



**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**VERGİLENDİRME ALANINDA ANAYASA
MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE BURSA İLİNDE BİR
ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ESRA UYGUN

BURSA – 2015



**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**VERGİLENDİRME ALANINDA ANAYASA
MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE BURSA İLİNDE BİR
ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ESRA UYGUN

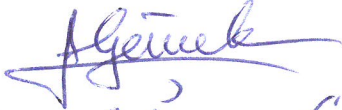
Danışman: Prof. Dr. Adnan GERÇEK

BURSA – 2015

TEZ ONAY SAYFASI

T.C. ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim dalı 701212004 numaralı ESRA UYGUN' un hazırladığı
“VERGİLENDİRME ALANINDA ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL
BAŞVURU YOLUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BURSA İLİNDE BİR
ARAŞTIRMA” konulu Yüksek tezi ile ilgili savunma sınavı 21.10.2015 günü
11.00 / 12.30 saatleri arasında yapılmış olup, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda
adayın tezinin Başarılı (başarılı/başarısız) olduğuna Oy Birliği (oy birliği/ oy
çokluğu) ile karar verilmiştir.


Prof. Dr. Adnan Gerçele
Üye

(Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)

Prof. Dr. Mehmet Yüce
Üye



Prof. Dr. Erhan Günüş
Üye



ÖZET

Adı-Soyadı : ESRA UYGUN
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : xvii + 176
Mezuniyet Tarihi : / / 20 ...
Tez Danışman(lar)ı : Prof. Dr. Adnan Gerçek

VERGİLENDİRME ALANINDA ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BURSA İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Günümüzde birçok devlet, temel hak ve özgürlüklerin kamu işlemlerine karşı korunması amacıyla, bireylere Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı tanımışlardır.

Türkiye'de Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu, 2010 yılında yapılan halk oylaması ile kabul edilip, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunla hukukumuzda girmiştir.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu uygulamasını ele aldığımız bu çalışmada amaçlanan; temel hakların etkili biçimde korunmasına yönelik olarak, Vergilendirme alanında Anayasa Mahkemesi'ne yapılacak bireysel başvurunun işleyişini, koşullarını ve uygulanabilirliği araştırılacaktır.

Bu amaçla tez çalışması 3 ana bölüm halinde planlanmıştır. Birinci bölümde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Anayasa Mahkemesi'nin yeri üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde temel hak ve özgürlükler ile bireysel başvuru yolu uygulaması, üçüncü bölümde ise, çalışmanın asıl amacını oluşturan vergilendirme alanında bireysel başvuru yolu uygulaması ve verilen kararların değerlendirilmesi yapılacaktır. Sonuç kısmında da uygulamanın başarıya ulaşması için gerekli görülen eleştiri ve önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Bireysel Başvuru, Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi, Vergi Uyuşmazlıkları, Vergi Cezaları, Temel Hak ve Özgürlüklerin Korunması

ABSTRACT

Name and Surname : ESRA UYGUN
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Fiscal Law
Degree Awarded : Master
Page Number : xvii + 176
Degree Date : / / 20.....
Supervisor : Prof. Adnan Gerçek

THE EVALUATION OF INDIVIDUAL APPEAL TO THE CONSTITUTIONAL COURT IN THE FIELD OF TAXATION AND A RESEARCH IN BURSA

Nowadays, many government have recognized their citizens the right to individual appeal to constitutional court for protection of basic rights and freedoms against public proceedings.

In Turkey, individual appeal to the constitutional court is accepted according to the referendum in 2010 by Law No. 6216 Organization and trial procedures of the Constitutional Court, is entered to our law will be announced individually remedy to the Constitutional Court.

We aim in this study on “individual appeal to right” to examine the procedures, condition and applicability of individual appeal to the constitutional court in the field of taxation directed to the protection of basic rights and freedoms effectively.

In this aim, this thesis is planned as three main sections. In the first section of study has focused on the place of the constitutional court in the resolution of tax dispute. In second section basic rights and freedoms with individual appeal; and in third section, individual appeal to the constitutional court in the field of taxation which constitutes the main objective study and will be assessed decisions. In the conclusions section are included criticism regarding the requirements for the success of this institution and proposals.

Keywords: Individual Application, Constitutional Jurisdiction, Constitutional Court, Tax Dispute, Tax Penalties, Protection of Fundamental Rights and Freedoms

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
TEZ ONAY SAYFASI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	xiii
TABLolar LİSTESİ	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE ANAYASA MAHKEMESİNİN YERİ VE BİREYSEL BAŞVURU YOLU

I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞININ NEDENLERİ	4
II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI	5
A. UZLAŞMA	5
1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	6
2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	9
B. VERGİ HATALARI VE DÜZELTİLMESİ	13
1. Vergi Hataları.....	13
a. Hesap Hataları.....	14
b. Vergilendirme Hataları	14
2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	15
C. ÜST MAKAMLARA BAŞVURU	16

III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜM YOLLARI	17
A. VERGİ YARGISI ORGANLARI.....	18
1. Vergi Mahkemeleri	18
2. Bölge İdare Mahkemeleri	19
3. Danıştay.....	19
B. VERGİ YARGILAMA USULÜ.....	20
1. Vergi Davalarının Konusu ve Kapsamı	20
2. Vergi Davasının Tarafları	21
3. Davada Görevli ve Yetkili Mahkeme	21
4. Dava Açma Süreleri	22
5. Davanın Açılması ve Sonuçları	22
6. Davanın Görüşülmesi ve Karar	23
C. YARGI KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI.....	25
1. Olağan Kanun Yolları.....	25
a. İstinaf.....	25
b. Temyiz	27
2. Olağanüstü Kanun Yolları	30
a. Kanun Yararına Temyiz.....	30
b. Yargılamanın Yenilenmesi.....	30
IV. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ALTERNATİF ÇÖZÜM YOLLARI	32
A. GENEL BİLGİLER	32
B. ARABULUCULUK	32
C. MÜZAKERE	32
D. TAHKİM	33
D. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU	33
V. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE ANAYASA MAHKEMESİNİN YERİ	35
A. TÜRKİYE’DE ANAYASA YARGISI VE GELİŞİMİ	35
1. Anayasa Yargısı Kavramı	35
2. Anayasa Yargısının Fonksiyonu	36
3. Türkiye’de Anayasa Yargısının Tarihsel Gelişimi.....	36

B. ANAYASA MAHKEMESİNİN STATÜSÜ, GÖREV VE YETKİLERİ.....	38
1. Anayasa Mahkemesinin Statüsü	39
2. Anayasa Mahkemesinin Görev ve Yetkileri	39
C. ANAYASA MAHKEMESİNİN DENETİM YOLLARI	41
1. Norm Denetimi	41
a. Soyut Norm Denetimi (İptal Davası)	41
b. Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)	42
2. Maddi Denetim: Bireysel Başvuru Yolu	43
VI. BAZI ÜLKELERDE ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN İNCELENMESİ VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	44
A. FEDERAL ALMANYA ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU YOLU	44
1. Genel Olarak Bireysel Başvuru Yolu	44
2. Bireysel Başvurunun İncelenmesi.....	45
B. AVUSTURYA ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU YOLU	47
1. Genel Olarak Bireysel Başvuru Yolu	47
2. Bireysel Başvuru Yolunun İncelenmesi	47
C. GÜNEY KORE ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU YOLU	48
1. Genel Olarak Bireysel Başvuru Yolu	48
2. Bireysel Başvuru Yolunun İncelenmesi	49
D. BAZI ÜLKELERDE VE TÜRKİYE'DE BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN KARŞILAŞTIRILMASI.....	50

İKİNCİ BÖLÜM

BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN İNCELENMESİ VE VERGİLENDİRME ALANINDA UYGULANMASI

I. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER KAVRAMI	52
A. HAK VE ÖZGÜRLÜK TANIMI	52
1. Hak ve İnsan Hakları Tanımı	52
2. Özgürlük Tanımı	53

B. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİN KONUSU, NİTELİĞİ, KAPSAMI VE HUKUKİ DAYANAĞI	53
1. Temel Hak ve Özgürlüklerin Konusu	53
2. Temel Hak ve Özgürlüklerin Niteliği	53
3. Temel Hak ve Özgürlüklerin Kapsamı Ve Hukuki Dayanağı	53
II. BİREYSEL BAŞVURU YOLU KAVRAMI VE KAPSAMI	54
A. BİREYSEL BAŞVURU YOLU KAVRAMI	54
B. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN NİTELİKLERİ	55
1. Bireysel Başvurunun Anayasal Bir Yargı Yolu Olması	55
2. Bireysel Başvuru Olağanüstü Bir Kanun Yoludur	55
3. Bireysel Başvurunun İkincil Niteliğe Sahip Olması	56
4. Bireysel Başvurunun Temel Hak ve Özgürlük İhlallerine Karşı Kullanılması.....	56
5. Bireysel Başvurunun İdarenin ya da Yargının Bireysel Kararlarına Karşı Kullanılması	56
C. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN İŞLEVLERİ	57
D. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN TARİHÇESİ	57
1. Dünya’da Bireysel Başvuru Yolu	57
2. Türkiye’de Bireysel Başvuru Yolu	58
III. BİREYSEL BAŞVURUNUN KONUSU VE ŞARTLARI	59
A. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN KONUSU	59
1. Anayasa’da Güvence Altına Alınan Temel Hak ve Özgürlükler	61
a. Kişinin Hakları ve Ödevleri	61
b. Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler	62
c. Siyasi Haklar ve Ödevler	63
2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Güvence Altına Alınan Temel Hak ve Özgürlükler	64
3. Bireysel Başvuru Yolu Kapsamına Giren Hak ve Özgürlükler	65
B. BİREYSEL BAŞVURUDA BULUNMA HAKKI OLANLAR.....	66
C. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN ŞARTLARI	67
1. Başvuru Mercii	67
2. Başvuru Biçimi	67
3. Kabul Edilebilirlik Şartları	67

<i>a. Olağan Kanun Yollarının Tüketilmiş Olması</i>	67
<i>b. Başvuru Süresi</i>	68
<i>c. Başvurucunun Kişisel ve Güncel Bir Hakkının Doğrudan Etkilenmesi ve Zarara Uğraması</i>	68
<i>d. Temel Hak ve Özgürlük İhlalinin Kamu Gücü Tarafından Yapılmış Olması</i>	68
<i>e. Başvurunun Anayasal Açıdan Önem Taşımaması</i>	69
IV. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN HUKUKİ DAYANAĞI VE ANAYASA MAHKEMESİ'NİN YETKİ SINIRLARI	69
A. BİREYSEL BAŞVURUNUN HUKUKİ DAYANAĞI	69
1. 1982 Anayasası	69
2. 6216 Sayılı Kanun	70
3. Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğü	70
B. BİREYSEL BAŞVURUNUN İNCELENMESİNDE ANAYASA MAHKEMESİ'NİN YETKİ SINIRLARI	71
1. Kişi Bakımından Yetki Sınırı	71
2. Yer Bakımından Yetki Sınırı	72
3. Zaman Bakımından Yetki Sınırı	72
4. Konu Bakımından Yetki Sınırı	73
V. BİREYSEL BAŞVURU USULÜ VE AŞAMALARI	73
A. BİREYSEL BAŞVURU USULÜ	73
B. BİREYSEL BAŞVURUDA GÖREVLİ BİRİMLER	74
C. BİREYSEL BAŞVURU AŞAMALARI	75
1. Başvurunun Kabul Edilebilirlik İncelemesi (Komisyon İncelemesi)	75
2. Esas İncelemesi	77
3. Bireysel Başvuru Sonucu Verilebilecek Kararlar	78
<i>a. Esas İncelemesi Sonucu Verilecek Kararlar</i>	<i>78</i>
<i>(1) Hak İhlali Gerçekleşmediğine Dair Karar</i>	<i>78</i>
<i>(2) Hak İhlali Gerçekleştiğine Dair Karar</i>	<i>79</i>
<i>(a) Yargılamanın Yenilenmesi</i>	<i>79</i>
<i>(b) Tazminat</i>	<i>80</i>
<i>(c) Genel Mahkemelerde Dava Açma Yolunun Gösterilmesi</i>	<i>80</i>
<i>b. Diğer Kararlar</i>	<i>80</i>

<i>(1) Düşme Kararı</i>	80
<i>(2) Pilot Karar</i>	81
D. BİREYSEL BAŞVURU KARARLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ	81

VI. VERGİLENDİRME ALANINDA BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN KAPSAMI	82
A. ADİL YARGILANMA HAKKI	85
1. Adil Yargılanma Hakkı Kavramı	85
2. Adil Yargılanma Hakkının Unsurları	85
<i>a. Yargı Yerinin Tarafsızlığı ve Bağımsızlığı</i>	86
<i>b. Yargılamanın Makul Sürede Gerçekleşmesi</i>	86
<i>c. Kararların Adil ve Ateni Olarak Verilmesi</i>	87
<i>d. Mahkemeye Başvurma Hakkı</i>	87
<i>e. Silahların Eşitliği ve Çekişmeli Yargılama İlkesi</i>	87
<i>f. Susma Hakkı</i>	88
3. Vergilendirme Açısından Adil Yargılanma Hakkı	88
B. MÜLKİYET VE MÜLKİYETİN KORUNMASI HAKKI	89
1. Mülkiyet ve Mülkiyet Hakkı Kavramı	89
2. Vergilendirme Açısından Mülkiyet Hakkı	91
C. ETKİLİ BAŞVURU HAKKI	92
1. Etkili Başvuru Kavramı	92
2. Vergilendirme Açısından Etkili Başvuru Hakkı	93
D. EŞİTLİK İLKESİ VE AYRIMCILIK YASAĞI	93
1. Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı Kavramları	93
2. Vergilendirme Açısından Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı	95
E. ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ VE KONUT DOKUNULMAZLIĞI	96
1. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı	96
2. Konut Dokunulmazlığı Hakkı	97
3. Vergilendirme Açısından Özel Hayatın Gizliliği ve Konut Dokunulmazlığı	97

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİLENDİRME ALANINDA BİREYSEL BAŞVURU YOLU
KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE BURSA
ARAŞTIRMASI

I. GENEL OLARAK ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU YOLU SONUÇLARININ İNCELENMESİ	98
A. GENEL OLARAK BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN DURUMU	98
B. VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ BİREYSEL BAŞVURU YOLU VE KARARLARININ DURUMU	106
1. Vergilendirme Alanında Adil Yargılanma Hakkı İhlal Başvuruları	107
2. Vergilendirme Alanında Mülkiyet Hakkı İhlal Başvuruları	116
3. Etkili Başvuru Hakkı Alanında İhlal Başvuruları	121
4. Anayasal Haklar Alanında İhlal Başvuruları	121
5. Eşitlik İlkesi ve Hukuk Devleti İlkesi Alanında İhlal Başvuruları	123
II. ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU YOLUNDA VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ KARARLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ ..	123
A. KABUL EDİLEMEZLİK KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	123
1. Başvuru Şartlarına İlişkin Kabul Edilemezlik	124
a. Zaman Bakımından Yetkisizlik	124
b. Olağan Kanun Yolları Tüketilmeden Başvuru Yapılması	125
c. Kişi Bakımından Yetkisizlik	125
2. Esasa İlişkin Kabul Edilemezlik	126
a. İddianın Yargılamanın Sonucu İlişkin Olduğundan Açıkça Dayanaktan Yoksun Olması	126
b. İdari İşlem Niteliğinde Karar Verilmesi Talep Edildiğinden Açıkça Dayanaktan Yoksun Olma	127
c. Konu Bakımından Yetkisizlik	128
B. İHLAL KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	129
1. Makul Sürede Yargılamaya İlişkin Hak İhlali Kararlarının Değerlendirilmesi	129
2. Öngörülemezlik Ölçütüne İlişkin Mülkiyet Hakkı İhlali Kararlarının Değerlendirilmesi	130

III. VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN ANALİZİ: BURSA ARAŞTIRMASI	132
A. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ	132
1. Araştırmanın Amacı	132
2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	132
3. Veri Toplama Aracı ve Uygulanması	132
a. Veri Toplama Aracı	132
b. Anketin Uygulanması	133
B. VERİLERİN ANALİZİ VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	133
1. Örneklemeye İlişkin Demografik ve Kişisel Bilgiler	134
a. Cinsiyet	134
b. Yaş	134
c. Eğitim	135
d. Meslek	135
e. Gelir Düzeyi	136
2. Mükelleflerin Bireysel Başvuru Yoluna Bakış Açısı İle İlgili Anket Sorularının Frekans Analizi	136
a. Genel Olarak Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu Sorularının Değerlendirilmesi	136
b. Vergilendirme Alanında Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu Sorularının Değerlendirilmesi	140
3. Ki-Kare ve Korelasyon Analizi ve Bulgular	146
C. GENEL DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER	157
SONUÇ	159
KAYNAKLAR	162
EKLER	172
ÖZGEÇMİŞ	176

KISALTMALAR LİSTESİ

Kısaltma : Bibliyografik Bilgi

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hukuku
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.ç.	: Adı geçen çalışma
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
A.Ş.	: Anonim Şirket
AÜHFY	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları
AÜSBF	: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
b.	: Baskı
BBY	: Bireysel Başvuru Yolu
B.No	: Başvuru Numarası
Bkz.	: Bakınız
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C.	: Cilt
D.	: Daire
Dn.	: Danıştay
DV	: Damga Vergisi
E.	: Esas
FAMK	: Federal Almanya Anayasa Mahkemesi Kanunu
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GV	: Gelir Vergisi
İHAM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
İHAS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi

KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
K.T.	: Karar Tarihi
md.	: Madde
Mh.	: Mahkeme
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
Pro.	: Protokol
Prof. Dr.	: Profesör Doktor
R.G.	: Resmi Gazete
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
s.s.	: Sayfalar arası
s.	: Sayfa
S	: Sayı
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
vb.	: Ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y	: Yıl
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLolar LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1 : Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Karşılaştırılması	11
Tablo 2 : Bazı Ülke Uygulamalarının Türkiye İle Karşılaştırılması	51
Tablo 3 : Kişinin Hakları ve Ödevleri	62
Tablo 4 : Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler	62
Tablo 5 : Siyasi Haklar ve Ödevler	63
Tablo 6 : İHAS ve Ek Protokollerde Güvence Altına Alınan Hak ve Özgürlükler ile 1982 Anayasa'sında Karşılık Gelen Maddeler	64
Tablo 7 : İHAS 1. Protokolde Yer Alan Hak Ve Özgürlükler	65
Tablo 8 : Bireysel Başvuru Yolu Kapsamına Giren Hak ve Özgürlükler	66
Tablo 9 : 6216 Sayılı Kanunda Bireysel Başvuru Yolunun Düzenlendiği Maddeleri	70
Tablo 10 : Bireysel Başvurunun Kabul Edilemez Bulunma Sebepleri	79
Tablo 11 : 23 Eylül 2012-30 Mart 2015 Tarihleri Arası İhlal Kararlarının Haklara Göre Dağılımı	105
Tablo 12 : Vergilendirme Alanında Adil Yargılanma Hakkı İhlali İddiasıyla Yapılan ve Karara Bağlanan Başvurular	107
Tablo 13 : Vergilendirme Alanında Mülkiyet Hakkı İhlali İddiasıyla Yapılan ve Karara Bağlanan Başvurular	116
Tablo 14 : Vergilendirme Alanında Etkili Başvuru Hakkı İhlali İddiasıyla Yapılan ve Karara Bağlanan Başvurular	121
Tablo 15 : Vergilendirme Alanında Anayasal Hakların İhlali İddiasıyla Yapılan ve Karara Bağlanan Başvurular	122
Tablo 16 : Vergilendirme Alanında Eşitlik İlkesi ve Hukuk Devleti İlkesinin İhlali İddiasıyla Yapılan ve Karara Bağlanan Başvurular	123
Tablo 17 : Cinsiyet	134
Tablo 18 : Yaş	134
Tablo 19 : Eğitim Durumu	135
Tablo 20 : Meslek	135
Tablo 21 : Yıllık Gelir Düzeyleri	136
Tablo 22 : Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu Genel Değerlendirme Soruları	137
Tablo 23 : Vergilendirme Alanında Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu Değerlendirme Soruları	141

Tablo 24 : Mesleklere Göre Bireysel Başvuru Uygulamasından Haberdar Olunma Durumu (A s.4 *B s.1)	146
Tablo 25 : Bireysel Başvuru Yolu Kişilere Etkin Koruma Sağlaması ile Bireysel Başvuru Yolu Kamu Gücünün Yetkilerini Kısıtlaması Arasındaki İlişki (B s.2 * B s.3)	147
Tablo 26 : Bireysel Başvuru Yolunun Kişilere Etkin Koruma Sağlaması ile Bireysel Başvuru Yolunun Temel Hak ve Özgürlükleri Güvence Altına Alması Arasındaki İlişki (B s.2 * B. s.7)	148
Tablo 27 : Bireysel Başvuru Yolunun Uygulamaya Girmesiyle Temel Hak ve Özgürlük İhlallerinde Azalma Olup Olmaması Durumu ile Bireysel Başvuru Yolu Sonucunda Alınan Kararların Hak İhlallerini Doğru Tespit Etmesi Arasındaki İlişki Durumu (B s.8 * s.13)	149
Tablo 28 : Bireysel Başvuru Yolunun Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Giden Davaları Azaltması ile Bireysel Başvuru Yolunun İHAM Tarafından Türkiye Aleyhine Verilen Kararları Azaltması Arasındaki İlişki (B s.10 * B s.11)	150
Tablo 29 : Bireysel Başvuru Yolunun İHAM' a Giden Davaları Azaltması İle Bireysel Başvuru yolunda AYM' nin Kararını İHAM ve İHAS Kararlarını Esas Alarak Vermesi Arasındaki İlişki (B s.10 * B s.12)	151
Tablo 30 : Bireysel Başvuru Yolu Uygulamasından Haberdar Olma Durumu ile Mükellef Haklarının İhlal Edilmesi Durumunda Vergi Mükelleflerinin Bireysel Başvuru Yoluna Gidebilme İmkanından Haberdar Olma Durumu Arasındaki İlişki (B s.1 * C s.1)	152
Tablo 31 : Bireysel Başvuru Yolunun Kamu Gücünün Yetkilerini Kısıtlaması ile Bireysel Başvuru Yolunun Varlığının Devletin Vergilendirme Yetkisini Kısıtlaması Arasındaki İlişki (B s.3 * C s.2)	153
Tablo 32 : Vergilendirme Kişilerin Mülkiyet Hakkına Doğrudan Bir Müdahale Olması İle Vergi ve Diğer Katkı Payları ile Para Cezalarının Ödenmesinin Sağlamak İçin Mülkiyet Hakkına Aşırı Müdahale Edilmesi Arasındaki İlişki (C s.8 * C s.10)	154
Tablo 33 : Bireysel Başvuru Yolunun Kişilere Etkin Koruma Sağlaması İle Devletin Vergilendirmede Aşırıya Kaçıp Mülkiyet Hakkının Sınırlarını Aşır Aşmaması Arasındaki İlişki (B s.2 * C s.12)	155
Tablo 34 : Devletin Vergi Koyarken Mükellefin Mali Gücü İle Vergi Miktarı Arasındaki Dengeyi Sağlaması ile Bireysel Başvuru Yolunda Adalet İlkesi Gereği Mükellefin Ekonomik ve Kişisel Durumlarının Dikkate Alınması Arasındaki İlişki (C s.13 * C s.20)	156

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1 : Vergi Hataları	13
Şekil 2 : Bireysel Başvuru Yolunun Konusu	59
Şekil 3 : Bireysel Başvuruda Görevli Birimler ve Görevleri	74
Şekil 4 : Bireysel Başvuru Aşamaları.....	75
Şekil 5 : Bireysel Başvurunun Kabul Edilebilirlik İncelemesi	76
Şekil 6 : Esas İnceleme Sonucu Verilecek Kararlar	78
Şekil 7 : Yıllara Göre Bireysel Başvuru Sayıları	98
Şekil 8 : Karara Bağlanma Durumuna Göre Başvurular	99
Şekil 9 : Derdest Dava Sayıları	99
Şekil 10 : Başvuruya Yapana Göre Başvuru Sayıları	100
Şekil 11 : Başvuru Yapılan Yere Göre Başvuru Sayıları	100
Şekil 12 : Tüketilen Kanun Yollarına Göre	101
Şekil 13 : Bireysel Başvuru Öncesi Tüketilen Kanun Yollarına Göre	101
Şekil 14 : Şikayet Konusu Edilen İşlem Gücüne Göre Bireysel Başvuru Sayıları	102
Şekil 15 : Şikayet Konusu Edilen Kararın Kesinleşme Mercilerine Göre Bireysel Başvuru Sayıları	103
Şekil 16 : İhlal Edildiği İddia Edilen Haklara Göre Bireysel Başvuru Sayıları	104
Şekil 17 : Karara Bağlanan Başvurularda Karar Türüne Göre Bireysel Başvuru Sayıları	105

GİRİŞ

Tarihsel süreç içerisinde, insanların sırf insan oldukları için bazı haklara sahip oldukları ve bu hakların korunması gerektiği tüm Dünya’da kabul görmüş bir gerçektir. İşte bu hakları koruma noktasında devlet kavramı ön plana çıkmıştır. Devlet, var oluşu gereği bir takım amaçlar üstlenmiştir. Devletin asli amaçlarından biri “temel hak ve özgürlükleri” sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri çerçevesinde; sosyal, siyasal ve ekonomik engelleri ortadan kaldıracak şekilde belirlemektir. Dolayısıyla bu özgürlüklerin öncelikle kamu gücü tarafından ihlal edilmesini önlemek ve oluşabilecek temel hak ve özgürlük ihlallerini ortadan kaldırmak amacıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolu uygulaması geliştirilmiştir.

Anayasa Mahkemesi’nin en temel görevi kanunların ve Anayasa’da belirtilen diğer normların Anayasa uygunluğunu denetlemek olmakla birlikte “5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” un yürürlüğe girmesi ile bireysel başvuruları karara bağlamak görevleri arasına dahil olmuştur.

Temel hak ve özgürlüklerin anayasalarda yer alması ve bu haklarla ilgili yasaların anayasaya uygunluğunun anayasa yargısı yoluyla sağlanması insan hakları bakımından önemlidir. Ayrıca temel hak ve özgürlüklerin yargısal uygulamalar ile yargı yolu öngörülme veya yargı yolunun etkili olmadığı durumlar karşısında da korunmaları gerekir. İşte bu rolü üstlenmekte olan bireysel başvuru yolu, temel hak ve özgürlükleri kamu gücünün işlem, eylem ya da ihmali sebebiyle ihlal edilen bireylerin diğer başvuru yollarını tükettikten sonra başvuru bir hak arama yoludur. Bireysel başvuru yolunun kullanabilmek için, Anayasa’da ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ekli protokollerde ortak olarak bulunan temel hak ve özgürlüklerin kamu gücü tarafından ihlal edilmiş ve iç hukukumuzdaki diğer başvuru yollarının tüketilmiş olması gereklidir.

Toplum halinde yaşamının bir sonucu olarak ortaya çıkan kamusal ihtiyaçların finansmanında devlet hukuki zorunluluk altında vergi alma yetkisine sahiptir. Devletin vergilendirme yetkisinin temelinde ise egemenlik kavramı yatmaktadır. Devlet, egemenlik gücüne dayanarak kişilerden zorunlu ve karşılıksız bir yükümlülük olan vergiyi alabilmektedir. Bu bağlamda devlet vergilendirme yetkisini bağımsız olarak kullanabilir.

Bu egemenlik gücünün kaynağı ise Anayasa'dır. Ülkemizde vergi, Anayasa'nın "temel hak ve ödevleri" başlıklı ikinci kısmının "siyasi haklar ve ödevler" başlıklı dördüncü bölümünde vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde düzenlenmiştir. Bu nedenle de "vergi ödevi", bir siyasi ödev olarak benimsenmiştir.

İşte Anayasa ve Anayasa Mahkeme'si ile "vergi" kavramı bu noktada kesişmektedir. Bu sebeple, Anayasa'da ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye'nin taraf olduğu ekli protokollerde bulunan temel hak ve özgürlüklerin ihlal edilmesi durumunda da Anayasa'da güvence altına alınmış olan "vergi ödevi" konusunda birtakım uyuşmazlıklar meydana gelebilir.

Vergi işlemleri ve davalarında, adil yargılanma hakkı, mülkiyet hakkı, etkili başvuru hakkı, eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı, aynı suçtan iki kez yargılanmama/cezalandırılmama, özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı gibi haklarda ihlal söz konusu olabilir. Dolayısıyla, vergilendirme ile ilgili işlem ve davalarda temel hak ve özgürlükler ihlal edilebileceği için olağan kanun yolları tüketildikten sonra Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna gidilebilir.

İşte bu tez çalışmasının konusunu da, "*Vergilendirme Alanında Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolunun Değerlendirilmesi ve Bursa İlinde Bir Araştırma*" oluşturmaktadır. Bu sebeple Bursa ilinde, bireylerin Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu ve vergilendirme alanında uygulanmasına bakış açısını ölçmek amacıyla bir anket çalışması yapılmıştır. Bu anket çalışması serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir ve avukatlara yöneliktir. Bu amaç doğrultusunda, tez üç ana bölümde hazırlanmıştır.

Birinci bölümde, vergi uyuşmazlıkları, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada ve yargı aşamasında çözümlenmesi, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif çözüm yolları, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Anayasa Mahkemesi'nin yeri ve bazı ülke örneklerine yer verilmiştir.

İkinci bölümde, temel hak ve özgürlükler kavramı, bireysel başvuru yolu kavramı ve kapsamı, bireysel başvuru yolunun konusu ve şartları, bireysel başvurunun hukuki dayanağı, Anayasa Mahkemesi'nin yetki sınırları ve vergilendirme alanında bireysel başvuru yolunun kapsamı üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde ise Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolunun sonuçlarının incelenmesi ve Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolunda vergilendirme ile ilgili kararların değerlendirilmesi yapılmıştır. Ayrıca vergilendirme ile ilgili bireysel başvuru yolunun etkinliği bir anket çalışması yardımıyla araştırılmıştır. Çalışmada elde edilen bulguların genel bir değerlendirilmesine ise sonuç bölümünde yer verilmiştir



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE ANAYASA MAHKEMESİNİN YERİ VE BİREYSEL BAŞVURU YOLU

I. VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE VERGİ UYUŞMAZLIĞININ NEDENLERİ

Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarının kamu giderlerini finanse etmek ve sosyo-ekonomik amaçları gerçekleştirmek için kişilerden, egemenlik hakkına dayanılarak kanunlarla karşılıksız olarak aldığı parasal değerlerdir¹.

Vergi uyuşmazlığı kavramı ise, verginin tarafları arasında farklı düşünce ve uygulamalara sahip olmaları nedeniyle ortaya çıkan bir takım anlaşmazlıklardır². Vergi uyuşmazlıklarında iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, devlet adına hareket eden vergi idaresi ya da vergilendirme yetkisine sahip olan kamu kuruluşları, diğeri ise vergi mükellefleridir. Vergi uyuşmazlıkları da genellikle bu iki taraf arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsilat işlemleri ile ilgili konularda meydana gelir³.

Vergi uyuşmazlıklarının çeşitli nedenleri vardır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir⁴;

- Vergi memurlarının kanunları doğru ve geniş açıdan yorumlayamaması,
- Vergi idaresi elemanlarının nitelik ve nicelik açısından yetersiz oluşu,
- Vergi kanunlarının sık değişmesi ve buna bağlı olarak vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını bilmemeleri veya kanunları yanlış anlamaları,

¹ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 6.b., Ekin Basım, Bursa, 2008, s. 65.

² Nihat Edizdoğan ve Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basım, Bursa, 1993, s. 181.

³ Şenay Oto, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi", **Vergi Sorunları**, S. 95, s. 68.

⁴ Mehmet Emin Altundemir, "Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa, 1998, ss. 10 - 11.

- Vergi mükelleflerinin, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğiliminin yüksek olması ve buna bağlı olarak toplumda kayıt, fatura ve belge kullanma düzeyinin düşük olması vs.

II. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARI

Verginin tarafları arasındaki uyuşmazlıklarda, yargı aşamasına başvurulmadan önce çeşitli barışçıl yöntemler kullanılarak çözüm yoluna gidilmesi ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasına idari çözüm yolları (barışçıl çözüm yolları) denir⁵. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi esas olmakla birlikte, mükellefin idari aşamaya başvurmaksızın yargı yoluna gitme hakkı da vardır. Söz konusu uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi ile hem mükellef hem de idare açısından, emek, zaman kaybı ve oluşacak giderler önlenmiş olur.

İdari aşamada çözümlenebilecek vergi uyuşmazlıkları; gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset intikal vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, emlak vergisi, gümrük vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve diğer vergiler ile resim ve harçları kapsar⁶.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarını uzlaşma, hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslah gibi sıralamak mümkündür.

A. UZLAŞMA

Uzlaşma sözcük anlamıyla birden çok bireyin aralarında var olan ya da ileride çıkma ihtimali olan düşünce ve çıkar ayrılığının, karşılıklı tavizler verilerek giderilmesi ya da giderilmesi konusunda anlaşılmasını ifade eder⁷.

Vergi hukuku alanındaki uzlaşma, vergilerin uygulanmasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların mükellef ile vergi idaresinin karşı karşıya gelerek, iki tarafın da karşılıklı fedakarlıkta bulunarak, kısa süre içerisinde sonuçlandıran bir uygulama türüdür⁸.

⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Basım, Bursa, 2010, s. 222.

⁶ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 14.b., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 97.

⁷ Elif Yılmaz, "Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIII, Y: 2009, s. 322.

⁸ Yusuf İleri, "Zamanaşımı Koşullarında Uzlaşma", **Vergi Dünyası**, S. 369, Mayıs 2012, s. 171.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Mükellefler vergi incelemesi sonuçlarına karşı hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkına sahiptir. Ancak bunlardan sadece bir tanesinden yararlanabilir. Yani, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran bir mükellefin uzlaşmanın sağlanamaması halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkı yoktur⁹.

1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, alınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyat işlemine başlanılmadan önce idare ile mükellef arasında tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşma işlemidir¹⁰. Yani tarhiyat öncesi uzlaşma işlemi, vergi tarh edilmeden ve cezalar kesilmeden önce yapılmalıdır.

Bir uyuşmazlığın tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girebilmesi için gerekenler VUK ek 11.madde de “...*vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilir*” hükmü ile açıklığa kavuşmuştur.

Başka bir deyişle tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemelerine dayanılarak hesaplanan ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu tüm vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir¹¹. Öte yandan, kaçakçılık suçunu oluşturan ve dolayısıyla ağır nitelikli fiillerle vergi ziyai suçunun işlenmesi halinde tarh edilecek ve kesilecek cezalar kanunda açıkça tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır (VUK md.344-359).

Tarhiyat öncesi uzlaşmayı doğrudan mükellef talep edebileceği gibi inceleme elemanının daveti üzerine de gerçekleştirebilir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmayı nezdinde inceleme yapılan mükellefin talep etmesi üzerine, şahsın bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanılarak vekili vasıtasıyla ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması şarttır¹².

⁹ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 4. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 194.

¹⁰ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 293.

¹¹ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 9. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 153.

¹² Mehmet Yüce, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitapevi, Bursa, 2010, s. 69.

Mükellefin, uzlaşma için vergi incelemesine başlamasından ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen sürede talepte bulunması gerekir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru aşamasında henüz vergi tarhiyatı ve tebliğ işlemi yapılmadığı için dava açma süresi başlamaz¹³. İnceleme elemanı, uzlaşmanın talep edilmesi üzerine yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati bir yazı ile uzlaşma gününden en az on beş gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır¹⁴.

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri, vergi incelemesini yapan denetim elemanlarından oluşturulan uzlaşma komisyonu ile mükellefler arasında yapılır. Uzlaşma komisyonu biri başkan olmak üzere toplam üç üyeden oluşur ve üye tam sayısının katılımı ile toplanır ve oy çoğunluğuyla karar verilir. Uzlaşma için belirtilen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımıyla uzlaşma görüşmeleri yapılır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri sırasında tam uzlaşma sağlanabileceği gibi kısmi uzlaşma talebinde bulunulması mümkündür. Kısmi uzlaşmanın tek şartı matrah farklarının bölünebilir nitelikte olmasıdır. Kısmi uzlaşmanın talep edilmesi durumunda tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarı da belirtilmelidir. Kısmi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği son miktarlar tutanaklarda yer alır. Komisyon tutanakları ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, mükellefin, vergi dairesi tarafından yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvurması ile uzlaşma gerçekleşmiş sayılır¹⁵.

Mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi, uzlaşma görüşmesine geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması ya da ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde de uzlaşma temin edilmemiş sayılır ve komisyon tarafından bu durum belirtilerek üç nüsha tutanak

¹³ Recep Kaplan, "Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makamlara Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikayet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları**, S. 301, Ekim 2013, s. 133.

¹⁴ Ruhi Önoğlu, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkana Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası**, S. 333, Mayıs 2009, s. 26.

¹⁵ Nazmi Karyağdı ve Ahmet Metin Aysoy, "Uzlaşma Müessesesinin Vergi ve Sosyal Güvenlik Sisteminde Mukayesesi", **Vergi Dünyası**, S. 380, Nisan 2013, s. 54.

düzenlenir¹⁶. Düzenlenen tutanaklar vergi inceleme raporlarıyla birlikte Vergi Dairesine gönderilir. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin vergi dairesince tebliğ edilmesinden sonra mükellefler otuz gün içinde yargı yoluna başvurabilir ya da cezalarda indirim uygulamasından yararlanabilir. Öte yandan tarhiyat sonrası uzlaşma imkanı ortadan kalkar¹⁷.

Mükellefin uzlaşma toplantısına katılmasına rağmen ortak bir noktada anlaşamamaları halinde uzlaşma sağlanamamış demektir. Ancak bu durumda komisyon mükellefe ek bir imkân tanımaktadır. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda komisyon son olarak teklifini tutanağa geçirir. Mükellef dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun teklifini kabul ettiğini dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma sağlanmış olur ve ona göre işlem yapılır.

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez, tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden otuz gün içinde vergi dairesine cezalarda indirim talebinde bulunabilir. Ayrıca tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden otuz gün içinde vergi mahkemesine dava açılabilir. Ancak mükellef aynı anda hem dava açıp hem de cezalarda indirim talebinde bulunamaz.

Mükellef ile idarenin söz konusu uyuşmazlık üzerinde ortak bir noktada anlaşarak karara varması durumunda tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış demektir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanması halinin sonuçları aşağıdaki gibidir;

- Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları kesindir ve ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanır.
- Üzerinde uzlaşma sağlanan veya tutanakla tespit edilen konular hakkında dava açılmaz ve hiçbir kuruma şikayette bulunulamaz.
- Tarhiyat öncesi uzlaşmadan faydalanan mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza için cezalarda indirim talebinde bulunamaz.
- Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilmişse, kanuni ödeme sürelerinde; ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.

¹⁶ Ramazan Armağan, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, S. 153, Temmuz-Aralık 2007, s. 168.

¹⁷ Önoğlu, a.g.m., s. 28.

- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarına ayrıca VUK 112. maddesine göre bu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır¹⁸.

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşmanın aksine mükellefe yönelik tarhiyatlar yapıldıktan sonra gidilebilecek idari bir yoldur¹⁹.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı kabahati (ağır ve hafif nitelikli fiiller hariç) girer. Bununla birlikte, beyana dayalı olarak yapılan tarhiyatlar ile genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamının dışında tutulmuştur.

Tarhiyat sonrası uzlaşma bizzat mükellefin kendisi ya da resmi vekil tarafından yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması ile yapılır. Uzlaşma talebinin, dava açma süresi içinde yani vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir²⁰.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmek için mükellefçe kanunda belirtilen sebeplerden en az birinin var olması şarttır. Bu nedenler²¹:

- Vergi ziyasına yol açılmasının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilmemesinden kaynaklanması,
- Mükellefin ‘yanılma’ hali içinde bulunması,
- Tarhiyatın vergi hatasını içermesi,
- Yargı ile idarenin görüş ayrılığı içinde bulunması gerekir.

Uzlaşma görüşmesi, belirtilen gün ve saatte mükellef ile yetkili uzlaşma komisyonu arasında tarhiyat öncesi uzlaşmadaki esaslar çerçevesinde yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma temin edilemez, uzlaşma sağlanamaz ya da uzlaşma sağlanır.

¹⁸ Adil Nas, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Uzlaşmaya Varılmasının Sonuçları”, **Yaklaşım**, Y. 17, S. 201, Eylül 2009, ss. 246-248.

¹⁹ Turgut Candan, “Uzlaşma-I”, **Maliye Postası**, S. 271, s. 61.

²⁰ Kızılot, a.g.e., s. 220.

²¹ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 9. b., Ekin Basım, Bursa, 2011, ss. 307-308.

Mükellefin uzlaşma görüşmesine geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması ya da ihtirazi kayıtlarla imzalamak istemesi halinde de uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Bu durumda mükellef hemen cezalarda indirim talebinde bulunabilir ayrıca dava açma süresinin bitmiş ya da on beş günden az kalmış olması durumunda on beş gün içinde dava açma hakkı da vardır²². Fakat bu durum uzlaşmanın tamamen kapandığı anlamına gelmez. Mükellefe bir imkan daha tanınır. Mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini vergi dairesine dilekçeyle bildirme hakkı vardır. Bu durumda da dilekçenin vergi dairesine ulaştığı gün uzlaşma sağlanmış olur.

Mükellefin uzlaşma toplantısına katılmasına rağmen ortak bir noktada anlaşamamaları sonucunda uzlaşma sağlanamamış demektir. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda komisyon mükellefe bir şans daha tanıyabilir ve son teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun son teklifini kabul ettiğini dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibarıyla uzlaşma sağlanmış olur ve ona göre işlem yapılır²³.

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde, mükellef, uzlaşma sağlanamadığını gösteren tutanağın tebliğinden itibaren on beş gün içinde, genel hükümler çerçevesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu durumda dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu süre tutanağın tebliğinden itibaren on beş gün uzar²⁴.

Mükellef ile idarenin söz konusu uyuşmazlık hakkında ortak bir karara varılarak, anlaşmaları durumunda uyuşmazlık sağlanmış demektir. Uzlaşmanın sağlanmasının sonuçları şunlardır;

- Uzlaşmanın sağlanması halinde uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha halinde düzenlenen tutanakla tespit eder. Bu tutanağın bir nüshası mükellef veya vekiline verilir ve bu aynı zamanda tebliğ niteliği taşır. Bir nüshası gerekli işlem yapılmak üzere üç gün içinde ilgili vergi dairesine gönderilir.
- Uzlaşma tutanağı vergi dairesine ulaştıktan sonra uzlaşma öncesi tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar uzlaşma durumuna göre değiştirilir.

²² Şenyüz ve diğerleri, a.g.e., s. 226.

²³ Yüce, a.g.e., s. 74.

²⁴ Adil Nas, "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin veya Vaki Olmamasının Sonuçları," **Yaklaşım**, Y. 17, S. 200, Ağustos 2009, ss. 354-355.

- Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları kesindir ve ilgili vergi daireleri tarafından gerekli işlemlere hemen başlanır.
- Tarafların uzlaşmadan vazgeçmesi mümkün değildir. Üzerinde uzlaşma sağlanan veya tutanakla tespit edilen konular hakkında dava açılmaz ve hiçbir kuruma şikayette bulunulamaz.
- Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce mükellefe tebliğ edilmişse, kanuni ödeme sürelerinde; ödeme süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra mükellefe tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir²⁵.
- Üzerinde uzlaşılan vergi miktarına ayrıca VUK 112. maddesine göre bu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanır.

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın karşılaştırılması aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Tablo 1: Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Karşılaştırılması

	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
Uzlaşma Talebi	Mükellef ya da resmi vekil tarafından sözlü ya da yazılı olarak yapılır.	Mükellef ya da resmi vekil tarafından yazılı olarak yapılır.
Başvuru Süresi	Vergi incelemesinin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın teslimine kadar	Dava açma süresi içinde (ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün)
Uzlaşmanın Kapsamı	Vergi incelemesi sonrası bulunan matrah ve matrah farkları üzerinden tarh edilecek vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları	İkmalen, resen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı cezaları
Uzlaşma Kapsamına Girmeyen Konular	Kaçakçılık suçunu oluşturan ve dolayısıyla ağır nitelikli fiillerle vergi ziyayı suçunun işlenmesi halinde tarh edilecek ve kesilecek cezalar (VUK 359 da yazılı fiiller)	Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, VUK. Md. 359'da yazılı fiiller nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen cezalar ve beyana dayalı vergiler

²⁵ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s. 194.

Uzlaşmanın Temin Edilememesi	Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru hakkı kalmaz. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin vergi dairesince tebliğ edilmesinden sonra mükellefler 30 gün içinde yargı yoluna başvurabilir ya da cezalarda indirim uygulamasından yararlanabilir.	Mükellef in, dava açma süresi bitmiş ya da 15 günden az kalmış olması durumunda 15 gün içinde dava açma hakkı vardır. Aynı süre içinde cezalarda indirim talebinde bulunabilir.
Uzlaşmanın Sağlanamaması	Tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez. Tarhiyata karşı tebliğ tarihini takip eden otuz gün içinde; vergi dairesine cezalarda indirim talebinde bulunabilir veya vergi mahkemesine dava açılabilir.	Mükellef, dava açma hakkını kullanabilir. Ancak dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, 15 gün süre vardır.
Uzlaşmanın Sağlanması	Sonucun mükellefe tebliği vergi ve cezaların ödeme sürelerinden önce yapılırsa kanuni ödeme süresinde, ödeme süreleri kısmen yada tamamen geçtikten sonra yapılırsa tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde yapılır.	

Kaynak: Mehmet Yüce, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Basım, 2010, Bursa, s. 75.

B. VERGİ HATALARI VE DÜZELTMESİ

Vergi uyuşmazlıklarının idari (barışçıl) çözüm yollarından diğeri de uyuşmazlıkların hata düzeltme yoluyla çözümlenmesidir.

VUK’ un 116. maddesinde yer alan tanımına göre: “*Vergi hatası, vergiye müteallik (ilişkin) hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” Tanımdan anlaşılacağı üzere vergi hatası, haksız yere fazla ya da eksik vergi alınmasına sebep olan işlemdir. Vergi miktarını etkilemeyen hatalar, vergi hatası olarak kabul edilmez²⁶.

Düzeltilme ise, vergilendirme işlemlerindeki var olan yanlışlıkları gidermek için VUK’ da düzenlenmiş idari bir uygulama türüdür²⁷. Başka bir deyişle düzeltme, vergi hatalarının yargı organına başvurulmadan hatanın ilgili vergi idaresince ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlemdir²⁸. Hataların düzeltme işlemi dava açma süresi içinde yapılabileceği gibi, zaman aşımı süresi içinde olmak şartıyla normal dava süresi geçtikten sonra da yapılabilir²⁹.

²⁶ Danıştay 9. Dairesi’nin 03.10.1975 tarih ve E. 1973\2086, K. 1975\1549 sayılı Kararı’nda, beyannameye fazladan bir sıfır yazılması vergi miktarını etkilediğinden, vergi hatası olarak kabul edilmiştir. (Bkz. Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergi Yargısı”, **Yasa Hukuk Dergisi**, C. 1, S. 2, Şubat 1978, ss. 213-224).

²⁷ Mualla Öncel, Nami Çağan ve Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, 2. b., Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Yayınları: 548 C. 1, Ankara, 1985, s. 203.

²⁸ M. Tahir Ufuk, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Maliye Postası**, 15 Mayıs 1998, s. 30.

²⁹ Kaplan, a.g.m., s. 133.

1. Vergi Hataları

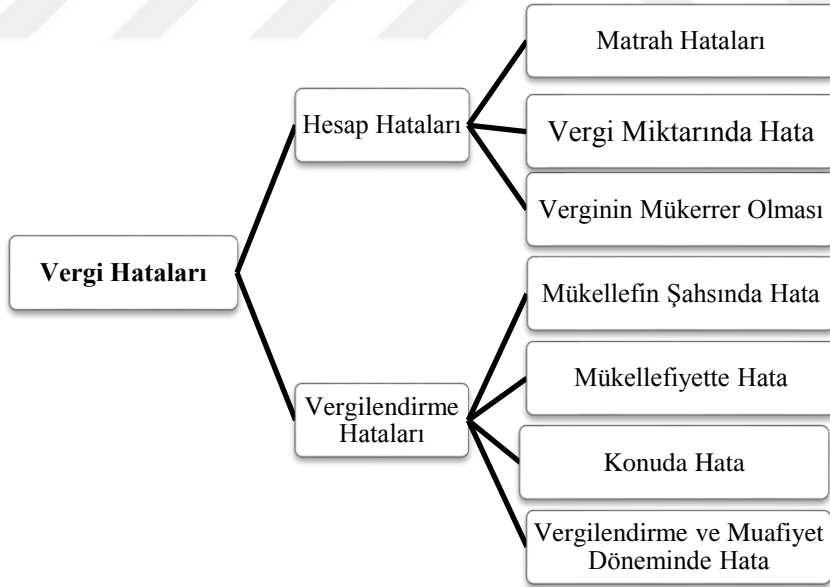
Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ve vergilendirme yapılan hesaplar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi alınması durumudur.

VUK' un 116. maddesinde vergi hatasının tanımı yapılmıştır. Buna göre bir işlemin vergi hatası olabilmesi için; haksız bir işlem olması, haksız işlem sonucunda fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınması, bu işlemin kanunda sayılan hata türünde olması ve hatanın hem vergi idaresi hem de mükellef tarafından yapılabilmesidir.

VUK' un söz konusu 116.maddesine göre vergi hataları, vergilendirme işleminin bütün aşamalarını kapsamaktadır. Diğer bir deyişle vergi hatasına, tarh, tebliğ, tahakkuk veya tahsil aşamalarında rastlamak mümkündür³⁰.

Düzeltmeye konu olacak hataları iki grup altında toplamak mümkündür. Bunlardan ilki hesap hataları, ikincisi de vergilendirme hatalarıdır.

Şekil 1: Vergi Hataları



Kaynak: Şekil tarafınca oluşturulmuştur.

³⁰ Alper Ünal Noyan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", **Vergi Dünyası**, Şubat 2006, S. 294, s. 74.

a. Hesap Hataları

Hesap hataları, verginin miktarını etkileyen maddi hatalar veya hesaplama hatalarıdır. VUK' un 117. maddesi hesap hatalarını, matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması olmak üzere üçe ayırmıştır.

Matrah hataları, vergilendirme ile belgelerde yapılan matraha yönelik hatalardır. VUK' un 117. maddesi matrah hatalarını şu şekilde açıklamıştır; “*Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.*” Mükellefler tarafından verilmiş olan beyannamelerde matraha ait bilgilerin eksik veya fazla hesaplanmış olması matrah hatalarına bir örnektir. Mükellefin beyannamesinde yararlanması gereken istisna tutarlarını indirmemiş olması halinde de matrahın fazla gösterilmesiyle matrah hatası ortaya çıkmış olur³¹.

Vergi miktarında hata, vergi oran ve tarifelerin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması ilgili belgelerde verginin eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır. Örneğin, ödenen verginin mahsup edilmemesi ya da ödenmeyen geçici verginin mahsup edilmesi sonucunda verginin eksik veya fazla hesaplanması vergi miktarında yapılan bir hatadır.

