

ANAYASA MAHKEMESİNİN VERGİLENDİRME ALANINDAKİ BİREYSEL BAŞVURU KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ*

Evaluation of Individual Applications Decisions in the Field of Taxation of Constitutional Court

Öğr. Gör. Esra UYGUN - Prof. Dr. Adnan GERÇEK**

Geliş Tarihi: 03.08.2016 Kabul Tarihi: 31.10.2016

ÖZET

Türkiye’de Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolu, 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan halk oylaması ile kabul edilip, “6216 Sayılı Anayasa Mahkemesi’nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun” un, 23 Eylül 2010 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanması ile yürürlüğe girmiştir.

Bireysel başvuru yolu, Türkiye Cumhuriyet Anayasası’nda yer alan temel hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında olan herhangi birinin kamu gücünün bir işlem ya da eylemi sonucunda ihlal edilmesi durumunda başvurulabilecek yardımcı nitelikte olağanüstü bir hak arama yoludur. Bireysel başvuru yolu yeni bir dava yolu olmamakla birlikte daha önceden verilmiş olan karar ve işlemlerin verilmiş aşamasında hukuka aykırı davranılıp davranılmadığı açısından inceleme yapmaktadır.

Anayasa Mahkemesi’nin vergi ile ilgili verdiği kararların sistematik olarak tasnif edilmesi ve başvuru kararlarının durumunu ele almayı amaçlayan bu çalışmada 23 Eylül 2012 - 4 Ağustos 2016 tarihleri arasında verilen kararlar incelenmiştir. Vergi alanında yapılan başvurularda en çok adil yargılanma hakkının ihlal edildiği görülmektedir. Diğer ihlal kararı verilen haklar ise mülkiyet hakkı, anayasal hakların ihlali, eşitlik ilkesi ve hukuk devleti ilkesi ihlali ile ilgilidir.

Anahtar Kelimeler: Bireysel Başvuru, Anayasa Mahkemesi, Vergi Uyuşmazlıkları, Vergi Cezaları

ABSTRACT

Individual application to the Constitutional Court in Turkey, adopted by referendum on 12 September 2010 and law no 6216, 23 September 2010 official gazette published and also entered into force.

Individual application, the European Human Rights of fundamental rights and freedoms embodied in the Constitution of the Republic of Turkey within the scope of the Convention In case of a transaction or result in a violation of any of the actions that can be applied supplementary public power is an extraordinary legal remedies. Previously individual application made a decision that, although there is no way a new trial in the administration and operation of the step makes investigation in terms of whether we behave unlawfully treated.

In this study, the Constitutional Court’s decision on the systematic classification of the tax between September 23, 2012 and August 4, 2016 date and intends to address the status of the application decision. For applications made in the area of taxation, it is observed that most violations of the right to a fair trial. The other decision violated the rights of property rights, constitutional rights violation is related to the principle of equality and the rule of law infringement.

Keywords: Tax evasion, participation, participation of crime, principal, abetting and aiding. Individual application, the Constitutional Court, tax disputes, tax penalties

* Bu makale Esra Uygun tarafından hazırlanan ve danışmanlığını Prof. Dr. Adnan Gerçek’in yaptığı; 2015 yılında Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde yaptığı “Vergilendirme Alanında Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolunun Değerlendirilmesi ve Bursa İlinde Bir Araştırma” başlığı ile kabul edilen yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

** Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Zile Meslek Yüksek Okulu, Finans, Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Maliye Programı Öğretim Görevlisi, esra.uygun@gop.edu.tr.

*** Uludağ Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, agercek@uludag.edu.tr.

GİRİŞ

Tarihsel süreç içerisinde, insanların sahip oldukları hakların korunması gerektiği tüm dünyada kabul görmüş bir gerçektir. İşte bu hakları koruma noktasında devlet kavramı ön plâna çıkmıştır. Devlet, var oluşu gereği bazı amaçlar üstlenmiştir. Devletin aslî amaçlarından biri temel hak ve özgürlükleri sosyal, siyasal ve ekonomik engelleri ortadan kaldıracak şekilde belirlemektir. Dolayısıyla bu özgürlüklerin öncelikle kamu gücü tarafından ihlâl edilmesini önlemek ve oluşabilecek temel hak ve özgürlük ihlallerini ortadan kaldırmak amacıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolu geliştirilmiştir.

Türkiye’de Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yolu, 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan halk oylaması ile kabul edilip, “6216 Sayılı Anayasa Mahkemesi’nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun” un 23 Eylül 2010 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanması ile yürürlüğe girmiştir. Bireysel başvuru yolu Anayasa’da yer alan haklardan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında olan herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edilmesi durumunda başvurabilecek ikincil nitelikte ve olağanüstü bir hak arama yoludur.

Ülkemizde vergi, Anayasa’nın vergi ödevi başlıklı 73’üncü maddesinde düzenlenmiştir. İşte Anayasa ve Anayasa Mahkeme’si ile “vergi” kavramı bu noktada kesişmektedir. Bu sebeple, Anayasa’da ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde yer alan temel hak ve özgürlüklerden herhangi birinin ihlal edilmesi durumunda Anayasa’da güvence altına alınmış olan “vergi ödevi” konusunda birtakım uyumsuzluklar meydana gelebilir.

Nitekim vergilendirme işlemleri ve bunlara ilişkin davalarda; 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 olabilir.

Anayasa Mahkemesi’nin vergi ile ilgili verdiği kararların sistematik olarak tasnif edilmesi ve başvuru kararlarının durumunu ele almayı amaçlayan bu çalışmada 23 Eylül 2012 – 4 Ağustos 2016 tarihleri arasında verilen kararlar incelenmiştir. Bu tarihler arasında 32 adet karar verilmiş olup bunların 20 tanesinde ihlal olduğuna dair karar verilmiştir. Vergi alanında yapılan başvurularda en çok adil yargılanma hakkı ve mülkiyet hakkının ihlal edildiği görülmektedir. Diğer ihlal kararı verilen haklar ise, anayasal hakların ihlali, eşitlik ilkesi ve hukuk devleti ilkesi ihlali ile ilgilidir.

1. BİREYSEL BAŞVURU YOLU UYGULAMASI

A. Bireysel Başvuru Yolu Kavramı ve Kapsamı

Kanunların anayasaya uygunluk denetiminin yapıldığı anayasa yargısının kişilere doğrudan bir koruma sağlamasının yarattığı eksiklik, onların bir

hak ihlâli durumunda bizzat Anayasa Mahkemesi'nden hukukî koruma talebinde bulunmalarına imkân sağlayan bireysel başvuru yoluyla giderilmeye çalışılmıştır¹. Bireysel başvuru yoluyla temel hak ve özgürlüklerin hukukî olarak korunması, Anayasa Mahkemesi tarafından anayasal düzenin korunmasının dolaylı bir sonucu olmaktan çıkmış ve doğrudan Anayasa Mahkemesi'nin koruma alanına girmiştir².

