

VERGİ DAVASI ÖZELİNDE BİREYSEL BAŞVURU KRİTERLERİ VE ÖRNEK KARAR İNCELENMESİ

INDIVIDUAL APPLICATION CRITERIA IN TERMS OF TAX CASES AND EXAMINATION OF SAMPLE DECISION



Mehmet YILMAZ*

ÖZ

Bu çalışmanın ilk kısmında, 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile Türk Hukuk Sistemine dahil olan bireysel başvuru hakkı şartları ve kriterleri açıklanmıştır. Bireysel başvuru yapabilmek için Anayasa’da güvence altına alınmış olan ve AİHS ile buna ek Türkiye’nin taraf olduğu protokoller kapsamında yer alan temel hak ve özgürlüklerden birinin kamu gücü tarafından ihlal edilmesi gerekmektedir. Bireysel başvuruda izlenecek yol ile başvuru kriterleri ise 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunda belirlenmiştir. Çalışmanın ikinci kısmında ise birinci bölümde açıklanan başvuru şartları ve kriterleri kapsamında Ford Motor Company tarafından yapılan bireysel başvuru kararı irdelenmiştir. Örnek kararın incelenmesinden, Anayasa Mahkemesi vergi davasında ilişkin vermiş olduğu mülkiyet hakkının ih-

ABSTRACT

In the first part of this study, the terms and criteria of the individual application right included in the Turkish Legal System with the Constitutional amendment made in 2010 are explained. In order to make an individual application, one of the fundamental rights and freedoms guaranteed in the Constitution and included in the ECHR and additional protocols to which Turkey is a party must be violated by the public force. The way to be followed in individual applications and the application criteria are determined in the Law No. 6216 on the Establishment and Trial Procedures of the Constitutional Court. In the second part of the study, the individual application decision made by Ford Motor Company was examined within the scope of the application conditions and criteria explained in the first section. From the examination of the sample decision, it is understood that the Constitutional Court justified

* Hazine ve Maliye Uzmanı, TBMM Uzman/ Danışman, mehmet2741@yahoo.com, ORC-ID: 0000-0002-4733-2171. Yılmaz, M. (Eylül 2021). Vergi Davası Özelinde Bireysel Başvuru Kriterleri ve Örnek Karar İncelenmesi, *Vergi Raporu*, 264, (134-145).

lal kararını aynı kanun maddesinin 2 farklı mahkeme tarafından 2 farklı şekilde yorumlanması, şeklinde gerekçelendirdiği anlaşılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bireysel Başvuru, Mülkiyet Hakkı, Adil Yargılama Hakkı.

JEL Sınıflandırma Kodları: K10, K34, K41.

GİRİŞ

Hukuk sistemimize 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile giren bireysel başvuru hakkı Anayasanın 148'inci maddesinde düzenlenmiştir.

Son zamanlarda vergiye ilişkin yargı kararları sonrasında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvurular yapıldığı ve kararlara bağlandığını görülmektedir.

Anayasa Mahkemesi'ne kamu gücü kullanılarak hak ihlali yapılması halinde bireysel başvuru yapılabilmektedir. İhlal edilen hakkın Anayasa'da güvence altına alınmış olmasının yanında AİHS ile buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamında bir hak olması zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu haklardan bazıları adil yargılama hakkı, mülkiyet hakkı, özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkı, düşünce ve din özgürlüğü, ifade özgürlüğü, eşitlik ilkesi ve ayırimcılık yasağı ve aynı suçtan dolayı iki kez yargılanma ve cezalandırılmama hakkı ihlalleri şeklinde sayılabilir.

Anayasa Mahkemesi tarafından başvuruların kabul edilebilirliği konusundaki kriterler ise 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunda belirlenmiştir.

Bu çalışmada yurt dışında mukim olan ve aynı zamanda Türkiye'de kurulu Ford Otomotiv Sanayi Anonim Şirketinin % 41,04 oranında ortağı olan Ford Motor Company tarafından Gelir Vergisi Kanunu kapsamında yatırım indirimi tutarlarından kesilen % 19,8 oranındaki tevkifat oranı ile çifte vergiyi önleme anlaşması kapsamında kesilen % 15 oranındaki tevkifat arasındaki farkın iadesine

its decision regarding the violation of the property right in the tax case as the interpretation of the same article of the law in 2 different ways by 2 different courts.

