



TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANAYASA MAHKEMESİ

GENEL KURUL

KARAR

REİS OTOMOTİV TİCARET VE SANAYİ A.Ş. BAŞVURUSU
(Başvuru Numarası: 2015/6728)

Karar Tarihi: 1/2/2018

R.G. Tarih ve Sayı: 7/3/2018-30353

GENEL KURUL

KARAR

Başkan : Zühtü ARSLAN
Başkanvekili : Burhan ÜSTÜN
Başkanvekili : Engin YILDIRIM
Üyeler : Serdar ÖZGÜLDÜR
Serruh KALELİ
Osman Alifeyyaz PAKSÜT
Recep KÖMÜRCÜ
Hicabi DURSUN
Celal Mümtaz AKINCI
Muammer TOPAL
M. Emin KUZ
Hasan Tahsin GÖKCAN
Kadir ÖZKAYA
Rıdvan GÜLEÇ
Recai AKYEL
Raportörler : M. Emin ŞAHİNER
Yunus Emre YILMAZOĞLU
Başvurucu : Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.
Vekili : Av. Mustafa AKKAYA

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, indirimli özel tüketim vergisi (ÖTV) uygulandığı dönemde yapılan araç satışlarının muvazaalı olduğu gerekçesine dayanılarak resen üç kat vergi ziyai cezalısı ÖTV tarh edilmesi nedeniyle ayrımcılık yasağı bağlamında mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 22/4/2015 tarihinde yapılmıştır.
3. Başvuru, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.
4. Komisyonca başvurunun kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.
5. Bölüm Başkanı tarafından başvurunun kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.

6. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, görüşünü bildirmiştir.

7. Başvurucu, Bakanlığın görüşüne karşı süresinde beyanda bulunmuştur.

8. Birinci Bölüm tarafından 26/12/2017 tarihinde yapılan toplantıda, niteliği itibarıyla Genel Kurul tarafından karara bağlanması gerekli görüldüğünden başvurunun Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 28. maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca Genel Kurula sevkine karar verilmiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

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

A. Uyuşmazlığın Arka Planı

10. Başvurucu, otomobil ve oto yedek parça ticaretiyle iştigal eden bir şirkettir.

11. Motor silindir hacmi 1600 cm³ü geçmeyen binek otomobilleri için uygulanan %37 olan ÖTV oranı, 16/3/2009 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 2009/14802 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla 17/3/2009 ile 16/6/2009 tarihleri arasında geçerli olmak üzere %18'e düşürülmüştür. 16/6/2009 tarihli Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan 2009/15081 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla da indirimli vergi oranı uygulamasının 16/6/2009 ile 30/9/2009 tarihleri arasında %27 vergi oranı üzerinden devamına karar verilmiştir.

12. Başvurucu Şirket 16/6/2009 ile 30/9/2009 tarihleri arasında sattığı araçların ilk iktisabı için %27 oranı üzerinden ÖTV beyannamesi düzenleyerek ödemeyi yapmıştır.

B. Vergi İncelemesi Süreci

13. 2009 yılında yapılan ÖTV indirimi teşvikinin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığına ve bu işlemlerde ÖTV açısından herhangi bir vergi kayıp ve kaçığının bulunup bulunmadığına yönelik olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca sektörel bazda bir vergi incelemesi yürütülmüştür. Bu çalışmalar kapsamında üç yüz üç mükellef incelemeye sevk edilmiştir.

14. Başvurucu Şirket ile ilgili olarak yapılan inceleme neticesinde düzenlenen 12/7/2013 tarihli raporda;

i. Şirketin indirimli ÖTV'nin uygulandığı 16/6/2009 ile 30/9/2009 tarihleri arasında kurum çalışanları ve kendi adına düzenlediği faturaların muhteviyatı itibarıyla gerçek araç satışına dayanmadığı saptanmıştır. Rapora göre faturalarda yer alan alıcı ve araç satış tutarı bilgileri gerçek dışı olup başvuru Şirket ÖTV indiriminden yararlanmak için bu faturaları düzenlemiştir.

ii. ÖTV indiriminin sona erdiği 30/9/2009 tarihinden sonra söz konusu araçların noter vasıtasıyla üçüncü kişilere devredildiği tespit edilmiştir. Başvurucu Şirketin gerçek olduğu belirlenen bu satışlar üzerinden ÖTV beyannamesi düzenlemediği belirtilmiştir.

iii. Üçüncü kişilere yapılan satış tutarlarından, daha önce kurum çalışanları adına düzenlenen faturalardaki tutarlar arasındaki fark beyan edilmeyen matrah olarak tespit edilmiştir. Bu şekilde belirlenen fark matraha %37 oranı uygulanmak suretiyle beyan edilmemiş ÖTV tutarı saptanmış ve araç satışlarında sahte belge düzenlendiği kabulüyle bu tutara üç kat vergi ziyai cezası uygulanması önerilmiştir.

15. Vergi İdaresi tarafından, vergi inceleme raporundaki öneri doğrultusunda başvuru Şirket adına indirimli özel tüketim oranından faydalanılmak amacıyla gerçeğe aykırı satış yapılarak özel tüketim vergisi kaybına neden olduğu gerekçesiyle 2009 yılı Ekim ayı dönemi için resen üç kat vergi ziyai cezalı ÖTV tarhiyatı yapılmıştır. Bunun yanında tekerrür hükümleri de uygulanarak ceza artırılmıştır.

C. Ceza Soruşturması Süreci

16. Vergi Denetim Kurulu 18/12/2013 tarihinde başvuru Şirketin Yönetim Kurulu üyeleri hakkında Ankara Cumhuriyet Başsavcılığı nezdinde suç duyurusunda bulunmuştur. Soruşturma sırasında düzenlenen bilirkişi raporunda şu hususlara yer verilmiştir:

i. Mükellef Şirketin kendi çalışanlarına 2009 yılında satmış olduğu motorlu araçların ÖTV indirimli olarak satıldığı ve bu satıştan kaynaklanan katma değer vergisi (KDV) ve ÖTV'nin tahakkuk ettirilerek ödendiği belirtilmiştir.

ii. Bilirkişiye göre bu sebeple vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden dolayı herhangi bir vergi ziyai söz konusu değildir. Bilirkişi ayrıca, Şirketin çalışanları ile yapılan alım satım işleminden dolayı düzenlenen belgelerin sahte olarak kabul edilemeyeceğini ifade etmiştir.

iii. Bilirkişi sonuç olarak Şirket yönünden yapılan ilgili dönemdeki motorlu araç satışlarında uygulanan ÖTV indirimlerinin Bakanlar Kurulu kararına uygun olduğu görüşünü bildirmiştir.

17. Soruşturma sonunda Başsavcılık, söz konusu bilirkişi raporuna dayalı olarak 26/2/2014 tarihinde kovuşturmaya yer olmadığına karar vermiştir.

D. Vergi Yargılaması Süreci

18. Başvuru Şirket, vergi ziyai cezalı ÖTV tarhiyatı işleminin iptali istemiyle Samsun Vergi Mahkemesinde (Mahkeme) 9/1/2014 tarihinde dava açmıştır. Dava dilekçesinde; başvuru Şirketin söz konusu araçları aktifine almasının personeline veya üçüncü kişilere satışının muvazaalı olmadığı, dolayısıyla bu satışlar nedeniyle düzenlenen faturaların da sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olmadığı, vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde ÖTV oranının %27 olduğu, ikinci el araç tesliminin vergiyi doğuran olay olarak kabulünün hukukten doğru olmadığı, yasal koşullar oluşmadığı hâlde resen tarh yoluna gidildiği, inceleme raporunda ifadelerin teşmili yasağının ihlal edildiği, üç kat vergi ziyai cezalı ÖTV tarhiyatının hukuka aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

19. Mahkeme 29/5/2014 tarihinde davanın reddine karar vermiştir. Kararın gerekçesinde, motorlu araç satışı faaliyetinde bulunan davacı Şirket tarafından, indirimli oranda özel tüketim vergisinden faydalanmak için araçların Şirket adına veya Şirket çalışanları adına satışının yapıldığı ancak söz konusu satışlar için herhangi bir bedel ödenmediği gibi araçların kullanılmaya başlanmadığı ve alıcılar tarafından adlarına kayıt ve tescil ettirilmediği tespitlerine yer verilmiştir. Mahkemeye göre bu sebeple kanunda aranan anlamda ilk iktisabın gerçekleşmediği ancak daha sonraki tarihlerde yapılan satışlar sonucu araçların trafik sicilinde tescil edilerek ilk iktisabın araçların gerçek alıcılarına satışının yapıldığı tarihte gerçekleştiği gözönüne alınmalıdır. Mahkeme, vergiyi doğuran olayın araçların salt indirimli oranda özel tüketim vergisinden faydalanmak amacıyla satışlarının yapıldığı tarihte değil araçlara ilişkin bedelin ödenerek trafik sicilinde alıcılar adına kayıt ve tescil ettirildiği tarihte meydana geldiğini kabul etmiştir. Mahkeme, bu gerekçelerle başvuru Şirket adına resen tarh edilen vergi ziyai cezalı ÖTV tarhiyatında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varmıştır.

20. Başvurucunun itirazı Samsun Bölge İdare Mahkemesinin 30/10/2014 tarihli kararıyla reddedilerek hüküm onanmıştır. Başvuru Şirketin karar düzeltme talebi de Bölge İdare Mahkemesince 02/03/2015 tarihinde reddedilmiştir.

21. Nihai karar, başvuru vekiline 26/3/2015 tarihinde tebliğ edilmiştir.

22. Başvuru 25/4/2015 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

E. Yeniden Vergi İncelemesine İlişkin İdari Süreç

23. Başvurucu 16/1/2014 tarihinde Vergi İdaresine müracaat ederek sektörde kaç adet vergi incelemesi yapıldığı, bu vergi incelemelerinin sektörün tümünü kapsayıp kapsamadığı ve bu vergi incelemeleri sonucunda ne gibi işlemler yapıldığı hususlarında bilgi verilmesini talep etmiştir. Başvurucunun bu talebi 31/12/2014 tarihinde reddedilmiştir.