Bireysel başvuru yolu, temel hak ve özgürlükleri kamu gücünün bir işlem ya da eylemi neticesinde ihlâl edilen kişilerin başvurabilecekleri bir kanun yolu olup, ikincil ve yardımcı nitelikte olağanüstü bir hukukî yoldur³. Kılınç, bireysel başvuruyu temel hak ve özgürlükleri yasama, yürütme ve yargı organlarının işlemleri tarafından ihlâl edilen kişilerin başvurdukları olağanüstü bir kanun yolu olarak tanımlamaktadır⁴. Bir başka ifade ile bireysel başvuru yolu; adli, idari ve askeri yargının kararlarında ve kamu gücünün işlem ve eylemlerinde, ihmal suretiyle yaptığı müdahalelerde söz konusu ihlal iddiasının araştırılarak insan hak ve özgürlüklerinin yargılanmasıdır⁵.

Bireysel başvuru yoluna başvurabilmek için Anayasa'da güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında olan herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlâl edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvuru yapılabilir. Öte yandan, başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekir⁶.

Tüm bu açıklamalardan hareketle bireysel başvurunun yolunun temel özelliklerini şunlardır⁷.

- Anayasal bir kanun yoludur,
- İkincil nitelik taşır,
- Temel hak ve özgürlüklerinin ihlâlini engellemek amacıyla kabul edilmiştir,
- Kural olarak kamu gücü işlemlerine karşı yapılır,
- Olağanüstü bir kanun yolu ve hukukî bir süreçtir.

¹ Ece Göztepe, "Anayasa Şikayeti", **AÜHF Yayınları No:530**, AÜHF Döner Sermaye Yayınları No:45, Ankara 1998, s.3.

² Cem Duran Uzun, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu (Anayasa Şikayeti)", Seta Analiz, SETA-Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı, Şubat 2012, s.5.

³ 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.

⁴ Bahadır Kılınç, "Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği", **Anayasa Yargısı**, C. 25, 2008, s. 23.

⁵ Melek Acu, "Bireysel Başvuruya Konu Edilebilecek Haklar", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C.110, 2014, s.404.

⁶ 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.

⁷ Tahsin Erdinç, "Karşılaştırmalı Olarak Türk Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Hakkı (Anayasa Şikayeti)", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y:6, S:20, Ocak 2015, s.104.

B. Bireysel Başvuru Yolunun Konusu ve Şartları

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne, bireysel başvuru yolu açıldığından beri Türk vatandaşlarının yoğun başvurusu olmuş ancak Mahkeme davaların büyük çoğunluğunda Türkiye aleyhine karar vermiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde Türkiye aleyhine alınan kararları azaltmak amacıyla ülkemizde de Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu uygulanmasının getirilmesi düşünülmüş ve temel hak ve özgürlük ihlallerini iç hukukta ortadan kaldırılması ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde Türkiye aleyhine verilen kararların azaltılması amaçlanmıştır⁸.

Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında yer alan temel hak ve özgürlüklerin kamu gücü tarafından ihlâl edilmiş olması bireysel başvuru yolunun konusunu oluşturmakla birlikte bireysel başvuru yolu kapsamındaki haklar ve ilgili maddeleri aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Tablo 1: Bireysel Başvuru Konusu Olan Hak ve Özgürlükler

Temel Hak ve Özgürlükler	İHAS ve Anayasa Maddesi	Temel Hak ve Özgürlükler	İHAS ve Anayasa Maddesi
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 çalışma 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, konut ve haberleşme 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		

Kaynak: Tablo tarafımca oluşturulmuştur.

⁸ Musa Sağlam, "Bireylerin Anayasa Mahkemesi'ne Başvurusu (Bir Reform Önerisi), **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 60, 2005, s. 163.

Öte yandan yasama işlemleri ile düzenleyici idarî işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamamakla birlikte Anayasa Mahkemesi Kararları ile Anayasa'nın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler de bireysel başvuru yolunun konusuna dahil edilmemiştir⁹.

Anayasanın 148. maddesi ile 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesine göre bireysel başvurunun maddi şartları aşağıdaki gibidir¹⁰.

- Başvurucunun kişisel ve güncel hakkının doğrudan etkilenmiş olması gerekir. Bireysel başvuru yoluna yalnızca başvuru anında mevcut olan temel hakkın ihlalinin doğrudan etkilenen kişi gidebilir.
- Başvurunun anayasal açıdan önem taşıyor olması gerekir. Anayasal önem kriteri ile Anayasa Mahkemesi, temel hakları korumada esas görevin genel mahkemeleri ait olduğunu, Anayasa Mahkemesi'nin rolünün Anayasa'yı yorumlamak, temel ilkeleri belirlemek ve genel mahkemelerin bu konudaki uygulamasını gözetmek olduğunu ifade etmektedir.
- Öncelikle olağan kanun yollarının tüketilmiş olmalıdır. Bununla kastedilen şudur ki başvuruda bulunacak kişinin öncelikle hakkını diğer yargı organları ile aramış ve bir sonuç elde edememiş olmasıdır. Diğer yargı organları önünde usulüne uygun biçimde ileri sürülmeyen bir ihlal iddiasının bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne getirilmesi halinde olağan kanun yollarının tüketilmediği gerekçesi ile kabul edilmez ve reddedilir¹¹.
- Söz konusu ihlalin, herhangi bir kişi tarafından değil bir kamu gücü tarafından yapılmış olması gerekir.
- Bireysel başvuruya medeni hakları kullanma yetkisine sahip olan bütün gerçek ve tüzel kişiler yapabilir. Ancak kamu tüzel kişilerine bireysel başvuru yapmasına imkân tanınmamıştır. Ayrıca yabancılara da bireysel başvuru yapma hakkı tanınmamıştır.
- Bireysel başvuruda bulunacak kişinin, Anayasa veya İHAS tarafından güvence altına alınan bir temel hak ve hürriyetleri ihlâl edilmiş olmalıdır.

⁹ Tuncay Songör ve Ayla Songör, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu Açıldı", **Yaklaşım**, Yıl: 20, Sayı: 239, Kasım 2012. s. 300.

¹⁰ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 9.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s.430.; Hüseyin Ekinci ve Musa Sağlam, 66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, T.C. Anayasa Mahkemesi, http://www.anayasa.gov.tr/files/bireysel_basvuru/66_Soru.pdf, (22.06.2015).

¹¹ Recep Kaplan, "Vergi Yargılamasında Bireysel Başvuru Öncesinde Tüketilmesi Gereken Kanun Yolları", **Vergi Dünyası**, S.386, Ekim 2013, s.147-156.

