

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN TÜRK ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU YOLU

INDIVIDUAL APPEALS TO THE TURKISH CONSTITUTIONAL COURT WITH REGARD TO TAX LAW

Tuğçe AKDEMİR*

Özet: Bu makalenin amacı, vergi hukuku açısından temel hak ve özgürlüklerin ihlalleri neticesinde Anayasa Mahkemesi'ne yapılacak olan bireysel başvuru yolunun incelenmesidir. Öncelikle, 1982 Anayasası'na getirilen değişiklik ile Anayasa Mahkemesi'ne yapılabilecek olan bireysel başvuru yolu incelenecek; daha sonra, bireysel başvuru yolunun vergi hukuku alanında uygulanması ele alınıp çalışma, uygulamaya yeni giren bireysel başvuru kurumunun günümüzde vergilendirme alanında nasıl şekillenip etkinlik kazanacağı yönünde görüş ve beklentiler ile tamamlanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru Yolu, Temel Hak ve Özgürlüklerin Korunması, Vergilendirme.

Abstract: The purpose of this essay is to present a review of the procedure of individual appeal against violations of the fundamental rights and freedoms to the Constitutional Court with regard to tax law. First of all, this article will begin with an examination of the aforementioned procedure which has been implemented as an amendment to the Constitution of 1982; subsequently, the practice of individual appeals in the field of tax law will be taken into evaluation; after which, this article will conclude in providing observations and prospects as to how the newly implemented concept of individual appeals will materialize and be executed in the field of taxation.

Keywords: Constitutional Court, Individual Appeals, Protection of The Fundamental Rights and Freedoms, Taxation.

GİRİŞ

İnsan hakları, bireylerin yalnızca insan olmaları sebebiyle sahip oldukları ahlaki haklar olarak tanımlanmakta; özünde insan merkezci bir düşünce ile bütün insanların, ahlaki değerleri bakımından eşit oldukları kabul edilmektedir.¹

* Arş. Gör., Ankara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

¹ Çoban Ali Rıza, "İnsan Haklarının Korunması ve Bireysel Başvuru: Yeni Anayasa'da Bireysel Başvuruya Yer Verilmeli mi?", Yeni Türkiye, S.50, 2013, s.750.

İnsan haklarını tanıyan, güvence altına alan anayasa metinleri, insan haklarının korunması açısından Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru kurumunu kabul ettiği takdirde bir taraftan, bireysel adaletin (Sübjektif İşlev) gerçekleştirilmesine katkı sağlarken; diğer taraftan, anayasal adaletin (Objektif İşlev) gerçekleşmesine yardımcı olacaktır.²

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru, aynı zamanda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ile evrensel insan hakları standartlarına ulaşılması bakımından da önemli bir imkan sağlayacaktır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), Türk Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolunu etkin bir iç hukuk yolu olarak değerlendirdiği takdirde, Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmadığı zaman, iç hukuk yollarının tüketilmediği gerekçesi ile başvuruyu reddedebilecektir.³

Günümüzde her ne kadar insan haklarına saygının geliştirilmesinde önemli adımlar atıldığı söylenebilse de bu hususun, kamu otoriteleri bakımından birincil nitelikte olduğu söylenememektedir. İşte bu sebeple insan hakları alanında etkin bir denetim yolunun açılmasıyla; diğer bir ifadeyle, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolunun kabul edilmesiyle birlikte, anayasanın hak odaklı hale gelmesi sağlanmakta, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan yıllık on bine yakın başvuruyu azaltacağı umudu doğmuş olmaktadır.

1982 ANAYASASI'NDA BİREYSEL BAŞVURU

I. Bireysel Başvuru Yönteminin Kavram, Kapsam ve İşlevi

Anayasallık sorununun Anayasa Mahkemesi'ne soyut (dava yolu) ve somut (itiraz yolu) norm denetim yolu ile taşınmasının yanında, 7.5.2010 tarihinde 1982 Anayasası'nın 148. maddesinde yapılan değişiklik ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesi vd. ile üçüncü bir yol olarak, anayasal hakları ihlal edilen bireylere, Anayasa Mahkemesi'ne doğrudan başvuru hakkının tanınması, diğer bir ifadeyle, teknik bir kavram olan "anayasa şikayeti" yolu ile anayasa yargısının artık daha bütünlüci bir hale büründüğü söylenebilmektedir.⁴

² Çoban, agm., s.753.

³ Altan Alparslan, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2011, s.146.

⁴ Kaboğlu İbrahim Ö., Anayasa Yargısı Avrupa Modeli ve Türkiye, 4.Bs., İmge Ki-

“Anayasanın Bağlayıcılığı ve Üstünlüğü” başlıklı 11. maddesi, “Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve **kişileri** bağlayan temel hukuk kurallarıdır.

Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.” Şeklinde düzenlendiğinden söz konusu 11. maddeyi de temel alarak 148. madde ile bireysel başvuru hakkı kişilere temel hak ve özgürlüklerin **dolaysız kullanımını** sağlamaktadır.⁵

Anayasada güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerinin somutlaştırılarak uygulamaya geçirilmesi ile herkes,⁶ AİHS kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne başvurabilecektir. Böylece bireylere subjektif hak koruması sağlayan anayasa şikayeti, demokratik hukuk devletin yapılandırılması açısından da önemli bir işleve sahip olacaktır.⁷

Ayrıca başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olma şartının arandığı anayasa şikayeti, kesin hükümlere karşı ikincil bir başvuru niteliği taşıdığı için “olağanüstü-olağandışı bir kanun yolu veya hukuki bir çare” olarak adlandırılmaktadır.⁸

II. Bireysel Başvuru Süreci

A. Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkına Sahip Olanlar

Anayasa’nın 148. maddesinde belirtildiği gibi 6216 sayılı Kanun’un 45. maddesine 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.” Böylece vergi ödeme gücüne sahip olan her “vergi yükümlüsü” ile “vergi ödevlileri” bireysel başvuru hakkına sahip olmaktadır.

tabevi, Ankara, 2007, s.93.

⁵ Sağlam Fazıl, “Anayasa Şikayetini Bekleyen Sorunlar”, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2011, s.21.

⁶ Göztepe, Ece, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2011, s.33.

⁷ Kanadoğlu Korkut, “Anayasa Şikayeti”, Bireysel Başvuru “Anayasa Şikayeti”, HUKAB Sempozyum Serisi 1 İçinde, Der. Musa Sağlam, Ankara, 2011, s.107.

⁸ Kılıç Haşim, “İnsan Hakları İhlallerini Önlemede Bireysel Başvurunun Rolü”, Yeni Türkiye, S.50, 2013, s.25.