24. Başvurucu ayrıca 3/12/2014 tarihinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına müracaat ederek yeniden inceleme yapılmasını, vergi ziyai cezasının düzeltilerek maddi ve manevi mağduriyetinin giderilmesini talep etmiştir.

25. Ankara Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığının 31/12/2014 tarihli yazısı ile yeniden vergi incelemesine başlandığı başvurucuya bildirilmiştir. Bu yazıda ayrıca vergi dairelerine ilgili dönem vergi beyanlarının takdire sevkine ilişkin yazı gönderildiği belirtilmiştir.

26. İndirimli ÖTV uygulandığı döneme ilişkin farklı uygulamalara yol açıldığı şikâyetleri üzerine Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca 9/1/2015 tarihinde konu hakkında bir inceleme yapılmıştır. Bu inceleme sonucu düzenlenen 17/3/2015 tarihli Görüş ve Öneri Raporu'nda (Araştırma ve İnceleme Raporu) öncelikle şu hususa yer verilmiştir:

"Vergi müfettişleri tarafından incelemesi tamamlanan 292 mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları üzerinde yapılan inceleme sonucunda tespit edilebilen ... aynı konu ve riskli görülen işlemler benzer olmasına rağmen farklı uygulamalar ve mükellefler açısından farklı sonuçlar doğuran değerlendirmelerin yapıldığı anlaşılmıştır."

27. Ayrıca bu raporda şu tespitlere yer verilmiştir:

i. Vergi incelemesi tamamlanan iki yüz doksan iki mükelleften on ikisi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılması, geriye kalan iki yüz seksen mükelleften tenkit konusu yapılanlar hakkında ise tek kat vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılması istenmiştir. Rapora göre;

"ÖTV indiriminin uygulandığı dönemlerde şirketin kendi çalışanlarına ya da şirketle ilişkili kişilere yapılan satış işlemlerini muvazaa ve sahte belge olarak değerlendirmek suretiyle üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyat istenilen ve hakkında vergi suçu raporu düzenlenen mükellefler olduğu gibi tek kat vergi ziyai cezalı tarhiyat istenilen ve hakkında vergi suçu raporu düzenlenmeyen mükellefler ile tenkit konusu yapılmayan mükellefler de bulunmaktadır."

ii. Raporda farklı sonuçlara varılmasının gerekçesi olarak incelemeyi yapan vergi müfettişlerinin farklı olması ve ayrıca rapor değerlendirme komisyonlarının çalışma biçimi ve farklı değerlendirmeler yapılabilmesi gösterilmiştir. Rapora göre;

"... Esas olan, yapılan inceleme sonucunda ortaya çıkan vergisel sonuçtan ziyade, aynı konuda farklı mükellefler üzerinde yapılan inceleme sonucunun aynı olmasının sağlanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, inceleme konusu itibarıyla aynı durumda olan mükelleflere vergisel anlamda farklı işlem yapılmamasına ve aynı (eşit) işleme tabi tutulmasına yönelik uygulamaların geliştirilmesi esas olmalıdır. İnceleme konusu aynı olsa bile farklı özellikler gösteren mükelleflerin bu durumlarının dikkate alınacağı tabiidir..."

iii. Raporda, başvuru Şirketin mağduriyetinin giderilmesi talebi yönünden ise devam eden yargı sürecine dikkat çekilerek yeniden vergi incelemesi yapılmasının vergi mevzuatı bakımından mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

28. Söz konusu raporda, belirtilen olumsuzluklara yol açılmaması için çeşitli önerilerde de bulunulmuştur. Bu önerilerden bazıları şunlardır:

i. Ülke genelinde sektörel bazda ve geniş kapsamlı incelemelere başlanmadan önce örnek olarak seçilecek birkaç mükellef nezdinde inceleme yapılarak, çıkacak sonuçlar değerlendirildikten sonra yapılacak incelemelere yön verilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

ii. Aynı konudaki incelemenin aynı gruptaki vergi müfettişlerince yapılması ve aynı rapor değerlendirme komisyonunca değerlendirilmesi önerilmiştir.

iii. Aynı konuda farklı değerlendirmelerin yapılması durumunda uygulamanın nasıl yapılacağının vergi müfettişlerine duyurulmasının yararlı olacağı belirtilmiştir.

iv. Ayrıca vergi müfettişlerinin hizmet içi eğitimlerine ağırlık verilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

v. Uygulama birliğinin sağlanması için Merkezî Rapor Değerlendirme Komisyonu kararlarının vergi müfettişlerinin bilgisine sunulması önerilmiştir.

29. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 1/4/2015 tarihinde yeniden başlatılan vergi incelemesini iptal etmiştir. Bu yazıda, yeniden vergi incelemesi yapılmasının vergi mevzuatı açısından uygun görülmediği belirtilmiştir. Başvurucu 15/4/2015 tarihinde yeniden başlatılan incelemeye devam edilmesi talebinde bulunmuştur. Ancak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 27/5/2015 tarihli yazısı ile 17/3/2015 tarihli Görüş ve Öneri Raporu'na dayalı olarak talebinin reddedildiği başvurucuya bildirilmiştir.

F. Emsal Olarak İleri Sürülen Vergi İncelemeleri ve Davalar

30. Yine başvurucu ile aynı grupta yer alan başka bir şirkete yönelik olarak 2009 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarını konu alan 17/4/2013 tarihli vergi inceleme raporu düzenlenmiştir. Bu raporda, mükellef şirketin kendi adına yaptığı araç satışlarının kullanma amaçlı olmadığından ÖTV'ye tabi olmadığı ancak daha sonra üçüncü kişilere yapılan satışlar yönünden ÖTV uygulanması gerektiği tespit edilmiştir. Raporda sonuç olarak mükellef kurum adına resen ÖTV tarh edilmesi ve tarh edilecek bu tutarlar üzerinden bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi önerilmiştir.

31. Başvurucunun sunduğu İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 31/10/2013 tarihli kararında, motorlu araç ticareti yapan davacı tarafından yapılan işlemlerin muvazaa olarak nitelendirilemeyeceği, davacının "vergiden kaçındığı" belirtilerek dava konusu cezalı tarhiyatların iptaline karar verilmiştir. Bu davada verilen kararın temyiz edildiği ancak Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) üzerinden yapılan sorgulama sonucuna göre temyiz incelemesinin devam etmekte olduğu anlaşılmaktadır.

32. Başvurucunun açtığı başka bir davada (2009 yılı Kasım dönemi için) Ankara 2. Vergi Mahkemesinin 18/6/2014 tarihli kararı ile dava kısmen kabul edilerek vergi ziyayı cezasının vergi aslının bir katını aşan kısmının kaldırılmasına karar verilmiştir. Kararın gerekçesinde, vergiyi doğuran olay olan araçların ilk iktisabının araçların adlarına trafik sicilinde tescil yapılan nihai tüketicilere teslim edildiği tarihte gerçekleştiği, bu yüzden vergi ziyasının da araçların ilk iktisabında vergi hesaplanıp beyan edilmemesinden doğduğu belirtilmiştir. Mahkemeye göre araçların Şirket çalışanlarına tesliminde vergiyi doğuran olay ve vergi ziyayı gerçekleşmediğinden davacı Şirket adına üç kat vergi ziyayı cezası uygulanmasına yasal olanak bulunmamaktadır. Yargılama devam ederken 3/8/2016 tarihli ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun ile bazı vergi alacaklarının yeniden yapılandırılması öngörülmüştür. Başvurucu, bu Kanun çerçevesinde davasından vazgeçerek vergi idaresinden yeniden yapılandırma talebinde bulunmuştur. Bu sebeple Danıştay Yedinci Dairesince 26/1/2017 tarihinde başvurucunun temyiz ettiği anılan karar yönünden konusu kalmayan istem hakkında bir karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiştir.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Ulusal Hukuk

33. 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"1. Bu Kanuna ekli;

...

b. (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı,

...

Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir."

34. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesi şöyledir:

"Resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır."

35. 213 sayılı Kanun'un 341. maddesi şöyledir:

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

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

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

36. 213 sayılı Kanun'un 344. maddesi şöyledir:

"341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi İncelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır."

37. 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin (a) fıkrasının 2. bendi şöyledir:

"Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur..."

38. 213 sayılı Kanun'un 376. maddesinin birinci cümlesi şöyledir:

"Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanlışlardan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir."

B. Uluslararası Hukuk

1. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

39. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (Sözleşme) ek 1 No.lu Protokol'ün "Mülkiyetin korunması" kenar başlıklı birinci maddesi şöyledir:

"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez."

40. Sözleşme'nin 14. maddesi ise şöyledir:

"Bu Sözleşme'de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, mülkiyet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetilmeksizin sağlanmalıdır."

2. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihadı

a. Mülkiyet Hakkı ile Bağlantılı Olarak Ayrımcılık Yasağına İlişkin Genel İlkeler

41. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) yerleşik içtihadına göre Sözleşme'nin 14. maddesi, Sözleşme ve eki protokollerde yer alan diğer hak ve özgürlükleri tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla sadece güvence altına alınan diğer hak ve özgürlüklerden yararlanılması bağlamında uygulanan bu hakkın bağımsız bir şekilde uygulanabilmesi ise söz konusu değildir (*Fâbian/Macaristan* [BD], B. No: 78117/13, 15/12/2015, § 112; *Rasmussen/Danimarka*, B. No: 8777/79, 28/11/1984, § 29). Zira 14. madde yalnızca Sözleşme'de bulunan hak ve özgürlüklerin kullanılması bakımından yapılan ayrımcılığı yasaklamaktadır (*Gaygusuz/Avustralya*, B. No: 17371/90, 16/9/1996, § 36). Bu sebeple bu hakkın ihlal edildiğine ilişkin şikâyet, Sözleşme'deki hangi hak veya özgürlük bakımından ayrımcılık yapıldığı iddiasını da içermelidir. Ancak başka bir Sözleşme maddesinin ihlal edildiğini iddia ve ispat etmek şart olmayıp başvurudaki uyuşmazlık konusunun Sözleşme'deki diğer maddelerin kapsamında olması gerekli ve yeterlidir (*Rasmussen/Danimarka*, § 29).