Bireysel başvuru yolunun şekil şartları ise aşağıdaki gibidir¹²:

- Olağan kanun yolları tüketildikten sonra; başvuru yolu kabul edilmişse ihlâlin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Yargı kararı ya da idarî işlemlere karşı yapılacak başvurularda süre, olağan kanun yolunun tüketilmesinden itibaren; kanuna karşı yapılacak başvurularda ise, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren süre işlemeye başlar¹³.
- Bireysel başvuru, Kanun'da ve İçtüzükte belirtilen şartlara uygun biçimde İçtüzük ekindeki ve Mahkemenin internet sitesinde yayımlanan başvuru formu ya da başvuru forumunda bulunması gereken bütün bilgileri içeren ve aynı formatta olan bir dilekçe ile Anayasa Mahkemesi'ne doğrudan yapılabileceği gibi diğer mahkemeler ya da yurt dışı temsilcilikler aracılığıyla yapılabilir.

2. BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN VERGİLENDİRME ALANINDA UYGULANMASI VE BİREYSEL BAŞVURU YOLU KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Bireysel Başvuru Yolunun Vergilendirme Alanında Uygulanması

Kamusal ihtiyaçların finansmanında devlet hukukî 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 egemenlik gücünün kaynağı ise, Anayasa'dır. Vergi ödevi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde; temel hak ve özgürlükler kısmının siyasî hak ve ödevler bölümünde kanunilik, eşitlik, malî güç ve vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı ilkeleri esas alınarak düzenlenmiştir. Buna göre vergi kamu giderlerinin finansmanını sağlamak amacıyla kanun ile konulur ve mükellefin malî gücüne göre, toplumun her kesiminden alınır. 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.

Avrupa İnsan Hakları Hukuku'nda yer alan vergilendirme ilkeleri ise¹⁴;

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

¹² Şenol Kocaer, "AİHM Kararları Çerçevesinde Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Yolu" **Vergi Dünyası**, S.393, Mayıs 2014, s.37.

¹³ Ece Göztepe, Türkiye'de Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Hakkının 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, C. 25, 2011, s. 26.

¹⁴ Yunus Şengöz, "Vergi ve Vergi Cezaları İçin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda Bulunulabilir Mi?", **Vergi Sorunları**, S. 308, Mayıs 2014, ss. 68-69.

Adil denge, kamu yarar ve menfaatlerin kişilere temel haklarının gerekleri arasında âdil bir denge kurulmasıdır. Orantılık ve ölçülülük ise, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında başvuru aracın ulaşmak istenen amaca uygun, gerekli ve orantılı olmasıdır. Bu açıdan ölçülülük ilkesi genel olarak vergilendirme yetkisinin aşırı kullanılmasını önlemek için sınırlama aracı olarak değerlendirilebilir¹⁵.

Hukukî güvenlik, kişilerin hukukî ilişkilerinde tâbi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri; hukukî istikrar ise, bu kurallara dayanılarak kazanılan hakların korunacağına dair güvence verilmesidir.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru şartlarını vergi özelinde incelediğimizde şu noktalar karşımıza çıkar. Gelir idaresi tarafından ikmalen veya re'sen tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar sebebiyle hukuka aykırılık iddiasıyla açılan davalardan sonuç elde edilmezse, diğer kanun yollarının tüketilmesi sonucunda sadece hukuka aykırılık gerekçesiyle bireysel başvuru yoluna gidilmesi mümkün değildir. Bu durumda mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin ihlâl edilmiş olması aranmaktadır. Vergilendirme ile ilgili işlem ve davalar sırasında temel hak ve özgürlüklere bağlı olarak mükelleflerin haklarının ihlali söz konusu olabilir. Dolayısıyla, vergilendirme ile ilgili işlem ve davalarda; olağan idari ve kanun yollarının tüketilmesinden sonra, Anayasa ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve eki Protokollerde güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerden ortak koruma alanına giren hakların ihlâl edildiği iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulabilmektedir¹⁶.

Anayasa'da ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde güvence altına alınan Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru sırasında kişilerin iddia edebilecekleri temel hak ve özgürlükler; özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı, mülkiyet hakkı, hak arama özgürlüğü ve başvuru hakkı, ayrımcılığa uğramama hakkı, âdil yargılanma hakkı (yargı yerinin bağımsızlığı, yargılamanın adil ve aleni olması, yargılamanın makûl sürede yapılması, masumiyet karinesi ve savunma hakları, mahkemeye başvurma hakkı, çekişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ilkesi, susma hakkı, aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı), seyahat özgürlüğü, hukuk devleti ilkesi, kanunilik ilkesi, öngörülebilirlik ilkesi, belirlilik ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi ve ölçülülük ilkesi olarak sıralanabilir¹⁷.

¹⁵ Adnan Gerçek ve Feride Bakar, "Mükellef Haklarının Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında Korunmasının Değerlendirilmesi", **Prof. Dr. Metin TAŞ'a ARMAĞAN** (Ed. Adnan Gerçek ve Fatih Saraçoğlu), Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 15.

¹⁶ Gerçek ve Bakar, s.19.

¹⁷ Mehmet Cengiz Uzun, "Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.235, Nisan 2008, s.194-204.

B. Vergilendirme Alanında Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi

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 ihlâl edilmesi durumunda başvurulabilmektedir¹⁸.

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 ekli Protokollerde güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin ihlâli iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunulabilir.

Günümüze kadar yapılan bireysel başvurular incelendiğinde bireysel başvuru konusu yapılan vergi uyumsuzlukları ise aşağıdaki gibidir¹⁹:

- Sahte belge kullanımı,
- Tefecilik dolayısıyla vergilendirme,
- Faaliyetin Katma Değer Vergisi konusuna girip girmediği,
- Katma Değer Vergisi İstisna uygulamaları,
- Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu numarası uyumsuzluğu,
- Özel usulsüzlük cezaları,
- Üç kat vergi ziyai cezası,
- Vergi oranı ve miktarının yanlış uygulanması,
- Vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi,
- KOD²⁰ uygulaması,
- Batık bankalardan elde edilen gelirlerinin vergilendirilmesi,
- Anayasa Mahkemesi iptal kararı üzerine ücretlilerin geçmişe dönük vergi iadesi talepleri,
- Banka munzam sandık katkı payının vergilendirilmesine ilişkin uyumsuzluklar,
- Şirket vergi borçlarından sorumluluk

¹⁸ Gerçek ve Bakar, s. 19.

¹⁹ Abdullah Tekbaş, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru ve Vergi Konulu Bireysel Başvuruların Değerlendirilmesi", **30. Maliye Sempozyumu**, 20-24 Mayıs 2015, Antalya.

²⁰ 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.

Öte yandan, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve ekli Protokollerde yer alan temel hak ve özgürlüklerden, mülkiyet hakkı, âdil 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 olmakla birlikte en çok başvuru âdil yargılanma hakkı ile ilgili olmuştur.

6216 sayılı Kanunla 23 Eylül 2012 tarihinde yürürlüğe giren bireysel başvuru yoluna 4 Ağustos 2016 tarihi itibarıyla toplam 66195 başvuru yapılmıştır. Bu başvurulardan 43201 tanesi karara bağlanmıştır. Ancak bunlardan sadece 1339 tanesi hakkında ihlâl kararı verilmiştir²¹. Günümüze kadar, vergilendirme ile ilgili 32 adet karar bulunmakta olup bunların 20 tanesi hakkında ihlal kararı verilmiştir.