Bununla birlikte 6216 sayılı Kanun'un 46. maddesine göre, *"Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir."*

Buradaki **"güncel ve kişisel hak ihlalinin"** bireye mağdur sıfatını kazandırmış olması yeterli görülürken, ayrıca kendisinin maddi veya manevi bir zarara uğramış olması gerekliliği aranmayacaktır.⁹ Kendisi aleyhine sonuç doğurabilecek temel hak ve özgürlüğe aykırı olabilecek işlem, eylem veya ihmâlin güncelliği bireysel başvuru sırasında gerçekleşmiş olmalı veya devam etmeli ancak ileride doğması söz konusu bir potansiyel hak ihlali niteliği taşımamalıdır.¹⁰

Dikkat edilmesi gereken diğer bir önemli husus ise, bireysel başvuruların ancak güncel, kişisel hak ihlalinin **"doğrudan etkilenenler"** tarafından yapılacak olmasıdır. Burada amaçlanan durum, kanunların genel, nesnel, kişilik dışı bir nitelik taşımasından dolayı daha somut ve sınırlı alanlarda başvuruların yapılmasının sağlanmasıdır.¹¹ Böylece, yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi (vergi yasaları, tüzük, yönetmelik, genel tebliği gibi) Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler için de bireysel başvuru yapılamayacaktır. (6216 sayılı Kanun madde 45/3)

Ayrıca, kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamayacağı gibi (örneğin; Türk vergi hukukuna göre vergi yükümlüsü sayılan kamu iktisadi kuruluşları ile iktisadi devlet teşekkülleri, vergi dairesi başkanlıkları) özel hukuk tüzel kişileri de sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilecektir.

Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar ise, bireysel başvuru yapamayacaktır. (siyasi haklar gibi)

⁹ Gözübüyük A.Şeref-Gölcüklü Feyyaz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulanması, 9. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s.40.

¹⁰ Gözübüyük- Gölcüklü, age., s.43.

¹¹ Oder, Bertil Emrah, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda (Anayasa Şikayeti) Etkin ve Etkili Kullanım Sorunları", Bireysel Başvuru "Anayasa Şikayeti", HUKAB Sempozyum Serisi 1 İçinde, Der. Musa Sağlam, Ankara, 2011, s.96.

B. Kanun Yollarının Tüketilmiş Olması

Bireysel başvuru yolu, temel hak ve özgürlüğü kamu gücü tarafından ihlal edilenlerin kendilerine tanınan ve kanunda öngörülen idari-yargısal olağan kanun yollarını kullanarak herhangi bir çözüme ulaşamaması sonucunda kullanılacak bir yol olup yukarıda da belirtildiği üzere ikincil nitelikte, olağanüstü-olağandışı kanun yolu olarak tanımlanmaktadır.¹²

Ulusal hukukun koyduğu kurallara göre, kanun yollarının tüketilmesi hem biçim hem de öz yönünden olmalıdır. Öz yönünden kanun yollarının tüketilmesi, AİHS ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nin önünde ileri sürülmesi gerekmektedir. Bu ifadeden anlaşılması gereken öz yönünden başvurunun her türlü hukuki uyumsuzluk için değil, sadece anayasada yer alan korumaya ve güvenceye sahip temel haklara ilişkin ihlalin kamu gücü tarafından kullanılarak yapılacak olmasıdır.¹³ **Biçim yönünden** kanun yollarının tüketilmesi ise, ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının yöntem, biçim, süre ve diğer koşullara (başvurunun karara bağlanması veya etkisiz olduğunun anlaşılması, başvurunun yetkili kişilerce yapılması gibi) uygun olacak şekilde bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olmasını gerektirir.¹⁴

Ancak vergi hukukunda, kural olarak "idari yollar" seçimlik başvuru yolu olarak düzenlendiği için ilgililerin Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunmadan önce idari yolları tüketmesi gerektiğini zorunlu yollar arasında sayamayacağımızı belirtmek gerekir.¹⁵ Bu durumun istisnasını ilk olarak, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre idari başvuru yolu öngörülen **gümrük vergilerine** ilişkin uyumsuzluklar oluşturun-

¹² Erdem Tahir, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.282, 2012, s.95.

¹³ Nazalı Ersin, "Anayasa Mahkemesine Vergisel Yönlü Bireysel Başvuru Hakkının Olası Sonuçları", *Vergi Dünyası*, S.377, 2013, s.41.

¹⁴ Gözübüyük-Gölcüklü, age., s.68.

¹⁵ Gümüşkaya Gamze, "Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* (Vergi Hukuku Toplantısı Özel Sayısı), Cilt:17, S.3-4, 2011, s.51.

maktadır. İkinci durumu, vergilendirme süreci içerisinde vergi idaresinin eylem, işlem veya ihmeline karşı açılacak olan **tam yargı davaları** oluştururken; üçüncü durum ise, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 124. maddesine göre, "*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.*" Şeklinde düzenlenmiş olup yargı yoluna gitmeden önce Maliye Bakanlığına şikayet yolu zorunlu tutulmuştur.

Anayasanın 148. maddesinin 3. fıkrasının son kısmına göre, "*Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.*" Buna karşılık 6216 sayılı Kanun'un 45. maddesinin 2. fıkrasında ise, "*İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir.*" Bu düzenlemelerden hareketle, Anayasada yer alan olağan kanun yollarının tüketilmesine yönelik açık hükme karşın yasadaki düzenlemeye bakılacak olursa "olağan" ifadesine yer verilmemiş olması "olağanüstü" kanun yolunun da tüketilmesi gerektiği şekilde anlaşılabilmektedir. Ancak, bu durumda yapılması gereken hak sahibinin lehine yorumla Anayasadaki düzenlemenin esas alınması veya 6216 sayılı Kanun'da Anayasaya uygun olarak değişikliğe gidilmesi gerektiğidir.¹⁶

C. Bireysel Başvuru Dilekçesi ve Harcı

Bireysel başvuru usulü 6216 sayılı Kanun'un 47. maddesine göre, bu kanunda ve içtüzükte belirtilen şartlara uygun olarak doğrudan ya da mahkemeler veya yurt dışı temsilcilikler vasıtasıyla yapılabilir. Başvurunun diğer yollarla kabulüne ilişkin usul ve esaslar İçtüzükle düzenlenir.

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.

¹⁶ Şahbaz İbrahim, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru ve Sorunlar", Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2011, s.83.

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, vekâletnamenin sunulması gerekir. Ancak bu hususta vekâletnamede özel bir yetkinin bulunmasına yönelik ayrıca açık bir düzenleme olmadığından uygulamada noterler vekâletnamelere “bireysel başvuru yapabilir” şeklinde hüküm düşmektedir.¹⁷

Başvuru evrakında herhangi bir eksiklik bulunması hâlinde, Mahkeme yazı işleri tarafından eksikliğin giderilmesi için başvurucu 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.

Ayrıca 6216 sayılı Kanun’un 75. maddesinin 8. fıkrasına göre, “2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu’na bağlı (I) sayılı tarifenin “A) Mahkeme Harçları” başlıklı bölümünün ilk cümlesine “yargı konularında” ibaresinden sonra gelmek üzere “, Anayasa Mahkemesine bireysel başvurularda” ibaresi ve “I- Başvurma harcı” başlıklı fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.” Buna göre 69 Seri No.lu Harçlar Genel Tebliğine göre, 2013 yılı için Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru harcı 198,35 TL olarak belirlenmiştir.

