

VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU YOLU

Abdullah ARMAĞAN¹

Makale İlk Gönderim Tarihi / Recieved (First): 07.12.2022

Makale Kabul Tarihi / Accepted: 12.12.2022

Atıf/©: Armağan, A. (2022). Vergi Yargılama Hukukunda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu. *Scientific Journal of Finance and Financial Law Studies*, 2(2), 85-98.

Özet

Anayasa mahkemesine bireysel başvuru yolu vergi yargılama hukukunda önemli bir hak arama yoludur. Vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolunun açılması Türkiye'nin hukuk devleti yapısına olumlu katkı yapmıştır. Vergi, devletin mükelleflerden kanunla belirlenen şekilde kamusal hizmetlerin yapılabilmesi amacıyla ödeme gücüne göre zorla aldığı para olup, vergileme sürecinde idare ile mükellef arasında çıkabilecek muhtemel bir uyuşmazlıkta nihai çözüm mercii yargıdır. Vergi ile ilgili bireysel başvurularda Anayasa Mahkemesi kararlarında genel olarak adil yargılama hakkının ve mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediği yönünde kararlar çıkmıştır. Bu yazıda Türkiye'de Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu vergi hukuku özelinde irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru, Vergi Yargılama Hukuku

JEL Kodları: H20, K30, K38, K34.

INDIVIDUAL APPLICATION TO THE CONSTITUTIONAL COURT IN TAX JURISDICTION

Citation/©: Armağan, A. (2022). Individual Application to The Constitutional Court in Tax Jurisdiction, *Scientific Journal of Finance and Financial Law Studies*, 2(2), 85-98.

Abstract

Individual application to the Constitutional Court is an important remedy in tax jurisdiction. Opening the way of individual application to the Constitutional Court in the resolution of disputes between taxpayers and tax administration has made a positive contribution to Turkey's rule of law. Tax is the money that the state takes from taxpayers for the purpose of providing public services as determined by law, according to their ability to pay, and the final solution authority in a possible dispute that may arise between the administration and the taxpayer during the taxation process is the judiciary. In the decisions of the Constitutional Court in individual applications related to taxation, decisions have been made regarding whether the right to a fair trial and the right to property have been violated in general.

In this article, the individual application to the Constitutional Court in Turkey will be examined in terms of tax law

Keywords: Constitutional Court, Individual Application, Tax Proceedings Law.

JEL Codes: H20, K30, K38, K34.

¹ Yüksek Lisans Öğrencisi, Akdeniz Üniversitesi, S.B.E. Maliye Bölümü, Antalya Şehri 07070, Türkiye email: alituran6766@gmail.com., ORCID No: 0000-0002-9311-6058.

GİRİŞ

Yüzbaşı Dreyfus'un 12 hapis yatmasına neden olan casusluk suçuna ilişkin delilin sahte belge olduğunun tespiti ve nihayetinde beraati ile sonuçlanan süreç adil yargılanma hakkının ihlalinin ne kadar ağır sonuçları olabileceğini gösteren önemli bir olaydır. Emile Zola'nın da katkılarıyla geç de olsa gelen adalet kısmen hatasını telafi ederek 1906'da Yüzbaşının sökülen rütbelerinin yeniden takılması ile sonuçlanmıştı (Selçuk, 2018: s. 99). Adil yargılanma hakkının ihlalinin telafi edilemez hatalara neden olabileceğini gösteren Sokrates davası ise daha dramatik sonuçlanmıştı. Milattan önce 399 yılında Atina'da, dine saygısızlık yapmak ve gençleri yoldan çıkarmak suçlamaları ile yargılandığı davada karar Sokrates'in aleyhine çıkmıştı. Atina'da 221'e karşı 280 jüri oyu ile onaylanan idam kararını, silahların eşitliği ilkesini ya da delillerin sıhhatini gözden geçirecek bir üst mahkeme yoktu ve Sokrates idam edilmişti (Platon, 2006: s. 120). Dreyfus davası öncesi Fransa'nın Almanya karşısındaki ve Sokrates davası öncesi Atina'nın Sparta karşısındaki hezimetlerinin yargılama hatalarında payı olup-olmadığı ise tarihin konusudur.

Tarih devletlerin, vergi mükelleflerinden vergiyi ne kadar, kimden, ne kadar, ne sürede ve ne şekilde alacağı ile ilgili oluşan uyuşmazlıklarla doludur. Çeşitli tecrübeler neticesinde vergileme ilkeleri evrimleşmiş ve vergi yetkisine anayasal sınırlar çizilmiştir. Kanunilik, adillik ve genellik gibi vergileme ilkeleri anayasal güvence altına alınmıştır.

Anayasaya göre Türkiye sosyal bir hukuk devletidir. Hukuk devletinin işlemleri hukuka uygundur. Hukuk devleti, insan haklarına saygılı ve yargı denetimine açıktır.

Kuvvetler ayrılığı ilkesi ise, devletin egemenlik hakkının yasama, yürütme ve yargı şeklinde üçe ayrıldığı devlet yönetim modelidir. Bu sistemde yargı, yasama ve yürütme organından bağımsız olarak mahkemeler aracılığıyla görev yapar.

Vergi, devletin mükelleflerden kanunla belirlenen şekilde kamusal hizmetlerin yapılabilmesi amacıyla ödeme gücüne göre zorla aldığı para olup, vergileme sürecinde idare ile mükellef arasında çıkabilecek muhtemel bir uyuşmazlıkta nihai çözüm merci yargıdır.

Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay vergi uyuşmazlıklarının görüldüğü vergi yargı organlarıdır.

Mükellef ile vergi idaresi arasında vergi kanunları uygulanırken ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar vergi yargılama hukukunun konusudur. Bununla beraber, vergisel uyuşmazlıkların idare nezdinde çözümü çoğu zaman ihtiyari (düzeltme talebi uzlaşma, cezada indirim, pişmanlık, belli zamanlarda matrah artırım vb.) dir. Dava açma hakkı süre yönünden bitenlerden düzeltme talebi de reddedilen kişilerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuru hakkı ise vergi usul kanununda düzenlenmiş idari bir çözüm yoludur.

İdare ile vergisel uyuşmazlık yaşayan kişilerden iç hukuk yollarını tüketenler Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapabilir. Bireysel başvuru, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve sözleşmeye ek Türkiye'nin tarafı olduğu protokoller kapsamındaki haklardan herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla başvuru yapılabilen bir hukuk arama yöntemidir.

Anayasa Mahkemesine başvuru hakkı 23/9/2012 tarihinde tanındığından bu tarihten itibaren yapılan bireysel başvurular bu mahkeme tarafından incelenmektedir.

