

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

**BİRİNCİ BÖLÜM
KARAR****S.Y.M.İ.G.T.H.S.T. A.Ş. BAŞVURUSU**

Başvuru Numarası : 2020/20773

Karar Tarihi : 12/6/2025

Başkan : Hasan Tahsin GÖKCAN

Üyeler : Recai AKYEL

Yusuf Şevki HAKYEMEZ

İrfan FİDAN

Yılmaz AKÇİL

Raportör : Cihan BAYDERE

Başvurucu : S.Y.M.İ.G.T.H.S.T. A.Ş.

Vekili : Av. Kemal VURALDOĞAN

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru; başvuru Şirket adına 2007 yılının Mart-Haziran dönemlerine ilişkin yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının iptali istemiyle açılan davanın reddi nedeniyle mülkiyet hakkının, yargılamanın uzun sürmesi nedeniyle de makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru 20/7/2020 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.

III. OLAY VE OLGULAR

7. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle ve Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP) üzerinden elde edilen bilgi ve belgelere göre ilgili olaylar şöyledir:

8. Başvurucu Şirketin 2007 yılına ilişkin defter ve belgelerinin E.Y.M.V.K.Ü.P.S.V.T. Limited Şirketinden alınan ve sahte olduğu ileri sürülen faturalara ilişkin olarak sınırlı incelenmesine karar verilmiş, bu kapsamda bir vergi müfettişi görevlendirilerek inceleme süreci başlatılmıştır.

9. İlgili vergi müfettişi tarafından tarh zamanasını süresinin dolmasına 41 gün kala 20/11/2012 tarihinde Vergi Denetim Kuruluna hitaben yazılan yazıyla incelemenin zaman alacağı ve zamanasını süresinin yakınlığı nedeniyle başvurucu Şirketin 2007 yılına ilişkin tüm vergi matrahları yönünden Takdir Komisyonuna sevkinin sağlanması istenmiş ve Takdir Komisyonuna done teşkil edecek raporların en kısa sürede gönderileceği belirtilmiştir.

10. Bunun üzerine başvurucu Şirket, Takdir Komisyonuna sevk edilmiştir. Daha sonra ilgili vergi müfettişi tarafından 13/5/2013 tarihinde başvurucu Şirket hakkında vergi tekniği raporu düzenlenmiştir.

11. Başvurucu Şirket hakkında düzenlenen 13/5/2013 tarihli vergi tekniği raporunda;

i. Başvurucu Şirketin 2007 yılında gerçek bir faaliyeti olmayan ve hakkında komisyon karşılığında sahte belge düzenlediği yönünde vergi tekniği raporu düzenlenmiş olan E.Y.M.V.K.Ü.P.S.V.T. Limited Şirketinin sahte faturalarını kullandığı,

ii. Başvurucu Şirketin hakkında sahte belge düzenlediği yönünde rapor bulunan bu Şirketten alarak kullandığı faturalara ilişkin katma değer vergilerinin (KDV) ilgili dönemlere ilişkin KDV indirimlerinden çıkarılması gerektiği,

iii. Sahte faturalara dayalı KDV indirimlerinin reddedilmesi sonucunda yeniden düzenlenen KDV beyan tablosuna göre 2007/Mart dönemine ilişkin olarak 9.354,15 TL, 2007/Nisan dönemine ilişkin olarak 4.561,65 TL, 2007/Mayıs dönemine ilişkin olarak 6.879,60 TL, 2007/Haziran dönemine ilişkin olarak 3.255,75 TL fark KDV'nin resen tarh edilmesi gerektiği,

iv. Düzenlenen bu raporun Takdir Komisyonuna done olması için vergi dairesince işleme konulması gerektiği tespitlerine yer verilmiştir.

12. Takdir Komisyonu tarafından alınan 25/6/2013 tarihli kararlar ile başvurucu Şirket adına düzenlenen 13/5/2013 tarihli raporda tespit edildiği şekilde sahte olduğu ileri sürülen faturalara konu tutarlar kadar başvurucu Şirket hakkında KDV matrahları takdir edilmiş, kararlarda söz konusu raporda belirtilen matrahların aynen kabul edildiği belirtilmiştir.

13. Vergi dairesince ilgili Takdir Komisyonu kararları dayanak alınarak başvurucu Şirket adına 2007/Mart-Haziran dönemlerine ilişkin olarak vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır. Başvurucu Şirket tarafından uzlaşma talebinde bulunulmuş ancak uzlaşma sağlanamamıştır.

14. Başvurucu Şirket, hakkında yapılan cezalı tarhiyatların iptali talebiyle dava açmıştır. Dava dilekçesinde, ilgili Şirketten malları gerçekten aldığını ve ödemeleri çek ile yaptığını, olayda zamaşımasının dolduğunu, takdirî sevk nedeni bulunmadan sırf zamaşımasını durdurmak amacıyla Takdir Komisyonuna başvurulmasının hakkın kötüye kullanılması niteliğinde olduğunu ileri sürmüştür.

15. Ankara 5. Vergi Mahkemesi (Vergi Mahkemesi) tarafından 25/12/2014 tarihinde verilen kararla başvurunun zamaşımasının olduğu iddiasına ilişkin olarak bir değerlendirme yapılmadan başvuru Şirket hakkında düzenlenen 13/5/2013 tarihli rapor ve başvurunun faturalarını kullandığı E.Y.M.V.K.Ü.P.S.V.T. Limited Şirketi hakkında düzenlenen rapor irdelenerek kullanılan faturaların gerçek bir mal veya hizmet alımına dayanmadığı, bu nedenle başvuru Şirket hakkında yapılan vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatında hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

16. Başvurucu Şirket, kullandığı faturaların sahte olmadığını, Vergi Mahkemesince olayda zamaşımasının olduğu iddiasıyla ilgili olarak değerlendirme yapılmadığını ileri sürerek temyiz başvurusunda bulunmuştur.

