

VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARDA İSTİSNAİ BİR HUKUK YOLU: BİREYSEL BAŞVURU

AN EXCEPTIONAL COURSE OF LAW
IN TAX DISPUTES: INDIVIDUAL APPLICATION



Yasin ÇOLAK*

ÖZ

Vergilerin yalnızca mali amaçlarla değil, sosyal, kültürel vb. amaçlarla kullanılmaya başlanması; kamu ekonomisinin büyümesine, vergi oranlarının yükselmesi ile yeni vergilerin konulmasına ve dolayısıyla vergi mevzuatında dağınıklık ve karmaşıklıklara paralel olarak mükellef hak ve özgürlüklerine yönelik ihlal iddialarının çoğalması sonucu mükelleflerle vergi idaresini sık sık karşı karşıya getirmektedir. Anayasa’da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye’nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla herkesin başvurabileceği anayasa şikayeti veya ülkemizde bilinen adıyla bireysel başvuru, vergi idaresi ile olan hukuکی uyuşmazlıklarını, olağan idari veya yargısal yollarla gideremeyen tüm mükelleflerin, anılan uyuşmazlıklarından kaynaklı mağduriyetlerinin

ABSTRACT

The started usage of Taxes for social, cultural, etc. purposes besides financial purposes; frequently confronts tax administration with taxpayers as a result of the increase in the public economy, the rise of tax rates and the introduction of new taxes, and thus the violation of taxpayer rights and freedoms in line with the disorganization and complexity in tax legislation. An individual application is a means of seeking a right that everyone can apply for, in the case of a violation by public power of any of the fundamental rights and freedoms guaranteed in the Constitution under the European Convention on human rights and the additional protocols to which Turkey is a part. In this context, in our study, the procedures and principles regarding individual application within the framework of the relevant legislation and the decisions of the

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, yasin.colak@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-00001-6244-7930.

Çolak, Y. (Şubat 2020). Vergisel Uyuşmazlıklarda İstisnai Bir Hukuk Yolu: Bireysel Başvuru, *Vergi Raporu*, 245, (161-174).

Makale Türü: Derleme Makalesi

çözümüne imkan sağlayan bir hak arama yoludur. Bu kapsamda, çalışmamızda ilgili mevzuat ve Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar, vergi hukuku yönünden irdelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Uyuşmazlığı, Temel Hak ve Özgürlükler, Bireysel Başvuru.

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, K39.

GİRİŞ

Hukuk devleti kavramı, siyasal iktidarın kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkmış ve demokratik rejim içinde gelişmiştir. Hukuk devletinde, devletin bütün organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları çerçevesinde yürütülür; kişi hak ve özgürlükleri anayasal güvence altındadır.¹ Nitekim 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'na² göre; Temel hak ve özgürlükleri, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaştırmaya- cık surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmak devletin temel amaçları arasında sayılmıştır. Bireysel başvuru mekanizması; bu güvenceyi ve amacı sağlamaya yönelik insan hakları ve özgürlükleri alanında devrim niteliğinde atılan bir adım sonucu, 7.5.2010 tarihli ve 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkın-

Constitutional Court were tried to be examined in terms of tax law.

Keywords: Tax, Tax Dispute, Fundamental Rights and Freedoms, Individual Application.

Jel Classification Codes: K34, K39.

da Kanun'la³ ülkemiz hukuk sisteminde yerini almıştır.

Bireysel başvuru, iptal davası ya da itiraz yolu gibi anayasa mahkemesine diğer başvuru yollarından ayrı olarak, doğrudan temel hak ve özgürlüklerin sahibi olan bireylerin başvurabilecekleri ve esas amacı anayasal düzeni değil, bizzat temel hak ve özgürlükleri korumak olan bir mekanizmadır.⁴

Bu çalışmada, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun⁵ ve Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü⁶ hükümleri çerçevesinde, öncelikle bireysel başvuru sistemi ve buna ilişkin uygulama esasları ile bireysel başvurulara dair Anayasa Mahkemesi karar türlerine yer verildikten sonra, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olup esas incelemesine geçen başvurular hakkında Yüksek Mahkeme tarafından verilen kararlar ile bu kararların sonuçları gibi konularda değerlendirmeler yapılacaktır.

¹ Nami ÇAĞAN. Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. C. 37. S. 1. 1980. s. 137.

² 18.10.1982 tarihli ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 9.11.1982 tarihli ve 17863 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 7.5.2010 tarihli ve 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 12.9.2010 tarihinde yapılan halkoylaması sonucu kabul edilmiş ve buna ilişkin 22.9.2010 tarihli ve 846 sayılı Yüksek Seçim Kurulu Kararı 23.9.2010 tarihli ve 27708 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ Cem Duran UZUN. "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu (Anayasa Şikayeti) Beklentiler ve Riskler". SETA Analiz. Şubat 2012. S. 50. s. 8. (<http://file.setav.org/Files/Pdf/anayasa-mahkemesine-bireysel-basvuru-yolu.pdf>). Erişim tarihi: 1 Aralık 2019.

⁵ 30.3.2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, 3.4.2011 tarihli ve 27894 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü, 12.07.2012 tarihli ve 28351 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1- BİREYSEL BAŞVURU

1.1- Genel Olarak

Yargı sistemimize 5982 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu ile giren, 6216 sayılı Kanunla usul ve esasları belirlenen ve bu Kanun'un geçici 1. maddesi uyarınca da 23.9.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak müracaatlara konu olabilen bireysel başvuru, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine (AİHM-Strazburg Mahkemesi) başvuru öncesi tüketilmesi gerekli olan Anayasal düzeyde bir iç hukuk mekanizmasıdır.

