

BİRİNCİ BÖLÜM

KARAR

ÇAĞRI TUR SEY. TAŞ. LTD. ŞTİ. BAŞVURUSU

Başvuru Numarası : 2013/8880

Karar Tarihi : 6/10/2015

Başkan : Burhan ÜSTÜN

Üyeler : Serruh KALELİ
Hicabi DURSUN
Kadir ÖZKAYA
Rıdvan GÜLEÇ

Raportör Yrd. : İsmail Emrah PERDECİOĞLU

Başvurucu : Çağrı Tur Sey. Taş. Ltd. Şti.

Vekele : Av. Gökçe GARİPCAN OCAK

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, yasanın açık hükmüne ve yerleşik içtihatlarla aykırı olarak salınan vergi asıl ve vergi cezalarına ilişkin açılan iptal davasının reddi ve ret kararı sonucu yapılan hacizler nedeniyle mülkiyet hakkının ve eşitlik ilkesinin ihlal edildiği iddialarına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvuru, 4/12/2013 tarihinde İstanbul Bölge İdare Mahkemesi vasıtasıyla yapılmıştır. Dilekçe ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesi neticesinde başvurunun, Komisyona sunulmasına engel teşkil edecek bir eksikliğinin bulunmadığı tespit edilmiştir.

3. Birinci Bölüm Birinci Komisyonunca 27/2/2015 tarihinde, kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

A. Olaylar

4. Başvuru formu ve ekleri ile başvuruya konu olan yargılama dosyası içeriğinden tespit edilen olaylar özetle şöyledir:

5. Başvurucu Balıkesir ili Edremit ilçesinde okul aile birliğinden kiraladığı bir okul kantinini işletmektedir.

6. Edremit Vergi Dairesi Müdürlüğünce, kiralanan kantin için 2007 yılı vergilendirme dönemi kira ödemelerinde başvurunun sorumlu sıfatıyla %18 katma değer vergisi (KDV) tevkifatı yapmadığı ve beyanname vermediği gerekçesiyle takdir komisyonu kararlarına istinaden resen KDV ve vergi cezaları tarh edilmiştir.

7. Başvurucu, resen tarh edilen KDV ve vergi cezalarının terkinine karar verilmesi istemiyle 27/4/2011 tarihinde Balıkesir Vergi Mahkemesinde açtığı davada 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 4/d bendinde iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işleminin katma değer vergisinden istisna edildiğini, okul aile birliklerinin tüzel kişiliğinin ve iktisadi işletme niteliğinin bulunmadığını, bu nedenle okul kantini kiralınması işleminin istisna kapsamında olduğunu belirtmiştir.

8. Yargılama sonunda Balıkesir Vergi Mahkemesi, 26/10/2011 tarihli ve E.2011/596, K.2011/896 sayılı kararı ile “...okul aile birliklerinin iktisadi işletme niteliğinde olmadığı ve bu nedenle iktisadi işletmeye dahil olmayan işletme hakkının kiraya verilmesi işleminin istisna kapsamında olduğu iddia edilmekte ise de yukarıda belirtilen gerekçeler ile uyumsuzlukta gayrimenkul kiralama işlemi yerine işletme hakkı kiralama faaliyeti bulunduğundan ve işletme hakkının kiralınması faaliyetinin katma değer vergisinden istisna edildiğine ilişkin yasada istisna hükmü yer almadığından, okul aile birliğinin iktisadi işletme niteliği bulunmasa dahi dava konusu yapılan işletme hakkı kira ödemelerinden katma değer vergisi tevkifatı yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.” gerekçesine dayanarak davanın reddine hükmetmiştir.

9. Başvurucu, İlk Derece Mahkemesi kararına itiraz etmiş; itiraz sonucunda Bursa Bölge İdare Mahkemesi, 20/3/2012 tarihli ve E.2012/415, K.2012/949 sayılı kararla itirazın reddine ve kararın onanmasına hükmetmiştir.

10. Karar düzeltme yoluna başvurulmaması üzerine İlk Derece Mahkemesinin kararı 20/3/2012 tarihinde kesinleşmiştir.

11. Edremit Vergi Dairesi, yukarıda yer alan yargılama sürecinin sonuçlanmasının ardından 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. maddesinin 5 numaralı fıkrası uyarınca Mahkeme kararına göre kesinleşen vergi ve vergi cezalarına ilişkin ikinci bir ihbarnameyi, bir ay içinde ödeme yapılmaması üzerine de 10/4/2012 tarihli ödeme emrini düzenlemiştir.