17. Danıştay Dördüncü Dairesince (Daire) 14/3/2019 tarihinde verilen kararla Vergi Mahkemesince verilen kararın usul ve hukuka uygun olduğu belirtilerek temyiz talebi reddedilmiştir. Daire 25/2/2020 tarihli kararıyla başvurunun karar düzeltme talebini de reddetmiştir.

18. Nihai karar 6/7/2020 tarihinde tebliğ edilmiştir. Başvurucu 20/7/2020 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. İlgili Mevzuat

19. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 74. maddesinin ilgili kısımları şöyledir:

"a) 72 nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonunun görevleri şunlardır.

1. Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak;

2. Vergi kanunlarında yazılı fiat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek (Bu gibi takdirler de takdir kararına bağlanır.)

Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemez. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur.

..."

20. 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin birinci fıkrası ile ikinci fıkrasının iptal edilmeden önceki hâli şöyledir:

"Vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanasına uğrar.

Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanasını durdurur. Duran zamanasını mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden gündən itibaren işlemeye devam eder."

21. 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasının 23/7/2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle yeniden düzenlenen hâli şöyledir:

"Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanasını durdurur. Duran zamanasını mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden gündən itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz."

B. Anayasa Mahkemesi Kararı

22. 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin ikinci fıkrasının iptaline ilişkin olarak Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli ve E.2006/124, K.2009/146 sayılı kararının ilgili bölümü şöyledir:

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin birinci fıkrasına göre, 'vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanasına uğrar'. Kuralda, zamanasını süresinin işleyebilmesi için vergi alacağıının doğumu esas alınmış, zamanasını süresinin, vergi alacağıının doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren işlemeye başlayacağı belirtilmiştir.

Kişi ile devlet arasında vergiden kaynaklanan hukuksal ilişki sadece alacak-borç ilişkisi değil aynı zamanda Anayasa'nın 73. maddesinin niteliği gereği bir ödev ilişkisidir. Bu karşılıklı ödev gereği, mükelleflerin yükümlüklerini zamanında, usulüne uygun ve eksiksiz yerine getirmesi, idarenin de vergiyi zamanında tarh, tahakkuk ve tahsil etmesi gerekir. Vergi yasalarının vergiyi bağladığı olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğan vergi alacağı, mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.

213 sayılı Yasa'nın 113. maddesinde vergi borcunu sona erdiren nedenler arasında sayılan zamanasını, 'süre geçmesi suretiyle vergi alacağıının kalkması' olarak tanımlanmıştır. Kamu yararı düşüncesiyle kabul edilen ve vergi idaresini borçlarını takip etme konusunda dikkatli olmaya yönelttiği gibi disipline de eden ve bu anlamda vergi idaresinin etkinliğini artıran zamanasını, mükellefin müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade etmektedir.

213 sayılı Yasa'daki tarh zamanasını süresinin dolmasıyla vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona ermektedir. Mükellefe bu süreden sonra vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez. Verginin eksik tarh edilmesi nedeniyle ikmalen tarihyata gidilebilmesi, usule aykırılık nedeniyle yargı kararıyla kaldırılan bir verginin yeniden tarh edilebilmesi zamanasını süresinin dolmamış olmasına bağlıdır. Zamanasını süresinin geçmesiyle artık vergi incelemesi de yapılamayacaktır.

213 sayılı Yasa'da takdir komisyonlarının çalışma, karara bağlama ve karara bağlanan takdir kararının vergi dairesine tevdi süresi konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. İncelenen kuralda, zamanaşımının hangi nedenle ve ne zaman duracağı, duran zamanaşımı süresinin ne şekilde ve ne zaman işlemeye başlayacağı gösterilmiştir. Kuralın birinci tümcesinde, başvuru vergi dairesine bırakılmış, 'vergi dairesinin matrah takdiri için' takdir komisyonuna başvuracağı belirtilmiş, ikinci tümcesinde ise takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi süresi konusunda açık ve net olarak bir süre belirlenmemiştir. Bir başka deyişle takdir komisyonunun matrah tespit ederek buna ilişkin kararın vergi dairesine gönderilmesinde herhangi bir süre öngörülmemiştir.

...

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiş, itiraz konusu ikinci fıkrasında ise, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımının mezkûr komisyon kararının vergi idaresine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam edeceği öngörülmüştür.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin en önemli ilkelerinden olan hukuk güvenliği, belirliliği zorunlu kılar. Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir.

Zamanaşımı, alacak hakkının, belirli bir süre kullanılmaması nedeniyle 'dava edilebilme' niteliğinden yoksun kalınmasını ifade eder; sürüp giden eylemli durumu, kesin ve dokunulmaz hukuki duruma çeviren bir kurumdur. Yasakoyucu, zamanaşımının amacını gözönünde tutarak olayın niteliği ve önemi ile borçlu ve alacaklıların durumuna göre uygun göreceği zamanaşımı sürelerini öngörürken hukukun genel esaslarına ve özellikle Anayasa'nın ilkelerine bağlı kalmak zorundadır.

Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici bir güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir.

İtiraz konusu kuralda, vergi dairesince takdir komisyonuna başvuru yapıldıktan sonra matrahın tespiti, buna ilişkin kararın oluşturulması ve kararın gönderilmesinde bir süre öngörülmemekte, çalışma süresi tamamen komisyonun takdirine kalmaktadır. Ancak, zamanaşımının durmasının süreyle sınırlandırılmaması, vergi mükellefleri yönünden uygulamada keyfiliğe, haksızlığa, eşitsizliğe yol açacak sonuçlar doğurabilecek niteliktedir.

Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.

İtiraz konusu kuralın ikinci tümcesinde, duran zamanaşımının işlemeye başlaması, ilgili takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdiine bağlanmıştır. Takdir komisyonu kararının tevdi, bu komisyonun çalışma ve kararını oluşturarak tamamlama süresine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu durum, duran zamanaşımının yeniden işlemeye başlama süresini, yükümlü yönünden öngörülemez hale getirmektedir.

Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri için başvurunun sırf zamanaşımını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da yükümlünün vergi yükünü artırarak haksız sonuçlar doğmasına neden olabilir.

Zamanaşımı hükümlerindeki açıklık, sadece zamanaşımı süresinin, başlangıç ve bitişinin yasada gösterilmesiyle kendisini göstermez. Vergilemede hukuksal kararlılığın sağlanması amacıyla getirilen zamanaşımını durduran nedenlerle, durma süresinin ve duran zamanaşımının işlemeye başlama tarihinin de açık, belirgin, somut ve öngörülebilir olması, keyfiliğe izin vermemesi yasallık ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural, Anayasa'nun 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir."

C. Danıştay Kararları

23. Danıştay Üçüncü Dairesinin 27/5/2024 tarihli ve E.2024/2616, K.2024/3390 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"İstanbul 15. Vergi Mahkemesince verilen 18/09/2023 tarihli ara kararı üzerine davalı idarece dosyaya sunulan 2016 yılına ilişkin defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin 11/11/2021 tarihli defter ve belge isteme yazısında, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Kağıthane Uygulama Denetim Müdürlüğünün 10/11/2021 tarih ve 591061 sayılı yazısına istinaden davacı hakkında inceleme başlatıldığı, 12/11/2021 tarihinde takdire sevk işleminin gerçekleştiği, davacı hakkında düzenlenen 17/08/2022 tarih ve 2022/02308-74 sayılı vergi tekniği raporunun done alındığı 10/10/2022 tarihli takdir komisyonu kararı uyarınca yapılan tarhiyatın 25/10/2022 tarihinde tebliğ edildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde re'sen tarhiyat, 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 olunması olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 74. maddesinin (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak, takdir komisyonunun görevleri arasında sayılmış, komisyonunun yetkilerini düzenleyen 75. maddenin 1. fıkrasında ise 72. maddenin 1. fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu 74. maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanun'da yazılı inceleme yetkisini haiz olduğu kuralına yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un 113. maddesinde zamanaşımı; süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak ifade edilmiş, 114. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında ise vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, şu kadar ki vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımını mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği, ancak işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Kanun'un 30. maddesine göre vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde matrah, takdir komisyonu tarafından takdir edilebileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin vergi incelemesine başlanılmadan önce takdire sevk edilmesine ve düzenlenen raporların takdir komisyonunca done olarak kullanılmasına yasal bir engel bulunmamakla birlikte inceleme başladıkdan sonra takdire sevk işleminin zaman aşımı süresini durdurduğundan bahsedilemez.

Bu durumda, davacının 2016 yılı işlemlerinin incelemeye başlanmasından sonra, takdire sevk işleminin zaman aşımı süresini durdurmadığı dikkate alındığında, zaman aşımı süresinin dolmasından sonra tebliğ edilen ihbarnameler içeriği cezalı verginin zaman aşımına uğradığı görüldüğünden, yazılı gerekçeyle kaldırılmasına ilişkin Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddinde sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir."

24. Danıştay Dördüncü Dairesinin 23/5/2023 tarihli ve E.2020/1435, K.2023/2749 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesinde, zaman aşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zaman aşımının, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği, 114. maddesinde ise, "Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zaman aşımını durdurur. Duran zaman aşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz." denilmek suretiyle takdir komisyonu kararlarına istinaden yapılan re'sen tarhiyatlarda zaman aşımı hususunun olup olmadığını tespiti için takdir komisyonuna sevk tarihi, takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi tarihi, ihbarnamenin tebliğ tarihi ve takdir komisyonunda geçen süreye (takdir komisyonuna sevk tarihi ile takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi tarihi arasındaki süre) bakılarak karar verilmelidir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde sayılan re'sen vergi tarhını gerektiren sebeplerin varlığı halinde vergi inceleme elemanlarınca ilgili dönem matrahı re'sen tarh edilebileceği gibi takdir komisyonuna sevk edilerek de söz konusu işlem yapılabilmektedir. Kanunun 74. maddesinde ise, takdir komisyonlarının görevlerini yaparken takdir sebeplerinin bulunup bulunmadığını inceleyemeyeceği, hatalı gördüğü işlemlerde ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecbur olduğu hükme bağlanmıştır. Bu itibarla, takdir komisyonu takdir nedenleri ile ilgili herhangi bir belirleme yapma veya değiştirme hakkına sahip değildir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca, takdir komisyonu kararına istinaden yapılan tarhiyatlara ilgili uyumsuzluklarda zaman aşımı ile ilgili hususların çözümünde, genel ilke olarak takdir komisyonuna sevkle tarh zaman aşımının durduğunun kabulü gereklidir. Dolayısıyla, yalnızca takdire sevk tarihine bakılarak takdir komisyonuna sevk, zaman aşımını durdurmak amacıyla yapıldığının bu çerçevede kabulüne imkan bulunmamaktadır. Mevcut vergi incelemeleri tamamlanmadan da takdire sevk işleminin bu kapsamda yapılabileceği ve tamamlanan inceleme sonucunda elde edilen bilgi ve verilerin takdir komisyonunca da değerlendirilebileceği tabiidir.

Dosyanın incelenmesinden, davacının 17/11/2016 tarihinde takdir komisyonuna sevk edildiği, 21/08/2017 tarihinde takdir komisyonunca karar alındığı ve ihbarnamelerin 29/11/2017 tarihinde tebliği üzerine iş bu davanın açıldığı anlaşılmaktadır.

