Anayasa Yargısı, Cilt: 39, Sayı: 2, (2022), ss. 35–82.

VERGİ YARGILAMASI BAKIMINDAN GEREKÇELİ KARAR HAKKI

The Right to a Reasoned Decision With Regard to Tax Proceedings

Doç. Dr. Gamze GÜMÜŞKAYA[*]

ÖZ

Mahkeme kararlarının gerekçeli olması zorunluluğu, T.C. 1982 Anayasası'nda herhangi bir istisna getirilmeksizin hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda gerekçeli karar hakkı, mutlak bir nitelik taşımaktadır. Vergi yargılamasının ayırıcı özellikleri dikkate alındığında vergi yargılaması bakımından gerekçeli karar hakkının anlam ve kapsamının ayrıca incelenmesi gerektiği düşünülmektedir. Vergi idaresinin hukuka ve gerçeğe uygun bir vergilendirme işlemi yürütebilmesi için yargı kararlarının doğru anlaşılıp uygulanması önemlidir. Bunun yanında vergilendirmenin vergi ödevlilerinin mülkiyet hakkı başta olmak üzere birtakım temel hak ve özgürlüklerine doğrudan bir müdahale niteliği taşıması, bu müdahalelerin öngörülebilir olmasını gerektirmektedir. Yargı kararlarının öngörülebilirliği ise yeterli ve makul bir gerekçeyle açıklanması ile sağlanabilecektir. Öte yandan vergi yargılamasına ilişkin olarak kamu hukuku kapsamında diğer bir yargı disiplini olan ceza yargılamasında verilen mahkûmiyet kararlarından farklı olarak gerekçenin kapsamı konusunda doyurucu bir yasal düzenleme yer almamaktadır. Bu itibarla çalışmada, söz konusu hakkın anlam ve kapsamına ilişkin olarak T.C. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kararları başta olmak üzere ilgili yargı kararları incelenmekte ve konuya ilişkin görüş ve değerlendirmelerimize yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi yargılaması, gerekçeli karar, gerekçeli karar hakkı, adil yargılanma hakkı, Anayasa Mahkemesi.

[*] İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, gamze.gumuskaya@istanbul.edu.tr, ORCID: 0000-0003-3201-6907.

Geliş Tarihi: 1/5/2022 ✦ Kabul Tarihi: 17/6/2022 *Araştırma Makalesi*

ABSTRACT

The Turkish Constitution of 1982 regulates the obligation prescribing that court decisions must be reasoned without any exceptions. In this context, the right to a reasoned decision is absolute. Considering the distinctive features of tax proceedings, the meaning and scope of the taxpayers' right to a reasoned decision should be analysed separately. In order for the tax administration to carry out a taxation process in accordance with the law and reality, it is essential that the decisions are understood and implemented correctly. In addition, the fact that the taxation process constitutes a direct interference with certain fundamental rights and freedoms, especially the right to property, of taxpayers, requires that such interferences be foreseeable. The foreseeability of judicial decisions may be ensured through sufficient and reasonable justification. Besides, within the scope of public law, unlike convictions ordered in criminal proceedings which is another judicial discipline, there is no satisfactory legal regulation regarding the scope of the justification in tax proceedings. In this study, the relevant judgments, especially the judgments rendered within the scope of individual application process by the Turkish Constitutional Court, regarding the meaning and scope of the right in question are examined, and our opinions and evaluations are presented.

Keywords: Tax proceedings, reasoned decision, the right to a reasoned decision, the right to a fair trial, Constitutional Court.

GİRİŞ

Adil yargılanma hakkının sağlanmasının önemli koşullarından biri yargılama sonucunda verilen kararın gerekçeli olmasıdır. Öte yandan şeklî nitelikte kararın dayandığı sebepleri ve tarafların kararın sonucuna etkili olabilecek iddia ve savunmalarını yeterince karşılamayan bir gerekçe, böyle bir amacı yerine getirmekten uzaktır.

T.C. 1982 Anayasası'nın 141'inci maddesinde ayrıca ve açıkça hükme bağlanan anayasal temel bir hak niteliğinde olan gerekçeli karar hakkının anlamının, kapsamının ve işlevlerinin ortaya konulması bu bağlamda önem taşımaktadır.

Yargı kararlarının gerekçeli olması zorunluluğu hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğundan tüm yargılama disiplinleri bakımından geçerli bir anayasal ilkedir. Bununla birlikte yargılama disiplinlerine özgü ilke ve kurallar, gerekçenin kapsam ve işlevlerini değiştirebilmektedir. Ayrıca ilk derece yargılamasında ve kanun yolu aşamalarında kararın gerekçesinin kapsamı farklı olabilmektedir.

Vergi yargılamasında temel olarak Anayasa'nın 125'inci maddesi uyarınca vergi idaresinin işlem ve eylemlerinin yargısal denetiminin sağlanması, 73'üncü maddesi uyarınca anayasal vergilendirme ilkelerine uygunluğun gözetilmesi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereğince vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır. Bu amaçlara ulaşılabilmesinin ön koşulu ise yargılamanın adil yargılanma hakkının gereklerine uygun şekilde yürütülmesidir.

Bu kapsamda, gerekçeli karar hakkının vergi yargılaması bakımından T.C. Anayasa Mahkemesinin ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin kararları ışığında ele alınması ve vergi ödevlilerinin gerekçeli karar hakkının korunması için yerine getirilmesi gereken koşulların neler olduğunun değerlendirilmesi, bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

I.GEREKÇE KAVRAMI, GEREKÇELİ KARAR HAKKI ve GEREKÇENİN İŞLEVLERİ

A. GEREKÇE KAVRAMI ve GEREKÇELİ KARAR HAKKI

Sözlük anlamıyla "gerektirici sebep" olarak tanımlanan "gerekçe"[1],

[1] https://www.tdk.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 15/4/2022)

Atatürk'ün türettiği söylenilen sözcüklerdendir[2]. Hukukçular için gerekçe sözcüğü, insanın "bilme" arzusunu karşılayan, "neden" sorusunu yanıtlayan bir kavramdan ibaret olmayıp savunma hakkı ve hak arama özgürlüğünün etkili şekilde kullanılmasının, adil yargılanma hakkının ve bu kapsamda hukuki dinlenilme hakkının yerine getirilmesinin, yargısal denetimin, doğruya gerçeğe ve adalete ulaşmanın, yargıya güvenin aracı ve teminatı olarak karşımıza çıkmaktadır[3]. Gerekçe, tüm mahkeme kararlarının yasal ve etik unsurudur[4]. Gerekçe, mahkemenin tespit etmiş olduğu maddi vakıalar ile hüküm fıkrası arasında bir köprü görevi yapmakta[5] ve bu açıdan doktrinde "mantıki delil" olarak da nitelendirilmektedir[6]. Sentezi teşkil eden hüküm, tez ve antitezle çelişmeyecek, onları mantıken cevaplandıracak ve tarafları da tatmin edecektir[7].

Serozan'ın "Hukukta Yöntem-Mantık" isimli eserinde belirttiği üzere "*Hukuk bilimi son aşamada bir 'gerekçeler bilimi'dir. Hukukta gerekçesiz bir sonuç çıkarma geçerli ve inandırıcı sayılamaz. Gerekçelerin kişiyi ikna edici güçte olabilmesi için de akıl yürütme sürecinin sağlam mantıksal temellere ve köklü bir metoda dayanması gerekir*[8]*."*

Bu öneminden dolayı, T.C. 1982 Anayasası, yargı kararlarının gerekçeli olmasını ayrıca ve açıkça kurala bağlamış ve bu kural bakımından herhangi bir istisnaya yer vermemiştir. Gerçekten Anayasanın 141'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmünde "bütün mahkemelerin[9] her türlü kararları" ibaresinin kullanılması suretiyle, hiçbir mahkemenin hiçbir kararı için gerekçe ilkesinden sapılamayacağı öngörülmüştür.

Mahkemenin nihai kararı dışında kalan ara kararlarının da gerekçeli olması şart olduğu gibi kanun yolu denetiminde verilen kararların

---

2 http://www.dildernegi.org.tr/TR,457/ataturk-ve-turkce.html (Erişim Tarihi: 15/4/2022)

3 Sunay, Z. A. (2016). *İptal Davalarında Gerekçeli Karar Hakkı*, Ankara: Seçkin Yayınları, s.23.

4 Tutumlu, M. A. (2014). *Hukuk Yargılamasında Hüküm ve Gerekçe*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.69.

5 Arslan, R., Yılmaz, E., Taşpınar Ayvaz, S., Hanağası, E. (2020). *Medenî Usul Hukuku,* Ankara: Yetkin Yayınları, s.485.

6 Kunter, N., Yenisey, F., Nuhoğlu, A. (2006). *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, İstanbul: Arıkan Yayıncılık, s.46.

7 a.g.e., s.46.

8 Serozan, R. (2016). *Hukukta Yöntem-Mantık,* İstanbul: Vedat Kitapçılık, s.9.

9 Bu hükümde yer alan "mahkeme" terimine vergi yargısı bakımından vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri yanında Danıştayın da dâhil olduğu şüphesizdir. Nitekim 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 1'inci maddesine göre Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercisidir.

da gerekçeli olması gerekmektedir[10]. Bu durumda, Türk hukukunda gerekçeli karar zorunluluğu "mutlak nitelik" taşımaktadır.

Anılan madde sözel ve sistematik açıdan değerlendirildiğinde gerekçeli karar hakkından ziyade gerekçe zorunluluğunu ön plana çıkarmakta ise de yargı kararlarının gerekçeli yazılması zorunluluğu, yargılama tarafları bakımından da bir haktır. Bu hak, aynı zamanda aşağıda inceleneceği üzere Anayasa'nın 36'ıncı maddesinde ifadesini bulan adil yargılanma hakkının ve 2'inci maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir.

Anayasa, yargı kararlarının gerekçeli yazılması zorunluluğunu getirmiş olmakla birlikte gerekçenin hangi unsurları kapsaması ve hangi özellikleri taşıması gerektiğini belirlememiştir. Bu hususlar, aşağıda inceleneceği üzere ilgili yargı kolu açısından geçerli olan bazı yasal düzenlemelerde ve yargı içtihatlarında somutlaştırılmaktadır.

Gerekçeli karar hakkının anlamını ve kapsamını belirlemek için öncelikle gerekçenin işlevlerini ortaya koymak uygun olacaktır.

B. GEREKÇENİN İŞLEVLERİ

1. Genel Olarak

Gerekçenin pek çok işlevi bulunmakla birlikte[11] konumuz bağlamında yargılama tarafları açısından temel işlevlerinin zincirleme biçimde *kararın*

---

[10] Ancak çalışmamızın ilerleyen aşamalarında inceleneceği üzere, kanun yolu denetimi sonucunda verilen kararlarla ilk derece aşamasında verilen kararların gerekçelerinin kapsamı bakımından "yeterli" bulunmasının birbirinden farklı kriterleri mevcuttur.

[11] Mahkeme kararlarının gerekçeli ve bu gerekçenin de hukuken güçlü olması, toplumun adalete duyacağı güven bakımından önem arz etmektedir [bkz. Özekes, M. (2003)]. *Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı*, Ankara: Yetkin Yayınları, s.174; Turan, H. (2016). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde ve Türk Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı*, Ankara: Adalet Yayınevi, s. 361. Gerekçeleri ile bilimsel tartışmalara konu kılınan kararlar, hukukun gelişimine katkı sunmaktadır. Bekri, M. N. (2014). "Gerekçeli Karar Hakkı", *Ankara Barosu Dergisi*, C.1, S. 3, s. 208; Özekes. M. (2003). s. 173.
Sunay, gerekçenin işlevlerini genel olarak ve iptal davalarına ilişkin işlevleri olmak üzere ikiye ayırmakta; genel işlevleri "Yargının bağımsızlığı ve tarafsızlığına ilişkin işlevi, başvuru yollarının etkili kullanımını sağlama işlevi, yargılama sürecinde doğru ve sağlıklı düşünceyi etkin kılma işlevi, öğretici olma işlevi, içtihat hukukunun oluşmasını sağlama işlevi, kararın benimsenmesine yardımcı olma işlevi" olarak sıralamaktadır. Yazar, gerekçenin iptal davalarına ilişkin işlevlerini ise kesin hüküm açısından işlevi, idari işlemin yargısal denetimi açısından işlevi ve idari yargı kararlarının uygulanmasındaki işlevi başlıkları altında incelemektedir (bkz. Sunay, Z. A. (2016). ss. 47-105).
Doktrinde Kunter/Yenisey/Nuhoğlu ise gerekçenin yararları yanında bazı zararları da bulunduğunu ileri sürmektedir. Yazarlara göre:
"a) Bunların başında, göstermenin güç olduğu hâllerde hâkimlerin gerekçe gösterilmesi mecburî olan işlemleri yapmaktan mümkün oldukça kaçınmaları gelir.
b) Gerekçe göstermek zaman alacağından muhakemelerin uzamasına da yol açar.
c) Çoğunlukla ve hele pek az oy farkı ile karar verilmesinde olduğu gibi, gerekçe göstermenin taraflar ve kamuoyu bakımından kararların saygınlığını zedelediği vardır." (bkz. Kunter, Yenisey, Nuhoğlu. (2006). s. 47-48).

anlaşılması, *kararın denetlenmesi* ve *karara güvenilmesi* olarak belirlenmesi mümkündür.

Her şeyden önce gerekçe, kararın ve kararın dayanaklarının anlaşılmasını sağlamaktadır. Anlaşılmayan, yeterli açıklıkta olmayan kararın yerine getirilmesi mümkün olmayacaktır.

Gerekçenin "denetim" işlevini ise çeşitli açılardan incelemek mümkündür:

1- Kararı veren yargı yerinin verdiği kararın doğru olup olmadığını denetlemesi (öz denetim),

2- Yargılamanın taraflarının gerek "talep ile karar" gerekse "davanın olguları ile karar" arasında makul ve meşru bir bağın olup olmadığını, kararın verilmesi sürecinde keyfî davranılıp davranılmadığını ve hukuken dinlendiklerini denetlemesi (yargılama taraflarının denetimi),

3- Yargılama taraflarının karardan tatmin olmamaları hâlinde kanun yollarına başvurmaları üzerine kanun yolu mercisinin kararı denetlemesi (kanun yolu denetimi)[12],

4- Kararların gerekçeli olarak yayımlanması suretiyle kamu (toplum) tarafından bilinmesi, tartışılması ve denetlenmesi (kamusal denetim),

5- Kararların hukuk bilimiyle uğraşanlar tarafından tartışılarak denetlenmesi (bilimsel denetim).

Anlaşılan ve denetlenen/denetime açık bir karara güven duyulacaktır. Nitekim gerekçe, yukarıda ifade edildiği üzere yargılama taraflarına gerekçeli kararı öğrenmeleri sonrasında hangi tutumu izleyeceklerini belirlemeleri açısından ışık tutacağı gibi kamuoyunda kararın tartışılabilmesi ve kabul görmesi, böylelikle yargıya ve hukuka güven duyulması açısından da yardımcı olacaktır[13].

---

12 "*Kararın gerekçeli olmasının, yargı yerinin nesnel ve yansız yargılama yaptığı konusunda davanın taraflarına sağlayacağı güven duygusu yanında; başka bir yararı da üst yargı yerinin istinaf ya da temyiz başvurusu nedeniyle yapacağı denetimi kolaylaştırılmasıdır.*" [Candan, T. (2017). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara: Yetkin Yayınları, s. 652).

13 Alp, M. (2001). "Anayasa Hukuku Açısından Mahkeme Kararlarında Sözde (Görünürde) Gerekçe", *Prof. Dr. Mahmut Tevfik Birsel'e Armağan* (s. 425-441), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, s. 429.

Gerekçenin açıklanmaması, gerekçenin anlaşılmaması, gerekçeye ulaşılamaması hâllerinde adil ya da hakkaniyetli bir yargılamadan söz etmek mümkün değildir. Zira böyle bir durum, karardan etkilenen kişinin bu karar karşısında kendisini savunmasına ya da yasal başvuru yollarını etkili şekilde kullanmasına engeldir[14]. Ayrıca gerekçe, hükmün benzer görünen uyuşmazlıklar bakımından varılan sonuçlardan neden farklı olduğu ya da benzerleriyle neden aynı çıkarımda bulunulduğunun anlaşılmasına da yardımcı olmaktadır[15].

Bu bağlamda gerekçeli karar hakkı temelde kişilerin adil bir şekilde yargılanmalarını sağlamayı ve denetlemeyi amaçlamaktadır[16].

Gerçek bir gerekçe, bu temel işlevlerini yerine getirecek kapsam ve nitelikteki gerekçedir. Bu bakış açısıyla Anayasa Mahkemesi tarafların yargılama esnasında ileri sürdükleri iddiaların öngörülen kurallar çerçevesinde incelenip incelenmediğine ilişkin bilgi sahibi olmaları yanında bir yargı kararının sebeplerini toplumun öğrenebilmesi açsından da gerekçenin büyük önem taşıdığı hususunu vurgulamaktadır[17].