Vergilenin mükerrer olması, aynı vergi kanununun uygulanmasından, belirli bir vergilendirme dönemi için, aynı matrah üzerinden birden fazla vergi hesaplanması mükerrer vergilendirme olarak ifade edilmektedir. Aynı döneme ait katma değer vergisinin hem mükellef tarafından hem de muhasebeci tarafından toplamda iki kez ödenmesi bir mükerrer vergilendirme örneğidir.

b. Vergilendirme Hataları

VUK' un 118. maddesi vergilendirme hatalarını, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak dörde ayrılmıştır.

³¹ M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. b., İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Eylül 2008, s. 156.

Mükellefin şahsında hata, bir vergi borcunun asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması durumudur. Diğer bir deyişle, bu hata türünde vergi, mükellef olmayan veya vergiden muaf olan kişiden istenmiş veya alınmıştır³². Örneğin, aynı vergi dairesine kayıtlı ve aynı isme sahip olan mükelleflerden birinin vergi borcunun, borcu olmayan diğer mükelleften istenmesi mükellefin şahsında yapılan bir hatadır.

Mükellefiyette hata, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf kimselerden vergi istenmesi ya da alınmasıdır.

Konuda hata, vergi konusuna girmeyen veya vergiden istisna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesinden dolayı yanlış dönem için vergi istenmesi ya da alınmasıdır. Vergi kanunu veya maddesi yürürlükten kalkmasına rağmen, ilgili kanun ya da maddeye dayanılarak vergi istenmesi dönemde hata örneği olarak gösterilebilir.

2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Düzeltilme, vergi hatalarının yargı merciine başvurulmadan hatayı yapan vergi idaresi tarafından ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlemdir³³. Düzeltme işleminin gerçekleştirilebilmesi için gereken en önemli nokta düzeltme işleminde bir vergi hatasının bulunmasıdır.

VUK' un 119. maddesine göre vergi hataları; ilgili memurun hatayı bulması ve görmesi, üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi, hatanın teftiş sırasında tespiti, hatanın vergi incelemesi sırasında tespiti, mükellefin başvurusu ile düzeltilebilir.

Vergi hatalarını düzeltme yetkisi VUK' un 120. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Ancak vergi hatalarını düzeltme işlemi vergi dairesince, resen yapılabileceği gibi

³² İlyas Meriç ve Cihan Deligöz, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesiyle Salınan Vergilerin Tarh Usulü Açısından Mahiyeti", **Yaklaşım**, Y. 21, S. 246, Haziran 2013, s. 34.

³³ Harun Dumlu, 'Vergi Hatalarını Düzeltme Yolu ve Şikayeti', **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 380, Kasım 2012, s. 62.

mükellefin başvurusu üzerine de gerçekleşebilir. İdare tarafından tespit edilip, tereddüt bulunmayan, açık ve kesin vergi hataların düzeltilmesi idarece resen yapılır.

Hataların mükellef tarafından tespit edilmesi durumunda ise, hataların düzeltilmesi için yazılı olarak vergi dairesine başvurulması gerekir. Başvuru idare tarafından incelenir. İncelenen düzeltme talebi haklı bulunursa düzeltme gerçekleşir. Talebin vergi dairesi tarafından kabul edilmemesi durumunda mükellef şikayet yoluyla üst makama (Maliye Bakanlığı) gidebilir. Üst makam tarafından da başvuru reddedilirse mükellef, olayı yargı yoluna götürme hakkına sahiptir³⁴.

Vergi hatasının, vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde ortaya çıkartılması gerekir³⁵.

C. ÜST MAKAMLARA BAŞVURU

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından birisi de üst makamlara başvuru yapılmasıdır. İYUK' un 11. maddesindeki hükme göre, ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce; idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir³⁶.

Üst makamlara başvuru yolu, mükellefin tercihine bırakılmış olmakla birlikte, konu bakımından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Dolayısıyla vergilemeye ilişkin her türlü bireysel idari işlemlere karşı üst makama başvuru talebinde bulunma hakkı verilmiştir.

Vergi idaresinin işlemlerine karşı üst makamlara başvuru vergi davası için kanunda belirtilen dava açma süreleri içerisinde yapılması gerekir. Çünkü üst makamlara başvuru süresi dava açma süresi ile sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla kanunda belirtilen dava açma süreleri içinde başvuru yapılmaması durumunda üst makamlara başvuru hakkı sona ermiş olur³⁷.

³⁴ Recep Kaplan, "Dava Açma Süresinden Sonraki Vergi Düzeltme İsteminin Reddinin Niteliği ve Dava Edilebilirliği", **Vergi Sorunları**, S. 293, Şubat 2013, ss. 164-165.

³⁵ Hande Tortop Bayraktar, Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları, **Vergi Dünyası**, S. 358, Haziran 2011, s. 122.

³⁶ Mehmet Yüce, a.g.e., s. 83.

³⁷ Mehmet Yüce, a.g.e., s.83.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi sağlayan üst makamlara başvuruda bulunabilmek için bazı şartların var olması gerekir. Bu şartlar aşağıdaki gibidir;

- Öncelikle şikayete konu olabilecek nitelikte bir vergilendirme işlemi olmalıdır. Bu işlem tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil aşamalarından herhangi birinde olabilir.
- Başvurunun kanunda belirtilmiş olan ilgili üst makama yapılmalıdır. Fakat üst makam yoksa başvuru söz konusu işlemi yapan makama yapılmalıdır.
- Başvuru kanunda belirtilen idari dava açma süreleri içinde yapılmalıdır.
- Başvuru talebi, idarenin tek tarafı olarak gerçekleştirdiği işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması hakkında olmalıdır.

Üst makamlara dava açma süresi içinde yapılan başvuru, dava açma süresini başvuru sonuçlanana kadar durdurur. Duran süre, cevabın alındığı veya bekleme süresinin dolduğu tarihi izleyen günden başlayarak kaldığı yerden işlemeye devam eder.

III. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜM YOLLARI

İdarenin yaptığı işlemlerin yargısal denetime tabi tutulması hukuk devleti olmanın temel yapı taşlarından birisidir. Bu nedenle vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili olarak yaptığı işlemler yargı denetimine tabi olur³⁸.

Yukarıda bahsedildiği üzere, mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların barışçıl yollarda çözümlenmesi mümkün olduğu kadar yargı aşamasında çözümlenmesi de mümkündür. Ancak, yargısal çözüm yolu, söz konusu uyuşmazlıkların çözümlenmesinin idari aşamada sağlanamaması durumunda devreye girmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi, vergisel sorunların çözüm yollarının bir alternatifi olarak uygulanan, uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilerek bir dava konusu yapılması ve kesin hükme bağlanmasını sağlayan bir yoldur.

³⁸ Osman Pehlivan, “Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi”, Derya Kitabevi, Trabzon, 2007, s. 131.

A. VERGİ YARGISI ORGANLARI

Türk vergi yargısı organları ve bu yargı organlarının görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile düzenlenmiş, bu mahkemelerdeki yargı düzeninde uygulanacak usul kuralları ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmiştir.

1. Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri, 2576 sayılı kanunla verilen görevleri yerine getirmek için kurulmuş olup idare mahkemeleri ile birlikte idari yargı sistemi içerisinde yer alan birinci derece mahkemeleridir. Söz konusu vergi uyuşmazlıkları konusunda görevli yargı organlarıdır³⁹.

Vergi mahkemelerinde davanın, tebliğ tarihini takip eden günden itibaren otuz gün içinde açılması gerekir. Ancak otuz günlük dava açma süresinin bazı istisnaları da bulunmaktadır. Örneğin bu süre ödemi emri, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, haciz varakasına karşı açılacak davalarda yedi gün olarak öngörülmüştür.

2576 sayılı kanunun 6. maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri düzenlenmektedir. Buna göre vergi mahkemeleri;

“a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler”.

Vergi mahkemeleri bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşur. Mahkeme kurulları ise, bir başkan ve iki üyeden oluşur. Şu an itibariyle 31 ilde vergi mahkemesi bulunur. Bunlar kurulu buldukları il merkezleri ile yetki alanına dahil olan diğer il sınırları içerisinde yer alan dairelerin yaptıkları vergi muameleleri ile ilgili davalarda yetkilidir.

³⁹ Ümit Süleyman Üstün, “Vergi Mahkemelerinde Tek Hakimle Çözülünecek Davalara İlişkin Sınırı Arttıran Kanun Tasarısı Hükmünün Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, S. 2, 2012, s. 218.

2576 sayılı kanunun 6. maddesinde belirtildiği üzere, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin uyuşmazlıklar ile anılan konularda 6183 sayılı AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklardan kaynaklanan ve toplam değeri 30.830,00 TL'yi⁴⁰ aşmayan davalar, vergi mahkemelerinde tek hakimle, aşan tutar kurul halinde çözümlenebilir.

2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge İdare Mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri “2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun” la verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir.

6545 sayılı kanunun 3. maddesi ile 2576 sayılı kanunun 3. maddesinde yapılan değişiklik ile idari yargıda istinaf kanun yolunun yapılandırılması amacıyla Bölge İdare Mahkemeleri'nin teşkilat yapısına, görevlerine, toplantı ve karar alma usulüne bu mahkemelere atanacak başkan, daire başkanı ve üyelerin niteliklerine ve bu mahkemelerde kurulacak müdürlüklere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Buna göre, Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri; istinaf⁴¹ başvurularını inceleyip karara bağlamak, yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarının kesin karara bağlamak ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmaktır.

3. Danıştay

Vergi yargılamasını da içeren yargı düzeninde en üst düzey yargı organı olan Danıştay'ın yüksek mahkeme olarak kuruluşu Anayasa'nın 155. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre Danıştay, idare mahkemelerince verilen ve kanunun başka yargı

⁴⁰ 01.01.2015'den itibaren geçerli tutar.

⁴¹ İstinaf yolu, 2576 sayılı kanunun 3. maddesinde yapılan değişiklik ile yürürlüğe girmiş olmasına rağmen henüz uygulanmaya başlamamıştır. Hala Bölge İdare Mahkemesi'nde itiraz uygulamasına devam edilmektedir.

merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanun da belirtilen bazı davalara da ilk ve son derece mahkeme olarak bakar⁴².

Danıştay Türkiye'nin altı yüksek yargı organından birisidir. Danıştay on dört dava, bir idari olmak üzere toplam on beş dava dairesinden oluşur. Bu dairelerden üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler vergi davalarına bakmakla görevlidir. Her dairede bir başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Heyetler bir başkan dört üye ile toplanır, salt çoğunluk ile karar verilir.

Danıştay'ın görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 23.maddesinde belirtilmiştir. Ayrıca aynı kanunun 24. maddesinde Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı davalar belirtilmiştir. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görev aldığı vergisel uyuşmazlıkların temyiz merci Danıştay Vergi Davaları Genel Kurulu'dur. Yine aynı şekilde vergi mahkemelerince ısrar kararlarına karşı başvuru yeri de Danıştay Vergi Davaları Genel Kurulu'dur⁴³.

B. VERGİ YARGILAMA USULÜ

1. Vergi Davalarının Konusu ve Kapsamı

Dava, bir başkası (davalı) tarafından subjektif hakkı ihlal edilen, tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kişinin (davacı) mahkemeden hukuki koruma istemesidir⁴⁴.

Genel olarak vergi uyuşmazlıkları, vergi dairesi tarafından ikmalen ve re'sen tarh olunan vergilere ve kesilen cezalara karşı mükellef tarafından, yargı organlarına itiraz edilmesiyle başlar⁴⁵. Vergi davasının konusunu oluşturan vergi uyuşmazlığı, vergi idaresinin idari işlem ya da eylem ile yapılan vergilendirme, cezalandırma ya da tahsilata bağlı bir tasarrufa dayanarak meydana gelmektedir⁴⁶.

⁴² Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı**, 12. b., Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara, 1998, s. 88.

⁴³ Ersin Nazal, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar", **Vergi Dünyası**, S. 313, Eylül 2007, s. 129.

⁴⁴ Nazal, a.g.m., s. 119.

⁴⁵ Nazal, a.g.m., s. 121.

⁴⁶ Tahir Erdem, "Vergi Uyuşmazlıklarında Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin Uygulanması Bağlamında Feragat ve Kabul", **Vergi Sorunları**, S. 281, Şubat 2012, s. 113.

2. Vergi Davasının Tarafları

Her davada olduğu gibi, vergi uyuşmazlıklarında da davacı ve davalı olmak üzere iki taraf vardır. Bu taraflardan birisi devlet idaresi, diğeri de verginin mükellefi ya da sorumlusudur.

Vergi veya cezalandırma işleminin iptali talebiyle mahkemeye başvuran kişiye “davacı” davacının hakkını ihlal eden veya tehlikeye sokan ya da haksız yere talepte bulunan ve bu nedenle kendisine karşı dava açılan kişiye de “davalı” denir. Davacı her zaman vergi mükellefi olmak zorunda değildir.

3. Davada Görevli ve Yetkili Mahkeme

Vergi uyuşmazlıklarında görevli yargı yeri ve bu yargı yerlerinin görevleri, Danıştay Kanunu ile Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanununda düzenlenmiştir. Bir davaya hangi yargı çerçevesindeki idari yargı yerinin bakmaya yetkili olduğu konusundaki kurallar ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda düzenlenmiştir.

Dava mahkeme başkanlığına hitaben yazılmış dilekçe ile görevli ve yetkili mahkemede açılır. Bir mahkemenin görevli olmasıyla, hukuki uyuşmazlığın “konu” olarak bakılması ifade edilir. Davanın konu yönünden hangi mahkemenin görevine girdiği belirlendikten sonra yetkili mahkeme belirlenir. Yetkili mahkeme ise, bir davaya hangi yerdeki mahkemenin bakacağı ile ilgilidir. Yani görev kuralları, mahkemelerin sahip oldukları yargı yetkisi bakımından; yetki kuralları ise coğrafi bakımından sınırlar⁴⁷. Diğer bir deyişle görev, bir uyuşmazlığın hangi yargı koluna ait hangi mahkemede çözüleceğini belirlerken, yetki ise bir davaya hangi yerdeki görevli mahkeme tarafından bakılacağını ifade eder.

Vergi yargısında idari yargı sistemi içinde ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri görevli olmakla birlikte bazı vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak Danıştay görevlidir.

Tarh ve tahakkuk aşamasına gelmiş vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle ilgili vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu kamu alacağını tarh ve

⁴⁷ Yüce, a.g.e., s.129.

tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Buna karşın tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinin şekle aykırılık veya süre yönünden reddine ilişkin uzlaşma komisyonunun kesin ve yürütülmesi gerekli işlemlerine karşı açılacak davalarda yetkili vergi mahkemesi, İYUK' un 37/d maddesine göre belirlenir⁴⁸.

4. Dava Açma Süreleri

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda, vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gün olarak belirlenmiştir. İkmalen, resen veya idarece yapılacak tarhiyatlarla, idarece düzeltme yoluyla resen yapılan tarhiyatlara, ihtirazi kayıtla yapılan beyanlara ya da tahakkuklara ve kesilen cezalara bu süre uygulanır.

Ancak 2577 sayılı Kanun, vergi mahkemelerinde açılacak davalarda süreyi belirlerken özel kanunlarda yer alan düzenlemeleri saklı tutmuştur.

- Davanın ödeme emrine veya ihtiyati haciz kararına karşı açılması halinde bu süre 7 gün,
- Uzlaşma görüşmelerinin anlaşmazlıkla sonuçlanması halinde dava açma süresinin bitmesine 15 günden az kalmışsa 15 gün,
- Davanın emlak vergisi itibariyle asgari birim değerlere karşı dava açılması halinde takdir komisyonu kararının tebliğinden itibaren 15 gün,
- Genel düzenleyici işlemlere karşı Danıştay'a açılan davalarda işlemin yayımlandığı tarihten itibaren 60 gündür⁴⁹.

Dava açma süreleri, belirtilen sürelerin adli tatil dönemine rastlaması durumunda, dava açma süreleri, temyiz ve istinaf talep süreleri ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.

5. Davanın Açılması ve Sonuçları

Vergi mahkemelerinde dava açılması için öncelikle verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tahsilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla

⁴⁸ Oğuzhan Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XI, S. 1-2, Haziran 2007. ss., 219-256.

⁴⁹ Ramazan Oruç, "Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri", **Vergi Dünyası**, S. 348, Ağustos 2010, s. 82.

alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir (VUK md. 378). Vergi davalarında yazılı yargılama usulü geçerli olduğu için dilekçe ile açılmalıdır. Dava, davacı tarafın mahkeme başkanlığına hitaben yazmış olduğu dilekçeyi mahkemeye iletmesi ile açılmış olur.

Davanın açılması ile işlemin konusu olan tahakkuk aşamasındaki vergi ve cezaların yürütülmesi mahkeme karar verene kadar başka bir işleme gerek kalmadan kendiliğinden durur. Fakat bahsi geçen işlemin tahsil aşamasındaki vergi ve cezalarla ilgili yürütme dava açılması ile kendiliğinden durmaz. Yürütmenin durdurulması için davacının talebi üzerine mahkeme tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi gerekir⁵⁰.

6. Davanın Görülmesi ve Karar

İdari yargılama usul hukukunda davanın görülmesine, dava dilekçesinin ilgili yargı merciine verilmesinden sonra yargı merciinin davanın taraflarına, anlaşmazlık konusuna ilişkin bilgi ve belgelerin sunumu için cevap ve savunma hakkı tanınması ile devam edilir. Bu aşamada görevli mahkeme tarafından, davanın görüşülmesine başlanılmadan dava konusu olay ile ilgili ön araştırma işleminin yani ilk incelemesini yapması gerekir⁵¹. Söz konusu dava dilekçesi ilgili yargı merciine ulaştığında, mahkeme dilekçe üzerinden ilk incelemesini görev, yetki, idari merci tecavüzü⁵², ehliyet, süre ve husumet yönlerinden yapar.

Mahkemenin ilk incelemesini tamamladıktan sonra dilekçe ve eklerini davalıya tebliğ eder. Söz konusu tebliğ işlemi mükellefin bilinen adresine yapılır. Dilekçe ve eklerin davalıya tebliğinden itibaren, davalı otuz gün içinde ilk savunmasını yaparak mahkemeye verir. Davalının ilk savunmasını yapmasının ardından, savunma dilekçesi mahkeme tarafından davacıya tebliğ edilir. Davacıda buna karşılık olarak otuz gün içinde mahkemeye cevap verir. Mahkeme, davacının cevabını davalıya tebliğ eder. Davalı yine otuz gün içinde ikinci savunmasını yaparak mahkemeye iletir⁵³.

⁵⁰ Şenyüz ve diğerleri, a.g.e., ss. 240-241.

⁵¹ Serkan Özdemir, "Vergi Davalarında Tebliğat ve Cevap Verme, Davanın Görülmesi, Duruşma Dosyalarının İncelenmesi ve Karar", **Vergi Sorunları**, S. 280, Ocak 2012, s. 113.

⁵² İdari yargı yerlerinde dava açılmadan önce ilgili idareye başvurma zorunluluğuna uyulmaması durumuna idari merci tecavüzü denilmektedir.

⁵³ Şenyüz ve diğerleri a.g.e., s. 241.

Davacı ve davalı tarafın vermiş oldukları cevap ve savunmalar sonucunda dava dosyası tekemmül eder ve karar verme aşamasına gelinir. Dosyaların tekemmül ettikleri sıraya göre en geç altı ay içinde sonuçlanması gerekir. Vergi mahkemelerinde söz konusu kararlar kurul halinde ya da tek hakim ile verilir⁵⁴.

Vergi yargılamasında esas olarak yazılı usul ve dosya üzerinden inceleme yapılır. Ancak istisnai olarak tarh miktarı 30.830,00 TL'yi aşan tutarlarda taraflardan birinin isteği ve görevli mahkemenin bunu kabul etmesi ile ya da görevli mahkemece re'sen duruşma talebinde bulunulması halinde duruşma yapılması söz konusu olabilir⁵⁵. Re'sen araştırma ilkesi gereği vergi mahkemeleri davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar.

Duruşma talebinde bulunulması durumunda duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir (İYUK, m.17/4). Duruşma yapıldıktan son en geç on beş gün içinde karar verilir (İYUK, m.19).

Duruşmalar, genel olarak açık yapılıdır. Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinden yapılır (İYUK, m.18\3).

Dava esnasında taraflardan birinin ölümü veya herhangi bir nedenle tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurmasına kadar, gerçek kişi olan taraflardan birinin ölümü durumunda idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar, dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır (İYUK, m.26\1).

Mahkemenin görülmesinden sonra, verilen nihai karar taraflara tebliğ edilir. Bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve cezalara ilişkin miktar ilgili idarece mükellefe bildirilir (İYUK, m.28\5). Söz konusu karar mükellefin aleyhine çıkmışsa tarh edilen vergi ve kesilen cezaları vergi dairesi davacıya tebliğ eder ve bir ay içinde vergi ve\veya cezanın ödenmesi istenir. Söz konusu vergi ve cezalara ilişkin gecikme faizi de ödenecek tutara eklenir.

⁵⁴ Uyuşmazlık konusu maddi tutar 30.830,00 TL den aşağı ise karar tek hakimle üzeri ise karar kurul halinde verilir (01.01.2015'den itibaren geçerli tutar).

⁵⁵ Öncel ve diğerleri, a.g.e., s. 227.

Karar davacı tarafın kısmen ya da tamamen lehine sonuçlanmışsa (dava kabul edilmişse) dava konusu işlem karara uygun şekilde iptal edilir ve terkin işlemi yapılır. Tahsil edilmiş vergi varsa dava sonucuna göre kısmen ya da tamamen iade edilir. Bu süre kararın idareye tebliğinden itibaren otuz gün olarak belirlenmiştir.

C. YARGI KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI

Kanun yolu mahkemelerce verilen nihai kararların üst derece yargı yolu veya doğrudan doğruya kararı veren yargı organı tarafından yeniden incelenmesi, hukuki denetimin yapılması ve gerekirse değişiklik yapılması için bireylere tanınan bir haktır. Kanun yolları olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikili ayrıma tabi tutulmuştur.

1. Olağan Kanun Yolları

Olağan kanun yolları kesinleşmemiş kararlara karşı başvuru ve kararların kesinleşmelerine engel olan kanun yollarıdır. Olağan kanun yolları, istinaf ve temyiz olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

a. *İstinaf*

Ülkemizde 18 Haziran 2014 de T.B.M.M. de kabul edilip 28 Haziran 2014 tarihinde Resmi Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe giren 6545 sayılı “Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile İdari Yargıya “itiraz” yerine “istinaf” uygulaması getirilmiştir. Bu yeni uygulama ile Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri arasında istinaf başvurularını karara bağlamak ifadesine yer verilmiştir⁵⁶.

Yeni uygulamaya göre, İdare ve Vergi Mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi’ne, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurabilir. Ancak konusu beş bin Türk Lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı

⁵⁶ İstinaf, 6545 sayılı “Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile yürürlüğe girmiş olmasına rağmen henüz uygulanmaya başlamamıştır. “İtiraz” uygulaması kullanılmaya devam edilmektedir.

davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.

Kanun hükmüne göre, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde istinaf yoluna başvurulabilmektedir. İstinaf yoluna başvuru, temyiz yoluna başvurunun şekil ve usullerine tabi olacaktır. Ancak bu yola başvurmak isteyen kişi dilekçesinde istinaf yolunda incelenmesi gereken bir uyuşmazlık için yanlış bir makamı belirterek talepte bulunsa dahi bu talep konusu dosya istinaf merci olan Bölge İdare Mahkemelerine gönderilecektir.

Bölge İdare Mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddedebilir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.

Bölge İdare Mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka aykırı bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu halde Bölge İdare Mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir.

Bölge idare mahkemesi ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz ve yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hakim tarafından bakılmış olası hallerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bu durumda Bölge İdare Mahkemesi'nin verdiği kararlar kesindir.

İstinaf incelemesinde kural, ilk derece mahkemesince verilen kararda tespit edilen maddi ve hukuki eksikliklerin istinaf merci tarafından tamamlanarak nihai kararında istinaf merci tarafından verilmesidir. Ancak kuralın bir istisnası da bulunmaktadır. İlk derece mahkemesinin 2577 sayılı Kanununun 14. ve 15. maddeleri uyarınca ilk inceleme üzerine vermiş olduğu bir karara karşı istinaf başvurusu yapılmış ve istinaf merci bu yolu haklı görmüş ise istinaf merci bu kararı bozacak ve dosyayı kararı veren mahkemeye geri gönderecektir. Benzer şekilde İlk derece mahkemesindeki davaya görevsiz ya da yetkisiz mahkeme tarafından, reddedilmiş ya da yasaklanmış hakim tarafından bakılmış olması halinde de, istinaf merci kararı bozarak dosyayı geri gönderir. Bölge İdare Mahkemesi'nin bu kararları kesindir⁵⁷.

⁵⁷ Tahir Erdem, "İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf", **Vergi Sorunları**, S. 311, Ağustos 2014, ss. 21-26

b. Temyiz

Temyiz, ayırt etme, seçme, ayırma, hukukta doğruyu yanlıştan ayıran kurul olarak tanımlanabilir. Diğer bir deyişle temyiz, vergi ve idare mahkemelerince verilen ve taraflarca yerinde görülmeyen nihai kararların, usul ve maddi hukuka uygunluk yönünden Danıştay tarafından denetimin sağlayan bir kanun yoludur⁵⁸.

İYUK' un 45. maddesinde yapılan değişikliğe uygun olarak 6545 sayılı "Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" un 20. maddesiyle 2577 sayılı Kanunun Temyiz başlığı korunarak bazı değişiklikler yapılmıştır.

Buna göre Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile Bölge İdare Mahkemeleri'nin aşağıda sayılan davalara hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay'da kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde tebliğ edilebilir.

- Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları,
- Konusu yüz bin Türk Lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar,
- Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statusünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları,
- Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün ya da daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları,
- Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri için açılan iptal davaları,
- İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar,
- Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Üst Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununun uygulanmasından doğan davalar,
- Maden, taş ocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar,

⁵⁸ Ercan Aktaş, "İdari Yargılama Hukukunda Kanun Yolları", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul, 1996, s. 20.

- Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek ya da sanatın icrası veya kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar,
- Liman, kruvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar,
- 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkından Kanunun uygulanmasından doğan davalar,
- 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar,
- 3/7/2005 tarihli 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar,
- Düzenleyici ve denetleyici kurullara tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar.

Ayrıca 6545 sayılı kanunun 22. maddesiyle, 2577 sayılı Kanunun 49. maddesi birlikte değiştirilmiştir. 49.maddeye göre, temyiz incelemesi üzerine verilecek kararlar sonunda Danıştay:

- Kararı hukuka aykırı bulursa onar. Kararın sonucu hukuka aykırı olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı gerekçesini değiştirerek onar.
- Kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar.

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay;

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,
- Usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması,

sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar.

Ayrıca, kararların kısmen onanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir. Temyize konu edilen kararı veren ya da karara katılan hakim aynı davanın temyiz incelemesinde görev alamaz.

6545 sayılı Kanunun 23. maddesiyle 2577 sayılı Kanunun 50. maddesi ise aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Madde 50-1.Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren merciiye gönderilir. Bu karar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır.

2.Temyiz incelemesi sonucunda verilen bozma kararı üzerine ilgili merci, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir.

3.Bölge idare mahkemesi, Danıştayca verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir.

4.Danıştay'ın bozma kararına uyulduğu taktirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır.

5.Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi halinde, talep konusuna göre Danıştay idari veya Vergi Davası Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay idari ve Vergi Davası Daireleri Kurulları kararına uyulması zorunludur.”

2577 sayılı Kanunun 6545 sayılı kanunun 23. maddesiyle değişik 50. maddesinde temyizen verilen karar üzerine ilk derece mahkemesi sıfatıyla karar veren Danıştay dairesi ve Bölge İdare Mahkemesince yapılacak işlemler düzenlenmektedir. Buna göre bozulan dosya öncelikle incelenip yeniden karara bağlanır. Bölge İdare Mahkemesi'nin bozma kararına karşı “ısrar” etme hakkı bulunmaktadır. Bozma kararına uyularak verilecek kararın temyizi halinde temyiz merci tarafından bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak temyiz incelemesi yapılabilir.

2. Olağanüstü Kanun Yolları

Kesinleşmiş hükümlere karşı başvuru kanun yollarına olağanüstü kanun yolu denir. İYUK' un 51. maddesiyle değiştirilmiş, 6545 sayılı kanunun 24. maddesinde düzenlenen kanun yararına temyiz ve yine İYUK' un 53. maddesinde düzenlenmiş bulunan yargılamanın yenilenmesi olağanüstü kanun yollarıdır.

a. Kanun Yararına Temyiz

Kanun yararına temyiz idari yargıda düzenlenmiş olağanüstü bir yargı yoludur. Kanun yararına temyiz ancak temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan nihai kararlar için öngörülmüş olağanüstü bir kanun yoludur⁵⁹.

İdare ve vergi mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemeleri'nin kesin olarak verdiği kararlar aleyhine kanun yararına temyiz yoluna başvurulabileceği 6545 sayılı kanunun 24. maddesinde belirtilmiştir.

b. Yargılamanın Yenilenmesi

Kesinleşmiş ilk derece mahkemesi kararlarına karşı başvurulabilecek bir diğer olağanüstü kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesine ilişkin yasal düzenlemeler İYUK' un 53. maddesinde yer almaktadır.

Yargılamanın yenilenmesi istemi esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesine yöneltilir. Danıştayca temyiz yoluyla incelenmiş dosyalar hakkında yargılamanın yenilenmesi istemini inceleyip karara bağlayacak olan mercii yine uyuşmazlık hakkında esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesidir.

Yargılamanın yenilenmesi talep edilen dava ile ilgili olarak vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay tarafından verilmiş maddi uyuşmazlığı çözüme kavuşturan ve kesin hüküm bulunan nihai nitelikte bir karar bulunmalıdır. Dolayısıyla, mahkemelerin ara kararları, delil tespiti, işlemden kaldırma, yürütmenin durdurulması, bilgi isteme, dilekçenin reddi, görev ve yetki uyuşmazlıklarına ilişkin mercii tayini

⁵⁹ Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, a.g.e., s. 640.

kararları ve davanın açılmamış sayılmasına ilişkin mahkeme kararları gibi davanın esasına ilişkin olmayan kararlar hakkında yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulamaz.

Ayrıca Danıştay'ın temyiz incelemesi sonucunda verdiği bozma ve onama kararları ve yargılamanın yenilenmesi ya da kararın düzeltilmesi istemi üzerine verilen kararlar hakkında yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulamaz⁶⁰.

Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmek için aşağıda belirtilen süreler içinde başvuruda bulunulması gerekir;

- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş ise on yıl,
- Hükümün, İnsan Hakları ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi veya ek protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması halinde bir yıl,
- Diğer durumlarda ise altmış gündür.

Yargılamanın yenilenmesi istemi ilgili kanun metninde yazılı sebeplere dayanmıyor ise istemin reddine karar verilebilir. İstemin kabulü ise, davanın yeniden görülmesi sonucunda istemde bulunanın lehine karar çıkacağı anlamını taşımaz. Yargılamanın yenilenmesi sonucu eski karardan kısmen ya da tamamen farklı bir hükme varılabileceği gibi, eski kararın doğru bulunarak aynen yinelenmesi de mümkündür. Yargılamanın yenilenmesi sonucunda verilecek karar ilk kararın yerini alır ve bu karşı temyiz yolu açıktır⁶¹.

⁶⁰ Hamit Sarı, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yargılamanın Yenilenmesi", **Vergi Dünyası**, S. 370, Haziran 2012, s. 97.

⁶¹ Sarı, a.g.m., s. 98.

IV. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ALTERNATİF ÇÖZÜM YOLLARI

A. GENEL BİLGİLER

Uyuşmazlık hukuk düzeninde korunan bir menfaatin ihlal edilmesi ve taraflar arasındaki dengenin bozulmasıdır. Vergi uyuşmazlığı, vergi ilişkisinde iki tarafı temsil eden veya vergi alacaklısı olan vergi idaresi ile vergi borçlusu olan mükellefler arasında ortaya çıkan hukuki anlaşmazlığı ifade eder.

Alternatif çözüm yolları, uyuşmazlığa konu olan tarafları bağımsız, tarafsız ve objektif üçüncü bir kişi eşliğinde bir araya gelerek uyuşmazlığı kendi aralarında hızlı ve adil bir şekilde çözmeyi amaçlayan bir yöntemdir⁶².

Dünyada bireysel başvuru, ombudsman başvurusu, arabuluculuk, müzakere, tahkim gibi çeşitli alternatif çözüm yolları kullanılmakla birlikte ülkemizde kamu denetçiliği kurumuna (ombudsman) başvuru ve bireysel başvuru uygulandığı görülmektedir.

B. ARABULUCULUK

Arabuluculuk, tarafsız üçüncü bir kişinin uyuşmazlığın çözümünde herhangi bir öneride bulunmaksızın taraflara yardım ettiği bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden çözümünde mükelleflere hızlı, uygun maliyetle seçenek sunan bir alternatif çözüm yoludur⁶³.

Vergi uyuşmazlıklarında uyuşmazlığın yargı yoluna başvurulmadan mükellefler ile idare arasında arabuluculuk yöntemi ile çözümlenmesi zaman kaybı sağlamakla birlikte yargılama sürecinde ortaya çıkacak giderleri de ortadan kaldırılması açısından avantajlı bir yöntemdir.

C. MÜZAKERE

Müzakere, tarafların üçüncü bir kişinin herhangi bir yardımını veya desteğini almadan, karşılıklı olarak bir araya gelip görüştükleri ve uyuşmazlık konusunda anlaşmaya varmalarını hedefleyen bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Müzakerede amaç,

⁶² Mine Biniş, Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C. 5, No: 2, 2013, ss. 16-17.

⁶³ Mine Biniş, a.g.m., s. 22.

tarafların karşı karşıya gelerek, söz konusu uyuşmazlığın en kısa sürede çözümlenmesini sağlamaktadır.

D. TAHKİM

Tahkim, tarafların aralarındaki söz konusu anlaşmazlığın, tarafsız üçüncü kişi aracılığıyla kanıtlara aracılığıyla incelenmesine ve kararın açıklanmasına dayanan bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir.

Bir vergi anlaşmazlığının tahkim yoluyla belirlenebilir olması için iki kriteri taşıması gerekir. Birincisi hakemin makul bir karara varabilmesi için tarafların birbirleriyle ve tahkim kuruluna uygun bir zeminde olmasıdır. İkincisi uyuşmazlık konusunun tahkime elverişli bir konu olmasıdır⁶⁴.

E. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU

Kamu Denetçiliği Kurumu, yasama adına idari işleyişi takip etmekle görevlendirilmiş bir yapılanmayı ifade eder⁶⁵. Uluslararası literatürde ombudsman olarak bilinen ve ülkemizde de kamu denetçiliği kurumu olarak kurulmuş olan bir yapıdır.

Kamu Denetçiliği Kurumu kendisine 6328 sayılı Kanunla yüklenen görevleri yerine getirmek amacıyla, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bağlı, kamu tüzel kişiliğine sahip, özel bütçeli ve merkezi Ankara'da olmak üzere kurulmuştur. Kamu denetçiliği kurumu, idarenin işleyişi ile ilgili şikayet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayanarak adalet anlayışı çerçevesinde ve hukuka uygun olarak incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlendirilmiştir⁶⁶.

Anayasa'nın 74. maddesine göre herkes, kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Anayasa kamu denetçisine başvurma hakkı aracılığıyla idareye karşı yeni bir şikayet mekanizması oluşturmuştur. YALTI'ya göre bu kurum, vergi idaresinin

⁶⁴ Mine Biniş, a.g.m., s.20.

⁶⁵ Nusret İlker Çolak, "İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolları", Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, **Danıştay Yayınları No: 83**, Şubat 2013, Ankara, s. 107.

⁶⁶ Tahir Erdem, Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman), **Vergi Sorunları**, S. 308, Mayıs 2014, s. 94.

işlemlerinden mağdur olduğunu düşünen kişiler için de yeni bir hak arama yolu olarak düşünülebilir⁶⁷.

Kamu Denetçiliği Kurumu, idarenin yetkilerini kötüye kullanımına karşı vatandaşların korunabilmesine sağlayan bir yol olup, diğer denetim türlerinin eksikliklerini gideren bir bütünün parçası olarak denetim sisteminin etkinliğini arttıran bir uygulamadır⁶⁸.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun getirilmesindeki amaç, yargı organının iş yükünün azaltılması, idare ve mükellefler bakımından emek ve zaman kaybının önlenmesini sağlamaktır. Şikayetin kapsamını ise idari davaya konu edilebilecek her türlü vergisel uyuşmazlıklar oluşturmaktadır⁶⁹.

Kuruma gerçek ve tüzel kişiler başvurabilirler⁷⁰. Başvuru, illerde valilikler, ilçelerde kaymakamlıklar aracılığıyla da yapılabilen ve herhangi bir ücret alınmamaktadır. Dava açma süresi içinde yapılan başvuru, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurmaz. Ayrıca kuruma başvuruda bulunabilmek için, idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir⁷¹.

Kamu Denetçiliği Kurumu'na, idare tarafından verilecek cevabın tebliği tarihinden ve idare tarafından altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren altı ay içerisinde şikayet başvurusunda bulunulabilir.

Bireyin kuruma şikayet başvurusunda bulunması ile söz konusu işlem hakkında yürütme durdurulmaz ancak başvuru sonuçlanana kadar dava açma süresi durdurulur.

Kurum, şikayet başvurusuna ilişkin inceleme, araştırmasını en geç altı ay içerisinde sonuçlandırır ve araştırma sonucunda tavsiye kararı, red kararı veya karar verilmesine yer olmadığına dair kararlar verir. Kurumun verdiği kararlar tavsiye niteliğinde olup hukuki anlamda bağlayıcı nitelikte değildir.

⁶⁷ Billur Yaltı, "Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru," **Vergi Sorunları**, S. 286, Temmuz 2012, s. 113.

⁶⁸ Mehmet Yüce ve Ezel Altunay, "Türkiye'de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi," **Vergi Dünyası**, S. 355, s. 178.

⁶⁹ Emrah Ferhatoğlu, "Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi," **Vergi Sorunları**, S. 301, Ekim 2013, ss. 137-140.

⁷⁰ Başvurular 29 Mart 2013 tarihinden itibaren başlamıştır.

⁷¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, C. 1, 35. b., Mart 2015, Ankara, s. 155.

V. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE ANAYASA MAHKEMESİNİN YERİ

Anayasa Mahkemesinin en temel görevi kanunların ve Anayasa belirtilen diğer normların Anayasaya uygunluğunu denetlemek olmakla birlikte yapılan son düzenlemelerle bireysel başvuruları çözüme kavuşturmak da görevleri arasına eklenmiştir. Nitekim bireysel başvuru uygulamasına, bireylerin Anayasa’da belirtilen temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ek protokollerde yer alan hakların herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edilmesi sonucu gidilebilecek bir yol olduğunu daha önce de belirtmiştik. Söz konusu temel hak ve özgürlüklerin neler olduğu ise Anayasa’ımızda açıkça belirtilmiş olmakla birlikte “siyasi haklar ve ödevler” başlığı altında bulunan 73. maddede verginin ne olduğu ve kapsamı açıklanmıştır. İşte Anayasa ve Anayasa Mahkeme’si ile “vergi” kavramı bu noktada kesişmektedir. Anayasa’da ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde bulunan adil yargılanma hakkı, mülkiyetin korunması hakkı, suç ve cezaların yasallığı, ayrımcılık yasağı, aynı suçtan iki kez yargılanmama/cezalandırılmama, özel yaşama ve aile yaşantısını saygı gibi bazı hakların ihlal edilmesi ile Anayasa’da güvence altına alınmış olan “vergi ödevi” konusunda birtakım uyuşmazlıklar meydana gelebilmektedir. Söz konusu uyuşmazlıkların neler olduğu ve nasıl meydana geldiği hakkında çalışmanın ikinci bölümünde detaylı açıklama yapılacaktır.

A. TÜRKİYE’DE ANAYASA YARGISI VE GELİŞİMİ

1. Anayasa Yargısı Kavramı

İnsanlar yüzyıllar boyunca toplum içinde daha huzurlu, daha mutlu ve daha çok refah içinde yaşayabilmek için uğraş vermişlerdir. İşte hukuk devleti anlayışı bu uğraşından, yani insanı mutlu ve huzurlu kılma çabasından doğmuştur. Anlaşıldığı üzere hukuk, bir toplumda düzeni, refah, mutluluğu ve barışı sağlayan bir olgudur. İşte, hukukun üstünlüğünün var olduğu devlete de hukuk devleti denilir. Hukuk devleti her şeyden önce Anayasal bir rejimi gerekli kılar zaten anayasa yargısı da bu sebeple var olmuştur⁷².

⁷² Hüseyin Erkenci, “Anayasa Mahkemesi’nin Kuruluşu, Yapısı ve İşlevi Daha Çağdaş Bir Türkiye’ye Doğru, **Anayasa Yargısı Dergisi**, S. 13, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 32, Mayıs 1996, Antalya, s. 205.

Anayasa, devletin yönetim şeklini, temel organlarını ve bu organların sahip oldukları yetkileri ve yetkilerinin sınırlarını belirleyen, temel hak ve özgürlükleri koruyan kurumları denetleyen emredici kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Anayasa yargısı ise, anayasaya uyulmasını sağlamak amacıyla düzenlenmiş her türlü yargı işlemidir. Diğer bir deyişle, anayasa yargısı, hukuk devleti anlayışından kaynaklanarak, kişi hak ve özgürlüklerini idarenin eylem ve işlemlerine karşı korumak amacındadır⁷³.

2. Anayasa Yargısının Fonksiyonu

Türkiye’de Anayasa yargısı organı tek mahkemeden oluşur; o da Anayasa Mahkemesidir. Anayasa’mızın 148.maddesine göre, Anayasa Mahkemesi kanunların, Kanun Hükmünde Kararnamelerin anayasaya uygunluğunu denetlemekle görevlidir. Ayrıca, Anayasa Yargısı, anayasanın içerdiği özgürlükçü demokrasi ve hukuk devleti ilkelerinin sağlayıcısı olup devlet iktidarının taşıyıcıları karşısında Anayasanın mutlaklığını koruma fonksiyonuna sahiptir⁷⁴.

3. Türkiye’de Anayasa Yargısının Tarihsel Gelişimi

Anayasa yargısı tarihte ilk olarak Amerika Birleşik Devletlerinde devletin federal bir yapıya sahip olmasından dolayı ortaya çıkmıştır. 1787 Amerikan Anayasa’sında anayasa yargısı öngörülmemiş iken, Yüksek Mahkemenin 1803 yılında verdiği “Marbury & A.Madison” kararı ile Amerikan anayasası temeli atılmıştır⁷⁵.

Avrupa’da ise İkinci Dünya Savaşı sonrasında, savaşın yaşattığı acılar dolayısıyla insan hak ve hürriyetlerini korumak amacıyla ortaya çıkmıştır. Tüm bu gelişmeler sonucunda anayasa yargısı gündeme gelmeye başlamıştır⁷⁶. İkinci Dünya savaşı sonrasında anayasa yargısının gündeme gelmesiyle ilk önce Batı Almanya ve İtalya anayasaları yargısal denetimi benimsemişler ardından da Avusturya anayasa yargısı sistemine benimsemişlerdir. 1970’lerde otoriter sistemlerden kurtulan İspanya ve Portekiz gibi

⁷³ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 8.b., Ekin Kitapevi, Bursa, Şubat 2010, s. 396.

⁷⁴ Zafer Gören, “Siyasal Güç Faktörü Olarak Anayasa Mahkemesi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Y. 7, S. 14, Güz 2008, s. 2.

⁷⁵ A. Haluk Kurnaz, “Üye Seçimi ve Bireysel Başvuru ile Bazı Yetki ve Görevleri Açısından Anayasa Mahkemesi”, **Yasama Dergisi**, S. 2, Temmuz, Ağustos, Eylül 2006, s. 93.

⁷⁶ Yavuz Atar, “Anayasa Mahkemesi’nin Yeniden Yapılandırılması”, **Anayasa Yargısı**, S. 25, 2008, s. 93.

Akdeniz ülkeleri aynı yolu izlemişlerdir. 1980 sonlarında ise komünist rejimlerden demokrasiye geçen Doğu Avrupa ülkeleri de bu anlayışı benimsemişlerdir. Böylece, Amerika Birleşik Devletlerinden sonra, Avrupa kıtasında da kanunların anayasa uygunluğunun yargısal denetimi yaygınlaşmıştır⁷⁷.

Türkiye ise, 1876 yılından bu yana katı ve yazılı bir anayasa sistemine sahiptir. 1876 Kanun-u Esasisi, 115.maddesinde “*Kanun-u Esasinin bir maddesi bile hiçbir sebep ve bahane ile tatil ve icradan iskat edilemez*” diyerek anayasanın üstünlüğünü ifade etmiştir. Yani Kanun-u Esasi kanunların üstünde yer almıştır⁷⁸.

Kanunların anayasa uygunluğu sorunu hakkında hiçbir hüküm bulunmayan 1921 Anayasasından sonra, 1924 Anayasası da sert anayasa sistemini benimsemiş ve “*Teşkilat-ı Esasiye Kanunun hiçbir maddesi hiçbir sebep ve bahane ile ihmal veya tatil olunmaz. Hiçbir kanun Teşkilat-ı Esasiye Kanunu’na münafi olamaz*” hükmü getirilmiştir. Buna karşın 1924 Anayasasında, kanunların anayasaya uygunluğunun mahkemelerce denetlenip denetlenemeyeceği hakkında herhangi bir hüküm yoktur.

1961 Anayasa’sının 155.maddesine göre, değiştirilmesi için üçte ikilik çoğunluk gerekmektedir. Ayrıca, Anayasa 8.maddesinde “*Kanunlar Anayasa aykırı olamaz*” diyerek açıkça “anayasanın üstünlüğü” ilkesini kabul edilmiştir. Ayrıca Anayasa, bu ilkeyi uygulayabilmek için, yani kanunların Anayasa uygunluğunun denetimi için 145. ve devamındaki maddelere uygun olarak Anayasa Mahkemesi kurulmuştur. Böylelikle 1961 Anayasası, Anayasa Mahkemesi kuran Avrupa’da dördüncü Anayasa olmuştur⁷⁹.

1982 Anayasasının, 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 12 Eylül 2010 referandumu sonucu kabul edilmesiyle değiştirilen 146. maddesine göre Anayasa Mahkemesi 17 üyeden oluşur. Maddenin değiştirilmiş halinde, Anayasa Mahkemesine üye seçme hakkı, Cumhurbaşkanı ve TBMM’ye aittir⁸⁰.

1982 Anayasa ise kanunların anayasa uygunluğu denetimi sistemini benimsemiş ve 146 ve 153.maddelerinde Anayasa Mahkemesinin kuruluşu ve görev tekrar düzenlenmiştir.

⁷⁷ Ergin Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 8.b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 369.

⁷⁸ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, 1 b., Ekin Kitapevi, Bursa, 2000, s. 864.

⁷⁹ Gözler, a.g.e., s. 964.

⁸⁰ Söz konusu maddenin değişiklikten önceki halinde ise, Anayasa Mahkemesi on bir asıl dört yedek üyeden kurulup, Mahkemenin yedek ve asıl tüm üyelerini seçme hakkı Cumhurbaşkanıya ait idi.

1982 Anayasası döneminde Anayasa Mahkemesine ilişkin ilk kanuni düzenleme, 10/11/1983 tarih ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir.

1982 Anayasa'sında Anayasa Mahkemesi'ne, kanunların, KHK ve TBMM İktüzüğünün Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetleme, Anayasa değişikliklerini ise sadece sınırlı sayıdaki şekil eksiklikleri yönünden inceleme görevi verilmiştir. Ayrıca, Anayasa'da sayılan bazı kişileri görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce divan sıfatıyla yargıma ve siyasi partilere ilişkin dava ve başvurulara bakma görevi de verilmiştir.

Daha sonra ise, 1982 Anayasasının, 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 12 Eylül 2010 referandumu sonucu kabul edilmesiyle birlikte Anayasa Mahkemesinin kuruluşu, görev ve yetkileri yeniden düzenlenmiştir. Bu anayasa değişikliğinin ardından kabul edilen 30\3\2011 tarih ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile de Anayasa Mahkemesinin çalışma usul ve esasları yeniden düzenlenmiştir.

Anılan değişiklik ile üye sayısı on yediye çıkartılan Anayasa Mahkemesinin, iki bölüm ve genel kurul halinde çalışması benimsenmiştir. Ayrıca mahkemeye mevcut görevlerinin yanı sıra bireysel başvuruları karara bağlamak ve bireysel başvuruların kabul edilebilirlik incelemesini yapmak üzere komisyonlar oluşturma imkanı da verilmiştir. Siyasi partilere ilişkin dava ve başvurulara, iptal ve itiraz davaları ile Yüce Divan sıfatıyla yürütülecek yargılamalara genel kurul tarafından; bireysel başvurular ise bölümler tarafından karara bağlanır.⁸¹.

B. ANAYASA MAHKEMESİNİN STATÜSÜ, GÖREV VE YETKİLERİ

Anayasa Mahkemesinin en temel işlevi; bir ülkede yaşayan bireylerin hak ve özgürlüklerini kamunun yaptırıcı gücü karşısında korumak ve anayasa belirtilen kamu güçleri arasında ayrılığı sağlamaktır⁸².

⁸¹ www.anayasa.gov.tr. (erişim 25.11.2013).

⁸² Yusuf Şevki Hakyemez, "Anayasa Mahkemelerinin Geleneksel İşlevi Bağlamından Günümüzde Ortaya Çıkan İki Sorun: Yerindelik Denetimi Tartışmaları ve Ulusalüstü Örgüte Üye Devletlerdeki Anayasa Yargısının Konu Bakımından Sınırlandırılması", **Anayasa Yargısı**, S. 24, 2007, s. 525.

1. Anayasa Mahkemesinin Statüsü

Türk Anayasa Mahkemesi 25.04.1962 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 44 sayılı kanunla kurulmuştur. Kuruluşundan beri bazı değişikliklere uğramış olmasına rağmen günümüzde hala varlığını sürdürmektedir.

Anayasa Mahkemesi, yüksek mahkeme statüsüne sahip bir anayasa organı olup, mahkeme, devletin temel faaliyet alanlarında anayasa tarafından görevlendirilmiş temel bir kurumdur. Buna göre Anayasa Mahkemesi'nin var oluşu, yetkileri ve görevleri doğrudan anayasadan kaynaklanmaktadır. Anayasaya göre "mahkemenin çalışma esasları ve üyeleri arasındaki iş bölümü kendi yapacağı içtüzükle düzenlenir". Anayasa Mahkemesi'nin kendi çalışma esaslarını iç tüzükle düzenleyebilmesi bir bakıma yasama organının çalışmalarını kendi yaptığı iç tüzüğe göre yürüteceği hükmünü ifade etmektedir. Bu hüküm, Hem 1961 Anayasasında hem de 1982 Anayasasında, Anayasa Mahkemesinin anayasalar tarafından düzenlendiği görülmektedir⁸³.

2. Anayasa Mahkemesinin Görev ve Yetkileri

Yargı ayrılığı sisteminin benimsendiği bir Anayasa Mahkemesinin yetkileri diğer tüm kamu hukuk organlarının yetkileri gibi "genel yetkiler" değil, Anayasa ve kanunlar tarafından kendilerine verilmiş yetkiler istisnai özelliğe sahiptir. Bu durum, Anayasamızın 6.maddesinde "hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz" denilerek açıkça belirtilmiştir. Bu maddeden anlaşılan şudur ki; Anayasa hangi göreve ve yetkiyi Anayasa Mahkemesine vermişse, Anayasa Mahkemesinin görev ve yetkisi odur⁸⁴.

