

VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU OLANAĞININ GETİRİLMİŞ OLMASI MÜKELLEFLERE NE KAZANDIRACAK?

Özet

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı; 07.11.1982 tarih ve **2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**nı değiştiren 07.05.2010 tarih ve **5982 sayılı Kanun** ile mevzuatımıza girdi ve sözkonusu Kanun'un 18. maddesiyle Anayasa'nın 148. maddesinin birinci fıkrası, birinci cümlesine; **"... ve bireysel başvuruları karara bağlar."** düzenlemesi ilavesi edildi.

Yine, aynı maddeye, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruya ilişkin olarak 2. fıkradan sonra gelmek üzere, 3. 4. ve 5. fıkralar eklendi. Anayasa'nın 148. maddesine eklenen 5. fıkra hükmüne uygun olarak 30.03.2011 tarih ve 6216 sayılı **"Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun"** çıkarılarak yasal düzenleme, daha sonra da **"Anayasa Mahkemesi İktüzüğü"** de yayınlanarak ikincil mevzuat tamamlandı ve sözkonusu bireysel başvurunun usul ve esasları düzenlendi.

Böylece hukukumuzda, bu düzenleme öncesi var olan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ("**AİHM**") yolundan önce gelmek üzere Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru yolu getirilmiş oldu: 6216 sayılı Kanun Geçici Madde fıkra (8)'e göre; "23.09.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar" için, aynı Kanun madde 45/(1)'e göre "Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edilmesi" halinde; ikincil başvuru yolu olarak önce Anayasa Mahkemesi'ne başvurulacak, ancak, başvuru sonucundan tatmin olunmaması halinde AİHM'e başvurulması sözkonusu olabilecek. Bu haliyle Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu, AİHM'e başvuru için tüketilmesi gereken iç hukuk

yollarından biri haline getirilmiş olup 23.09.2012 tarihinden sonra kesinleşen kararlar için, anayasa şikâyeti yoluna başvurmadan AİHM'e başvurulamayacaktır.

Anahtar Kelimeler

Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, AİHM'e Müracaat, Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru

Konu nedir?

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru olanağının tanınması ve bu yolun AİHM'e müracaat için tüketilmesi gereken iç hukuk yollarından biri haline dönüştürülmesinin "filiyattaki" etkisi, Türkiye'de AİHM'e giden dava sayısını azaltmaktır. Türkiye bir yandan vatandaşına Anayasa Mahkemesi düzeyinde yeni bir hukuk yolunu sunabilen bir ülke konumuna yükselirken, diğer yandan AİHM'e en fazla sayıda dosyası giden ülkelerden biri olmaktan kurtulmak istemektedir.

Konunun birçok boyutu olmakla birlikte, bu sirkülerimizin çerçevesi; vergi uyuşmazlıklarının Anayasa

Mahkemesine taşınması ile sınırlı olup bu çalışmada Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolunun Türk Vergi Hukukuna ve nihayetinde vergi mükelleflerine ne tür katkılar sağlayacağını değerlendirmekle sınırlıdır.

Bireysel Başvuruda Yargılama Yöntemi Üzerine Birkaç Söz

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolunun Türkiye'den AİHM'e gidebilecek dava sayısını azaltabilmesinde, Anayasa Mahkemesinin AİHM'in Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne

Detaylı bilgi için:

Çetinkaya Hukuk Bürosu |
www.cetinkaya.av.tr

Tel: +90 212 212 99 55
Fax: +90 212 212 79 71
Mecidiye Cad. Cevher Apt.
No: 3/6 Mecidiyeköy
34387 Şişli – İstanbul

Av. Oğuz ÇETİNKAYA |
oguzcetinkaya@cetinkaya.av.tr

Av. Ali Özgür KARA |
aliozgurkara@cetinkaya.av.tr

Stj. Av. Sezer ÇİMEN |
sezercimen@cetinkaya.av.tr

http://www.linkedin.com/company/cetinkaya-law-office?trk=hb_tab_compy_id_2305449

dayalı yorum yöntemine mümkün mertebe yakın bir yorumu benimsemesi gerekeceği açıktır. Aksi durumda, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru olanağının tanınmış olması, AİHM süzgecinden geçirilmesi istenen uyumsuzlukların “bu süzgeçten geçirilmesi” (vergi davaları bakımından ifade edersek, **mülkiyet hakkının** AİHM bakışı ile değerlendirilmesi) beklentisini karşılamayacak, hedeflenen yarara da ulaşamayacaktır.