42. AİHM'e göre, farklı muamele nesnel ve makul bir gerekçeye sahip olmaması hâlinde ayrımcı olarak nitelendirilir. Diğer bir deyişle meşru bir amaç taşımadığı veya kullanılan araçlarla gerçekleştirilmek istenen amaç arasında makul bir orantılılık ilişkisi bulunmadığı tespit edilen farklı muamele, ayrımcılık oluşturur (*Fabris/Fransa* [BD], B. No: 16574/10, 7/2/2013, § 56).

43. AİHM, taraf devletlerin başka koşullarda benzer durumlar teşkil eden farklılıkların farklı bir muameleyi gerektirip gerektirmediğinin ve ne ölçüde gerektirdiğinin değerlendirmesinde takdir yetkileri bulunduğunu kabul etmektedir. Bu takdir alanının kapsamı koşullara, olayın konusuna ve arka planına göre değişiklik gösterir (*Stummer/Avusturya* [BD], B. No: 37452/02, 7/7/2011, § 88). Özellikle ekonomik ve toplumsal stratejiye ilişkin genel tedbirlerin uygulanması söz konusu olduğunda devletin geniş bir takdir yetkisinin olduğu kabul edilmektedir (*Hämäläinen/Finlandiya*, B. No: 37359/09, 16/7/2014, § 109).

44. AİHM; Sözleşme'nin 14. maddesine ilişkin başvurularda, ölçülülük kriteri çerçevesinde izlendiği iddia edilen amacın önemi, bu amaca özgülünen ayrımcı müdahalenin başvuruçunun mülkiyet hakkına müdahalesinin ağırlığı, ayrımcı müdahalenin amacın gerçekleştirilebilmesi için uygun ve elverişli olup olmadığı, söz konusu amacın izlenebilmesi için ayrımcı müdahalenin yapılmasının zorunlu olup olmadığı, başvuruçunun ayrımcı müdahaleden mağduriyetinin giderilmesi için devlet tarafından önlem alınıp alınmadığı gibi unsurları denetlemektedir. Ayrıca AİHM, meşru bir kamu politikasını destekleyen bir

müdahalenin uygulamada kabul edilemez derecede geniş olup olmadığını veya bazı kişilere makul olanın ötesinde veya aşırı bir yük yükleyip yüklenmediğini saptamaya çalışmaktadır (*Inze/Avusturya*, B. No: 8695/79, 28/10/1987, §§ 44, 45; *Thlimmenos/Yunanistan*, B. No: 34369/97, 6/4/2000, § 47; *Guberina/Hırvatistan*, B. No: 23682/13, 22/3/2016, §§ 66-74; *Fábian/Macaristan*, §§ 112-117).

45. *Chassagnou ve diğerleri/Fransa* ([BD], B. No: 25088/94-28331/95-28443/95, 29/4/1999, §§ 86-95) kararına konu olayda belirli bir miktarın üzerindeki arazilerde mülk sahiplerinin rızası olmaksızın başka kişilerce avcılık yapılmasına izin verilmesi söz konusudur. AİHM, büyük ve küçük mülk sahipleri arasında bu şekilde yapılan farklı muameleyi mülkiyet temelinde ayrımcılık olarak görmüş ve bu ayrımcılığın meşru bir amacının olmadığı gerekçesiyle ihlal kararı vermiştir.

46. *Pichkur/Ukrayna* (B. No: 10441/06, 7/11/2013, §§ 45-54) kararına konu olayda başvurunun yurt dışında yaşaması nedeniyle sosyal güvenlik ödemeleri kesilmiştir. AİHM, bu farklı muamelenin ayrımcı olduğu ve meşru bir temelinin ise bulunmadığı gerekçeleriyle mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlaline karar vermiştir.

47. *Megadat.com SRL/Moldova* (B. No: 21151/04, 8/4/2008) kararına konu olayda, internet servis sağlayıcısı olan başvuru şirketi, yetkili denetim merciine adres değişikliğini bildirmemiş olduğu gerekçesiyle telekomünikasyon lisansının iptal edilmesinden şikâyetçi olmuştur. AİHM, diğer hususlar yanında kamu makamlarının doksan bir şirket arasından sadece başvuru şirketin lisansını iptal edilmesini keyfî ve ayrımcı bir muamele olarak nitelendirerek ihlal sonucuna varmıştır (*Megadat.com SRL/Moldova*, § 63). *Kjartan Asmundsson/İzlanda* (B. No: 60669/00, 12/10/2004) kararında, balıkçı teknesinde ağır yaralanarak %100 engelli hâle gelen başvurunun sonradan engellilik oranının değişerek emekli maaşı ödenmesinin durdurulması söz konusudur. AİHM, engelli maaşı alan 689 kişinin malullük aylığı almaya devam ettiği hâlde başvurunun da aralarında olduğu 54 kişinin tüm emekli maaşı haklarını kaybetmek zorunda olduğuna dikkat çekmiştir. AİHM sonuç olarak mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı bir müdahalenin olduğunu ve bu müdahalenin ölçüsüz olduğunu kabul etmiştir (*Kjartan Asmundsson/İzlanda*, §§ 44, 45, 47).

b. "Diğer Statü" Kavramı

48. Bir ihlal iddiasının Sözleşme'nin 14. maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için kıyaslanabilir ve görece benzer kişiler hakkında tesis edilen işlemler arasında farklılıklar bulunmalıdır (*D.H. ve diğerleri/Çek Cumhuriyeti*, B. No: 57325-00, 13/11/2007, § 60; *Fábian/Macaristan*, § 13). AİHM, Sözleşme'nin 14. maddesi bağlamında bir sorunun ortaya çıkabilmesi için aynı veya benzer durumlardaki kişiler yönünden farklı bir uygulamanın mevcut olması gerektiğini vurgulamıştır (*X ve diğerleri/Avusturya* [BD], B. No: 19010/07, 19/2/2013, § 98). AİHM ilk olarak sadece belirlenebilir bir özellik veya "statü"ye dayanan farklı muamelelerin Sözleşme'nin 14. maddesi anlamında ayrımcılık oluşturmaya müsait olduğunu vurgulamıştır (*Carson ve diğerleri/Birleşik Krallık*, B. No: 42184/05, 16/3/2010, § 61).

49. AİHM'e göre Sözleşme'nin 14. maddesi bütün muamele farklılıklarını değil yalnızca belirlenebilir nesnel veya kişisel vasıf farklılıklarını ya da biri diğerinden ayrılabilir "statü" farklılıklarını yasaklamaktadır. 14. madde, diğerlerinin yanında cinsiyet, ırk ve mülk de dâhil olmak üzere "statü" oluşturan belirli gerekçeleri saymaktadır. Bununla birlikte Sözleşme'nin 14. maddesinde yer alan listenin bu maddenin lafzında "*herhangi başka bir durum*" denilmekle sınırlı sayıda olmadığı kabul edilmektedir (*Clift/Birleşik Krallık*, B. No: 7205/07, 13/7/2010, § 55).

50. AİHM "diğer statü" kavramının geniş bir anlamı olduğunu vurgulamıştır. Buna göre AİHM, öncelikli olarak Sözleşme'nin 14. maddesinde sayılan bazı belirgin örneklerin bireyin doğuştan getirdiği özellikleri olması veya doğaları gereği bireyin kimliği veya kişiliğiyle ilgili olması bakımından (cinsiyet, ırk ve din gibi) "kişisel" olarak

değerlendirilebilecek özelliklere ilişkin olmasına rağmen sayılan tüm gerekçelerin bu şekilde nitelendirilemeyeceğini ifade etmiştir. Bu bağlamda AİHM, mülkiyetin içeriğine göre olan farklılıkların da yasaklanmış ayrımcılık gerekçelerinden biri olduğunu değerlendirmektedir (*Clift/Birleşik Krallık*, § 56).

51. *Pine Valley Developments Ltd. ve diğerleri/İrlanda* (B. No: 12742/87, 29/11/1991, §§ 61-64) kararında başvuru ve aynı kategoride olduğu hâlde planlama izni alan mülk sahipleri arasında ayrımcı bir muamele yapılması adil görülmemiştir. Bu kararda açıkça "statü" kavramına değinilmese de yeni bir kanun çerçevesinde planlama izni alanlar ile bu izni alamayan başvuru arasında bir ayrımcılığın söz konusu olduğu ancak ayrımcılığı adil kılacak bir temelin bulunmadığı gerekçesiyle ihlal sonucuna varılmıştır. *Cassar/Malta* (B. No: 50570/13, 30/1/2018, §§ 77-82) kararında da mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden kira kontrolleri yönünden mülk sahiplerine farklı muamele yapılması Sözleşme'nin 14. maddesi kapsamında ayrımcılık yasağı kapsamında değerlendirilmiş, haklı ve makul bir sebebin gösterilemediği gerekçesiyle mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

52. *James ve diğerleri/Birleşik Krallık* ([GK], B. No: 8793/79, 21/2/1986, § 74) kararında başvuru, mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden kira reformuna ilişkin kanunun mülkü daha az değerli olan taşınmaz malikleri yönünden daha katı bir muamele öngördüğünü iddia etmişlerdir. AİHM, 14. maddede belirtilen yasaklanmış ayrımcılık sebeplerinin sayılanlarla sınırlı olmadığını vurguladıktan sonra ilgili kanun ile farklı kategorilerdeki mülk sahiplerinin P1-1'de korunan haklarını kullanmalarında farklı bir muamele yapıldığını belirterek olayda 14. maddenin uygulanabilir olduğunu kabul etmiştir.