D. Bireysel Başvuru Süresi

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 on beş gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvurunun mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul veya reddeder. (6216 sayılı Kanun madde 47/5)

¹⁷ Deynekli Adnan, “Yargıtay’ın Anayasa Şikayetine Bakışı”, Bireysel Başvuru “Anayasa Şikayeti”, HUKAB Sempozyum Serisi 1 İçinde, Der. Musa Sağlam, Ankara, 2011, s.84.

Görüldüğü üzere, ihlal işlemine karşı bireysel başvuru yolunun olup olmadığına göre ayırım getirilmiş, sürenin başlangıcı ise, farklı şekillerde düzenlemiştir. Ancak, “başvuru yollarının tüketildiği tarihten” itibaren belirlenen otuz günlük süre konusu tartışma yaratabilir. Çünkü başvuru “başvuru yollarının tüketildiği” konusundaki bilgiyi ancak tebliğ ile öğrenebilecektir. Bu yüzden tebliğ yapılmadan önce sürenin başlatılmaması gerekir. Bu sebeple, kanun koyucunun olağan kanun yollarını öngörmesi halinde bunun tüketildiğinin tebliğ veya başka yolla öğrenildiği tarihten itibaren başlatılması gerekir. Aksi takdirde, “başvuru yollarının tüketildiği tarihten” başlatılacak otuz günlük süre, hak aramayı engelleyecektir.

Ayrıca Anayasanın 40. maddesinin 2. fıkrasına göre, “Devlet işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.” Bu yüzden Anayasadaki bu düzenleme 6216 sayılı Kanuna açıkça yansıtılmadığı gibi, kanunun 47. maddesinin 5. fıkrasında yer alan, “başvuru yollarının tüketildiği” veya “ihlalin öğrenildiği” tarihten itibaren otuz günlük sürenin başlayacağına ilişkin düzenleme yerinde değildir. Böyle bir durumda Anayasanın doğrudan uygulanması veya yasanın bu hükmünün iptal edilmesi gerekir.¹⁸

Ayrıca burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus, işleme karşı öngörülen kanun yolu başvurusunda “süreyi kaçırma, yanlış tebligat işlemleri nedeniyle kesinleşme veya bilinçli olarak yasa yoluna başvurmama yahut öngörülen kanun yolunun etkin olmayacağı düşüncesiyle tüketmeme” gibi nedenlerle kanun yolu tüketilmeksizin/tüketilemeden kesinleşmiş işlemler bakımından, kesinleşme tarihinden itibaren otuz gün içerisinde bireysel başvuruda bulunulması gerektiğidir.¹⁹

AİHM’e bireysel başvuruda bulunabilmek için iç hukuk yollarının tüketilmesinden itibaren **altı aylık süre** öngörüldüğü halde (AİHS, m.35/1), Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuruda otuz günlük sürenin öngörülmesi başvuruya hazırlanma bakımından hak aramayı güçleştirebilir. Diğer taraftan, AİHM’nin süre konusunda iç hukuk yollarının tüketilmediğine dair red kararını vermesi için geçen sürenin altı ay kadar uzun olmasına karşılık; iç hukukta öngörülen bu sürele-

¹⁸ Şahbaz, agm., s.99.

¹⁹ Şahbaz, agm., s.99.

rin kısa olması, iç hukuk yolunun tüketilmesi bakımından sorun yaratabilecektir.²⁰ Bu sebeple ön koşulların sağlanması açısından sürelerle ilgili sabit bir standart getirilmesi yerinde görülebilir.

III. Bireysel Başvurunun Kabul Aşaması Açısından İncelenmesi

A. Kabul Edilebilirlik Şartları

Bireysel başvuru hakkında kabul edilebilirlik kararı verilebilmesi için başvuru sürecine ilişkin şartların taşınması gerekir.

Mahkeme, Anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvurucunun önemli bir zarara uğramadığı başvurular ve başvuruda bulunanın hukuki yararının olmaması ile²¹ açıkça dayanak-tan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir.

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

Kabul edilemezlik kararları kesindir ve ilgililere tebliğ edilir.

Kabul edilebilirlik şartları ve incelemesinin usul ve esasları ile ilgili diğer hususlar İçtüzükle düzenlenir. (6216 sayılı Kanun madde 48)

B. Esas Hakkındaki İnceleme

Kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvuruların esas incelemesi bölümler tarafından yapılır. Başkan iş yükünün bölümler arasında dengeli bir şekilde dağıtılması için gerekli önlemleri alır.

Bireysel başvurunun kabul edilebilirliğine karar verilmesi hâlinde, başvurunun bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığı'na gönderilir. Adalet Bakanlığı gerekli gördüğü hâllerde görüşünü yazılı olarak Mahkemeye bildirir. Ancak başvurunun bir örneğinin Adalet Bakanlığı'na gönderilmesi yürütmenin davaya taraf yapılmasına sebebiyet vermekte ve bu durum kuvvetler ayrılığı ilkesine uygun düşmemektedir.

²⁰ Gözübüyük - Gölcüklü, age., s.69.

²¹ Deynekli, agm., s.84.

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, başvurucunun temel haklarının korunması için zorunlu gördükleri tedbirlere resen veya başvurucunun talebi üzerine karar verebilir. Burada genel olarak geçici hukuki himaye tedbirlerinden bahsedilmekte²² ve tedbire karar verilmesi hâlinde, esas hakkındaki kararın en geç altı ay içinde verilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde tedbir kararı kendiliğinden kalkacaktır.

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.

Bireysel başvuruların incelenmesinde, bu kanun ve İçtüzükte hüküm bulunmayan hâllerde ilgili usul kanunlarının bireysel başvurunun niteliğine uygun hükümleri uygulanır.

Esas hakkında incelemenin usul ve esasları ile ilgili diğer hususlar İçtüzükle düzenlenir.(6216 sayılı Kanun madde 49)

IV. Bireysel Başvuru Kapsamında Verilen Kararlar

Anayasada bireysel başvuruya ilişkin kapsam ve çalışma usulü düzenlenirken Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda nasıl karar vereceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Anayasanın 148. maddesinin son fıkrasına göre, "*Anayasa Mahkemesi, Anayasa ile verilen diğer görevleri de yerine getirir.*" Ancak, bireysel başvuru gibi önemli bir konunun anayasada açıkça düzenlenmesi yerine, bireysel başvuruya ilişkin usul ve esasların kanunla düzenlenmesine bırakılması bu kurumun hukuki güvence oluşturmamasını zayıflatmıştır.²³

²² Deynekli, agm., s.85.

²³ Şahbaz, agm., s.109.

