını belirtmektedir. Normlar hiyerarşisi, alt normun geçerlilik nedeni olan üst norma uygunluğunu, "anayasanın üstünlüğü ilkesi ise alt basamaktaki normların anayasaya aykırı biçimde" yorumlanmaması ve "anayasanın sınırları dışında" uygulanmamasını gerekli kılar. Yazar, Danıştayın da zaman zaman bu yorum yöntemine başvurduğunu örneklerle açıklamaktadır. Azrak, A. Ü. (1992). s. 332-339. *Arslan*'a göre AİHS'in 1. maddesinde Taraf devletlere Sözleşme'deki "hak ve özgürlükleri" "herkes için" güvence altına alma ve tanıma yükümlülüğünün yüklenmesi AİHS'in "iç hukukta başkaca bir düzenlemeye gerek olmadan ulusal mahkemeler önünde" "doğrudan uygulanabilir kurallar içerdiğini" göstermektedir. Arslan, Z. (2000). "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasa Yargısı: Uyum Sorunu ve Öneriler", *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 17., s. 275.

19 Benzer görüş için bkz. Yaltı, B. (2007). s. 40.

20 Anayasa Mahkemesinin benzer bir uyuşmazlıkta verdiği ihlal kararını dikkate almak suretiyle derdest uyuşmazlıkta yeni bir hak ihlaline yol açmamak için usule ilişkin kazanılmış hakka bir istisna tanıyarak uyuşmazlığı sonuçlandıran bir karar için bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 19/1/2022 tarihli ve E.2020/853, K.2022/17 sayılı kararı:

"Yargılama sürecinde vergi mahkemesince uyuşmazlığın esasına ilişkin bir bozma kararına uyarak davayı reddetmesinin davalı idare lehine bir usule ilişkin kazanılmış hak oluşturduğu ve bu bağlamda ısrar kararında da ifade edildiği üzere temyiz incelemesinin ancak bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılması gerektiği ileri sürülebilirse de benzer bir uyuşmazlıkta Anayasa Mahkemesinin bir ihlal kararı verdiği ayrıca 2577 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan kurala temel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla istisna getirilebileceğinin açık olduğu ve Kurulumuzun halihazırda istikrar bulmuş uygulamasının da bu yönde olduğu gözetildiğinde mevcut yargılamada salt bozma kararına uyulmuş olmasından hareketle usule ilişkin kazanılmış hakkın varlığından söz edilemeyeceği tartışmasızdır."

III. BİR KANUN HÜKMÜNÜN AYNI ANDA ANAYASA VE AİHS'E AYKIRILIĞININ SAPTANMASI HâLİNDE İDARİ DAVALARDA UYUŞMAZLIĞIN ÇÖZÜME KAVUŞTURULMASI

Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının üçüncü cümlesi uyarınca bir kanun hükmünün temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmayla aynı konuda farklı hükümler içermesi hâlinde uyuşmazlığın devletin uluslararası taahhüt ve yükümlülükleri bağlamında milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınarak çözümlenmesi gerekmektedir. Temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmaların mahiyeti ve düzenleme biçimi itibarıyla uyuşmazlıklar özelinde spesifik normlar içermesi beklenemeyeceğinden *aynı konuda farklı hükümler içerme* durumunun tespitinde *kanun metni ve uygulaması* ile *antlaşma hükmünün içerdiği genel ilkelerin ve bunların uygulanması*nın bağdaşıp bağdaşmadığı temel alınmalıdır[21].

Bir kanun kuralı ve uygulanmasının *temel hak ve özgürlüklere ilişkin bir milletlerarası antlaşma* hükmüne de aykırılık oluşturabilmesi yanında *Anayasa*'nın temel hak ve özgürlüklerine ilişkin kurallarına aykırılık oluşturabilmesi mümkündür. Bu kapsamda somut norm denetimi (Anayasa'nın 152. maddesi) temel hak ve özgürlük ihlalinin *kanun kuralının lafzından kaynaklanması hâlinde* işletilmesi gereken ve Anayasa'ya aykırılık iddialarının çözüme kavuşturulması bakımından etkin bir başvuru yoludur. Ancak ihlal, *kuralın lafzından* değil de *kuralın idari yorumundan* kaynaklanıyorsa idari yargı merciinin bu idari yorumun somutlaştığı işlemi hukuka aykırı bularak iptal etmesi gerekir. Öte yandan ihlalin *yargısal yorumdan* kaynaklanması hâlinde ise yargı merciinin bu yorumu değiştirerek Anayasa'ya uygun bir yorum benimsemesi (Danıştay yönünden istinaf kararını bozması, istinaf yönünden vergi mahkemesi kararını kaldırarak yeniden karar vermesi) uygun olan çözüm yöntemidir.

Anayasa'ya aykırılığın kurala idare ve yargı mercilerince yorum yoluyla yüklenen anlamdan kaynaklandığı hâllerde somut norm denetimi, Anayasa'ya aykırılığın giderimi noktasında etkin bir çözüm üretemeyeceğinden bu hâlde yargı mercilerinin bu yolu tüketmemeleri beklenir. Nitekim uygulamada Anayasa Mahkemesinin bu gibi başvuruları yorumlu ret kararıyla sonuçlandırdığı müşahede

[21] Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 46.

edilmektedir[22,23]. Yargılama sürecinde kuralın idari ya da yargısal yorumundan kaynaklanan Anayasa'ya aykırılık giderilememişse Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru ihlalin giderimi noktasında etkin bir çözüm sunabilir.

Bir *kanun kuralının lafzının* Anayasa'ya ve milletlerarası antlaşmaya aykırılığını tespit eden idari yargı merciinin öncelikle kuralı, Anasayasa'nın

[22] Örneğin, kanuni süresinden sonra idarenin müeyyide içeren yazısına istinaden mükellef tarafından verilen düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vermeyeceği yolundaki yargı içtihatlarının dayanağını oluşturan 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasının ilk cümlesinin iptali istemiyle itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi, kuralın somut norm denetimi yoluyla iptali istemini reddetmiştir (AYM, E.2017/24, K.2017/112, 14/6/2017, §§ 20-23). Mahkemenin kararında "ihtirazi kaydın uygulamada ortaya çıkan ve düzeltme beyannamesi olarak adlandırılan beyannamelere konulup konulamayacağı; konulabilse dahi dava açma hakkını tanıyıp tanımayacağı esasında itiraz konusu kuralın değil kuralın istisnasının kanuni dayanağı olan 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasının yorumundan kaynaklanmaktadır." belirlemesinde bulunduğu görülmektedir (AYM, E.2017/24, K.2017/112, 14/6/2017, § 21). Bir başka anlatımla Mahkeme, mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği yolundaki Anayasa'ya aykırılık iddiasının anılan 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin lafzından değil bu kuralın istisnası niteliğindeki 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan kuralın yorumundan kaynaklandığını saptamıştır. Ancak aynı uyuşmazlık ve ihlal iddiası bireysel başvuru yoluyla önüne taşındığında Mahkeme, mülkiyet hakkının usul boyutunun ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır (*Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019, §§ 66, 67). Bu sonuç Anayasa Mahkemesi kararları arasındaki bir çelişkiyi değil kanunun *lafzının* Anayasa'ya aykırı olması ile *kanunun yorum yoluyla uygulanması* neticesinde ortaya çıkan sonucun Anayasa'ya aykırı olmasının aynı anlama gelmemesinden kaynaklanmakta ve somut norm denetimi yoluyla bireysel başvuru incelemesindeki farkı ortaya koymaktadır. Bu konuda bir başka örnek de Anayasa Mahkemesinin Danıştay Onüçüncü Dairesinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 18/6/2014 tarihli ve 6545 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle değiştirilen 50. maddesinin (4) numaralı fıkrasının Anayasa'nın 2., 13. ve 36. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebini sonuçlandırdığı karardır. Anayasa Mahkemesi, hiçbir istisna içermemesi nedeniyle kurala yöneltilen Anayasa'ya aykırılık itirazını, içtihattan doğan ve hukuk güvenliğini sağlama amacına yönelen kurala, uygulamada hukukun üstünlüğü ilkesi ile temel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla istisnalar tanınabileceği gerekçesiyle reddetmiştir (AYM, E.2019/115, K.2020/31, 12/6/2020, § 28).

[23] Anayasa Mahkemesinin yakın bir tarihte verdiği hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararına itirazı düzenleyen 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinin (12) numaralı fıkrasının iptaline ilişkin karar, Anayasa'ya uygunluk incelemesinde kuralın uygulamasının da gözetilmesi nedeniyle ayrıksı bir nitelik taşımaktadır (AYM, E.2021/121, K.2022/88, 20/07/2022, §§ 28-30). Anayasa Mahkemesi kuralın mahkemelerce uygulanma biçimini ve bu konuda verdiği bireysel başvuru kararlarını da dikkate almış ve kuralın "bu kanun yoluna başvuranların iddia ve delillerinin dikkate alınmasında, çatışan menfaatlerin dengelenmesinde, temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahalenin demokratik toplum düzeninin gereklerine uygunluğunun ve ölçülülüğünün belirlenebilmesinde belirli ve etkili bir denetim yolu" öngörmediğini belirtmiştir. Mahkeme, kuraldaki temel hak ve özgürlüklerin korunması yönünden *lafzi* güvence eksikliğinin kuralın *uygulanmasında* da hak eksenli bir yaklaşımın benimsenmemesi nedeniyle Anayasa'ya aykırılığa yol açtığı ortaya koymuştur. Kararın ayrıntılı değerlendirmesi bu çalışmanın kapsam ve amacını aşacağından bu hususu belirtmekle yetinmek istiyoruz.

152. maddesi uyarınca somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne mi taşınması gerektiği yoksa Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *üçüncü cümlesi* uyarınca uyuşmazlığı antlaşma ve uygulanmasını esas alarak mı çözümlenmesi gerektiği Anayasa'da açıkça hükme bağlanmamıştır[24].

A. KURALIN BİR MADDİ HAKKIN ESAS BOYUTUNU İHLAL EDİCİ NİTELİKTE OLMASI

İhlalin kuralın yorumundan değil de lafzından kaynaklandığı ve norm denetimi sonucunda verilebilecek iptal kararının tüm uyuşmazlıkları kapsayıcı etkisi dikkate alındığında idari yargı merciinin öncelikle bu yola başvurması hukuken daha etkili bir yoldur. Mahkemenin somut norm denetimi başvurusunda bulunduğu ancak Anayasa Mahkemesinin Anayasa'nın 152. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen beş aylık süre içinde kararını verip açıklamadığı takdirde idari yargı mercii uyuşmazlığı *yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırmak* zorundadır.

Bu koşulun gerçekleşmesi hâlinde Anayasa'nın 152. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen kural dar yorumlanarak idari yargı merciinin uyuşmazlığın çözümünde mutlaka lafzı itibarıyla hem Anayasa'ya hem AİHS'e aykırılık taşıdığını tespit ettiği kanun kuralını uygulaması gerektiğinin ileri sürülmesi temel hak ve özgürlüklerin korunması gerekliliğiyle bağdaşmaz. Çünkü bu durumda idari yargı merciinin elinde bir yanda Anayasa yanında aynı zamanda AİHS'e aykırılık taşıdığını (bu nedenle Anayasa Mahkemesine iptali için başvurduğu) tespit ettiği kanun kuralı, diğer yanda Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *birinci cümlesi* uyarınca *kanun hükmünde* olan aynı olaya uygulanabilecek nitelikteki AİHS hükmü ve buna ilişkin uygulamayı gösteren AİHM içtihatları bulunmaktadır. Bu hâlde kanun düzeyindeki söz konusu iki hukuk kuralını kıyaslaması gereken idari yargı merciinin uyuşmazlığı, Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *üçüncü cümlesi* uyarınca milletlerarası antlaşma hükmü (AİHS) ve bunun uygulamasını (AİHM içtihatlarını) esas alarak çözümlemesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır[25]. Bu yaklaşım tarzı insan haklarına dayalı

---

[24] AYM, E.2019/115, K.2020/31, 12/06/2020, § 19:
"Öte yandan Anayasa'nın tüm maddeleri aynı etki ve değerde olup aralarında bir üstünlük sıralaması bulunmadığından uygulamada bunlardan birine öncelik tanımak mümkün değildir."

[25] Aynı yönde bir görüş içeren ve konuyu idari yargı hâkimleri arasında yapılmış bir anket

hukuk devleti anlayışı[26] devletin pozitif yükümlülüklerine (Anayasa'nın 5. maddesi), milletlerarası antlaşmayı imzalayarak yürürlüğe koymakla verdiği uluslararası taahhüt ve yüklendiği uluslararası yükümlülüklere daha uygundur[27].

Bu yaklaşıma bir eleştiri de getirilebilir. Özellikle Anayasa Mahkemesinin beş aylık süre içinde karar vermemesi hâlinde mahkemenin kanunu dikkate almaksızın milletlerarası antlaşma hükmüne göre uyuşmazlığı çözüme kavuşturması fakat bu esnada Anayasa Mahkemesinin kanunu Anayasa'ya aykırı görmeyerek itiraz başvurusunu reddetmesi söz konusu olabilir. Bu durumda mahkeme Anayasa'ya aykırı olmayan kanun hükmünü ihmal ederek uygulamamış olacaktır. Bu durumun millî kanunu uygulamamak gibi sakıncalar doğurabileceği söylenebilirse de uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasında esas alınan metnin de devletin imzalayarak yerine getirmeyi taahhüt ettiği uluslararası yükümlülükleri içeren temel hak

çalışmasını da esas alarak kapsamlı bir şekilde irdeleyen bir çalışma için bkz. Balcı, M. (2022). "Kanun Hükmünün Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hükümleri ile Çatışması Hali", https://vergialgi.com/kanun-hukmunun-anayasa-ve-avrupa-insan-haklari-sozlesmesi-hukumleri-ile-catismasi-hali (Erişim Tarihi: 5/6/2022)

[26] Anayasa'nın 2. maddesinde "*insan haklarına saygılı … hukuk Devleti*" anlayışı kabul edilmekle birlikte Anayasa'nın 14. maddesinde 4709 sayılı Kanun'la gerçekleşen değişiklikle daha üstün bir yaklaşımla "*insan haklarına dayanan demokratik ve lâik Cumhuriyet*" esası benimsendiğinden bu kavramı kullandım.