c. Vergilendirme Yönünden Ayrımcılık Yasağı

53. *Bulves AD/Bulgaristan* (B. No: 3991/03, 22/1/2009, §§ 72-75) kararına konu olayda başvuru mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Başvuru şirket, vergi makamlarınca tedarikçi firmaya KDV indirimi sağlanması hakkının kendisine tanınmaması nedeniyle ayrımcı muamele yapıldığını belirtmiştir. AİHM, KDV sisteminin finansal sürekliliğinin korunması kapsamında devletin geniş bir takdir yetkisi olduğunu ve bu alanda KDV mükelleflerinin ödeme yükümlülüklerini zorlaştıracak şekilde bu sistemin kötüye kullanılmasının önüne geçilmesi için devletlerin çeşitli tedbirler alabileceğini kabul etmiştir. Ancak bu geniş takdir yetkisine rağmen ölçülülük yönünden yapılan inceleme sonucunda somut olayın koşulları altında tedarikçisinin faaliyetlerini takip edebilme olanağı bulunmayan başvuru KDV indirimi talebinin reddedilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlaline karar vermiştir. AİHM ayrımcılık yasağı yönünden ise kabul edilebilir bulduğu başvuruda esas yönünden ayrıca bir inceleme yapılmasına gerek olmadığı sonucuna varmıştır.

54. *Darby/İsveç* (B. No: 11581/85, 23/10/1990, §§ 28-34) kararına konu olayda başvuru İsveç vatandaşı olmamasına, İsveç'te resmî olarak ikamet etmemesine ve İsveç Kilisesi'ne üye olmamasına rağmen Kilise üyesi olmayan ancak İsveç'te resmî olarak ikamet eden kişilerin yararlandığı kilise vergisi muafiyetinden yararlandırılmaması, mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağı çerçevesinde incelenmiştir. AİHM, farklı muamelenin meşru amacının ortaya konulmadığı gerekçesiyle ihlal kararı vermiştir.

55. *Guberina/Hırvatistan* (Aynı kararda bkz. §§ 66-100) kararına konu olayda başvuru, engelli çocuğunun doğumu sebebiyle bir apartmanın üçüncü katında olan dairesini satmış ve müstakil bir eve taşınmıştır. Başvuru iç hukukta mevcut olup aile ihtiyaçları için ev satışında geçerli olan vergi muafiyeti düzenlemesinden yararlanma talebi ise reddedilmiştir. AİHM, başvuruyu mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağı çerçevesinde incelemiş ve benzer statü kavramına girdiğini değerlendirdiği başvuru

vergi muafiyetinden yararlandırılmamasının meşru bir amacının bulunmadığı gerekçesiyle ihlal sonucuna varmıştır.

V. İNCELEME VE GEREKÇE

56. Mahkemenin 1/2/2018 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Aynı Suçtan İki Kez Yargılanmama Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia

1. Başvurucunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü

57. Başvurucu, indirimli ÖTV uygulandığı dönemde yapılan araç satışlarına ilişkin olarak vergi aslı tahakkuk ettirildiği hâlde üç kat vergi ziyai cezasının uygulanmasının da aynı eylemden dolayı iki defa ceza uygulanması anlamına geldiğini belirterek bu durumun aynı suçtan iki kez cezalandırılmama hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

58. Bakanlık, bu konu ile ilgili bir görüş bildirmemiştir.

2. Değerlendirme

59. Anayasa'nın 148. maddesinin üçüncü fıkrası ile 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesinin (1) numaralı fıkrası gereği Anayasa Mahkemesine yapılan bir bireysel başvurunun esasının incelenebilmesi için kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddia edilen hakkın Anayasa'da güvence altına alınmış olmasının yanı sıra Sözleşme veya Türkiye'nin taraf olduğu ek protokollerin kapsamına da girmesi gerekir. Bir başka ifadeyle Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanı dışında kalan bir hak ihlali iddiasını içeren başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi mümkün değildir (*Onurhan Solmaz*, B. No: 2012/1049, 26/3/2013, § 18).

60. Sözleşme'ye ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinde aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı tanınmış ise de başvuruya konu ihlal iddiasının tarihi itibarıyla anılan Protokol yürürlüğe girmemiştir. Bu itibarla başvurucunun hak iddiasının Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanının dışında kaldığı anlaşılmaktadır (*İffet İnci Gültekin*, B. No: 2013/9585, 9/3/2016, § 42).

61. Açıklanan gerekçelerle başvurucunun aynı suçtan iki kez cezalandırılmama iddiası yönünden başvurunun diğer kabul edilebilirlik nedenleri incelenmeksizin *konu bakımından yetkisizlik* nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.

B. Mülkiyet Hakkı Bağlamında Ayrımcılık Yasağının İhlal Edildiğine İlişkin İddia

1. Başvurucunun İddiaları ve Bakanlık Görüşü

62. Başvurucu, indirimli vergi oranı uygulandığı dönemde yapılan araç satışlarının muvazaalı olduğu gerekçesine dayanılarak resen üç kat vergi ziyai cezalı ÖTV tarh edilmesinden yakınmaktadır. Başvurucu, tüm sektörü kapsayan bir vergi incelemesi yapıldığını ancak sonuçta bu sektörde yer alan üç yüz civarı şirketten sadece kendisinin de içinde yer aldığı oldukça sınırlı sayıda mükellef hakkında üç kat vergi ziyai cezası uygulandığını belirtmiştir. Başvurucu, vergi ziyai cezasının üç kat uygulanması nedeniyle uzlaşma ve benzeri haklardan yararlanmadığını hâlbuki aynı durumdaki diğer şirketlerin bir kat vergi ziyai cezası uygulandığı için bu haklardan faydalandığını ifade etmiştir. Başvurucu, bunun yanında bazı vergi mahkemelerince davalar kabul edildiği hâlde somut olayda vergi mahkemesinde açılan davanın reddedildiğini belirtmiştir.

63. Başvurucuya göre aynı konuda sektördeki diğer şirketlerden farklı olarak üç kat vergi ziyai ceza uygulanması haklı bir sebebe dayanmamaktadır. Başvurucu, bu gerekçelerle eşitlik ilkesinin ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Başvurucu ayrıca, Bölge

İdare Mahkemesi kararında yeterli bir gerekçe olmadığını belirterek adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

64. Bakanlık görüş yazısında, 2009 yılında yapılan ihtilafa konu ÖTV indiriminin idarece farklı şekillerde uygulandığı ve derece mahkemeleri tarafından da aynı konuya ilişkin farklı kararlar verildiği belirtilmiştir. Bakanlık ayrıca, Danıştay tarafından benzer nitelikteki davalarda henüz karar verilmediği hususları dikkate alınarak başvurunun öngörülebilirlik bağlamında değerlendirilmesi gerektiğini bildirmiştir.

65. Başvurucu, cevap dilekçesinde başvuru formundaki beyanlarını yinelemiştir. Başvurucu, bunun yanında uyuşmazlığa bakan vergi mahkemesi hâkimlerinin Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından meslekten ihracına karar verildiğini belirtmiştir. Başvurucu, tarafları ve konusu aynı olan fakat sebepleri farklı olan davalarda farklı kararlar verilmesinin adil yargılanma hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür.

2. Değerlendirme

66. Anayasa'nın 35. maddesi şöyledir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

67. Anayasa'nın 10. maddesi şöyledir:

"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

...

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar."

68. Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları şöyledir:

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."

69. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvurucunun adil yargılanma hakkı kapsamında ileri sürdüğü kanun yolu mercii tarafından gerekçesiz olarak itirazlarının reddedildiği ve yapılan yargılamalarda birbiriyle çelişen farklı kararlar verildiğine dair şikâyetleri, yukarıda belirtilen temel şikâyeti ile bağlantılı olduğundan mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlali iddiası kapsamında değerlendirilmiştir.

70. Somut olayda aynı konuya ilişkin yapılan vergi incelemeleri neticesinde vergi ziyai cezası uygulanan şirketler yanında hiç vergi ziyai cezası uygulanmayan veya vergi incelemesine gerek görülmeyen şirketlerin de bulunduğu anlaşılmaktadır. Ancak başvuru, başvuru formunda vergi tarh edilmesinden değil de vergi ziyai cezasının üç kat uygulanması noktasında ayrımcılık yasağına aykırı davranıldığından şikâyetçi olmuştur. Dolayısıyla inceleme bu iddia ile sınırlı olarak yapılmalıdır. Buna göre ihtilaf, otomotiv sektöründe yer alan şirketler arasında indirimli ÖTV uygulandığı dönemde yapılan satışlara ilişkin vergi incelemeleri sonucu vergi ziyai cezasının farklı uygulanması suretiyle ayrımcılık yasağına aykırı davranıldığı iddiasına ilişkindir.

a. Uygulanabilirlik

71. Eşitlik ilkesi, hem başlı başına bir hak hem de diğer hak ve özgürlüklerden yararlanılmasına hâkim temel bir ilke olarak kabul edilmektedir. Anayasa'nın 10. maddesi

eşitlik ilkesinden faydalanacak kişi ve ilkenin kapsamı konusunda bir sınırlama getirmemiştir. Anayasa'nın 11. maddesinde yer alan "*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.*" hükmü uyarınca Anayasa'nın "*Genel Esaslar*" bölümünde düzenlenen eşitlik ilkesinin sayılan organlar, kuruluşlar ve kişiler açısından da geçerli olduğu açıktır. Bunun yanı sıra Anayasa'nın 10. maddesinin son fıkrasında yer alan "*Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.*" hükmü gereğince yasama, yürütme ve yargı organları ve idari makamlar eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağına uygun davranmakla yükümlüdürler (Nurcan Yolcu [GK], B. No: 2013/9880, 11/11/2015, § 35; Gülbu Özgüler [GK], B. No: 2013/7979, 11/11/2015, § 42). Nitekim Anayasa'nın 10. maddesine ilişkin Danışma Meclisi gerekçesinde, devletin organları ve idari makamların bütün işlemlerinde insanlar arasında ayırım yapmadan devlet faaliyetini yürütmek zorunda olduğu belirtilmektedir.