12. Başvurucu, adına düzenlenen ve kendisine 13/4/2012 tarihinde tebliğ edilen söz konusu ödeme emri üzerine Balıkesir Vergi Mahkemesinde 20/4/2012 tarihinde açtığı davada, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca amme alacağının tahsili yoluna gidilebilmesi için usulüne uygun tarhiyatın yapıp mükellefe tebliğ edilmesi gerektiğini ancak dava konusu tarh edilen vergilerin usulüne uygun olarak tebligatının yapılmadığını ve bu nedenle borcun kesinleştiğinden bahsedilemeyeceğini ileri sürmüş, ödeme emrinin iptal edilmesini istemiştir.

13. Balıkesir Vergi Mahkemesi 9/8/2012 tarihli ve E.2012/306, K.2012/586 sayılı kararı ile “...Dava dosyasının incelenmesinden, 2007 dönemine ait davacı şirket tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gereken katma değer vergilerinin süresi içerisinde beyan edilmediğinin anlaşılması üzerine davacının takdir komisyonuna sevk edildiği, takdir komisyonunca belirlenen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyatların Balıkesir Vergi Mahkemesinin 2011/596 esas nolu dosyasında dava konusu yapıldığı ve mahkemece 26.10.2011 tarih ve 2011/896 nolu karar ile davanın reddine karar verildiği, karara karşı yapılan itiraz üzerine Bursa Bölge İdare Mahkemesi'nce 20.03.2012 tarih ve E:2012/415, K:2012/949 sayılı karar ile anılan mahkeme kararının onandığı, davalı idarece de 2577 sayılı yasanın 28.maddesinin 5.fıkrası uyarınca anılan mahkeme kararına göre tespit edilen vergi ve cezalara ilişkin ikinci ihbarname düzenlenerek 06.01.2012 tarihinde davacıya tebliğ olduğu anlaşılmaktadır.

Uyuşmazlıkta, davalı idarece tebliğ edilen ikinci ihbarnamede gösterilen vergi alacağı, cezası ve gecikme faizinin bir aylık ödeme süresi içerisinde ödenmediği ve alacaklı tahsil dairesi tarafından alacağın cebren tahsiline başlandığı görüldüğünden, dava konusu ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” gerekçesine dayanarak davanın reddine hükmetmiştir.

14. Başvurucu İlk Derece Mahkemesinin davayı reddetmesi üzerine Bursa Bölge İdare Mahkemesine itirazda bulunmuş ancak itirazı 7/2/2013 tarihli ve E.2012/3673, K.2013/516 sayılı onama ilamı ile reddedilmiştir.

15. Başvurucu bu defa karar düzeltme isteminde bulunmuş, bu istemi de Bursa Bölge İdare Mahkemesinin 25/9/2013 tarihli ve E.2013/1981, K.2013/2975 sayılı ilamı ile reddedilmiştir.

16. Karar düzeltme talebinin reddine ilişkin ilam, başvurucuya 5/11/2013 tarihinde tebliğ edilmiştir.

17. Başvurucu 4/12/2013 tarihinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

B. İlgili Hukuk

18. 6183 sayılı Kanun'un “Ödeme emrine itiraz” kenar başlıklı 58. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

“Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.”

IV. İNCELEME VE GEREKÇE

19. Mahkemenin 6/10/2015 tarihinde yapmış olduğu toplantıda, başvurunun 4/12/2013 tarihli ve 2013/8880 numaralı bireysel başvurusu incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları

