

Güncel Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Haksız Çıkma Zammının Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi*

The Evaluation Of The Unfair Hike in The Light of Current
Constitutional Court Decisions Within The Scope of Taxpayer Rights

Begüm DİLEMRE ÖDEN**

ÖZ

Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmeden önce, 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinin 5. fıkrasında, "İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamlı tahsil edilir." hükmü yer almaktaydı. "Haksız çıkma zammı" adı verilen bu uygulamanın temel amacının; tahsil aşamasına gelmiş bulunan kamu alacaklarının tahsilini hızlandırmak, tahsilin geciktirilmesini önlemek, belirli bir kanuni sebebe dayanmadan yargı organında itirazlarda bulunmayı zorlaştırmak olduğu ileri sürülmekteydi. Anayasa Mahkemesi'nin de iptal kararı öncesinde görüşü bu yöndeydi. Ancak uygulama bu amaçları yerine getirmekten uzaktı. Aksine bu uygulama, Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkına ve 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkına aykırılık taşımaktaydı. Nitekim Anayasa Mahkemesi de güncel bir iptal kararıyla eski görüşünü değiştirmiş ve haksız çıkma zammına ilişkin olan 6183 sayılı Kanun'da yer alan hükmü mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkına aykırılık gerekçesiyle iptal etmiştir. İlaveten güncel bir bireysel başvuru kararında da Mahkeme, benzer değerlendirmelerde bulunarak ihlal kararı vermiştir. Çalışmada Anayasa Mahkemesi'nin güncel kararları ışığında haksız çıkma zammının mükellef hakları kapsamında değerlendirmesinin yapılması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Mülkiyet Hakkı, Adil Yargılanma Hakkı, Haksız Çıkma Zammı, Ödeme Emrine İtiraz.

ABSTRACT

In the 5th paragraph of the Article 58th Law No. 6183, "The public receivables of the debtor who are found to be completely or partially unjustified in his objection,

* Makale gönderim tarihi: 14.02.2023. Makale kabul tarihi: 01.05.2023. Begüm Dilemre Öden, "Güncel Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Haksız Çıkma Zammının Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi", *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1, 2023 s. 39-60, <https://doi.org/10.46547/imuhfd.2023.10.1.3>.

** Dr. Öğr. Üyesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi, begumdilemre@cankaya.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-4765-2634>.

shall be collected with a 10% increase.“ provision was in place. The Constitutional Court annulled this provision. The primary purpose of this application, which is called the unfair hike, was claimed that it was to accelerate the collection of public receivables, prevent delays, to make it challenging to make objections in the judicial body without a specific legal reason. This was the view of the Constitutional Court. However, the application did not fulfill these purposes. On the contrary, the practice violated the right to property regulated in Article 35 of the Constitution and the right to a fair trial held in Article 36. The Constitutional Court, with a recent annulment decision, annulled the provision in Law No. 6183 because it violated the right to property and fair trial. In addition, a recent individual application decision has given a violation profit. In the study, it is aimed to evaluate this practice within the scope of taxpayer rights in the light of the current decisions of the Constitutional Court.

Keywords: Tax, Property Right, Right to Fair Trial, Unfair Hike, Payment Order Appeal.

Giriş

Bilindiği üzere kamu hizmetlerinin finanse edilip yürütülebilmesi amacıyla devlet, Anayasa'dan aldığı yetkiyle bazı mali yükümlülükler koymaktadır. Bunları “kamu alacağı” olarak da ifade edebiliriz. Tüm kamu alacaklarının önceden belirlenmiş ödeme zamanları bulunmaktadır ve bu ödeme zamanlarının son günü de kamu alacağının vadesidir.

Kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere idare tarafından ödeme emri gönderilmektedir. Zira bunların zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi, kamu hizmetlerinin aksamaması ve devamlılığının sağlanması açısından önem arz etmektedir. Aksi takdirde idare, kamu gücüne dayanarak re'sen harekete geçecek ve alacağını zorla tahsil edecektir.

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu, borcunu ödeyebileceği gibi ödeme emrine karşı dava da açabilir. İşte 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinin 5. fıkrasında Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmeden önce yer alan ve haksız çıkma zammına ilişkin olan düzenleme uyarınca; ödeme emrine karşı yapmış olduğu itirazında haksız çıkan kamu borçlusundan, itirazın reddo- lunduğu miktardaki amme alacağı %10 haksız çıkma zammıyla beraber tahsil edilmekteydi.

Haksız çıkma zammının getiriliş amacı konusunda kanun metninde herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. Gerek eski tarihli Anayasa Mahkemesi kararlarında gerekse de doktrinde hükmün amacının, kamu alacaklarının en kısa sürede tahsili ve ödeme emirlerine karşı sebepsiz yere dava açılması suretiyle mahkemelerin meşgul edilmesinin önüne geçilmesi olduğu dile getirilmiştir.

Sonrasında uygulamanın bu amaçları yerine getirmekten uzak olduğu ve 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinin 5. fıkrasında yer alan hükmün bazı anayasal haklara aykırılık taşıdığı görüşü güç kazanmıştır. Anayasa Mahkemesi de güncel bir kararı ile bu hükmü, Anayasanın 13., 35. ve 36. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir. İlâveten Mahkeme güncel bir bireysel başvuruda da hak ihlali kararı vermiştir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ödeme emrinin hukuki niteliği ile ödeme emrine karşı dava açılması konuları üzerinde durulmaktadır.

İkinci bölümde haksız çıkma zammı ele alınmaktadır. Bu kapsamda bu bölümde, hem Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı öncesi durum hem de Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı sonrası durum ayrı ayrı incelenmektedir.

Konunun somutlaştığı üçüncü ve son bölümde ise haksız çıkma zammı mükellef hakları kapsamında değerlendirilmektedir. Bu bölümde konu önce mülkiyet hakkı, ardından da adil yargılanma hakkı kapsamında irdelenmektedir. Yine konuyla ilgili Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına da bu bölümde değinilmektedir.

I. Ödeme Emrinin Hukuki Niteliği ve Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması

Bu bölümde öncelikle ödeme emri kavramının hukuki niteliği, ardından ödeme emrine karşı hangi sürede, nerede ve hangi sebeplere dayanılarak dava açılabileceği üzerinde durulacaktır.

A. Ödeme Emrinin Hukuki Niteliği

Kamu hizmetlerinin finanse edilebilmesi ve yürütülebilmesi amacıyla devlet, Anayasa'dan aldığı yetkiyle mali yükümlülükler koymaktadır. "Kamu geliri" olarak ifade edebileceğimiz bu mali yükümlülüklerin temel özelliği, kamu gücüne dayanılarak alınmalarıdır. İlâveten bunlar, devlet gücü ve memur eliyle tahsil edilirler.¹

"Kamu alacağı" kavramı ile "kamu geliri" kavramının esas itibarıyla aynı anlama geldiğini söyleyebiliriz. Buradan hareketle kamu alacakları, devletin vergi hukuku ilkelerine uygun bir biçimde ve idari işlemler vasıtasıyla sağladığı kamu gelirleridir.² Kaynağını Anayasa'dan alan vergi hukuku ilkeleri, "münferit vergilerin gerek kapsamı gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar" olarak doktrinde tanımlanmaktadır.³

1 Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Yayinevi, Bursa, 2019, s. 319-320.

2 Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 320.

3 Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Beta, İstanbul, 2014, s. 61.

