

ANAYASA MAHKEMESİ'NİN 5015 SAYILI KANUNA İLİŞKİN İPTAL KARARININ İNCELENMESİ VE VERGİ HUKUKU BAĞLAMINDA ÇIKARIMLAR

AN ANALYSIS OF THE CONSTITUTIONAL COURT'S ANNULMENT DECISION ON LAW NO. 5015 AND IMPLICATIONS FOR TAX LAW

Esra KESKİN ÇAKMAK*  

Makale Bilgi

Gönderi: 05/03/2025
Kabul : 18/06/2025

Anahtar Kelimeler

*Özel Teşebbüs Kurma
Özgürlüğü,
Ölçülülük İlkesi,
Öze Dokunma Yasası,
Vergi İncelemeleri,
Vergi Suç ve Cezaları.*

Article Info

Received: 05/03/2025
Accepted: 18/06/2025

Keywords

*Freedom to Establish a
Private Enterprise,
Principle of
Proportionality,
Prohibition of
Excessive Restriction,
Tax Audits,
Tax Crimes and
Penalties.*

Özet

Anayasa Mahkemesi, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 20'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ve vergi suçları kapsamında başlatılan vergi incelemesine yönelik tesisler için inceleme sonuçlanıncaya kadar başka kişilere de lisans verilmeyeceğine yönelik getirilen kuralı, özel teşebbüs kurma özgürlüğüne karşı orantısız bir müdahale içerdiği gerekçesiyle iptal etmiştir. Ekonomik hak ve özgürlükler bağlamında kişilere dilediği alanda serbestçe ticari faaliyet yapmayı öngören ve devlete bunun sağlanması için gereken tedbirleri alma sorumluluğu yükleyen özel teşebbüs özgürlüğü, vergilemenin mülkiyet hakkına karşı yönelen doğrudan bir müdahale olması gerekçesiyle vergi hukuku açısından da oldukça önemlidir. Nitekim vergi hukuku ve özel teşebbüs kurma özgürlüğü ilişkisi üzerine yapılacak değerlendirmelerde ölçülülük ilkesi, söz konusu özgürlüğün Anayasal güvence altına alınması bakımından ön plana çıkmaktadır. Bu çalışma, Anayasa Mahkemesi'nin 2024 yılında vermiş olduğu iptal kararı ışığında; kanun koyucu tarafından tanınan idarî tedbir/yaptırım tesis etmeye yönelik kuralların ölçülülük ilkesine uygun olmadığı durumda, bunların kişilerin ekonomik hak ve özgürlüklerini ne şekilde ihlal edilebileceğini gözler önüne sermektedir. Çalışmanın sonucunda, vergi suçlarıyla mücadele etmek ve devletin vergi geliri kaybını önlemek gibi meşru amaçlar çerçevesinde, üçüncü kişilerin özel teşebbüs kurma özgürlüğüne yönelik müdahalelerin ölçüsü ve yerindeliği tartışılmış ve vergi hukuku bağlamında kanun koyucunun bu ve buna benzer müdahaleler içeren konular özelinde dikkat etmesi gereken hususlara yönelik tespitler ve öneriler yer verilmiştir.

Abstract

The Constitutional Court annulled the provision in the second paragraph of Article 20 of the Petroleum Market Law No. 5015, which stipulated that no licenses would be granted to other individuals for facilities under tax investigation until the investigation was concluded. The annulment was based on the grounds that this provision constituted a disproportionate interference with the freedom to establish a private enterprise. In the context of economic rights and freedoms, the freedom to establish a private enterprise, which guarantees individuals the right to freely engage in commercial activities in their chosen fields and imposes an obligation on the state to take the necessary measures to ensure this, is also highly significant in terms of tax law. This is because taxation represents a direct interference with property rights. Indeed, in evaluating the relationship between tax law and the freedom to establish a private enterprise, the principle of proportionality comes to the forefront in ensuring the constitutional protection of this freedom. This study, in light of the Constitutional Court's 2024 annulment decision, examines how administrative measures and sanctions enacted by the legislature can violate individuals' economic rights and freedoms when they fail to comply with the principle of proportionality. The study ultimately discusses the extent and appropriateness of state interventions in the freedom to establish a private enterprise within the legitimate objectives of combating tax crimes and preventing loss of state tax revenues. Furthermore, the study provides insights and recommendations for the legislature regarding similar interventions in tax law, emphasizing key aspects that should be considered in regulatory practices.

EXTENDED SUMMARY

The freedom to establish a private company is a fundamental right that guarantees individuals the ability to engage in economic activities freely. Article 48 of the Constitution secures this freedom while also stipulating that the state may take measures to ensure that private enterprises operate securely and stably in accordance with the requirements of the national economy and social objectives. However, the state's regulatory authority must not include excessive interventions that excessively restrict entrepreneurial freedom. At this point, the limitations imposed on private enterprises through economic regulations must be evaluated within the framework of fundamental legal principles and the principle of proportionality. Accordingly, the principle of proportionality requires that fundamental rights and freedoms may only be restricted by law, and such restrictions must be in accordance with the necessities of a democratic society and the principle of proportionality. This principle is based on three fundamental subprinciples: suitability, necessity, and proportionality in the narrow sense. The Constitutional Court also evaluates cases under review through these three sub-principles in its judicial oversight of norms.

Petroleum Market Law No. 5015 was enacted to regulate and supervise the petroleum market, and Article 20 of the Law includes administrative sanctions imposed by the Energy Market Regulatory Authority (EPDK). Under this provision, the license of the relevant facility is suspended and no new license is granted to any person for that facility until the tax audits regarding the tax evasion offenses defined in Article 359 of the Tax Procedure Law are completed.

However, in its decision dated 27 June 2024 (E.2023/136, K.2024/127), the Constitutional Court annulled this legal provision on the grounds that it constituted a disproportionate interference with the freedom to establish a private enterprise (Article 48 of the Constitution).

The purpose of this study is to analyze the relationship between tax law, the freedom to establish a private enterprise, and the principle of proportionality from different perspectives in light of this Constitutional Court decision. In this context, the study first examines the conceptual framework of the freedom to establish a private company, the principle of proportionality, and the prohibition of excessive intervention. Then we explore the significance and role of these elements in tax law. In the final section, the study evaluates the decision of the Constitutional Court from a tax law perspective and presents recommendations on aspects that the legislature should consider in future legal regulations.

The study employs a content/document analysis method to examine two different Constitutional Court decisions that shed light on the research topic. In addition, various academic sources, including books and articles, have been used in the research.

In our opinion, taxation is a state authority that ensures financial resources while having the potential to interfere with individual economic freedoms. Private enterprise owners are subject to both material tax obligations and formal tax liabilities due to their commercial activities. However, the impact of the tax burden on investment decisions demonstrates the need to maintain a balanced tax policy with respect to the investment climate and economic growth. Within the framework of tax justice and the principle of proportionality, taxation policies should not excessively restrict entrepreneurial freedom or adversely affect investment decisions. Otherwise, entrepreneurs may be unable to sustain their activities due to excessive tax burdens or administrative measures. In this regard, the measure of refusing to grant licenses during the tax audit process not only affects the owners of the relevant facilities, but also restricts the free market activities of third parties who wish to engage in commercial activities. Since this measure is not limited in duration, entrepreneurs are left in a state of uncertainty. The Constitutional Court found that a reasonable balance could not be established between the purpose of the restriction and the severity of the intervention. Moreover, the closure of a facility for third parties before the tax evasion investigation is concluded creates a punitive effect on individuals whose guilt has not been proven.

The annulment decision of the Constitutional Court clearly demonstrates that the principle of proportionality must be observed in interventions restricting the freedom to establish a private enterprise. Although the state's regulatory role in combating tax crimes serves a legitimate purpose, the measures taken should not excessively restrict entrepreneurial activities.

In this regard, the legislature should consider the following aspects when designing tax law regulations and administrative sanctions: "Administrative measures should be periodically reviewed", "Instead of absolute prohibitions that completely halt commercial activities, milder regulatory measures should be introduced" and "The necessity and proportionality of the measures applied during tax audits should be regularly assessed".

Within this framework, a balance must be established that protects legal certainty and economic freedoms while ensuring the state's tax revenues.

I. GİRİŞ

Devletin düzenleyici ve denetleyici rolü, özellikle müdahaleci devlet anlayışının ekonomik sistemlere hâkim olduğu süreçlerde anlam kazanmış ve günümüz modern maliye anlayışı açısından da piyasaların ekonomik hak ve özgürlükler bağlamında serbest bir şekilde faaliyet göstermelerine yönelik her türlü tedbirin alınması, gerektiğinde kamu yararını ilgilendiren birtakım meşru sebeplerle bu hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ve piyasaların denetlenmesi bağlamında önem arz eden bir niteliğe kavuşmuştur.

5015 sayılı *Petrol Piyasası Kanunu*, petrol piyasasındaki faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini ve denetlenmesini konu edinen ve bunların gerçekleştirilmesi için bazı tedbirler öngören bir düzenlemedir. Mezkûr Kanunun “İdarî yaptırımlar” başlığını taşıyan 20’nci maddesi, gerekli koşulların gerçekleşmesine bağlı olarak Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından tesis edilecek yaptırım ve tedbirleri konu edinmekte ve ilgili maddenin (g) bendinde *Vergi Usul Kanunu* md.359’da düzenlenen kaçakçılık suçlarına ilişkin vergi hukukunu da yakından ilgilendiren bazı önlemlere yer verilmektedir. Söz konusu Kanun hükmünde vergi kaçaklığı suçlarının önemine binaen öngörülen idarî tedbirler, özellikle son yıllarda *Anayasa*’ya aykırılık iddialarıyla norm denetimine tabi tutulmakta ve dava konusu bu kurallar *Anayasa* Mahkemesi’nin çeşitli gerekçelerle iptal hükmüne karar vermesi ile karşılaşmaktadır¹.

Çalışmanın esas kısmını oluşturan *Anayasa* Mahkemesi’nin 27/6/2024 tarihli ve E.2023/136, K.2024/127 sayılı kararında, 5015 sayılı Kanun md.20/2-g’nin altıncı cümlesi, özel teşebbüs özgürlüğüne karşı ölçüsüz bir müdahale içerdiği gerekçesiyle iptal edilmiştir. Bu açıdan Yüksek Mahkeme, kaçakçılık suçlarına yönelik başlatılan vergi incelemesine bağlı olarak, ilgili akaryakıt tesisini işleten kişilerle birlikte üçüncü kişiler için de lisans vermeme tedbiri öngören ilgili kuralla, özel teşebbüs kurma özgürlüğüne karşı yönelen sınırlamanın ölçüsüz olduğunu tespit etmiştir. Yakın tarihte verilen ve önem arz eden bu kararın hukukun çeşitli dalları açısından farklı yönlerden ele alınabileceği doğaldır. Bununla birlikte bu çalışmada, dava konusu kuralın vergi hukuku bağlamında incelenmesi ve buna yönelik tespitler yapılmasına odaklanılmaktadır.

Bu çalışma, sözü edilen iptal kararının incelenmesi ve bunun özel teşebbüs kurma özgürlüğü ile vergi hukuku arasındaki ilişkiyi ön plana çıkararak irdelenmesine yöneliktir. Bu doğrultuda söz konusu ilişkiyi daha iyi inceleyebilmek için hem çalışmaya esas olan iptal kararına hem de dava konusu kuralı içeren madde hükmüne yönelik açılan farklı bir iptal davasına ilişkin kararın analizine de yer verilmektedir. Çalışmada söz konusu incelemenin yapılabilmesi için, ilk olarak özel teşebbüs kurma özgürlüğünün genel esaslarına odaklanılmakta ve ilgili konu, özel teşebbüs özgürlüğünün Anayasal konumu, niteliği ve önemi çerçevesinde araştırılmaktadır. Devam eden kısımda ise söz konusu özgürlüğün sınırlanması meselesi, ölçülülük ilkesi ve öze dokunma yasağı bağlamında irdelenmektedir. Çalışmanın ikinci kısmında, özel teşebbüs kurma özgürlüğünün vergi hukuku açısından yeri ve önemi araştırıldıktan sonra; *Anayasa* Mahkemesi’nin iptal kararı 5015 sayılı Kanunun *Anayasa*’ya aykırılık sorunu barındıran ilgili hükümleri çerçevesinde çeşitli yönlerden ele alınmaktadır. Çalışmamız, söz konusu kararın vergi hukukuna yansımalarını dikkate alarak özel teşebbüs kurma özgürlüğüne yönelik çeşitli tespitler ve önerilerle birlikte sonlandırılmaktadır.

