

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ADİL YARGILANMA HAKKI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF TAX DISPUTES WITHIN
THE MEANING OF RIGHT TO FAIR TRIAL



Selami ER*



Okan TAŞDELEN**

ÖZ

Tarihi gelişim süreci sonunda modern devletlerde vergi egemenlik haklarının kullanımıyla ilişkilendirilmiş, böylelikle verginin yasallığı ilkesi ve diğer ölçütler gelişmiştir. Diğer yandan, insan hakları kavramı da ortaya çıkmış ve adil yargılanma hakkı diğer hak ve özgürlüklerin kullanılmasını ve korunmasını sağlamanın bir aracı olarak kabul edilmiştir. Sözleşme'nin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı, Anayasanın 36. maddesinde yer almaktadır. Sözleşmeye göre medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadına konu yargılamalar bu mahsus hakkın güvencelerinden yararlanmaktadır. Bu nedenle hem Strazburg Mahkemesine hem de Anayasa Mahkemesine vergi ile ilgili uyuşmazlıklar nedeniyle yapılan başvurularda adil yargılanma hakkının uygulanıp uygulanmayacağı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Sözleşme metninin şekli bir

ABSTRACT

At the end of its historical development process, taxes have been linked in modern states to the exercise of sovereignty rights, thus the principle of legality of taxes and other criteria have been developed. On the other hand, the concept of human rights has also emerged, and the right to a fair trial has been accepted as a means to enable exercise and protection of other rights and freedoms. The right to a fair trial, which is governed under Article 6 of the Convention, is laid down in Article 36 of the Constitution. Under the Convention, proceedings which relate only to civil rights and freedoms and to criminal charges benefit from the protection of the guarantees of this particular right. Accordingly, the problem arises as to whether the right to a fair trial is applied to the disputes taken to the Strasbourg Court or the Constitutional Court. The European

* Dr., Anayasa Mahkemesi Raportörü

** Anayasa Mahkemesi Raportörü

M.G.T.: 18.03.2016 / M.K.T.: 16.03.2016

okumasının neticesinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) uzun süre vergi uyuşmazlıklarını bu hakkın güvencelerinden yararlandırmamış, ancak sonradan vergi cezası ve vergiyle bağlantılı kimi konuların 6. madde kapsamına incelemiştir. Anayasa Mahkemesi ise bireysel başvurunun henüz ilk yıllarından beri daha geniş bir yorumla vergi konusundaki uyuşmazlıkları da adil yargılanma hakkı altında incelemektedir. Ancak henüz bu konuda yeterli içtihat bulunmadığından adil yargılanma güvencelerinin tümünün vergi konulu davalarda ne şekilde ele alındığını ortaya koymak mümkün olmamıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, Adil Yargılanma Hakkı, Medeni Hak ve Yükümlülükler, Suç İsnadı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
Jel: H20, K11, K34, P14

Court of Human Rights (ECtHR) had not applied the fair trial guarantees to the tax proceedings for a long time as a result of a formal reading of the Convention wording, however it has subsequently accepted that tax penalties and certain tax-related matters fall within the context of Article 6. However, the Constitutional Court has also examined disputes related to the taxes under the right to a fair trial through a broader interpretation since the first year of the individual application. Nevertheless, in the absence of sufficient case law, it is not possible to discuss how all of the fair trial guarantees are dealt in tax cases.

Keywords: Tax dispute, right to fair trial, civil rights and obligations, incrimination, European Court of Human Rights

1- GİRİŞ

Kamu gücünün katıksız kullanımlarından olan vergi alma faaliyeti sıklıkla mükellefler ile kamu idaresi arasında uyuşmazlıklara yol açmakta ve yargı yoluyla çözüme kavuşturulmaktadır. Bu nokta ise kişilerin yargılamanın adil yürütülmediği yönündeki iddialarını derece mahkemelerindeki yargılamalardan sonra Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) önünde dile getirip getiremeyecekleri sorusuna kapı aralamaktadır.

Adil yargılanma hakkı, yargılama usulünün adil olmasına dair bir hak bahşetmekte ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin (Sözleşme) 6. ve Anayasanın 36. maddelerinde kendisine yer bulmaktadır. Oldukça genç bir temel hak ve özgürlükleri koruma mekanizması olan bireysel başvuru sistemi içinde adil yargılanma maddesi anlamlandırılırken, Anayasanın 148. maddesinin 3. fıkrası Anayasa ve Sözleşmenin ortak koruma alanının bireysel başvuru konu edilebileceğini düzenlediğinden Anayasa ile birlikte büyük ölçüde Sözleşme'ye ve onu günün koşullarına göre somutlaştırılmış ifade tarzını gösteren AİHM içtihatlarına dayanılmaktadır.

Sözleşme'nin adil yargılanma maddesinde, bu hakkın koruma altına aldığı uyuşmazlıklar "*medeni hak ve yükümlülükler*" ile "*suç isnadı*"na ilişkin olanlarla sınırlandırılmıştır. Bu iki kavramın ulusal hukuklarda bir karşılığı bulunmaktadır. Bununla birlikte, adil yargılanma hakkını, az veya çok birbirinden farklı tarihsel, siyasi ve kültürel kaynaklardan beslenerek oluşan ulusal yorumların hepsine birden yeknesak biçimde uygulaması beklenen AİHM'nin de bir yorum geliştirmesi gerektiği açıktır.

Vergi uyuşmazlıkları açısından, adil yargılanma hakkının uygulanıp uygulanmayacağı konusunun çözümünü zorlaştıran husus, kamu hukuku içerisinde bulunmasına rağmen kişilerin malvarlığı üzerinde etki göstermesi ve kimi zaman da vergi cezaları yoluyla hukuka aykırı davranışların tecziyesini içermesidir. Verginin hem malvarlığında bir azalmaya neden olması dolayısıyla medeni hak ve yükümlülüğünün bir parçası hem de vatandaşlık yükümlülüğünün bir gereği olması dolayısıyla kamu

hukukunun bir konusu olduğu söylenebilir. Vergi cezalarının niteliğinin tespiti de ilgili yargılamada adil yargılanma güvencelerinin ileri sürülmesi bakımından önem taşımaktadır.

Sözleşme ile Anayasanın keşiştiği alanda bulunan hakların bireysel başvuruya konu edilebileceği-ne ilişkin “*ortak koruma alanı doktrini*”, AİHM’in vergi uyuşmazlıklarını adil yargılanma hakkının içine alan ya da hakkın haricinde bırakan yaklaşımının, kural olarak Anayasa Mahkemesine başvurular için de aynı etkiyi göstereceği beklentisini doğurmaktadır. Bu çalışmada öncelikle insan hakları yargılama-sına esas olmak üzere adil yargılanma hakkının kapsamı incelenecek, daha sonra vergi uyuşmaz-lıklarının anlamı devletin egemenlik yetkisini kullanma anlamında kamu hukukundaki yeri ile kişilerin mülkiyet haklarına yapılan müdahale anlamında insan hakları hukukundaki yeri irdelenerek AİHM ve Anayasa Mahkemesi kararlarında medeni hak ve yükümlülüklerin içerisinde, bu beklentinin ne ölçüde karşılandığına bakılacaktır.

2- ADİL YARGILANMA HAKKININ KAPSAMI

2.1- Sözleşme Sistemindeki Hak Yorumu

AİHM, Sözleşme’nin 6. maddesiyle koruma altına alınan adil yargılanma hakkını Sözleşme’nin di-bacesinde dile getirilen “*hukukun üstünlüğü*” ilkesi çerçevesinde yorumlamaktadır. Bu yorum tarzıyla uyumlu biçimde, adil yargılanma hakkı içerisinde yer alan alt haklar ve ilkeler grubunun, “*hukukun üstünlüğüne bağlı demokratik bir toplumun temel değerleri*”nin bir yansımasını oluşturduğu kabul edilmektedir.¹

Adil yargılanma hakkı, Sözleşme sisteminde yer alan ve kişilerin “*kendiliğinden ve doğallıkla kul-landığı haklardan*” ayrılmakta ve uyuşmazlıkları karara bağlama faaliyetini yerine getiren yargılama mekanizması içerisinde ileri sürülebilecek haklar bahşetmektedir.² Bu haklar çoğunlukla uyuşmazlı-ğın esası dışında uyuşmazlığı karar bağlarken takip edilmesi gereken usuli güvenceler içermektedir.

Bununla birlikte, Sözleşme’nin 6. maddesi tüm uyuşmazlık türleri için bir koruma sağlamamak-tadır. Maddenin kapsamındaki uyuşmazlıklar “*medeni hak ve yükümlülükler*” (“*droits et obligations de caractère civil*” ya da “*civil rights and obligations*”) ile “*suç isnadı*”na (“*accusation en matière pénale*” ya da “*criminal charge*”) ilişkin olanlarla sınırlandırılmıştır. Bu iki durumun bulunmadığı hallerde bir uyuşmazlığın çözümünde adil yargılanma hakkına aykırı davranıldığı iddiaları madde kapsamında gö-rülmeyecek ve esastan incelenmeyecektir.³ Mahkeme, medeni ya da cezai uyuşmazlık kavramlarına soyut ve genel anlamlar vermekten ziyade; önüne gelen her somut olayların şartlarından hareketle bir sonuca ulaşmaktadır.⁴

Sözleşme’nin tümü açısından geçerli olduğu gibi, madde metninde belirtilen iki kavram ulusal se-viyedeki nitelendirmelerinden bağımsız biçimde özerk anlamlar taşıdığı kabul edilmektedir.⁵Buradan hareketle, “*medeni hak ve yükümlülük*” ile “*suç isnadı*” ifadelerinin, iç hukukta kendilerine tanınan

¹ Osman Doğru, Atilla Nalbant, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar, C. 1, Şen Matbaa, Ankara, 2012, s. 609.

² Osman Doğru, Atilla Nalbant, age., s. 609 ve 610.

³ Sibel İnceoğlu, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı: Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2002, s. 11.

⁴ A. Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s. 269.

⁵ A. Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, age., s. 269.

muhtevayla birebir örtüşmelerini gerektirmeyen, Sözleşme'ye mahsus bir muhteva içerdikleri anlaşılmaktadır.⁶

Maddede metnindeki kapsam sınırlamasına rağmen, hukukun üstünlüğü ilkesinin demokratik bir toplum açısından haiz olduğu önem dikkate alınarak, Sözleşme'nin 6. maddesinin dar yorumlanmasının adil yargılanma hakkının amacı ve ruhuyla çelişeceği kabul edilmektedir.⁷ Bu şekilde, madde içeriğindeki "medeni hak ve yükümlülükler" ile "suç isnadı" kavramları mümkün olduğunca geniş bir çerçeveye kavuşturulmaya çalışılmaktadır. AIHM'in bu genişletmeyi yaparken, ulusal hukuklardan ve devletlerin yaptığı hukuksal sınıflandırmalardan bağımsız biçimde, Sözleşme'nin amacı ve konusunu öne alan amaçsal bir yorum tekniği kullandığını görmekteyiz.⁸

2.1.1- Medeni Hak ve Yükümlülüklerle İlişkin Yargılamalar

Kamu hukukuna dâhil hak ve yükümlülükler, esas olarak 'medeni' hak ve yükümlülük olarak nitelendirilemeyeceğinden bunlara ilişkin yargılama süreçleri de 6. madde kapsamına girmemektedir.⁹ Dolayısıyla, uyuşmazlık konusu hak ve yükümlülüğün, AIHM'nce "medeni" olmadığı değerlendirildiği hallerde adil yargılanma hakkı ileri sürülemeyecektir.