B.1. Kabul Edilemezlik Kararlarının Değerlendirilmesi

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 tâbi tutulup incelenecektir.

B.1.1. Başvuru Şartlarına İlişkin Kabul Edilemezlik

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

6216 sayılı Kanun'un geçici 1/8 maddesinde "Mahkeme, 23.09.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceler" hükmüne yer verilmiştir. Buna göre Anayasa Mahkemesi ancak 23.09.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihaî işlem ve kararlar aleyhine yapılan bireysel başvuruları inceleyebilir. Öte yandan, Anayasa Mahkemesi'nin zaman bakımından yetkisi için kesin bir tarihin belirlenmesi ve Mahkemenin yetkisinin geçmişe yürür şekilde uygulanmaması hukuk güvenliği ilkesinin gereği olarak düşünülebilir²².

6216 sayılı Kanun'un 45/2'inci maddesi "ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir" şeklindedir. Buna göre bireysel başvuru yoluna başvurabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekir.

²¹ Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru İstatistikleri, www.anayasa.gov.tr (25.04.2016).

²² AYM, BBY, B. No. 2012/73, KT. 03.03.2013, m.17.; www.anayasa.gov.tr, (15.08.2015)., AYM, BBY, B. No. 2012/51, KT. 25.12.2012, m.18., www.anayasa.gov.tr, (15.08.2015).

6216 sayılı Kanun'un 46/1 maddesinde "bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir." ifadesini içermektedir. Buna göre bireysel başvuru usulünde, idarî yargı yerlerinde olduğu gibi menfaat ihlâlî başvuru yapmak için yeterli görülmemiş olup, ihlâlî yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl nedeniyle kişisel ve güncel hakkı doğrudan etkilenenlere bireysel başvuru hakkı tanınmıştır²³. Dolayısıyla başvuru haklarının etkin şekilde korunmasını talep ederken, başvurunun doğrudan hak ihlâlîne maruz kalan kişi tarafından yapılması gerekir.

B.1.2. 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, idarî işlem niteliğinde karar verilmesi talep edildiğinden açıkça dayanaktan yoksun olması ve son olarak savunulacak bir iddia olmadığından konu bakımından yetkisiz bulunmasıdır.

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 âdil yargılanma hakkı ile ilgili olmuştur²⁴. 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 âdil olup olmaması, bireysel başvuru incelenmesinde değerlendirmeye tâbi tutulamaz. Anayasa'da yer alan hak ve özgürlükler ihlâl edilmediği sürece ve açıkça keyfilik içermedikçe derece mahkemelerinin kararlarındaki maddî ve hukukî 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 olamaz²⁵. Bu hususta Anayasa Mahkemesi'nin örnek bir kararı bulunmaktadır. Başvurucu, adına vergi ve vergi cezası salınması nedeniyle kanun önünde eşitlik ve mülkiyet haklarının ihlâl edildiğini ileri sürmüştür. Yapılan incelemeler sonucu ortaya çıkan değerlendirme aşağıdaki gibidir²⁶:

²³ AYM, BBY, B. No. 2013/5554, KT. 06.02.2014, m. 30., www.anayasa.gov.tr, (15.08.2015).

²⁴ Gerçek ve Bakar, s.24.

²⁵ AYM, BBY, B. No. 2012/1027, KT. 12.02.2013, m. 26; www.anayasa.gov.tr, (15.08.2015)., AYM, BBY, B. No. 2013/596, KT. 08.05.2014, m. 35., www.anayasa.gov.tr, (15.08.2015).

²⁶ AYM, BBY, B. No. 2013/2420. KT. 14.01.2014, m. 31-32., www.anayasa.gov.tr, (15.08.2015).

“Adil yargılanma hakkı bireylere dava sonucunda verilen kararın değil, yargılama sürecinin ve usulünün adil olup olmadığını denetleme imkânı 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 delillerini ve iddialarını sunamadığı ya da uyuşmazlığın 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 keyfilikçe 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.”

Bireysel başvuru yolunda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türkiye’nin taraf olduğu ekli Protokollerde ve Anayasa’da güvence altına alınan hangi hak veya hakların ihlâl edildiği ve bunların gerekçelerinin neler olduğu ortaya konulmadan, sadece idarî 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 ihlâl edildiği somut olarak ortaya konularak bilinçli davranılmalıdır²⁷.

B.2. İhlâl Kararlarının Değerlendirilmesi

Vergilendirme alanında yapılan bireysel başvurular incelendiğinde 11 adet adil yargılanma hakkı ve 9 adet mülkiyet hakkının ihlâl edildiğine dair karar bulunduğu görülmektedir. Bunlarla ilgili aşağıda detaylı açıklama yapılmıştır.

B.2.1. Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Hak İhlâli Kararlarının Değerlendirilmesi

Adil yargılanma hakkı ile ilgili 3 konuda ihlal kararı verilmiştir. Bunlar makûl sürenin ihlâl edilmesi, mahkemeye erişim hakkının engellenmesi ve karar gerekçelerinin ayrıntılı olmaması nedeniyle ilgilidir.

²⁷ Gerçek ve Bakar, s.25.

B.2.1.1. Makûl Sürede Yargılanmaya İlişkin Hak İhlâli Kararlarının Değerlendirilmesi

Adil yargılanma hakkının bir unsuru olan makûl sürede yargılanma hakkına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde değinilmiştir. Buna göre herkes makûl sürede yargılanma hakkına sahiptir. Makûl süre sınırının getirilmesinin amacı, bütün hak arayanları yargılama işlemlerinin uzamasına karşı korumak ve kişinin uzun yargılama süreçlerinden etkilenmesini önlemektir. Makûl süre değerlendirilmesinde, sürenin başlangıcı kural olarak, uyumsuzluğu kurala bağlayacak yargılama sürecinin işletilmeye başlandığı tarih olarak kabul edilir.

Bireysel başvuru yolunda makûl sürede yargılanma yapılmadığı gerekçesiyle âdil yargılanma hakkının ihlâl edildiğine ilişkin sekiz adet karar verilmiştir. Bu kararlara göre makûl sürede yargılanma hakkı, âdil yargılanma hakkının kapsamında olduğu, ayrıca davaların en az giderle ve en kısa sürede sonuçlandırılmasının yargının görevi olduğunu belirten Anayasa'nın 141'inci maddesinin de makûl sürede yargılanma hakkının değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulması gerektiği vurgulanmıştır²⁸.

Davanın karmaşıklığı, yargılamanın kaç dereceli olduğu, tarafların ve ilgili makamların yargılama sürecindeki tutumu ve başvurusunun davanın hızla sonuçlandırılmasındaki menfaatin niteliği gibi hususlar, bir davanın süresinin makûl olup olmadığının tespitinde göz önünde bulundurulması gereken kriterlerdir²⁹. Bu kriterlerin değerlendirilmesi sonucunda, mükellefler tarafından yapılan başvurularda, uyumsuzluğun çözümünde başvuru dilekçeleri ve davalı idare savunmaları dışında yargılama mercilerince herhangi bir araştırmaya gidilmemiş olmasına rağmen, derece mahkemelerindeki incelemelerin 10 yıl 8 ay³⁰ kadar süren örneklerin olması, şikâyetle konu yargılamada makûl sürenin aşılmış olduğu görülmüştür. Bu nedenle Anayasa'nın 36'ncı maddesinde güvence altına alınan makûl sürede yargılanma hakkının ihlâl edildiğine karar verilmiştir³¹.