II. ÖZEL TEŞEBBÜS KURMA ÖZGÜRLÜĞÜNÜN GENEL ESASLARI

A. Genel Olarak Özel Teşebbüs Kurma Özgürlüğü: Tanımı, Önemi ve Hukukî

Niteliği

Temel hak ve özgürlükler bağlamındaki özgürlükler, bir eylemin, davranışın ya da etkinliğin gerçekleştirilmesi sırasında herhangi bir engellemeye maruz kalınmaması olarak ifade edilebilir². Engellenmeme halinin aslî hukukî güvencelerinden biri ise, insan haklarına dayalı *Anayasa* anlayışının gereği olarak ülke Anayasalarıdır. Bu minvalde, kişi hak ve özgürlükleri açısından önemli bir yere sahip olan özel teşebbüs kurma özgürlüğünü de bu çerçevede değerlendirmek gerekir. Özel teşebbüs kurma özgürlüğü, kişilerin bireysel ya da ortaklık şeklinde işletme kurabilme konusunda sahip olduğu özgürlük biçimi olarak tanımlanabilir³. Türk *Anayasa* Mahkemesi ise söz konusu özgürlüğü, farklı özel noktalara değinmek suretiyle şu şekilde açıklamaktadır:

“Özel teşebbüs özgürlüğü, her gerçek veya özel hukuk tüzel kişinin tercih ettiği alanda iktisadi-ticari faaliyette bulunmak üzere teşebbüs kurabilmesini, dilediği mesleki faaliyete girebilmesini ve faaliyeti ile mesleğini Devletin veya üçüncü kişilerin müdahalesi olmaksızın dilediği biçimde yürütebilmesini ifade etmektedir⁴”

Esasında piyasa ekonomisinde kişilerin sahip olması gereken asgari normatif gereklerden biri olan *ekonomik özgürlükler* içinde yer alan özel teşebbüs kurma özgürlüğü, mülkiyet hakkı, sözleşme hürriyeti ve çalışma hakkı gibi hak ve özgürlüklerle birlikte yaşamın önemli bir bölümünü kapsayan ekonomik faaliyetlere yönelik temel hukuksal araçlardır⁵. Modern demokrasilerde, kişilerin ekonomik alanda faaliyet göstermesine yön veren ekonomik özgürlükler Anayasalarda çeşitli hükümler altında korunmakta ve özel teşebbüs kurma özgürlüğü de hukuk devleti çerçevesinde kişilerin vazgeçilmez temel haklarından biri olarak

¹ Mezkûr madde hükmüne yönelik iptal kararı ile sonuçlanan davalar için bkz. AYM, 28/9/2023 tarihli ve E.2023/35, K.2023/163 sayılı kararı ve AYM, 27/6/2024 tarihli ve E.2023/136, K.2024/127 sayılı kararı.

² KÜÇURADİ, İoanna, “İnsan Haklarına Dayalı *Anayasa* veya Devlet Kavramı”, *Anayasa Yargısı*, 8, 1991, s.136.

³ TÜRK, Hikmet Sami: “Bir *Anayasa* Taslağına Karşı Oy Yazısı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 42(1), 1992, s.10.

⁴ AYM, 13.05.2015, E.2015/34, K.2015/48.

⁵ TİRYAKİ, Refik: “Ekonomik Özgürlüklerin Kamu Hizmetinin Görülüş Usulleriyle İlişkisi”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(1), 2014, s.100.

kabul edilmektedir⁶. Bununla birlikte doktrinde özel teşebbüs kurma özgürlüğünü, *Anayasa* md.17/1’de öngörülen ve bütün hak ve özgürlüklerin kaynağı olarak görülen kişiliğin geliştirilmesi hakkı kapsamında değerlendiren görüşler de bulunmaktadır. Buna göre, herkesin yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahip olduğunu güvence altına alan kişiliğin geliştirilmesi hakkı, *Anayasa*’da ticari işletme açma, teşebbüs kurma, gelir elde etme ve ticari sözleşme yapma konularında ihdas edilen çeşitli ticari hükümlerin temelini oluşturmakta ve bu bağlamda özel teşebbüs kurma özgürlüğünü de doğrudan ilgilendirmektedir⁷.

Bununla birlikte özel teşebbüs kurma özgürlüğünün hem Osmanlı İmparatorluğu hem de Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında müstakilen düzenlenen ekonomik bir özgürlük olduğu görülmektedir. Nitekim 1876 Anayasası’nda “serbest ticaret özgürlüğü” ve 1924 Anayasası’nda da “ticaret özgürlüğü/ticarethane kurma özgürlüğü” (Any. md.70 ve md.79) olarak ele alınabilen özel teşebbüs özgürlüğü, esas olarak 1961 ve 1982 Anayasaları ile birlikte bugünkü niteliğine kavuşmuştur⁸. Nitekim 1961 Anayasası’nın içinde özel teşebbüs özgürlüğünü de bulunduran geniş perspektifli sosyal ve ekonomik haklar öngörüsü, 1982 Anayasası’nı da doğrudan etkilemiştir⁹.

Bu doğrultuda 1982 tarih ve 2709 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*¹⁰,’nın İkinci Kısım, temel hak ve özgürlükleri düzenlemekte ve söz konusu Kısımın Üçüncü Bölümü, sosyal devlet ilkesinin bir yansıması olarak “*Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler*” şeklinde yedi farklı hak ve özgürlüğe (md.41-65) kaynaklık etmektedir¹¹. Söz konusu ekonomik hak ve özgürlüklerden biri olan teşebbüs kurma özgürlüğü ise, *Anayasa*’da hak veya özgürlük terimleri altında lafzen sayılmamakta; ancak *Anayasa* md.48 uyarınca “*özel teşebbüsler kurmak serbesttir*” hükmü ile “*çalışma ve sözleşme hürriyeti*” başlığı altında korunmaktadır¹². *Anayasa*’nın ilgili madde hükmünde, kişilerin sahip olduğu ekonomik özgürlükler bağlamında çalışma hürriyeti, sözleşme özgürlüğü ve özel teşebbüs özgürlüğü ile ilgili oldukça önemli açılımlar bulunmaktadır. Nitekim *Anayasa* md.48 uyarınca:

“Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir. Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürütmesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır”.

Anayasa md.48/1’in sağladığı güvence altında, kişiler kuracakları teşebbüsler aracılığıyla ne şekilde faaliyet göstereceklerine serbest bir şekilde karar verme hürriyetine sahiptir¹³. Diğer bir ifadeyle, *Anayasa* gereğince her gerçek veya tüzel kişi tercih ettiği alanda ticari faaliyet göstermek amacıyla teşebbüs kurabilir, istediği mesleki faaliyeti sürdürebilir ve bunları devletin ve diğer kişilerin müdahalesi olmadan serbest bir şekilde yürütebilir¹⁴. Bunun yanında *Anayasa* md.48/2’de özel teşebbüslerin ekonomik, hukukî ve sosyal açıdan güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasına yönelik tedbir alma görevinin devlete yüklenmiş olması da önemli bir hususa dikkat çekmektedir. Bu açıdan *Anayasa*, “koruyucu devlet görevleri”¹⁵ olarak da nitelendirilen devletin düzenleyici ve denetleyici rolünü ön plana çıkarmakta ve devlete piyasa içerisinde tam ve dürüst bir şekilde işleyen rekabet ortamını düzenleme, koruma ve geliştirme konusunda görev vermektedir¹⁶. *Anayasa* md.49 ise özel teşebbüs kurma özgürlüğü ile yakından ilişkili olan çalışma hakkı ve ödevini düzenlemektedir. İlgili madde hükmü uyarınca:

“Çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir. Devlet, çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek, işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak ve çalışma barışını sağlamak için gerekli tedbirleri alır”.

Anayasa md.48 ilâ md.49’un sağladığı hukukî güvence altında çalışma hakkı, sözleşme hürriyeti ve özel teşebbüs kurma özgürlüğü kişilerin ekonomik özgürlükler bağlamında sahip olduğu temel hak ve özgürlükler arasındadır. Nitekim kişilerin dilediği işte çalışabilme ve sahip olduğu ekonomik özgürlükle beraber özel teşebbüs kurabilme hakkı, hukuk devletinin aslı kazanımlarından biridir. *Anayasa* md.48’de bu özgürlüğün sınırlandırılmasına yönelik herhangi bir özel sebep öngörülmemiştir¹⁷. Bunun yanında özel teşebbüs kurma özgürlüğü, tamamen sınırlandırılmayan nitelikte bir özgürlük değildir. Ancak bilhassa *Anayasa* md.13, söz konusu hak ve özgürlüklere karşı müdahalenin sınırlarını çizen hukukî bir güvence olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, kişi hak ve özgürlükleri yalnızca kanunla sınırlanabilir ve bu müdahale, sınırlamaya yönelen sebebe uygun ve ölçülü olmalıdır¹⁸.

⁶ AYM, 27.09.1967, E.1963/336, K.1967/29.

⁷ CAN, Ozan/ZABUNOĞLU, H. Gökçe: “Ticari Hükümler ve Yeni Anayasada Yer Alması Gereken Ticari Hükümlere İlişkin Bazı Öneriler”, Ankara Barosu Dergisi, 1, 2013, s.81.

⁸ TİRYAKİ, Refik: “Mülkiyet ve Sözleşme Özgürlükleri Ekseninde Anayasal Ekonomik Özgürlüklerin Tartışılması”, Rekabet Kurumu, Perşembe Söyleşileri, 2010, s.184.

⁹ BULUT, Nihat: “Türkiye’nin Anayasal Ekonomik Düzeni: Anayasa Mahkemesinin Yaklaşımı ve Bunun Doktrinde Meydana Getirdiği Tartışmalar”, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1(1), 1997, s.203-204.

¹⁰ RG: 09.11.1982, 17863 (Mükerrer).

¹¹ TAN, Turgut: “Anayasal Ekonomik Düzen” *Anayasa Yargısı*, 7, 1990, s.162.

¹² TAN, Turgut: *Sözleşme Özgürlüğüne Kamunun Müdahalesi*, Prof. Dr. Yıldırım Uler’e Armağan, Yakın Doğu Üniversitesi Yayınları, Lefkoşa 2014, s.513.

¹³ AYM, 04.04.2024, E.2023/153, K.2024/93.

¹⁴ AYM, 13.05.2015, E.2015/34, K.2015/48.

¹⁵ SAVAŞ, Vural Fuat: “Mali Anayasanın Temel Konuları”, *Anayasa Yargısı*, 8, 1991, s.367.

¹⁶ SEVEN, Vural: “Sosyal Paylaşım Sitelerinin (youtube-facebook-twitter) Haksız Rekabet Karşısındaki Durumu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(Özel Sayı), Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, 2014, s.3344.

¹⁷ GÖZLER, Kemal: “3 Ekim 2001 Tarihli Anayasa Değişikliği: Bir Abesle İştigal Örneği”, *Anayasa Yargısı*, 18(1), 2002, s.24.

¹⁸ AYM, 28.09.2023, E.2023/59, K.2023/164.

