

VERGİ ÖDEVLİSİNİN ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURUSUNUN KABUL EDİLEBİLİRLİK KOŞULLARI

Ar. Gör. Gamze Gümüşkaya*

Giriş

Bu çalışma, henüz yürürlüğe girmiş olmasa da, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun* ile yakın gelecekte hukuk sistemimize dahil olması öngörülen*, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru sistemine ilişkindir. Yapılan inceleme konunun vergi hukuku boyutuna yönelik olduğundan, bireysel başvuruya ilişkin olan ancak vergi hukuku açısından özellik taşımayan hususlara yalnızca ana hatlarıyla yer verilmeye çalışılmıştır.

12 Eylül 2010 tarihli referandumda kabul edilen 5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun* ile Anayasa'da ve bu bağlamda Anayasa Mahkemesi'nin yapısı ve görevlerinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu çerçevede, söz konusu Kanun'un 18'inci maddesi ile Anayasa Mahkemesi'ne, mevcut görevlerine ek olarak "bireysel başvuruları karara bağlamak" görev ve yetkisi verilmiştir. Bireysel başvuru yolu, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un "İnceleme ve Yargılama Usulleri" başlıklı Dördüncü Kısımının Dördüncü Bölümünde düzenlenmiştir. Kanun'un Geçici 1'inci maddesine göre

* İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

* 03.04.2011 tarih ve 27894 numaralı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

* Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un "Yürürlük" başlıklı 76'ncı maddesi uyarınca, bireysel başvurunun düzenlendiği 45 ila 51'inci maddeleri 23.09.2012 tarihinde yürürlüğe girecektir.

* 13.05.2010 tarih ve 27580 numaralı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, 23 Eylül 2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceleyecektir.

Bireysel başvuru yolu ya da doktrinde kullanılan diğer bir adıyla anayasa şikayeti¹, “kişilerin anayasayla güvence altına alınmış haklarını korumaya yönelik, yasa ya da anayasayla öngörülmuş olan dava türü” olarak tanımlandığında², bu kurumun Almanya, İspanya, Kore, Meksika, Avusturya, İsviçre gibi bir çok ülkenin hukuk sisteminde kabul edilerek uygulandığı söylenebilecektir³.

Bireysel başvuru yolunun Türk hukukuna girmesinden önce, bilindiği üzere, anayasa yargısı –şu anda da halen mevcut olan- iptal davası (soyut norm denetimi) ve itiraz yolunu (somut norm denetimi) içermekteydi⁴. Bu yollarla kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü’nün Anayasa’ya uygunluğunun Anayasa Mahkemesi’nce denetimini sağlamak ancak belli kişi ya da makamlara tanınmış ve sıkı bazı koşullara bağlanmıştı⁵. Kanunlardan doğrudan etkilenenlerin, yani vergi hukuku alanında vergi alacağı ilişkisinin taraflarının, bir başka deyişle ödevlilerin (vergi yükümlüleri ve sorumlularının) ve vergi dairelerinin bu yollara doğrudan başvurması

¹ Servet ARMAĞAN, **Federal Almanya’da Anayasa Şikayeti**, Garanti Matbaası, İstanbul, 1971; Bülent TANÖR, Necmi YÜZBAŞIOĞLU, **Türk Anayasa Hukuku**, 8.Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s.491; Ece GÖZTEPE, **Anayasa Şikayeti**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:530, Ankara, 1998.

² Helmut ALEX, **Verfassungsgerichtsbarkeit in der Gegenwart**, Köln, Carl Heymanns Verlag, 1962, s.738; Aktaran, GÖZTEPE, s.28.

³ Ülke uygulamaları hakkında bilgi için bkz., GÖZTEPE, s.28.

⁴ TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, s.490; Kemal GÖZLER, **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, Ekin Basım Yayım, Bursa, 2010, s. 443-444.

⁵ Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.189; Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008, s.211. Anayasa’nın 150’inci maddesine göre doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı; Cumhurbaşkanı, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. İtiraz yolu ile görülen davalar bakımından 152’inci maddede öngörülen koşullar ise; görülmekte olan, usulüne göre açılmış bir dava olması, itiraz olunan kanun hükmünün görülmekte olan davada uygulanacak hükümlerden olması ve mahkeme tarafından Anayasa’ya aykırı görülmesi ya da taraflardan birinin ileri sürdüğü Anayasa’ya aykırılık savının mahkemece ciddi bulunmasıdır.

mümkün değildir⁶. Mevcut durumda, bu kişiler halen kanunların ve kanun hükmünde kararnemelerin Anayasa'ya aykırılığını ileri süremezler, ancak söz konusu ilişkinin pasif tarafını oluşturan vergi ödevlileri, Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un deyişiyle "kamu gücüyle ortaya çıkan işlem eylem ve ihmaller nedeniyle temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiği iddiasıyla" bireysel başvuruda bulunabilirler.

Anayasa Mahkemesi'nde yapılan yapısal değişiklikler sonucunda, Mahkeme'nin Genel Kurul, Bölümler ve Komisyonlar şeklinde çalışması öngörülmüştür. Bireysel başvuruların kabul edilebilirlik incelemesi Komisyonlar, esasa ilişkin inceleme ve başvurunun karara bağlanması ise Bölümler tarafından yapılacaktır (6216 s. Kanun, m.22).

Esasa ilişkin incelemede, başvuru konusu eylem işlem ya da ihmalin başvuruçunun temel bir hakkını ihlal edip etmediği değerlendirilecektir.

Bireysel başvuru yolunda Anayasa Mahkemesi tarafından verilecek kararların doğrudan bir takım fiili sonuçları olacaktır. Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un "Kararlar" başlıklı 50'inci maddesine göre, şayet esas inceleme sonucunda başvuruçunun temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiğine karar verilirse, ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir; ancak idari eylem ya da işlem niteliğinde karar verilemez. Bu durumda, örneğın vergi yükümlüsünün ödenmemiş vergi borcu nedeniyle taşınmazının haczedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiği sonucuna varılırsa, Anayasa Mahkemesi "haczin kaldırılmasına" karar verebilecek, ancak idarenin yerine geçerek yeni bir işlem tesisinde bulunamayacaktır.

Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırması için yeniden yargılama yapılması amacıyla dosya ilgili mahkemeye gönderilecektir.

⁶ Vergi alacağı ilişkisinin taraflarının Anayasa Mahkemesi'nde bir vergi kuralının iptal edilmesi için dava açmasına olanak bulunmamaktadır. İtiraz yolu ile görülen davalar bakımından ise, her ne kadar taraflar mahkemede aykırılığı ileri sürme olanağına sahip iseler de bu savın mahkemeye ciddi bulunmaması olasılığı karşısında bu yolun, tümüyle, onların önceliğine ya da inisiyatifine bağlı bir denetim yolu olmak niteliği bulunmamaktadır. GÜNEş, s.212, 213.

Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmadığı kanaatine varılırsa, başvuru lehine tazminata hükmedilebilecek veya başvurucuya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterebilecektir. Gerçekten de bir kez işlem tesis edilip, sonuçlarının ortaya çıktığı durumlarda işlemin iptali ilgililerin uğradığı zararları ortadan kaldırmayacaktır. Bu gibi durumlarda ortaya çıkan zararın tazmin edilmesi gerekir. Ancak hangi durumlarda Anayasa Mahkemesi'nin tazminata bizzat hükmedeceği, hangi durumlarda ise genel mahkemelerde dava açma yolu gösterebileceği belirsizdir.

Esasa ilişkin bu aşamalara varılabilmesi için ilk önce başvurunun kabul edilebilir bulunması gerekmektedir. Bireysel başvuruda bulunmanın belli koşulları vardır ve bunlar Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Bireysel başvurunun esasına girilmeden önce, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nde olduğu gibi, öncelikle kabul edilebilirlik incelemesi yapılacak, şayet başvuru koşullarının sağlanmadığı sonucuna varılırsa, esasa hiç girilmeden “kabul edilmezlik kararı” verilecektir. Bu karar kesindir (6216 s.Kanun, m.48).