²⁸ Gerçek ve Bakar, s.27.

²⁹ AYM, BBY, B. No: 2012/13, KT. 02.07.2013, m. 41-45., www.anayasa.gov.tr, (15.08.2015).

³⁰ AYM, BBY, B. No: 2013/4553, K.T.16.04.2015, m. 73., www.anayasa.gov.tr, (24.09.2015).

³¹ Gerçek ve Bakar, s.27.

Tablo 2: Makûl Sürenin İhlâl Edildiğine Dair Verilen Bireysel Başvuru Kararları

B. No	Başvuru Konusu	Gerekçe	Sonuç
2013/596	Tarh edilen Katma Değer Vergisi ve vergi ziyai cezası için açılan iptal davasının reddi	Yargılama süresi 4 yıl 1 ay olması	Makûl sürede yargılanma hakkı ihlâl edilmiştir
2013/431	Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçuyla yargılanma süresinin makûl süreyi aşması	Yargılama süresi 7 yıl 2 ay olması	Makûl sürede yargılanma hakkı ihlâl edilmiştir (Manevî tazminat)
2013/4553	İhtirazî kayıtlarla verdiği beyanname üzerinden Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tahakkuk ettirilme işleminin iptali için açtığı davada verilen karar	Yargılamanın süresi 10 yıl 8 ay olması	Makûl sürede yargılanma hakkı ihlâl edilmiştir
2013/5016	Vergi Dairesi tarafından Motorlu Taşıtlar Vergisi tahsili için mülki olduğu aracın satılması işleminin iptal davasında hak ihlâli yapılması	Yargılamanın süresi 5 yıl 10 ay olması	Makûl sürede yargılanma hakkı ihlâl edilmiştir (Manevî Tazminat)
2013/2264	Tarh edilen Katma Değer Vergisi, vergi ziyai cezasına ilişkin açılan davada verilen karar	Yargılamanın süresi 8 yıl 20 gün olması	Makûl sürede yargılanma hakkı ihlâl edilmiştir
2013/1949	Adına düzenlenen ödeme emrine karşı açtığı davanın reddedildiği ve yargılamanın makûl sürede sonuçlanmaması	Yargılamanın 7 yıl sürmesi	Makûl sürede yargılanma hakkı ihlâl edilmiştir
2013/4324	Başvurucu, sahte fatura kullandığı iddiasıyla adına yapılan vergi ziyai cezası tarhiyata karşı açtığı davanın reddedildiği ve yargılamanın makûl sürede sonuçlandırılmaması	Yargılamanın 7 yılı aşkın bir sürede tamamlanması	Makûl sürede yargılanma hakkı ihlâl edilmiştir
2013/6941	Türkiye İmar Bankası T.A.Ş.'nin yetkisiz olarak devlet iç borçlanma senedi satışında devletin sorumluluğunun bulunması ve zararın tazmini için açılan davanın dava devam ederken çıkarılan kanuna dayanılarak reddedilmesi nedeniyle oluşan hak ihlalleri	Yargılamanın 9 yılı aşkın bir sürede tamamlanması	Makûl sürede yargılanma hakkı ihlâl edilmiştir

Kaynak: Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru Kararları menüsünden mükellef hakları ile ilgili kararlar tarafımızca tespit edilmiştir. <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/>,(25.06.2016).

B.2.1.2. Mahkemeye Erişim Hakkı İhlal Kararlarının Değerlendirilmesi

Adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından biri olan mahkemeye erişim hakkı, bir uyumsuzluğu mahkeme önüne taşıyabilmek ve uyumsuzluğun etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilmek anlamına gelmektedir. (B. No: 2012/791, 7/11/2013, § 52)³². Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, mahkemeye etkili erişim hakkını “*hukukun üstünlüğü*” ilkesinin temel unsurlarından biri olarak kabul etmekte ve mahkemeye etkili erişim hakkının, mahkemeye başvuru konusunda tutarlı bir sistemin var olmasını ve dava açmak isteyen kişilerin mahkemeye ulaşmada açık, pratik ve etkili fırsatlara sahip olmasını gerektirdiğini ifade etmektedir. Bu sebeple hukuki belirsizliklerin ya da uygulamadaki belirsizliklerin tarafların mahkemeye erişimine zarar verdiği durumlarda bu hakkın ihlâl edildiğine karar verilmektedir (*Geffre/Fransa*, B. No: 51307/99, 23/1/2003, § 34)³³.

Mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine dair iki adet karar verilmiş olup bunlar aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Tablo 3: Mahkemeye Erişim Hakkının İhlâline Dair Bireysel Başvuru Kararları

B. No	Başvuru Konusu	Gerekçe	Sonuç
2013/5949	Tarh edilen vergi ziyaı cezalı Gelir Vergisi'nin tahsili için düzenlenen ödeme emrinin iptali istemi ile açılan davada yapılan hak ihlâlleri	Mahkemeye erişim hakkının ihlal edilmesi	Yeniden yargılanma için ilgili mahkemeye gönderilme
2013/7698	Emlak Vergisi tahakkukuna ve dayanağı olan takdir komisyonu kararına karşı açılan davanın ehliyet yönünden reddedilmesi	Mahkemeye erişim hakkının ihlal edilmesi	Yeniden yargılanma için ilgili mahkemeye gönderilme

Kaynak: Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru Kararları menüsünden mükellef hakları ile ilgili kararlar tarafımızca tespit edilmiştir. <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/>, (25.06.2016).

B.2.1.3. Karar Gerekçelerinin Ayrıntılı Olmaması

Anayasa'nın 36'ncı maddesinin birinci fıkrasında, herkesin yargı organlarına davacı ve davalı olarak başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve âdil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. Anılan maddeyle güvence altına alınan hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde, Anayasa'nın 40'inci maddesi uyarınca diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biridir³⁴. Bu bağlamda Anayasa'nın, devletin

³² Gerçek ve Bakar, s.26.

³³ Gerçek ve Bakar, s.26.