B. Ölçülülük İlkesi ve Öze Dokunma Yasağı Işığında Özel Teşebbüs Kurma Özgürlüğünün Sınırlanması Meselesi

Anayasa'da düzenlenen kişi hak ve özgürlüklerinin belirli koşullar çerçevesinde sınırlanabileceği kabul edilmiş ve bu konuda olağan ve olağanüstü dönemler için farklı kurallar öngörülmüştür¹⁹. Bu minvalde söz konusu hak ve özgürlüklere karşı yapılan müdahaleler olağan dönemde *Anayasa* md.13; olağanüstü dönemde ise *Anayasa* md.15 kapsamında değerlendirilmekte ve her iki durumda da, bilhassa ölçülülük ilkesi kapsamında güçlü bir vurgu yapılmaktadır. Ölçülülük ilkesi hukuk devletinin en önemli ilkelerinden biridir. Kanun koyucu düzenleme yaparken, ölçülülük ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalmak zorundadır²⁰. Pozitif bir hukuk normu olarak 2001 yılında yapılan *Anayasa* değişikliği sonrasında²¹ getirilen ölçülülük ilkesinin (Any. md.13); esasında bu değişiklikten önce yargısal içtihatlar da “hakkaniyet” ve “adalet” gibi kavramlarla ilişkilendirilerek kısmen de olsa gözetildiği söylenebilir. Ancak söz konusu değişiklikte beraber bu ilke, kişi hak ve özgürlükleri bağlamında *Anayasa*'nın sağladığı en önemli güvencelerden biri haline gelmiştir. En genel haliyle, ulaşılması beklenen amaç ile bu doğrultuda gerçekleştirilen sınırlama arasında kurulması gereken makul ve adil bir denge olarak açıklanabilen ölçülülük ilkesi, “elverişlilik”, “zorunluluk (gereklilik)” ve “orantılılık” şeklinde alt ilkelerden oluşmaktadır²². Bu doğrultuda elverişlilik, öngörülen sınırlamanın ulaşılması beklenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını; zorunluluk (gereklilik), ulaşılacak istenen amaca daha az bir sınırlamanın mümkün olmamasını ve son olarak orantılılık ise, ulaşılması beklenen amaç ve sınırlama için kullanılan araç arasında adil bir denge kurulmasını ifade eder²³.

Türk anayasa hukukunda kişi hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılmasında ön plana çıkan öze dokunma yasağı gereğince, temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunmak yasaktır. Esasında bu ilke daha önce 1961 Anayasası md.11 kapsamında öngörülmüş; 2001 yılındaki değişiklik sonrasında ise 1982 Anayasası md.13'te “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir*” hükmüyle tekrar Anayasal güvence altına alınmıştır²⁴. Nitekim bu yasaklama, temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasına yönelik iddialara karşı yapılan hukukî incelemelerde dikkate alınan aslî ölçütlerden biridir. Diğer bir ifadeyle öze dokunan bir sınırlama söz konusu olduğunda, demokratik toplum düzeninin gerekleri ve ölçülülük ilkesi bağlamında ayrıca inceleme yapılmayacaktır²⁵.

Bu değerlendirmeler ışığında özel teşebbüs kurma özgürlüğüne karşı yapılacak sınırlamalarda, 1961 ve 1982 Anayasaları özelinde vurgulanması gereken önemli hususlar bulunmaktadır. Esasında özel teşebbüs kurma, 1961 tarih ve 334 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*²⁶ md.40'ta “*çalışma ve sözleşme hürriyeti*” bağlamında ele alınmış ve “*Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir*” hükmüyle, 1982 Anayasası md.48'e de öncülük etmiştir. Ancak 1961 Anayasası md.40'ta söz konusu özgürlüğün kısıtlanması konusunda keskin bir sınır çizilmiş ve “*Kanun, bu hürriyetleri, ancak kamu yararı amacıyla sınırlayabilir*” ifadesine yer verilmiştir²⁷. Bu açıdan 1982 Anayasası'nda yer almayan bu kural, özel teşebbüs özgürlüğüne karşı yönelen olası bir müdahale konusunda önemli hususlar barındırmaktadır. Nitekim 1961 Anayasası, özel teşebbüs kurma özgürlüğünün sınırlandırılmasında hem kanunilik vurgusunu hem de sınırlama sebebinin mahiyetini açık ve kesin şekilde ortaya koymaktadır. Diğer taraftan 1982 Anayasası md.48'de ise söz konusu özgürlüğe karşı yapılacak müdahaleye yönelik özel, açık ve doğrudan bir kısıtlayıcı hüküm getirilmemiştir. Ancak *Anayasa* md.48/2'de yer alan “*Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır*” hükmü ile özel teşebbüs kurma özgürlüğünün, mutlak bir özgürlük olarak düzenlenmediği anlaşılmaktadır. Buna göre devlet, sözü edilen hususlar çerçevesinde özel teşebbüslere yönelik bazı tedbirler alarak, bu özgürlüğe yönelik müdahalelerde bulunabilir. *Anayasa*'da özel teşebbüs kurma özgürlüğü ile ilgili herhangi bir özel sınırlama nedeni öngörülme de, her hak ve özgürlüğün doğasından kaynaklanan bazı sınırlar bulunmaktadır²⁸. Bu doğrultuda *Anayasa* gereğince olağan dönemde özel teşebbüs kurma özgürlüğüne karşı yapılan müdahaleler, bilhassa *Anayasa* md.13'te yer alan temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması kapsamında somutlaşan ilkeler çerçevesinde değerlendirilecektir²⁹. Bu doğrultuda özel teşebbüs kurma özgürlüğü, özüne dokunulmaksızın

¹⁹ GÖZLER, Kemal: *Anayasa Hukukuna Giriş: Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku*, 19. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2012, s.219.

²⁰ AYM, 27.06.2024, E.2023/181, K.2024/128.

²¹ Bu kısımda, 2001 tarih ve 4709 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun*'un 2'nci maddesi ile yapılan değişiklikten söz edilmektedir.

²² AKYILDIZ, Ali: “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi”, 151. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, Danıştay Yayınları, No: 106, Ankara 2019, s.112.

²³ AYM, 23.07.2024, E.2024/52, K.2024/140; AYM, 23.07.2024, E.2024/96, K.2024/143; AYM, 01.10.2020, E.2020/60, K.2020/54.

²⁴ GÖZLER, Kemal: “Anayasa Değişikliğinin Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri (Anayasanın 13'üncü Maddesinin Yeni Şekli Hakkında Bir İnceleme)”, Ankara Barosu Dergisi, 2001/4, s.58.

²⁵ METİN, Yüksel: “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?”, Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7(1), 2017, s.5.

²⁶ RG: 20.07.1961, 10859.

²⁷ UZ, Abdullah: “Türkiye’de Çevre Hakkının Mülkiyet Hakkı ve Özel Teşebbüs Hürriyeti Üzerindeki Etkileri”, Amme İdaresi Dergisi, 41(3), 2008, s.119.

²⁸ *Anayasa* Mahkemesi'nin yakın tarihli bir kararına göre, “(...) *Anayasa'nın başka maddelerinde yer alan hak ve özgürlükler ile devlete yüklenen ödevler, özel sınırlama sebebi gösterilmemiş hak ve özgürlüklere sınır teşkil edebilir*”. Daha ayrıntılı bilgi için bkzn. AYM, 13.09.2023, E.2022/70, K.2023/152.

²⁹ ODER, Bertil Emrah: “Temel Hakların Yargısallaşmasında Kuramsal Sorunlar: Türkiye Örneği”, *Anayasa Mahkemesinin*

yalnızca kanunla sınırlanabilecek ve bu müdahaleler *Anayasa*'nın sözüne, ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacaktır. Anlaşıldığı üzere ölçülülük ilkesi ve öze dokunma yasağı, özel teşebbüs kurma özgürlüğü ile ilgili yapılacak hukukî incelemelerde başat rol oynamaktadır³⁰.

Anayasa Mahkemesi kararlarında da yer verildiği üzere, *Anayasa*'da güvence altına alınan kişi hak ve hürriyetlerine karşı kanun koyucu tarafından yapılacak sınırlamalar, Yüksek Mahkemenin güvencesine bağlanmıştır³¹. *Anayasa*'da temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması (md.13), temel hak ve hürriyetlerin kötüye kullanılmaması (md.14) ve temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durdurulması (md.15) kapsamında kişi hak ve özgürlüklerine karşı yapılan müdahalelerin sınırlarına vurgu yapan Yüksek Mahkeme, “*özgürlükler kural, sınırlamalar istisna*” ilkesini benimsediğini göstermiştir³². Bu bağlamda, özel teşebbüs kurma özgürlüğüne karşı yönelecek bir sınırlamanın norm denetimi de bizzat *Anayasa* Mahkemesi tarafından gerçekleştirilecektir.

Bununla birlikte özel teşebbüs kurma özgürlüğünün sınırlanmasında, bu özgürlüğün ekonomik kamu düzeni amacıyla sınırlanıp sınırlanamayacağı meselesi de önem kazanmaktadır. Devletin ekonomideki düzenleyici rolüne bağlı olarak ortaya çıkan ve özel bir kolluk türü olan ekonomik kolluğun amacı, ekonomik kamu düzenini sağlamaktır. Nitekim, *Anayasa* md.48/2 uyarınca devletin, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini sağlayacak tedbirler alması, ekonomik kolluk yetkilerinin kullanılmasına ve en nihayetinde ekonomik kamu düzeninin sağlanmasına vurgu yapmaktadır³³. Ekonomik alanın düzenlenmesine yönelik ihdas edilen kuralların temel amacı, toplumun ve kişilerin ekonomik menfaatlerinin korunması suretiyle ekonomik kamu düzeninin sağlanmasıdır³⁴. Bu bağlamda ekonomik kamu düzeninin sağlanmasına yönelik kuralların hukukî zemini, *Anayasa*'nın çeşitli maddelerinde kendini göstermektedir³⁵. *Anayasa* Mahkemesi'nin bir kararında sözü edilen Anayasal hükümler için şu değerlendirmeler yapılmaktadır³⁶:

“Anayasa'nın çeşitli maddelerinde yer alan, "...kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak..." (madde 5), "...Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır (madde 48); ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı... planlamak..." (madde 166); Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemelerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır..." (madde 167); şeklindeki hükümler, Devletin ekonomik hayatın işleyişini düzenlemek, gerektiğinde bu alana müdahale hususunda görevli kılındığını ortaya koymaktadır”.

Anayasa md.167 bağlamında, ekonomik kamu düzeninin sağlanması amacıyla piyasaların sağlıklı ve düzenli şekilde işlemelerini sağlayacak ve geliştirecek tedbirlerin alınması devletin görevidir. Bu bakımdan devlet, özel teşebbüslerin ekonomik alanda serbestçe faaliyet göstermelerini sağlamak için gereken önlemleri alma ve gerektiğinde ekonomik kamu düzeninin bozulmaması amacıyla özel teşebbüslere müdahalede bulunma yetkisine sahiptir³⁷. Nitekim devletin düzenleyici ve denetleyici rolüne istinaden, özel teşebbüslere yönelik idarî bir tedbir ve/veya yaptırım uygulama yetkisi, bağımsız idarî otoriteler tarafından kullanılmaktadır. Bu kapsamda özellikle faaliyet izinlerinin iptal edilmesi, faaliyetlerin geçici süreliğine veya sürekli olarak durdurulması veya idarî para cezası gibi yaptırım ve tedbirler ön plana çıkmaktadır³⁸. Örneğin, çalışmamıza konu olan 5015 sayılı Kanun md.20/2-g'de özel teşebbüslere yönelik ihdas edilen geçici süreliğine durdurma ve lisans vermeme tedbirleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından uygulanmaktadır. Bu minvalde, *Anayasa* md.48'de mutlak bir özgürlük olarak düzenlenmeyen özel teşebbüs kurma özgürlüğünün sınırlanmasında, *Anayasa* md.13 sınırlamanın sınırını; *Anayasa* md.5., 48., 166., 167. ve 172 ise ekonomik kamu düzeninin sağlanması amacıyla sınırlamanın zeminini belirleyebilir.