Anayasa şikayeti, ülkemizde anılan adıyla bireysel başvuru; herkesin Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS-Sözleşme)⁷ ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla başvurabileceği bir hak arama yolu olarak tanımlanmaktadır.

Anayasa şikayeti, başka yollarla giderilemeyen temel hak ihlallerini ortadan kaldırmaya yönelik istisnai ve ikincil nitelikte bir başvuru yoludur. Yani Anayasa şikayeti ne mevcut kanun yollarının devamı, ne de hukuk düzeni içinde görülen uygulama hatalarının düzeltilebileceği bir olağanüstü kanun yoludur. Bu yol, yalnızca spesifik bir temel hak ihlalinin denetlenebileceği istisnai bir hukuk yolu, olağanüstü bir hukuki çaredir.⁸

1.2- Bireysel Başvuruda Usul

6216 sayılı Kanunun 47. maddesinde yapılacak bireysel başvurulara ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiş olup, buna ilişkin hükümler aşağıdaki gibidir.

Bireysel başvurular, doğrudan ya da mahkemeler veya yurt dışı temsilcilikler vasıtasıyla yapılabilir ve harca tabidir.

Başvuru dilekçesinde başvurunun ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgilerinin, işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle ihlal edildiği ileri sürülen hak ve özgürlüğün ve dayanılan Anayasa hükümlerinin, ihlal gerekçelerinin, başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamaların, başvuru yollarının tüketildiği, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarih ile varsa uğranılan zararın belirtilmesi gerekir. Başvuru dilekçesine, dayanılan deliller ile ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem veya kararların aslı ya da örneğinin ve harcın ödendiğine dair belgenin eklenmesi şarttır.

Başvurucu bir avukat tarafından temsil ediliyorsa, bireysel başvuru formuna vekâletnamenin de eklenmesi gerekir.

Başvuru evrakında herhangi bir eksiklik bulunması hâlinde, Mahkeme yazı işleri tarafından eksikliğin giderilmesi için başvuru veya varsa vekiline on beş günü geçmemek üzere bir süre verilir ve geçerli bir mazereti olmaksızın bu sürede eksikliğin tamamlanmaması durumunda başvurunun reddine karar verileceği bildirilir.

1.3- Bireysel başvuruya Konu Edilebilecek Haklar

6216 sayılı Kanunun 45. maddesinin birinci fıkrasına göre, herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.

⁷ Avrupa Konseyi tarafından hazırlanarak 04.11.1950 tarihinde Roma'da kabul edilip imzaya açılan "İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Koruma Sözleşmesi", 03.09.1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye AİHS'yi 4.11.1950 tarihinde imzalamıştır ve Protokol No. 1 ile birlikte, 10.3.1954 tarihli ve 6366 sayılı "İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve Buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun" ile onaylamıştır, Sözleşmenin onay belgesi 18.5.1954 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliğine depo edilmiştir.

⁸ Yavuz SABUNCU ve Selin ESEN ARNWINE. *Türkiye İçin Anayasa Şikâyeti Modeli - Türkiye'de Bireysel Başvuru Yolu, Anayasa Yargısı*. C.21. 2004. s. 230.

Buna göre Anayasada tanınmış olup Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu Protokoller kapsamında yer alan ve

bireysel başvuru konusu yapılabilecek hak ve özgürlükler tablodaki gibi belirlenmiştir.

Başvuru Konusu Yapılabilecek Haklar ^{9, 10}
Yaşam hakkı (AİHS md. 2)
İşkence ve kötü muamele yasağı (AİHS md. 3)
Kölelik ve zorla çalıştırma yasağı (AİHS md. 4)
Kişî özgürlüğü ve güvenliği hakkı (AİHS md. 5)
Adil yargılanma hakkı (AİHS md. 6)
Suç ve cezaların kanuniliği (AİHS md. 7)
Özel yaşam, aile yaşantısına, konut ve haberleşme özgürlüğüne saygı (AİHS md. 8)
Düşünce, din ve vicdan özgürlüğü ile ifade özgürlüğü (AİHS md. 9, 10)
Örgütlenme ve toplantı özgürlüğü (AİHS md. 11)
Evlenme ve aile kurma hakkı (AİHS md. 12)
Etkili başvuru hakkı (AİHS md. 13)
Ayrımcılık yasağı AİHS (md. 14)
Mülkiyet hakkı (1 No.lu Ek Protokol md. 1)
Eğitim ve öğrenim hakkı (1 No.lu Ek Protokol md. 2)
Serbest seçim hakkı (1 No.lu Ek Protokol md. 3)
Yabancıların sınır dışı edilmelerine ilişkin usulî güvenceler (7 No.lu Ek Protokol md. 1)
Cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı (7 No.lu Ek Protokol md. 2)
Adli hata halinde tazminat hakkı (7 No.lu Ek Protokol md. 3)
Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı (7 No.lu Ek Protokol md. 4)
Eşler arasında eşitlik (7 No.lu Ek Protokol md. 5)