6216 sayılı Kanun'un 50. maddesine göre, bireysel başvuru konusunda verilebilecek kararlar ikiye ayrılmaktadır. Buna göre, Anayasa Mahkemesi, esas incelemesi sonunda, başvurucunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verebilecektir.

A. Başvuruda Bulunanın Hakkının İhlaline Karar Verilmesi

Esas inceleme sonucunda, ihlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez. Burada karşımıza çıkan tartışmalı husus ise, "yapılması gerekenler" ifadesinin içinin ne şekilde doldurulması gerektiğidir. Kim, nasıl, ne şekilde yapılması gerekenleri tespit edecek ve en önemlisi Anayasa Mahkemesi böyle bir durumda yetkisini ne ölçüde kullanacaktır?²⁴

Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Buradaki kanun düzenlemesine bakıldığında, ilgili mahkemenin son kanun yolu incelemesini yapan mahkeme olarak anlaşılması ise yerinde olacaktır.²⁵

Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvurucu lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesi'nin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir.

Bölümlerin esas hakkındaki kararları gerekçeleriyle birlikte ilgililere ve Adalet Bakanlığı'na tebliğ edilir ve mahkemenin internet sayfasında yayımlanır. Bu kararlardan hangilerinin Resmî Gazete'de yayımlanacağına ilişkin hususlar İçtüzükte gösterilir. Ancak Anayasa'nın 153. maddesinin son fıkrasına bakıldığında, "*Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar.*" Şeklinde düzenlendiği görülürken; Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurular

²⁴ Deynekli, agm., s.87.

²⁵ Deynekli, agm., s.87

sonucunda verilecek olan kararların ise hangilerinin Resmi Gazete'de yayımlanacağına ilişkin hususların İktüzükte düzenlenmesine karar verilmesi Anayasa'nın 153. maddesinin son fıkrasına aykırı bir düzenleme oluşturmaktadır.²⁶

B. Başvuruda Bulunanın Hakkının İhlal Edilmediğine Karar Verilmesi

Esas inceleme sonucunda, Anayasa Mahkemesi başvurucunun hakkının ihlal edilmediği yönünde ise, başvurunun reddine karar verecektir.

Bununla birlikte, caydırıcı bir etki yaratması amaçlanarak, 6216 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre, *"Bireysel başvuru hakkını açıkça kötüye kullandığı tespit edilen başvuru alayhine, yargılama giderlerinin dışında, ayrıca iki bin Türk Lirasından fazla olmamak üzere disiplin para cezasına hükmedilebilir."*

C. Bireysel Başvurudan Feragat

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na (HMK) göre çekişmeli yargıda geçerli olan "tasarruf ilkesi" (HMK madde 24) gereğince taraflar, dava konusu üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabilecek; davacı dilerse, talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçebilecektir. (HMK madde 307)

Şekle bağlı (yazılı feragat-sözlü feragat) bir usul işlemi niteliği taşıyan davadan feragat; içeriği bakımından, maddi hukuk işlemi sayılmaktadır.²⁷ Buna göre, davadan feragat, HMK'nın 303. maddesine göre, maddi anlamda kesin hüküm gibi sonuç doğuracak; kısacası tarafları, konusu, sebebi aynı olan dava yeniden açılmayacaktır. Diğer taraftan, HMK'nın 310. maddesine göre, hüküm kesinleşinceye kadar davacı tek taraflı irade beyanı ile davadan feragat edebilmekte ve bu hususta feragatın mahkeme tarafından ayrıca kabulüne gerek duyulmamaktadır.

²⁶ Şahbaz, agm., s.118.

²⁷ Kuru, Baki-Arslan, Ramazan-Yılmaz, Ejder, Medeni Usul Hukuku, 22. Bs., Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.528.

Hiç kimse açmış olduğu davayı sonuna kadar takip etme zorunluluğu altında tutulamayacağı için davadan feragat, her dava için uygulanabilir bir işlem niteliği taşımaktadır. 6216 sayılı kanun da aynı şekilde davadan feragat kurumunu kabul etmekte ve 50. maddenin 5. fıkrasına göre, “*Davadan feragat hâlinde, düşme kararı verilir.*” Şeklinde düzenlendiği görülmektedir.

Anayasa Mahkemesi’nin bireysel başvurunun öznel işlevine ağırlık verip, nesnel işlevine ağırlık vermemesi, diğer bir ifadeyle, temel hak ve özgürlüklerin ihlali kararı verebilmesi için kişinin talebine bağlı olması feragat kurumunun da benimsendiğini bize göstermektedir.²⁸ Ancak bazı ülkelerde yargılamaya devam edilebileceği yönünde kararlar verildiği için iradenin fesada uğratılması halinde ve irade sakatlıkları durumunda başvurunun nereye yapılacağı ve nasıl uygulanacağı yönünde uygulamada bazı sorunlar gündeme gelebileceği unutulmamalıdır.²⁹

BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN VERGİ HUKUKU ALANINDA UYGULANMASI

I. Genel Olarak Vergi - Bireysel Hak İlişkisi

İnsanların varlıklarını sürdürebilmeleri, onların zorunlu olan ihtiyaçlarının giderilmesi ile gerçekleştiği için bu gereksinimlerin karşılanması amacıyla gösterilen çabalar olarak adlandırılan “ekonomik faaliyetler”³⁰ ile devletlere bir takım görevler düşmektedir.

Buna göre, bir taraftan sosyal ve demokratik devletlerin gerekleri doğrultusunda toplumdaki ihtiyaçlar giderilmekte, üretimde ve tüketimde etkinliğin sağlanması amacıyla kamusal yardımlar yapılmakta; diğer taraftan ise, kamu hizmetlerinde bulunabilmek amacıyla yapılan kamu harcamalarının finansmanı vergi ve benzeri gelirlerle sağlanmaktadır.

Vergi kanunları bu doğrultuda, mükelleflere vergiye ilişkin çeşitli ödevler yüklemektedir. Buna göre mükellefler, bu yükümlülüklerini kanunlarda öngörülen esas, şekil ve zamanlarda gerçekleştirmelidir.

²⁸ Oder, age., s.103.

²⁹ Deynekli, agm., s.88.

³⁰ Pekin, Tefvik, Ekonomiye Giriş, İstiklal Matbaası, İzmir, 1982, s.1.

ler. Ancak bu zorunluluk, mükelleflerin ödevlerini uygun bir şekilde yerine getirebilmesi amacıyla, idareye sıkı bir denetim ve yaptırım uygulama yetkisi de vermektedir.³¹

Kişilerin hak ve özgürlüklerine etkin müdahalelerden biri olarak kabul edilen devletin vergilendirme yetkisi, Anayasa'da güvence altına alınarak,³² temelde "anayasal hukuk devletin" sağladığı, belirli ilkeler doğrultusunda düzenlenen hukuki güvencelere dayanmaktadır.