III. VERGİ HUKUKUNDA ÖZEL TEŞEBBÜS ÖZGÜRLÜĞÜ: ANAYASA MAHKEMESİ'NİN İPTAL KARARININ İNCELENMESİ

A. Özel Teşebbüs Kurma Özgürlüğünün Vergi Hukuku Açısından Yeri ve Önemi

Gerçek ve tüzel kişilerin ekonomik alanda faaliyet göstermesini güvence altına alan özel teşebbüs özgürlüğü, vergi hukuku bağlamında da oldukça önemlidir. Vergilendirme yetkisi gereğince devlet, teşebbüs sahipleri ile ekonomik ve hukukî açıdan çeşitli ilişkiler kurmakta ve teşebbüs sahipleri için bu ilişkiden doğan bazı yükümlülükler bulunmaktadır. Bu bağlamda ekonomik faaliyet alanına uygun şekilde özel teşebbüsler kurarak faaliyet gösteren kişiler, vergileme açısından şekli ve maddi vergi ödevleriyle yükümlendirilmektedir. Nitekim, özel teşebbüs sahiplerinin temel vergisel yükümlülükleri; beyanname verme, defter tutma, belge düzenleme, defter ve belgeleri saklama ve ibraz etme gibi şekli ödevleri

Kuruluşunun 60. Yılı Anısına: 60 Yıl 60 Makale Cilt 2, *Anayasa Mahkemesi Yayınları*, Ankara 2022, s.1097.

³⁰ ODER, s.1100.

³¹ AYM, 26.11.1986, E.1985/8, K.1986/27.

³² KABOĞLU, İbrahim Ö: “Hukukun Genel İlkeleri ve *Anayasa* Yargısı (Özgürlükler Hukuku Açısından Bir Değerlendirme”, *Anayasa Yargısı*, 8, 1991, s.313.

³³ TAN, 1990, s.166-167.

³⁴ TIRYAKI, Tercan/GÜRSOY, Türker: “Ekonomik Suç Kavramı ve Sigortacılık Suçlarının Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, 55, 2004, s.53.

³⁵ ÖZKAN, Ahmet Fatih: “Ekonomik Kamu Düzeni ve Ekonomik Kolluk Faaliyeti”, *Ankara Barosu Dergisi*, 67(4), Güz 2009, s.82.

³⁶ AYM, 04.03.1986, E.1985/16, K.1986/5.

³⁷ AYM, 01.06.2022, E.2021/128, K.2022/68; AYM, 13.07.2023, E.2022/109, K.2023/125; AYM, 01.02.2024, E.2023/177, K.2024/30.

³⁸ ORER, Gürsel: “Ekonomik Kamu Düzeni ve Devletin Ekonomiye Müdahalesi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 6, 2015, s.381.

kapsarken; maddi vergi yükümlülüğü açısından ise vergi borcunun usulüne uygun şekilde ve süresinde ödenmesi gerekliliği söz konusudur. Diğer bir ifadeyle teşebbüs sahipleri, verginin konusuna giren işlemler sebebiyle doğan vergi borcunu ödeme zorunluluğundan kaynaklanan maddi yükümlülükler ve şekli açıdan yerine getirilmesi gereken yükümlülükler dolayısıyla vergi hukuku kapsamında yer alan çeşitli normlarla sürekli bir etkileşim içindedir. Ancak vergi hukukunun teşebbüs özgürlüğü açısından önemi, yalnızca söz edilen vergi ödevleriyle sınırlı kalmamakta; bunun yanında uygulanan vergi politikalarının da özel teşebbüsler üzerinde önemli etkileri ve sonuçları bulunmaktadır. Örneğin, bir ülkede uygulanan vergi politikalarının, girişimcilik faaliyetlerini, piyasa dengelerini ve yatırım ile teşebbüs kararlarını doğrudan etkilediği ifade edilebilir. Bu etkiler, vergi yükü ve vergi oranları ile şekillenen bir süreçtir. Bununla birlikte özel teşebbüs kurma özgürlüğü ve vergileme arasında özellikle vergi adaleti ve ölçülülük ilkesi bağlamında da gözetilmesi gereken hassas bir denge söz konusudur.

Özel teşebbüs özgürlüğü ile vergileme arasındaki hassas dengenin bir tarafında, teşebbüslerin *Anayasa* md.48’de öngörüldüğü şekilde hukuk devletinin güvencesi altında faaliyette bulunması yönündeki özgürlük, diğer tarafında ise devletin *Anayasa* md.73 gereğince kamu giderlerinin karşılığı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu yetki ve zorunluluk yer almaktadır. Dolayısıyla hem devletin vergilendirme yetkisini kullanmasına engel olmayacak hem de bu yetkinin aşırı şekilde kullanılması sonucunda yatırımları ve kişilerin ekonomik karar ve tercihlerini olumsuz yönde etkilemeyecek düzenlemelere gerek duyulmaktadır. Zira yatırım yapmayı belirleyen ana motivasyon kâr elde etme arzusu olduğundan, teşebbüs kârları üzerine konulacak yüksek oranlı bir vergi sonucunda yatırımcıların elde ettiği gelir azalacak; diğer bir ifadeyle uygulanan vergi politikası sonucunda yatırımlar, teşebbüs kârı ve en nihayetinde teşebbüs sahibinin faaliyete devam etme konusundaki karar ve tercihleri olumsuz yönde etkilenebilecektir³⁹.

Vergilendirmenin taraflarını temsil eden özel teşebbüsler ve devlet arasındaki çıkar dengesinin sağlanabilmesinde hukuka uygunluk açısından vergilemede adalet ve ölçülülük ilkelerinin mutlak surette gözetilmesi gerekir. Nitekim vergi normları ve politikalarıyla kişilerin girişim özgürlüğü ve mülkiyet hakkı ölçülülük ilkesine uygun düşmeyecek şekilde sınırlandırılmamalı ve bu tür yollarla kişilerin teşebbüs kurma kararını etkileyecek ya da mevcut teşebbüslerin ekonomik faaliyetlerini sürdürmesine engel olacak bir müdahalede bulunulmamalıdır. Bu husus, yargısal içtihatlarda sıkça vurgulanan ve önem verilen bir konudur. Bu açıdan *Anayasa* Mahkemesi, vergilendirme ve çalışma hakkı arasındaki ilişki üzerine şu değerlendirmeleri yapmaktadır:

“Ağır vergi koşulları, kişileri, temel hak ve özgürlüklerden birini oluşturan çalışma hakkından yoksun kılacak bu tür bir yasal düzenleme, hukuk devleti ilkesine ters düşer ve *Anayasa*’nın 13. maddesinde öngörülen demokratik toplum düzeninin gerekleriyle de bağdaşmaz⁴⁰”.

Bununla birlikte vergileme ile teşebbüs özgürlüğü ve çalışma hakkı arasındaki ilişki, vergi harcamaları, teşvik politikaları ve vergi denetimleri açısından da irdelenebilir. Burada dikkate alınacak temel kriterler ise, vergilemede adalet ve rekabet eşitliğidir. Vergi yönetiminin yalnızca belirli sektörlerle yönelik sağladığı vergi kolaylıkları, rekabeti bozabilecek niteliğe sahip olmaları nedeniyle *Anayasal* açıdan uygunluk denetimine tabi tutulabilir. Benzer şekilde, vergi incelemelerinin tüm yükümlülere ve sektörlerle teşmil edilmemesi, vergi borcunu düzenli şekilde ödeyen dürüst mükellefler ve yükümlülüklerini gerektirdiği şekilde yerine getirmediği halde denetim eksikliğinden faydalanan mükellefler arasında fırsat eşitsizliği yaratabilir. Bunun sonucunda uygulanan vergi politikalarının ve alınan vergisel önlemlerin, teşebbüs sahiplerinin çalışma motivasyonu üzerinde söz edildiği şekilde olumsuz sonuçları olabilir⁴¹.

B. *Anayasa* Mahkemesi’nin İptal Kararı Bağlamında: Vergi Hukukunda Teşebbüs Özgürlüğü ve *Anayasal* Hükmü

1. Genel Açıklama

Anayasa md.148 gereğince *Anayasa* Mahkemesi, kanunların *Anayasa*’ya şekil ve esas bakımından uygun olup olmadığını denetlemekle görevli ve yetkilidir. Bu bağlamda hukuka uygunluk denetimi açısından oldukça önemli görevler ve sorumluluklarla donatılan Yüksek Mahkeme, söz konusu düzenlemelerin şekil ya da esas bakımından *Anayasa*’ya uygun olmadığını tespit ederse, bunların iptali yönünde karar vermekte ve böylece *Anayasa*’ya aykırı olan bir düzenleme hukuk âleminde kaldırılmaktadır. Nitekim *Anayasa* Mahkemesi’nin 27/6/2024 tarihinde 5015 sayılı *Petrol Piyasası Kanunu*⁴² hakkında vermiş olduğu iptal kararı da hukukun çeşitli dallarını ilgilendiren önemli bir hüküm niteliğindedir.

2. 5015 sayılı *Petrol Piyasası Kanunu*’nun Norm Denetimine Konu Olan Hükümleri

5015 sayılı *Petrol Piyasası Kanunu*, petrol piyasasının sağlıklı ve düzenli şekilde faaliyet sürdürmesi ve bu piyasanın geliştirilmesine yönelik düzenleme, yönlendirme, gözetim ve denetim faaliyetlerini düzenlemektedir (md.1). Devletin düzenleyici ve denetleyici rolünün bir yansıması olarak petrol piyasası faaliyetlerini konu edinen 2003 tarihli bu Kanun, ulusal hukukun muhtelif dalları özelinde mühim bir kaynak konumundadır. Bunun yanında ilgili Kanunun 20’nci maddesi, bilhassa son yıllarda *Anayasa*’nın çeşitli hükümlerine aykırılık içerdiği gerekçesiyle *Anayasa* Mahkemesi’nin norm denetimine konu olmuştur. Söz konusu iptal istemlerinin odak noktasında 5015 sayılı Kanun md.20/2-g yer almakta ve bu bağlamdaki

³⁹ EDİZDOĞAN, Nihat/CELİKKAYA, Ali: Vergilerin Ekonomik Analizi, 2. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa 2012, s.70.

⁴⁰ AYM, 07.11.1989, E.1989/6, K.1989/42.

⁴¹ TAYLAR, Yıldırım: “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(Özel Sayı), 2014, s.4973-4974.