Anayasa yargısına bireysel başvuru yapabilmenin en önemli ön şartlarından biri iç hukuk yollarının tamamının tüketilmesidir. Anayasa Mahkemesine başvuru süresi iç hukuk yolları tüketildikten veya herhangi bir idari yargısal başvuru yolu öngörülmemişse iddia olunan hakka ilişkin ihlalinin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gündür.

Bu çalışmada, Türkiye’de 23.09.2012 tarihinden itibaren uygulanan ve vergi uyuşmazlıklarında da göz önünde bulundurulması gereken önemli bir hukuk yolu olarak Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru imkânı vergi yargılama hukuku özelinde incelenecektir.

1. Anayasa Mahkemesi’ne Giden Süreç

Anayasa fikri, batı dünyasında feodalizmin son bulması, sanayi devrimi ve yükselen kapitalizm ile ekonomik üstünlüğü ele geçiren burjuva sınıfının, devlet erkini ele geçirme ve iktidarda söz sahibi olma çabalarının sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Avrupa’da 18. yüzyıldan itibaren etkili olmaya başlayan bu süreç Osmanlı İmparatorluğu’nda 19. Yüzyılda başlayabilmiştir. Mutlak kişi veya zümre iktidarının seçilmiş parlamento veya hukuk organları ile sınırlandırılması fikri Avrupa’da burjuva sınıfının girişimleriyle tezahür etmesine rağmen, Osmanlı’da üst kademe devlet memurlarının çöküş süreci devam eden devleti kurtarmak için Batı medeniyetinden bir zorunluluk gereği ithal edilen çare arayışları olarak ortaya çıkmıştır (Esen ve Yücel, 2016: s. 3).

1.1. Kuvvetler Ayrılığı İlkesi

Demokrasi kavramı gibi kuvvetler ayrılığı fikri de ilk olarak kadim Yunan medeniyetinde ortaya çıkmıştır. Devletin fonksiyonlarını sınıflara ayırarak her faaliyetin bir organa verilmesi gerektiği şeklinde işlevsel bir ayırım yapan Aristo ile başlayan süreç John Locke ile ilerlemiştir. John Locke, yasaları yapan kanun koyucular ile yasaları uygulayan yürütme erkinin farklı gruplardan olması gerektiğini belirtmiştir. İlk başta yasama erki ile yürütme erkinin birbirinden ayrımı olarak zuhur eden bu düşünce Montesquieu tarafından daha ileri bir noktaya taşınmıştır. Montesquieu iktidarın yasa yapan, kanunu uygulayan ve yasaların uygulanmasında ortaya çıkan uyuşmazlıklarda çözüm merci olarak ceza verme yetkisini haiz olarak yargı görevini ifa eden yargı erki olarak paylaştırılması gerektiğini öne sürmüştür (Duvan, 2019: s. 47-49).

Erklerin birbirinden ayrılmış olduğu bir yönetim sisteminde, yasa koyucu, yasa uygulayıcı ve yargılama yapan unsurun birbirini frenlemesi ve dengelemesi (checks and balances) sayesinde, bütün güç bir kişi veya zümrede toplanmadığı için kişi hak ve özgürlükleri devlete karşı daha korunaklı hale gelmiş olur. Bu şekilde devlet erkine göre zayıf pozisyonda olan kişinin haksızlığa uğrama ihtimali azaltılmış olur veya bir haksızlığa uğradığında hak arama yollarında alternatif kanallar yaratılmış olur (Özbudun, 2018: s. 5).

1.2. Dünya’da Anayasa

Dünya tarihinde kralın mutlak iktidarının kısıtlanmasına en önemli örnek İngiltere’de 1215 tarihinde ortaya çıkan Magna Carta isimli sözleşmedir. Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler

Sözleşmesi), soylu toprak sahibi feodallerin kral karşısındaki haklarını garanti eden ve Hukukun üstünlüğü kavramını dikkate alan önemli bir hukuki metindir. Diğer taraftan 1628 Haklar Dilekçesi, 1688 Haklar Beyannamesi gibi metinler ile de politik iktidarın yetkileri kısıtlanmış ve bireysel özgürlüklerin önü açılmıştır (Topçu, 2020: s. 14).

Haklar Bildirisi ile vergi toplanması için kralın kararı yerine parlamento onayı aranıyordu. Ayrıca, adil yargılama hakkına vurgu yapılıyordu. 18'inci yüzyılda krala karşı güçlenen burjuvazi ile beraber bireysel hakları garanti edecek fikir ve siyasi akımlar yayılmaya başladı. Bu dönemde çeşitli yazılı belgeler ile kralın mutlak iktidarına bir takım kısıtlamalar getirildi. 1789 yılında Fransa'da ortaya çıkan İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi ile 1776 yılında ortaya çıkan Amerikan Bağımsızlık Bildirisi ile bireysel özgürlükler devlet otoritesi karşısında koruma altına alındı. Bağımsızlık bildirisinde bütün insanların eşit ve başka kişilere devredemeyecekleri haklarla birlikte yaratıldığı, devleti yöneten iktidarların insanın doğuştan sahip olduğu bu hakları güvence altına almak zorunda olduğu belirtiliyordu.

İnsan haklarının önemli bir gelişim kaydettiği bu süreçte Thomas Hobbes, John Locke ve Jean-Jacques Rousseau gibi fikir adamlarının düşünceleri bireysel hakların korunması ve geliştirilmesine dönük çabalarda etkili olmuştur. Eski anayasalardan 1787 tarihli Amerika Birleşik Devletleri Anayasası ile kayda değer düzeyde insan hakları, sosyal haklar ve siyasal haklar Anayasal garanti altına alınmıştır. 1. Dünya savaşı ve 2. Dünya savaşı ile beraber insan hakları ile ilgili gelişmeler geçici bir süre akamete uğramıştır. Ancak, dünya savaşlarının acı tecrübelerinden sonra, insan haklarının geliştirilmesi fikri tekrar güç kazanmış ve Birleşmiş Milletler Genel Kurulu 1948'te İnsan Hakları Evrensel Bildirisini yayınlamıştır (Topçu, 2020: s. 3-26).

20. Yüzyılda Avrupa'da ortaya çıkan Nazizm benzeri yönetimlerin ve totaliter yapıların kitlesel insan hakları ihlallerinin yayılmasının tekrarını önleme çabasında Hans Kelsen'in Avrupa modeli anayasa fikri önemli bir yer tutar. Dünya savaşlarını takip eden bu süreçte anayasa mahkemelerinin temel amacının demokrasi ve insan haklarının korunması olduğu söylenebilir (Castillo-Ortiz, 2020: s. 622).