Yargıtay Ceza Genel Kurulu ise bir kararında gerekçeyi ve gerekçenin işlevlerini şu ifadelerle açıklamıştır: "*Gerekçe, hükmün dayanaklarının akla, hukuka ve dosya içeriğine uygun açıklanmasıdır. Gerekçenin mevcut bilgi ve belgelerin yerinde değerlendirildiğini gösterir biçimde geçerli, yeterli ve yasal olması gerekir. Yasal ve yeterli gerekçeye dayanılmadan karar verilmesi uygulamada keyfiliğe yol açar. Tarafları tatmin etmek, denetim yapılmasına kolaylık sağlamak ve keyfiliği önlemek için hüküm gerekçeli olmalıdır*[18]*.*"

Danıştay da gerekçe zorunluluğuna ilişkin düzenlemelerle "*yargı organlarınca verilen kararların açık ve anlaşılır gerekçeye dayanması ve gerekçelerin tek tek kararda gösterilmesi suretiyle hem davanın taraflarına*

---

14 Sunay, Z. A. (2016). s.49.

15 Akıncı, M. (2008), *İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı*, Ankara: Turhan Kitabevi, s. 261.

16 YM, Sencer Başat ve Diğerleri, B. No: 2013/7800, 18/6/2014, §. 31. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 17/4/2022)

17 Örneğin bkz. AYM, *Hüseyin Çınar ve Diğerleri*, B. No: 2014/10248, 12/1/2017, §. 61. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 18/4/2022) *"…başvurucuların ayrı ve açık bir yanıt verilmesini gerektiren ve yıkılan yapılar yönünden bu yapıların niteliğinin belirlenmesi, uygulanabilecek mevzuat hükümleri ve başvuruculara ödenmesi gereken bedelin tespiti hususunu doğrudan etkileyecek esaslı unsur olan imar affı başvurusu ve sonuçlarına ilişkin iddialar Mahkeme kararında tartışılmamış ve karşılanmamıştır. Bu nedenle yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvurucunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır."*

18 Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 9/12/1991 tarihli ve Esas 1991/320, Karar 1991/347 sayılı kararı. https://www.lexpera.com.tr/ (Erişim Tarihi: 22/6/2022)

kararın metninin açıklanması, hem de yargı denetiminin kolaylaştırılarak etkili kılınmasının sağlandığını" belirtmiştir[19].

Gerekçeli karar hakkı, hukuki dinlenilme hakkının da bir gereğidir[20]. Öte yandan yargılama aşamasında toplanan delillerle karara dayanak olarak alınan hukuki sebepler hakkında taraflara görüşlerini açıklama fırsatı tanımadan verilen nihai karar, sürpriz karar olarak nitelendirilmektedir. Tarafların söz konusu "sürpriz" ile gerekçeli karar aşamasında karşı karşıya kalmaları, adil yargılanma hakkına uygun olmayacaktır. Sürpriz bir "gerekçeyle" verilen karar da kanımızca sürpriz karar yasağı kapsamında değerlendirilmelidir. Bu bağlamda Danıştayın bir kararında mahkeme kararına gerekçe olarak alınan bilirkişi raporunun davacıya tebliğ edilmeyip mahkeme kararının gerekçesinde yer verilmesini hukuka aykırı bulmaması kanımızca isabetli olmamıştır[21].

Kararın gerekçeli olması zorunluluğunun Anayasa'da düzenlenmesi, bu zorunluluğun tüm yargılama disiplinleri bakımından geçerli olduğunu ortaya koysa ve hukuk devleti olmanın gereği olsa da ilgili yargılama hukukuna özgü ilke ve kurallar, gerekçenin kapsamını ve işlevlerini değiştirebilmektedir.

---

19 bkz. Danıştay Üçüncü Dairesinin 19/12/2002 tarihli ve Esas 2001/3496, Karar 2002/4361 sayılı kararı. *"Vergi mahkemesinin temyize konu edilen kararının incelenmesinden, hâkimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile de çözümlenebilecek olan dönem sonu stokunun eksik değerlemesiyle ilgili (kumaştan kaynaklanan) matrah farkı hakkında da bilirkişi incelemesi yaptırıldığı, bilirkişinin kendisine yöneltilen sorular doğrultusunda ve ibraz edilen belgeler ışığında yaptığı tespitleri raporun sonuç kısmına aktarırken değerleme dışı bırakılan kumaştan kaynaklanan matrah farkının bu sonuca sehven dâhil edilmediği anlaşılmış olup, mahkemece bilirkişi raporunun sonuç kısmındaki değerlendirmelerin olduğu gibi karara alınması nedeniyle dönem sonu stokunda değerleme dışı bırakılan emtiadan kaynaklanan matrah farkı hakkında hüküm kurulmaması, uyuşmazlığın niteliği ve uyuşmazlığın çözümüne ilişkin dayanılan hukuki sebepler ve gerekçelere de yer verilmemesi karşısında, vergi mahkemesi kararı hukuka uygun düşmemiştir…"* https://www.lexpera.com.tr/ (Erişim Tarihi: 22/6/2022)

20 Özekes, M. (2003). s. 30. Nitekim Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun "Hukuki dinlenilme hakkı" kenar başlıklı 27'inci maddesine göre bu hak, diğer unsurlar yanında mahkemenin, açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesini ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesini de içermektedir.

21 "*Uyuşmazlıkta mahkeme kararına gerekçe olarak alınan bilirkişi raporu davacıya tebliğ edilmemiş ise de, gerekçeli karar hakkı kapsamında anılan bilirkişi raporuna mahkeme kararının gerekçesinde yer verildiği, bilirkişi raporunun uyuşmazlığın esası hakkında karar vermeye yeterli ve elverişli olduğu, buna göre verilen kararın Dairemizce onandığı hususları birlikte değerlendirildiğinde, temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir."* Danıştay Altıncı Dairesinin 6/1/2020 tarihli ve Esas 2018/4362, Karar 2020/9 sayılı kararı. https://www.lexpera.com.tr/ (Erişim Tarihi: 22/6/2022)

Örneğin, dava malzemesinin toplanması bakımından medeni yargılama hukukunda taraflarca getirilme ilkesi[22] egemen olmasına karşın[23] ceza yargılaması hukukunda[24], idari yargılama hukukunda[25] ve vergi yargılaması hukukunda[26] resen araştırma ilkesi egemendir. Zira medeni yargıda çoğunlukla özel menfaatler dikkate alındığından irade serbestisinin bir devamı olarak taraflarca getirilme ve tasarruf ilkeleri geçerlidir[27]. Kamu hukuku yargılama disiplinlerinin ayırıcı özelliği, başta delil serbestisi ilkesi ve bu bağlamda yargıcın da delil araştırması yapabilmesini sonuçlayan resen araştırma ilkesinin varlığıdır[28]. Söz konusu yargılama disiplinleri, bu yönüyle yargıca istisnai araştırma yetkisinin tanındığı hukuk usulünden ayrılır. Zira korunan menfaatler farklı olduğundan maddi gerçeği arama yöntemleri de farklıdır[29].

---

22 Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun "Taraflarca getirilme ilkesi" kenar başlıklı 25'inci maddesi uyarınca, "(1) Kanunda öngörülen istisnalar dışında, hâkim, iki taraftan birinin söylemediği şeyi veya vakıaları kendiliğinden dikkate alamaz ve onları hatırlatabilecek davranışlarda dahi bulunamaz. (2) Kanunla belirtilen durumlar dışında, hâkim, kendiliğinden delil toplayamaz."
Taraflarca getirilme ilkesine göre iddia ve savunmanın temelini oluşturan vakıalar ile bu vakıaların ispatı için gerekli olan deliller yargılamaya taraflarca getirilir. Bkz. Kuru, B. (2020). *Medenî Usul Hukuku El Kitabı,* C. I, Ankara: Yetkin Yayınları, s. 571; Alangoya, Y. (1979). *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler*, İstanbul: Fakülteler Matbaası, s. 3; Arslan, R., Yılmaz, E., Taşpınar Ayvaz, S. Hanağası, E. (2020). s. 158. Hangi konuların kamu düzenine ilişkin olduğu ve buna bağlı olarak hangi davalarda re'sen araştırma ilkesinin geçerli olacağının hukuk politikası meselesi olduğu yönünde, bkz. Karslı, A. (2020). *Medeni Muhakeme Hukuku,* İstanbul: Filiz Kitabevi, 2020, s. 250; Budak, A. C., Karaaslan, V. *Medenî Usul Hukuku.* (2017), Ankara: Adalet Yayınevi, s. 73.

23 Öte yandan medenî yargılama hukukunda çekişmesiz yargı işleri (HMK md.385/2) ile gerçeğin bulunmasının kamu yararına olacağının varsayıldığı, dolayısıyla kamu düzenini ilgilendiren davalarda esasen resen araştırma ilkesi geçerlidir. Arslan, R., Yılmaz, E., Taşpınar Ayvaz, S. Hanağası, E. (2020), s.159; Budak, A. C., Karaaslan, V. *Medenî Usul Hukuku.* (2017), s. 75.

24 Ceza yargılamasında kovuşturma evresine ilişkin ilkeler arasında yer alan "maddi gerçeğin resen araştırılması ilkesi" gereğince hâkim uyuşmazlığa ilişkin her delili, her belirtiyi gerçeği aydınlatıp aydınlatmaması bakımından değerlendirmektedir. Yenisey, F., Nuhoğlu, A. (2020). *Ceza Muhakemesi Hukuku,* İstanbul: Seçkin Yayıncılık, s. 84.

25 Ulusoy, A. D. (2020). *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayıncılık, s. 98.

26 Öncel, M., Kumrulu, A. Çağan, N. (2021). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, s. 220.

27 Pekcanıtez, H. (2017). *Pekcanıtez Usûl Medenî Usul Hukuku*, Cilt III, Ed: Hakan Pekcanıtez, Muhammet Özekes, Mine Akkan, Hülya Taş Korkmaz, İstanbul: On iki Levha Yayıncılık, s. 31.

28 Kaşıkcı, M., (2017). *Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi*, İstanbul:Filiz Kitabevi, s. 80.

29 Bu hususta belirtmek gerekir ki kamu hukuku disiplinlerine ilişkin yargılamalarda maddi gerçeğin, medeni hukuk yargılamasında şeklî gerçeğin arandığı yönünde bir yaklaşım benimsememekteyiz. Aynı yönde bkz. Pekcanıtez, H. (2017), s. 30-31. "*Bir uyuşmazlıkla ilgili olarak, henüz daha yargılama yapılmadan var olan maddi gerçek, yargılama sonunda bir mahkeme kararı şeklinde ortaya çıkan adli gerçekle örtüştüğü ölçüde adalet gerçekleşmiş olacaktır. Tüm yargılama hukuklarının amacı, maddi gerçeği tespittir… Öte yandan korunan menfaatler farklı olduğundan, (…) sadece maddi gerçeği arama yöntemi farklılaşmaktadır*."
Bunun yanında, yargılama kurallarının tek amacı olduğunu benimsetecek güçlü nedenler

Yargılama hukukunun bu dallarında medeni yargılama hukukundan farklı olarak kamu hukukunun uygulanması söz konusu olup; kamu düzeninin sağlanması amaçlandığından mahkemenin kendiliğinden gerek gördüğü hususları araştırma yoluna gitmesi ya da dikkate alması olanağı ve gereksinimi vardır[30]. Resen araştırma ilkesi yargıcın maddi gerçeğin ortaya çıkarılması faaliyetinde, ihbar ve kendi araştırması dâhil tarafların beyanları ile kanıtlarını da herhangi bir sınırlama olmaksızın dikkate almasını ve serbestçe değerlendirmesini gerektirmektedir[31].

Bu bağlamda resen araştırma ilkesini benimseyen yargılamalarda kararın gerekçesinde tartışılan vakıa ve deliller, yalnızca tarafların sunduklarından ibaret olmayacaktır. Resen araştırma yetkisiyle donatılmış yargı mercileri, önlerine gelen davada her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapıp gerekli belge ve bilgileri taraflardan ve diğer ilgili yerlerden isteyebilirler. Dolayısıyla gerekçenin işlevi de tarafların iddia ve savunmalarını ve bunların dayandığı delilleri karşılamak yanında mahkemenin resen yaptığı araştırma sonucunda elde ettiği vakıa ve delilleri ve bu delillere ilişkin olarak tarafların iddia ve savunmalarını yeterince karşılamasını da içerecektir.

Medeni yargılamada temyiz aşaması bakımından; kararın gerekçesiz olması karara etki eden yargılama hatası veya eksikliği (HMK mad. 371/1-ç) olarak değerlendirilecek bir bozma sebebi olmakla birlikte karar, usule ve kanuna uygun olup da gösterilen gerekçe doğru bulunmazsa, gerekçenin değiştirilerek ve düzeltilerek onanacağı (HMK mad. 370/4) belirtilmektedir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nda ise hükmün 230'uncu madde gereğince gerekçeyi içermemesi, açıkça hukuka kesin aykırılık hâlleri arasında sayılmıştır (CMK mad. 289). Bununla birlikte doktrinde ceza yargılaması açısından gerekçe göstermek maddi bakımdan imkânsızsa, imkânsız denecek kadar güçse veya zararı yararından çok olacaksa, bu durumun istisna kabul edilmesi gerektiği ileri sürülmüş, bu takdirde gerekçenin keyfî olmadığını göstermek için "takdiren" denilerek gerekçenin gösterilmeyeceği ya da tam gösterilmeyebileceği

bulunmadığı yönündeki görüşe de katılmaktayız: "*Bu kuralların amaçsal yorumlanması açısından, adalete ve gerçeğe ulaşmayı da, uyuşmazlıkları çözmeyi de amaç olarak görmek, hukukçuya hem güçlü hem de esnek bir yorum imkânı kazandıracaktır*." Bkz. Konuralp, H. (2009). *Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları,* Ankara: Yetkin Yayınları, s. 6.

30 Öncel, M., Kumrulu, A. Çağan, N. (2021). s. 220.

31 Kaşıkcı, M., (2017). s. 80.

savunulmuştur[32]. Aksi yönde bir görüşe göre hâkime takdir hakkı verildiği durumlarda da mahkemeler kararlarında gerekçe göstermek durumundadır[33]. Çalışmamızın temel alanını oluşturan vergi yargılaması açısından görüşümüzü belirtmek gerekirse, mahkemenin "takdiren" gibi ifadelerle kararını gerekçelendirmesi mümkün olmayacaktır. Öte yandan mahkemenin doldurulması gereken hukuk boşluklarını anayasal ilkelere ve yorum kurallarına uygun olarak doldurabilecek olması, başta adalet olmak üzere hukuk düzeninin karşısında yetersiz olan yasanın ihmal edilerek hukuk yaratılmasının mümkün bulunması ayrı bir konudur[34]. Bu gibi durumlarda da makul ve yeterli bir gerekçe gereksinimi varlığını sürdürecektir.

2. Vergi Yargılaması Bakımından

Bilindiği üzere Türkiye'de vergi yargısı, idari yargı kolu içinde yer almaktadır. Bu bakımdan vergi yargısının ilkeleri, vergi hukukuna özgü olanlar dışında, idari yargıya egemen olan ilkeler ile aynıdır[35].

İdari yargılama hukuku ve vergi yargılaması hukukunda mahkeme yargılama sürecinde son derece aktif konumda olup dava malzemesini araştırmak yanında davanın tarafları istemese dahi ilk incelemeye ilişkin hususları resen dikkate alabilir, resen duruşma yapabilir. Zira idari yargıda ve vergi yargısında asli amaç, idarenin hukuka aykırı işlem veya eylemde bulunmamasını sağlamak adına idareyi hukuksal yönden denetlemek ve böylece hukuk devletini korumaktır[36].

---

32 Kunter, Yenisey, Nuhoğlu. (2006). s. 1239-1240. Yazarlara göre bunun en klâsik örneği, temel cezanın iki sınır arasında seçilmesidir. Bu durumun Anayasa'ya aykırılık oluşturmayacağı yönünde bkz. "*Anayasada ve Kanunumuzda bütün kararların gerekçeli olarak yazılmasının mecburi tutulması, sadece genel normun, yani kuralın bu yolda olduğunu gösterir. Gerektiğinde istisna kabulüne engel değildir. Zira her kuralın gerekirse istisnası kabul edilebilir… Bu istisnaları Anayasaya aykırı bulmamak gerekir, zira aykırılık başka şey, istisna oluş başka şeydir. Aynı nedenlerle istisnasının istisnası da elbet olabilecektir.*" Kunter, Yenisey, Nuhoğlu. (2006), s. 49-50.

33 Turan, H. (2016). s. 379.

34 "*Yasada faiz ödemenin düzenlenmesi ancak uygulanacak faiz oranı hakkında herhangi bir hüküm bulunmaması veya yasanın sürelere uyma yükümü getirmesi fakat sürelerin uzunluğunun belirlenmemesi ya da yasaya ilgiliye seçim hakkı tanıyan bir hüküm konmuş olmasına rağmen bu hakkın kullanılmasına ilişkin usullere yer verilmemesi doldurulması gereken bir hukuk boşluğuna işaret eden durumlara örnek gösterilebilir. Tüm bu örneklerde ortak olan unsur gerekli düzenlemenin noksan bırakılmış olması nedeniyle düzenlemede yer alan hakkın kullanılamaması veya ödevin yerine getirilememesi, bir başka deyişle eksik düzenleme yüzünden normun uygulanabilir olmayışıdır.*" Bkz. Furtun, İ.H. (2009). *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma – Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri,* Ankara: Yetkin Yayınları, s. 70.

35 Mutluer, K., Dayanç Kuzeyli, N.N. (2019). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara: Yetkin Yayınları, s. 274.