Bu nedenle, vergi uyumsuzlukları bakımından Anayasa mahkemesine yapılacak bireysel başvurularda “mülkiyet hakkı”nın Türk iç mevzuatından farklı bir yaklaşımla, AİHM içtihatlarına uygun şekilde değerlendirilmesi ve çözümlenmesi gerekecektir.

Bu “yeni” bakış açısının, Türkiye’de vergi hukukunda uzun süredir yakınmalara neden olan ve bugüne kadar Anayasa’ya aykırı bulunmadıkları için varlığını sürdürebilmiş olan bazı adaletsizlikler ve eşitsizliklerin ortadan kaldırılması için bir fırsat olduğu görülmektedir.

Türkiye’de AİHM normlarıyla yargılama yapacak bir Anayasa mahkemesi, şüphesiz ki Türk Vergi Hukukunun ilerlemesine önemli katkılarda bulunabilecektir.

Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru

(a) Temel İlkeler

Vergi Mahkemesinin Türk Vergi Hukukundaki misyonu için söylenebilecek ilk şey; Anayasa Mahkemesinin kuruluşundan bu yana Türk Vergi Hukukunun tam merkezinde olduğu, çeşitli vergi Kanunlarına ilişkin aldığı çok sayıda kararlar zaman zaman bu hukuk dalını yönlendiren temel aktörlerden biri olduğudur.

Bu haliyle, Türk Vergi Hukuku, diğer pek çok hukuk dalı gibi, tarihi gelişim süreci içinde Anayasa Mahkemesince görülen çok sayıda iptal davası nedeniyle kısmen Anayasa Mahkemesi tarafından şekillendirilmiş bir hukuk dalı olarak da kabul edilebilir.

Yukarıdaki konularla bağlantılı bir çıkarsama olarak, Anayasa Mahkemesinin daha önceden iptal davasına konu ettiği ve Anayasaya aykırı bulmadığı vergi hukuku düzenlemeleriyle ilgili olarak bireysel başvuru yoluna gitmek söz konusu olacaktır.

Hatta, bireysel başvuru, Anayasanın 152. Maddesinin 4. Fıkrasındaki;

“Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz.”

hükmü içinde dahi kalabilir. Anayasa Mahkemesi, bu hükmü dayanak göstererek bireysel başvuruyu usul bakımından reddederse, veyahut davayı görmekle birlikte, daha önce vermiş olduğu karardaki görüş ve yaklaşımı aynen benimseyerek hareket ederse, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolunun önemli sınırlamalar içerdiği ortaya çıkacaktır.

Beklentimiz, Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruda, Anayasanın 152. Maddesinde yer alan süre engeline takılmaksızın başvuruya bakması ve başvurunun değerlendirilmesinde AİHM içtihatlarında vücut bulan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (“*AİHS*”) normlarına uygun yargılama yapmasıdır. Aksi durumda, sonucu baştan belli bir dava sürecinde AİHM’e müracaat için “tüketilmesi zorunlu bir yargı yolu ihdas edilmesi” davacı mükellefler için AİHM’e müracaat hakları bakımından bir kazanım değil, (en azından süre bakımından) kayıp anlamına gelecektir.

Bu noktada, Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru incelemelerini bir üst temyiz mercii gibi yapacağı, bu incelemelerde davanın esasına giren bir Anayasaya (ve belki de AİHS’ye) uygunluk denetimi yapamayacağı görüşü dile getirilmektedir. Eğer, bireysel başvuru yolu bu çerçeveye içine sıkışıp kalırsa, kendisinden beklenenin çok altında kalacağı, “*AİHM’in bekleme salonu*” işlevi göreceği ileri sürülebilir.

Her ne kadar Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru incelemesini bir temyiz mercii gibi yapmayacak ise de, incelemesini bireysel başvuruya konu “aday AİHM dosyası”nın kamu gözüyle son bir tetkiki ile sınırlı tutar ise bu yargı yolundan beklenen yarar asgariye inmiş olur. Anayasa Mahkemesinin burada etkin bir rol üstleneceğini ummaktayız. Kaldı ki, Anayasa Mahkemesi, aynı zamanda ulusal içtihatlar ile AİHM içtihatları arasındaki farklılıkların giderilmesi misyonunu da üstlenebilecek durumdadır.