Çağdaş demokratik uygarlıkların ulaşabileceği en önemli basamaklardan biri olan hukuk devleti,³³ insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uyan bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekte kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kuralları ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir.³⁴ Kısacası hukuk devleti ilkesi ile devlet, sadece yönetilenlerin uymakla yükümlü olduğu kuralları koymakla kalmaz, aynı zamanda bireylere ve topluma hukuki güvenceler sağlayarak, koyduğu hukuk kuralları ile kendisini de bağlı sayar.³⁵ 1982 Anayasası'nın "Cumhuriyetin Nitelikleri" başlıklı 2. maddesi, "*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir.*" şeklinde düzenlenerek hukuk devletini cumhuriyetin nitelikleri arasında belirtmiştir.

Bu hususta, kamusal ihtiyaçların karşılanması amacıyla toplanacak olan vergilerin ülke sistemleri içerisinde başarılı, tasarruflu olabilmesi ve en önemlisi bireylerin hak ve özgürlüklerini esas alacak bir biçimde dengeli ve orantılı bir şekilde³⁶ uygulanabilmesi için hangi yolların izlenmesi gerektiği sorunu çıkmaktadır.

³¹ Baklacioğlu, Sadık, Vergi Hukuku Ders Notları, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Ankara, 1965-1966, s.131.

³² Çağan, Nami, "1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme", Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1983, s.69.

³³ Özbudun, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, 12. Bs., Yetkin Basımevi, Ankara, 2011, s.123.

³⁴ Nohutçu, Ahmet, İdare Hukuku, 2. Bs., Savaş Yayınları, Ankara, 2009, s.31.

³⁵ Günday, Metin, İdare Hukuku, 10. Bs., İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s.39.

³⁶ Uzun, Mehmet Cengiz, "Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.235, 2008, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2182>, Erişim Tarihi: 17.06.2013.

1982 Anayasası'nın "Cumhuriyetin Nitelikleri" başlıklı 2. maddesi ile "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesi birlikte göz önüne alındığında, vergiye uyumlu bir toplumun oluşturulabilmesi, her şeyden önce **adil bir vergi sistemine** bağlı olduğu için vergide adaletin sağlanabilmesi adına "kimlerden, hangi şartlar altında ve nasıl vergi toplanabileceği" sorularına etkin bir çözüm bulmak gerektiği görülmektedir.

Adalet kavramı, temelinde kesin ve mutlak bir anlam taşımayan kişisel değer yargılarına bağlı sübjektif nitelikte olduğu için, vergileme ilkeleri içerisinde yer alan vergide adalet kavramının temellendirilmesi de içinde bulunulan ekonomik, sosyal, siyasal ve hatta ahlaki düşüncelere göre farklılıklar gösterip nispi ve sübjektif bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁷

Adaletli bir vergi, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınmasıyla hazırlanan ve hem yatay eşitliğe hem de dikey eşitliğe uygun olan bir vergidir. Buna göre:³⁸

- **Yatay Eşitlik:** Aynı ya da benzer durumda olan yükümlülerin "eşitlere eşit muamele ilkesi" gereğince aynı boyutta ve aynı şekilde vergilendirilmesini ifade eder.
- **Dikey Eşitlik:** Sosyal ve ekonomik durumları birbirinden farklı olan yükümlülerin farklı muamelelere tabi tutulmasını ifade eder. Böylece, içinde bulundukları duruma göre, bazı bireyler diğerlerine göre daha yüksek vergi ödeyeceklerdir.³⁹

Burada amaçlanan husus, mükelleflerin birbirlerinden farklı olan kişisel, ailevi ve ekonomik durumlarına ve değişen ekonomik koşullara göre, iktisadi etkinliğin sağlanması adına **eşit bir şekilde vergilendirmeyi** gerçekleştirmektir.⁴⁰

Ayrıca, bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyarak keyfi ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları engelleyen **vergilerin kanuniliği**

³⁷ Erginay, Akif, Kamu Maliyesi, 12. Bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 1987, s.43.

³⁸ Musgrave, Richard A., "Horizontal Equity, Once More", *National Tax Journal*, 1990, Vol.43, No: 2, s.113.

³⁹ Stiglitz, Joseph E., *Economics Of The Public Sector*, 3.Bs., W.W. Norton&Company, New York / London, 2000, s.469.

⁴⁰ Noord, Paul Van Den-Heady, Chistopher, "Surveillance of Tax Policies: a synthesis of findings in economic surveys", OECD Economics Department Working Papers, 2001, No:303, s.17.

ilkesi ile de hiçbir surette kanunsuz vergi alınamayacağı ifade edilmektedir.⁴¹ Böylece, vergilerin kanuniliği ilkesi ile vergilerin, bir yandan genel-objektif düzenleyici işlemlerle konulması sağlanırken; diğer taraftan, yapılacak olan bireysel-sübjektif işlemler, vergi kanunlarına uygun bir şekilde gerçekleştirilmektedir.⁴²

Kısacası, “vergiciliğin anayasası” olarak da adlandırılabilen vergileme ilkeleri ile kanun koyucu tarafından belirlenen kurallar ile şekle ve usule ait sorunlar açıklanır. Böylece bu ilkelere uygunluk gösteren vergi sistemleri, bireylerin hak ve özgürlüklerini esas alarak toplum tarafından benimsendiği ölçüde uygulamada başarılı olacaktır.⁴³

II. Vergilendirme Alanında Bireysel Başvuruya Konu Olabilecek Haklar

A. Mülkiyetin Korunmasını Talep Hakkı

Vergilendirme - mülkiyet ilişkisi, kamu yararı ölçüsünde tüm ekonomik menfaatler bakımından bireyin mülkiyet hakkına müdahale oluşturmakta; sonuç olarak bireyin malvarlığı, alınan vergi miktarı kadar eksilmektedir.⁴⁴

Her türlü mali yükümlülüğün mülkiyet hakkına müdahale edebileceğinin kabulü ile burada dikkat edilmesi gereken husus, kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki denge ve oranın keyfi olmaması ve hukuki güvenceler sağlaması gerektiğidir.⁴⁵

Bireylerin mali durumlarını temelden sarsan ve ağır yük getiren vergiler, içinde bulunulan siyasi, ekonomik, sosyal şartlar gözetilerek Anayasa Mahkemesi tarafından ayrıca değerlendirilmeli, devletin varlığını sürdürebilmesi ve kamu hizmetlerini karşılayabilmesi açısından sahip olduğu vergileme yetkisinin meşruluk alanı dışına çıkmasına

⁴¹ Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 2.Bs., XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008, s.12.

⁴² Öncel, Mualla-Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami, Vergi Hukuku, 22.Bs., Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s.40.

⁴³ Tuncer, Selahattin, Kamu Maliyesi, 4. Bs., Yakın Ofset Matbaası, İstanbul, 1975, s.292.

⁴⁴ Yaltı, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayın, İstanbul, 2006, s.49.

