



## VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU

*INDIVIDUAL APPLICATION TO THE  
CONSTITUTIONAL COURT ON TAX DISPUTES*

Onur GÖK<sup>(\*)</sup>

### ÖZET

5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile beraber 23 Eylül 2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı hukuk sistemimizdeki yerini almıştır.

Bireysel başvuru, temel hak ve özgürlükleri kamunun eylem ya da işlemleri sebebiyle ihlal edilenlerin başvurabileceği bir hak arama yoludur.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu, yeni bir hak arama yolu olup; vergi hukuku alanında nasıl uygulanacağı ve sonuçları merak konusudur.

Bu çalışmamıza bireysel başvurunun vergi hukuku açısından taşıdığı anlam ve uygulanabilirliğine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Bireysel başvuru, vergi hukuku, mali hukuk, temel hak ve özgürlükler, Anayasa Mahkemesi

### ABSTRACT

Thanks to the Law on Amendments to Some Articles of the Constitution of the Republic of Turkey, numbered 5982, the right to individual petition to the Constitutional Court exists in our jurisdiction, effective from 23 September 2012. Individual petition is a course of law for those whose fundamental rights are violated by governmental processes. Individual petition to the Constitutional Court is, in fact,

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettiş Yardımcısı

not a new one and rightly arouses curiosity about its implementation and outcome. This study discusses the meaning and enforceability of individual petition from tax law point view.

**Key Words:** Individual petition, tax law, fiscal law, fundamental rights and freedoms, the Constitutional Court of Turkey

## 1- GİRİŞ

5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile beraber 23 Eylül 2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı hukuk sistemimizdeki yerini almıştır.

Temel hak ve özgürlüklerin korunması, ülkemizin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde taraf olduğu davaların sayısının azaltılabilmesi amacıyla ihdas edilen ve yeni bir iç hukuk yolu olan bireysel başvurunun 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandum ile hukuk sistemimizdeki yerini alması ile beraber vergi hukuku alanında nasıl uygulama bulacağı soruları da tartışılır hale gelmiştir.

Bu yazımızda Anayasal hakları ihlal edilenlerin yararlanabileceği bir hukuk yolu olan bireysel başvurunun vergi hukuku açısından taşıdığı anlam ve uygulanabilirliğine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

## 2- BİREYSEL BAŞVURU HAKKINDA GENEL BİLGİLER

### 2.1- Bireysel Başvuru Nedir?

Anayasalar tüm devlet organlarını bağladığına göre yasama, yürütme ve yargı organlarının anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklere saygı göstermesi zorunludur. Bunu sağlamak amacıyla, bir hukuk devletinde hem idari hem de yargısal mekanizmalar öngörülmüştür. Bir temel hak ve özgürlük ihlali, anayasa yargısı, idari yargı ya da adli yargı aracılığıyla ortadan kaldırılabılır. İşte bireysel başvuru yolu, tüm bu mekanizmaların ihlali ortadan kaldırmadığı durumlarda kullanılabilecek *olağanüstü* bir başvuru yoludur.<sup>1</sup>

Bireysel başvuru, temel hak ve özgürlükleri kamu gücünün işlem, eylem ya da ihmali nedeniyle ihlal edilen bireylerin diğer başvuru yollarını tükettikten sonra başvurdukları istisnai ve ikincil nitelikte bir hak arama yolu olarak tanımlanabilir.<sup>2</sup>

Bireysel başvuru, 5982<sup>3</sup> sayılı Kanun ile Anayasa'nın 148. ve 149. maddelerinde yapılan değişiklikler ve yine aynı kanun ile Anayasaya eklenen geçici 18.madde ile hukuk sistemimizdeki yerini almıştır. 23 Eylül 2012 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan bireysel başvuru sürecinin usul ve esaslarına ilişkin düzenlemeler ise 6216<sup>4</sup> sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu Ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'da yapılmıştır.

Ülkemizde bireysel başvuru kurumunun kabul edilmesindeki en önemli amaç, temel hak ihlal-

<sup>1</sup> Uzun Cem Duran, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu (Anayasa Şikayeti) Beklentiler ve Riskler, SETA Analiz, Şubat 2012, S:50, s:5, <http://file.setav.org/Files/Pdf/anayasa-mahkemesine-bireysel-basvuru-yolu.pdf>, erişim tarihi: 10.07.2013

<sup>2</sup> Dr. Ekinci Hüseyin, Dr. Sağlam Musa, 66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, [http://www.anayasa.gov.tr/files/bireysel\\_basvuru/66\\_Soru.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/bireysel_basvuru/66_Soru.pdf), erişim tarihi: 10.07.2013

<sup>3</sup> 13.05.2010 tarih ve 27580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 03.04. 2011 tarih ve 27894 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lerinin iç hukukta ortadan kaldırılması ve buna bağlı olarak ülkemiz aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine(AİHM) yapılan başvuruların azaltılmasıdır.<sup>5</sup>

### 2.2- Bireysel Başvurunun Konusu

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.