AIHM, özel hukuk ile kamu hukuku ilişkileri arasında bir ayırım yapmış; ancak, soyut bir tanım ortaya koymayı tercih etmemiştir.¹⁰ Kişiler arasındaki veya kişilerin özel hukuk tüzel kişilerle olana özel hukuk ilişkilerin ve kişilikle ilgili uyuşmazlıkların medeni hak ve yükümlülük kavramı içinde yer aldığı hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır.¹¹

Bir uyuşmazlığın adil yargılanma hakkı tarafından korunup korunmayacağı noktasında asıl tereddüt kamu hukukundan kaynaklanan, fakat bireyi etkileyen işlemlerde kendini göstermektedir.¹² Ulusal hukukta kamu hukuku kapsamında görülen davalar, özel hak ve yükümlülükler tesis ettikleri ölçüde adil yargılanma hakkı içerisinde değerlendirilebilirler.¹³ Medeni hak ve yükümlülükleri üzerinde "doğrudan kesin sonuç doğuran bir usul"ün varlığı halinde, bu usulü hangi organın yürütüp sonuçlandırdığına bakılmaksızın Sözleşme'nin 6/1 maddesi uygulama alanı bulacaktır.¹⁴

Sosyal güvenlik sistemiyle ilgili davalar bakımından, bu uyuşmazlıklarda özel hukuk unsurları ile kamu hukuk unsurları karşılaştırılmış ve bunlardan ilkinin daha baskın olduğuna karar verilerek, medeni uyuşmazlık içerisine alınmışlardır.¹⁵ Bu sonuca ulaşırken şu hususlar dikkate alınmıştır:¹⁶ (a) Kamu otoritesi ile kişinin ilişkisi özel kişiler arasında gerçekleşen özel hukuk ilişkilerine ne kadar benzediği, (b) Özel hukuk kurallarının uygulandığı bir iş ilişkisini söz konusu olup olmadığı ve (c) Kişisel ve ekonomik nitelikli bir hakkın varlığı.

⁶ Jacques Velu, Rusen Ergec, Convention Européenne des Droits de l'Homme, 2. Baskı, Bruylant, Brüksel, 2014, s. 443.

⁷ Delcourt/Belçika, B. No: 2689/65, 17.01.1970, § 25.

⁸ Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1. Baskı, İstanbul, 2006, s. 83.

⁹ Billur Yaltı, age., s. 84.

¹⁰ David Harris, Michael O'Boyle, Ed Bates, Law of the European Convention on Human Rights, 4. Baskı, Oxford University Press, United Kingdom, 2014, s. 379.

¹¹ A. Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, age., s. 270.

¹² A. Şeref Gözübüyük, Feyyaz Gölcüklü, age., s. 270.

¹³ Osman Doğru, Atilla Nalbant, s. 612; König/Almanya, B. No: 6232/73, 28.06.1978, § 89.

¹⁴ Sibel İnceoğlu, age., s. 26; Ringiesen/Avusturya, B. No: 2614/65, 16.07.1971, § 94.

¹⁵ Osman Doğru, Atilla Nalbant, s. 613.

¹⁶ Sibel İnceoğlu, age., s. 37.

Bir hak veya yükümlülüğün medeni olup olmadığını belirleme noktasında iki yaklaşımın ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisinde, söz konusu hak ve yükümlülüklerin iç hukukta düzenlenme biçimine bakılmakta ve buna göre nitelendirme yapılmaktadır. İkinci yorum tarzında ise milli düzenlemelerden ve anlamlarından bağımsız biçimde medeni kavramı tanımlanmaktadır.

Özerk yorum nedeniyle iç hukuktaki tanımlamaların bağlayıcılığı olmamakla birlikte; Strazburg Mahkemesi yine de Sözleşme'nin konusu ve amacının yansira devletlerin hukuksal sistemlerini de gözetmektedir.¹⁷ Başvuruya muhatap devletteki ve diğer taraf devletlerdeki nitelendirmeler, AİHM'in yorum yaparken kullandığı ölçütler arasında yer almaktadır.¹⁸

İlk yorum yöntemi benimsendiğinde, bir hakkın bir ülkede özel hukuk içinde düzenlenmesine rağmen, diğer bazı ülkelerde kamu hukuku içerisinde yer alabileceğinden; hakkın kapsamının ülkeden ülkeye değişmesi söz konusu olacaktır. Bu belirsizliği gidermek için hakkın niteliğinden hareket eden özerk bir Avrupa yorumu benimsenmiştir.¹⁹Sözleşmeye taraf devletin uyuşmazlığı ne şekilde sınıflandırıldığı, esas olarak belirleyici etkiye sahip değildir.²⁰ Ancak, bu yorum tarzı tek yanlı işlemekte ve bir uyuşmazlığın iç hukukta medeni hak ve yükümlülük olarak kabul edilmesi, Sözleşme anlamında da bu nitelikte kabul edilmesi sonucunu doğuracaktır.²¹

İsop/Avusturya kararında, medeni hak niteliğinin tespitinde iç hukuktaki tanımlamanın değil, sadece iddianın kendisinin ve şikâyetin amacının esas alınacağı belirtilmiştir.²² Somut başvuruya konu olayda, başvurucunun hakarete karşı açtığı ceza davası kamu hukuku içerisinde değerlendirilmektedir. Ancak AİHM, başvurucunun amacının Avusturya hukuku çerçevesinde onurunu kurtarmaya yönelik olduğu, yani davanın medeni bir hakkı ilgilendirdiği tespitinde bulunmuştur. Buradan hareketle de “*medeni hak*” kavramı iç hukuktan bağımsız ele alınmış ve adil yargılanma maddesinin uyuşmazlığa uygulanacağı kabul edilmiştir.²³

AİHM, genişletici bir yorum yöntemi kullanırken, maddenin içeriğini boşaltmamaya da dikkat etmektedir. Bu nedenle, Sözleşme'deki kavramlar özerk bir anlam taşıyor ve içinde bulunan günün koşullarına göre yorumlanıyorlar ise de; bu durumun, adil yargılanma maddesinde yer alan “*medeni*” tanımlanmasının göz ardı edilmesine cevaz vermediği kabul edilmektedir.²⁴ Bu sıfat, hakkın kapsamına dâhil edilecek hak ve yükümlülük türleri üzerinde belirli bir kısıtlama getirmektedir.²⁵

2.1.2- Cezai Suç İsnadının Karara Bağlanmasına İlişkin Yargılamalar

“*Suç isnadı*” da Sözleşme çerçevesinde özerk biçimde değerlendirilmekte ve “*bir kimseye suç işlediğine dair bir iddianın yetkili makam tarafından resmen bildirilmesi*” anlamına gelmektedir. Böyle bir tanım, kişinin durumunun esaslı biçimde etkilenip etkilenmediği yönünde yapılacak testle de örtüşmektedir.²⁶

¹⁷ Osman Doğru, Atilla Nalbant, s. 612.

¹⁸ Jacques Velu, Rusen Ergec, age., s. 444.

¹⁹ Sibel İncoğlu, age., s. 20 ve 21.

²⁰ David Harris, Michael O'Boyle, Ed Bates, age., s. 379.

²¹ Jacques Velu, Rusen Ergec, age., s. 443.

²² İsoP/Avusturya, B. No: 808/60, 08.03.1962.

²³ Sibel İncoğlu, age., s. 21.

²⁴ Avrupa Konseyi/Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Kabul Edilebilirlik Kriterlerini Uygulama Rehberi, Strazburg, 2014, s. 52.

²⁵ Ferrazzini/İtalya [BD], B. No:44759/98, 12/6/2001, § 30.

²⁶ Avrupa Konseyi/Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, age., s. 58.

Sözleşme'nin kaleme alınması safhasında “suç isnadı”yla neyin kastedildiği konusunda fazla bir tartışma yaşanmamasının, taraf devletlerin bu ifadeye dair ortak bir Avrupa anlayışının bulunduğuna yönelik inancından kaynaklandığı söylenebilir.²⁷ Ancak bu kavram, taraf devletlerin ceza hukuklarında geçen tanımlara bağlı biçimde yorumlanmamaktadır.

Adil yargılanmanın bu başlığı altında da özerk bir yorumun benimsenmesi halinde, devletlerin ulusal seviyedeki sınıflandırmaları esas alınacak ve devletler adil yargılanma hakkının korumasının kapsadığı alanları değiştirebilme serbestisine sahip olacaktır. Bunun sonucunda da Sözleşme'nin uygulama sahası bir devletten diğerine değişim gösterebilecektir.²⁸

AİHM, bir yargılamanın suç isnadını ilgilendirip ilgilendirmediğini tespit etmek için üç ölçüt geliştirmiştir.²⁹ Bu unsurları, geliştirdikleri davayla bağlantı kurularak “Engel ölçütleri” olarak da isimlendirilmektedir.

- a) Suçun, iç hukukta ne şekilde tanımlandığı,
- b) Suçun niteliği,
- c) Öngörülen cezanın niteliğinin ve ağırlığının ne olduğu.

Birinci ölçüt, sadece bir başlangıç noktası olarak görülmekte ve iç hukukta bir suçun cezai olarak sınıflandırması halinde cezai nitelik kabul edilecektir. Aksi bir durumda ise Mahkeme ulusal belirlenimin ilerisine gidecek ve maddi gerçekliği değerlendirecektir.³⁰

Diğer iki ölçütün incelendiği durumlarda her ikisinin muhakkak aynı anda karşılanması aranmamaktadır.³¹ Mahkeme bu iki ölçütün birlikte gerçekleşmesine değil sadece birinin mevcut olup olmadığına bakmakta, tek tek incelenmesinden bir sonuca ulaşamıyorsa iki kural birlikte dikkate alınmaktadır.³²

2.2- Anayasal Düzlemdeki Hak Yorumu

Anayasanın diğer maddelerinde adil yargılanma hakkının farklı yansımaları görülebilir³³. Anayasanın “Kanuni hâkim güvencesi” kenar başlıklı 37'inci, “Suç ve cezalara ilişkin esaslar” kenar başlıklı 38'inci, “Yargı yolu” kenar başlıklı 125'inci ve sırasıyla “Mahkemelerin bağımsızlığı”, “Hâkimlik ve savcılık teminatı”, “Hâkimlik ve savcılık mesleği”, “Duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması” ile “Mahkemelerin kuruluşu” kenar başlıklı 138-141'inci maddeleri bu niteliktedir.

