



REPUBLIKA E KOSOVËS - РЕПУБЛИКА КОСОВО - REPUBLIC OF KOSOVO
GJYKATA KUSHTETUESE
УСТАВНИ СУД
CONSTITUTIONAL COURT

Prishtine, 6 Nisan 2011
Nr.ref: 89/11

KARAR

Dava no: KI 55/09

Başvurucu

NTSH Meteorit

**Kosova Yüksek Mahkemesi 2407/2006 sayı ve 30 Eylül 2009 tarihli kararının
Anayasaya uygunluğunun değerlendirilmesi**

KOSOVA CUMHURİYETİ ANAYASA MAHKEMESİ

Aşağıdaki yapıdadır:

Enver Hasani, Başkan
Kadri Kryeziu, Başkanvekili
Robert Carolan, Yargıç
Altay Suroy, Yargıç
Almiro Rodrigues, Yargıç
Snezhana Botusharova, Yargıç
Ivan Čukalović, Yargıç
Gjyljeta Mushkolaj, Yargıç
Iliriana Islami, Yargıç

Başvurucu

1. Başvurucu, Prizrenli avukat Bay Sahit Bibaj tarafından temsil edilen ve sahibi Prizren mukimi Bay Tahir Hoxha olan Prizren merkezli NTSH Meteorit şirkettir.

İtiraz Edilen Karar

2. Kosova Yüksek Mahkemesi 2497/2006 sayı ve 30 Eylül 2009 tarihli kararıdır.

Yasal Dayanak

3. İstem, Anayasanın 113.7 Maddesi, 03/L-121 sayılı Kosova Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi Hakkında Yasanın (bundan sonra "Yasa" şeklinde anılacaktır) 20. Maddesi ile Kosova Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün (bundan sonra "İçtüzük" şeklinde anılacaktır) 57 (1) Kuralı.

Davanın Mahkemeye Geliş Biçimi

4. Başvurucu, Kosova Cumhuriyeti Anayasasının 31. Maddesinde belirtilen tarafsız ve dil yargılanma hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle, kendisinin vergi borcuyla ilgili Bağımsız Tetkik Kurulunun (BTK) A.nr. 439/2006 sayı ve 24 Ağustos 2006 tarihli kararını iptal etmede başarısız olan Kosova Yüksek Mahkemesinin 2407/2006 sayı ve 30 Eylül 2009 tarihli kararın yürürlükten kaldırılıp iptalini talep eden istemini Anayasa Mahkemesine sunmuştur.
5. Anayasa Mahkemesi Başkanı, Yargıç Almiro Rodrigues'i raportör yargıç olarak görevlendirip Ön inceleme heyetine Yargıç Altay Suroy başkanlığında ve yargıçlar Kadri Kryeziu ile Gjyljeta Mushkolaj'ı tayin etmiştir. Ön inceleme heyeti raportör yargıcın raporunu görüştüktan sonra 13 Aralık 2010 günü tam kadroda toplanan Mahkeme heyetine istemin kabul edilirligi yönünde öneri sunmuştur.

Olguların Özeti

6. Kosova Vergi İdaresi (KVİ) yetkilileri 1 Eylül 2003 – 8 Ekim 2003 tarihleri arasında başvurunun 2000/2003 dönemleriyle ilgili kar ve vergi meselelerini ele alarak bu dönem içerisinde verdiği vergi beyannameleri ile vergi ödemelerini incelemişlerdir. KVİ 8 Mayıs 2007 tarihinde yayımladığı raporda, başvurunun vergi amaçları doğrultusunda, mal dolaşımını doğru beyan etmediğini tespit etmiş, bununla ilgili vergileri, cezaları ve faizleri hesaplamıştır. Mal alım ve satım gelirleriyle ilgili vergi beyanları hakkında muhasebe kayıtlarındaki düzensizliklere dayanarak KVİ, söz konusu vergi dönemi içerisinde belli malların dolaşımını doğru hesaplamak için 60 günlük mal bitim süresini uygulamıştır. Raporda, başvurunun beyan ettiği mal dolaşım verileri ve stoklardaki mallara dayanarak KVİ'nin uyguladığı vergilerle ilgili ayrıntılı tablolara yer verilmiştir.
7. Başvurucu, KVİ'nin bulgularına karşı Vergi İdaresi İtiraz Departmanı itirazda bulunmuştur. Başvurunun itiraz dilekçesinde sunduğu bilgilerle Vergi İdaresinin verileri karşılaştırıldıktan sonra, İtiraz Departmanı, 426 sayı ve 9 Ocak 2004 tarihli kararıyla itirazı reddetmiştir.
8. Başvurucu bundan sonra Bağımsız Tetkik Kuruluna (BTK) itiraz etmiştir. BTK itiraz dilekçesini görüşüp Vergi İdaresi ve Usulleri Yönetmeliğine dayanarak 14 Nisan 2004 tarihinde çıkarttığı 62/2004 sayılı kararında, Meteorit şirketinin itirazını yerinde bulmayarak reddetmiştir. BTK'nin kararında şu açıklamalara yer verilmiştir:

NTSH Meteorit şirketi, kendi ticari faaliyeti süresince vergi mevzuatına ve vergi müfettişlerinin talimatlarına uymamıştır. Temel denetim evrakı olarak tetkik duruşmasında sunulan evrak ... başvurunun gelirlerini gizlediğini göstermektedir.

Vergi mükellefinin söz konusu vergi dönemleriyle ilgili gelir beyannameleri ve reel mal dolaşımı verileri, mükellefle yapılan görüşme ve onun açıklamaları, vergi müfettişlerinin şirkete söz konusu dönem içerisinde yaptıkları teftiş ve üçüncü tarafların beyanları karşılaştırıldıktan sonra ilave vergi hesaplanmıştır.

Duruşmada sunulan veriler incelenmiş, İpek Bira Fabrikasının verileriyle karşılaştırılmıştır. Vergi müfettişinin doğru hareket edip söz konusu tarihlerle ilgili beyan edilen kronolojik tedarik ve satış analizi yöntemi uyguladığı tespit edilmiştir.

Alım ve satım defterleri (kayıtları) Yönetmeliğe uygun tutulmamıştır.

9. Başvurucu daha sonra Yüksek Mahkemeye başvurup İtiraz Departmanı ile BTK kararlarının iptalini talep etmiştir. İtiraz dilekçesinde KVİ'nin, mevcut stok satışlarıyla ilgili herhangi bir delil olmaksızın, biranın geçerlilik süresi olan altmış (60) günlük süreye dayalı muhasebe yöntemi ile başvurucuya haksız yere iki defa vergi yükü koyduğunu ileri sürmektedir. Başvurucu İpek NP "Birraria" bira fabrikasına, biranın uygun koşullarda saklanması halinde altmış (60) günde uzun süre tüketilebileceği yönünde ayrıntılı bilgiler içeren bir belge vermesi için başvurmuştur. Ancak verilen belgede son geçerlilik tarihinden sonra biranın hangi şartlarda tüketilebileceği yönünde ayrıntılı bilgilere yer verilmemiştir.
10. Yüksek Mahkeme 17 Mayıs 2006 tarihinde başvurucunun lehinde dava dilekçesini onayan ve Bağımsız Tetkik Kurulunun 14 Nisan 2004 tarihli kararını bozan A. Nr. 233/2004 sayılı kararını açıklamıştır. Kararda başvurucunun kendi kayıtlarında riayet etmeye başarılı olamadığı kural ve ilgili yönetmeliklere atıfta bulunmaya başarılı olamayan "BTK, vergilendirme usul kurallarına ve vergi müfettişleri talimatlarına bağlı kalmamıştır" ifadesi kullanılmıştır. Yüksek Mahkeme bunun yanı sıra "bu idari davanın doğru muhakeme edilmesi için önemli olan vergi yükümlülüğünün yasal dayanağı, türü, tutarı ve vergi borcunu ödeme vadesi" gibi verileri sunmada BTK'nin yetersiz kaldığına karar vermiştir. Yüksek Mahkeme, kayıtlardaki eksikleri gidermek üzere davanın yeniden görüşülmesini emretmiştir.