⁴⁵ Nazal, agm., s.44.

izin vermemelidir.⁴⁶ Çünkü mülkiyet hakkına vergilendirme ile müdahale edilebilmesi ancak belirlilik ve öngörülebilirlik sağlayan vergilemede kanunilik ilkesi ile meşruluk kazanmakta,⁴⁷ böylece egemenlik hakkına sahip demokratik sosyal devletler, gerek toplumun gerekse devletin kendi ihtiyaçlarını adalet ilkesine uygun bir şekilde giderebilmektedir. Diğer taraftan ise, değişen ekonomik, siyasi ve sosyal olayların etkisiyle birlikte içinde bulunulan şartlara göre,⁴⁸ mülkiyet hakkına müdahaleyi vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde yeniden yapılandırabilmektedirler.

B. Adil Yargılanma Hakkı

İnsan onuruna yaraşır bir şekilde bireylere özgürlüğünü veren adalet kavramı, temel haklar konusunda dokunulmaz, vazgeçilmez, devredilmez nitelikler taşıdığı ölçüde oluşan adil bir hukuk sistemi ile herkese hakkı olanı verecek, böylece ideal hukuk düzeni sağlanmış olacaktır.⁴⁹

AIHS' nin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı, her ne kadar sözleşmede tanımlanmamış olsa da sözleşme içeriğine bakıldığında belki de en kapsamlı "haklar demetini" barındırdığı görülebilmektedir.⁵⁰

Adil yargılanma hakkı, bir taraftan adli mekanizmanın işleyişini sağlarken; diğer taraftan ise, adli mekanizmanın kurumlarını içermektedir.⁵¹ Aynı zamanda hukukun üstünlüğü ilkesini temel alan adil yargılanma hakkı ile bireylere hukuki güvenceler verilerek "adalet standardı" da bu şekilde sağlanmış olmaktadır.⁵²

Adil yargılanma başlığı altında hangi tür uyuşmazlıklara güvence sağlandığı konusunda, madde metninden "medeni hak ve yükümlü-

⁴⁶ Erdem, agm., s.13.

⁴⁷ Yaltı, age., s.73.

⁴⁸ Sayar Nihad S., Kamu Maliyesi, 5.Bs., Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s.132.

⁴⁹ Kılıç, agm., s.30.

⁵⁰ "Mahkemeye başvuru hakkı, kanunla kurulmuş bağımsız tarafsız mahkeme önünde yargılanma hakkı, hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, silahların eşitliği-çelişmeli yargılanma hakkı, susma hakkı, hazır bulunma hakkı, aksi kanıtlanıncaya kadar masum sayılma hakkı, delillere ilişkin haklar, gerekçeli karar hakkı, avukat ile temsil hakkı, aleni duruşma hakkı, makul sürede yargılanma hakkı gibi."

⁵¹ Gözübüyük-Gölcüklü, age., s.266.

⁵² Yaltı, age., s.81.

lüklerin" ile "suç isnatlarının" karara bağlanması şeklinde tahdidi olarak sayıldığı anlaşılmaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, Anayasa Mahkemesi'nin de aynı şekilde AİHM' in uyguladığı gibi içinde bulunulan somut olayın koşullarına göre karar vermesi gerektiğidir. Örneğin, "**medeni hak ve yükümlülüklerden**" bahsedilirken, sadece özel hukuk medeni hak ve yükümlülüklerden değil aynı zamanda, kamu hukuku alanında değerlendirilen vergi hukuku gibi alanlar da dikkate alınmalıdır.

Demokrasinin temel unsurlarından biri olarak kabul edilen vergi ödevi⁵³ geniş yorumlanmalı ve Anayasa Mahkemesi tarafından da aynı şekilde adil yargılanma hakkı kapsamı içerisinde değerlendirilmelidir.

"**Suç isnatları**" açısından konuya bakılırsa, her ne kadar vergi suçlarında uygulanacak cezai yaptırımın niteliği tartışmalı olsa da temel olarak amaç hukuki yararın korunmasıdır. Suç, bir yandan hazine kaybını önlemek ve doğmuş olan vergi ziyasını telafi etmeyi de aşan amaç taşırken, diğer yandan da kamu düzeninin bozulmasını önlemeyi ve bozulan kamu düzeninin tesisini amaçlar.⁵⁴

İşlenen suç "idari" nitelikteyse, verilen cezalar yükümlü ya da sorumlunun malvarlığına başvurmak şeklinde olur ve bu yaptırımlar idari yöntemlerle uygulanır. Eğer suç "adli vergi suçu" niteliğindeyse, hürriyeti bağlayıcı cezalara başvurulur, bu cezalardaki yaptırımlar ise ceza mahkemeleri tarafından ve ceza usulünde yazılı usul kurallarına uygun bir şekilde uygulanır.⁵⁵

Bu hususta yapılması gereken Anayasa Mahkemesi'nin de aynı şekilde AİHM gibi konuya olumlu bakması, AİHS'nin 6. maddesi ile uyumlu hale getirilen Anayasa'nın "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı 36. maddesinin de göz önüne alınmasıyla sonuç olarak, gerek idari dava sürecinde gerekse adli yargılama sürecinde vergi yükümlülerinin ve sorumlularının adil yargılanma haklarına sahip olduğunu kabul etmesidir.

⁵³ Yaltı, age., s.91.

⁵⁴ Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s.23.

⁵⁵ Edizdoğan, Nihat-Taş, Metin-Çelikkaya, Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Ankara, 2007, s.77.

C. Diğer Hak ve Özgürlüklere İlişkin Bireysel Başvuru Yolu

Mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakları dışında AİHS kapsamında güvence altına alınan ve vergiye ilişkin düzenlemeler ve yaptırımlar konusunda diğer temel hak ve özgürlükler açısından da vergi ilişkisine bağlı ihlaller kapsamında denetim ve koruma talepleri söz konusu olabilir.

Vergilendirme yoluyla temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahalelerden her bir özgürlük kendine ait özelliklere göre değerlendirilecektir.⁵⁶ Söz konusu bu özgürlüklerden özellikle, din ve vicdan özgürlüğü, özel hayatın gizliliği, toplanma özgürlüğü, ifade özgürlüğü, ayrımcılık yasağı gibi haller dikkate alınmaktadır.

Demokratik toplumlarda kişi dokunulmazlıklarının sınırları arasında kalan özel yaşam hakkı, uluslararası sözleşmelerde korunması gereken temel insan hakkı olarak tanınmıştır. 1982 Anayasası'nın "Özel Hayatın Gizliliği" başlıklı 20. madde hükmüne göre, "*Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.*" Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesinde düzenlenen "Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı" başlıklı hükmüne göre de aynı şekilde, "*Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.*"

Böylece bireyin fiziksel ve duygusal dokunulmazlığı, onuru, saygınlığı, kimliği koruma altına alınmış, meslek sırrına ilişkin bilgilerin açıklanmaması yönünde bir koruma alanı yaratılmıştır. Buna göre, devletin bireyi izlemeye alması, mali faaliyetlerini araştırması gibi hal-ler özel yaşam hakkına müdahale oluşturacaktır.⁵⁷

İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'nin 4. Ek Protokolü'nün "**Serbest Dolaşım Özgürlüğü**" başlıklı 2. maddesine göre, "*Bir devletin ülkesi içinde usulüne uygun olarak bulunan herkes, orada serbestçe dolaşma ve ikametgahını seçebilme hakkına sahiptir.*"

Herkes, kendi ülkesi de dahil, herhangi bir ülkeyi terk etmekte serbesttir.