Olayda, tarh zamanasını süresinin dolmasından önce yapılan takdire sevk işlemi, 213 sayılı Kanunun 114. maddesi uyarınca işlemeye devam eden tarh zamanasını süresini durduracağından, takdir komisyonlarının görev ve yetkilerine ilişkin mevzuat uyarınca söz konusu tarhiyatı olduğu biçimiyle yapabilecekleri de değerlendirilerek, takdir komisyonu kararlarının idareye tevdi tarihinden itibaren zamanasını süresinin hesaplanması gerektiği gözetilerek ve işin esası incelenerek karar verilmesi gerektiğinden, kararda hukuka uyarlık bulunmamaktadır."

25. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 12/6/2024 tarihli ve E.2024/865, K.2024/3611 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"Yukarıdaki Kanun hükümlerinin değerlendirilmesinden, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmadığı ve sahte olduğu hususunun ortaya konulmuş olması durumunda, 3065 sayılı Kanun ile getirilen ve katma değer vergisine özgü bir mekanizma olan indirim mekanizmasından yararlanamayacakları, ancak davacının sahte fatura kullandığı hususunun, Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesi uyarınca usulüne uygun yapılacak vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporu ile tespit edilebilecek bir durum olduğu, zira, burada tespit edilecek hususun, matrahın beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi değil, mükellefin yasal defterlerine kaydetmek suretiyle indirim konusu yaptığı fatura ve belgelerin gerçek durumu yansıtmıy yansıtmaması olduğu, söz konusu fatura ve belgelerin gerçek durumu yansıtmaması durumunda ise vergi dairesince, mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle hakkında tarhiyat yapılabileceği anlaşılmaktadır."

Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin 2010 yılı hesap ve işlemlerinin incelemesi için takdire sevk edilmesi üzerine, şirket hakkında takdire done yapılması amacıyla vergi tekniği raporu hazırlandığı, takdir komisyonu tarafından ilgili rapor dikkate alınarak tarh edilen vergi ziyat cezalı katma değer vergisinin davacıya tebliğ edilmesi üzerine bakılan davanın açıldığı anlaşılmıştır."

Takdir komisyonlarının görevi; Vergi Usul Kanunu uyarınca, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ile vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmektir. 3065 sayılı Yasa'da öngörülen indirim mekanizması ise vergilendirme tekniği açısından, matrah takdirinden farklı bir müessese olup mükelleflerin; gerek sahte fatura kullanmaları, gerek defter ve belgelerini ibraz etmemeleri durumlarında, matrah takdirini gerektiren bir husus bulunmaması nedeniyle, bu tür fiillerin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34. maddelerinde düzenlenen, indirim mekanizması içinde değerlendirilmesi suretiyle, katma değer vergisi indirimleri yönünden yapılacak vergi incelemesi ile bir sonuca bağlanması gerekmektedir. Bu nedenle, bu gibi hâllerde, mükelleflerin matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilmesi ve kendisine matrah, servet ve kıymet takdiri görevi verilmiş olup katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonlarınca takdir edilen matrah üzerinden mükellefler adına cezalı tarhiyat yapılması mümkün değildir."

İdari işlem ve tasarruflarla kişilerin hukukunda haricen değişiklik yapma yetki ve imtiyazına sahip olan idarenin, bu yetkisini kullanırken öncelikle yetkinin kullanılmasına ilişkin şekil ve koşullarının belirlendiği usul kanunlarının kendi üzerine yüklediği görevler çerçevesinde hareket etmesi gerekir. Zira Anayasa'da yer alan hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucu da idarenin işlem ve eylemlerini, hukuk kuralları çerçevesinde ve yine bu kuralların yüklediği görev ve yetki kapsamında yürütmesidir. Bu nedenle, yukarıda belirtilen mevzuat uyarınca, davacının takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine, katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunca alınan karara istinaden yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir."

26. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27/3/2024 tarihli ve E.2023/1063, K.2024/367 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"26/10/2016 tarihli inceleme yazısına istinaden hakkında 2011 dönemine ilişkin olarak vergi incelemesi başlatılan davacı, 16/11/2016 tarihinde takdire sevk edilmiş, henüz matrah takdir edilmeden inceleme tamamlanarak vergi tekniği raporu düzenlenmesi üzerine takdir komisyonunca anılan rapordaki tespitler esas alınmak suretiyle beş yıllık genel zaman aşımı süresi dolduktan sonra 24/04/2017 tarihinde matrah takdirine gidilmiştir. Takdir komisyonu kararlarının 06/06/2017 tarihinde vergi dairesine tevdi üzerine 14/06/2017 tarihinde cezalı tarhiyatlara ilişkin ihbarnameler düzenlenerek 30/06/2017 tarihinde davacıya tebliğ edilmiştir.

...

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde sayılan re'sen vergi tarhını gerektiren sebeplerin varlığı halinde vergi inceleme elemanlarınca ilgili dönem matrahı re'sen takdir edilebileceği gibi takdir komisyonuna başvurularak da matrahın takdir edilmesi sağlanabilecektir. Anılan maddede sayılan hallerde matrahın takdir komisyonu tarafından takdir edilebileceği tartışmasız olup bu durumdaki bir mükellefin takdire sevk edilmesine ve düzenlenen inceleme raporlarının takdir komisyonunca done olarak kullanılmasına yasal bir engel bulunmamaktadır. Ayrıca Kanun'un 74. maddesindeki kuraldan takdir komisyonunun takdir nedenlerinin bulunup bulunmadığı hususunda bir inceleme yapamayacağı anlaşılmaktadır.