11. Yüksek Mahkeme kararına uygun olarak BTK, 28 Temmuz 2006 tarihinde bir duruşma daha yapmıştır. Davanın esası hakkındaki açıklamalar dinlendikten sonra BTK A.nr. 439/2006 sayı ve 24 Ağustos 2006 tarihli kararını çıkartarak itirazı reddetmiştir. BTK, kendi kararında başvurucunun sunduğu delilleri, yazılı itiraz dilekçesini ve duruşmada sunulan delilleri tahlil edip "her iki taraftan sunulan delilleri değerlendirmiştir". BTK başvurucunun "reel mal dolaşımıyla (alım satım) ilgili beyanda bulunmadığını ve (kontrol edilen) dönemle ilgili götürü vergi beyannamelerinde indirim yaptığını" değerlendirmiştir. Duruşmada taraflarca sunulan tüm deliller İpek Bira Fabrikasından alınan bilgilerle karşılaştırılarak değerlendirilmiştir. Bu tahlil sonucunda vergi müfettişlerinin "tedarik ve satış analizi yöntemini uygulayarak" doğru hareket ettiği sonucuna varılmıştır. Bunun yanı sıra BTK, alım ve satım defterleri kayıtlarının yönetmeliği uygun tutulmadığını, bu yüzden 2 Haziran 2004 tarihinde 125 avro tutarında bir ceza kesilmiş olup verginin yeniden tespiti ve para cezalarının geçerli olduğuna karar vermiştir.
12. Başvurucu daha sonra BTK'nin A.nr. 439/2006 sayılı kararına karşı Yüksek Mahkemeye itiraz başvurusunda bulunmuştur. Başvurucu itiraz dilekçesinde her iki tarafın davayla ilgili ilave deliller sunduklarını ileri sürmüştür. Başvurucu, dosyada sunulan delillerle kanıtlandığı üzere yönetmelik ve diğer mevzuata göre tüm yükümlülükleri yerine getirdiğini iddia etmiştir. Başvurucu, vergi yükünün doğru hesaplanmadığını ileri sürmeye devam etmiştir.
13. Yüksek Mahkeme, A.nr. 2407/2006 sayı ve 30 Eylül 2009 tarihli kararıyla itirazı mesnetsiz olarak reddetmiştir. Yüksek Mahkemeye BTK'nin İdari Muhakeme Usul Yasasının (İMUY) 206. Maddesine göre doğru karar verdiğine, BTK kararının giriş kısmının İMUY 207. Madde 1. Fıkrasına uygun hazırlandığına ve karar gerekçesinin İMUY 209. Madde 2. Fıkrasına uygun şekilde açıklandığına karar vermiştir. Yüksek Mahkeme, BTK'nin davayı yeniden görüşmesi esnasında başvurucu ve KVİ

tarafından dosyada ve duruşma esnasında sunulan delilleri değerlendirip BTK'nin 62/2004 sayı ve 14 Nisan 2004 tarihli ilk kararını onamaya karar vermiştir. Yüksek Mahkeme bunun dışında BTK'nin kendi içtüzüğüne riayet ettiğini, mevcut durumu ele alıp "başvurucunun vergi ihlali işlediğine" karar getirip ceza ve faiz uygulandığında deliller sunduğuna karar vermiştir. Yüksek Mahkemenin bu kesinleşmiş karara dayanarak başvuru, 19 Ekim 2009 tarihinde Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

İstemın Kabul Edilirliğinin Değerlendirilmesi

14. Mahkemenin, başvuru hakkında karar verebilmek amacıyla, öncelikle Anayasada belirtilen kriterlerinin yerine getirilip getirilmediğini değerlendirmesi gerekmektedir. Mahkeme bununla ilgili olarak Anayasanın aşağıda alıntılanan 113.7 Maddesine atıfta bulunmaktadır: *"Bireyler, Anayasa ile güvence altına alınan bireysel hak ve özgürlüklerinin kamu otoritelerince ihlal edilmesi durumunda, tüm kanun yollarını tükettikten sonra dava açmaya yetkilidirler."*

Yasanın 47.2 Maddesi şunu belirlemiştir:

Bireyler, ancak yasa ile belirlenen kanun yollarını tükettikten sonra söz konusu davayı açabilirler.