Bir başka yazara göre de kamu alacağı, “*kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla ve kamu gücüne dayanılarak konulan mali yüklerden kaynaklanan, kamu idarelerinin bütçelerinde yer alan ve idari işlemler aracılığıyla tahsil edilebilen gelirlerdir.*”⁴ Başka bir yazar da kamu alacağını; “*Devletin kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir.*” şeklinde ifade etmiştir.⁵

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un (AATUHK) 1. maddesinde kamu alacakları sıralanmaktadır. Buna göre; devlete, belediyelere ve il özel idarelerine ait asli ve fer’i nitelikteki alacaklar kamu alacağı olarak kabul edilmektedir. Vergiler, resimler, harçlar, cezalar, vergi ve para cezaları bu kapsamda değerlendirilmektedir.

AATUHK m. 37 uyarınca, yukarıda değinilen tüm bu kamu alacaklarının kendi kanunlarında belirtilen ödeme zamanları bulunmaktadır ve bu ödeme zamanlarının son günü de kamu alacağının vadesini ifade etmektedir.

Doğmuş bulunan kamu borçlarının zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilmemesi halinde kamu hizmetlerinin devamlılığının sağlanması açısından gerekli olan gelirleri toplamakla yükümlü olan idare, kamu gücüne dayanarak re’sen harekete geçmektedir. Bir başka ifadeyle kamu alacaklarının vadesi geçmesine rağmen ödenmemesi durumunda alacağın zorla tahsili devreye girmektedir.^{6,7}

Danıştay 7. Dairesi de bir kararında⁸; “*kamu alacağının ödeme emri düzenlenmek suretiyle tahsili yoluna gidilebilmesinin ön koşulu, ortada, tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş bir kamu alacağının bulunması ve vadesinin geçmiş olmasına karşın ödenmemiş olması*” ifadesini kullanarak konuya ilişkin açıklamada bulunmuştur.

AATUHK, vadesinde ödenmeyen kamu alacakları bakımından kamu icra hukuku bağlamında, hazinenin durumunu sağlamlaştırmak adına bazı güvence önlemleri getirmektedir.⁹ Getirilen güvence önlemlerinin, ilerleyen bölümlerde üzerinde durulacağı üzere, mükellef haklarını ihlal edici nitelikte olması gerekmektedir.

4 Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2011, s. 591.

5 Binnur Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 2002, s. 24.

6 Yusuf Karakoç, “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 153, Haziran 2001, s. 121.

7 Nami Çağan, *Vergi Hukukunda Süreler*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları Nom 389, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s. 93.

8 Bkz. Danıştay 7. Dairesi’nin 2006/230 sayılı esas, 2009/937 sayılı karar ve 16.02.2009 tarihli kararı. Danıştay. [https://karararama.danistay.gov.tr/\(29/07/2022\)](https://karararama.danistay.gov.tr/(29/07/2022)).

9 Çelik, s. 48 vd.

AATUHK m. 55 uyarınca, usulüne uygun bir biçimde tarh ve tebliğ olunan ve belirli vade gününde ödenmeyen vergi borçları için “ödeme emri” gönderilir.¹⁰ Ödeme emrinde;

- Borcun 15 gün içerisinde ödenmesi veya
- Aynı süre içinde mal beyanında bulunulması,
- Mal beyanında bulunulmaması durumunda 3 aya kadar hapis cezası (tazyik hapsi) ile cezalandırılacağı yazılıdır.¹¹

Borçlunun, kendisine tebliğ edilen ödeme emrine rağmen borcunu ödemesi halinde, AATUHK’da yer alan hükümler¹² çerçevesinde haciz işlemlerine başlanacaktır.

B. Ödeme Emrine Karşı Dava Açılması

Anayasa’nın, idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğunu hükme bağlayan 125. maddesi ile uyumlu olacak şekilde, amme borcunu vadesinde ödemeyen mükellefin, gönderilen ödeme emrine karşı AATUHK m. 58 gereğince sadece 3 sebebe dayanarak dava açma hakkı bulunmaktadır. Şayet birazdan değinilecek olan bu 3 sebepten bir tanesi varsa 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilir.¹³ Bu nedenler şunlardır:¹⁴

- “Böyle bir borcum yok”,
- “Böyle bir borcum vardı ama kısmen veya tamamen ödedim”,
- “Bu borç zamanaşımına uğradı”¹⁵

Kanunda gösterilen bu 3 neden dışında herhangi bir neden ile ödeme emrine karşı dava açılması mümkün değildir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun (İYUK) 27. maddesi uyarınca; vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak dava açılması, tahsil işlemlerini durdurmaktadır. Ancak aynı hükmün devamında tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu doğrultuda ödeme emrine karşı açılan davalar, tahsilât işlemlerinden dolayı açılan dava olarak kabul edildiğinden, ödeme emrine karşı açılan davalarda tahsil işlemleri durmamakta, tahsile devam olunmaktadır. Tahsil sadece, yürütmeyi durdurma talep edilmesi ve bu talebin mahkemece uygun bulunması halinde durmaktadır.

10 Nami Çağan, *Vergi Hukukunda Süreler*, s. 99.

11 Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayinevi, Ankara, 2021. s. 178.

12 Detaylı bilgi için bkz. AATUHK m. 62-99.

13 AATUHK m. 58’de dava açma ifadesi yerine “ödeme emrine itiraz” tabiri yer almaktadır.

14 Bilici, s. 180-181.

15 Nami Çağan, *Vergi Hukukunda Süreler*, s. 108-109.

Son olarak, ödeme emrine karşı açılan davayı sonuçlandırması için AATUHK m. 58/4 uyarınca mahkemeye 7 günlük bir süre tanınmıştır.¹⁶

II. Haksız Çıkma Zammı Uygulaması

Haksız çıkma zammı, AATUHK m. 1'e göre fer'i nitelikteki amme alacaklarındanır.¹⁷ Ödeme emrine karşı dava açan mükellef, tamamen veya kısmen haksız çıkarsa, davanın reddolunduğu miktardaki amme alacağı kendisinden %10 zamla tahsil edilmektedir. İşte bu uygulama "haksız çıkma zammı" olarak anılmaktadır.

Haksız çıkma zammı uygulamasına benzer bir uygulama İcra iflas hukukunda yer alan ve İcra İflas Kanunu (İİK) m. 67/2'de düzenlenen "icra inkâr tazminatı"dır. İcra inkâr tazminatı, kendisine gönderilen ödeme emrine karşı haksız itiraz eden borçlunun mahkûm edileceği tazminata verilen addır.¹⁸

İİK'nin düzenlediği bu tazminatın uygulanabilmesi için borçlunun itirazında haksız bulunması yeterli değildir. Borçlunun haksızlığına ilave olarak şu kıstaslar da dikkate alınmaktadır:

- Borçlu-alacaklı kötü niyetli olmalıdır.
- Diğer taraf talepte bulunmalıdır.
- Hâkim somut olayın niteliklerine göre reddedilen yahut hükmolunan tutarın yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminata hükmetme noktasında takdir yetkisine sahiptir.

"İİK'da yer alan icra inkâr tazminatının, kamu icra hukukunda yer alan haksız çıkma zammından önemli farkları bulunmaktadır. Öncelikle tazminat, yargılamanın her iki tarafı için de öngörülmüştür. İkinci olarak, alacaklı için haksızlık yanında kötü niyet de aranmaktadır. Son olarak Kanun, kesin bir oran belirtmeyip sadece asgari oranı belirtmiştir."¹⁹ Dolayısıyla somut durumun özelliklerini değerlendirecek olan hâkime bir "takdir yetkisi" tanındığını söyleyebiliriz.