[27] *Balcı*, çalışması kapsamında idari yargı hâkimleri arasında yürüttüğü anket sonuçlarında çoğunluk görüşünün *"Anayasa'nın 152'nci maddesi uyarınca kanun maddesinin iptal edilmesi istemiyle Anayasa Mahkemesine somut norm denetimi yolunu tercih ederek başvuruda bulunmak ve beş ay içinde Anayasa Mahkemesi tarafından karar verilmemesi hâlinde milletlerarası antlaşma hükmü doğrultusunda değil de kanun hükmü doğrultusunda karar vermek"* yönünde olduğunu tespit etmiştir [Balcı, M. (2022)]. Milletlerarası antlaşma hükümlerinin uygulanmasını yadsıyan bu anlayışın "***kanunları yok saymaya giden bir uygulamaya yönelme***" [Balcı, M. (2022).] veya farklı mahkemelerin farklı uygulamalara yol açma yönündeki endişelerine dayandığı söylenebilir. Ancak milletlerarası antlaşma hükümlerini imzalamakla devletin üstlendiği uluslararası taahhütler ve hatta AİHS uygulaması açısından AİHM'nin zorunlu yargılama yetkisinin kabul edilmiş olması nedeniyle devletin egemenlik alanında bulunan kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunması bakımından AİHS'in uygulanmamasının yol açabileceği ihlal kararları ve bunun giderimi için hükmedilebilecek tedbirler dikkate alındığı alındığında birinci endişeye oldukça mesafeli yaklaşmak gerekir. AİHS uygulamasını belirleyen AİHM içtihatlarının tutarlılığı ve bunlara erişilebilirlik imkânlarının çoğalmış olması karşısında ikinci endişenin de yersiz olduğu ifade edilebilir. Her yargı mercii bu içtihatlara günümüzde kolaylıkla erişebilir ve bu çaba sonucunda her yargı mercii, farklı içtihatlarda bir temel hak ve özgürlüğün korunması açısından belirlenen ilkelerin aynı olduğunu görecektir. Bu aynılık ve içtihat tutarlılığının bunların yorumlanıp uygulamasında beklendiği kadar büyük farklılıklara yol açmayacağı, farklılığın olsa olsa AİHS hükümlerini uygulamamakta direnen yargı mercilerinin kararları ile bunlara uyumlu biçimde elindeki uyuşmazlıkları çözen yargı mercilerinin kararları arasında doğabileceği düşünülmektedir.

ve özgürlüklere ilişkin bir belge olduğu unutulmamalıdır[28]. Bu belge Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca *kanun hükmünde* olup yine Anayasa'nın 138. maddesi uyarınca hâkimin vicdani kanaatini oluştururken başvuracağı hukuk kaynaklarından biridir. Ayrıca böyle bir durumda muhakkak kanunun uygulanması gerektiği düşünülüyorsa yargılama sürdüğü müddetçe milletlerarası antlaşma hükümlerine göre verilen kararın bu gerekçeyle bozulmasının mümkün olduğu da gözetilmelidir.

Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *üçüncü cümlesi*, hukuk uygulamasına hitap ettiğine göre burada asıl olan, uyuşmazlığın mahkemece çözümlenmesinde temel hak ve özgürlüklerin korunmasıdır. Bu nedenle anılan kuralda "esas alınır" ibaresiyle kastedilenin kanun kuralının bir yana bırakılması/ihmal edilmesi[29] yoluyla uyuşmazlığın daha fazla güvence içeren antlaşma hükümlerine göre çözümlenmesi olması gerekir. Ancak bu aşamada yargı merciinin kanun kuralı ya da antlaşma hükümlerinden hangisinin somut olayın koşulları altında ve temel hak ve özgürlüklerin korunması bağlamında daha fazla güvence içerdiğini tespit etmede bir takdir yetkisinin bulunduğu da kuşkusuzdur. Ancak bu yetki objektif ve makul gerekçelere dayanılarak kullanılmalıdır[30].

Çatışmada "*her zaman* antlaşma hükmünün mü esas alınacağı" bu konudaki diğer bir sorun alanını teşkil etmektedir. "7/5/2004 tarihli ve 5170 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun"un yasalaşma sürecinde sunulan teklifin genel gerekçesinde şu ifadeler yer almaktadır:

> *"…dünyada gelişen yeni demokratik açılımlara uyum sağlanması ve bu açılıma uygun bir şekilde temel hak ve hürriyetlerin, evrensel düzeyde kabul edilmiş standart ve normlar ile Avrupa Birliği kriterleri seviyesine çıkarılması amacıyla kanunlarımızda düzenlemeler yapılması ihtiyacı temel yasamız olan Anayasada da değişiklikler yapma zorunluluğu doğurmuştur…*

---

28 Bu değerli eleştiri makaleyi değerlendiren kıymetli hakemlerden biri tarafından dile getirilmiş olup kör hakemlik uygulaması nedeniyle kendisine ismen atıfta bulunamamaktayım.

29 Aynı yönde: Yeşilyurt, N. İ. (2014). "Danıştay Kararlarında Uluslararası Andlaşmaların Normatif Değeri", *İnsan Hakları Yıllığı*, C. 32, s. 19.

30 Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 41.

Bu zorunluluktan hareketle, hazırlanan Kanun Teklifiyle, Anayasanın bazı maddelerinde değişiklik yapılması öngörülmektedir[31]*."*

Gerekçede kullanılan ifadeler o tarihte yürürlükte bulunan Anayasa ya da kanun hükümlerinin evrensel olarak ve Avrupa düzeyinde belirlenmiş standartların gerisinde kalabileceğini kabul etmektedir. Bu nedenle demokratikleşme yolunda bu standartlara uyum sağlayabilmek amacıyla söz konusu değişikliğin yapılmasının öngörüldüğü ifade edilmektedir. Standart düşüklüğüne ilişkin bu kabul antlaşmalar ile kanunların "*aynı konuda farklı hükümler içermesi*" biçiminde tanımlanan çatışma alanında temel hak ve hürriyetlerin güvence altına alınması noktasında antlaşmaların kanunlardan daha üstün bir korumayı içerdiğine işaret etmektedir[32].

Ne var ki böyle toptancı bir yaklaşım kabul edilebilir değildir. Anayasa'mızda AİHS ve eki protokoller ile tanınmayan başka temel hak ve özgürlükler güvence altına alınmış olabileceği gibi kanunların temel hak ve özgürlüklerin korunması açısından *asgari düzey* belirleyen Anayasa ya da AİHS'te yer alan kurallardan daha fazla güvence içermesi de mümkündür[33]. Bu nedenle antlaşma ile kanun arasındaki çatışmayı belirleyen ve antlaşmanın esas alınmasını öngören "*aynı konuda farklı hükümler içerme*" şartının *antlaşmanın kanunlardan daha fazla güvence içermesi* kaydıyla okunmasının anayasa koyucunun bu değişikliği gerçekleştirmekteki temel hak ve özgürlüklerin korunması amacına daha uygun düştüğü sonucuna ulaşılmaktadır[34].

---

31 Yılmazoğlu, Y. E. ve Perdecioğlu, İ. E. (2018). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)*, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, s. 1248.

32 Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 42.

33 Akıllıoğlu, T. (1989). "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İç Hukukumuz", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 44., S. 3., s. 165.; Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 42.

34 Aynı yönde: Gülmez, M. (2004). "Anayasa Değişikliği Sonrasında İnsan Hakları Sözleşmelerinin İç Hukuktaki Yeri ve Değeri", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 54, s. 156.; Şahbaz, İ. (2004). "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Türk Yargısı Sistemindeki Yeri", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 54, s. 213.; Başlar, K. (2004). "Uluslararası Antlaşmaların Onaylanması, Üstünlüğü ve Anayasal Denetimi Üzerine", *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni: Prof. Dr. Sevin Toluner'e Armağan*, Özel Sayı, C. 24, S. 1-2., s. 313-314.; Yeşilyurt, N. İ. (2014). s. 19.; Pazarcı, H. (2004). "Türk Hukukunda Andlaşmalar ile Yasaların Çatışması", *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni: Prof. Dr. Sevin Toluner'e Armağan*, Özel Sayı, C. 24, S.1-2., s. 669.; Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 43, 44.

B. KURALIN ADİL YARGILANMA HAKKINI YA DA BİR MADDİ HAKKIN USUL BOYUTUNU İHLAL EDİCİ NİTELİKTE OLMASI

Bu durumda kişinin idari işlemin hukuka aykırı olduğu iddiasını, idari yargı mercii önünde etkin bir biçimde ileri sürememe riski söz konusu olabileceğinden idari yargı merciinin somut norm denetimine başvurmadan önce Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *üçüncü cümlesi* uyarınca AİHS ve uygulamasını esas alarak kural nedeniyle ortaya çıkan usule ilişkin problemi bertaraf etmesi, daha sonra kuralı Anayasa'nın 152. maddesi uyarınca somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne taşıması gerektiği düşünülmektedir.

Örneğin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasına 19/1/2022 tarihli ve 7351 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle eklenen cümlede "*Vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemez.*" kuralına yer verilmiştir.

İdari işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenebilir olması, tarh işlemine karşı açılan davalarda yürütmenin kendiliğinden durması, diğer vergilendirme işlemlerine karşı açılan davalarda kanunda öngörülen koşulların oluşması hâlinde yürütmenin durdurulmasına hükmedilmesi gibi hukuksal başvuru yolu ve araçlar vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda öncelikle mülkiyet hakkının idari yargılama mercilerince korunması gerekliliğinin bir tezahürüdür[35].

AİHM, *Intersplav/Ukrayna* kararına konu olayda, vergi iadelerinin -karara konu olaydaki koşullar göz ardı edilmemek kaydıyla- mülkiyet hakkı kapsamında korunması gereken bir menfaat oluşturabildiğini belirtmiştir[36]. Dolayısıyla 2577 sayılı Kanun'a eklenen kuralın mülkiyet

[35] a.g.e. s. 512.

[36] *Intersplav/Ukrayna* kararında Mahkeme, başvurucunun katma değer vergisi iadesini devletten alamamasına ilişkin müdahaleyi değerlendirmiştir. AİHM, yerel mevzuatın belirlediği ölçüt ve gereklilikleri yerine getirdikten sonra başvurucunun ticari faaliyetleri kapsamında ödemiş olduğu katma değer vergisinin iadesinin yanı sıra herhangi bir gecikme için tazminat ödenmesini de makul bir şekilde bekleyebileceğini gözlemlemektedir. Katma değer vergisi iadesi talebi her ne kadar yetkili makamların denetim ve itirazlarına tabi olsa da Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre bir şirketin iadeye uygunluğunun teyidi için talebin bir ön adli incelemeye tabi tutulması gerekmemektedir. Dava dosyasındaki bilgilerden yetkili vergi mercilerinin başvurucuya ödenecek vergi iadesi miktarlarına itiraz etmedikleri ancak iade konusunda yetkisizliğe hatalı bir

hakkı kapsamında korunan bir değeri elde etmek için yapılan idari başvurunun reddi üzerine açılacak davada yürütmenin durdurulması kararı verilmesini ek bir şarta daha bağlamak suretiyle davacının mahkemeye erişim hakkı ile mülkiyet hakkının usul boyutuna müdahalede bulunduğu düşünülmektedir.

Mülkiyet hakkının korunmasını amaçlayan yargısal bir aracın kullanımına getirilen usul kısıtlamaları o hakkın korunması amacıyla mahkemeye erişmiş olmayı anlamsız kılabilecek bir mahiyet taşıyabilir. İdari işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilmesi, hukuka açıkça aykırılığı saptanmış bir işlemin doğurabileceği zararların idari işlemin icrailiği askıya alınmak suretiyle dava esastan karara bağlanmadan önce engellenmesi amacını taşımaktadır. Yürütmenin durdurulması kararı verilmesi için bir başka şart öngörülmesi ve idari işlemin icrailiğinin askıya alınmasının zorlaştırılması, Anayasa'nın 36. maddesi ve AİHS'in 6. maddesi kapsamında korunan adil yargılanma hakkını ihlal edici niteliktedir.

Diğer yandan Anayasa'nın 125. maddesinin beşinci fıkrasında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için *birlikte gerçekleşmesi aranan* şartlar sadece *idari işlemin uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması* ve *idari işlemin hukuka açıkça aykırı olması* ile sınırlanmış, bu şartlara ek bir şart getirilebileceği maddede öngörülmemiştir. Kuralın ihdas edilme nedeni olarak gösterilen *haksız iadelerin önüne geçmenin*[37] de Anayasa'nın 125. maddesinin altıncı fıkrasında yer alan ve yürütmenin durdurulması kararı verilmesini sınırlanabileceği belirtilen hâllerin hiçbiriyle ilgisi kurulmamıştır. Bu nedenle iade talebinin reddine ilişkin idari işlemin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla açılacak idari davada yürütmenin durdurulması kararı verilmesinin teminat ödenmesi koşuluna bağlanması, bir yandan Anayasa'nın 125. maddesinin lafzında yer almayan bir şart öngörmek diğer yandan mahkemeye erişimi hakkını

biçimde dayanarak herhangi bir sebep olmaksızın iadeyi onaylamayı açıkça reddettikleri anlaşılmaktadır. Bununla birlikte yetkili vergi mercileri, vergi iadesi gecikme tazminatının başvurucu tarafından yapılan hesaplamalarına mahkeme önünde birkaç defa itiraz etmiş olup itirazlarından sadece bir tanesi kabul edilmiştir. Ancak bu son nokta Mahkemenin katma değer vergisi iadesi işlemleriyle ilgili ulaştığı sonucu çürütmemektedir. Mahkeme, söz konusu kanuni menfaatin kesin içeriğinin ve kapsamının belirlenmesini gerekli görmese de yukarıda belirtilen faktörlerin başvurucunun Ukrayna kanunlarıyla kendisine tanınan ve (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesiyle korunan, mülkiyet ile ilgili bir menfaate sahip olduğunu gösterdiği konusunda tatmin olmuştur. *Intersplav/Ukrayna,* B. No: 803/02, 9/1/2007, §§ 31, 32. Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 143-145.