72. Anayasa'nın 10. maddesi "*ayrımcılık yasağı*" biçiminde düzenlenmemiş olsa bile eşitlik ilkesinin anayasal bağlamda her durumda dayanılacak normatif bir değer taşıması nedeniyle ayrımcılık yasağının da etkili bir şekilde hayata geçirilmesi gerekir (AYM, E.1996/15, K.1996/34, 23/9/1996). Başka bir deyişle eşitlik ilkesi somut bir ölçü norm olarak ayrımcılık yasağını da içerir (Tuğba Arslan [GK], B. No: 2014/256, 25/6/2014, § 108; Nurcan Yolcu, § 30; Gülbu Özgüler, § 37).

73. Başvurucu, benzer durumdaki diğer şirketler yönünden ÖTV ve vergi ziyayı cezası tahakkuk ettirilmediği hâlde kendisi hakkında bu işlemlerin yapılarak ayrımcılık yasağının ihlal edildiğinden yakınmaktadır.

74. Başvurucunun ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine yönelik iddialarının soyut olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp iddiaların Anayasa ve Sözleşme kapsamında yer alan diğer temel hak ve özgürlüklerle bağlantılı olarak ele alınması gerekir (Onurhan Solmaz, § 33).

75. Somut olayda başvuru, benzer durumdaki şirketler arasında vergi ziyayı cezasının farklı uygulanması suretiyle ayrımcılık yapıldığı iddiasını mülkiyet hakkı bağlamında ileri sürmüştür. Mülkiyet hakkı Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanında yer almaktadır. Bu durumda başvurucunun iddialarının mülkiyet hakkı bağlamında, ayrımcılık yasağı kapsamında incelenmesi gerekir.

b. Kabul Edilebilirlik Yönünden

76. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

M. Emin KUZ, Kadir ÖZKAYA ve Recai AKYEL bu görüşe katılmamışlardır.

c. Esas Yönünden

77. Vergilendirmede mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık iddiasının incelenmesinde öncelikle Anayasa'nın 10. maddesi çerçevesinde benzer sebebin ve farklı muamelenin mevcut olup olmadığı tespit edilmeli, bu bağlamda aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında mülkiyet hakkına müdahale bakımından farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir. Bundan sonra farklı muamelenin -vergilendirme bakımından devletin sahip bulunduğu geniş takdir yetkisi de gözönünde tutularak- objektif ve makul bir temele dayanıp dayanmadığı ve müdahalenin ölçülü olup olmadığı sorgulanarak sonuca varılacaktır.

i. Benzer Sebebin ve Farklı Muamelenin Tespiti

(1) Genel İlkeler

78. Öncelikle ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiası bağlamında Anayasa Mahkemesinin konu bakımından yetkisini belirlemek gerekir. Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesi Sözleşme'nin 14. maddesinde güvence altına alınan ayrımcılık yasağını da kapsayan daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Bu sebeple bireysel başvuru bakımından bütün eşitlik ilkesine aykırılık iddialarının incelenmesi mümkün olmayıp yalnızca ortak koruma alanında yer alan ayrımcılık yasağı ile sınırlı olarak değerlendirme yapılabilir. Bununla birlikte ayrımcılık temelleri hem Anayasa'nın 10. maddesinde hem de Sözleşme'nin 14. maddesinde birbirine benzer şekilde düzenlenmiştir.

79. Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan *"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir."* düzenlemesinde yer verilen "dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep" şeklindeki ayrımcılık temellerine -söz konusu unsurların birçok uluslararası düzenlemede de karşılık bulan önemli ayrımcılık temelleri olması nedeniyle- açıkça yer verilmiştir. Bununla birlikte madde metninde yer alan "herkes" ve "benzeri sebepler" ifadeleri ayrımcılığa karşı korunan kişi ve ayrımcılık temelleri açısından sınırlı bir yaklaşımın benimsenmediğini ortaya koymakta olup madde metninde yer alan temeller örnek niteliğindedir (*Hüseyin Kesici*, B. No: 2013/3440, 20/4/2016, § 56).

80. Anayasa Mahkemesi "benzeri nedenler" ifadesinin yorumu bağlamında *"...Özgürlüklerle ilgili olarak Anayasada yer alan en önemli kavramlardan birini de yasa önünde eşitlik ilkesi oluşturmaktadır.... eşitlik açısından ayırım yapılmayacak hususlar madde metninde sayılanlarla sınırlı değildir. 'Benzeri sebeplerle' de ayırım yapılamayacağı esası getirilmek suretiyle ayırım yapılamayacak konular genişletilmiş ve böylece kurula uygulama açısından da açıklık kazandırılmıştır..."* diyerek ayrımcılık temellerinin maddede sayılanlarla sınırlı olmadığını açıkça ifade etmiştir (AYM, E.1986/11, K.1986/26, 4/11/1986).

81. Anayasa'da ayrımcılık yasağının bir tanımı yapılmamakla birlikte Anayasa Mahkemesi içtihadında sıklıkla *"Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez."* şeklindeki tespitlere yer verildiği görülmektedir (AYM, E.2009/47, K.2011/51, 17/3/2011).

82. Anayasa'nın 10. maddesinde yer alan "yasa önünde eşitlik" ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlayarak kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğundan bu ilkenin, vergi yükünün dağılımında gözetilmesi gereken temel bir unsur olduğu kuşkusuzdur. Mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan da farklı tutarda vergi alınması vergide eşitlik ilkesinin esasını oluşturur. Bu bağlamda 73. maddenin ikinci fıkrasında da vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmektedir eşitlik ve hukuk devleti temelinde maliye politikasının sosyal amacı vurgulanmıştır (AYM, E.2004/14, K.2004/84, 23/6/2004). Buna göre vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunurken bir yandan herkesin

mali gücüne göre vergi ödemeye yükümlü olmasının sağlanması, diğer yandan benzer durumda olan kişilerin eşit vergi yüküne tabi olması, farklı durumda bulunan kişilere ise farklılıkları ölçüsünde muamele yapılması gerekir. Bu yolla vergi yükümlülükleri arasında ayrımcılık önlenmiş olur. Vergilendirme alanında ayrımcı muamele, kanundan kaynaklanabileceği gibi idare tarafından yapılan düzenlemeler ve uygulanan tasarruflar veya vergi yargısı organlarının kararlarından da kaynaklanabilir.

(2) İlkelerin Olaya Uygulanması

83. Yukarıda da değinildiği üzere Anayasa Mahkemesi daha önce Anayasa'nın 10. maddesinde sayılan ayrımcılık sebeplerinin cinsiyet, ırk veya din gibi bireylerin doğuştan taşıdıkları ya da sonradan edindikleri kişisel olarak nitelendirilebilecek sebeplerle sınırlı olmadığını kabul etmiştir. Dolayısıyla bu maddede yer alan "benzer sebepler" kavramı geniş bir anlamı içermekte olup maddede yer alan "herkes" ve "benzeri sebepler" ifadeleriyle ayrımcılığa karşı korunan kişi ve ayrımcılık temelleri açısından sınırlı bir yaklaşımın benimsenmediği gözetilmelidir. Bu bağlamda belirtmek gerekir ki mülkiyet temelinde de ayrımcılığın yasaklandığı kabul edilmelidir. Nitekim Sözleşme'nin 14. maddesinde "mülkiyet" (*property*) açık bir şekilde ayrımcılık temelleri arasında sayılmıştır. Buna göre kamu makamlarının mülkiyet hakkının korunması çerçevesinde mülk sahipleri arasında ayırma yol açacak müdahalelerde bulunmama yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu sebeple Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kapsamında başvuruculara aynı veya benzer durumdaki diğer mülk sahiplerine göre ayrımcılığa yol açacak farklı bir muamelenin yapılıp yapılmadığını incelemek durumundadır (AİHM'in benzer yöndeki yaklaşımı ve kararları için bkz. §§ 49-53).

84. Somut olay bağlamında ilk tespit edilmesi gereken husus, aynı vergi incelemesinde üç kat vergi ziyai cezası uygulanan başvuru Şirket ile aynı sektörde faaliyet gösterip aynı işi yapan fakat bir kat vergi ziyai cezası uygulanan şirketlerin kıyaslanabilir ve benzer durumda olup olmadığıdır.

85. Başvurucu Şirket, Bakanlar Kurulu kararı gereğince indirimli ÖTV uygulanan dönemde kendisine veya çalışanlarına yaptığı araç satışları yönünden ÖTV beyannamesi düzenleyerek indirimli oranda vergi ödemiştir. Ancak vergi idaresi bu satışların gerçek dışı olduğunu, başvuru Şirketin daha sonra üçüncü kişilere yaptığı satışların "ilk iktisap" kabul edilerek bu satışlar üzerinden daha yüksek bir oranda ÖTV ödemesi gerektiğini tespit etmiştir. Vergi idaresine göre başvuru Şirketinin indirimli dönemde yaptığı satışlar muvazaalı olduğundan resen üç kat vergi ziyai cezalı ÖTV tarh edilmiş, vergi ziyai cezası tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle artırılmıştır.