Örneğin yaşama hakkı, işkence ve eziyet yasağı, zorla çalıştırma yasağı, kişi hürriyeti ve güvenliği, hak arama hürriyeti, suç ve cezaların kanuniliği, özel hayata, aile hayatına, konut ve haberleşmeye saygı, düşünce, din ve vicdan hürriyeti, düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti, toplantı ve örgütlenme hürriyeti, mülkiyet hakkı, serbest seçim hakkı, temel hak ve hürriyetlerin korunması, eğitim ve öğretim hakkı ve ödevi, eşitlik ve etkili başvuru hakkı bu kapsamda sayılabilecek haklardır.<sup>6</sup>

Burada önemli bir nokta; ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce **tüketilmiş olması** gerektiğidir.

Temel anayasal haklarından birinin ihlal edildiğini iddia eden herkes, ilk önce bu alanda asıl görevli olan diğer idari ve yargısal mekanizmaları harekete geçirecek ve burada bir çözüm bulamaması hâlinde, iddiasını Anayasa Mahkemesi önüne taşıyabilecektir. Bu nedenle kişilere bu yola başvurmadan önce ihlale neden olduğunu ileri sürdükleri işlem, eylem ya da ihmal için "*kanunda öngörülmüş idarî ve yargısal başvuru yollarının tamamını*" tüketmiş olmaları zorunluluğu getirilmiştir.<sup>7</sup>

Yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine(tüzük, yönetmelik, genelge) doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler de bireysel başvurunun konusu olamaz.

### 2.3- Kimler Bireysel Başvuru'da Bulunabilir?

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

Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir. Yalnızca Türk vatandaşlarına tanıyan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz.

### 2.4- Bireysel Başvurunun Sonucu

Anayasa Mahkemesi, kamu işlemiyle bir temel hakkın ihlal edildiğini tespit ettiği takdirde, öncelikle bu ihlalin giderilmesi için yeniden yargılama yapılmasına gerek olup olmadığına karar verir. Yeniden yargılama yapılması hukuki bir gereklilik ise ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için Anayasa Mahkemesi dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar yoksa başvuran lehine uygun bir tazminata hükmedilebilir.<sup>8</sup>

5 Dr. Ekinci Hüseyin, Dr. Sağlam Musa,a.g.e. , s: 10

6 Dr. Ekinci Hüseyin, Dr. Sağlam Musa,a.g.e. , s: 12

7 Dr. Ekinci Hüseyin, Dr. Sağlam Musa,a.g.e. , s: 22

<sup>8</sup> Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Hakkının Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulama Alanı, <http://www.gsg hukuk.com/bulten-yayinlar/detay/Anayasa-Mahkemesi%E2%80%99ne-Bireysel-Basvuru-Hakkinin-Vergi-Uyusmazliklarinda-Uygulama-Alani/22/160/0>, erişim tarihi: 15.07.2013

### 3- VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE BİREYSEL BAŞVURU

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerinde egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir.<sup>9</sup> Vergilendirme yetkisi geçmişten günümüze devlet otoritesinin elinde bulundurduğu en önemli yetkilerden birisidir. Günümüzün küreselleşen dünyasında ulus devletlere ait pek çok yetki ve egemenlik sahası ulus üstü kurum ve kuruluşlara bırakılırken, vergilendirme yetkisi hala ulus devletlerin tekelinde tutmaya çalıştığı bir yetki olarak durmaktadır.

Vergi her ne kadar cebri bir kamu geliri olsa da, modern devletler de hukuki temellere dayanmaktadır. Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır.<sup>10</sup>

Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken temel hak ve özgürlükleri ihlal etmesi durumunda hak ve özgürlükleri ihlal edilen kişilere Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı doğacaktır.