Anayasa Mahkemesinin en temel görevi kanunların ve Anayasa belirtilen diğer normların Anayasaya uygunluğunu denetlemek ve bireysel başvuruları karara bağlamaktır. Ancak bu temel görevinin dışında norm denetimi ile ilgili olmayan başka bir takım görevleri de bulunmaktadır.

1982 Anayasası'nın başta 148. maddesi olmak üzere ilgili diğer maddelerinde de Anayasa Mahkemesinin görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

⁸³ Özbudun, s. 398.

⁸⁴ Gözler, a.g.e., s. 873.

- Anayasa mahkemesi kanun, KHK ve TBMM İç tüzüğünün Anayasa'ya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetler. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler.

Ancak 148. maddede belirtildiği üzere, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımlarından Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine dava açılmaz. Ayrıca 90. maddede belirtildiği gibi, usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalar kanun hükmünde ise de, bunlar hakkında Anayasa'ya aykırı oldukları gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine başvurulamaz⁸⁵.

- Anayasa Mahkemesi bireysel başvuruları karara bağlar.
- Bazı kişileri Yüce Divan sıfatıyla yargılar.

Anayasa Mahkemesi Cumhurbaşkanı, TBMM Başkanını, Bakanlar Kurulu üyelerini, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Başkan ve üyelerini, Başsavcılarını, Cumhuriyet Başsavcı vekilini, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu ve Sayıştay Başkanı ve üyelerini görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılar. Genelkurmay Başkanı, Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanları ile Jandarma Genel Komutanı da görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divanda yargılanırlar⁸⁶.

- Siyasi partilerin kapatılmasına karar vermek.

Siyasi partilerin kapatılması, Cumhuriyet başsavcılığının açacağı dava üzerine Anayasa Mahkemesi tarafından kesin olarak karara bağlanır (madde 69). Siyasi partilerin kapatılmasına ya da devlet yardımından yoksun bırakılmasına karar verilebilmesi için toplantıya katılan üyelerin üçte iki oy çokluğu şarttır (madde 149).

- Siyasi partilerin mali durumunu denetlemek.
- Yasa dokunulmazlığının kaldırılması ve milletvekilliğinin düşmesi kararlarını denetlemek.

⁸⁵ www.anayasa.gov.tr (erişim 29.11.2013).

⁸⁶ Özbudun, a.g.e., s. 874.

Yasa dokunulmazlığının kaldırılması ve milletvekilliğinin düştüğüne TBMM tarafından karar verilmesi durumunda, bu karar tarihinden başlayarak yedi gün içerisinde ilgili üye ya da milletvekillerinden herhangi biri tarafından bu kararın Anayasa'ya, kanuna veya İç tüzük hükümlerine aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurulabilir. Anayasa Mahkemesi bu iptal istemini on beş gün içinde kesin olarak karara bağlar (md 85).

- Mahkeme üyeleri arasından Anayasa Mahkemesi Başkanı ve başkanvekillerini ile Uyuşmazlık Mahkemesi Başkanı ve Başkanvekilini seçmek.

C. ANAYASA MAHKEMESİNİN DENETİM YOLLARI

Anayasa Mahkemesinin temel işlevi yüksek devlet organları tarafından yapılan işlemlerin Anayasaya uygunluğunu denetlemektir. Anayasa Mahkemesi bu görevini soyut norm denetimi ve somut norm denetimi şeklinde yapmaktaydı. Ancak 2010 yılında yapılan referandum ile denetim yollarına “bireysel başvuru yolu” adı altında yeni bir uygulama daha dahil olmuştur.

1. Norm Denetimi

Anayasa Mahkemesi'nin yaptığı denetim soyut norm (iptal davası) denetimi ve somut norm (itiraz yolu) denetimi olmak üzere ikili ayrıma tabi tutulabilir.

a. Soyut Norm Denetimi (İptal Davası)

İptal davası olarak adlandırılan soyut norm denetimi, kanun, KHK ve TBMM İçtüzüğü'nün tamamının veya bunların belirli madde veya hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasa'ya aykırılığı iddiası, Anayasamızın dava açma hakkı tanıdığı kişi veya organlar tarafından “iptal davası” yoluyla Anayasa Mahkemesine götürülebilir⁸⁷.

Kanun, KHK ve TBMM İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ya da hükümlerinin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla doğrudan doğruya iptal davası açmaya

⁸⁷ Turgut Akıntürk, **Hukuka Giriş**, 6.b., T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1359, Eskişehir, Mayıs 2006, s. 314.

Cumhurbaşkanı, iktidar ve ana muhalefet partisi meclis grupları, TBMM üye tam sayısının en az beşte biri oranındaki üyeleri yetkilidir.

İktidarda birden fazla siyasi partinin bulunması halinde, iktidar partilerinin dava açma hakkını en az üyeye sahip olan parti kullanır. Anayasa değişikliklerinin ve kanunların şekil bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla iptal davası açmaya Cumhurbaşkanı ve TBMM üye tam sayısının en az 1\5 oranında milletvekili yetkilidir.

İptal davası açma süresi, iptali istenen normun Resmi Gazete' de yayımlanmasından itibaren başlar. Esas açısından açılacak iptal davalarında süre altmış gündür. Kanun ve anayasa değişikliklerine ilişkin, şekil bozukluğuna dayanan iptal davalarında süre on gün, TBMM İçtüzüğü ve KHK'lerin şekil bakımından iptali için de dava açma süresi altmış gündür.

b. Somut Norm Denetimi (İtiraz Yolu)

Somut norm denetimi 19. yüzyılda Amerika'da şekillenmiş ve günümüzde birçok ülkede varlığını sürdürmektedir. Bir mahkemede görülmekte olan davanın karara bağlanması, o davada kullanılacak hukuk normunun anayasaya uygun olup olmamasına bağlı olduğunda, bu norm ile ilgili olarak yapılan anayasal denetimi somut norm denetimi denir⁸⁸.

Somut norm denetiminin konusunu kanunlar ve KHK'ların esas yönünden anayasa aykırı olması oluşturmakla birlikte somut norm denetiminin söz konusu olabilmesi için bazı şartların var olması gerekir. Söz konusu şartlar şunlardır;

- Öncelikle bakılmakta olan bir dava olmalı,
- Bu davaya bakmakta olan merciinin mahkeme niteliğinde olmalı,
- Somut norm denetimine konu olacak kuralın o davada uygulanacak kural olması,
- Mahkemenin uygulanacak hükmü re'sen veya itiraz üzerine Anayasaya aykırı görmesi veya aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması gerekir.

⁸⁸ Metin Kıratlı, **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi: İtiraz Yolu**, AÜSBF Yayını, Ankara, 1966, s. 35.

2. Maddi Denetim: Bireysel Başvuru Yolu

Bireysel başvuru, temel hak ve özgürlükleri kamu gücü tarafından ihlal edilen bireylerin açabilecekleri bir dava türü olup, ikincil ve yardımcı nitelikte olağanüstü bir hukuki yoldur⁸⁹. KILINÇ, bireysel başvuruyu temel hak ve özgürlükleri yasama, yürütme ve yargı organlarının işlemleri tarafından ihlal edilen bireylerin başvurdukları olağanüstü bir kanun yolu olarak tanımlamaktadır⁹⁰.

Anayasa mahkemesine bireysel başvuru yolunun, 7 Mayıs 2010 tarihli, 5982 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*'un 12 Eylül 2010'da yapılan referandum sonucunda kabul edilip 23 Eylül 2010 tarihinde 27708 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giriş olduğunu daha önce belirtmiştik.

Bahsi geçen kanuna göre, bireysel başvuru yoluna başvurabilmek için bazı şartların var olması için Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (İHAS) kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Öte yandan, başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekir⁹¹.

Tüm bu açıklamalardan hareketle bireysel başvurunun temel özelliklerini şunlardır. Bireysel başvuru bir yargı yoludur, bireysel başvuru yolu ikincil nitelik taşır, temel hak ve özgürlüklerinin ihlalini engellemek için kurulmuştur, bireysel başvuru kural olarak kamu gücü işlemlerine karşı yapılıır, bireysel başvuru olağanüstü bir kanun yolu ve hukuki bir süreçtir.

⁸⁹ Öykü Didem Aydın, "Türk Anayasa Yargısında Yeni Bir Mekanizma: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, Y. 2011, S. 4, s. 125.

⁹⁰ Bahadır Kılınç, "Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği", *Anayasa Yargısı*, C. 25, 2008, s. 23.

⁹¹ M. Yavuz Sabuncu ve Selin Esen, "Türkiye İçin Anayasa Şikayeti Modeli Türkiye'de Bireysel Başvuru Yolu", Anayasa Mahkemesi'nin 42. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumu, *Anayasa Yargısı*, Anayasa Mahkemesi Yayınları, No: 5, Ankara, 2004, s. 229.

VI. BAZI ÜLKELERDE ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN İNCELENMESİ VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Avrupa'da birçok ülkede, Latin Amerika'da, Güney Asya'da ve kırktan fazla ülkede kabul edilmiş olan Anayasa Şikayeti veya Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu uygulanmaya devam etmektedir.

A. FEDERAL ALMANYA ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU YOLU

1. Genel Olarak Bireysel Başvuru Yolu

Federal Almanya, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru açısından önemli bir örnektir. Federal Almanya, Anayasa Hukukunun ve anayasa yargısının en gelişmiş olduğu ülkelerden biridir ve bireysel başvuru yolu kapsamlı şekilde uygulanmaktadır. Almanya'daki adıyla anayasa şikayeti 1969 yılında Anayasa'nın Federal Almanya Anayasa Mahkemesi'nin yetkilerini düzenleyen 93. maddenin 1.fıkrasına eklenen 4a bendi ile uygulamaya konulmuştur.

Federal Almanya Anayasa Hukukunda da Anayasa'ya aykırı kanunlara karşı, Anayasaya aykırı olan kanunun doğrudan bireylerin haklarını ihlal etmesi ya da olumsuz etkilemesi durumunda Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunma hakkı tanınmıştır. Bir temel hakka sahip olma yeteneğine sahip olan herkes, bireysel başvuru yoluyla Federal Almanya Anayasa Mahkemesi'ne başvuru hakkına sahiptir. Öte yandan, gerçek kişilerin yanı sıra, kişi mal ve toplulukları yani tüzel kişilerde bireysel başvuru yoluna başvurabilirler⁹².

Anayasa'nın işlevi yalnızca temel hakların birey düzeyinde sınırlı olmayıp, objektif anayasa hukukunun korunmasına, yorumlamasına ve gelişmesine hizmet etme işlevine de sahiptir. Bireysel başvurunun objektif hukuk açısından taşıdığı bu özelliğin yanı sıra, yurttaşları Anayasa hukukunun etkili şekilde uygulanması yönünden harekete geçirmektedir⁹³.

⁹² Rudolf Mellinghoff, "Federal Almanya Cumhuriyetinde Anayasa Şikayeti", *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 26, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2009, ss. 34-36.

⁹³ Winfried Hassemer, "Anayasa Şikayeti ve Buna İlişkin Sorunlar", *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 21, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2004, s. 164.

Federal Almanya Anayasa'sında bireysel başvuru, kamu gücü tarafından yapılan bir temel hak ihlaline karşı başvurulabilecek bir yoldur. Kamu gücü ile kastedilen, yasama, yürütme ve yargı organlarını içermektedir. Dolayısıyla başvurunun konusunu, yasama organının yaptığı kanunlar ya da diğer işlemler ile ilgili olabileceği gibi, idarenin işlemleri ve mahkeme kararları oluşturur⁹⁴.

Bireysel başvuruya konu olabilecek haklar, Federal Almanya Anayasa'nın temel haklar başlıklı kısmında 1 ile 19. maddeleri, 101. maddede hak arama özgürlükleri olarak nitelendirilen kanuni hakim güvencesi, 103. maddenin 1.fikrasında düzenlenen mahkeme önünde savunma hakkı ile 103. maddenin 2. ve 3. fıkralarında düzenlenen geçmişe etki yasağı, suç ve cezaların kanuniliği ilkesi ve aynı fiil nedeniyle iki kez cezalandırma yasağıdır.

Anayasa'nın 93. maddesinin 1. fıkrasına göre, bireysel başvuru hakkı, sadece kendine ait bir temel hakkın ihlal edilmiş olması gerekir. Yani kişinin kendisiyle alakalı olmayan bir işlem hakkında davacı konumunda olması mümkün değildir. Ayrıca temel hak ihlalinin başvuru anında mevcut olması şarttır. Son olarak başvuru sahibinin davaya sebep olan işlemle doğrudan ilgili olması şarttır⁹⁵.

Bir mahkeme kararına ya da idari işleme karşı Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunma süresi bir aydır. Başvurunun gerekçeleri bu süre içerisinde kapsamlı bir şekilde Federal Anayasa Mahkemesi'ne sunulmalıdır.

Başvuru sahibi, söz konusu hak ihlalinin engellemek ya da ortadan kaldırmak için öncelikle olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekir. Bireysel başvuru yoluna gidebilmek için olağan yargı yollarının temel hak ihlalinin önlemede yetersiz kalması gerekir.

2. Bireysel Başvurunun İncelenmesi

Anayasa Mahkemesi, herhangi bir genel mahkemenin kararına karşı yapılan bireysel başvuruyu önce kabul eder, sonra esas incelemede haklı bulursa, mahkeme kararını kaldırır ve yeni bir karar verilmek üzere görevli ve yetkili mahkemeye gönderir.

⁹⁴ Tahsin Erdinç, "Karşılaştırmalı Olarak Türk Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Hakkı (Anayasa Şikayeti)", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 6, S. 20, Ocak 2015, s. 123.

⁹⁵ Mellinghof, a.g.m.,ss. 35-36.

Dolayısıyla mahkemenin söz konusu başvuruyu kabul etmesi için gerekli şartların sağlanması gerekir.

Federal Almanya Mahkemesi ilk olarak bireysel başvurunun esastan incelenip incelenmeyeceğine bakar. Ön koşulları sağlamayan başvurularda esastan inceleme yapılmaz. Bu ön koşullardan ilki, başvurunun genel ve özel dava yetkisine sahip olmasıdır. Ayrıca, başvurunun bir temel hakkının kamu gücü tarafından ihlal edildiğini ortaya koyması gerekir. Bu koşulların yanı sıra başvuruda uyulması gereken şekle ve esasa ilişkin bazı koşullar bulunmaktadır. Bireysel başvuru yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Davaya sebep olan kamu gücü işlem ya da eylemi ve ihlal edildiği düşünülen temel hak ya da benzeri hak başvurusu dilekçede belirtilmelidir. Söz konusu mahkeme kararı, idari işlem ya da diğer işlemlerin bir örneği dilekçe ekinde bulunmalı ya da söz konusu işlemlerin içeriği belirtilmelidir⁹⁶. Ayrıca bireysel başvurunun esastan incelenmesi için öngörülen yargı yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir. Bu ön koşulları sağlayan başvurular, hakkında esastan incelemeye geçilir.

Federal Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuru esastan incelenip kabul edilir ise, kararda hangi hükmünün hangi eylem ya da ihmal sonucunda ihlal edildiği açıkça belirtilir (FAMK, m.95/1). Bir idare ya da yargı organının kararına karşı yapılmış olan başvurunun kabul edilmesi durumunda Mahkeme bu işlemi iptal eder (FAMK. md. 95/2). Böyle bir durumda kaldırılacak karar yalnızca nihai karar değil bir anayasal hakkı zedeleyen tüm karar ve işlemlerdir.

Bir kanuna karşı yapılmış bir bireysel başvurunun kabulü söz konusu ise kanun iptal edilir. Federal Almanya Anayasa Mahkemesi kararları kesindir ve kararları, bütün federal ve eyalet anayasal organlarını ve tüm mahkemeleri bağlar niteliktedir.

Federal Almanya'da, bireysel başvuru kural olarak temsilci kullanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi'nde duruşma yapılması halinde başvurunun, Alman Mahkemelerinde yetkili bir avukat veya bir Alman yükseköğretim kurumunda görevli hukuk alanında çalışan bir öğretim üyesi tarafından temsil edilmesi gerekir (FAMK, m.22/1).

⁹⁶ Mellinghof, a.g.m.,ss. 41-42.

B. AVUSTURYA ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU YOLU

1. Genel Olarak Bireysel Başvuru Yolu

Avrupa modeli anayasa yargısının doğduğu yer olması ve Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvurunun sadece idarenin eylem ve işlemlerine karşı tanınmış olması, yani kapsamının diğer ülkelere göre daha dar kapsamlı olmasıyla örnek bir ülkedir⁹⁷.

Avusturya'da Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru Avusturya Federal Anayasa'sının 144. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre idarenin bir kararı, kanuna aykırı bir kanun hükmünde kararname, anayasaya aykırı bir kanunun veya uluslararası bir sözleşmenin uygulanmasından dolayı bir idari işlem veya eylem ile Anayasayla güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiğini iddia eden kişiler, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabilirler (m.144/1). Bu düzenlemeden açıkça anlaşılacağı üzere Avusturya da bireysel başvuru idari makamların nihai kararlarına karşı başvurulabilecek bir yoldur⁹⁸. Bahsi geçen Anayasa'nın 144. maddesine göre bir idari işlem veya eyleme dayanak teşkil eden kanuna aykırı bir KHK 'ye, Anayasaya aykırı bir kanuna veya uluslararası bir sözleşmeye karşı da dolaylı yoldan bireysel başvuru mümkündür.

2. Bireysel Başvuru Yolunun İncelenmesi

Başvurucu, başvuru dilekçesinde başvuruya sebep olan idari işlemi açıkça belirtir. Eğer başvuruya konu olan işlem Anayasa aykırı norma dayanıp ihlalin gerçekleşmesine sebep olmuş ise dilekçede bunu belirtmesi gerekir. Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuruya konu olan idari işleme dayanak teşkil eden bir kanun ise, kanunun Anayasa'ya aykırı olup olmadığını; bir düzenleyici işlem ise düzenleyici işlemin kanuna aykırı olup olmadığı yönünden inceleme yapar. Aykırı olduğuna karar verildiği durumda konuyu bir ön mesele haline getirip, normların Anayasa'ya uygunluk süreci resen başlamış olur. Bu denetimden sonra bireysel başvuru incelenir ve sonuçlanır⁹⁹.

⁹⁷ Handemir, a.g.t., s. 50.

⁹⁸ Holzinger Gerhart, "Avusturya Anayasa Hukukunda Anayasa Şikayeti ve Bireysel Başvuru", **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 26, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Nisan 2009, s. 62.

⁹⁹ Gerhart, a.g.m.,ss. 63-64.

Avusturya Anayasa'nın 144.maddesi, Anayasa'daki bütün hak ve özgürlükler için bireysel başvuruda bulunulmasına imkan sağlamıştır. Avusturya'da bireysel başvuru sadece kendi vatandaşlarına sağlanmış bir hak olmamakla birlikte bu haktan yabancılar da yararlanabilmektedir. Ayrıca, özel hukuk tüzel kişilerinin hatta tüzel kişiliği olmamasına rağmen seçmen gruplarının da bu hakka sahip olduğu kabul edilmektedir¹⁰⁰.

Avusturya'da bu yolun ikincil niteliğinin bir gereği olarak, anayasal bir hak ve özgürlüğünün ihlal edildiği iddiası ile bireysel başvuruda bulunacakların bu yola başvurmadan önce kanun yollarının tamamen tüketilmiş olması gerekir (md. 144/1). Kanun yollarını tüketen kişiler, kanun yolundaki son kararın kendilerine iletilmesinden itibaren altı hafta içerisinde Avusturya Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabilirler. Kararın sözlü olarak açıklanması durumunda ise, bu süre kararın öğrenildiği andan itibaren başlar¹⁰¹. Başvuru esastan incelenmek üzere kabul edildikten sonra, Anayasa Mahkemesi bütün haklar bakımından inceleme yapmakla yükümlüdür.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvuru devam eden yargılamayı durdurmaz. Mahkemenin giderilmesi güç zararların doğması ihtimaline karşılık, esas hakkındaki kararı verinceye kadar başvurunun talebi üzerine geçici tedbir kararı vermesi mümkündür (md. 85).

Anayasa Mahkemesi başvuruyu esastan incelemesi sonucu sonra başvuru kabul edilirse, başvuru anayasal hakkını ihlal eden kararın, kanun hükmünde kararnameden mi yoksa anayasa aykırı kanun veya uluslararası sözleşmeden mi kaynaklandığını açıkça tespit eder ve karar iptal edilir (md.87).

C. GÜNEY KORE ANAYASA MAHKEMESİ'NE BİREYSEL BAŞVURU YOLU

1. Genel Olarak Bireysel Başvuru Yolu

Güney Kore'deki adıyla anayasa şikayeti davasının en önemli özelliği bireylere doğrudan Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı tanınmasıdır. Anayasa ile güvence altına alınan temel haklardan birinin kamu gücü tarafından ihlal edilen herkes bireysel başvuruda bulunabilir. Bireysel başvuru hakkını Millet Meclisi'ne, yürütme organına ya da

¹⁰⁰ Schuler, Andrea Hans, Die Verfassungsbeschwerde in der Schweiz, der Bundesrepublik Deutschland und Österreich. Zürich, Verlag Schulthess, 1968, s. 178; Aktaran, Ece Göztepe, Anayasa Şikayeti, s. 29.

¹⁰¹ Gerhart, a.g.m., s. 62.

genel mahkemelere tanıyan diğer denetim yollarından farkı, bu usulde başvuru usulünün doğrudan bireylere tanınmasıdır. Bireysel başvurunun amacı, bireyin maruz kaldığı hak ihlaline engel olmaktır¹⁰².

Güney Kore’de anayasa yargısı 1948 yılından beri var olmakla birlikte bugünkü Anayasa Mahkemesi 1988 yılında kurulmuştur. Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru ise 1987 yılında dokuzuncu Anayasa değişikliği ile sisteme dahil olmuştur¹⁰³.

Güney Kore Anayasa’sında bireysel başvuru, Anayasa Mahkemesi Hakkında Kanun’un 68/1 ve 68/2 maddelerinde olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir.

Anayasa Mahkemesi Hakkında Kanunun 68/1 maddesine göre, Anayasa ile güvence altına alınan temel haklardan biri, kamu gücünün kullanılması ya da kullanılmaması nedeniyle, yani devlet organlarının bir eylemde bulunması ya da eylemsiz kalması nedeniyle, ihlal edilen herkes Anayasa Mahkemesi’ne başvuru hakkına sahiptir. Bireyin Anayasa ile güvence altına alınan temel haklarının bir yasama işlemi, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, düzenleyici işlem ya da başka bir devlet işlemiyle ihlal edilmesi halinde bireyler bu ihlale karşı bireysel başvuruda bulunabilirler. Buradan anlaşılan genel mahkemelerin verdikleri kararlar bireysel başvuru dışında kalmaktadır. Dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru çerçevesinde genel mahkemelerin kararlarını denetleme hakkına sahip değildir.

Kanunun 68/1 maddesinde düzenlenen bireysel başvurunun amacı bir hak ihlalinin gidermektir. 68/2 de düzenlenen bireysel başvuru türü ise, bireysel başvuru yoluyla somut norm denetimi imkanını sağlamaktır.

Bireysel başvuruda bulunmak için bazı şartların gerçekleşmesi gerekir. Başvuru hak ihlaline maruz kalan kişi tarafından yapılmalı, hak ihlali mevcut olmalı, ihlal doğrudan dava konusu işlemde kaynaklanmalı, kanunun öngördüğü bütün hukuk yollarının tüketilmiş olması gerekir. Ayrıca bireysel başvuru, davaya konu hak ihlalinin öğrenilmesinden itibaren 90 gün ve gerçekleşmesinden itibaren her halde 1 yıl içinde yapılmalıdır¹⁰⁴.

¹⁰² Kim, Jong, Dae, “Anayasa Şikayeti Sistemi: Kore Deneyimi”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 26, 2009, Ankara, s. 146.

¹⁰³ Hamdemir, a. g. t., s. 54.

¹⁰⁴ Jong, Dae, a.g.m., s. 149.

2. Bireysel Başvurunun İncelenmesi

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunmak için, Kanun'un öngördüğü şartları sağlayan bir yazılı dilekçe ile mahkemeye başvurulmalıdır. Bireysel başvuru dilekçesinde başvuranın adı, adresi ile birlikte ihlal edildiği iddia edilen temel hakkın ne olduğu, ihlale neden olduğu iddia eden yasama işlemi, yürütme işlemi veya diğer işlemler ya da ihlale neden olduğu iddia edilen ihmal, davanın nedeni ve davanın konusuna ilişkin diğer gerekli bilgiler bulunmalıdır.

Anayasa Mahkemesi Hakkında Kanun'un 72. maddesinde, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda ilk inceleme için üç üyeden oluşan bir panel oluşturulur. Panel dilekçeleri kanunda sayılan şekil şartları açısından incelemekte görevlidir.

Panel, aşağıdaki hallerde oybirliğiyle dilekçenin reddine karar verebilir:

- Bireysel başvurunun vekil olmadan yapılması,
- Diğere kanunlarda öngörülen hukuki kanun yolları tüketilmeden veya bir mahkeme kararına karşı başvuru yapılması,
- Bireysel başvurunun öngörülen süre bittikten sonra yapılması,
- Bireysel başvurunun kabul edilmesine imkan olmaması ve bu imkansızlığın giderilmesinin mümkün olmaması.

Başvurunun panel tarafından reddedilmemesi durumunda dosya Genel Kurul'a gönderilir. Duruşmanın yapıp yapılmayacağı ve yapılacak ise duruşmanın tarihi Genel Kurul tarafından belirlenir. Üyelerin dava hakkında karar vermek amacıyla oluşturdukları toplantıya konferans denir ve katılanların salt çoğunluğuyla dava hakkında karar verilir¹⁰⁵. Konferans görüşmeleri sonucunda verilen kararlar, kararların ilanı için belirlenen günde ilan edilir.

D. BAZI ÜLKELERDE VE TÜRKİYEDE BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN KARŞILAŞTIRILMASI

Almanya, Avusturya ve Güney Kore gibi ülkelerdeki bireysel başvuru yolu ile Türkiye'deki bireysel başvuru yolu uygulamasının başvuru süresi, konusu, başvurma hakkı

¹⁰⁵Jong, Dae, a.g.m., s. 152.

olanlar, hangi işlemlere karşı başvuru yoluna gidilebileceği, kabul edilebilirlik şartları ve bireysel başvuru sonuçları aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Tablo 2: Bazı Ülke Uygulamalarının Türkiye İle Karşılaştırılması

	Türkiye	Almanya	Avusturya	Güney Kore
Adı	Bireysel Başvuru	Anayasa Şikayeti	Anayasa Şikayeti	Anayasa Şikayeti
Uygulanması	23 Eylül 2012'den beri	1951 den beri		1987
Yetkili Mercii	Anayasa Mahkemesi	Federal Alman Anayasa Mahkemesi	Anayasa Mahkemesi	Anayasa Mahkemesi
Başvuru Süresi	30 gün	1 ay 1 yıl	6 hafta	90 gün 1 yıl
Konusu	AİHS ve ek protokoller ile 1982 Anayasasındaki temel hak ve özgürlükler	Alman Anayasa'sının 93.maddesinde sayılan haklar	Avusturya Anayasa'sında güvence altına alınan tüm hak ve özgürlükler	Güney Kore Anayasa'sında güvence altına alınan tüm hak ve özgürlükler
Başvurma Hakkı Bulunanlar	Kamu tüzel kişileri hariç herkes	Herkes	Herkes	Herkes
Yasama İşlemlerine Karşı	Bireysel Başvuruda bulunulamaz	Bireysel başvuruda bulunulabilir	Bireysel başvuruda bulunulamaz	Bireysel başvuruda bulunulabilir
Yürütme İşlemlerine Karşı	Bireysel başvuruda bulunulabilir	Bireysel başvuruda bulunulabilir	Bireysel başvuruda bulunulabilir	Bireysel başvuruda bulunulabilir
Yargı İşlemlerine Karşı	Bireysel başvuruda bulunulabilir	Bireysel başvuruda bulunulabilir	Bireysel başvuruda bulunulamaz	Bireysel başvuruda bulunulamaz
Kabul Edilebilirlik Şartları	Güncel ve mevcut ihlal, İhlalin kamu gücünden kaynaklanması	Mevcut ihlalin varlığı ve başvuruçunun doğrudan etkili olması	Kişisel ve mevcut ihlal	Mevcut, doğrudan bir ihlal veya anayasa aykırı düzenleme
Bireysel Başvuru Sonucu Verilecek Kararlar	<ul style="list-style-type: none"> • İhlal yok • Tazminat • Yeniden Yargılama • Diğer tedbirler • Genel yetkili mh. dava yolu • İşlemin veya kararın iptali • Düşme kararı • Ceza kararı 	<ul style="list-style-type: none"> • Anayasa ile bağdaşmazlık kararı 	<ul style="list-style-type: none"> • Davanın Reddi • İstemin Reddi • İşlemin Reddi 	<ul style="list-style-type: none"> • Red • Anayasaya aykırılık • Anayasaya uygunluk

Kaynak: Tablo tarafınca oluşturulmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN İNCELENMESİ VE VERGİLENDİRME ALANINDA UYGULANMASI

I. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLER

A. HAK VE ÖZGÜRLÜK TANIMI

1. Hak ve İnsan Hakları Tanımı

Hak, hukuk düzeni içerisinde kişilere tanınmış olan yetkililerdir. Yani her hak bir hukuk kuralına bağlıdır¹. Ancak bir hakkın varlığından bahsedebilmek için, hak sahibinin bir menfaati olmasıyla birlikte bu menfaatin meşru olması, yani hukuk düzeni içinde kabul edilebilir durumda olması gerekir².

İnsan hakları, toplum halinde yaşamanın bir gereği olarak ortaya çıkmış bir kavramdır. Bir insanın hayatını devam ettirebilmesi için yürüdüğü yolun çökmesinden, nefes aldığı havanın kirli olmasına, bindiği aracın kaza yapmasına kadar her şeyden hak doğabilir. Kısacası insan hakları, günlük hayatın gereği yaşanan bir olay, yapılan iş ve sözleşmeye bağlı olmaksızın, insanın sırf insan olduğu için sahip olduğu haklardır³.

Başka bir tanımla insan hakları kavramı, dil, din, ırk, cinsiyet gibi ayrımlar dikkate alınmadan tüm insanların doğuştan, sadece insan oldukları için kazandıkları, insan onuruna sahip olarak yaşayabilmek için devredilmez, vazgeçilmez, dokunulmaz ve evrensel nitelikte olan haklardır.

¹ Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, 13.b., Beta Basım, Ocak 2008, s. 29.

² Şaban Kayıhan, **Hukukun Temel Kavramları**, 1.b., Sakarya Yayıncılık, Şubat 2007, Sakarya, s. 171.

³ Şükrü Karatepe, **Anayasa Hukuku**, 1.b., Savaş Yayınları, Ocak 2013, s. 315.

2. Özgürlük Tanımı

Özgürlük kavramı çok farklı şekillerde tanımlanmış bir kavramdır. Özgürlük bir şeyi yapma ya da yapmama, belli bir şekilde davranıp davranmama olarak ifade edilebilir. Yani özgürlük, bireyin hukuk kuralları çerçevesinde bir başkasının haklarına zarar vermeden istediğini yapabilme hakkıdır.

B. TEMEL HAK VE ÖZGÜRLÜKLERİN KONUSU, NİTELİĞİ, KAPSAMI VE HUKUKİ DAYANAĞI

1. Temel Hak ve Özgürlüklerin Konusu

Temel hak ve özgürlüklerin konusunu Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasa'sında güvence altına alınan temel hak ve özgürlükler oluşturur. Söz konusu hak ve özgürlükler anayasamızda üç bölüme ayrılmış olup bunlar, kişinin hakları ve ödevleri, sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler, siyasal haklar ve ödevlerdir.

2. Temel Hak ve Özgürlüklerin Niteliği

1982 Anayasa'sının 12. maddesinde temel hak ve özgürlüklerin niteliği, *“herkes kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder”* şeklinde ifade edilmiştir.

3. Temel Hak ve Özgürlüklerin Kapsamı ve Hukuki Dayanağı

Söz konusu temel hak ve özgürlükler hukuki dayanağını 1982 Anayasa'sından almakta olup, tüm Türk vatandaşlarını kapsamaktadır. Türk vatandaşı olan herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve özgürlüklere sahiptir. Hiçbir bireyin bu haklardan men edilmesi söz konusu değildir. Ayrıca temel hak ve özgürlükler kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da gösterir niteliktedir.

II. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN KAVRAMI VE KAPSAMI

Tarihsel süreç içerisinde, insanların sırf insan oldukları için bazı haklara sahip oldukları ve bu hakların korunması gerektiği tüm Dünya’da kabul görmüş bir gerçektir. İşte bu hakları koruma noktasında devlet kavramı ön plana çıkmıştır. Devlet, var oluşu gereği bir takım amaçlar üstlenmiştir. Devletin asli amaçlarından biri “temel hak ve özgürlükleri” sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri çerçevesinde; sosyal, siyasal ve ekonomik engelleri ortadan kaldıracak şekilde belirlemektir. Dolayısıyla bu özgürlüklerin öncelikle kamu gücü tarafından ihlal edilmesini önlemek ve oluşabilecek temel hak ve özgürlük ihlallerini ortadan kaldırmak amacıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolu uygulaması geliştirilmiştir⁴.

Yani, temel hak ve özgürlüklerin anayasalarda yer alması ve bu haklarla ilgili yasaların anayasaya uygunluğunun anayasa yargısı yoluyla sağlanması insan hakları bakımından önemli olmaktadır. Ayrıca temel hak ve özgürlüklerin yargısal uygulamalar ile yargı yolu öngörülme veya yargı yolunun etkili olmadığı durumlar karşısında da korunmaları gerekir⁵.

İşte bu rolü üstlenen bireysel başvuru yolu kişilere, kamu güçlerinin işlemlerine karşı kendilerini savunma, söz konusu işlemlerin hak ve özgürlükler açısından uygunluğunun denetlenmesini sağlama ve Anayasa Mahkemeleri önünde kendilerini ifade etme olanağı sağlayarak temel hak ve özgürlüklere gerçek anlamda anayasal güvence sağlamıştır⁶.

A. BİREYSEL BAŞVURU YOLU KAVRAMI

Bireysel başvuru yolu, temel hak ve özgürlükleri yürütme veya yargı organları tarafından ihlal edilen bireylerin başvurdukları olağanüstü, ikincil ve yardımcı nitelikte bir kanun yolu olarak tanımlanabilir⁷.

⁴ Aydın, a.g.m., s. 122.

⁵ Mellinshoff, a.g.m., s. 33.

⁶ Yılmaz Aliefendioğlu, **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, 1.b., Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s. 202.

⁷ Kılınç, a.g.e., s. 23.

Bireysel başvuru, ek bir istinaf ya da temyiz yolu değildir. Kanun yolunda ortaya çıkan her türlü hukuka aykırılığın giderilmesi değil ancak Anayasa’da işaret edilen haklardan birinin ihlali sonucunda açılacak bir dava türüdür⁸.

ALİYEV’ e göre “Anayasa şikayeti”, kamu otoritelerinin ağırlıklı olarak birel işlemlere karşı, anayasal hakları ihlali iddiasıyla, hakların ihlal edildiğine inanan bireyler tarafından harekete geçirilen, ihlali gerçekleştiren, işlemin anayasallığını denetlemeye yetkili mahkemeye başvuru hakkı tanıyan tali nitelikte hukuki çaredir”⁹.

Bir başka ifadeyle bireysel başvuru yolu, adli, idari ve askeri yargının kararlarında ve kamu gücünün işlem ve eylemlerinde, hakların ihlali durumunda, ihlal iddiasının araştırılarak insan hak ve özgürlüklerinin yargılanmasıdır¹⁰.

B. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN NİTELİKLERİ

1. Bireysel Başvurunun Anayasal Bir Yargı Yolu Olması

Anayasa yargısının temel görevi, yasama organının işlemleri karşısında bireyin temel hak ve özgürlüklerini yargı yoluyla korumaktır. Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru yolunda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin yapmış olduğu denetimin benzerini yerine getirir ve anayasallık denetimi yapar. Bireysel başvuru, temel hak ve özgürlükleri ihlal edilenlere anayasanın tanıdığı haklar doğrultusunda, bu hakları korumakla görevli olan mahkemelere başvurmayı sağlayan bir yargı yoldur.

2. Bireysel Başvuru Olağanüstü Bir Kanun Yoludur

Bireysel başvuru yolu, olağanüstü bir kanun yoludur. Bu özelliğiyle olağan kanun yollarının bir uzantısı olmamakla birlikte, hukuk düzeni içinde görülen uygulama hatalarının düzeltilebileceği olağanüstü bir kanun yolu da değildir¹¹. Bu nedenle bireysel başvuruda mahkemenin verdiği kararın bireyin temel hak ve özgürlüklerini ihlal edip

⁸ Ekinci ve Sağlam, a.g.ç., s. 10.

⁹ Cabir Aliyev, **Anayasa Şikayeti**, Beta Basım, İstanbul, 2010, ss. 12-13.

¹⁰ Melek Acu, “Bireysel Başvuruya Konu Edilebilecek Haklar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 110, 2014, s. 404.

¹¹ Sabuncu ve Esen, a.g.e., s. 230.

etmediğine ve bir ihlal varsa, bu ihlalin başvuru haricinde başka yollarla giderilip giderilmediğine bakılır¹².

3. Bireysel Başvurunun İkincil Niteliğe Sahip Olması

Bireysel başvuru yolu, ikincil nitelikte bir kanun yoludur. Temel hak ve özgürlük ihlallerinin öncelikli olarak olağan kanun yolları ile çözümlenmesi esastır. Ancak söz konusu ihlallerin olağan kanun ile çözümlenememesi durumunda bireysel başvuru yoluna başvurulabilir. Bu açıdan bireysel başvuru ikincil nitelik taşır¹³.

4. Bireysel Başvurunun Temel Hak ve Özgürlük İhlallerine Karşı Kullanılması

Başka bir tanımda bireysel başvuru yolu, olağan kanun yollarının bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasında yetersiz kalması durumunda, söz konusu hak ve özgürlüklerin korunmasını sağlamak için başvurulabilen bir yoldur¹⁴.

5. Bireysel Başvurunun İdarenin ya da Yargının Bireysel Kararlarına Karşı Kullanılması

Bireysel başvuru ancak bağlayıcı ve emredici nitelikte olan kamu gücü işlemlerine karşı yapılabilir. Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu, temel hak ve özgürlükleri kamu işlemlerine karşı koruyan bir mekanizmadır. Yani söz konusu ihlalin esas olarak herhangi bir kişi tarafından değil, kamu gücü tarafından gerçekleştirilmiş olması gerekir.

Kamu gücü ile kastedilen kural koyma, buyurma, kolluk ve silah, parasal erk ve diğer kamu tüzel kişilerinin sahip oldukları erklerin tümüdür¹⁵.

Türkiye'de bireysel başvuru, yasama organının işlemlerine karşı mümkün olmamakla birlikte yürütme ve yargı organının düzenleyici idari işlemler, Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler ve Anayasa Mahkemesi Kararları dışındaki işlemlerine karşı yapılabilir.

¹² Kılınç, a.g.e., s. 25.

¹³ Kılınç, a.g.e., s. 23.

¹⁴ Sabuncu ve Esen, a.g.e., s. 230.

¹⁵ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 8. b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 625.

C. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN İŞLEVLERİ

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere bireysel başvurunun ilk amacı temel hak ve özgürlükleri anayasa yargısı ile korumak ve geliştirmektir. Bireyin ihlal edildiğini iddia ettiği temel hak ve özgürlüklerin anayasa yargısı ile kullanılması bireysel başvurunun subjektif işlevini oluşturur¹⁶. Bireysel başvurunun bu işlevinin yanında, hukuk düzenini korumak ve anayasa hukukunu geliştirmek gibi objektif bir işlevi de vardır¹⁷.

“Bireysel başvuru uygulamasının en iyi örneklerinden olan Almanya’da bireysel başvuru, hem subjektif hem de objektif işlevlerini o kadar iyi gerçekleştirmiş ki bu, Federal Anayasa Mahkemesi’nin eski başkanlarından olan Wolfgang Zeidler’ in Alman Federal Cumhuriyeti’nde adaletin gerçekleştirilmesinin anayasa şikayeti olmadan düşünülemediğini belirtmesine neden olmuştur¹⁸.”

Ayrıca, bireysel başvurunun temel hak ve özgürlüklerin etkin şekilde anlaşılması ve uygulanması konusunda ülkede birlik sağlanması ve anayasa içtihatlarının gelişmesine katkıda bulunması gibi pek çok işlevi daha vardır. Bireysel başvurunun başka bir işlevi de ülke aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne yapılan başvuruların azaltılmasını sağlamaktır¹⁹.

D. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN TARİHÇESİ

1. Dünya’da Bireysel Başvuru Yolu

Anayasa Mahkemesi’ne başvuru aslında yeni bir uygulama olmamakla birlikte geçmişini 15. yüzyıla dayandırmak mümkündür. Bireysel başvuru yolu asıl olarak Kıta Avrupa’sı ülkelerinde ve Latin Amerika ülkelerinde görülmüştür. Ancak bireysel başvuru yolunun somut verilerine 19. yüzyılda Almanya’da rastlanır. 26 Mayıs 1818 tarihli

¹⁶ Kılınç, a.g.e., s. 26.

¹⁷ Ece Göztepe, “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru”, **Türkiye Barolar Birliği Yayınları**, Ankara, 2011, s. 17.

¹⁸ Donald P. Kommers and Russell A. Miller, *The Constitutional Jurisprudence of The Federal Republic of Germany*, **Duke University Press**, Third Edition, London, 2012, s. 12’den aktaran Halil İbrahim Dursun, “Bireysel Başvuru Mekanizmasının Kabulü Sonrasında Genel Mahkemelerin İnsan Hakları Konusundaki Rolü ve Bu Bağlamda Anayasa’nın 90.Maddesinin 5.Fıkrası”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 112, 2014, ss. 301-302.

¹⁹ Hakan Atasoy, “Türk Hukukunda Bireysel Başvuru Yolu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y. 3, S. 9, Nisan 2012, ss. 75-76.

Bavyera Anayasa'sının 21. paragrafında²⁰ her yurttaşın ve yerel yönetimin anayasal haklarının ihlali gerekçesiyle anayasada yer alan iki yasama meclisinden birine başvurma haklarının olduğu ifade edilmiştir. Ancak bu şikayet hakkı yasama ve yargı işlemlerine karşı değil sadece yürütme işlemlerine karşı yapılmıştır²¹.

2. Türkiye'de Bireysel Başvuru Yolu

Ülkemizin ilk yazılı anayasası olan 1876 tarihli Kanuni Esasi de "Tebaa Devleti Osmaniyenin Hukuku Umumiyesi" başlığı altında bireysel başvuru hakkına yer verilmiştir. (md. 14, 52).

1921 Anayasası'nda ise, bireysel başvuru hakkına yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Bireysel başvuru hakkı, Cumhuriyetin ilanından sonra kabul edilen 1924 Anayasa'sında (md. 82), "*Türkler gerek kendileri gerek kamu ile ilgili olarak kanunlarla ve tüzüklere aykırı gördükleri hallerde... Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne tek başlarına veya toplu olarak haber verebilir ve şikayette bulunabilirler. Haber veya şikayeti alan makam, kişi ile ilgili başvuruların sonucunu dilekçeye yazılı olarak bildirmek ödevindedir.*" şeklinde düzenlenmiştir.

1961 Anayasa'sında ise bireysel başvuru yolu, her vatandaşın kendisini ilgilendirmese bile Anayasa'da aykırı gördüğü bir yasanın iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurma hakkının olup olamayacağı tartışılmıştır²². Ancak bu teklif günümüz bireysel başvuru yolunun taşıdığı özelliklerden farklılık arz etmektedir. Söz konusu teklife göre kişi Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne doğrudan başvurabilecektir.

Ayrıca 1961 Anayasa'sında, Anayasa koruyucu ve temel hak ve ödevler başlıklı ikinci kısmın dördüncü bölümünde, "Dilekçe Hakkı" ana başlığı altında bireysel başvuru hakkını bağımsız bir şekilde düzenlemiş ve bireysel başvurunun kullanılması konusunda herhangi bir sınırlamaya yer verilmemiştir.

²⁰ Spieb, Pirmin, "Anayasa Şikâyeti - Paul Kilisesi'nden Federal Alman Anayasası'na?" Çev.: Hüseyin Özcan, *Prof. Dr. Aydın Aybay'a Armağan*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2004, s. 392.,den aktaran Berkan Hamdemir.

²¹ Berkan Hamdemir, a.g.ç., s. s. 10-11.

²² Zafer Gören, Anayasa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 11, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 1994, s. 295.

1982 Anayasa'sının ilk halinde konuyla ilgili olarak, 1961 Anayasa'sına paralel bir düzenleme kabul edilmiştir. Bu düzenlemeye ek olarak, 3.10.2001 tarih 4709 sayılı Kanunla Anayasa'da yapılan değişiklikle, Türkiye'de ikamet eden yabancılara da TBMM ye bireysel başvuru hakkı tanınmıştır.

Günümüzdeki hali ile bireysel başvuru yolu ise, 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan halk oylamasıyla kabul edilip, 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyet Anayasa'sının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan Anayasa değişikliği ile Türk hukukuna girmiştir. Bireysel başvurunun esasları 30 Mart 2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında kanun ile kabul edilmiştir. Buna göre 5982 sayılı Kanun'un 18. maddesiyle eklenen 3. fıkrasında "Herkes Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerinden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye'nin taraf olduğu ek protokoller kapsamındaki haklardan herhangi birinin ihlal edilmesi durumunda olağan kanun yolları tüketildikten sonra Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı tanınmıştır.

III. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN KONUSU VE ŞARTLARI

A. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN KONUSU

Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında yer alan temel hak ve özgürlüklerin kamu gücü tarafından ihlal edilmiş olması bireysel başvuru uygulamasının konusunu oluşturur.

Şekil 2: Bireysel Başvuru Yolunun Konusu



Kaynak: Şekil tarafimca oluşturulmuştur.

Bireysel başvurunun konusunu oluşturan haklar ve Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde buldukları maddeler aşağıdaki gibidir:

- Yaşama hakkı (İHAS md. 2; Anayasa md. 15/2, 17/1, 38/9),
- İşkence yasağı (İHAS md. 3; Anayasa md. 17/3),
- Kölelik ve zorla çalıştırma yasağı (İHAS md. 4; Anayasa md. 18),
- Özgürlük ve güvenlik hakkı (İHAS md. 5; Anayasa md. 19),
- Adil yargılanma hakkı (İHAS md. 6; Anayasa md. 36),
- Suç ve cezaların kanuniliği (İHAS md. 7; Anayasa md. 15/2, 38/1),
- Özel hayata, aile hayatına, konut ve haberleşmeye özgürlüğüne saygı (İHAS md. 8; Anayasa md. 20, 21, 22),
- Düşünce, din ve vicdan hürriyeti (İHAS md. 9; Anayasa md. 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32),
- Toplantı ve örgütlenme hürriyeti (İHAS md. 11; Anayasa md. 33, 34, 51, 53, 54, 68, 69),
- Evlenme ve aile kurma hakkı (İHAS md. 12; Anayasa md. 41),
- Etkili bir hukuki yola başvurma hakkı (İHAS md. 13; Anayasa md. 36, 37, 40),
- Ayrımcılık yasağı (İHAS md. 14; Anayasa md. 10),
- Mülkiyet hakkı ve mülkiyetin korunması (İHAS 1. pro. md. 1; Anayasa md. 35, 46, 47),
- Eğitim ve öğrenim hakkı (İHAS 1. pro. md. 2; Anayasa md. 42),
- Serbest seçim hakkı (İHAS 1. pro. md. 3; Anayasa md. 67).

Türkiye'nin henüz taraf olmadığı 4. ve 7. protokoller yer alıp, Anayasada yer aldığı için bireysel başvuru kapsamında yer alan hak ve özgürlükler de aşağıdaki gibidir:

- Sözleşmeden doğan bir yükümlülük nedeniyle kişi özgürlüğünü kısıtlama yasağı (İHAS 4. Pro. md.1; Anayasa md.38/8),
- Seyahat ve yerleşme özgürlüğü (İHAS 1. Pro. md.2; Anayasa md.23).
- Vatandaşların sınır dışı edilmesi ve ülkeye girmelerinin engellenmesi yasağı İHAS 4.pro. md.3; Anayasa md.23/6),
- Eşler arasında eşitlik İHAS 7.pro. md.5; Anayasa md. 41/1),

- Yabancıların toplu olarak sınır dışı edilme yasağı ve meşru yollardan ülkede bulunan yabancıların keyfi olarak sınır dışı edilmesi yasağı (İHAS 4.pro. md.4 ve7.pro. md.1; Anayasa md.16),
- Haksız hüküm giyene tazminat hakkı (İHAS 7.pro. md.3; Anayasa md.40),
- Aynı suçtan iki kere yargılanmama ve cezalandırılmama (İHAS 7.pro. md.4; Anayasa md.38).

Öte yandan yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi Anayasa Mahkemesi Kararları ile Anayasa'nın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler bireysel başvurunun dışında tutulmuştur²³.

Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında olanlardan birinin ihlal edilmesi durumunda bireysel başvuru yoluna gidilebileceği daha önce belirtilmiştir. Bu bölümde, söz konusu hakların neler olduğu incelenecektir.

1. Anayasa'da Güvence Altına Alınan Temel Hak ve Özgürlükler

Temel hak ve hürriyetlerin niteliği Anayasa'nın 12. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, *“herkes, kişiliğine bağlı dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Temel hak ve hürriyetler, kişinin topluma, ailesine ve diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluklarını da ihtiva eder.”*

Anayasa'da güvence altına alınan “temel hak ve özgürlükler” ikinci kısımda “temel haklar ve ödevler” başlığı altında 3 bölümde açıklanmıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir;

- Kişinin hakları ve ödevleri,
- Sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler,
- Siyasi haklar ve ödevler.

a. Kişinin Hakları ve Ödevleri

Kişinin hakları ve ödevleri adlı başlık Anayasa'nın 17 ile 40. maddeleri arasında düzenlenmiş olup söz konusu maddeler aşağıdaki gibidir.

²³ Tuncay Songör ve Ayla Songör, a.g.m., s. 300.

Tablo 3: Kişinin Hakları ve Ödevleri

Anayasa Maddesi	Hak ve Ödevler	Anayasa Maddesi	Hak ve Ödevler
17	Kişinin dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı	18	Zorla çalıştırma yasağı
19	Kişi hürriyeti ve güvenliği	20, 21, 22	Özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyeti
23	Yerleşme ve seyahat hürriyeti	24	Din ve vicdan hürriyeti
25	Düşünce ve kanaat hürriyeti	26	Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti
27	Bilim ve sanat hürriyeti	28, 29, 30, 31, 32	Basın özgürlüğü
33	Dernek kurma özgürlüğü	34	Toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı
35	Mülkiyet hakkı	36	Hak arama hürriyeti
37	Kanuni hakim güvencesi	38	Suç ve cezalara ilişkin esaslar
39	İspat hakkı	40	Temel hak ve hürriyetlerin korunması

Kaynak: T.C. 1982 Anayasası esas alınarak tarafımca hazırlanmıştır.

b. Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler

Sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler adlı başlık Anayasa'nın 41 ile 65. maddeleri arasında açıklanmış olup söz konusu maddeler aşağıdaki gibidir.