³⁴ E.2013/64, K.2013/142, K.T. 28.11.2013. <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (15.08.2015).

işlemlerinde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmesi gerektiğini ifade eden 40. maddesinin de, âdil yargılanma hakkının kapsamının belirlenmesinde gözetilmesi gerektiği açıktır. Bunun yanında Anayasa’da âdil yargılanma hakkının kapsamı düzenlenmediğinden bu hakkın kapsam ve içeriğinin, Sözleşme’nin ‘Adil yargılanma hakkı’ kenar başlıklı 6. maddesi çerçevesinde belirlenmesi gerekir (B. No: 2012/1049, 26/3/2013, § 22)³⁵. Karar gerekçelerinin ayrıntılı olmaması nedeniyle 1 adet ihlâl kararı verilmiş olup bunlar aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Tablo 4: Karar Gerekçelerinin Ayrıntılı Olmaması Nedeniyle Bireysel Başvuru İhlâl Kararları

B. No	Başvuru Konusu	Gerekçe	Sonuç
2013/7847	Motorlu Taşıtlar Vergisi tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davanın esasa ilişkin iddialarının karşılanmaksızın reddedilmesi	Verilen karar gerekçelerinin ayrıntılı olmaması	Yeniden yargılanma için ilgili mahkemeye gönderilme

Kaynak: Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru Kararları menüsünden mükellef hakları ile ilgili kararlar tarafımızca tespit edilmiştir. <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/>, (25.06.2016).

B.2.2. Mülkiyet Hakkına İlişkin İhlâl Kararlarının Değerlendirilmesi

Mülkiyet hakkı ile ilgili 2 konuya dayanarak ihlal kararı verilmiştir. Bunlar öngörülebilirlik ölçütüne uyulmaması ve ölçülülük ilkesine uyulmaması nedeni ile ilgilidir. İhlâl kararlarının durumları aşağıda açıklanmıştır.

B.2.2.1. Öngörülebilirlik Ölçütüne İlişkin Mülkiyet Hakkı İhlâli Kararlarının Değerlendirilmesi

Bireysel başvuru yolunda belirlilik ve öngörülebilirlik ölçütlerine aykırı işlem yapıldığı için mülkiyet hakkının ihlâl edildiği konusunda altı adet karar verilmiştir. Bu kararlardan birine göre vakfa ödenen katkı paylarının ücret olarak kabul edilip vergilendirilmesine ilişkin işlemlerin öngörülebilir kanunî dayanağının bulunmadığı gerekçesiyle Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlâl edildiği kabul edilmiştir.

Verginin kanuniliği ilkesinin düzenlendiği Anayasa’nın 73’üncü maddesi hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin belirliliği ve öngörülebilirliği ölçütleri bağlamında mükelleflerin hukuki güvenliği sağlanmak istenmiştir. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla

³⁵ AYM, BBY, B.No: 2013\5949, KT. 12.03.2015, m. 46., www.anayasa.gov.tr, (15.08.2015).

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 Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne göre daha üst düzey bir koruma sağladığı söylenebilir³⁶.

Anayasa'nın 35'inci maddesinde olduğu gibi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1. Protokolde de mülkiyet hakkının mutlak bir hak olmadığı ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilmesi belirtilmiştir. Ancak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 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*)³⁷ Buna göre müdahale kamu yararı amacıyla yapılmalı (*Beyeler / İtalya, B. No:33202/96, 05.11.2000, &111*)³⁸, 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*)³⁹ 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*)⁴⁰.

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 ihlâl edildiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoluna gideceklerin savunmalarının dayanaklarından birisi olarak Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesinin alt ölçütleri olan ulaşılabilirlik ve öngörülebilirlik ölçütlerine uyulmadığını kullanabilirler⁴¹.

Dolayısıyla mülkiyet hakkına vergi yoluyla müdahale yapılabilmesi için öngörülebilirlik ölçütünün sağlanması gerekir. Belirlilik ve öngörülebilirlik ölçütlerine aykırı işlem yapıldığı ve vergilemede hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının öngörülemez nitelikte olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlâl edildiği konusunda 6 adet karar verilmiştir.

³⁶ AYM, BBY, B.No: 2013\5949, KT. 12.03.2015, m. 46., www.anayasa.gov.tr, (15.08.2015).

³⁷ Gerçek ve Bakar, s.28.

³⁸ Gerçek ve Bakar, s.28.

³⁹ Gerçek ve Bakar, s.28.

⁴⁰ Gerçek ve Bakar, s.28.

⁴¹ Gerçek ve Bakar, s.29.

Tablo 5: Öngörülebilirlik Ölçütüne İlişkin Verilen Bireysel Başvuru İhlâl Kararları

B. No	Başvuru Konusu	Gerekçe	Sonuç
2014/6192	Çalışanlarına menfaat sağlamak için kurulan vakfın şubeleri itibariyle yaptığı katkı payı ödemelerinin ücret olarak kabul edilip tarh edilen Gelir Vergisi ve Damga Vergisi ile kesilen vergi ziyai cezalarına karşı açılan davanın reddi	Yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının “öngörülemez” nitelikte olması sebebiyle mülkiyet hakkı ihlâli vardır.	Tahsil edilen tutarın tahsil tarihi itibariyle yasal faiziyle birlikte tazminat olarak ödenmesi
2013/3245	Vergi ve vergi ziyai cezası kesilmesi ile hak ihlâli yapılması	Yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının “öngörülemez” nitelikte olması sebebiyle mülkiyet hakkı ihlâli vardır.	Yeniden yargılanma için ilgili mahkemeye gönderilme
2013/3244	Başvuru, vergi ve vergi cezası salınması işlemine karşı açılan davanın reddedilmesi nedeniyle Anayasa’nın 10’uncu maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin ve 35’inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlâl edilmesi	Yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının “öngörülemez” nitelikte olması sebebiyle mülkiyet hakkı ihlâli vardır.	Yeniden yargılama için ilgili mahkemeye gönderilme
2013/3241	Vergi mükellefi sıfatıyla başvuru adına vergi ziyai cezası kesilmesi ile hak ihlâli yapılması	Yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının “öngörülemez” nitelikte olması sebebiyle mülkiyet hakkı ihlâli vardır.	Yeniden yargılanma için ilgili mahkemeye gönderilme
2013/3246	Vergi mükellefi sıfatıyla başvuru adına vergi ziyai cezası kesilmesi ile hak ihlâli yapılması	Yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının “öngörülemez” nitelikte olması sebebiyle mülkiyet hakkı ihlâli vardır.	Yeniden yargılanma için ilgili mahkemeye gönderilme
2014/6193	Çalışanlarına menfaat sağlamak için kurulan vakfın şubeleri itibariyle yaptığı katkı payı ödemelerinin ücret olarak kabul edilip tarh edilen Gelir Vergisi ve Damga Vergisi ile kesilen vergi ziyai cezalarına karşı açılan davanın reddi	Yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının “öngörülemez” nitelikte olması sebebiyle mülkiyet hakkı ihlâli vardır.	Tahsil edilen tutarın tahsil tarihi itibariyle yasal faiziyle birlikte tazminat olarak ödenmesi

Kaynak: Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru Kararları menüsünden mükellef hakları ile ilgili kararlar tarafımızca tespit edilmiştir. <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/>,(25.06.2016).