20. Başvurucu, okul aile birliğinden kiraladığı kantini işletmekte iken 2007 yılı vergilendirme döneminde kira ödemesinden KDV tevkifatı yapmadığı gerekçesiyle hakkında resen tarh edilen KDV'ye ve kesilen vergi ziyaı cezasına karşı açtığı davanın Danıştayın yerleşik içtihadına aykırı olarak reddedildiğini, okul aile birlikleri için kantin kiralama işlemlerinin KDV'den istisna tutulduğunu, açtığı davanın reddedilmesi üzerine Mahkeme kararının icra edilmesi amacıyla Edremit Vergi Dairesi Müdürlüğüne hakkında düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle Balıkesir Vergi Mahkemesinde açtığı davada okul aile birliklerinden kantin kiralama işlemlerinin KDV'den istisna tutulduğuna ilişkin Danıştayın yerleşik içtihadının dikkate alınmadığını, ödeme emrine konu olan borç nedeniyle ticari araçlarının haczedildiğini belirterek kanun önünde eşitlik ilkesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştü; ihlallerin tespit edilmesi hakkında bir tedbire ivedilikle karar verilmesini, tedbire karar verilmediği takdirde tazminata hükmedilmesini ve yeniden yargılama yapılmasına karar verilmesini talep etmiştir.

B. Değerlendirme

21. Başvuru formu ve ekleri incelendiğinde başvurunun başvuru konusu yaparak Anayasa Mahkemesi önüne getirdiği olayların iki ayrı yargılama sürecini içerdiği anlaşılmaktadır. Bu süreçlerden ilkinin, yerleşik Danıştay içtihatlarına aykırı olarak tarh

edildiği iddia edilen verginin ve vergi cezasının iptali istemiyle Balıkesir Vergi Mahkemesinde açılan dava, ikincisini ise ilk açılan davanın reddedilmesi üzerine tarh edilen vergi ile vergi cezasının tahsil edilmesi amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle aynı Mahkemede açılan dava oluşturmaktadır. Bu nedenle başvuru şikâyetleri iki ayrı başlık altında değerlendirilmiştir.

1. Balıkesir Vergi Mahkemesinin E.2011/596 sayılı Dava Dosyasında Yürütülen Yargılama Yönünden

22. Başvurucu, okul aile birliğinden kiraladığı kantini işletmekte iken 2007 yılı vergilendirme döneminde kira ödemesinden KDV tevkifatı yapmadığı gerekçesiyle hakkında resen tarh edilen KDV'ye ve kesilen vergi ziyat cezasına karşı Balıkesir Vergi Mahkemesinde açtığı davanın reddedilmesinin Danıştayın yerleşik içtihadına aykırı olduğunu belirtmiş ve okul aile birlikleri için kantin kiralama işlemlerinin KDV'den istisna tutulduğunu, Mahkemece bu hususun dikkate alınmadığını ifade etmiş bu nedenle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

23. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un geçici 1. maddesinin (8) numaralı fıkrası şöyledir:

"Mahkeme, 23/9/2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceler."

24. Anılan Kanun hükmü uyarınca Anayasa Mahkemesinin zaman bakımından yetkisinin başlangıcı 23/9/2012 tarihi olup Mahkeme, ancak bu tarihten sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılan bireysel başvuruları inceleyebilir. Niteliği itibarıyla kamu düzenine ilişkin olan ve bu başvuru şartını taşımayan bireysel başvuruların incelenmesi mümkün değildir.

25. Anayasa Mahkemesinin zaman bakımından yetkisi için kesin bir tarihin belirlenmesi ve Mahkemenin yetkisinin geriye yürür şekilde uygulanmaması hukuk güvenliği ilkesinin gereğidir (*Zafer Öztürk*, B. No. 2012/51, 25/12/2012, § 18).

26. Somut olayın incelenmesi neticesinde başvuru tarafından resen tarh edilen KDV'nin ve kesilen vergi ziyat cezasının iptali istemi ile açılan davanın Balıkesir Vergi Mahkemesinin 26/10/2011 tarihli kararıyla reddedildiği, itiraz üzerine kararın Bursa Bölge İdare Mahkemesinin 20/3/2012 tarihli ilamıyla onandığı tespit edilmiş; karar düzeltme talebinde de bulunulmaması üzerine kararın Anayasa Mahkemesinin zaman bakımından yetkisi dışında kalan 20/3/2012 tarihinde kesinleştiği anlaşılmıştır.