Tek başına hukuk devleti ilkesi dahi adil yargılanma hakkını anlam olarak içeriyor ise de, bu hakkın kavramsal olarak Anayasa'da yer bulması 2001 yılındaki değişikliklerle gerçekleşmiştir. 03.10.2001 tarihli ve 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun'un³⁴ 14'üncü maddesiyle Anayasanın 36. maddesine “adil yargılanma” ibaresinin eklenmesi neticesinde, bu hak açık bir korumaya kavuşmuştur. Yapılan değişikliklerle, bu hakkın “hak arama hürriyetinin ayrılmaz bir parçası olduğu” net biçimde ortaya konulmuştur.³⁵

²⁷ Sibel İnceoğlu, age., s. 82.

²⁸ David Harris, Michael O'Boyle, Ed Bates, age., s. 380.

²⁹ Engel ve Diğerleri/Hollanda, B. No: 5100/71, 5370/72, 08.06.1976, § 82.

³⁰ Avrupa Konseyi/Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, age., s. 58.

³¹ Sibel İnceoğlu, age., s. 85.

³² Lauko/Slovakya, B. No: 26138/95, 02.09.1998, § 57.

³³ Sibel İnceoğlu, age., s. 6.

³⁴ 17.10.2001 tarihli ve 24556 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁵ Durmuş Tezcan, agm., s. 370.

Hakkın uygulama alanına yönelik sınırlama nedenleri öngörülmediğinden, Anayasa Mahkemesinin Sözleşme’de öngörülen anlam ve boyutuyla bu hakkı yorumlaması uygun olacaktır. Bu doğrultuda, adil yargılanma hakkının uygulama alanını klasik uyuşmazlıkların haricinde kalan yargılamalar yönünde, AİHM’le uyumlu biçimde genişletebileceği kabul edilmektedir.³⁶ Bu anlayış beraberinde, AİHM tarafından Sözleşme’nin 6. maddesinin haricinde bıraktığı konulara, Anayasa Mahkemesinin de el atmayacağı önermesini akla getirmektedir. Ancak, bu önermenin her zaman doğrulanmadığı görülmektedir.

Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kapsamındaki konu bakımından yetkisine ilişkin Anayasanın 148. maddesinin üçüncü fıkrasından, “*Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin*” ihlal iddiasıyla başvuru yapılabileceği belirtilmektedir. AİHM uygulamasında “Sözleşme” ifadesi gerektiği hallerde ek protokolleri de kapsamaktadır. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 45/1 maddesinde ise “*Türkiyenin taraf olduğu protokoller*” ibaresi açıkça yazılmıştır.

Anayasa ve Kanun’daki ifadelerle karşı, bireysel başvurunun Türkiye’nin henüz taraf olmayı seçmediği ek protokollerdeki hak ve özgürlükleri de kapsadığı yönünde görüşler de bulunmaktadır.³⁷ Bu görüşe göre, Anayasa’da yer alan hak ve özgürlüklerin bireysel başvuruya konu edilebilmelerinin şartı, ilgili hak ve özgürlüklerin Sözleşme sistemi içinde de var olmalarıdır. Bu nedenle, Türkiye’nin taraf statüsü kazanmadığı ek protokollerdeki haklar da Anayasa’da bulunuyor iseler bireysel başvuruda incelenebilmelidirler. Bu görüşü savunanlara göre, Türkiye’nin taraf statüsü Anayasa Mahkemesine değil, AİHM’ne yapılacak başvurular açısından belirleyicidir.

Bununla birlikte bu görüşün kabulü, ulusal seviyede de olsa Türkiye’yi taraf olmadığı bir uluslararası metinle bağlı tutmak anlamına gelecektir. Öte yandan, 6216 Kanun’da geçen “*Türkiyenin taraf olduğu*” ifadeleri de tamamen göz ardı edilmektedir. Anayasal hükmün Kanun’un üstünde hüküm ifade ettiği açık olmakla birlikte, Kanun’un Anayasa’ya aykırı bulunması söz konusu olmadığından, bireysel başvurunun kapsamının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi kararları, hâlihazırda yukarıdaki görüşün kabul görmediğini göstermektedir.

Anayasa Mahkemesi, Anayasa’daki ve 6216 sayılı Kanun’daki bu ibarelerden yola çıkarak, Anayasa ile Sözleşmeyi kesiştiren “*ortak koruma alanı*” doktrinini uygulamaya koymuştur. Bu ilke uyarınca, kamu gücü tarafından yapıldığı iddia edilen ihlale ilişkin şikâyetin Anayasada güvence altına alınmış olmasına ek olarak Sözleşme ile Türkiye’nin taraf olduğu ek protokollerinin kapsamına da giren, yani ortak koruma alanında yer alan bir hakka yönelik olması gerekmektedir.³⁸ “*Dolayısıyla her hak ve özgürlük değil, Anayasa ve Sözleşme’nin ortak koruma kapsamında olan bir hak ve özgürlük bireysel başvuru konusu yapılabilir*”³⁹. “*Bir başka ifadeyle, Anayasa ve Sözleşme’nin ortak koruma alanı dışında kalan bir hak ihlali iddiasını içeren başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi mümkün değildir*”⁴⁰.

³⁶ Sami Sezai Ural, Hak ve Özgürlüklerin Korunması Bağlamında Bireysel Başvuru, Seçkin Yayıncılık A.Ş., Ankara, 2013, s. 172.

³⁷ Tolga Şirin, Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Bireysel Başvuru Hakkı, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2015, s. 61 ve 62.

³⁸ Anayasa Mahkemesi Araştırma ve İçtihat Birimi, Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi, Ed. Musa Sağlam/Hasan Tuna Göksu, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014, s. 53; Anayasa Mahkemesi kararları için bkz. Onurhan Solmaz, B. No:2012/1049, 26.03.2013, §18; Adnan Oktar, B. No: 2012/917, 16.04.2013, § 16; Serkan Acar, B. No: 2013/1613, 02.10.2013, §§ 22-25.

³⁹ Musa Kaya, B. No: 2014/19397, 25.03.2015, § 20.

⁴⁰ Onurhan Solmaz, agk., § 18.

Ortak koruma alanı doktrininden çıkan bir diğer sonuç ise kesişme alanının haricinde kalıp, sadece Anayasa ya da Sözleşme tarafından korunan hakların bireysel başvuruya konu edilememesidir.

Ortak koruma alanı doktrinine, daraltıcı olduğu, Sözleşme'nin insan hak ve özgürlüklerinin korunmasına ilişkin asgari standardı belirlediği⁴¹ ve Anayasa'da daha geniş bir koruma alanının tanındığı durumlarda, Sözleşme'deki düşük standardın esas alınmasının Sözleşme'nin amacıyla bağdaşmayacağı eleştirisi getirilmektedir.⁴² Ayrıca, taraf olunmayan ek protokollerle ilgili yukarıda belirtilen görüş gibi, daraltıcı Sözleşme içeriğinin bireysel başvuruya uygulanmaması gerektiği ve Anayasa Mahkemesinin konu yönünden yetisi belirlenirken Anayasa'yı esas alması gerektiği de ifade edilmektedir.⁴³

Mevcut uygulamada Anayasa'da düzenlenen adil yargılanma hakkının kapsam ve içeriği, Sözleşme'nin 6. maddesi çerçevesinde belirlenmektedir.⁴⁴ Sözleşme'nin adil yargılanma maddesinde açıkça belirtilen alt haklarınve AİHM'in içtihat yoluyla türettiği alt hakların, Anayasa maddesinin içeriğinde bulunduğu yani ortak koruma alanına girdiği kabul edilebilir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, "mağdur şikâyeti" olarak da adlandırılan, kişilerin üçüncü bir kişi hakkındaki ceza sürecinin adil yürütülmediğini sorguladıkları başvurularda, böyle bir hakkın ortak koruma alanına girmediğini belirterek konu bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemezlik kararı vermektedir.⁴⁵ Bu yaklaşım, AİHM'in *Perez/Fransa*⁴⁶ kararında oluşturduğu içtihadın bir ifadesidir.

Sıklıkla kullanılmasına rağmen, en azından adil yargılanma hakkı altında ortak koruma alanı ölçütüne her zaman uyulmadığını da görmekteyiz. Örnek olarak yeniden yargılama taleplerin konusunda Anayasa Mahkemesi ortak koruma alanı doktrinini terk etmiş görünmektedir. AİHM içtihatları uyarınca, yargılamanın devamı niteliği taşımadıkları sürece bir davanın yeniden görülmesiyle ilgili taleplerin incelenmesine ilişkin uyumsuzluklarda adil yargılanma hakkının güvencelerine dayanılmamaktadır.⁴⁷ Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi, Anayasanın 36. maddesindeki adil yargılanma hakkının kapsamını belirleme yetkisinin kendisine ait olduğunu ifade ederek, yargılamanın yenilenmesini ilişkin süreçleri de adil yargılanma hakkı kapsamında bireysel başvuru incelemesine konu yaparak incelemektedir.⁴⁸

Anayasa Mahkemesinin, Anayasanın daha geniş haklar tanıdığı durumlarda, incelemesinin kapsamını genişletmesi ve AİHM'in hariçte bıraktığı konuları da bireysel başvuru içerisine dâhil etmesi anlaşılabilir bir yorum tarzıdır. Böyle bir yorum, getireceği ilave iş yükü ve dolayısıyla an itibarıyla

⁴¹ Sözleşme'nin 53 üncü maddesinde "Bu Sözleşme hükümlerinden hiçbirini, herhangi bir Yüksek Sözleşmeci Taraf'ın yasalarına ve onun taraf olduğu başka bir Sözleşme uyarınca tanınmış olabilecek insan hakları ve temel özgürlükleri sınırlayacak veya onları ihlal edecek biçimde yorumlanamaz." denilmektedir.

⁴² Sibel İnceoğlu, "Birinci Yılında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kararlarının Analizi", Birinci Yılında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Ed. Musa Sağlam, HUKAB Yayınları, Ankara, 2015, s. 24.

⁴³ Tolga Şirin, age., s. 74.

⁴⁴ Abdullah ÇELİK, Adil Yargılanma Hakkı Rehberi, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014, s. 9; Anayasa Mahkemesi kararı için bkz. Adnan Oktar, agk., §§ 20 ve 21.

⁴⁵ Musa Erdem ve Diğerleri, B. No. 2013/1845, 07.11.2013, §§ 37-40; Tahir Gökatalay, B. No: 2013/1780, 20.03.2014, §§ 72 ve 74; Rahil Dink ve Diğerleri, B. No: 2012/848, 17.07.2014, §§ 92 ve 94; Adnan Tınarlıoğlu, B. No: 2013/2156, 22.01.2015, §§ 24 ve 27.

⁴⁶ Perez/Fransa [BD], B. No: 47287/99, 12.02.2004, § 70.

⁴⁷ X/Avusturya, B. No: 7761/77, 08.05.1978, s. 171; J.F./Fransa (k.k.), B. No: 39616/98, 20.04.1999; Jussy/Fransa, B. No: 42277/98, 08.04.2003, § 18; Hurter/İsviçre (k.k.), B. No: 48111/07, 15.05.2012; Dybeku/Ermenistan (k.k.), B. No: 557/12, 11.03.2014, § 30; Bochan/Ukrayna (no. 2) [BD], B. No: 22251/08, 05.02.2015, §§ 44 ve 53.