[37] https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-4058.pdf (Erişim Tarihi: 9/6/2022)

ölçüsüz bir biçimde sınırlandırmak suretiyle hem Anayasa'ya hem AİHS'e aykırılık taşımaktadır.

Bu durumu gözeten Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi, 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasına 7351 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile eklenen kuralın AİHS'in 6. maddesi ile çatışma hâlinde bulunduğunu saptamış ve *somut norm denetimi yoluna başvurmaksızın* Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca anılan kuralın bu davada uygulama önceliği bulunmadığını tespit ederek davacının yürütmenin durdurulması isteminin teminat alınmaksızın kabul edilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır[38].

Bir hukuka aykırılık iddiasının yargı önünde etkin bir biçimde tartışılıp bu konuda bir maddi hakkın ihlal edilmesini önleyici bir tedbir alınmasını zorlaştıran bir kanun hükmünün bir milletlerarası antlaşma hükmü karşısında somut norm denetimi yolu işletilmeden önce ihmal edilmesine ilişkin bu yaklaşımın hukuka ve Anayasa'ya uygun olduğu belirtilmelidir.

Öte yandan anılan kural, bu esnada bir başka mahkeme olan Samsun Vergi Mahkemesi tarafından somut norm denetimi yoluyla da Anayasa Mahkemesi önüne taşınmış; Anayasa Mahkemesi dört ay gibi kısa bir

[38] Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 1/2/2022 tarihli ve E.2022/75 sayılı kararının ilgili bölümü şu şekildedir:

"Sonuç olarak; Sözleşmenin 6. maddesinin 1. fıkrası davanın taraflarına "kişisel hak ve yükümlülüklerinin" karara bağlanması için etkili bir şekilde mahkemeye başvurma hakkı tanımakla birlikte, devlete de bu amaç için kullanılabilecek araçları seçme serbestisi vermektedir. Bir mahkemeye veya yargı yerine başvurma hakkına getirilen kısıtlamanın meşru amaç izlememesi veya kullanılan araç ile gerçekleştirilmek istenen meşru amaç arasında amaca uygunluk yanında orantılılık ilişkisinin de bulunmaması halinde Sözleşmeye aykırılıkla birlikte iki kural arasında çatışma bulunduğu kabul edilmelidir.

Olayda; vergi kanunları gereğince iadesi talep edilen vergilerle ilgili olarak, iadesi talep edilen tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmasını öngören yasa kuralı; kişilerin, açıkça hukuka aykırı bir işlemle getirisinden ve yararlanılmasından mahrum bırakıldıkları parasal tutara yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi suretiyle görece daha uzun sürecek dava sürecinin sonucu beklenilmeksizin erişmeleri önünde orantısız ve öngörülen amaca aykırı bir düzenleme içermekle, Sözleşmenin 6. maddesinin 1. fıkrasında ile çatıştığı sonucuna varılmakla, Anayasanın 90. maddesinin beşinci fıkrası amir hükmü uyarınca 2577 sayılı Kanunun 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasına 7351 sayılı Kanunun 2. maddesi ile eklenen kuralına işbu davada uygulama önceliği bulunmadığından, davacının yürütmenin durdurulması isteminin teminat alınmaksızın kabul edilmesi gerekmiştir.

Açıklanan nedenlerle; davacının itirazının kabulü ile yürütmenin durdurulması isteminin reddine dair Ankara 6. Vergi Mahkemesi'nce verilen 23/12/2021 gün ve E:2021/1999 sayılı kararın kaldırılmasına, 2577 sayılı Yasanın 27. maddesinin 2. Fıkrasında belirtilen koşullar dava konusu olayda bir arada bulunduğundan teminat aranmaksızın yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne, 01/02/2022 gününde oybirliğiyle karar verildi."

süre içinde başvuruyu sonuçlandırarak kuralı iptal etmiştir[39]. Anayasa Mahkemesi, iptali istenen kuralla "yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için usule ilişkin bir sınırlama nedeni"nin düzenlendiğini belirtmiş ve bu noktada incelemeyi Anayasa'nın 125. maddesi yönünden yapmayı uygun görmüştür.

Anayasa Mahkemesi, yürütmenin durdurulması kararı verilmesinin mahkemece Anayasa'nın 125. maddesi uyarınca "idari işlemin uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması" şartı yönünden bir değerlendirme yapılmasına bağlı olduğuna dikkat çekmiştir. İdari yargı merciinin bu şartın olayda gerçekleştiği yönünde kanaate varmasına rağmen iptal edilen kuralla davacının teminat ödeme şartının da öngörülmesinin vergi iadesini alamayan ve dava süresince iade tutarını elde edememesi hâlinde telafisi güç ve imkânsız zararla karşılaşacağı kanısına ulaşılan davacı yönünden Anayasa'nın 125. maddesinde öngörülen şartı etkisiz kılacağı sonucuna ulaşılmıştır. Anayasa Mahkemesi ayrıca kuralda, idari yargı merciine teminat alıp almama konusunda takdir yetkisi tanınmadığına ve "teminatı ödeme imkânı olmayan davacının adli yardımdan yararlanmasını mümkün kılan bir güvenceye" yer verilmediğine dikkat çekmiştir. Mahkeme, "kuralın yürütmenin durdurulması kurumunun etkinliğini azalttığı ve bu kurumdan beklenen amacın gerçekleşmesini engellediği"nin açık olduğu sonucuna ulaşmış; kuralı, Anayasa'nın 125. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmiş, ayrıca Anayasa'nın 2., 13., 35. ve 36. maddeleri yönünden incelememiştir.

Bu başlık altında yapılan açıklamalar, kuralın adil yargılanma hakkı veya bir maddi hakkın usul boyutunu ihlal edici nitelikte olması hâline özgülendiğinden 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesine eklenen söz konusu kural hakkında Anayasa Mahkemesinin itiraz başvurusu üzerine ulaştığı sonucun bu başlık altında yapılan incelemelerle ilgisi olmadığı düşünülebilir. Ancak Anayasa Mahkemesinin kuralı yürütmenin durdurulması kararı verilmesi yönünden "usule ilişkin bir şart olarak" tavsif ettiği, ayrıca kuralı Anayasa'nın 125. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmesi nedeniyle Anayasa'nın 36. maddesi yönünden incelemediğini de göz önünde bulundurmak gerekir. Anayasa Mahkemesinin yürütmenin durdurulması kurumunun

[39] AYM, E.2022/14, K.2022/70, 01/06/2022, §§ 14-16.

Anayasa'da açıkça düzenlenmesi nedeniyle böyle bir yöntem izlediğinde şüphe bulunmamaktadır. Nitekim Mahkemenin kuralın Anayasa'nın 36. maddesi ile ilgisinin görülmediği yönünde bir belirlemesi bulunmamaktadır. Kuralın yargılama usulüne ilişkin bir şart getirdiği ve yürütmenin durdurulması kurumunun ihdas edilme amacı gözetilerek adil yargılama hakkı yönünden bir incelemeye tabi tutulabileceği de açıktır.

IV. YARGI KARARINA DAYANAN İCRA EDİLEBİLİR ALACAKLARDA OLUŞAN DEĞER KAYBININ GİDERİMİ: FAİZ ÖDEMESİ

A. AİHM UYGULAMASI

AİHM, icra edilebilir nitelikteki alacakların mülkiyet hakkı kapsamında korunması gereken bir mülk oluşturduğunu belirtmektedir[40].

AİHM, *Eko-Elda Avee/Yunanistan* kararında kamu makamlarınca makul olmayan gecikmelerle iade edilmesi gereken vergi tutarının faiz ödenmeksizin iade edilmesini, alacağı değer kaybına uğratan bir neden olarak görmüş ve iadesi gereken verginin uzun bir süre boyunca kullanılamamasının başvurucunun finansal durumu yönünden oluşturduğu yükün *adil denge*yi bozduğu sonucuna ulaşmıştır[41].

---

[40] Çok sayıda karar arasından *Pressos Compania Naviera S.A. ve diğerleri/Belçika*, B. No: 17849/91, 20/11/1995, § 31; Duman, Ö. (2020). Enflasyon Canavarı ile Mücadele: Mülkiyet Hakkı Bağlamında Vergi İdaresinden Olan Para Alacaklarının Ödenmesinde Yaşanan Değer Kaybı Sorunları, içinde Gemalmaz, H. B. ve Arslan Öncü, G. (Der.), *Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi*, (ss. 217-241). İstanbul: Beta Yayıncılık.

[41] *Eko-Elda Avee/Yunanistan*, B. No: 10162/02, 9/3/2006, §§ 26-31:

"AİHM, *Eko-Elda AVEE/Yunanistan* kararında vergi idaresinin başvurucu şirket tarafından haksız ödenen verginin geç iadesi dolayısıyla şirkete faiz ödemeyi reddetmesi şeklindeki müdahale ile mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır.

Devletin başvurucu şirkete geri ödemede yaşanan "gecikmeyi telafi etmek üzere faiz ödemeyi reddetmesi"nin Sözleşme'nin eki (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesiyle uyumlu olup olmadığı tespit edilmelidir. Bu çerçevede, Mahkemenin yerleşik içtihadı uyarınca indirim konusu edilen tutarların geri ödemesi geciktiğinde idarece geç ödeme faizi (late-payment interest) ödenmesi gerekmektedir. AİHM, özellikle vergi ödemeleri hususunda, geri ödeme koşulları ilgili kişiye aşırı bir yük getirdiğinde veya bu kişinin mali güvenliğine ciddi bir tehdit oluşturduğunda tarh olunan vergi veya katkı paylarından doğan mali yükümlülüklerin Sözleşme'nin eki (1) No.lu Protokol'ün 1. maddesini "ihlal edebileceğini" belirtmiştir. Mevcut davada, haksız yere ödenen vergi başvurucu tarafından yapılan geri ödeme talebinden beş yıl beş ay sonra geri ödenmiştir. Buna göre AİHM, vergi idaresinin söz konusu uzun süre dolayısıyla faiz ödemeyi reddetmesinin kamu yararının gereklilikleri ile başvurucu şirketin menfaati arasında kurulması gereken adil dengeyi bozduğu sonucuna ulaşmıştır." Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 377, 378 (Resmî özetten yararlanılmıştır. https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22002-3454%22]} (Erişim Tarihi: 19/12/2020)

İnceleme konumuzu oluşturan ısrar kararında, AİHM kararının yukarıda

Buffalo S.r.l. in Liquidation/İtalya kararına konu olayda başvurucu vergi iadelerindeki gecikmeler nedeniyle bankalardan ve özel kişilerden finansman aramak ve devletin ödediğinden daha yüksek oranda bir faiz ödemek zorunda kalmıştır. AİHM, olayda iade ödemelerindeki gecikmelerin yarattığı belirsizliğe işaret etmiş ve iade tutarlarının tek başına bu zararı gidermeye yeterli olmadığını ifade etmiştir. Mahkeme başvurucunun mülkiyetine yapılan müdahalenin "gecikmelerin mali etkisi", "sorunun çözümünü hızlandırmak için" etkili bir giderim yönteminin bulunmaması ve "iadelerin ne zaman ödeneceği konusundaki belirsizlik" ile birleştiğinde "genel kamu yararının gerekleri ile başvurucunun mülkiyetinden barışçıl biçimde yararlanma hakkının korunması zorunluluğu arasında bulunması gereken adil denge"yi bozduğuna ve dolayısıyla orantısız olduğuna hükmetmiştir[42].

B. ANAYASA MAHKEMESİ UYGULAMASI

Anayasa Mahkemesi de icra edilebilir alacaklardaki değer kayıplarının faiz ödenerek giderilmesi gerekliliğine işaret ederken AİHM kararlarından destek ölçü norm olarak faydalanmaktadır:

> "AİHM, istikrarlı olarak kamu makamlarınca yapılacak ödemelerin gecikmesini faiz ödemeleriyle ilişkilendirmektedir. AİHM'in çeşitli kararlarında, makul olmayan bir gecikme nedeniyle tazminatın değer kaybettiği durumlarda bu tazminatın yeterli olamayacağı belirtilmiştir (*Angelov/Bulgaristan*, B. No: 44076/98, 22/4/2004, § 39). Nitekim böyle başvurularda AİHM, esas itibarıyla kamu makamlarının geçen süre nedeniyle ödenmesi gereken tutardaki değer kayıplarını telafi etmek için gecikme faizi ödeyip ödemediğini dikkate almaktadır. Kısacası AİHM; mülkiyet hakkı kapsamında faiz ödemesini, esasen devletin borçlu olduğu tutar ile alacaklı tarafından nihai olarak alınan tutar arasındaki enflasyon nedeniyle oluşan değer kayıplarını giderme

koyulaştırılmış biçimde ifade edilen kısmı (late-payment interest) *gecikme faizi* olarak Türkçeye çevrilmiş ve davacıya gecikme faizi ödenmesi yönündeki gerekçeye dayanak yapılmıştır. Anılan ibarenin birebir çevirisi *geç ödeme faizi* olmakla birlikte bunun *gecikme faizi* olarak Türkçeye çevrilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır. Ne var ki bu çeviri tercih edildiğinde bunun Türk hukukundaki gecikme faizine karşılık geleceği yönünde bir değerlendirme yapılmasına olanak bulunmadığı da ayrıca belirtilmelidir.