İsrar kararında inceleme takdir komisyonunca değil zaman aşımı süresi dolduktan sonra vergi müfettişince yapıldığından takdire sevk işleminin zaman aşımını durdurmayacağı kabul edilmiş ve tarhiyatın hukuka uygunluğu bu yönüyle değerlendirilmiştir.

Kanun'da takdir komisyonuna başvurulmasına bağlanan ve belirlilik ile öngörülebilirlik arz eden hukuki sonuç zaman aşımının durması olduğundan takdir komisyonuna sevkle tarh zaman aşımının durduğunun kabulü gerekmektedir. Somut olayda takdir komisyonu kararlarının idareye tevdi üzerine ihbarnamelerin kalan süre içinde tebliğ edildiği anlaşıldığından cezalı tarhiyatların zaman aşımına uğramadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu nedenle, takdir komisyonu kararının verildiği tarih itibarıyla re'sen tarh nedeninin bulunup bulunmadığı ve re'sen takdir edilen matrahın hukuka uygun olup olmadığı hususları da araştırılarak işin esası hakkında karar verilmesi gerekirken dava konusu vergi ve cezanın zaman aşımına uğradığı gerekçesiyle verilen temyize konu ısrar kararında hukuki isabet bulunmamaktadır."

V. İNCELEME VE GEREKÇE

27. Anayasa Mahkemesinin 12/6/2025 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Mülkiyet Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia

1. Başvurucunun İddiaları

28. Başvurucu, vergi müfettişince matrah takdiri için Takdir Komisyonuna başvurulmasının hakkın kötüye kullanılması niteliğinde olduğunu, olayda resen tarh

nedeninin bulunmadığını, zamanaşımının dolduğunu, mahkemelerin zamanaşımı iddiasıyla ilgili olarak açıklama yapmadığını iddia ederek gerekçeli karar ve mülkiyet hakkı ile masumiyet karinesinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

2. Değerlendirme

29. Anayasa'nın iddianın değerlendirilmesinde dayanak alınacak 35. maddesi şöyledir:

"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

30. Anayasa Mahkemesi olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder. Başvurucunun şikâyetlerinin özü zamanaşımına uğrayan dönemler için cezalı vergi tarhiyatı yapıldığı iddiasının Vergi Mahkemesi ve Daire tarafından karşılanmadığı şikâyetine ilişkin olduğundan başvurunun mülkiyet hakkının usul güvenceleri kapsamında incelenmesinin uygun olacağı değerlendirilmiştir.

a. Kabul Edilebilirlik Yönünden

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

b. Esas Yönünden

i. Mülkün Varlığı

32. Somut olayda başvuru adına vergi ve ceza tarhiyatı yapılmıştır. Vergisel yükümlülüklerin mal varlığında azalmaya yol açtığı konusunda tereddüt yoktur (*Yapı ve Kredi Bankası Anonim Şirketi (2)* [1. B.], B. No: 2018/14110, 9/6/2021, § 37).

ii. Müdahalenin Varlığı ve Türü

33. Vergilendirme işlemi mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmektedir.

34. Anayasa'nın 35. maddesi ile mülkiyet hakkına temas eden diğer hükümleri birlikte değerlendirildiğinde Anayasa'nın mülkiyet hakkına müdahaleyle ilgili üç kural ihtiva ettiği görülmektedir. Buna göre Anayasa'nın 35. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin mülkiyet hakkına sahip olduğu belirtilmek suretiyle *mülkten barışçıl yararlanma hakkına* yer verilmiş; ikinci fıkrasında da mülkten barışçıl yararlanma hakkına müdahalenin çerçevesi belirlenmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında genel olarak mülkiyet hakkının hangi koşullarda sınırlanabileceği belirlenerek aynı zamanda *mülkten yoksun bırakmanın* şartlarının genel çerçevesi de çizilmiştir. Maddenin son fıkrasında ise mülkiyet hakkının kullanımının toplum yararına aykırı olamayacağı kurala bağlanmak suretiyle devletin *mülkiyetin kullanımını kontrol etmesine* ve düzenlemesine imkân sağlanmıştır. Anayasa'nın diğer bazı maddelerinde

de devlet tarafından mülkiyetin kontrolüne imkân tanıyan özel hükümlere yer verilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki mülkten yoksun bırakma ve mülkiyetin düzenlenmesi, mülkiyet hakkına müdahalenin özel biçimleridir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan* [1. B.], B. No: 2014/1546, 2/2/2017, §§ 55-58).

35. Vergi ve benzeri yükümlülükler ile sosyal güvenlik prim ve katkılarını belirlemeye, değiştirmeye, prim ve katkıların ödenmesini güvence altına almaya yönelik düzenlemeler Sözleşme metninde ayrıca ifade edilmekle ve Anayasa'da ayrı hükümlerle düzenlenmiş olmakla birlikte bu düzenlemelerin de -genel itibarıyla mülkiyetin kullanımını düzenleme ve kontrol etme amacı taşıdığından- ayrı bir başlık yerine devletin mülklerin kullanımını düzenleme veya mülkiyetin kamu yararına kullanımını kontrol yetkisi kapsamında incelenmesi gerekir (*Arif Sarıgül* [1. B.], B. No: 2013/8324, 23/2/2016, § 50). Olaydaki zamanlaşımına uğradığı iddia edilen cezalı vergi tarhiyatının da bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir.

iii. Müdahalenin İhlal Oluşturup Oluşturmadığı

36. Anayasa'nın 13. maddesi şöyledir:

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

37. Anayasa'nın 35. maddesinde mülkiyet hakkı sınırsız bir hak olarak düzenlenmemiş, bu hakkın kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlandırılabilceği öngörülmüştür. Mülkiyet hakkına müdahalede bulunulurken temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesinin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Anılan madde uyarınca temel hak ve özgürlükler, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaksızın Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Dolayısıyla mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve ölçülülük ilkesi gözetilerek yapılması gerekmektedir (*Recep Tarhan ve Afife Tarhan*, § 62).