⁴⁸ Nevruz Bozkurt, B. No: 2013/664, 17.09.2013, § 25.

kesişme alanında bulunduğu kabul edilen hakların incelenmesi sürecini uzatabileceğine yönelik kaygılar baki kalmak kaydıyla, bireysel başvuruyla korunan temel hak ve özgürlüklerin alanını genişletmesi nedeniyle olumlu karşılanmalıdır. Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesi'nin ortak koruma alanı ölçütünü mü yoksa genişletici yorum anlayışını mı benimsediğini ilkesel temelde ortaya koymasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

3- VERGİ UYUŞMAZLIĞI - ADİL YARGILANMA HAKKI İLİŞKİSİ

3.1- Verginin Doğuşu, Devletin Egemenlik Alanı ve Vergi Usulü

Vergi, en basit anlatımla devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla siyasi güce dayanarak gerçek ve tüzel kişilerin mali varlıkları, gelirleri ve giderleri üzerinden karşılıksız olarak aldığı pay olarak ifade edilebilir.⁴⁹

Kamu hizmetlerinin temel olarak vergi gelirleri ile karşılanması uzun bir sürecin sonunda kabul görebilen modern devletlerde bir ilke haline gelmiştir. Ortaçağın sonuna kadar feodal beyler ve kralın sahibi oldukları mülklerin ve yaptıkları ticaretin gelirleri hem kendi giderleri hem de buldukları dönemin bu günle kıyaslandığında gelişmemiş güvenlik ve bayındırlık gibi kamu giderlerinin karşılamışlardır. Bu dönemde ekonomilerde esas gelir tarımsal faaliyetlerden elde edildiğinden yöneticiler artık değer önemli bir kısmını buradan almışlardır. Ancak sanayi devrimi ve ticaretin gelişmesiyle tarım dışı gelirdeki artış vergi gelirlerini de arttırmış ve vergi giderek asıl kamu geliri haline almıştır. Artan gelir artışı bir yandan burjuvazi sınıfını bir yandan da milli devletlerin doğuşunu hazırlamıştır.⁵⁰

Vergiler bütçe içinde önemli bir yer işgal ettikçe vergi koyma ve tahsil etme yöntemleri ile vergilendirme yetkisinin keyfi ve ölçsüz kullanımı krallar, feodal beyler ve halk arasında çekişmelere sebep olmuş, bu çekişmeler vergilendirme ve diğer konularda temel belgelerin doğumuna sebep olmuştur. Bu belgelerden ilki olarak kabul edilen Magna Carta Libertatum'da kralın diğer haklarla ilgili sınırlandırmalar yanında istediği gibi vergi salamayacağı bunların korunması için kralın verdiği garantinin yanında bir baronlar meclisi kurulması öngörülmüştür.⁵¹ Bu bağlamda parlamentoların kazandığı ilk yetkinin vergilendirme yetkisi olduğu kabul edilmektedir.⁵² Bu gelişmeler sonucunda zamanla vergilendirme yetkisi halkın temsilcilerinde oluşan parlamentolara geçmiş ve verginin kanuniliği, genelliği ve eşitliği gibi ilkeler gelişmiştir.

Bu ilke gereği egemenliğin devletin temsilcilerinden oluşan parlamento eliyle kullanılmasına geçişle birlikte vergilendirme yetkisinin de aynı mantıkla parlamentolara verilmesi gerekmektedir. Ayrıca egemenlik yetkisinin kullanıldığı bu alana başka birinin müdahale etmesi istenmemektedir.

Anayasacılık hareketlerinin ve temel hak ve hürriyetlerin yeterince gelişmediği, hak ve hürriyetlerin ülkelerin iç meselesi olarak kabul edildiği ve halkın temsilcisi olan parlamentoların halkalarının aleyhine karar almayacaklarına olan inanç özellikle ikinci dünya savaşında yaşanan kötü tecrübelerle terkedilmiş, sonrasında hem anayasacılık hem de ulusal ve uluslararası insan hakları koruma mekanizmaları gelişmiştir.

⁴⁹ Halil Seyidoğlu, Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Güzem Yayınları, Ankara, 1992, s.663

⁵⁰ Kenan Bulutoğlu, Türk vergi Sistemi, Cilt:1 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s.2-3

⁵¹ Bkz., Coşkun Can Aktan ve Diğerleri, Haklar ve Özgürlükler Antolojisi, Hak İşçi Sendikaları Konfederasyonu Yayınları, 2 Baskı, Ankara 2003, s.160

⁵² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara, 10. Bası, Turhan Kitapevi, 2010, s.7

Esasen anayasacılığın ve ulusal ve uluslararası düzeyde insana hakları ve insan hakları yargısının gelişimi vergi konusunda devletlerin egemenlik haklarını da bir anlamda sınırlama anlamına gelmektedir. Zira bu kurumlar olmaksızın yasama organının vergi konusunda yetkisi en azından teorik düzeyde sınırsız olacaktır.

Egemenliğin halka geçmesiyle iktidarın vergilendirme yetkisinin meşruiyeti ve bu yetkinin nasıl ve ne şekilde kullanılacağı, ağır veya ölçüsüz vergilendirmeye karşı mülkiyet haklarının nasıl korunacağı haklar ve özgürlükler alanın en önemli konularından biri haline gelmiştir. Devletin gelir kaynağının artık değere el koymadan egemenlik hakkının bir sonucu olarak milli gelire paydaş olarak vergilere doğru evrilmesi vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile ilgili sorunların önem kazanmasına sebep olmuş, anayasacılığın gelişimine paralel olarak vergilerin kanuniliği, genelliği ve eşitliği gibi ilkeler de anayasal güvenceye kavuşturulmuştur.⁵³

Devletle vergi mükellefi arasında bir sözleşme veya haksız fiile dayanmayan borç-alacak ilişkisini konu alan vergi hukukunda devlet için alacağın kaynağı devletin egemenlik hakkıdır. Vergi yoluyla devlet ve mükellef arasında kurulan ilişkide taraflar eşit konumda değildir.⁵⁴ Verginin konu, miktar ve oranını belirleyen devlet odluğu gibi, alacağının tahsil yöntemini ve tahsil edilmemesi halinde uygulayacağı müeyyideyi de tek yanlı olarak devlet belirlemektedir.

Vergi ilişkisini düzenleyen vergi hukukunun kendine özgü yapısı ve konunun teknik bir boyutunun olması, bu ilişkinin kurulması ve yürütülmesi bakımından yetkilendirilen idarenin vergilendirme sürecindeki işlemleri bir düzen içinde ve hukuki güvenliği sağlayacak şekilde gerçekleştirebilmesi ayrı usul kurallarının düzenlenmesini gerektirmiştir.⁵⁵ Bu usul kuralları aynı zamanda mükellef için öngörülebilirliği, açıklığı ve muhatap olacağı kurallara erişmeyi de sağlamaktadır. Ülkemizde 213 sayılı vergi Usul Kanunu vergilendirme için kabul edilen temel usul kanunudur.

Ayrıca devlet ile mükellef arasındaki vergi ilişkisinden doğan uyuşmazlıkların çözümü için de uzmanlık mahkemeleri olarak vergi mahkemeleri kurulmuştur.⁵⁶ Vergi yargısının genel yargı sistemi içindeki yeri ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte⁵⁷ Fransız modelini benimseyen ülkemizde bu mahkemeler ayrı bir yargı kolu olarak idari yargı içinde yer almıştır. İdari yargının yargılamada takip edeceği usul de ayrı bir kanunla düzenlenmiştir.

Bugün vergileri de kapsayan yönetim hukukunun ulusal kural ve ilkelerinin yanında uluslararası alanda benimsenen ilkeleri de bulunmaktadır. Bu ilkeler idare karşısında zayıf konumda bulunan bireyi/mükellefi korumayı amaçlamaktadır.

Avrupa Konseyi'nde oluşturulan bir uzmanlar kurulunca 1995 yılında hazırlanan ve 1998 yılında güncellenen Avrupa yönetim hukuku genel ilkeleri şu şekilde sıralanmıştır⁵⁸:

⁵³ Abdullah Tekbaş, Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Ankara, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın No:396, 2009, s.26-30

⁵⁴ Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006, s.3

⁵⁵ Tahir Erdem, 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrasında Vergi İncelemesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s.29

⁵⁶ Geniş bilgi için bkz., Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargısı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009, s.5-30

⁵⁷ Şükrü ve Zuhâl Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s.69-78

⁵⁸ The Administration And You - A Handbook (1998), Council Of Europa, 1998, <https://Book.Coe.int/Eur/En/International-Law/536-The-Administration-And-You-A-Handbook.html>, Aktaran: Tekin Akıllıoğlu, İnsan Hakları ve Yönetim Hukuku (Avrupa Yönetim Hukukunun Oluşumunda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Rolü), <http://www.idare.gen.tr/Akillioglu-Insan.Htm>, Erişim Tarihi:17 Mart 2016

1. Öze ilişkin ilkeler: Kanun önünde eşitlik, kanuni amaca uygunluk, orantılılık, nesnellik ve tarafsızlık, hukuka güven ve kazanılmış hakların korunması, açıklık
2. Usule ilişkin ilkeler: idareye başvuru ve dinlenme hakkı, makul sürede işlem yapma, yazılı bildirim, gerekçe gösterme ve itiraz yolunun belirtilmesi zorunluluğu, idari işlemin yerine getirilmesi
3. Karma yapılu ilkeler: idari yaptırım karşısında kişilere verilen güvenceler, idari işlemi geri alma, verilerin korunması
4. İdari işlemin denetimiyle ilgili ilkeler: bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkı, siyahların eşitliği ve usulde tarafların eşitliği, makul sürede yargılanma (idari süreçle beraber), etkili başvuru ve açık duruşma hakları

Bunun yanında ceza hukuku kapsamında usul ilişkisine bağlı ilkeler de bulunmaktadır.

3.2- Sözleşme ve AIHM kararlarında Vergi Uyuşmazlıklarına Bakış

Esasen devletin bireyden vergi alması doğrudan mülkiyet hakkına müdahale eden uygulamadır. Bu nedenle mükelleflerden veri alınması adil yargılanma hakkından önce mülkiyet hakkının konusunu oluşturmaktadır.

1950 yılında kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin hazırlık sürecinde de mülkiyet hakkının Sözleşmede yer alması tartışılmış, ancak üzerinde anlaşma sağlanamadığından Sözleşmenin ilk metninde mülkiyet hakkına yer verilmemiştir. Bunun biri ideolojik diğeri günün koşullarında uygulamaya yönelik pratik diyebileceğimiz iki temel nedeni bulunmaktadır.