⁴² RG: 20.12.2003, 25322.

aykırılık iddiaları *Anayasa* md.2., 13., 35., 48. ve 49 üzerine yoğunlaşmaktadır. Türk vergi hukuku bağlamında önemli olan ve Yüksek Mahkemenin 2023 ve 2024 yıllarında iptal kararı ile sonuçlandığı bu davalar şu şekilde özetlenebilir:

- *Anayasa Mahkemesi*'nin 28/9/2023 tarihli ve E.2023/35, K.2023/163 sayılı kararı⁴³ gereğince, 5015 sayılı Kanun md.20/2-g'de yer alan "(...) ve Kurum tarafından her türlü tesiste (rafineri hariç) lisansa tabi tüm faaliyetler kovuşturmaya yer olmadığına dair karar veya mahkeme kararı kesinleşinceye kadar geçici olarak durdurulur" ve "(...) bu süre içerisinde söz konusu tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye de lisans verilmez" bölümleri, *Anayasa* md.13. ve 48'e aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Burada "kurum" olarak bahsi geçen Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), petrol piyasasını düzenleme, bayilik faaliyetleri için lisans verme ve bu piyasaya yönelik Kanunda öngörülen idari tedbirleri tesis etmekle görevlendirilmiştir. İtiraz konusu kuralda, 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*⁴⁴ (VUK) md.359'da yer verilen kaçakçılık suçları bağlamında; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi, söz konusu belgelerin kullanılması, belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen ya da kısmen sahte şekilde düzenlenmesi ya da bu belgelerin kullanılması suçları ile VUK'un sözü edilen maddesinin (ç) fıkrasında düzenlenen elektronik ortamda işlenen suçların işlendiği tespit edilen tesislerde, lisansa tabi tüm faaliyetlerin kovuşturmaya yer olmadığına ilişkin karar ya da mahkeme kararı kesinleşinceye kadar "geçici" olarak durdurulacağı; diğer bir ifadeyle tesisin EPDK tarafından geçici olarak mühürleneceği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda 5015 sayılı Kanunun ilgili maddede hükmünde, uygulanacak idari tedbirin (geçici durdurma) kapsamı ve süresi tayin edilmiş ve bu süre zarfında ilgili tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye de lisans verilmeyeceği açıkça hüküm altına alınmıştır. *Anayasa Mahkemesi* özel teşebbüs kurma özgürlüğü bağlamında söz konusu kuralın, "petrol piyasasında vergi kaçakçılığıyla mücadele edilmesi ve bu nedenle devletin vergi kaybına uğramamasını" amaçladığı gerekçesiyle Anayasal açıdan meşru bir amaca dayandığını belirtmiş; ancak bu sınırlamanın *Anayasa* md.13 uyarınca ölçülülük ilkesi açısından orantılı olmadığına hükmetmiştir. Buna göre geçici durdurma tedbirinin değişen şartlara uygun şekilde soruşturma ve kovuşturma aşamalarında gözden geçirilerek kaldırılmasına ya da bu süre zarfında geçici olarak durdurma tedbirinden daha hafif bir tedbirin uygulanmasına olanak vermeyen 5015 sayılı Kanunun ilgili hükümleri, kişilere aşırı bir külfet yüklediğinden ve sınırlamaya ilişkin meşru amaç ile özel teşebbüs özgürlüğüne getirilen sınırlama arasında orantısız (ölçüsüz) bir müdahale bulunduğundan, ilgili dava konusu kural iptal edilmiştir. Söz konusu karar Resmî Gazete'de yayımlandıktan hemen sonra kabul edilen 7491 sayılı Kanun kapsamında, 5015 sayılı Kanun md.20/2-g'de Yüksek Mahkemenin işaret ettiği hususları dikkate alarak bazı değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, söz konusu Kanun md.20/2-g şu şekilde değiştirilmiştir:

"(...) ve Kurum tarafından her türlü tesiste (rafineri hariç) lisansa tabi tüm faaliyetler geçici olarak durdurulur ve bu süre içerisinde söz konusu tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye de lisans verilmaz. Kurum tarafından geçici durdurma işleminin kaldırılıp kaldırılmayacağı bu fıkra da yer verilen suçlarla sınırlı olmak üzere Cumhuriyet başsavcılığı veya mahkemelerden temin edilecek bilgilere göre altı ayda bir değerlendirilir. Ancak kovuşturmaya yer olmadığına dair kararın kesinleşmesi üzerine ya da mahkûmiyet dışında bir hüküm veya hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmesi halinde kesinleşmesi beklenmeksizin Kuruma yargı merciince bildirilmesiyle veya sair suretlerle Kurumca itila edilmesi durumunda geçici durdurma işlemi Kurum tarafından kaldırılır. Kesinleşmiş mahkeme kararına göre lisans sahiplerinin lisansı iptal edilir. Bu bent kapsamında kalan fiillere ilişkin olarak verilen idari para cezaları ödenmediği müddetçe lisansa konu tesis için lisans verilmez. Bu bent kapsamındaki suçlara ilişkin vergi incelemesi sonuçlanıncaya kadar söz konusu tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye de lisans verilmez".

7491 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, 5015 sayılı Kanunda yer almadığı için eleştirilere konu olan geçici durdurma kararının değişen şartlara göre yeniden ele alınması hususu üzerine, bu kararın kaldırılıp kaldırılmayacağına "altı ayda bir" gözden geçirilmesine yönelik yeni bir kural öngörülmüştür.

- *Anayasa Mahkemesi*'nin çalışmanın esas konusunu oluşturan 27/6/2024 tarihli ve E.2023/136, K.2024/127 sayılı kararında⁴⁵ ise, 5015 sayılı Kanun md.20/2-g'de yer alan başka bir düzenleme norm denetimine konu olmuştur. Yüksek Mahkemenin, söz konusu madde hükmünün (g) bendinin altıncı cümlesi üzerine verdiği iptal kararının 02/7/2025 tarihinde (9 ay sonra) yürürlüğe gireceğine hükmettiği bu dava oyçokluğu ile sonuçlandırılmıştır.

3. *Anayasa Mahkemesi*'nin 2024 tarih ve E.2023/136, K.2024/127 Sayılı İptal Kararının Mahiyeti ve Kararın Vergi Hukukuna Yansımaları

a. İptal İsteminin Gerekçeleri

İncelememize esas olan davada Danıştay 13. Dairesi, 5015 sayılı Kanun md.20/2-g'nin altıncı cümlesinin *Anayasa*'nın 2., 13., 35. ve 48'inci maddelerine aykırı olduğunu ileri sürerek iptal isteminde bulunmuştur. İlgili Kanun maddesinde (md.20/2-g), petrol piyasasına yönelik alınacak idari tedbirler kapsamında VUK md.359'un (a), (b) ve (ç) fıkralarında yazılı "kaçakçılık suçları" ile ilişkilendirilen bazı özel hususlar söz konusudur. Buna göre Danıştay 13. Dairesi söz konusu Kanun hükmünde belirtilen, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da bunu kullanma, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenleme veya bunları kullanma ve yine VUK md.359/ç kapsamında yer alan suçları işleme nedeniyle ortaya çıkması muhtemel vergi kaybının önlenmesi için EPDK tarafından

⁴³ AYM, 28.09.2023, E.2023/35, K.2023/163.

⁴⁴ RG: 10.01.1961, 10703.

⁴⁵ AYM, 27.06.2024, E.2023/136, K.2024/127.

uygulanacağı belirtilen idarî tedbirin, özel teşebbüs özgürlüğü ve mülkiyet hakkını ölçüsüz şekilde sınırlandırdığını iddia etmektedir. İtiraza konu olan ilgili idarî tedbir ise şu şekildedir: “*Bu bent kapsamındaki suçlara ilişkin vergi incelemesi sonuçlanıncaya kadar söz konusu tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye de lisans verilmez*”. Anlaşıldığı üzere kanun koyucu, devletin olası bir vergi kaybına uğramaması adına, söz konusu vergi kaçakçılığı suçlarının işlenip işlenmediğine yönelik gerçekleştirilen vergi inceleme süreci tamamlanıncaya kadar hem ilgili tesis sahiplerini hem de üçüncü kişileri ilgilendiren mühim bir idarî tedbir hükmü getirmiştir.

Danıştay ilgili dava dairesi iptal isteminin gerekçesinde itiraz konusu kuralın; vergi incelemesine tabi tutulan kişinin faaliyetlerini icra ettiği tesiste faaliyette bulunmak isteyen üçüncü kişilerin “teşebbüs kurma özgürlüğünü (Any. md.48)” ve inceleme kapsamındaki faaliyetin yapıldığı tesis malikinin ise “mülkiyet hakkını (Any. md.35)”, ölçüsüz bir şekilde sınırlandırdığını iddia etmekte ve bu hükmün *Anayasa*’nın ilgili maddeleri gereğince iptal edilmesini istemektedir.

b. Anayasa’ya Aykırılığın Tespiti ve İptal Kararının Gerekçeleri

Anayasa Mahkemesi, 5015 sayılı Kanunun itiraza konu olan kuralını *Anayasa* md.13 ve md.48 bağlamında, özel teşebbüs kurma özgürlüğünün ölçülülük ilkesine uygun bir şekilde sınırlandırılıp sınırlandırılmadığına yönelerek incelemiştir. Bu bağlamda Yüksek Mahkeme, söz konusu kuralın vergi incelemesine konu olan tesisin geçici de olsa petrol piyasası faaliyetlerinde kullanılmasını sınırlandırdığını ve bununla birlikte ilgili kuralın, lisans vermeme tedbirinin EPDK tarafından hangi koşullar altında uygulanacağını ve bunun devam edeceği süreyi açık ve net olarak düzenlemesi sebebiyle belirlilik ve öngörülebilirliğe uygun olduğunu belirtmiştir.

İkinci aşamada dava konusu tedbir, vergi kaybının ve suç işlenmesinin önlenmesi bakımından *Anayasa* md.48/2’de bulunan “Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır” hükmü çerçevesinde değerlendirilmiş ve özel teşebbüs kurma özgürlüğüne karşı yönelen bu müdahalenin “sosyal amaçlar” çerçevesinde meşru bir amaca yöneldiği tespit edilmiştir. Son aşamada ise, meşru bir amaçla özel teşebbüs kurma özgürlüğüne karşı yönelen bu müdahalenin, ölçülü olup olmadığına ilişkin yapılacak tespitlere geçilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, vergi kaçakçılığı kapsamında vergi incelemesine konu olan tesise ilişkin lisans vermeme tedbirini, ölçülülük ilkesinin alt ilkeleri bağlamında ayrı ayrı değerlendirmiştir. Bu bağlamda söz konusu tedbirin, sınırlamanın meşru amacına ulaşılması için “*elverişli olmadığı söylenemez*” şeklinde bir değerlendirme yapılmış; gereklilik açısından lisans vermeme tedbirinin söz konusu tesisteki ekonomik faaliyetlerin belli bir süre durmasına sebep olacağından ağır bir sınırlama olduğu kabul edilmiş; ancak kaçakçılık suçlarının niteliği ve buna yönelik vergi incelemesinin uzmanlık gerektiren teknik boyutu hasebiyle sınırlamanın meşru amacına lisans vermeme dışında daha hafif bir tedbirle ulaşılmanın mümkün olamayabileceği belirtilerek, bu konunun kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında kaldığı yönünde bir tespit yapılmıştır. Anlaşıldığı üzere Yüksek Mahkeme, dava konusu kurala ilişkin *Anayasa*’ya aykırılık tespitini “orantısızlık” üzerinden yapmıştır. Nitekim 5015 sayılı Kanunun ilgili madde hükmünde yer alan, inceleme devam ederken başka bir gerçek veya tüzel kişiye lisans verilmeyeceğine dair kuralın inceleme sürecinde yeniden gözden geçirilmesine yönelik imkân tanıyan bir hüküm barındırmaması; diğer bir ifadeyle, bu kuralın değişen şartlara göre kaldırılıp kaldırılmayacağına yönelik bir esneklik sağlanmaması, *Anayasa* md.13 uyarınca ölçüsüz bulunmuştur. Buna göre ilgili Kanun hükmünde hem EPDK’nın değişen şartlara göre değerlendirme yapması hem de ilgili tesiste ticari faaliyette bulunmak isteyen üçüncü kişilerin bu tedbirin gözden geçirilmesine yönelik talepte bulunma hakkı gözetilmemiştir. Sonuç olarak, “(...) *kuralın kişilere aşırı bir külfet yüklediği, kamu zararının önlenmesi yönündeki amaç ile teşebbüs özgürlüğüne getirilen sınırlama arasındaki makul dengenin bozulmasına neden olduğu*” gerekçesiyle dava konusu kural, *Anayasa* md.13 ve md.48’e aykırı bulunarak oyçokluğu⁴⁶ ile iptal edilmiştir.

c. 5015 sayılı Kanun md.20/2-g Kapsamındaki İptal Kararının Vergi Hukuku Açısından İrdenlenmesi

5015 sayılı Kanun md.20/2-g, VUK md.359’da yer alan kaçakçılık suçlarıyla ilişkilendirilen, buna yönelik bazı idarî tedbir hükümleri ihdas eden ve bu yönüyle *Anayasa*’ya uygunluk açısından bazı itirazlarla karşılaşan tartışmalı bir kanun hükmüdür. Konunun vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili olması ve söz konusu idarî tedbirin vergi incelemesi gibi teknik ve uzmanlık gerektiren bir alana doğrudan temas etmesi nedeniyle, bu konuda bazı tespitler yapma gereği bulunmaktadır.