Tablo 4: Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler

Anayasa Maddesi	Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler	Anayasa Maddesi	Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler
41	Ailenin Korunması	42	Eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi
43	Kıyılardan yararlanma	44	Toprak mülkiyeti
45	Tarım, hayvancılık sektöründe çalışanların korunması	46	Kamulaştırma
47	Devletleştirme	48	Çalışma ve sözleşme hürriyeti
49	Çalışma hakkı ve ödevi	50	Çalışma şartları ve dinlenme hakkı
51	Sendika kurma hakkı	52	Sendikal faaliyetler
53	Toplu iş sözleşmesi hakkı	54	Grev hakkı ve lokavt

55	Ücrette adalet sağlanması	56	Sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması
57	Konut hakkı	58	Gençliğin korunması
59	Sporun geliştirilmesi	60	Sosyal güvenlik hakkı
61	Sosyal Güvenlik bakımından korunması gerekenler	62	Yabancı ülkelerde çalışan Türk vatandaşları
63	Tarih, kültür ve tabiat varlıklarının korunması	64	Sanatın ve sanatçının korunması
65	Devletin iktisadi ve sosyal ödevlerinin sınırları		

Kaynak: T.C. 1982 Anayasası esas alınarak tarafımca hazırlanmıştır.

c. *Siyasi Haklar ve Ödevler*

Siyasi haklar ve ödevler başlıklı bölüm ise 66. ile 74. maddeleri arasında açıklanmıştır. İlgili maddeler aşağıdaki gibidir.

Tablo 5: Siyasi Haklar ve Ödevler

Anayasa Maddesi	Siyasi Haklar ve Ödevler	Anayasa Maddesi	Siyasi Haklar ve Ödevler
66	Türk Vatandaşlığı	67	Seçme, seçilme ve siyasi faaliyette bulunma hakları
68	Parti kurma, partilere girme ve partilerden ayrılma	69	Siyasi partilerin uyacakları esaslar
70	Kamu hizmetlerine girme	71	Mal Bildirimi
72	Vatan hizmeti	73	Vergi ödevi
74	Dilekçe hakkı		

Kaynak: T.C. 1982 Anayasası esas alınarak tarafımca hazırlanmıştır.

2. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Güvence Altına Alınan Temel Hak ve Özgürlükler

4 Kasım 1950'de Roma'da imzalanıp, 3 Eylül 1952'de yürürlüğe giren Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, 18 Mayıs 1954'de Türkiye tarafından onaylanmıştır. Ülkemizde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu 1987 yılında tanınmıştır. 1990 yılında da Divan'ın zorunlu yargı yetkisini tanıyıp böylece Türkiye açısından sözleşme tam anlamıyla uygulanır hale gelmiştir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Anayasamıza karşılık gelen hükümleriyle birlikte aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Tablo 6: İHAS ve Ek Protokollerde Güvence Altına Alınan Hak ve Özgürlükler ile 1982 Anayasa'sında Karşılık Gelen Maddeler

Anayasa Maddesi	İHAS Maddesi	Hak ve Özgürlükler
17	2	Yaşam Hakkı
17/3	3	İşkence Yasağı
18	4	Kölelik ve Zorla Çalıştırma Yasağı
19	5	Özgürlük ve Güvenlik Hakkı
138, 139, 140	6	Adil Yargılanma Hakkı
38/1	7	Suç ve Cezaların Kanuniliği
20, 21, 22	8	Özel Hayat ve Aile Hayatına, Konut ve Haberleşme Özgürlüğüne Saygı
26	9	Düşünceyi Açıklama Özgürlüğü
33, 34, 51	11	Toplanma ve Örgütlenme Yasağı
41	12	Evlenme ve Aile Kurma Hakkı
36-40	13	Hak Arama Özgürlüğü

Kaynak: İHAS ve T.C. 1982 Anayasası esas alınarak tarafımca hazırlanmıştır.

Daha sonradan Sözleşmeye eklenen protokoller ile sözleşmenin kapsadığı temel hak ve özgürlükler genişletilmiştir. Ancak Türkiye, sadece 1. protokolü kabul etmiştir. 1.Protokol; 20 Mart 1952'de Paris'te imzalanmış ve 18 Mart 1954'de yürürlüğe girmiştir. Aynı tarihte Türkiye tarafından da onaylanmıştır. 1.Protokolde yer alan maddelerde şöyledir.

Tablo 7: İHAS 1. Protokolde Yer Alan Hak Ve Özgürlükler

Anayasa Maddesi	İHAS Maddesi	Hak ve Özgürlükler
35	1.pro. md. 1	Mülkiyet Hakkı
42	1.pro. md. 2	Eğitim ve Öğrenim Hakkı
67	1.pro. md. 3	Serbest Seçim Yapma Hakkı

Kaynak: İHAS ve T.C. 1982 Anayasası esas alınarak tarafımca hazırlanmıştır.

3. Bireysel Başvuru Yolu Kapsamına Giren Hak ve Özgürlükler

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu açıldığından beri Türk vatandaşlarının yoğun başvurusu olmuş ancak Mahkeme davaların büyük çoğunluğunda Türkiye aleyhine karar vermiştir. Bu durum, idare ve yargı sistemimizin Anayasa'da alınan kararlar konusunda yeterli duyarlılıkta olmadığına göstergesi olarak algılanabilir. İşte bu eksiklikleri gidermek ve temel hak ve özgürlükler ihlallerini önlemek amacıyla Dünya'da birçok ülkede uygulanan Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu düşünülmüş, temel hak ve özgürlüklerin ihlallerinin iç hukukta ortadan kaldırılması ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde Türkiye aleyhine verilen kararların azaltılması amaçlanmıştır²⁴.

Ancak daha öncede belirtildiği gibi bu yolu kullanabilmek için öncelikli şart, Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ek protokoller kapsamında olması ve söz konusu ihlalin kamu gücü tarafından gerçekleştirilmiş olması gereklidir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sında yer alan temel hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye'nin taraf olduğu ek protokoller kapsamında olanların bireysel başvuruya konu olabileceğini daha öncede belirtmiştik. Ancak 4. 7. ve 12. protokollere Türkiye'nin taraf olmamasını rağmen Anayasa'da yer aldığı için bireysel başvuru yolu kapsamına giren bazı haklarda vardır. Aşağıda tabloda bu hakların neler olduğu Anayasa maddesi ve İHAS' daki karşılığı dikkate alınarak verilmiştir.

²⁴ Musa Sağlam, "Bireylerin Anayasa Mahkemesi'ne Başvurusu (Bir Reform Önerisi), **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 60, 2005, s. 163.

Tablo 8: Bireysel Başvuru Yolu Kapsamına Giren Hak ve Özgürlükler

Temel Hak ve Özgürlükler	Anayasa Maddesi	İHAS Maddesi
Yaşama Hakkı	15/2, 17/1, 38/9	2
Özgürlük ve Güvenlik Hakkı	17/3	3
İşkence Yasağı	18	4
Kölelik ve Zorla Çalıştırma Yasağı	19	5
Adil Yargılanma	36	6
Suç ve Cezaların Yasallığı	15/2, 38	7
Özel Yaşama ve Aile Yaşantısına Saygı	20	8
Konut ve Haberleşme Özgürlüğüne Saygı	21, 22	8
Düşünce, Din ve Vicdan Özgürlüğü	24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32	9
Toplanma ve Örgütlenme Özgürlüğü	33, 34, 51, 53, 54, 68, 69	11
Evlenme ve Aile Kurma Hakkı	41	12
Etkili bir Hukuki Yola Başvurma Hakkı	36, 37, 40	13
Ayrımcılık Yasağı	10	14
Mülkiyet Hakkı ve Mülkiyetin Korunması	35, 46, 47	Pro.1 md.1
Eğitim ve Öğrenim Hakkı	42	Pro.1 md.2
Serbest Seçim Hakkı	67	Pro.1 md.3
İkinci Kez Yargılanmama/Cezalandırılmama	38	Pro. 7. md.4

B. BİREYSEL BAŞVURU HAKKI OLANLAR

Bireysel başvuru yoluna başvurma hakkı, ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel hakkı doğrudan etkilenenlere tanınmıştır. 6216 sayılı kanuna göre doğrudan ve mevcut bir hak ihlali mevcut ise Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları, yabancılar ve özel hukuk tüzel kişileri bireysel başvuru da bulunabilmektedir. Öte yandan, kamu tüzel kişileri bireysel başvuruda bulunamamaktadır. Yani, bireysel başvuruyu medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olan tüm gerçek ve tüzel kişiler yapabilir.

C. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN ŞARTLARI

1. Başvuru Mercii

Bireysel başvurular, 6216 sayılı Kanunda ve Anayasa Mahkemesi içtüzüğünde belirtilen şartlara uygun olarak doğrudan ya da mahkemeler veya yurt dışı temsilcileri aracılığıyla yapılır. Ayrıca 6216 sayılı kanunun 47. maddesinin 1.fıkrası ile belirtilen yollar dışında faksla ya da elektronik iletişim kanalları vasıtasıyla başvuru kabul edilmesi konusu iç tüzükle mahkemeye verilmiştir²⁵.

2. Başvuru Biçimi

Bireysel başvuru, 6216 sayılı kanunun 47. maddesinde belirtildiği üzere Anayasa Mahkemesi'ne yönelik yazılan bir dilekçe ile yapılır. Başvuru dilekçesinde başvuru ve varsa temsilcinin kimlik ve adres bilgilerinin, işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle ihlal edildiği ileri sürülen hak ve özgürlüğün ve dayanılan Anayasa hükümlerinin, ihlal gerekçelerinin, başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamaların, başvuru yollarının tüketildiği, başvuru yolu öngörülümüşse ihlalin öğrenildiği tarih ve varsa uğranılan zararın belirtilmesi gerekir. Başvuru dilekçesine, dayanılan deliller ile ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem veya kararların aslı ya da örneğinin ve harcın ödendiğine dair belgenin eklenmesi de şarttır. (6216 sayılı Kanun, md.47/3).

3. Kabul Edilebilirlik Şartları

a. Olağan Kanun Yollarının Tüketilmiş Olması

İhlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için kanunlarda öngörülen idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının başvuru tarafından tüketilmiş olması gerekir. Yani bireysel başvuru yoluna, ancak olağan kanun yolları tüketildikten sonra başvurulabilmektedir²⁶.

²⁵ Şenol Kocaer, "AİHM Kararları Çerçevesinde Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Yolu", **Vergi Dünyası**, S. 393, Mayıs 2014, s. 37.; Yunus Şengöz, "Vergi ve Vergi Cezaları İçin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda Bulunabilir mi?" **Vergi Sorunları**, S. 308, Mayıs 2014, ss. 61 - 62.

²⁶ Recep Kaplan, "Vergi Yargısında Bireysel Başvuru Öncesinde Tüketilmesi Gereken Kanun Yolları", **Vergi Dünyası**, S. 386, Ekim 2013, s. 89.

b. Başvuru Süresi

Bireysel başvurunun belli bir süre içinde yapılması gerekir. Bireysel başvuru yoluna, olağan kanun yolları tüketildiği tarihten itibaren; başvuru yolu öngörülümüşse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Yargı kararı ya da idari işlemlere karşı yapılacak başvurularda süre, olağan kanun yolunun tüketilmesinden itibaren; yasaya karşı yapılacak başvurularda ise yasanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren süre işlemeye başlar²⁷.

Haklı bir mazeret nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren on beş gün içinde mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvurucunun mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul ya da reddeder.

c. Başvurucunun Kişisel ve Güncel Bir Hakkının Doğrudan Etkilenmesi ve Zarara Uğraması

Başvurucunun, güncel ve kişisel bir hakkının doğrudan etkilenmesi durumunda başvurulabilir. Yani bireysel başvuru yoluna, yalnızca başvuru anında mevcut olan temel hak ve özgürlüklerin ihlalden olumsuz etkilenen kişi başvurulabilir²⁸.

d. Temel Hak ve Özgürlük İhlalinin Kamu Gücü Tarafından Yapılmış Olması

Söz konusu ihlalin herhangi bir kişi tarafından değil doğrudan bir kamu gücü tarafından yapılmış olması gerekir. Kamu gücü davranış olabileceği gibi, yapılması gereken bir işlem ya da eylemin yapılmaması gibi olumsuz bir davranış şeklinde de olabilir²⁹.

²⁷ Ece Göztepe, Türkiye’de Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkının 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C. 25, 2011, s. 26.

²⁸ Adnan Gerçek ve Feride Bakar, “Mükellef Haklarının Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında Korunmasının Değerlendirilmesi”, **Prof. Dr. Metin TAŞ’a ARMAĞAN**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 18.

²⁹ Gerçek ve Bakar, a.g.m., s. 19.

e. Başvurunun Anayasal Açıdan Önem Taşımaları

Anayasa yargısının üstlenmiş olduğu temel görev, yasama organının tasarrufları karşısında bireyin temel hak ve özgürlüklerini yargısal yoldan korunmasını sağlamaktır. Anayasal önem kriteri ile, Anayasa Mahkemesi temel hakları korumada esas görevin genel mahkemelere ait olduğunu, kendisinin rolünün Anayasa'yı yorumlamak, temel ilkeleri belirlemek ve genel mahkemelerin bu konudaki uygulamalarını incelemektir³⁰.

IV. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN HUKUKİ DAYANAĞI VE ANAYASA MAHKEMESİ'NİN YETKİ SINIRLARI

A. BİREYSEL BAŞVURUNUN HUKUKİ DAYANAĞI

1. 1982 Anayasası

1982 Anayasası döneminde Anayasa'nın birçok maddesinde değişiklik yapılmış ve bazı maddeler yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 2010 yılında yapılan değişikliğe kadar bireysel başvuru gündeme getirilmemiştir.

Anayasa'nın 148. maddesine eklenen 3. 4. ve 5. fıkralar ile Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruları inceleme yetkisi verilmiştir. Buna göre;

“Madde 148 – (Değişik 12/09/2010-5982/18 md) Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İç tüzüğünün Anayasa 'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve karara bağlar...

.....

Ek fıkra : (Değişik 12/09/2010-5982/18 md) Herkes, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.

Ek fıkra : (Değişik 12/09/2010-5982/18 md) Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.

Ek fıkra : (Değişik 12/09/2010-5982/18 md) Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir....”

³⁰ Gerçek ve Bakar, a.g.m., s. 18.

Anayasa teklifinin madde gerekçesinde, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolunun getirilmesinin gerekçesi olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Türkiye aleyhine giden dava sayısının fazla olması gösterilmiştir. Bireysel başvuru yoluyla hedeflenen hak ve özgürlük ihlallerinin iç hukukta çözülmesini sağlamaktır³¹.

Anayasa Mahkemesi'nin çalışma ve yargılama usulüne ilişkin Anayasa'nın 149. maddesinde yapılan değişiklik ile de "... bireysel başvurunun kabul edilebilirlik incelemesi için komisyonlar oluşturulur" ifadesi eklenmiştir.

2. 6216 Sayılı Kanun

6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulü Hakkında Kanun'un 45 ile 51. maddelerinde Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu maddelerin konuları aşağıdaki gibidir.

Tablo 9: 6216 Sayılı Kanunda Bireysel Başvuru Yolu Düzenlenen Maddeleri

6216 Sayılı Kanun Maddesi	Bireysel Başvuru İle İlgili Düzenlenen Kısım
Madde 45	Bireysel başvuru hakkının konusu
Madde 46	Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar
Madde 47	Bireysel başvuru usulü
Madde 48	Bireysel başvurunun kabul edilebilirlik şartları ve incelemesi
Madde 49	Bireysel başvurunun esas hakkında inceleme
Madde 50	Verilecek kararın kapsamı ve neticeleri ile davadan feragat
Madde 51	Başvuru hakkının kötüye kullanılması

Kaynak: Tablo 6216 kanun esas alınarak tarafımca düzenlenmiştir.

3. Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğü

12 Temmuz 2012 tarihli ve 28351 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğü' nün 59-84 maddeleri arasında bireysel başvurunun işleyişi konusunda ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

³¹ Göztepe, a.g.m., s. 14.

B. BİREYSEL BAŞVURUNUN İNCELENMESİNDE ANAYASA MAHKEMESİ'NİN YETKİ SINIRLARI

Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru yolu açısından yetkileri dört başlıkta ele alınmaktadır. Bu başlıklar, kişi bakımından yetki, yer bakımından yetki, zaman bakımından yetki, konu bakımından yetkidir. Şimdi sırasıyla bunları açıklayacağız.

1. Kişi Bakımından Yetki Sınırı

Anayasa'ya göre, kamu gücünün işlem, eylem ya da ihmali nedeniyle güncel ve kişisel hakkı ihlal edilen herkes yani mağdur statüsünde olanlar bireysel başvuruda bulunabilirler. Herkes kelimesi ile kastedilen temel hak sahibi olma yeteneğine sahip gerçek ve tüzel kişileri kapsadığı kabul edilmektedir. Bu kapsamda sadece vatandaşlar değil, vatandaşlara özgü haklar hariç, diğer hak ve özgürlükler bakımından yabancılar da taraf ehliyetine sahiptir³².

İnsan hakları usul hukukunda yetki meselesi mağdurluk statüsünde incelenmektedir. Mağdurluk kavramının “mağdur eden” ve “mağdur edilen” olmak üzere iki tarafı vardır. İnsan hakları yargılamasında mağdur eden kişi olarak kamu gücünü kullanma yetkisine sahip devlet kabul edilir. Eğer uluslararası bir denetim mekanizması bulunuyorsa mağdur eden kişi yönünden yetki, o uluslararası sisteme taraf olan devletler ile sınırlıdır. Ancak bir denetim mekanizması yoksa yani ulusal düzeyde ise sistemin tarafları olmadığı için mağdur eden kişi devlet olur. Türkiye’de de bu kişi Türkiye Cumhuriyeti Devletidir³³.

Daha öncede bahsedildiği üzere, bireysel başvuru yoluna gidebilmek için güncel ve kişisel bir hakkın ihlal edilmiş olması gereklidir. Güncellik ile kastedilen, başvuruda bulunan ya da bulunacak kişinin bir hakkının ihlal edilmiş veya edilmekte olması ya da ihlalin sonuçlarının hala giderilmemiş olması anlaşılabilir. Kişisellik ile kastedilen bireyin sadece kendini ilgilendiren hak ihlallerine karşı başvuruda bulunabilmesidir³⁴.

³² Atasoy, a.g.m., s. 76.

³³ Tolga Şirin, Üçüncü Yılda Bir Bilanço: Türkiye Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Usulünün ve Kararlarının Değerlendirilmesi, **Kamu Hukukçuları Platformu**, 30-31 Mayıs 2015, ss. 7-8.

³⁴ Şirin, a.g.ç., s. 10.

6216 sayılı kanunun 46. maddesine göre, gerçek kişiler sınırlama olmaksızın bireysel başvuruda bulunabilir. Gerçek kişi ile kastedilen temel hak ve özgürlüklere sahip tüm insanlardır. Kural olarak gerçek kişilerin başvuru hakkı doğumla başlar, ölümle sona erer. Özel hukuk tüzel kişileri ise, sadece tüzel kişiliğe ait haklar için bireysel başvuruda bulunabilir. Yani bunlar sadece tüzel kişiliğe ait hakların ihlal edildiği iddiasıyla başvuruda bulunabilirler.

Öte yandan, kişi bakımından yetki konusunda bireysel başvuru, kamu gücünün kullanılmasından kaynaklanan hak ihlallerine karşı tanınan bir yol olduğu için kamu tüzel kişilerine bireysel başvuru hakkı tanınması anayasal kurumun hukuki niteliğiyle bağdaşmamaktadır³⁵.

2. Yer Bakımından Yetki Sınırı

Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuruların incelenmesinde yer bakımından yetkisi, devletin egemenlik yetkisini kullandığı alanlar bakımından geçerlidir. Yani Türkiye sınırları içerisinde gerçekleştirilen hak ihlalleri bireysel başvuru konusu yapılabilir.

3. Zaman Bakımından Yetki Sınırı

Bireysel başvurularda Anayasa Mahkemesi'nin zaman bakımından yetkisi Anayasa'nın geçici 18. maddesinde, bireysel başvuruya ilişkin gerekli düzenlemelerin iki yıl içinde tamamlanarak, uygulama kanunun yürürlüğe girmesinden sonra bireysel başvuruların kabul edileceği hükme bağlanmıştır. Bireysel başvuruların usul ve esasları 6216 sayılı kanunun 45 ile 51. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu kanunun 76. maddesi ise ilgili maddelerin 23 Eylül 2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceleme yetkisine sahip olacağı belirtilmiştir³⁶. Ayrıca zaman bakımından yetkinin belirlenmesinde ilgili kararın tebliğ edildiği tarih değil, verildiği tarih dikkate alınmaktadır³⁷.

³⁵ Gözde Atasayan, Anayasa Mahkemesi'nin Anayasa Şikayeti Kararlarının Usulü Açısından Değerlendirilmesi, **Anayasa Hukuku Dergisi**, C. 3, S. 5, 2014, s. 229.

³⁶ Şirin, a.g.ç.,s. 25.

³⁷ Atasayan, a.g.m., s. 229.

4. Konu Bakımından Yetki Sınırı

Anayasa'da belirtilen temel hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye'nin Taraf olduğu ekli Protokollerde belirtilenle ilgili bireysel başvuruda bulunabilirler³⁸.

Ancak 6216 sayılı kanununun 45. maddesi ile bazı istisnalar getirilmiştir. Buna göre; yasama işlemleri, düzenleyici idari işlemler, Anayasa Mahkemesi kararları ve Anayasa'nın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler bireysel başvuru konusu yapılamamaktadır.

V. BİREYSEL BAŞVURU USULÜ VE AŞAMALARI

A. BİREYSEL BAŞVURU USULÜ

Bireysel başvuruların hangi usule göre yapılacağı Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 59 ile 63. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Söz konusu hükümlere göre bireysel başvurunun, Anayasa Mahkemesi tarafından yayınlanan bireysel başvuru formu resmi dille doldurularak hazırlanmış olması gerekir.

Başvurucular, olağan iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonraki otuz gün içinde hazırlayacakları on sayfayı geçmeyen bir başvuru formu ile birlikte başvuru konusu ihlale dair tüketilen ulusal yargı yollarını gösteren onaylı belgeleri eklemelidirler. Bu belgelerle birlikte bizzat veya kanuni temsilci, avukatları aracılığıyla, yine bizzat Anayasa Mahkemesi'ne ya da Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmek üzere diğer mahkemelere ya da yurtdışı temsilciliklere başvuruda bulunabilirler³⁹.

Bireysel başvuru yapılabilmesi için; kamu gücünün işlem, eylem veya ihmali nedeniyle güncel ve kişisel bir hak veya özgürlüğün doğrudan ihlal edilmiş olması ve başvuru yollarının tüketilmiş olması gerekir.

Bireysel başvuru formuna eklenmesi gerekenler aşağıdaki gibidir:

- Kanuni temsilci veya avukat aracılığıyla takip edilen başvurularda başvurucuya temsile yetkili olduğuna dair belge,
- Harcın ödendiğine dair belge,

³⁸ Şirin, a.g.ç., s. 31.

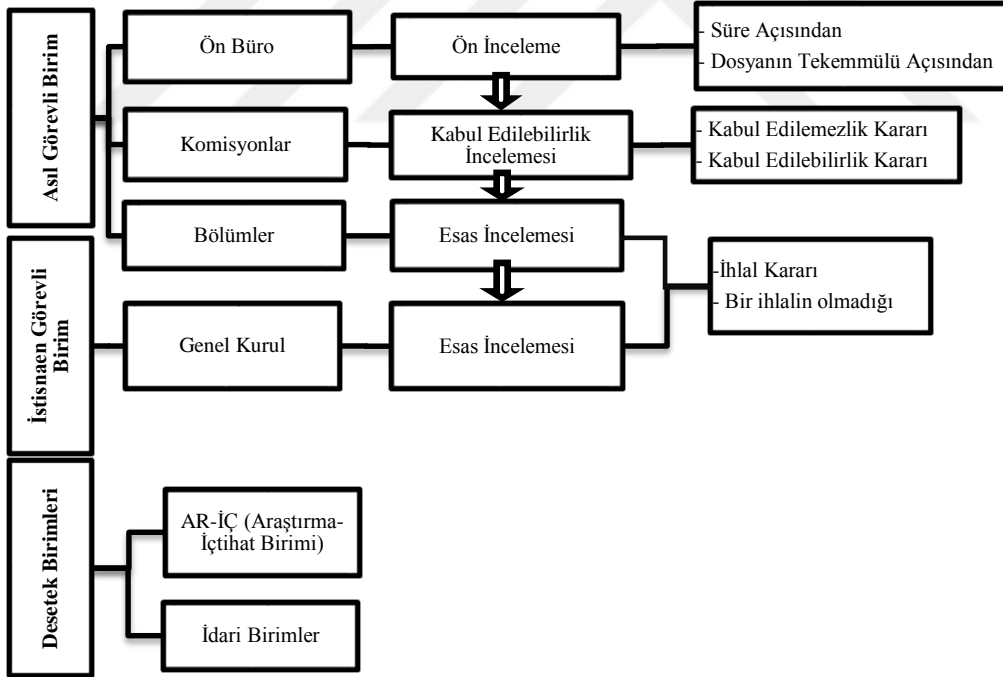
³⁹ Serkan Cengiz, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Temel Hak ve Özgürlükleri Koruma Standardı Açısından İki Yıllık Anayasa Şikayeti Uygulamasının Değerlendirilmesi, **Kamu Hukukçuları Platformu**, 30-31 Mayıs 2015, Ankara, s. 20.

- Nüfus cüzdanı örneği, başvuru yabancı ise geçerli kimlik belgesi,
- Tüzel kişilerde tüzel kişiliğe temsile yetki belgesi,
- Nihai karar ya da işlem tebliğ edilmişse tebellüğ belgesi,
- Dayanılan belgelerin asılları ya da onaylı örnekleri,
- Tazminat talebi varsa uğranılan zarar ve buna ilişkin belgeler,
- Başvuru süresinde yapılmamışsa mazereti ispatlayan belgeler.

B. BİREYSEL BAŞVURUDA GÖREVLİ BİRİMLER

Bireysel başvuruda, asıl görevli birim, istisnaen görevli birim ve destek birimleri olmak üzere 3 ana birim bulunmaktadır. Bunların oluşturduğu birimler ve görevleri aşağıda şekil halinde verilmiştir.

Şekil 3: Bireysel Başvuruda Görevli Birimler ve Görevleri



Kaynak: Abdullah Tekbaş, “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru ve Vergi Konulu Bireysel Başvuruların Değerlendirilmesi”, 30. Türkiye Maliye Sempozyumu, 20-24 Mayıs 2015, Antalya.

C. BİREYSEL BAŞVURU AŞAMALARI

Gerekli koşulları taşıyan başvurular kabul edilebilirlik incelemesi (komisyon inceleme) ve esas incelemesinden sonra karar aşamasında verilen kararlarla sonuçlanmaktadır⁴⁰.

Şekil 4: Bireysel Başvuru Aşamaları



Kaynak: Şekil tarafimca oluşturulmuştur.

1. Başvurunun Kabul Edilebilirlik İncelemesi (Komisyon İncelemesi)

Anayasa Mahkemesi önüne getirilen her bir bireysel başvuru hemen esastan incelenmeye başlanmaz. Esastan incelenmeye başlanmadan önce 6216 sayılı kanunun 48. maddesine göre, bireysel başvuru hakkında kabul edilebilirlik kararı verilebilmesi için, kanunun 45. 46. ve 47. maddelerinde öngörülen şekil şartları taşıması gerekir⁴¹. Bakılacak şartlar şunlardır;

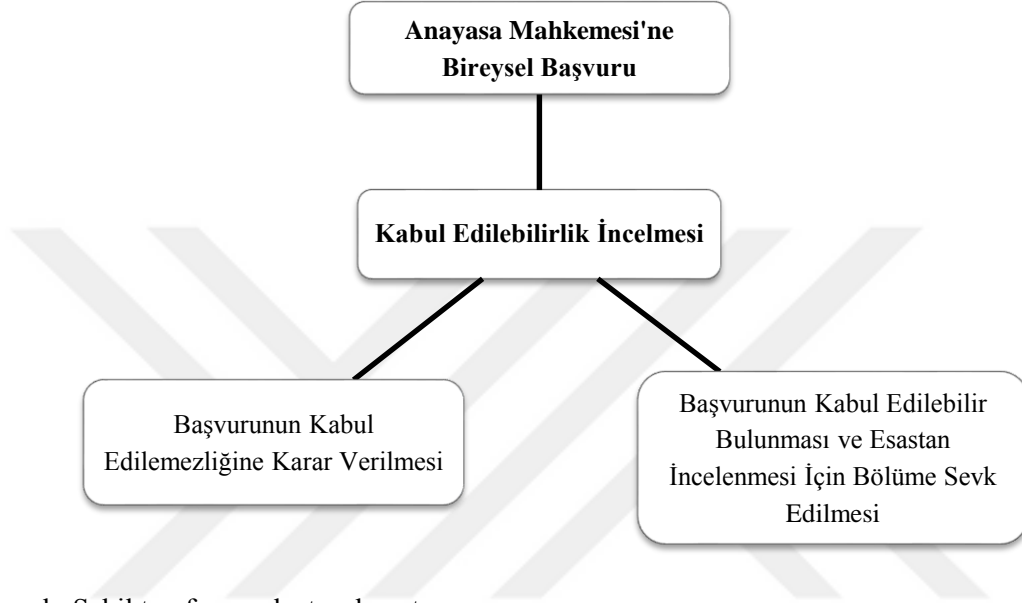
- Başvuranın başvuru hakkına sahip olup olmadığı,
- Başvuru usulüne uyulup uyulmadığı, özellikle başvuru dilekçesinde belirtilmesi gerekenlerin belirtilip belirtilmediği,
- Başvuru süresine uyulup uyulmadığı,
- Bireysel başvuru mekanizması ile korunan bir hakkın ihlalinin başvuru konusu edilip edilmediğini,
- Başvuranın kanunda öngörülen idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının başvuru öncesi tüketilip tüketilmediği,

⁴⁰ Kılınç, a. g. e, ss. 39-41.

⁴¹ Aydın, a.g.e., s. 156.

- Aleyhine başvuru yapılan kamu gücünün işlem, eylem ya da ihmalinin, aleyhine Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabilecek işlem, eylem ya da ihmal olup olmadığı bakılır⁴².

Şekil 5: Bireysel Başvurunun Kabul Edilebilirlik İncelemesi



Kaynak: Şekil tarafınca oluşturulmuştur.

Kabul edilebilirlik incelemesi komisyon tarafından ve evrak üzerinden esasa girilmeden yapılır. İnceleme sonucunda kabul edilemez kararı verilirse bu karar kesindir ve ilgililere tebliğ edilir. Komisyon tarafından kabul edilebilirlik incelemesi yapılan başvurunun gerekli koşulları taşımadığına oy birliği ile karar verilen dosyalar hakkına kabul edilemez kararı verilir. Oy birliği sağlayan dosyalar ise bölümlere gönderilir⁴³.

Anayasa Mahkemesi, Anayasanın uygulanması, yorumlanması, temel hakların kapsamının ve sınırının belirlenmesi açısından önem taşımayan, başvuruçunun önemli bir zarara uğramadığı açıkça dayanaktan yoksun dosyaların da kabul edilemezliğine karar verebilir.

⁴² Aydın, a.g.m., s.156.

⁴³ Hasan Tahsin Fendoğlu, Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Hakkı, **Ankara Barosu Dergisi**, 2013/4, Ankara, s. 41.

Bireysel başvurunun kabul edilmez bulunmasının sebepleri, mahkemenin yetkisine ilişkin kabul edilemezlik sebepleri ve diğer sebepler olmak üzere ikili ayrıma tabi tutulabilir.

Tablo 10: Bireysel Başvurunun Kabul Edilemez Bulunma Sebepleri

Mahkemenin Yetkisine İlişkin Kabul Edilemezlik Sebepleri	Diğer Sebepler
<ul style="list-style-type: none">• Zaman bakımından yetkisizlik• Yer bakımından yetkisizlik• Konu bakımından yetkisizlik• Kişi bakımından yetkisizlik	<ul style="list-style-type: none">• Başvuru süresinin aşımı• Başvuru yollarının tüketilmemiş olması• Önemsiz zarar bulunması• Açıkça dayanaktan yoksunluk<ul style="list-style-type: none">○ Kanun yolu şikayeti○ Açık ve görünür bir ihlalin bulunmaması○ Kanıtlanmamış şikayetler○ Karmaşık ve zorlama şikayetler

Kaynak: Tablo tarafınca oluşturulmuştur.

2. Esas İncelemesi

Kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvurunun esas incelemesi bölümler tarafından yapılır. İki ayrı bölüm, Başkanvekilleri başkanlığındaki en az 4 üye, toplam 5 kişi ile toplanırlar. Bölümler, esas hakkındaki incelemede, temel hak ve özgürlüklere başvuruya konu kamu işlemleriyle müdahale edilip edilmediği, eğer bir müdahale varsa bu müdahalenin anayasa yargısı açısından anayasal sınırlar içinde meşru olup olmadığını inceler. Bu incelemede bireyin ihlal edildiğini iddia ettiği temel hakkın korunması yönünden bir denetim yapılmasının yanında, iddianın genel bir öneme sahip olup olmadığı da incelenir⁴⁴.

Bölümler, esas inceleme aşamasında, başvuruçunun temel haklarının korunması için zorunlu gördükleri tedbirlere resen veya başvuruçunun talebi üzerine karar verebilir. Tedbiri karar verilmesi halinde, esas hakkındaki kararın en geç altı ay içinde verilmesi gerekir. Aksi takdirde tedbir kararı kendiliğinden kalkar.

⁴⁴ Atasoy, a.g.m., s. 84.

Bölümler, evrak üzerinden karar verebileceği gibi duruşmada yapabilirler. Bölümlerin her türlü araştırmaya yapıp, her türlü evrak, bilgi ve belgeyi de isteyebilirler.

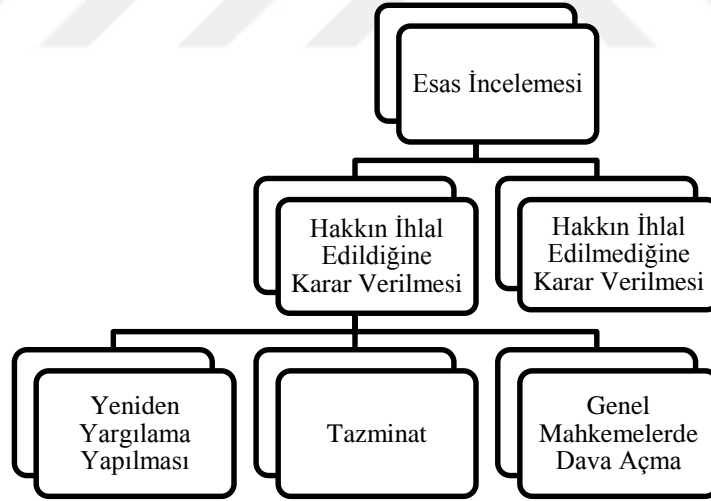
6216 sayılı kanunun 49. maddesine göre, bireysel başvurunun kabul edilebilirliğine karar verilmesi halinde başvurunun bir örneği Adalet Bakanlığı'na gönderilir. Adalet Bakanlığı gerekli gördüğü halde görüşünü yazılı olarak Mahkemeye bildirir.

3. Bireysel Başvuru Sonucu Verilecek Kararlar

a. Esas İncelemesi Sonucu Verilecek Kararlar

Bölümler tarafından yapılan esas incelemesi sonucunda, başvuru Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek protokollerde kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir (6216 sayılı kanun md. 45/1, md. 50/1).

Şekil 6: Esas İnceleme Sonucu Verilecek Kararlar



Kaynak: Şekil tarafimca oluşturulmuştur.

(1) Hak İhlali Gerçekleşmediğine Dair Karar

Esas incelemesi sonucu kamu gücünün işlem, eylem ya da ihmalinden kaynaklanan bir hak ihlali bulunamaz ise Mahkeme başvuru sahibinin bir hak ihlaline uğramadığına karar verir. Bu durumda başvuru sahibinin hak ihlaline uğradığı iddiaları reddedilmiş olur. Diğer

bir deyişle, kamu gücünün yaptığı işlem ya da eylemlerin anayasal sınırlar içerisinde olduğu belirtilmiş olur.

(2) Hak İhlali Gerçekleştiğine Dair Karar

Bölümler tarafından yapılan esas incelemesi sonucunda, başvurunun Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerden İHAS ve buna ek protokol kapsamında olanların herhangi birinin kamu gücünün işlem ya da eylemi sonucunda ihlal edilmiş olması durumunda hak ihlali gerçekleştiğine karar verilir.

Anayasa Mahkemesi'nin bir ihlal tespit etmesi durumunda bu ihlalin muhatabı işlem, eylem ya da ihmali gerçekleştiren kamu gücüdür.

Anayasa Mahkemesi'nin başvurunun hakkının ihlal edildiği kararını vermesi durumunda ihlale neden olan kamu gücü işlemi kendiliğinden ortadan kalkmaz ve Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmiş olmaz. Söz konusu ihlalin bir mahkemesi kararından kaynaklanması durumunda ihlalin ve sonuçlarının nasıl ortadan kaldırılacağı 6216 sayılı kanunun 50. maddesinin 2. fıkrasında ve iç tüzüğün 79/1 maddesinde belirtilmiştir. Buna göre tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa;

- İhlali ve sonuçlarının ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir.
- Yeniden yargılamasında hukuki bir menfaat bulunmayan durumlarda başvuru lehine tazminat hükmedilir.
- Başvurucuya genel mahkemelerde dava açma yolu gösterilir.

(a) Yargılamanın Yenilenmesi

Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru sonucunda bir ihlal tespit etmesi durumunda tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmış ise ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir⁴⁵.

⁴⁵ İbrahim Şahbaz, Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru ve Sorunlar, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Nisan 2011, s. 109.

(b) Tazminat

6216 sayılı kanun 50/2. maddesine göre Anayasa Mahkemesi ihlal tespitine karşın, yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hallerde başvuru lehine tazminat hükmedilir ya da genel mahkemelere dava açma yolu gösterilir.

Mahkeme Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye'nin taraf olduğu buna ek protokoller kapsamında olanların kamu gücünün işlem ya da eylemi nedeniyle ihlal edilmesi durumunda, bu işlemden zarar görene tazminat hükmedilmesi gerekir. Yani Mahkemenin tazminat hükmetmeyi gerektiren durumların varlığı ve olağan yargı yolunda hakkını alamayacağı durumlarda tazminat hükmedilir.

(c) Genel Mahkemelerde Dava Açma Yolunun Gösterilmesi

6216 sayılı kanunun 50. maddesinin 2. fıkrası uyarınca yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hallerde başvuru lehine tazminat hükmedebilir ya da genel mahkemelerde dava açma yolu gösterilir.

Anayasa Mahkemesi İç tüzüğünün 79. maddesinin 1. fıkrası uyarınca “tazminat miktarının daha ayrıntılı inceleme gerektirmesi durumunda bölüm bu konuyu kendisi karar bağlamaksızın genel mahkemelere dava açma yolunu gösterebilir.” Başvuru bu durumda Mahkemenin gerekçeli kararında tespit ettiği hususları dayanak göstererek genel mahkemelerde dava açma yoluna gidilebilir. Ancak dava açma zorunluluğu bulunmamaktadır.

b. Diğer Kararlar

(1) Düşme Kararı

Bölümlerce ve Komisyonlarca yargılamanın her aşamasında düşme kararı verilebilir (İçtüzük md. 20). 6216 sayılı Kanun'da sadece davadan feragat halinde düşme kararı verilebileceği belirtilmiş olmasına rağmen, İç tüzükte davadan feragatin yanında düşme kararı verilebilecek başka durumlarda belirtilmiştir. Buna göre bölümler ve

komisyonlarca yargılamanın her halinde aşağıdaki hallerde düşme kararı verilebilir (İç tüzük md. 80).

- Başvurucunun davadan açıkça feragat etmesi,
- Başvurucunun davasını takipsiz bıraktığının anlaşılması,
- İhlalin ve sonuçlarının ortadan kalkmış olması,
- Bölümler ya da komisyonlarca saptanan herhangi bir gerekçeden dolayı başvurunun incelenmesinin sürdürülmesini haklı kılan bir neden görülmemesi.

(2) Pilot Karar

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğünde pilot karar adında yeni bir karar tekniği düzenlenmiştir. Bu karar Anayasa'da ve Anayasa Mahkemesi'nde yasasında yer almamaktadır. Pilot karar belirli bir olayda sözleşme ihlalinin olup olmadığının belirlemek ihlal varsa ihlalin kaynağı olan aksaklığın tanımlamak, kamu gücüne bu aksaklığın nasıl giderileceğine yönelik belirtilenlerin işaret edildiği bir karar tekniğidir. Ayrıca Mahkeme önünde duran aynı nitelikteki olayların çözümüne yönelik hukuk yollarının yaratılması veya en azından yapılandırılması amacını gütmektedir⁴⁶.

Kanuni düzenleme olmamakla birlikte, pilot karar usulü Anayasa Mahkemesi içtüzüğüne alınmıştır. Buna göre; bölümler bir başvurunun yapısal sorundan kaynaklandığını ve sorunun başka başvurulara da yol açtığı tespit etmeleri ya da durumun yeni başvurulara yol açacağını öngörmeleri halinde, pilot karar usulünü uygulayabilirler. Bu usulde konu hakkında bölüm tarafından pilot bir karar verilir. Benzer nitelikteki başvurular bu ilkeler çerçevesinde çözümlenir; çözümlenemediği takdirde Mahkeme tarafından topluca görülerek karara bağlanır.

D. BİREYSEL BAŞVURU KARARLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Bireysel başvuru sonucu verilen kararlar, başvuru ya da kanuni temsilcisine, Adalet Bakanlığı ve ilgililere tebliğ edilir. Mahkemenin bireysel başvuru sonucu verdiği kararlar ise davanın tarafı olan kişiler tarafından etkili olur. Mahkeme olayla sınırlı ve

⁴⁶ Şirin, a.g.ç., s. 133.

yalnız tarafları bağlayıcı karar vermekle yetkilidir⁴⁷. Mahkemenin bireysel başvuru sonucu verdiği kararlar kesindir. Ancak Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunmak İHAM e başvurmaya engel değildir. Başvurucu isterse İHAM' a da başvuru da bulunabilir. Fakat İHAM' a başvurmak için iç hukuktaki bireysel başvuru yolunu kullanmış olması gerekir.

Anayasa'nın 153\6 maddesine göre; “Anayasa Mahkemesi kararları ...yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar.” Aynı açıklama 6216 sayılı Kanun'un md. 66\1 de de belirtilmiştir. Buna göre ; “Mahkeme kararları Devletin yasama, yürütme, yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar.” Bu düzenlemeden anlaşıldığı üzere Anayasa Mahkemesi'nin kararları genel hukuki bağlayıcılık niteliğine sahiptir. Dolayısıyla bireysel başvuru yoluna başvurulması sonucunda verilen kararlar da kesin olup değiştirilemez niteliktedir.

Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru sonucu verdiği kararların nasıl yerine getirileceğine ilişkin 6216 sayılı kanunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğü'nün 84. maddesinde “bireysel başvuruların incelenmesinde, kararların infazında kanun ve içtüzükte hüküm bulunmayan hallerde ilgili usul kanunlarının bireysel başvurunun niteliğine uygun hükümleri uygulanır” biçiminde bir düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemeden bireysel başvurunun konusuna ve verilen kararın niteliğine göre ilgili usul kanununun infaz hükümleri uygulanacağı anlaşılabilir.

VI. VERGİLENDİRME ALANINDA BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN KAPSAMI

Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamı ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokollerde yer alan temel hak ve özgürlüklerden birinin kamu gücü tarafından ihlali sonucunda iç hukuktaki olağan kanun yolları tüketildikten sonra, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna gidilebileceğini daha öncede belirtmiştik.

Toplum halinde yaşamının bir sonucu olarak ortaya çıkan kamusal ihtiyaçların finansmanında devlet hukuki zorunluluk altında vergi alma yetkisine sahiptir. Devletin

⁴⁷ Ekinci ve Sağlam, a.g.ç., s. 26.

vergilendirme yetkisinin temelinde ise egemenlik kavramı yatmaktadır. Devlet, egemenlik gücüne dayanarak kişilerden zorunlu ve karşılıksız bir yükümlülük olan vergiyi alabilmektedir. Bu bağlamda devlet vergilendirme yetkisini bağımsız olarak kullanabilir⁴⁸.

Bu egemenlik gücünün kaynağı ise Anayasa' dır. Ülkemizde vergi, Anayasa'nın "temel hak ve ödevleri" başlıklı ikinci kısmının "siyasi haklar ve ödevler" başlıklı dördüncü bölümünde vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde düzenlenmiştir. Bu nedenle de "vergi ödevi", bir siyasi ödev olarak benimsenmiştir.

1982 Anayasa'sının 73.maddesi aşağıdaki gibidir;

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir."

Buna göre vergi hukukunun temel ilkeleri şöyledir;

- Verginin yasallığı ilkesi,
- Mali güce göre vergilendirme yetkisi ilkesi,
- Verginin genelliği ilkesi,
- Vergilemede eşitlik ilkesi,
- Vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı ilkesi,
- Verginin kamu giderlerine tahsis edilmesi ilkesi

Bu ilkelerden anlaşılacağı üzere, vergi kamu giderlerinin finansmanını sağlamak amacıyla yasa ile konulur ve mükellefin mali gücüne göre, toplumun her kesiminden alınır.

Maliye politikasının sosyal amacı nedeniyle vergi yükü adil ve dengeli olarak dağıtılır ancak ekonomik, sosyal ve kültürel değişiklikler nedeniyle bazı muafiyet ve

⁴⁸ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. b., Beta Basım, İstanbul, 2000, s. 230.; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 3. b., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008, s. 6.

istisnalar getirilmiştir. Vergi gelirleri, bütçe aracılığıyla kamu giderlerinin finansmanında kullanılır.

Avrupa İnsan Hakları Hukuku'nda vergilendirme ilkeleri⁴⁹;

- Kamu yararı ve genel menfaat ilkesi,
- Yasallık ilkesi,
- Adil denge ve orantılılık/ölçülülük ilkesi,
- Hukuki güvenlik ve istikrar ilkesi

Adil denge, kamu yararı ve genel menfaatlerin bireylerin temel haklarının gerekleri arasında adil bir denge kurulmasıdır. Orantılılık ve ölçülülük ise, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında başvurulan aracın ulaşılmak istenen amaca uygun, gerekli ve orantılı olmasıdır⁵⁰. Bu açıdan ölçülülük ilkesi genel olarak vergilendirme yetkisinin aşırı kullanılmasını önlemek için sınırlama aracı olarak değerlendirilebilir⁵¹.

Hukuki güvenlik, kişilerin hukuksal ilişkilerinde tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, hukuki istikrar ise bu kurallara dayanılarak kazanılan hakların korunacağına dair güvence verilmesidir.

Yukarıda da bahsedildiği üzere vergi ödevi, Anayasa'nın 73. maddesinde; temel hak ve özgürlükler kısmının siyasi hak ve ödevler bölümünde kanunilik, eşitlik, mali güç ve vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı ilkeleri esas alınarak düzenlenmiştir. Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı aynı zamanda kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırını oluşturduğundan bu yetkinin keyfi şekilde kullanılmasını önlemekte temel hak ve özgürlükler kapsamında değerlendirilmelidir.

Vergi işlemleri ve davalarında, mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, etkili başvuru hakkı, eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı, özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı, aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama, seyahat özgürlüğü, düşünce özgürlüğü gibi haklarda ihlal söz konusu olabilir. Dolayısıyla, vergilendirme ile ilgili işlem ve davalarda temel hak ve özgürlükler ihlal edilebileceği için olağan kanun yolları tüketildikten sonra Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna gidilebilir.

⁴⁹ Yunus Şengöz, "Vergi ve Vergi Cezaları İçin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda Bulunulabilir Mi?", **Vergi Sorunları**, S. 308, Mayıs 2014, ss. 68-69.

⁵⁰ Yücel Oğurlu, *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 25.

⁵¹ Gerçek ve Bakar, a.g.m., s. 15.

A. ADİL YARGILANMA HAKKI

1. Adil Yargılanma Hakkı Kavramı

İnsanca yaşamının bir gereği olarak bireylerin, özgür olmalarını sağlayan adalet kavramı, temel haklar konusunda vazgeçilmez, devredilmez nitelikler taşıdığı için oluşan adil bir hukuk düzeni ile herkesin haklarını koruyarak ideal hukuk düzeni sağlanabilir. Hukukun üstünlüğü ilkesini temel alan adil yargılanma hakkı ile bireylere hukuki güvenceler verilerek adaleti sağlamaya çalıştığı anlaşılabilir⁵².

Tanım olarak adil yargılanma hakkı, hukukun üstünlüğüne dayanılarak demokratik hukuk devletinde bireyin yargılama sürecinde adil karar verebilmesi için gereken koşulları isteme hakkıdır. Bu durum devlete yargılamanın hakkaniyete uygun ve adil şekilde yerine getirme ödevini yükler. Anlaşılacağı üzere adil yargılanma hakkı adaletin dağıtımını ile değil adaletin adil dağılımını ile ilgilidir.

Adil yargılanma hakkı, Anayasa'nın 36. maddesinde hak arama hürriyeti başlığı ile düzenlenmiştir. İlgili madde şöyledir: *“herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.”*

2. Adil Yargılanma Hakkının Unsurları

İHAS'ın 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı her ne kadar sözleşmede tanımlanmamış olsa dahi, herkesin davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ve cezai olarak kendisine yöneltilen suçlar hakkında, davanın makul bir süre içerisinde görülmesini, kararın aleni olarak verilmesini isteme gibi hakkı olduğu açıkça belirtilmiştir. Ayrıca söz konusu maddede yargı yerinin tarafsızlığı ve bağımsızlığı, yargılamanın adil ve aleni olması, yargılamanın makul sürede gerçekleşmesinin yanı sıra, bu hak mahkemeye başvurma hakkı, çekişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ve susma hakkını da kapsar niteliktedir⁵³.

⁵² A. Şeref Gözübüyük ve Feyyaz Gölcüklü, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması”, 9. b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 266.

⁵³ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım, Eylül 2006, İstanbul, s. 81.

a. Yargı Yerinin Tarafsızlığı ve Bağımsızlığı

İHAS' ın 6/1 maddesinin ilk cümlesinde *“herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından,yargılanma hakkına sahiptir.”* denilmektedir. Burada üzerinde durulması gereken noktalar ise yasayla kurulmuş mahkeme, tarafsız mahkeme ve bağımsız bir mahkemenin var olmasıdır.

Sözleşmede yer alan mahkeme kavramı, kanunla kurulan; yürütme organı ve taraflar önünde bağımsız ve tarafsız ve yargılama usulü güvencesine sahip bir makamı bir ifade etmektedir. Mahkemenin bağımsız olması ile kastedilen herhangi bir kişi ya da organdan özellikle yürütme erki ya da davadaki tarafların etki alanı dışında olmaktır.

b. Yargılamanın Makul Sürede Gerçekleşmesi

İHAS' ın 6.maddesi'ne göre *“herkes, medeni hak ve yükümlülükleri ile hakkındaki bir suç istinadının karara bağlanmasında, ... makul bir sürede, ... yargılanma hakkına sahiptir.”* Makul süreye ilişkin güvence, hem ceza davalarında hem de hukuk davalarında uygulanır. Ancak vergi aslına ilişkin yargılama süreçleri 6. madde kapsamında değerlendirilmediği için, makul süre ile ilgili açıklamalar vergi cezalarına yönelik olarak algılanmalıdır⁵⁴.