⁹ Avrupa Konseyi tarafından hazırlanarak 20.3.1952 tarihinde kabul edilen Ek 1 No.lu Protokol, 18.5.1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye, Protokol'ü 20.3.1952 tarihinde imzalamış ve AİHS ile birlikte 10.3.1954 tarihli ve 6366 sayılı "İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve Buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun" ile onaylamıştır. Onay belgeleri, 18.5.1954 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne tevdi edilmiş olup Protokol, Türkiye açısından 6. madde uyarınca aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

¹⁰ 22.11.1984 tarihinde imzaya açılan ve 1.1.1988 tarihinde yürürlüğe giren İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne ek 7 no.lu Protokol, Türkiye tarafından 14.3.1985 tarihinde imzalanmıştır. 10.3.2016 tarihli ve 6684 sayılı uygun bulma Kanunu'nu 25.03.2016 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Uygun bulma belgesi ise Avrupa Konseyi'ne 02.05.2016 tarihinde iletilmiş olup Protokol, Türkiye yönünden 9. maddenin öngördüğü iki aylık süre uyarınca 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu temel hak ve özgürlüklerden, Anayasa Mahkemesince görüşülen dosyalara ilişkin esas hakkında verilen ihlal kararlardan %95,6'sı sırasıyla; adil yargılanma hakkı (%57,1), mülkiyet hakkı (%29,3), ifade özgürlüğü (%3,6), özel hayatın ve aile hayatının korunması hakkı (%2,4), kişi hürriyeti ve güvenliği hakkı (%1,8) ve ayrımcılık yasağından (%1,4) oluşmaktadır.¹¹

Nitekim Anayasa Mahkemesine yapılan bir bireysel başvurunun esasının incelenebilmesi için kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddia edilen hakkın Anayasa'da güvence altına alınmış olmasının yanı sıra Sözleşme veya Türkiye'nin taraf olduğu ek protokollerin kapsamına da girmesi gerekmektedir.

Belirtmek gerekir ki vergi mükelleflerinin, vergi idaresi ile olan uyumsuzluklarına ilişkin bi-

reysel başvuruya konu edebilecekleri hakların başında ilk olarak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde yazılı adil yargılanma hakkı¹² gelmekte olup, bunu Sözleşmeye ek 1 No.lu Protokolün 1. maddesinde yazılı mülkiyet hakkı¹³ ile Sözleşmenin 14. maddesindeki ayrımcılık yasağı¹⁴ izlemektedir. Nitekim vergisel uyumsuzluklara dayanan bireysel başvuru dosyaları; Anayasa Mahkemesince, bu maddelerde güvence altına alınan temel hak ve özgürlükler yönünden değerlendirilmektedir.

Bir başvuruçunun, indirimli ÖTV uygulandığı dönemde yapılan araç satışlarına ilişkin olarak vergi aslı tahakkuk ettirildiği halde üç kat vergi zıyaı cezasının uygulanmasının aynı eylemden dolayı iki defa ceza uygulanması anlamına geldiğini belirterek bu durumun aynı suçtan iki kez ce-

¹¹ 2018 Yıllık Rapor, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 2019, s. 372, (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/yayinlar/yillik-raporlar/>). Erişim tarihi: 29 Kasım 2019.

¹² AİHS mad. 6: 1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyumsuzluklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli gördüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.

¹³ AİHS ek 1 No.lu Protokol mad. 1: Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkılarının veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.

¹⁴ AİHS mad. 14: Bu Sözleşme'de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetilmeksizin sağlanmalıdır.

zalandırılmama hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş olduğu uyuşmazlık konusu olayda, Yüksek Mahkeme; açıklanan gerekçelerle başvurunun aynı suçtan iki kez cezalandırılmama iddiası yönünden başvurunun diğer kabul edilebilirlik nedenleri incelenmeksizin “konu bakımından yetkisizlik” nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.¹⁵

Bu örnek kararda görüldüğü üzere, Sözleşme’ye ek 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinde aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı tanınmış ise de başvuruya konu ihlal iddiasının tarihi itibarıyla anılan Protokol yürürlüğe girmemiş olduğundan başvurunun ihlal iddiasının, Anayasa Mahkemesince konu bakımından yetkisizlik gerekçe gösterilerek, kabul edilemezliğine karar verilmiştir.

1.4- Bireysel Başvuruda Bulunabilecekler

6216 sayılı Kanunun “Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar” kenar başlıklı 46. maddesi şöyledir:

“(1) Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir.

(2) Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir.

(3) Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz.”

Anayasa Mahkemesi, başvuru anonim şirketin %35 oranında beyan ettiği ve çalışanlarının gelirinden kesinti yaparak ödediği 21.718,34 TL gelir vergisinin düzeltme hükümlerine göre ter-

kin edilmemesine ilişkin işlemin iptali ve fazla yatırılan verginin tazmini istemiyle açtığı davanın reddedilmesi nedeniyle eşitlik ilkesinin ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin uyuşmazlık konusu olayda; başvuru şirketin işçilerine ödediği ücretlerden kesinti yapmak suretiyle ödediği gelir vergisinin Anayasa Mahkemesi kararı gerekçe gösterilerek fazla ödendiği ileri sürülmek suretiyle yapılan başvuruda, özel hukuk tüzel kişisi olan şirketin güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenmediği gibi tüzel kişiliğe ait bir hak da ihlal edilmiş olmadığından, başvuru şirketin mağdur sıfatı taşımadığı anlaşıldığından başvurunun, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin “kişi yönünden yetkisizlik” nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.¹⁶

Yüksek Mahkeme başka bir kararında ise Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) mukim olup Türkiye’de kurulan Ford Otomotiv Sanayi Anonim Şirketinin (Ford Otomotiv) %41,04 oranında ortağı olan yurt dışı mukimi başvuru şirketin, Türkiye’de yaptığı yatırımlar nedeniyle yararlandığı yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddiasını, kabul ederek esas yönünden yapılan inceleme sonucunda başvurunun Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.¹⁷

Bireysel başvuru esasen; ancak kamu gücü tarafından ihlaline yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenen Türk vatandaşı ile yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olanlar hariç yabancılar tarafından yapılabilecektir.