⁴⁶ Çoğunluk görüşüne katılmayan Muhterem İNCE’nin karşı oy gerekçesinde, önceki yıllarda da VUK md.359 kapsamındaki fiillerle yönelik benzer idarî tedbirleri konu edinen çeşitli kanun hükümlerini “ölçsüzlük” yönünden iptal eden Yüksek Mahkemenin kararına katılmadığı yönündeki tespitlerine atıf yapılmış ve bu düşüncesi tekrar edilmiştir. Bu kapsamda bknz. AYM, 26.07.2023, E.2023/32, K.2023/138: “*Kuralın bütün, bütün mamulleri ve alkollü içecekler piyasasında adli süreç esnasında yasa dışı üretim, satış ve sunum faaliyetlerinin devamını ve buna bağlı oluşacak kamu zararının önlemek şeklinde meşru bir amacı bulunmaktadır. Bununla birlikte kuralın meşru amacı gerçekleştirmek bakımından elverişli ve tedbire konu faaliyet alanında çok kısa sürede oldukça yüksek sayıda ürünün yasa dışı üretim ve ticaretinin mümkün olması karşısında gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Tedbir işlemine karşı Anayasa’nın 125. maddesi uyarınca idari yargı yoluna başvurulması ve açık bir hukuka aykırılığın bulunduğu hâllerde yargı mercilerince yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesinin mümkün olduğu ve gerektiğinde yeni bir idari işlem tesis edilmesini engeller bir kanuni düzenleme bulunmadığı da gözetildiğinde kuralın orantılı ve dolayısıyla ölçülü olduğu, Anayasa’nın 13. ve 48. maddelerine aykırı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır*”.

VUK md.134 uyarınca vergi incelemesi, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak” amacıyla yapılmakta ve yine VUK md.140/1 gereğince vergi inceleme elemanları, incelemeye tabi olanlara bu işlemin konusunu ve incelemeye başlanıldığını yazıyla bildirmek zorundadır. Bu durumda Anayasa md.2 ve VUK md.140/1’in sağladığı güvence altında vergi incelemesine tabi olan kişilerin, haklarında başlatılan vergi incelemesinden hukukî güvenlik ilkesine uygun şekilde haberdar olması gerekir. Türk vergi hukukunda vergi incelemeleri, VUK’un ilgili bölümleri ve *Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*⁴⁷, *Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği*⁴⁸ ve *Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*⁴⁹ kapsamında tesis edilmekte ve inceleme sırasında ve sonrasında düzenlenen raporlara göre tamamlanmaktadır. Vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından hazırlanan bu raporlar, *Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği*’nin Üçüncü Bölümünde “Raporlar ile İstatistik Cetveli” başlığı altında sayılmıştır. Bunlara vergi inceleme raporu, vergi suçu raporu, vergi tekniği raporu, görüş ve öneri raporu ile cevaplı rapor gibi raporlar örnek olarak gösterilebilir. Anılan Yönetmelik md.53 ve *Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik* md.2 uyarınca vergi inceleme raporunun, inceleme sonucunda düzenlendiği; vergi suçu raporunun da, VUK md.359 kapsamındaki vergi suçları için düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bunun yanında vergi tekniği raporu ise, birden fazla mükellefi/vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini ilgilendiren konuların tek bir belge altında açıklandığı raporlardır⁵⁰. Bu minvalde sözü edilen vergi inceleme raporlarının hukukî niteliği, incelemeye tabi olan mükelleflerin hak arama özgürlüğü açısından önem arz etmektedir.

Vergi incelemesi ve buna esas oluşturan inceleme raporları, idarî işlem teorisi açısından hazırlık işlemi niteliğindedir⁵¹. Zira vergi incelemelerinin, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmaya ve bunun sonucunda eksik ödenen veya hiç ödenmemiş vergilerin kamu yararı amacıyla tahsil edilebilirliğine aracı olduğu; diğer bir ifadeyle bu raporların, vergi dairelerince yapılacak tarhiyata ve ceza kesme işlemlerine hazırlık niteliğinde bir işlem olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla vergi inceleme raporları, idarî yargı organlarında tek başlarına (tarh işleminden bağımsız) dava konusu edilemez. Zira bu raporlar kesin ve icrai nitelikte değildir⁵².

Bütün hazırlık işlemlerinde olduğu gibi, vergi incelemesinin de temel amacı, asıl işlemi (tarh) ortaya çıkarmaktır. Vergi matrahının idarece tespit edilebilmesi sırasında, vergi dairesini bilgilendirme ve yönlendirme özelliği bulunan ve bu yönüyle tarha esas teşkil eden vergi inceleme doğrudan sonuç doğurmaması nedeniyle idarî yargıda iptal davasına konu edilemez. Zira bu incelemeler tek başlarına incelemeye tabi olanların mevcut hukukî durumunu değiştirecek ya da ortadan kaldıracak nitelikte bir hüküm ifade etmez. Bu sebeple vergi inceleme raporları inceleme sonuçlarınınca asıl işlemten bağımsız olarak mükelleflere tebliğ edilmemekte; bunun yerine VUK md.35 ve md.366 gereğince, vergi ve ceza ihbarnamelerine eklenmek suretiyle ilgili mükelleflere bildirilmektedir. Dolayısıyla incelemeye tabi olan ve haklarında tesis edilen re’sen veya ikmalen tarhiyat nedeniyle doğan vergi ve/veya cezaları bunlara yönelik ihbarnamenin tebliği sırasında öğrenen mükellefler; söz konusu vergi incelemesindeki olası hukuka aykırılıkları, ancak tarha karşı açılan dava sırasında ileri sürebilir⁵³. Bu bağlamda, vergi incelemesinin tarh işleminin sebep unsuru oluşturmaları hasebiyle hazırlık işlemi niteliğindeki incelemeye yönelik hukuka aykırılıklar, idarece tesis edilen tarhı sebep yönünden sakatlayacaktır⁵⁴.

VUK md.140/7 uyarınca, vergi inceleme elemanlarının düzenlediği raporlar vergi dairelerine gönderilmeden önce, rapor değerlendirme komisyonları tarafından hukuka uygunluk yönünden incelenir. Vergi daireleri tarafından tesis edilecek tarh işleminden önce söz konusu raporların mevzuata uygunluk denetiminden geçmesi, incelemeye tabi olan kişilerin mükellef hakları yönünden yerinde bir uygulamadır. Ancak vergi inceleme, süre bakımından bir hayli zaman alan ve teknik açıdan birçok ayrıntıyla donatılmış bir denetim yoludur. Diğer bir ifadeyle; vergi kaçakçılığına ilişkin vergi incelemelerinin yaklaşık bir yıllık süre zarfında (tam inceleme) tamamlandığı durumda, bunu takiben inceleme raporlarının da rapor değerlendirme komisyonu tarafından ayrıca incelemeye tabi tutulması önemli bir zaman dilimine karşılık gelmektedir. Daha sonra, inceleme raporlarının işleme alınmak üzere mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine tevdi edilmesi ile başlayan ikinci aşamada, vergi daireleri tarafından tesis edilecek işlemlerin yoğunluğu ve önemine bağlı olarak belirli bir süreye ihtiyaç duyulmaktadır. Son aşamada ise, mükellefe tebliğ edilen vergi ve/veya ceza ihbarnamesine karşı açılacak davanın süresi ve devamında başlayacak yargılama sürecinin uzunluğu da dikkate alındığında; söz konusu üç aşama, ilgili kişiler nezdinde uzun bir bekleyiş sürecini beraberinde getirmektedir. Nitekim 5015 sayılı Kanun uyarınca tesis sahibinin lisansının iptal edilip edilmeyeceği kesinleşmiş mahkeme kararına bağlanmıştır. Bu durumda, her ne kadar Anayasa

⁴⁷ RG: 31.10.2011, 28101.

⁴⁸ RG: 07.04.2021, 31447.

⁴⁹ RG: 31.10.2011, 28101.

⁵⁰ *Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği* md.53/3 uyarınca, “Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur”.

⁵¹ NAS, Adil: “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 61(4), 2012, s.1312.

⁵² NAS, s.1312.

⁵³ ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan: *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2018, s.185-186; TEKİN, Fazıl/ÇELİKKAYA, Ali: *Vergi Denetimi*, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018, s.203.

⁵⁴ ŞENYÜZ, Doğan: “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 43, 2020, s.249.

Mahkemesi'nin kararı (2023 tarihli) doğrultusunda “geçici durdurma” işleminin altı ayda bir gözden geçirileceğine yönelik bir kural değişikliği yapılmış olsa da; kanun koyucunun inceleme sonuçlanıncaya kadar söz konusu tesiste ticari faaliyette bulunmak isteyen diğer kişiler için de lisans verilmeyeceğine yönelik getirdiği kural özel teşebbüs kurma özgürlüğü ile bağdaşmamaktadır. Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesi'nin 2024 tarihli kararında, 5015 sayılı Kanun md.20/2-g’de yer alan “*vergi incelemesi sonuçlanıncaya kadar ilgili tesis için diğer gerçek veya tüzel kişilere de lisans verilmeyeceğine*” dair madde hükmü, özel teşebbüs kurma özgürlüğüne karşı yönelen orantısız bir müdahale çerçevesinde iptal edilmiş; ancak itiraz yoluna başvuran Danıştay 13. Dairesi’nin, söz konusu kural nedeniyle tesis sahiplerinin mülkiyet hakkının ölçüsüz bir şekilde sınırlandırıldığı iddiası çerçevesinde ayrıca bir inceleme yapılmamıştır.

Esasında *Anayasa*’nın özel teşebbüs kurma özgürlüğünü düzenleyen 48’inci maddesinin ikinci fıkrasında, özel teşebbüslere yönelik tedbir alma konusunda devlete sınırlama hakkı tanınmış ve bu normun gerekçesinde yer alan “*Devlet, kamu yararı olan hallerde ve millî ekonominin gerekleri ve sosyal amaçlarla özel teşebbüs özgürlüğüne sınırlamalar getirebilir*” ifadesiyle, söz konusu sınırlamanın sebebi açıkça vurgulanmıştır⁵⁵. Bu bakımdan kanun koyucu, vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi suretiyle vergi kaçakçılığı suçları ve vergi kaybının önlenmesi için EPDK tarafından uygulanacağı öngörülen lisans vermeme ve geçici olarak durdurma tedbirlerini, sosyal amaçlarla yapılacak sınırlamalar çerçevesinde değerlendirmiştir. Ancak Yüksek Mahkeme, söz konusu lisans vermeme tedbirini “*değişen şartlara göre gözden geçirilmesi ve ilgili tesiste ticari faaliyette bulunmak isteyen üçüncü kişilerin bu tedbirin yeniden değerlendirilmesine yönelik talepte bulunma hakkının gözetilmemesi*” gerekçesiyle *Anayasa* md.13 ve md.48’e aykırı bulmuştur.