42 *Buffalo S.r.l. in Liquidation/İtalya*, B No:38746/97, 3/7/2003.; Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 395 (Çeviride AİHM'nin vergilendirmeyle ilgili içtihadını gösteren tematik notun bu kararla ilgili bölümünden (https://echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_ENG.pdf) faydalanılmıştır (Erişim Tarihi: 19/12/2020)

> yükümlülüğüyle ilişkilendirmektedir (*Akkuş/Türkiye*, B. No: 19263/92, 9/7/1997, § 39)[43]."

Mahkeme, *Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.* kararında ise idarece vergi adıyla fazla ve yersiz tahsil edilen ve mahkeme kararıyla iadesine karar verilen bedellerin ödenmesinde 4458 sayılı Kanun'un 216. maddesi gereği faiz uygulanmamasını değerlendirmiştir. Başvurucunun ihtirazi kayıtla beyan ederek ödediği vergilerin iadesi istemiyle açtığı davalarda verilen kararlar lehine sonuçlanmıştır. Ancak başvurucuya anılan kanun hükmü nedeniyle iade sırasında faiz ödenmemiş; bu durum fazla veya yersiz tahsilatın yapıldığı tarih ile iade tarihi arasında geçen sürede enflasyona bağlı olarak mülkünün değerindeki aşınma nedeniyle başvurucunun mağduriyetine neden olmuştur. Bir tacir olan başvurucunun anılan meblağı ticari faaliyetlerinde kullanarak gelir elde etme imkânından bu süre zarfında mahrum kalmasının da söz konusu olumsuz etkiyi artırıcı nitelikte olduğu ifade edilmiştir. Anılan kuralın daha sonra iptal edildiğini de gözeten Mahkeme, ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvurucunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu sonucuna ulaşmıştır[44].

C. ÖDENECEK FAİZ AÇISINDAN AİHM VE ANAYASA MAHKEMESİ STANDARDI: ENFLASYON NEDENİYLE OLUŞAN DEĞER KAYBINI KARŞILAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Anayasa Mahkemesi, destek ölçü norm olarak başvurduğu AİHM'in alacağın faiz ödenmesi yoluyla değerinin korunması gerekliliğine işaret eden bu kararları yanında, ödenecek faiz açısından bir ölçüt belirlediği kararlarına da işaret etmektedir:

> "… Mahkemelerde geçen yargılama süresindeki enflasyon nedeniyle kamulaştırma bedelinin değer kaybı yönünden ise meydana gelen farkın tazminatın belirlenmesi yönteminden kaynaklandığı ve bu konuda kamusal makamların belirli bir takdir yetkisinin olduğu da gözetilip bu farkın başvurucular açısından aşırı bir yük getirip getirmediği incelenerek karar verilmektedir (*Aka/Türkiye*, B. No: 19639/92, 23/9/1998, §§ 41-51; *Güleç ve Armut/Türkiye* (k.k.), B. No: 25969/09, 16/11/2010)[45]."

[43] *ANO İnşaat ve Ticaret Ltd. Şti.* [GK], B. No: 2014/2267, 21/12/2017, § 39.

[44] *Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2013/28, 25/2/2015, §§ 50, 52.

[45] *ANO İnşaat ve Ticaret Ltd. Şti.*, § 40.

> "Ayrıca AİHM; *Kat İnşaat Ticaret Kollektif Şirketi-İsmet Kamış ve Ortakları/Türkiye* ((k.k.), B. No: 74495/01, 31/1/2006) kararında, ilke olarak alacağın geç ödenmesinden doğan bir zararın varlığının ileri sürüldüğü durumlarda enflasyon oranı esas alınarak faiz ödenmesi suretiyle zararın giderilebileceğini kabul etmiştir. Aynı ilkeye, benzer şekilde ve bu karara atıfla daha önce değinilen *Naci Balkar (Baltutan)* ve *Ano İnşaat ve Ticaret Ltd. Şti./Türkiye* kararında da yer verilmiştir[46]."

Anayasa Mahkemesi ise bireysel başvuru kararlarında icra edilebilir alacağa faiz yürütülmesi gerektiği yönünden AİHM ile aynı doğrultuda hareket etmekte, *enflasyon nedeniyle meydana gelen değer kaybı*nı ölçüt olarak benimsemektedir. Mahkeme, başkasının elinde kalması nedeniyle paranın sahibinin bu ekonomik değerden mahrum kaldığını ve enflasyonist ortamda alım gücünün enflasyon oranında düştüğünü ifade etmekte ve bu durumun kamu düzenini bozucu etkilerine dikkat çekmektedir[47]. Nihayet Mahkeme enflasyonun mülk üzerindeki etkisini de şu cümlelerle değerlendirmektedir:

> "Mülkiyet hakkı kapsamında alacağın geç ödenmesi durumunda arada geçen sürede enflasyon nedeniyle paranın değerinde oluşan hissedilir aşınma ile mülkiyetin gerçek değeri azaldığı gibi bu bedelin tasarruf veya yatırım aracı olarak getirisinden yararlanmak imkânı da bulunmamaktadır. Bu şekilde kişiler mülkiyet haklarından mahrum edilerek haksızlığa uğratılmaktadır (AYM, E.2008/58, K.2011/37, 10/2/2011)[48]."

---

46 *ANO İnşaat ve Ticaret Ltd. Şti.*, § 43.

47 *ANO İnşaat ve Ticaret Ltd. Şti.*, §§ 70, 71.

48 *ANO İnşaat ve Ticaret Ltd. Şti.*, § 72.

"Anayasa Mahkemesi; kanun koyucunun bir hak olarak öngördüğü veya kamu borcu hâline gelmiş ödemelerin geç yapılması nedeniyle mağdur olunduğu iddiasıyla yapılan başvurularda, alacakta veya hakka konu bedelde meydana gelen değer aşınmalarının başvurucular üzerinde orantısız bir yük oluşturması hâlinde mülkiyet hakkının ihlaline karar vermiştir (*Mehmet Akdoğan ve diğerleri*; *Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş.*, B. No: 2013/28, 25/2/2015). Anayasa Mahkemesi ayrıca, mahkemelerce hükmedilen tazminatın yargılamada geçen süre nedeniyle enflasyon karşısında değer kaybettiğinin tespit edildiği bir başvuruda da ölçülülük yönünden mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir (*Abdulhalim Bozboğa*, B. No: 2013/6880, 23/3/2016). Bunun yanında sosyal güvenlik ödemeleri kapsamında mahkeme kararıyla hükmedilen emekli ikramiyesinin değer kaybına uğratılarak ödenmesinin başvurucuya aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklemesi nedeniyle de mülkiyet hakkının ihlaline karar verilmiştir (*Ferda Yeşiltepe* [GK], B. No: 2014/7621, 25/7/2017)." *ANO İnşaat ve Ticaret Ltd. Şti.*, § 73.

Bu doğrultuda Mahkeme alacağın varlığının yargı kararıyla tespit edilmiş olmasını tek başına yeterli görmemekte ve başvurucunun mağdur sıfatının ortadan kaldırılabilmesinin ihlalin hem zamanı hem de mağdurun bu hakla kullanamadığı süre dikkate alınarak telafi edilmesi gerektiğini söylemektedir[49]. Anayasa Mahkemesi bu doğrultuda Merkez Bankası verilerine göre enflasyonda meydana gelen artışı dikkate alarak alacağın enflasyon karşısında değer kaybına uğrayıp uğramadığını değerlendirmektedir[50].

D. DOKTRİNDE BİR GÖRÜŞ

İdare hukuku boyutuyla doktrinde de benzer bir yaklaşımın bulunduğu gözlemlenmektedir. Hukuk düzeninin varlık nedeni doğrultusunda, bireyin idare karşısında etkin bir hukuki korumaya sahip olmasının idarenin yol açtığı hak ihlallerinin giderilmesine bağlı olduğunu belirten Ünlüçay, "idarenin hukuki sorumluluğunun toplum hak ihlallerinden dolayı bozulan sosyal ve ekonomik dengenin" yeniden tesis edilmesini[51] gerektirdiğini belirtmekte ve hak ihlallerini gideremeyen yargı düzenlerinin hukukun üstünlüğünü sağlayamayacağını ifade etmektedir[52]. Yazar, idari yargıda taleple bağlılık kuralının istisnasız ve katı bir biçimde uygulanması[53] nedeniyle dava dilekçelerindeki talep sonucuyla sınırlı bir tazminat miktarı elde edebilen davacıların[54] *enflasyon olgusu nedeniyle tazminat miktarının gerçek değerini elde edemediklerine* dikkat çekmektedir. Yazar, Güran'ın *ultra petita* olarak bilinen istemle bağlı olma kuralının idari yargı tarafından terk edilmesi düşüncesine[55] de atıfla taleple bağlılık kuralının tam yargı davalarında sadece davanın konusu yönünden uygulanabileceğini, idari yargı mercilerinin 2577 sayılı Kanun'un 3. maddesindeki kural nedeniyle dava dilekçesinde zorunlu olarak gösterilen tazminat miktarıyla bağlı kalmadan karar

---

49 *ANO İnşaat ve Ticaret Ltd. Şti.*, § 74.

50 *ANO İnşaat ve Ticaret Ltd. Şti.*, § 78.

51 Esin, Y. (1973). *Danıştay'da Açılacak Tazminat Davaları, İkinci Kitap: Esas İdarenin Hukuki Sorumluluğu*, Ankara: Balkanoğlu Matbaacılık Ltd. Şti., s. 14.

52 Ünlüçay, M. (1998). "İdarenin Tazmin Borcu ve Enflasyon Olgusu", *Danıştay Dergisi*, S. 94., s. 3.

53 a.g.e. s.7.

54 2577 sayılı Kanun'un 16. maddesinin (4) numaralı fıkrasına 11/4/2013 tarihli ve 6459 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen ve tam yargı davalarında belirli koşullar altında dava dilekçesinde belirtilen miktarın ıslah edilebilmesini öngören kuralın, makalenin yayımlandığı tarihte henüz yürürlükte olmadığı gözetilmelidir.

55 Güran, S. (1980). "Türk İdare Hukukunda Tazminat Miktarının Saptanması", *Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu*, İstanbul: Fakülteler Matbaası. s. 168.

tarihi itibarıyla belirlenen gerçek zararı tazmin etmeleri gerektiğini ve 2577 sayılı Kanun'da, içtihatla geliştirilebilecek bu uygulamaya bir engel bulunmadığını savunmaktadır[56].

Yukarıda Anayasa'nın ve AİHS'in idari davalarda doğrudan uygulanabilirliğini savunulan bölümde yapılan açıklamaların bu içtihada yeterli bir hukuki temel oluşturabileceği düşünülmektedir.

V. ISRAR KARARINA KONU OLAYIN DEĞERLENDİRİLMESİ[57]

Tüm bu açıklamalar ışığında yargı kararıyla iadesine hükmedilen alacaklar yönünden faiz ödenmesi gerektiği hususunda bir tartışma bulunmadığı söylenebilir[58]. Bununla birlikte ödenecek faizin hesabında 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin (4) numaralı fıkrasının[59] uygulanma olanağının bulunup bulunmadığı noktasında, inceleme konumuzu oluşturan bozma kararı ile ısrar kararında farklı yaklaşımlar benimsendiği görülmektedir. Bu bağlamda bozma kararında anılan kuralda öngörülen *tecil faizi*nin, ısrar kararında ise *gecikme zammı oranında faiz*in ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. AYM ve AİHM kararlarında ise adil dengeyi bozmayacak ölçütün *alacağın enflasyon karşısında uğradığı değer kaybını telafi edecek bir miktarda faiz ödemesi* olarak belirlendiği görülmektedir.

Anayasa'nın ve AİHS'in idari davalarda uygulanabilirliğine ilişkin yukarıda anılan hukuksal nedenler ışığında bozma kararında benimsenen tecil faizi ile ısrar kararında benimsenen gecikme zammı oranında faizin enflasyon karşısında ortaya çıkan değer kaybını telafi etmeye yeterli olup olmadığının her olay bazında idari yargı mercii tarafından ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmede *taleple bağlılık*

---

56 Ünlüçay, M. (1998). s. 3, 9, 10. Hukuka aykırı vergi tarh edilmesi idarenin mali sorumluluğunu gerektiren kusurlu bir davranış oluşturduğundan, mükellefin ödediği vergiyi enflasyon oranındaki değer kaybını karşılayacak tutarda faiziyle birlikte geri almasında tam yargı davasının bir dayanak teşkil edebileceği hakkında: Bayar, İ. N. (2003). s. 314-316

57 Bu bölümde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23/3/2022 tarihli ve E. 2021/1571, K. 2022/319 sayılı kararının "Tetkik Hakiminin Düşüncesi" bölümünde yer alan ve değerli meslektaşım Tuğçe İrem Akın'la birlikte hazırladığımız görüşten faydalandım.

58 Kumrulu, A. (1988). s. 249-250.

59 Kuralda şu düzenlemeye yer verilmiştir:

"4. (Ek: 22/7/1998-4369/2 md.; İptal: Anayasa Mahkemesinin 10/2/2011 tarihli ve E.: 2008/58, K.: 2011/37 sayılı Kararı ile.; Yeniden Düzenleme: 31/5/2012-6322/14 md.) Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir."

ilkesi gereği dava dilekçesinde belirtilen talep sonucunun da göz önünde bulundurulması gerektiği açıktır.