Sadece Vergi Hukuku penceresinden bakıldığında, iki normatif yapı arasındaki farklılıklar uzlaşmaz görünmemektedir. Başka bir ifade ile, AİHM’in vergi hukukuna ilişkin kararları, AİHS’ye Ek Protokol’ün 1. Maddesinde yer alan sınırlama gereği ağırlıklı olarak usul kararları olduğundan, olası bir çelişki ya da bağdaşmazlık usul hukukunda yaşanabilecek, maddi vergi hukuku bundan daha az etkilenecektir.

Anılan Protokol’ün 1. Maddesi; (a) Kanun tarafından düzenlenen, (b) Kamu yararını amaçlayan ve (c) Demokratik bir toplumda gereklilik arzeden durumlardaki sınırlamaları hukuka aykırı bulmadığından, özellikle bazı içtihatlarla ortaya çıkan durumlar halinde sözkonusu çatışmaların asgari düzeyde yaşanabileceği görülmektedir.

Bu açıdan bakıldığında, Anayasa Mahkemesinin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin bireysel başvurularda –konuyla ilgili AİHM içtihatlarını mümkün mertebe gözetmekle birlikte- bugüne kadar iptal davalarında kullandığı Anayasaya uygunluk denetimine yakın bir anlayışla hareket etmesi muhtemeldir.

AİHM’in vergi uyuşmazlıkları konusundaki içtihadı fazla olmamakla birlikte;

- (a) İadesi gereken verginin “faizsiz” olarak iade edilmesi,
- (b) Defter ve belge ibraz etmeme eyleminin kişinin aleyhine delil yaratmama hakkı çerçevesinde mütalaa edilebileceği,
- (c) Kanuna dayalı olmayan ek tarhiyatların yapılmaması,

- (d) Vergi hukukunda bazen sürecin konuyla ilgili sorumluluğu bulunan kanuni temsilcilerin ve yeminli mali müşavirlerin giyabında işletilmesi ve uyuşmazlıkların bu sorumluluk sahibi kişilerin giyaplarında tekemmül ettirilmesi,
- (e) Mükellefin, Gelir İdaresi ile belirli koşullarla işbirliğine yönlendirilerek (örneğin düzeltme beyannamesi verdirilmesi, belirli faturalarda yer alan KDV’nin indiriminden gönüllü olarak vazgeçirilmesi, düzenlenen faturaların bir kısmının değil tamamının sahte olduğunun kabul edilmesi vs gibi.) kişinin kendi aleyhine delil yaratma hakkının ihlal edilmesi,
- (f) Cezai soruşturmalar kapsamında elde edilen bilgi ve evrakın –kendiliğinden- cezalı vergi salınması için de kullanılması,

gibi durumlarda AİHM ile Anayasa Mahkemesi yaklaşımlarının farklılaşabileceği görülmektedir. AİHM’in, kişinin kendi haklarını savunmada daha güçlü bir konumda tutulması, kişi üzerinde kamusal baskı kurularak kendi aleyhine delil üretmeye yönlendirilmesine sıcak bakmadığı, ülkemizde ise bu durumun çok daha “doğal” kabul edildiği açıkça gözlemlenmektedir.

(b) Bireysel Başvuru Süreci

Vergi uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru için;

- Kamusal güce dayalı eylem ve işlemlerin,
- Anayasal veya AİHS’de yer alan bir hakkı ihlal etmiş olması,
- Bu hakkın güncel, kişisel ve doğrudan olmalı,
- Hak ihlali devam etmeli ve kişinin davayı açmakta hukuki yarar olmalı,
- Uyuşmazlığa ilişkin olağan kanun yolları tüketilmiş olmalıdır.

Başvuru; başvuru yollarının tüketildiği tarihten, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren **otuz gün** içinde yapılacaktır. Vergi uyuşmazlıklarında bireysel başvuru yolu hem gerçek kişilere ve hem de tüzel kişilere açıktır.