15. Başvurucunun yasa ile belirtilen tüm kanun yollarını tükettiği, başvuruya ilgili yasal sürelerle riayet ettiğinden dolayı dava açmaya yetkili taraf olduğu açıktır. Başvurucu, ilgili kamu organının kararını belirtip hangi anayasal hakkının ihlal edildiğini de açıkça belirtmiştir. İstemine gerekli tüm evrakı ekleyerek dava dilekçesini gerekçelendirmektedir. Bu sebepten dolayı Mahkeme, istemin kabul edilir nitelikte olduğunu kararlaştırmıştır.

Davanın Esası

Adil Yargılanma Hakkı

16. Tarafsız ve adil yargılanma hakkı, hukukun üstünlüğüne dayanan her ülkenin temel niteliklerinden biridir. Bu hak Anayasa ve Avrupa İnsan Hak ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşmesinde (Sözleşme) de kapsamıştır. Kosova Cumhuriyeti Anayasasının 31. Maddesi adil ve tarafsız yargılanma hakkını şu şekilde belirlemiştir:

Madde 31 [Doğru ve Tarafsız Yargılanma Hakkı]

1. Herkesin mahkeme, diğer devlet organları ve kamusal yetkiye sahip kurumların nezdinde eşit muamele haklarının korunması güvenceye bağlıdır.

2. Herkes, yasalara göre kurulmuş bağımsız ve tarafsız mahkemenin makul bir süre içerisinde kendisi hakkında kararlaştırdığı hak ve sorumlulukları veya işlediği herhangi bir suç duyurusu duruşmasının kamuya açık yapılması hakkına sahiptir.

3. Mahkemenin özel durumlarda adaletin yerini bulması için, kamu düzeni ve ulusal güvenlik için, reşit olmayanların çıkarlarının korunması için veya tarafların özel yaşamlarının korunması için, yasanın belirlediği şekilde halk ve basın mensuplarının duruşmadan çıkartılmasını gerekli gördüğü durumlar dışında, duruşmalar kamuya açıktır.

4. Ceza gerektiren suçla suçlanan herkes tanıklara soru sorabilir ve tanıkların, uzmanların ve kamuları açığa çıkartabilecek diğer kişileri zorunlu katılımı talep edebilir.

5. Ceza gerektiren suçla suçlanan herkes, yasalara uygun şekilde suçluluğu ispatlanmadıkça, suçsuz sayılır.
6. Yeterli maddi kaynakları olmayanlara, adalete etkin bir yaklaşım sağlanması için hukuk danışmanlığı zorunlu ise, ücretsiz müdafaa sağlanır.
7. Reşit olmayanları kapsayan muhakeme usulleri, reşit olmayanlara yönelik özel kural ve usullere uyarak yasayla düzenlenir.

17. Kosova Cumhuriyeti Anayasasının 22. Maddesi hükümlerine göre Yasada kapsanan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6.1 Maddesi şunları öngörmektedir:

Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda verilir; ancak, demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir.