36 Ulusoy, A. D. (2020). s. 99.

Bu açıdan gerekçenin idari yargılama ve vergi yargılamasına özgü işlevi, Anayasa'nın 125'inci maddesine de uygun şekilde idarenin işlem ve eylemlerinin yargısal denetiminin sağlandığının ortaya konulmasıdır. Özellikle idari dava türlerinden "iptal davasının" idarenin işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığını saptamak, idarenin hukuka bağlılığını sağlamak ve hukuk devleti ilkesinin gereklerini yerine getirmek şeklinde ortaya konulabilecek temel amaçları[37]; iptal kararlarının yasal, hukuka uygun ve yeterli bir gerekçeyle verildiği ve gerekçesine uygun şekilde yerine getirildiği takdirde gerçekleşebilecektir[38]. Uygulamada vergi mahkemesinde açılan davaların da çok büyük bir kısmının iptal davası niteliğinde olduğunu ve tam yargı davalarının istisnai davalar olduğunu söylemek mümkündür[39].

İdari işlemlerin yargısal denetimi kapsamında idari yargı yetkisinin Anayasa'nın 125'inci maddesinin dördüncü fıkrası ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'inci maddesinin ikinci fıkrasında çizilen sınırı olan "hukuka uygunluk denetimi"nden de bahsetmek gerekmektedir. Bu sınırlamadan kaynaklanan "yerindelik denetimi" yasağı, "yürütme görevinin yerine getirilmesini kısıtlayacak" nitelikte karar verme yasağı, "idari eylem ve işlem niteliğinde" karar verme yasağı ve "idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde" karar verme yasağı da kararın ve gerekçesinin denetiminde dikkate alınacaktır[40]. Öte yandan bu yasakları da çok katı şekilde algılayarak idarenin takdir yetkisinin yargı yerince objektif olarak denetlenmesi olanağını ortadan kaldırmamak gerekir[41].

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaların iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla birlikte kendine özgü ilkeleri ve bu dava

---

37 "Nitekim iptal davasının esas amacı davacı ve davalı arasındaki uyuşmazlığı gidermek değil dava konusu edilen işlemin hukuka uygun olup olmadığını tespit etmek, hukuka aykırı olması durumunda iptal edilmesini sağlamaktır. Atay, E. E. (2007). "İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararının Uygulanması", *Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl Sempozyumu*, Danıştay Yayını No: 74, s. 29.

38 *"Ayrıca, iptal kararı ile yalnızca dava konusu edilen işlem hukuk düzeninden çıkarılmamakta, bu işlem dayanak alınarak tesis edilen tüm işlemlerin hukuki dayanağı da ortadan kaldırılmaktadır. İkinci olarak, iptal kararlarının yerine getirilmesi amacıyla, iptal edilen işlem nedeniyle bozulan hukuk düzeninin yeniden tesisi için geriye etkili sonuçlar doğuracak şekilde idari işlemler tesis edilmektedir."* Aslan*, Z., Barlass, İ., Berk, K., Arat, N. vd. (2020). Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Vergi Yargılaması Dahil),* Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 46.

39 "*Vergi davaları terkin ve iptale yönelikse iptal davası, Hazineye geçen verginin geri verilmesini de içeriyorsa iptal davası ile birlikte açılan tam yargı davası niteliğini taşır."* bkz. Kaneti, S., Güneş, G., Ekmekci, E., Kaşıkcı, M. (2022). s. 477; Mutluer, K., Dayanç Kuzeyli, N.N. (2019). s. 277.

40 Aslan, Z., Barlass, İ., Berk, K., Arat, N. vd. *(2020).* s. 90.

41 Ulusoy, A. D. (2020). s. 46.

türlerine benzemeyen tarafları da vardır[42]. Vergi yargısına özgü ilke ve kurallar ise devletin vergilendirme yetkisinden, yasasız vergi alınmasının mümkün olmamasından, vergilendirmede eşitlik sağlamanın gerekliliğinden ve verginin en az masrafla zamanında alınması gibi hususlardan kaynaklanmaktadır[43]. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin ikinci fıkrasında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağının belirtilmesi, bu durumu vurgulamaktadır. Yargı merci, bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp subjektif işlemler bakımından verginin yasallığı ilkesini geçerli kılmaktadır[44]. Verginin yasallığı ilkesi uyarınca[45] vergilendirme işlemini veya bu işlemin iptalini gerektiren olguların ve hukuki nedenlerin hiçbir tereddüde meydan vermeyecek şekilde ve yasaya uygun olarak saptanması zorunludur. Bu zorunluluk Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğuna ilişkin kuralla vurgulanmıştır.

Vergi yargılamasında resen araştırma ilkesinin dayanağını oluşturan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dosyaların incelenmesi" kenar başlıklı 20'inci maddesi uyarınca Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar.

Gerekçesi olmayan ya da yetersiz olan bir kararda, vergi yargısında geçerli olan resen araştırma ilkesinin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı belirsiz olacaktır[46].

---

42 Kaneti, S., Güneş, G., Ekmekci, E., Kaşıkcı, M. (2022). s. 475.

43 Mutluer, K., Dayanç Kuzeyli, N.N. (2019). s. 274.

44 Öncel, M., Kumrulu, A. Çağan, N. (2021). s. 199.

45 T.C. 1982 Anayasası'nın "vergi ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." Anılan hükümde düzenlenen verginin yasallığı ilkesinin birey ve devlet yönünden boyutları bulunmaktadır. Bu bağlamda ilkenin birey yönünden boyutları; temsilsiz vergi olmaz ilkesi, yasasız vergi olmaz ilkesi ve verginin belirgin olması ilkesi iken devlet yönünden boyutları verginin alınması zorunluluğu ilkesi ve verginin zorla yürütüm yoluyla alınmasıdır. Verginin alınması zorunluluğu ilkesi (boyutu) kapsamında, *"eğer yasalar uyarınca bir verginin yükümlü tarafından verilmesi gerekiyorsa, ilgili makam bunu kesinlikle almalıdır…Demek oluyor ki verginin alınması zorunluluğu ilkesi emredici bir ilke olarak devletten vergiyi toplama görevini mutlaka yerine getirmesini isteyecek ve yönetim de vergiyi toplamaktan sarfınazar edemeyecektir…"* bkz. Güneş, G. (2014). *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: On İki Yayıncılık, s. 14-22.

46 Özdiler Küçük, E. (2014). "Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5., S. 2., s. 204.

Vergi idaresinin subjektif takdiri işlemlerinin önlenmesi ve bireyin vergisel işlem ve tedbirlere karşı son derece duyarlı olan temel hak ve özgürlüklerinin korunması ancak yargısal denetimle ve bu denetim sonucunda verilen kararların yerine getirilmesiyle mümkün olabilecektir. Bu bağlamda kararı uygulamak ve kararın gerekçesine göre yeni bir işlem uygulamak zorunda olan idare yönünden de idari işlemin hangi gerekçeyle iptal edildiğinin anlaşılması önem taşımaktadır.

Yargı kararlarının gerekçelerinin anılan temel ve doğrudan etki gösteren işlevleri yanında dolaylı işlevleri de söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamda, gerekçenin vergi mevzuatında ve vergi idaresinin emsal uygulamalarında yol gösterici etkisinden söz edilebilir.

Bu noktada vergi idaresi açısından da bağlayıcı olan Danıştay içtihadı birleştirme kararlarını ayrıca vurgulamak gerekmektedir[47]. Vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında yer alan bu kararlar, uygulamada ayrı görüşler nedeniyle beliren tereddütleri giderme ve uygulama birliğini sağlamak amacı taşıdığından vergi hukuku alanındaki Danıştay içtihadı birleştirme kararlarının gerekçelerinin bu işlevi gerçekleştirecek içeriği ve niteliği haiz olması uygun olacaktır.

Bunun yanında, vergi yargıcı kimi zaman kararın gerekçesinde dava konusu edilmeyen[48] ya da usul kuralları gereğince edilemeyen ancak dava konusu işlemle ilgili diğer işlemlerin hukukilik değerlendirmesini yapabilmekte, böylece vergi idaresine yol gösterebilmektedir. Örneğin vergi idaresinin vergi yükümlüsünün talebi üzerine, tereddütlü olduğu konularla ilgili olarak verdiği (VUK mad. 413) ve vergi incelemesi aşamasında inceleme raporunun denetlenmesinde dikkate alınan (VUK mad. 140) özelgelere (muktezalara) karşı dava açılabilmesi, mevcut uygulamada genellikle kabul görmemektedir[49]. Bu itibarla vergi idaresinin

---

47 06.10.1982 tarihli ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, Danıştay içtihadı birleştirme kararları, Danıştayın daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare için bağlayıcıdır.

48 *"Örneğin İYUK madde 7 uyarınca ilanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem ve uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler. Davanın yalnızca davacı hakkında uygulanan bireysel işlem olduğunu düşünelim, bu işlemin dayanağı olan düzenleyici işlem hukuka aykırı ise, idari yargıç dava konusu edilmese dahi dayanak düzenleyici işlemin hukuka aykırılığını gerekçede ortaya koyar, bu kuralı ihmal eder ancak bu düzenleyici işleme hüküm fıkrasında yer vermez. Böyle bir durumda, hüküm konulmasa da yargı kararının gerekçesi vasıtasıyla düzenleyici işlem konusunda idare pekâlâ yönlendirilir ya da sonraki davalar için yol gösterici etki yaratabilir."* Sunay, Z. A. (2016). s. 77.

49 Bu yönde bir karar için bkz. Danıştay Yedinci Dairesinin 17/9/2002 tarihli, Esas 2002/663,

yürüttüğü tarh işlemine karşı açılan davada, tarhiyatın dayandığı bir özelgenin hukuka aykırılığı gerekçede ortaya konularak, vergi idaresine yol gösterilmesi mümkün olabilecektir.

II.VERGİ YARGILAMASI BAKIMINDAN GEREKÇELİ KARAR HAKKININ DAYANAKLARI

A. ANAYASAL DAYANAKLAR

Yargı mercileri açısından gerekçe zorunluluğu ilkesinin, bireyler açısından ise gerekçeli karar hakkının birincil dayanağı Anayasa'dır. Bu bağlamda gerekçeli karar hakkı, Türk Hukukunda anayasal nitelikte bir hak olarak kabul edilmiştir. Anayasa'nın 141'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, mahkeme kararlarının gerekçeli olması gerektiğine ilişkin anayasal buyruk, sonradan yürürlüğe giren adil yargılanma hakkını düzenleyen 36'ıncı maddeden aldığı destekle, bu ödünsüz yapısını güçlendirmiştir[50].

T.C. 1982 Anayasası'nın 141. maddesinin gerekçesinde; "*Madde bütün kararların gerekçeli yazılmasını amir bulunmaktadır. Genellikle mahkeme kararlarına karşı kanun yolu açıktır. İlgilinin bu kanun yoluna başvurabilmesi için hakkındaki kararın gerekçesini bilmesi ve kanun yolu merciin de savunmasını*

Karar 2002/206 sayılı kararı. https://www.lexpera.com.tr/ (Erişim Tarihi: 22/6/2022) "*213 sayılı Vergi Usul Kanununun 378'inci maddesinde, Vergi Mahkemesinde dava açabilmek için; verginin tarh edilmesinin, cezanın kesilmesinin, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olmasının lazım olduğu belirtilmiş; 413'üncü maddesinde de, mükelleflerin, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilecekleri hükme bağlanmıştır.*

Bilindiği üzere, idari davaya konu olabilecek işlemler idarenin tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemleridir. Belirli konularda bilgi edinmek için idareye sorulan sorular ve yapılan başvurulara karşılık olarak idarenin verdiği cevap ve açıklamalar, belirli bir hukuki durumu ya da olguyu belirtmekle yetinen "icrailik" niteliğinden yoksun işlemlerdir. Bu itibarla bu türden bir işlemin idari bir davaya konu edilmesi mümkün değildir.

Olayda; davacı Şirket tarafından iptali istenilen ... Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü işleminin, taşıt alım vergisinin tarh ve tahakkukuna ilişkin bir işlem değil, Vergi Usul Kanununun 413'üncü maddesi uyarınca yapılan başvuru üzerine verilen "mütalaa" niteliğinde olduğu anlaşılmakla, 213 sayılı Yasanın 378'inci maddesinde sayılan nitelikte bulunmayan ve kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan söz konusu işleme karşı açılan davanın, bu yönden reddi gerekirken, mahkemece, işin esasına girilerek yazılı gerekçe ile hüküm tesisinde isabet görülmemiştir." https://www.lexpera.com.tr/ (Erişim Tarihi: 22/6/2022)

Öte yandan 6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişikliklerden sonra özelgelerin mevcut hukuki etkileri nazara alındığında, özelgelerin yargısal denetime tabi tutulabilmesi gerektiği görüşündeyiz. Konu hakkında detaylı değerlendirme için bkz. Gümüşkaya, G. (2021), *Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, ss. 267-273.

[50] Şeker, H. (2018). *Esbab-ı Mucibe'den Retoriğe Hukukta Gerekçe*, İstanbul: Yeditepe Üniversitesi Yayınevi, s. 48.

bu gerekçeye göre yapabilmesi, inceleme merciin incelemesinde de gerekçesinin göz önüne alınması için kararın gerekçeli yazılması lazımdır." ifadeleri yer almaktadır[51].

Madde gerekçesinde gerekçenin "kanun yolu denetimine" ilişkin işlevinden bahsedilmesiyle yetinilse dahi yukarıda belirtildiği üzere bu gerekçenin işlevlerinden yalnızca biridir. Aksi durumun kabul edilmesi hâlinde kanun yolu denetimine açık olmayan yargı kararlarının gerekçesiz olmasının mümkün olduğu gibi son derece yanlış bir sonuç ortaya çıkacaktır. Bu bağlamda bireysel başvuru denetimiyle; gerekçeli karar hakkının adil yargılanma hakkının ve hukukun üstünlüğü ilkesinin zorunlu ve mutlak bir unsuru ve bir insan hakkı olmasının vurgulanması önem taşımaktadır. Gerçekten Anayasa Mahkemesi gerekçeli karar hakkına ilişkin bireysel başvuru kararlarında, bu hakkın hukuk devleti ve hak arama özgürlüğü ile bağlantısını ortaya koymaktadır[52].

Bunlara ek olarak, T.C. Anayasası'nın 138'inci maddesinin birinci fıkrasında hâkimlerin görevlerinde bağımsız oldukları; Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm vermeleri gerektiği belirtilmektedir. Bu bağlamda hükmün bir parçası olan gerekçenin yazılmasında dikkat edilmesi gereken temel ölçütler; Anayasa'ya uygunluk, kanuna uygunluk, hukuka uygunluk ve vicdani kanaattir[53]. Bir davada uygulanabilir bir yasaya dayanmayan, hukukilikten tamamen uzak olan gerekçe, Anayasa'nın aradığı nitelikte bir gerekçe değildir. Bu durumda vergi idaresinin yasal dayanaktan yoksun ya da hukuka aykırı işlemlerine karşı açılan davalarda, söz konusu işlemin "kamu düzenine" ya da "kamu yararına" uygun bulunduğu yönündeki gerekçeler yeterli olmayacaktır. Bunun yanında bu hüküm doğrultusunda; gerekçenin yalnızca dar anlamda kanuna uygun olmasının yeterli olmadığını, aynı zamanda temel hak ve özgürlükleri, hukukun genel ilkelerini de kapsamına alacak şekilde anayasaya ve hukuka uygun olmasının da gerekliliğini vurgulamak gerekir.

---

51 Kocahanoğlu, O. S. (1993). *Gerekçeli ve Açıklamalı Anayasa,* İstanbul: Temel Yayınları, s. 191; Aktaran, Alp, M. (2001). s. 435.

52 "…Mahkemeler, "*kararlarını hangi temele dayandırdıklarını yeterince açık olarak belirtme*" yükümlülüğü altındadırlar. Bu yükümlülük, tarafların temyiz hakkını kullanabilmeleri için gerekli olmasının yanı sıra tarafların, muhakeme sırasında ileri sürdükleri iddialarının kurallara uygun bir biçimde incelenip incelenmediğini bilmeleri ve ayrıca demokratik bir toplumda, toplumun kendi adına verilen yargı kararlarının sebeplerini öğrenmelerinin sağlanması için de gereklidir (AYM, *Sencer Başat ve Diğerleri*, § 34).

53 Sunay, Z. A. (2016). s. 129.

B. İNSAN HAKLARI AVRUPA SÖZLEŞMESİ'NDE ve İNSAN HAKLARI AVRUPA MAHKEMESİ İÇTİHATLARINDA YER ALAN DAYANAKLAR

T.C. 1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesinin son fıkrası uyarınca iç hukukumuzun bir parçası olan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin ("İHAS") adil yargılanma hakkını düzenleyen 6'ıncı maddesinde gerekçeli karar hakkı açıkça yer almamaktadır. Buna karşılık İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ("İHAM") içtihatlarında bu hakkın adil yargılamanın bir gereği olduğu açıkça belirtilmektedir. Bu bağlamda insan hakları hukuku alanında gerekçeli karar hakkının içtihatlarla geliştiği söylenebilecektir.

İHAM gerekçeli karar hakkının işlevlerini tarafların karara itiraz hakkının etkili şekilde kullanılmasının sağlanması ve hukuki olarak dinlenildiklerinin gösterilmesi olarak ortaya koymakta, dolayısıyla bu hakkın ihlal edilip edilmediğini de bu yaklaşımla değerlendirmektedir[54].