86. Bununla birlikte başvuru, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer şirketler hakkında aynı vergi incelemesi kapsamında yalnızca bir kat vergi ziyai cezası uygulandığını ileri sürmüştür. Vergi idaresince düzenlenen 17/3/2015 tarihli Görüş ve Öneri Raporu'ndaki tespitler başvuru Şirketinin bu iddiasını doğrulamaktadır. Bu raporda da tespit edildiği üzere başvuru konusu olayda aynı sektörü kapsayan indirimli ÖTV uygulaması hakkındaki belirli bir döneme ilişkin olarak üç yüz üç şirket incelemeye sevk edilmiştir. Ancak vergi incelemesinde riskli görülerek tarhiyata konu edilen işlemler aynı veya benzer olmasına rağmen sonuçta bu şirketlerden sadece başvuru Şirketinin yer aldığı gruba ait iki şirket hakkında işlem yapıldığı gözönüne alınmalıdır.

87. Buna göre aynı sektörde faaliyet gösteren ve ÖTV mükellefi olan, itiraz konusu yapılan vergi incelemesine tabi tutulan, bir kat vergi ziyai cezası kesilen şirketler ile üç kat vergi ziyai cezası kesilen başvuru Şirketin karşılaştırma yapmaya müsait olacak şekilde "benzer durumda" olduğu açıktır. Dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerden benzer durum tespit edilebildiğinden aynı vergi incelemesine tabi tutulan mükellefler somut olay bağlamında "kıyaslanabilir" durumdadır.

88. İkinci olarak başvuru Şirkete benzer ve kıyaslanabilir durumdaki şirketlere göre farklı bir muamelenin yapılmış olup olmadığı belirlenmelidir. Farklı muamelenin varlığı tespit edilirken ilgili koşulları belirleyen bütün unsurların birlikte dikkate alınması gerekmektedir.

89. Somut olayda kamu gücü tasarrufları vergi incelemesi sonucunda tesis edilen idari işlemler ile bu işlemlere karşı açılan idari davalardan oluşmaktadır.

90. Aynı vergi incelemesi kapsamında başvuru Şirketi de aralarında olduğu on iki şirket hakkında üç kat vergi ziyai cezası kesilerek vergi suçu raporu düzenlenmiş, bu yüzden cezai soruşturma ve kovuşturmayla tabi tutulmuştur. Ayrıca uzlaşma imkânından yararlanılmayan ve böylece tarhiyata karşı dava açmak zorunda kalan bu şirketlerin daha fazla ceza ve vergi ödeme riskiyle karşı karşıya kalmaları söz konusu olmuştur. Yine söz konusu vergi incelemesi sonucunda incelemeye tabi olan diğer iki yüz seksen şirket hakkında ya hiç vergi ziyai cezası uygulanmamış ya da tek kat cezalı vergi tarh edilmiş, tek kat vergi ziyai cezası kesilen bu şirketler ise böylece uzlaşma ve dolayısıyla daha az vergi ve ceza ödeme imkânına sahip olmuştur.

91. Öte yandan vergi kayıtlarına göre başvuru Şirketin de arasında olduğu on iki şirketten sadece ikisi hakkındaki tarhiyatların üç kat cezalı olarak uygulandığı, diğer şirketler hakkındaki tarhiyatların ise kaldırıldığı anlaşılmaktadır.

92. Dolayısıyla aynı sektörde söz konusu vergi incelemesine tabi tutulan şirketler ile nispi olarak benzer koşullarda bulunan ve haklarındaki tarhiyatlar üç kat cezalı olarak tahakkuk ettirilerek kesinleştirilen iki şirketin belirlenebilir özellik arz eden bir kategori oluşturduğu anlaşılmaktadır. Başvuru konusu olayda, aynı sektörde ekonomik faaliyet icra eden ve tabi olunan vergisel rejim bakımından aynı statüde bulunan şirketlerden bir kısmı için bir kat vergi ziyai cezası uygulanmasının, hakkında üç kat vergi ziyai cezası uygulanan başvuru yönünden "farklı bir muamele" olduğu açıktır.

ii. Objektif ve Makul Bir Sebebin Varlığı

93. Anayasa Mahkemesinin önceki kararlarında; vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye ve ödenmesini güvence altına almaya yönelik müdahalelerin -taşıdığı amaçlar dikkate alındığında- devletin mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol veya düzenlemesi yetkisi kapsamında incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir (*Ahmet Uğur Balkaner* [GK], B. No: 2014/15237, 25/7/2017, § 49; *Arif Sarıgül*, B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50; *Narsan Plastik San. ve Tic. Ltd. Şti.*, B. No: 2013/6842, 20/4/2016, § 71).

94. Başvurunun incelendiği mülkiyetin kamu yararına kontrolü veya düzenlenmesine ilişkin kural bağlamında vergilendirme alanında devletin geniş bir takdir yetkisinin bulunduğu kabul edilmektedir. Ayrıca benzer durumlarda farklı bir muamelenin gerekip gerekmediği veya ne ölçüde gerektiğinin değerlendirmesi bakımından da kamu makamlarının belirli bir takdir yetkisinin bulunduğu kabul edilmelidir. Ancak bu takdir yetkisinin vergilendirmede eşitlik ilkesi de gözetildiğinde mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak ayrımcılık yasağı yönünden bir sınırının olduğu da kuşkusuzdur.

95. Vergi işlem ve ceza uygulamaları ile aynı konumdaki kişiler için farklı muamele uygulanmasına neden olan kamu makamlarının bu farklılığı haklı kılacak makul ve nesnel gerekçeler sunabilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda vergi ziyai cezasının uygulanmasıyla güdülen amacın vergi kaçakçılığı ve suçları ile daha etkin bir mücadele etmek olduğu da kuşkusuzdur. Bununla birlikte her ne kadar kamu makamlarının bu alanda geniş bir takdir yetkisi mevcut olsa da vergisel müdahalelerin nesnel ve makul bir gerekçeye dayalı olmadan ayrımcı bir şekilde uygulanmaması da zorunludur.

96. Vergi incelemelerinde kaçınılmaz olarak çok çeşitli sebeplerle farklı uygulamalara yol açılabilmektedir. Öncelikle vergi incelemelerinin doğası ve niteliği gereği vergi mükelleflerinin aynı dönemde incelenebilmesi mümkün olamamaktadır. İkinci olarak bu incelemeler farklı vergi denetim elemanlarınca yapılabilmektedir. Bu kişilerin vergi mevzuatına ilişkin bilgi düzeyi, vergi ve ilgili diğer mevzuatı takibi, donanımı, konulara bakış açısı ve değerlendirmesi birbirinden farklı olabilmektedir. Ayrıca bu incelemelerin konusunu birbirlerinden farklı teknik özelliklere sahip farklı vergi türleri oluşturmaktadır. Bu sebeple belirtmek gerekir ki vergi tekniği ve mevzuatının hukuki olarak yorumlanması nedeniyle ortaya çıkan farklı muameleler, kural olarak tek başına ayrımcılık yasağının ihlaline yol açmaz. Bu bağlamda daha geniş bir döneme yayılan ve mükellef sayısı çok çeşitli ve fazla olan, ayrıca yaygın ve rutin nitelikte olup spesifik bir konuya ilişkin olmayan vergi incelemelerinde farklı vergisel sonuçlara ulaşılması kaçınılmaz görülebilir.

97. Somut olayda ise vergi incelemesinin farklı vergi denetim elemanlarınca yapılmış olması nedeniyle farklı vergisel sonuçlara ulaşılması objektif ve makul bir sebebe dayandığı müddetçe anlaşılabilir bir durumdur. Ancak olaydaki vergi incelemesi, sadece ÖTV bağlamında bu vergi ile ilgili bir indirimin kötüye kullanılıp kullanılmadığı konusuyla ve altı ay gibi belirli bir dönemde sadece otomotiv sektörüyle sınırlıdır. Dolayısıyla vergi idaresinden uygulama alanı bu kadar sınırlı bir vergi incelemesi için daha incelemeye girişmeden farklı vergisel sonuçları önleyebilecek vergiyi doğuran olay, tarh ve tahakkuk açısından çerçeve çizen bir planlama ile hareket etmesi beklenmektedir. Bu sebeple somut olayın özel koşulları altında vergi uygulamasındaki farklı muamelenin sonuçlarının ölçülülük bağlamında ele alınması gerekir.

iii. Ölçülülük

(1) Genel İlkeler

98. Son olarak kamu makamlarınca mülkiyet hakkına yapılan müdahale ile izlenen yani gerçekleştirilmek istenen amaç arasında makul bir ölçülülük ilişkisinin bulunmaması hâlinde ayrımcılık yasağı ihlal edilmiş olur. Buna göre takdir yetkisinin bulunması kamu makamlarının bu alanda keyfi davranmalarına imkân sağlamadığı gibi aksine bu yetki, kamu makamlarının söz konusu yetkilerini Anayasa'nın 10., 13., 35. ve 73. maddeleri uyarınca "ölçülülük ilkesi" çerçevesinde kullanmalarını zorunlu kılmaktadır.

99. Ölçülülük ilkesi "elverişlilik", "gereklilik" ve "orantılılık" olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. "Elverişlilik" öngörülen müdahalenin ulaşmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, "gereklilik" ulaşmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, "orantılılık" ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir (AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015; E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016; *Mehmet Akdoğan ve diğerleri*, B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38).

100. İdarenin "iyi yönetim" ilkesine uygun hareket etme yükümlülüğü bulunmaktadır. "İyi yönetim" ilkesi, kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda kamu otoritelerinin uygun zamanda, uygun yöntemle ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmelerini gerektirir (*Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım*, B. No: 2013/711, 3/4/2014, § 68). Ayrıca idarelerin kendi hatalarının sonuçlarını gidermeleri ve bireylere yüklememeleri gerekir.

101. Vergisel müdahalelerde önemli olan husus benzer durumdaki kişiler yönünden ayrımcılık yasağının ihlaline yol açılabilecek farklı sonuçların önüne geçilebilmesi için gerekli tedbirlerin makul bir sürede ve etkin bir biçimde alınabilmesidir. Bunun yanında ayrımcılık yasağına yol açabilecek bir uygulama farklılığının tespiti hâlinde ise bunun kamu

makamlarınca ivedilikle giderilebilmesi önem taşımaktadır. Bu kapsamda hangi tedbirlerin alınacağı ve nasıl uygulanacağı ise kamu makamlarının takdirindedir.