⁵⁶ Erdem, agm., s.104.

⁵⁷ Taş, Fatma, Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.30.

Bu haklar, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu tedbirler olarak ve yasayla öngörülmüş sınırlamalara tabi tutulabilir.

Bu maddenin 1. fıkrasında sayılan haklar, belli yerlerde, yasayla konmuş ve demokratik bir toplumda kamu yararının gerektirdiği sınırlamalara tabi tutulabilir.” Buna göre, vergi borcundan dolayı kişiye yurt dışına çıkış yasağı konulması halinde bu hükme aykırılık oluşturacaktır.

Yurt dışına çıkış yasağı, vergi yükümlülerinin seyahat özgürlüğüne yapılan bir devlet müdahalesi niteliği taşımaktadır.⁵⁸ Anayasa Mahkemesi'nce; yurt dışı çıkış yasağı uygulamasının yasal dayanağı olan 5682 sayılı Kanun'un 22. maddesinde ki “...vergiden borcu olduğu pasaport vermeye yetkili bildirilenlere” şeklindeki düzenleme Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiştir.⁵⁹ Ancak mahkeme, iptal kararının ortaya çıkaracağı hukuki boşluğu gidermek için kararın Resmi Gazete'de yayımından altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir. İptal kararı 08.12.2007 tarihinde resmi gazetede yayınlanmıştır.

1982 Anayasası'nın “Yerleşme ve Seyahat Hürriyeti” başlıklı 23. maddesinde “Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir.” hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin 3. fıkrasında ise “Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Yine Anayasa'nın “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılması” 13. maddesinde “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.” şeklinde hüküm bulunmaktadır.

Diğer taraftan “Vergi Ödevi” başlıklı 73. madde Anayasa'nın “Temel Hak ve Ödevler” kısmında yer almaktadır. Anayasa bütünü içinde vergi ödevini düzenleyen 73. maddesi sistematik bir biçimde değerlendirildiğinde, Anayasa da vergi ödevinin bir vatandaşlık ödevi olarak kabul edildiği açıktır. Anayasa Mahkemesi kararları da bu yöndedir.⁶⁰

⁵⁸ Yaltı, Billur, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışına Çıkış Yasağı”, TBB Dergisi, S.66, 2006, s.95.

⁵⁹ Anayasa Mahkemesi 08.11.2007 tarihli E. 2007/4, K. 2007/81 Sayılı Kararı.

⁶⁰ Yaltı, agm., s.110.

Bugün vergi yükümlülüğüne aykırılıklar veya vergi ödememe, devlete değil, demokratik toplum düzeni içinde başkasının haklarına zarar bağlamında algılanmalıdır. Nitekim AİHM, yakın tarihli sözleşmeye aykırı bulduğu Riener Kararı'nda⁶¹, vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkış yasağı ile seyahat özgürlüğüne müdahalede meşru gerekçeyi, *"kamu düzeni ve başkalarının hak ve özgürlüklerini koruma"* bağlamında değerlendirmiştir.⁶²

Anayasa Mahkemesi'nin yurt dışına çıkış yasağına ilişkin 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22. maddesinin " ... vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere ..." hükmünü iptal etmesinde ki en önemli gerekçe yukarıda açıklanan Anayasal hükümler çerçevesinde, yerleşme ve seyahat hürriyetinin tebliğ ile sınırlandırılmayacağına ilişkindir. Yurt dışı çıkış yasağının tebliğ ile yapılamayacağı gibi uygulamanın tüm yasal unsurlarının yasada yerini alması gerekmektedir. Dolayısıyla, seyahat hürriyetine ilişkin sınırlama getirebilmek için, diğer bir ifade ile yurt dışı çıkış yasağı uygulayabilmek için, referans tamamen kanun olmalıdır. Bu temel esasın ihlali iptal gerekçelerinden birini oluşturmaktadır.⁶³

Mükellefin, vergiye ilişkin hak ve özgürlüğünü etkileyebilecek diğer bir durum ise, **ayrımcılık yasağına** riayet edilmemesi oluşturmaktadır. Ayrımcılık yasağı, aynı hukuki durumda olanlara aynı hukuki muamelenin uygulanmasının gereği olarak eşitlik ilkesi çerçevesinde ele alınır.⁶⁴

⁶¹ Riener-Bulgaristan Davası 23.05.2006 tarihli No. 46343/99: "AİHM, yetkili mercilerin kararlarında ölçülülük ilkesini gereğince gözetmediklerini ve başvurana getirilen seyahat yasağının süresi belirsiz otomatik bir tedbir olduğunu kaydetmiştir. AİHM ayrıca ilgili hukuk ve uygulamalarda muğlaklık bulunduğunu kaydetmiştir. Uzun süre devam ettirilen bu seyahat yasağı güdülen amaçla, yani söz konusu verginin ödenmesini temin amacıyla orantılı değildi. Bu nedenle, AİHM 4 Numaralı Protokolün 2. maddesinin ihlal edildiğine hükmetmiştir. AİHM, başvuranın teoride seyahat yasağına itiraz etme olasılığı bulunmakla birlikte, uygulamada ulusal mahkemelerin seyahat yasağının kanuna uygunluğunu yalnızca usul bakımından incelediklerini ve şikayetin esasına bakmadıklarını kaydetmiştir. Dolayısıyla, AİHM Bulgar hukukundaki inceleme kapsamının çok sınırlı olduğundan bahisle oybirliğiyle Sözleşmenin 13. maddesinin ihlal edildiğine hükmetmiştir."

⁶² Yaltı, agm., s.112.

⁶³ Aydoğmuş Mahmut, "Yurtdışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Neler Değişti?", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.241,2008,<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2297>, Erişim Tarihi: 19.06.2013.

⁶⁴ Sancakdar Oğuz, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türk Yargı Sistemindeki Konumu ve Kararların İdari Yargı Hakiminin Vereceği Kararlara Etkisi", *Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl -11 Mayıs 2007*, Danıştay Matbaası, Ankara, 2008, s.219.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 14. maddesinde düzenlenen “**Ayrımcılık Yasağı**” başlıklı hükmüne göre, “Hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal 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.” Sınırlayıcı değil, örnekleyici olan madde hükümleri, mutlaka sözleşme ve ek protokollerde güvence altına alınan bir hakka yönelik olması gerekmektedir. Ayrıca 14. maddenin ihlal edilmiş sayılabilmesi için aynı zamanda ilgili olduğu hakta ihlal edilmiş olmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, salt ayrımcılık yasağı kapsamında bağımsız olarak bu hüküm ileri sürülemeyecek ancak sözleşme tarafından belirlenen bir hakka yönelik olarak ayrımcılığın yapılması halinde ileri sürülebilecek olduğudur.⁶⁵

İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye ek 12 Numaralı Protokol'ün “**Ayrımcılığın Genel Olarak Yasaklanması**” başlıklı 1. maddesine göre ise, vergilendirmede başlı başına bir ayrımcılık teşkil ettiğini düşünen mükellef Anayasa Mahkemesi'ne doğrudan başvurabilecektir.