İHAM'ın yaklaşımına göre adil yargılanma hakkının boyutlarından biri olarak tarafların iddia, savunma ve delillerinin, kararın sonucuna etkisinden bağımsız olarak yargı yerince uygun şekilde incelenmesi gerekmektedir[55]. Bunun yanında ulusal mahkemelerin kararlarının gerekçeli yazılması zorunluluğunun her bir iddia ve savunmanın detaylı olarak cevaplandırılması şeklinde anlaşılmaması gerektiği de kararlarda vurgulanmaktadır. Kararın niteliğine ve somut olayın özelliklerine göre bu zorunluluğun kapsamı değişebilecektir[56]. Ayrıca kanun yolu merciin kural olarak kanun yolu başvurusunu reddederken alt mahkemenin kararına atıfta bulunmakla yetinebileceği de belirtilmektedir[57]. Bu noktada temel ölçüt, yargılama bir bütün olarak değerlendirildiğinde davanın sonucunu değiştirebilecek nitelikteki iddia ve savunmaların ayrıca ve açıkça gerekçede değerlendirilmiş olmasıdır[58].

---

54 İHAM, *Hadjianastassiou/Yunanistan*, B. No: 12945/87, 16/12/1992, § 33; İHAM, *Suominen/Finlandiya*, B. No: 37801/97, 1/7/2003, § 37; İHAM, *The Estate of Nitschke/İsveç*, B. No: 6301/05, 27/9/2007. Mahkeme kararlarının gerekçeli olması ilkesi, *Hadjianastassiou* kararında adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak açıkça belirtilmiştir. https://hudoc.echr.coe.int/ (Erişim Tarihi: 10/5/2022) bkz. Turan, H. (2016). s. 353.

55 İHAM *Jokela/Finlandiya*, B. No: 28856/95, 21/5/2002, § 72. https://hudoc.echr.coe.int/ (Erişim Tarihi: 10/5/2022)

56 İHAM *Van de Hurk/Hollanda*, B. No: 16034/90, 19.04.1994, § 61; İHAM, *Hiro Balani/İspanya*, 18064/91, 9/12/1994, § 27. https://hudoc.echr.coe.int/ (Erişim Tarihi: 10/5/2022)

57 İHAM *Helle/Finlandiya*, B. No: 20772/92, 19/12/1997. https://hudoc.echr.coe.int/ (Erişim Tarihi: 10/5/2022)

58 İHAM, *Ruiz Torija/İspanya*, B. No: 18390/91, 9/12/1994, §§ 29-30; İHAM, *Hiro Balani/İspanya*, § 28; Aktaran; İnceoğlu, S. (2018). *Adil Yargılanma Hakkı (Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4)*, İstanbul: Avrupa Konseyi Yayını, s. 193.

Konunun vergi uyuşmazlıkları bakımından incelenmesinden önce, adil yargılanma hakkının bu tür uyuşmazlıklar bakımından koruma getirip getirmediğinin İHAM içtihatları bağlamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Sözleşme, 6'ıncı maddenin uygulanabilirliğini "medeni hak ve yükümlülüklerin" ve "suç isnadlarının" karara bağlanması süreçleri ile sınırlamıştır[59]. Bu bağlamda, Türk vergi hukuku bakımından vergi suç ve kabahatlerine ilişkin davalar "suç isnadı" kapsamında değerlendirilmekle birlikte[60] salt vergi aslına ilişkin olarak görülen davalar verginin "kamusal" niteliği ağır bastığından[61] 6'ıncı maddenin kapsamı dışında görülmektedir[62]. Diğer bir ifadeyle İHAM, vergi aslına ilişkin davaların İHAS'ın 6'ıncı maddesine aykırılığına ilişkin bireysel başvuruları konu bakımından yetki alanında görmemektedir. Öte yandan vergi aslı ve bu aslın feri niteliğindeki vergi cezalarının bir arada yargılamaya konu olduğu davalar da bir bütün olarak ele alınarak 6'ıncı maddenin kapsamında sayılmaktadır[63].

Vergi cezalarına ilişkin yargılamanın İHAS'ınn 6'ıncı maddesi bakımından değerlendirildiği karar örneklerinden biri olarak *The Estate of*

---

59 Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Yayıncılık, s. 82.

60 Örneğin bkz. İHAM, *Jussila/Finlandiya*, B. No: 73053/01, 23/11/2006, §§ 29-39. https://hudoc.echr.coe.int/ (Erişim Tarihi: 10/5/2022) Anılan karara göre aykırılığın/yaptırımın niteliğine yönelik değerlendirme yaptırımın cezai karakterini ortaya koyuyorsa, ayrıca yaptırımın niceliksel olarak "ağır" miktarda olup olmadığına bakılmayacaktır. "Niceliksel ağırlık" ancak niteliksel tespitleri destekleyen bir unsur olarak değerlendirilebilir. Bu nedenle olayda, vergi cezalarının genel nitelikteki yasal düzenlemelerle vergi yükümlülerinin (KDV yükümlülerinin) geneline uygulanması, mali zararın tazmini için değil suçun yeniden işlenmesini önlemek amacını taşıması bu nedenle "önleyici" ve "cezalandırıcı" nitelikte olması nedeniyle İHAS 6 anlamında "suç isnadı" niteliğinde olduğu sonucuna varılmıştır. Cezanın niceliksel olarak hafif olması bu sonucu değiştirmemektedir. 6'ıncı madde uygulama alanı bulacaktır.
Bu durumda miktarı ne olursa olsun, yaptırımı para cezası olan vergi cezaları (bu çerçevede Türk hukukunda yer alan "vergi ziyaı", "usulsüzlük" ve "özel usulsüzlük" cezaları) cezalandırıcı ve caydırıcı mahiyette, tazmin amacı gütmeyen "ceza" mahiyetindedir. Bunun sonucunda bu cezalara ilişkin yargılamalar İHAS 6'da belirlenmiş olan tüm gereklilikleri sağlamalıdır bkz. Yaltı, B. (2006). s. 101.
Elbette yaptırım olarak hapis cezası uygulanan vergi suçlarına ilişkin yargılama süreçleri de 6'ıncı maddenin korumasına dâhildir.

61 Oysa 6. maddede "özel (hukuk) hak ve yükümlülüklerinden" *("private rights and obligations")* değil, "medeni hak ve yükümlülükler"den söz edilmektedir; Fransızca metinde de "medeni hak ve yükümlülükler" yerine "medeni nitelikte hak ve yükümlülükler" (*droits et obligations de caractère çivil)* ifadesi geçmektedir. A. Feyyaz Gölcüklü, A. Şeref Gözübüyük. (2005). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi)*, Ankara: Turhan Kitabevi, s. 270.

62 İHAM, *Ferrazzini/İtalya*, B. No: 44759/98, 12/7/2001 https://hudoc.echr.coe.int/ (Erişim Tarihi: 10/5/2022) Geniş açıklama ve değerlendirme için bkz. Yaltı, B. (2006). s. 86 vd.

63 İHAM, *Georgiou/Birleşik Krallık*, B. No: 40042/98, 16/5/2000. https://hudoc.echr.coe.int/ (Erişim Tarihi: 10/5/2022)

Nitschke/İsveç başvurusuna ilişkin kararda, istinaf mahkemesinin ilk derece mahkemesinin kararına atıfla yetinmesinin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği iddiası kabul görmemiştir[64]. Zira ilk derece mahkemesinin kararının gerekçesini detaylı olarak belirttiği, başvurucunun iddiaları bakımından vardığı sonuçlara kuşku bırakmayacak şekilde yer verdiği belirtilmiştir. Ayrıca yargılama tarafları da birbirinin iddia ve savunmalarına yönelik görüş bildirme ve kendi iddia ve savunmalarını mahkemeye sunma olanağı bulmuştur[65].

Bu bağlamda İHAM'a göre ilk derece mahkemesinin kararının onanmasıyla, istinaf mahkemesi taraflara ilk derece mahkemesinin gerekçesine tamamıyla katıldığını göstermiştir. Ayrıca başvurucunun istinaf mahkemesinin hangi iddialarının daha önce alt derecede tartışılmayıp istinaf mahkemesince de incelenmediği ortaya konulamamıştır. İHAM, istinaf mahkemesinin kararının yeterli olduğuna ve başvurucunun temyiz mahkemesine etkili başvurusunu ortadan kaldırmadığına karar vermiştir (bkz. *The Estate of Nitschke/İsveç*, § 45).

Kamulaştırma işleminden kaynaklanan ve kamulaştırma bedeli ile veraset vergisi matrahı arasındaki fark çerçevesinde mülkiyet hakkına aykırılık iddiasının[66] ve ulusal yargı süreçlerinde adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasının incelendiği Jokela/Finlandiya bireysel başvurusunda da gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği iddiası kabul görmemiştir[67].

İHAM, ulusal makamların yargı kararlarının gerekçelerinin, içerik ve şekil açılarından nasıl olması gerektiğine yönelik müdahalede bulunmamakta, adil yargılanma hakkı açısından belirli ölçütlerin/asgari standartların karşılanıp karşılanmadığını incelemektedir. Bunlar kararın makul, meşru ve yeterli gerekçesinin bulunmasıdır.

C. YASAL DAYANAKLAR

Vergi yargılaması hukukunun temel kanunlarından biri olan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24'üncü maddesinde, kararlarda

64 İHAM, *The Estate of Nitschke/İsveç*, B. No: 6301/05, 27/9/2007. https://hudoc.echr.coe.int/ (Erişim Tarihi: 10/5/2022)

65 Görüldüğü üzere İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi söz konusu kararında, vergi yükümlüsünün gerekçeli karar hakkını, adil yargılanma hakkının çelişmeli yargılanma hakkı ve silahların eşitliği ilkesi gibi diğer boyutlarıyla bir arada değerlendirmiştir.

66 Yaltı, B. (2006). s. 132.

67 İHAM, *Jokela/Finlandiya*, B. No: 28856/95, 21/5/2002. https://hudoc.echr.coe.int/ (Erişim Tarihi: 10/5/2022)

bulunacak hususlar arasında "kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi" yer almaktadır.

Bu hükümde gerekçenin asgari unsurları belirtilmemekle birlikte, gerekçenin yalnızca kararın dayandığı hukuki sebeplerden ibaret olmadığı anlaşılmaktadır.

Anılan Kanunun 27'inci maddesinin 2. fıkrasında ise yürütmenin durdurulması kararlarında gerekçe gösterilmesi zorunluluğu ayrıca öngörülmüştür. Bu hususta yalnızca kararın gerekçeli olması gerektiğinin ifade edilmesiyle yetinilmemiş, gerekçenin kapsamına ilişkin de bir belirleme yapılmıştır. Şöyle ki idari işlemin "hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması hâlinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğu" belirtilmelidir. Öte yandan açıkça belirtilmese de anayasal zorunluluk gereğince, yürütmenin durdurulması taleplerinin reddi yönündeki kararların da yeterli gerekçeye sahip olması gerekmektedir. Aksi yöndeki tutum, ret kararına karşı itiraz olanağını kısıtlayacağından gerekçeli karar hakkına aykırılık teşkil edecektir[68].

2577 sayılı Danıştay Kanunu'nun 51. maddesi de, Danıştayca verilen kararların gerekçelerinin bulunmasını öngörmektedir.

Görüldüğü üzere vergi yargılamasında gerekçenin içeriğine ilişkin kapsamlı bir hüküm yer almamaktadır. Bu nitelikte bir hüküm, ceza yargılaması bakımından, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yer almaktadır. Anılan Kanunun 34'üncü maddesinin ilk fıkrasına göre *"Hakim ve mahkemelerin her türlü kararı, karşı oy dahil, gerekçeli olarak yazılır. Gerekçenin yazımında 230'uncu madde göz önünde bulundurulur. Kararların örneklerinde karşı oylar da gösterilir."*

Maddede atıfta bulunulan 230'uncu maddeye göre ceza yargılamasında verilen hüküm "mahkûmiyet hükmü" ise bu hükmün gerekçesinde yer alması gereken unsurlar şunlardır:

- İddia ve savunmada ileri sürülen görüşler,
- Delillerin tartışma ve değerlendirilmesi,
- Hükme esas alınan ve reddedilen deliller, bu kapsamda -ayrıca ve açıkça olmak üzere- dosya içerisinde bulunan ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen deliller,
- Ulaşılan kanaat,

[68] Yılmaz Özel, N. (2016). *Adil Yargılanma Hakkı Kriterlerinin Türk İdari Yargılama Hukuku Açısından Muhtemel ve Gerçekleşen Etkileri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 365.

- Sanığın suç oluşturduğu sabit görülen fiili ve bunun nitelendirilmesinin yer alması gerekmektedir.

Görüldüğü üzere ceza yargılaması bakımından -bu kapsamlı unsurların yalnızca mahkûmiyet hükmüne ilişkin olması[69] ayrıca eleştirilebilecek ise de- mahkûmiyet hükmünün gerekçesinde yer alması gereken unsurlar ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. İdari yargılama hukuku ve vergi yargılaması hukuku da ceza yargılaması hukuku gibi kamu hukukunun alt disiplinleri olduğundan ve temel hak ve özgürlüklere temas eden yönleri bulunduğundan, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda da böyle kapsamlı bir düzenlemeye yer verilmesi uygun olabilecektir. Bunun yanında, gerekçeli karar hakkı açısından anayasal ve yasal güvencelerin varlığı pozitif hukuk açısından önem taşımakla birlikte hakkın etkili şekilde korunması açısından yargı pratiği asıl rolü üstlenmektedir[70]. Bu itibarla gerekçeli karar hakkına ilişkin etkili koruma, gerekçeli karar hakkına özen gösteren yargı kararlarıyla ortaya çıkacaktır[71].

III.TÜRK VERGİ YARGILAMASI BAKIMINDAN GEREKÇELİ KARAR HAKKININ YARGI YOLUYLA KORUNMASI

A. GEREKÇELİ KARAR HAKKININ KANUN YOLLARINDA KORUNMASI

Gerekçeli karar hakkı, daha önce belirtildiği üzere Anayasa'da çifte güvenceye kavuşturulmuştur. Öte yandan kanun yolu denetimine ilişkin olarak getirilen yasal sınırlar, bazı yargılamaların adil yapılıp yapılmadığı ve bu kapsamda gerekçeli karar hakkına uyulup uyulmadığının denetlenememesine yol açmaktadır.

Özellikle vergi mahkemesinin kararlarının denetiminde parasal sınır öngörülmesi, Anayasa'nın öngördüğü yargı denetimini kısıtlayıcı, gerekçeli karar hakkı da dâhil olmak üzere adil yargılanma hakkını sınırlandırıcı niteliktedir[72].

---

69 Beraat hükmünün gerekçesinde, CMK'nin 223'üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen hâllerden hangisine dayanıldığının belirtilmesi gerekir (CMK mad. 230/2). Yani gerekçede eylem sabit olmadığı için mi; yoksa sabit olmasına rağmen, suç teşkil etmediği için mi beraat kararı verildiği açıklanacaktır. Kunter, N., Yenisey, F., Nuhoğlu, A. (2006). s.1238. Ceza verilmesine yer olmadığına dair kararın gerekçesinde, 223'üncü maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarında belirtilen hâllerden hangisine dayanıldığının belirtilmesi gerekir (CMK md.230/3). Anılan hükümlerin dışında başka bir karar veya hükmün verilmesi hâlinde bunun nedenleri gerekçede gösterilir (CMK mad. 230/4).

70 Sunay, Z. A. (2016). s. 46.

71 Bekri, M.N. (2014). s. 218.

72 Kaneti, S.; Ekmekci, E.; Güneş, G.; Kaşıkcı, M. (2022). *Vergi Hukuku,* İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 522.

Temyiz denetimine tabi bulunan bölge idare mahkemesi kararlarının gerekçesiz olması ya da yetersiz veya hatalı gerekçe içermesi, başlı başına kararın bozulması sebepleri arasında gösterilmemiştir. Öte yandan, İYUK 49 uyarınca Danıştay, temyiz incelemesi sonucunda hukuka aykırı karar verilmesi ve usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması hâlinde incelenen kararı bozmaktadır. Bu durumda gerekçedeki hukuka aykırılık veya kararı etkileyebilecek nitelikte hata ve eksiklikler bozma sebebi olarak kabul edilmektedir.

Bununla birlikte gerekçedeki hata ve eksiklikler, kararı etkileyecek nitelikte değilse kararın bozulması söz konusu olmamaktadır. Aksine, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasının a bendine göre;

> *"Temyiz incelemesi sonucunda Danıştay, kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar."*

Bu durumda kararın sonucunun hukuka uygun olması ancak gerekçesinin eksik, hatalı ya da yetersiz olması hâlinde, gerekçenin bizzat temyiz mercisi tarafından değiştirilmesi söz konusudur. Oysa tarafların kararın sonucunun değişmesine yol açabilecek iddia, savunma ve delillerinin dikkate alınmamış olması hâlinde gerekçenin değiştirilerek onanması değil, bozulması gerekmektedir. Gerekçe değişimi hâlinde ise yeni gerekçe, tarafların kararın sonucuna etkili olabilecek iddia ve savunmalarını sunmasını gerektiren yeni tespitler içermemelidir. Aksi hâlde gerekçe değişimi, kararın dayanaklarının da değişimi anlamına gelecek, bu da taraflara savunma hakkı tanınmasını gerektirecektir.

Bunun yanında, mahkemenin resen araştırma yetkisi ve görevini yerine getirdiğinin de gerekçeli karardan tespit edilebilmesi ve denetlenmesi söz konusu olacaktır.