27. Açıklanan nedenlerden dolayı başvuru konusu kararın 23/9/2012 tarihinden önce kesinleşmiş olduğunun anlaşılmasıyla başvurunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin *zaman bakımından yetkisizlik* nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Balıkesir Vergi Mahkemesinin E.2012/306 sayılı Dava Dosyasında Yürütülen Yargılama Yönünden

28. Başvurucu, 2007 yılı vergilendirme döneminde kira ödemesinden KDV tevkifatı yapmadığı gerekçesiyle hakkında resen tarh edilen KDV ve kesilen vergi ziyat cezasına karşı açtığı davanın reddedilmesi üzerine bu defa Edremit Vergi Dairesi Müdürlüğüne söz konusu borçların tahsili için düzenlenen 22/9/2011 ödeme emrinin iptali istemiyle açtığı davanın yerleşik Danıştay içtihatlarına aykırı olarak reddedildiğini ileri sürmüştür.

29. Başvurucunun şikâyeti, İlk Derece Mahkemesinin yerleşik Danıştay içtihatlarına aykırı karar verdiği iddiasına dayandığından yargılamanın sonucu itibarıyla adil olmadığı ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiası kapsamında değerlendirilmiştir.

30. Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."

31. Anayasa'nın 148. maddesinin dördüncü fıkrası şöyledir:

"Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz."

32. 6216 sayılı Kanun'un 48. maddesinin (2) numaralı fıkrası şöyledir:

"Mahkeme, ... açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir."

33. 6216 sayılı Kanun'un 48. maddesinin (2) numaralı fıkrasında açıkça dayanaktan yoksun başvuruların Mahkemeye kabul edilemezliğine karar verilebileceği belirtilmiştir. Anayasa'nın 148. maddesinin dördüncü fıkrasında ise açıkça dayanaktan yoksun başvurular kapsamında değerlendirilen kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlara ilişkin şikâyetlerin bireysel başvuruda incelenemeyeceği kurala bağlanmıştır.

34. Anılan kurallar uyarınca ilke olarak derece mahkemeleri önünde dava konusu yapılmış maddi olay ve olguların kanıtlanması, delillerin değerlendirilmesi, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması ile derece mahkemelerince uyumsuzlukla ilgili varılan sonucun esas yönünden adil olup olmaması bireysel başvuru incelemesine konu olamaz. Bunun tek istisnası, derece mahkemelerinin tespit ve sonuçlarının adaleti ve sağduyuyu hiçe sayan tarzda açık bir takdir hatası içermesi ve bu durumun kendiliğinden bireysel başvuru kapsamındaki hak ve özgürlükleri ihlal etmiş olmasıdır. Bu çerçevede kanun yolu şikâyeti niteliğindeki başvurular açıkça keyfilik bulunmadıkça Anayasa Mahkemesince incelenemez (*Muhammet Kaplan*, B. No: 2013/1586, 18/9/2013, § 21).

35. 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre kamu alacakları; devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine ait vergi, resim, harç, mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası, gecikme zammı ve gecikme faizi gibi alacaklardır. 6183 sayılı Kanun'un esası, vergiler başta olmak üzere kamu alacağını güvence altına almak ve ödenmediği takdirde kamu alacağını zora dayanarak devlet gücü ve memurları eliyle tahsil etmektir (*Hilal Özkök*, B. No: 2013/2420, 14/4/2014, § 27).

36. Kamu alacağını ödemekle yükümlü olan borçlunun, bu alacakla ilgili ödeme emri çıkartılması aşamasına gelmeden alacağın esasına ilişkin yargı mercilerine başvurma hakkı bulunmaktadır. Özel kanununda hüküm bulunan hâller için ödeme vadesinde, yoksa 6183 sayılı Kanun'un 37. maddesine göre tebliğden itibaren bir aylık süre içinde yargı yerlerine başvurarak kamu alacağının esasını, dava konusu edilebilecektir. Kamu alacağı esasının dava konusu edilmemesi veya dava konusu edilmesine rağmen alacakta hukuki sakatlık bulunmadığına karar verilmesi durumunda alacak kesinleşmiş olacak ve tahsili için ödeme emri düzenlenecektir. 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinin birinci fıkrasına göre bu aşamada ödeme emrine itiraz hâlinde mahkeme, davayı tahsile ilişkin olarak böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği ve borcun zamanaşımına uğradığı nedenleriyle sınırlı olarak inceleyebilecektir (AYM, E.2009/83, K.2011/29, 3/2/2011).