Anayasa Mahkemesi’nin söz konusu iptal kararı, özel teşebbüs kurma özgürlüğüne yönelik sınırlamalar kapsamında son derece isabetlidir. Nitekim 5015 sayılı Kanun uyarınca öngörülen üçüncü kişilere yönelik lisans vermeme tedbiri, ilgili tesiste faaliyet göstermek isteyen ve vergi incelemesine konu edilen olası bir kaçakçılık suçuyla tamamen ilgisiz olan üçüncü kişilerin özel teşebbüs kurma özgürlüğünü ihlal etmektedir. İlgili kural, kamu yararı ve sosyal amaçlar doğrultusunda hakkında vergi suçlarına yönelik başlatılan inceleme ve sonraki süreçte rapor değerlendirme komisyonundan alınacak mütalaa (VUK md.367) ile başlatılacak ceza soruşturması ve buna bağlı olarak yürütülecek kovuşturma aşamaları tamamlanmadan, yasal olarak henüz suçlu sayılamayacak tesis sahiplerine yönelik başlatılan bir inceleme süreci nedeniyle; söz konusu suçlarla hiçbir ilgisi bulunmayan üçüncü kişiler nezdinde aşırı bir yük getirmektedir. Vergi incelemesi sürecinde ortaya çıkan yeni durum ve olayları dikkate alarak, idarî tedbirin kaldırılmasına veya hafifletilmesine de fırsat vermeyen bu idarî tedbir, üçüncü kişilerin kurmak istedikleri teşebbüse ve burada yürütecekleri ticari faaliyetlere engel olabilecek ağırlıkta olduğundan, ekonomik hak ve özgürlükler bağlamında değerlendirilen özel teşebbüs kurma özgürlüğü ile bağdaşmamaktadır.

Diğer taraftan, 5015 sayılı Kanun md.20/2-g’de yer alan lisans devri kısıtlamasında, tesis sahibi hakkında yürütülen vergi incelemesi sürecinin ne şekilde geliştiği, sürecin sonunda suç şüphesine rastlanılıp rastlanılmadığı, vergi suçu raporu tanzim edilip edilmediği ve bu sürecin savcılık yoluyla adli makamlara intikal edip etmediği konuları da önem kazanmaktadır⁵⁶. Zira gerçek veya tüzel kişilerin özel teşebbüs kurma özgürlüğünü ve mülkiyet hakkını doğrudan etkileyen ve bilhassa ceza yargılamasının alanına giren konularda tesis edilen bu tür ağır idarî tedbirler, sözü edilen konular açıklığa kavuşturulmadan ve kesinleşmiş bir mahkeme kararı beklenmeden tesis edilmemelidir. Nitekim Danıştay’ın 2025 tarihli kararında sözü edilen idarî tedbir, “*(...) vergi incelemesinin herhangi bir suç unsuruna rastlanılmaksızın sonlandırılması mümkün olduğu gibi, adli merciler tarafından gerçekleştirilen soruşturma ve kovuşturma süreçleri de tedbirin haksızlığını ortaya koyabilir.*” şeklinde değerlendirilmiştir⁵⁷. Bununla birlikte, vergi incelemesi sonucunda kaçakçılık fiilinin işlendiğine kanaat getirildiği ve bunun üzerine savcılığa suç duyurusunda bulunulduğu durumda da, savcılık makamı tarafından kovuşturmayla yer olmadığına ilişkin karar verilmesi veya açılan ceza davasında mahkumiyet dışında bir hüküm verilmesi halinde, EPDK tarafından uygulanan idarî tedbir dayanaksız kalacaktır⁵⁸.

Öte yandan, 5015 sayılı md.20/2-g’de ihdas edilen ve Anayasa Mahkemesi’nin 2023 tarihli iptal kararına⁵⁹ da konu olan geçici durdurma tedbiri, yasal olarak henüz suçlu sayılamayacak tesis sahipleri nezdinde masumiyet karanesi yönünden de incelenebilir. *Anayasa* md.38/4’te “*Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz*” denilerek ulusal düzeyde güvence altına alınan “masumiyet karanesi”; *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi* md.6/2’de yer alan “*Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır*” hükmüyle uluslararası hukukta da kendine yer bulmuştur. Ceza hukukunun temel prensiplerinden olan masumiyet karanesi ve adil yargılanma hakkı, vergi suçları bağlamında da son derece önemlidir. Vergi suçlarında masumiyet karanesi yargılama ile hükmün verilmesi sırasında hem bu suçla itham edilen kişiyi hem de hukuk düzenini korumaktadır. Bu durum, idarî para cezası ve hürriyeti kısıtlayıcı ceza gerektiren tüm vergi cezaları için geçerlidir⁶⁰. VUK md.359’da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları, kamu güvenine karşı işlenen sahtecilik suçlarının bir türüdür. Vergi kaçakçılığı

⁵⁵ T.C. Anayasa Mahkemesi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli), 3. Baskı, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 2021, s.273.

⁵⁶ Danıştay 13.D., 08.01.2025, E.2024/2315, K.2025/71.

⁵⁷ Danıştay 13.D., 08.01.2025, E.2024/2315, K.2025/71.

⁵⁸ Danıştay 13.D., 14.01.2025, E.2024/1851, K.2025/181.

⁵⁹ AYM, 28.09.2023, E.2023/35, K.2023/163.

⁶⁰ ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda: “Vergi Suçlarında Masumiyet Karanesi”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5(2), 2014, s.206.

suçlarında yargılama görevi, asliye ceza mahkemelerine verilmiş⁶¹ ve masumiyet karinesi gereğince, bu suçlarla itham edilen mükellefler asliye ceza mahkemeleri tarafından verilecek hükme kadar masum sayılmıştır.

Bununla birlikte masumiyet karinesi ve adil yargılanma hakkı çerçevesinde suç ve cezalar ile ceza yargılamasına yönelik hukukî güvencelerden söz edebilmek için, cezai alanda yöneltlen bir suç isnadının varlığı aranmaktadır. Nitekim bir idarî yaptırımın ya da hukukî tasarrufun, hangi koşullar altında suç isnadı niteliğinde değerlendirilip suç ve cezalara yönelik güvenceler kapsamında ele alınacağı ise, Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi tarafından verilen kararlar⁶² çerçevesinde bazı ilkelere bağlanmıştır⁶³. Sözü edilen kararlarda geçen ilkeler bağlamında, kanunda isnadın suç olarak nitelendirildiği durumlarda, söz konusu yaptırımlar suç isnadı sayılacaktır. Bununla birlikte *Anayasa* md.38’de özerk bir kavram olarak düzenlenen suç isnadı, idarî yaptırım öngören fiilleri de kapsayabilmektedir. İdarî yaptırımların suç isnadı niteliği taşıyıp taşımadığının belirlenmesinde, ilgili kuralın yalnızca belirli bir grubu mu yoksa toplumun tamamını mı hedef aldığı, kuralın cezalandırıcı mı yoksa önleyici mi olduğu ve uygulanacak cezanın ağırlığı gibi unsurlar dikkate alınır. Nitekim *Anayasa Mahkemesi*’nin 2023 yılında, geçici bir tedbir olarak düzenlenen faaliyet izinlerinin askıya alınmasını öngören kuralın, *Anayasa* md.38’e aykırılığına yönelik incelediği davada, 5015 sayılı Kanunda yer alan idarî tedbirler bağlamında da önemli çıkarımlar bulunmaktadır. Yüksek Mahkeme, faaliyet izinlerinin askıya alınması tedbirinin davaya konu olan Kanun özelinde ceza olarak düzenlenmediğini ve ayrıca bu tedbirin idarî bir yaptırım yerine, geçici bir idarî tedbir olarak kabul edileceğini ifade etmiş ve askıya alma tedbirinin ağır bir tedbir olmasına karşın suç isnadı mahiyetinde olmadığını belirtmiştir. Bununla birlikte Mahkeme, uygulanması öngörülen geçici tedbirin suç tespitine bağlı olarak yapılacağını, kural olarak idare tarafından tespit edilecek fiillerin kanunda suç olarak düzenlendiğini ve bunların ceza yargılamasının konusunu oluşturduğunu ifade etmiş ve bu tedbirin, tek başına *Anayasa* md.38 kapsamında bir “ceza” olarak nitelendirilemeyecek olsa da, henüz ilgililer hakkında suç işlendiğine dair kesinleşmiş bir mahkeme kararı bulunmaksızın kişilerin o suça ilişkin eyleminin idarece tespit edilerek uygulanması nedeniyle ilgili kuralı masumiyet karinesine aykırı bulmuştur⁶⁴. Nitekim 5015 sayılı Kanun md.20/2-g’de yer alan faaliyetleri geçici olarak durdurma tedbiri de, Kanunda ceza olarak düzenlenmeyen ve kamu yararı amacı gözetilerek öngörülen geçici bir idarî tedbir olarak ihdas edilmiştir. Bununla birlikte söz konusu tedbir, VUK md.359’da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili olarak doğrudan ceza yargılamasının alanına girmesi ve bunun kaldırılıp kaldırılmayacağını savcılık veya mahkemelerden temin edilecek bilgilere göre değerlendirilmesi nedeniyle masumiyet karinesi bağlamında da önem kazanmaktadır. Ancak burada, yukarıda yer verilen *Anayasa Mahkemesi* kararına konu olan kuraldan farklı bir durum söz konusudur. Vergi kaçakçılığı suçları adli mercilerce gerçekleştirilecek soruşturma ve kovuşturma süreçlerine bağlanmıştır. Ancak, sürecin başında vergi suçu raporuna bağlı olarak ortaya çıkan suç tespitine istinaden tesis edilen bu ağır tedbir, tek başına bir “ceza” olarak nitelendirilemeyecek olsa da, henüz tesis sahipleri hakkında kesinleşmiş bir mahkeme kararı olmadan uygulanması hasebiyle masumiyet karinesi ve adil yargılanma hakkı açısından sakıncalar barındırmaktadır. Zira *Anayasa Mahkemesi* içtihatlarına göre, “suç ve cezayı düzenleyen hükümlere aykırı bir fiil tespit etmek, suç işlendiğini tespit etmek ve faili suçlu saymak anlamına geleceğinden⁶⁵”, olası bir kamu zararının önlenmesi ve ekonomik kamu düzeninin sağlanması amacıyla ihdas edilen bu tür ağır tedbirlerin, temel hak ve özgürlüklerin ihlal edilmemesi bağlamında oldukça dikkatli bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

IV. SONUÇ

Anayasa Mahkemesi’nin 2024 tarih ve E.2023/136, K.2024/127 sayılı iptal kararı, ekonomik hak ve özgürlüklere karşı yapılan müdahalelerin sınırına yönelik önemli tespitler barındırmaktadır. Anayasaların varoluş nedenlerinden biri temel hak ve özgürlüklerin korunması olduğundan; söz konusu hak ve özgürlüklere karşı *Anayasa*’ya aykırı şekilde yönelen müdahalelerin hukuk âlemindeki varlığının sonlandırılması, hukukî güvenlik ilkesi açısından elzemdir. Gerçek ve tüzel kişiler ekonomik alanda, *Anayasa* ve vergi kanunlarının sağlamak zorunda olduğu hukukî güvenlik ve belirlilik kapsamında özgürce faaliyet göstermektedir. Ticari ve ekonomik faaliyetlerin, mülkiyet hakkı, girişim özgürlüğü ve özel teşebbüs özgürlüğü gibi temel hak ve özgürlüklerin sağladığı Anayasal koruma altında sürdürülmesi, modern hukuk devletlerinin sağlamak zorunda olduğu en temel güvencelerden biridir.

Kanun koyucunun, ekonomik hayata ilişkin ihdas ettiği normlarda, sözü edilen hak ve özgürlükleri titizlikle gözetmesi gerekir. Aksi halde özellikle vergi kanunları veya vergiyi ilgilendiren konu, süreç, denetim, inceleme, suç ve bunlara ilişkin cezalar konusunda başka kurallar ihdas eden diğer kanunlar, Anayasal açıdan çeşitli hukuka aykırılık durumlarıyla baş başa kalacaktır. Vergilendirme en nihayetinde gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyet hakkına müdahale barındıran bir yetki olduğundan, bu alanda getirilen normların dikkatli bir şekilde ihdas edilmesi gerekir. Diğer yandan vergileme yalnızca kişilerin gelir, servet ve harcamaları yönünden hukukî cebir altında ödemek zorunda oldukları parasal değerleri konu edinen bir unsur değil; bununla birlikte vergiye esas teşkil eden konuların gerçek ve tam bir şekilde ortaya çıkarılması bakımından lazım gelen tüm süreçleri ve ayrıntıları içeren özellikli bir alandır. Dolayısıyla vergi hukuku,

⁶¹ SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, 12. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2022, s.427, 436.