İlk neden, Sözleşmenin hazırlık süreci Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinde ülkeleri temsil eden bakanların ve iktidarda olan siyasi partilerin ideolojik görüş farklılığından ileri gelmiştir. Bahsedilen dönemde Sözleşmeye hazırlık sürecinde yer alan ülkelerde bazılarında iktidarda bulunan partiler mülkiyet hakkını sosyal ve ekonomik içerikli bir hak olarak kabul ederken diğerleri kişinin temel haklarından kabul etmekte idiler. Bu dönemde Sözleşmenin hazırlık sürecinde bulunan ülkelerin anayasalarında mülkiyet hakkının ele alınışında kaynaklanan farklılıklar da ortak bir metin üzerinde uzlaşılmasını güçleştirmiştir.⁵⁹

İkinci neden ise Sözleşmenin hazırlık sürecinin 2. Dünya Savaşı sonrası yıllara denk gelmesidir. Bu dönemde savaş sonrası tamamen tahrip olmuş ve yıkılmış şehirlerin yeniden imar çalışmaları ve ciddi bunalımlara maruz kalmış ekonomilerin tekrar ayağa kaldırılması gerektiğinden devletler, müdahaleci ve aktif politikalar sürdürmek istemişlerdir. Sözleşmenin hazırlık süreci incelendiğinde, çok sayıda ülkenin mülkiyet hakkının Sözleşmeye dâhil edilmesini istemediği ve direndiği görülmektedir. Bunun sonucu olarak 1950 tarihli Sözleşmede mülkiyet hakkına yer verilmemiş, daha sonra 20/3/1952 tarihinde imzalanan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine (Sözleşme) ek (1) numaralı protokolün kabulüyle koruma yönü zayıf ve muğlak bir metin üzerinde ülkelerin anlaşabilmesi mümkün olmuştur.⁶⁰Uzlaşılacak ve bugün geçerli olan metinde devletlere mülkiyet hakkına müdahalede geniş bir takdir yetkisi verilirken tazminat yükümlülüğü metinde yer almamaktadır.

⁵⁹ Geniş bilgi için bkz. Draft European Convention on Human Rights, European Movement, Travaux, Vol:1 Appendix p.296, Aktaran: Ali Rıza Çoban, Protection Of Property Rights Within The European Convention Of Human Rights, s.127-142

⁶⁰ Oya Bayar, "Mülkiyet Hakkı", İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, Ed.: Sibel İnçeoğlu, Şen Matbaa, Ankara, 2013, s.495

Sözleşmenin ekonomik nitelikli tek hakkı olarak mülkiyet hakkı da korunan haklar arasında yer almaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesini diğer sözleşmelerden ayırın ve hakları korumak bakımından daha güvenceli konuma getiren faktör, AİHS'nin ayrı bir uluslararası yargı organı tarafından verilen kararlara konu olarak haklara yargısal güvence vermesidir.

Sözleşmeye ek 1 numaralı protokolün 1. maddesinde mülkiyet hakkı;

"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 katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hata getirmez." şeklinde belirlenmiştir. Düzenlemede dikkati çeken ilk nokta mülkünden mahrum bırakılma sonucunda tazminat ödenmesinin kesin bir kurala bağlanmaması ve devletlere kamu yararı şeklinde kişileri mülkiyetten yoksun bırakmak için geniş bir takdir yetkisi verilmesidir. Ayrıca mülkiyetin kullanılmasını düzenleme ile vergi ve başka katkıların veya para cezaların ödenmesi konusunda devletlerin zaten geniş olan takdir yetkisi daha da genişletilmiştir.

Mülkiyet hakkının bu kadar naif düzenlenmesinin nedeni mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin önemli bir kısmının ekonomik politikaların uygulanması ve vergi alınması gibi devletin egemenlik yetkisini kullandığı alanlarda olmasıdır. Bu nedenle uluslararası bir organın buna müdahalesi istenmemiştir. Bu durumun mülkiyet hakkındaki tezahürü hakkın naif düzenlenmesi olarak görünmüş, adil yargılanma hakkına ilişkin tezahürü ise hakkın medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı sınırlandırılmasına tabi tutulup, tüm yargısal süreçleri kapsamaması olmuştur.

Sözleşme metnindeki bu sınırlayıcı yorum ilerleyen dönemlerde AİHM'nin içtihatları ile genişletilmiştir. AİHM, adil yargılanma maddesinin geniş yorumlanması gerektiği anlayışına uyumlu biçimde, *"medeni hak ve yükümlülükler"* ve *"suç isnadı"* kavramlarını kapsamı dışında kalacak uyuşmazlık türlerini sınırlandırmak istemektedir. Biçim ve konusu itibarıyla kamusal olarak sınıflandırılacak bir işlemin medeni bir hak ya da yükümlülük üzerinde doğrudan etkilerinin görülmesi halinde, bu konudaki uyuşmazlık adil yargılanma hakkı içerisinde değerlendirilebilmektedir.⁶¹

Vergi uyuşmazlıkları Sözleşme'nin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren kural olarak kamu hukuku içinde görülmüş ve 6. maddenin kapsamı haricinde bırakılmıştır.⁶² Vergi uyuşmazlığı - adil yargılanma ilişkisi açısından cevaplandırılması gereken soru, vergi davasının ne olduğudur. Vergi davaları, vergi tarhi, vergi borcunun tasfiyesi, vergi iadesi gibi konularda idare ile mükelleflerin görüşlerinin çeliştiği durumlarda ortaya çıkmaktadır.⁶³

3.2.1- Vergi Aslına İlişkin Uyuşmazlıklar Yönünden

Vergi asıllarına ilişkin uyuşmazlıkların, malvarlığına olan etkileri dolayısıyla *"medeni hak ve yü-*

⁶¹ Billur Yaltı, age., s. 86.

⁶² Billur Yaltı, age., s. 86.

⁶³ Valentina Maria Ariemma, "The Application of the European Convention on Human Rights to Tax Cases: the Right to a Fair Trial in Tax Matters", European Tax Studies, C. 2013-2014, S. 2 (2014), s. 22-26, s. 22 ve 23, www.heinonline.com (Erişim Tarihi: 14 Ocak 2014).

kümlülük” teşkil edip etmediği ve adil yargılanma hakkının bu tür davalara uygulanabilmesi *Ferrazzini/İtalya* kararıyla birlikte netliğe kavuşmuştur.

Kafa karışıklığını gidermek için başvuruya dair bazı hususları netleştirmekte fayda bulunmaktadır. Karara konuiki uyuşmazlıkta, başvurucuya ek vergi tarhiyatı yapılması söz konusudur ve bunlardan ilki ceza da içermektedir.⁶⁴ AİHM bununla birlikte, sadece “*medeni hak ve yükümlülük*” açısından inceleme yapacağını belirtmiştir. Mahkeme, taraflar arasında konunun “*suç isnadını*” ilgilendirmedeği hususunda mutabakat bulunmadığının ve kendisinin de herhangi bir cezai çağırışım algılamadığının altını çizmiştir.⁶⁵ Ayrıca bu kabulüyle çelişen bir karar olarak *Bendenoun/Fransa*⁶⁶ kararına atıf yapmıştır.

Vergi cezalarına ilişkin *Bendenoun* kararıyla vergi cezalarının niteliği noktasında benimsenen yaklaşımın daha sonraki kararlarla da sürdürüldüğü dikkate alındığında, *Ferrazzini* başvurusuna konu “*vergi cezasının*” farklı nitelikler taşıdığı akla gelmektedir. Ancak, kararda başvurucuya uygulanan cezaya ilişkililave bir açıklama bulunmadığından, uyuşmazlığın tanımlanmasında belirtilen cezanın neden etkili görülmediği hakkında net bir çıkarım yapılamamıştır.

AİHM bu başvuruda,⁶⁷ bireyler ile devlet arasındaki ilişkilerin giderek geliştiğine ve kamu makamlarının giderek artan bir oranda özel hukuk kapsamındaki ilişkilere müdahale ettiğine dikkat çekmiştir. AİHM’ne göre ulusal hukukta “*kamu hukuk*”una giren işlemlerin “*medeni hukuk*” alanını ilgilendirebilecek sonuçlara yol açabilmektedir. Kararda buna örnek olarak da arsa alım satımı, özel klinik işletilmesi, alkollü içki satış yetkisi verilmesine ilişkin işlemler gösterilmiştir. Ayrıca, sosyal güvenlik örneğinde olduğu gibi devletin bireylerin günlük yaşamına artarak müdahil olması dolayısıyla; uyuşmazlığa konu hakkın medeni olup olmadığına karar vermesinin öncesinde, AİHM’in kamu ve özel hukukun özelliklerini değerlendirmesi gerekmiştir.

Bu ifadelerden, adil yargılanma hakkının koruma kapsamını kamu hukuku işlemlerine doğru genişletme yönünde bir yaklaşım hissedilmektedir.⁶⁸ Ancak bu yaklaşım, özel hukuk alanında etki doğurdukları ölçüde kamu hukuku işlemlerini adil yargılama hakkı kapsamında güvencelerden yararlandırma eğilimindedir.

AİHM, vergi hukuku alanında Sözleşme’nin kabul edildiği andan itibaren yaşanan gelişmeleri, vergi ödeme yükümlülüğünün temel niteliğini değiştirmediğini ve devletin kişilerin özel hukuk alanına daha fazla müdahil olması sonucuna yol açmadığını değerlendirmiştir.⁶⁹ Vergilendirme halen, kamu gücünün haiz olduğu imtiyazların çekirdeğinin bir parçasını oluşturmaktadır. Bu alanda, vergi mükellefleri ile toplumun geri kalanı arasındaki ilişkinin kamusal niteliği baskındır. AİHM, sonuca etkili görmese de konunun mülkiyet hakkına etkili yönünü de açıklamıştır. Ek 1 nolu Protokol’ün 1 inci maddesinde, devletlerin vergilerin, diğer katkıların ve para cezalarının ödenmesini sağlamak üzere gerekli kanunları çıkartması ve uygulaması hakkını mahfuz tutmuştur.

⁶⁴ Ferrazzini/İtalya [BD], agk., s. 11-13.

⁶⁵ Ferrazzini/İtalya [BD], agk., s. 20.

⁶⁶ Bendenoun/Fransa, B. No:12547/86, 24/2/1994, §47.

⁶⁷ Ferrazzini/İtalya [BD], agk., s. 27.

⁶⁸ Recep Kaplan, Yunus Emre Yılmazoğlu, “AİHM Ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 21, 2015, s. 456.

⁶⁹ Ferrazzini/İtalya [BD], agk., s. 28 ve 29.

Yukarıda belirtilen tüm hususlar birlikte ele alınmış ve *Ferazzini* davasındaki vergi ilişkinin, her ne kadar vergi mükellefi üzerinde bazı mali etkiler doğursa da, medeni hak ve yükümlülüklerinin haricinde kaldığına hükmedilmiştir.⁷⁰ Böylelikle, verginin malvarlığını ilgilendirmesi nedeniyle, bu konudaki davaların medeni hukuk uyuşmazlığı niteliği taşıdıkları ve adil yargılanma maddesinin korumasından yararlanabileceği iddiaları geçerliliğini kaybetmiştir.⁷¹

3.2.2- Vergi Aslıyla Bağlantılı Uyuşmazlıklar Yönünden

Salt vergi aslının uyuşmazlığın konusunu oluşturduğu davalar adil yargılanma hakkı güvencelelerinden yararlandırılmayacak ise de vergi aslına bağlı faiz işletilmesi ya da vergi cezası uygulamalarının uyuşmazlık konusu olduğu davalarda ne olacağı peyderpey çözüme kavuşturulmuştur.