Anayasa Mahkemesi başvuruya ilişkin ilk inceleme sonunda, başvuruyu usul bakımından kabul ederse esas bakımından incelemeye geçer. Yapılacak inceleme sonrasında davacının hakkının ihlal edildiğine karar verirse, ihlalin ve bu ihlale ilişkin hukuki sonuçların ortadan kaldırılması için yapılması gerekenleri gerekçeli kararında belirler.

Anayasa Mahkemesince belirlenen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanıyorsa, Anayasa Mahkemesi yeniden yargılama yapılmak üzere dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Yeniden yargılamanın çare olmadığı durumlarda tazminata hükmedilmesi mahkemelerde dava açılması yolunun gösterilmesi mümkündür.

Diğer yandan, bir Anayasal değişiklikle, (vergi uyuşmazlıkları bakımından) mükellefler için bu yargı yolunun kurulması şüphesiz ki, mükellef hukukunun gelişimini hedeflemektedir. Aksi halde, kamu gücünün bu yargı yolunun desteğini alarak şu an olduğundan daha güçlü hale getirilmesine ihtiyacı yoktur. Bu yol, mükellef hukukunun gelişiminde öncelikli alanların ve önemli ihlallerin belirlenmesinde göstereceği isabet ölçüsünde hedefine ulaşmış olacaktır.

Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru yolunda üstleneceği misyon, mevcut Kanuni düzenlemelerden öte, AİHM'in ve onu takiben diğer çağdaş ülkelerdeki hukuki eğilimlerin oluşturduğu akım tarafından şekillendirilecek gibi durmaktadır. AB ülkelerinde "hukuka aykırı" görülen ve/veya müeyyidelendirilen bir uygulamaya Türkiye'de devam edilmesi ve Anayasa mahkemesinin bireysel başvuru sürecinde bu konuda bir "hukuka aykırılık görmemesi" artık geride bırakmayı umduğumuz durumlardır.

Anayasa Mahkemesinin vergi hukuku tecrübesi çok sayıda iptal davası sürecinde olgunlaşmıştır. Buna rağmen, doğaları gereği sınırlı sayıdaki iptal davalarının aksine birçoğu aynı konuda olabilecek çok sayıda bireysel başvurunun muhatabı olduğunda Anayasa Mahkemesinin nasıl hareket edeceği merak edilmektedir. Her bir vergi davası dosyasının bireysel başvuru dosyasına dönüşme potansiyeli olduğuna göre, yakın zamanda bireysel başvuruyu

sınırlandıracak yeni kriterlerin devreye alınması da ayrıca ihtimal dahilindedir.

Bir diğer husus; vergi yargısı kurumlarıyla Anayasa Mahkemesi içtihatları arasındaki yorum ve sonuç farklılıklarının ne şekilde giderileceği konusudur. Her ne kadar tek bir ihlalde, ihlalin nasıl giderileceği "teorik düzeyde belirlenmiş ise de" dosyaların sayısının onbinleri bulduğu bir durumda yargı mercileri arasında oluşacak çeşitli farklılıkların yeni mağduriyetler yaratması mümkün görünmektedir.

Yürüyen Vergi Davalarının Bireysel Başvuruya Konu Edilmesinde Karar Anı

Yukarıda kısaca ifade ettiğimiz hallerin varlığı durumunda, mükellefler aleyhlerine sonuçlanan vergi davalarını bireysel başvuruya konu edebilirler. Bu konuda kararın 30 günlük kısıtlı başvuru süresi dikkate alınarak ivedilikle verilmesi gerekecektir. Mükellefler, haklarındaki olumsuz kararın kesinleşmesi sürecinde uyuşmazlığı mevcut güncel gelişmeleri dikkate alarak "bireysel başvuruya konu edilebilirliği" hususunda hukuki bir değerlendirmeye tabi tutabilir, dosyanın kesinleşmesi sürecini bu başvuruya hazırlıklı biçimde bekleyebilirler.