⁶² Bu yöndeki kararlara örnek olarak bkzn. AYM, Selçuk Özbölük, B.N.2015/7206, 14/11/2018; AYM, D.M.Ç, B.N.2014/16941, 24/1/2018; AYM, B.Y.Ç, B.N.2013/4554, 15/12/2015; İHAM, Benham v. Birleşik Krallık [BD], No: 19380/92, 10/06/1996.

⁶³ AYM, 26.07.2023, E.2023/32, K.2023/138.

⁶⁴ AYM, 26.07.2023, E.2023/32, K.2023/138.

⁶⁵ Örnek teşkil etmesi açısından bkzn. AYM, 22.02.2024, E.2023/78, K.2024/55; AYM, 26.07.2023, E.2023/32, K.2023/138.

başta vergiler olmak üzere bütün kamu gelirlerine ilişkin tesis edilen süreçlerin hukukî yönünü konu edinmekte ve bu süreçler arasındaki bağlantıların en ince ayrıntısına kadar özenli bir şekilde tasarlanmasını gerektirdiği için kamu hukuku için ayrı bir önem arz etmektedir. Bu bağlamda vergi incelemeleri de ödenmesi icâp eden vergilerin doğruluğunun araştırılması ve bunun sonucunda eksik veya hatalı ödenen ya da hiç ödenmemiş vergilerin tespiti halinde bunların vergi dairesi tarafından tahsil edilebilmesi ve olası vergi suçlarının ortaya çıkarılabilmesine yönelik ön tespitlerin yapılabilmesine aracı olduğu için vergi hukuku, idare hukuku ve ceza hukuku bağlamında önemli sonuçlar doğuran aslî bir denetim yoludur. Ancak kanun koyucunun, 5015 sayılı *Petrol Piyasası Kanunu*'nun bu çalışmaya konu olan kanun hükmünde olduğu gibi, vergi suçlarına bağlı gerçekleştirilen vergi incelemelerine yönelik idarî tedbir veya yaptırım niteliğinde kurallar öngörürken, ekonomik hak ve özgürlüklerin özüne dokunmayacak, ölçüsüz bir müdahale içermeyecek ve bunların hukukî güvenliğini önceleyecek şekilde hareket etmesi gerekir. Sonuç itibarıyla, söz konusu süreçlere yönelik ekonomik hak ve özgürlükleri ihlal etmeyecek kuralların ihdas edilmesinde şu hususlara dikkat edilmesi önemlidir:

- i. Vergi devlet için kamusal mal ve hizmetlerin sunumunda kullanılan birincil kamu geliri olduğundan; toplumsal refahın sağlanması noktasında kritik bir rol oynar. Bunun yanında devletin varlığını sürdürülebilirliği ve kendisine yüklenen Anayasal görevleri yerine getirebilmesi için kullanılan en önemli kamusal gelir türü vergilerdir. Ancak vergilerin toplumsal refahın sağlanması konusundaki kritik önemine karşın; vergileme yoluyla ticari ve ekonomik faaliyetleri engelleyecek boyutta bir müdahalede bulunulmaması gerekir.
- ii. Vergi alacağını güvence altına almak ve devletin olası bir gelir kaybını önlemek amacıyla, kişilerin ekonomik karar ve tercihlerini orantısız şekilde etkileyen, diledikleri alanda ticari faaliyette bulunmasına engel olan ve mesleklerini gerektirdiği şekilde icra edebilmelerine izin vermeyen kanun hükümleri ihdas edilmemelidir. Zira bu durum, kişilerin ekonomik hak ve özgürlüklerinin hukukî teminatı için elzemdir.
- iii. Her ne kadar meşru bir amaca dayalı olsa da, kişilerin ekonomik ve ticari alanda gelecek dönemde gerçekleştirecekleri işleri, kuracakları teşebbüsleri ve devam ettirecekleri mesleki faaliyetlerini ilgilendiren konularda, hukukî güvenlik ve belirlilik içermeyen düzenlemeler yapılmamalıdır.
- iv. Devletin düzenleyici ve denetleyici rolü gereğince tesis edilmesi gerektiği düşünülen idarî bir tedbir, yaptırım veya ceza söz konusu olduğunda; bu hususların etki edeceği hak ve özgürlüğü ihlal etmeyen, öze dokunmayan, elverişlilik, zorunluluk ve orantılılık ilkelerine uygun olan kurallar getirilmelidir.
- v. Henüz kovuşturma aşamasına geçilmeyen ve kesinleşmiş bir mahkeme kararı bulunmayan olası bir vergi suçuna karşı uygulanacak idarî tedbirlerin; buna tabi olan kişilerin ekonomik faaliyetlerine engel olacak boyutta olmaması, bu kararın inceleme ve/veya kovuşturma aşamasında ortaya çıkan yeni delil ve kanıtlara göre irdelenmesi, kişilere bu süreçte uygulanacak tedbirin gözden geçirilmesine yönelik talepte bulunma hakkının tanınması ve söz konusu durumdaki illiyet bağı gözden kaçırılmadan, konudan bağımsız üçüncü kişilerin ekonomik hak ve özgürlüklerini ihlal eden önlemler içermemesi gerekir.

KAYNAKÇA

- AKYILDIZ, Ali: “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi”, 151. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, Danıştay Yayınları, No: 106, Ankara, 2019, s.57-133.
- BULUT, Nihat: “Türkiye’nin Anayasal Ekonomik Düzeni: Anayasa Mahkemesinin Yaklaşımı ve Bunun Doktrinde Meydana Getirdiği Tartışmalar”, Erzincan Binalı Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1(1), 1997, s.203-206.
- CAN, Ozan/ZABUNOĞLU, H. Gökçe: “Ticari Hükümler ve Yeni Anayasada Yer Alması Gereken Ticarî Hükümlere İlişkin Bazı Öneriler”, Ankara Barosu Dergisi, 1, 2013, s.73-112.
- EDİZDOĞAN, Nihat/ÇELİKKAYA, Ali: Vergilerin Ekonomik Analizi, 2. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa, 2012.
- GÖZLER, Kemal: “3 Ekim 2001 Tarihli Anayasa Değişikliği: Bir Abesle İştigal Örneği”, Anayasa Yargısı, 18(1), 2002, s.1-29.
- GÖZLER, Kemal: “Anayasa Değişikliğinin Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri (Anayasanın 13’üncü Maddesinin Yeni Şekli Hakkında Bir İnceleme)”, Ankara Barosu Dergisi, 2001/4, s.53-67.
- GÖZLER, Kemal: Anayasa Hukukuna Giriş: Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku, 19. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.
- KABOĞLU, İbrahim Ö: “Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı (Özgürlükler Hukuku Açısından Bir Değerlendirme)”, Anayasa Yargısı, 8, 1991, s.291-322.
- KUÇURADİ, İoanna, “İnsan Haklarına Dayalı Anayasa veya Devlet Kavramı”, Anayasa Yargısı, 8, 1991, s.131-140.
- METİN, Yüksel: “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?”, Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7(1), 2017, s.1-74.
- NAS, Adil: “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 61(4), 2012, s.1307-1336.
- ODER, Bertil Emrah: “Temel Hakların Yargısallaşmasında Kuramsal Sorunlar: Türkiye Örneği”, Anayasa Mahkemesinin Kuruluşunun 60. Yılı Anısına: 60 Yıl 60 Makale Cilt 2, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 2022, s.1091-1108.
- ORER, Gürsel: “Ekonomik Kamu Düzeni ve Devletin Ekonomiye Müdahalesi”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 6, 2015, s.363-393.
- ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda: “Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5(2), 2014, s.195-208.
- ÖZKAN, Ahmet Fatih: “Ekonomik Kamu Düzeni ve Ekonomik Kolluk Faaliyeti”, Ankara Barosu Dergisi, 67(4), Güz 2009, s.75-94.

- SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, 12. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2022.
- SAVAŞ, Vural Fuat: “Mali Anayasanın Temel Konuları”, Anayasa Yargısı, 8, 1991, s.333-370.
- SEVEN, Vural: “Sosyal Paylaşım Sitelerinin (youtube-facebook-twitter) Haksız Rekabet Karşısındaki Durumu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(Özel Sayı), Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, 2014, s.3343-3350.
- ŞENYÜZ, Doğan/YÜCE, Mehmet/GERÇEK, Adnan: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.
- ŞENYÜZ, Doğan: “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 43, 2020, s.247-264.
- T.C. Anayasa Mahkemesi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli), 3. Baskı, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2021.
- TAN, Turgut: “Anayasal Ekonomik Düzen” Anayasa Yargısı, 7, 1990, s.159-178.
- TAN, Turgut: Sözleşme Özgürlüğüne Kamunun Müdahalesi, Prof. Dr. Yıldırım Uler’e Armağan, Yakın Doğu Üniversitesi Yayınları, Lefkoşa, 2014, s.513-524.
- TAYLAR, Yıldırım: “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16(Özel Sayı), 2014, s.4943-4987.
- TEKİN, Fazıl/ÇELİKKAYA, Ali: Vergi Denetimi, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018.
- TİRYAKİ, Refik: “Ekonomik Özgürlüklerin Kamu Hizmetinin Görüş Usulleriyle İlişkisi”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 4(1), 2014, s.67-106.
- TİRYAKİ, Refik: “Mülkiyet ve Sözleşme Özgürlükleri Ekseninde Anayasal Ekonomik Özgürlüklerin Tartışılması”, Rekabet Kurumu, Perşembe Söyleşileri, 2010, s.169-189.
- TİRYAKİ, Tercan/GÜRSOY, Türker: “Ekonomik Suç Kavramı ve Sigortacılık Suçlarının Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, Sayıştay Dergisi, 55, 2004, s.53-69.
- TÜRK, Hikmet Sami: “Bir Anayasa Taslağına Karşı Oy Yazısı”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 42(1), 1992, s.5-20.
- UZ, Abdullah: “Türkiye’de Çevre Hakkının Mülkiyet Hakkı ve Özel Teşebbüs Hürriyeti Üzerindeki Etkileri”, Amme İdaresi Dergisi, 41(3), 2008, s.99-124.

Yazar Beyanı | Author's Declaration

Mali Destek | Financial Support: Yazar Esra KESKİN ÇAKMAK, bu çalışmanın araştırılması, yazarlığı veya yayınlanması için herhangi bir finansal destek almamıştır. | Esra KESKİN ÇAKMAK, who is the author has not received any financial support for the research, authorship, or publication of this study.

Yazarların Katkıları | Authors's Contributions: Bu makale yazar tarafından tek başına hazırlanmıştır. | This article was prepared by the author alone.

Çıkar Çatışması/Ortak Çıkar Beyanı | The Declaration of Conflict of Interest/Common Interest: Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması veya ortak çıkar beyan edilmemiştir. | No conflict of interest or common interest has been declared by the author.

Etik Kurul Onayı Beyanı | The Declaration of Ethics Committee Approval: Çalışmanın herhangi bir etik kurul onayı veya özel bir izne ihtiyacı yoktur. | The study doesn't need any ethics committee approval or any special permission.

Araştırma ve Yayın Etiği Bildirgesi | The Declaration of Research and Publication Ethics: Yazar, makalenin tüm süreçlerinde İnÜHFD'nin bilimsel, etik ve alıntı kurallarına uyduğunu ve verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığını, karşılaşılabilecek tüm etik ihlallerde İnÜHFD'nin ve editör kurulunun hiçbir sorumluluğunun olmadığını ve bu çalışmanın İnÜHFD'den başka hiçbir akademik yayın ortamında değerlendirilmediğini beyan etmektedir. | The author declares that she complies with the scientific, ethical, and quotation rules of İnÜHFD in all processes of the paper and that she does not make any falsification of the data collected. In addition, she declares that İnönü University Law Review and its editorial board have no responsibility for any ethical violations that may be encountered, and that this study has not been evaluated or published in any academic publication environment other than İnönü University Law Review.