Makul süre sınırının getirilmesinin amacı, bütün hak arayanları yargılama işlemlerinin uzamasına karşı korumak ve bireyin uzun yargılama süreçlerinden etkilenmesini önlemektir.

Makul sürede yargılanma hakkı ile ilgili Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru örnekleri mevcuttur. Anayasa Mahkemesi'ne yapılan 2014/431 sayılı başvuruda, başvuru, “vergi usul kanununa muhalefet” suçunu ihlal ettiği gerekçesiyle yargılandığı davanın makul sürede sonuçlanmadığını belirterek, adil yargılanma hakkını ileri sürmüş ve manevi tazminat talebinde bulunmuştur.

Yapılan incelemeler sonucunda başvuru kabul edilmiş ve dava görülmüştür. Davanın sonucunda ise başvuru makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar

⁵⁴ Yaltı, a.g.e., s. 121.

verilmiş ve ihlalin sonuçlarını ortadan kaldırmak için başvurucuya manevi tazminat ve başvuru için ödenen harcın ve vekalet ücretinin kendisine ödenmesine oy birliği ile karar verilmiştir⁵⁵.

c. Kararların Adil ve Aleni Olarak Verilmesi

İHAS' ın 6/1 maddesinin ilk cümlesinde *“herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, ...kamuya açık olarak makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar aleni olarak verilir”*

İlgili maddede belirtildiği üzere, aleni duruşma hakkı hem davanın taraflarına, hem de demokratik toplumda kamuya ait bir hak olup, duruşmaların kural olarak tarafların talebine gerek olmaksızın sözlü ve kamuya açık olmasıdır.

1982 Anayasa'sının 141. maddesinde mahkemelerin herkese açık olarak yapılması gerektiği ile ilgili hüküm bulunmaktadır. Söz konusu madde şöyledir: *“mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verebilir.”*

d. Mahkemeye Başvurma Hakkı

Mahkemeye başvurma hakkı, 6/1. maddede açık olarak ifade edilmemekle birlikte, İHAM hukukun üstünlüğünden yola çıkarak, düzenlemenin söz konusu hakkı içerdiği sonucuna varmıştır. Mahkeme adil yargılama hakkının sadece adaletin işleyişini değil örgütlenişini de içerdiğini belirlemiştir⁵⁶.

e. Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargılama İlkesi

Silahların eşitliği ilkesi, yargılamadaki taraflar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin sağlanmasını amaçlamaktadır⁵⁷. Yani tarafların eşit olması anlamına gelir. Bu

⁵⁵ AYM BBY, B.No: 2014-/431, KT: 7/11/2014, RG. 03.02.2015.

⁵⁶ Yaltı, a.g.e., s. 114.

⁵⁷ Sibel İnceoğlu, “Birinci Yılında Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Kararlarının Analizi”, **Anayasa Hukuku Dergisi**, C. 3, S. 5, Y. 2004, s. 175.

ilke, hem ceza hem de hukuk davalarında, her taraf için mahkemeye davasını karşı tarafa göre daha belirgin bir biçimde daha olumsuz sayılamayacak koşullarda sunabilme olanağının sağlanmasını ifade eder⁵⁸.

Silahların eşitliği ilkesinin temeli, gerek hakkaniyet ilkesi çerçevesinde gerekse kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği, nedeni hakkında en kısa zamanda, anladığı dilde ayrıntılı biçimde bilgilendirilmek, savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak ve bu haklardan davanın her iki tarafında eşit biçimde faydalanması için uygun zeminin hazırlanmasıdır.

Çelişmeli yargılama ilkesi ise, daha çok uyuşmazlık konusunun tartışılmasına tarafların etkin katılımın güvence altına alır⁵⁹. Yani hem iddia makamına hem de savunma bakımından karşı tarafın öne sürdüğü kanıtlara ilişkin öğelerden ve gözlemlerden bilgi edinilmesini ve bunların tartışılmasını ifade eder.

f. Susma Hakkı

Susma hakkı, bir suç isnadı altında bulunan kişinin kendi aleyhine delil vermeme hakkının bir sonucudur. Susma hakkı bir savunma aracıdır. Bu hak kişinin kendini suçlayıcı bir duruma düşmesine yol açacak şekilde zorlanmama hakkının bulunduğu ifade eder. Susma hakkının iki yönü bulunmaktadır. Birincisi; kişinin yetkili makamlara kendini suçlayıcı ifade ve belge vermeme hakkı, ikincisi ise sessiz kalmanın kişi aleyhinde delil olmamasına ilişkindir⁶⁰.

Vergi hukukunda susma hakkı, vergi yükümlüsünün kendi aleyhine delil teşkil edebilecek bilgi ve belgeleri ya da beyanları vergi idaresine vermeme hakkı, vergi idaresinin bilgi ve belgeye ulaşma yetkisinin sınırını oluşturur⁶¹.

3. Vergilendirme Açısından Adil Yargılanma Hakkı

Anayasa'nın 73. maddesinde açıklanan ve demokrasinin de temel unsurlarından biri olarak kabul edilen vergi ödevi geniş kapsamlı yorumlanmalı ve Anayasa Mahkemesi

⁵⁸ Yaltı, a.g.e., s. 125.

⁵⁹ İnceoğlu, a.g.m., s. 175.

⁶⁰ Yaltı, a.g.e., s. 139.

⁶¹ Yaltı, a.g.m., s. 140.

tarafından da aynı şekilde adil yargılanma hakkı kapsam dahilinde düşünölmelidir⁶². Yani vergi suç ve cezaların varlığı durumunda, mükelleflerin yargılanma süreçlerinde adil yargılanma hakkından yararlanabileceği kabul edilmiştir⁶³.

Suç unsurları açısından konuya bakıldığında, her ne kadar vergi suçlarında uygulanacak cezai yaptırımın niteliği tartışmalı olsa da amaç hukuki yararın korunmasıdır. Suç, bir yandan hazine kaybını önlemek ve ortaya çıkan vergi ziyasını telafi etmek olurken, diğer yandan da kamu düzeninin bozulmasını önlemek ve bozulan kamu düzenini yeniden sağlamayı amaçlamaktadır⁶⁴. Söz konusu suç, idari nitelikte ise verilen cezalar yükümlünün malvarlığını etkileyecek şekilde olurken, suç adli vergi suçu niteliğinde ise, özgürlüğü bağlayıcı cezalar uygulanır, bu cezalardaki yaptırımlar ise ceza mahkemeleri tarafından ve ceza usulüne göre uygulanır⁶⁵.

B. MÜLKİYET VE MÜLKİYETİN KORUNMASI HAKKI

1. Mülkiyet ve Mülkiyet Hakkı Kavramı

Mülkiyet hakkı, mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkıdır. Hukuki bir kavram olarak mülkiyet, sahiplik, iyelik, maliklik, kişinin mal varlığı üzerindeki egemenliğidir⁶⁶. Malikin mal üzerindeki egemenliği ise elde bulundurma, kullanma, yaralanma, tahrip etme, niteliğini değiştirme, hukuki işlemlere konu yapabilme, başkasına engel olma, elden çıkarabilme gibi yetkileri içerir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının ikinci kısmının “kişi hakları ve ödevleri” başlıklı ikinci bölümünde yer alan 35. maddede düzenlenmiştir. Maddeye göre “*herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.*” Bu haliyle madde, mülkiyet hakkı ile ilgili olarak kuralı koyduktan sonra; bu hakkın sınırlanmasına

⁶² Tuğçe Akdemir, “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 111, 2014, s. 272.

⁶³ Serkan Ağar, “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 59, 2005, s. 351.

⁶⁴ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 23.

⁶⁵ Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi, Ankara, 2007, s. 77.

⁶⁶ Yılmaz, a.g.e., s. 584.

ilişkin ölçütü ve sınırı belirlemiştir. Ayrıca, kişilere de, mülkiyet hakkının kullanılması ile ilgili olarak, toplum yararına aykırı kullanmama ödevi getirmektedir.

İHAS' ın 1. protokole ek 1. maddede mülkiyetin korunması hakkında açıklamalar yer verilmiştir. Söz konusu madde aşağıdaki gibidir:

“Her gerçek veya tüzel kişinin, mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka helal getirmez.”

İHAS 1.protokole ek 1. madde ve Anayasasının 35. maddeleri birbirinden tekrarı gibidir. Ancak aradaki tek fark 35. maddede vergi ve diğer katkı payları ile para cezalarının ödenmesini sağlamak amacıyla mülkiyet hakkına getirilebilecek sınırlama mevcut değildir.

1 nolu ek protokolün 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında, mülkiyet hakkının istisnası olarak gösterilen, Devletin vergi toplama faaliyeti, bu uluslararası düzenlemeden farklı olarak, Anayasanın İkinci Kısmının siyasi hak ve ödevlerle ilgili dördüncü bölümünde, ayrı bir maddede; 73. maddede düzenlenmiştir.

73. maddenin ilk iki fıkrasında herkesin, kamu giderlerini karşılamak için, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmiştir.

Buna göre; Devlet vergi koyma yetkisini, ancak kamu giderlerini karşılamak için kullanabilme imkanına sahiptir. Ancak, bu meşru amacın varlığı, konulan verginin Anayasaya uygun olabilmesi için yeterli değildir. Ayrıca; Devlet, vergi koyarken, mükelleflerin mali gücü ile kamu giderlerini karşılama amacı arasında adil bir dengenin bulunmasına da özen göstermek; bunu da, maliye politikasının sosyal amacı edinmek zorundadır.

Maddenin, üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulup, değiştirilip ve kaldırılacağı belirtilmiş ve vergi koyma yoluyla mülkiyet hakkını sınırlama ölçütü olarak, kanun kabul edilmiştir.

Son olarak maddenin son fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

2. Vergilendirme Açısından Mülkiyet Hakkı

Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Verginin mülkiyet hakkına müdahale niteliğinde olduğu ve bireye kısıtlama getirdiği kuşkusuzdur. Ancak bu müdahale Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında Avrupa standartlarına uygun olduğu sürece yasaldir. Söz konusu standartlar, İHAS Protokol 1, md 1 açısından verdiği kararlara göre şekillenir⁶⁷. Söz konusu protokolün 1.maddesine göre, mülkiyet hakkı esastır ve temel insan hak ve özgürlüklerindedir. Ancak, kişilerin bu temel hak ve özgürlüğü olan mülkiyet hakkı, kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak sınırlandırılabilir.

Vergi, demokratik ülkelerde, bir yandan devlete mükellefin özel mülkiyetine müdahale hakkı verirken, diğer taraftan da bu ödevi yerine getiren mükellefe de hükümetten bunun hesabını sorma hakkı verir. Vergi, mülkiyet hakkına müdahale olarak, tüm temel insan hak ve hürriyetlerini kullanmayı veya bunlardan yararlanmayı olumsuz etkilemektedir. Bu bağlamda da, vergi ve vergi cezaları, devletin, temel insan hak ve özgürlüklerinden olan mülkiyet hakkına müdahalesinin bir istisnasıdır, tüm temel insan hak ve hürriyetlerini kullanmayı veya bunlardan yararlanmayı olumsuz olarak etkiler ve

⁶⁷ Billur Yaltı, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihli İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri: N.K.M ve Yehova Şahitleri Kararları: Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme”, **Vergi Sorunları**, S. 300, Eylül 2013, s. 64.

vergi ve vergi ceza yasaları da temel insan hak ve özgürlüklerine ilişkin hukuki düzenlemelerdir⁶⁸.

Bu nedenle de, tarh edilen vergiler ve kesilen vergi cezaları ile insan hakları ihlal edildiği iddiasında bulunan mükelleflerin olağan iç hukuk yolları tükendikten sonra Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabilmesi mümkündür.

Nitekim, Mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia eden 10 adet başvuru mevcuttur. Bu başvurulardan 6 tanesi gerekli maddi ve şekli şartları taşımadığı için reddedilmiştir. Diğerleri ise incelenmek üzere kabul edilmiştir.

Söz konusu 2014\6192 sayılı başvurunun konusunu haksız yere tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi ziyai cezalarına karşı açılan davanın reddedilmesi oluşturmaktadır. Başvurucu davanın reddedilmesi ile mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Görülen dava sonucu başvurunun mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiş ve ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için, yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmadığı anlaşıldığından başvurucuya tazminat ödenmesine ayrıca başvuru tarafından yapılan harç ve vekalet ücreti giderlerinin geri ödenmesine oy birliğiyle karar verilmiştir⁶⁹.

C. ETKİLİ BAŞVURU HAKKI

1. Etkili Başvuru Kavramı

İHAS'ın 13. maddesi, taraf devletlerin sözleşmedeki haklarından birinin ihlali iddiasını dile getiren kişinin, iç hukukta hak ihlalini ve sonuçlarını ortadan kaldıracak nitelikte bir başvuru yoluna sahip olmasını anlatır.

İHAS 13. maddesi şöyledir: *“Bu sözleşmede tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, söz konusu ihlal resmi bir hizmetin ifası için davranan kişiler tarafından gerçekleşmiş olsa dahi, ulusal bir merci önünde etkili bir yola başvurma hakkına sahiptir.”*

⁶⁸ Şengöz, a.g.m., s. 70.

⁶⁹ AYM BBY, B.No: 2014/6192, KT: 12\11\2014, RG, 21\2\2015 – 29274.

Bu madde, “bu sözleşmede tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes” ibaresine yer vererek hakkın kapsamını, İHAS’ da güvenceye alınan haklarla sınırlı tutmaktadır.

Öte yandan, Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasa’sının 40. maddesinde sözleşmeye göre daha geniş bir hak ve özgürlükler listesi ortaya koymuştur. Söz konusu 40. madde şöyledir: “*Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir.*”

2. Vergilendirme Açısından Etkili Başvuru Hakkı

Etkili başvuru hakkı özellikle kanun gereği tarh, tahakkuk ve tebliğ edilmiş sayılan vergiler bakımından önemlidir. Verginin kanun gereği, tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş sayılması emlak vergisi, motorlu taşılar vergisi (MTV), çevre temizlik vergisi gibi vergiler bakımından uygulanır. Örneğin Belediye Gelirleri Kanunu’nun çevre temizlik vergisine ilişkin mükerrer 44. maddesinde işyeri olarak kullanılan binaların çevre temizlik vergisine mükellefler tarafından hangi aşamada ve nasıl itiraz edilebileceği belli olmaması etkili başvuru hakkının ihlali olarak kabul edilebilir⁷⁰.

D. EŞİTLİK İLKESİ VE AYRIMCILIK YASAĞI

1. Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı Kavramları

Eşitlik ilkesi, her şeyden önce herkesin her kim olursa olsun kanun önünde aynı haklara sahip olmasını, devletin hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa ayrıcalık tanımamasını ifade etmektedir⁷¹.

Adaletli bir vergi, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınmasıyla hazırlanan ve hem yatay eşitliğe hem de dikey eşitliğe uygun olan vergilerdir. Buna göre⁷²:

⁷⁰ Kocaer, a.g.e., s. 42.

⁷¹ Nurettin Bilici, a.g.e.,s. 11.

⁷² Richard A. Musgrave, “Horizontal Equity, Once More”, **National Tax Journal**, 1990, Vol. 43, No: 2, s. 113’den aktaran Tuğçe Akdemir, “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu”, **TBB Dergisi**, S. 111, 2014, s. 269.

Yatay eşitlik, aynı ya da benzer durumda olan yükümlülerin “eşitlere eşit muamele ilkesi” gereğince aynı boyutta ve aynı şekilde vergilendirilmesini ifade eder. Dikey eşitlik ise sosyal ve ekonomik durumları birbirinden farklı olan yükümlülerin farklı muamelelere tabi tutulmasını ifade eder, Böylece, içinde buldukları duruma göre, bazı bireyler diğerlerine göre daha yüksek vergi ödeyeceklerdir⁷³.

Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin vermiş olduğu bir karar şöyledir:

Anayasa Mahkemesi, “...vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen “verginin mali güce göre ödenmesi”, “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğunu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir...”⁷⁴.

Anayasa’nın Genel Esaslar Başlıklı Birinci Kısımının 10.maddesinde eşitlik ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre “herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.”

Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunanların yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Ayrıca bu ilke aynı duruma sahip olanların ayrı muameleye maruz kalmasını engellemektedir. Anayasa’nın amaçladığı eşitlik mutlak ve eylemli eşitlik değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumda bulunanlara aynı, ayrı hukuksal durumda bulunanlara ayrı kurallar uygulanırsa, Anayasa’nın öngördüğü eşitlik ihlal edilmiş sayılmaz⁷⁵.

Bu ilkenin İHAS karşılığı 14. maddede ayrımcılık yasağı başlıklı madde ile düzenlenmiş olup, söz konusu madde aşağıdaki gibidir.

“Bu Sözleşme’ de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa

⁷³ Stiglitz, Joseph E., Economics Of The Public Sector, 3. Bs., W.W. Norton & Company, New York \ London, 2000, s. 469.; den aktaran; Tuğçe Akdemir, a.g.m., s. 269.

⁷⁴ Anayasa Mahkemesi, 6.7.1995,80/27 (RG:2.2.1996, 22542).; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Basım, 6. b., Kasım 2014, s. 68.

⁷⁵ Acu, a.g.m., s. 430.

mensupluk, servet, doğum veya herhangi başka bir durum bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanır.”

2. Vergilendirme Açısından Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı

Anayasa'nın 73. maddesinde eşitlik ilkesi kabul edilmiştir. Buna göre “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” Böylece Anayasa'da vergi ödevi bakımından Türk vatandaşı ile yabancı arasında ayırım yapılmamış; bir kişi ister Türk vatandaşı olsun ister yabancı olsun mali gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğü hükme bağlanmış ve eşitlik ilkesine uygun davranılmıştır. Böylece vergilendirme bakımından vergiyi doğuran olay ve mali güç esas alınmıştır.

Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ilkesi ve adaletin sağlanması amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuk açısından mali güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcama olduğu kabul edilmektedir. Bu üç unsurun vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için yükümlülerin ödeme güçlerinin dikkate alınması gerekir. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Bu nedenle yasa koyucunun vergilendirmede kişilerin mali güçlerini dikkate alması gerekir⁷⁶.

Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın ödeme gücü olanların, mali gücüne göre vergi yüküne katılmasını ve ödeme yapmasını ifade eder. Bu ilke aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olmaktadır. Vergide eşitlik ilkesi ise ödeme gücü aynı olanları aynı oranda vergi ödemesi, ödeme gücü farklı olanların farklı vergi ödemesi durumudur. Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olan ve devletin kamusal gereksinimlerini karşılamak amacıyla egemenlik gücüne dayanılarak tek taraflı irade ile kişilere yüklenen kamu alacağı olarak tanımlanan verginin anayasal sınırlar içerisinde alınması gerektiği bir gerçektir.

Vergi hukukunda verginin niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde bulundurulması gerekir. Bu anlamda, devletin vergilendirme yetkisi, vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır.

⁷⁶ Kocaer, a.g.m., s. 40.

Ayrıca uzlaşma uygulamalarının eşitlik ilkesini ihlal edip etmediği konusu da bireysel başvuru konusu yapılabilir. Çünkü kanun gereği yargı yolu kapatılan işlemlere karşı bireysel başvuru yoluna gidilebilir⁷⁷

E. ÖZEL HAYATIN GİZLİLİĞİ VE KONUT DOKUNULMAZLIĞI

1. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Özel hayatın gizliliği, Anayasanın 20. maddesinde düzenlenmiş olup söz konusu madde şöyledir: *“Herkes, özel hayatına, aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.”*

İHAS’ın 8. maddesindeki özel hayatın gizliliği ile ilgili madde ise aşağıdaki gibidir:

“Herkes özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir.

Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyet ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşulu söz konusu olabilir.”

Bu çerçevede herkes özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesinin isteme hakkına sahiptir. Bu maddede özel yaşam, aile yaşamı, konut ve haberleşmeye ilişkin haklar bir bütün olarak düzenlenmiştir.

Özel hayat, aile bireyleri, yakın arkadaş çevresi ve akrabaları ile olan ilişkilerini içerir. İnsan hakları Avrupa Sözleşmesinde ve İHAM kararlarında özel hayat kavramı yapılmamakla birlikte, özel hayat zorunlu olarak bireyin kendi hayatına en az müdahaleyi içerir. Özel hayat, özel aile ve ev hayatı, fiziksel ve moral bütünlüğü, onuru ve şöhreti, ilgisiz ve utandırıcı gerçeklerin açıklanmaması, özel fotoğrafların izinsiz yayınlanmaması, güvenilirlik verilen veya alınan enformasyonun açıklanmasının engellenmesi olarak tanımlanmıştır.

⁷⁷ Kocaer, a.g.m., s. 42.

2. Konut Dokunulmazlığı Hakkı

Konut dokunulmazlığı hakkı, Anayasa'nın 21. maddesinde düzenlenmiş olup kimsenin konutuna dokunulamayacağı açıkça belirtilmiş olmakla birlikte bazı istisnalarda geliştirilmiştir. Söz konusu istisnalar şöyledir; milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçı olmadığı ve hakim kararı ve kanunla yetkili kılınmış organın yazılı emri olmadıkça kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve eşyasına el konulamaz.

İHAS' da konut dokunulmazlığı ile ilgili ayrı bir madde bulunmamakla birlikte "özel ve aile hayatına saygı hakkı" başlığı altında hem konut dokunulmazlığı hem de özel hayatın gizliliği ile ilgili açıklamalarda bulunulmuştur.

Sözlüklerde genellikle konut kavramı için farklı tanımlar yapılmıştır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde, bir insanın yatıp kalktığı, iş zamanı dışında eyleştiği ya da tüzel kişiliği olan bir kuruluşun bulunduğu ev, apartman gibi yer, eylek, mesken olarak tanımlanmıştır. Ayrıca yerleşmek kasıt ve niyeti olmaksızın yaşanılan veya kalınan yer olarak ta tanımlanabilir. Konut dokunulmazlığı ihlali de, kişi hürriyeti ve kişinin güven ve huzurunun korunması ile sağlanan durumun ihlal edilmesi durumudur.

3. Vergilendirme Alanında Özel Hayatın Gizliliği ve Konut Dokunulmazlığı

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, devletin bilgi alma, bilgi toplama yoluyla özel yaşama müdahalesi söz konusu olabilir. Bu açıdan özel yaşam alanı, hem bilgi toplama, hem toplanan bilgileri saklama, koruma ve kamuya açıklamama açısından (vergi mahremiyeti) hem de yükümlü hakkında toplanan bilgileri yükümlünün ulaşması bakımından değerlendirmek gerekir⁷⁸. İHAM vergilendirmeye ilişkin davalarda, vergi idaresinin yükümlünün özel yaşamına yönelik müdahalesini ekonomik refahın sağlanması veya suçun önlenmesi amacıyla yapılan bir müdahale olarak değerlendirilir⁷⁹.

⁷⁸ Yaltı, a.g.e., s. 167., Bkz. Nihal Saban, "Avrupa İnan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa İle Bir Vergi Hukuk Kavramını Okumak: Vergi Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşleme Süreçleri", XIII Türkiye Maliye Sempozyumu. 14-16 Mayıs 1998.

⁷⁹ Yaltı, a.g.e., s. 167.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

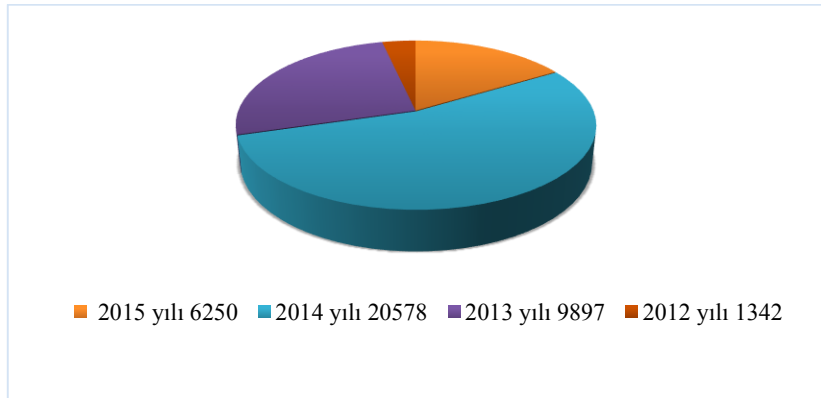
VERGİLENDİRME ALANINDA BİREYSEL BAŞVURU YOLU KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE BURSA ARAŞTIRMASI

I. GENEL OLARAK BİREYSEL BAŞVURU YOLU SONUÇLARININ İNCELENMESİ

A. BİREYSEL BAŞVURU YOLU SONUÇLARININ DURUMU

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu 23 Eylül 2012 den itibaren uygulamaya girmiş olup, uygulanmaya başlandığı tarihten itibaren yoğun başvurular oldu. Yıllara göre yapılan başvuru sayıları, 23 Eylül 2012-31 Aralık 2012 tarihlerinde 1342, 2013 yılında 9897, 2014 yılında 20578, 2015 yılında ise 10 Nisan'a kadar 6250 olmuştur. Buna göre AYM'e toplam 38067 bireysel başvuru yapıldı. Başvuru sayılarına bakıldığında her yıl artış olduğu görülmektedir. Bu durum bireylerin bireysel başvuru yolundan sonuç alabileceklerini düşündüklerini gösteriyor. 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015 tarihleri arasında yapılan başvurular aşağıda şekiller halinde verilmiştir.

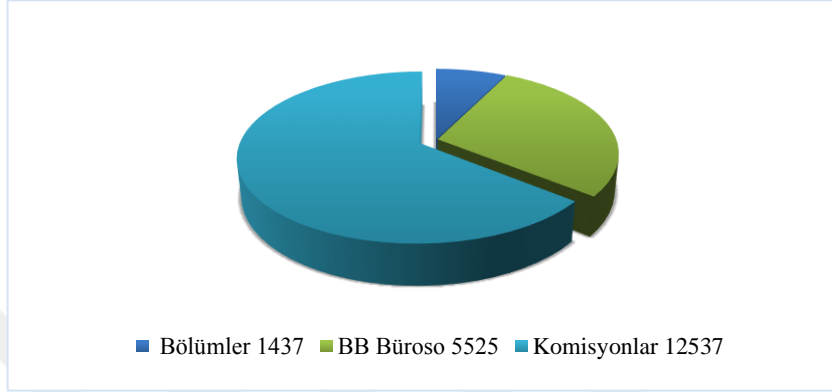
Şekil 7: Yıllara Göre Bireysel Başvuru Sayıları



Kaynak: www.anayasa.gov.tr. AYM Bireysel Başvuru Yolu İstatistikleri 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015.

10 Nisan 2015 tarihi itibariyle Anayasa Mahkemesi'ne toplam 38067 bireysel başvuru yapılmış olup bunların 19529 tanesi karara bağlanmıştır. Kararların 1437 tanesi bölümler, 5525 tanesi bireysel başvuru bürosu ve 12537 tanesi komisyonlar tarafından verilmiştir.

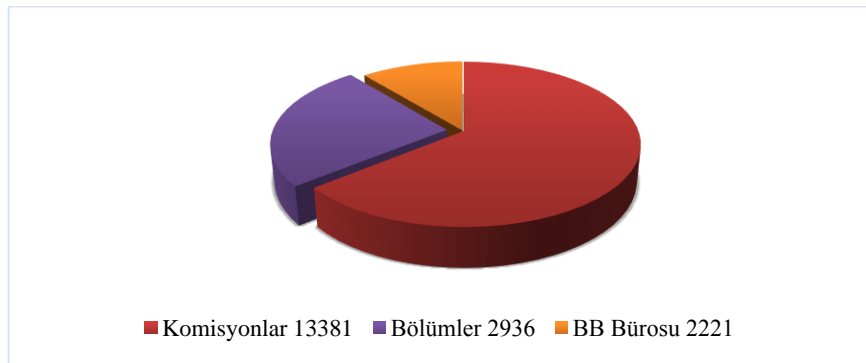
Şekil 8: Karara Bağlanma Durumuna Göre Başvurular



Kaynak: www.anayasa.gov.tr. AYM Bireysel Başvuru Yolu İstatistikleri 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015.

Anayasa Mahkemesi, yapılan 38067 bireysel başvurudan 19529 tanesini karara bağlarken 18538 dosya ise henüz karara bağlanmamıştır. Karara bağlamayan bu başvuruların 2221 i bireysel başvuru büroları, 2936 ı bölümler, 13381 i komisyonlar tarafından görülmektedir.

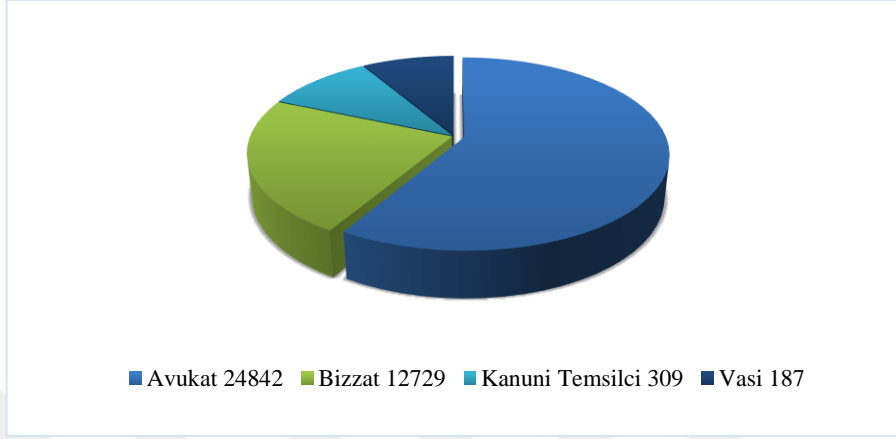
Şekil 9: Derdest Dava Sayıları



Kaynak: www.anayasa.gov.tr. AYM Bireysel Başvuru Yolu İstatistikleri 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvuruların 24842 tanesi avukat aracılığıyla, 12729 u bizzat, 309 kanuni temsilci ve 187 tanesi vasi aracılığıyla yapılmıştır.

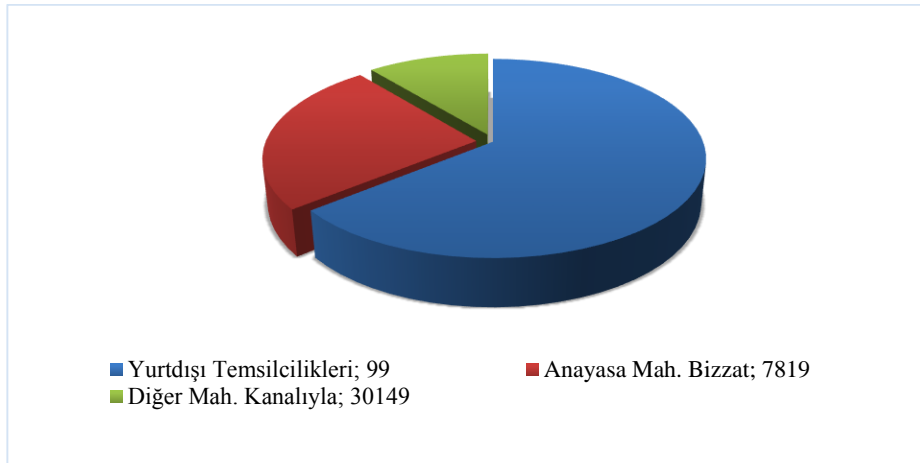
Şekil 10: Başvuruya Yapana Göre Başvuru Sayıları



Kaynak: www.anayasa.gov.tr. AYM Bireysel Başvuru Yolu İstatistikleri 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan 38067 başvurudan 30149 u mahkemeler aracılığıyla, 7819 u bizzat Anayasa Mahkemesi'ne, 99 ise yurtdışı temsilcilikleri aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.

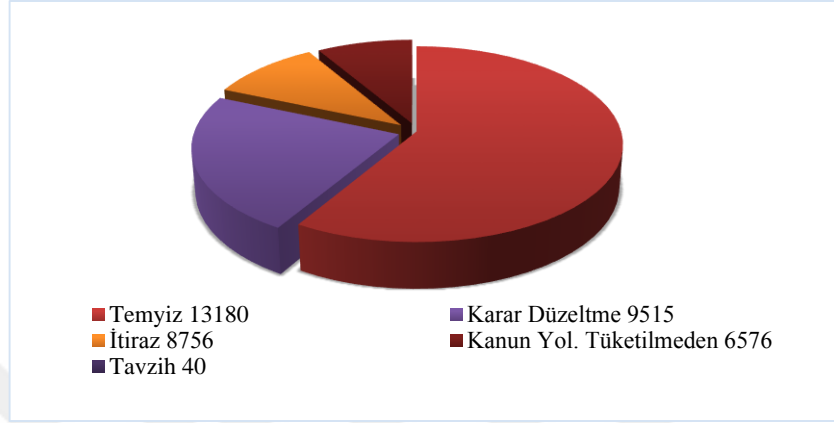
Şekil 11: Başvuru Yapılan Yere Göre Başvuru Sayıları



Kaynak: www.anayasa.gov.tr. AYM Bireysel Başvuru Yolu İstatistikleri 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvurulardan 13180 i temyiz istemiyle, 9515 karar düzeltme, 8756 itiraz, 40 ı ise tavzih istemiyle yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi'ne kanun yolları tüketilmeden yapılan başvuru sayısı ise 6576 dır.

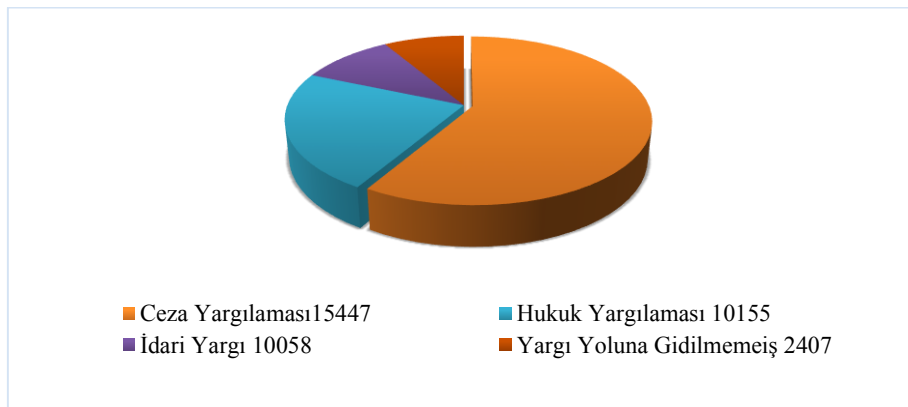
Şekil 12: Tüketilen Kanun Yollarına Göre Bireysel Başvurular



Kaynak: www.anayasa.gov.tr. AYM Bireysel Başvuru Yolu İstatistikleri 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015.

Bireysel başvuru yoluna başvurmadan kanun yollarının tüketilmiş olma şartı getirilmiştir. Bireysel başvuru öncesi gidilen kanun yollarını gösteren grafik aşağıdaki gibidir.

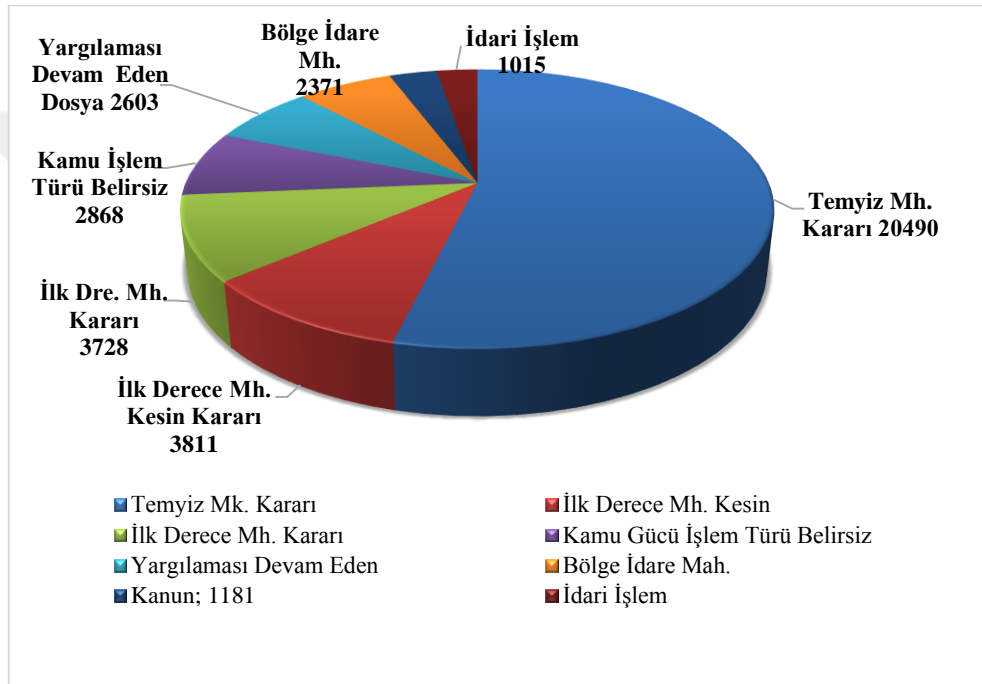
Şekil 13: Bireysel Başvuru Öncesi Tüketilen Kanun Yollarına Göre



Kaynak: www.anayasa.gov.tr. AYM Bireysel Başvuru Yolu İstatistikleri 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015.

23 Eylül 2012-10 Nisan 2015 tarihleri arasında yapılan bireysel başvurular incelendiğinde, 20490 başvuru ile en çok temyiz mahkemesinin kararlarına karşı başvuru yapılmıştır. Bununla birlikte ilk derece mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemesi kararlarına karşı şikayette bulunulduğu da görülmektedir. Şikayet konusu edilen işlem güçleri ve başvuru sayıları aşağıda şekil üzerinde gösterilmiştir.

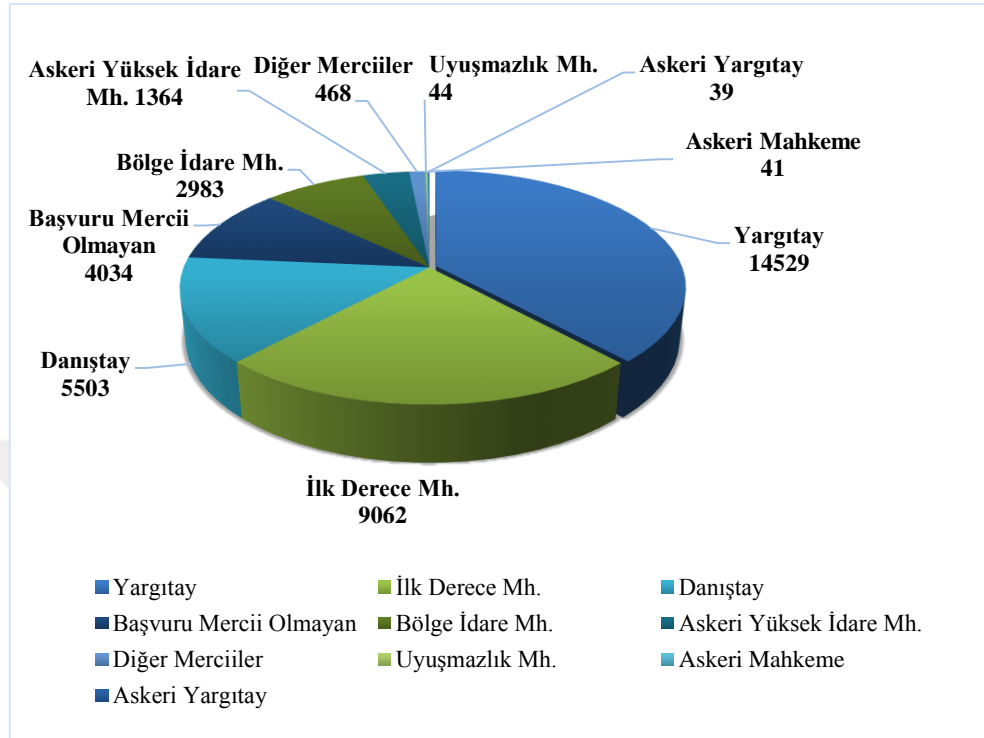
Şekil 14: Şikayet Konusu Edilen İşlem Gücüne Göre Bireysel Başvuru Sayıları



Kaynak: www.anayasa.gov.tr. AYM Bireysel Başvuru Yolu İstatistikleri 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015.

Öte yandan, şikayet konusu edilen kararın kesinleşme mercii olarak duruma bakıldığında en çok başvurunun 14529 başvuru ile Yargıtay kararlarına karşı yapıldığı görülmektedir. Bununla birlikte İlk Derece Mahkemeleri, Yargıtay, Bölge İdare Mahkemeleri gibi mercilerin kararları da bireysel başvuru yolunda şikayet edilebilir. Şikayet konusu edilen kararın kesinleşme mercilerine göre bireysel başvuru sayıları aşağıda şekil halinde verilmiştir.

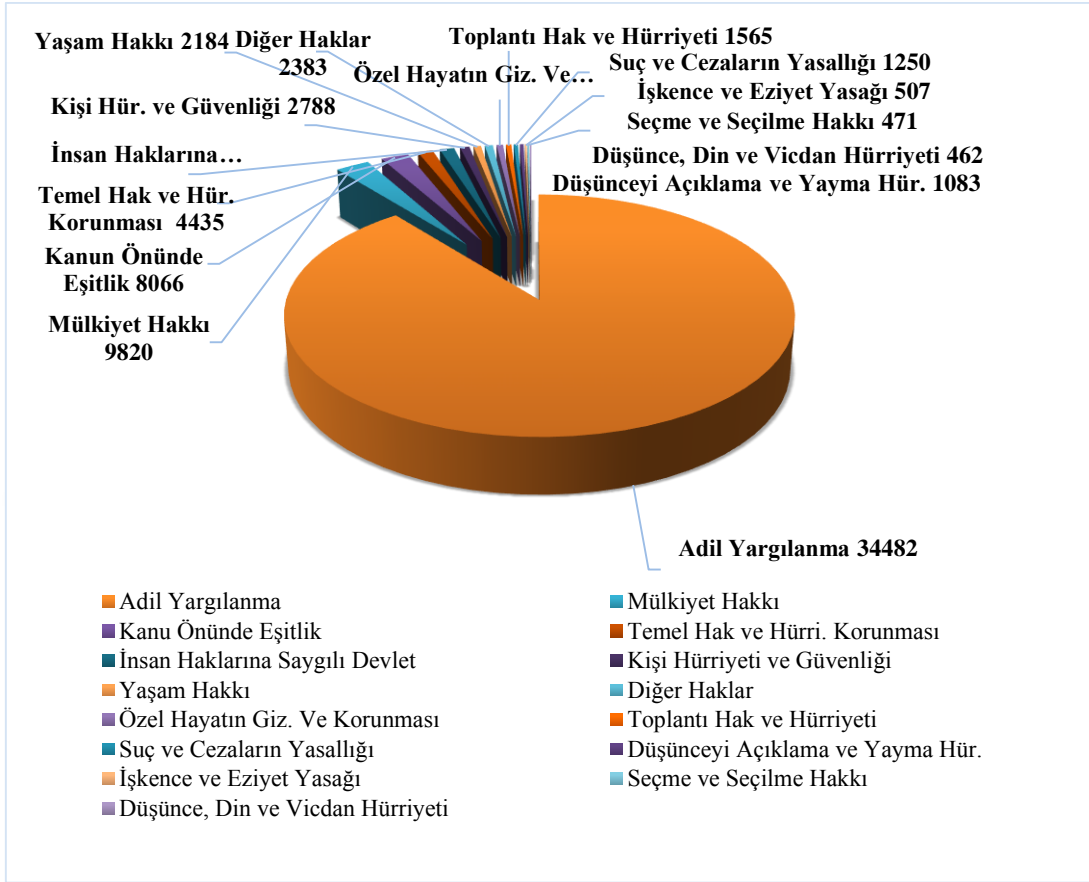
Şekil 15: Şikayet Konusu Edilen Kararın Kesinleşme Mercilerine Göre Bireysel Başvuru Sayıları



Kaynak: www.anayasa.gov.tr. AYM Bireysel Başvuru Yolu İstatistikleri 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015.

23 Eylül 2012 – 10 Nisan 2015 tarihleri arasında yapılan başvurular incelendiğinde, en çok ihlal edildiği iddia edilen hakkın adil yargılanma hakkı olduğu görülmektedir. Belirtilen tarihler arasında adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine dair 34482 başvuru yapılmıştır. Adil yargılanma hakkından sonra en çok ihlal edildiği iddia edilen hak ise mülkiyet hakkıdır. İhlal edildiği iddia edilen haklara göre bireysel başvuru sayıları aşağıda şekil halinde verilmiştir.

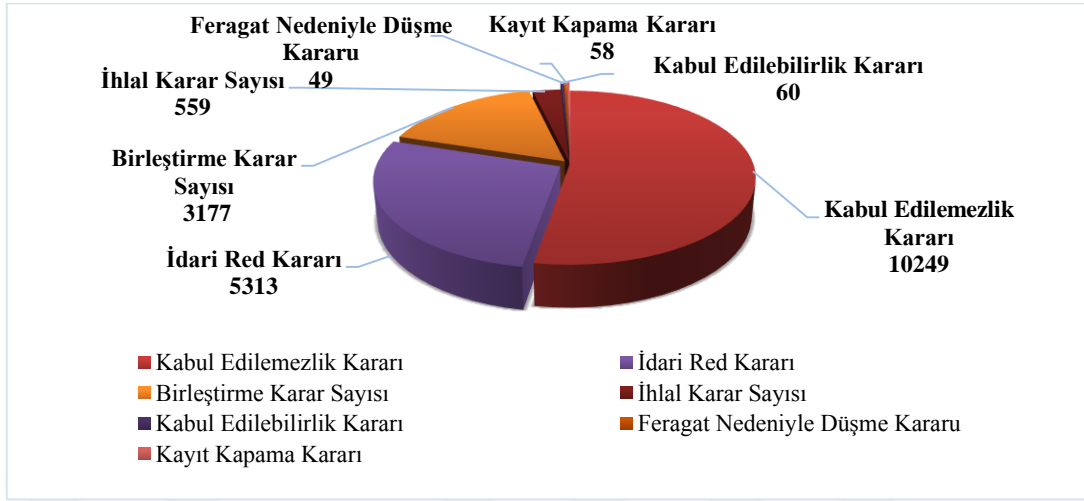
Şekil 16: İhlal Edildiği İddia Edilen Haklara Göre Bireysel Başvuru Sayıları



Kaynak: www.anayasa.gov.tr. AYM Bireysel Başvuru Yolu İstatistikleri 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015.

Yapılan başvurulardan 19529 tanesinin karara bağlandığını daha öncede belirtmiştik. Bu kararlardan 10249 tanesi başvurunun kabul edilemezlik kararı, 5313 tanesi idari red kararı, 3177 tanesini birleştirme kararı oluşturur. Karar türleri ve sayıları aşağıda şekil halinde verilmiştir.

Şekil 17: Karara Bağlanan Başvurularda Karar Türüne Göre Bireysel Başvuru Sayıları



Kaynak: www.anayasa.gov.tr. AYM Bireysel Başvuru Yolu İstatistikleri 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015.

30 Mart 2015 tarihi itibariyle 500 tane ihlal kararı verilmiş olup, en çok ihlal 393 ile adil yargılanma hakkına dairdir. İhlal kararlarının haklara göre dağılımı aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Tablo 11: 23 Eylül 2012-30 Mart 2015 Tarihleri Arası İhlal Kararlarının Haklara Göre Dağılımı

Haklar	İhlal Kararı Sayısı
Adil Yargılanma Hakkı	393
Kişi Hürriyeti ve Güvenliği	40
Sendika Hakkı	23
Mülkiyet Hakkı	10
İfade Özgürlüğü	8
Yaşam Hakkı	7
Seçme ve Seçilme hakkı	6
Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar	4
İşkence ve Kötü Muamele Yasağı	3
Maddi Manevi Varlığın Bütünlüğü Hakkı	2
Özel Hayatın Gizliliği	2
Din ve Vicdan Özgürlüğü	1
Ayrımcılık Yasağı	1

Kaynak: www.anayasa.gov.tr. AYM Bireysel Başvuru Yolu İstatistikleri 23 Eylül 2012-10 Nisan 2015.

B. VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ BİREYSEL BAŞVURU YOLU VE KARARLARININ DURUMU

Gelir idaresi tarafından ikmalen veya re'sen tarh edilen vergiler ve kesilen cezaların hukuka aykırı oldukları iddiasıyla açılan davalardan bir sonuç elde edilmemesi durumunda hukuka aykırılık gerekçesiyle bireysel başvuru yoluna başvurulması mümkün değildir. Çünkü bireysel başvuru yoluna temel hak ve özgürlüklerin ihlal edilmesi durumunda başvurulabilmektedir¹.

Ancak vergilendirme ile ilgili işlem ve davalar sırasında temel hak ve özgürlüklere bağlı olarak mükellef haklarının ihlali söz konusu olabilir. Dolayısıyla, vergilendirme ile ilgili işlem ve davalarda; olağan kanun yollarının tüketilmesinden sonra, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve eki protokollerde güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin ihlali iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulabilir.

Günümüze kadar yapılan bireysel başvurular incelendiğinde bireysel başvuru konusu yapılan vergi uyuşmazlıkları ise aşağıdaki gibidir:

- Sahte belge kullanımı,
- Tefecilik dolayısıyla vergilendirme,
- Faaliyetin KDV konusuna girip girmediği,
- KDV İstisna uygulamaları,
- GTİP² numarası uyuşmazlığı,
- Özel usulsüzlük cezaları,
- Üç kat vergi ziyayı cezası,
- Vergi oranı ve miktarının yanlış uygulanması,
- Vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi,
- KOD³ uygulaması,
- Batık bankalardan elde edilen gelirlerinin vergilendirilmesi,

¹ Gerçek ve Bakar, a.g.m., s. 19.

² Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu.

³ KOD Uygulaması, Vergi idaresince sakıncalı ya da şüpheli bazı durumları tespit edilen mükellefleri izlemek amacıyla “olumsuz mükellefler listesi” olarak adlandırılan, ancak “kod listesi” olarak bilinen bir uygulamadır. Bu uygulamaya göre, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğüne bağlı “KDV Takip Birimi” tarafından Türkiye’de otomasyona geçmiş vergi dairelerinde olumsuzlukları bulunan mükelleflerin çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmasıdır. Bu suretle oluşan listeler Vergi Daireleri Otomasyon Projesi kapsamında veri tabanına aktarılmaktadır.

- Anayasa Mahkemesi iptal kararı üzerine ücretlilerin geri dönük vergi iadesi talepleri,
- Banka munzam sandık katkı payının vergilendirilmesine ilişkin uyuşmazlıklar,
- Şirket vergi borçlarından sorumluluk

Öte yandan, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ekli protokollerde yer alan temel hak ve özgürlüklerden; mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı, etkili başvuru hakkı, eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı, seyahat özgürlüğü gibi konularda vergilendirme ile ilgili ihlaller söz konusu olabilir.

6216 sayılı kanunla 23 Eylül 2012 tarihinden yürürlüğe giren bireysel başvuru yoluna 10 Nisan 2015 tarihi itibarıyla 38067 başvuru yapılmıştır. Bu başvurulardan 19529 tanesi karara bağlanmıştır. Ancak bunlardan sadece 559 tanesi hakkında ihlal kararı ve 60 tanesi hakkında kabul edilebilirlik kararı verilmiştir⁴. Günümüze kadar, vergilendirme ile ilgili 21 adet karar bulunmakta olup bunların durumları aşağıda açıklanmıştır.