¹⁵ AYM, Genel Kurul Kararı, Başvuru Numarası: 2015/6728, Karar Tarihi: 1.2.2018.

¹⁶ AYM, Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/5554, Karar Tarihi: 6.2.2014.

¹⁷ AYM, İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2014/13518, Karar Tarihi: 26.10.2017.

Yukarıda yer verilen Kanun hükümleri ve Mahkeme kararlarından görüldüğü üzere, özel hukuk tüzel kişilerinin ise sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilecekleri kurala bağlanmıştır.

Dolayısıyla özel hukuk tüzel kişisi olan başvurucularda ihtilaf konusu eylem ya da ihmalden doğrudan etkilenme, bir başka deyişle mağdur sıfatının varlığı aranmaktadır. Tek kriter, tıpkı yabancı gerçek kişilerin yapacağı bireysel başvuru bakımından olduğu gibi, Türk kamu makamlarına (kamu gücü) atfedilebilir bir tasarruftan etkilenmiş olmaktır.¹⁸ Yani bu şartları taşıyan özel hukuk tüzel kişileri, tabiiyet veya uyrukluk yönünden herhangi bir ayırım gözetmeksizin bireysel başvuru hakkına sahiptir.

1.5- Bireysel Başvuruda Süre

6216 sayılı Kanunun 47. maddesinin beşinci fıkrası ile Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün "Başvuru süresi ve mazeret" kenar başlıklı 64. maddesinin birinci fıkrasına göre; bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren onbeş gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvuru yolunun geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul veya reddeder.

Konuyla ilgili bir başvuru neticesinde Anayasa Mahkemesi; 6216 sayılı Kanunun 47. maddesinin beşinci fıkrası ile İçtüzük'ün 64. maddesinin birinci fıkrası hükümlerini hatırlatarak başvuru yollarının tüketildiği tarihten itibaren otuz gün

içinde yapılmayan bireysel başvurunun diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin "süre aşımı" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.¹⁹

Ayrıca 6216 sayılı Kanunun 76. maddesinin birinci fıkrasında, anılan Kanunun bireysel başvuru hakkının düzenlendiği 45. ilâ 51. maddelerinin 23.9.2012 tarihinde yürürlüğe gireceği, geçici 1. maddesinin sekizinci fıkrası ise Mahkemenin, 23.9.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceleyeceği belirtilmiştir.

Nitekim Yüksek Mahkeme, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesine muhalefetten yargılanarak cezalandırılan şirket müdürü başvuru hakkının ihlal edildiğini ileri sürdüğü başvuru konusu bir olayda; başvuru konusu kararın 23.9.2012 tarihinden önce kesinleşmiş olduğu anlaşıldığından başvurunun, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin "zaman bakımından yetkisizlik" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir.²⁰

2- YÜKSEK MAHKEMENİN İNCELEME USULÜ ve KARAR TÜRLERİ

Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru dosyalarına ilişkin verdiği kararları, 6216 sayılı Kanuna göre; kabul edilebilirlik kararı, kabul edilemezlik kararı, geçici tedbir kararları, ihlal kararı, ihlal edilmediği kararı, yargılamanın yenilenmesi kararı, tazminat kararı ve düşme kararı şeklinde sıralamak mümkündür.

Yüksek Mahkemenin inceleme usulü ve karar türleri, 6216 sayılı Kanunun 48 ilâ 50. maddelerinde

¹⁸ H. Burak GEMALMAZ. "Mülkiyet Hakkı-Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6, 2018". s. 17. (https://www.anayasa.gov.tr/media/3548/06_mulkiyet_hakki.pdf). Erişim tarihi: 2 Aralık 2019.

¹⁹ AYM, İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2014/13916, Karar Tarihi: 12.1.2017.

²⁰ AYM, Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2012/829, Karar Tarihi: 5.3.2013.

rinde düzenlenmiş olup, buna ilişkin hükümlere aşağıda yer verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi önüne gelen bireysel başvuru dosyalarına ilişkin, kabul edilebilirlik ve esas yönünden olmak üzere iki tür inceleme yapılmaktadır.

Bireysel başvurular hakkında kabul edilebilirlik kararı verilebilmesi için başvuruların, 6216 sayılı Kanunun 45 ila 47. maddelerde öngörülen şartların taşınması gerekmektedir.

Mahkeme, Anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvuru kişinin önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir.

Kabul edilebilirlik incelemesi komisyonlarca²¹ yapılır. Kabul edilebilirlik şartlarını taşımadığına oy birliği ile karar verilen başvurular hakkında, kabul edilemezlik kararı verilir. Oy birliği sağlanamayan dosyalar bölümlere²² havale edilir.

Kabul edilemezlik kararları kesindir ve ilgililere tebliğ edilir.

Kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvuruların esas incelemesi bölümler tarafından yapılır.

