

No : 2020-129

Tarih : 08 Kasım 2020

Konu : Vergi İhtilaflarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Ve Örnek Kararlar

VERGİ İHTİLAFLARINDA ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU VE ÖRNEK KARARLAR

Vergi mükelleflerinin hakları kapsamında değerli bir çalışmayı dikkatinize sunmak isteriz. Sayın İlhan Culha tarafından kaleme alınan yazıyı keyifle okumanızı dileriz. Özellikle vergi borçlarında yeniden yapılandırmanın Mecliste olduğu bu günlerde istifadenize sunarız.

Vergi mükelleflerinin Anayasa tarafından güvence altına alınan haklarının takibi ve yönetiminde şirket ortaklarımız ve avukatlarımız olarak tax & litigation bölümümüz ile hizmetinizdeyiz.

Şimdi sözü İlhan Bey'e bırakalım, sorularımız ve cevaplarıyla:

I -) Bireysel Başvuru Ne Demektir?

1. 2010 yılında Anayasa'nın 148. maddesine bir fıkra eklenerek herkesin Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurusunun yolu açılmıştır.
2. Vergi Mahkemesi açısından bakarsak, Kanunda sayılı istisnalar haricinde ilk derece Vergi Mahkemelerinin kararlarına karşı İstinaf kanun yolu, İstinaf Mahkemelerinin kararlarına karşı da Danıştay nezdinde Temyiz yolu açıktır. Anayasa Mahkemesi ise Kanun Yolları arasında sayılmamıştır. Yani Anayasa Mahkemesi bir temyiz makamı değildir.
3. İstinaf ve Temyiz kanun yollarında, Kanuna ve hukuka uygunluk denetimi yapılırken, Anayasa Mahkemesine yapılan Bireysel Başvurular da ise sadece Temel Hak ve Özgürlüklerin ihlal edilip edilmediği yönünden bir denetim yapılır.
4. Dolayısıyla, İstinaf ve Temyiz kanun yollarının aksine, Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvurunun yapılabilmesi, olayın niteliğine göre sadece temel hak ve özgürlüklerin ihlalinin varlığı söz konusu ise mümkün olacaktır.

II -) Bireysel Başvurunun Şartları Nelerdir?

1. Öncelikle zorunlu kanun yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir.

İlk derece Vergi Mahkemesinin verdiği karara karşı istinaf yolu açıksa veya İstinaf Mahkemesince verilen karara karşı temyiz yolu açıksa öncelikle bu Kanun Yollarının tüketilmiş ve sonuç alınmamış olması gerekmektedir.

Henüz kesinleşmemiş, kanun yolu açık olan mahkeme kararlarına karşı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru yapılması kabul edilebilirlik açısından mümkün değildir.

2. Bireysel Başvuru' ya konu edilecek kararın kesinleşmesinden itibaren 30 gün içerisinde Bireysel Başvurunun yapılması gerekmektedir. 30 günlük başvuru süresi

hak düşürücü süre niteliğinde olduğundan, başvurunun süresi içerisinde yapılması büyük önem arz etmektedir.

3. Öte yandan yapılacak başvurunun konusunu Anayasada güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği hususu oluşturmaldır.

Temel hak ve özgürlüklerin ihlali iddiası haricinde, başvuruya konu edilen mahkeme kararının Anayasa Mahkemesi tarafından ,bir istinaf veya temyiz mercii gibi kanuna ve hukuka aykırılık yönünden incelemeye tabi tutulması söz konusu olamayacaktır.

4. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruya ilişkin bir kararında da;

“...Bireysel başvuruya konu davadaki maddi olguların incelenmesi ve değerlendirilmesi derece mahkemelerinin yetkisindedir. Keyfilik ve bariz takdir hatası içermesi durumu hariç Anayasa Mahkemesinin derece mahkemesinin maddi olgulara yönelik değerlendirmelerine karışması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmaz...” ibarelerini belirterek bireysel başvurulardaki inceleme yetkisinin çerçevesi çizilmiştir.

III -) Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Nasıl Yapılmaktadır?