1. Vergilendirme Alanında Adil Yargılanma Hakkı İhlal Başvuruları

Başvurular incelendiğinde vergilendirme alanında en fazla başvurunun adil yargılanma hakkı ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Bu konuda şu ana kadar yapılmış 12 adet başvuru bulunmaktadır. Bunlar aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Tablo 12: Vergilendirme Alanında Adil Yargılanma Hakkı İhlali İddiasıyla Yapılan ve Karara Bağlanan Başvurular

B. No	İddia	Başvuru Konusu	Sonuç	Gerekçe
2012/829	Adil yargılanma hakkı ihlali	Vergi ziyayı cezasının iptali için Vergi Mahkemesine açılan davanın kabul edilmiş ve Danıştay tarafından onanmasına istinaden üç defa yargılamanın yenilenmesi taleplerinin Mahkemece reddedilmesi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Zaman Bakımından Yetkisizlik (Nihai karar BBY den önce)

⁴ Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru İstatistikleri, www.anayasa.gov.tr (15.06.2015).

2012/1123	Adil yargılanma hakkı ihlali	Mahkeme kararlarına rağmen idarenin mahsup talepleri hakkında işlem yapılması, İsmnin sahte fatura düzenleyenlerin isimlerinin bulunduğu listeden çıkarılmasını ve araçlarına uygulanan haciz işlemlerinin kaldırılması talebi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Olağan kanun yolları tüketilmeden BBY gidilememesi İdari işlem niteliğinde karar vermesi talebi ve açıkça dayanaktan yoksundur.
2013/2420	Adil yargılanma hakkı İhlali	Adına vergi ve vergi cezası salınması	Başvurunun kabul edilemez bulunması	İdari yargılamanın sonucuna ilişkin olup, açıkça dayanaktan yoksundur.
2013/4413	Adil yargılanma hakkı ihlali	Muhtasar beyanname üzerinden yapılan tahakkukun iptali istemiyle açılan davanın reddi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	İddia yargılamanın sonucuna ilişkin olup, açıkça dayanaktan yoksundur.
2013/596	Yargılamanın adil olmadığı Makul sürede yargılanma	Tarh edilen KDV ve vergi ziyayı cezası için açılan iptal davasının reddi	Başvurunun kabul edilemez bulunması Başvurunun kabul edilebilir bulunması	İddia yargılamanın sonucuna ilişkin olup açıkça dayanaktan yoksundur. Yargılama süresi 4 yıl 1 ay olduğundan makul sürede yargılanma hakkı ihlal edilmiştir.
2013/431	Makul sürede yargılanma	VUK' a muhalefet suçuyla yargılanma süresinin makul süreyi aşması	Başvurunun kabul edilebilir bulunması (Manevi tazminat)	Yargılama süresi 7 yıl 2 ay olduğundan makul sürede yargılanma hakkı ihlal edilmiştir.
2013/5949	Adil yargılanma hakkı ihlali Mahkemeye erişim hakkı ihlali	Tarh edilen vergi ziyayı cezalı GV' nin tahsili için düzenlenen ödeme emrinin iptali istemi ile açılan davada yapılan hak ihlalleri	Başvurunun kabul edilemez olması Başvurunun kabul edilebilir bulunması (yeniden yargılanma için ilgili mahkemeye gönderilme)	Açıkça dayanaktan yoksun olması Mahkemeye erişim hakkının ihlal edilmesi
2013/2041	Adil yargılanma hakkı ihlali	MTV tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerine karşı açtığı davanın reddi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Açıkça dayanaktan yoksun bulunma

2013/4553	Mahkemeye erişim hakkı ihlali Makul sürede yargılanma hakkı ihlali	İhtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerinden BSMV tahakkuk ettirilme işleminin iptali için açtığı davada verilen karar	Başvurunun kabul edilemez bulunması Başvurunun kabul edilebilir bulunma	Açıkça dayanaktan yoksun olması Yargılamanın süresi 10 yıl 8 ay olduğundan makul sürede yargılanma hakkı ihlal edilmiştir.
2013/5016	Yargılamanın Adil Olmadığı Makul sürede yargılanma hakkı ihlali	VD tarafından MTV tahsili için maliki olduğu aracın satılması işleminin iptal davasında hak ihlali yapılması	Başvurunun kabul edilemez bulunması Başvurunun kabul edilebilir bulunması (Manevi Tazminat)	Açıkça dayanaktan yoksun olma Başvuru yolları tüketilmeden başvuru yapılması Yargılamanın süresi 5 yıl 10 ay olduğundan makul sürede yargılanma hakkı ihlal edilmiştir.
2014/72	Aynı suçtan iki kez yargılanmama	İthal edilen eşyaya ilişkin gümrük kıymetinin eksik beyan edildiği gerekçesiyle yapılan cezalı vergi tahakkukuna karşı açılan davanın reddi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Açıkça dayanaktan yoksun bulunma
2013/2264	Makul sürede yargılanma hakkı ihlali	Tarh edilen KDV, vergi ziyayı cezasına ilişkin açılan davada verilen karar	Başvurunun kabul edilebilir bulunması	Yargılamanın süresi 8 yıl 20 gün olduğundan makul sürede yargılanma hakkı ihlal edilmiştir.

Kaynak: AYM Bireysel Başvuru Yolu kararları esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

2012/829 numaralı bireysel başvuruda başvuru, Asliye Ceza Mahkemesinde 213 sayılı VUK'un 359. maddesine muhalefetten yargılanarak cezalandırılmıştır. Başvurucunun müdürü olduğu şirkete verilen vergi ziyayı cezasının iptali için Vergi Mahkemesi'ne açılan dava ise kabul edilmiş ve verilen karar Danıştay tarafından onanmıştır. Danıştay'ın kararına istinaden Asliye Ceza Mahkemesine üç defa yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan başvuru talepleri Mahkemece reddedilmiştir. Başvurucu ceza yargılanması sırasında ve yargılamanın yenilenmesi talepleri karara bağlanırken adil yargılanma ve etkili başvuru haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Ancak yapılan incelemeler sonucunda başvuru konusu kararın 23/9/2012 tarihinden önce

kesinleşmiş olduğu anlaşıldığından başvurunun, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin “*zaman bakımından yetkisizlik*” nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir⁵.

2012/1123 numaralı bireysel başvuruda başvurucu, sahte fatura düzenlemediği ve bu konudaki mahkeme kararlarına rağmen idarenin hurda alım ve satım işine ait mahsup talepleri hakkında işlem yapmadığını belirterek Anayasa'nın 36. maddesinde tanımlanan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Ayrıca isminin sahte fatura düzenleyenlerin isimlerinin bulunduğu listeden çıkarılmasını ve araçlarına uygulanan haciz işlemlerinin kaldırılmasını istemiştir.

Anayasa Mahkemesine yapılan bireysel başvurularda başvurucuların, başvuru kapsamındaki haklardan hangisinin hangi nedenle ihlal edildiği ve buna ilişkin gerekçelerin ve delillerin neler olduğunu açıklama yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülüğün bir gereği olarak başvuru formu titizlikle doldurulmalı, hangi hakların ihlal edildiği ve ihlal iddiasının dayanağı olan tüm olaylar gösterilmeli, başvuruyu aydınlatacak ve hükmün esasını etkileyecek argümanları destekleyici tüm belgeler başvuru dilekçesine eklenmelidir. Şayet bir belge elde edilememişse, bunun da nedenleri açıklanmalıdır. Somut başvuruda başvurucunun bu koşulları yerine getirmeyerek hangi anayasal hak veya haklarının ihlal edildiğini belirtmediği, iddialarını temellendirmediği ve idari işlem niteliğinde karar verilmesi talebinde bulunduğu başvurusunun esasının incelenmesi imkânı bulunmamaktadır (B. No: 2013/276, 9/1/2014, & 26)⁶.

Sonuç olarak başvurucunun, mahsup talepleri hakkında işlem yapılmadığı iddiasının “*başvuru yollarının tüketilmemiş olması*”, ve isminin sahte fatura düzenleyenler listesinde yer aldığı ve araç hacizlerine devam edildiği iddialarının “*açıkça dayanaktan yoksun olması*”, nedenleriyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir⁷.

2013/2420 numaralı bireysel başvuruda başvurucu, adına vergi ve vergi cezası salınması nedeniyle kanun önünde eşitlik ve mülkiyet haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminat talep etmiştir.

Yapılan incelemeler sonucu, somut olayda başvurucunun, yargılama sürecinin hakkaniyete aykırı olduğuna dair bir bilgi ya da belge sunmamış olup, mahkemece verilen

⁵ AYM, BBY, B.No: 2012 / 829, K.T.: 05.03.2013.

⁶ AYM, BBY, B.No: 2012 / 1123 & 37, K.T.: 26.06.2014.

⁷ AYM, BBY, B.No: 2012 / 1123 & 37, K.T.: 26.06.2014.

kararın içeriğinin adil olmadığı şikâyetini dile getirdiği anlaşılmıştır. Bu nedenle, başvuru tarafından ileri sürülen iddialarının kanun yolu şikâyeti niteliğinde olduğu, derece mahkemesi kararının açık bir keyfilik de içermediği anlaşıldığından başvurunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin “açıkça dayanaktan yoksun olması” nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir⁸.

2013/4413 numaralı bireysel başvuruda başvuru, muhtasar beyanname üzerinden yapılan tahakkuka karşı açtığı davada, dayanak kanun maddesinin Anayasa'ya aykırılığını ileri sürmesine rağmen mahkemece bu iddianın ciddiye alınmadığını ileri sürmüştür. Ancak başka bir mahkemenin bu iddiayı ciddiye alarak itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine götürdüğünü ve maddenin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edildiğini, iptal kararı üzerine yargılamanın yenilenmesini istediğini ancak mahkemece yargılamanın yenilenmesi sebepleri dar yorumlanarak istemin reddedildiğini ileri sürmüştür. Söz konusu kararlar nedeniyle Anayasa'da güvence altına alınan hukuk devleti ilkesi ile mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve tazminat talebinde bulunmuştur⁹.

Yapılan değerlendirme sonucunda, mülkiyet hakkına ilişkin ileri sürülen iddialar yönünden başvuru konusu kararın 23/9/2012 tarihinden önce 24/11/2011 tarihinde kesinleşmiş olduğu anlaşıldığından başvurunun, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin “zaman bakımından yetkisizlik” nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir. Adil yargılanma hakkına ilişkin ileri sürülen iddialar yönünden ise, “açıkça dayanaktan yoksunluk” nedenleriyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir¹⁰.

2013/596 numaralı bireysel başvuruda başvuru, hakkında tarh edilen katma değer vergisi (KDV) ve vergi ziyai cezasına ilişkin açtığı iptal davasının reddedildiğini, bu nedenle Anayasa'nın 10., 36. ve 73. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini ileri sürerek, ihlalin tespitiyle vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı nedeniyle uğradığı maddi zararın tazminine karar verilmesini talep etmiştir.

Yapılan inceleme sonucu, başvuru tarafından ileri sürülen iddiaların kanun yolu şikâyeti niteliğinde olduğu, derece mahkemesi kararlarının bariz takdir hatası veya açık bir keyfilik de içermediği anlaşıldığından, başvurunun Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında

⁸ AYM, BBY, B.No: 2013 / 2420, K.T.: 14.01.2014.

⁹ AYM, BBY, B.No: 2013 / 4413, K.T.: 21.11.2013.

¹⁰ AYM, BBY, B.No: 2013 / 4413, K.T.: 21.11.2013.

adil yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki iddialarının “açıkça dayanaktan yoksun olması” nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir¹¹.

Başvurunun değerlendirilmesi sonucunda, başvuruya konu uyuşmazlığın yurt dışında yaptırılan reklam ve pazarlama hizmetlerinden Türkiye’de faydalanılıp faydalanılmadığı ve bu durumun KDV beyannamesi verilmesi gereken bir sorumluluk ortaya çıkarıp çıkarmadığına yönelik olması ve uyuşmazlığın çözümünde başvurucu dilekçeleri ve davalı idare savunmaları dışında yargılama mercilerince herhangi bir araştırmaya gidilmemiştir. Buna rağmen derece mahkemelerindeki incelemenin toplam 5 yıl 17 gün sürmesi ve bu sürenin 4 yıl 1 ay 4 gününün kanun yolunda geçmiş olması, şikâyeteye konu yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğunu ortaya koymaktadır¹².

Bu nedenle Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki iddiasının kabul edilebilir olduğuna ve makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. Ancak başvurucunun, tarh edilen KDV ve vergi ziyai cezasından dolayı uğradığını ileri sürdüğü maddi zararının tazmini talebi reddedilmiştir.

2013/431 numaralı bireysel başvuruda ise başvurucu, “*Vergi Usul Kanunu’na muhalefet*” suçunu işlediği iddiasıyla yargılandığı davanın makul sürede sonuçlanmadığını belirterek, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştü ve manevi tazminat talebinde bulunmuştur.

Bu konuda Anayasa Mahkemesi bir görüş belirtmiştir. Buna göre, başvuruya konu ceza davası; hukuki meselenin çözümündeki güçlük, maddi olayların karmaşıklığı, delillerin toplanmasında karşılaşılan engeller, taraf sayısı gibi kriterler dikkate alındığında karmaşık olmaktan uzaktır. Başvurucunun tutum ve davranışlarıyla ve usuli haklarını kullanırken özensiz davranmasıyla yargılamanın uzamasına önemli ölçüde sebep olduğu da söylenemez. Anılan davaya bütün olarak bakıldığında, somut başvuru açısından farklı bir karar verilmesini gerektirecek bir yön bulunmadığı ve söz konusu yedi yıl iki ayı aşkın yargılama sürecinde makul olmayan bir gecikmenin olduğu sonucuna varılmıştır¹³. Bu nedenle makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki iddianın kabul edilebilir olduğuna,

¹¹ AYM, BBY, B.No: 2013 / 596, K.T.: 08.05.2014.

¹² AYM, BBY, B.No: 2013 / 596 & 59, K.T.: 08.05.2014.

¹³ AYM, BBY, B.No: 2014 / 431 & 23, K.T.: 17.11.2014.

Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine ve başvurucuya manevi tazminat ödenmesine karar verilmiştir¹⁴.

2013/5949 numaralı bireysel başvuruda başvurucu, 1-12/2004 dönemi için tarh edilen vergi ziyai cezalı gelir vergisinin tahsili için düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, Anayasa'nın 2., 11., ve 36. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştü, tazminat talebinde bulunmuştur.

Silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerine yönelik açık bir ihlalin olmadığı anlaşıldığından, başvurunun bu kısmının diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin "*açıkça dayanaktan yoksun olması*" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir¹⁵.

Başvuru konusu olayda vergi ceza ihbarnamesinin 213 sayılı VUK 101. maddesinde sayılan ve "*bilinen adres*" olarak nitelendirilen adreslerin dışında bir adrese posta yoluyla tebliğ edilmeye çalışıldığı, ancak adreste başvurunun tanınmadığından ilan tebliğ yoluna gidildiği, başvurunun ilan tebliğden haberdar olamaması ve buna bağlı olarak dava açamaması üzerine alacağın kesinleştiği gerekçesiyle ödeme emrinin düzenlendiği ve başvuru tarafından ödeme emrine karşı açılan davada tebligatın usulüne uygun olarak yapıldığı tespitine yer verildiği görülmektedir. Bu durumda, vergi dairesinin 213 sayılı Kanun'da sayılan bilinen adresler dışında bir adrese gönderdiği ihbarnamenin tebliğinin yapılamamış olması nedeniyle ilan tebliğ yolunu kullandığı, başvurunun adresinin araştırılması için çalışma yaptığı konusunda bir verinin dava dosyası kapsamında bulunmadığı ve bu sebeple başvurunun güncel adresine ulaşmada yeterli özeni göstermediği anlaşılmakla, başvurunun ihbarnameye karşı dava açma hakkını kullanmasının engellenmesi ve ihbarnameye konu kamu alacağının kesinleşmesi sonrasında düzenlenen ödeme emrine karşı sınırlı bir itiraz hakkı bulunması nedeniyle başvurunun mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği anlaşılmaktadır¹⁶.

Yapılan inceleme sonucu, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edildiği şikâyetinin "*açıkça dayanaktan yoksun olması*" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir. Ayrıca mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine yönelik şikâyetinin kabul edilebilir olduğuna, mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine ve

¹⁴ AYM, BBY, B.No: 2014 / 431 & 24, K.T.: 17.11.2014.

¹⁵ AYM, BBY, B.No: 2013 / 5949 & 39, K.T.: 12.03.2015.

¹⁶ AYM, BBY, B.No: 2013 / 5949 & 57-58, K.T.: 12.03.2015.

ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın ilgili Vergi Mahkemesine gönderilmesine, başvurusunun tazminat talebinin reddine karar verilmiştir.

2013/2041 numaralı bireysel başvuruda başvuru, motorlu taşıtlar vergisinin (MTV) tahsili amacıyla adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı açtığı davanın reddedilmesi nedeniyle, Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştü, tazminat talebinde bulunmuştur. Yapılan inceleme sonucu, başvuru tarafından ileri sürülen iddiaların kanun yolu şikâyeti niteliğinde olduğu, Derece Mahkemesi kararının bariz takdir hatası veya açık bir keyfilik de içermediği anlaşıldığından, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeden "*açıkça dayanaktan yoksun olması*" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir¹⁷.

2013/4553 numaralı bireysel başvuruda başvuru, Aralık/2001 dönemine ilişkin olarak ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi tahakkuk ettirilmesi işleminin iptali istemiyle açtığı davada verilen karar nedeniyle Anayasa'nın 35. maddesinde tanımlanan mülkiyet hakkının ve 36. maddesinde tanımlanan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştü, tazminat talebinde bulunmuştur.

Yapılan inceleme sonucunda mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği yönündeki iddianın "*açıkça dayanaktan yoksun olması*" nedeniyle kabul edilemez olduğuna, makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki iddianın kabul edilebilir olduğuna dava süresinin gereğinden uzun sürdüğü için makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir¹⁸.

2013/5016 numaralı bireysel başvuruda başvuru şirket, vergi dairesi tarafından motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla tesis edilen maliki olduğu aracın satışı işleminin iptali istemiyle açtığı davada, Anayasa'nın 35. ve 36. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştü, maddi ve manevi tazminat talebinde bulunmuştur.

Yapılan inceleme sonucunda, yargılamanın sonucu itibarıyla adil olmadığı yönündeki iddiasının "*açıkça dayanaktan yoksun olması*", mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönündeki iddiasının "*açıkça dayanaktan yoksun olması*", gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği yönündeki iddiasının "*açıkça dayanaktan yoksun olması*", yargı sürecinde motorlu

¹⁷ AYM, BBY, B.No: 2013 / 2041 & 25 KT: 10.06.2015.

¹⁸ AYM, BBY, B.No: 2013 / 4553, KT: 16.04.2015.

taşıtlar vergisi tahakkuk ettirildiği yönündeki iddiasının “*başvuru yollarının tüketilmemesi*”, nedenleriyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir. Ayrıca, makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği yönündeki iddiasının kabul edilebilir olduğuna ve yargılamanın 5 yıl 10 ay sürmesi nedeniyle Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir¹⁹.

Anayasa’nın 38. ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne ek 7 No.lu Protokol’ün 4. maddesinde düzenlenmiş bulunan “*aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı*”nın ihlal edilmesi durumunda da Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolu açıktır. Nitekim, 2014/72 numaralı bireysel başvuruda başvuru, ithal edilen eşyaya ilişkin gümrük kıymetinin eksik beyan edildiği gerekçesiyle yapılan cezalı vergi tahakkukuna karşı açılan davanın reddedilmesi suretiyle “*aynı suçtan iki kez cezalandırılmama hakkı*”nın ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Ceza hukuku ve kabahatler hukukunun öngördüğü yasak ve yaptırımlar farklı hukuki yarar, konu ve unsurlara ilişkin olabilmektedir. Bu hallerde, “*aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama*” hakkında bahsedilmez. KDV para cezasına ilişkin vergisel kabahatin koruduğu hukuksal değer ile sahte olduğu ileri sürülen faturalara ilişkin ceza hukuku kapsamındaki “*suç*” un koruduğu hukuksal değerler farklılık arz etmektedir. Somut olayda, ilgililerin cezalandırılması amacıyla açılmış bir ceza davası ile şirket tarafından açılmış bir vergi davası bulunduğu, farklı iki disipline ait iki dava olması nedeniyle aynı “*suçtan*” dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama durumunun söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır. Derece mahkemesi kararlarında bariz takdir hatası veya açık keyfilik oluşturan herhangi bir durum da tespit edilememiştir. Bu nedenlerle, başvuru tarafından ileri sürülen iddiaların kanun yolu şikâyeti niteliğinde olduğu, Derece Mahkemelerinin kararlarının bariz takdir hatası veya açık keyfilik de içermediği anlaşıldığından, başvurunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin “*açıkça dayanaktan yoksun olması*” nedeniyle başvurunun kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir²⁰.

¹⁹ AYM, BBY, B.No: 2013 / 5016, K.T. 16.04.2015.

²⁰ AYM, BBY, B.No: 2014/72 % 22-23, K.T.: 25.03.2015.

2. Vergilendirme Alanında Mülkiyet Hakkı İhlal Başvuruları

Adil yargılanma hakkından sonra en çok başvuru mülkiyet hakkının korunması hakkında yapılmıştır. Mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddia edilen on kararda mülkiyet hakkının ihlal edildiğinin yanı sıra etkili başvuru hakkı, eşitlik ilkesi veya hukuk devleti ilkesinin de ihlal edildiği ileri sürülmüştür²¹. Sonuçlanan bu on bireysel başvurudan iki tanesi hakkında “vergilemede öngörülebilirlik ölçütü sağlanamadığından mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

Tablo 13: Vergilendirme Alanında Mülkiyet Hakkı İhlali İddiasıyla Yapılan ve Karara Bağlanan Başvurular

B. No	İddia	Başvuru Konusu	Sonuç	Gerekçe
2013/4413	Mülkiyet hakkı ihlali	Muhtasar beyanname üzerinden yapılan tahakkukun iptali istemiyle açılan davanın reddi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Zaman bakımından yetkisizlik (Nihai karar BBY’ den önce)
2013/5028	Mülkiyet hakkı ihlali	Özel usulsüzlük cezası kesilmesi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Olağan kanun yolları tüketilmeden BBY ye gidilememesi
2013/5554	Mülkiyet hakkı ihlali	Çalışanların gelirinden kesinti yaparak ödenen GV nin düzeltme hükümlerine göre terkin edilmemesine ilişkin işlemin iptali ve fazla yatırılan verginin tazmini istemiyle açtığı davanın reddi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Kişi bakımından yetkisizlik (Doğrudan mağdur olan kişi başvurabilir)
2013/5660	Mülkiyet hakkı ihlali	Ücretli olarak çalışılan yıllar arasında ücret gelirinden olması gerekenden fazla gelir vergisi tevkifatı yapılması	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Konu bakımından yetkisizlik (Mülkiyet hakkının ihlali ile ilgili savunulabilir bir iddia yoktur)

²¹ Gerçek ve Bakar, a.g.m., s. 21.

2014/6192	Mülkiyet hakkı ihlali	Çalışanlarına menfaat sağlamak için kurulan vakfın şubeleri itibariyle yaptığı katkı payı ödemelerinin ücret olarak kabul edilip tarh edilen GV ve DV ile kesilen vergi ziyai cezalarına karşı açılan davanın reddi	Başvurunun kabul edilebilir bulunması (Tahsil edilen tutarın tahsil tarihi itibariyle yasal faiziyle birlikte tazminat olarak ödenmesi)	Vergilemede “öngörülebilirlik” ölçütü sağlanmadığından mülkiyet hakkı ihlali vardır.
2013/3245	Mülkiyet hakkı ihlali	Vergi ve vergi ziyai cezası kesilmesi ile hak ihlali yapılması	Başvurunun kabul edilebilir bulunması (Yeniden Yargılanma)	Vergilemede “öngörülebilirlik” ölçütü sağlanamaması
2013/1993	Mülkiyet hakkı ihlali	İhtirazi kayıtla verilen gümrük beyannamelerinden fazladan tahakkuk ettirilen Gümrük Ver. ve KDV nin faizleriyle birlikte geri istenmesi için açılan davada faiz talebinin reddi	Başvurunun kabul edilebilir bulunması (Yeniden Yargılanma)	Vergilemede “öngörülebilirlik” ölçütü sağlanamaması
2013/6361	Mülkiyet hakkı ihlali	İhtirazi kayıtla verilen gümrük beyannameleri üzerinden fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen Gümrük Ver. ve KDV nin faizleriyle birlikte geri ödenmesi için açtığı davada, fazladan tahsil edilen kısmın iadesine karar verilmesine rağmen faiz isteminin reddedilmesi	Başvurunun kabul edilebilir bulunması (Yeniden Yargılanma)	Vergilemede “öngörülebilirlik” ölçütü sağlanamaması
2013/5016	Mülkiyet hakkı ihlali	Vergi Dairesi tarafından MTV tahsili için maliki olduğu aracın satılması işleminin iptal davasında hak ihlali yapılması	Başvurunu kabul edilemez bulunması	Açıkça dayanaktan yoksun olma
2013/2264	Mülkiyet hakkı ihlali	Tarh edilen KDV, vergi ziyai cezasına ilişkin açılan davada verilen karar	Başvurunun kabul edilmez bulunması	Konu bakımından yetkisizlik

Kaynak: AYM BBY kararları esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

2013/5028 numaralı bireysel başvuruda başvurucu, adına özel usulsüzlük cezaları kesilmesi nedeniyle anayasal haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Yapılan değerlendirme sonucu, başvurunun, “*başvuru yollarının tüketilmemesi*” nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir²².

2013/5554 numaralı bireysel başvuruda başvurucu, şirket, %35 oranında beyan ettiği ve çalışanlarının gelirinden kesinti yaparak ödediği 2007 yılı Mayıs ayına ait gelir vergisinin düzeltme hükümlerine göre terkin edilmemesine ilişkin işlemin iptali ve fazla yatırılan verginin tazmini istemiyle açtığı davanın reddedilmesi nedeniyle eşitlik ilkesinin ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Yapılan inceleme sonucu başvurunun, “*kişi yönünden yetkisizlik*” nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir²³.

2014/6192 numaralı bireysel başvuruda başvurucu, Türkiye İş Bankası AŞ, çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan vakfa şubeleri itibariyle yaptığı katkı payı ödemelerinin, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi ziyayı cezalarına karşı açtığı davanın reddi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Anayasa Mahkemesi, 2014/6192 numaralı bireysel başvuru üzerine 12/11/2014 tarihinde; İş Bankasının çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurmuş olduğu vakfa şubeleri itibariyle yaptığı katkı payı ödemelerinin ücret olarak kabul edilip cezalı tarhiyat yapılması ve buna karşı açılan davaların reddedilmesi nedeniyle İş Bankası'nın Anayasa'nın 35.maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Bu kararda mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin kanuna dayanması gerektiğini ortaya koyan Anayasa'nın 35. maddesinde yer alan “*mülkiyet hakkının sınırlandırılması*” ve Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan “*verginin kanuniliği*” ilkeleri ele alınarak vergi tarhiyatı ve davaları yoluyla mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. Söz konusu kararda ise; verginin kanuniliği ilkesinin alt ölçütleri olarak ise “*ulaşılabilirlik*” ve “*öngörülebilirlik*” ölçütleri kabul edilmiştir²⁴.

²² AYM, BBY, B.No: 2013 / 5028, K.T.: 14.01.2014.

²³ AYM, BBY, B.No: 2013 / 5554, K.T.: 06.02.2014.

²⁴ Şenol Kocaer, “Vergi Hukukuna Aşırı Müdahale! (Anayasa Mahkemesinin İş Bankası Kararının Eleştirisi)”, **Vergi Dünyası**, S: 404, Nisan 2015, s.59.

Anayasa Mahkemesi'nin hak ihlali kararları, kesindir. Bu kararlar, Anayasa Mahkemesi'nin diğer kararları gibi yasama, yürütme, yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar niteliktedir. İhlal kararı verilmesi durumunda ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenler hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez. Yani ihlal kararı başvuru bakımından hüküm ve sonuç doğurur; ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması bakımından üçüncü kişiler için sonuç doğurmaz²⁵.

KOCAER' e göre "Anayasa Mahkemesi'nin hak ihlali tespiti, bireysel sonuç doğurmasına rağmen üçüncü kişiler üzerinde de dolaylı etkiye sahiptir.Çünkü, Anayasa Mahkemesi'nin İş Bankası kararı aynı durumdaki mükellefler bakımından vergi idaresini ve yargısını bağlar. Bu kişiler hakkında yapılan işlemler bakımından olağan kanun yollarının tüketilip Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapmalarını beklemek, insan haklarına saygılı hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz. Hatta, bireysel başvuruda hak ihlali, işleme dayanak teşkil eden kanun hükmünden kaynaklanıyor ise kanun hükmünün itiraz davası yoluyla Anayasa Mahkemesi tarafından iptali beklenmeksizin insan haklarına saygılı bir hukuk devleti olmanın gereği olarak idare ve yargı organları tarafından uygulanması gerekir²⁶.

2013/3245 numaralı bireysel başvuruda, bir okul kantini işletmecisinin başvurusu üzerine okul aile birliğine kira ödemelerinden KDV tevkifatı için cezalı tarhiyat yapılması ve buna karşı açılan davanın reddedilmesi nedeniyle Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin ve 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve tazminat talebinde bulunmuştur²⁷.

Açılan davanın reddedilmesi nedeniyle Danıştay'ın ilgili dava dairelerinin yerleşik kararlarına "öngörülemez" yargı kararı ile başvuru Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. Dosya ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere ilgili vergi mahkemesine gönderilmiştir.

²⁵ Kocaer, a.g.m., s. 61.

²⁶ Kocaer, a.g.m., s. 61; Bkz. Şenol Kocaer, "AİHM Kararları Çerçevesinde Vergi Davalarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu", **Vergi Dünyası**, Mayıs 2014.

²⁷ AYM, BBY, B.No: 2013 / 3245, K.T.: 11.12.2014.

Bu karar, Anayasa Mahkemesi'nin İş Bankası kararından sonra vergilendirme alanında öngörülebilirlik ilkesinin ihlali nedeniyle verdiği ikinci mülkiyet hakkı ihlali kararıdır. KOCAER' e göre; Anayasa Mahkemesi'nin İş Bankası ve okul kantini hak ihlali kararları, vergi hukukunu, vergi idare ve yargısını kökten etkileyebilecek bir niteliğe sahiptir²⁸.

2013/1993 numaralı bireysel başvuruda başvuru, ihtirazi kayıtla verdiği gümrük vergisi beyannameleri üzerine fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin faiziyle birlikte geri verilmesi istemiyle açmış olduğu davada faiz talebinin reddedildiğini belirterek, Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür, tazminat talebinde bulunmuştur.

Yapılan inceleme sonucunda, mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasının kabul edilebilir olduğuna ve Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. İhlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın ilgili mahkemeye gönderilmesine karar verilmiştir²⁹.

2013/6361 numaralı bireysel başvuruda başvuru, ihtirazi kayıtla verdiği gümrük beyannameleri üzerine fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin faiziyle birlikte geri verilmesi istemiyle açmış olduğu davalarda, mahkemece fazladan tahsil edilen kısmın iadesine karar verilmesine rağmen faiz isteminin reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür.

Yapılan inceleme sonucunda başvurunun kabul edilebilir olduğuna ve Anayasa'nın 35.maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine, ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın ilgili mahkemeye gönderilmesine karar verilmiştir³⁰.

²⁸ Şenol Kocaer, "Vergi Hukukuna Aşırı Müdahale – 2 (Anayasa Mahkemesinin Okul Kantini Kararının Eleştirisi)",S: 407, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2015, s. 91.

²⁹ AYM, BBY, B.No: 2013 / 1993, K.T.: 06.05.2015.

³⁰ AYM, BBY, B.No: 2013 / 6361, K.T: 06.05.2015.

3. Etkili Başvuru Hakkı Alanında İhlal Başvuruları

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluyla yapılan ve karara bağlanan başvurulardan iki tanesi de etkili başvuru hakkının ihlal edildiği ile ilgilidir. Ancak bu başvurular zaman ve konu bakımından yetkisizlik gerekçesiyle kabul edilmemiştir.

Tablo14: Vergilendirme Alanında Etkili Başvuru Hakkı İhlali İddiasıyla Yapılan ve Karara Bağlanan Başvurular

B. No	İddia	Başvuru Konusu	Sonuç	Gerekçe
2012/829	Etkili başvuru hakkı ihlali	Vergi ziyası cezasının iptali için VM' e açılan davanın kabul edilmiş ve Danıştay tarafından onanmasına istinaden üç defa yargılamanın yenilenmesi taleplerinin Mahkemece reddedilmesi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Zaman bakımından yetkisizlik (Nihai karar BBY' den önce)
2013/5660	Etkili başvuru hakkı ihlali	Ücretli olarak çalışılan yıllar arasında ücret gelirinden olması gerekenden fazla gelir vergisi tevkifatı yapılması	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Konu bakımından yetkisizlik (Savunulabilir bir iddia olmadığından ihlalden söz edilemez)

Kaynak: AYM BBY kararları esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

4. Anayasal Haklar

Vergilendirme alanında anayasal hakların ihlal edildiği iddiasıyla yapılan ve karara bağlanan başvuru iki adettir. Bu başvurular zaman bakımından yetkisizlik ve olağan kanun yolları tüketilmeden önce yapıldığı için kabul edilmez bulunmuşlardır.

Tablo 15: Vergilendirme Alanında Anayasal Hakların İhlali İddiasıyla Yapılan Ve Karara Bağlanan Başvurular

B. No	İddia	Başvuru Konusu	Sonuç	Gerekçe
2012/73	Anayasal hakların ihlali	Engelli çocuğunun kullanması amacıyla satın alınan motorlu araç için ödenen KDV nin tarafına iade edilmesi istemiyle yaptığı idari başvurunun reddedilmesi, idarenin bu işlemine karşı başvuru yargısal yollardan sonuç alınmaması	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Zaman bakımından yetkisizlik (Nihai karar BBY' den önce)
2014/505	Anayasal hakların ihlali	Fazladan yapılan vergi kesintisinin iade talebiyle açılan davada verilen kararın Anayasa'nın 2., 35., 36. ve 141. maddelerinde tanımlanan hakları ihlal etmesi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Olağan kanun yolları tüketilmeden BBY gidilememesi

Kaynak: AYM BBY kararları esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

2012/73 numaralı bireysel başvuruda başvuru, engelli çocuğunun kullanması amacıyla satın aldığı motorlu araç için ödediği katma değer vergisinin tarafına iade edilmesi istemiyle yaptığı idari başvurunun reddedildiğini, idarenin bu işlemine karşı başvurduğu yargısal yollardan sonuç alamadığını belirterek, anayasal haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Ancak başvuru zaman bakımından yetkisiz olduğu için başvurunun kabul edilemez oluşuna karar verilmiştir³¹.

2014/505 numaralı bireysel başvuruda ise başvuru, fazladan yapılan vergi kesintisinin iadesi talebiyle açtığı davada verilen karar nedeniyle Anayasa'nın 2., 35., 36. ve 141. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminat talebinde bulunmuştur. Ancak yapılan inceleme sonucu bireysel başvuru önceki olağan iç hukuk yollarının tüketilmemesi nedeniyle başvurunun kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir³².

³¹ AYM, BBY, B.No: 2012 / 73, K.T.: 05.03.2013.

³² AYM; BBY, B.No: 2014 / 505, K.T.: 17.07.2014.

5. Eşitlik İlkesi ve Hukuk Devleti İlkesi

Eşitlik ilkesinin ihlali ile ilgili iki adet, hukuk devleti ilkesinin ihlali ile ilgili ise bir adet karar bulunmaktadır. Bu başvurular olağan kanun yolları tüketilmeden bireysel başvuru yoluna gidilmesi, kişi bakımından yetkisizlik ve iddianın yargılamanın sonucuna ilişkin olup açıkça dayanakta yoksun olduğu nedenleriyle kabul edilemez bulunmuştur.

Tablo 16: Vergilendirme Alanında Eşitlik İlkesi Ve Hukuk Devleti İlkesinin İhlali İddiasıyla Yapılan Ve Karara Bağlanan Başvurular

B. No	İddia	Başvuru Konusu	Sonuç	Gerekçe
2013/5028	Eşitlik ilkesinin ihlali	Özel usulsüzlük cezası kesilmesi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Olağan kanun yolları tüketilmeden BBY'ye gidilememesi
2013/5554	Eşitlik ilkesinin ihlali	Beyan edilen ve çalışanların gelirinden kesinti yaparak ödenen gelir vergisinin düzeltme hükümlerine göre terkin edilmemesine ilişkin işlemin iptali ve fazla yatırılan verginin tazmini istemiyle açtığı davanın reddi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	Kişi bakımından yetkisizlik (Doğrudan mağdur olan kişi başvurabilir)
2013/4413	Hukuk devleti ilkesinin ihlali	Muhtasar beyanname üzerinden yapılan tahakkukun iptali istemiyle açılan davanın reddi	Başvurunun kabul edilemez bulunması	İddia yargılamanın sonucuna ilişkin olup, açıkça dayanaktan yoksundur.

Kaynak: AYM BBY kararları esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

II. ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU YOLUNDA VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ KARARLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. KABUL EDİLEMEZLİK KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Herkes, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapma hakkına sahip olmakla birlikte yapılan başvuruların gerekli şartları taşımadığı durumlarda reddedilmesi de mümkündür. Kabul edilemezlik kararları, başvuru şartlarına ilişkin ve esasa ilişkin olmak üzere ikili ayrıma tabi tutulup incelenecektir.

1. Başvuru Şartlarına İlişkin Kabul Edilemezlik

Bireysel başvuru şartlarına uyulmaması nedeniyle Anayasa Mahkemesi tarafından kabul edilemezlik kararı üç gerekçe ile verilebilir. Bunlardan birincisi zaman bakımından yetkisizlik, ikincisi olağan kanun yolları tüketilmeden bireysel başvuruda bulunulması ve diğeri bireysel başvurunun söz konusu ihlalden doğrudan etkilenen kişi tarafından yapılmaması yani kişi bakımından yetkisizliktir.

a. Zaman Bakımından Yetkisizlik

5982 sayılı kanun geçici 18. maddesinde, bireysel başvuruya ilişkin düzenlemelerin iki yıl içinde tamamlanması ve uygulanması kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bireysel başvuruların kabul edilmesi öngörülmekteydi. Bu düzenleme doğrultusunda, 30.3.2011 tarih ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un, 03.04.2011 tarih 27894 Resmi Gazete' de yayımlanmıştır. Kanun'un bireysel başvuruya ilişkin 45 ila 51. maddelerinin 23.9.2012 tarihinde diğer maddelerin ise yayım tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir (6216 sayılı Kanun md. 76).

6216 sayılı Kanun'un geçici 1/8 maddesinde ise *“Mahkeme, 23.09.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceler”* hükmüne yer verilmiştir. Buna göre göre Anayasa Mahkemesi ancak 23.09.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılan bireysel başvuruları inceleyebilir. Öte yandan, Anayasa Mahkemesi'nin zaman bakımından yetkisi için kesin bir tarihin belirlenmesi ve Mahkemenin yetkisini geri yürür şekilde uygulanmaması hukuk güvenliği ilkesinin gereğidir³³.

Başka bir deyişle, 23.09.2012 tarihinden önce kesinleşmiş olan kararlar aleyhine yapılan bireysel başvurular, Anayasa Mahkemesi tarafından “zaman bakımından yetkisizlik” gerekçesiyle reddedilir. Nitekim Anayasa Mahkemesi tarafından zaman bakımından yetkisizlik gerekçesiyle reddedilen başvurulara rastlamak mümkündür³⁴.

³³ AYM, BBY, B. No. 2012/73, KT. 03.03.2013, m.17.; AYM, BBY, B. No. 2012/51, KT. 25.12.2012, m.18.

³⁴ AYM, BBY, B. No. 2012/73, KT. 05.03.2013; AYM, BBY, B. No. 2013/5508, KT. 10.01.2014; AYM, BBY, B. No: 2013/6047, KT. 23.01.2014.

b. Olağan Kanun Yolları Tüketilmeden Başvuru Yapılması

6216 sayılı Kanun'un 45/2. maddesi “*ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl için kanunda öngörölmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir*” şeklindedir. Buna göre bireysel başvuru yoluna başvurabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekir. Temel hak ve özgürlöklere saygı, devletin tüm organlarının anayasal ödevi olup, bu ödevin ihmâl edilmesi nedeniyle ortaya çıkan hak ihlallerinin düzeltilmesi idari ve yargısal makamların görevidir. Bu nedenle temel hak ve özgürlöklerrinin ihlâl edildiğı iddialarının öncelikle derece mahkemeleri önünde ileri sürölmesi, bu makamlar tarafından değerlendirilmesi ve bir çözüme kavuşturulması esastır³⁵.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru, iddia edilen hak ihlallerinin ilk derece mahkemelerince düzeltilememesi halinde başvurulabilecek ikincil nitelikte bir yoldur. Bireysel başvuru yolunun ikincil niteliğı gereğı Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabilmek için öncelikle olağan kanun yollarının tüketilmesi zorunludur. Bu ilke uyarınca başvuru Anayasa Mahkemesi önüne getirdiğı şikayetini öncelikle ve süresinde yetkili idari ve yargısal mercilere usulüne uygun olarak iletmesi, bu konuda sahip olduğı bilgi ve kanıtlarının zamanında bu makamlara sunması ve aynı zamanda bu süreçte dava ve başvurusunu takip etmek için gerekli özeni göstermiş olması gerekir³⁶. Dolayısıyla başvuru bireysel başvuru yoluna gitmeden önce olağan kanun yollarını tüketmeleri ve bu süreçte gerekli şekil şartlarını yerine getirmeleri gerekmektedir.

c. Kişi Bakımından Yetkisizlik

6216 sayılı Kanun'un 46/1 maddesinde “*bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürölen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir.*” ifadesini içermektedir. Buna göre bireysel başvuru usulünde, idari yargı yerlerinde olduğı gibi menfaat ihlali başvuru yapmak için yeterli görölmemiş olup, ihlale yol açtığı ileri sürölen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle kişisel ve güncel hakkı doğrudan etkilenenlere bireysel başvuru hakkı tanınmıştır³⁷. Dolayısıyla

³⁵ AYM, BBY, B. No. 2012/403, KT. 26.03.2013, m.16.; AYM, BBY, B. No. 2012/1123, 26.06.2014, m. 20.

³⁶ AYM, BBY, B. No. 2013/403, KT. 26.03.2013, m. 17.

³⁷ AYM, BBY, B. No. 2013/5554, KT. 06.02.2014, m. 30.

başvurucular haklarının etkin şekilde korunmasını talep ederken, başvurunun doğrudan hak ihlaline maruz kalan kişi tarafından yapılması gerekir.

2 Esasa İlişkin Kabul Edilemezlik

Bireysel başvuruda esasa ilişkin olarak verilen kabul edilemezlik kararlarının da üç temel gerekçesi vardır. Bunlardan birincisi iddianın yargılamanın sonucuna ilişkin olduğundan açıkça dayanaktan yoksun olması, ikincisi idari işlem niteliğinde karar verilmesi talep edildiğinden açıkça dayanaktan yoksun olması ve son olarak savunulacak bir iddia olmadığından konu bakımından yetkisiz bulunmasıdır.

a. İddianın Yargılamanın Sonucu İlişkin Olduğundan Açıkça Dayanaktan Yoksun Olma

6216 sayılı Kanun'un 48/2 e göre, Mahkeme Anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvuru önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verilebilir.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurularda esasa ilişkin iddialardan en önemlisi yargılamanın sonucuna ilişkin olduğu için açıkça dayanaktan yoksun bulunmasıdır. Bu iddianın dile getirildiği davalarının tamamı adil yargılanma hakkı ile ilgili olmuştur³⁸. Bireysel başvuruya konu davalardaki olayların kanıtlanması, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması, yargılama sırasında delillerin kabul edilebilirliği ve değerlendirilmesi ile kişisel bir uyuşmazlığa derece mahkemeleri tarafından getirilen çözümün esas yönünden adil olup olmaması, bireysel başvuru incelenmesinde değerlendirmeye tabi tutulamaz. Anayasa'da yer alan hak ve özgürlükler ihlal edilmediği sürece ve açıkça keyfilik içermedikçe derece mahkemelerinin kararlarındaki maddi ve hukuki hatalar bireysel başvuru incelemesinde ele alınamaz. Bu çerçevede derece mahkemelerinin delilleri takdirinde bariz takdir hatası veya açıkça keyfilik bulunmadıkça Anayasa Mahkemesi'nin bu takdire müdahalesi söz konusu olamaz³⁹.

³⁸ Gerçek ve Bakar, a.g.m., s. 24.

³⁹ AYM, BBY, B. No. 2012/1027, KT. 12.02.2013, m. 26; AYM, BBY, B. No. 2013/596, KT. 08.05.2014, m. 35.

Bu hususta Anayasa Mahkemesi'nin örnek bir kararı bulunmaktadır. Başvurucu, adına vergi ve vergi cezası salınması nedeniyle kanun önünde eşitlik ve mülkiyet haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Yapılan incelemeler sonucu ortaya çıkan değerlendirme aşağıdaki gibidir⁴⁰:

Adil yargılanma hakkı bireylere dava sonucunda verilen kararın değil, yargılama sürecinin ve usulünün adil olup olmadığını denetleme imkanı verir. Bu nedenle bireysel başvuruda adil yargılanmaya ilişkin şikayetlerin incelenmesi için başvurunun yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediği, bu çerçevede yargılama sürecinde karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşlerden bilgi sahibi olamadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delillerin ve iddialarını sunamadığı ya da uyumsuzluğun çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iddiaların derece mahkemesi tarafından dinlenmediği veya kararın gerekçesiz olduğu gibi, mahkeme kararının oluşumuna sebep olan unsurlardan değerlendirilmeye alınmamış eksiklik, ihmal ya da açık keyfiliğe ilişkin bir bilgi ya da belge sunmuş olması gerekir. Somut olayda başvurunun, yargılama sürecinin hakkaniyete aykırı olduğuna dair bir bilgi ya da belge sunmamış olup, mahkemece verilen kararın içeriğinin adil olmadığı şikayetini dile getirdiği anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, başvuru tarafından ileri sürülen iddiaların kanun yolu şikayeti niteliğinde olduğu, derece mahkemesi kararının açık bir keyfilik de içermediği anlaşıldığından başvurunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.

b. İdari İşlem Niteliğinde Karar Verilmesi Talep Edildiğinden Açıkça Dayanaktan Yoksun Olma

6216 sayılı Kanun'un 50/1 maddesinde, “*esas inceleme sonunda, başvurunun hakkının ihlal edildiğine ya da ihlal edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi halinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenler hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez.*” şeklindedir. Bu madde uyarınca Anayasa Mahkemesi, kendisine yapılan bireysel başvuru

⁴⁰ AYM, BBY, B. No. 2013/2420. KT. 14.01.2014, m. 31-32.

hakkında ihlal kararı vermesi durumunda kamu gücünün yerine geçerek idari işlem ve eylem niteliğinde karar vermeksizin ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yönelik yapılması gerekenlere hükmedebilecektir. İhlal, mahkeme kararından kaynaklanmış ise yeniden yargılama yapılarak ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasında hukuki yarar bulunması durumunda yeniden yargılama yapmak için dosyanın mahkemesine gönderilmesine karar verilebileceği gibi yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hallerde de başvuru lehine tazminata hükmedebileceği gibi genel mahkemelerde tazminat davası açılması yolunu da gösterebilecektir⁴¹.

Bireysel başvuru yolunda İHAS, ve Türkiye'nin taraf olduğu ekli protokollerde ve Anayasa'da güvence altına alınan hangi hak veya hakların ihlal edildiği ve bunların gerekçelerinin neler olduğu ortaya konulmadan, sadece idari işlem niteliğinde karar verilmesi talebinde bulunulması “açıkça dayanaktan yoksun olması” şeklinde değerlendirmekte ve kabul edilmemektedir. Dolayısıyla bireysel başvuru yolu olağan kanun yollarının bir uzantısı olarak görülmemekte ve bu kanun yollarında meydana gelen adaletsizlik tekrarlanmamalı, bunun yerine hangi hakkın ihlal edildiği somut olarak ortaya konularak bilinçli davranılmalıdır⁴².

c. Konu Bakımından Yetkisizlik

6216 sayılı Kanun'un 45/1. Maddesine göre, “Herkes, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilir.” şeklindedir. Yani, başvuru ihlal edildiği iddia ettiği hak Anayasa'da güvence altına alınmış ancak İHAS ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamında yer alan hak ve özgürlüklerden birisi değil ise Anayasa Mahkemesi konu bakımından yetkisizlik nedeni ile başvuru reddedilir. Dolayısıyla, bir Anayasal hak ihlali iddiasının Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru yolunun konu bakımından yetkisi dahilinde olabilmesi için, başvuru tarafından dayatılan hakkın Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden olması ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf

⁴¹ AYM, BBY, B. No. 2012/1123, KT. 26.06.2014, m. 34.

⁴² Gerçek ve Bakar, a.g.m., s. 25.

olduğu protokoller kapsamında yer alması, ayrıca başvuruçunun ihlal iddiasına temel alınan hakkın kapsamına giren korunmaya değer bir menfaatin bulunması gerekir⁴³.

Dolayısıyla bireysel başvuru yoluna başvuranların öncelikle savunmalarını İHAM ve Anayasa tarafından güvence altına alınan hakların ne şekilde ihlal edildiğini belirtmeli ve bunu somut verilerle kanıtlamalıdır⁴⁴.

B. İHLAL KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Makul Sürede Yargılamaya İlişkin Hak İhlali Kararlarının Değerlendirilmesi

Adil yargılanma hakkının bir unsuru olan makul sürede yargılanma hakkına İHAS'ın 6. maddesinde değinilmiştir. Buna göre herkes makul sürede yargılanma hakkına sahiptir. Makul süre sınırının getirilmesinin amacı, bütün hak arayanları yargılama işlemlerinin uzamasına karşı korumak ve bireyin uzun yargılama süreçlerinden etkilenmesini önlemektir. Makul süre değerlendirilmesinde, sürenin başlangıcı kural olarak, uyuşmazlığı kurala bağlayacak yargılama sürecinin işletilmeye başlandığı tarih olarak kabul edilir.

Bireysel başvuru yolunda makul sürede yargılanma yapılmadığı gerekçesiyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin beş adet karar verilmiştir. Bu kararlara göre makul sürede yargılanma hakkı, adil yargılanma hakkının kapsamında olduğu, ayrıca davaların en az giderle ve en kısa sürede sonuçlandırılmasının yargının görevi olduğunu belirten Anayasa'nın 141. maddesinin de makul sürede yargılanma hakkının değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulması gerektiği vurgulanmıştır⁴⁵.

Davanın karmaşıklığı, yargılamanın kaç dereceli olduğu, tarafların ve ilgili makamların yargılama sürecindeki tutumu ve başvuruçunun davanın hızla sonuçlandırılmasındaki menfaatin niteliği gibi hususlar, bir davanın süresinin makul olup olmadığının tespitinde göz önünde bulundurulması gereken kriterlerdir⁴⁶. Bu kriterlerin değerlendirilmesi sonucunda, mükellefler tarafından yapılan başvurularda, uyuşmazlığın

⁴³ AYM, BBY, B. No. 2013/3351, KT. 18.09.2013, m. 31.