(2) İlkelerin Olaya Uygulanması

102. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamında, vergiye ilişkin hukuk kurallarını yorumlama veya vergisel olay ve olguları değerlendirme gibi bir görevi bulunmamaktadır. Bireysel başvurunun ikincilliği ilkesi gereğince delillerin değerlendirilmesi ve hukuk kurallarının yorumlanması derece mahkemelerinin takdirinde olup açık bir keyfilik olmadığı veya bariz takdir hatası içermediği takdirde Anayasa Mahkemesinin bu takdir yetkisine müdahalesi söz konusu olamaz.

103. Bu bağlamda başvuru konusu olayda başvurusunun ÖTV tarh edilmesine konu ilk iktisabın hangi tarihte gerçekleştiği, başvuru tarafından düzenlenen faturaların gerçek bir satışa ilişkin olup olmadığı, bu satışların muvazaalı olup olmadığı gibi uyuşmazlığın esasına ilişkin hususların değerlendirilmesi derece mahkemelerinin takdirindedir. Nitekim başvuruya konu olayda da başvurusunun iddiaları ilk derece mahkemesince ayrıntılı olarak değerlendirilmiş, başvurusunun kanun yolunda ileri sürdüğü itirazlar da Bölge İdare Mahkemesince itiraza konu karara atıfla sonuca bağlanmıştır. Ayrıca bu olgulara bağlı olarak ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde başvuru vergi ziyai cezasının uygulanıp uygulanmayacağı veya kaç kat uygulanacağı da kamu makamlarınca takdir edilebilecek hususlardır.

104. Somut olay bağlamında Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamındaki görevi, kamu makamlarınca vergi yoluyla başvurusunun mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin sonuçlarını ayrımcılık yasağı bağlamında değerlendirmek ile sınırlıdır.

105. Somut olayda yapılan sektörel vergi incelemesine ilişkin şikâyetler üzerine Vergi İdaresince bir araştırma ve inceleme yaptırıldığı görülmektedir. Bu araştırma ve inceleme sonucu düzenlenen raporda, vergi incelemesine tabi tutulan şirketler hakkında aynı konu ve riskli görülen işlemler benzer olmasına rağmen farklı uygulamalar ve mükellefler açısından farklı sonuçlar doğuran değerlendirmelerin yapıldığı tereddüde yer vermeyecek biçimde açık olarak tespit edilmiştir. Bu tespitlerden biri de indirimli ÖTV uygulandığı dönemde başvuru Şirketçe yapılan satışların muvazaalı olduğu gerekçesiyle Şirkete üç kat vergi ziyai cezası uygulanmakla birlikte aynı sektörde yer alan diğer şirketler hakkında yalnızca bir kat vergi ziyai cezası uygulandığı olgusudur. Dolayısıyla başvuru Şirket nezdinde yapılan vergi incelemesinin diğer şirketler nezdinde yapılanlara nispetle farklı muamele teşkil ettiği bizzat vergi idaresince bütün açıklığıyla tespit edilmiş durumdadır.

106. Yukarıda da değinildiği üzere vergi incelemelerinin aynı kişilerce ve aynı dönemlerde yapılmaması gibi sebeplerle hukuki yorum farklılıkları yüzünden farklı sonuçlara yol açılması söz konusu olabilir. Ancak somut olayda şikâyet edilen vergi incelemeleri altı ay gibi sınırlı bir dönemde belli bir sektörde (otomotiv sektöründe) uygulanan indirimin kötüye kullanılıp kullanılmadığı gibi spesifik bir konu ile sınırlı olarak yapılmıştır. Bu durumda somut olaydaki istisnai koşullar, belirtilen özellikleri sebebiyle vergilendirme işlemlerinde farklı muamele yapılmamasını gerektirir.

107. Bu kadar belirli bir vergi incelemesinde farklı sonuçlara ulaşılmaması için vergi idaresince daha en baştan çeşitli tedbirlerin alınması ve bu tedbirlerin gereğinin yerine getirilmesi beklenir. Nitekim somut olay özelinde yapılan şikâyetler üzerine düzenlenen Görüş ve İnceleme Raporu'nda bu farklı uygulamaların önüne geçilmesini sağlayabilecek çeşitli önerilerde bulunduğu görülmektedir (bkz. § 28). Gerçekten de bu gibi önerilerin hayata geçirilmesi hâlinde vergisel müdahaleler yönünden en temel anayasal ilkelerden biri olan vergilendirmede eşitlik ilkesi bağlamında ayrımcılık yasağının ihlaline yol açma riski bulunan farklı vergi uygulamalarının önüne geçilebileceği kuşkusuzdur.

108. Somut olayda ise bizzat vergi idaresinin söz konusu tespitleri karşısında ÖTV indiriminin kötüye kullanılıp kullanılmadığı hususu ile sınırlı vergi incelemesi neticesinde farklı vergisel sonuçları önleyebilecek bir planlama dâhilinde yola çıkılmadığı anlaşılmaktadır. Olayda olduğu gibi belirli bir konu ve dönem ile sınırlı vergi incelemelerinde ise vergi idaresince düzenlenen raporda değinildiği üzere uygulanacak ilkeler ve yöntem baştan doğru bir biçimde belirlenerek farklı sonuçlara ulaşılması önlenebilir. Ayrıca merkezî bir inceleme komisyonunun varlığı ve söz konusu komisyonun çalışma usulü ile yetkileri de gözetildiğinde farklı vergi denetim elemanlarınca düzenlenen raporlardaki öneri ve sonuçların tek elden görülebilmesi, farklı uygulamaların tespit edilebilmesini sağlayabilmektedir.

109. Diğer taraftan başvuru konusu olayda vergi idaresince başvuru şirkete "yapılan işlemlerde diğer mükelleflere göre dikkati çekecek bariz bir farklılığın bulunduğu"nın bizzat tespit edilmesine hatta ileride benzeri farklı muameleler yapılmasının önüne geçilmesine yönelik önerilerde bulunulmasına rağmen somut olaydaki farklı muamelenin sonuçlarını giderici bir tedbir alınmamıştır. Ancak olayda başvuru, ceza soruşturması sürecinde kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildiğini belirterek vergi idaresinden vergi cezasının geri alınmasını veya tek kata indirilmesini talep etmiştir. Vergi idaresince başvuru talebi üzerine yeniden vergi incelemesine başlanmakla birlikte ceza soruşturması sonucunda alınan kararların vergi idaresini bağlamayacağı yönündeki kural nedeniyle yeniden inceleme yapılmasının uygun olmadığına karar verilmiştir. İdarenin ceza soruşturma ve kovuşturmalarının vergi uyumsuzluğu doğuran idari işlemler üzerindeki etkisine dair bu yorumu makul görülmekle birlikte vergisel incelemenin aynı sektör için belirli konu ve bir dönem ile sınırlı olarak yapıldığı gözönüne alınarak somut olayda farklı muamelenin sonuçlarının giderilmesi beklenir. Çünkü ilgisine yükümlülük yükleyen sakat bir işlemin her zaman için idare tarafından geri alınabilmesi mümkündür. Dolayısıyla vergi idaresinin tespit ettiği farklılığın sonuçlarını giderebilecek kesilen cezanın kısmen ya da tamamen geri alınması gibi araçlara sahip olmasına rağmen bunları uygulamaması, başvuru mülkiyet hakkına yapılan ayırıcı muameleyi ağırlaştırmaktadır.

110. Son olarak somut olayda vergi ziyai cezasının farklı uygulanmasının başvuru mülkiyet hakkı bakımından ağır sonuçlara yol açtığına dikkat çekmek gerekir. Öncelikle cezanın miktarı önemli ölçüde artmaktadır. Ayrıca 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde düzenlenen fiiller ile işlendiği gerekçesiyle vergi ziyaya sebep olduğundan bahisle vergi suçu raporu düzenlenerek yükümlü ceza soruşturması ve kovuşturmasına muhatap olmakta; bunun yanında vergi cezasının üç kat uygulanması nedeniyle mükellef uzlaşma hükümlerinden yararlanmaktan mahrum bırakılmaktadır. Nitekim somut olayda da başvuru, aynı sektörde faaliyet gösteren ve yalnızca bir kat vergi ziyai cezası uygulanan diğer şirketler uzlaşma ve benzeri imkânlardan yararlanmış iken kendisine üç kat vergi ziyai cezası uygulanması nedeniyle bu olanaklardan yararlanmasının engellendiğinden yakınmıştır.

111. Sonuç olarak her ne kadar kamu makamlarının vergisel müdahaleler bakımından geniş bir takdir yetkisi bulunmakla birlikte somut olayın koşulları altında vergi incelemesinin konusu, ilişkin olduğu dönem ve kapsadığı mükellef grubunun açık bir şekilde sınırlı olduğu dikkate alındığında mülkiyet hakkına yapılan ayırıcı müdahale yönünden bu takdir yetkisinin daha belirgin sınırlarının mevcut olduğu kuşkusuzdur. Buna göre olayda objektif ve makul bir gerekçesi gösterilmeden mülkiyet hakkına yapılan ayırıcı müdahalenin sonuçları giderilmemiş, müdahalenin boyutu ve sonuçlarının ağırlığı ile bu sonuçlara yol açan idarenin işlemleri başvurucuya aşırı bir külfet yüklenmesine yol açmıştır. Dolayısıyla başvuru konusu olayda mülkiyet hakkı bağlamında ayırıcılık yasağının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

112. Bu sonuç dikkate alındığında mülkiyet hakkına ilişkin şikâyetin ayrı olarak incelenmesine gerek bulunmamaktadır.

113. Açıklanan gerekçelerle mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak Anayasa'nın 10. maddesinde güvence alınan ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

M. Emin KUZ, Kadir ÖZKAYA ve Recai AKYEL bu görüşe katılmamışlardır.

C. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden

114. 6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları şöyledir:

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

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

115. Başvurucu ihlalin tespiti, yeniden yargılama yapılması veya tazminata karar verilmesi taleplerinde bulunmuştur.

116. Başvuruda, mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

117. Mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunduğundan kararın bir örneğinin yeniden yargılama yapılmak üzere Samsun Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerekir.