1. Anayasa'nın “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılması” başlıklı 13. Maddesinde; *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”* hükmü bulunmaktadır.
2. Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuruları incelerken, Anayasa'nın bu hükmü uyarınca bir değerlendirme yapmakta ve temel bir hakkın ihlal edilip edilmediğini denetlemektedir.
3. Yapılan inceleme her olaya özgü olmakla birlikte, vergi davalarında daha çok, “mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı” yönünden ihlal kararları verilmektedir.
4. Temel hakların sadece kanunla ve Anayasanın ilgi maddelerinde belirtilen sebeplerle bağlı olarak sınırlandırılabilmesi mümkün olduğundan, kanuni düzenlemeler harici Yönetmelik, Tebliğ, Genelge veya idarenin ve mahkemenin takdir yetkisi gibi yöntemlerle sınırlandırılması halinde de bir hak ihlalinden söz edilecektir.
5. Anayasa Mahkemesi, 2015/15100 başvuru numaralı bireysel başvurunun 27/02/2020 karar tarihli kararında;

İhtirazı kayıtlı verilen düzeltme beyannamesine istinaden gerçekleştirilen vergilendirme işlemlerine karşı açılan davada, mahkemenin Vergi Usul Kanunu 378. maddesi hükmünü, düzeltme beyannamesine ihtirazı kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde geniş yorumlaması, başvuruçunun iddia ve itirazlarının mahkeme tarafından etkin bir şekilde değerlendirilmemesine neden olduğuna, mülkiyet hakkına müdahalenin ölçüsüz olduğuna ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

6. Anayasa Mahkemesinin 2016/12198 başvuru numaralı bireysel başvurunun, 09/06/2020 tarihli verdiği bir başka kararında ise;

Sahte fatura kullandığı iddia olunan başvuruçuya, kullanılan faturaların sahte olduğuna dair alt firma nezdinde düzenlenen Vergi Tekniği Raporu'nun tebliğ edilmeyerek savunma hakkının kısıtlandığı ve silahların eşitliği ilkesinin ihlal edildiği iddia edilmiş olsa da, mahkeme dosyasına sunulmuş olması ve dolayısıyla başvuruçunun inceleme ve buna karşı

etkili bir savunma yapma imkanı tanınmış olması nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edilmediği sonucuna varılmıştır.

7. Yukarıda yer verilen örneklerin haricinde, Anayasa Mahkemesince Vergi İhtilafları yönünden verdiği pek çok bireysel başvuru kararı bulunmaktadır. Bunların önemli kısmında kabul edilemez şekilde kararlar verilmiş olsa da mükellefleri ilgilendiren önemli sayıda hak ihlali kararları da bulunmaktadır. 2020 yılında verilen kararların bir listesine [ekte](#) yer veriyoruz. Özellikle, vergi türü, ihlal edilen hakkın kapsamı ve verilen kararları bu tablodan inceleyebilirsiniz.

IV -) Bireysel Başvurularda Verilebilecek Kararlar Nelerdir?

1. Anayasa Mahkemesi;
 - İhlal iddialarının temellendirilememesi,
 - İddiaların salt kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlara ilişkin olması,
 - Başvurunun karmaşık veya zorlama şikâyetlerden ibaret olması
 - Temel haklara yönelik bir müdahalenin olmaması veya müdahalenin meşru olduğunun açık olması,

hallerinde, açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir.

2. Bireysel başvuru incelemesi sonucunda bir temel hak ve hürriyetin ihlal edildiğine karar verildiğinde ise, ayrıca ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez.

İhlalin bir mahkeme kararından kaynaklandığı tespit edilirse:

- İhlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. İlgili mahkeme, ihlal kararında açıklanan ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde yeniden yargılama yapar ve mümkünse dosya üzerinden ivedilikle karar verir.
- Yapılan inceleme sonunda, başvuru sahibinin bir hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi hâlinde yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmadığı takdirde başvuru lehine uygun bir tazminata hükmedilebilir.
- Tazminat miktarının tespitinin, daha ayrıntılı bir incelemeyi gerektirmesi hâlinde, bu konu karara bağlanmaksızın genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir.

V -) Sonuç Olarak Ne Tavsiye Edersiniz?

1. Anayasa Mahkemesi bireysel başvurularda, Vergi Mahkemelerinin keyfilik ve bariz takdir hatası içermesi durumu haricinde, maddi olgulara yönelik değerlendirmelerine müdahale etmesi söz konusu değildir.
2. Bununla birlikte, Anayasada güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlerin ihlal edilip edilmediği yönünden ise değerlendirme yaparak, ihlal kararı vermesi ve bu şekilde ihlalin giderilmesini sağlaması mümkündür.
3. Bireysel Başvuruların yüzde doksanına yakın bir bölümünün henüz ilk inceleme aşamasını dahi geçmeden reddedildiği göz önünde bulundurulduğunda, bireysel başvurunun ekli sonuç doğurup doğurmayacağının değerlendirilmesi ve Anayasa

Mahkemesine bireysel başvuru yapılması hususunda, bu konuda yetkin kişi ve kurumlardan destek alınması mükelleflerin yararına olacaktır.

Teşekkürler sayın Av. İlhan CULHA, Partner (Vergi Mahkemesi Eski Hâkimi)

Saygılarımızla,

Tax & International Advisory | Tax & Litigation