B. GEREKÇELİ KARAR HAKKININ BİREYSEL BAŞVURU YOLUYLA KORUNMASI

1. Genel Olarak

T.C. Anayasa Mahkemesi nezdinde bireysel başvuru denetimi, bilindiği üzere bir kanun yolu denetimi niteliğinde olmayıp Anayasa'da ve İnsan Hakları Sözleşmesi'nde ve ek protokollerinde yer alan temel

hak ve özgürlüklerin kamu gücü tarafından ihlaline yönelik şikâyetlerin incelendiği bir yargı yoludur. Söz konusu temel hak ve özgürlüklerden biri de adil yargılanma hakkı kapsamında bulunan gerekçeli karar hakkıdır.

Anayasa Mahkemesi; İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarında kamusal niteliği ağır basan bir ilişkiye yönelik olduğu kabul edilerek adil yargılanma hakkının kapsamı dışında bırakılabilen vergisel uyuşmazlıkların başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlüler alanında önemli yansımaları bulunan bir ilişkiden doğduğunu vurgulamakta, adil yargılanma hakkına ilişkin güvenceler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmaktadır. Dolayısıyla vergisel uyuşmazlıklar bakımından adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddialarını konu bakımından yetki alanı içinde değerlendirmektedir[73].

Yukarıda belirtildiği üzere vergi yargılaması bakımından öngörülen parasal sınırların kanun yolu denetimini bir ölçüde sınırlandırdığı ve "kararın düzetilmesi" yolunun da yürürlükte olmadığı göz önüne alındığında, vergi yargılaması bakımından gerekçeli karar hakkının bireysel başvuru yoluyla koruması bu açıdan da ön plana çıkmaktadır.

Gerekçeli karar hakkına ilişkin bireysel başvuru incelemelerinde kanımızca, derece mahkemelerinin kararın içeriğine ilişkin takdir yetkisi ile tarafların adil yargılanma hakkının korunması arasında denge kurulmaktadır.

Şöyle ki herhangi bir davada bilirkişi raporu veya uzman mütalaasının gerekli olup olmadığı, tanık dinletme taleplerinin gerekliliği, delillerin kabul edilebilirliği veya değerlendirilmesi gibi hususlar derece mahkemelerinin yetkisi dâhilindedir[74]. Anayasa Mahkemesince yapılan bireysel başvuru incelemelerinde, ancak söz konusu takdir yetkisi kullanımlarında "açık bir keyfîlik" ya da "açık bir hata" bulunduğu

[73] AYM, *E.T.Y.İ. A.Ş.*, B. No: 2013/596, 8/5/2014, § 28; *Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/7847, 9/3/2016, § 31.

[74] Turan, H. (2016). s. 312. Örneğin bkz. "Derece Mahkemeleri, kararların yapısı ve içeriği ile ilgili olarak geniş bir takdir yetkisine sahiptirler. Özellikle taraflarca ileri sürülen kanıtların kabulü ve değerlendirilmesi öncelikle derece mahkemelerinin görevidir." (İHAM, *Van Mechelen ve Diğerleri/Hollanda*, B. No: 21363/93, 21364/93, 21427/93 ve 22056/93, 23/4/1997, § 50). Bu nedenle açıkça keyfî olmadıkça, belirli bir kanıt türünün kabul edilebilir olup olmadığına, değerlendirme şekline veya aslında başvurucunun suçlu olup olmadığına karar vermek, Anayasa Mahkemesinin görevi değildir. Benzer değerlendirmeler için bkz. İHAM, *Garcia Ruiz /İspanya,* B. No. 30544/96, 21/1/1996, § 28). AYM, *Sencer Başat ve Diğerleri,* § 33.

hâllerde adil yargılanmanın ihlali gündeme gelmektedir. Yeterli ve makul olmayan, görünürde bir gerekçe ise "açık keyfîliğin" göstergesidir. Bu itibarla Anayasa Mahkemesinin vergi yargısı kararlarının içeriği üzerindeki denetimi daha ziyade "kararın gerekçesi" üzerinde olmaktadır.

Bu kapsamda örneğin inceleme elemanı veya mali müşavirin dinletilmesi, duruşma yapılması gibi taleplerin değerlendirilmesi yukarıda ifade edildiği üzere derece mahkemelerinin yetkisi iken bu taleplerin reddi yönündeki kararın doyurucu ve meşru bir gerekçesinin bulunup bulunmadığı Anayasa Mahkemesince incelenebilecektir. Yine bir vergi tarhiyatının hukuka uygun olup olmadığı derece mahkemelerince belirlenecek bir uyuşmazlık iken tarhiyatın hukuka aykırı olduğuna ilişkin esaslı iddiaların kararın gerekçesinde tartışılıp tartışılmadığı, bireysel başvuruda değerlendirilebilecektir.

Gerekçeli karar hakkıyla yukarıda bahsedilen makul dengenin kurulması, gerekçenin adil yargılanma hakkına uygunluk bakımından taşıması gereken asgari unsurların saptanmasıyla mümkün olabilecektir.

T.C. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kararlarının değerlendirilmesi sonucunda gerekçeli karar hakkının yerine getirilmiş olması için gerekçenin hangi asgari unsurları taşıması gerektiği tespit edilebilmektedir.

Bunun yanında her somut olay bağlamında bu unsurlar bakımından farklı değerlendirmeler de yapılabilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, bir gerekçede tam olarak hangi unsurların bulunması gerektiğinin davanın niteliğine ve koşullarına bağlı olduğunu belirtmektedir[75].

Öte yandan Anayasa Mahkemesinin hemen hemen tüm kararlarında uyguladığı belirli unsurlar/ölçütler de bulunmaktadır.

Aşağıda ayrı başlıklar altında incelenecek olan bu unsurlar/ölçütler; gerekçenin yeterli ve makul olması, bu kapsamda esaslı iddia ve savunmaların gerekçede karşılanmış olması, yargılama bakımından önem taşıyan hususlara ilişkin yargı kararlarının dikkate alınmış olması, vergi idaresinin iddialarının doğrudan karara dayanak alınmamış olması, temel hak ve özgürlüklere ilişkin usuli iddia ve savunmaların dikkate alınmış olması, gerekçenin çelişkili olmaması ve anlaşılır olması olarak

[75] AYM, Sencer Başat ve diğerleri, § 35.

sınıflandırılabilecektir. Belirtmek gerekir ki bu sınıflandırma özellikle vergi yargılamasında gerekçeli karar hakkının ihlali iddiasına ilişkin bireysel başvuru kararları nazara alınarak, tarafımızca yapılmıştır.

2. Gerekçeli Karar Hakkının Unsurları Bakımından

a. Gerekçenin Yeterli ve Makul Olması

i. *Genel Olarak*

Anayasa Mahkemesinin gerekçeli karar hakkına ilişkin kararlarında tespit edilen ortak bir yön, gerekçenin adalet gereksinimini giderecek ölçü ve nitelikte yani "yeterli ve makul olmasına" yapılan vurgudur[76].

Gerekçenin yeterli ve makul olmasından kastedilen nedir?

"Yeterli" sözcüğü Güncel Türkçe Sözlük'te; "*bir görevi, işlevi yerine getirme gücü olan, etkisi olan*", "gereksinimlere cevap veren, ihtiyaçları karşılayan"; "makul" sözcüğü ise *"akla uygun, akıllıca, belirli, aşırı olmayan, uygun, elverişli"* olarak tanımlanmaktadır[77]**.** Bu bağlamda kanımızca yeterli ve makul gerekçenin, yukarıda *kararın ve dayanaklarının anlaşılması, kararın denetlenmesi* ve *karara güvenilmesi* olarak belirttiğimiz temel işlevlerini karşılamaya elverişli gerekçe olarak tanımlanması mümkündür. "Yeterli ve makul" olma ölçütü, yalnızca bir kapsam meselesi değil aynı zamanda nitelik meselesidir. Amaç ise temelde adalet gereksiniminin giderilmesidir.

Anayasa Mahkemesi, makul gerekçeyi şu şekilde tanımlamaktadır: "*Makul gerekçe, davaya konu olay ve olguların mahkemece nasıl nitelendirildiğini, kurulan hükmün hangi nedenlere ve hukuksal düzenlemelere dayandırıldığını ortaya koyacak, olay ve olgular ile hüküm arasındaki bağlantıyı gösterecek nitelikte ve kuşkuya yer vermeyecek açıklıkta, özenle seçilmiş sözcüklerle ifadelendirilmiş gerekçedir*[78]*."*

Yine Anayasa Mahkemesinin bir bireysel başvuru kararına göre; "*… Derece mahkemeleri, dava konusu maddi olay ve olguların kanıtlanmasını, delillerin değerlendirilmesini, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanmasını, uyuşmazlıkla ilgili vardığı sonucu, sonuca varılmasında*

[76] Örneğin bkz. AYM, *Sencer Başat ve Diğerleri,* § 61.

[77] https://www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 10/3/2022)

[78] AYM, *Muhittin Kaya ve Muhittin Kaya İnşaat Taahhüt Madencilik Gıda Turizm Pazarlama Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.*, B. No. 2013/1213, 4/12/2013, § 26; AYM, *İbrahim Ataş,* B. No: 2013/1235, 13/6/2013, § 24.

kullandığı takdir yetkisinin sebeplerini makul bir şekilde gerekçelendirmek zorundadır. Bu gerekçelerin oluşturulmasında açıkça bir keyfilik görüntüsünün olmaması ve makul bir biçimde gerekçe gösterilmesi halinde adil yargılanma hakkının ihlalinden söz edilemez…"[79].

Yeterli ve makul gerekçenin anlam ve kapsamını araştırırken kullanılabilecek bir diğer yöntem, "yetersiz ve makul olmayan" gerekçenin ne olduğunu tespit etmektir. Mahkemelerin "kararlarını hangi temele dayandırdıklarını yeterince açık olarak belirtme" yükümlülükleri kapsamında[80]; yüzeysel, şekli, formül ifadelerden ibaret bir gerekçenin yeterli olmadığı açıktır. Temel hak ve özgürlüklerin soyut ya da teorik olarak değil, uygulamada ve etkili şekilde korunması esas olduğundan, gerekçeli karar hakkı da "şekli anlamda gerekçeyle" sınırlı değildir.

Örneğin gerekçede "*tarafların toplanan delillerine, tanık beyanlarına, dosyadaki yazılara, yasaya uygun gerektirici nedenlere, mahkemede hasıl olan vicdani kanaate, yeterli görülen uzman bilirkişi raporuna..."* gibi ifadelerle yetinilmesi yeterli olmayacaktır. Bunun gibi sadece dava konusu olay hakkında açıklama içeren gerekçe, yeterli bir gerekçe değildir. Mevzuatın yorumu ve açıklanan olaya nasıl uygulandığı da gerekçeden anlaşılmalıdır[81]. Bu yaklaşımla verdiği bir kararda Anayasa Mahkemesi, başvurucu yükümlülerin sahte fatura düzenlediklerine ilişkin iddianın yargılama konusu olduğu ceza davası sonucunda verilen karar bakımından, *"iddia, savunma, vergi suçu inceleme raporu, bilirkişi raporu, ekli belgeler ile tüm dosya kapsamına"* yapılan soyut bir atfın, başvuruculların hangi nedenle haklı veya haksız görüldüklerini anlayıp değerlendirebilmelerine imkân tanımayacağını belirtmiştir[82].

Bunun yanında gerekçeli karar hakkı tüm iddia ve savunmaların detaylı olarak gerekçede yanıtlanması anlamına da gelmeyip temel olarak;

- Davanın sonucuna etkili olay, olgu ve argümanların açıklanmasını,
- İddia ve savunmadan birinin diğerine üstün tutulma sebebinin anlaşılmasını,
- Tarafların sunduğu delillerden karara dayanak olarak alınanların

79 AYM, *İbrahim Ataş*, § 23.

80 AYM, *Sencer Başat ve Diğerleri*, § 34.

81 Danıştay Yedinci Dairesinin 12/3/2007 tarihli ve 2005/3853 Esas, 2007/1037 Karar sayılı kararı. Danıştay Yedinci Dairesinin 17/9/2002 tarihli, Esas 2002/663, Karar 2002/206 sayılı kararı.

82 AYM, *Yıldıray Özbey ve Diğerleri*, B. No: 2014/18932, 8/9/2015. https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 19/4/2022)

mahkemelerce kabul edilmesi ve diğerlerinin reddedilmesi hususlarında makul dayanakları olan bir bilgilendirmenin sağlanmasını,

- Gerekçenin usulüne uygun şekilde oluşturulmasını, hüküm fıkraları ile uyumlu, ifadeleri özenle seçilmiş ve kuşkuya yer vermeyecek bir içerik taşımasını,
- Mahkemenin davanın sonucuna etkili olduğunu kabul ettiği bir husus hakkında "ilgili ve yeterli" bir yanıt vermesini,
- Yanıt verilmesini gerektiren usul ve esasa dair iddiaların cevapsız bırakılmamasını güvence altına almaktadır[83].

Bunun yanında kararın dayanaklarının güvenilirliğine ilişkin ciddi kuşkuların varlığı da gerekçeyi yetersiz kılmaktadır[84].

Anayasa Mahkemesi gerekçenin "makul" olmasını vurgularken pek çok kararında da gerekçenin detaylı olması gibi bir zorunluluğun bulunmadığını belirtmektedir[85].

Yukarıdaki ölçütlerden hareketle bir gerekçenin mevcut olduğu, ancak farklı yönde bir karara yol açabilecek ölçüde önemli olan esaslı unsurların tartışılmadığı ve gerekçede karşılanmadığı hâllerde gerekçeli karar hakkının ihlal edilmiş olacağı anlaşılmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kararları ışığında; vergi uyuşmazlıkları bakımından gerekçeli karar hakkına ilişkin olarak ihlal kararı verilen durumlar aşağıda "*ii-v*" arası başlıklarda incelenmektedir.

ii. Esaslı İddia ve Savunmaların Gerekçede Karşılanmış Olması

Esaslı iddia ve savunmaların neler olduğu bakımından genel geçer bir belirleme yapmak güç olsa da tarafların ileri sürdüğü sonuca etkili başlıca iddialar ile temel hak ve özgürlüklere yönelik iddiaların bu unsurlar arasında yer aldığı söylenebilecektir[86].

---

83 AYM, *Sencer Başat ve Diğerleri*, §§ 37-39.

84 AYM, *Sencer Başat ve Diğerleri*, § 61: *"Savunmaların dayanağını oluşturan ve dijital verilerin güvenilirliğine ilişkin ciddi kuşkular uyanmasına neden olan bilirkişi raporları ve uzman mütalaaları gözetildiğinde, önemli ölçüde, dijital veri ve içeriklerine dayanan İlk Derece Mahkemesince verilen kararın gerekçesi, adalet gereksinimini giderecek ölçü ve nitelikte, yeterli ve makul olarak değerlendirilemez. Bu sebeple "gerekçeli karar hakkı" ihlal edilmiştir."*

85 *"…Gerekçelendirme, davanın sonucuna etkili olay, olgu ve argümanları açıklamak yükümlülüğü olmakla birlikte, bu şekildeki gerekçelendirmenin mutlaka detaylı olması şart değildir…"* AYM, *Sencer Başat ve Diğerleri*, § 37.

86 Sunay, Z. A. (2016). s. 193.

Vergisel uyuşmazlıklara ilişkin olarak sunulan iddia ve savunmaların gerekçede ayrı ve açık bir değerlendirme gerektirdiğinin belirtildiği kararlardan çeşitli örnekler verilebilir.

Söz konusu iddia ve savunmalar, daha önce de belirtildiği üzere uyuşmazlığın çözümü için esaslı, ciddi nitelikte bulunmuştur.

Örneğin bir başvurucunun yaptığı pamuk satışları için KDV oranının %1 olduğu, oysa tarhiyatta %18 oran üzerinden KDV hesaplandığı iddiası, ilgili Bakanlar Kurulu kararı ekinde pamuk satışlarında uygulanacak KDV oranının %1 olduğunun karar altına alındığı hususu da göz önüne alındığında bu nitelikte kabul edilmiştir[87].

Bir diğer kararında Anayasa Mahkemesi, tarhiyata yönelik tarh zamanaşımı süresinin dolduğu iddiasının temelsiz olmayıp uyuşmazlığın sonucunu etkileyebilecek nitelikte olduğunu belirtmiştir[88]. Bu bağlamda olayda zaman aşımının gerçekleştiği gibi bir tespitte bulunmamış ancak zaman aşımıyla ilgili hükümleri de inceleyerek "tarh zamanaşımının söz konusu olabileceğini" belirtmiş, yani iddiayı ciddi bulmuştur. Vergi mahkemesi bu iddiayı karşılar mahiyette herhangi bir gerekçeye yer vermemiş, istinaf talebi üzerine yetkili Bölge İdare Mahkemesi kararında da bu iddia ve itiraza yönelik herhangi bir açıklamada bulunulmamıştır. Bu sebeple yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvurucunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır[89].

Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti. bireysel başvurusuna ilişkin kararında da[90] "uyuşmazlığın çözümünde önemli olduğu anlaşılan iddialarının incelenmediği ve kararda açıklığa kavuşturulmadığı" sonucuna ulaşılmıştır.