Elbette bu koşulların anlam ve içeriği, bireysel başvuru yolunun işlemeye başlaması ile oluşan içtihatlar ile belirginleşecektir. Şu anda yaptığımız incelemede, mevcut kanun düzenlemelerinden ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi içtihatlarından yararlanılmıştır, zira Anayasa Mahkemesi'ne yapılacak bireysel başvuru sisteminin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne yapılacak bireysel başvuru sistemine benzer olduğu gözlemlenmiştir.

Çalışmada, söz konusu kabul edilebilirlik koşullarının vergi hukuku bakımından görünüşleri incelenmeye çalışılmıştır. Diğer bir deyişle, bu çalışmanın konusu, vergi hukuku alanında kimlerin, hangi eylem işlem ya da ihmallere bakımdan, hangi hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiği iddiasıyla hangi koşullar altında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabileceğidir.

I. Başvurucuya İlişkin Koşullar

Başvurucuya ilişkin koşullar Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 46'ncı maddesinde belirlenmiştir.

Bu koşulları başvurucaya ilişkin nesnel koşullar ve öznel koşul olarak sınıflandırmak mümkündür.

A. Nesnel Koşullar

Başvurucaya ilişkin nesnel koşullara bakıldığında, başvurucaunun fiil ehliyetinin bulunması gibi bir koşul aranmadığı görülür. Kural olarak “herkes” başvuruda bulunabilir (6216 s.Kanun, m.45/f.1).

Bu durumda fiil ehliyeti bulunmasın, gerçek kişi, tüzel kişi ve tüzel kişiliği bulunmayan vergi yükümlülükleri⁷ bireysel başvuruda bulunabilecekler veya bu kişiler adına başvuruda bulunulabilecektir. Örneğin küçükler, kısıtlılar, tüzel kişiliği bulunmayan, iş ortaklıkları gibi bir takım topluluklar da başvuruda bulunma hakkına sahiptir.

“Herkesin” başvuruca olabileceği yönündeki kurala ilişkin belli sınırlandırmalar vardır.

Birincisi, kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuruda bulunamayacak olmasıdır (6216 s. Kanun, m.46/f.2). Madde gerekçesine göre⁸, kamu tüzel kişileri kamu gücü ifa ettiklerinden, kamu gücünün yarattığı hak ihlallerine karşı başvuruda bulunmalarının kabulü, bireysel başvurucaunun hukuki niteliğine uymaz. Bu durumda, Türk vergi hukukuna göre vergi yükümlüsü olabilen kamu iktisadi kuruluşları ve iktisadi devlet teşekkülleri⁹ Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunamayacaklardır. Aynı zamanda vergi dairesi başkanlıkları da bireysel başvuruca özneli arasında sayılamayacaktır.

İkinci istisna, tüzel kişiler için başvuru hakkının yalnızca tüzel kişiliğe ait hakların ihlal edildiği iddiasıyla sınırlanmış olmasıdır (6216 s. Kanun, m.46/f.2). Örneğin, tüzel kişilerin vergi borcundan dolayı kanuni

⁷ Bilindiği üzere, vergi hukukunda yükümlülük ve sorumluluk için kanuni ehliyet (fiil ehliyeti) şart değildir (VUK, m.9/1). Bu nedenle vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişki kurmak vergi yükümlüsü olmak için yeterlidir; çünkü vergi hukukunda ehliyetin temeli vergi ödeme gücüdür. Muallâ ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s.74.

⁸ http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=88329 (Çevrimiçi), 10.07.2011.

⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.331.

temsilcilerinin mülkiyet hakkının kısıtlanması halinde¹⁰ bireysel başvuru tüzel kişi adına yapılamayacaktır.

Üçüncü istisna ise yabancı uyruklu kişilere ilişkindir. Yabancılar da, Türk vatandaşları gibi bireysel başvuruda bulunabilirler. Ancak yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan hakları¹¹ başvuru konusu yapamazlar (6216 s.Kanun, m.46/f.3).

B. Öznel Koşul

Başvurucuya ilişkin öznel koşul ise, başvurunun güncel ve kişisel bir hakkının, ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmalden doğrudan etkilenmiş olmasıdır (6216 s.Kanun, m.46/f.1).

Bu koşul, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde yer alan “mağdur sıfatının/niteliğinin bulunması”^{*} koşuluna karşılık gelmektedir. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi gereğince de başvurunun mağdur sıfatına sahip olması için, şikayet konusu işlem, eylem ya da ihmalden doğrudan etkilenmiş bulunması ve bu etkilenmenin güncel olması gerekir¹².

Kişisel olarak etkilenmek, başvuru konusu işleme, eyleme ya da ihmale bizzat muhatap olunduğu; doğrudan etkilenmek, başvuru konusu işlem,

¹⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi ile birlikte kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğunun dayanağını oluşturan, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde, 5766 sayılı Kanun'la (Resmi Gazete Tarih-Numarası: 06.06.2008-26898) yapılan değişikliklerin mülkiyet hakkı açısından irdelendiği çalışma için bkz. Billur YALTI, “Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35”, Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL'e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, Cilt-1, Ankara, 2009, s. 507-536

¹¹ “Vatandaşlara ve sadece bunlara tanınan haklar arasında en önemli dilim siyasi haklardır. Bunlar anayasanın sistematüğinde ayrı bir bölümde toplanmıştır: Dördüncü Bölüm-Siyasi Haklar ve Ödevler. Burada vatandaşlık hakkı (m.66), seçme, seçilme, siyasi faaliyette bulunma (m.67), parti kurma, partilere girme, bunlarda siyasi faaliyette bulunma (m.68), kamu hizmetlerine girme (m.70), dilekçe verme (m.74) hak ve özgürlükleri düzenlenmiştir”. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, s.149.

^{*} İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 34'üncü maddesine göre, “Bu Sözleşme veya protokollerinde tanınan haklarının Yüksek Sözleşmeciler Tarafından biri tarafından ihlal edilmesinden dolayı mağdur olduğunu öne süren her gerçek kişi, hükümet dışı kuruluş veya kişi grupları Mahkeme'ye başvurabilir”.

¹² A.Şeref GÖZÜBÜYÜK, A.Feyyaz GÖLCÜKLÜ, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 6.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s.41-43.

eylem ya da ihmal ile hak ihlali arasında nedensellik bağının bulunduğu; etkilenmenin güncel olması ise, ihlalden kaynaklanan mağduriyetin halen devam etmekte olduğu, diğer bir deyişle henüz giderilmediği anlamına gelir¹³.

Bu durumda, yalnızca vergi yükümlülerinin değil, tüm vergi ödevlilerinin¹⁴, kendilerine uygulanan işlemlerden ve yapılan eylem ve ihmallerden doğrudan etkilenmeleri halinde bireysel başvuruda bulunabilecekleri anlaşılmaktadır¹⁵.

Her somut olay bakımından, bu koşulların sağlanmış olup olmadığı olayın özelliklerine bağlı olarak değerlendirilmelidir. Bu çerçevede, örneğin sorumlunun vergi idaresine ödediği meblağ için yükümlüye karşı rücu talebinde bulunmuş olup olmadığı, bu talebin ne şekilde sonuçlandığı gibi hususlar önem taşıyabilecektir.

Bugüne kadar, vergi sorumlularının da İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde yer alan haklarının ihlal edildiği iddiası ile İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne başvuruda bulduklarını ve başvurularının kabul edilebilir bulunduğunu da belirtmek gerekir. Örneğin, kısaca *Building Societies* diye anılan davada¹⁶ başvuruçular tevkifat sorumlularıdır¹⁷.

¹³ GÖZÜBÜYÜK, GÖLCÜKLÜ, s.41-43.

¹⁴ “Vergi ödevi ilişkisi kamu idaresinin yükümlüler dışındaki kişilerle olan ilişkilerini de içerir. Vergi ödevlisi, vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan kişileri ifade eder(...)Bu nedenle bir verginin borçlusu, sorumlusu, bir vergiyi üçüncü kişi hesabına keserek yatırmak zorunda olan kimse, vergi beyannamesi vermek, bir güvenlik önlemini almak, defter ve kayıt tutmak veya yasalarla emredilen diğer ödevleri yerine getirmek zorunda olan kimseler birer vergi ödevlisidir. Görevleri dolayısıyla yükümlüler hakkında öğrendikleri sırları saklamak zorunda olan memurlar (VUK., m.5), yasa ile belirlenen hısımlarının davalarına bakamayan vergi mahkemesi yargıçları veya hısımlarının vergilendirmeye ilişkin işlerinde görev yapamayan vergi elemanları da (VUK., m.6) bu anlamda vergi ödevlisi sayılırlar”. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.71.