⁴⁴ Gerçek ve Bakar, a.g.m., s. 27.

⁴⁵ Gerçek ve Bakar, a.g.m., s. 27.

⁴⁶ AYM, BBY, B. No. 2012/13, KT. 02.07.2013, m. 41-45.

çözümünde başvuru dilekçeleri ve davalı idare savunmaları dışında yargılama mercilerince herhangi bir araştırmaya gidilmemiş olmasına karşın, derece mahkemelerindeki incelemelerin 4 yıl 1 ay⁴⁷, 7 yıl 2 ay⁴⁸, 10 yıl 8 ay⁴⁹, 5 yıl 10 ay⁵⁰, 8 yıl 20 gün⁵¹ sürmesi, şikayete konu yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğu görülmüştür. Bu nedenle Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir⁵².

2. Öngörülemezlik Ölçütüne İlişkin Mülkiyet Hakkı İhlali Kararlarının Değerlendirilmesi

Bireysel başvuru yolunda belirlilik ve öngörülebilirlik ölçütlerine aykırı işlem yapıldığı için mülkiyet hakkının ihlal edildiği konusunda iki adet karar verilmiştir⁵³. Bu kararlardan birine göre vakfa ödenen katkı paylarının ücret olarak kabul edilip vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin öngörülebilir kanuni dayanağının bulunmadığı gerekçesiyle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği kabul edilmiştir.

Anayasa'nın 13. ve 35. maddelerinde yer alan düzenlemelere mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunla yapılacağına ilişkin düzenlemelere paralel olarak, verginin kanuniliği ilkesinin düzenlendiği Anayasa'nın 73/3. maddesi hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin *belirliliği* ve *öngörülebilirliği* ölçütleri bağlamında mükelleflerin hukuki güvenliği sağlanmak istemiştir. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleridir. Verginin belirli ve öngörülebilir olması, vergiye ilişkin hükümlerin açık ve anlaşılır olmasını gerektirmekte olup Anayasa'nın 73/3. maddesi ile Türk hukukunda vergisel yükümlülüğün mutlaka kanunla konulmasını zorunlu tutan Anayasa hükmünün, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere İHAS' a göre daha üst düzey bir koruma sağlayabilir. Bu konu Anayasa Mahkemesi'nce "*verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların yasada yer almasını gerektirmekte ve vergi*

⁴⁷ AYM, BBY, B. No. 2013/596, KT. 08.05.2014, m. 59.

⁴⁸ AYM, BBY, B. No. 2014/431, KT. 17.11.2014, m. 23.

⁴⁹ AYM, BBY, B. No: 2013/4553, K.T.16.04.2015, m. 73.

⁵⁰ AYM, BBY, B. No: 2013/5016, K.T. 16.04.2015, m. 93.

⁵¹ AYM, BBY, B. Np: 2013/2264, K.T. 26.02.2015, m. 52.

⁵² Gerçek ve Bakar, a.g.m., s. 27.

⁵³ AYM, BBY, B. No. 2013/3063, KT.

yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının yasa ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buna göre vergide yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yatırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi zorunludur” denilerek açığa kavuşturulmuştur⁵⁴. Bu durumda Anayasa’ya göre mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin mutlaka kanuna dayanması gerekir⁵⁵.

Anayasa’nın 35. Maddesinde olduğu gibi İHAS’ a ek 1. Protokolde de mülkiyet hakkının mutlak bir hak olmadığı ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilceği belirtilmiştir. Ancak İHAM içtihatlarına göre, mülkiyet hakkını sınırlamaya yönelik müdahalelerin meşru sayılabilmesi için belli ölçütleri içermesi gerekir (*James ve Diğerleri / Birleşik Krallık B. No: 8793/79, 21.02.1986, & 37*) Buna göre müdahale kamu yararı amacıyla yapılmalı (*Beyeler / İtalya, B. No:33202/96, 05.11.2000, &111*), hukuka dayalı olmalı (*Iatridis / Yunanistan, B. No: 31107/96, 25.03.1999, &58; Sporrong ve Lönnroth / İsveç, B. No: 7152/75, 23.09.1982, & 69*) ve ölçülü olmalıdır (*Ashingdane / Birleşik Krallık, B. No: 8225/78, 28/5/1985, § 57; Sporrong ve Lönnroth / İsveç, B. No: 7152/75, 23/9/1982, § 69*).

Bu durumda mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalede kamu yararı bulunup bulunmadığı, müdahalenin hukuka dayalı olup olmadığı ve ölçülü olup olmadığı konularında incelenmesi gerekir. Bu yüzden, mülkiyet hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoluna gideceklerin savunmalarının dayanaklarından birisi olarak Anayasa’nın 73. maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesinin alt ölçütleri olan ulaşılabilirlik ve öngörülebilirlik ölçütlerine uyulmadığını kullanabilirler⁵⁶.

⁵⁴ AYM., E. 2009/63, K. 2011/66, RG. 14.04.2011.

⁵⁵ AYM, BBY, B. No. 2014/6192, K. 12.11.2014, RG. 21.02.2014/29274.

⁵⁶ Gerçek ve Bakar, a.g.m., s. 29.

III. VERGİLENDİRME İLE İLGİLİ BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN ANALİZİ: BURSA ARAŞTIRMASI

A. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

1. Araştırmanın Amacı

Bursa ilinde yapılan anket çalışmasının amacı, bireylerin Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu ve vergilendirme alanında uygulanmasına bakış açısını ölçmek olarak belirlenmiştir. 2010 yılında yapılan referandum sonucu kabul edilerek yürürlüğe giren bu uygulama hakkında bireylerin düşüncelerini ve algılarını elde edebilmek için, anketlerin vergilendirme işlemlerinde temsilci konumunda olan serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavirler ve avukatlara uygulanması tercih edilmiştir.

2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Türkiye'de serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) birer vergi mükellefi olmalarının yanı sıra, diğer vergi mükelleflerin vergileme işlemlerini yürütmekle görevlidirler. Diğer taraftan bireylerin yargı yolunda çözümlenebilecek davaları ise vekil sıfatıyla avukatlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu nedenler araştırmanın evreni Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı SMMM'ler, Bursa Barosuna kayıtlı avukatlar ve Bursa Yeminli Mali Müşavirler odasına kayıtlı Yeminli Mali Müşavirler (YMM) olarak belirlenmiştir. Ana kütle büyüklüğü 8000 olarak tespit edilmiştir. Buna göre örneklem hacmi, % 5 hata payı ve % 90 güven aralığındadır.

3. Veri Toplama Aracı ve Anketin Uygulanması

a. Veri Toplama Aracı

Anket toplam 44 sorudan oluşmaktadır. Bunların 16 tanesi SMMM, YMM ve avukatların genel olarak Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru ile ilgili genel sorulara ilişkin olup, 23 tanesi ise vergilendirme alanında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna ilişkindir. Bu sorularda ilgili meslek mensuplarının düşüncelerini ölçmek amacıyla 5'li Likert ölçeğinin kullanılması tercih edilmiştir. Geriye kalan 5 soru ise katılımcıların cinsiyet, yaş aralığı, eğitim durumu, mesleği ve yıllık gelir düzeyini belirlemeye yöneliktir.

b. Anketin Uygulanması

Araştırma verilerinin toplanması için geliştirilen anket, araştırmacı tarafından Bursa ilinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirlere (SMMM), yeminli mali müşavirlere (YMM) ve avukatlara uygulanmıştır. Verilerin toplanması için standart bir anket formu kullanılmış olup bu anketler yüz yüze gerçekleştirilmiştir. 3 Temmuz-3 Ağustos tarihleri arasında uygulanan anket sonucunda katılımcı sayısı 382'ye ulaşmıştır.

Yapılan anket neticesinde; mali müşavir, yeminli mali müşavir ve avukatların vermiş olduğu cevaplar numaralandırılarak elde edilen veriler SPSS 22.0 programına girilerek frekans, ki-kare ve korelasyon analizleri yapılmıştır.

Analizde ki-kare bağımsızlık⁵⁷ ve korelasyon⁵⁸ testlerine tabi tutulan sorular arasındaki ilişki ve anlamlılık düzeyi incelenmiş ve anlamlı bulunan ilişkiler çapraz tablo analizi ile değerlendirmeye alınmıştır.

B. VERİLERİN ANALİZİ VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde öncelikle sorulara verilen yanıtlar frekans analizine tabi tutulacak, ardından ki-kare testi ve korelasyon testine tabi tutulan sorular arasından anlamlı ve pozitif ilişkili olanlar ele alınarak çapraz tablo analizlerine yer verilecektir.

⁵⁷ Ki-kare Bağımsızlık testi, veri setindeki değişkenlerin farklı ölçütlere ya da belirli bir amaca göre iki ya da çok yönlü çapraz tablo biçiminde sınıflandırılması halinde değişkenlerin belirlenen özellikleri arasında bir bağımlılığın olup olmadığı test edilmek istenebilir. Değişkenlerin alt grupları arasında bağımlılık, birlikte değişim olup olmadığını ortaya çıkarmak amacıyla uygulanan “Ki-kare” testi “Ki-kare” bağımsızlık testi olarak adlandırılır.

⁵⁸ Korelasyon analizi ile iki farklı değişken arasındaki ilişkinin yönü ve şiddeti hakkında bilgi edinebiliriz. Ancak daha önce de belirttiğimiz gibi korelasyon, neden-sonuç ilişkisinin göstergesi değildir. “Pearson Correlation” ifadesinin değeri “r” ile ifade edilir ve -1 ile +1 arasında bir değer alır. Burada ilişkinin yönünü “r” işareti, derecesini ise katsayının büyüklüğü belirler. Eksi değerler bir değişken artarken diğerinin azaldığının, artı değerler ise her iki değişkenin aldığı değerlerin birlikte artış ve azalış gösterdiğini gösterir.

Bkz. U. Erman Eymen, **SPSS 15.0 Veri Analiz Yöntemleri**, ss. 100-101, http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/courses/spring2009/bby606/SPSS_15.0_ile_Veri_Analizi.pdf. (17.08.2015).

Korelasyon bir değişkenin değeri değişirken diğer bir değişken bununla doğrusal ilişkili olarak değişiyorsa korelasyon vardır denilebilir. Korelasyon katsayısı bir örnekteki x ve y ikili değerleri arasındaki doğrusal ilişkinin gücünü ölçmektedir. Korelasyon katsayısı $r -1 \leq r \leq 1$ arasında bir değer almalıdır. Mükemmel pozitif doğrusal ilişki olduğunda $r = 1$ olur. Mükemmel negatif doğrusal ilişki olduğunda $r = -1$ olur. Doğrusal ilişki yok ise $r = 0$ olur.

Bkz. Kemal Şehirli, “Korelasyon ve Regrasyon”, http://kisi.deu.edu.tr/kemal,sehirli/korelasyon_regrasyon.pdf.

1. Örnekleme İlişkin Demografik ve Kişisel Bilgiler

Bu bölümde anket yanıtları doğrultusunda frekans analizleri yapılarak elde edilen veriler değerlendirilecektir. Katılımcıların cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mesleği ve yıllık gelir düzeylerine ilişkin betimsel istatistikler aşağıdaki verilmiştir.

a. Cinsiyet

Ankete katılan SMMM, YMM ve avukatların yüzde 30,9'unun (118 kişi) bayan, yüzde 69,1'inin (264 kişi) ise erkek olduğu anlaşılmaktadır. Ankete katılan SMMM, YMM ve avukatların cinsiyet dağılımına ilişkin frekans, yüzde ve kümülatif yüzdeleri aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 17: Cinsiyet

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Bayan	118	30.9	30.9
Bay	264	69.1	100
Toplam	382	100	

Kaynak: Tablo anket verileri esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

b. Yaş

Ankete katılan 7 kişinin 18-24 yaş aralığında (%1,8), 128 kişinin 25-34 yaş aralığında (%33,5), 113 kişinin 35-44 yaş aralığında (%29,6), 86 kişinin 45-54 yaş aralığında (%22,5), 48 kişinin 55 yaş ve üstü (%12,6) olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde anketi yanıtlayanların büyük bir kısmının 25-34 yaş aralığında olduğu anlaşılmaktadır. Ankete katılan SMMM, avukat ve YMM'lerin yaşlarına ilişkin dağılım aşağıdaki gibidir.

Tablo 18: Yaş

Yaş	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
18-24	7	1,8	1,8
25-34	128	33,5	35,3
35-44	113	29,6	64,9
45-54	86	22,5	87,4

55- +	48	12,6	100,0
Toplam	382	100,0	

Kaynak: Tablo anket verileri esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

c. Eğitim

Ankete katılanlardan 24 kişinin (%6,3) lise mezunu, 3 kişinin (% 0,8) ön lisans mezunu, 317 kişinin (%83,0) lisans mezunu, 38 kişinin (% 9,9) ise lisansüstü eğitim almış olduğu görülmektedir. Ülkemizde SMMM, YMM ve avukat olabilmek için üniversite mezunu olma şartı arandığından, ankete katılanların %92,9 unun üniversite ve üstü mezunu olması doğaldır. Ankete katılan SMMM, YMM ve avukatların eğitim durumlarına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 19: Eğitim

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Lise	24	6,3	6,3
Ön lisans	3	0,8	7,1
Lisans	317	83,0	90,1
Lisansüstü	38	9,9	100
Toplam	382	100	

Kaynak: Tablo anket verileri esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

d. Meslek

Ankete katılanlardan 239 kişinin (% 62,9) serbest muhasebeci mali müşavir, 8 kişinin (% 2,1) yeminli mali müşavir ve 135 kişinin (% 35,3) olduğu görülmektedir. Meslek tablosu aşağıda verilmiştir.

Tablo 20: Meslek

Meslek	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
SMMM	239	62,6	62,6
YMM	8	2,1	64,7
Avukat	135	35,3	100
Toplam	382	100	

Kaynak: Tablo anket verileri esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

e. Gelir Düzeyi

Ankete katılanların yıllık gelir düzeyleri incelendiğinde, 89 kişinin (% 23,3) 12.000 TL'ye kadar, 141 kişinin (%36,9) 12,001-29,000 TL arasında, 106 kişinin (%27,7) 29,001-66.000 TL'ye arasında, 33 kişinin (%8,6) 66,001-106,000 TL arasında gelir elde ettikleri görülmektedir. Veriler incelendiğinde ankete katılanlardan 3 kişinin (%0,8) gelir düzeylerini belirtmedikleri de anlaşılmaktadır. Ankete katılan SMMM, YMM ve avukatların gelir düzeyleri aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Tablo 21: Ankete Katılanların Yıllık Gelir Düzeyleri

Yıllık Gelir Düzeyi	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
12.000 TL'ye kadar	89	23,3	23,5
12.001-29.000 TL arası	141	36,9	60,7
29.001-66.000 TL arası	106	27,7	88,7
66.001.-106.000 TL arası	33	8,6	97,4
106.001 ve üzeri	10	2,6	100,0
Cevap yok	3	0,8	
Toplam	382	100,0	

Kaynak: Tablo anket verileri esas alınarak tarafımca oluşturulmuştur.

2. Mükelleflerin Bireysel Başvuru Yoluna Bakış Açıcı İle İlgili Anket Sorularının Frekans Analizi

Bu bölümde SMMM, YMM ve avukatların Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu uygulamasına yönelik olarak, 5'li Likert ölçeğine göre hazırlanan anketteki değerlendirme sorularına verilen yanıtların frekans ve yüzde dağılımları incelenecektir.

a. Genel Olarak Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu Sorularının Değerlendirilmesi

Bu bölümde ankete katılanların Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu genel değerlendirme sorularına verilen cevapların frekans analizleri incelenecektir.

Tablo 22: Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu Genel Değerlendirme Soruları

Değerlendirme Soruları		(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*	*
1)	Bireysel başvuru yolu uygulamasından haberdarım.	122 % 31,9	8 % 2,1	2 % 0,5	90 % 23,6	160 % 41,9	
2)	Bireysel başvuru yolu kişilere etkin koruma sağlamaktadır.	26 % 6,8	33 % 8,6	46 % 12	130 % 34	29 % 7,6	118 % 30,9
3)	Bireysel başvuru yolu, kamu gücünün yetkilerini kısıtlamaktır.	49 % 12,8	125 % 32,7	32 % 8,4	50 % 13,1	7 % 1,8	119 % 31,2
4)	Bireysel başvuru yolu ile ilgili yeterli bilgilendirme yapılmaktadır.	77 % 20,2	123 % 32,2	14 % 3,7	34 % 8,9	16 % 4,2	118 % 30,9
5)	Kişiler bireysel başvuru yolu konusunda yeterli bilgiye sahip değildir.	13 % 3,4	8 % 2,1	13 % 3,4	123 % 32,2	107 % 28,8	118 % 30,9
6)	Bireysel başvuru yolu ile ilgili bilgilendirme yapılması, kişileri sahip olduğu haklar konusunda bilinçlendirmektir.	9 % 2,4	6 % 1,6	10 % 2,6	119 % 31,2	120 % 31,4	118 % 30,9
7)	Bireysel başvuru yolu, temel hak ve özgürlükleri etkin şekilde güvence altına almaktadır.	13 % 3,4	31 % 8,1	50 % 13,1	130 % 34,0	39 % 10,2	119 % 31,2
8)	Bireysel başvuru yolunun uygulamaya girmesi ile temel hak ve özgürlük ihlallerinde azalma olmuştur.	17 % 4,5	61 % 16,0	74 % 19,4	67 % 17,5	44 % 11,5	119 % 31,2
9)	Bireysel başvuru yolunun kapsamı dardır.	8 % 2,1	74 % 19,4	72 % 18,8	70 % 18,3	39 % 10,2	119 % 31,2
10)	Bireysel başvuru yolu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne giden davaları azaltmaktadır.	5 % 1,3	19 % 5,0	31 % 8,1	84 % 22	124 % 32,5	119 % 31,2
11)	Bireysel başvuru yolu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından Türkiye aleyhine verilen kararları azaltacaktır.	4 % 1,0	22 % 5,8	29 % 7,6	94 % 24,6	114 % 29,8	119 % 31,2

12)	Bireysel başvuru yolunda Anayasa Mahkemesi İHAS ve İHAM kararlarını esas alarak vermektedir.	20 % 5,2	39 % 10,2	101 % 26,4	79 % 20,7	20 % 5,2	119 % 31,2
13)	Bireysel başvuru yolu sonucunda alınan kararları hak ihlallerini doğru bir şekilde tespit edecektir.	12 % 3,1	27 % 7,1	64 % 16,8	134 % 35,1	26 % 6,8	119 % 31,2
14)	Bireysel başvuru yolu kamu denetçiliği kurumundan daha etkilidir.	5 % 1,3	19 % 5,0	49 % 12,8	67 % 17,5	123 % 32,2	119 % 31,2
15)	Bireysel başvuru yolu süresinin 30 gün olması, hak ihlallerine yol açabilir.	10 % 2,6	17 % 4,5	17 % 4,5	73 % 19,1	146 % 38,2	119 % 31,2
16)	Bireysel başvuru yolu formu ve eklerinin hazırlanması detaylıdır (zorlayıcıdır).	7 % 1,8	21 % 5,5	55 % 14,4	60 % 15,7	117 % 30,6	122 % 31,9

*(1)-Kesinlikle Katılmıyorum; (2)-Katılmıyorum; (3)-Kararsızım; (4)-Katılıyorum; (5)-Tamamen Katılıyorum; * Cevap Verilmedi

“Bireysel başvuru uygulamasından haberdarım” sorusuna verilen cevapların büyük bir çoğunluğunu kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum oluşturmaktadır. Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum diyenler toplam % 65.5 iken bu yargıya katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenler ise % 34’dür. Bu durum ankete katılanların büyük bir kısmının bireysel başvuru uygulamasından haberdar olmadığını göstermektedir. Bireysel başvuru uygulamasından haberdar olmadığı belirtenlerin yaklaşık % 30’luk kısmı diğer sorulara cevap vereme gereği duymamıştır.

“Bireysel başvuru yolu kişilere etkin koruma sağlamaktadır” yargısına katılanların yüzdesi oldukça azdır. Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum diyenler % 41.6’lık kısmı oluşturmakta iken, % 14.4’lük kısmı ise katılıyorum ve tamamen katılıyorum şeklinde verilen cevaplardan oluşturmaktadır.

“Bireysel başvuru yolu, kamu gücünün yetkisini kısıtlamaktadır” yargısının yanlış olduğunu düşünenlerin yüzdesi ise yüksektir. Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum diyenler % 46.5’lik kısmını oluşturmaktadır. Katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı ise % 14.9’ dur.

“Bireysel başvuru yolu ile ilgili yeterli bilgilendirme yapılmaktadır” yargısı ile ilgili ankete katılanların % 52.4’ü bireysel başvuru ile ilgili yeterli bilgilendirme

yapılmadığını ileri sürmüştür. Katılımcıların % 13.1' lik kısmı ise katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyerek yeterli bilgilendirme yapıldığını düşünmektedir.

“Kişiler bireysel başvuru yolu konusunda yeterli bilgiye sahip değildir” sorusuna cevaplayanların % 60.2' si katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyerek kişilerin bireysel başvuru yolu konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığını düşündüklerini belirtmiştir. Katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise % 5.5' dir. Bu oranlar ülkemizde bireysel başvuru yolunun çok iyi bilinmediğini göstermektedir.

“Bireysel başvuru yolu ile ilgili bilgilendirme yapılması, kişileri sahip olduğu haklar konusunda bilinçlendirmektedir” yargısına katılanların oranı ise oldukça yüksektir. Katılıyorum ve tamamen katılıyorum cevabını verenlerin oranı % 62.6' dır. Katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum cevabının verenlerin oranı ise sadece % 4.0' dür.

“Bireysel başvuru yolu, temel hak ve özgürlükleri etkin şekilde güvence altına almaktadır” sorusuna ankete katılanların % 44.2' si katılıyorum ve tamamen katılıyorum cevabını vererek, bireysel başvuru yolunun temel hak ve özgürlükleri etkin şekilde güvence altına aldığını düşünürken, % 11.5'i aksi görüşe sahip olduğunu belirtmiştir.

“Bireysel başvuru yolunun uygulamaya girmesi ile temel hak ve özgürlük ihlallerinde azalma olmuştur” yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum cevabı verenlerin oranı % 29.0 iken, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise % 20.5'dir. Öte yandan bu yargı konusunda kararsız olduğunu belirtenlerin oranı ise % 19.4' dür. Bu oranlar, uygulama sonuçları konusunda bireylerde daha kesin bir kanaat oluşmadığını göstermektedir.

“Bireysel başvuru yolunun kapsamı dardır” yargısına katılan ve katılmayanların oranı birbirine çok yakındır. Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevabını verenlerin oranı toplam % 21.5 iken, katılıyorum ve tamamen katılıyorum cevabını verenlerin oranı ise % 28.5'dir. Katılımcıların % 18.8' lik kısmı ise kararsız olduğunu belirtmiştir.

“Bireysel başvuru yolu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne giden davaları azaltmaktadır” yargısına katılanların oranı yarıdan fazladır. Katılıyorum ve tamamen katılıyorum cevabını verenlerin oranı toplam % 54.5' dır. Katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum cevabını verenler ise % 6.3' lük kısmı oluşturmaktadır.

“Bireysel başvuru yolu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından Türkiye aleyhine verilen kararları azaltacaktır” sorusuna katılanların oranı da oldukça yüksektir. Katılıyorum ve tamamen katılıyorum cevabını verenler % 54.4’ lük kısmı oluştururken, % 6.8’i de katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevap vermiştir.

“Bireysel başvuru yolunda Anayasa Mahkemesi kararını, İHAS ve İHAM kararlarını esas alarak vermektedir” sorusuna verilen cevapların % 26.4’ lük kısmı kararsızım şeklinde cevap verenlerden oluşmaktadır. Kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevabını verenlerin oranı % 25.4 iken, katılıyorum ve tamamen katılıyorum oranı ise % 25.9’dur.

“Bireysel başvuru yolu sonucunda alınan kararlar, hak ihlallerini doğru bir şekilde tespit edecektir” şeklinde düşünenlerin oranı toplam % 41.9 iken, kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevabı verenlerin oranı ise % 10.2’lik kısmı oluşturmaktadır.

“Bireysel başvuru yolu kamu denetçiliği kurumundan daha etkilidir” yargısını ankete katılanların % 49.7’ lik kısmı katılıyorum ve tamamen katılıyorum şeklinde cevap vererek desteklemiştir. Katılımcıların % 6.3’ lük kısmı ise katılmadığını belirtmişlerdir.

“Bireysel başvuru yolu süresinin 30 gün olması kısa olup, hak ihlallerine yol açabilir” yargısına ankete katılanların % 57.3’ lük kısmı katıldığını belirtirken, sadece % 7.1’lik kısmı ise bu görüşe katılmadığını ifade etmiştir.

“Bireysel başvuru yolu formu ve eklerinin hazırlanması detaylıdır (zorlayıcıdır)” görüşüne katılıyorum ve tamamen katılıyorum cevabını vererek bireysel başvuru yolu formu ve eklerinin hazırlanmasının zorlayıcı olduğunu düşünenlerin oranı % 46.3 iken, kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevabını verenler ise katılımcıların % 7.3’lük kısmını oluşturmaktadır.

b. Vergilendirme Alanında Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu Sorularının Değerlendirilmesi

Bu bölümde ankete katılanların vergilendirme alanında Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolu değerlendirme sorularına verilen cevapların frekans analizleri incelenecektir.

Tablo 23: Vergilendirme Alanında Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu Değerlendirme Soruları

Değerlendirme Soruları		(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*	*
1)	Mükellef haklarının ihlal edilmesi durumunda vergi mükelleflerinin, bireysel başvuru yoluna gidebilme imkanından haberdarım.	225 % 58,9	24 % 6,3	19 % 5,0	65 % 17,0	49 % 12,8	
2)	Bireysel başvuru yolunun varlığı devletin vergilendirme yetkisini kısıtlamaktadır.	42 % 11	84 % 22,0	24 % 6,3	11 % 2,9	5 % 1,3	216 % 56,5
3)	Bireysel başvuru yolunda mükellefler için de adil yargılanma hakkının unsurları dikkate alınmaktadır.	9 % 2,4	11 % 2,9	51 % 13,4	69 % 18,1	24 % 6,3	218 % 57,1
4)	Bireysel başvuru yolunda mükellefler için de makul sürede yargılanma ilkesi dikkate alınmaktadır.	13 % 3,4	15 % 3,9	57 % 14,9	62 % 16,2	18 % 4,7	216 % 56,8
5)	Bireysel başvuru yolunda mükellefler için de açık ve aleni yargılanma ilkesi şartlarına uyulmaktadır.	9 % 2,4	16 % 4,2	61 % 16,0	64 % 16,8	15 % 3,9	217 % 56,8
6)	Bireysel başvuru yolunda silahların eşitliği ilkesi gereği taraflara (mükellef ve vergi dairesi) eşit yargılanma imkanı sağlanmaktadır.	10 % 2,6	20 % 5,2	49 % 12,8	69 % 18,1	17 % 4,5	217 % 56,8
7)	Bireysel başvuru yolunda susma hakkının gereği olarak mükellefler aleyhine delil teşkil edecek bilgi ve belgeleri vermeme dolaylı korunmalıdırlar.	10 % 2,6	20 % 5,2	65 % 17,0	53 % 13,9	17 % 4,5	217 % 56,8
8)	Vergilendirmenin kişilerin mülkiyet hakkına doğrudan bir müdahaledir.	44 % 11,5	73 % 19,1	11 % 2,9	23 % 6,0	15 % 3,9	216 % 56,5
9)	Devletin, vergilendirme faaliyeti mülkiyet hakkının bir istisnasıdır.	13 % 3,4	20 % 5,2	23 % 6,0	82 % 21,5	27 % 7,1	217 % 56,8
10)	Vergi ve diğer katkı payları ile para cezalarının ödenmesini sağlamak için mülkiyet hakkına aşırı müdahale edilmektedir.	13 % 3,4	49 % 12,8	22 % 5,8	52 % 13,6	30 % 7,9	216 % 56,5

11)	Bireysel başvuru yolu, mükellefleri devletin mülkiyet haklarına aşırı müdahalesinden korumaktadır.	10 % 2,6	37 % 9,7	49 % 12,8	51 % 13,4	19 % 5,0	216 % 56.5
12)	Devletin vergilendirmede aşırıya kaçıp, mülkiyet hakkının sınırlarını aşmaktadır.	7 % 1,8	46 % 12,0	25 % 6,5	52 % 13,6	36 % 9,4	216 % 56.5
13)	Devlet, vergi koyarken mükellefin mali gücü ile vergi miktarı arasındaki dengeyi sağlamaktadır.	41 % 10,7	68 % 17,8	23 % 6,0	26 % 6,8	8 % 2,1	216 % 56.5
14)	Bireysel başvuru yolu, özel yaşama saygı ilkesi gereği toplanan bilgilere mükellefin daha kolay ulaşmasını sağlamaktadır.	15 % 3,9	20 % 5,2	60 % 15,7	49 % 12,8	20 % 5,2	218 % 57.1
15)	Bireysel başvuru yolunda vergi mahremiyeti kavramının dikkate alınmaktadır.	10 % 2,6	10 % 2,6	64 % 16,8	59 % 15,4	20 % 5,2	219 % 57.3
16)	Bireysel başvuru yolu temel hak ve özgürlükleri ihlal edilen mükellefin etkili bir hukuki yola başvurmalarını konusunda desteklemektedir.	6 % 1,6	12 % 3,1	33 % 8,6	91 % 23,8	23 % 6,0	217 % 56.8
17)	Kanun gereği tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş sayılan Emlak Vergisi ile ilgili hangi aşamada ve nasıl itiraz edileceği belli olmadığından için bir hak ihlali söz konusudur.	6 % 1,6	20 % 5,2	35 % 9,2	75 % 19,6	27 % 7,1	219 % 57.3
18)	Kanun gereği tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş sayılan Motorlu Taşıtlar Vergisi ile ilgili hangi aşamada ve nasıl itiraz edileceği belli olmadığından için bir hak ihlali söz konusudur.	7 % 1,8	21 % 5,5	36 % 9,4	72 % 18,8	27 % 7,1	219 % 57.3
19)	Kanun gereği tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş sayılan Çevre Temizlik Vergisi ile ilgili hangi aşamada ve nasıl itiraz edileceği belli olmadığından için bir hak ihlali söz konusudur.	10 % 2,6	14 % 3,7	32 % 8,4	78 % 20,4	29 % 7,6	219 % 57.3
20)	Bireysel başvuru yolunda, adalet ilkesi gereği mükellefin ekonomik ve kişisel durumları dikkate alınmaktadır.	20 % 5,2	43 % 11,3	40 % 10,5	44 % 11,5	18 % 4,7	217 % 56.8

21)	Vergilendirmede ayrımcılığa uğramama ilkesi gereği tüm mükellefler (Türk ve yabancı) bireysel başvuru yolunda korunmaktadır.	9 % 2,4	13 % 3,4	47 % 12,3	63 % 16,5	33 % 8,6	217 % 56,8
22)	Bireysel başvuru yolunun varlığı vergilendirmede hukuk devleti ve kanunilik ilkelerinin uygulanmasına yardımcı olacaktır.	6 % 1,6	14 % 3,7	25 % 6,5	84 % 22,0	36 % 9,4	217 % 56,8
23)	Bireysel başvuru yolunda vergilemede belirlilik ilkesi, mükelleflerin korunması açısından dikkate alınmaktadır.	9 % 2,4	12 % 3,1	45 % 11,8	70 % 18,3	30 % 7,9	216 % 56,5

*(1)-Kesinlikle Katılmıyorum; (2)-Katılmıyorum; (3)-Kararsızım; (4)-Katılıyorum; (5)-Tamamen Katılıyorum; * Cevap Verilmedi

“Mükellef haklarının ihlal edilmesi durumunda vergi mükelleflerinin, bireysel başvuru yoluna gidebilme imkânından haberdarım” sorusuna ankete katılan SMMM, YMM ve avukatlardan % 65.2’ si mükellef haklarının ihlal edilmesi durumunda bireysel başvuru yoluna gidebilme imkanından haberdar olmadıklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların % 29.8’ i ise bu durumdan haberdar olduğunu ifade ederken, % 5’i ise kararsız olduğunu belirtmiştir. Sonraki sorularda, cevaplayanların yaklaşık % 50’lik kısmı diğer sorulara cevap verme gereği duymamışlardır.

“Bireysel başvuru yolunun varlığı devletin vergilendirme yetkisini kısıtlamaktadır” sorusunu cevaplayanların % 33.0’ ü bireysel başvuru yolunun devletin vergilendirme yetkisini kısıtlamadığını düşünmektedir. Sadece % 4.2’ lik kısmı aksi görüşe sahiptir.

“Bireysel başvuru yolunda mükellefler için de adil yargılanma hakkının unsurları dikkate alınmaktadır” görüşüne sahip olanların oranı % 24.3 iken, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise % 5.3’dür. Katılımcıların % 13.4’ ü ise kararsız olduklarını ifade etmiştir. “Bireysel başvuru yolunda mükellefler için de makul sürede yargılanma ilkesi dikkate alınmaktadır” yargısına sahip olanların oranı % 20.9 iken, aksi görüşe sahip olanların toplam oranı ise % 7.3’dür. Katılımcıların % 14.9’ luk kısmı da kararsızım seçeneğini işaretlemiştir.

“Bireysel başvuru yolunda mükellefler için de adil ve aleni yargılanma ilkesi şartlarına uyulmaktadır” sorusuna ankete katılanların % 20.7’ lik kısmı katılıyorum ve

tamamen katılıyorum cevabını vererek bu görüşte olduklarının belirtmişlerdir. Sadece % 6.6'lık kısım ise katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyerek bu görüşte olmadıklarını söylemişlerdir. Ayrıca % 16.0'lık bir kısım da kararsız olduğunu ifade etmiştir.

“Bireysel başvuru yolunda silahların eşitliği ilkesi gereği taraflara (mükellef ve vergi idaresi) eşit yargılanma imkanı sağlanmaktadır” düşüncesini destekleyenlerin oranı % 22.6 iken, aksi görüşe sahip olanların oranı ise % 7.8'dir. Ayrıca % 12.8'lik kısım bu konuda kararsız olduğunu belirtmiştir.

“Bireysel başvuru yolunda susma hakkının gereği olarak mükellefler aleyhine delil teşkil edecek bilgi ve belgeleri vermemeden dolayı korunmalıdır” görüşüne katılanların oranı toplam % 18.4 iken, katılmayanların oranı ise % 7.8'dir. Bu soruyu cevaplayanların % 17'si ise kararsız olduğunu belirtmiştir.

“Vergilendirmenin kişilerin mülkiyet hakkına doğrudan bir müdahaledir” yargısına katılmayanların oranı % 30.6 iken, katılanların oranı ise sadece % 9.9'dur. *“Devletin, vergilendirme faaliyeti mülkiyet hakkının bir istisnasıdır”* yargısına katılanların oranı % 28.6 olarak belirlenmiş iken, aksi görüşe sahip olanların oranı ise sadece % 8.6'dır.

“Vergi ve diğer katkı payları ile para cezalarının ödenmesini sağlamak için mülkiyet hakkına aşırı müdahale edilmektedir” sorusuna anketi cevaplayanların toplam % 21.5'i katıldıklarının ifade etmişlerdir. Öte yandan %16.2'si de aksi görüşe sahiptir.

“Bireysel başvuru yolu, mükellefleri devletin mülkiyet haklarına aşırı müdahalesinden korumaktadır” yargısına katılanların oranı toplam %18.4 iken, katılmayanların oranı ise %12.3 olarak hesaplanmıştır.

“Devletin vergilendirmede aşırıya kaçıp, mülkiyet hakkının sınırlarını aşmaktadır” yargısına katılanların oranı % 23.0 olarak hesaplanmış iken, %13.8'i bu görüşe katılmadıklarını ifade etmiştir.

“Devlet, vergi koyarken mükellefin mali gücü ile vergi miktarı arasındaki dengeyi sağlamaktadır” şeklinde düşünenlerin oranı sadece % 8.9 iken, katılmayanların oranı ise % 28.5 olarak hesaplanmıştır.

“Bireysel başvuru yolu, özel yaşama saygı ilkesi gereği toplanan bilgilere mükellefin daha kolay ulaşmasını sağlamaktadır” yargısına katılanların oranı % 17.9 iken, % 9.1’i ise katılmadığını belirtmiştir. Ayrıca % 15.7’ si kararsız olduğunu ifade etmiştir.

“Bireysel başvuru yolunda vergi mahremiyeti kavramı dikkate alınmaktadır” sorusunu cevaplayanların % 5.2’ si vergi mahremiyeti kavramının dikkate alınmadığını düşünürken, % 20.6’sı bu kavramın dikkate alındığını düşünmektedir. Diğer taraftan % 16.8’ lik kesim ise kararsız olduğunu ifade etmiştir.

“Bireysel başvuru yolu temel hak ve özgürlükleri ihlal edilen mükellefin etkili bir hukuki yola başvurması konusunda desteklemektedir” yargısına katılanların oranı % 29.8 iken, % 4.7’si katılmadığını ifade etmiştir.

“Kanun gereği tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş sayılan Emlak Vergisi ile ilgili hangi aşamada ve nasıl itiraz edileceği belli olmadığından için bir hak ihlali söz konusudur” yargısına katılanların oranı % 26.7, katılmayanların oranı ise % 6.8’dir. Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Çevre Temizlik Vergisinde de oranlar birbirine çok yakındır. MTV’ de katılıyorum ve tamamen katılıyorum toplam oranı % 25.9, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum oranı ise % 7.3’dür. Çevre Temizlik Vergisinde ise bu oranlar katılıyorum ve tamamen katılıyorum toplamı % 28.0, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum toplamı da % 6.3’dür.

“Bireysel başvuru yolunda, adalet ilkesi gereği mükellefin ekonomik ve kişisel durumları dikkate alınmaktadır” yargısına katılanların oranı % 16.2 iken, katılmadığını belirtenlerin oranı da % 16.5’dir.

“Vergilendirmede ayrımcılığa uğramama ilkesi gereği tüm mükellefler (Türk ve yabancı) bireysel başvuru yolunda korunmaktadır” sorusunu cevaplayanlardan katılıyorum ve tamamen katılıyorum cevabını verenlerin oranı çoğunlukta olup % 25.1’ dir. Katılmadığını belirtenler ise % 5.8’ de kalmaktadır.

“Bireysel başvuru yolunun varlığı vergilendirmede hukuk devleti ve kanunilik ilkelerinin uygulanmasına yardımcı olmaktadır” yargısına katılıyorum ve tamamen katılıyorum diyenlerin oranı % 29.4 iken, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise sadece % 5.3’dür.

“Bireysel başvuru yolunda vergilemede belirlilik ilkesi, mükelleflerin korunması açısından dikkate alınmaktadır” sorusunu cevaplayanların yaklaşık yarısı katılıyorum ve tamamen katılıyorum şeklinde cevap vermiştir. Bu düşünceye katılmadığını belirtenlerin oranı ise toplam % 5.5’dir.

3. Ki-Kare ve Korelasyon Analizi ve Bulgular

Bu bölümde ki-kare bağımsızlık testine göre anlamlı bulunan ve korelasyon testinde ilişkinin yönü tespit edilen yargılar çapraz tablo analizi ile incelenecektir.

Tablo 24: Mesleklere Göre Bireysel Başvuru Uygulamasından Haberdar Olunma Durumu (A s.4 *B s.1)

MESLEK		Bireysel Başvuru Yolu Uygulamasından Haberdarım.					Total
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
SMMM	Count	115	8	2	48	66	239
	%	48.1 %	3.3 %	0.8 %	20.1 %	27.6 %	100.0 %
YMM	Count	0	0	0	2	6	8
	%	0 %	0.0 %	0.0 %	25.0 %	75.0 %	100.0 %
Avukat	Count	7	0	0	40	88	135
	%	5.2 %	0.0 %	0.0 %	29.6 %	65.2 %	100.0 %
Total	Count	122	8	2	90	160	382
	%	31.9 %	2.1 %	0.5 %	23.6 %	41.9 %	100.0 %

Ankete katılan 382 kişinin 239 adedini serbest muhasebeci mali müşavirler, 8 adedini yeminli mali müşavirler, 135 adedini de avukatlar oluşturmaktadır. SMMM’lerin % 51.4’ ü bu uygulamadan haberdar olmadığını, % 47.7’si de haberdar olduğunu belirtmiştir. YMM’lerin tamamı bireysel başvuru yolu uygulamasından haberdar olduğunu söylemiştir. Avukatların ise % 94.8’ lik kısmının uygulamadan haberdar olduğunu ifade etmiştir. Bireysel başvuru yolu uygulamasından Anayasa Mahkemesi aracılığıyla bir hak

arama yolu olduğu ve avukatların da bireylerin dava vekili oldukları düşünüldüğünde uygulamadan tamamına yakınının bilgi sahibi olması doğaldır.

Öte yandan yapılan anket çalışması sonucunda % 65.5' lik kesimin bireysel başvuru yolu uygulamasından haberdar olduğu görülürken, % 34.0'ünün ise uygulama hakkında fikir sahibi olmadığı anlaşılmıştır.

Tablo 25: Bireysel Başvuru Yolunun Kişilere Etkin Koruma Sağlaması ile Bireysel Başvuru Yolunun Kamu Gücünün Yetkilerini Kısıtlaması Arasındaki İlişki (B s.2 * B s.3)

Bireysel başvuru yolu kişilere etkin koruma sağlamaktadır.		Bireysel başvuru yolu kamu gücünün yetkilerini kısıtlamaktadır.					Total
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Kesinlikle Katılmıyorum	Count	19	4	1	1	1	26
	%	73.1 %	15.4 %	3.8 %	3.8 %	3.8 %	100.0 %
Katılmıyorum	Count	1	25	4	3	0	33
	%	3.0 %	75.8 %	12.1 %	9.1 %	0.0 %	100.0 %
Kararsızım	Count	3	24	14	4	1	46
	%	6.5 %	52.2 %	30.4 %	8.7 %	2.2 %	100.0 %
Katılıyorum	Count	18	64	12	33	2	129
	%	14.0 %	49.6 %	9.3 %	25.6 %	1.6 %	100.0 %
Tamamen Katılıyorum	Count	8	8	1	9	3	29
	%	27.6 %	27.6 %	3.4 %	31.0 %	10.3 %	100.0 %
Total	Count	49	125	32	50	7	263
	%	18.6 %	47.5 %	12.2 %	19.0 %	2.7 %	100.0 %

“Bireysel başvuru yolu kişilere etkin koruma sağlamaktadır” diyenler ile “Bireysel başvuru yolu, kamu gücünün yetkilerini kısıtlamaktadır” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. Bu iki yargı arasında pozitif yönlü doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. “Bireysel başvuru yolu kişilere etkin koruma sağlamaktadır” sorusuna kesinlikle katılmıyorum cevabını verenlerin % 73.1'i bireysel başvuru yolu kamu gücünün yetkilerini

kısıtlamaktadır” yargısına kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevap vermiştir. Yani bireysel başvuru yolu bir yandan kişilere etkin koruma sağlarken kamu gücünün yetkilerinde de herhangi bir kısıtlamaya gidilmediği düşünülmektedir.

Tablo 26: Bireysel Başvuru Yolunun Kişilere Etkin Koruma Sağlaması ile Bireysel Başvuru Yolunun Temel Hak ve Özgürlükleri Güvence Altına Alması Arasındaki İlişki (B s.2 * B. s.7)

Bireysel Başvuru Yolu Kişilere Etkin Koruma Sağlamaktadır.		Bireysel Başvuru Yolu, Temel Hak ve Özgürlükleri Etkin Şekilde Güvence Altına Almaktadır.					Total
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Kesinlikle Katılmıyorum	Count	10	6	3	3	4	26
	%	38.5 %	23.1 %	11.5 %	11.5 %	15.4 %	100.0 %
Katılmıyorum	Count	1	12	9	9	2	33
	%	3.0 %	36.4 %	27.3 %	27.3 %	6.1 %	100.0 %
Kararsızım	Count	0	6	20	17	2	45
	%	0.0 %	13.3 %	44.4 %	37.8 %	4.4 %	100.0 %
Katılıyorum	Count	2	7	14	93	14	130
	%	1.5 %	5.4 %	10.8 %	71.5 %	10.8 %	100.0 %
Tamamen Katılıyorum	Count	0	0	4	8	17	29
	%	0.0 %	0.0 %	13.8 %	27.6 %	58.6 %	100 %
Total	Count	13	31	50	130	39	263
	%	4.9 %	11.8 %	19.0 %	49.4 %	14.8 %	100.0 %

“Bireysel başvuru yolu kişilere etkin koruma sağlamaktadır” diyenler ile “Bireysel başvuru yolu temel hak ve özgürlükleri etkin şekilde güvence altına almaktadır” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur. Bu iki yargı arasında pozitif doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. “Bireysel başvuru yolu kişilere etkin koruma sağlamaktadır” yargısına katılıyorum diyenlerin % 71.5’i bireysel başvuru yolunun temel hak ve özgürlükleri etkin şekilde güvence altına aldığını düşünmektedir.

Buna rağmen “bireysel başvuru yolu kişilere etkin koruma sağlamaktadır” yargısına kesinlikle katılmıyorum diyenlerin % 38.5’i bireysel başvuru yolunun temel hak ve özgürlükleri etkin şekilde güvence altına alınmadığını düşündüğünü belirtmiştir.

Tablo 27: Bireysel Başvuru Yolunun Uygulamaya Girmesiyle Temel Hak ve Özgürlük İhlallerinde Azalma Olup Olmaması Durumu ile Bireysel Başvuru Yolu Sonucunda Alınan Kararların Hak İhlallerini Doğru Tespit Etmesi Arasındaki İlişki Durumu (B s.8 * s.13)

Bireysel Başvuru Yolunun Uygulamaya Girmesi İle Temel Hak ve Özgürlük İhlallerinde Azalma Olmuştur.		Bireysel Başvuru Yolu Sonucunda Alınan Kararlar, Hak İhlallerini Doğru Bir Şekilde Tespit Edecektir.					Total
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Kesinlikle Katılmıyorum	Count	6	1	4	5	1	17
	%	35.3 %	5.9 %	23.5 %	29.4 %	5.9 %	100.0 %
Katılmıyorum	Count	5	16	11	24	5	61
	%	8.2 %	26.2 %	18.0 %	39.3 %	8.2 %	100.0 %
Kararsızım	Count	1	5	35	30	3	74
	%	1.4 %	6.8 %	47.3 %	40.5 %	4.1 %	100.0 %
Katılıyorum	Count	0	4	7	50	6	67
	%	0.0 %	6.0 %	10.4 %	74.6 %	9.0 %	100.0 %
Tamamen Katılıyorum	Count	0	1	7	25	11	44
	%	0.0 %	2.3 %	15.9 %	56.8 %	25.0 %	100.0 %
Total	Count	12	27	64	134	26	263
	%	4.6 %	10.3 %	24.3 %	51.0 %	9.9 %	100.0 %

“Bireysel başvuru yolunun uygulamaya girmesi ile temel hak ve özgürlük ihlallerinde azalma olmuştur” diyenler ile “Bireysel başvuru yolu sonucunda alınan kararlar, hak ihlallerini doğru bir şekilde tespit edecektir” diyenler arasında farklılık anlamlı bulunmuştur. “Bireysel başvuru yolunun uygulamaya girmesi ile temel hak ve özgürlük ihlallerinde azalma olmuştur” yargısına katılıyorum diyenlerin % 74.6’ sı bireysel başvuru yolu sonucunda alınan kararlar, hak ihlallerini doğru bir şekilde tespit edeceği görüşüne de katılmaktadırlar. Bu yönde, ankete katılanların temel hak ve özgürlük

ihlallerinde azalma olmasını, bireysel başvuru sonucunda alınan kararların hak ihlallerini doğru tespit etmesi ile ilgili olduğu düşünülebilir.

Tablo 28: Bireysel Başvuru Yolunun Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Giden Davaları Azaltması ile Bireysel Başvuru Yolunun İHAM Tarafından Türkiye Aleyhine Verilen Kararları Azaltması Arasındaki İlişki (B s.10 * B s.11)

$\chi^2 = 429,888$ $p = 0,000$ $r = 0,763$ $sd = 16$							
Bireysel Başvuru Yolu, İHAM' a Giden Davaları Azaltmaktadır.		Bireysel Başvuru Yolu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Tarafından Türkiye Aleyhine Verilen Kararları Azaltacaktır.					Total
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Kesinlikle Katılmıyorum	Count	2	0	3	0	0	5
	%	40.0 %	0.0 %	60.0 %	0.0 %	0.0 %	100.0 %
Katılmıyorum	Count	0	14	4	1	0	19
	%	0.0 %	73.7 %	21.1 %	5.3 %	0.0 %	100.0 %
Kararsızım	Count	0	3	16	9	3	31
	%	0.0 %	9.7 %	51.6 %	29.0 %	9.7 %	100.0 %
Katılıyorum	Count	1	3	3	74	3	84
	%	1.2 %	3.6 %	3.6 %	88.1 %	3.6 %	100.0 %
Tamamen Katılıyorum	Count	1	2	3	10	108	124
	%	0.8 %	1.6 %	2.4 %	8.1 %	87.1 %	100.0 %
Total	Count	4	22	29	94	114	263
	%	1.5 %	8.4 %	11.0 %	35.7 %	43.3 %	100.0 %

“Bireysel başvuru yolu İHAM’ a giden davaları azaltmaktadır” diyenler ile “Bireysel başvuru yolu İHAM tarafından Türkiye aleyhine verilen kararları azaltacaktır” diyenler arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur ve pozitif doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. “Bireysel başvuru yolu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne giden davaları azaltmaktadır” yargısına tamamen katılıyorum diyenlerin % 87.1’i bireysel başvuru yolu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından Türkiye aleyhine verilen kararları azaltacaktır görüşüne de tamamen katılmaktadır. Buna göre bireysel başvuru yolu ile İHAM’ a giden davaları azalma olması sonucunda İHAM tarafından Türkiye aleyhine verilen kararlarda azalma olması da doğal karşılanmalıdır. Buna rağmen “Bireysel başvuru yolu İHAM’ a

giden davaları azaltmaktadır” yargısına kesinlikle katılmıyorum cevabını verenlerin % 40’ı, “Bireysel başvuru yolu İHAM tarafından Türkiye aleyhine verilen kararları azaltacaktır” yargısını kararsızım cevabını vermiştir.

Ayrıca bireysel başvuru yolunu İHAM’ a giden davaları azaltacağı görüşüne katılmıyorum diyenlerin % 73.7’ i bireysel başvuru yolunun İHAM tarafından Türkiye aleyhine verilen kararları azaltmayacağı görüşünde olduğunu belirtmiştir.