Aşağıda, hem Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı öncesi durum hem de Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı sonrası durum ayrı ayrı ele alınmaktadır.

16 Madde metninde; "İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir." ifadesi yer almaktadır.

17 Tamer Budak, Serkan Benk, "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", *Business and Economics Research Journal*, Cilt 2, Sayı 2, 2011, s. 65.

18 Ejder Yılmaz, "İcra İnkâr Tazminatı Açısından "Likid Alacak" Kavramı", *Bankacılar Dergisi*, Sayı 67, Yıl 2008, s. 86.

19 Sevcan Artun, "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Adil Yargılanma Hakkı Açısından Özellik Arz Eden Durumlar", *V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015, s. 128.

A. Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararı Öncesi Durum

AATUHK m. 58 uyarınca ödeme emrine karşı açılan dava neticesinde idarenin davacıdan haksız çıkma zammı talep edebilmesi için “mahkemece davanın esasına girilmek suretiyle davacının haksızlığına kanaat getirilmesi ve davanın kısmen veya tamamen reddedilmesi” gerekmektedir.²⁰

Haksız çıkma zammının amacının ve işlevinin ne olduğu ve uygulamanın gerekçesi hakkında kanun metninde ve meclis tutanaklarında bir bilgi bulunmamaktadır.²¹ Öğretide YALTI, “*Bu zam, ödeme emrine karşı dava açmamaya ve ödemeye zorlayıcı-cezai karakterde bir ödeme*” tespitinde bulunmuştur.²² Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan bir değerlendirmede de bu hükmün amacının “kamu alacağının mümkün olduğunca kısa sürede tahsili” olduğu belirtilmiştir.²³ Ancak mükellefin ödeme emrine karşı dava açmasının, tahsili kendiliğinden durdurmadığı unutulmamalıdır. Şayet tahsilâtın durması isteniyorsa bu durumda İYUK m. 27 kapsamında yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması şarttır. Yürütmenin durdurulması için bu talebin kabul edilmesi de gerekmektedir. Bu doğrultuda kanaatimizce, Anayasa Mahkemesi’nce yapılan bu tespit yerinde değildir. Mükellefçe ödeme emrine karşı dava açılması, istisnaen yürütmenin durdurulmasına karar verilmediği müddetçe, kamu alacaklarının tahsilini geciktirmemektedir.

Bu durumda akla, hasız çıkma zammı uygulaması ile mahkemelerin haksız yere ve gereksiz bir biçimde meşgul edilmesinin önlenmek istenmiş olup olmayacağı sorusu gelmektedir.²⁴ Bu konunun Anayasa’nın mülkiyet hakkını ele alan 35. maddesi ve hak arama özgürlüğünü ele alan 36. maddesi kapsamında değerlendirilmesi şarttır. Bu konulara izleyen bölümlerde ayrıntılı olarak değinilecektir.

B. Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararı Sonrası Durum

Anayasa Mahkemesi yakın tarihli bir karar ile AATUHK m. 58/5’te yer alan ve haksız çıkma zammına ilişkin olan düzenlemeyi Anayasa m. 35 kapsamında mülkiyet hakkına ve m. 36 kapsamında adil yargılanma hakkına aykırı bularak

20 Mustafa Lütfi Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011, s. 265.

21 Mustafa Akkaya. “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, *Mualla Öncel’e Armağan*, Cilt I, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, 2009, s. 340.

22 Billur Yaltı, “Bir Başka Açıdan Haksız Çıkma Zammı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yukos Kararının Düşündürdükleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 289, Ekim 2012, s. 163.

23 Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 2009/83 sayılı esas, 2011/29 sayılı karar ve 03/02/2001 tarihli kararı. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/29?EsasNo=2009%2F83> (30/07/2022).

24 Akkaya, s. 344.

iptal etmiştir.²⁵ İlaveten önüne gelen ve haksız çıkma zammına ilişkin olan bir bireysel başvuruda da Anayasa m. 35 kapsamında mülkiyet hakkı ihlaline karar vermiştir.²⁶

Görüldüğü üzere eski kararlarında haksız çıkma zammını Anayasa'ya aykırı görmeyen Mahkeme, gerekçelerine ilerleyen bölümde değinileceği üzere, yerinde bir karar ile görüşünü değiştirmiş ve hem haksız çıkma zammına ilişkin olan hükmü iptal etmiş hem de bireysel başvuruda hak ihlali kararı vermiştir.

III. Haksız Çıkma Zammının Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmeden önceki dönemde haksız çıkma zammı uygulaması, anayasal hak ve özgürlükleri ihlal ettiği gerekçesiyle eleştirilmekteydi. Bu uygulamanın özellikle mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı kapsamında fazlaca eleştiriye maruz kaldığına tanık olunmaktadır. Ancak diğer taraftan, tahsil aşamasına gelmiş bulunan kamu alacaklarının tahsilini hızlandırmak, tahsilin geciktirilmesini önlemek, belirli bir kanuni sebebe dayanmadan yargı organında itirazlarda bulunmayı zorlaştırmak gibi amaçlarla bu uygulamanın savunulduğuna Anayasa Mahkemesi'nin önceki kararlarında rastlanmaktadır.²⁷

Hâlbuki Anayasa Mahkemesi'nin önceki görüşünde²⁸ yalnızca, bir idari işlem ya da eyleme karşı yargı yolunun tamamen kapalı olması durumunda Anayasa'nın 125. maddesinin ihlal edilmiş olduğu kanaatinde olması yerinde değildi. Eğer Mahkeme, idari işleme karşı dava açılabilmesinden önceki alanda biraz sonra üzerinde duracağımız ölçülülük testini uygulamış olsaydı, haksız çıkma zammının elverişli ve gerekli bir sınırlama olmaması nedeniyle hukuka aykırılığını doğru bir biçimde ortaya koyabilirdi.²⁹

Gelinen noktada Anayasa Mahkemesi eski görüşünü değiştirmiş ve güncel

25 Anayasa Mahkemesi'nin 2021/119 sayılı esas, 2022/48 sayılı karar ve 21/04/2022 tarihli kararı. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119> (29/07/2022).

26 Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 2019/4408 başvuru numaralı ve 18/05/2022 tarihli kararı. Anayasa Mahkemesi, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/4408> (30/07/2022).

27 Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 2009/83 sayılı esas, 2011/29 sayılı karar ve 03/02/2001 tarihli kararı. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/29?EsasNo=2009%2F83> (30/07/2022).

28 Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 2009/83 sayılı esas, 2011/29 sayılı karar ve 03/02/2001 tarihli kararı. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/29?EsasNo=2009%2F83> (03/04/2023).

29 Mine Uzun, "Hak Arama Özgürlüğünün Anayasal Sınırları Çerçevesinde Anayasa Mahkemesi'nin Haksız Çıkma Zammı Kararı", *Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferansı Serisi No.2 Vergi Hukuku*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 48.

kararı ile AATUHK m. 58’de yer alan haksız çıkma zammı uygulamasına ilişkin maddeyi iptal etmiştir. İlâveten yine bir bireysel başvuru kararında haksız çıkma zammının hak ihlaline sebebiyet verdiği karar vermiştir.