Anayasa ve AİHS'te öngörülen bu ölçütün esas alınması, Anayasa'nın 5. maddesinde öngörülen devletin pozitif yükümlülüğünün (düzeltici/telafi edici önlem) ve uluslararası sözleşmeleri yürürlüğe koymakla devletin verdiği taahhüt ve üstlendiği yükümlülüklerin bir gereğidir.

Dokuzuncu Dairenin bozma ve Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin ısrar kararları arasındaki farklı yaklaşımlar 213 sayılı Kanun'un anılan hükmünün kapsamının yorumlanmasına ilişkindir.

Bozma kararı bu kuralda yer alan "diğer hâllerde" ifadesinin yargı kararı ile iadesine hükmedilen vergileri de kapsadığı ve dolayısıyla bunlar yönünden madde öngörülen süre için *tecil faizi* hesaplanması öngörülmektedir.

Israr kararında ise yargı kararı üzerine hükmedilen tutarların anılan kural kapsamında kalmadığı belirtilmekte ve devletin kendi alacaklarına uyguladığı faiz oranı karşısında hukuk devletinde adil bir dengenin sağlanabilmesi için AİHS uygulaması da dikkate alınarak *gecikme zammı oranında faiz* ödenmesi gerektiği ifade edilmektedir[60].

Yargı kararıyla iadesine hükmedilen vergilerde ödenecek faiz açısından Anayasa Mahkemesi ve AİHM içtihatlarında belirlenen ölçüt *enflasyon karşısında uğranılan değer kaybı*nı karşılayacak oranda faiz ödenmesidir[61].

---

[60] Aynı yönde: Üstün, Ü. S. (2013). "Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 105., s. 222, 225., Başaran Yavaşlar, F. (2007). "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz", *Vergi Dünyası*, S. 316., s. 90; Öte yandan, ısrar kararında bir yandan eski tarihli Danıştay kararlarına atıfla 112. maddenin anılan hükmünün olayda uygulanma olanağının bulunmadığının belirtilmesinin, diğer yandan olayda uygulanma olanağı bulunmadığını söylenilen bu hükmün Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının üçüncü cümlesi kapsamında ihmal edilmesinin kendi içinde bir çelişki doğurduğunu düşünülmektedir. Çünkü Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının üçüncü cümlesi kapsamında kanun hükmü ihmal edilerek temel hak ve özgürlüğe ilişkin milletlerarası andlaşma kuralının esas alınması için öncelikle kanun hükmünün olayda uygulanma kabiliyetinin bulunduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.; *Ay* ise aksi yönde görüş bildirerek verginin geç tahakkuk ettirilmesi gecikme faizinin hesaplanmasına neden olduğundan geç tahakkukun cezalandırılması amacıyla gecikme faizinin tecil faizinden daha yüksek bir oranda belirlenmesinin hakkaniyete aykırı olmadığını savunmaktadır. Ay, H. (2011). "Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararı; "İade Edilen Vergiler Üzerinden Hesaplanan Faizin Hesaplanma Süresi Anayasa'ya Aykırıdır"", *Vergi Dünyası*, S. 358., s. 46.

[61] Nitekim 213 sayılı Kanun'a 4369 sayılı Kanun'la eklenen (ancak Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen) kuralın gerekçesinde de benzer bir yaklaşım sergilenmiş ve değer

Devletin vergileme alanındaki politikalarını belirlerken ve bunları uygularken geniş bir takdir yetkisi bulunmaktadır[62]. Devletin vergilendirme alanında geniş takdir yetkisi kapsamında kendi alacakları için uygulayacağı faiz türünü, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanacak faiz türünden farklı ve daha yüksek oranda belirlemesi de bu yetki kapsamında kalmaktadır. Ancak bu yetki kullanımının somutlaştığı kuralın lafzının ya da uygulanmasının ölçüsüz sonuçlar doğurup doğurmadığı yargı organlarının (Anayasa Mahkemesi ve idari yargı mercilerinin) denetimine tabidir.

22/7/1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle 213 sayılı Kanun'un 112. maddesine eklenen (4) numaralı fıkrada yer alan kural ile fazla veya yersiz[63] olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde, "ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi hâli"nin gerçekleşmesi şartı aranmış, böylece faiz ödemesinde tahsilatın yapıldığı tarihten başka ve mülkiyet hakkına müdahale edilen birey

kaybının giderilmesinde enflasyonist etki bir gösterge kabul edilmiştir:

"Bu madde ile fazla ve yersiz tahsil edilen veya kanun gereği iadesi gereken vergilerin mükellefe red ve iadesinde mükellef hukukunun gözetilmesi, enflasyonist etkilerin mükellef alacağında yaratacağı aşınmanın giderilmesi ve idarenin haklı ve yasal iade işlemlerinde gereksiz zaman kaybının önlenebilmesi amacıyla düzenlemeler yapılmaktadır."

https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf (Plan ve Bütçe Komisyonunca Yapılan Değişiklikler Doğrultusunda Yeniden Düzenlenen Bazı Maddelerin Gerekçeleri, s. 164) (Erişim Tarihi: 26/6/2022) (vurgu bana aittir).

Kural, enflasyonist etkiyi gidermeyi amaçlamasına rağmen "kapsadığı zaman ve kavradığı iadeler bakımından olması gerekeni yansıtmamış, sistemde mevcut hukuka aykırılık ancak kısmen giderilebilmiş"tir. Yaltı, B. (2007), s. 21. Bozdoğan, M. N. (2012). "Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu", *Maliye Dergisi*, S. 162, s. 222.

62 Aynı yönde: *Wolfhard Koop-Automaten Goldene 7 GmbH & Co. KG/Almanya* (k.k.), B. No: 38070/97, 30/3/1999:

"AİHM, bir Âkit Devletin, en azından vergileme alanındaki politikalarını belirlerken ve uygularken "geniş bir takdir yetkisine sahip olduğunu" dikkate alacağını, ayrıca "makul temelden yoksun olmadığı sürece" yasama organının değerlendirmesine saygı göstereceğini açıklamıştır."

63 Her iki kavramın da tahsilatın haksızlığına işaret ettiği yönündeki görüş için bkz. Üstün, Ü. S. (2013). s. 183. Yazar, ayrıca, "yersiz tahsil"in, "idarenin hukuka aykırı olarak tahsil ettiği durumları" ifade ettiğini, "fazla tahsil"in ise, "diğer tüm fazla tahsil hallerini" içerdiğini belirtmektedir. a.g.e., s. 214.; *Başaran Yavaşlar*, 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin (4 numaralı fıkrasının Anayasa Mahkemesi tarafından iptalinden önce yayımladığı makalesinde, yersiz tahsilat ile "verginin idarenin hukuka aykırı bir eylem ya da işlemiyle tahsil edilmiş olması"nı, fazla tahsilat ile de "idarenin hizmet kusuruna dayanmayan bir fazla vergi tahsili"nin kastedildiğini, sonuncu hâlde "esas itibariyle mükelleften kaynaklanan nedenlerle ya da kanundan kaynaklanan nedenlerle gerçekleşebilecek bir durum" olduğunu belirtmektedir. Başaran Yavaşlar, F. (2007). s. 94.; Benzer tanımlamalar için bkz. Ermumcu, O. (2010). "Yargı Kararıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması", *Terazi Hukuk Dergisi*, S. 51., s. 151.

aleyhine bir tarihin alınması öngörülmüştü. Kuralın Anayasa'ya aykırılığı iddiası Anayasa Mahkemesinin 10/2/2011 tarihli ve E.2008/58, K.2011/37 sayılı kararında incelenmiş ve kural Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir.

İptal kararı üzerine Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine 31/5/2012 tarihli ve 6322 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle eklenen (4) numaralı fıkrada, fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği tespit edilen vergilerin iadesinde ikili bir ayrım içinde faiz ödenmesi öngörülmüştür. Yeni düzenlemeye göre fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması hâlinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hâllerde ise verginin tahsili tarihi esas alınacak ve fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler bu tarihlerden itibaren aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiziyle birlikte mükellefe ret ve iade edilecektir[64]. Maddeye aynı Kanun'la eklenen (5) numaralı fıkrada ise "vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin" iade yöntemi ayrıca düzenlenmiştir.

Fazla veya yersiz tahsil edilen verginin[65] aslıyla birlikte tecil faizi

[64] Yeni düzenleme ile "zaman kaybı ve değer kaybı konusunda, Anayasa Mahkemesinin gerekçeli kararına uluslararası standartlara uygun/uyumlu bir düzenleme yapıldığı" ve yeni düzenlemenin "kamu yararı-bireysel yarar arasında dengenin sağlanmasında mükellef lehine atılan olumlu bir adım" olduğu hakkında: Bozdoğan, M. N. (2012), s. 234.

[65] Bazı AİHM kararlarında hukuka aykırı tahsil edildiği ileri sürülen vergilerin iadesi taleplerinin mülk oluşturduğu yönünde değerlendirmede bulunulduğu görülmektedir: *S.A. Dangeville/Fransa* kararına konu olayda başvurucu sigorta şirketi, Avrupa Topluluğu direktifleri kapsamında muaf tutulması gereken ancak iç hukuk kuralları uyarınca ödemek zorunda kaldığı verginin iadesini talep etmektedir. AİHM, başvurucunun, 1 Ocak ilâ 30 Haziran 1978 tarihleri arasında kendisinden haksız yere tahsil edilen katma değer vergisinin iadesi için yaptığı her iki başvuruda da devlete karşı ileri sürülebilecek geçerli bir talebinin olduğunu tespit etmiştir. Bu mahiyetteki bir iddia *bir mal varlığı değeri* oluşturmaktadır ve bu nedenle mevcut davada bu doğrultuda uygulanabilecek olan 1 no.lu Protokol'ün 1. maddesinin ilk cümlesi anlamında bir "*mülk*" teşkil etmektedir. *S.A. Dangeville/Fransa*, B. No: 36677/97, 16/4/2002, § 48. Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 139-141.; *Buffalo S.r.l. in Liquidation/ İtalya* kararında ise başvurucu, vergi iadelerinin geri ödenmesindeki gecikmelerden şikâyet etmektedir. AİHM, her halükârda, İtalyan yasalarına göre, idarenin, iade talebini oluşturan beyan kendisine ulaştıktan sonra, gelir vergisi iadesini kendiliğinden ödemek zorunda olduğunu belirtmektedir. İade için vade tarihi öngörülememekte olup idare, sadece ilgili kişiye, nakit olarak alacağı kesin tutar ortaya çıktığında iade tarihinin yaklaştığını iletmektedir. İlgili kişinin yanlış hesaplamalar nedeniyle hak sahibi olduğunu düşündüğü toplam miktar ile hak kazandığı iade miktarı arasında bir tutarsızlık olması ihtimal dâhilindedir. Bununla birlikte, AİHM, bu unsurun, iade için tüm bekleme süresi boyunca, başvurucunun şikâyet ettiği durumun, 1 no.lu Protokolün 1. maddesi kapsamına girmediği sonucuna varmasını gerektirmediğini; olayın koşulları bir bütün olarak değerlendirildiğinde, başvurucuya bu hükümle korunan önemli bir menfaat sağlandığını düşünmektedir. Sonuç olarak, AİHM, başvurucunun beyanının vergi makamları tarafından alınmasından iadenin yapıldığı ana kadar, İtalyan kanunlarında tanınmış mülkiyete ilişkin bir menfaate sahip olduğunu düşünmektedir. Bu nedenle, başvurucunun menfaati, 1 no.lu

ödeneceğini öngören yeni düzenlemenin gerekçesinden[66] de yersiz veya fazla tahsil edildiği tespit edilen verginin talep veya yargı kararı üzerine veya resen iadesine karar verilmiş olması, yani tahsilat nedeni, bunun ortaya çıkarılma usulü ve iade nedeni yönünden herhangi bir ayrıma gidilmediği, yeni düzenlemede ayrımın yalnızca faizin başlangıç tarihi yönünden yapıldığı anlaşılmaktadır[67]. Bu ayrımda da fazla ve yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu yasal bir ölçüt olarak benimsenmiş; fazla veya yersiz tahsilata mükellefin sebep olması hâlinde, mükellefin tahsil tarihi yerine düzeltmeye dair müracaat tarihinden başlayacak şekilde daha sınırlı bir giderim elde etmesi öngörülmüştür.

Bir başka anlatımla kanun koyucu, kuralda "*Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler*" ifadesiyle yargı kararıyla iadesi gereken vergileri de kapsayıcı genel bir tanım kullanmış ve tecil faizinin hesaplanma yöntemini hatanın kaynaklandığı hukuki duruma göre ikili bir ayrım içinde belirlemiştir.

Protokolün 1. maddesi anlamında "*mülk*" teşkil etmektedir. *Buffalo S.r.l. in Liquidation/İtalya*, B. No: 38746/97, 3/7/2003, §§ 27-29. Yılmazoğlu, Y. E. (2021). s. 141.