Söz konusu karara konu olayda, başvurucu şirket yat işletmeciliği ve inşaat müteahhitliği işiyle uğraşmaktadır. Şirket, 2006 yılı sonunda satın aldığı teknenin ticari yat olarak tescili talebiyle ilgili liman başkanlığına başvurmuş, liman başkanlığı durumu yetkili vergi dairesi müdürlüğüne bildirerek "vergi mükellef kaydının" yapılmasını istemiştir. Ayrıca vergi

87 AYM, *Münür Ata*, B. No: 2014/4958, 22/1/2015.

88 AYM, *Burak Şendir*, B. No: 2015/278, 9/5/2019.

89 Zaman aşımı sürelerine ilişkin iddiaların davanın sonucuna etkili argümanlar olduğu yönünde bir İHAM kararı için bkz. *Ruiz Torija/İspanya*, § 30.

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

idaresine de söz konusu tekneye ilişkin bilgiler verilmiş ve gerekli kayıt işlemlerinin yapılması talep edilmiştir.

Ancak ilgili vergi dairesi müdürlüğü, yaklaşık beş yıl sonra teknenin ticari olarak tescilinin 24/6/2009 tarihinde yapıldığı gerekçesiyle başvurucu adına 2007, 2008 ve 2009 yılları için geriye dönük motorlu taşıtlar vergisi tahakkuku yaparak buna ilişkin ödeme emirleri tebliğ etmiştir.

Başvurucu Şirket, ödeme emirlerine karşı açtığı davada dava dilekçelerine liman başkanlığına ve vergi dairesine yaptığı başvurulara ilişkin yazışmaları eklemiştir.

Ödeme emirlerine karşı açılan davalarda verilen kararlarda;

- İlgili teknenin 2009 yılında ticari yat olarak tescil edildiği,
- Teknenin satın alındığı tarihten tescil tarihine kadar ise özel amaçla kullanıldığının kabulünün gerektiği,
- Özel tekne olarak tescil olunduğu dönemler itibariyle tahakkuk eden vergilerin tahsiline ilişkin ödeme emirlerinin hukuka aykırı olmadığı sonucuna varılmıştır.

Başvurucu Şirket tarafından Aydın Bölge İdare Mahkemesine yapılan itirazda mevcut iddialara ek olarak;

- 2009 yılında yapılan tescilin 2006 yılındaki başvuru üzerine yapıldığı,
- Liman Başkanlığına yeni bir başvuru yapılmadığı,
- Bu süreçte teknenin özel tekne olarak da tescil edilmediği,
- Dolayısıyla tekne satın alınmış olmakla birlikte tescil edilmediği için 2009 yılına kadar vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği ileri sürülmüştür[91]
- Aydın Bölge İdare Mahkemesi, itiraza konu kararların usul ve hukuka uygun olup bozulmasını gerektiren bir neden bulunmadığı gerekçesiyle itirazları reddetmiştir.

Başvurucu, tüzel kişilik olan Şirketin özel amaçlı kullanımı olamayacağı gibi tonilato belgesi düzenlenmediği için teknenin hiç

[91] AYM, *Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti.*, § 15.

kullanılmadığı, üzerlerine düşen yükümlülükleri yerine getirerek tekne alındıktan sonra hem vergi dairesine hem de liman başkanlığına gerekli bildirimlerin süresinde yapıldığı, teknenin ticari kaydının 2009 yılına kadar yapılmamasında kendilerine düşen bir sorumluluk bulunmadığını ileri sürmüştür[92].

AYM, oy çokluğuyla verdiği kararında gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varırken şu tespitlerde bulunmuştur:

- Vergi mahkemesi kararında vergiyi doğuran olay olarak tescilin esas alınması gerektiği belirtilmekle birlikte, başvurucunun teknenin özel amaçlı yat olarak tescil edilmediği yönündeki iddiasının doğruluğu açıklığa kavuşturulmamıştır.
- Başvurucunun vergiyi doğuran olayın satın almayla değil liman siciline tescille doğacağı, ticari tescilin 2009 yılına kadar yapılmamasında kendisinden kaynaklanan bir kusur bulunmadığı, idarenin kusuru ve geç işleyişi nedeniyle tescilin geç yapıldığı yönündeki "uyuşmazlığın çözümünde önemli olduğu anlaşılan iddialarının incelenmediği ve kararda karşılanmadığı" sonucuna varılmıştır (*Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti.*, § 46).
- Ayrıca bölge idare mahkemesinin de "atıf yapılarak karşılanacak iddialardan" olmayan bu iddialara kararında cevap vermediği belirtilmiştir (bkz. aynı karar, § 47).
- Yargılama bütünüyle dikkate alındığında gerekçeli karar hakkı bakımından adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna oyçokluğuyla varılmıştır (bkz. aynı karar, § 51)[93].

---

92 AYM, *Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti.*, § 41.

93 Anılan karara ilişkin karşı oy gerekçesinde ise, başvurucu şirketin ilgili liman başkanlığına ve vergi dairesine başvurduktan sonra bu başvurunun makul bir sürede sonuçlandırılmasını talep etmeksizin ve kanunlarda bulunan idari ve hukuki yollara başvurmaksızın iki yıldan fazla bir zaman takipsiz bırakmasının hayatın olağan akışına uymadığı gibi basiretli bir tacirden beklenebilecek bir tutum olmadığı, tescili sonuçlandırmak için herhangi bir adım attığı yolunda dosyada bir bilgi bulunmadığı, bunun başvurucu açısından bir vergiden kaçınma yöntemi olduğu ancak 2006 sonu ve 2007 başında ilgili sicil müdürlüğü ve vergi dairesi kayıtlarına girmiş bulunan vergi bakımından da yükümlülüğün doğduğunun kabul edilmesi gerektiği, vergi mahkemesinin de buradan hareket ederek, yatın ticari amaçla kullanımının gerçekleşmediği yolundaki itirazları da "özel kullanımda olduğunun kabulü gerekeceği" şeklindeki kısa ancak yeterli bir gerekçeyle karşıladığı kanaatine ulaşmıştır.
Yine karşı oy gerekçesine göre, yetkili Bölge İdare Mahkemesinin tüzel kişiliğin özel kullanımının söz konusu olamayacağı yolundaki başvurucu itirazlarının cevapsız bırakılmış olması bir gerekçe eksikliği olarak görülebilecektir; ancak kullanımın "eylemli kullanım"

iii. Yargılama Bakımından Önem Taşıyan Hususlara İlişkin Yargı Kararlarının Dikkate Alınmış Olması

Dava konusuyla benzer ya da yargılama bakımından önem taşıyan bir hususa ilişkin olarak, aynı ya da farklı yargı kollarında verilen kararlarının dikkate alınması gerektiği yönündeki iddialar da Anayasa Mahkemesince esaslı/ciddi nitelikte kabul edilmektedir.

Bu hususta güncel bir karar örneği, Anayasa Mahkemesince *Kemal Turan* bireysel başvurusuna ilişkin olarak verilen karardır[94].

Başvuruya konu olayda başvurucu, F.Ü. adlı bir kişiye gayrimenkulünü teminat göstermek koşuluyla faizle borç para verdiği, daha sonra bu kişinin zor durumundan yararlanarak söz konusu gayrimenkulü üzerine aldığı ve ardından gayrimenkulü satarak haksız gelir elde ettiği yönündeki tespitler sonucunda cezalı vergi tarhiyatlarıyla karşılaşmıştır. Başvurucu, vergi ziyaı cezalı banka ve sigorta muameleleri vergisi tarhiyatına karşı açtığı davanın kabul edildiği ve kararın kesinleştiğini, öte yandan aynı olay nedeniyle yapılan gelir vergisi tarhiyatlarına karşı açtığı davaların, anılan kararlarla çelişen şekilde reddedildiğini belirtmiştir. Bunun yanında hakkında yapılan ceza yargılamasında tefecilik ve dolandırıcılık suçlarından beraat ettiğini, aleyhine açılan tapu iptali ve tescili davasının reddedildiğini ve ilgili kararların kesinleştiğini de eklemiştir.

Anayasa Mahkemesi, anılan farklı tarhiyatların aynı maddi olaydan kaynaklandığını belirtmiş, maddi olayı "F.Ü. ile olan hukuki ilişki" olarak belirlemiştir. Söz konusu yargı kararlarında başvurucunun "faiz geliri elde etmediği", "tefecilik ve dolandırıcılık suçu işlemediği", "gerçek bir gayrimenkul alım satım ilişkisinin bulunmadığı yönündeki davanın reddedildiği" yönündeki hususların, gelir vergisi tarhiyatına karşı açılan davanın sonucuna doğrudan etkili olduğundan ayrı ve açık bir

demek olmadığı, kaldı ki şirket yetkilisi gerçek kişilerin yatı şirket adına her zaman kullanma imkânına sahip bulunduklarının açık olduğu göz önüne alındığında bu hususun dile getirilmemesinin adil yargılanma hakkını başlı başına ihlal etmediği kanaatine varılmıştır (AYM, *Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti., Karşıoy Gerekçesi*, §§ 10-11). Karşı oy gerekçesinde, yetkili Bölge İdare Mahkemesinin gerekçesinin yorumlanmasının ötesine geçilerek, yetersiz gerekçenin tamamlanmaya çabalandığı görüşündeyiz.
Nitekim söz konusu karşı görüşte; vergi mahkemesinin yorumunda, "tescilin yapıldığı tarihi, ilgili deniz aracının vergi dairesinin kayıtlarına girmesi tarihi olarak saptadığı" belirtilmiştir. Bu değerlendirmeye katılamıyoruz. Zira karardaki bilgilere göre vergi mahkemesi ilgili sicil müdürlüğünden tescil tarihini sormuş, bunun üzerine tescilin 2009 yılında gerçekleştirildiği bilgisini almıştır. Mahkemenin bu tarih yerine farklı bir tarihi tescil tarihi olarak kabul etmesi hâlinde bunun gerekçesini açıklaması gerekmektedir.

94 AYM, *Kemal Turan*, B. No: 2018/18194, 25/2/2021.

cevap verilmesi gerektiği sonucuna varmıştır (*Kemal Turan*, § 45). Gerek ilk derece gerekse kanun yolu aşamalarında ilgili kararlar başvurucu tarafından sunulmasına karşın, aksi yönde sonuca ulaşmayı haklı gösterecek bir gerekçeye yer verilmediği tespit edilerek, başvurucunun uyuşmazlığın çözümü için esaslı nitelikteki iddia ve itirazlarının "konu ile ilgili makul ve yeterli bir gerekçe" ile karşılanmadığı sonucuna varılmıştır (*Kemal Turan*, § 46).

Yukarıda alıntıladığımız *Münür Ata* kararında da gerekçeli karar hakkına aykırı bulunan bir diğer yön, konusu ve hukuka aykırılık iddiası benzer uyuşmazlık (dava konusu tarhiyat ile aynı tebligat zarfı içinde gönderilen geçici vergi ve vergi cezasına karşı açılan davada ileri sürülen tebligatın usulsüzlüğü iddiası) bakımından verilen yargı kararlarının dikkate alınmaması ve bu karardan farklı hüküm verilmesinin gerekçesinin açıklanmaması olmuştur[95].

Bir diğer olayda limitet şirket ortağı olan başvurucu, şirketten tahsil edilemeyen vergi borçlarının şirket ortağı olduğundan bahisle hakkında düzenlenen ödeme emirlerine karşı dava açmıştır. Başvurucu söz konusu şirketin ortağı olmadığını ve bununla ilgili ticaret mahkemesinde dava açtığını belirtmiş, yetkili vergi mahkemesi, ticaret mahkemesinden gelen ara kararı cevabından söz konusu davanın açılmamış sayılmasına karar verildiğinin anlaşıldığını belirterek davayı reddetmiştir. Öte yandan kararın temyizi aşaması devam ederken yetkili ticaret mahkemesinde açılan dava başvurucunun lehine, şirketin ortağı olmadığı yönünde sonuçlanarak, karar kesinleşmiştir. Anayasa Mahkemesi, bu kesinleşen kararın vergi yargılamasında dikkate alınmamasının gerekçeli karar hakkını ihlal ettiği sonucuna varmıştır. Nitekim bu kararlar ve başvurucunun şirket ortağı olmadığı iddiası "ciddi" niteliktedir ve ne ilk derece mahkemesi tarafından ne de kanun yolları aşamalarında değerlendirilmiştir[96].

Öte yandan Anayasa Mahkemesi, bir diğer kararında kanımızca yukarıdaki kararlarına aykırı bir yaklaşımda bulunmuştur[97]. Söz konusu karara konu olayda, başvurucu şirket hakkında yapılan vergi incelemesinde başvurucunun sahte fatura ticareti yapan İ. İnş. Nak. Taah. Ltd. Şti.nden sahte fatura aldığı, bu sahte faturaları resmî defterlerine kaydettiği ve anılan sahte faturaları kullanarak haksız yere katma değer

95 AYM, *Münür Ata*, § 44.

96 AYM, *Nusret Yumrutaş*, B. No: 2013/6355, 19/11/2015.

97 AYM, *As Elmaslar Nak. Harf. İnş Maden Taah. Tic. ve San. Ltd. Şti.*, B. No: 2016/5849, 25/09/2019.

vergisi indiriminden yararlanmak suretiyle vergi ziyaına yol açtığı tespit edilmiştir. Bu tespitlerden hareketle başvurucuya cezalı vergi tarhiyatı yapılmış ve Şirketin mesul müdürü hakkında VUK 359 (b) fıkrası uyarınca cezalandırılma talebiyle kamu davası açılmıştır. Uyuşmazlığa konu olayda başvurucu; incelemede tenkit edilen faturalara konu malların gerçekten alındığını, ödemelerin banka havalesi veya çekle yapıldığını ve sahte fatura temininin söz konusu olmadığını belirterek cezalı tarhiyatın kaldırılması istemiyle, Kocaeli 2. Vergi Mahkemesinde dava açmıştır.

Gölcük 1. Asliye Ceza Mahkemesince iddianamenin kabul edilmesiyle başlanan kamu davasında yapılan yargılama neticesinde ise özetle bilirkişi raporunda söz konusu malların ve hizmetlerin görüldüğünün anlaşılması ve suçlamanın tüm şüphe sebeplerinden arınmış tarafsız delillerle sabit olmaması nedeniyle, sanık kanuni temsilcisinin beraatine hükmedilmiştir.

Cezalı tarhiyata karşı açılan davanın ise özel usulsüzlük cezasına ilişkin kısmı kabul edilmiş, vergi ziyaı cezalı tarhiyata ilişkin kısmı reddedilmiştir. Red gerekçesinde kısaca vergi tekniği raporunda tespit edildiği üzere mükellefin düzenlediği belgelere göre kısa süre içinde çok yüksek tutarlı hasılatlarını elde edebileceği gerçek bir faaliyetinin mevcut olmasının ekonomik ve ticari hayatın olağan icaplarına uygun düşmediği, bu ölçekte hasılatı bulunan mükellefin adreslerinde yapılan yoklamada bulunmadığı, asgari vergisel ödevlerini yerine getirmediği gibi hususlar dikkate alındığında, bu mükellefin düzenlediği belgelerin gerçek bir alım satım ilişkisine dayalı olarak düzenlenmediği sonucunun açıkça ortaya çıktığı belirtilmiş ve karar bu yönde kesinleşmiştir.

Anayasa Mahkemesi, ceza yargılamasında verilen beraat kararının sunulmasına karşın vergi yargılamasında dikkate alınmamasının gerekçeli karar hakkını ihlal etmediği sonucuna varmıştır. AYM'ye göre, idari yargılama süreci devam ederken başvurucu Şirketin mesul müdürü hakkında yapılan ceza yargılamasında, sadece emtianın gerçekten alınıp alınmadığı yönünde inceleme yapılarak beraat kararı verilmiş, sahte fatura kullanımı ile ilgili herhangi bir inceleme ve değerlendirmenin ise yapılmadığı görülmüştür. Buna karşılık vergi mahkemesi tarafından, sahte fatura kullanma fiili çerçevesinde inceleme yapılarak bu kapsamda Şirket faaliyetinin gerçek olup olmadığı hususuyla ilgili detaylı bir değerlendirme yapılmış, bu Şirketin faaliyetinin gerçek olmadığı sonucuna ulaşılmış ve bu sebeple davanın reddine hükmedilmiştir.

Başvuruya konu yargılama sürecinin incelenmesi neticesinde ise vergi mahkemesinin yaptığı değerlendirme ile ceza mahkemesinin yaptığı değerlendirmenin tamamen farklı suçlara ilişkin olduğu anlaşılmıştır. Vergi mahkemesinin ceza mahkemesi kararı uyarınca hüküm kurması ya da kararında bu hususa yönelik itirazları karşılaması mecburiyetinden söz edilemeyeceği anlaşılmış ve gerekçeli karar hakkı bakımından bir ihlalin bulunmadığı değerlendirilmiştir. Açıklanan gerekçelerle başvurucunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan gerekçeli karar haklarının ihlal edilmediğine karar verilmiştir. Kanımızca vergi yükümlüsünün ceza yargılaması sonucunda verilen beraat kararını vergi mahkemesine sunması üzerine vergi mahkemesinin beraat kararını kararında hiç tartışmamış olması gerekçeli karar hakkını ihlal etmektedir. Zira söz konusu beraat kararı, vergi yargılamasında da dikkate alınması gereken esaslı/ciddi bir unsurdur.