Komisyonlar ve bölümler bireysel başvuruları incelerken bir temel hakkın ihlal edilip edilmediğine yönelik her türlü araştırma ve incelemeyi yapabilir. Başvuruyla ilgili gerekli görülen bilgi, belge ve deliller ilgililerden istenir.

Mahkeme, incelemesini dosya üzerinden yapmakla birlikte, gerekli görürse duruşma yapılmasına da karar verebilir.

Bölümler, esas inceleme aşamasında, başvuru kişinin temel haklarının korunması için zorunlu

gördükleri tedbirlere resen veya başvuru kişinin talebi üzerine karar verebilir. Tedbire karar verilmesi hâlinde, esas hakkındaki kararın en geç altı ay içinde verilmesi gerekir. Aksi takdirde tedbir kararı kendiliğinden kalkar.

Bölümlerin, bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin incelemeleri, bir temel hakkın ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağına belirlenmesi ile sınırlıdır. Bölümlerce kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.

Esas inceleme sonunda, başvuru kişinin hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez.

Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvuru lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir.

Komisyonlar arasındaki içtihat farklılıkları, bağlı oldukları bölümler; bölümler arasındaki içtihat farklılıkları ise Genel Kurul tarafından karara bağlanır. Buna ilişkin diğer hususlar İçtüzükle düzenlenir.

Davadan feragat hâlinde, düşme kararı verilir.

²¹ Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 3/1-ğ maddesine göre Komisyon: Bireysel başvuruların kabul edilebilirlik incelemesini yapmak üzere iki üyeden oluşan kurulları, ifade eder.

²² Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 3/1-ğ maddesine göre Bölüm: Bölüm başkanının başkanlığında altı üyeden oluşan, ilgili Bölüm Başkanı ve dört üyenin katılımıyla toplanıp Komisyonlarca kabul edilebilirliğine karar verilmiş başvuruların esas, kabul edilebilirliği hususu karara bağlanmak üzere sevk edilen başvuruların ise kabul edilebilirliği ve esas hakkında karar verme yetkisine sahip olan kurulları, ifade eder.

3- VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARA İLİŞKİN EMSAL KARARLAR

Anayasa Mahkemesine, vergisel uyumsuzluklara ilişkin mükelleflerce yapılan bireysel başvuruların başında adil yargılanma hakkı gelmekte olup bunu mülkiyet hakkı ihlali ile ayrımcılık yasağının ihlali takip etmektedir. Aşağıda bu temel hak ve özgürlüklere ilişkin emsal kararlara sırasıyla yer verilmiştir.

3.1- Adil Yargılanma Hakkı

Adil yargılanma hakkının ihlali iddiası, diğer uyumsuzluk alanlarının yanı sıra vergisel uyumsuzluklarda da Anayasa mahkemesi gündemini en fazla meşgul eden bireysel başvuru dosyaları arasında yer almaktadır.

AİHS ile Strazburg Mahkemesinin içtihatlarından ortaya çıkan, böylelikle Anayasa Mahkemesi kararlarını etkileyen ve adil yargılanma hakkının somut görünümüleri olan ilke ve haklar; makul sürede yargılanma hakkı, silahların eşitliği ilkesi/çelişmeli yargılama ilkesi, mahkemeye erişim hakkı, tanık dinletme hakkı, gerekçeli karar hakkı, hakkaniyete uygun yargılanma hakkı ile müdafî yardımından yararlanma hakkından oluşmakta olup, nitekim bu güvenceler adil yargılanma hakkının çerçevesini genişletmektedir.

Adil yargılanma hakkı ve bu hakka ilişkin güvenceler ile mülkiyet hakkı ve ayrımcılık yasağına ilişkin olup Anayasa Mahkemesince verilmiş bazı kararlar aşağıda sıralanmıştır.

Bir başvurucunun, sahte fatura kullandığı iddiasıyla adına yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyata karşı açtığı davanın reddedildiğini ve yargılamanın makul sürede sonuçlandırılmadığını belirterek, Anayasanın 12. ve 36. maddelerinde düzenlenen haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştüğü uyuşmazlık konusu olayda, Yüksek Mah-

keme; başvuruya konu davaya bir bütün olarak bakıldığında, 2577 sayılı Kanunda yer alan usul hükümlerine tabi bir yargılama sürecine ilişkin somut başvuru açısından farklı bir karar verilmesini gerektirecek bir yön bulunmadığı ve söz konusu yedi yılı açan yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğu gerekçesiyle, başvurucunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.²³

Keza başvurucunun, "Vergi Usul Kanunu'na muhalefet" suçunu işlediği iddiasıyla yargılandığı davanın makul sürede sonuçlanmadığını belirterek, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürerek ve manevi tazminat talebinde bulunduğu, başka bir bireysel başvuru dosyasına ilişkin Yüksek Mahkeme; başvuruya konu ceza davasının; hukuki meselenin çözümündeki güçlük, maddi olayların karmaşıklığı, delillerin toplanmasında karşılaşılan engeller, taraf sayısı gibi kriterler dikkate alındığında karmaşık olmaktan uzak olması; anılan davaya bütün olarak bakıldığında, somut başvuru açısından farklı bir karar verilmesini gerektirecek bir yön bulunmadığı ve söz konusu yedi yıl iki ayı aşkın yargılama sürecinde makul olmayan bir gecikmenin olduğu gerekçeleriyle, başvurucunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine ve başvurucunun tarafı olduğu uyuşmazlığa ilişkin yedi yıl iki ayı aşkın yargılama süresi nazara alındığında, yargılama faaliyetinin uzunluğu sebebiyle, yalnızca ihlal tespitiyle giderilemeyecek olan manevi zararları karşılığında başvurucuya net 6.650,00 TL manevi tazminat ödenmesine hükmetmiştir.²⁴

Bir başka dosyada, başvurucular, sahte fatura kullanmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermek suçundan haklarında daha önceden ve-

²³ AYM, Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/4324, Karar Tarihi: 7.7.2015.