Aşağıda, hem Anayasa Mahkemesi’nin güncel iptal kararı ve bireysel başvuru kararı hakkında bilgi verilecek hem de kararlar mükellef hakları çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Anayasa Mahkemesi’ne yapılan itiraz şu şekildedir:³⁰ “Ödeme emrinde yer alan kamu alacağının aslı ile buna bağlı ceza ve faiz yanında ödeme emrine karşı açılan davanın reddi nedeniyle haksız çıkma zammı istenilmesinin kamu borçlusu açısından ağır bir külfet hâline dönüştüğü, bu durumun hak arama özgürlüğüne ölçüsüz bir müdahale niteliği taşıdığı, vergilere karşı dava açılmasının tahsilat işlemlerini durdurduğu ve mahkeme tarafından davanın reddedilmesi hâlinde ödeme emrinin düzenlendiği, buna karşılık dava açılmakla tahsil işlemleri durmayan vergi dışında kalan kamu alacakları yönünden ihbarnameye karşı açılan davanın sonucu beklenmeden ödeme emrinin düzenlendiği, bu itibarla ihbarnamenin iptali talebine ilişkin olarak verilmiş bir karar bulunmaksızın ödeme emrine karşı dava açmak durumunda kalındığı, bunun vergiden kaynaklanan alacaklar ile diğer kamu alacakları arasında eşitsizliğe neden olduğu belirtilerek kuralın Anayasa’nın 2., 13., 36. ve 125. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.”

Mahkeme ilgisi nedeniyle başvuruyu Anayasa’nın 35. maddesi yönünden de incelemiştir.

Bizim değerlendirmelerimiz de mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı ile sınırlı olacaktır. Zira 2. ve 13. maddeleri ayrıca irdelemeye gerek olmayıp diğer haklar yönünden söylenecekler bu maddelerle de ilintili olacaktır.

A. Mülkiyet Hakkı Yönünden

Anayasa’nın 35. maddesi “herkesin mülkiyet ve miras haklarına sahip olduğunu”, “bunların sadece kamu yararı amacıyla” ve “kanunla” sınırlanabileceğini belirtmek suretiyle mülkiyet hakkını düzenlemektedir. Aynı düzenleme uyarınca bu hakkın kullanılması “toplum yararına” aykırı olamaz. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne (AİHS) ek 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesi de mülkiyet hakkını güvence altına almaktadır.³¹ Vergilendirme yetkisinin kullanılması

³⁰ Anayasa Mahkemesi’nin 2021/119 sayılı esas, 2022/48 sayılı karar ve 21/04/2022 tarihli kararı, parag. 10. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119> (29/07/2022).

³¹ Detaylı bilgi için bkz. Aida Grgic, Zvonimir Mataga, Matija Longar, Ana Vilfan, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap*, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları No. 10, Belçika, 2007.

mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğinden, söz konusu düzenlemeler devletin, vergi yoluyla mülkiyet hakkına müdahalesini meşru kılmaktadır.³²

Bu düzenlemelerden hareketle en temel haliyle “mülkiyet hakkı, kişilere (gerçek-tüzel) ait mallara ve mülklere devletçe bulunulabilecek her türlü keyfi müdahaleye karşı koruma sağlamaktadır”. Öte yandan bu madde, “devlete özel ve tüzel kişilere ait olan mülkiyetleri yasalarda belirtilen koşullar altında kullanma ve hatta bu kişileri bunlardan mahrum etme hakkı” da tanımaktadır.³³

Bu bağlamda “mülkiyet hakkı, yapısı itibariyle sınırlandırılmaz değildir”. Bir başka ifadeyle “mülkiyet hakkı mutlak bir hak değildir”. Vergilendirme de, bireylerin mülkiyet hakkına devlet tarafından yapılan bir müdahaledir. Zira vergilendirme ile bireylerin malvarlığı, alınan vergi kadar eksilir.³⁴

Mutlak bir hak olmayan mülkiyet hakkına devlet tarafından yapılan müdahalenin “meşru bir müdahale” olarak kabul edilebilmesi için bazı gereklilikler bulunmaktadır. Bu gereklilikler hem Anayasa’da hem de AİHS’de ifade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi’nce de bu kriterler pek çok kararda yinelenmiştir.³⁵

“Kamu otoritelerince bireylerin mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin;

- Hukuki temele sahip olması,
- Kamu yararı amacını taşıması,
- Ölçülü olması gerekmektedir.”

“Temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması” başlıklı Anayasa’nın 13. maddesinde temel hak ve hürriyetlerin “özlerine dokunulmadan, kanunla ve sadece Anayasa’da belirtilen sebeplerle sınırlandırabileceği” düzenlemesi yer almaktadır.

Görüldüğü üzere temel hak ve özgürlüklere sınırlama getiren düzenlemelerin “kanunla yapılması, Anayasa’da öngörülen sınırlama sebebine uygun ve ölçülü olması” gerekir.

Mahkeme, incelemekte olduğumuz Anayasa Mahkemesi kararında da bu kriterler açısından değerlendirmelerde bulunmuştur. Mahkeme ilk olarak itiraz konusu kuralın mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale oluşturup oluşturmadığını, bir başka ifadeyle hakka bir sınırlama getirip getirmediğini araştırmıştır ve itiraz konusu kuralın; “*borca itiraz eden borçlunun bu itirazında*

32 Nihal Saban, s. 72-73.

33 Grgic, Mataga, Longar, Vilfan, s. 6.

34 Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta, İstanbul, 2006, s. 49.

35 Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 2019/20613 başvuru numaralı ve 02/03/2022 tarihli kararı; 2014/1546 başvuru numaralı ve 02/02/2017 tarihli kararı. Anayasa Mahkemesi, [https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/\(29/07/2022\)](https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/(29/07/2022)).

*tamamen veya kısmen haksız çıkması durumunda hakkındaki itirazın reddedildiği miktardaki kamu alacağıнын %10 zamlı tahsil edileceğini öngörmek suretiyle borçlunun mal varlığında azalmaya sebep olduğundan mülkiyet hakkına yönelik bir sınırlama oluşturduğu*³⁶ ifade edilmiştir.

1. Hukuki Temele Sahip Olması

İtiraz konusu kuralın mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale oluşturduğuna kanaat getiren Mahkeme, sonrasında bu sınırlamanın hukuki bir temelinin olup olmadığını araştırmıştır.

Hukuki temele sahip olma kriterinin sağlanması için, mülkiyet hakkını sınırlamaya yönelik bir kanuni düzenlemenin salt varlığı yeterli değildir. Bu kanuni düzenlemenin keyfiliğe izin vermeyecek şekilde “belirli”, “ulaşılabilir” ve “öngörülebilir” nitelikte olması gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle vergileme, belirlilik ve öngörülebilirlik sağlanmak suretiyle kanunilik ile meşruluk kazanmaktadır.³⁷ Aslında Anayasa’nın 2. maddesinde güvenceye alınan “hukuk devleti ilkesi” ve “hukuki güvenlik ilkesi” de bu gereklilikleri içermektedir.³⁸

*“İtiraz konusu kuralda kimden, hangi durumda ve ne oranda tahsilât yapılacağı hususunun herhangi bir tereddüde yer vermeyecek biçimde açık ve net olarak düzenlendiği gözetildiğinde kuralın belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu ve bu yönüyle kanunilik şartını taşıdığı*³⁹ sonucuna varan Mahkeme, somut durumda ilk kriterin sağlandığı sonucuna ulaşmıştır. Gerçekten de itiraz konusu kural, hukuki bir temele sahip olup belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilirdir.

2. Kamu Yararı Amacını Taşımaması

Anayasa’nın 35. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca, mülkiyet hakkı “kamu yararı” amacıyla sınırlanabilmektedir.