Kelsen tipi anayasa mahkemelerinin demokrasi ve insan haklarını, yargı bağımsızlığını ve anayasal sınırları tam olarak koruyamadığı bu nedenle dış etkilerden daha bağımsız bir anayasa mahkemesi için anayasa yargıçlarının atamasında siyasi etkinin azaltılması gerektiği gibi reform önerileri dikkate alındığında anayasa mahkemelerinin gelişim sürecinin devam ettiği söylenebilir (Castillo-Ortiz, 2020: s. 644).

1.3. Türkiye'de Anayasa

Osmanlı'da ise Senet-i İttifak (1808) ve Tanzimat Fermanı (1839) ile padişahın yetkileri kısmen sınırlandırılmıştır. Bu belgelerle padişah kanunun üstünlüğünü tanımıştır. Kanun-u Esasi (1876) ile beraber parlamenter sisteme geçilerek padişahın yetkilerinin bir kısmı meclise verilmiştir (Özbudun, 2018: s. 14,15).

Vergilerin ezici olmamasına dikkat etme gibi taahhütler de içeren ayanlar ile Padişah arasındaki Senet-i İttifak tarafların (Padişah ile ayan) sözleşmeye bağlı kalması için hukuki bir yaptırım öngörmemiş ve bu nedenle sözleşme uygulama alanı bulamamıştır. Padişahın kendi kararıyla kendi mutlak erkini kısıtladığı Tanzimat Fermanı ile verginin herkesin mali gücüne alınması öngörülmüştür. Ancak padişahın Ferman'da belirtilen kararlara uygun davranmadığı durumlar için öngörülen bir yaptırım olmadığından, Tanzimat Fermanının kişi hak ve hürriyetleri noktasındaki kazanımlarının pratikte etkisiz

kaldığı söylenebilir. Osmanlı İmparatorluğu ile Rus İmparatorluğu arasında ortaya çıkan Kırım Muhaberesinde Osmanlı'ya destek olan ülkelerin (İngiltere, Fransa ve Avusturya) talebi üzerine yayımlanan İslahat Fermanı ise (1856) vergilendirmede bir takım düzeltmeler yanında yargılamada Müslüman-Müslüman olmayan ayırımının azaltılmasına dönük düzenlemeler getirilmiştir (Esen ve Yücel, 2016: s. 4,5).

Türkiye Cumhuriyeti'nde, 27.05.1960 tarihli askerî darbeden sonra iktidarı ele geçiren askerlerin emri ile anayasa komitesi tarafından hazırlanan ve referandum sonrası yürürlüğe giren 1961 Anayasası ile ilk kez Anayasa Mahkemesi kurulmuştur. 12.09.1982 tarihli askerî darbeden sonra iktidarı ele geçiren askerlerin emri ile danışma meclisi tarafından hazırlanan ve halen yürürlükte olan 1982 Anayasası'nda da Anayasa Mahkemesi Kurumu varlığını devam ettirmiştir. Anayasa Mahkemesinin görev, sorumlulukları ve çalışması ile düzenlemeler 1982 Anayasası'nın 146 ila 153. maddelerinde düzenlenmiştir. Mahkemenin çalışma usulüne ilişkin 6216 sayılı yasa ise 30.03.2011 tarihinde kabul edilmiştir (Esen ve Yücel, 2016: s. 148).

2. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu

Avrupa Modeli anayasa yargısı fikrinin en önemli kilometre taşlarından Avusturyalı hukukçu ve filozof Hans Kelsen (1881-1973), normlar hiyerarşisinde en üste yer alan Anayasaların -mahkemenin kanun koyucu rolüne bürünebileceği endişesi ile insan haklarına ilişkin hükümleri kapsamaması gerektiğini belirtse de çoğu Avrupa ülkesi ve Türkiye bu öneriyi dikkate almamıştır (Aslan, 2014: s. 168).

Türkiye Cumhuriyeti Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin tarafı olmuş (1954) Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine bireysel başvuru yolu kabul edilmiş (1987) ve mahkemenin zorunlu yargılama yetkisi kabul edilmiştir (1990). Anayasa'nın 90'ıncı maddesine göre (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 Md.) temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi durumunda ortaya çıkabilecek uyumsuzluklarda uluslararası antlaşma hükümleri dikkate alınır. İnsan hak ve özgürlüklerine ilişkin uluslararası kıstaslara gönderme yapan bir diğer değişiklik ise, 2010 yılındaki Anayasa değişikliğiyle getirilen Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoludur. 7/5/2010 tarih 5982 sayılı Kanununun 18 inci maddesiyle, Anayasa'nın 148'inci maddesine “ve bireysel başvuruları karara bağlar” ibaresi eklenmiştir. Ayrıca, anayasanın geçici 18'inci maddesindeki “Bireysel başvuruya ilişkin gerekli düzenlemeler iki yıl içinde tamamlanır. Uygulama kanununun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bireysel başvurular kabul edilir.” hükmü ile uygulamanın ne zaman başlayacağı açıklanmıştır.

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru başvurunun uygulamaya geçirilmesiyle, kamu otoritesinin yol açtığı hak ihlallerine karşı 23.09.2012 tarihinden sonra anayasal yargı denetimi süreci gündeme gelmiştir.

Anayasa'da başvurunun herkes tarafından yapılabileceği belirtilmekle beraber ilgili yasal düzenlemede kişi yönünden bir takım kısıtlayıcı düzenlemeler yer almaktadır. Bu kapsamda başvuru yapacak kişinin doğrudan hak ihlaline maruz kalmış gerçek kişi olması gerekmektedir. Bir başka ifade ile hak ihlalden doğrudan etkilenmeyen kişinin başvuru hakkı yoktur. Özel hukuk tüzel kişisinde ise tüzel kişiliğe ait haklar başvurunun konusunu oluşturabilir. Kamu tüzel kişilerinin ise başvuru yapamayacağı belirtilmiştir. Türk vatandaşlarında tanınan ancak yabancılara tanınmayan haklara ilişkin ise yabancılardan başvuru yapamayacağı belirtilmiştir. Başvuru hakkına ilişkin Anayasa'da yer almayan kısıtların kanunla getirilmesi sıkça eleştiri konusu olmaktadır (Esen ve Yücel, 2016: s. 151).

Anayasa Mahkemesine yapılacak bireysel başvuru için kanunda öngörülen süre otuz gündür. Belirtilen bu sürenin başlangıcı ise varsa iç hukuk yollarının bittiği yoksa ihlalinin öğrenildiği tarihtir.