B.2.2.2. Ölçülülük İlkesine İlişkin Mülkiyet Hakkı İhlâl Kararlarının Değerlendirilmesi

Bireysel başvuru yolunda “ölçülülük” ilkesine aykırı olarak kişilerin mülkiyetten mahrum bırakılması ile kamu yararı arasında adil denge kurulmadığından mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin üç adet karar verilmiştir. Bu kararlara göre Anayasa’nın 13.maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi gereği kişilerin mülklerinden mahrum bırakılmaları halinde elde edilmek istenen kamu yararı ile mülkünden mahrum bırakılan bireyin hakları arasında adil bir denge kurulmaması halinde mülkiyet hakkının ihlal edildiği kabul edilmektedir.

Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin ortak koruma alanında yer alan mülkiyet hakkı mevcut mal, mülk ve varlıkları koruyan bir güvencedir (Bkz. B. No: 2012/636, 15/04/2014, & 36-37). Alacak hakkı, mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından. Asıl alacağa bağlı fer’i bir hak olan faiz alacağı da hak sahibine maddi bir menfaat sağlaması sebebiyle ekonomik bir değer olarak Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin ortak koruma alanında yer alan mülkiyet hakkı kapsamında olup, asıl alacağa bağlı faiz talebi de bu hakkın sağladığı güvenceden yararlanabilir⁴². Vergi adı altında tahsil edilen ve mahkemelerce fazla veya yersiz olduğuna karar verilen tahsilatların iadesinde tahsilat ve iade arasında geçen sürede iade edilen bedelin enflasyon karşısında değerinde meydana gelen aşınmayı ve bu sürede kişilerin bu bedellerden yararlanamamaları nedeniyle meydana gelen zararlarını telafi etmek ve gerçek karşılığını geri ödeyebilmek amacıyla, bu bedellere faiz veya enflasyon farkı işletilmesi mümkündür⁴³.

İdarece vergi adıyla fazla ve yersiz tahsil edilen ve Mahkeme kararıyla iadesine karar verilen bedellerin ödenmesinde faiz uygulanmaması, alacaklı-borçlu ilişkisinin alacaklı aleyhine ve idare lehine bozulmasına yol açtığı, başvurunun üzerine haklı gösterilemeyecek şekilde orantısız ve aşırı yük bindiği ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvurunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu sonucuna ulaşılmış olup, Anayasa’nın 35’inci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir⁴⁴.

Dolayısıyla mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yoluna gidecek mükelleflerin savunmalarının dayanaklarından birisi olarak da Anayasa’nın 13’üncü maddesinde yer alan “ölçülülük ilkesinin” ihlal edildiği ve kamu yararı ile bireyin hakları arasında da adil bir denge kurulmadığı kullanılabilir⁴⁵.

⁴² AYM, BBY, B.No: 2013\28, KT. 25.02.2015, m. 36., www.anayasa.gov.tr, (15.08.2015).

⁴³ AYM, BBY, B.No: 2013\28, KT. 25.02.2015, m. 45., www.anayasa.gov.tr, (15.08.2015).

⁴⁴ AYM, BBY, B.No: 2013\6361, KT. 06.05.2015, m. 36., www.anayasa.gov.tr, (15.08.2015).

⁴⁵ Adnan Gerçek ve Feride Bakar, “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Sonucunda Alınan

Ölçülülük ilkesine aykırı olarak kişilerin mülkiyetten mahrum bırakılması ile kamu yararı arasında adil denge kurulmadığından mülkiyet hakkının ihlâl edildiğine ilişkin üç adet karar verilmiştir.

Tablo 6: Ölçülülük Ölçütüne İlişkin Verilen Bireysel Başvuru İhlâl Kararları

B. No	Başvuru Konusu	Gerekçe	Sonuç
2013\1993	İhtirazî kayıtla verilen gümrük beyannamelerinden fazladan tahakkuk ettirilen Gümrük Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nin faizleriyle birlikte geri istenmesi için açılan davada faiz talebinin reddi	Kamu yararı ile mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin sağlanamaması	Yeniden yargılanma yapılması için ilgili mahkemeye gönderilmesi
2013\6361	İhtirazî kayıtla verilen gümrük beyannameleri üzerinden fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen Gümrük Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nin faizleriyle birlikte geri ödenmesi için açtığı davada, fazladan tahsil edilen kısmın iadesine karar verilmesine rağmen faiz isteminin reddedilmesi	Kamu yararı ile mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin sağlanamaması	Yeniden yargılanma yapılması için ilgili mahkemeye gönderilmesi
2013\28	İhtirazî kayıtla verilen gümrük beyannameleri üzerinden fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen Gümrük Vergisi ve Katma Değer Vergisi'nin faizleriyle birlikte geri ödenmesi için açtığı davada, fazladan tahsil edilen kısmın iadesine karar verilmesine rağmen faiz isteminin reddedilmesi	Kamu yararı ile mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin sağlanamaması	Yeniden yargılanma yapılması için ilgili mahkemeye gönderilmesi

Kaynak: Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru Kararları menüsünden mükellef hakları ile ilgili kararlar tarafımızca tespit edilmiştir. <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/KararlarBilgiBankasi/>, (25.06.2016).

B.3. İhlâl Kararlarının Sonuçları

Vergi konulu yapılan bireysel başvurularda adil yargılanma hakkı ve mülkiyet hakkının ihlâl edilmiş olmasına dayanılarak 20 adet ihlâl kararı verilmiştir. Adil yargılanma hakkının ihlâl edilmiş olma gerekçeleri makûl sürenin ihlâli, mahkemeye erişim hakkının ihlâl edilmiş olması ve karar gerekçelerinin ayrıntılı

Kararların Mükellefler Açısından Sonuçları", 13.Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, Tam Metin Bildiri, 28 Ekim - 1 Kasım 2015, Bakü.

olmamasıdır. Mülkiyet hakkı ihlâl gerekçeleri ise, öngörülebilirlik ölçütüne ve ölçülülük ilkesine uyulmamasıdır.

Söz konusu hak ihlallerini ortadan kaldırmak için manevi tazminat verilmekle birlikte tahsil edilen vergi ve vergi ziyai cezalarının faizi ile birlikte geri ödenmesi hükmedilebilir ya da yeniden yargılama yapılmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilebilir.

Esas inceleme sonunda, başvurunun hakkının ihlâl edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlâl kararı verilmesi hâlinde ihlâlin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak yerindelik denetimi yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez.

Tespit edilen ihlâl bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlâli ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvurucu lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlâl kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir⁴⁶.

SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ortak koruma alanında yer alan temel hak ve özgürlükleri kamu gücü tarafından ihlâl edilen kişilerin başvurabileceği ikincil nitelikte ve olağanüstü bir kanun yolu olarak Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu 2012 yılından itibaren uygulamaya başlanmış olup, her geçen gün yaygınlaşarak hukuk sisteminde yerini almaktadır.