*“Kamu yararı kavramı, özel ve bireysel çıkarlardan ayrı ve bunlara üstün olan toplumsal yararı ifade eder. Bütün kamusal işlemler nihayetinde kamu yararını gerçekleştirmek hedefine yönelmek durumundadır.”*⁴⁰

36 Anayasa Mahkemesi’nin 2021/119 sayılı esas, 2022/48 sayılı karar ve 21/04/2022 tarihli kararı, parag. 14. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119> (29/07/2022).

37 Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 73.

38 Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 172.

39 Anayasa Mahkemesi’nin 2021/119 sayılı esas, 2022/48 sayılı karar ve 21/04/2022 tarihli kararı, parag. 18. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119> (29/07/2022).

40 Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 2013/8324 başvuru numaralı ve 23/02/2016 tarihli kararı, parag. 63. Anayasa Mahkemesi, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8324> (01/08/2022).

Yasama organı kanunları, yürütme organı ise idari işlemleri yürürlüğe koyarken amaç olarak kamu yararı kavramından yararlanmaktadır. İlâveten, yargı organları da karar gerekçelerinde sık sık kamu yararı kavramını dayanak edinmektedir.⁴¹

Bu şartın aranması, toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasında olması gereken adil dengenin sağlanması açısından da önem taşımaktadır. Zira devlet tarafından mülkiyet hakkına yapılan müdahalede meşru bir amaç güdülmüş olsa dahi, adil denge sağlanamamışsa artık müdahalenin meşruluğundan söz edilemez.

Mahkeme haklı bir değerlendirme ile kuralla getirilen sınırlamanın kamu yararı amacı taşıdığını ifade etmiştir. Gerçekten de söz konusu kuralla mülkiyet hakkına getirilen sınırlama, kamu alacağının zamanında ve eksiksiz tahsiline hizmet etmekte olup bu yönüyle kamu yararına hizmet etmektedir. Devlete yüklenen ödevlerin yerine getirilmesi noktasında kamu alacaklarının zamanında ve eksiksiz tahsili önemlidir. Mahkeme'nin konuyla ilgili değerlendirmesi de şu şekildedir: *“Kuralla gereksiz yere dava açılmasını zorlaştırmak suretiyle kamu alacağının tahsilinin sürüncemede bırakılmasının önlenmesi şeklindeki kamu yararının amaçlandığı anlaşılmaktadır.”*⁴²

3. Ölçülü Olması

İtiraz konusu kuralla getirilen düzenleme, hukuki temele sahip olup kamu yararı amacını taşımaktadır. Ancak mülkiyet hakkına getirilen sınırlamanın meşru olarak kabul edilebilmesi için bu iki kriterin sağlanması yeterli değildir. Sınırlamanın Anayasa'ya aykırı olmadığı söylenebilmesi için ölçülü olması da gerekmektedir. Ancak bu takdirde meşru bir sınırlamadan söz edilebilir. Bir başka ifadeyle, meşru bir amacı gerçekleştirmek bakımından kullanılan her aracın meşru kabul edilemeyeceği unutulmamalıdır. Bu çerçevede, amaç ile araç arasında makul bir dengenin sağlanması önem taşımaktadır. Bu takdirde aracın da meşru olduğu söylenebilecektir. Bu da aracın, elverişli, gerekli, orantılı olması ile gerçekleştirilebilecektir.⁴³ Doktrinde, vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüler içinde kullanılmasına karşı anayasal sınırlar olmasından hareketle, ölçülü olmayan uygulamaların, vergilendirme olarak değil “müsadere”

41 Burak Aslanpınar, “Anayasa Mahkemesi'nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü”, *TBB Dergisi*, Sayı 104, Yıl 2013, s. 299.

42 Anayasa Mahkemesi'nin 2021/119 sayılı esas, 2022/48 sayılı karar ve 21/04/2022 tarihli kararı, parag. 21. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119> (29/07/2022).

43 Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35”, *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Cilt I, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, 2009, s. 523.

olarak nitelendirilmesi gerektiği yönünde görüş bulunmaktadır.⁴⁴

Daha önce de üzerinde durulduğu üzere ölçülülük ilkesi Anayasa'nın 13. maddesinde güvenceye bağlanmaktadır. Bu ilkenin şu üç alt ilkesi bulunmaktadır:

- Elverişlilik
- Gereklilik
- Orantılılık

Elverişlilik ilkesi; sınırlamanın amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını ifade eder.⁴⁵ ⁴⁶Gereklilik ilkesi; amaç bağlamında sınırlamanın zorunlu olmasını şart koşar. Yani aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılması mümkün olmamalıdır.⁴⁷ Son olarak orantılılık ise getirilmiş olan sınırlama ile amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini belirtir.^{48,49}

Aşağıda, bu üç kriter özelinde ölçülülük şartının sağlanıp sağlanmadığı irdelenmektedir.

a. Elverişlilik Kriteri

İptali istenen kural, "ödeme emrine karşı açılan davada haksız çıkılan kısmın %10 zamlı borçludan tahsil edilmesini" hükme bağlamaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki, ödeme emrine karşı dava açılması esas itibarıyla tahsil işlemlerini durdurmamaktadır. Bu doğrultuda ödeme emrine karşı dava açılmış olsa da cebri icra işlemler devam edecektir. Eğer ki tahsil işlemlerinin durması isteniyorsa istisnai olarak mahkemeden yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi, mahkemenin de bu talebi haklı görüp durdurmaya hükmetmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla dava açılması, tahsilâtın gecikmesine veya aksamasına sebebiyet vermemektedir. Ödeme emrine karşı dava açılmış olması tahsilât işlemlerini durdurmadığından kamu alacağının tahsilinin aksaması veya gecikmesi söz konusu olmayacaktır. Bu doğrultuda bir kamu zararı da oluşmayacaktır.

44 Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 169.

45 Yüksel Metin, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002, s. 26.

46 Gamze Gümüşkaya, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 97.

47 Eda Özdiler Küçük, "Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması", *Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No. 2 Vergi Hukuku*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 149.

48 Anayasa Mahkemesi'nin 2021/119 sayılı esas, 2022/48 sayılı karar ve 21/04/2022 tarihli kararı, parag. 22. Anayasa Mahkemesi, [https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119 \(29/07/2022\)](https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119 (29/07/2022)).

49 Gümüşkaya, s. 97.

Ödeme emrine karşı açılan davada yürütmenin durdurulması durumunda dahi gecikme zammı, “borcun vade tarihi ile ödeme tarihi arasındaki dönem” için uygulandığından, tahsilâtın gecikmesinden kaynaklanan zararlar giderilmiş olmaktadır. Dolayısıyla kural “elverişlilik” ölçütünü sağlamamaktadır.

Mahkemece de yerinde bir değerlendirmeye “*kurahn, gereksiz yere dava açılmasının zorlaştırılması suretiyle kamu alacağının tahsilinin sürüncemede bırakılmaması şeklindeki amacın gerçekleştirilmesi için elverişli olmadığı sonucuna varılmıştır.*”⁵⁰

b. Gereklilik Kriteri

Kural “gereklilik” ölçütünü de karşılamamaktadır. Zira öngörülen amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılabilmesi mümkündür.