AIHM, *the National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık* başvurusunda, vergi iadesine ilişkin davaların medeni hak ve yükümlülükleri ilgilendirdiğine ve Sözleşme'nin 6. maddesi kapsamına girdiğine karar vermiştir.⁷² Zira vergi olmadığı mahkeme kararı ile tespit edilen bir bedel, devlet için borç, birey için alacağa dönüşmüş olacağından bu konudaki uyuşmazlığın kamu klasik anlamda kamu hukuku alanından çıkarak medeni bir davaya dönüştüğü söylenebilir.

Hapis cezasıyla cezalandırılan vergi suçlarına ilişkin tartışma bulunmamakla birlikte, mali cezaya sahip vergi suçlarına dair uyuşmazlıkların adil yargılanma hakkıyla ilişkilendirilmesi *Bendenoun/Fransa*⁷³ kararıyla gerçekleşmiştir.⁷⁴ Dolayısıyla artık, cezai yönün baskın geldiği durumlarda, uyuşmazlık suç isnadı olarak değerlendirilerek Sözleşme'nin 6. maddesi içerisine sokulmaktadır.⁷⁵ Bu davada, başvurucuya ve yöneticisi olduğu şirkete vergi cezalarını da içeren ek vergi tarhiyatı yapılması söz konusudur. AIHM, tek tek olmasa da hep birlikte değerlendirildiğinde, aşağıdaki sayılan dört hususun isnada cezai boyut kattığına ve uyuşmazlığın Sözleşme'nin 6. maddesinin korumasından yararlandırılacağına hükmetmiştir.

- Vergi suçunu düzenleyen madde, vergi mükellefi olan bütün vatandaşlara uygulanabilir niteliktedir, özel bir konumdaki belirli bir gruba yönelik değildir. Madde, uyulmaması halinde cezai müeyyideler bağlanan bir dizi şartlar getirmektedir.
- Uygulanan ek vergi, meydana gelen maddi zararı tazmin etmekten ziyade, yeniden suç işlenmesinden caydırmaya yönelik bir cezalandırma amacı gütmektedir.
- Vergi cezası uygulaması, hem caydırıcılık hem de cezalandırma amacı güden genel bir kurula istinaden uygulanmaktadır.
- Ek vergilerin miktarı kayda değerdir ve ödenmemesi halinde hapis cezasına çevrilebilmektedir.

Mahkemenin, uyuşmazlığın suç isnadına ilişkin olduğuna karar verirken *Engel* kararındaki ölçütlerinden ayrılmasının; cezanın miktarının, vergi uyuşmazlığının sınıflandırılmasında dikkate alınması gereken yeni bir ölçüt olarak mı ortaya konulduğu hususunda karışıklığa neden olduğu görülmektedir.

⁷⁰ Ferrazzini/İtalya [BD], agk., § 30.

⁷¹ Durmuş Tezcan, "AIHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı", Prof. Dr. Turgut Akıntürk'e Armağan, Ed. Derya Ateş/Alper BULUR, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2008, s. 379 ve 380.

Janosevic/İsveç, B. No: 34619/97,23.07.2002, s. 380.

⁷² Recep Kaplan, Yunus Emre Yılmazoğlu, agm., s. 457 ve 458.

⁷³ Bendenoun/Fransa, age., §47.

⁷⁴ Recep Kaplan, Yunus Emre Yılmazoğlu, agm., s. 458.

⁷⁵ Durmuş Tezcan, agm., s. 379 ve 380.

Hâlbuki Mahkemenin *Janosevic/İsveç*⁷⁶ile *Västberga Taxi Aktiebolag ve Vulic/İsveç*⁷⁷kararlarında, ek verginin yüksekliği, uyuşmazlığın cezai görülen niteliğininigüçlendirici bir dayanak olarak kullanılmamanın ötesine gitmemiştir.

Ancak, belirtmek gerekir ki, verginin yansira 4.450 Fransız Frank'ı vergi cezasının da uygulandığı *Morel/Fransa (k.k.)*⁷⁸ kararının nirengi noktası vergi cezasının miktarıdır. AİHM, cezai niteliğinin tespiti için *Bendenoun* kararında belirtilen dört ilkeyi uygulanacağını belirtmiş ve ilk üç ölçütün karşılandığı değerlendirilmiştir. Dördüncü ölçüt yönünden ise miktarın uyuşmazlığa cezai bir boyut kazandırmanın uzağında olduğuna ve uyuşmazlığın bu nedenle adil yargılanma hakkı altında incelenemeyeceğine karar vermiştir.

Mieg de Boofzheim/Fransa kararında⁷⁹, vergiye uygulanan faiz hem "cezai nitelik" taşıyıp taşımadığı hem de "medeni hak ve yükümlülük" teşkil edip etmediği noktalarından incelenmiştir. Kararın konusunu, başvuruçunun kendisine kötü niyet nedeniyle arttırılarak uygulanan vergi ve gecikme faizine karşı açtığı bir dava oluşturmaktadır. Yargılama sonucunda kötü niyet artırımını iptal edilmiş, vergi aslı ve faizine yönelik talepler ise reddedilmiştir.

AİHM, kötü niyet nedeniyle verginin arttırılarak uygulanmasının yargılamaya cezai bir nitelik katacağını kabul etmiş, fakat dava esnasında verginin bu kısmının iptal edilmesiyle birlikte yargılamanın cezai özelliğinin ortadan kalktığını belirtmiştir. Burada, kişi hakkında takipsizlik, beraat, düşme kararı verilmesi halinde, başvuruçunun cezai yargılama yönünden mağdur sıfatının kalktığının kabul edilmesine⁸⁰ benzer bir yorum tarzının işletildiğini görmekteyiz.

Adil yargılanma maddesinin uygulanabilmesi için ikinci olarak uyuşmazlığın "medeni" olup olmadığına da bakılmıştır. Bununla birlikte, *Ferazzini/İtalya* kararına (§ 29) atıfla, vergi mükellefi üzerinde mali sonuçları olmasının, davanın geri kalan kısmına (vergi aslı ve gecikme faizi) medeni hak ve yükümlülük vasfı bahşetmeyeceği sonucuna ulaşılmıştır.

Jussila/Finlandiya [BD] başvurusuyla⁸¹ birlikte Mahkeme, vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkları nitelirmede kullanacağı ölçütlerin neler olduğunu netleştirmiştir. AİHM ilk olarak, vergi uyuşmazlıklarının sınıflandırılmasına ilişkin içtihadındaki sapmalara değinmiştir ki, bu da başvurunun neden büyük daire formatında⁸² ele alındığını açıklamaktadır.

Somut olayda, başvuruçuya yaklaşık 309 Avro değerinde bir vergi cezası uygulanmış ve buna karşı açılan dava idare mahkemelerince reddedilmiştir. Büyük Daire, Mahkeme içtihatlarının *Engel* ile *Bendenoun* kararları arasında gidip gelmesini özetlemiş ve *Janosevic/İsveç* kararında belirtilen yöntemin daha uygun olduğunu belirtmiştir.

⁷⁶ *Janosevic/İsveç*, agk., §§ 68 ve 69.

⁷⁷ *Västberga Taxi Aktiebolagve Vulic/İsveç*, B. No: 36985/97, 23.07.2002, §§ 79 ve 80.

⁷⁸ *Morel/Fransa (k.k.)*, B. No: 54559/00, 03.06.2009.

⁷⁹ *Mieg de Boofzheim/Fransa (k.k.)*, B. No: 52938/99, 03.12.2002.

⁸⁰ Bu yöndeki AİHM kararları için bkz. *Eğinioğlu/Türkiye (k.k.)*, B. No: 31312/96, 21/10/1998; *Koç ve Tambaş/Türkiye (k.k.)*, B. No: 46947/99, 24/2/2005; *İsak Tepe/Türkiye*, B. No: 17129/02, 21/10/2008, § 30; *Bouglame/Belçika (k.k.)*, B. No: 16147/08, 2/3/2010; *Juge ve Ducamp/Fransa (k.k.)*, B. No: 66170/09, 12/4/2011.

⁸¹ *Jussila/Finlandiya [BD]*, B. No:73053/01, 23/11/2006.

⁸² Sözleşme'nin 30'uncu maddesinde bir başvurunun büyük daire formatında incelenemesinin koşulları "dava, Sözleşme ve Protokollerinin yorumu konusunda ciddi bir sorun doğuruyorsa ya da bir sorunun çözümü Mahkeme tarafından daha önceden verilmiş bir karar ile çelişme yaratabilecekse" şeklinde açıklanmaktadır. Bu başvuruda, davayı incelemekle görevlendirilen daire, büyük daire lehine davadan el çekmiştir.

Büyük Daireye göre, başvurunun taraflarının (başvurucu ve aleyhine başvuru devlet) görüşlerinin alınmasından sonra verilmesi ve konuyla ilgili detaylı değerlendirmeleri içermesi nedeniyle bu karar, görüş alışverişi sağlanmaksızın kaleme alınan kabul edilemezlik kararı olan *Morel/Fransa* kararına tercih edilmelidir. Mahkeme buradan hareketle, vergi ya da başka bir uyuşmazlığa konu ceza miktarının önemsiz olmasının, cezai nitelikteki bir suçta adil yargılanma hakkının kapsamından çıkaracağına dair sabit ve yetkin bir otorite oluşturmadığına karar vermiştir.⁸³

Sonuç itibarıyla, bir vergilendirme uyuşmazlığının adil yargılanma hakkı altında incelenip incelenmemesi bakımından ceza miktarının belirleyici olamayacağı ortaya konulmuştur. Bu başvuru yönünden, miktar dikkate alınmaksızın, uyuşmazlığın cezai nitelik taşıdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi aslının ve onun gecikme faizi ya da vergi cezalarının ayrı olarak ele alındığı yukarıdaki kararlara rağmen, kimi durumlarda verginin adil yargılanmayı ilgilendiren kısmına ilişkin uyuşmazlığın incelenebilmesi için vergi aslına dair bölümün de değerlendirilmesi gerektiği AİHM tarafından da kabul görmüştür.

Georgiou/İngiltere (k.k.) kararında⁸⁴ Mahkeme, KDV aslı ve buna bağlı vergi kaçakçılığı cezasına ilişkin bir davada, yargılamayı bu iki unsur arasında bölmenin mümkün olmadığını belirtmiştir. AİHM bu nedenle, her ne kadar sadece suç isnadını ilgilendirdiği ölçüde uyuşmazlığa bakması gerekiyor ise de, bunun belirli bir ölçüde vergi aslına dair hususları da kapsayacağını vurgulama ihtiyacı hissetmiştir. Bu kararda, AİHM'nin vergi aslını tümüyle adil yargılama içerisine almamak hususunda gösterdiği hassasiyet dikkat çekmektedir.