¹⁵ Aynı sonuca İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne yapılan başvurular bakımından da varılmaktadır. Bkz. Gamze GÜMÜŞKAYA, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.50.

¹⁶ National&Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society/Birleşik Krallık, 21319/93; 21449/93; 21675/93, 23.10.1997; <http://www.echr.coe.int> (Çevrimiçi), 10.07.2011.

¹⁷ Billur YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s.55.

Bulves davasında¹⁸ ise, başvuru, mal alımı dolayısıyla satıcıya ödediği katma değer vergisini indirim konusu yapma talebi satıcının bu vergiyi zamanında defterlerine kaydetmemesi ve beyan etmemesi nedeniyle reddedilmiş olan bir şirkettir. Olaya konu olan ilişki, bilindiği üzere, Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesinde “vergi kesenlerin sorumluluğu” başlığı altında düzenlenmiştir¹⁹.

Sonuç olarak, yalnızca vergi yükümlülere değil, temel hak ve özgürlükleri doğrudan etkilenen tüm vergi ödevlileri bireysel başvuruda bulunabileceklerdir.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, zaman içinde ihlalden “doğrudan ve kişisel olarak” mağdur olma şartını yumuşatarak, “gelecekte mağduriyet”, “potansiyel mağduriyet” gibi kavramlar oluşturmuştur²⁰.

Bir kanun hükmü kişinin menfaatini henüz ihlal etmemekle birlikte, her an ihlal edebilecek ise, kişiye bizzat uygulanmasını beklemeden yani gerçek mağduriyet ortaya çıkmadan yapılan başvuru da mağdur sıfatı yönünden kabul edilebilir görünmektedir²¹. Örneğin, 2008 yılında görülmüş olan *Burden* davasında²², yaşları 85'in üzerinde olan iki kız kardeş, İngiliz veraset vergisine ilişkin düzenlemenin mülkiyet haklarını ve ayrımcılığa uğramama haklarını ihlal ettiğini ileri sürmüşlerdir. Başvurucular sağ olduklarından ilgili kanun henüz kendilerine uygulanmamıştır, ancak yaşları nazara

¹⁸ *Bulves* AD/Bulgaristan, 3991/03, 22.01.2009; <http://www.echr.coe.int> (Çevrimiçi), 10.07.2011.

¹⁹ Katma değer vergisi gibi tüketime dayalı vergiler bakımından vergi sorumluluğu kurumunun işletilmesinin teorik olarak yerinde olmadığı hakkında bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.77; Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, 5.Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s.121.

²⁰ Potansiyel mağduriyet durumunda şikayet konusu işlem ya da eylem henüz somut olarak uygulanmamıştır, belki de hiç uygulanmayacaktır. Bu konuda bir belirsizlik mevcuttur. Oysa gelecekte mağduriyet durumunda, Sözleşme'ye aykırılıktan henüz herhangi bir şekilde etkilenilmemişse de, gelecekte etkilenileceği kesin ve aşikardır. Ömer ANAYURT, **Avrupa İnsan Hakları Hukukunda Kişisel Başvuru Yolu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004, s.184.

²¹ Pieter Van DIJK v.d., **Theory and Practice of European Convention on Human Rights**, 4.Bası, Oxford, Intersentia, Antwerpen, 2006, s.61; ANAYURT, s.179. Potansiyel mağduriyet kavramına yer verilen ilk karar için bkz. *Klass and others/Almanya Federal Cumhuriyeti*, 5029/71, 18.12.1974. Aktaran, DIJK, v.d., s.61.

²² *Burden/Birleşik Krallık*, 13378/05, 29.04.2008; <http://www.echr.coe.int> (Çevrimiçi), 10.07.2011.

alındığında içlerinden birinin çok da uzak olmayan bir zamanda öleceği ve sağ kalanın da ölen kardeşinden intikal eden miras nedeniyle önemli bir veraset vergisi yüküyle karşılaşacağı neredeyse kesindir. Mahkeme başvuruçuların potansiyel mağdur sıfatlarının bulunduğunu kabul etmiştir²³.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi tarafından geliştirilen “potansiyel mağduriyet”, “gelecekte mağduriyet” gibi kavramların Anayasa Mahkemesi'nce benimsenip benimsenmeyeceğini içtihatlar gösterecektir. Ancak aşağıda açıklayacağımız üzere, Anayasa Mahkemesi'ne yapılacak bireysel başvuruya kanunların ve genel düzenleyici işlemlerin konu edilemeyeceği nazara alındığında, *Burden* davasındaki gibi başvuruçunun henüz kendisine uygulanmayan bir düzenlemeden ötürü potansiyel mağduriyeti bulunduğu gerekçesiyle başvurusunun kabul edilebilir sayılmasının mümkün olamayacağı kanaatindeyiz.

II. Başvuruya İlişkin Koşullar

A. İhlal Edilen Hak ve Özgürlükler Bakımından

Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45'inci maddesine göre, “Anayasada güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi biri”nin ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuru yapılabilir. Böylece bir hakkın bireysel başvuru konusu olabilmesi için hem Anayasa'da hem de İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde yer alması gerekmektedir. Kanımızca, bundan anlaşılması gereken, Anayasa'da ve Sözleşme'de yer alan hakların birebir örtüşmesi değil, özü itibariyle birbirini karşılamasıdır²⁴. Bu koşulun ne şekilde uygulanacağı içtihatlarla belirlenecektir.

²³ *Burden/Birleşik Krallık*, 13378/05, 29.04.2008, 33-35 numaralı paragraflar. Bu dava hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. GÜMÜŞKAYA, s.242-260.

²⁴ Anayasa ile temel hak ve özgürlükler düzenlenirken, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nden geniş bir biçimde yararlanıldığından, Sözleşme ile güvence altına alınmış olan hak ve özgürlüklerin hem deyim, hem de içerik olarak bazı farklarla Anayasa'da yer aldığı yönünde bkz. GÖZÜBÜYÜK, GÖLCÜKLÜ, s.68.

Vergi ödevlileri Anayasa’da ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nde yer alan hangi hak ve özgürlükler bakımından Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuruda bulunabilir? Bu sorunun yanıtını, vergi ödevlilerinin bugüne dek İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne yaptıkları başvurulardan örnekler çerçevesinde vermek uygun olacaktır.

Vergi ödevlilerinin ihlal edildiği iddiasıyla İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne başvuruda bulunduğu haklardan biri İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ne Ek 1 No’lu Protokol’ün 1’inci maddesinde düzenlenmiş olan mülkiyet hakkıdır. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, vergilendirme alanında devletlerin geniş takdir yetkisi bulunduğu gerekçesiyle çoğu kez bu yetki kullanımlarının Sözleşme’ye uygunluğunu sorgulamakta çekimser kalmışsa da vergisel müdahaleyi “ölçsüz” bulduğu durumlarda ihlalin gerçekleştiği yönünde kararlar vermiştir²⁵. Bunlar, özellikle idareye geniş takdir yetkisinin tanındığı, mülkiyet hakkına yönelik vergisel müdahalenin kişi üzerinde ağır sonuçlar doğurduğu, keyfi, öngörülemez nitelikte olduğu durumlardır. Örneğin, Eko Elda Avee²⁶, Buffalo Srl²⁷ ve Intersplav²⁸ kararlarında, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin ilgiliye iade edilmemesi veya iadenin geç yapılması halinde, özellikle gecikme süresi makul değilse, gecikmeden kaynaklanan zararın tazmin edilmemesi ölçsüz bir müdahale olarak değerlendirilmiştir²⁹.

²⁵ YALTI, **Haklar**, s.50; GÜMÜŞKAYA, s.149-186.

²⁶ Eko-Elda Avee/Yunanistan, 10162/02, 09.03.2006; <http://www.echr.coe.int> (Çevrimiçi), 10.07.2011.