Anayasa Mahkemesi de bu görüşü paylaşmıştır. “*Tarh işlemine karşı açılan dava henüz kesinleşmeden bu tarihyattan kaynaklanan kamu alacağı için ödeme emri düzenlenebilir. Kamu alacağının dayanağı tarh işlemine ilişkin yargısal süreç devam etmekte iken ödeme emrine karşı dava açılmasının, ödeme emri içeriği kamu alacağının %10’u oranında zamlı olarak tahsili yoluyla önlenmeye çalışılmasının son çare ve dolayısıyla hakka en az müdahale teşkil eden araç olduğunun söylenmesi güçtür.*”⁵¹

c. Orantılılık Kriteri

İtiraz konusu olan kuralda haksız çıkma zammının hesaplanmasına ilişkin olarak bir tutar sınırlaması getirilmemiştir. İlaveten yine kuralda borcun aslına oranla bir üst sınır da bulunmamaktadır. Oysaki daha önce değinilen İİK’da yer alan düzenlemede “*meblağın yüzde yirmisinden aşacağı olmamak üzere uygun bir tazminat*” ödenmesi söz konusudur. İİK kapsamında hakime, somut durumun özelliklerini değerlendirecek şekilde bir takdir yetkisi tanınmıştır. Aynı yetkiye burada rastlanmamaktadır.

Bu bağlamda kamu borçluları önemli tutarda haksız çıkma zammı ödemek suretiyle ciddi mali külfet altında kalabilmektedir. Bu durum da gereksiz yere dava açılmasını zorlaştırarak kamu alacağının tahsilinin sürüncemede bırakılmasının önlenmesine yönelik kamu yararı ile kamu borçlularına yüklenen külfet arasında orantısızlık doğurmaktadır.

Netice itibarıyla kural, ölçülülük ilkesi kriterlerinin hiçbirini sağlamamakta

50 Anayasa Mahkemesi’nin 2021/119 sayılı esas, 2022/48 sayılı karar ve 21/04/2022 tarihli kararı, parag. 27. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119> (29/07/2022).

51 Anayasa Mahkemesi’nin 2021/119 sayılı esas, 2022/48 sayılı karar ve 21/04/2022 tarihli kararı, parag. 28. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119> (29/07/2022).

ve mülkiyet hakkına ölçüsüz bir sınırlama getirmektedir. Her ne kadar getirilen sınırlama hukuki temele sahip olup kamu yararı amacını taşısa da ölçülü olmadığı için mülkiyet hakkına yapılan müdahale meşru değildir. Anayasa Mahkemesi de kuralın, mülkiyet hakkına ilişkin olan Anayasa m. 35'e aykırı olduğuna karar vermiştir.⁵²

4. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Yaklaşımı

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) de aynı türden olmasa da benzer bir haksız çıkma zammı uygulamasında mülkiyet hakkı ihlaline karar vermiştir.⁵³ Olayı kısaca şöyle özetleyebiliriz:⁵⁴ Yukos A.Ş. petrol üretimi alanında ihtisaslaşmış olan bir şirkettir. Bu şirket, vergi hukukunda “peçeleme” adı verilen özel hukukta ise “muvazaa” olarak adlandırılan hileli hareketler ile vergi kaçırmış ve ilgili devlet yetkililerince de bu durum tespit edilmiştir. Yukos A.Ş.’nin, 2000, 2001, 2002 ve 2003 yılına ilişkin olarak ödemesi gereken vergi ve ceza toplamı faiziyle birlikte yaklaşık 16 milyar Avro olarak tespit edilmiştir. Buna miktara ilaveten Yukos’un, kendisine gönderilen ödeme emrine uygun bir biçimde zamanında ödememe yapmaması dolayısıyla her bir borcu için ayrı ayrı olacak şekilde ve %7’den hesaplanmak suretiyle yaklaşık 1.16 milyar Avro “icra tazminatı” ödemesine karar verilmiştir.

Tüm bu süreçlerin neticesinde şirket iflas ederek tasfiye sürecine girmiştir. Bunun üzerine Yukos A.Ş., haklarında 2000, 2001, 2002 ve 2003 yılına ilişkin olarak gerçekleştirilen vergilendirmenin, “kanuna aykırı” ve “keyfi” olduğunu, bunun yanında çok yüksek bir tutarda kesilen icra tazminatının, “orantısız” olduğunu ileri sürerek AİHM’e başvurmuştur.

AİHM, Yukos kararında icra tazminatına ilişkin olarak önemli değerlendirmelerde bulunmuştur. Öncelikle belirtmeliyiz ki AİHM’e göre esas itibarıyla, icrai süreçlerde tahsil giderleri borçlulardan talep edilebilir. Yahut ödeme emrini alan borçlular, borçlarını yerine getirmiyorlarsa cezalandırılabilirler. Bunda, Mahkeme’ye göre, bir yanlışlık yoktur. Ancak Mahkeme Yukos olayında, borçlu şirketten ödemesi talep edilen yaklaşık 1.16 milyar Avro tutarındaki icra tazminatının ne masrafla ilgisinin bulunduğu ne de ödeme emrine uyumu sağlamaya yönelik olduğu sonucuna ulaşmıştır. Yani bir diğer ifadeyle Mahkeme,

52 Anayasa Mahkemesi’nin 2021/119 sayılı esas, 2022/48 sayılı karar ve 21/04/2022 tarihli kararı, parag. 30. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119> (29/07/2022).

53 Bkz. Yukos v. Rusya Davası (20 Eylül 2011;8 Mart 2012 final) European Court of Human Rights, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22documentcollectionid%22:%5B%22GRAND-CHAMBER%22,%22CHAMBER%22%5D%7D> (02/08/2022).

54 Detaylı bilgi için bkz., Yaltı, “Bir Başka Açından Haksız Çıkma Zammı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yukos Kararının Düşündürdükleri”, s. 159-164.

bu tutarın Yukos'un tasfiye haline girmesinden başka bir sonuca yaramadığı kanaatine ulaşmıştır. Bu nedenle AİHM, ölçüsüz ve yersiz olan bu uygulamanın başvuranın mülkiyet hakkını ihlal ettiği sonucuna varmış ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında mülkiyet hakkı ihlaline karar vermiştir.

Yukos kararının en önemli noktası, daha önce de ifade ettiğimiz üzere, AİHM'in mülkiyet hakkı temelinde, icra tazminatına ilişkin değerlendirmeleridir. AİHM, "mükellefin haksız çıkması halinde ödeyeceği haksız çıkma zammının makul olması ve hangi zararın karşılığı olarak alındığının belli olması ilkesini" bu kararda açık bir biçimde ortaya koymuştur. Bu kapsamda Mahkeme'nin, haksız çıkma zammı türünden uygulamaları; "makul olması" ve "hangi zararın karşılığı olarak alındığının belli olması" durumunda mülkiyet hakkına aykırı bulmadığını ifade edebiliriz.

Öğretide YALTI tarafından da ifade edildiği üzere AİHM Yukos kararında, icra tazminatı gibi uygulamalar ile mülkiyet hakkı arasındaki ilişkiyi kurmuş ve bu kapsamda standartları belirlemiştir. YALTI, Yukos kararının AATUHK çerçevesinde uygulanan ve AYM tarafından önceki kararında⁵⁵ Anayasa'ya uygun bulunan haksız çıkma zammına ilişkin değerlendirmenin yenilenmesi gerektiğini ifade etmiştir.⁵⁶ YALTI'ya göre; AATUHK'da hiç bir azami limit tesis edilmemiş olması, kanun koyucunun konuyu orantılılık açısından hiç değerlendirmedeğini göstermektedir. Anayasaya uygunluk denetiminde, konuya adil yargılanma hakkı dışında yaklaşılsa ve mülkiyet hakkına ilişkin olan 35. madde ve hakkın sınırlarına ilişkin 13. madde uygulansaydı, haksız çıkma zammı ile zarar/masraf arasındaki ilişkiye girilmesi, kanunun en azından bir tavan miktar belirlemediği için ölçüsüz olduğu sonucuna varılması beklenirdi.⁵⁷ Bizim de bu görüşü paylaştığımızı belirtmeliyiz. Ayrıca YALTI, AYM'nin bireysel başvuru yolunda bu uygulamayı ihlal temelinde yapıp yapmayacağını bekleyip görmek gerektiğini ifade etmiştir.⁵⁸ Nitekim gelinen noktada, daha öncede değinildiği üzere, AYM görüşünü değiştirmiş, haksız çıkma zammına ilişkin olan hükmü mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkına aykırılık gerekçesiyle iptal

55 Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 2009/83 sayılı esas, 2011/29 sayılı karar ve 03/02/2001 tarihli kararı. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/29?EsasNo=2009%2F83> (30/07/2022).