37. Başvuru konusu olayda başvurucu, ödeme emrine karşı açtığı davada ve verilen karar üzerine yaptığı itiraz ile karar düzeltme taleplerinde ihbarnamelerin kendisine tebliğ edilmediğini, kamu alacağının usulüne uygun kesinleşmediğini, valiliklere kantin kiralama işlemlerinin katma değer vergisinden istisna edildiğini bildirilmesine karşın kendisi hakkında işlem tesis edildiğini, emsal mahkeme kararlarında katma değer vergisi tarhiyatı işlemlerinin iptal edildiği hususlarını ileri sürmüştür. Balıkesir Vergi Mahkemesi ise 9/8/2012 tarihli nihai kararında, başvurucuya tebliğ edilen ikinci ihbarnamede gösterilen vergi alacağı ve cezası ile gecikme faizinin bir aylık süresi içinde ödenmediğini ve alacaklı tahsil dairesi tarafından cebren tahsile başlandığını belirtmiş, bu gerekçeyle dava konusu ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığını ifade ederek ödeme emrine karşı açılan davayı reddetmiştir. Karara karşı yapılan itiraz ve karar düzeltme talepleri de Bursa Bölge İdare Mahkemesince reddedilmiş böylece karar kesinleşmiştir.

38. Balıkesir Vergi Mahkemesi, uyuşmazlıkta ödeme emrinin hukuka uygun olduğu tespitini yapmış ancak davanın esasına yönelik başvurucunun ileri sürdüğü iddiaları, 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesinde belirtilen "*böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı*" kapsamında değerlendirmeyerek uyuşmazlığı çözüme kavuşturmuştur. Esasen de bu davanın konusu, ilk açılan davada ileri sürüldüğü gibi tarh olunan vergi ve vergi cezalarının yerleşik Danıştay içtihatlarına aykırı olduğu iddiası değil; tarh edilen vergilerin usulüne uygun tebligatının yapılmadığı, bu nedenle borcun kesinleşmediği iddiasıdır (bkz. § 12).

39. Adil yargılanma hakkı bireylere, dava sonucunda verilen kararın değil; yargılama sürecinin ve usulünün adil olup olmadığını denetletme imkânı verir. Bu nedenle bireysel başvuruda adil yargılanmaya ilişkin şikâyetlerin incelenebilmesi için başvurucunun yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediği, bu çerçevede yargılama sürecinde karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşler hakkında bilgi sahibi olamadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delillerini ve iddialarını sunamadığı ya da uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iddialarının derece mahkemesi tarafından dinlenmediği veya kararın gerekçesiz olduğu gibi mahkeme kararının oluşumuna sebep olan unsurlardan değerlendirmeye alınmamış eksiklik, ihmal ya da açık keyfiliğe ilişkin bir bilgi ya da belge sunmuş olması gerekir. Somut olayda başvurucunun, ödeme emrinin iptali istemiyle açtığı davada yargılama sürecinin hakkaniyete aykırı olduğuna dair bir bilgi ya da belge sunmadığı, yalnızca mahkemece verilen kararın içeriğinin adil olmadığı şikâyetini dile getirdiği anlaşılmaktadır (*Hilal Özkök*, § 31).

40. Açıklanan nedenlerden dolayı başvurucu tarafından ileri sürülen iddiaların kanun yolu şikâyeti niteliğinde olduğu, derece mahkemesi kararının açık bir keyfilik de içermediği anlaşıldığından başvurunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.

V. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Başvurucunun,

1. Balıkesir Vergi Mahkemesinin E.2011/596 sayılı dava dosyasında yürütülen yargılamaya ilişkin iddialarının *zaman bakımından yetkisizlik*,

2. Balıkesir Vergi Mahkemesinin E.2012/306 sayılı dava dosyasında yürütülen yargılamanın sonucu itibarıyla adil olmadığı yönündeki iddiasının *açıkça dayanaktan yoksun olması* nedeniyle KABUL EDİLEMEZ OLDUĞUNA,

B. Yargılama giderlerinin başvurucu üzerinde bırakılmasına

6/10/2015 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Burhan ÜSTÜN

Üye
Serruh KALELİ

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Kadir ÖZKAYA

Üye
Rıdvan GÜLEÇ