(1) Kanunilik

38. Anayasa'nın 35. maddesinin ikinci fıkrasında mülkiyet hakkının ancak kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabileceği belirtilmek suretiyle mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin kanunda öngörülmesi gereği ifade edilmiştir. Öte yandan temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkelerin düzenlendiği Anayasa'nın 13. maddesinde de *hak ve özgürlüklerin ancak kanunla sınırlanabileceği* temel bir ilke olarak benimsenmiştir. Buna göre mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde dikkate alınacak öncelikli ölçüt, müdahalenin kanuna dayalı olmasıdır. Bu ölçütün sağlanmadığı tespit edildiğinde diğer ölçütler bakımından inceleme yapılmaksızın mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılacaktır (*Ford Motor Company* [2. B.], B. No: 2014/13518, 26/10/2017, § 49).

39. Başvurucunun temel iddiası kanuni zamanaşımı süresi dolmasına rağmen yapılan cezalı tarhiyatın hukuka aykırı olduğu yönündedir. Bu nedenle müdahalenin kanuni dayanağının bulunup bulunmadığı hususunun bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir.

40. 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, matrah takdiri için Takdir Komisyonuna sevk işlemi yapılması hâlinde bu sürenin en fazla bir yıl daha uzayabileceği düzenlenmiştir. Bu durumda, başvuru Şirket ilgili vergilendirme dönemine ilişkin olarak beş yıllık süre dolmadan Takdir Komisyonuna sevk edildiğinden müdahalenin kanuni dayanağının bulunduğunu kabul etmek gerekir.

(2) Meşru Amaç

41. Takdir Komisyonuna matrah takdiri için mükelleflerin sevk edilmesinin zamanaşımını durdurmasının nedeni, Takdir Komisyonlarının inceleme ve değerlendirmelerinin belirli bir zaman alacağı gerçeğidir. Takdir Komisyonunda geçecek bu sürenin bir yılı aşmamak kaydıyla tarh zamanaşımı süresini işletmemesi ve bu şekilde vergi idaresinden kaynaklanmayan nedenlerle zamanaşımı süresinin dolmasının engellenmesi öngörülmüştür. Bu nedenle müdahalenin meşru amacının bulunduğunu söylenebilir.

(3) Ölçülülük

(a) Genel İlkeler

42. Anayasa'nın 13. maddesi uyarınca hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında dikkate alınacak ölçütlerden biri olan ölçülülük, hukuk devleti ilkesinden doğmaktadır. Hukuk devletinde hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması istisnai bir yetki olduğundan bu yetki ancak durumun gerektirdiği ölçüde kullanılması koşuluyla haklı bir temele oturabilir. Bireylerin hak ve özgürlüklerinin somut koşulların gerektirdiğinden daha fazla sınırlandırılması kamu otoritelerine tanınan yetkinin aşılması anlamına geleceğinden hukuk devletiyle bağdaşmaz (AYM, E.2013/95, K.2014/176, 13/11/2014).

43. Ölçülülük ilkesi *elverişlilik*, *gereklilik* ve *orantılılık* olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. *Elverişlilik* öngörülen müdahalenin ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, *gereklilik* ulaşılmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını yani aynı amaca daha hafif bir müdahale ile ulaşılmamasının mümkün olmamasını, *orantılılık* ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşılmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Öngörülen tedbirin maliki, ulaşılmak istenen kamu yararı karşısında olağandışı ve aşırı bir yük altına sokması durumunda müdahalenin orantılı ve dolayısıyla ölçülü olduğundan söz edilemez (AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E. 2012/102, K.2012/207, 27/12/2012; E.2012/149, K.2013/63, 22/5/2013; E.2013/32, K.2013/112, 10/10/2013; E.2013/15, K.2013/131, 14/11/2013; E.2013/158, K.2014/68, 27/3/2014; E.2013/66, K.2014/49, 29/1/2014; E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015; E.2015/43, K.2015/101, 12/11/2015; E.2016/16, K.2016/37, 5/5/2016; E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016; *Mehmet Akdoğan ve diğerleri* [1. B.], B. No: 2013/817, 19/12/2013, § 38).

44. Ölçülülük ilkesi gereği kişilerin mülkiyet hakkının sınırlandırılması hâlinde elde edilmek istenen kamu yararı ile bireyin hakları arasında adil bir dengenin kurulması gerekmektedir. Bu adil denge, başvuru şahsı olarak aşırı bir yüke katlandığının tespit

edilmesi durumunda bozulmuş olacaktır. Müdahalenin ölçülülüğünü değerlendirirken Anayasa Mahkemesi bir taraftan ulaşılmak istenen meşru amacın önemini ve diğer taraftan müdahalenin niteliğini, başvuruçunun ve kamu otoritelerinin davranışlarını da gözönünde tutarak başvuruçuya yüklenen külfeti dikkate alacaktır (*Arif Güven* [2. B.], B. No: 2014/13966, 15/2/2017, §§ 58, 60).

45. Mülkiyet hakkına kamu otoriteleri tarafından yapılan müdahaleye ilişkin hukuka aykırılık iddialarının öne sürülebileceği idari veya yargısal birtakım hukuki mekanizmaların var olup olmadığı ve bu mekanizmaların keyfiliğe karşı güvenceler içerecek araçlarla donatılıp donatılmadığı hususu, müdahalenin ölçülülüğünün değerlendirilmesinde gözönünde bulundurulacak bir unsurdur. Bu bağlamda bu tür mekanizmanın hiç oluşturulmaması veya keyfiliği önleyecek nitelikte olmaması durumunda müdahalenin ölçülü olmadığı sonucuna ulaşılabilir.