²⁷ Buffalo Srl in Liquidation/İtalya, 38746/97, 03.07.2003; <http://www.echr.coe.int> (Çevrimiçi), 10.07.2011.

²⁸ Intersplav/Ukrayna, 803/02, 09.01.2007; <http://www.echr.coe.int> (Çevrimiçi), 10.07.2011.

²⁹ Türk Vergi Hukuku düzlemine geçildiğinde, vergi yükümlüsünden fazla/yersiz tahsil edilen veya kanunen iade edilmesi gereken vergilerin yükümlüye iade edildiği hallerde devletin faiz ödemesine ilişkin düzenlemenin (VUK, m.112/4) gerek faizin uygulanacağı süre, gerekse faiz oranının düşüklüğü bakımından İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarında belirlendiği şekliyle vergi yükümlüsünü yeterince korumadığı görülmektedir. Bu konuda bkz. Billur YALTI, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları, **Vergi Dünyası**, S. 310, İstanbul, 2007. Söz konusu kanun hükmü yakın zaman önce Anayasa Mahkemesi’nce Anayasa’nın 2’inci ve 35’inci maddelerine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiş; iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından itibaren bir yıl sonra (14.05.2012 tarihinde)

Bulves kararında, aldığı mala ilişkin katma değer vergisini satıcıya ödeyen ve kayıtlarına intikal ettiren alıcının vergi indirim talebinin, satıcının söz konusu vergiyi zamanında kendi kayıtlarına intikal ettirmemesi ve beyan etmemesi nedeniyle kabul edilmemesi ve kendisine cezalı tarhiyat yapılması da ölçüsüz bir müdahale olarak değerlendirilmiştir. Zira alıcı kendi vergisel yükümlülerini yerine getirmiştir, satıcının vergisel yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini ise takip etme ya da getirmesini sağlama olanağı yoktur ve bu nedenle söz konusu vergisel aykırılığın sonuçlarına katlanmaması gerekir³⁰.

Vergilendirme alanında hakkında en sık başvuru yapılan haklardan biri de İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkıdır³¹. Adil yargılanma hakkının içeriğinde yer alan haklardan bazıları; makul sürede yargılanma hakkı, susma hakkı, çelişmeli yargılama talep hakkıdır³². Bu çerçevede, örneğin, vergi cezalarına ilişkin vergi davalarında ya da vergi suçu isnatlarına ilişkin ceza davalarında yargılamanın makul süreyi aşması³³, vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasında delillere, bilgiye ulaşma ve bunları yargılamada ileri sürme bakımından

yürürlüğe girmesine karar verilmiştir (2008/58 Esas, 2011/37 Karar sayılı ve 10.02.2011 tarihli iptal kararı (Resmi Gazete Tarih-Numarası: 15.05.2011-27934). Kararda, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi tarafından verilen *Eko-Elda Avee* kararına atf yapılarak, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin iadesinde tahsilâtın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden itibaren üç ay sonra işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kuralın, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açtığı, bu durumun hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olduğu belirtilmiştir.

³⁰ *Bulves*/Bulgaristan, 3991/03, 22.01.2009, 70 numaralı paragraf.

³¹ Bu konuda yapılan istatistikî bir çalışmada, 2000 yılı itibariyle Strasbourg organlarının önüne gelen vergilendirme ile ilgili toplam 243 davadan 160 tanesinin, adil yargılanma hakkı ile ilgili olduğu ve bunlardan 47 tanesinin, yani yaklaşık %30'unun ihlal kararı ile vergi yükümlüsü lehine sonuçlandığı saptanmıştır. Philip BAKER, "Taxation and the Convention on Human Rights", **European Taxation**, c.40, Ağustos 2000, s.306.

³² Ayrıntılı bilgi için bkz. Sibel İNCEOĞLU, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.

³³ Makul süreye ilişkin değerlendirmede kullanılan başlıca ölçütler; davanın karmaşıklığı, başvuru tutumu, yetkili idari makamların ve yargı mercilerinin tutumudur. Bkz. König/Almanya, 6232/73, 28.06.1978, 99 numaralı paragraf; Ringeisen/Avusturya, 2614/65, 16.07.1971, 110 numaralı paragraf. Aktaran, YALTI, **Haklar**, s.122.

yargılamada taraf eşitliğinin sağlanamaması³⁴, vergi ödevlisinin kendi aleyhine bilgi ve belge vermeye “zorlanması”³⁵³⁶ hallerinde ihlal kararları verilmiştir.

³⁴ Bu konuda bkz. Bendenoun/Fransa, 12547/86, 24.02.1994; J.J./Hollanda, 21351/93, 27.03.1998; Mialhe/Fransa (no.2), 18978/91, 26.09.1996. Aktaran, YALTI, **Haklar**, s.125-128.,

³⁵ Bu konuda bkz. Funke/Fransa, 10828/84, 25.02.1993; J.B./İsviçre, 31827/96, 03.05.2001; Saunders/Birleşik Krallık, 19187/91, 17.12.1996; Abas/Hollanda, 27943/95, 26.02.1997; Allen/Birleşik Krallık (Kabul edilebilirlik kararı), 76574/01, 10.09.2002. Aktaran, YALTI, **Haklar**, s.141-147.

³⁶ Defter ve belgelerin ibraz edilmemesine dayalı olarak verilen hürriyeti bağlayıcı cezanın (VUK., m. 359/a-2) Anayasa’ya aykırılığı iddiası, iki kez Anayasa Mahkemesi’nin önüne gelmiştir.

İlk olarak, söz konusu hükmün, Anayasa’nın 38’inci maddesinin 8’inci fıkrasında öngörülen, hiç kimsenin yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamayacağı ve 11’inci fıkrasında yer alan idarenin kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamayacağına ilişkin düzenlemelere ve 2’inci maddede yer alan hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Anayasa Mahkemesi kararında (2002/055 Esas, 2003/008 Karar. Resmi Gazete Tarih-Numarası: 16.12.2003- 25318), kuralda belirtilen hürriyeti bağlayıcı cezanın, devlet ile vergi yükümlüsü arasında sözleşmeden doğan bir yaptırım olmadığı, özgürlüğün kısıtlanmasının idari bir uygulama sonucu değil, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden dolayı bağımsız yargı kararı ile hükme bağlanacak olan bir yaptırım olduğu, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesinin kamu hizmetlerinin aksamadan sürdürülmesini sağladığı ve bunun sağlanması için de 38’inci madde ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalara başvurulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık bulunmadığı sonucuna varmıştır.

Adana 8.Asliye Ceza Mahkemesi tarafından aynı düzenlemenin iptali talebiyle Anayasa Mahkemesi’ne başvuruda bulunulmuştur. Bu kez, başvuru kararında, itiraz gerekçesi olarak, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin (a) bendinin 2’inci fıkrası uyarınca yükümlünün, defter ve belgelerini vergi incelemesi sırasında ibraz etmemesi nedeniyle oluşan eyleminin suç kabul edilmesinin, Anayasa’nın 38’inci ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin 6’ncı maddesine, bu kapsamda “susma hakkı”na aykırı olduğu iddia edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, kararında (2994/031 Esas, 2007/011 Karar. Resmi Gazete Tarih-Numarası: 18.05.2007-26526) susma hakkının “suçlanma ile başlayan”, kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerli olan bir hak olduğunu, kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmanın bireylere yüklenen anayasal bir ödev niteliği taşıdığını, yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yükümlülere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilmenin birbirinden farklılık arz ettiğini, zira vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğunun yasalarla yükümlülere verilen bir görev olduğunu ve bu görevler yerine getirilmediğinde