Nitekim Anayasa Mahkemesinin 4/11/2021 tarihli ve 2019/4 Esas, 2021/78 Karar sayılı kararıyla[98] Vergi Usul Kanunu'nun 367'inci maddesinin beşinci fıkrasında yer alan "***Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.***" hükmünün iptal edilmesiyle kanımızca bu husus yasal düzlemde de açıklığa kavuşmuştur. Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında, adil yargılanma hakkının da gereği olarak vergi ve ceza yargılamaları sonucunda hükmolunan toplam cezanın kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşturmasının engellenmesi amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınıp alınmadığı, bu konuda her iki süreci yürüten kamu otoritelerinin birbirleriyle etkileşime girip girmedikleri hususunun da değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu itibarla vergi ödevlilerinin diğer temel hak ve özgürlükleri yanında gerekçeli karar haklarının da etkili şekilde korunması bakımından, yargılamanın sonucuna etkili bir hususa ilişkin olarak aynı ya da farklı yargı kollarında verilen yargı kararlarının dikkate alınması ve farklı bir yaklaşımda bulunulması hâlinde makul, yasal ve yeterli bir gerekçeyle farklılığın haklı sebebinin ortaya konulması önem taşımaktadır.

[98] AYM Kararı, E. 2019/4, K. 2021/78, 4/11/2021 (9/3/2022 tarihli ve 31773 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır).

iv. Vergi İdaresinin İddialarının Doğrudan Karara Dayanak Alınmamış Olması

Yargı kararlarında vergi idaresinin iddialarının doğrudan dayanak alınması, aksi yöndeki yükümlü savunmalarına neden itibar edilmediğinin gerekçeden anlaşılmaması da gerekçeli karar hakkının ihlaline yol açmaktadır.

Örneğin bireysel başvuruya konu bir olayda[99]; bir limitet şirkette belli dönemlerde çalışan ve kardeş olan başvurucuların aslında şirketin gayriresmî sahibi oldukları, adi ortaklık ilişkisi içerisinde komisyon karşılığı sahte fatura verdikleri yönündeki Vergi Tekniği Raporu'na dayanılarak başvurucuların isnat edilen suçtan mahkûmiyetine hükmedilmiştir.

Somut olayda başvurucuların adi ortaklık içerisinde sahte fatura verdikleri iddialarının dayanağını Vergi Tekniği Raporu oluşturmaktadır. İlgili Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulan Vergi Suçu Raporu da bu rapordaki bulgular temelinde hazırlanmış, yargılama sırasında yapılan bilirkişi incelemesinde de bilirkişi, vergi raporlarındaki tespitleri özetlemekle yetinmiş ve sonuç kısmında başvurucuları, neden şirket işçisi değil de adi ortak olarak kabul ettiğini açıklamaksızın suçun gerçekleştiği sonucuna ulaşmıştır.

Başvurucular; haklarındaki suçlamaları ısrarla reddetmişler, temyiz dilekçelerinde de adi ortaklığı gösteren herhangi bir somut delilin bulunmadığını ve raporlardaki bu yöndeki tespitlerin gerçeği yansıtmadığını ileri sürmüşlerdir. Nitekim cezalı vergi tarhiyatlarına karşı açılan davalarda da başvurucuların şirket aracılığıyla sahte belge düzenleme organizasyonuna dâhil olduklarının somut olarak tespit edilemediğine ve dava konusu cezalı tarhiyatların hukuka aykırı olduğuna hükmedilmiştir[100].

Anayasa Mahkemesi, mahkûmiyet hükmünün "adi ortaklık ilişkisinin varlığı" kabulü üzerinden kurulmakla birlikte neden bilirkişi ve vergi raporlarındaki tespitlerin başvurucuların " sadece işçi olarak çalıştıkları " savunmasına tercih ettiğine dair bir açıklama getirilmediğini belirtmiştir. Kararda "iddia, savunma, vergi suçu inceleme raporu, bilirkişi

[99] AYM, *Yıldıray Özbey ve Diğerleri,* § 21.

[100] AYM, *Yıldıray Özbey ve Diğerleri,* § 24-34.

raporu, ekli belgeler ile tüm dosya kapsamına " yapılan soyut bir atfın, başvurucuların hangi nedenle haklı veya haksız görüldüklerini anlayıp değerlendirebilmelerine imkân tanıyacağı kabul edilemeyecektir. Böyle bir atıfla, başvurucuların ayrı ve açık bir yanıt verilmesini gerektiren, uyuşmazlığın çözümü için esaslı olan iddiaları tartışılmış ve karşılanmış olmayacaktır[101].

Bu bağlamda salt vergi idaresinin iddialarının kabulüyle sonuçlanan yargılamaların "adil" olmadığı ortaya konulmuştur. Bunun yanında, Anayasa Mahkemesi'nin ceza yargılaması açısından bağlantılı yargılama olan vergi yargılamasında verilen kararı dikkate alması haklı ve vurgulanması gereken bir noktadır[102].

v. Temel Hak ve Özgürlüklere İlişkin Usuli İddia ve Savunmaların Dikkate Alınmış Olması

Esaslı/ciddi iddialar, salt esasa ilişkin iddialar olarak algılanmamalıdır. Bunun yanında, usule ilişkin iddialar da "esaslı" nitelik taşıyabilir. Bu bağlamda özellikle söz konusu usuli iddianın dikkate alınmamasının temel hak ve özgürlüklerden birinin kullanımını engellemesi söz konusu ise gerekçeli karar hakkı da ihlal edilmiş olmaktadır.

Örneğin, mahkemeye erişim hakkını engelleyen bir usuli aykırılık, "ciddi" niteliktedir ve ilgili yargı yerince dikkate alınması gerekir. Bu husus bir bireysel başvuruya konu olmuştur. Söz konusu olayda, gümrük idaresi tarafından eksik vergi tahsilatı nedeniyle teminat mektubunun nakde çevrilmesi suretiyle kamu alacağının tahsil edileceğine ilişkin olarak başvurucuya bildirimde bulunulmuş, ancak ilgili işleme karşı hangi sürede hangi mercilere başvurulabileceği belirtilmemiştir[103].

---

101 AYM, *Yıldıray Özbey ve Diğerleri*, § 74.

102 Söz konusu madde hükmünde, aynı fail tarafından aynı fiille işlenen vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatlerine ilişkin yargılama/cezalandırma süreçleri sonucunda uygulanacak yaptırım konusunda herhangi bir şekilde ve seviyede bağlantı kurulmasını sağlayacak güvencelere yer verilmediği, dolayısıyla bu kuralın söz konusu süreçlerin hakkaniyete uygun yürütülmesini engelleyebilecek nitelikte olduğu kararda vurgulanmıştır. Zira kural kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşmasını engellemek amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınmasını engellemekte, süreçler arasında etkileşime izin vermemekte ve ilgili kişi aleyhine hükmedilen toplam cezanın aşırı külfet oluşturma riskinin arttığı hâllerde dengeleyici mekanizmaların uygulanabilmesine imkân tanımamaktadır.

103 AYM, *Denktaş Nakliyat Turizm Ltd. Şti.*, B. No: 2013/3963, 15/10/2015; Aynı konuda bkz. *Denktaş Nakliyat Turizm Ltd. Şti*, B. No. 2013/3915, 10/3/2016; *Yavuzlar Nakliyat Turizm Petrol San. ve Tic. Ltd. Şti*, B. No: 2013/3914, 10/3/2016.

Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 40. maddesinde yer alan ve idari işlemlerde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilerine başvuracağının ve bunun sürelerinin belirtilmesinin zorunlu olduğu kuralına rağmen dava konusu edilen işlemde bu hususlara yer verilmediği için süresi içinde dava açamadığına yönelik başvurucu iddiasının ciddi olduğu ve ilk derece mahkemesi tarafından bu iddia değerlendirilemediği için kanun yolu aşamasında ayrıca değerlendirilmesi gerektiği ancak Danıştay Yedinci Dairesince ayrı bir değerlendirme yapılmayarak ilk derece mahkemesi kararına atıf yapılmak suretiyle temyiz isteminin ve daha sonra karar düzeltme talebinin reddedildiği, oysa bu iddianın atıf yapılmak suretiyle karşılanacak iddia niteliğinde olmadığı, yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvurucunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.

İdari işlemlere karşı başvuru yollarının ve sürelerinin belirtilmesi hak arama özgürlüğünün kullanılmasının ön şartıdır. Bu bağlamda, bu yöndeki eksikliğin ileri sürülmesine rağmen gerek ilk derece yargılaması gerekse temyiz aşamasında dikkate alınmaması, gerekçeli karar hakkına aykırılık oluşturmuştur. Kanımızca bu husus davacı tarafından ileri sürülmese dahi mahkemece resen dikkate alınması gereken bir yöndür.

3. Gerekçenin Çelişkili Olmaması ve Anlaşılır Olması Bakımından

Gerekçeli karar hakkı kapsamında önemli bir diğer yön, gerekçenin çelişkili olmamasıdır. Gerekçedeki hukuki temellendirmede mantıksal çelişkiler olmamalıdır. Böyle bir gerekçenin çalışmamızın başında ifade ettiğimiz işlevlerinden "karara güvenilmesi" işlevini yerine getirmesi mümkün olmayacaktır[104].

Gerçekten eğer davada çelişkili, henüz aydınlanmamış veya kuşku taşıyan noktalar varsa inceleme ve araştırmanın derinleştirilmesi zorunludur. Bu konular aydınlanmadan, kuşkular ve çelişkiler giderilmeden, çok zayıf da olsa başka türlü de olabileceği konusunda olasılık bulunan konularda bu olasılık ortadan kaldırılmadan, davanın esası hakkında karar verilmemelidir. Aksi hâlde bu karar eksik incelemeye dayalı olacağından, sağlıklı bir karar olmayacaktır[105]. Danıştay kararlarında da bu husus vurgulanmaktadır[106].

104 Sunay, Z. A. (2016). s. 42.

105 Candan, T. (2017). s. 645.

106 "*Mahkemeler kararlarının yapısı ve içeriği açısından takdir yetkisine sahiptir, ancak; kararların*

Bu bağlamda hukuki açıdan doğru hususlardan hareket edildiği hâlde yanlış sonuçlara varılması hâlinde de çelişkili bir gerekçe söz konusudur.

Örneğin yukarıda incelediğimiz kararlardan biri olan *Şah Tarım İnşaat Turizm Seyahat Yatçılık San. ve Tic. Ltd. Şti.* kararında Anayasa Mahkemesinin tespitine göre ilgili vergi mahkemesi kararında motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olay olarak tescilin esas alınması gerektiği belirtilmekle birlikte başvurucunun teknenin özel amaçlı yat olarak tescil edilmediği yönündeki iddiasının doğruluğu açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi, açıkça belirtmese de gerekçede çelişki bulunduğunu tespit etmiştir.

Gerekçenin işlevlerinden biri kararın anlaşılması olduğuna göre gerekçenin kendisinin de anlaşılır olması gereklidir. Bu bağlamda gerekçede yer alan ifadelerin özenle seçilmiş ve kuşkuya yer vermeyecek açıklıkta olması, gerekçenin sahip olması gereken özelliklerdendir.

4. Vergi Yargılamasının Aşamaları Bakımından

Daha önce de belirtildiği üzere adil yargılanma hakkı ve bu bağlamda gerekçeli karar hakkı, yargılamanın her aşamasında geçerli olan bir haktır. Bu hak, yalnızca ilk derece yargılaması aşamasını değil, tüm kanun yollarını da kapsamına almaktadır.

Bunun yanında kanun yolu aşamalarında verilen karar gerekçelerinin kapsamı, ilk derece yargılamasında verilen karar gerekçesine bağlı bulunmaktadır.

Şöyle ki, şayet vergi mahkemesi kararında tarafların karara etkili iddia ve savunmalarını yanıtlamış, makul ve yeterli bir gerekçe sunmuş ise bu karara karşı başvurulan kanun yollarında başvurunun reddi yönündeki kararlarda vergi mahkemesinin kararına atıfta bulunulması genellikle yeterli görülmektedir. Burada önemli olan husus kanun yolu başvurusunda dile getirilmiş temel unsurların incelendiğinin, kanun yolu başvurusuna konu olmuş kararın incelenerek onandığının ya da

dayanaklarını yeterli açıklıkta belirtmek zorundadırlar. Gerekçenin olayla ilgili bulunmayan hususlardan hareketle oluşturulması adil olmayan bir sonuca varılmasını sağlayacaktır. Gerekçede, birbiri ile çelişen anlatımlara yer verilmesi, maddi olayla ilgisi olmayan saptamaların yapılması durumunda sağlıklı bir çözümlemenin yapılmış olmayacağı kesindir. Bu nedenle, yargı yerleri hükme varırken kullandıkları gerekçe tutarlı olmalı, hakkaniyete uygun bir yargılama yapıldığı kanaatini uyandıracak ifadeler kullanılmamalıdır." Danıştay On İkinci Dairesinin 31/1/2005 tarihli ve 2002/1760 Esas, 2005/20 Karar sayılı kararı.

bozulduğunun gerekçeden anlaşılmasıdır[107]. Oysa doktrinde Özekes'in de haklı olarak savunduğu üzere hukuki denetimi gerçekleştirecek makamın yargılama şekli ve kararları ile örnek olması gerekir[108]. Bu itibarla onama kararı da olsa ilgili kararlarda, kararın niçin doğru bulunduğu hususunda gerçek anlamda bir gerekçenin bulunması gerektiğini düşünüyor[109], Anayasa Mahkemesinin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne paralel olarak izlediği bu yaklaşıma katılmıyoruz.

Öte yandan vergi mahkemesinin karar gerekçesi yetersiz ise ve/veya tarafların kanun yolu aşamasında ileri sürmek durumunda kaldıkları ve yargılamanın sonucuna etkili olabilecek yeni iddia ve savunmaları söz konusu ise bunların kanun yolu başvurusu sonucunda verilen karar gerekçesinde tartışılması gerekmektedir.

İlk derece yargılaması aşamasında dikkate alınmayan iddia ve savunmaların kanun yolu aşamalarında da dikkate alınmaması hâlinde yargılama bir bütün olarak dikkate alınmakta ve gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmaktadır[110].

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin bir ceza yargılaması sonucunda yargılamanın yenilenmesi aşamasında gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin bir bireysel başvuruda, başvurucular tarafından yargılamanın yenilenmesi aşamasında sunulan delillerin, hükmün kurulduğu kararda tartışıldığı gerekçesiyle dosyanın yeniden incelenmesine gerek olmadığının kabulüne ve talebin reddine karar verilmesi söz konusu olmuştur[111].

Başvurucular, bir limitet şirketin yönetim kurulu üyeleri olup 2004-2005 yılları arasında sahte faturalar kullanarak vergi ziyaına sebebiyet verme suçundan dolayı yargılanmışlardır. Başvurucular, gerçek bir alımın olduğunu, bu mallara ilişkin bedellerin banka aracılığı ile ödendiğini,

---

107 AYM, *Yasemin Ekşi*, B. No: 2013/5486, 4/12/2013, § 57.

108 Özekes, M. (2003). s. 210.

109 Aynı yönde, Gündoğdu, S.B. (2021). *Medenî Yargıda Usûl Kurallarına Aykırılığın Anayasa Mahkemesi'nce Bireysel Başvuru Yoluyla Denetlenmesi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 350.

110 Örneğin, bkz. *Münür Ata*, § 44: *"….bu hususa ilişkin olarak İlk Derece Mahkemesi tarafından bir değerlendirme yapılmadığından temyiz merciince İlk Derece Mahkemesi kararına atıf yapılarak karşılanacak iddia niteliğinde olmadığı, temyiz merciince bu iddianın açık bir şekilde kararlarında değerlendirilmediği ve karşılanmadığı görülmüştür. Bu nedenle, yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde, başvurucunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır."*

111 AYM, *Oğuz Tatış ve Diğerleri*, B. No: 2013/4186, 15/10/2014.

suçlamanın doğru olmadığını savunmuşlarsa da anılan suçtan mahkûm olmuşlardır.

Olağan kanun yolları da başvurucular aleyhine kesinleştikten sonra başvurucuların yönelttiği yargılamanın yenilenmesi talebi, dilekçede ileri sürülen ve yeni delil olduğu beyan edilen hususların mahkemenin gerekçeli kararında tartışıldığı ve buna göre karar verildiği, ayrıca Yargıtay denetiminden de geçtiği, hükümlüler tarafından yapılan ödemelere dair sunulan belgelerin sanıkların daha az bir ceza alınmasını gerektiren mahiyette olduğuna dair beyanlarının da CMK'nin 315/1'inci maddesi uyarınca yargılamanın yenilenmesi nedeni olarak kabul edilemeyeceği gerekçesiyle reddedilmiştir.

Anayasa Mahkemesine göre Mahkemenin yargılamanın yenilenmesi sonucundaki kararında sunduğu bu gerekçe ancak aşağıdaki koşullarda yeterli görülebilir:

1- Yeni olduğu ileri sürülen savunmaların ve delillerin hepsinin ya da en azından hükme dayanak yapılan kısımlarının önceki kararda tartışılmış olduğunun tespiti,

2- Bu durumun yargılama taraflarınca karardan anlaşılabilir ve denetlenebilir olması.

Anayasa Mahkemesi, başvurucular tarafından yargılamanın yenilenmesi talebiyle ileri sürülen delillerin mahkûmiyet hükmünde hiç ya da yeterince tartışılmadığını, oysa bu delillerin hükmün kurulmasında değerlendirmeye alınabilecek nitelikte olduğunu ve yeni elde edildiklerini tespit etmiştir.