Anayasa Mahkemesi kendisini idarenin yerine koyarak idari işlem niteliğinden karar vermez bir başka ifade ile yerindelik denetimi yapmaz. İdari işlemde kişi haklarının ihlal edilip edilmediğine bakar. Bu noktada hak ve özgürlük ihlali varsa bu durumun ortadan kaldırılması için yapılması gerekenleri belirtir. Eğer hak ihlali bir yargı kararı nedeniyle oluşmuşsa yeniden yargılanma kararı verebilir. Yeniden yargılama yapmayı gerekli bulmazsa hakkı ihlal olan kişiye tazminat ödenmesine karar verebilir. Tazminat miktarının tespiti inceleme gerektiriyor ise genel mahkemede dava açma yolu gösterilebilir (Yılmazoğlu, Perdecioğlu, Altay ve Turan, 2019: s. 18).

2.1. Güvence Altındaki Haklar

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan hak ve özgürlükler aşağıda belirtilmiştir (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, 1950)

Sözleşmenin ikinci maddesinde herkesin yaşam hakkının korunacağı belirtilmiştir. Üçüncü maddede hiç kimsenin işkenceye tabi tutulamayacağı belirtilmiştir. Dördüncü madde köleliğin ve angaryanın yasak olduğuna ilişkindir. Beşinci maddede herkesin özgürlük ve güvenlik hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Altıncı maddenin birinci fıkrası adil yargılanma hakkına ilişkindir. Belirtilen fıkra davanın makul sürede görülmesini isteme hakkı adil yargılanma hakkı içinde sayılmıştır. Altıncı maddenin ikinci fıkrasında masumiyet karinesine vurgu yapılmıştır. Altıncı maddenin üçüncü fıkrasında savunma hakkına vurgu yapılmıştır. Yedinci maddede kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi vurgulanmıştır. Sekizinci madde özel hayata saygı hakkı, dokuzuncu madde fikir, vicdan ve din özgürlüğü, onuncu madde ifade özgürlüğü, on birinci madde toplantı düzenleme ve dernek kurma özgürlüğü, on ikinci madde evlenme hakkı, on üçüncü madde etkili başvuru hakkı, on dördüncü madde ise ayrımcılık yasağına ilişkindir.

Sözleşmenin altıncı fıkrasında adil yargılanma hakkının içinde yer alan makul sürede yargılanma hakkında makul süre kavramının davanın doğası/karmaşıklık derecesi, başvuranın ve yetkililerin tavrı göz önünde bulundurularak değerlendirilmesi gerekir (Vitkauskas ve Dikov, 2017: s. 107).

Sözleşmeye Ek 1 numaralı Protokol'un (1952) 1'inci maddesinde devletin vergi ve ceza uygulama yetkisinin mülkiyet hakkına ilişkin sınırları belirtilmiştir. Buna göre kişilerin mülkiyet hakkına müdahale için kamu yararı, hukukun evrensel ilkelerine uygunluk ve yasallık gibi temel kıstaslar aranmaktadır. Belirtilen madde ile mülkiyet hakkının korunmasına ve mülkiyet hakkının kamu otoritesi tarafından sınırlandırılmasının koşullarına ilişkin güvencelere vurgu yapılmıştır.

Sözleşmeye Ek 7 numaralı Protokol'un (1984) 4'üncü maddesinde aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkına ilişkin belirleme yapılmıştır. Buna göre bir devlette bir kez yargılanıp kesin hüküm giyen veya beraat eden kişi yeniden yargılanamaz. Örneğin, tek fiil ile birden fazla vergi ile ilgili kanun hükmünü ihlal eden mükellefe iki ayrı para cezası (özel usulsüzlük ve vergi ziyası cezası) yanında hürriyeti bağlayıcı ceza verilebilmesini Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Lucky Dev kararına atıfla ne bis in idem ilkesine aykırı bulan görüşler olsa da (Tosun, 2017: s. 102) Anayasa Mahkemesi 27.03.2019 tarihli bireysel başvuru kararında (2018/9115) idari süreç sonunda kesilen vergi cezası ile beraber adli süreç sonunda hapis cezası verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulmamıştır.

İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'nin 35'inci maddesinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvuru için dört aylık bir süre öngörülmüştür.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvuru için iç hukuk yollarının tüketilmesi gerekir. Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru kararları makul sürede verilmezse iç hukuk yolunun etkin olmadığı bu nedenle hak ihlallerinde Anayasa Mahkemesi'ne başvuru şartı aranmadan doğrudan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvuru imkânı doğabilir (Türmen, 2011).

2.2. Vergileme İlkeleri

Verginin kimden, ne kadar, ne zaman ve nasıl alınacağına ilişkin çeşitli görüşler mevcuttur. Örneğin İbn Haldun'a (1332-1406) göre vergiler düşürülünce devletin vergi geliri artar, vergiler artırılınca devletin vergi geliri azalır. Bu durumun nedeni, vergi gelirlerinin ekonomik faaliyetlerden elde edilmesi ve vergileri artırmanın ekonomik faaliyetleri azaltmasıdır.

Ekonomiyi bir bütün olarak sistematik şekilde ele alarak klasik ekonominin en temel eserlerinden 1776 yılında yayımlanan Milletlerin Zenginliği isimli kitabın müellifi Adam Smith'in (1723-1790) vergileme ilkeleri ise şu şekilde sıralanabilir:

Adalet (ya da eşitlik) İlkesi: Vergilemede adalet ilkesi herkesten kendi gelirine orantılı olarak vergi talep edilmesidir. Bu şekilde herkes geliri oranında kamu harcamalarına katılmış olur.

Kesinlik (açıklık) İlkesi: Vergilerin ödeme şekli ve vergilerin ödeme zamanı önceden belli olmalıdır. Kesinlik ilkesi ile öngörülebilirlik sağlanmakta ve kişiler kamu otoritesinin sürpriz vergileri ile karşılaşmamaktadır.

Uygunluk ilkesi: Vergiler, mükellefi rahatsızlık etmemeli mükellefin faaliyetini olumsuz etkilememelidir. Bu şekilde devletin vergi geliri yükselebilir.

İktisadilik (en az maliyet) ilkesi: Vergi toplamının devlet için maliyeti düşük olmalıdır. Bir başka ifade ile mükellefin vergi mükellefinin ödediği vergi tutarı ile devlet hazinesine intikal eden vergi tutarı para olabildiği kadar birbirine yakın olmalıdır (Susam, 2016: s. 35,36).