Devlet, kişilerin mali güçlerine ilişkin doğru göstergelere ulaşabilmek amacıyla özel yaşamlarına müdahale edebilmektedir. Bu anlamda devletin bireyi izlemeye alması, faaliyetleri hakkında kayıt tutması, mali faaliyetlerini araştırması, telefonunu dinlemesi veya mektuplarını denetlemesi İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 8'inci maddesinde düzenlenmiş olan özel yaşam hakkına müdahaledir³⁷. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi; müdahalenin açık, sınırları belli ve öngörülebilir şekilde yasa ile düzenlenmediği ve demokratik toplumda gerekli bir müdahale olmadığı durumlarda ihlal kararı vermiştir³⁸.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, vergi borcu nedeniyle otomatik olarak ve koşulları belirsiz şekilde yurtdışına çıkış yasağı getirilmesinin Sözleşme'ye Ek 2 numaralı Protokol'ün 2'inci maddesinde düzenlenmiş olan seyahat özgürlüğünü ihlal ettiği yönünde *Riener* kararını³⁹ vermiştir. Hukuk sistemimizde de daha önce 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun* 22'inci maddesi gereğince belli bir miktarın üzerinde vergi borcu olanlara uygulanan söz konusu yasağın, seyahat özgürlüğüne müdahale başta olmak üzere çeşitli tartışmalara ve eleştirilere yol açmaktaydı⁴⁰. Söz konusu kanun maddesinin birinci fıkrasının "...vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere..." bölümü Anayasa Mahkemesi'nce Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiştir*. Ancak bu koruma tedbiri⁴¹ 5766 sayılı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ve Bazı Kanunlarda

suç oluştuğunu, itiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, vergi kanunlarında öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınmasının, mükellefin kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanması olarak nitelendirilemeyeceğini belirterek, söz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

³⁷ YALTI, **Haklar**, s.166.

³⁸ Bu konuda bkz. Huvig/Fransa, 24.04.1990; Funke/Fransa, 25.02.1993; X/Belçika (Kabul edilebilirlik kararı), 9804/82, 07.12.1982; Aktaran, YALTI, **Haklar**, s.168-172.

³⁹ Riener/Bulgaristan, 46343/99, 23.05.2006.

* 24.07.1950 tarih ve 7564 numaralı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴⁰ Bu konuda bkz. Gülsen GÜNEŞ, "Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış", **Prof.Dr.Adnan TEZEL Günleri: "Vergi Hukuku"**, Arıkan Yayınları, İstanbul, 2006, s. 65-88.

* 2007/4 Esas, 2007/81 Karar sayılı ve 18.10.2007 tarihli iptal kararı. (Resmi Gazete Tarih-Sayı: 08.12.2007-26724). Bu davada Riener kararına atıf yapılarak, bu karardaki ölçütlerin uygulandığını ayrıca belirtmek gerekir.

⁴¹ Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 6.Bası, Türkmen Kitabevi, 2011, s.299.

Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5'inci maddesi ile "Yurt Dışı Çıkış Tahdidi" adı altında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesinde yeniden düzenlenmişti. 12 Eylül 2010 tarihli referandumda kabul edilen 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Anayasa'nın 23'üncü maddesine "vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlanabilir" hükmü eklendikten sonra, 6111 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un⁴² 165'inci maddesi hükmü uyarınca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesi kaldırılmıştır. Böylece mevcut durumda, vergi borcundan dolayı vergi ödevlisinin yurtdışına çıkışının yasaklanması söz konusu değildir.

Aynı ya da benzer hukuksal durumdaki vergi ödevlilerinin aynı, farklı hukuksal durumdaki vergi ödevlilerinin farklı vergisel muameleye tabi tutulmaması durumunda ise İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 14'üncü maddesinde düzenlenmiş olan "ayrımcılığa uğramama hakkı"na müdahale gündeme gelir⁴³. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, özellikle cinsiyet ve uyrukluk temelli ayrımcılıklarda, vergisel kolaylıklardan yararlanma bakımından farklı muameleye tabi tutulan kişiler lehine ihlal kararı vermiştir⁴⁴.

Vergi ödevlileri tarafından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulan ve başvuru sayısının az önce bahsedilenlere nazaran daha az sayıda olduğu diğer haklar ise; suç ve cezanın geçmişe yürütülmesi

⁴² 13.02.2011 tarihinde kabul edilmiş olup, 25.02.2011 tarih ve 27857 (1.Mük.) numaralı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴³ SABAN, s.54; YALTI, **Haklar**, s.185; Leyla ATEŞ, **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s.7.

⁴⁴ Bu konuda bkz. Darby/İsveç, 11581/85, 23.10.1990; Karlheinz Schmidt/Almanya, 13580/88, 18.07.1994; PM/Birleşik Krallık, 19.10.2005; Burden and Burden/Birleşik Krallık, 13378/05, 12.12.2006; Burden/Birleşik Krallık, 13378/05, 29.04.2008; Andrew Courten/Birleşik Krallık, 4479/06, 25.01.2006. Diğer kararlar ve kararlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. GÜMÜŞKAYA, s.205-275.

yasağı, zorla çalıştırma yasağı, aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama hakkıdır⁴⁵.

B. İhlale Neden Olan Tasarruf Bakımından

Yanıtı aranan üçüncü soru, vergi ödevlisinin hangi tasarruflara karşı başvuruda bulunabileceğidir.

Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45'inci maddesine göre, bireysel başvuruda bulunabilmek için, temel hak ve özgürlüklere ilişkin ihlalin "kamu gücü"⁴⁶ tarafından gerçekleştirilmiş olması gerekir. Söz konusu Kanun'un 45 ve 46'ıncı maddelerinde, ihlale neden olan/yol açan "işlem, eylem ve ihmallere" karşı bireysel başvuruda bulunulabileceğinden söz edilmektedir. Böylece, davanın konusu, bir eylem ya da işlem gibi olumlu bir davranış olabileceği gibi; yapılması gerekeni yapmama, bir eylem ya da işlemi gerçekleştirilmeme biçiminde olumsuz bir davranış da olabilir⁴⁷. İhlale neden olan işlem, eylem ve ihmallerin "kamu gücü" tarafından gerçekleştirilmiş olması yeterlidir, ancak bu kurala ilişkin bir sınırlandırma getirilmiştir. Buna göre, yasama işlemleri, düzenleyici idari işlemler, Anayasa Mahkemesi kararları ve Anayasa Mahkemesi'nin yargı denetimi dışında kalan işlemler bireysel başvuruya konu olamazlar (6216 S. Kanun, m.45). Oysa, örneğin, Alman hukuk sisteminde, yasama organının kanunları, bu kapsamda uluslararası anlaşmaların uygun bulunmasına ilişkin kanunlar da bireysel başvurunun (anayasa şikayetinin) konusu olabilmektedir⁴⁸.

⁴⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. YALTI, **Haklar**, 155-166.

⁴⁶ Maddede geçen "kamu gücü" kavramı, organik bir ayırım yapılmadığından, yasama, yürütme ve yargı organlarını kapsayıcı nitelikte olup; idare hukukunda idare hukukunun uygulama alanını saptamak için kullanılan "kamu gücü ölçütü" kavramından farklılık taşımaktadır. Bu ölçüte göre, idarenin kamu gücü kullanarak yaptığı işlem ve eylemlerden doğan uyuşmazlıklara idari yargıda bakılır. Buna karşılık idarenin kamu gücü kullanmadan yaptığı işlem ve eylemler ise özel hukuka tâbidir ve bunlardan kaynaklanan uyuşmazlıklara ise adli yargıda bakılır. Bkz. Kemal GÖZLER, **İdare Hukuku**, 2.Baskı, Cilt-I, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009, s.75. İdarenin tek taraflı, emredici, yasak koyucu nitelikli işlemleri "kamu gücü işlemleri" olarak adlandırılmaktadır. GÖZLER, **İdare Hukuku**, s.76.

⁴⁷ GÖZTEPE, s.42.

⁴⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. GÖZTEPE, s.42-50.

Bu durumda, vergi idaresinin bireysel işlemleri⁴⁹, eylemleri⁵⁰ ve ihmalleri⁵¹ ile vergi yargısı mercileri tarafından verilen kararlar bireysel başvuru kapsamındadır.

Vergilendirme süreci bilindiği üzere “işlemlere” dayalı olarak yürür. Vergi idaresinin vergi ödevlilerinin hakları bakımından sonuç doğuracak “eylemlerine” sınırlı hallerde rastlamak söz konusu olabilir. Örneğin vergi idaresinin el koyduğu defter ve belgeleri kaybetmesi “eylem” olarak nitelendirilebilir.