Söz konusu deliller, sahte fatura kullanarak vergi kaybına sebebiyet verme iddiasıyla yargılanan başvurucuların yönetim kurulu üyeleri oldukları şirketin ilgili tarihlerde faaliyette olduğuna, başka şirketlerle alışverişi olduğuna dair belge ve mahkeme kararları, vergi ziyaı cezalarının iptaline ilişkin vergi mahkemesi kararları, mal alımında sorumlu olan ve tanıklığı önem arz edecek şirket çalışanlarının isimleri gibi delillerdir.

Gerekçeli karar hakkının ihlal edilip edilmediği kararda üç ayrı açıdan değerlendirilmiştir:

1- Ceza mahkemesi kararında (mahkûmiyet hükmünde) bazı savunmaların ve delillerinin hiç ya da yeterince tartışılmamış olması:

Anayasa Mahkemesi kararında belirtildiği üzere ilgili ceza mahkemesi kararının gerekçesi, sanıkların ileri sürdüğü bazı savunmalara ve dayanağı delillere ilişkin değerlendirme içermemektedir. Vergi ziyaı cezalarının iptaline ilişkin vergi mahkemesi kararının ise ceza mahkemesi açısından bağlayıcı bir yönü bulunmadığı gerekçesiyle değerlendirmeye alınmadığı görülmektedir.

2- Yargılamanın yenilenmesi talebinde ileri sürülen ve mahkûmiyet hükmünden sonraki dönemlere ait delillerin tartışılmaması.

3- Hükümden önce bulunsa dahi sonradan elde edilen delillerin yargılamanın yenilenmesi talebinin reddi kararında tartışılmaması.

Böylece kararda gerekçeli karar hakkının salt ilk derece yargılamasında değil daha sonraki aşamalarda ve aynı zamanda olağanüstü kanun yollarında örneğin olaydaki gibi yargılamanın yenilenmesi aşamasında da mevcut olduğu açıkça vurgulanmış olmaktadır.

Kararda belirtildiği üzere şayet yargılamanın yenilenmesi talebi ve bu aşamada yeni ileri sürülen deliller makul bir gerekçe gösterilmeden dikkate alınmıyor ve mahkemece savcının görüşünün tebliğ edilmemiş olması nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği gibi itirazlar makul bir gerekçe gösterilmeden reddediliyor ise gerekçeli karar hakkının ihlali söz konusudur.

SONUÇ

Vergi yargılaması bakımından gerekçeli karar zorunluluğu, anayasal bir zorunluluk olmakla birlikte gerekçenin içermesi gereken unsur ve özelliklere ilişkin detaylı bir yasal düzenleme mevcut değildir. Öte yandan örneğin, kamu hukukunun diğer bir disiplini olan ceza yargılaması bakımından mahkûmiyet hükmünün gerekçesinde yer alması gereken unsurlar, yasada ayrıntılı şekilde tespit edilmiştir.

Vergi ödevlilerinin temel hak ve özgürlüklerine yönelik vergisel müdahaleleri öngörebilmesi, karara karşı itiraz olanaklarını etkili bir şekilde kullanabilmesi, kararın doğru bir şekilde uygulanarak vergi idaresinin işlem ve eylemlerinin hukuka uygunluğunun sağlanabilmesi, benzer bir uyuşmazlıkta farklı karar verilmesi hâlinde farklı muamelenin

haklı nedeninin ortaya konulabilmesi ve çalışmada değerlendirilen diğer işlevlerin yerine getirilmesi için vergi yargısı kararlarının yeterli ve makul gerekçeye sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi yargılaması sonucunda verilen kararın gerekçesine ilişkin kapsamlı bir düzenlemeye İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda da yer verilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte gerekçeli karar hakkına ilişkin etkili koruma, gerekçeli karar hakkına özen gösteren yargı kararlarıyla ortaya çıkacaktır.

Vergi yargılamasında geçerli olan resen araştırma ilkesi kapsamında, kararın gerekçesi yalnızca tarafların ileri sürdüğü iddia ve savunmalar ve bunlara ilişkin delillere yönelik değerlendirmelerle sınırlı olmayacaktır. Bu bağlamda yargı organının resen araştırma çerçevesinde taraflardan ve üçüncü kişilerden temin ettiği ve karara etkili olan vakıa, bulgu ve delillerin de kararın gerekçesinde yer alması önem taşımaktadır. Öte yandan vergi yargılamasında kanun yolu denetimine ilişkin olarak getirilen yasal sınırlar, bazı yargılamaların adil yapılıp yapılmadığı ve bu kapsamda gerekçeli karar hakkına uyulup uyulmadığının denetlenememesine yol açmaktadır.

Temyiz incelemesi sonucunda gerekçe değişimi hâlinde ise yeni gerekçe kararın sonucuna etkili olabilecek iddia ve savunmaların sunulmasını gerektiren yeni tespitler içermemelidir. Aksi hâlde gerekçe değişimi, kararın dayanaklarının da değişimi anlamına gelecek, bu da taraflara savunma hakkı tanınmasını gerektirecektir.

Yeterli ve makul olmayan, hukuki dayanağı bulunmayan görünürde bir gerekçe "açık keyfîliğin" göstergesidir. Vergi yargılamasında adil yargılanma hakkının ihlali iddiasıyla T.C. Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine yapılan bireysel başvurular bakımından, "kararın gerekçesi"nin gerekçeli karar hakkına uygun olup olmadığının değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

Vergi yargılaması bakımından gerekçeli karar hakkına ilişkin Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararları değerlendirildiğinde özetle, gerekçenin yeterli ve makul bulunmadığı durumlarda ihlal kararları verildiği görülmektedir.

Bu kapsamda;

- Davacı vergi ödevlisinin iddia ve savunmaları yerine, davalı vergi

idaresinin iddia ve savunmalarına itibar edilmesinin yeterli şekilde gerekçelendirilmediği,

- Yargı kararlarında vergi idaresinin vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu gibi belgelerde yer alan iddialarının doğrudan dayanak alındığı,
- Vergi borcunun zamanaşımına uğradığı iddiasında olduğu gibi davanın sonucuna etkili olay, olgu ve argümanların dikkate alınmadığı,
- İdari işleme karşı dava açma süresinin idari işleme ilişkin tebligatta belirtilmemesi gibi temel hak ve özgürlüklere ilişkin iddia ve savunmaların dikkate alınmadığı,
- Yargılama bakımından önem taşıyan hususlara ilişkin bir yargı kararının dikkate alınmadığı hâllerde gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmaktadır.

Özellikle son olarak belirtilen durum bakımından vergi ödevlilerinin diğer temel hak ve özgürlükleri yanında gerekçeli karar haklarının da etkili şekilde korunması için yargılamanın sonucuna etkili bir hususa ilişkin olarak aynı ya da farklı yargı kollarında verilen yargı kararlarının dikkate alınması ve bu kararlardan farklı bir yaklaşımda bulunulması hâlinde makul, yasal ve yeterli bir gerekçeyle farklılığın haklı sebebinin ortaya konulması önem taşımaktadır.

Nitekim Anayasa Mahkemesince Vergi Usul Kanunu'nun 367'inci maddesinin beşinci fıkrasında yer alan ve vergi yargılamasıyla ceza yargılaması arasındaki etkileşimi ortadan kaldıran "***Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.***" hükmünün iptal edilmesiyle de bu husus ortaya konulmuştur.

Anayasa Mahkemesi kararlarında benimsenen kanun yolu denetimi sonucunda, kanun yolu başvurusuna konu olmuş kararın incelenerek onandığının ya da bozulduğunun gerekçeden anlaşılmasının yeterli olduğuna dair yaklaşıma ise katılamıyoruz. Kanımızca onama kararı verilmesi hâlinde dahi, kararın neden doğru bulunduğunun yeterli bir gerekçeyle ortaya konulması uygun olacaktır. Bunun yanında, vergi

yargılaması sonucunda verilen karara etki eden bir husus hakkında yargılama sırasında taraflara bilgilendirme yapılarak görüşlerini sunma olanağı tanınmayıp bu husus ile gerekçeli karar sırasında karşı karşıya kalmalarına meydan verilmesi de adil yargılanma hakkının amaçlarıyla bağdaşmayacaktır.

Vergilendirme ilişkisinde alacaklı vergi idaresinin kamu yararını gerçekleştirmek bakımından uygulamak durumunda olduğu tedbirlerin vergi yükümlülerinin temel hak ve özgürlüklerini ölçüsüz ya da yasaya aykırı şekilde sınırlandırmaması ve idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun sağlanması açısından yargısal denetimin önemi büyüktür. Bu yargısal denetim sonucunda verilen kararın gerekçeli karar hakkına uygun, yani kısaca hukuka uygun, anlaşılır, yeterli ve makul nitelikte olması ise vergilendirme alanında olası hukuka aykırı uygulamaların önlenmesi bakımından etkili bir güvence olacaktır.

KAYNAKÇA

AKINCI, Müslüm (2008). *İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı*, Ankara: Turhan Kitabevi.

ALANGOYA, Yavuz (1979). *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler*, İstanbul: Fakülteler Matbaası.

ALP, Mustafa (2001). "Anayasa Hukuku Açısından Mahkeme Kararlarında Sözde (Görünürde) Gerekçe", *Prof. Dr. Mahmut Tevfik Birsel'e Armağan* (ss. 425-441), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını.

ARSLAN, Ramazan; YILMAZ, Ejder; TAŞPINAR AYVAZ, Sema; HANAĞASI, Emel (2020). *Medeni Usul Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları.

ASLAN, Zehreddin; BARLASS, İrfan; BERK, Kahraman; ARAT, Nilay; KAĞITÇIOĞLU, Mutlu; SAYHAN, Şebnem; BARDAKÇI, Mehmet Akif; GÜMÜŞKAYA, Gamze; ALTINDAĞ, Halil (2020). *Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Vergi Yargılaması Dahil),* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

ATAY, Ender Ethem (2007). "İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararının Uygulanması", *Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl Sempozyumu,* Danıştay Yayını No: 74, ss. 13-97.

BEKRİ, M. Nedim (2014). "Gerekçeli Karar Hakkı", *Ankara Barosu Dergisi,* C. 1., S. 3., ss. 205-228.

BUDAK, Ali Cem; KARAASLAN, Varol (2017). *Medeni Usul Hukuku,* Ankara: Adalet Yayınevi.

CANDAN, Turgut (2017). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara: Yetkin Yayınları.

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

GÖLCÜKLÜ, A. Feyyaz; GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref (2005). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi),* Ankara: Turhan Kitabevi.

GÜMÜŞKAYA, Gamze (2021). *Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

GÜNDOĞDU, Süleyman Burak (2021). *Medeni Yargıda Usûl Kurallarına Aykırılığın Anayasa Mahkemesi'nce Bireysel Başvuru Yoluyla Denetlenmesi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

GÜNEŞ, Gülsen (2014). *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: On İki Yayıncılık.

İNCEOĞLU, Sibel (2018). *Adil Yargılanma Hakkı (Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4),* İstanbul: Avrupa Konseyi Yayını.

KANETİ, Selim; EKMEKCİ, Esra; GÜNEŞ, Gülsen; KAŞIKCI, Mahmut (2022). *Vergi Hukuku,* İstanbul: Filiz Kitabevi.

KARSLI, Abdurrahim (2020). *Medeni Muhakeme Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

KAŞIKCI, Mahmut (2017). *Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim (1993). *Gerekçeli ve Açıklamalı Anayasa,* İstanbul: Temel Yayınları.

KONURALP, Halûk (2009). *Medeni Usul Hukukunda İspat Kurallarının Zorlanan Sınırları,* Ankara: Yetkin Yayınları.

KUNTER, Nurullah; YENİSEY, Feridun; NUHOĞLU, Ayşe (2006). *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku,* İstanbul: Arıkan Yayıncılık.

KURU, Baki (2020). *Medeni Usul Hukuku El Kitabı*, C. I, Ankara: Yetkin Yayınları.

MUTLUER, Kamil; DAYANÇ KUZEYLİ, N. Nilay (2019). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara: Yetkin Yayınları.

ÖNCEL, Muallâ; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami; GÖKER, Cenker (2021). Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitabevi.

ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda (2014). "Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5., S. 2., ss. 195-208.

ÖZEKES, Muhammet (2003). *Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı*, Ankara: Yetkin Yayınları.

PEKCANITEZ, Hakan (2017). *Pekcanıtez Usûl Medeni Usul Hukuku*, Cilt III, Ed: Hakan Pekcanıtez, Muhammet Özekes, Mine Akkan, Hülya Taş Korkmaz, İstanbul: On iki Levha Yayıncılık.

SEROZAN, Rona (2016). *Hukukta Yöntem-Mantık,* İstanbul: Vedat Kitapçılık.

SUNAY, Zühal Aysun (2016). *İptal Davalarında Gerekçeli Karar Hakkı*, Ankara: Seçkin Yayınları.

ŞEKER, Hilmi (2018). *Esbab-ı Mucibe'den Retoriğe Hukukta Gerekçe*, İstanbul: Yeditepe Üniversitesi Yayınevi.

TURAN, Hüseyin (2016). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde ve Türk Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı,* Ankara: Adalet Yayınevi.

TUTUMLU, Mehmet Akif (2014). *Hukuk Yargılamasında Hüküm ve Gerekçe*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

ULUSOY, Ali D. (2020). *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayıncılık.

YALTI, Billur (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Yayıncılık.

YENİSEY, Feridun; NUHOĞLU, Ayşe (2020). *Ceza Muhakemesi Hukuku*, İstanbul: Seçkin Yayıncılık.

YILMAZ ÖZEL, Nurcan (2016). *Adil Yargılanma Hakkı Kriterlerinin Türk İdari Yargılama Hukuku Açısından Muhtemel ve Gerçekleşen Etkileri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Çevrimiçi Kaynaklar

http://www.dildernegi.org.tr/TR,457/ataturk-ve-turkce.html (Erişim Tarihi: 15/4/2022)

https://hudoc.echr.coe.int/ (Erişim Tarihi: 10/5/2022)

https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 18/4/2022)

https://www.lexpera.com.tr/ (Erişim Tarihi: 22/6/2022)

https://www.tdk.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 15/4/2022)

Anayasa Mahkemesi Kararları

AYM, E. 2019/4, K. 2021/78, 4/11/2021.

Burak Şendir, B. No: 2015/278, 9/5/2019.

Denktaş Nakliyat Turizm Ltd. Şti., B. No: 2013/3963, 15/10/2015.

Denktaş Nakliyat Turizm Ltd. Şti, B. No. 2013/3915, 10/3/2016.

E.T.Y.İ. A.Ş., B. No: 2013/596, 8/5/2014.

Hüseyin Çınar ve Diğerleri, B. No: 2014/10248, 12/1/2017.

İbrahim Ataş, B. No: 2013/1235, 13/6/2013.

Muhittin Kaya ve Muhittin Kaya İnşaat Taahhüt Madencilik Gıda Turizm Pazarlama Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., B. No. 2013/1213, 4/12/2013.

Münür Ata, B. No: 2014/4958, 22/1/2015.

Nusret Yumrutaş, B. No: 2013/6355, 19/11/2015.

Oğuz Tatış ve Diğerleri, B. No: 2013/4186, 15/10/2014.

Sencer Başat ve Diğerleri, B. No: 2013/7800, 18/6/2014.

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

Yasemin Ekşi, B. No: 2013/5486, 4/12/2013.

Yavuzlar Nakliyat Turizm Petrol San. ve Tic. Ltd. Şti, B. No: 2013/3914, 10/3/2016.

Yıldıray Özbey ve Diğerleri, B. No: 2014/18932, 8/9/2015.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararları

Ferrazzini/İtalya, B. No: 44759/98, 12/7/2001.

Garcia Ruiz /İspanya, B. No. 30544/96, 21/1/1996.

Georgiou/Birleşik Krallık, B. No: 40042/98, 16/5/2000.

Hadjianastassiou/Yunanistan, B. No: 12945/87, 16/12/1992.

Helle/Finlandiya, B. No: 20772/92, 19/12/1997.

Jokela/Finlandiya, B. No: 28856/95, 21/5/2002.

Jussila/Finlandiya, B. No: 73053/01, 23/11/2006.

Ruiz Torija/İspanya, B. No: 18390/91, 9/12/1994.

Suominen/Finlandiya, B. No: 37801/97, 1/7/2003.

The Estate of Nitschke/İsveç, B. No: 6301/05, 27/9/2007.

Van de Hurk/Hollanda, B. No: 16034/90, 19.04.1994.

Van Mechelen ve Diğerleri/Hollanda, B. No: 21363/93, 21364/93, 21427/93 ve 22056/93, 23/4/1997.

Danıştay Kararları

Danıştay Üçüncü Dairesinin 19/12/2002 tarihli ve Esas 2001/3496, Karar 2002/4361 sayılı kararı.

Danıştay Altıncı Dairesinin 6/1/2020 tarihli ve Esas 2018/4362, Karar 2020/9 sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Dairesinin 12/3/2007 tarihli ve 2005/3853 Esas, 2007/1037 Karar sayılı kararı

Danıştay On İkinci Dairesinin 31/1/2005 tarihli ve 2002/1760 Esas, 2005/20 Karar sayılı kararı.

Danıştay Yedinci Dairesinin 17/9/2002 tarihli, Esas 2002/663, Karar 2002/206 sayılı kararı.

Yargıtay Kararı

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 9/12/1991 tarihli ve Esas 1991/320, Karar 1991/347 sayılı kararı.