²⁴ AYM, İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2014/431, Karar Tarihi: 17.11.2014.

rilip kesinleşen hükümden sonra ortaya çıkan deliller kapsamında yargılamanın yenilenmesi amacıyla yaptıkları başvurunun duruşması ve gerekçesiz bir şekilde reddedildiğini, Cumhuriyet Savcısının olumsuz yöndeki mütalaasının kendilerine bildirilmediğini, bu nedenlerle Anayasanın 36., 38. ve 141. maddelerinin ihlal edildiğini iddia etmişlerdir.²⁵

Yüksek Mahkeme bu başvuruya ilişkin kararında; yargılamanın yenilenmesi yönündeki talepleri reddedilen başvuru sahiplerinin itiraz mercii önündeki başarı şansını zedeleyen her türlü mütalaadan haberdar edilme hakkına sahip olduklarının kabulü ve başvuru sahiplerine karşı yargılama ilkesine aykırı olarak Cumhuriyet Savcısının Mahkemeye sunduğu mütalaasının bildirilmemesi gerekçesiyle karşı yargılama ilkesi açısından Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Bir başvuru sahibinin, ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davada verilen karar nedeniyle Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş olduğu uyuşmazlık konusu olayda, Yüksek Mahkeme; başvuru sahibinin Şirket ortağı olmadığı yönünde verilen İzmir 1. Asliye Ticaret Mahkemesi kararı gerekçe gösterilerek yapılan kanun yolu taleplerindeki iddianın ciddi olduğu ve İlk Derece Mahkemesi tarafından bu karar değerlendirilmediği için ayrıca değerlendirilmesi gerektiği hâlde Danıştay Üçüncü Dairesince ayrı bir değerlendirme yapılmayarak İlk Derece Mahkemesi kararına atıf yapılmak suretiyle taleplerin reddedildiği oysa bu iddianın atıf yapılmak suretiyle karşılanacak iddia niteliğinde olmadığı, temyiz merciiince bu iddianın açık bir şekilde kararlarında değer-

lendirilip karşılanmadığı gerekçesiyle başvuru sahibinin gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.²⁶

Yüksek Mahkeme, başka bir mükellefin, 1-12/2004 dönemi için tarh edilen vergi ziyaı cezalı gelir vergisinin tahsili için düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, Anayasa'nın 2., 11., ve 36. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal iddiasına ilişkin olarak; vergi dairesinin 213 sayılı Kanunda sayılan bilinen adresler dışında bir adrese gönderdiği ihbarnamenin tebliğinin yapılamamış olması nedeniyle ilan tebliğ yolunu kullandığı, başvuru sahibinin adresinin araştırılması için çalışma yaptığı konusunda bir verinin dava dosyası kapsamında bulunmadığı ve bu sebeple başvuru sahibinin güncel adresine ulaşmada yeterli özeni göstermediği anlaşılmakla, başvuru sahibinin ihbarnameye karşı dava açma hakkını kullanmasının engellenmesi ve bu sebeple ihbarnameye konu kamu alacağının kesinleşmesi sonrasında düzenlenen ödeme emrine karşı sınırlı bir itiraz hakkı bulunması nedeniyle başvuru sahibinin mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.²⁷

3.2- Mülkiyet Hakkı

Anayasa Mahkemesi, başvuru sahibinin şirketin ihtirazi kayıtlı verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalarına karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasını içeren dosya hakkında; söz konusu başvuruda derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanunun 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasını -sü-

²⁵ AYM, Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/4186, Karar Tarihi: 15.10.2014.

²⁶ AYM, İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/6355, Karar Tarihi: 19.11.2015.

²⁷ AYM, İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/5949, Karar Tarihi: 12.3.2015.

recin bütününe bakıldığında- başvurunun, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığını tespit etmiş ve somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruca şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvurunun mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuruca aleyhine bozulduğu ve dolayısıyla mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır.²⁸

Bir başka başvuruda, Türkiye İş Bankası AŞ (Banka), çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan Türkiye İş Bankası AŞ Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfına (Vakıf) şubeleri itibarıyla yaptığı katkı payı ödemelerinin, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi ziyai cezalarına karşı açtığı davanın reddi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.²⁹

Yüksek Mahkeme bu başvuruya ilişkin kararında; öngörülebilirliğin ancak 2013 tarihli Danıştay Daire kararlarıyla söz konusu olduğunun anlaşılması karşısında başvuru konusu vergilendirme işleminin ilişkin olduğu vergilendirme dönemi (2007 yılı) itibarıyla, Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin sağlanmadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya

yargısal içtihatlarla giderilemediği, bu durumda başvuru tarafından 2007 yılında Vakfa ödenen katkı paylarının ücret sayılarak vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin, öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı anlaşıldığından, vergi asılları bakımından varılan sonuç dolayısıyla vergi cezaları bakımından ayrıca değerlendirme yapılmasına gerek görülmeyerek, Vakfa yaptığı katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle başvurunun, Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler konusunda Sözleşme'ye Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinin ikinci fıkrası³⁰ devletlere vergi politikaları konusunda oldukça geniş bir hareket alanı sağlamaktadır. Ancak Sözleşmenin anılan hükmüyle vergisel tedbirler konusunda devletlere tanınan bu inisiyatif, Anayasanın 73. maddesi ile mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin mutlaka kanuna dayandırılması şartıyla meşru olabilir. Bu husus, Anayasa Mahkemesince "*Verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasa da yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur.*"³¹ denilmek suretiyle açıklığa kavuşturulmuştur.