46. Usule ilişkin güvencelerin varlığı orantılılık değerlendirmesinde önemli bir rol oynayabilir. Bu bakımdan kişinin hukuka aykırılık iddialarının bir mahkeme tarafından etkili bir biçimde incelenmesi müdahalenin orantılılığı bakımından ehemmiyet arz etmektedir (*D.C.* [2. B.], B. No: 2018/13863, 16/6/2021, § 52). Anayasa'nın 35. maddesi usule ilişkin açık bir güvenceden söz etmemektedir. Bununla birlikte mülkiyet hakkının gerçek anlamda korunabilmesi bakımından bu madde, Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında da ifade edildiği üzere mülk sahibine müdahalenin kanun dışı veya keyfi ya da makul olmayan şekilde uygulandığına ilişkin savunma ve itirazlarını sorumlu makamlar önünde etkin bir biçimde ortaya koyabilme imkânının tanınması güvencesini kapsamaktadır. Bu değerlendirme ise uygulanan sürecin bütününe bakılarak yapılmalıdır (*Züliye Öztürk* [1. B.], B. No: 2014/1734, 14/9/2017, § 36; *Bekir Yazıcı* [GK], B. No: 2013/3044, 17/12/2015, § 71).

47. Mülkiyet hakkının usule ilişkin güvenceleri hem özel kişiler arasındaki mülkiyet uyumsuzluklarında hem de taraflardan birinin kamu gücü olduğu durumlarda geçerlidir. Bu bağlamda mülkiyet hakkının korunmasının söz konusu olduğu durumlarda usule ilişkin güvencelerin somut olayda yerine getirildiğinden söz edilebilmesi için derece mahkemelerinin kararlarında konu ile ilgili ve yeterli gerekçe bulunmalıdır. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu zorunluluk davacının bütün iddialarına cevap verilmesi anlamına gelmemekle birlikte mülkiyet hakkını ilgilendiren davanın sonucuna etkili esasa ilişkin temel iddia ve itirazların yargılamaya makamlarınca özenli bir şekilde değerlendirilerek karşılanması gerekmektedir (*Kamil Darbaz ve Gmo Yapı Grup End. San. Tic. Ltd. Şti.* [2. B.], B. No: 2015/12563, 24/5/2018, § 53). Tarafların muhakeme sırasında ileri sürdükleri iddialarının kurallara uygun biçimde incelenip incelenmediğini bilmeleri, demokratik bir toplumda kendi adlarına verilen yargı kararlarının sebeplerini toplumun öğrenmesinin sağlanması için de gereklidir (*Sencer Başat ve diğerleri* [GK], B. No: 2013/7800, 18/6/2014, §§ 31, 34).

(b) İhkelerin Olaya Uygulanması

48. Vergi idaresinin Takdir Komisyonuna sevk işlemi yapması nedeniyle zamaşımı süresinin uzatılmasının vergi alacaklarının ortadan kalkmasının önlenmesi yönündeki kamu yararını gerçekleştirmek için elverişli ve gerekli olduğu söylenebilir. Olayda asıl üzerinde durulması gereken, müdahalenin orantılı olup olmadığıdır. Bu itibarla uygulanan tedbirle başvuruçuya aşırı ve orantısız bir yük yüklenip yüklenmediğinin tespiti gerekmektedir.

49. Tarh zamanasını, vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun süre askıda kalmasının önlenmesi amacıyla devletin vergilendirme yetkisinin belli bir süre ile sınırlandırılmasını ifade etmektedir. Bu süre, 213 sayılı Kanun'un 114. maddesinin birinci fıkrası uyarınca vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıldır. Buna göre beş yıllık tarh zamanasını süresinin dolmasıyla devletin vergilendirme yetkisi düşmektedir. Özel hukuktaki zamanasımından farklı olarak vergi hukukundaki tarh zamanasını, mükellefin bunu bir defa olarak ileri sürmesine gerek olmaksızın vergi idaresi tarafından kendiliğinden gözetilir. Zamanasının dolmasıyla devletin vergilendirme yetkisi sona ereceğinden mükellefin ilgili vergiyi doğuran olay nedeniyle tarhiyat işlemine muhatap olma ihtimali ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla tarh zamanasının dolması mükellef lehine önemli hukuki yararlar sağlamaktadır. Bu bakımdan tarh zamanasının işlemlerini önleyici bir fonksiyon icra eden *durma* müessesesindeki belirsizlikler mükellefin menfaatlerini ciddi surette etkileyebilmektedir (A.N.A. [1. B.], B. No: 2014/109, 20/9/2017, § 83).

50. Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli ve E.2006/124, K.2009/146 sayılı kararında, matrah takdir için Takdir Komisyonuna sevk edilen dosyaların Takdir Komisyonunda bekleme süresinin ve dolayısıyla zamanasının *durma* süresinin öngörülemeyiz olmasının Anayasa'ya aykırı olduğu saptanmıştır. Anayasa Mahkemesi, zamanasının *durma* süresindeki belirsizliğin vergi idaresince Takdir Komisyonuna başvurunun sırf zamanasını durdurmak için keyfi olarak kullanılmasına imkân sağladığına ve ayrıca yükümlünün vergi tahsilatının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi yükünün artmasına neden olacağına işaret etmiştir (A.N.A., § 84).

51. Tarh zamanasının durması, vergi idaresinin kendi kusurunun bulunmadığı ve müdahale şansına da sahip olmadığı kimi olay ve olguların gerçekleşmesi nedeniyle vergilendirme işlemlerini yürütememesi hâlinde bu olgular ortadan kalkıncaya kadar zamanasının işlemlerini engelleyen bir kurumdur. Zamanasının durması kurumyla idarenin kusurundan kaynaklanmayan sebeplerle vergi borcunun zamanasına uğraması ve dolayısıyla kamu bütçesinin ihtilaf konusu vergi gelirinden mahrum kalması önlenmektedir (A.N.A., § 85).