Vergilemede adalet kavramı, yatay ve dikey sınıflamasına tabi tutulabilmektedir. Bu kapsamda verginin aynı ekonomik koşullardaki kişileri aynı oranda etkilemesine yatay, mali açıdan güçlü olanın daha fazla vergi vermesi gerekliliği ise dikey adaleti ifade eder (Gomułowicz, 2006: s. 59).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları göz önünden bulundurulduğunda vergilemede dikkate alınması gereken ilkeler kamu yararı ile genel menfaat dengesi, verginin kanuna dayalı olarak alınması gerektiği, orantılı olma ve hukuk güvenliği ilkeleri olarak sayılabilir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına göre özel mülkiyet hakkını sınırlandırırken dikkate alınması gereken ölçüler ise kamu yararı, hukuka uygunluk ve ölçülülük ilkeleridir (Uygun ve Gerçekin, 2017: s.172).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının 73'üncü maddesinde herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi gerektiği, verginin adil ve dengeli dağılımı olması gerektiği ve verginin ancak kanunla getirilebileceği belirtilmiştir.

Örneğin vergilemede yasallığı ilkesi vergi ile ilgili kanunların ve diğer normların ulaşılabilir,

öngörülmesi mümkün ve belirsiz olmamasını ifade etmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73'üncü maddesindeki verginin ancak kanuna konulabileceği hükmü vergi mükellefleri açısından hukuki güvenlik teminatı niteliğindedir. Anayasa'daki vergileme ilkesine ilişkin kıstaslar dikkate alındığında kişilerin mülkiyet hakkına yönelik kamu otoritesinin müdahalesinin ancak kanuni bir düzenleme ile yapılabileceği zorunluluğu göze çarpmaktadır. Vergilerin belirsiz ve öngörülemeyen olmaması, vergiye ilişkin kanuni düzenlemelerin kapalı ve anlaşılabilir olmamasını gerektirmektedir. Vergisel ödevlerin katıyetle yasayla getirilmesini zorunlu tutan Anayasasının 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün, vergi vasıtasıyla kişilerin mülkiyet hakkına yönelik kamu otoritesinin müdahalelerine ilişkin kişilere üst düzey bir teminat sağladığı söylenebilir.

Vergilere ilişkin mükellefe para cezası (vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası) veya hürriyeti bağlayıcı ceza verilebilmektedir. Bu noktada vergilere bağlı uygulanacak cezaların da vergiler gibi ancak kanunla konulabileceği açıktır. Uluslararası insan hakları sözleşmelerinde önemli bir yer tutan kanunilik ilkesi, hukuk devletinin temel bir unsuru aynı zamanda ceza hukukunun keyfi uygulamalarına karşı güvencedir (Gomułowicz, 2006, s. 294).

2.3. Vergi ile İlgili Bireysel Başvuru Kararlarının İncelenmesi

Anayasa Mahkemesine yapılan vergi ile ilgili bireysel başvurulara ilişkin 23.09.2012-04.08.2016 tarihleri arasında verilen kararları inceleyen bir çalışmaya (Uygun ve Gerçekin, 2017) göre, belirtilen tarihler arasında vergi ile ilgili 32 adet karar oluştu, bu kararlardan 20 tanesinde temel bir hakkın ihlal olduğuna dair hüküm yer aldığı belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesine vergi idaresi ile yaşanan uyuşmazlıklar alanında yapılan bireysel başvurularda genel olarak adil yargılanma hakkı ihlali ile mülkiyet hakkına haksız müdahale yönünden ihlal kararları olduğu görülmektedir. Bununla beraber, vergi ile ilgili uyuşmazlıklara ilişkin bireysel başvurularda Anayasa Mahkemesi'nin ihlal kararlarında anayasal hakların ihlali, hukuk devleti ilkesi, eşitlik ilkesi, ayrımcılık yasağı, makul sürede yargılanma hakkına vurgu yapılan kararları da mevcuttur.

Anayasa Mahkemesinin 23 Eylül 2012 - 30 Haziran 2022 tarihleri arası dönemi kapsayan vergi dâhil bütün bireysel başvurulara ilişkin istatistiklerine göre toplam 428.554 adet bireysel başvurunun 320.253'ü sonuçlandırılmış olup, bireysel başvuruların karşılama oranı % 74,7 olarak gerçekleşmiştir. (Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru İstatistikleri, 2022) Bu noktada yüksek başvuru sayısı dikkate alındığında her 4 başvurudan 3'ünün sonuçlandırılmış olması önemli bir başarıdır. Bununla beraber, hak ihlali gerekçesi ile neredeyse her yıl ortalama 40.000 üzeri bir başvuru olması göz önünde bulundurulduğunda, ideal olanın anayasa mahkemesinin başvuruları cevaplama hızı ve kapasitesi yanında aynı hakların defalarca ihlal edilmediği ve bu nedenle hak ihlali olmadığından/azaldığından Anayasa Mahkemesinin baktığı bireysel başvuru dosya sayısının her geçen gün artmak yerine azaldığı bir hukuki iklimin yaratılması olduğu izahtan varestedir.

Anayasa mahkemesinin kararlar bilgi bankasındaki “vergi” anahtar kelimesi ile yapılan sorgulamada 98 adet karar çıkmıştır. Bu kararlar tetkik edildiğinde ihlal edildiği iddia olunan temel hakların aşağıda belirtildiği gibi olduğu tespit edilmiştir:

İhlal Edilen Hak:

Mülkiyet hakkı
 Suç ve cezaların kanuniliği ilkesi
 Adil yargılanma hakkı (İdare)
 Adil yargılanma hakkı (Ceza)
 Kapsam dışı haklar (konusuzluk bakımından yetkisizlik kararı veriliyor)
 Ayrımcılık yasağı
 Adil yargılanma hakkı (Hukuk)