66 Kuralın gerekçesi şu şekildedir:
"Anayasa Mahkemesinin 14/5/2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 10/2/2011 tarihli ve E.: 2008/58, K.: 2011/37 sayılı Kararı ile Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası, hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu ve mülkiyet hakkının ihlaline sebep olduğu gerekçeleriyle iptal edilmiş ve iptal hükmünün, kararın Resmi Gazetede yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir. Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararında, mezkûr madde hükmünün, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeni ile oluşan alacaklı-borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet vermekte olduğu; verginin, Devletin vatandaşlardan kamu gücüne dayalı ve karşılıksız tahsil ettiği bedel olsa da idarece yapılmış olan vergi tahsilatının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilatın, mükellefler için bir alacak haline geldiği; fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilatın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kuralın, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açtığı, bu durumun hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olduğu şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.
Düzenlemeyle, fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, mükelleflere tahsil tarihinden itibaren hesaplanacak faizin ödenmesi sağlanmaktadır. Ancak, verginin fazla veya yersiz tahsil edilmesinin mükellefin beyanından kaynaklanması (örneğin hatalı beyanname verilmesi) hallerinde faiz, mükellefin hatanın düzeltilmesine dair müracaat tarihinden itibaren hesaplanacaktır.
Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilere ilişkin faiz ödenmesinde ise, 112 nci maddenin dördüncü fıkrası hükümleri müstakil bir fıkra olarak muhafaza edilmektedir." (https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=105448&pkanunnumarasi=6322) (Erişim Tarihi: 29/6/2022)

67 "Bu düzenleme ile iade edilecek vergilerin sadece hata kapsamında tahsil edilen vergiler olması şartı kaldırılmış olmaktadır. Hataen veya hata dışında herhangi bir sebeple fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz uygulanacaktır." Üstün, Ü. S. (2013). s. 216.

Kuralda yer alan bu ayrıma göre hatanın mükelleften kaynaklanması hâlinde düzeltmeye müracaat tarihi faiz hesabında başlangıç tarihi olarak esas alınacaktır. Bu durumun sadece mükellefin yanlış bir vergi beyanında bulunması ve bunun düzeltilmesini istemesi hâline münhasır olduğu düşünülmektedir. Kuralda yer alan "diğer hâller"in ise kapsayıcı bir tanımını yapmak oldukça zordur. Ancak vergi tarhiyatına karşı dava açılması ancak bu arada tarhiyata konu tutarın ödenmesi, idarenin müeyyide içeren yazısı nedeniyle beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen verginin ödenmesi, hak edişten kesinti suretiyle verginin ödenmesi gibi durumlarda yargı kararıyla fazla veya yersiz olarak vergi tahsil edildiği ortaya konulursa bu hâllerde hatanın mükelleften kaynaklandığı savunulamayacaktır. Bu durumda tecil faizi ödenmesinde verginin tahsil tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 29. maddesinde, 112. maddenin (4) numaralı fıkrasına eklenen yeni düzenlemenin yürürlüğü ile ilgili öngörülen kural dikkate alındığında, 15/6/2012 tarihinden sonra fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde uygulanacak faiz türü ve bunun hesaplanma yöntemi yönünden Kanun'da boşluk bulunduğundan söz etmek mümkün değildir. Bu nedenle 15/6/2012 tarihinden sonraki dönemde haksız olarak tahsil edilen dava konusu verginin bu fıkra uyarınca tecil faiziyle birlikte iade edilmesi, faizin hesaplanmasında ise fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanıp kaynaklamadığına göre belirlenecek faiz başlangıç tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Israr kararının dayandığı gerekçe, Vergi Dava Dairesinin devletin kendi alacakları yönünden takip ve tahsil süresince uğradığı ekonomik kaybı telafi etmek için daha yüksek oranda faiz hesaplamasını öngörürken vergilendirme ilişkisinin diğer tarafı olan mükellefe fazla veya yersiz tahsilat nedeniyle iade edilecek vergiler yönünden daha düşük bir faiz oranı belirlenmesinin hukuk devletinde adil dengeyi bozucu nitelikte olduğu yolundaki kabul ve gerekçesine dayanmaktadır.

Bu yaklaşım 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan normun lafzının Anayasa'ya aykırı olduğu yönünde üstü kapalı bir belirleme içermektedir. Çünkü mükellefin devlet karşısında uğradığı zararın giderilmesi yönünden daha dezavantajlı bir konuma düşürülmesi ve daha sınırlı bir giderim elde etme olanağına sahip kılınması anılan normun lafız ve mahiyetinden kaynaklanmaktadır.

Daha önce de ifade edildiği üzere davada uygulayacağı kuralın lafzı itibarıyla Anayasa'ya aykırı olduğunu kanaatine ulaşan mahkemenin Anayasa Mahkemesince norm denetimi neticesinde verilebilecek iptal kararının derdest uyuşmazlıklar yönünden objektif etkisini dikkate alarak Anayasa'nın 152. maddesinde öngörülen somut norm denetimi yolunu öncelikle tercih etmesi gerektiği düşünülmektedir. Somut olayda ise üstü kapalı bir biçimde normun Anayasa'ya aykırılık taşıdığı sonucuna ulaşan Vergi Dava Dairesinin Anayasa'nın 152. maddesinde öngörülen somut norm denetimi yolu yerine Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının son cümlesini uygulamayı tercih ettiği görülmektedir. Mahkeme bu yolla tecil faizi ödenmesini öngören 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin (4) numaralı fıkrası yerine uyuşmazlığın AİHS ve AİHM uygulamasına atıfta bulunarak mülkiyet hakkının korunması bağlamında devletin kendi alacaklarına uyguladığı faiz oranıyla aynı oranda faizin ödenmesi gerektiği sonucuna ulaşmış ve bunun adil dengeyi sağlayıcı nitelikte olduğunu değerlendirmiştir.

Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *son cümlesi* uyarınca bir uyuşmazlığın kanun hükmü yerine aynı konudaki temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşma hükümleri (AİHS) esas alınarak çözüme kavuşturulması sadece ilgili uyuşmazlıkla sınırlı bir sonuç doğurmaktadır. Bu durumun hukuk aleminde doğuracağı etkinin somut norm denetimi sonucunda verilecek iptal kararına nazaran daha sınırlı kalacağında şüphe bulunmamaktadır.

İstikrar kazanmış bir yargısal yorumla, bir kanun hükmüne, milletlerarası antlaşmayla (AİHS) öngörülen ve devletin yargılama yetkisi altında bulunan kişilere uygulayacağı yönünde taahhütte bulunduğu güvencelere aykırı bir içerik kazandırılması söz konusu olabilir. Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *son cümlesi*ne, öncelikle bir yargı mercii, bu aykırı yargısal yorumun benimsenmediğini göstermek ve antlaşmada (AİHS) öngörülen güvenceleri uygulamak amacıyla başvurabilir.

Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *son cümlesi*nin uygulanabileceği bir başka durum da kuralın mahiyeti itibarıyla lafzen hem Anayasa'ya hem milletlerarası antlaşma (AİHS) hükmüne aykırılık taşıması durumunda ortaya çıkar. Bu durumda mahkemenin uyuşmazlıkta uygulayacağı kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu

kanaatine varması nedeniyle somut norm denetimi yoluna başvurması ancak Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa'nın 152. maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen beş aylık süre içinde başvurunun karara bağlanmaması durumu gerçekleşebilir. Bu hâlde mahkemenin Anayasa'nın 152. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yürürlükteki kanun hükümlerine göre uyuşmazlığı sonuçlandırması gerekmektedir. Bununla birlikte kuralın uygulanmasının aynı zamanda AİHS'e de aykırı sonuçlar doğurması hâlinde Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *son cümlesi*nde yer alan kural uyarınca mahkemenin yine yürürlükte bulunan bir başka düzenleme olan ve Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *ilk cümlesi* uyarınca kanun hükmünde olan AİHS'i esas alarak uyuşmazlığı çözüme kavuşturması temel hak ve özgürlüklerin etkin bir biçimde korunması açısından elzemdir.

Öte yandan Anayasa'nın 90. maddesinin aynı fıkrasında yer alan ve usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşma hükümlerinin kanun niteliğinde olduğunu belirleyen *ilk cümle*deki kuralın antlaşmaların idari davalarda uygulanmasını aynı fıkranın *son cümlesi*nde öngörüldüğü üzere bir kanun kuralıyla çelişme şartına bağlayan üçüncü cümlede yer alan kuralla kıyaslandığında temel hak ve özgürlüklerin korunması açısından daha üstün bir güvence içerdiği de ayrıca belirtilmelidir[68]. *İlk cümle*deki düzenleme, bilhassa kanunların Anayasa'nın 138. maddesinde öngörülen ve hâkimlerin uyuşmazlığı çözüme kavuştururken vicdani kanaatlerini şekillendireceği hukuk normlarından birini oluşturduğunu belirleyen düzenlemeyle birlikte ele alındığında AİHS'in idari davalarda doğrudan ve bir çelişme şartına dayanmaksızın uygulanabilir olduğunu ortaya koymaktadır. Çelişme şartına dayanmadan uygulanabilir olma niteliği de kurala, temel hak ve özgürlüklerin korunmasında daha üstün bir güvence arz edici mahiyet kazandırmaktadır.

---

[68] *Yaltı* "sözleşme gereklerini karşılayacak nitelikte ve içerikte düzenlemeler içermeyen ulusal kurallar sözleşme ile 'çatışır'" belirlemesinde bulunmaktadır. Yaltı, B. (2007) s. 39. Bununla birlikte kanaatimizce kural yoksa çatışma ve hâliyle Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *son cümlesinin* uygulama alanı da yoktur. Bu hâlde hâkimin aynı fıkradaki *birinci cümleyi* esas alarak AİHS ve AİHM içtihatları bağlamında boşluğu doldurması gerekir. Bir kuralın varlığı hâlinde ise kural ile AİHS'te yer alan güvence ve buna AİHM içtihatlarıyla kazandırılan içerik dikkate alınmalı ve Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *birinci ve üçüncü cümleleri* uyarınca milletlerarası antlaşma esas alınarak uyuşmazlık çözüme kavuşturulmalıdır. AİHS'in idari davalarda uygulanması için Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının üçüncü cümlesindeki çatışma kuralından önce, aynı fıkranın birinci cümlesinde yer alan ve AİHS'in kanun niteliğinde olduğunu belirleyen kuralın Anayasa'nın 138. maddesiyle birlikte ele alınmasının daha uygun ve AİHS'e idari davalarda uygulanma kabiliyeti kazandırma açısından daha elverişli bir yaklaşım olduğu düşünülmektedir.

Bu analiz de esasa alınarak Anayasa Mahkemesi ve AİHM içtihatlarında yargı kararı uyarınca icra edilebilir alacakların mülkiyet hakkı kapsamında güvence altına alındığı öncelikle vurgulanmalıdır. Yukarıda da ayrıntısına değinildiği üzere Anayasa Mahkemesi ve AİHM mülkiyet hakkının korunması bağlamında faiz ödenmesini, esasen devletin borçlu olduğu tutar ile alacaklı tarafından nihai olarak alınan tutar arasındaki *enflasyon nedeniyle oluşan değer kayıplarını giderme yükümlülüğü*yle ilişkilendirmekte fakat hukuka aykırı tahsil edilen vergilerin iadesinde kişilere ödenecek faizin türüne ilişkin açık bir belirleme yapmamaktadır. Nitekim bireysel başvuru mercilerinin yürüttükleri denetim gereği böyle bir belirleme yapmalarına da hukuken olanak bulunmamaktadır. Bireysel başvuru mercileri, yürürlükte olan hangi hukuk kuralının (faiz türünü belirleyen kanun hükümleri) davada uygulanması gerektiğine karar veremez[69], onlar sadece davada benimsenen yorumun (uygulanması gereken faiz türüne ilişkin yorum) bir temel hak ve özgürlüğün korunmasına ilişkin ölçütlerle uyum içinde olup olmadığını değerlendirebilir[70]. Yargı kararıyla iadesine hükmedilen vergiler yönünden mülkiyet hakkının korunması bağlamında her iki Mahkeme tarafından benimsenen kıstas ise *enflasyon nedeniyle oluşan değer kayıplarının faiz ödenerek karşılanması* gerekliliğidir. Dolayısıyla bu ölçütün aşağısında belirlenecek bir faiz oranı mülkiyet hakkını ihlal edebilecek niteliktedir.

Somut olayda istinaf mercii tarafından mülkiyet hakkının korunması temelinde, öncelikle haksız olarak tahsil edilen vergi aslıyla birlikte ödenmesine hükmedilecek tecil faizi tutarının, vergi olarak devlete ödenen tutarın değerinde enflasyon nedeniyle oluşan aşınmayı karşılamakta yeterli olup olmadığının araştırılması gerekirdi. Tecil faizi tutarının mülkiyet hakkının korunması bağlamında belirlenen enflasyon karşısındaki değer kaybını karşılamakta yeterli olduğu sonucuna

[69] Anayasa Mahkemesi bu kural bağlamında "ilke olarak derece mahkemeleri önünde dava konusu yapılmış maddi olay ve olguların kanıtlanması"nı, "delillerin değerlendirilmesi"ni, "hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması ile derece mahkemelerince uyuşmazlıkla ilgili varılan sonucun esas yönünden adil olup olmaması"nı incelemediğini çoğu kararında belirtmiştir (*Ahmet Sağlam*, B. No: 2013/3351, 18/9/2013, § 42; *Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, § 81; *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* [GK], B. No: 2015/6728, 1/2/2018, § 102; *İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.* [GK], B. No: 2015/941, 25/10/2018, § 71; benzer yöndeki AİHM içtihadı için bkz. *Serkov/Ukrayna*, B. No: 39766/05, 7/7/2011, §§ 36-44).

[70] Anayasa Mahkemesinin görevi "derece mahkemelerinin yorumlarının temel hak ve özgürlüklerin sağladığı güvenceler ile tutarlı sonuçlar sağlayıp sağlamadığını" denetlemektir (*Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.*, B. No: 2015/12721, 18/4/2019, § 52).

ulaşılırsa Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddenin (4) numaralı fıkrası uyarınca bu tutarın ödenmesine hükmedilmesi ile iktifa edilmeliydi. Bu tutarın yetersiz kaldığı ve bu durumun kişiye aşırı bir yük yüklediğinin tespit edilmesi hâlinde ise taleple bağlılık ilkesi[71] göz önünde bulundurulmak suretiyle davacının faiz talebi ikili bir ayrımla ele alınarak karşılanmalıydı. Bu bağlamda öncelikle Merkez Bankası verilerine göre enflasyon artış oranında hesaplanacak faizin tecil faizi ile karşılanabilen kısmının bu konudaki açık düzenleme niteliğindeki Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddenin (4) numaralı fıkrası uyarınca ödenmesine hükmedilmeli, daha sonra tecil faizi ile telafi edilemeyen kısmının ise Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *birinci cümlesi* ile 138. maddesinin birinci fıkrası uyarınca vergi aslıyla birlikte ödenmesine hükmedilmesi mülkiyet hakkının korunmasına ilişkin Anayasa ve AİHS hükümleri bağlamında daha uygun bir çözüm sunabilirdi[72].