SONUÇ

1789 tarihli İnsan Hakları Evrensel Bildirisi'nden bu yana insan hakları konusunda, önemli gelişmeler katedilmiş, AHİS'nin kabul edilmesi ve AİHM'nin kurulması ile birlikte sözleşmeye taraf olan ülkelerin insan haklarına aykırı davranışları engellenmek istenmiştir.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru için Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde çıkarılan yasalar ve en önemlisi yapılan Anayasa değişiklikleri ile bu türden ihlallerin azaltılması amaçlanmıştır.

Anayasa ve AHİS kapsamında korunan temel hak ve özgürlüklere gelebilecek herhangi bir ihlalin tespitinin ve tazminin amaçlanması, vergilendirme alanında da karşılaşılabilecek hak ihlallerinin önlenmesini temin edecektir. Ancak, uygulamaya yeni giren bireysel başvuru kurumunun günümüzde vergilendirme alanında nasıl şekillenip etkinlik kazanacağı ise, Anayasa Mahkemesi'nin ileride vereceği kararları ile görülecektir.

⁶⁵ Uzun, agm., <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2182>, Erişim Tarihi: 17.06.2013.

KAYNAKLAR

- Altan Alparslan, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2011, S.A: 142-151.
- Anayasa Mahkemesi 08.11.2007 tarihli E. 2007/4, K. 2007/81 Sayılı Kararı.
- Aydoğmuş Mahmut, "Yurtdışı Çıkış Yasağı Uygulamasında Neler Değişti?", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.241,2008,<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2297>, Erişim Tarihi: 19.06.2013.
- Baklacioğlu Sadık, Vergi Hukuku Ders Notları, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Ankara, 1965-1966.
- Çağan Nami, "1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme", Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1983, S.A:69-81.
- Çoban Ali Rıza, "İnsan Haklarının Korunması ve Bireysel Başvuru: Yeni Anayasada Bireysel Başvuruya Yer Verilmeli mi?", *Yeni Türkiye*, S.50, 2013, S.A: 749- 758.
- Deynekli Adnan, "Yargıtay'ın Anayasa Şikayetine Bakışı", Bireysel Başvuru "Anayasa Şikayeti", HUKAB Sempozyum Serisi 1 İçinde, Der. Musa Sağlam, Ankara, 2011, S.A: 77-88.
- Edizdoğan Nihat-Taş Metin-Çelikkaya Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Ankara, 2007.
- Erdem Tahir, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.282, 2012, S.A:83-106.
- Erginay Akif, Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1987.
- Göztepe Ece, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2011, S.A: 32-43.
- Gözübüyük A.Şeref-Gölcüklü Feyyaz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 9. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
- Gümüşkaya Gamze, "Vergi Ödevlisinin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurusunun Kabul Edilebilirlik Koşulları", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* (Vergi Hukuku Toplantısı Özel Sayısı), Cilt:17, S.3-4, 2011, S.A:33-57.
- Günday Metin, İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.
- Güneş Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 2.Baskı, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008.
- Kaboğlu İbrahim Ö., Anayasa Yargısı Avrupa Modeli ve Türkiye, 4.Baskı, İmge Kitabevi, Ankara, 2007.
- Kanadoğlu Korkut, "Anayasa Şikayeti", Bireysel Başvuru "Anayasa Şikayeti", HUKAB Sempozyum Serisi 1 İçinde, Der. Musa Sağlam, Ankara, 2011, S.A:107-115.
- Kılıç Haşim, "İnsan Hakları İhlallerini Önlemede Bireysel Başvurunun Rolü", *Yeni Türkiye*, S.50, 2013, S.A:28-33.
- Kuru Baki-Arslan Ramazan-Yılmaz Ejder, Medeni Usul Hukuku, 22. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.
- Musgrave Richard A., "Horizontal Equity, Once More", *National Tax Journal*, 1990, Vol.43, No: 2, S.A:113-122.

- Nazalı Ersin, "Anayasa Mahkemesine Vergisel Yönlü Bireysel Başvuru Hakkının Olası Sonuçları", *Vergi Dünyası*, S.377, 2013, S.A: 40-46.
- Nohutçu Ahmet, *İdare Hukuku*, 2. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 2009.
- Noord Paul Van Den-Heady, Chistopher, "Surveillance of Tax Policies: a synthesis of findings in economic surveys, OECD Economics Department Working Papers, 2001, No:303, S.A: 1-87.
- Oder Bertil Emrah, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda (Anayasa Şikayeti) Etkin ve Etkili Kullanım Sorunları", Bireysel Başvuru "Anayasa Şikayeti", HUKAB Sempozyum Serisi 1 İçinde, Der. Musa Sağlam, Ankara, 2011, S.A: 89-106.
- Öncel Mualla-Kumrulu Ahmet-Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, 22.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.
- Özbudun Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, 12. Baskı, Yetkin Basımevi, Ankara, 2011.
- PekinTevfik, *Ekonomiye Giriş, İstiklal Matbaası*, İzmir, 1982.
- Sağlam Fazıl, "Anayasa Şikayetini Bekleyen Sorunlar", *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Türkiye Barolar Birliği Yayınları*, Ankara, 2011, S.A: 20-31.
- Sancakdar Oğuz, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türk Yargı Sistemindeki Konumu ve Kararların İdari Yargı Hakiminin Vereceği Kararlara Etkisi", *Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl -11 Mayıs 2007, Danıştay Matbaası*, Ankara, 2008, S.A:211-293.
- Sayar Nihad S., *Kamu Maliyesi*, 5.Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975.
- Stiglitz Joseph E., *Economics Of The Public Sector*, 3.Baskı, W.W. Norton&Company, New York / London, 2000.
- Şahbaz İbrahim, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru ve Sorunlar", *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Türkiye Barolar Birliği Yayınları*, Ankara, 2011, S.A: 71-127.
- Şenyüz Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.
- Taş Fatma, *Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara, 2008.
- Tuncer Selahattin, *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Yakın Ofset Matbaası, İstanbul, 1975.
- Uzun Mehmet Cengiz, "Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.235, 2008, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=2182>, Erişim Tarihi: 17.06.2013.
- Yaltı Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayın, İstanbul, 2006.
- Yaltı Billur, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurtdışına Çıkış Yasağı", *TBB Dergisi*, S.66, 2006, S.A:95-120.