Vergilendirme sürecinde karşılaşılan “ihmaller” neler olabilir? Kanımızca vergi ödevlisinin sahip olduğu hakkına dayandırdığı talebin vergi idaresince süresinde veya makul bir sürede yerine getirilmemesi Kanun’un deyişiyle “ihmal” olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, vergi idaresinin vergi borcu nedeniyle haczedtiği malları makul sürede satışa çıkarmaması, haczi uzun süre devam ettirmesi yönündeki ihmali borçlunun mülkiyet hakkına ölçüsüz bir müdahale teşkil edebilecektir. Zira bilindiği üzere, haciz işlemi sırasında da borca ilişkin gecikme zammı borçlu aleyhine işlemeye devam etmektedir*. Vergi ödevlisinin lehine verilmiş mahkeme kararının gereklerine göre en geç kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz gün

⁴⁹ “Bireysel idari işlem, ismen belirlenmiş bir kişi veya belli bir duruma ilişkin olan idari işlemlerdir. Bunlar ile hukuk düzeninde bir değişikliğe yol açılır, yani yeni bir hukuki durum yaratılır veya bu duruma son verilir”. GÖZLER, **İdare Hukuku**, s. 617.

⁵⁰ İdarenin eylemi, hukuki sonuç doğuran, yani hukuk düzeninde değişiklik meydana getiren idarenin davranış, hareket ve faaliyetleridir. Örneğin belediyenin greyderle, silindire yol yapması, kepçeyle kanal kazması durumunda idarenin bir eylemi vardır. GÖZLER, **İdare Hukuku**, s.614.

⁵¹ İdari faaliyetin (idari işlem veya eylemin) yapılmaması, diğer bir deyişle hizmetin hiç işlememesi hizmet kusuru sayılmakta ve idarenin mali sorumluluğuna yol açmaktadır. İdari faaliyetin yapılmadığından söz edilebilmesi için, öncelikle idarenin bu hizmetin yürütülmesiyle ödevli ve yükümlü kılınmış olması gerekmektedir. Tuncay ARMAĞAN, **İdarenin Sorumluluğu ve Tam Yargı Kavramı, Seçkin Yayınevi**, Ankara, 1997, s.39. Burada sözü edilen hizmet kusurundaki “hizmet” deyimini ise, sadece idari faaliyetlerin belli bir türü olan kamu hizmetini değil ve fakat genel olarak herhangi bir idari görevi veya faaliyeti belirtmektedir. Metin GÜNDAY, **İdare Hukuku**, 8.Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003, s.332.

* Bilindiği üzere, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 52’inci maddesine göre gecikme zammı, kamu alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar uygulanır.

içinde işlem tesis edilmesi zorunluluğuna (İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.28/f.1) uyulmaması da vergi idaresinin olası “ihmal”lerine bir örnektir*.

Vergi yargısı mercilerince verilen kararlar da, bireysel başvuru konusu yapılabilir. Bu durumda dikkat edilmesi gereken, karara konu olan idari işlemin değil, bizatihi “mahkeme kararının” temel hakları ihlal ettiği iddiasının söz konusu olmasıdır. Örneğin, hukuka –bu çerçevede temel hak ve özgürlüklere- aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kullanılması, bu delillere dayanılmak suretiyle karar verilmesi halinde, söz konusu karar bireysel başvuru konusu yapılabilecektir. Hukuka aykırı olarak yapılan bir inceleme ya da aramada elde edilmiş bulguların kullanılması gibi⁵².

Vergi yasaları ve tüzük, yönetmelik, genel tebliğ gibi düzenleyici idari işlemler ise belirttiğimiz üzere kapsam dışındadır. Vergi ödevlileri ancak haklarını etkileyen bu düzenlemelerin uygulanması niteliğindeki bireysel işlemlere karşı bireysel başvuru yapabilirler.

III. Başvuru Yollarının Tüketilmesi

A. Anlam ve Kapsam

Yanıtı aranan dördüncü soru ise tüketilmesi gereken başvuru yollarının neler olduğudur.

Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45'inci maddesine göre, ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir.

Bireysel başvuru yolu, diğer başvuru yollarını tükettiği halde, bir sonuç alamayan kişilerin, ek olarak bir de Anayasa Mahkemesi'ne başvurup,

* Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar bu genel kuralın dışında tutulmuş, söz konusu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği belirtilmiştir.

⁵² Mahmut KAŞIKÇI, **Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama)**, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007, s.189.

haklarını arayabilecekleri ya da koruyabilecekleri bir yoldur. Bu işlevi nedeniyle, bireysel başvurunun ön şartı, bir kamu makamınca hakkının ya da özgürlüğünün ihlal edildiğini ileri süren kişinin, öncelikle diğer iç hukuk yollarına başvurarak hakkını araması ve bunları tükettikten sonra Anayasa Mahkemesi'ne başvurusudur⁵³.

Başvuru yollarının tüketilmesi koşulu, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde yer alan "iç hukuk yollarının tüketilmesi koşulu"na* karşılık gelmektedir. Ancak İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarına göre tüketilmesi zorunlu olan iç hukuk yolları yalnızca, ihlalin tazminini sağlayabilen, ulaşılabilir, yeterli, makul sürede sonuç veren, etkili iç hukuk yollarıdır⁵⁴. Ayrıca Sözleşme'ye aykırılık şikayet edilen devlette idari bir pratik haline gelmişse, Sözleşme'ye aykırı yerleşmiş yargı içtihatları mevcut ise iç hukuk yollarını tüketmeden, doğrudan İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne başvurmak mümkün kılınmıştır⁵⁵.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapılmadan önce başvuru yollarının tüketilmesi kuralının herhangi bir istisnası Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'da düzenlenmemiştir. Kanunda öngörülmuş bir başvuru yolu var ise bu yol tüketilmelidir. Ancak İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi uygulaması bakımından sözünü ettiğimiz istisnaların da Sözleşme'de düzenlenmediğini, içtihatlarla zaman içinde geliştirildiğini söylemek gerekir. Anayasa Mahkemesi de içtihatları ile bu istisnaları benimseyebilecek veya ek bazı istisnalar getirebilecektir. Kanımızca, özellikle başvuruçunun iddia ve taleplerinin aksine Danıştay içtihadı birleştirme kararı veya yerleşmiş ve

⁵³ TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, s.491.

* İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi-Madde 35 (Kabul Edilebilirlik Koşulları): 1. Mahkeme'ye ancak, uluslararası hukukun genel olarak kabul edilen ilkeleri uyarınca iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra ve iç hukuktaki kesin karar tarihinden itibaren altı aylık bir süre içinde başvurulabilir.

⁵⁴ GÖZÜBÜYÜK, s.64.

⁵⁵ İrlanda/İngiltere (Devlet başvurusu), Başvuru No.5130/71, 18.01.1978, 159 numaralı paragraf; Vergi idaresinin başvuruçuya katma değer vergisi iadesinin ve tazminatın ödenmesine yönelik sürekli ertelemelerinin idari pratik oluşturduğu kanaatine varılan karar için bkz. Intersplav/Ukrayna, 39 ve 40 numaralı paragraflar. Ayrıntılı bilgi için bkz. GÜMÜŞKAYA, s.78-79.

güncel yargı içtihadı bulunuyor ise, başvuru doğrudan bireysel başvuruda bulunabilmelidir.

B. Vergisel Uyuşmazlıklar Bakımından Başvuru Yolları

Bu genel açıklamalardan sonra, vergi ödevlisinin bireysel başvuruda bulunmadan önce başvurması gereken idari ve yargısal yolların neler olduğunu irdelemek gerekir.

Başvurulması gereken idari yollar konusunda, öncelikle vergi hukukundaki idari yolların amaç, mahiyet ve işlevlerini incelemek uygun olacaktır. Bilindiği üzere, vergi hukukunda idari yollar kural olarak ilgililer tarafından başvurulması zorunlu olmayan, seçimlik yollardır⁵⁶. İlgili, uyuşmazlığı doğrudan yargı yoluna taşıyabilir veya dilerse idari çözüm yollarını işletebilir⁵⁷. Bu durumda vergi hukukunda idari yollara başvurulmasının kural olarak Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunmadan önce tüketilmesi gereken yollar niteliğinde olmadığı tespit edilebilir.