Yukarıda belirtilen kararlarda bireysel başvuruya konu olan müdahale iddiası yönünden aşağıda belirtildiği gibi olduğu tespit edilmiştir:

| NO | Müdahale İddiası |
|----|---|
| 1 | Vergi, kamu alacağı ile mülkiyet hakkına müdahale, müsadere |
| 2 | Suç ve cezada kanunilik ilkesi |
| 3 | Adil ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkı (idare, ceza, genel) |
| 4 | Mahkemeye etkili erişim hakkı (hukuk, idare) |
| 5 | Yargılamanın makul sürede yapılması hakkı (ceza, hukuk, idare) |
| 6 | Ekonomik bir değere ilişkin yargı kararını icra etmeme |
| 7 | Kararların gerekçeli olması gerektiği hakkı (hukuk, idare, ceza) |
| 8 | Masumiyet karinesinin ihlali (idare, ceza) |
| 9 | Silahların eşit olması ilkesi / yargılamanın çekişmeli olması ilkesi (Hukuk, İdare) |
| 10 | Mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak ayrımcılık, Ayrımcılık yapılarak eşitlik ilkesinin ihlali |
| 11 | Aynı suç nedeniyle bir kez yargılanma hakkı (ceza) |
| 12 | Yargılamanın aleni (açık) yapılması (hukuk, idare, ceza) |
| 13 | Tanık dinletme ve sorgulama hakkı (hukuk) |
| 14 | Savunma Hakkı. Savunma için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmayı talep hakkı (ceza) |

Anayasa mahkemesi tarafından vergi ile ilgili bireysel başvurulara kararlarında ulaştığı sonuçlar aşağıda belirtilmiştir:

| No | Sonuç |
|----|-------------------------------------|
| 1 | İhlal |
| 2 | İhlal Olmadığı |
| 3 | Açıkça Dayanaktan Yoksunluk |
| 4 | Zaman Bakımından Yetkisizlik |
| 5 | Başvuru Yollarının Tüketilmemesi |
| 6 | Konu Bakımından Yetkisizlik |
| 7 | İncelenmesine Yer Olmadığı |
| 8 | Kişi Bakımından Yetkisizlik |
| 9 | Düşme |
| 10 | Süre Aşımı |
| 11 | Anayasal Ve Kişisel Önemin Olmaması |
| 12 | Başvurunun Reddi |

Anayasa mahkemesi tarafından vergi ile ilgili bireysel başvurularda bir hakkın ihlal edildiğine ilişkin verilen kararlar sonucunda giderim çeşitleri aşağıda belirtilmiştir:

| No | Giderim |
|----|-------------------|
| 1 | Yeniden Yargılama |
| 2 | Maddi Tazminat |
| 3 | İhlalin Tespiti |
| 4 | Manevi Tazminat |

2.4. Vergi İle İlgili Örnek Kararlar

Anayasa Mahkemesindeki vergi ile ilgili başvurulara ilişkin ihlal kararında çoğunlukla adil yargılanma hakkı ve mülkiyet hakkı konularında ihlal kararları olduğu görülmüştür. Anayasa Mahkemesinin resmi sitesinde yer alan kararlar bilgi bankasından temin edilen bazı örnek kararlar aşağıda irdelenmiştir:

2.4.1. Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi

Anayasa Mahkemesinin vergi ile ilgili vermiş olduğu kararlardan suçta cezada kanunilik ilkesinin ihlaline ilişkin örnek aşağıda belirtilmiştir:

23.08.2017 tarihindeki başvuruya (2017/33714) 25.05.2022 tarihinde ihlal kararı verilmiştir. Başvuru, e-tebligat zorunluluğuna uymama gerekçesiyle kesilen özel usulsüzlük cezasının yasal dayanağı olmadığı bu kapsamda kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Bu başvuruda ihlal kararı verilmiş ve hak ihlalinin giderilmesi için yeniden yargılama yolu gösterilmiştir.

Belirtilen bu kararda başvuru tarihinin 23.08.2017 karar tarihinin 25.05.2022 olduğu dikkati çekmektedir.

Bireysel başvuruya konu olayda mükellef tebliğle getirilen elektronik tebligat sistemini kullanma zorunluluğuna uymadığından vergi idaresince özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Ancak, cezanın uygulandığı tarihte vergi usul kanununda özel usulsüzlük cezası kesilebilecek fiiller arasında tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğuna ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Cezanın uygulandığı tarihte yasal dayanak olmadan idarenin düzenleyici işlem niteliğindeki tebliği (456 nolu) ile vergi usulsüzlüğü ve cezası oluşturulması Anayasa'ya aykırı bulunmuştur.

Sonuç olarak, bireysel başvuruya konu somut olayda Anayasa Mahkemesi vergi dairesinin mükellefe kanunda yer almadığı halde tebliğe göre özel usulsüzlük cezası kesmesini Kanunsuz suç ve ceza olmaması gerektiği ilkesine aykırı bulmuş ve yeniden yargılama yapılması kararı vermiştir.

2.4.2. Ayrımcılık Yasağı

Anayasa Mahkemesinin vergi ile ilgili vermiş olduğu kararlardan ayrımcılık yasağı ilkesinin ihlaline ilişkin örnek aşağıda belirtilmiştir:

22.04.2015 tarihindeki başvuruya (2015/6735) 03.07.2019 tarihinde ihlal kararı verilmiştir. Başvuru, muvazaalı araç satışı ile eksik ödenen özel tüketim vergisinin resen tarhi üzerinden kesilen vergi ziyai cezasının benzer durumdaki firmalara 1 kat kesilirken 3 kat kesilmesinin ayrımcılık yasağını ihlal ettiği iddiasına ilişkindir. Bu başvuruda ihlal kararı verilmiş ve hak ihlalinin giderilmesi için yeniden yargılama yolu gösterilmiştir.

Belirtilen bu kararda başvuru tarihinin 22.04.2015 karar tarihinin 03.07.2019 olduğu dikkati çekmektedir.

Anayasa Mahkemesinde bireysel başvuruya konu olmuş yukarıda belirtilen karar tetkik edildiğinde, başvurucuya göre aynı fiile ilişkin aynı sektördeki diğer şirketlere bir kat uygulanırken başvurucu ile aynı dönemde incelenen diğer firmalardan farklı olarak üç kat vergi ziyai cezası uygulanması haklı bir gerekçeye dayanmamaktadır. Mükellef kurum (özel hukuk tüzel kişisi şirket), vergi idaresinin diğer şirketlere 1 kat kendisine 3 kat ceza uygulamasının anayasada güvence altına alınan ayrımcılık yasağı ilkesinin ihlal edildiğini ve bu şekilde koruma altındaki mülkiyet hakkını haksız müdahale yapıldığını ileri sürmüştür.

Anayasa Mahkemesi, söz konusu olayda makul bir gerekçe gösterilmeksizin benzer durumdaki mükelleflerden farklı olarak fazla tutarda ceza uygulamanın mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı müdahale olduğu kanısına varmıştır. Dolayısıyla aynı durumdaki farklı kişilere farklı tutarlarda ceza uygulanmasının mülkiyet hakkı noktasında ayrımcılık yasağının ihlali olduğuna karar verilmiştir.