18. Anayasa Mahkemesinin, Bağımsız Tetkik Kurulu ve Yüksek Mahkemenin kararlarının anayasaya uygunluğunun değerlendirilmesi esnasında, başvuruçunun sadece anayasal haklarının ihlal edilip edilmediğini değerlendirmeye yetkisi vardır. Öyle ki Anayasa Mahkemesi, ancak Anayasa ile güvence altına alınan hakların ihlali durumunda müdahale edebilir. Herhangi bir anayasal hakkın ihlal edilmemesi durumunda Anayasa Mahkemesi Yüksek Mahkemenin kararına bağlı kalmalıdır.
19. Bu vesileyle başvuruçuya Bağımsız Tetkik Kurulu tarafından bir duruşmanın yapılması sağlanmış, duruşmada Vergi İdaresi temsilcileri dinlenmiş, deliller sunulmuş ve soru sormaya izin verilmiştir. Bundan sonra Bağımsız Tetkik Kurulu, başvuruçunun gerçek mal dolaşımını beyan etmediğini, ilgili vergi dönemine ilişkin beyannamelerde azaltma yapıldığını tespit etmiştir. İlke olarak başvuruçunun sunduğu delillere güvenilmemiştir. Kurul, kendi yetkileri çerçevesinde bu tespitte bulunmuştur.
20. Yüksek Mahkeme, kendi ikinci kararında Bağımsız Tetkik Kurulunun ikinci kararını ve başvuruçunun temsilcilerinin argümanlarını değerlendirmiştir. Yüksek Mahkeme, Bağımsız Tetkik Kurulunun duruşmadan sonra başvuruçunun vergi mevzuatını ihlal ettiği yönünde kuşkunun kalmadığı sonucuna vardığını ortaya koymuştur. Mahkeme, karar şeklinin adil olması, karar ve gerekçesinde vergi yasası koşullarına bağlı kalınmasından dolayı memnun kalmıştır.
21. Yetkili mahkemelerce alınan kararların haksız ve yanlış tespitlerle alındığını gösteren deliller olmadıkça, bu kararların yasalara uygunluğu ve doğruluğunu değerlendirmek Anayasa Mahkemesinin yetkisindedir.
22. Anayasa Mahkemesinin iddia edilen Anayasa hakları ihlalleriyle ilgili görevi, dava usullerinin bir bütün olarak adil olup Anayasa ile belirtilen spesifik güvencelere riayet edilip edilmediğini ele almaktır. Öyle ki Anayasa Mahkemesi, hukuk mahkemelerince alınan kararların yeniden görüşülmesine veya değiştirilmesine karar verecek dördüncü derece temyiz mahkemesi yetkisine sahip değildir. Bu mahkemenin KI 07/09 sayı ve 19 Mayıs 2010 tarihli Deme Kurbogaj ve Besnik Kurbogaj davası hakkındaki kararında ve başvuruçusu X olan KI 06/09 sayı ve 17 Haziran 2010 tarihli dava kararında da belirtildiği üzere "Başvuruçusu/başvuruçuların dava sonucuyla

memnun olmaması/olmamaları gerçeği Anayasanın 31. Maddesine istinaden ihlal davası açmaya imkan tanımaz (bkz. *mutatis mutandis*, AİHM 5503/02 başvuru numaralı Mezotur-Tiszazugi Tasula – Macaristan davasına ilişkin 26 Temmuz 2005 tarihli kararı)”.

23. Bu davada başvuruçunun sunduğu delilleri Yüksek Mahkemenin haksız veya yanlış değerlendirdiği yönünde bulgular yoktur. Başvuruçucu, Yüksek Mahkemenin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesini ve Anayasanın 31. Maddesini ihlal ettiğini göstermekte başarılı olamamıştır.
24. Yukarıda belirtilen gerekçeleri, Bağımsız Tetkik Kurulu ile Yüksek Mahkemenin bulgularını dikkate alarak Anayasa Mahkemesi, Sözleşmenin 6.1 Maddesinde belirtilen adil duruşma hakkı ihlali ve adil yargılanma hakkı ihlali olmadığını tespit etmiştir.

BU SEBEPLERDEN DOLAYI

Mahkeme, Anayasa Mahkemesi Hakkında Yasanın 20. Maddesine ve İttüzüğün 56(1) Kuralına dayanarak oyçokluğuyla:

- I. İstem kabul edilir **OLDUĞUNA**,
- II. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesiyle ilgili olarak Kosova Cumhuriyeti Anayasasının 31. Maddesiyle güvence altına alınan adil ve tarafsız yargılanma hakkı ihlali bulunmadığına **KARAR VERİLMİŞTİR**:

İşbu karar Yasanın 20(4) Maddesine uygun şekilde taraflara bildirilip Resmi Gazetede yayımlanır

Karar derhal yürürlüđe girer.

Raportör Yargıç

Anayasa Mahkemesi Başkanı

Altay Suroy, imza

Prof. Dr. Enver Hasani, imza