Ancak bu tespitimizin istisnası olarak kabul edeceğimiz bazı durumlardan söz etmek mümkündür.

Bunlardan biri, gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklardır. Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar bakımından, dava açılmadan önce tüketilmesi gereken ve Gümrük Kanunu'nda belirtilmiş olan idari başvuruların yapılmış olması gerekir.

İkincisi, vergilendirme süreci içinde vergi idaresinin bir eylemi veya ihmali nedeniyle zarara uğranılması durumunda, zararın tazmini talebiyle tam yargı davası açılmadan önce İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun^{*} 13'üncü maddesi gereğince idareye başvurulmasının gerekli olmasıdır.

Üçüncüsü ise, dava açma süresi geçtikten sonra, mevcut bir vergi hatasının düzeltilmesinin vergi dairesinden talep edilmesi halinde, talebin reddedilmesi üzerine Maliye Bakanlığı'na şikayet başvurusunda

⁵⁶ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.170.

⁵⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.170.

* 20.01.1982 tarih ve 2577 numaralı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

bulunulmasının zorunlu olmasıdır (Vergi Usul Kanunu, m.124)⁵⁸. Diğer bir deyişle, ancak şikayet başvurusunun reddi üzerine, red kararına karşı dava açılabilir.

Dava açılmadan önce idari yollara başvurulmasının zorunlu olduğu bu sınırlı hallerde de bu yollara başvurulmaksızın dava açılması halinde başvuru sahibinin pratikte yüksek ihtimalle bir sorunla karşılaşmayacağını da eklemek gerekir. Zira bu durumda vergi mahkemesi, davayı reddetmeyecek, ilk inceleme sonucunda “idari merci tecavüzü” bulunduğu gerekçesiyle dilekçelerin ilgili idareye gönderilmesine karar verecektir (İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.15/1-e).

İlgili işlemde bir vergi hatası mı yoksa hukuki bir uyuşmazlık yaratan bir aksaklık mı bulunduğunu⁵⁹ doğru bir şekilde tespit etmek başvuru yollarının tüketilmesi koşulu açısından dikkat edilmesi gereken bir husustur. Örneğin, bir yükümlünün, ilgili işlemde vergi hatasının bulunduğu düşüncesiyle vergi idaresine düzeltme talebinde bulunduğunu, talebinin reddedilmesi üzerine Maliye Bakanlığı’na şikayet yoluna gittiğini ve buradan da olumlu bir sonuç alamayıp vergi mahkemesine dava açtığını varsayalım. Şayet vergi mahkemesi olayda bir vergi hatası değil de hukuki bir uyuşmazlık bulunduğu gerekçesiyle davayı usulden yani davanın süresinde açılmaması nedeniyle reddeder ise, yükümlü başvuru yollarını usulüne uygun olarak tüketmemiş olduğundan, Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru talebini kabul edilebilirlik aşamasında reddedecektir.

Vergi ödevlisi, kendisine kanunda seçimlik olarak tanınmış olan idari yollara başvurabilecek, ya da doğrudan yargısal yollara gidebilecektir. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi içtihatlarında da aynı şekilde, ilgilinin söz konusu hukuk sisteminde başvurabileceği birden fazla yoldan uygun olan birini tüketmesinin gerekli ve yeterli olduğu kabul edilmektedir⁶⁰.

⁵⁸ Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, 2.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.159.

⁵⁹ Bu ayırım için bkz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.184.

⁶⁰ GÖZÜBÜYÜK, GÖLCÜKLÜ, s.69. Örneğin, *Bulves* davasında, başvuru sahibi şirket, satın aldığı mal bakımından satıcıya satım bedeli içinde ödediği katma değer vergisini indirim konusu yapmak istemiş, ancak talebi vergi idaresince reddedilmiştir. Red kararının nedeni ise, satıcının satışı ilgili dönemdeki hesaplarına yansıtması ve söz konusu katma değer vergisini beyan etmemesidir. Oysa alıcı tüm vergisel yükümlülüklerini

Tüketilmesi gereken yargısal yolların yalnızca olağan kanun yollarını mı yoksa hem olağan hem de olağanüstü kanun yollarını mı kapsadığı yönünde bir açıklık yoktur. Kanun Tasarısı'nın 47'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında “olağan kanun yollarının tüketilmesine ilişkin aşamalar” ifadesinin Kanun'da “başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamalar” olarak değiştirildiği dikkat çekmektedir. Bu değişiklik, sadece olağan yolların değil, aynı zamanda olağanüstü yargı yollarının da tüketilmesi gerektiği yönünde yorumlanmaya müsaittir. Oysa 47'inci maddesindeki söz konusu değişikliğin nedeni, kanımızca Kanun Tasarısı'nın 45'inci maddesinde yer alan “idari veya yargısal başvuru yollarının tamamı” ibaresinin Kanun'da “idari ve yargısal başvuru yollarının tamamı” şeklinde değiştirilmesine dayanmaktadır. Yalnızca yargısal yolların değil, aynı zamanda kanunda öngörülmuş olan idari başvuru yollarının da tüketilmesi amaçlandığından, hem idari hem de yargısal yolları kapsayan “başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamalar” ibaresi tercih edilmiştir.

Kanımızca, vergi uyuşmazlıkları bakımından son olarak tüketilmesi gereken kanun yolu “kararın düzeltilmesi” yoludur⁶¹. Çünkü yargı kararının biçimsel kesinlik kazanabilmesi için ya bu yola başvurma süresinin

zamanında yerine getirmiştir. Hükümet, başvuru alıcının satıcıya karşı haksız fiilin genel hükümleri çerçevesinde dava açarak, tazminat talep edebileceği gerekçesiyle iç hukuk yollarının tüketilmediği itirazında bulunmuş, Mahkeme ise bu itirazı yerinde görmeyerek, başvuru kanununu vergi tarhiyatına karşı itiraz etmesi ve dava açmasının yeterli olduğunu belirtmiştir (Bulves AD/Bulgaristan, 42-50 numaralı paragraflar). Aktaran, GÜMÜŞKAYA, s.77.

⁶¹ Diğer yandan, kararın düzeltilmesi yolunun olağan ya da olağanüstü kanun yolu olduğu hatta teknik anlamda kanun yolu sayılıp sayılmadığının dahi doktrinde tartışmalı olduğunu belirtmek gerekir. Bu yolu olağan kanun yolu niteliğinde gören görüşler için bkz. Hakan PEKCANITEZ, Oğuz ATALAY, Muhammet ÖZEKES, **Medeni Usul Hukuku**, 6.Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.598; Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargısı**, 24.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.66-67; ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.197; Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, 4.Bası, Yetkin Yayınları, İzmir, 2007, s.197. Vergi davaları bakımından kararın düzeltilmesi yolunun kararın kesinleşmesi için tüketilmesi gerektiği yönündeki Danıştay kararı için bkz. Dş.7.D., E.1983/182, K.1983/3653, 19.12.1983; Aktaran, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.197. Kararın düzeltilmesi yolunun teknik anlamda bir kanun yolu olmayıp, temyiz kanun yolunun uzantısı olduğu yönündeki görüş için bkz. Yavuz ALANGOYA, Kamil YILDIRIM, Nevhis DEREN YILDIRIM, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 5.Bası, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2005, s.480. Bu yolun idari yargı bakımından olağanüstü bir kanun yolu olduğu kanaati için bkz. Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2001, s.58.

geçirilmiş olması, ya da düzeltme yoluna başvurulmuş ise, verilecek kararın sonucunun beklenmesi gerekir⁶². Kararın düzeltilmesi yoluna başvurulması ile ilgili yargı yerinin kararını tekrar gözden geçirmesi ve böylece ihlal iddiasını yeniden değerlendirmesi olanağı tanınmış olacaktır*.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi uygulamasında da, Türk hukukuna ilişkin olarak ceza davaları haricinde tüketilmesi gereken nihai iç hukuk yolunun “kararın düzeltilmesi” yolu olarak kabul edildiğini belirtmek gerekir⁶³. Diğer yandan, öğretide kararın düzeltilmesi yolunun, etkinliği açısından değerlendirildiğinde, “tüketilmesi gerekli yollar”da aranan “etkili yol” niteliğinden yoksun bulunduğundan, hukuk davalarında ve idari davalarda tüketilmesi zorunlu bir iç hukuk yolu olarak kabul edilmemesi gerektiği yönünde görüşler de bulunmaktadır⁶⁴.