Tablo 29: Bireysel Başvuru Yolunun İHAM’ a Giden Davaları Azaltması İle Bireysel Başvuru yolunda Anayasa Mahkemesi Kararını İHAM ve İHAS kararlarını Esas Alarak Vermesi Arasındaki İlişki (B s.10 * B s.12)

$x^2 = 45,727$ $p = 0,000$ $r = 0,148$ $sd = 16$							
Bireysel Başvuru Yolu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne Giden Davaları Azaltmaktadır.		Bireysel Başvuru Yolunda Anayasa Mahkemesi Kararını, İHAS ve İHAM Kararlarını Esas Alarak Vermektedir.					Total
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Kesinlikle Katılmıyorum	Count	2	0	2	1	0	5
	%	40.0 %	0.0 %	40.0 %	20.0 %	0.0 %	100.0 %
Katılmıyorum	Count	1	3	11	3	0	18
	%	5.6 %	16.7 %	61.1 %	16.7 %	0.0 %	100.0 %
Kararsızım	Count	0	4	23	4	0	31
	%	0.0 %	12.9 %	74.2 %	12.9 %	0.0 %	100.0 %
Katılıyorum	Count	9	13	21	35	4	82
	%	11.0 %	15.9 %	25.6 %	42.7 %	4.9 %	100.0 %
Tamamen Katılıyorum	Count	8	19	44	36	16	123
	%	6.5 %	15.4 %	35.8 %	29.3 %	13.0 %	100.0 %
Total	Count	20	39	101	79	20	259
	%	7.7 %	15.1 %	39.0 %	30.5 %	7.7 %	100.0 %

“Bireysel Başvuru Yolu İHAS’ a giden davaları azaltmaktadır” diyenler ile “Bireysel başvuru yolunda Anayasa Mahkemesi kararını, İHAM ve İHAS kararlarını esas alarak vermektedir” diyenler arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur ve pozitif doğrusal bir ilişki söz konusudur. “Bireysel başvuru yolu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne giden

davaları azaltmaktadır” yargısına katılıyorum diyenlerin % 42.7’ si, bireysel başvuru yolunda Anayasa Mahkemesi kararını, İHAM ve İHAS kararlarını esas alarak vermektedir görüşüne de katılmaktadır.

Tablo 30: Bireysel Başvuru Yolu Uygulamasından Haberdar Olma Durumu ile Mükellef Haklarının İhlal Edilmesi Durumunda Vergi Mükelleflerinin Bireysel Başvuru Yoluna Gidebilme İmkânından Haberdar Olma Durumu Arasındaki İlişki (B s.1 * C s.1)

$\chi^2 = 174,253$ $p = 0,000$ $r = 0,472$ $sd = 16$							
Bireysel Başvuru Yolu Uygulamasından Haberdarım.		Mükellef Haklarının İhlal Edilmesi Durumunda Vergi Mükelleflerinin, Bireysel Başvuru Yoluna Gidebilme İmkânından Haberdarım.					Total
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Kesinlikle Katılmıyorum	Count	119	0	3	0	0	122
	%	97.5 %	0.0 %	2.5 %	0.0 %	0.0 %	100.0 %
Katılmıyorum	Count	3	3	1	1	0	8
	%	37.5 %	37.5 %	12.5 %	12.5 %	0.0 %	100.0 %
Kararsızım	Count	0	1	1	0	0	2
	%	0.0 %	50.0 %	50.0 %	0.0 %	0.0 %	100.0 %
Katılıyorum	Count	26	13	4	35	12	90
	%	28.9 %	14.4 %	4.4 %	38.9 %	13.3 %	100.0 %
Tamamen Katılıyorum	Count	77	7	10	29	37	160
	%	48.1 %	4.4 %	6.3 %	18.1 %	23.1 %	100.0 %
Total	Count	225	24	19	65	49	382
	%	58.9 %	6.3 %	5.0 %	17.0 %	12.8 %	100.0 %

“Bireysel başvuru uygulamasından haberdarım” diyenler ile “Mükellef haklarının ihlal edilmesi durumunda vergi mükelleflerinin, bireysel başvuru yoluna gidebilme imkânından haberdarım” diyenler arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur ve bu iki cümle arasında pozitif doğrusal bir ilişki söz konusudur. “Bireysel başvuru uygulamasından haberdarım” yargısına katılıyorum diyenlerin % 38.9’u ve tamamen katılıyorum % 18.1’i mükellef haklarının ihlal edilmesi durumunda vergi mükelleflerinin, bireysel başvuru yoluna gidebilme imkanından da haberdar olduklarını belirtmişlerdir.

Buna rağmen “Bireysel başvuru uygulamasından haberdarım” sorusuna kesinlikle katılmıyorum cevabının verenlerin % 97.5’i, “Mükellef haklarının ihlal edilmesi durumunda vergi mükelleflerinin bireysel başvuru uygulamasına gidebilme imkanından haberdarım” sorusuna da kesinlikle katılmıyorum diyerek uygulamadan haberdar olmadıklarını belirtmişlerdir. Bu durum kişilerin büyük bir kısmının Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolu uygulamasından haberdar olmadıklarını ve bu konuda yeterli bilgilendirme yapılmadığını göstermektedir.

Tablo 31: Bireysel Başvuru Yolunun Kamu Gücünün Yetkilerini Kısıtlaması ile Bireysel Başvuru Yolunun Varlığının Devletin Vergilendirme Yetkisini Kısıtlaması Arasındaki İlişki (B s.3 * C s.2)

$\chi^2 = 42,178$ $p = 0,000$ $r = 0,243$ $sd = 16$							
Bireysel Başvuru Yolu Kamu Gücünün Yetkilerini Kısıtlamaktadır.		Bireysel Başvuru Yolunun Varlığı Devletin Vergilendirme Yetkisinin Kısıtlamaktadır.					Total
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Kesinlikle Katılmıyorum	Count	16	9	3	4	1	33
	%	48.5 %	27.3 %	9.1 %	12.1 %	3.0 %	100.0 %
Katılmıyorum	Count	17	46	6	1	1	71
	%	23.9 %	64.8 %	8.5 %	1.4 %	1.4 %	100.0 %
Kararsızım	Count	4	11	7	1	1	24
	%	16.7 %	45.8 %	29.2 %	4.2 %	4.2 %	100.0 %
Katılıyorum	Count	5	16	7	5	1	34
	%	14.7 %	47.1 %	20.6 %	14.7 %	2.9 %	100.0 %
Tamamen Katılıyorum	Count	0	2	0	0	1	3
	%	0.0 %	66.7 %	0.0 %	0.0 %	33.3 %	100.0 %
Total	Count	42	84	23	11	5	165
	%	25.5 %	50.9 %	13.9 %	6.7 %	3.0 %	100.0 %

“Bireysel başvuru yolu kamu gücünün yetkilerini kısıtlamaktadır” diyenler ile “Bireysel başvuru yolunun varlığı devletin vergilendirme yetkisini kısıtlamaktadır” diyenler arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur ve bu iki cümle arasında pozitif yönlü doğrusal bir ilişki söz konusudur. “Bireysel başvuru yolu kamu gücünün yetkilerini

kısıtlamaktadır” yargısını katılmıyorum diyenlerin % 64.8’i bireysel başvuru yolunun varlığının vergilendirme yetkisini kısıtlamadığına da katılmamaktadırlar.

Bunun aksi bir durumda söz konusudur. “*Bireysel başvuru yolu kamu gücünün yetkilerini kısıtlamaktadır*” yargısına tamamen katılıyorum diyenleri % 33.3’ü bireysel başvuru yolunun varlığının devletin vergilendirme yetkisini kısıtladığı görüşüne de tamamen katılmaktadır. Ayrıca “*Bireysel başvuru yolu kamu gücünün yetkilerini kısıtlamaktadır*” yargısına tamamen katılıyorum diyenlerin % 66.7’si, “*Bireysel başvuru yolu devletin vergilendirme yetkisini kısıtlamaktadır*” yargısına katılmadıklarını belirtmiştir.

Tablo 32: Vergilendirmenin Kişilerin Mülkiyet Hakkına Doğrudan Bir Müdahale Olması İle Vergi ve Diğer Katkı Payları ile Para Cezalarının Ödenmesinin Sağlamak İçin Mülkiyet Hakkına Aşırı Müdahale Edilmesi Arasındaki İlişki (C s.8 * C s.10)

$\chi^2 = 68,846$ $p = 0,000$ $r = 0,395$ $sd = 16$							
Vergilendirme Kişilerin Mülkiyet Hakkına Doğrudan Bir Müdahaledir.		Vergi ve Diğer Katkı Payları İle Para Cezalarının Ödenmesini Sağlamak İçin Mülkiyet Hakkına Aşırı Müdahale Edilmektedir.					Total
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Kesinlikle Katılmıyorum	Count	9	14	4	11	6	44
	%	20.5 %	31.8 %	9.1 %	25.0 %	13.6 %	100.0 %
Katılmıyorum	Count	2	32	9	25	5	73
	%	2.7 %	43.8 %	12.3 %	34.2 %	6.8 %	100.0 %
Kararsızım	Count	1	0	5	3	2	11
	%	9.1 %	0.0 %	45.5 %	27.3 %	18.2 %	100.0 %
Katılıyorum	Count	0	2	3	11	7	23
	%	0.0 %	8.7 %	13.0 %	47.8 %	30.4 %	100.0 %
Tamamen Katılıyorum	Count	1	1	1	2	10	15
	%	6.7 %	6.7 %	6.7 %	13.3 %	66.7 %	100.0 %
Total	Count	13	49	22	52	30	66
	%	7.8 %	29.5 %	13.3 %	31.3 %	18.1 %	100.0 %

“Vergilendirme, kişilerin mülkiyet hakkına doğrudan bir müdahaledir” diyenler ile “Vergi ve diğer katkı payları ile cezalarının ödenmesini sağlamak için mülkiyet hakkına aşırı müdahale edilmektedir” diyenler arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur ve bu iki cümle arasında pozitif yönlü doğrusal bir ilişki söz konusudur. “Vergilendirme, kişilerin mülkiyet hakkına doğrudan bir müdahaledir” yargısına tamamen katılıyorum diyenlerin % 66.7’si vergi ve diğer katkı payları ile para cezalarının ödenmesini sağlamak için mülkiyet hakkına aşırı müdahale edildiği yargısına da tamamen katılmaktadır.

Tablo 33: Bireysel Başvuru Yolunun Kişilere Etkin Koruma Sağlaması İle Devletin Vergilendirmede Aşırıya Kaçıp Mülkiyet Hakkının Sınırlarını Aşıp Aşmaması Arasındaki İlişki (B s.2 * C s.12)

Bireysel Başvuru Yolu Kişilere Etkin Koruma Sağlamaktadır.		Devlet, Vergilendirmede Aşırıya Kaçıp Mülkiyet Hakkının Sınırlarını Aşmaktadır.					Total
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Kesinlikle Katılmıyorum	Count	3	2	2	1	6	14
	%	21.4 %	14.3 %	14.3 %	7.1 %	42.9 %	100.0 %
Katılmıyorum	Count	1	6	3	10	3	23
	%	4.3 %	26.1 %	13.0 %	43.5 %	13.0 %	100.0 %
Kararsızım	Count	0	9	10	9	10	38
	%	0.0 %	23.7 %	26.3 %	23.7 %	26.3 %	100.0 %
Katılıyorum	Count	2	27	9	23	11	72
	%	2.8 %	37.5 %	12.5 %	31.9 %	15.3 %	100.0 %
Tamamen Katılıyorum	Count	1	2	1	9	6	19
	%	5.3 %	10.5 %	5.3 %	47.4 %	31.6 %	100.0 %
Total	Count	7	46	25	52	36	166
	%	4.2 %	27.7 %	15.1 %	31.3 %	21.7 %	100.0 %

“Bireysel başvuru yolu kişilere etkin koruma sağlamaktadır” diyenler ile “Devlet vergilendirmede aşırıya kaçıp, mülkiyet hakkının sınırlarını aşmaktadır” diyenler arasında farklılık anlamlı bulunmuştur ve bu iki cümle arasında pozitif doğrusal ilişki vardır.

“Bireysel başvuru yolu kişilere etkin koruma sağlamaktadır” yargısına katılıyorum diyenlerin % 31.6’sı devletin vergilendirme de aşırıya kaçıp, mülkiyet hakkının sınırlarını aştığı görüşüne de katılmaktadır. Öte yandan “Bireysel başvuru yolu kişilere etkin koruma sağlamaktadır” yargısına katılıyorum diyenlerin % 37.5’i, devletin vergilendirme de aşırıya kaçıp, mülkiyet hakkının sınırlarını aştığı görüşüne katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 34: Devletin Vergi Koyarken Mükellefin Mali Gücü İle Vergi Miktarı Arasındaki Dengeyi Sağlaması ile Bireysel Başvuru Yolunda Adalet İlkesi Gereği Mükellefin Ekonomik ve Kişisel Durumlarının Dikkate Alınması Arasındaki İlişki (C s.13 * C s.20)

Devlet, vergi koyarken mükellefin mali gücü ile vergi miktarı arasındaki dengeyi sağlamaktadır.		Bireysel Başvuru Yolunda, Adalet İlkesi Gereği Mükellefin Ekonomik ve Kişisel Durumları Dikkate Alınmaktadır.					Total
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum	
Kesinlikle Katılmıyorum	Count	13	8	9	4	7	41
	%	31.7 %	19.5 %	22.0 %	9.8 %	17.1 %	100.0 %
Katılmıyorum	Count	3	22	18	20	4	67
	%	4.5 %	32.8 %	26.9 %	29.9 %	6.0 %	100.0 %
Kararsızım	Count	1	4	9	8	1	23
	%	4.3 %	17.4 %	39.1 %	34.8 %	4.3 %	100.0 %
Katılıyorum	Count	2	8	4	10	2	26
	%	7.7 %	30.8 %	15.4 %	38.5 %	7.7 %	100.0 %
Tamamen Katılıyorum	Count	1	1	0	2	4	8
	%	12.5 %	12.5 %	0.0 %	25.0 %	50.0 %	100.0 %
Total	Count	20	43	40	44	18	165
	%	12.1 %	26.1 %	24.2 %	26.7 %	10.9 %	100.0 %

“Devlet, vergi koyarken mükellefin mali gücü ile vergi miktarı arasındaki dengeyi sağlamaktadır” diyenler ile “Bireysel başvuru yolunda, adalet ilkesi gereği mükellefin ekonomik ve kişisel durumları dikkate alınmaktadır” diyenler arasındaki farklılık anlamlı bulunmuştur ve pozitif doğrusal ilişki söz konusudur. “Devlet, vergi koyarken mükellefin mali gücü ile vergi miktarı arasındaki dengeyi sağlamaktadır” yargısına tamamen

katılıyorum diyenlerin % 50.0'si bireysel başvuru yolunda, adalet ilkesi gereği mükellefin ekonomik ve kişisel durumlarını dikkate aldığı görüşüne de tamamen katılmaktadır.

C. GENEL DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ortak koruma alanında yer alan temel hak ve özgürlükleri kamu gücü tarafından ihlal edilen bireylerin başvurabileceği ikincil nitelikte ve olağanüstü bir hak arama yoludur.

Nitekim bireylerin bir hak ihlaline maruz kalmaları durumunda sahip olduğu bu hakları arama yoluna gidebilmesi için uygulama ile ilgili bilgi sahibi olmaları gerekir. Bu çalışmada, bireylerin "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu Uygulaması" ile ilgili bilgi düzeylerini, fikir ve düşüncelerini ölçmek amacıyla bir anket çalışması hazırlanmıştır.

Yapılan bu anket çalışması 382 kişi üzerinde uygulanmıştır. Bu rakamın 239 tanesini SMMM, 135 tanesini Avukat ve 8 tanesini de YMM'ler oluşturmuştur. Anketin SMMM, Avukat ve YMM'lere uygulanmasındaki asıl amaç, SMMM, YMM ve avukatların; bireylerin aynı zamanda da mükelleflerin temsilcisi konumunda olmalarıdır (Söz konusu anket çalışması ekte yer almaktadır.)

Yapılan araştırma sonucunda, ankete katılanların % 34.0 gibi büyük bir kısmının genel olarak bireysel başvuru uygulamasından, %65.2'lik kesimi ise mükellef haklarının ihlal edilmesi durumunda vergi mükelleflerinin bireysel başvuru yoluna gidebilme imkanından haberdar olmadığı görülmüştür. Bu durum Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu Uygulaması ile ilgili yeterli bilgilendirme yapılmadığını göstermektedir. Oysa bireylerin bir hak ihlali ile karşılaşmaları durumunda öncelikle hangi yollara ve ne şekilde gidebileceklerinden haberdar olmaları gerekir.

Yapılan araştırma sonucunda uygulamadan ankete katılanların % 15.4' ünün bireysel başvuru yolu uygulamasının kişilere etkin koruma sağladığı görüşüne, % 11.5' inin bireysel başvuru yolunun, temel hak ve özgürlükleri etkin şekilde güvence altına aldığı görüşüne katılmamaktadır. Öte yandan, katılımcıların % 41.6' sı da bireysel başvuru

yolunun etkin koruma sağladığı, %44.2' nin de bireysel başvuru yolunun temel hak ve özgürlükleri etkin bir şekilde güvence altına aldığını düşünmektedir.

Başka bir açıdan bakıldığında, % 14.9' unun bireysel başvuru yolunun kamu gücünün yetkilerini kısıtladığını düşünmekte birlikte, % 45.5'i bu görüşün aksini savunmaktadırlar.

Bireyler, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolunun Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne giden davaları büyük ölçüde azaltacağı görüşünde olmakla birlikte, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından Türkiye aleyhine verilen kararları da azaltacağı düşünülmektedir. Bu durum bireylerin, söz konusu hak ihlallerinin ülke içinde çözümleneceğine inandıklarını göstermektedir.

Yapılan araştırma sonucu bireysel başvuru yolunun, kamu denetçiliği kurumundan daha etkili olduğunu düşünenlerin oranı % 49.7' dir. Aksini düşünenlerin oranı ise % 6.3 olup, oldukça azdır.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu başvuru süresinin 30 gün olması, bireyler tarafından oldukça az olarak görülmekte olup hak ihlallerine yol açabileceği düşünülmektedir. Ayrıca bireysel başvuru yolu formu ve eklerinin hazırlanmasını detaylı ve zorlayıcı olduğunu düşünenlerin oranı %46.3 gibi yüksek bir orandır.

Bireysel başvuru yolunun varlığının devletin vergilendirme yetkisini kısıtlamadığını düşünenlerin oranı % 33'dür. Vergilendirmenin kişilerin mülkiyet hakkına doğrudan bir müdahale olmadığını düşünenler % 30.6, devletin vergilendirme faaliyetinin mülkiyet hakkının bir istisnası olduğunu düşünenler ise % 28.6'lık bir orana sahiptir. Bu durum bireylerin, vergilendirme faaliyetini olağan olarak kabul ettiklerini göstermektedir.

Genel olarak yapılan araştırma sonucunda bireylerin, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu uygulamasının kişilere etkin koruma sağlamakla birlikte, kamu gücünün yetkilerini kısıtlamadığı, temel hak ve özgürlükleri güvence altına aldığı düşündükleri görülmüştür. Bu durum ülkemizde bireysel başvuru yolu uygulamasına güven duyulduğunu göstermektedir. Ancak bireylerin büyük bir kısmının bu uygulamadan haberdar olmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla bireysel başvuru yolu ile ilgili bilgilendirme yapılması ve halkı bilinçlendirmeye yönelik çalışmalar yürütülmesinde yarar vardır.

SONUÇ

12 Eylül 2010 tarihinde yapılan halk oylaması ile kabul edilip yürürlüğe giren Anayasa değişikliği ile Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu uygulaması Türk hukuk sistemimize dahil olmuş ve 23 Eylül 2012 tarihinden itibaren Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvurular kabul edilmeye başlanmıştır.

Bireysel başvuru yolu, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan temel hak ve özgürlüklerin kamu gücü tarafından ihlal edilmesi durumunda başvurulabilecek bir hak arama yoludur. Bireysel başvuru yolu, hukuki dayanağını Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası, 6216 sayılı kanun ve Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğü'nden almaktadır.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolunun bir takım nitelikleri bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Bireysel başvuru yolu, Anayasal bir yargı yoludur,
- Bireysel başvuru olağanüstü bir kanun yoludur,
- Bireysel başvuru yolu ikincil niteliği sahiptir,
- Bireysel başvuru yolu temel hak ve özgürlük ihlallerine karşı kullanılabilir,
- Bireysel başvuru yolu, idarenin ya da yargının kararlarına karşı kullanılabilir.

Öte yandan bireysel başvuru yoluna başvurabilmek için bir takım şartların var olması gerekmektedir. Bu şartlar da aşağıdaki gibidir.

- Bireysel başvuru yoluna gidebilmek için olağan kanun yolları tüketilmesi gerekir,
- Bireysel başvuru yoluna başvurabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmesinin kesinleştiği andan itibaren 30 gün içinde başvurulabilir,
- Başvurucunun güncel ve kişisel bir hakkının doğrudan etkilenmiş ve zarara uğramış olması gerekir,
- Temel hak ve özgürlük ihlallerinin kamu gücü tarafından gerçekleştirilmiş olması gerekir.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu uygulamasının getirilmesindeki asıl amaç, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne giden davaları azaltmaktır. Ayrıca bireysel başvuru yoluyla hem bireylerin temel hak ve özgürlükleri kamu gücü karşısında güvence

altına alınmış, hem de Anayasa Mahkemesi'ne temel hak ve özgürlüklerin koruma görevi verilmiştir.

Temel hak ve özgürlükleri kamu gücü tarafından ihlal edilenlere, bu ihlalin ortadan kaldırılması ve mağduriyetlerin giderilmesi için Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu uygulamasının yürürlüğe girmesi, şüphesiz bireyler açısından olumlu bir gelişmedir. Çünkü insan haklarına sağlanan bu korumanın, anlamlı olabilmesi için en üst norm olan Anayasa ile güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin yargı yoluyla korunması önemlidir. Türk hukuk sistemi içerisinde bu iş öncelikle yasama, yürütme ve yargının işi olmakla beraber, bu konuda Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğünü sağlayan Anayasa Mahkemesi'nin de devreye sokulmuş olması, Anayasa'daki temel hak ve özgürlüklere sağlanan güvenceyi daha da artırmıştır. Ancak bilinmelidir ki, Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuru, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvuru yapılmasına engel bir durum değildir. Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu bireysel başvuru sonucunda hala bir hak ihlali olduğunu düşünenler Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurabilirler.

Çalışmanın asıl amacını vergilendirme alanında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu uygulaması oluşturduğu için vergi ile Anayasa ve Anayasa Mahkemesi'nin kesişme noktasını değinmek gerekir. İşte bu konuda “siyasi haklar ve ödevler” başlığı altında bulunan 73. madde devreye girmektedir. Anayasa'nın bu maddesinde; genellik, kanunilik, mali güç ve vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı gibi anayasal vergileme ilkeleri düzenlenmiştir. Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı aynı zamanda kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin sınırını oluşturduğundan, bu vergileme ilkeleriyle vergilendirme yetkisinin keyfi bir şekilde kullanılması önlenmiştir.

Ancak vergilendirme işlemleri ve bunlara ilişkin davalarında; mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, etkili başvuru hakkı, eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı, özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı, aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama, seyahat özgürlüğü gibi hakların veya anayasal ilkelerin ihlali söz konusu olabilmektedir. İşte bu temel hak ve özgürlükler ile anayasal ilkelerin ihlali durumunda olağan kanun yolları tüketildikten sonra Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yoluna gidilebilmektedir.

Vergilendirme alanında Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvurular incelendiğinde günümüze kadar karara bağlanmış 21 adet başvuru bulunmaktadır. Bunların 10 tanesinde hak ihlali yapıldığına dair karar verilmiştir.

Hak ihlali olduğuna karar verilen davaların 6 tanesi adil yargılanma hakkı, 4 tanesi ise mülkiyet hakkı ihlali ile ilgilidir. Vergilendirme alanında hak ihlali olduğuna karar verilen bireysel başvuruların en çok haksız yere kesilen vergi zıyaı cezaları ile ilgili olduğu görülmektedir. Yapılan inceleme sonucunda verilen kararlarda ise yeniden yargılama yapılmak üzere ilgili mahkemeye gönderilmesi hükmedildiği ya da başvuruculara manevi tazminat verildiği anlaşılmıştır.

Vergilendirme alanında yapılan ve sonuçlanan 21 adet bireysel başvurudan 16 tanesinde ise bir hak ihlali olmadığı yönünde karar verilmiştir. Kabul edilemezlik kararları; açıkça dayanaktan yoksun bulunma, olağan kanun yolları tüketilmeden bireysel başvuru yoluna gidilmesi, kişi bakımından yetkisizlik, konu bakımından yetkisizlik ve zaman bakımından yetkisizlik gibi sebeplere dayandırılmıştır.

Görüldüğü üzere vergilendirme alanında da bireysel başvuru yolu uygulamasına gidilmesi mümkündür. Ancak yapılan anket sonuçları da göstermektedir ki mükelleflerin büyük bir kısmının bu uygulamadan haberdar değildirler. Dolayısıyla mükelleflerin bireysel başvuru yolu uygulamasından haberdar edilmelerine yönelik ciddi tanıtım ve eğitim faaliyetlerinin yürütülmesinde yarar vardır.

Bireysel başvuru yolu ile bireylere, yani temel hakların taşıyıcılarına, Anayasaya aykırı temel hak ihlallerini bizzat engelleme hakkı tanınmıştır. Bu uygulama, Anayasa ile güvence altına alınan temel hakları etkili hale getirdiği, bunları uygulamaya geçirdiği için son derece önemlidir. Ancak bireysel başvuru yolu uygulamasında anayasal hakların tümü değil de, sadece Anayasa ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ek protokollerde yer alan haklardan ortak koruma alanında bulunanları kapsaması ciddi bir eleştiridir. Bu nedenle insan hakları ve mükellef haklarının etkin bir şekilde korunabilmesi için Anayasa veya Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde koruma altına alınan tüm hakların bireysel başvuru yoluyla korunmasına yönelik düzenleme yapılmalıdır.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.
- AKINTÜRK, Turgut. **Hukuka Giriş**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1359, 6. Baskı, Eskişehir, Mayıs 2006.
- AKINTÜRK, Turgut. **Medeni Hukuk**, 13.b., Beta Basım, Ocak 2008.
- ALİYEV, Cabir. **Anayasa Şikayeti**, Beta Basım, İstanbul, 2010.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, 1.b., Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.
- ARSLAN, Mehmet. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- BİLGE, Necip. **Hukuk Başlangıcı**, 12. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 1998.
- BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, C: 1, 35. b., Mart 2015, Ankara.
- EDİZDOĞAN, Nihat ve Metin TAŞ, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basım, Bursa, 1993.
- EDİZDOĞAN, Nihat., Metin Taş ve Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi, Ankara, 2007.
- ERDEM, Metin, Doğan ŞENYÜZ ve İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, 6.Baskı, Ekin Basım, Bursa, 2008.
- GERÇEK, Adnan. **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım, 2010, Bursa.
- GÖZLER, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku**, 1. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.
- GÖZLER, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 9.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2010.
- GÖZÜBÜYÜK A. Şeref. ve Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 9. b., Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.
- KARAKOÇ, Yusuf ve diğerleri, Genel **Vergi Hukuku**, 1.Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2499, Eskişehir, 2012.
- KARATEPE, Şükrü. **Anayasa Hukuku**, 1.b., Savaş Yayınları, Ocak 2013.

- KAYIHAN, Şaban. **Hukukun Temel Kavramları**, 1.b., Sakarya Yayıncılık, Şubat 2007, Sakarya.
- KIZILOT Şükrü ve Zuhâl KIZILOT, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 14. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- MUTLUER, M. Kamil. **Vergi Genel Hukuku**, 2. b., İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Eylül 2008.
- NADAROĞLU, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. b., Beta Basım, İstanbul, 2000.
- OĞURLU, Yücel. **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.
- OKTAR, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, 3. b., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008.
- ÖNCEL, Mualla., Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU, **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548 Cilt 1, Ankara, 1985.
- ÖZBUDUN, Ergin. **Türk Anayasa Hukuku**, 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.
- PEHLİVAN, Osman. “**Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**”, Derya Kitabevi, Trabzon, 2007.
- SABAN, Nihal. **Vergi Hukuku**, Beta Basım, 6. b., Kasım 2014
- ŞENYÜZ, Doğan., Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku**, Ekin Basım, Bursa, 2010.
- ŞENYÜZ, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, 9.basım, Ekin Basım, Bursa, 2011.
- TEKİN, Fazıl ve Ali ÇELİKKAYA, **Vergi Denetimi**, 4. b., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- YALTI, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım, 2006.
- YILMAZ, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, 8.b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.
- YÜCE, Mehmet. **Vergi Yargısı**, Ekin Kitapevi, Bursa, 2010.

MAKALELER

- ACU, Melek. “Bireysel Başvuruya Konu Edilebilecek Haklar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 110, 2014.
- AĞAR, Serkan. “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 59, 2005.

- AKDEMİR, Tuğçe. “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 111, 2014.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. “Vergi Yargısı”, **Yasa Hukuk Dergisi**, C.1, Sayı: 2, Şubat 1978.
- ALPASLAN, Mustafa. ve Burhan YÜCEL, “Vergi Uyuşmazlıklarında Adli Tatilin Müracaat Sürelerine Etkisi Nedir?” **Vergi Dünyası**, Sayı: 371, Temmuz 2012.
- ALPASLAN, Mustafa ve Eda KAYA, “Vergi Uygulamasında Tebliğat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 375, Kasım 2012.
- ARMAĞAN, Ramazan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 153, Temmuz - Aralık 2007.
- ATAR, Yavuz. “Anayasa Mahkemesi’nin Yeniden Yapılandırılması”, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 25, 2008.
- ATASOY, Hakan. “Türk Hukukunda Bireysel Başvuru Yolu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y: 3, S: 9, Nisan 2012.
- ATASAYAN, Gözde Anayasa Mahkemesi’nin Anayasa Şikayeti Kararlarının Usulü Açısından Değerlendirilmesi, **Anayasa Hukuku Dergisi**, C: 3, S: 5, 2014.
- AYBAY, Rona. “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru”, **Türkiye Barolar Birliği Yayınları**, S: 201, TBB İnsan Hakları Merkezi Yayını 13, 1.b., Ankara, 2011.
- AYDIN, Öykü Didem. “Türk Anayasa Yargısında Yeni Bir Mekanizma: Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: X, S: 4, 2011.
- AYDIN, Mesut. “Mahkemelerde Taraflarca İleri Sürülen Anayasa’ya Aykırılık İddialarının Ciddiliği”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Sayı: 62\3.
- BAYRAKTAR, Hande TORTOP. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları, **Vergi Dünyası**, Sayı: 358, Haziran 2011.
- BİNİŞ, Mine. Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C: 5, No: 2, 2013.
- DEMİR, Oğuzhan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XI, Sayı: 1 - 2, Haziran 2007.
- DUMLU, Harun. ‘Vergi Hatalarını Düzeltme Yolu ve Şikayeti’, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 380, Kasım 2012.

- DURŞUN, Halil İbrahim. “Bireysel Başvuru Mekanizmasının Kabulü Sonrasında Genel Mahkemelerin İnsan Hakları Konusundaki Rolü ve Bu Bağlamda Anayasa’nın 90.Maddesinin 5.Fıkrası, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 112, 2014.
- KOMMERS, Donald p. and MİLLER, Russell A. The Constitutional Jurisprudence of The Federal Republic of Germany, **Duke University**, Press Third Edition, revised and expanded, London, 2012.
- ERDEM, Tahir. “Vergi Uyuşmazlıklarında Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin Uygulanması Bağlamında Feragat ve Kabul”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 281, Şubat 2012.
- ERDEM, Tahir. Kamu Denetçiliği Kurumu (Odbusman), **Vergi Sorunları**, S: 308, Mayıs 2014.
- ERDEM, Tahir “İdari Yargıda ve Vergi Yargısında İstinaf”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 311, Ağustos 2014.
- ERDİNÇ, Tahsin. “Karşılaştırmalı Olarak Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkı (Anayasa Şikayeti)”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y:6, S:20, Ocak 2015.
- ERKENCİ, Hüseyin. “Anayasa Mahkemesi’nin Kuruluşu, Yapısı ve İşlevi Daha Çağdaş Bir Türkiye’ye Doğru”, **Anayasa Yargısı**, Sayı:13, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 32, Mayıs 1996, Ankara.
- FENDOĞLU, Hasan Tahsin 29.03.2010 yayın tarihli “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru” <http://www.sde.org.tr/tr/authordetail/anayasa-mahkemesine-bireysel-basvuru/241>(erişim tarihi 19.11.2013).
- FERHATOĞLU, Emrah. “Vergi Anlaşmaları Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümlemesi,” **Vergi Sorunları**, S: 301, Ekim 2013.
- GERÇEK Adnan ve Feride Bakar, “Mükellef Haklarının Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında Korunmasının Değerlendirilmesi”, **Prof. Dr. Metin TAŞ’a ARMAĞAN**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.
- GERHART, Holzinger. “Avusturya Anayasa Hukukunda Anayasa Şikayeti ve Bireysel Başvuru”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C: 26, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Nisan 2009.
- GÖREN, Zafer. “Siyasal Güç Faktörü Olarak Anayasa Mahkemesi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 14, Güz 2008.
- GÖREN, Zafer. Anayasa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Anayasa Mahkemesi Yayınları 11, Ankara, 1994.
- GÖZTEPE, Ece. Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru, **Türkiye Barolar Birliği Yayınları**, Ankara, 2011.

- GÖZTEPE, Ece. Türkiye’de Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkının 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C: 25, 2011.
- CANDAN, Turgut. “Uzlaşma-I”, **Maliye Postası**, Sayı: 271.
- HAKYEMEZ, Yusuf Şevki. “Anayasa Mahkemelerinin Geleneksel İşlevi Bağlamından Günümüzde Ortaya Çıkan İki Sorun: Yerindelik Denetimi Tartışmaları ve Ulusalüstü Örgüte Üye Devletlerdeki Anayasa Yargısının Konu Bakımından Sınırlandırılması”, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 24, 2007.
- HASSEMER, Winfried. “Anayasa Şikayeti ve Buna İlişkin Sorunlar”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C: 21, **Anayasa Mahkemesi Yayınları**, Ankara, 2004.
- İLERİ, Yusuf. “Zamanaşımı Koşullarında Uzlaşma”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 369, Mayıs 2012.
- İNCEOĞLU, Sibel. “Birinci Yılında Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Kararlarının Analizi”, **Anayasa Hukuku Dergisi**, C: 3, S: 5, Y: 2004.
- KAPLAN, Recep. “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makamlara Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikayet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 301, Ekim 2013.
- KAPLAN, Recep. “Dava Açama Süresinden Sonraki Vergi Düzeltme İsteminin Reddinin Niteliği ve Dava Edilebilirliği”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 293, Şubat 2013.
- KAPLAN, Recep. “Vergi Yargısında Bireysel Başvuru Öncesinde Tüketilmesi Gereken Kanun Yolları”, **Vergi Dünyası**, S: 386, Ekim 2013.
- KARYAĞDI, Nazmi ve Ahmet Metin AYSOY, “Uzlaşma Müessesesinin Vergi ve Sosyal Güvenlik Sisteminde Mukayesesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 380, Nisan 2013.
- KILINÇ, Bahadır “Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C: 25, **Anayasa Mahkemesi Yayınları**, Ankara, 2008.
- KIRATLI, Metin. **Anayasa Yargısında Somut Norm Denetimi: İtiraz Yolu**, **AÜSBF Yayını**, Ankara, 1966.
- KOCAER, Şenol. “AİHM Kararları Çerçevesinde Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Yolu”, **Vergi Dünyası**, S: 393, Mayıs 2014.
- KOCAER, Şenol. “Vergi Hukukuna Aşırı Müdahale! (Anayasa Mahkemesinin İş Bankası Kararının Eleştirisi)”, **Vergi Dünyası**, S: 404, Nisan 2015.
- KOCAER, Şenol. “Vergi Hukukuna Aşırı Müdahale – 2 (Anayasa Mahkemesinin Okul Kantini Kararının Eleştirisi)”, S: 407, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2015.

- KURNAZ, A. Haluk. “Üye Seçimi ve Bireysel Başvuru ile Bazı Yetki ve Görevleri Açısından Anayasa Mahkemesi”, **Yasama Dergisi**, Sayı:2, Temmuz, Ağustos, Eylül 2006.
- MELLİNGHOFF, Rudolf. “Federal Almanya Cumhuriyetinde Anayasa Şikayeti”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C: 26, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2009.
- MERİÇ, İlyas ve Cihan DELİGÖZ, “Vergi Hatalarının Düzeltmesiyle Salınan Vergilerin Tarh Usulü Açısından Mahiyeti”, **Yaklaşım**, Yıl 21, Sayı: 246, Haziran 2013.
- NAS, Adil. “Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Uzlaşmanın Temin Edilememesinin veya Vaki Olmamasının Sonuçları”, **Yaklaşım**, Yıl 17, Sayı: 200, Ağustos 2009.
- NAS, Adil. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Uzlaşmaya Varılmasının Sonuçları”, **Yaklaşım**, Yıl 17, Sayı: 201, Eylül 2009.
- NAZALI, Ersin. “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 313, Eylül 2007.
- NENKOV, Roumen. “Anayasa Mahkemesinin Bağımsızlığı-Hukuk Devletinın Güvencesi (Bulgaristan Deneyimi)”, **Anayasa Yargısı**, Sayı: 27, 2010.
- NOYAN, Alper Ünal. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”, **Vergi Dünyası**, Şubat 2006, Sayı: 294.
- ORUÇ, Ramazan. “Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 348, Ağustos 2010.
- OTO, Şenay. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 95.
- ÖZDEMİR, Serkan. “Vergi Davalarında Tebliğat ve Cevap Verme, Davanın Görülmesi, Duruşma Dosyalarının İncelenmesi ve Karar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 280, Ocak 2012.
- ÖNOĞLU, Ruhi. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi ve Ortaya Çıkana Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 333, Mayıs 2009.
- SABUNCU, M. Yavuz. ve Selin ESEN, “Türkiye İçin Anayasa Şikayeti Modeli Türkiye’de Bireysel Başvuru Yolu”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C: 21, Anayasa Mahkemesi Yayınları, S: 21.
- SAĞLAM, Musa. “Bireylerin Anayasa Mahkemesi’ne Başvurusu (Bir reform Önerisi)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S: 60, 2005.
- SARI, Hamit “Vergi Uyuşmazlıklarında Yargılamanın Yenilenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 370, Haziran 2012.
- SCHULER, Andrea Hans, Die Verfassungsbeschwerde in der Schweiz, der Bundesrepublic Deutschlandund Österreich. Zürich, Verlag Schulthess, 1968.

SONGÜR. Tuncay ve Ayla SONGÜR, “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu Açıldı”, **Yaklaşım**, Yıl: 20, Sayı: 239, Kasım 2012.

ŞAHBAZ, İbrahim Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru ve Sorunlar, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Nisan 2011.

ŞENGÖZ, Yunus. “Vergi ve Vergi Cezaları İçin Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuruda Bulunulabilir Mi?”, **Vergi Sorunları**, S: 308, Mayıs 2014.

ŞENYÜZ, Doğan. Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005. SONGÖR, Tuncay. ve Ayla Songör, “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu Açıldı”, **Yaklaşım**, Y: 20, S: 239, Kasım 2012.

UFUK, M. Tahir. “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”, **Maliye Postası**, 15 Mayıs 1998.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman. “Vergi Mahkemelerinde Tek Hakimle Çözümlenecek Davlara İlişkin Sınırı Arttıran Kanun Tasarısı Hükümünün Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C XVI, Sayı: 2, 2012.

YALTI, Billur. “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Obdusman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, **Vergi Sorunları**, S: 286, Temmuz 2012.

YALTI, Billur. “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihteki İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri: N.K.M ve Yehova Şahitleri Kararları: Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme”, **Vergi Sorunları**, S: 300, Eylül 2013.

YILMAZ, Elif. “Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C: XIII, Yıl: 2009.

YÜCE, Mehmet ve Ezel Altunay. “Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) ve Vergi Uyuşmazlıkları Açısından İşlevi”, **Vergi Dünyası**, S: 355, Mart 2011.

DiĞER KAYNAKLAR

AKTAŞ, Ercan. “İdari Yargılama Hukukunda Kanun Yolları”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul, 1996.

ALTUNDEMİR, Mehmet Emin. “Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa, 1998.

CENGİZ, Serkan. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Temel Hak ve Özgürlükleri Koruma Standardı Açısından İki Yıllık Anayasa Şikayeti Uygulamasının Değerlendirilmesi, Kamu Hukukçuları Platformu, 30-31 Mayıs 2015, Ankara.

ÇOLAK, Nusret. İlker “İdari Uyuşmazlıklarda Alternatif Çözüm Yolları”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Danıştay Yayınları No: 83, Ankara, Şubat 2013.

EKİNCİ, Hüseyin. ve Musa SAĞLAM, “T.C. Anayasa Mahkemesi 66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru”, Ankara Barosu, Ankara, Kasım 2012. http://www.anayasa.gov.tr/files/bireysel_basvuru/66_Soru.pdf(erişim 01.11.2013).

GÜLTEKİN, Kazım. “Anayasa Mahkemesi’nin Norm Denetimi İşlevi”, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, Ankara, 2009.

HAMDEMİR, Berkan. “Türk Anayasa Hukukunda Bireysel Başvuru”, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi SBE Konya 2013.

SABUNCU, M. Yavuz ve Selin ESEN, “Türkiye İçin Anayasa Şikayeti Modeli Türkiye’de Bireysel Başvuru Yolu”, Anayasa Mahkemesi’nin 42. Kuruluş Yıldönümü Sempozyumu, Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi Yayınları No: 5, Ankara, 2004.

ŞİRİN, Tolga. Üçüncü Yılda Bir Bilanço: Türkiye Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Usulünün ve Kararlarının Değerlendirilmesi, Kamu Hukukçuları Platformu, 30-31 Mayıs 2015.

TEKBAŞ, Abdullah “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru ve Vergi Konulu Bireysel Başvuruların Değerlendirilmesi”, Kamu Hukukçuları Platformu Sunumu, 30-31 Mayıs 2015, Antalya.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2575 Sayılı Danıştay Kanunu

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun

2577 Sayılı İdari Yargılama ve Usulü Kanunu

5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

6183 Sayılı Amme Alacakları ve Tahsil Usulü Hukuku

6216 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında

6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu

6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Bireysel Başvuru İstatistikleri, <http://www.anayasa.gov.tr/BireyselBasvuru/Istatistikler/> (15.06.2015).

www.anayasa.gov.tr

www.danistay.gov.tr

http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/courses/spring2009/bby606/SPSS_15.0_ile_Veri_Analizi.pdf (17.08.2015)

http://kisi.deu.edu.tr/kemal,sehirli/korelasyon_regresyon.pdf. (17.08.2015)

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2012/73, Karar Tarihi: 05.03.2013.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2012/829, Karar Tarihi: 05.03.2013.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/4413, Karar Tarihi: 21.11.2013.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/2420, Karar Tarihi: 14.01.2014.

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/5028, Karar Tarihi: 14.01.2014.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/5554, Karar Tarihi: 06.02.2014.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/ 5660, Karar Tarihi: 20.03.2014.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/596, Karar Tarihi: 08.05.2014.

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2012/1123, Karar Tarihi: 26.06.2014.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2014/505, Karar Tarihi: 17.07.2014.

Anayasa Mahkemesi Genel Kurul Kararı, Başvuru Numarası: 2014/6192, Karar Tarihi: 12.11.2014.

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2014/431, Karar Tarihi: 17.11.2014.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/3245, Karar Tarihi: 11.12.2014.

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/5949, Karar Tarihi: 12.03.2015.

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2014/72, Karar Tarihi: 25.03.2015.

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/4553, Karar Tarihi: 16.04.2015.

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/5016, Karar Tarihi: 16.04.2015.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/1993, Karar Tarihi: 06.05.2015.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/6361, Karar Tarihi: 06.05.2015.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/2041, Karar Tarihi: 10.06.2015.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/2264, Karar Tarihi: 26.02.2015.

EKLER

EK 1: VERGİLENDİRME ALANINDA ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU YOLU UYGULAMASI ANKETİ

Sayın Katılımcı,

Bu anket, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi olarak “Vergilendirme Alanında Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu Uygulaması: Bursa Örneği”ni ölçmek amacıyla hazırlanmıştır. Anketin tamamı yaklaşık 15 dakika sürmektedir. Anket sonuçları tamamen bilimsel amaçla kullanılacak olup, ankete katılanların kimlik bilgileri ile ilgili sorulara yer verilmemiştir. Lütfen soruları kendi bilgi ve düşüncelerinize göre cevaplayınız.

Çok değerli katılımınız için şimdiden teşekkür ederiz.

A) Bu bölümü kişisel bilgilerinize göre doldurunuz.

Cinsiyetiniz	Bay ()	Bayan ()			
Yaş Aralığınız	18-24 ()	25-34 ()	35-44 ()	45-54 ()	55+ ()
Eğitim Durumunuz	Lise ()	Önlisans ()	Lisans ()	Lisansüstü ()	
Mesleğiniz	SMMM ()	YMM ()	Avukat ()		
Yıllık Gelir Düzeyiniz	12.000 TL ye kadar ()	12.000- 29.000 TL ()	29.001.- 66.000 TL ()	66.001-() 106.000 TL	106.001 ve üzeri ()

B) Bu bölümde Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolu ile ilgili genel sorular bulunmaktadır.

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1)	Bireysel başvuru yolu uygulamasından haberdarım.					
2)	Bireysel başvuru yolu kişilere etkin koruma sağlamaktadır.					
3)	Bireysel başvuru yolu, kamu gücünün yetkilerini kısıtlamaktadır.					
4)	Bireysel başvuru yolu ile ilgili yeterli bilgilendirme yapılmaktadır.					

5)	Kişiler bireysel başvuru yolu konusunda yeterli bilgiye sahip değildir.					
6)	Bireysel başvuru yolu ile ilgili bilgilendirme yapılması, kişileri sahip olduğu haklar konusunda bilinçlendirmektir.					
7)	Bireysel başvuru yolu, temel hak ve özgürlükleri etkin şekilde güvence altına almaktadır.					
8)	Bireysel başvuru yolunun uygulamaya girmesi ile temel hak ve özgürlük ihlallerinde azalma olmuştur.					
9)	Bireysel başvuru yolunun kapsamı dardır.					
10)	Bireysel başvuru yolu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne giden davaları azaltmaktadır.					
11)	Bireysel başvuru yolu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından Türkiye aleyhine verilen kararları azaltacaktır.					
12)	Bireysel başvuru yolunda Anayasa Mahkemesi kararını, İHAS ve İHAM kararlarını esas alarak vermektedir.					
13)	Bireysel başvuru yolu sonucunda alınan kararlar, hak ihlallerini doğru bir şekilde tespit edecektir.					
14)	Bireysel başvuru yolu kamu denetçiliği kurumundan daha etkilidir.					
15)	Bireysel başvuru yolu süresinin 30 gün olması kısa olup, hak ihlallerine yol açabilir.					
16)	Bireysel başvuru yolu formu ve eklerinin hazırlanması detaylıdır (zorlayıcıdır).					

C) Bu bölümde Anayasa Mahkemesi'ne vergileme ile ilgili bireysel başvuru yoluna ilişkin sorular bulunmaktadır.

		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1)	Mükellef haklarının ihlal edilmesi durumunda vergi mükelleflerinin, bireysel başvuru yoluna gidebilme imkânından haberdarım.					
2)	Bireysel başvuru yolunun varlığı devletin vergilendirme yetkisini kısıtlamaktadır.					

3)	Bireysel başvuru yolunda mükellefler için de adil yargılanma hakkının unsurları dikkate alınmaktadır.					
4)	Bireysel başvuru yolunda mükellefler için de makul sürede yargılanma ilkesi dikkate alınmaktadır.					
5)	Bireysel başvuru yolunda mükellefler için de açık ve aleni yargılanma ilkesi şartlarına uyulmaktadır.					
6)	Bireysel başvuru yolunda silahların eşitliği ilkesi gereği taraflara (mükellef ve vergi dairesi) eşit yargılanma imkânı sağlanmaktadır.					
7)	Bireysel başvuru yolunda susma hakkının gereği olarak mükellefler, aleyhine delil teşkil edecek bilgi ve belgeleri vermemekten dolayı korunmaktadırlar.					
8)	Vergilendirme, kişilerin mülkiyet hakkına doğrudan bir müdahaledir.					
9)	Devletin vergilendirme faaliyeti, mülkiyet hakkının bir istisnasıdır.					
10)	Vergi ve diğer katkı payları ile para cezalarının ödenmesini sağlamak için mülkiyet hakkına aşırı müdahale edilmektedir.					
11)	Bireysel başvuru yolu, mükellefleri devletin mülkiyet haklarına aşırı müdahalesinden korumaktadır.					
12)	Devlet vergilendirmede aşırıya kaçıp, mülkiyet hakkının sınırlarını aşmaktadır.					
13)	Devlet, vergi koyarken mükellefin mali gücü ile vergi miktarı arasındaki dengeyi sağlamaktadır.					
14)	Bireysel başvuru yolu, özel yaşama saygı ilkesi gereği toplanan bilgilere mükellefin daha kolay ulaşmasını sağlamaktadır.					
15)	Bireysel başvuru yolunda vergi mahremiyeti kavramı dikkate alınmaktadır.					
16)	Bireysel başvuru yolu, temel hak ve özgürlükleri ihlal edilen mükelleflerin etkili bir hukuki yola başvurmaları konusunda desteklemektedir.					
17)	Kanun gereği tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş sayılan Emlak Vergisi ile ilgili hangi aşamada ve nasıl itiraz edileceği belli olmadığından bir hak ihlali söz konusudur.					

18)	Kanun gereği tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş sayılan Motorlu Taşıtlar Vergisi ile ilgili hangi aşamada ve nasıl itiraz edileceği belli olmadığından bir hak ihlali söz konusudur.					
19)	Kanun gereği tarh, tebliğ ve tahakkuk edilmiş sayılan Çevre Temizlik Vergisi ile ilgili hangi aşamada ve nasıl itiraz edileceği belli olmadığından bir hak ihlali söz konusudur.					
20)	Bireysel başvuru yolunda, adalet ilkesi gereği mükellefin ekonomik ve kişisel durumları dikkate alınmaktadır.					
21)	Vergilendirmede ayrımcılığa uğramama ilkesi gereği tüm mükellefler (Türk ve yabancı) bireysel başvuru yolunda korunmaktadır.					
22)	Bireysel başvuru yolunun varlığı vergilendirmede hukuk devleti ve kanunilik ilkelerinin uygulanmasına yardımcı olmaktadır.					
23)	Bireysel başvuru yolunda vergilemede belirlilik ilkesi, mükelleflerin korunması açısından dikkate alınmaktadır.					

Zaman ayırıp anketi cevapladığınız için teşekkür ederiz.

Esra UYGUN
Yüksek Lisans Öğrencisi

Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Tez Danışmanı

ÖZGEÇMİŞ

I. KİŞİSEL BİLGİLER			
Adı-Soyadı	Esra Uygun		
Doğum Tarihi	12.01.1987		
Doğum Yeri	Bursa		
II. EĞİTİM BİLGİLERİ			
Yabancı Dil	İngilizce		
Eğitim Düzeyi	Başlama Yılı	Bitirme Tarihi	Kurum Adı
Lise	2001	2004	Bursa Kız Lisesi
Ön Lisans	2007	2009	Sakarya Üniversitesi
Lisans	2009	2012	Uludağ Üniversitesi
Yüksek Lisans	2012	2015	Uludağ Üniversitesi
III. AKADEMİK YAYINLAR			
Makaleler	❖ Defer Tutma Açısından TTK ve VUK'un Karşılaştırılması, Bursa Bilanço Dergisi , Sayı 143, Kasım-Aralık 2012		
İletişim	uygun.esraa@gmail.com		
Tarih İmza Adı Soyadı			