56 Yaltı, "Bir Başka Açıdan Haksız Çıkma Zammı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yukos Kararının Düşündürdükleri", s. 160.

57 Yaltı, "Bir Başka Açıdan Haksız Çıkma Zammı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yukos Kararının Düşündürdükleri", s. 163.

58 Yaltı, "Bir Başka Açıdan Haksız Çıkma Zammı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yukos Kararının Düşündürdükleri", s. 163.

etmiş⁵⁹, yine güncel bir bireysel başvuru kararında da ihlal kararı vermiştir.⁶⁰

B. Adil Yargılanma Hakkı Yönünden

Anayasanın 36. maddesi herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanarak yargı organları önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ve adil yargılanma hakkına sahip olduğunu, hiçbir mahkemenin, görev ve yetkisi dahilindeki bir davaya bakmaktan kaçınamayacağını belirtmektedir. Adil yargılanma hakkı, hukukun üstünlüğü ilkesinin en temel unsurudur.⁶¹ Adil yargılanma hakkı AİHS'in 6. maddesinde de düzenlenmektedir.⁶²

Adil yargılanma hakkının en önemli bileşenlerinden bir tanesi “mahkemeye erişim hakkı”dır. Anayasa Mahkemesi bir bireysel başvuru kararında mahkemeye erişim hakkıyla ilgili önemli ilkeler ortaya koymuştur.⁶³ Mahkeme değerlendirmelerine “*adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından biri olan mahkemeye erişim hakkının, bir uyumsuzluğu mahkeme önüne taşıyabilmek ve uyumsuzluğun etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilmek anlamına geldiğini*” vurgulayarak başlamıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarına da⁶⁴ değinen Anayasa Mahkemesi, “*AİHM’in mahkemeye erişim hakkını hukukun üstünlüğü ilkesinin temel unsurlarından biri olarak kabul ettiğini ve mahkemeye etkili erişim hakkının, mahkemeye başvuru konusunda tutarlı bir sistemin var olmasını ve dava açmak isteyen kişilerin mahkemeye ulaşmada açık, pratik ve etkili fırsatlara sahip olmasını gerektirdiğini*” belirtmiştir. Bu sebeple “*hukuki veya uygulamadaki belirsizlikler, tarafların mahkemeye erişimine zarar veriyorsa, bu hakkın ihlal edildiğine karar verilmektedir.*”⁶⁵

59 Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 2021/119 sayılı esas, 2022/48 sayılı karar ve 21/04/2022 tarihli kararı. Anayasa Mahkemesi, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119> (29/07/2022).

60 Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 2019/4408 başvuru numaralı ve 18/05/2022 tarihli kararı. Anayasa Mahkemesi, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/4408> (30/07/2022).

61 Rıza Türmen, “*Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Adil Yargılanma Hakkı*”, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004, s. 39.

62 Detaylı bilgi için bkz. Nuala Mole ve Catharina Harby, *Adil Yargılanma Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz*, İnsan Hakları Kitapçıkları No. 3, Almanya, 2001.

63 Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 2013/5949 başvuru numaralı ve 12/03/2015 karar tarihli kararı. Anayasa Mahkemesi, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/5949> (03/08/2022).

64 Bkz. AİHM Geffre v. Fransa Davası; 23 Ocak 2003; parag. 34. European Court of Human Rights, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22documentcollectionid%22:%5B%22GRAND-CHAMBER%22,%22CHAMBER%22%7D> (02/08/2022).

65 Anayasa Mahkemesi'nin 2013/5949 başvuru numaralı ve 12/03/2015 karar tarihli kararı, parag. 47. Anayasa Mahkemesi, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/5949> (03/08/2022).

Anayasa Mahkemesi aynı bireysel başvuru kararında, “mahkemeye erişim hakkının kural olarak mutlak bir hak olmayıp sınırlandırılabilen bir hak olduğunu, bununla birlikte getirilecek sınırlamaların hakkın özünü zedeleyecek şekilde kısıtlamaması, meşru bir amaç izlemesi, açık, ölçülü ve başvuran üzerinde ağır bir yük oluşturmaması gerektiğine” işaret etmiştir. “Devletler, bir davanın açılabilirliğine ilişkin olarak takdir yetkileri gereği bazı sınırlamalar getirebilir ve bu davalar niteliği gereği düzenleyici işlemlere konu olabilir. Bununla beraber bu sınırlamalar, dava açmak isteyen bir kişinin mahkemeye erişim hakkının özüne zarar verecek seviyeye ulaşmamalıdır.”⁶⁶

Daha önce de değinildiği üzere, “Anayasa’nın 36. maddesinde herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu ifade edilmektedir. Madde metninde hak arama hürriyetiyle ilgili sınırlama sebebi olarak yalnızca, bireylerin “meşru” vasıta ve yollardan yararlanabileceği ifadesi gösterilebilir. Meşru olmayan bir yol hak arama hürriyeti kapsamında değerlendirilemez. Mükellefin haklı olduğunu düşünerek dava açması, onun açısından tartışmasız bir biçimde meşru bir yoldur. Mükellefin gereksiz yere dava açmasının önlenmesi için getirildiği varsayılan bu sınırlama ile 13. maddede belirtilen “ölçülülük” ilkesi de aşılmış olmaktadır.”⁶⁷

Netice itibariyle kural, “Anayasanın 13. maddesine ve bu bağlamda hak arama özgürlüğüne getirilen “ölçüsüz” sınırlama nedeniyle Anayasanın 36. maddesi kapsamında adil yargılanma hakkına aykırıdır.” Anayasa Mahkemesi de kuralın, 13., 35. ve 36. maddelerine aykırı olduğuna ve iptali gerektiğine karar vermiştir.⁶⁸

Anayasa Mahkemesi önceki bir itiraz başvurusunda⁶⁹, “ödeme emrinin sebebini oluşturan işlemlere karşı dava açılmasının önünde bir engel bulunmadığı, ödeme emrine karşı dava yargı yolunun kapatılmadığı, mahkemelerin ödeme emrine karşı açılan davayı inceleyerek gerekli kararları vermekten alıkonulmadığı” gerekçesiyle haksız çıkma zammının hak arama özgürlüğüne aykırı olmadığına karar vermiştir. Ancak Mahkeme bu kararında 6183 sayı-

66 Anayasa Mahkemesi’nin 2013/5949 başvuru numaralı ve 12/03/2015 karar tarihli kararı, parag. 53. Anayasa Mahkemesi, [https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/5949\(03/08/2022\)](https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/5949(03/08/2022)).

67 Mustafa Akkaya, s. 345.

68 Anayasa Mahkemesi’nin 2021/119 sayılı esas, 2022/48 sayılı karar ve 21/04/2022 tarihli kararı, parag. 38. Anayasa Mahkemesi, [https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119\(29/07/2022\)](https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119(29/07/2022)).