Vergi Dava Dairesince kuralın hukuk devletinde adil dengeyi bozucu nitelikte olduğu yönünde, kuralın lafzından kaynaklanan bir Anayasa'ya aykırılık belirlemesinde bulunulduktan sonra Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle iptali istenmeden Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *son cümlesi*ndeki yöntem izlenerek uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasının hukuka uygun düşmediği düşünülmektedir. Anayasa Mahkemesi ve AİHM içtihatlarında yargı kararıyla iadesine hükmedilen vergiler yönünden ödenecek faiz türünün gecikme zammı oranında hükmedilecek faiz olması gerektiği yönünde bir belirlemenin bulunmadığı ve bu hâlde anılan mercilerin mülkiyet hakkının korunmasında enflasyon karşısındaki değer kaybının giderilmesini kıstas aldığı gözetildiğinde bu tespit daha da belirginleşmektedir.

Israr kararı doğrultusunda "diğer hâller" ifadesinin yargı kararı üzerine iadesine hükmedilecek vergileri kapsamadığı sonucuna ulaşıldığı takdirde ne eksik düzenlemenin iptali istemiyle somut norm denetimi yolunun işletilmesinden[73] ne de Anayasa'nın 90. maddesinin

---

71 Bu ilke, idari yargının mevcut uygulamasından farklı olarak "IV. D" başlığı altında açıklanan görüş temelinde anlamlandırıldığında, kendisi tarafından talep edilen miktar ile bağlı kalınmaksızın davacının alacağının enflasyon nedeniyle uğradığı tüm değer kaybının giderilmesinin de mümkün olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

72 Benzer yaklaşım Ermumcu, O. (2010). s. 162, 163.

73 Örneğin AYM, E.1988/16, K.1988/29, 27/9/1988 kararında da yer verildiği üzere eşitlik ilkesini ilgilendiren bir sorunun olmaması kaydıyla Anayasa Mahkemesi eksik düzenlemenin iptali istemlerini değerlendirmemektedir:

"Anayasa Mahkemesi'nin daha önceki kimi kararlarında açıkça belirtilmiş olduğu

beşinci fıkrasının üçüncü cümlesi uyarınca milletlerarası antlaşma hükmü karşısında ihmal edilebilecek bir kanundan bahsedilebileceği de ayrıca gözetilmelidir. Bu durumda yargı merciinin Anayasa ve AİHS ile belirlenen *enflasyon karşısında uğranılan değer kaybını giderme yükümlülüğü*nü dikkate alarak bir faize hükmetmesi gerekirdi.

Bazı ekonomik koşullar ve bu konudaki siyasi ve ekonomik tercihler altında gecikme zammı oranında belirlenecek faizin dahi enflasyon karşısındaki değer kaybını telafi edememesi söz konusu olabilir. Bu durum her somut olayın kendi ekonomik koşulları altında değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Anılan değerlendirme sonucunda Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca ödenecek tecil faizinin enflasyon karşısındaki değer kaybını gidermeye elverişli olmadığı tespit edildiği takdirde tecil faiziyle belirlenen tutarı aşan değer kaybının Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *birinci cümlesi* uyarınca AİHS idari davada doğrudan uygulanarak giderilmesine hükmedilmesi gerekmektedir.

Öte yandan bozma kararında yer verilen vergi uyuşmazlığından doğan idari davalarda hâkimin hukuk yaratma yetkisiyle ilgili yapılan açıklamalara da çekince ile yaklaşılmalıdır[74]. İdari davalarda Anayasa ve

üzere, Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapılabilmesi, için bu konunun Yasa Koyucu tarafından düzenlenmiş olması gerekir. Bu bakı[m]dan, eksik düzenleme nedeniyle veya mevcut bir kuralın uygulama alanını genişletmek amacıyla Anayasa'ya aykırılık iddiası öne sürülemez." Aynı yönde: AYM, E.1988/9, K.1988/28, 27/9/1988.

Ayrıca Anayasa Mahkemesinin yakın bir tarihte verdiği hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararına itirazı düzenleyen 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinin (12) numaralı fıkrasının iptaline ilişkin kararın da Mahkemenin, eksik düzenlemenin iptali istemlerine ilişkin mevcut yaklaşımına bir istisna teşkil ettiği söylenebilir (AYM, E.2021/121, K.2022/88, 20/07/2022, §§ 28-30). Mahkemeye göre kural, temel hak ve özgürlüklerin korunması yönünden belirli ve etkili bir denetim yolu öngörmemekte (lafzi güvence eksikliği), bu durum kuralın *uygulanmasında* da temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin anayasal rejime aykırılık oluşturmaktadır.

74 Doktrinde *Furtun*, mahkeme kararlarında belirli şartlar altında vergi kanunlarında ortaya çıkan boşlukların hukuk yaratmak suretiyle doldurulabileceğini savunmaktadır. Yazar, vergilerin kanuniliği ilkesinin amacının vergi hukukunda hâkimin kıyas yoluyla hukuk yaratmasını engellemek değil vergilendirmenin hukuk kuralları uyarınca bir düzen içinde yapılmasını sağlamak ve keyfiliği önlemek olduğunu belirtmektedir. Yazara göre hukuk yaratma yoluyla boşluğun doldurulması için öncelikle kanunda istem dışı ortaya çıkmış noksanlık durumunu ifade eden hukuk boşluğunun bulunması gerekir. Bu saptama kanun metni, kanunun anlam ve amacı göz önünde bulundurularak yapılır. Kanunun sistematik anlam ve amacı dikkate alındığında olayın kanunun düzenleme alanı dışında kalması gerektiği sonucuna ulaşılmıyorsa ortada istek dışı bir boşluktan söz edilir. Yazar, olaylar arasındaki benzerlik doğru bir biçimde tespit edildikten sonra kıyas yöntemiyle hukuk yaratılmasının kanunilik ilkesini ihlal etmeyeceğini, aksine kanunun uygulamasını pekiştirerek doğru biçimde uygulanmasını sağlayacağını ifade etmektedir. Furtun, İ. H. (2009). s. 148, 161, 162, 215, 225.

AİHS'in doğrudan uygulanmasının bir hukuk yaratma biçimi olmadığı, aksine yürürlükte olan hukukun (Anayasa ve AİHS) uygulanması suretiyle müdahalenin ölçülülüğünün değerlendirilmesinin hâkime Anayasa hükümleri ile yüklenmiş bir yükümlülük olduğu önemle belirtilmelidir.

VI. MAHKEME KARARININ İCRASI AŞAMASINDA UĞRANILAN DEĞER KAYBININ GİDERİLMESİ

İdari yargı merciince hükmedilecek faizin idarece hangi tarihten itibaren hesaplanmaya başlanacağı mahkeme kararında yer almakla birlikte bu hesaplamanın hangi tarihe kadar devam edeceğine yönelik olarak kararda bir belirlemeye yer verilmemiş olabilir.

213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin (4) numaralı fıkrasında "… *diğer hallerde* ***verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için*** *aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.*" kuralına yer verilmiştir.

İdarenin Kanun'da gösterilen yargı kararı üzerine düzenlenecek düzeltme fişinin mükellefe tebliğ tarihini esas alması ancak fiilen iadenin çok daha sonraki bir tarihte gerçekleşmesi durumunda da davacının alacağı tutarın değer kaybına uğraması söz konusu olabilir. Bu hususu gözeten kanun koyucu 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. maddesinin (6) numaralı fıkrasında şu kuralı ihdas etmiştir:

> "(Değişik: 2/7/2012-6352/58 md.) Tazminat ve vergi davalarında idarece, **mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye** 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez."

Dolayısıyla 2577 sayılı Kanun'un 28. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca idarenin, mahkeme kararıyla ilgili "gecikmeksizin işlem tesis etme" yükümlülüğüne aykırı olarak icra süresini uzatması ihtimaline kanun koyucu kayıtsız kalmamış, kararın tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süre için tecil faizi ödenmesini öngörmüştür[75]. Bu iki kuralın

[75] 2577 sayılı Kanun'un 28. maddesinin (6) numaralı fıkrası uyarınca faiz ödenmesi gerektiren örnek durumlar için bkz. Ay, H. (2011). s. 48.

birlikte yorumlanmasından verginin mükellef tarafından idareye ödendiği tarihten kendisine iadenin gerçekleşeceği tarihe kadar alacağın tecil faizi ödenerek değerinin korunması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bir başka anlatımla ***verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçecek süre***de ödenecek tecil faizi 213 sayılı Kanun'un anılan hükmü kapsamında koruma altındadır. 2577 sayılı Kanun'un öngördüğü faizin başlangıç tarihi ise mahkeme kararının tebliğ tarihidir. Bu tarihin 213 sayılı Kanun'un anılan hükmüyle öngörülen ve faizin hangi tarihe kadar hesaplanacağını belirleyen düzeltme fişinin mükellefe tebliğ tarihinden öncesine rastlayacaktır. Dolayısıyla bu iki hükmün koruduğu tarih aralıklarında bir çatışma olması ve çatışan alanın her iki düzenleme tarafından da korunması söz konusu olabilir. Her durumda 2577 sayılı Kanun'un anılan kuralı nedeniyle fiilî ödeme tarihine kadar tecil faizi hesaplanacaktır.

Anayasa Mahkemesi, AİHM içtihatlarına atıfla icra sürecinde alacağın değer kaybı yönünden şu şekilde bir belirlemede bulunmuştur:

> "Devlet tarafından ödenecek bir bedelin enflasyon karşısındaki değer kayıplarında AİHM, ikili bir ayrıma gitmekte; mahkemelerce belirlenmiş bir para alacağının ödenmemesi hâlinde daha katı bir tutum sergileyerek %5'e kadar değer kayıplarını hesaplama faktörlerindeki değişkenlerle ilgili kabul etmektedir (*Arabacı/Türkiye* (k.k.), B. No: 65714/01, 7/3/2002). Çünkü ödemelerin geç yapılması, mahkeme kararlarının icra edilmesi ile ilgili bir sorun olarak görülmektedir[76]…"

213 sayılı Kanun'un 112. maddesi ile 2577 sayılı Kanun'un 28. maddesinin anılan kuralları gereğince verginin tahsil tarihinden iade tarihine kadar hesaplanacak tecil faizi tutarının enflasyon karşısındaki değer kaybını karşılamaması ve bu durumun mülkiyet hakkını ihlal ettiğinin bireysel başvuru mercileri önünde ileri sürülmesi hâlinde mülkiyet hakkının korunması yönünden alacağın değer kaybının %5'i aşıp aşmadığı değerlendirilecek, değer kaybının %5'ten büyük olduğu durumlarda mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşılabilecektir.

[76] *ANO İnşaat ve Ticaret Ltd. Şti.*, § 40; Duman, Ö. (2018). "Enflasyon Karşısında Para Alacaklarının Korunması ve Mülkiyet Hakkı", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 12., s. 431.

SONUÇ

Anayasa ve AİHS uyarınca temel hak ve özgürlüklerin korunmasında devletin negatif yükümlülükleri yanında pozitif yükümlülükleri de bulunmaktadır. Kamu yararı ile bireysel yarar arasında adil dengeyi gözetecek şekilde mülkün değerini koruyucu tedbirler alması, devletin pozitif yükümlülükleri kapsamında değerlendirilebilir.

Temel hak ve hürriyetleri korumak öncelikle idari makamlar ve derece mahkemelerinin görevidir. İdari yargı mercileri, Anayasa ve AİHS hükümlerini idari davada doğrudan uygulayarak idarenin söz konusu negatif ve pozitif yükümlülüklere riayet edip etmediğini denetlemelidir.

Hukuka uygunluk denetimini hak eksenli yaklaşımla yeniden yorumlayan bu anlayış uyarınca idari yargı mercilerinin, idari işlemin dayanağı kanun hükmünün lafzının hem Anayasa hem AİHS hükümlerine (ve bunlarla içerik kazandıran içtihatlara) aykırılığını saptaması söz konusu olabilir. Bu durumda idari yargı mercilerinin, somut norm denetimi (Anayasa'nın 152. maddesi) veya uyuşmazlığın AİHS hükümleri esas alınarak sonuçlandırılması (Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının üçüncü cümlesi) yöntemlerinden hangisini tercih etmesi veya bunlardan hangisine öncelikle başvurması gerektiği yönünde anayasal bir belirleme bulunmamaktadır.

Mahkemeye erişimi engelleyen veya bir maddi hakkın usul boyutunu etkileyen bir müdahale bulunmadıkça idari yargıcın kanunun lafzından kaynaklanan Anayasa'ya aykırılığın giderimi için Anayasa Mahkemesinin iptal kararının objektif etkisini de dikkate alarak öncelikle somut norm denetimi yolunu tüketmesi gerektiği savunulabilir. Anayasa Mahkemesinin kararını beş ay içinde açıklamaması hâlinde ise idari yargı merciinin AİHS'e aykırılık taşıyan kanun hükmü ile Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının *ilk cümlesi* uyarınca kanun hükmünde olan AİHS'i karşılaştırması ve AİHS ile ilgili AİHM uygulamasının ihtilafa konu temel hak ve özgürlüğün korunmasında daha fazla güvence içerdiği sonucuna ulaşması hâlinde uyuşmazlığı, aynı fıkranın *son cümlesi* uyarınca söz konusu AİHS hükmü ve ilgili AİHM içtihatlarını esas alarak çözüme kavuşturması mümkündür.