Yüksek Mahkeme mülkiyet hakkı ihlaline ilişkin bu iki emsal kararında; vergilendirme konusunda idarenin geniş tasarruf yetkisinin,

²⁸ AYM, Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2016/7783, Karar Tarihi: 18.7.2019.

²⁹ AYM, Genel Kurul Kararı, Başvuru Numarası: 2014/6192, Karar Tarihi: 12.11.2014.

³⁰ Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakla hâle getirmez.

³¹ AYM, E.2009/63, K.2011/66, 14.4.2011.

mülkiyet hakkına vergilendirme yoluyla müdahale bakımından kamu makamlarının mülkiyet hakkının gerekliliklerine uyması zorunluluğunu ortadan kaldırmayacağına, yani müdahalenin mülkiyet hakkı aleyhine ölçüsüz olamayacağına dikkat çekmiştir.

3.3- Ayrımcılık Yasağı

Mükelleflerin, hak ihlaline maruz kaldıkları iddiasıyla Anayasa Mahkemesine müracaat edebilecekleri bir diğer temel hak ise Anayasa'nın 10. maddesinde güvence altına alınan ayrımcılık yasağıdır. Bu hakka ilişkin olup Anayasa Mahkemesince iki ayrı mükellef şirket lehine hükmedilmiş emsal karara aşağıda yer verilmiştir.

Yüksek Mahkeme başvuru şirketin, indirimli özel tüketim vergisi uygulandığı dönemde yapılan araç satışlarının muvazaalı olduğu gerekçesine dayanılarak resen üç kat vergi ziyai cezalılı ÖTV tarh edilmesi nedeniyle ayrımcılık yasağı bağlamında mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin verdiği kararında; her ne kadar kamu makamlarının vergisel müdahaleler bakımından geniş bir takdir yetkisi bulunmakla birlikte somut olayın koşulları altında vergi incelemesinin konusu, ilişkin olduğu dönem ve kapsadığı mükellef grubunun açık bir şekilde sınırlı olduğu dikkate alındığında mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı müdahale yönünden bu takdir yetkisinin daha belirgin sınırlarının mevcut olduğu kuşkusuzken, objektif ve makul bir gerekçesi gösterilmeden mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı müdahalenin sonuçları giderilmemiş olması, müdahalenin boyutu ve sonuçlarının ağırlığı ile bu sonuçlara

yol açan idarenin işlemlerinin başvurucuya aşırı bir külfet yüklemesi nedeniyle, başvuru konusu olayda mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine hükmetmiştir.³²

Aynı gerekçelere dayanan başka bir başvuru dosyasına ilişkin, Yüksek Mahkeme; benzer nedenlerle mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak Anayasanın 10. maddesinde güvence altına alınan ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine karar vermiştir.³³

SONUÇ

Vergilerin yalnızca mali amaçlarla değil, sosyal, kültürel vb. amaçlarla kullanılmaya başlanması; kamu ekonomisinin büyümesine, vergi oranlarının yükselmesi ile yeni vergilerin konulmasına ve dolayısıyla vergi mevzuatında dağınıklık ve karmaşıklıklara paralel olarak mükellef hak ve özgürlüklerine yönelik ihlal iddialarının çoğalması sonucu mükelleflerle vergi idaresini sık sık karşı karşıya getirmektedir.

Bilindiği üzere ülkemizde vergisel uyumsuzluklar konusunda mükelleflerle vergi idaresi arasındaki barışçıl çözüm yolları; 213 sayılı Vergi Usul Kanununda³⁴ yazılı hata düzeltme ve şikayet yoluyla müracaat (VUK mad. 116-126), izaha davet (VUK mad. 370), pişmanlık ve ıslah (VUK mad. 371), cezalarda indirim (VUK mad. 376), kanun yolundan vazgeçme³⁵ (VUK mad. 379) ve uzlaşma (VUK mad. Ek 1-12) müessesesinden oluşmaktadır. Bu yollarla mağduriyetlerine çözüm bulamayan mükellefler idari yargı mercilerine (Vergi ve Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay) müracaat etmektedir.

³² AYM, Genel Kurul Kararı, Başvuru Numarası: 2015/6728, Karar Tarihi: 1.2.2018

³³ AYM, Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2015/17259, Karar Tarihi: 28.6.2018

³⁴ 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.1.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁵ Kanun yolundan vazgeçme; Vergi Usul Kanunu'nun 379. maddesine, 5.12.2019 tarihli ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la eklenen bu düzenleme, yargı mercilerine intikal etmiş uyumsuzlukların maddede yazılı kayıt ve usullerle sonlandırılmasını sağladığından, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki barışçıl çözüm yolları arasında sayılmıştır.

Vergisel uyumsuzluklarını sayılan bu idari ve yargısal yollarla gideremeyen mükelleflerin, vergi hukuku kaynaklı temel hak ve özgürlük ihlallerini denetleyebileceği hukuki bir çare de bireysel başvurudur.