52. Somut olayda, başvuru Şirket sahte fatura kullandığı şüphesi nedeniyle incelemeye sevk edilmiştir. Bununla birlikte zamanasını süresinin dolmasına kısa bir zaman kaldığından incelemeyi yürüten vergi müfettişince başvuru Şirketin Takdir Komisyonuna sevk istenmiştir. Başvuru Şirket, Takdir Komisyonuna sevk edildikten sonra aynı müfettiş tarafından inceleme sonuçlandırılmış ve başvuru hakkında rapor düzenlenmiştir. Takdir Komisyonu tarafından vergi müfettişince düzenlenen bu raporda yer alan tespitler kabul edilmiş; Takdir Komisyonu, vergi müfettişince sahte olduğu ileri sürülen faturalardaki KDV'lerin indirimlerinin reddini sağlayacak şekilde fark vergi matrahı takdir etmiştir. Cezalı tarhiyatlara dayanak olarak gösterilen Takdir Komisyonu kararlarında ilgili rapor dışında vergi matrahının nasıl bulunduğu dair somut hiçbir bilgiye yer verilmemiştir (bkz. §§ 8-12).

53. Olayda, başvuru tarafından dava süreci boyunca Takdir Komisyonuna sevk kanunun amacı dışında yapıldığı ve Takdir Komisyonunca gerçekte bir inceleme ve belirleme yapılmadığı, bu nedenle zamanasının dolduğu iddia edilmişse de Vergi Mahkemesi ve Daire tarafından verilen kararlarda başvuru davanın esasını etkileyebilecek bu iddialarıyla ilgili olarak hiçbir değerlendirme yapılmadığı görülmektedir.

54. Bu durumda başvuru mülkiyet hakkı kapsamındaki uyumsuzluğa ilişkin sonuca etkili iddialarının ilgili ve yeterli bir gerekçeyle karşılanmadığı ve sürecin sonunda

başvurucuya aşırı bir külfet yüklediği kanaatine varıldığından Anayasa'nın 35. maddesinin öngörülen pozitif yükümlülüklerinin olayın koşulları altında yerine getirilmediği sonucuna ulaşılmıştır.

55. Açıklanan nedenlerle başvurunun Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

B. Makul Sürede Yargılanma Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia

56. Başvurucu, yargılamanın uzun sürmesi nedeniyle makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

57. Anayasa Mahkemesi, olay ve olguları somut başvuru ile benzer nitelikte olan *Veysi Ado* ([GK], B. No: 2022/100837, 27/4/2023) kararında uygulanacak anayasal ilkeleri belirlemiştir. Bu çerçevede Anayasa Mahkemesi 9/1/2013 tarihli ve 6384 sayılı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Yapılmış Bazı Başvuruların Tazminat Ödenmek Suretiyle Çözümüne Dair Kanun'un geçici 2. maddesinde 28/3/2023 tarihli ve 7445 sayılı Kanun'un 40. maddesi ile yapılan değişikliğe göre 9/3/2023 tarihi (bu tarih dâhil) itibarıyla derdest olan, yargılamaların makul sürede sonuçlandırılmadığı iddialarıyla yapılan başvurulara ilişkin olarak Tazminat Komisyonuna başvuru yolu tüketilmeden yapılan başvurunun incelenmesinin bireysel başvurunun *ikincil niteliği* ile bağdaşmayacağı neticesine varmıştır.

58. Somut başvuruda, anılan kararda açıklanan ilkelere ve ulaşılan sonuçtan ayrılmayı gerektiren bir durum bulunmamaktadır. Dolayısıyla makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın diğer kabul edilebilirlik nedenleri incelenmeksizin *başvuru yollarının tüketilmemesi* nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.

VI. GİDERİM

59. Başvurucu, ihlalin tespiti ile 10.000 TL manevi tazminata hükmedilmesi talebinde bulunmuştur.

60. Başvuruda tespit edilen hak ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Bu kapsamda kararın gönderildiği yargı mercilerinin yapması gereken iş, yeniden yargılama işlemlerini başlatmak ve Anayasa Mahkemesini ihlal sonucuna ulaştıran nedenleri gideren, ihlal kararında belirtilen ilkelere uygun yeni bir karar vermektir (*Mehmet Doğan* [GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018, §§ 54-60; *Aliğül Alkaya ve diğerleri (2)* [1. B.], B. No: 2016/12506, 7/11/2019, §§ 53-60, 66; *Kadri Enis Berberoğlu (3)* [GK], B. No: 2020/32949, 21/1/2021, §§ 93-100). İhlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasının yeterli bir giderim sağlayacağı anlaşıldığından tazminat talebinin reddine karar verilmesi gerekir.

VII. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Kamuya açık belgelerde başvurunun kimliğinin gizli tutulması talebinin KABULÜNE,

B. 1. Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA,

2. Makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın *başvuru yollarının tüketilmemesi* nedeniyle KABUL EDİLEMEZ OLDUĞUNA,

C. Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının İHLAL EDİLDİĞİNE,

D. Kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere Ankara 5. Vergi Mahkemesine (E.2013/1965, K.2014/2366) GÖNDERİLMESİNE,

E. Başvurucunun tazminat taleplerinin REDDİNE,

F. 446,90 TL harç ve 30.000 TL vekâlet ücretinden oluşan toplam 30.446,90 TL yargılama giderinin başvurucuya ÖDENMESİNE,

G. Ödemelerin kararın tebliğini takiben başvurucunun Hazine ve 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,

H. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 12/6/2025 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.