2.4.3. Adil Yargılanma Hakkı

Anayasa Mahkemesinin vergi ile ilgili vermiş olduğu kararlardan ayrımcılık yasağı ilkesinin ihlaline

ilişkin örnek aşağıda belirtilmiştir:

09.03.2015 tarihindeki başvuruya (2015/4255) 09.06.2020 tarihinde ihlal kararı verilmiştir. Başvuru, Danıştay'ın aynı konuya ilişkin farklı idarelerinin birbirinden farklı içtihatları olmasına rağmen içtihatların geç birleştirilmesinin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği iddiasına ilişkindir. Bu başvuruda ihlal kararı verilmiş ve hak ihlalinin giderilmesi için yeniden yargılama yolu gösterilmiştir.

Belirtilen bu kararda başvuru tarihinin 09.03.2015 karar tarihinin 09.06.2020 olduğu dikkati çekmektedir.

Örnek kararda Anayasa Mahkemesine başvuran vergi mükellefi kişi, kitap ticareti faaliyeti ile işgal etmektedir. Mükellefin, hakkında vergi dairesi tarafından yapılan olumsuz tespitler bulunan bir firmadan mal veya hizmet alışları olduğu tespit edilmiştir. Bu tespite binaen vergi inceleme elemanı mükellefe yasal defterler ile belgelerini 15 gün içerisinde incelenmek üzere ibraz etmesi gerektiğine dair 21.12.2012 tarihli bir yazı göndermiştir. Yazı, mükellef tarafından tebliğ alınmasına rağmen mükellef herhangi bir mazeret belirtmeksizin yasal 15 günlük sürede kanuni defterler ve belgelerini vergi müfettişine ibraz etmemiştir. Belirtilen nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerine istinaden mükellefin 2008, 2009 ve 2010 takvim yılları KDV indirimleri reddedilmiş, indirim reddi sonrası hesaplanan fark katma değer vergisi mükellef adına resen tarh edilmiş ve mükellef adına üç kat vergi ziyai cezası kesilmiştir. Mükellef, ihbarnameleri tebliğ aldıktan sonra dava hakkını kullanmış ve Vergi Mahkemesinde ilgili yasal defterler belgeleri ibraz edebileceğini belirtmiş ancak bu talebi reddedilmiş ve karar Danıştay'da onanmıştır. Mükellefin kararın düzeltilmesi talebi de aynı Danıştay Üçüncü Dairesi'nce kabul görmemiştir. Bunun üzerine başvuru, adil şekilde yargılanma hakkının ihlal edildiği gerekçesi ile Anayasa Mahkemesine başvuru yapmıştır.

Anayasa Mahkemesi kararında; 8/2/2019 tarihli içtihadı birleştirme kararına atıfta bulunmuştur. Söz konusu karara göre vergi inceleme elemanına ibraz edilmeyen yasal defterler ve belgelerin mahkeme sürecinde ibraz edilmesi halinde vergi mahkemesi tarafından resen araştırma yetkisi kullanılmalıdır. Gerçeği ortaya çıkarma görevi ve sorumluluğu olan mahkeme, resen araştırma yetkisi ile mükellefin yasal defter ve belgelerini teslim alarak uyumsuzluk konusu indirimi reddedilen katma değer vergilerinin gerçekten yüklenilip yüklenilmediğini ortaya koyma yükümlülüğü altındadır.

Bu kapsamda Anayasa Mahkemesi başvuruçunun KDV indirimlerinin reddine ilişkin mahkemeye defter belge ibrazının dikkate alınmamasının adil yargılama hakkının ihlali sonucunu doğuracağına karar vermiştir. Söz konusu kararda, mahkemelerin görüş farklılığının makul sürede sonuçlandırılmadığı, katma değer vergisi kanunu otuz yıldan fazla süredir yürürlükte olmasına rağmen incelemeye ibraz edilmeyen defter belgelerin mahkemeye ibrazında ne yapılması gerektiğine dair içtihat birliğine çok geç ulaşıldığı ve bu nedenle içtihadın birleştirilmesinden önceki dönemlerde kişilerin uzun süre belirsiz bir hukuka maruz bırakılmasının hakkaniyete uygun düşmediği belirtilmiştir.

Bu kararda Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru tarihi 09.03.2015 olup karar tarihi 09.06.2020'dir. Karardaki ihlal konusunu oluşturan inceleme dönemi 2008, 2009 ve 2010'dur. Vergi inceleme raporunun tarihi 02.01.2013'tür. Katma Değer Vergisi kanunu 1984 yılından beri yürürlüktedir. Danıştay'ın yasal defter belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmemesi üzerine idarece yapılan KDV tarhiyatlarında incelemeye ibraz edilmeyen defter belgelerin resen araştırma ilkesi çerçevesinde mahkemede dikkate alınması veya alınmaması gerektiği noktasında farklı kararları vardır. Bu içtihat farklılığına ilişkin çözüm 8/2/2019 tarihinde çözülmüş ve mahkemeye ibraz edilen defter belgelerin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. İçtihadı birleştirme kararı kanunun yürürlük tarihinden 35 yıl sonra gelmiştir. Geç gelen içtihadı birleştirme kararını ve uzun süren belirsizliği isabetli bir şekilde adil

yargılanma hakkının ihlali olarak gören Anayasa Mahkemesi, kararını bireysel başvuru tarihinden 5 yıl sonra vermiştir ki bu durum da makul sürede yargılanma hakkı açısından dikkate değerdir.

2.5. Diğer Ülkelerde Bireysel Başvuru

Avusturya, Almanya, Meksika, İspanya ve Güney Kore’de temel hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes anayasa yargısına başvurabilir. Bu çerçevede, sadece devletin kendi vatandaşları değil, vatandaş olmayan yabancı gerçek kişi, özel hukuk tüzel kişisi, diğer kurum ve kuruluşlar ile kamu tüzel kişileri de temel haklarının ihlali gerekçesi ile ilgili olduğu sürece anayasa mahkemesine şikâyet yoluyla başvuru yapabilirler. İspanya’da, Başsavcılık ve Türkiye’deki kamu denetçisi gibi bir konumda olan Halk Savunucusu (Defensor del Pueblo) da bireysel başvuru yapabilmektedir (Kılınc, 2008: s. 29).

Federal Almanya, Birleşik Krallık, ABD ve Türkiye’de vergi yargılama yetkisini haiz kurumları karşılaştırılmalı olarak ele alan bir çalışmada, Almanya’da sadece vergi uyuşmazlıklarına bakan Anayasal bir yüksek vergi mahkemesinin olduğu ve bu şekilde diğer ülkelere göre etkin işleyen bir vergi yargılama sistemi olduğu belirtilmektedir (Kılıç ve Kaya, 2017: s. 61).