Kişilerin temel hak ve özgürlük alanına mali egemenliğe dayalı kamu gücüne bağlı olarak doğrudan bir müdahale niteliğindeki vergilendirme ilişkisinde devletin bu egemenliği hukuka uygun şekilde kullanmasının denetlenmesi ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerine yönelik ihlallerin engellenmesi için etkili bir hak arama mekanizması arayışında AIHS hükümleri ve AIHM'ne başvuru yolu bu alanla örtüştüğü noktada kullanılabilir.<sup>11</sup>

Bu noktada özellikle ülkemizde vergi hukuku alanında, vergilendirme yetkisinin kullanılması ve vergilendirme sürecinde; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 no.lu ek protokolünde yer alan mülkiyet hakkı ile yine Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6.maddesinde yer alan Adil Yargılanma Hakkı çerçevesinde bireysel başvuru yoluna gidilebilecektir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 1 No.lu Protokol'ün 1. maddesinde; *"Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır."* denilerek mülkiyet hakkı koruma altına alınmıştır. Ancak devletlerin egemenlik gücüne dayanarak kullanacağı vergilendirme yetkisi bireylerin mülkiyet hakları üzerinde doğrudan ve ya dolaylı olarak etkiler gösterebilmektedir.

Zaten Ek 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinin *"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 hakka halel getirmez"* hükmünü ihtiva eden ikinci fıkrası devletlere vergi ve benzeri ödemelerin tahsilâtının sağlanması amacıyla gerekli tedbirleri alma hakkını vermektedir.<sup>12</sup> Ancak devletlere verilen bu yetki; temel hak ve özgürlüklerin ihlal edilebileceği, keyfi politikalar uygulanabileceği anlamına gelmemektedir. Aksine bu istisnai hüküm devlet egemenliğine duyulan saygının bir göstergesi olarak yorumlanmalıdır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin vergi politikalarının uygulanması sırasında mülkiyet hakkının ihlal edip etmediğini tespit etmekte başvurduğu kriterler bulunmaktadır. Bireysel ve aşırı külfet

<sup>9</sup> Dr. Çımat Ali, Vergilendirme Yetkisi Ve Bu Yetkinin Demokrasi İle İlişkisi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/35MaliCozum/08-ALICIMAT59.doc>, erişim tarihi:17.07.2013

<sup>10</sup> Evcı Eralp Özge, Vergilendirme Yetkisi , <http://documents.jdsupra.com/a122f49d-aa22-44d3-9584-dfff94cd63fb.pdf>

<sup>11</sup> ERDEM Tahir, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı, Vergi Sorunları Dergisi, Mart 2012, S:282, s:104

<sup>12</sup> Şimşek Suat, Vergi Politikaları , Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi , Maliye Dergisi , S:159,s:325

getiren, bazı kişiler üzerinde merkezileşen, vergi mükellefinin mali durumunu temelden sarsan, ticari faaliyetini aksatan, ticari itibarını zedeleyen önlemlerin, keyfi ve dayanaktan yoksun, mevzuatta açıkça öngörülmeven uygulamaların mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilmesi beklenmelidir.<sup>13</sup> Yeni vergiler konulması, vergi iadesinin zamanında yapılmaması, fazla ve yersiz ödenen verginin iade edilmemesi, fazla ve yersiz ödenen verginin iadesinde faiz ödenmemesi, vergi borcu nedeni ile haciz, daha düşük tapu harcı ödemek amacıyla satış bedeli düşük gösterildiği iddia edilen taşınmazlar hakkında devletin ön alım hakkını kullanması şeklinde cereyan edebilen bu tür tedbirler de mülkiyet hakkının ihlalinin kapsamına girmektedir.<sup>14</sup>

Mülkiyet haklarının bu gerekçelerden herhangi biri dolayısıyla ihlal edildiğini ileri süren bireyler iç hukuk yollarını tüketmiş olmak koşulu ile Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabileceklerdir.

Vergi hukuku alanında bireysel başvuru yoluna gidilebilecek bir başka hususta adil yargılanma hakkıdır. Adil yargılanma hakkı kapsamında bireysel başvuruya en çok konu olacak husus ise **yargılama süresi** olabilir. Çünkü ülkemizde uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümü oldukça uzun bir süre alabilmektedir.

Oysaki Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6.maddesi hükmüne göre; *"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."*

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi nezdinde ülkemiz aleyhine açılan davaların dayanak noktalarından birisi de yukarıdaki madde hükmünde de geçen **makul süre** kavramıdır. Ülkemizde yargı organlarının mevcut yapısı ve iş yükü dikkate alındığında ilerleyen günlerde Anayasa Mahkemesi'ne bu konuda pek çok bireysel başvuruda bulunulacağını tahmin etmek zor değildir.