Ülkemiz yargı sistemine 5982 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu ile giren ve 6216 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca 23.9.2012 tarihi itibarıyla uygulamaya başlanan bireysel başvuru yolunda, yedi yıl geride kalmıştır.

Bu yeni düzenleme ile anayasa yargısının ayrılmaz bir parçası haline gelen bireysel başvuru yolu, Yüksek Mahkemenin verdiği kararlar neticesinde oluşturduğu içtihatlarla, kamu makamlarının temel hak ve özgürlüklere duyduğu saygıyı artıracak gibi temel hak ve özgürlüklerin korunmasına ve gelişimine de katkı sağlayacaktır.

Nitekim Anayasa Mahkemesince yayımlanan istatistikler³⁶ bunu doğrular niteliktedir. 23.9.2012 ile 31.12.2018 tarihleri arasında Anayasa Mahkemesince esaslanarak incelenerek sonuçlandırılan 7.515 başvurudan, yaklaşık %95'lik bir kısma tekabül eden 7.140 dosya hakkında, ihlal kararı verilerek temel hak ve özgürlüklere yapılan ihlalin sonuçları ortadan kaldırılmıştır.

Sonuç olarak, Anayasa Mahkemesinin önüne gelen bireysel başvuru dosyalarında; Anayasa hükümlerini, AİHS ile Strazburg Mahkemesinin kararları ışığında yorumlamak suretiyle geliştirdiği içtihatlarının; bir yandan hak ihlallerinin önlenmesi ve ortadan kaldırılmasına katkı sağlayarak mükelleflerin sahip olduğu temel hak ve özgürlüklere güvence oluşturacağı, diğer yandan Strazburg Mahkemesi nezdinde ülkemiz aleyhine açılacak dava ve verilecek ihlâl kararlarının azalmasında etkili olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü.
- AYM, Genel Kurul Kararı, Başvuru Numarası: 2014/6192, Karar Tarihi: 12.11.2014.
- AYM, Genel Kurul Kararı, Başvuru Numarası: 2015/6728, Karar Tarihi: 1.2.2018
- AYM, Genel Kurul Kararı, Başvuru Numarası: 2015/6728, Karar Tarihi: 1.2.2018.
- AYM, Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/5554, Karar Tarihi: 6.2.2014.
- AYM, E.2009/63, K.2011/66, 14.4.2011.
- AYM, İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2014/13518, Karar Tarihi: 26.10.2017.
- AYM, İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2014/13916, Karar Tarihi: 12.1.2017.
- AYM, Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2012/829, Karar Tarihi: 5.3.2013.
- AYM, Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/4324, Karar Tarihi: 7.7.2015.
- AYM, İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2014/431, Karar Tarihi: 17.11.2014.
- AYM, Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/4186, Karar Tarihi: 15.10.2014.
- AYM, İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/6355, Karar Tarihi: 19.11.2015.
- AYM, İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/5949, Karar Tarihi: 12.3.2015.
- AYM, Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2016/7783, Karar Tarihi: 18.7.2019.
- AYM, Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2015/17259, Karar Tarihi: 28.6.2018.
- ÇAĞAN, N. "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 37, S. 1, 1980, s. 137.
- GEMALMAZ, H. B. "Mülkiyet Hakkı-Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6". 2018. s. 17. (<https://www.>

³⁶ 2018 Yıllık Rapor, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara 2019, s. 366, (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/yayinlar/yillik-raporlar/>). Erişim tarihi: 29 Kasım 2019.

- anayasa.gov.tr/media/3548/06_mulkiyet_hakki.pdf). Erişim tarihi: 2 Aralık 2019.
- İnsan Haklarını ve Temel Özgürlükleri Ko-
ruma Sözleşmesi
 - İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne ek 1
No.lu Protokol
 - İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne ek 7
No.lu Protokol
 - SABUNCU, Y. ve ESEN ARNWİNE, S. Türki-
ye İçin Anayasa Şikâyeti Modeli - *Türkiye'de
Bireysel Başvuru Yolu*. Anayasa Yargısı,
C.21. 2004. s. 230.
 - UZUN, C. D. "Anayasa Mahkemesine Bi-
reysel Başvuru Yolu (Anayasa Şikayeti)
Beklentiler ve Riskler, SETA Analiz". Şubat
2012. S. 50. s. 8. ([http://file.setav.org/Files/
Pdf/anayasa-mahkemesine-bireysel-bas-
vuru-yolu.pdf](http://file.setav.org/Files/Pdf/anayasa-mahkemesine-bireysel-bas-vuru-yolu.pdf)). Erişim tarihi: 1 Aralık 2019.
 - 2018 Yıllık Rapor. *Anayasa Mahkemesi Ya-
yınları*. Ankara 2019. s. 372. ([https://www.
anayasa.gov.tr/tr/yayinlar/yillik-raporlar/](https://www.anayasa.gov.tr/tr/yayinlar/yillik-raporlar/)).
Erişim tarihi: 29 Kasım 2019.
 - 18.10.1982 tarihli ve 2709 sayılı Türkiye
Cumhuriyeti Anayasası.
 - 7.5.2010 tarihli ve 5982 sayılı Türkiye Cum-
huriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde
Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
 - 30.3.2011 tarihli ve 6216 sayılı Anaya-
sa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama
Usulleri Hakkında Kanun.
 - 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Ka-
nunu.