Toparlamak gerekirse, vergisel işleme karşı idari yollardan sonuç alınamaması halinde veya doğrudan vergi mahkemesinde dava açıldıktan sonra, olumlu sonuç alınamaması halinde, dava konusuna göre itiraz ya da temyiz yolları ve ardından “kararın düzeltilmesi” yolunun tüketilmiş ve bunlardan olumlu sonuç alınamamış olması gerekir.

Vergi suçlarına ilişkin ceza davaları bakımından ise, ceza mahkemesi kararına karşı Yargıtay’a temyiz başvurusu yapılmış ve olumlu sonuç alınamamış olması gerekli ve yeterlidir. Ceza yargılamasında kararın

⁶² GÖZÜBÜYÜK, GÖLCÜKLÜ, s.66.

* 01.10.2011 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda (Resmi Gazete Tarih ve Numarası: 04.02.2011,27386) kararın düzeltilmesi yolu düzenlenmemiştir. Dolayısıyla söz konusu tarihten itibaren hukuk davaları açısından kararın düzeltilmesi yolu kaldırılmış durumdadır.

⁶³ GÖZÜBÜYÜK, GÖLCÜKLÜ, s.66. Örneğin, bkz. Latif Fuat Ozturk and Others/Türkiye, 54673/00, 02.02.2006, 29 no’lu paragraf. Kararda, Türkiye’deki kararın düzeltilmesi hukuk yolunun genelde benimsenen uluslararası hukuk ilkelerinin anlamı dahilinde etkili bir iç hukuk yolu oluşturduğunu, bu nedenle de altı aylık sürenin kararın düzeltilmesine ilişkin red kararının başvurucaya tebliğinden itibaren başlayacağı belirtilmiştir. Aktaran, GÜMÜŞKAYA, s.71, 190 no’lu dipnot.

⁶⁴ Başvuru konusundaki esasa ilişkin kararını açıklamış olan mahkemenin kararın düzeltilmesi nedenleri açısından kararını yeniden gözden geçirmesinin talep edilmesinin başvurucaudan beklenmemesi gerektiği yönünde bkz. ANAYURT, s.212-213; Durmuş TEZCAN, Mustafa Ruhan ERDEM, Oğuz SANCAKTAR, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye’nin İnsan Hakları Sorunu: İnsan Haklarının Korunması**, 2.Bası, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2004, s.117.

düzeltilmesi yolu, kesinleşmiş kararlara karşı tanınan ve Yargıtay Başsavcısı tarafından işletilebilen bir yol olduğundan⁶⁵, bu yol tüketilmesi gereken bir yol olarak kabul edilmemelidir.

IV. Bireysel Başvuruda Bulunmanın Süresi

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunmanın süresi ise Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 47'inci maddesinin 5'inci fıkrasında belirlenmiştir.

Buna göre, bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse* ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Haklı mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren on beş gün içinde mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme mazereti geçerli görürse talebi kabul, görmezse reddeder (6216 s. Kanun, m.47/f.5).

Otuz günlük sürenin başlangıcı başvuru yollarının tüketildiği, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihtir.

Kanun tasarısında sürenin başlangıcı bakımından öngörülen, “nihai işlemin başvurucuya tebliğ edildiği tarihten” ifadesi, “başvuru yollarının tüketildiği tarihten” şeklinde değiştirilmiştir.

“Başvuru yollarının tüketildiği tarih”, başvuru yollarının tüketildiğinin ilgili tarafından öğrenildiği tarih olarak algılanmalıdır. Tasarı'da yer alan “tebliğ” ölçütü nesnel ve ilgilinin haklarını koruyucu nitelikte olduğundan değiştirilmesi isabetli olmamıştır. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi de kararın ilgilinin önünde tefhimi halinde dahi, sürenin başlangıcı olarak gerekçeli kararın tebliğ tarihinin esas alınmasını daha uygun bulmaktadır⁶⁶.

⁶⁵ GÖZÜBÜYÜK, GÖLCÜKLÜ, s.66.

* Anayasa şu işlemleri yargı denetimi dışına çıkarmıştır: Cumhurbaşkanının tek başına yapacağı işlemler (m.125/f.2), Yüksek Askeri Şura'nın kararları (m.125/2), Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nun meslekten çıkarma cezalarına ilişkin olanlar haricindeki kararları (m.159/f.10).

⁶⁶ GÖZÜBÜYÜK, GÖLCÜKLÜ, s.89.

Zira ilgilinin kararın gerekçesini de yeterli olarak öğrenmiş olması, iddia ve taleplerinin ne gibi nedenlerle kabul edilmediğini bilmesi gerekmektedir.

Vergi yargısında tüketilmesi gereken son yol olan karar düzeltme bakımından, nihai kararın ilgililere tebliğ edilmesi zorunlu olduğundan, sürenin başlangıcı kararın düzeltilmesi talebinin reddine ilişkin kararın başvuru tarihi olarak kabul edilmelidir. Ancak, tüketilen son yol, aslında başvurulması zorunluluğu olmayan bir yol, örneğin yargılanmanın yenilenmesi yolu ise, bu yola ilişkin nihai kararın (yargılamanın yenilenmesi talebinin reddine ilişkin kararın) tebliğ tarihi başvuru süresinin başlangıcını oluşturacaktır.

Sonuç

Devletin egemenlik yetkisini tek taraflı ve gerektiğinde cebri icra yoluyla kullandığı vergilendirme alanında güçsüz durumda olan vergi ödevlilerinin temel haklarının etkili bir şekilde korunması, insan haklarına “vergisel müdahalelerin”, “vergisel ihlallere” dönüşmemesi gerekir. Vergi ödevlilerine, bu ihlallere karşı başvurabilecekleri yeni bir iç hukuk yolunun sağlanması önemli bir adımdır. Ancak, Alman hukuk sisteminden farklı olarak, kanunlar bireysel başvurunun konusu olamadıklarından, bireysel başvuru yolunun, vergi kanunlarının Anayasa’ya uygunluğunun denetiminde ancak “dolaylı” bir işlevi olabilecektir.

Bu çalışmanın amacı, hukuk sistemimiz açısından oldukça yeni olan bireysel başvuru yolunun anlamının, kapsamının ve vergi ödevlileri tarafından hangi hallerde ve ne gibi koşullar altında işletilebileceğinin incelenmesidir.

Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolunun her durumda tüketilen bir “temyiz üstü yol” gibi değil, amaca uygun şekilde, yalnızca temel hak ihlallerine karşı başvurulabilen, başvuruların makul sürede çözümlendiği, temel hak ve özgürlüklerin korunmasının ve ihlallerinin giderilmesinin sağlandığı “etkili” bir yol olarak varlığını sürdürmesi gerekmektedir. Ancak bu durumda, Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuruda bulunulması, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’ne başvurulmadan önce tüketilmesi gereken bir iç hukuk yolu niteliğine sahip

olacaktır. Ayrıca bu yolun amaca uygun olarak işletilmesi, vergi hukuku açısından; gerek vergi idaresinin işlemlerinde, gerekse vergi yargısı mercilerinin kararlarında, kamu yararı odaklı bir yaklaşım yerine, kamu yararı ile vergi ödevlilerinin temel hakları arasında adil denge kurmayı ilke edinmelerini teşvik edecektir.

1959 ile 2010 yılları arasında Türkiye aleyhine 2245 tane ihlal kararı verilmiş; bu sayıyla Türkiye, Avrupa konseyi üyeleri arasında, aleyhine en fazla ihlal kararı verilmiş ülke olmuştur⁶⁷. Temennimiz, bu hukuk yolunun Türkiye'nin insan hakları konusundaki olumsuz sicilinin düzeltilmesine hizmet etmesidir.

⁶⁷ <http://www.echr.coe.int/ECHR/EN/Header/Reports+and+Statistics/Statistics/Statistical+information+by+year/> (Çevrimiçi), 10.07.2011.