6384 sayılı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Yapılmış Bazı Başvuruların Tazminat Ödenmek Suretiyle Çözümüne Dair Kanun'a İlişkin Kısa Değerlendirme

Hukumumuza 5982 Sayılı Kanun ile giren ve daha sonra usul ve esasları 6216 Sayılı Kanun ile düzenlenip ikincil mevzuatı da tamamlanan bireysel başvuru yolu henüz emekleme aşamasında iken bu defa 6384 sayılı Kanun ile yeni bir yol ihdas edilmiş, bu gelişmeye **vergi uyuşmazlıkları** bakımından bakıldığında;

"3. İdare hukuku kapsamındaki davaların makul sürede sonuçlandırılmadığı,

4. Mahkeme kararlarının geç veya eksik uygulandığı veya hiç uygulanmadığı,"

iddialarını kapsayan AİHM başvurularının 6384 Sayılı Kanun ile kurulan Komisyona yönlendirildiği görülmektedir.

Her ne kadar bu çerçeve, vergi hukukunda dar bir çerçeve olarak algılansa da, uygulamada bu çerçeveyi Komisyon'a yönlendirilecek davalar çeşitlidir.

Bu komisyonun, mahkeme yargısını zorunlu kılmayan "basit" ihlalleri giderecek bir Kurum olarak kurulduğu görülmektedir. Ancak kanımızca, zaman içinde bu Komisyon çerçevesi ve çalışması genişleyen, kalıcı ve Kamunun hukukunu korumada yeni olanaklar yaratan bir müesseseye dönüşme potansiyeli taşımaktadır. Bu yönüyle, bu Komisyon ile Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yer yer yarışan unsurlara sahip durumdadır. Bu olayda tıpkı AİHM'in yapmış olduğu gibi, zaman içinde, Anayasa mahkemesinin de kendisine gelen ve "hukuki değeri yüksek olmayan çok sayıda uyuşmazlığın bu veya benzeri Komisyonlar eliyle çözümlenmesini önerdiğini görebiliriz.

Sonuç Yerine

Vergi uyuşmazlıklarında bireysel başvuru henüz "sonuç" değil, "başlangıç" yazılmayı gerektirecek kadar taze bir konudur. Bu yolun hukuka ne gibi katkılar üreteceği, nasıl evrileceği zaman içinde belli olacaktır.

Detaylı bilgi için:

Çetinkaya Hukuk Bürosu | www.cetinkaya.av.tr | **Ofis Tel:** +90 212 212 99 55 | **Fax:** +90 212 212 79 71

Av. Oğuz ÇETİNKAYA | oguzcetinkaya@cetinkaya.av.tr | Mecidiye Cad. Cevher Apt. No: 3/6 Mecidiyeköy 34387 Şişli - İstanbul

Av. Ali Özgür KARA | aliozgurkara@cetinkaya.av.tr | Mecidiye Cad. Cevher Apt. No: 3/6 Mecidiyeköy 34387 Şişli - İstanbul

Stj. Av. Sezer ÇİMEN | sezercimen@cetinkaya.av.tr | Mecidiye Cad. Cevher Apt. No: 3/6 Mecidiyeköy 34387 Şişli - İstanbul

Esasen, vergi hukukumuzda "aksayan", "mağduriyet yaratan" yönler az çok bellidir. Bunları belirlemek için özel bir hukuk yolu kurarak Anayasa Mahkemesini bu konuyla görevlendirmek fazlasıyla lüks bir tercihtir. Anayasa Mahkemesinin vergi hukukumuzda aksayan noktaları belirlemek için Amerika'yı tekrar keşfetmesine gerek olmayıp vergi yargısından güçlü biçimde beslenmesi daha doğru olacaktır. Vergi yargısının bu beklentiyi herhangi bir şekilde karşılayamaması durumunda veya İdare'nin bu durumdan kendine vazife çıkarması halinde ise İdarenin katılımı ve yönlendirmeleriyle yürüyecek çalışmaların mükelleflerin hukukunu korumak için bundan sonra "**yeni hukuk yolları kurulmasını**" gerektireceğini tahmin etmek için kâhin olmaya gerek yoktur.

Bağımsız yargının fonksiyon ve misyonunu ne düzeyde ifa edebildiği, yürütmeden ne düzeyde bağımsız olduğuyla paralellik arz etmektedir. Anayasa Mahkemesi, bu noktada en uygun kurum olmakla birlikte bu kuruma bireysel başvuru yolunun hakkını verecek olanakların sağlanması, bu yolun ihdasını anlamlı kılacaktır. Vergi mükelleflerinin hukukumuza yeni giren Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolundan beklentisi bu yöndedir.