69 Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 2009/83 sayılı esas, 2011/29 sayılı karar ve 03/02/2011 tarihli kararı. Anayasa Mahkemesi, [https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/29?EsasNo=2009%2F83\(30/07/2022\)](https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/29?EsasNo=2009%2F83(30/07/2022)).

lı Kanun'un 58. maddesinin beşinci fıkrasını Anayasa'ya uygun bulunurken olayda ödeme emrinin, kamu alacağının aslına karşı başlatılan yargısal süreç tüketilerek alacağın aslı kesinleştikten sonra düzenlendiğine vurgu yapmıştır.

Oysaki ödeme emri düzenlenen her durumda vergi aslına ilişkin vergi yargısı kararı kesinleşmemiş olabilir. Hatta çoğunlukla uygulamada vergi aslına ilişkin yargısal süreç ile ödeme emrine ilişkin yargısal süreç paralel bir biçimde işleyebilmektedir. Mahkemenin önüne bireysel başvuru yoluyla gelen güncel bir başka olayda da aynen böyle olmuştur. Burada Mahkeme, "alacağın aslının kesinleşmemiş olduğuna vurgu yapmış ve vergi aslına ilişkin yargısal sürecin henüz kesin hükme bağlanmadığı bir aşamada borçlunun aleyhine düzenlenen ödeme emrine karşı dava açmasında haksız olduğunun söylenmesi zordur" yorumunda bulunmuştur.⁷⁰

Anlaşıldığı üzere son kararları ile de Mahkeme görüşünü pekiştirmiş ve "yargı yoluna başvurmayı önemli ölçüde zorlaştırıcı ve caydırıcı kuralların hak arama özgürlüğünü sınırladığı" sonucuna varmıştır.⁷¹

Sonuç

Ödeme emrine karşı dava açan mükellefin, talebinde tamamen veya kısmen haksız çıkması halinde, davanın reddolunduğu miktardaki alacağın %10 zamlı tahsil edilmesine ilişkin olan ve 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinin 5. fıkrasında yer alan hükmün Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi yerindedir. Zira hüküm mükellef hakları kapsamında hem mülkiyet hakkına hem de adil yargılanma hakkına (mahkemeye erişim hakkına) aykırılık taşımaktadır.

Mutlak bir hak olarak kabul edilmeyen mülkiyet hakkına devlet tarafından yapılan müdahalenin "meşru bir müdahale" olarak kabul edilebilmesi için Anayasa ve AİHS kapsamında bazı şartlar bulunmaktadır. Buna göre kamu otoritelerince bireylerin mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin; hukuki bir temelinin olması, kamu yararı amacını taşıması ve ölçülülük ilkesine uygun olması gerekmektedir. İtiraz konusu kuralla getirilen düzenleme, hukuki temele sahip olup kamu yararı amacını taşımaktadır. Ancak haksız çıkma zammı uygulamasının, gerekçelerine çalışma içerisinde değinildiği üzere, ölçülü bir uygulama olduğunu söyleyemeyiz.

⁷⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 2019/4408 başvuru numaralı ve 18/05/2022 karar tarihli kararı, parag. 74. Anayasa Mahkemesi, [https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/4408\(30/07/2022\)](https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/4408(30/07/2022)).

⁷¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 2013/40 sayılı esas, 2013/139 sayılı karar ve 28/11/2013 tarihli kararı; Anayasa Mahkemesi'nin 2015/18872 başvuru numaralı ve 22/11/2018 karar tarihli kararı. Anayasa Mahkemesi, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/01/08/2022>.

Buna ek olarak mükellefin haklı olduğunu düşünerek dava açması, onun açısından meşru bir yoldur ve bu meşru yolu kullanmasının engellenmesi de hak arama hürriyetinin ihlaline yol açmaktadır. Mükellefin sebepsiz yere dava açmasının engellenmesi, mahkemelerin gereksiz yere meşgul edilmesinin önlenmesi amacı da hak arama hürriyetinin kısıtlanması noktasında bir gerekçe olarak ileri sürülemez ve hakka orantısız bir müdahale oluşturur.

Şayet AATUHK'da yer alan hüküm tıpkı, İİK'da yer alan hüküm gibi, bir üst sınır öngörseydi, mahkemeye somut durumun özelliklerini göz önünde tutmasını sağlayacak bir esnekliği verseydi ve hakime bir takdir yetkisi tanısaydı, görüşümüz farklı olabilirdi. Hükümde böylesine düzenlemeler bulunsaydı kanımızca Anayasa Mahkemesinin yaklaşımı da farklı olabilirdi. Ancak mevcut haliyle hükmün iptalinin mükellef hakları kapsamında yerinde bir karar olduğunu tekrar vurgulamalıyız.

KAYNAKLAR

Kitaplar ve Makaleler

- Akkaya, Mustafa, “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, *Mualla Öncel’e Armağan*, Cilt I, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, 2009.
- Artun, Sevcan “Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Adil Yargılanma Hakkı Açısından Özellik Arz Eden Durumlar”, *V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015.
- Aslanpınar, Burak, “Anayasa Mahkemesi’nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü”, *TBB Dergisi*, Sayı 104, Yıl 2013.
- Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2021.
- Budak, Tamer; Benk, Serkan, “Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme”, *Business and Economics Research Journal*, Cilt 2, Sayı 2, 2011.
- Çağan, Nami, *Vergi Hukukunda Süreler*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları Nom 389, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.
- Çağan, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Çelik, Binnur, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 2002.
- Grgic, Aida; Mataga, Zvonimir; Longar, Matija; Vilfan, Ana, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap*, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları No. 10, Belçika, 2007.
- Gümüşkaya, Gamze, *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2011.
- Karakoç, Yusuf, “Kamu Alacaklarının Tahsili: Kamu İcra Hukuku”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 153, 2001.
- Metin, Yüksel, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002.
- Mole, Nuala; Harby, Catharina, *Adil Yargılanma Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz*, İnsan Hakları Kitapçıkları No. 3, Almanya, 2001.
- Özdiler Küçük, Eda, “Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması”, *Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No. 2 Vergi Hukuku*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.
- Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta, İstanbul, 2014.
- Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019.
- Tombaloğlu, Mustafa Lütfi, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011.
- Türmen, Rıza, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Adil Yargılanma Hakkı”, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004.
- Uzun, Mine, “Hak Arama Özgürlüğünün Anayasal Sınırları Çerçevesinde Anayasa

Mahkemesi'nin Haksız Çıkma Zammı Kararı", *Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferansı Serisi No.2 Vergi Hukuku*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.

- Yaltı, Billur, "Bir Başka Açıdan Haksız Çıkma Zammı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yukos Kararının Düşündürdükleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 289, Ekim 2012.
- Yaltı, Billur, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, C. I, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, 2009.
- Yaltı, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta, İstanbul, 2006.
- Yılmaz, Ejder, "İcra İnkâr Tazminatı Açısından "Likid Alacak" Kavramı", *Bankacılar Dergisi*, Sayı 67, 2008.

İnternet Kaynakları

- <https://karararama.danistay.gov.tr/> (29/07/2022).
- <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8324> (01/08/2022).
- <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22documentcollectionid%22%3A%5B%22GRANDCHAMBER%22%2C%22CHAMBER%22%5D%7D> (02/08/2022).
- <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/5949> (03/08/2022).
- <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/29?EsasNo=2009%2F83> (30/07/2022).
- <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2022/48?EsasNo=2021%2F119> (29/07/2022).
- <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/4408> (30/07/2022).