SONUÇ

Vergilendirme ile ilgili uyuşmazlıklarda varsa zorunlu kanun yolları tüketildikten sonra temel kişi hakları ve özgürlüklerinin ihlalinde Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru hakkı önemli bir anayasal bir haktır. 2012 yılından 2022 yılına kadar 10 yıllık süreçte verilen bireysel başvuru kararları tetkik edildiğinde vergi ile ilgili başvuruların genellikle mülkiyet hakkının ihlali ve adil yargılanma hakkının ihlaline ilişkin olduğu gözlemlenmiştir. Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru hakkı Türkiye’de hukuk devleti ilkesinin gelişmesine olumlu katkı yapan insan haklarının gelişimine pozitif ivme sağlayan önemli bir kurumdur. Sistemin daha verimli işlemesi için Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu için verilen 30 günlük hak düşürücü süre uzatılabilir. Bazı ülkelerde olduğu gibi başvuru yapacak kişilere ilişkin kanunla getirilen kısıtlamalar kaldırılmalı ve kamu tüzel kişileri için de başvuru yolu açılmalıdır. Ayrıca, Anayasa Mahkeme’sinde sadece vergisel konulara ilişkin bireysel başvurulara bakan uzmanlaşmış bir birim oluşturulabilir.

Anayasa Mahkemesi’ne 2012 yılından 2022 yılına kadar 10 yıllık süreçte yapılan toplam 428 bin 554 adet başvurunun sadece 98’inin vergi ile ilgili olması vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda anayasa mahkemesine başvurunun çok düşük olduğunu göstermektedir. Bu durumun nedeni vergi idaresinin mükellef odaklı yorumları nedeniyle asgari düzeyde hak ihlaline neden olduğu şeklinde yorumlanabileceği gibi vergide idari çözüm yollarının fazla olması (uzlaşma, pişmanlık ıslah, hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim, izaha davet vb.) veya sık çıkan davadan feragat şartı ihtiva eden vergi afları yahut çok sayıda başvuruya cevap verme yükümlülüğü altında olan anayasa mahkemesine yapılan bireysel başvuruların makul sürede sonuçlanmama ihtimali de olabilir.

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru tarihleri ve karar tarihleri dikkate alındığında (örnek olarak bu yazıda tetkik edilen 3 karardan biri başvuru tarihinden 5 yıl sonra, ikisi ise 4 yıl sonra karara bağlanmıştır.) adil yargılanma hakkının bir gereği olan makul sürede yargılanma hakkının ihlali ile başvuruları da inceleyip karara bağlama görevi olan Anayasa Mahkemesinin bireysel başvurulara ilişkin kararlarının makul sürelerde verilmediği göze çarpmaktadır.

Diğer taraftan, hak ihlali sebebiyle her yıl ortalama 40.000 üzeri bireysel başvurunun fazlalığı dikkate alındığında, ideal olanın Anayasa Mahkemesi'nin başvuruları cevaplama hızı ve kapasitesi yanında aynı hakların defalarca ihlal edilmediği ve bu nedenle hak ihlali olmadığından/azaldığından Anayasa Mahkemesinin baktığı bireysel başvuru dosya sayısının her geçen gün artmak yerine azaldığı, istisnai hak ihlallerinin ise en kısa sürede karara bağlanıp varsa ihlal olan hak kaybının en etkin ve hızlı şekilde tazmin edilebildiği bir hukuki iklimin yaratılması olduğu her türlü izahtan varestedir.

KAYNAKÇA

- Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru İstatistikleri. (2022). Anayasa Mahkemesi, Erişim tarihi: 28.11.2022: <https://www.anayasa.gov.tr/tr/yayinlar/istatistikler/bireysel-basvuru/> adresinden alındı.
- Aslan, Z. (2014). Türkiye'de Anayasa Şikâyeti, *Anayasa Yargısı*, 30 (1), 167-184.
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi. (1950). European Court of Human Rights; erişim tarihi: 28.11.2022: https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf adresinden alındı.
- Castillo-Ortiz, P. (2020). The Dilemmas of Constitutional Courts and the Case for a New Design of Kelsenian Institutions, *Law and Philos* 39, 617–655.
- Duvan, A. Ö. (2019). Devlet Teorisinde Kuvvetler Ayrılığının Doğuşu, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 35-60.
- Esen, S., ve Yücel, B. (2016). *Türk Anayasa Hukuku*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Gomułowicz, A. (2006). Principle of Tax Justice and Tax System. *Public Policy and Administration* 1 (15), 57-61.
- Grădinaru, D. (2018). The Principle of Legality. RAIS Conference Proceedings-The 11th International RAIS Conference on Social Sciences, (s. 289-294), Romania.
- Kılıç, S., ve Kaya, M. G. (2017). ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri, *Sayıştay Dergisi*, 37-64.
- Kılınç, B. (2008). Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği. *Anayasa Yargısı* 25, 19-59.
- Özbudun, E. (2018). *Anayasa Hukuku*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Platon. (2006). *Sokrates'in Savunması (Çev: Cüneyt Çetinkaya)*, İstanbul: Bordo Siyah.
- Selçuk, S. (2018). *Dreyfus Savunması Dünyaca Unutulamayan Yargılama Yanılgısı*. Ankara: İmge Yayıncılık.
- Susam, N. (2016). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Topçu, K. M. (2020, Mayıs). *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*. Trabzon: Doktora Tezi.
- Tosun, A. N. (2017). Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7 (2), 95-104.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). *Mevzuat Bilgi Sistemi*; Erişim tarihi: 28.11.2022: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf> adresinden alındı
- Türmen, R. (2011, 01 14). Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru, Erişim tarihi: 28.11.2022: <https://www.milliyet.com.tr/yazarlar/riza-turmen/anayasa-mahkemesi-ne-bireysel-basvuru-1338969> adresinden alındı.
- Uygun, E., ve Gerçekin, A. (2017). Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (29): 167-192.
- Vitkauskas, D., ve Dikov, G. (2017). Protecting The Right to A Fair Trial Under The European Convention on Human Rights, Council of Europe.
- Yılmazoğlu, Y. E., Perdecioğlu, İ. E., Altay, Ö., ve Turan, H. C. (2019). *Bireysel Başvuruya Dair Sık Sorulan Sorular İçtüzük Değişiklikleri İşlenmiş Metin.*, Ankara, Yenimahalle/Ankara, Türkiye. www.anayasa.gov.tr adresinden alındı.