23 Eylül 2012 - 4 Ağustos 2016 tarihleri arasında kişilerin sahip oldukları temel hak ve özgürlüklerin vergiyle ilgili ihlali konusunda 32 adet başvuru yapıldığı görülmüştür. Yapılan başvuruların bir kısmı bireysel başvuru için gerekli şartlara uyulmamasından dolayı 3 temel gerekçeye dayanarak kabul edilemezlik kararı verildiği görülmüştür. Söz konusu gerekçeler zaman bakımından yetkisizlik, olağan kanun yolları tüketilmeden bireysel başvuruda bulunulması ve kişi bakımından yetkisizliktir. Kişi bakımından yetkisizlik ile kastedilen bireysel başvurunun doğrudan mağdur olan kişi tarafından yapılmamasıdır.

Diğer taraftan bireysel başvuru yolunda esasa ilişkin olarak verilen kabul edilemezlik kararları da 3 gerekçeye dayandırılmıştır. Bunlar iddianın yargılamanın sonucuna ilişkin olduğundan açıkça dayanaktan yoksun olması,

⁴⁶ AYM, BBY, B.No: 2013\3241, KT.16.12.2015, www.anayasa.gov.tr.(15.08.2015).

idari işlem niteliğinde karar verilmesi talep edildiğinden açıkça dayanaktan yoksun olması ve savunulabilir bir iddia olmadığından konu bakımından yetkisiz bulunmasıdır.

Anayasa Mahkemesi tarafından kişilerin iddia ettiği temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği yönünde verilen kararlarda yargılamanın makul sürede tamamlanmaması durumunda adil yargılanma hakkının ihlal edildiği, kanunilik ilkesinin alt ölçütleri olan “ulaşılabilirlik” ve “öngörülebilirlik” kriterlerine uyulmadığı hallerde mülkiyet hakkının ihlal edildiği ve “ölçülülük” ilkesine aykırı olarak kişilerin mülkiyetten mahrum bırakılması ile kamu yararı arasında adil bir denge kurulmadığından mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönünde kararlar verilmiştir.

Yapılan inceleme sonucunda ihlâl kararı verilen bireysel başvurularda üç hüküm verilmiştir. Bunlar, söz konusu hak ihlalinin etkilerini ortadan kaldırmak amacı ile manevi tazminat ve tahsil edilen vergi ve vergi ziyai cezalarının faizi ile birlikte geri ödenmesidir. Ayrıca hukuka uygun olmadan yapılan yargılamanın iptali ve yeniden yargılama yapılmak üzere ilgili mahkemeye gönderilmesi konusunda hükümler bulunmaktadır.

Bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunacak mükelleflerin olağan kanun yollarını tüketilmiş olmalarına ve doğrudan hak ihlâline maruz kalan kişi tarafından başvurunun yapılmasına dikkat etmeleri gerekmektedir. Ayrıca yapacakları başvurularda idari işlem sonucunun hukuka aykırı olduğu noktasından itiraz yerine; yargılamanın makul sürede yapılmadığı, mahkemeye erişim hakkının engellendiği veya karar gerekçelerinin ayrıntılı olmadığı gibi adil yargılanma hakkının ihlal edildiği gerekçeleri üzerinde yoğunlaşmalarında yarar vardır. Diğer taraftan bireysel başvuruda ileri sürülebilecek itiraz konuları vergilemede öngörülebilirlik ve ölçülülük ilkelerinin uyulmaması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği noktasında olabilir. Dolayısıyla mükellefler tarafından vergileme alanında Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoluyla yapılacak itirazlarda olumlu sonuçlar alınabilmesi için özellikle mükellef haklarının ihlaline yol açan konulara odaklanmalıdır.

KAYNAKÇA

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

AYDIN, Öykü Didem. “Türk Anayasa Yargısında Yeni Bir Mekanizma: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, Y. 2011, S. 4.

ERDİNÇ, Tahsin. “Karşılaştırmalı Olarak Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkı (Anayasa Şikayeti)”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Y:6, S:20, Ocak 2015.

EKİNCİ. Hüseyin ve Musa Sağlam, 66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, T.C. Anayasa Mahkemesi, http://www.anayasa.gov.tr/files/bireysel_basvuru/66_Soru.pdf,(22.06.2015).

GERÇEK, Adnan ve Feride Bakar. “Mükellef Haklarının Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında Korunmasının Değerlendirilmesi”, **Prof. Dr. Metin TAŞ’a ARMAĞAN (Ed. Adnan Gerçek ve Fatih Saraçoğlu)**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.

GERÇEK. Adnan ve BAKAR. Feride, “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Sonucunda Alınan Kararların Mükellefler Açısından Sonuçları”, **13.Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi**, Tam Metin Bildiri, 28 Ekim-1 Kasım 2015., Bakü.

GÖZLER. Kemal, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, 9.Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010.

GÖZTEPE Ece, “Anayasa Şikayeti”, AÜHF Yayınları No:530, AÜHF Döner Sermaye Yayınları No:45, Ankara 1998.

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

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

KAPLAN. Recep, “Vergi Yargılamasında Bireysel Başvuru Öncesinde Tüketilmesi Gereken Kanun Yolları”, **Vergi Dünyası**, S.386, Ekim 2013.

KILINÇ, Bahadır. “Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği”, **Anayasa Yargısı**, C. 25, 2008.

KOCAER, Şenol. "AİHM Kararları Çerçevesinde Vergi Davalarında Bireysel Başvuru Yolu", **Vergi Dünyası**, S. 393, Mayıs 2014.

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.

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

SONGÖR, Tuncay ve Ayla Songör. "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu Açıldı", **Yaklaşım**, Yıl: 20, Sayı: 239, Kasım 2012.

ŞENGÖZ, Yunus. "Vergi ve Vergi Cezaları İçin Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda Bulunulabilir Mi?", **Vergi Sorunları**, S. 308, Mayıs 2014.

TEKBAŞ. Abdullah, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru ve Vergi Konulu Bireysel Başvuruların Değerlendirilmesi", **30.Maliye Sempozyumu**, 20-24 Mayıs 2015, Antalya.

UZUN. Cem Duran, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu (Anayasa Şikayeti)", **Seta Analiz**, SETA-Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı, Şubat 2012, s.5.

UZUN. Mehmet Cengiz, "Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.235, Nisan 2008, s.194-204.

Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru İstatistikleri, www.anayasa.gov.tr (04.08.2016).

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: 2013/28, Karar Tarihi: 25.02.2015

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/2264, Karar Tarihi: 26.02.2015.

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: 2013/1949, Karar Tarihi: 24.06.2015

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/4324, Karar Tarihi: 07.07.2015

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/3244, Karar Tarihi: 07.07.2015

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/5053, Karar Tarihi: 07.07.2015

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2014/6193, Karar Tarihi: 15.10.2015.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/3246, Karar Tarihi: 16.12.2015.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/3241, Karar Tarihi: 16.12.2015.

Anayasa Mahkemesi Birinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/6941, Karar Tarihi: 06.01.2016.

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/7698, Karar Tarihi: 18.02.2016.

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/7847, Karar Tarihi: 09.03.2016.

Anayasa Mahkemesi İkinci Bölüm Kararı, Başvuru Numarası: 2013/9585, Karar Tarihi: 09.03.2016