İşte sıraladığımız bu gerekçeler ile vergilendirme yetkisinin kullanılması veya vergilendirme sürecinde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar sebebi ile Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru gündeme gelebilecektir.

Ancak bu yolun kullanılmasında öncelikle kamu gücüyle ihlal edilen hak ve özgürlüğün Anayasa ve AİHS kapsamında güvence altına alınmış olması ve mağdur tarafından bu haksızlığın giderilmesi için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir. Kullanılan idari ve yargı yollarına rağmen sonuç alınamaması durumunda kapsama giren ihlaller nedeniyle öngörülen 30 günlük süre zarfında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulabilecektir.<sup>15</sup>

#### 4- SONUÇ

5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile beraber 23 Eylül 2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere hukuk sistemimizdeki yerini alan bireysel başvuru ülkemiz açısından oldukça yeni bir hak arama yoludur.

<sup>13</sup> ELELE Onur, Vergide Bireysel Başvuru Hakkının Kullanımı, <http://www.ozdogrular.com/content/view/21021/176/> erişim tarihi: 16.07.2013

<sup>14</sup> Şimşek Suat, a.g.e., s:325

<sup>15</sup> ERDEM Tahir, a.g.e. s:101

Ülkemizin AİHM nezdinde taraf olduğu davaların azaltılması, temel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla ihdas edilen bu müessesinin işlerliği ve etkinliği ilerleyen zamanlarda Anayasa Mahkemesi'nin vereceği kararlar doğrultusunda kendisini gösterecektir.

Vergi hukuku alanında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu ile intikal edecek uyuşmazlıkların referans noktası ise mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı olacaktır.

İlerleyen zamanlarda bu hususlar sebebiyle Anayasa Mahkemesi'ne pek çok bireysel başvurunun yapılacağını tahmin etmek zor değildir. Zaten ülkemizde idarenin pek çok eylemi mükellefler tarafından yargı organlarına taşınmaktadır. İşte yargı organlarına taşınan bu uyuşmazlıkların Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlükler ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamında olması halinde - iç hukuk yollarında çözüme kavuşturulamaması şartıyla- Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu ile taşınması gündeme gelecektir. Anayasa Mahkemesi'nin ise önüne gelen bu konularda vereceği kararlar ile vergilendirme yetkisinin kullanılması, vergi kanunlarının yorumlanması ve uygulanması noktasında nasıl bir durum ortaya çıkacağı şu an için merak konusudur.

#### KAYNAKÇA

- Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Hakkının Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulama Alanı, [http://www.gsg hukuk.com/bulten-yayinlar/detay/Anayasa\\_Mahkemesi%E2%80%99ne-Bireysel-Basvuru-Hakkinin-Vergi-Uyusmazliklarinda-Uygulama-Alani/22/160/0](http://www.gsg hukuk.com/bulten-yayinlar/detay/Anayasa_Mahkemesi%E2%80%99ne-Bireysel-Basvuru-Hakkinin-Vergi-Uyusmazliklarinda-Uygulama-Alani/22/160/0)
- Dr. Çımat Ali, Vergilendirme Yetkisi Ve Bu Yetkinin Demokrasi İle İlişkisi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/35MaliCozum/08-ALICIMAT59.doc>,
- Ekinci Hüseyin, Sağlam Musa, 66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, [http://www.anayasa.gov.tr/files/bireysel\\_basvuru/66\\_Soru.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/bireysel_basvuru/66_Soru.pdf)
- ELELE Onur, Vergide Bireysel Başvuru Hakkının Kullanımı, <http://www.ozdogrular.com/content/view/21021/176/> erişim tarihi:16.07.2013
- ERDEM Tahir, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı, Vergi Sorunları Dergisi, Mart 2012, S:282
- Evcı Eralp Özge, Vergilendirme Yetkisi, <http://documents.jdsupra.com/a122f49d-aa22-44d3-9584-dfff94cd63fb.pdf>
- Şimşek Suat, Vergi Politikaları , Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi , Maliye Dergisi , S:159
- Uzun Cem Duran, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu (Anayasa Şikayeti) Beklentiler ve Riskler, SETA Analiz, Şubat 2012, S:50, <http://file.setav.org/Files/Pdf/anayasa-mahkemesine-bireysel-basvuru-yolu.pdf>