3.3- Anayasa Mahkemesinin Vergi Uyuşmazlıklarına Bakışı

Anaya Mahkemesi önüne gelen *Keskinkılıç Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.*⁸⁵ başvurusunda, başvuru muhtasar beyanname üzerinden yapılan vergi tahakkuka karşı açtığı davaya ilişkin yaptığı yeniden yargılama talebinin reddedilmesinin hukuk devleti ilkesine ve mülkiyet hakkına aykırı olduğundan şikâyet etmiştir. Anayasa Mahkemesi başvuru iddialarını adil yargılanma hakkı altında da değerlendirmiş, fakat "*başvurunun kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlara ilişkin olduğu, derece mahkemesi kararının açıkça keyfîlik içermediği anlaşıldığından, başvurunun diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin, "açıkça dayanaktan yoksun olması" nedeniyle kabul edilemez olduğuna*" hükmetmiştir.

Kullanılan bu formülasyon temelinde, konu bakımından yetkiye ilişkin bir değerlendirme içermemekle birlikte, bu kararın vergi aslını ilgilendiren bir uyuşmazlığı adil yargılanma hakkı açısından inceleyen ilk karar olduğu⁸⁶ söylenebilir. Böyle bir kabul, Anayasa Mahkemesi tarafından AİHM'in içtihatlarını aşan bir yorumun benimsendiği anlamına gelmektedir. Bununla birlikte, bu kararı "*başvuruya konu uyuşmazlığın, adil yargılanma hakkı içine girdiği varsayılrsa dahi, başvuru iddiaları kabul edilemezdir*" şeklinde, Anayasanın 36. maddesinin konu bakımından kapsamına dair bir çıkarımda bulunmaya izin vermeyecek tarzda okumak daha doğru olacaktır. Çünkü "*diğer kabul edilebi-*

⁸³ Jussila/Finlandiya [BD], agk., §§ 32-39.

⁸⁴ Georgiou/İngiltere (k.k.), B. No: 40042/98, 16.05.2000.

⁸⁵ Keskinkılıç Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No: 2013/4413, 21.11.2013, §§ 23, 24, 36.

⁸⁶ Recep Kaplan, Yunus Emre Yılmazoğlu, agm., s. 459.

lirik şartları yönünden incelenmeksizin" ifadesi, AİHM'nin de bir başvurunun daha öncelikli bir kabul edilemezlik nedeni⁸⁷ (somut olay bakımından vergi asıllarının adil yargılanma hakkının korumasından faydalanıp faydalanmadığı, yani konu bakımından yetki) altında incelenmesinin çok zor ya da karmaşık olduğu hallerde, bir alt seviyedeki gerekçeye dayanarak kabul edilemez bulmak için kullandığı bir kaçış yolunun anlatımıdır.

Vergi uyuşmazlıkları ile adil yargılanma hakkı ilişkinin açıkça tartışılması ise *E.T.Y.İ. A.Ş.*⁸⁸ kararında yapılmıştır.⁸⁹ Anayasa Mahkemesi, vergi asılla birlikte vergi cezasını da ilgilendiren uyuşmazlık konusunun AİHM içtihatları uyarınca suç isnadı veya medeni hak ve yükümlülükleri ilgilendiren bir husus olmadığını kabul etmekle birlikte, aşağıdaki dört gerekçeye dayanarak vergi asıllarını ilgilendiren davaların da adil yargılanma hakkı altında incelenebileceğine hükmetmiştir.

1. Vergi uyuşmazlıklarının ayrı bir yargı kolu tarafından değil, idari yargı düzeni içinde ve genel olarak 2577 sayılı Kanun uyarınca çözümlenmesi,
2. Tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezası arasında organik bağ dolayısıyla, bu ikisinin aynı dava ya konu edilmesi ve bu bağın vergi alacağının tahsili aşamasında da varlığını sürdürmesi,
3. Gecikme faizinin dava süresiyle doğru orantılı biçimde artması nedeniyle, özellikle adil yargılanma hakkının unsurlarından olan makul sürede yargılanma hakkının bu uyuşmazlıklarda işlevsel bir rol oynaması,
4. Vergisel uyuşmazlıkların, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımalarının olması.

Sayılan ilk gerekçe bakımından, dava konusunun hukuk sistemindeki konuşlandırıldığı yer ve nitelik dikkate alınarak, uyuşmazlığın adil yargılanma hakkı içerisine alınması, temel hak ve özgürlüklerin koruma kapsamının genişletmesi itibarıyla olumlu sonuç doğurmuştur. Ancak bu yaklaşım, hukuk sistemindeki daraltıcı yorumların da benimsenebileceğini, dolayısıyla daraltıcı etki de gösterebileceğini düşündürmektedir. Bunun yerine, AİHM'in ulusal hukuktaki nitelendirmeden bağımsız biçimde işin gerçek niteliğini inceleyen yönteminin uygulanmasının ya da ortak koruma alanı doktrininden vazgeçilerek, Anayasa'nın daha geniş koruma sağladığı kimi hallerde Anayasa temelinde hareket edilerek koruma kapsamının genişletileceğinin belirtilmesinin daha uygun olabileceği değerlendirilmektedir.

İkinci gerekçe, AİHM'in *Georgiou/İngiltere* kararındaki kabulüyle benzerlik arz etmektedir. Ancak Anayasa Mahkemesi, AİHM'den farklı olarak, sadece gerektiği ölçüde vergi aslının inceleneceği şekilde bir ayrıma gitmemiş görünmektedir.

⁸⁷ AİHM, bir başvuruyu kabul edilebilirlik yönünden incelerken kabul edilemezlik nedenleri arasında oluşturduğu hiyerarşik sıraya kural olarak uymaya çalışmaktadır. Bu sıra, bazı ölçütleri içermemekle birlikte, en öncelikli nedenden başlayarak şöyle sıralanabilir: 1. Başvurunun Mahkeme'nin zaman, kişi, konu, yer yönünden mahkemenin yetkisine girmesi, 2. İç hukuk yollarının tüketilmiş olması, 3. Başvurunun süresinde yapılması, 4. Başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olmaması (kanun yolu şikâyeti, kanıtlanamama vs.). Bu sıralamanın bir alt nedenden başvurunun reddedilmesi halinde, üstteki kabul edilebilirlik şartının karşılandığı anlamına gelmektedir. Mahkeme bununla birlikte, ancak yukarıdaki formülasyonu kullanarak, alt sıradaki nedene dayalı kabul edilemezlik kararı vermektedir.

⁸⁸ E.T.Y.İ. A.Ş., B. No: 2013/596, 08.05.2014, §§24-28.

⁸⁹ Recep Kaplan, Yunus Emre Yılmazoğlu, agm., s. 460.

Üçüncü dayanağa ilk eleştiri gecikme faizinin dava süresince artmasının, makul sürede yargılanma hakkı altındaki bir değerlendirmeyle ilişkilendirilemeyeceği noktasında olmuştur. Katıldığımız bu görüşe göre, gecikme faizi, kamu alacağını enflasyona karşı korumaya yöneliktir ve bir ceza değildir. Ayrıca, vergi davasında makul süre ihlali bulunması halinde, faizle ilgili bir karar verilmeyip, uzun yargılamadan kaynaklı bir tazminata hükmedilecektir.⁹⁰ Bu yorum tarzı, gecikme faizinin mali etkisinin uyuşmazlığı medeni hak ve yükümlülük haline getirmeyeceğinin belirtildiği *Mieg de Boofzheim/ Fransakararında* ulaşılan sonuçla da uyum sergilemektedir.

Dördüncü gerekçe, mülkiyet hakkını ilgilendirdiği derecede mali sonuçlarıne çıkarmaktadır. Bu hususa ağırlık verilmesiyle, Anayasa Mahkemesi kolaylıkla münhasıran vergi asıllarını ilgilendiren uyuşmazlıkları da adil yargılanma güvenceleri açısından inceleyebilecektir.

Anayasa Mahkemesi, bu başvuruda sadece makul sürenin aşılması nedeniyle ihlal kararı vermiş, diğer adil yargılanma iddiaları ise kanun yolu şikâyeti niteliğinde görülerek, kabul edilemez bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi, yukarıdaki kararından daha sonraki bir tarihte, vergi cezasıyla birlikte vergi aslını ilgilendiren bir uyuşmazlığı tekrar inceleme fırsatını yakalamıştır. *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK] başvurusunda,⁹¹ gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi ziya cezalarına karşı açılan dava bireysel başvuru konusu yapılmıştır. Başvurucu, açtığı davanın reddedilmesi nedeniyle adil yargılanma ve mülkiyet haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Anayasa Mahkemesi, başvurunun asıl olarak mülkiyet hakkını ilgilendirdiğini belirtmiş ve adil yargılanmaya ilişkin iddiaların da bu hak kapsamında eritmiştir.

E.T.Y.İ. A.Ş. kararının, salt vergi asıllarını ilgilendiren uyuşmazlıkların da adil yargılanma hakkı çerçevesine sokulabileceği şeklinde yorumlanması mümkündür. Ancak, adil yargılanma hakkının ayrıca incelenmemesi nedeniyle, *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK] kararı bu hususta tam olarak yol gösterememektedir. Bu yorumun kabul görüp görmeyeceğinin anlaşılması için Anayasa Mahkemesinin gelecekteki kararlarının takip edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, salt vergi aslını ilgilendiren uyuşmazlıkların da Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında inceleneneğinin işaretlerini *Nusret Yumrutaş*⁹² ile *Hüsametkin Kemal Esiner*⁹³ başvurularında görmekteyiz. Her iki başvuruda da vergi borçlarının ilgili şirketlerden tahsil edilememesi üzerine gönderilen ödeme emirlerine karşı açılan davalar reddedilmiştir. Anayasa Mahkemesi, *Nusret Yumrutaş* başvurusunu mülkiyet hakkıyla birlikte adil yargılanma hakkı yönünden, diğer başvuruyu ise sadece adil yargılanma başlığı altında değerlendirmiştir.

Ödeme emirlerinin vergi borçlarına dayanması nedeniyle, başvuruların konularını aslında vergi alacakları oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesinin incelemesini mülkiyet hakkına hasretmemesi ya da bu hakka hiç değinmemesi, vergi asıllarının “*medeni hak ve yükümlülük*” kavramı içerisinde görüleceği ya da adil yargılanma hakkının kapsamını medeni hak ve yükümlülüklerle sınırlayan Sözleşmeye göre daha geniş yorumladığı görüşünü desteklemektedir. Yine de, bu konunun net bir şekilde karar bağlanmasını beklemekte fayda bulunmaktadır.

⁹⁰ Recep Kaplan, Yunus Emre Yılmazoğlu, agm., s. 460 ve 461, dipnot 47.

⁹¹ *Türkiye İş Bankası A.Ş.* [GK], B. No: 2014/6192, 12.11.2014, § 31.

⁹² *Nusret Yumrutaş*, B. No: 2013/6355, 19.11.2015, §§ 7, 22, 39, 63.

⁹³ *Hüsametkin Kemal Esiner*, B. No: 2013/1949, 24.06.2015, §§ 8 ve 21.

4- SONUÇ

Sözleşmede yer alan adil yargılanma hakkı, tüm yargılamalara yönelik bir güvence sağlamadığından, vergi uyuşmazlıkları “*medeni hak ve yükümlülükleri*” ya da “*suç isnadını*” ilgilendirdiği hallerde bu hakkın korumasından faydalanmaktadır.