Bu bağlamda idari yargı merciinin AİHS'e aykırılığın kanun hükmünün belirsiz ve öngörülemez olmasından kaynaklandığını saptaması hâlinde kanun hükmünün uygulaması niteliğindeki idari

işlemi sebep unsuru yönünden, aykırılığın kanun hükmünün AİHS'de öngörülen meşru bir amaca yönelmemesinden kaynaklanması hâlinde idari işlemi amaç unsuru yönünden, aykırılığın kanun hükmünün ölçülülük ilkesine aykırı bir düzenleme içermesi hâlinde ise idari işlemi konu unsuru yönünden hukuka aykırı bularak iptal etmesi gerekir.

İnceleme konusu olayda, ısrar kararında bölge idare mahkemesinin adil dengenin korunması bağlamında kanun hükmünü mülkiyet hakkını ihlal edici nitelikte bulmasına rağmen somut norm denetimi yoluna başvurmadan doğrudan AİHS uygulaması bağlamında uyuşmazlığı çözüme kavuşturduğu görülmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesinin iptal kararının objektif etkisi ve ilgili kanun hükmünün mahkemeye erişimi engelleyen bir düzenleme içermediği dikkate alındığında bu hâlde öncelikle somut norm denetimi yolunun tüketilmesi daha uygun bir yaklaşım olacaktır.

Öte yandan devletin vergilendirme alanındaki takdir yetkisinin genişliği, hukuka aykırı bir şekilde tahsil edilen vergilerin iadesinde ilgiliye ödenecek faiz türünün belirlenmesini de kapsamaktadır. Kanun koyucu, 213 sayılı Kanun'un 112. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, hukuka aykırı tahsilatın nedenine göre belirlediği faizin hesaplanmaya başlama tarihi uyarınca ilgiliye tecil faizi ödenmesini öngörmüştür. Bu düzenlemenin makul bir dayanaktan açıkça yoksun olduğu söylenemeyeceğinden kuralın Anayasa'ya aykırı olmadığı düşünülmektedir. Ne var ki idari yargı merciinin Anayasa ve AİHS kurallarını idari davada doğrudan uygulayarak uyuşmazlığı çözüme kavuşturması gerekmektedir. Bu bağlamda idari yargı merciinin Anayasa Mahkemesi ve AİHM kararlarında, mülkün değerinin korunmasında enflasyon karşısındaki değer kaybının giderilmesinin bir ölçüt olarak benimsendiğini göz önünde bulundurması gerekir. İdari yargı merciinin, anılan ölçüt temelinde ilgiliye ödenecek tecil faizinin enflasyon nedeniyle doğan değer kaybını karşılamada yeterli giderim sağlamayacağı sonucuna ulaşması ve bunun kişi üzerinde adil dengeyi bozan bir yük oluşturduğunu tespit etmesi hâlinde Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasının birinci cümlesi ve Anayasa'nın 138. maddesi hükümlerini idari davada doğrudan uygulayarak tecil faizini aşan oranda faize hükmetmesinin mülkün değerinin enflasyon karşısında korunması bağlamında yargı merciinin pozitif bir yükümlülüğü olduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

ERKUT, Celal (2004). *Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı*, İstanbul: Yenilik Basımevi.

ERMUMCU, Osman (2010). "Yargı Kararıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması", *Terazi Hukuk Dergisi*, S. 51., ss. 149-164.

ESİN, Yüksel (1973). *Danıştay'da Açılacak Tazminat Davaları, İkinci Kitap: Esas İdarenin Hukuki Sorumluluğu*, Ankara: Balkanoğlu Matbaacılık Ltd. Şti.

FURTUN, İdris Hakan (2009). *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*, Ankara: Yetkin Yayınları.

ÖNCEL, Muallâ, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, GÖKER, Cenker (2019). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.

SONSUZOĞLU, Elif (2001). *Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

YALTI, Billur (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

YILMAZOĞLU, Yunus Emre ve PERDECİOĞLU, İsmail Emrah (2018). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)*, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.

YILMAZOĞLU, Yunus Emre (2021). *İdari Yargıda Hak Eksenli Dönüşüm - Vergi Uyuşmazlığından Doğan İdari Davalarda Mülkiyet Hakkının Korunması*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Makaleler

AKILLIOĞLU, Tekin (1989). "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İç Hukukumuz", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 44., S. 3., ss. 155-173.

ARSLAN, Zühtü (2000). "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasa Yargısı: Uyum Sorunu ve Öneriler", *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 17., ss. 274-293.

AY, Hakan (2011). "Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararı; "İade Edilen Vergiler Üzerinden Hesaplanan Faizin Hesaplanma Süresi Anayasa'ya Aykırıdır"", *Vergi Dünyası*, S. 358., ss. 42-51.

AZRAK, A. Ülkü (1992). "İdari Yargıda Anayasaya Uygunluk Sorunu", *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 9., ss. 323-340.

BAŞLAR, Kemal (2004). "Uluslararası Antlaşmaların Onaylanması, Üstünlüğü ve Anayasal Denetimi Üzerine", *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni: Prof. Dr. Sevin Toluner'e Armağan*, Özel Sayı, C. 24, S.1-2., ss. 279-336.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda (2007). "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz", *Vergi Dünyası*, S. 316., ss. 84-101.

BAYAR, İbrahim Nihat (2003). "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11., S. 3, 4., ss. 309-317.

BOZDOĞAN, Mine Nur (2012). "Mülkiyet Hakkına Haksız Bir Müdahale, İptali ve Yeni Hukuki Zemin: Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Süre Sorunu", *Maliye Dergisi*, S. 162, ss. 219-237.

Duman, Özgür (2018). "Enflasyon Karşısında Para Alacaklarının Korunması ve Mülkiyet Hakkı", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 12., ss. 401-462.

DUMAN, Özgür (2020). Enflasyon Canavarı ile Mücadele: Mülkiyet Hakkı Bağlamında Vergi İdaresinden Olan Para Alacaklarının Ödenmesinde Yaşanan Değer Kaybı Sorunları, içinde GEMALMAZ, H. Burak ve ARSLAN ÖNCÜ, Gülay (Der.), *Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi*, (ss. 217-241). İstanbul: Beta Yayıncılık.

GÜLMEZ, Mesut (2004). "Anayasa Değişikliği Sonrasında İnsan Hakları Sözleşmelerinin İç Hukuktaki Yeri ve Değeri", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 54., ss. 147-161.

GÜRAN, Sait (1980). "Türk İdare Hukukunda Tazminat Miktarının Saptanması", *Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu*, İstanbul: Fakülteler Matbaası.

KUMRULU, Ahmet (1988). "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 40., S. 1-4., ss. 237-250.

PAZARCI, Hüseyin (2004). "Türk Hukukunda Andlaşmalar ile Yasaların Çatışması", *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni: Prof. Dr. Sevin Toluner'e Armağan*, Özel Sayı, C. 24, S.1-2., ss. 651-674.

ŞAHBAZ, İbrahim (2004). "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Türk Yargısı Sistemindeki Yeri", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 54., ss. 178-216.

ÜNLÜÇAY, Mehmet (1998). "İdarenin Tazmin Borcu ve Enflasyon Olgusu", *Danıştay Dergisi*, S. 94., ss. 3-10.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman (2013). "Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz

Uygulanması", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 105., ss. 171-228.

YALTI, Billur (2007). "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları - Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/değer Kayıpları", *Vergi Dünyası*, S. 310., ss. 21-40.

YEŞİLYURT, Nazile İrem (2014). "Danıştay Kararlarında Uluslararası Andlaşmaların Normatif Değeri", *İnsan Hakları Yıllığı*, C. 32., ss. 1-29.

YILMAZOĞLU, Yunus Emre (2017). "Vergisel Müdahalelerde Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri - Hak Arama Hürriyeti İlişkisi", *Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyumu: 149. Yıl*, Danıştay Yayınları No: 93, ss. 232-291.

Anayasa Mahkemesi Kararları

Norm denetimi

AYM, E.1988/9, K.1988/28, 27/9/1988.

AYM, E.1988/16, K.1988/29, 27/9/1988.

AYM, E.2017/24, K.2017/112, 14/6/2017.

AYM, E.2019/115, K.2020/31, 12/06/2020.

AYM, E.2022/14, K.2022/70, 01/06/2022.

AYM, E.2021/121, K.2022/88, 20/07/2022.

Bireysel Başvuru

Ayşe Zıraman ve Cennet Yeşilyurt, B. No: 2012/403, 26/3/2013.

Ahmet Sağlam, B. No: 2013/3351, 18/9/2013.

Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013.

Akel Gıda San. ve Tic. A.Ş., B. No: 2013/28, 25/2/2015.

Eyyüp Boynukara, B. No: 2013/7842, 17/2/2016.

Abdulhalim Bozboğa, B. No: 2013/6880, 23/3/2016.

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

Osmanoğlu İnşaat Eğitim Gıda Temizlik Hizmetleri Petrol Ürünleri Sanayi Ticaret Limited Şirketi, B. No: 2014/8649, 15/2/2017.

Ferda Yeşiltepe [GK], B. No: 2014/7621, 25/7/2017.

ANO İnşaat ve Ticaret Ltd. Şti. [GK], B. No: 2014/2267, 21/12/2017.

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

Hesna Funda Baltalı ve Baltalı Gıda Hayvancılık San. ve Tic. Ltd. Şti. [GK], B. No: 2014/17196, 25/10/2018.

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

Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. [GK], B. No: 2015/15100, 27/2/2019.

Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş., B. No: 2015/12721, 18/4/2019.

Famiye Beğim ve Mehmet Tahir Beğim, B. No: 2017/21882, 10/02/2021.

Vedat Oğuz, B. No: 2018/35120, 15/9/2021.

AİHM Kararları

Sporrong and Lönnroth/İsveç [GK], B. No: 7151/75, 7152/75, 23/9/1982.

Pressos Compania Naviera S.A. ve diğerleri/Belçika, B. No:17849/91, 20/11/1995.

Wolfhard Koop-Automaten Goldene 7 GmbH & Co. KG/Almanya (k.k.), B. No: 38070/97, 30/3/1999.

S.A. Dangeville/Fransa, B. No: 36677/97, 16/4/2002.

Buffalo S.r.l. in Liquidation/İtalya, B No:38746/97, 3/7/2003.

Öneryıldız/Türkiye [BD], B. No: 48939/99, 30/11/2004.

Broniowski/Polonya [BD], B. No: 31443/96, 22/6/2004.

Eko-Elda Avee/Yunanistan, B. No:10162/02, 9/3/2006.

Intersplav/Ukrayna, B. No: 803/02, 9/1/2007.

Serkov/Ukrayna, B. No: 39766/05, 7/7/2011.

Kotov/Rusya [BD], B. No: 54522/00, 3/4/2012.

Dzugayeva/Rusya, B. No: 44971/04, 12/2/2013.

Ališić ve diğerleri/Bosna Hersek, Hırvatistan, Sırbistan, Slovenya ve Makedonya Cumhuriyeti [BD], B. No: 60642/08, 16/7/2014.

S.L. ve J.L./Hırvatistan, B. No: 13712/11, 7/5/2015.

Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararları

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 19/1/2022 tarihli ve E.2020/853, K.2022/17 sayılı kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 23/3/2022 tarihli ve E.2021/1571, K.2022/319 sayılı kararı.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 24/6/2021 tarihli ve E.2020/753, K.2021/3923 sayılı kararı.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 1/2/2022 tarihli ve E.2022/75 sayılı yürütmenin durdurulması isteminin kabulü yolundaki kararı.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 21/9/2021 tarihli ve E.2021/2559, K.2021/1821 sayılı kararı.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 10/10/2019 tarihli ve E.2019/995, K.2019/1604 sayılı kararı.

Ankara 5. Vergi Mahkemesinin 20/2/2019 tarihli ve E.2018/1284, K.2019/166 sayılı kararı.

Çevirimiçi kaynaklar

AİHM Başkanı Robert SPANO'nun Türkiye Adalet Akademisinde yaptığı konuşma https://echr.coe.int/Documents/Speech_20200903_Spano_Justice_Academy_Ankara_ENG.pdf (Erişim Tarihi: 5/9/2020)

AİHM'nin *Eko-Elda AVEE/Yunanistan* kararına ilişkin resmî özet https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22002-3454%22]} (Erişim Tarihi: 19/12/2020)

Zühtü ARSLAN'ın "Anayasa Mahkemesi Üyesi Basri Bağcı'nın Andiçme Töreni Açılış Konuşması", 9/6/2020 https://www.anayasa.gov.tr/tr/baskan/konusmalar/anayasa-mahkemesi-uyesi-basri-bagci-nin-andicme-toreni-acilis-konusmasi/ (Erişim Tarihi: 21/7/2020)

BALCI, Mustafa (2022). "Kanun Hükmünün Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hükümleri ile Çatışması Hali", https://vergialgi.com/kanun-hukmunun-anayasa-ve-avrupa-insan-haklari-sozlesmesi-hukumleri-ile-catismasi-hali (Erişim Tarihi: 5/6/2022)

https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-4058.pdf .

https://echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_ENG.pdf (Erişim Tarihi: 19/12/2020)

https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf (Plan ve Bütçe Komisyonunca Yapılan Değişiklikler Doğrultusunda Yeniden Düzenlenen Bazı Maddelerin Gerekçeleri) (Erişim Tarihi: 26/6/2022)

https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=105448&pkanunnumarasi=6322 (Erişim Tarihi: 29/6/2022)