118. Mülkiyet hakkının ihlali nedeniyle yeniden yargılama yapılmasına karar verilmesinin yeterli giderim sağladığı değerlendirildiğinden tazminat talebinin reddine karar verilmesi gerekir.

119. Dosyadaki belgelerden tespit edilen 226,90 TL harç ve 1.980 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 2.206,90 TL yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. 1. Aynı suçtan iki kez yargılanmama hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın konu bakımından yetkisizlik nedeniyle KABUL EDİLEMEZ OLDUĞUNA OYBİRLİĞİYLE,

2. Mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA M. Emin KUZ, Kadir ÖZKAYA ve Recai AKYEL'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

B. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak Anayasa'nın 10. maddesinde güvence alınan ayrımcılık yasağının İHLAL EDİLDİĞİNE M. Emin KUZ, Kadir ÖZKAYA ve Recai AKYEL'in karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA,

C. Kararın bir örneğinin ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere Samsun Vergi Mahkemesine (E.2015/91, K.2015/355) GÖNDERİLMESİNE,

D. Başvurucunun tazminata ilişkin taleplerinin REDDİNE,

E. 226,90 TL harç ve 1.980 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 2.206,90 TL yargılama giderinin BAŞVURUCUYA ÖDENMESİNE,

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

G. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 1/2/2018 tarihinde karar verildi.

Başkan
Zühtü ARSLAN

Başkanvekili
Burhan ÜSTÜN

Başkanvekili
Engin YILDIRIM

Üye
Serdar ÖZGÜLDÜR

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Osman Alifeyyaz PAKSÜT

Üye
Recep KÖMÜRCÜ

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Celal Mümtaz AKINCI

Üye
Muammer TOPAL

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Rıdvan GÜLEÇ

Üye
Recai AKYEL

KARŞIOY GEREKÇESİ

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) oranının % 37 yerine % 27 olarak uygulandığı dönemde yapılan araç satışlarının muvazaalı olduğu gerekçesiyle re'sen üç kat vergi ziyai cezalı ÖTV tarh edilmesinden ve buna ilişkin davanın reddedilmesinden dolayı yapılan bireysel başvuruda mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

Kararda başvuru şirketi ile aynı vergi incelemesi kapsamında bir kat vergi ziyai cezası uygulanan şirketlerin somut olay bakımından “benzer” ve “kıyaslanabilir” durumda oldukları, aynı sektörde vergi incelemesine tâbi tutulan şirketlerle nisbî olarak aynı şartlarda bulunan ve adına yapılan tarhiyata üç kat ceza uygulanan iki şirketin özellik arzeden bir kategori oluşturduğu, aynı statüdeki şirketlere farklı cezalar uygulanmasının başvuru yönünden farklı bir muamele oluşturduğu (§§ 87-92); somut olayda mülkiyet hakkına ayrımcı muamelede bulunduğu ve bu ayrımcı müdahalenin boyutları ve sonuçlarının ağırlığı ile başvurucuya aşırı bir külfet yüklenmesine yol açıldığı (§§ 102-111) belirtilmektedir.

Bilindiği gibi, Anayasanın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin (Sözleşme) 14. maddesindeki ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine yönelik iddiaların soyut olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, Anayasa ve Sözleşme kapsamındaki temel hak ve hürriyetlerle bağlantılı olarak ele alınması (Onurhan Solmaz, B. No: 2012/1049, 26/3/2013, § 33); ayrımcılık iddiasının incelenebilmesi için de, benzer durumdaki kişilere yönelik farklı uygulamaların meşru bir temeli olmaksızın dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri ayrımcı bir sebebe dayandığının makul delillerle ortaya konulması gerekmektedir (Adnan Oktar (3), B. No: 2013/1123, 2/10/2013, § 50).

Birçok kararımızda tekrarlanan bu ilkemize göre, mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine ilişkin iddiaların kabul edilebilir olduğuna karar verilebilmesi için de ayrımcılığın Anayasanın 10. maddesinde sayılan veya benzeri hangi temele dayalı olarak yapıldığının açıklanması ve ayrımcılık temelini makul delillerle ortaya konulması gerekmektedir (örn. bkz. T. İmar Bankası Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Sandığı Vakfı, B. No: 2013/6108, 31/3/2016, § 30).

Oysa somut olaya ilişkin başvuru formunda, ayrımcılık temelini makul delillerle ortaya konulması bir yana başvurucuya Anayasanın 10. maddesinde sayılan veya benzeri hangi temele dayalı olarak ayrımcılık yapıldığına ilişkin herhangi bir beyanda dahi bulunulmadığı görülmektedir.

Başvuru formunda esasen mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine ilişkin hiçbir iddia yer almamakta; sadece “diğer teşebbüslere ilişkin olarak ceza yargılaması yapılmamış olmasına rağmen, başvuru kişinin hem vergi ziyai cezası hem de vergi kaçakçılığı suçları için iki ayrı yargılamaya tâbi tutulmuş olması” sebebiyle aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ve bu bağlamda eşitlik ilkesinin ihlal edildiği iddia edilmektedir ki Mahkememizce oybirliği ile bu iddianın da kabul edilemez olduğuna karar verilmiş bulunmaktadır.

Başvuru formunda mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiği ileri sürülmediği gibi bu hakla ilgili olarak eşitlik ilkesinden de, vergilendirmede eşitlik ilkesi ile vergilerin yasallığı ilkesinin bağlantılı olduğu belirtilerek “vergilerin yasallığı ilkesinin ve mülkiyet hakkının” ihlal edildiği iddiası kapsamında söz edilmektedir.

Çoğunluğun kararında ise başvurusunun iddiasının kabul edilebilir olduğu ve mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiği sonucuna varılırken ayrımcılığın temeli, başvurusunun diğer mükelleflerden farklı bir muameleyle karşılaşmış olmasına dayandırılmaktadır.

Anayasanın 10. ve Sözleşmenin 14. maddelerinde ayrımcılık temellerinin sınırlı bir şekilde sayılmaması nedeniyle benzer sebeplerin bulunması hâlinde de ayrımcılıktan söz edilmesi mümkün olmakla birlikte, sadece farklı bir muamele yapılmış olmasının, özellikle de somut olayda olduğu gibi idarenin ve yargının işleyişinden kaynaklanan farklı muamelelerin ve kararların ayrımcılık olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

Nitekim konuya ilişkin bilimsel görüşlerde de, ayrımcılık yasağıyla ilgili olarak değerlendirilmesi gereken hususlardan biri gerçekten farklı bir muamelenin olup olmadığı, diğeri de bu farklı muamelenin Sözleşmenin 14. maddesinde yasaklanan bir temelde gerçekleşip gerçekleşmediği şeklinde belirtilmekte (D. J. Harris/ M. O'Boyle/ E. P. Bates/ C.M. Buckley, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku, Çev. Mehveş Bingöllü Kılıcı/ Ulaş Karan, (Türkçe 1. Bs.), Ankara 2013, s. 601); ayrımcılık yasağının tanımlarında da "herhangi bir ayrımcılık temeline dayan(ma)" unsuruna yer verilmektedir (Ulaş Karan, Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, Sibel İnceoğlu (Ed.), Ankara 2013, s. 461).

AİHM de 14. maddenin her türlü farklı muameleyi değil, ancak kişilerin veya grupların diğerlerinden ayrılabilirdiği, kişisel bir nitelik temeline veya bu şekilde bir sebebe dayanan farklı muameleleri yasakladığını kararlarında sık sık tekrarlamakta (Harris/ O'Boyle/ Bates/ Buckley, age, s. 605 ve dn. 63'te aktarılan AİHM kararları); Sözleşmenin 14. maddesinin gereği olarak ayrımcılık temellerinin madde metninde geçenlerle sınırlı olmadığını kabul etse de, ayrımcılık iddialarını genelde bir temele dayalı olarak madde kapsamında değerlendirmektedir (bkz. Karan, age., s. 464 ve dn. 34-39'da aktarılan AİHM kararları).

AİHM'in bazı kararlarında ise farklı muamelenin ayrımcılık olarak nitelendirildiği, ancak Sözleşmenin 14. maddesinde sayılan ayrımcılık temellerinden başka bir temelin madde kapsamında değerlendirilip değerlendirilmediği konusunda herhangi bir yorum yapılmadığı bilinmekte; AİHM bu yöndeki kararlarında maddede ayrımcılık temellerinin sınırlı olarak sayılmamasını mümkün olduğunca geniş yorumlamaktadır (bkz. Karan, age., s. 464 ve dn.41 ve 42'de aktarılan AİHM kararları).

Ancak AİHM'in genel ilkelerinden ayrılan söz konusu kararlarındaki yaklaşımın Mahkememizce de benimsenmesinin, Anayasanın 10. ve Sözleşmenin 14. maddelerinde ayrımcılık temellerinin örnek olarak sayılmasını anlamsız hâle getirdiği; Anayasanın 10. ve Sözleşmenin 14. maddeleriyle ve Mahkememizin önceki kararlarında benimsenen ilkelerle de bağdaşmadığı değerlendirilmektedir.

Bu itibarla, iddianın açıkça dayanaktan yoksun olmasından dolayı kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerektiği ve yukarıda belirtilen sebeplerle mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edilmediği düşüncesiyle çoğunluğun kabul edilebilirlik görüşüne ve ihlal kararına katılmıyoruz.

Üye
M. Emin KUZ

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Recai AKYEL