AİHM, bu kavramlara ulusal hukuklardan bağımsız ve özerk bir anlam vermektedir. Taraf devletlerce, kamusal alanda görülmesine veya idari yaptırım olarak nitelendirilmesine rağmen, vergi uyuşmazlıkları vergi iadeleri açısından “*medeni hak ve yükümlülük*”, vergi cezaları bakımından ise “*suç isnadı*” içerisinde değerlendirilmektedir. Bunun sonucunda da adil yargılanma güvencelerinin vergi yargılamalarını da kapsayıp kapsamadığının AİHM’nce değerlendirildiğini görmekteyiz. Vergi asılları bakımından ise malvarlığı üzerindeki tüm etkilerine rağmen bunların tamamıyla kamusal alanı ilgilendirdikleri ve Sözleşme’nin 6. maddesinin uygulama sahasının dışında kaldıkları kabul edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, adil yargılanmayı güvence altına alan Anayasanın 36. maddesini yorumlarken, Sözleşme’den ve AİHM’in içtihatlarından faydalanmaktadır. Kural olarak, AİHM’in maddeye getirdiği yorum ve oradan türettiği alt haklar, Anayasa Mahkemesi tarafından da kabul edilmektedir. Ortak koruma alanı doktrini uyarınca da uyuşmazlıkların bireysel başvuruya konu edilmesi ya da koruma alanı haricinde kaldıkları gerekçesiyle başvuruların kabul edilemez bulunması söz konusu olmaktadır.

Bu kapsamda adil yargılanma hakkının üçüncü kişilerin cezalandırılması hakkını vermediğine ilişkin AİHM yaklaşımı benimsenmiştir ve bu konudaki başvuruların esası incelenmemektedir. Ancak, yeniden yargılamayı ilgilendiren adil yargılanma hakkının ihlali iddiaları AİHM tarafından hakkın kapsamı dışında görülmekle birlikte; Anayasa Mahkemesi bu iddiaları konu itibarıyla yetkisi dâhilinde görmektedir.

E. T. Y. İ. A. Ş. kararıyla birlikte, vergi cezalarının yansira salt vergi asıllarına dair davaların da bireysel başvuru kapsamında incelenmesi kuvvetle muhtemel görünmektedir. Anayasa Mahkemesinin vergi asıllarına ilişkin uyuşmazlıkları da değerlendirmeye alması, yeniden yargılama incelemelerinin ardından ortak koruma alanı doktriniyle ters düşen ikinci bir yaklaşım olacaktır. Böyle bir durumda, ortak koruma alanı anlayışının Anayasa Mahkemesi tarafından terk edileceği ya da yeniden tanımlanarak kullanılacağı düşünülebilir.

Bununla birlikte ülkemizde önemli bir dava türü olan ve oldukça fazla sayıda dava bulunan vergi uyuşmazlıklarının da adil yargılanma hakkını güvencelerinden yararlandırılması mükelleflerin haklarının korunması ve güvencelerini arttırması bakımından oldukça olumlu bir yaklaşımdır. Özellikle vergi tahsilatı gibi devletin egemenlik sahasında kabul edilen ve devlete oldukça geniş yetkiler ve yaptırım imkânları verilen bir alanda tek savunma aracı sorunu mahkeme önüne taşıyarak haklılığını ispat etmeye çalışmak olan mükelleflerin haklarına adil yargılanma hakkının güvencelerinden de yararlandırılarak yeni güvenceler verilmesi devlet karşısında zayıf olan mükellefler için olumlu bir adım olmuştur.

Vergi uyuşmazlıkları yönünden hakkın kapsamını genişleten bu yorum sonrasında vergi uyuşmazlıklarının da mahkemeye erişim, silahların eşitliği, çelişmeli yargılanma, makul sürede yargılanma, hakkaniyete uygun yargılanma, yargılamaya etkili katılım, aleni yargılanma, gerekçeli karar gibi haklar yönünden incelenmesine imkân sağlanmıştır. Ancak bu alt haklardan hangisinin vergi uyuşmazlıklarında ne kadar uygulanacağını ilerleyen günlerde Anayasa Mahkemesinin yeni kararları belirleyecektir.

KAYNAKÇA

1. Kitap ve Makaleler

- AKTAN, C. C. ve Diğerleri, Haklar ve Özgürlükler Antolojisi, Hak İşçi Sendikaları Konfederasyonu Yayınları, 2 Baskı, Ankara 2003
- Anayasa Mahkemesi Araştırma ve İçtihat Birimi, Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi, Ed. Musa Sağlam/Hasan Tuna Göksu, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014.
- ARIEMME, Valentina Maria. "The Application of the European Convention on Human Rights to Tax Cases: the Right to a Fair Trial in Tax Matters", European Tax Studies, C. 2013-2014, S. 2 (2014), s. 22-26, www.heinonline.com (Erişim Tarihi: 14 Ocak 2014).
- Avrupa Konseyi/Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Kabul Edilebilirlik Kriterlerini Uygulama Rehberi, Strazburg, 2014.
- BAYAR, O. "Mülkiyet Hakkı", İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, Ed.: Sibel İnceoğlu, Şen Matbaa, Ankara, 201.
- CANDAN, T. Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006
- Council Of Europa, The Administration And You - A Handbook, 1998, <https://Book.Coe.int/Eur/En/International-Law/536-The-Administration-And-You-A-Handbook.html>, Aktaran: Tekin Akıllıoğlu, İnsan Hakları ve Yönetim Hukuku (Avrupa Yönetim Hukukunun Oluşumunda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Rolü), <http://www.İdare.Gen.Tr/Akillioglu-İnsan.Htm>, Erişim Tarihi: 17 Mart 2016
- ÇELİK, A. Adil Yargılanma Hakkı Rehberi, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014.
- Draft European Convention on Human Rights, European Movement, Travaux, Vol:1 Appendix, Aktaran: Çoban, Ali Rıza, Protection Of Property Rights Within The European Convention Of Human Rights
- DOĞRU, O., NALBANT, A. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar, C. 1, Şen Matbaa, Ankara, 2012.
- ERDEM, T. 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrasında Vergi İncelemesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011
- GÖZÜBÜYÜK, A. Ş., GÖLCÜKLÜ, F. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.
- GÖZÜBÜYÜK, Ş. Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009.
- HARRIS, D., O'BOYLE, M., BATES, E. Law of the European Convention on Human Rights, 4. Baskı, Oxford University Press, United Kingdom, 2014.
- İNCEOĞLU, S. "Birinci Yılında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kararlarının Analizi", Birinci Yılında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Ed. Musa Sağlam, HUKAB Yayınları, Ankara, 2015.
- İNCEOĞLU, S. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı: Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2002.
- KAPLAN, R., YILMAZOĞLU, Y. E. "AİHM Ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S. 21, 2015

- KIZILLOT, Ş., KIZILLOT, Z. Vergi ihtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.
- SEYİDOĞLU, Halil; Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Güzem Yayınları, Ankara, 1992
- ŞİRİN, T. Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Bireysel Başvuru Hakkı, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 2015.
- TEKBAŞ, A. Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Ankara, Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın No:396, 2009
- TEZCAN, D. "AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı", Prof. Dr. Turgut Akıntürk'e Armağan, Ed. Derya Ateş/Alper BULUR, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2008, s. 369-383.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N. Vergi Hukuku, Ankara, 10. Bası, Turhan Kitapevi, 2010.
- URAL, S. S., Hak ve Özgürlüklerin Korunması Bağlamında Bireysel Başvuru, Seçkin Yayıncılık A.Ş., Ankara, 2013.
- VELU, J., ERGEC, R. Convention Européenne des Droits de l'Homme, 2. Baskı, Bruylant, Brüksel, 2014.
- YALTI, B. Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1. Baskı, İstanbul, 2006.

2. AİHM Kararları

- Bendenoun/Fransa, B. No:12547/86, 24/2/1994.
- Bochan/Ukrayna (no. 2) [BD], B. No: 22251/08, 05.02.2015.
- Bouglame/Belçika (k.k.), B. No: 16147/08, 2/3/2010.
- Delcourt/Belçika, B. No: 2689/65, 17.01.1970.
- Dybeku/Ermenistan (k.k.), B. No: 557/12, 11.03.2014.
- Eğinlioğlu/Türkiye (k.k.), B. No: 31312/96, 21/10/1998.
- Engel ve Diğerleri/Hollanda, B. No: 5100/71 ... 5370/72, 08.06.1976.
- Ferrazzini/İtalya [BD], B. No:44759/98, 12/6/2001.
- Georgiou/İngiltere (k.k.), B. No: 40042/98, 16.05.2000.
- Hurter/İsviçre (k.k.), B. No: 48111/07, 15.05.2012.
- İsak Tepe/Türkiye, B. No. 17129/02, 21.10.2008.
- İso/Avusturya, B. No: 808/60, 08.03.1962.
- Janosevic/İsveç, B. No: 34619/97, 23.07.2002.
- J.F./Fransa (k.k.), B. No: 39616/98, 20.04.1999.
- Juge ve Ducamp/Fransa (k.k.), B. No: 66170/09, 12.04.2011.
- Jussila/Finlandiya [BD], B. No:73053/01, 23.11.2006.
- Jussy/Fransa, B. No: 42277/98, 08.04.2003.
- Koç ve Tambaş/Türkiye (k.k.), B. No: 46947/99, 24.02.2005.
- König/Almanya, B. No: 6232/73, 28.06.1978.
- Lauko/Slovakya, B. No: 26138/95, 02.09.1998.
- Mieg de Boofzheim/Fransa (k.k.), B. No: 52938/99, 03.12.2002.
- Morel/Fransa (k.k.), B. No: 54559/00, 03.06.2009.
- Perez/Fransa [BD], B. No: 47287/99, 12.02.2004.
- X/Avusturya, B. No: 7761/77, 08.05.1978., § 30;
- Västberga Taxi Aktiebolag ve Vulic/İsveç, B. No: 36985/97, 23.07.2002.

3. Anayasa Mahkemesi Kararları

- ACAR, S. B. No: 2013/1613, 2/10/2013.
- BOZKURT, N. B. No: 2013/664, 17.09.2013.
- DİNK, R. ve Diğerleri, B. No: 2012/848, 17.07.2014.
- ERDEM, M. ve Diğerleri, B. No. 2013/1845, 07.11.2013.
- ESİNER, H. K. B. No: 2013/1949, 24.06.2015.
- E.T.Y.İ. A.Ş., B. No: 2013/596, 08.05.2014.
- GÖKATALAY, T. B. No: 2013/1780, 20.03.2014.
- KAYA, M. B. No: 2014/19397, 25/3/2015.
- Keskin Kılıç Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş., B. No: 2013/4413, 21.11.2013.
- OKTAR, A. B. No: 2012/917,16/4/2013.
- SOLMAZ, O, B. No:2012/1049, 26/3/2013.
- TINARLIOĞLU, A. B. No: 2013/2156, 22.01.2015.
- Türkiye İş Bankası A.Ş. [GK], B. No: 2014/6192, 12.11.2014.
- YUMRUTAŞ, N. B. No: 2013/6355, 19.11.2015.