Keywords: Individual application, right to property, right to fair trial

JEL Classification Codes: K10, K34, K41

ilişkin yapılan itirazların önce idare sonrada açtığı davanın mahkemelerce reddedilmesi sebebiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yaptığı ve lehine sonuçlanan 2014/13518 başvuru numaralı bireysel başvuruya ilişkin Anayasa Mahkemesinin 26/10/2017 tarihli kararı başvurma kriterleri ile kararın kriterlere uygunluğu açısından incelenmiştir.

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararda aynı kanun maddesinin 2 farklı mahkeme tarafından 2 farklı şekilde yorumlanmasını mülkiyet hakkının ihlali şeklinde yorumlamıştır.

Söz konusu kararda mülkiyet hakkının ihlali ne gerekçe olarak vergi idaresi tarafından yapılan bir işlemin 2 farklı mahkeme tarafından 2 farklı şekilde yorumlanmasının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin zedelenmesine yer almıştır. Anayasa Mahkemesinin kararından aynı kanun maddesinin tek mahkeme tarafından idarenin yapmış olduğu işlem ile paralel yorumlanmış olması halinde ise mülkiyet hakkının ihlalinin ortaya çıkmayacağı anlaşılmaktadır. Ford Motor Company mülkiyet hakkının ihlaline idare yerine diğer bir kamu gücünü kullanan yargı organlarının neden olduğu görülmektedir.

1- BİREYSEL BAŞVURU HAKKI

Bireysel başvuru, Anayasa'da herkesin güvence altına alınmış temel özgürlüklerinden ve haklarından AİHS ile buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki her hangi birinin kamu gücü tarafından ihlal iddiasıyla bir hak arama yoludur.¹

¹ Yunus YILMAZOĞLU ve diğerleri. *Bireysel Başvuruya Dair Sık Sorulan Sorular. Anayasa Mahkemesi Yayını*, Ankara. 2019. s.6.

2010 Anayasa değişikliği² ile ulusal sistemimize dahil olan bireysel başvuru hakkı, Anayasa'nın 148'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin bireysel başvuruya yer veren kısmı şu şekildedir.

“Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.

Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.

Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir...”

Bireysel başvurunun en önemli aşamalardan biri, başvuruların kabul edilebilir olmasıdır. Zira Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bireysel başvuruların esası hakkında karar verilebilmesi için öncelikle bu başvuruların kabul edilebilirlik kriterlerini taşıması gerekmektedir³.

Kriterler ise 6216 sayılı Kanun'da belirlenmiştir.

6216 sayılı Kanun'un 45'inci maddesinin birinci fıkrasında bireysel başvurunun herkes tarafından yapılabileceği hüküm altına alındıktan sonra kapsamı ve başvurunun Anayasa Mahkemesi'ne yapılacağı, ikinci fıkrasında başvuruya konu olacak işlem ve eylemler için gerek idari gerekse yargısal başvuru yollarının tüketilmiş olmasının şart olduğu, üçüncü fıkrasında ise bireysel başvurunun kapsamı daraltılmış, düzenleyici idari işlemlerle yasal düzenlemeler için bireysel başvuru yapılamayacağına yer verilmiştir.

6216 sayılı Kanun'un 46'ncı maddesi ile 45'inci maddenin birinci fıkrasındaki herkes ibaresinde sınırlamaya gidilmiş ve kimlerin başvuruda bulunabileceği açıklanmıştır. 46'nci maddenin birinci fıkrasında işlem, eylem yada ihlal ile hak ihlaline uğrayanların başvuruda bulunabileceği açıklandıktan sonra, ikinci fıkrası ile kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuru yapamayacağı sadece özel hukuk kişilerinin bireysel başvuruda bulunabileceği üçüncü fıkrasında ise yalnızca Türk vatandaşlarının bireysel hak başvuru hakkına sahip olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 47'nci maddesinde ise bireysel başvurunun usulüne yer verilmiş birinci fıkrasında başvurunun doğrudan veya mahkemeler aracılığıyla veya dış temsilcilikler yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne yapılacağı, ikinci fıkrasında bireysel başvurunun harca tabi olduğu, üçüncü fıkrasında başvuru dilekçesinde bulunması gereken asgari unsurlar, dördüncü fıkrasında avukat aracılığı ile başvuruda vekaletnamenin şart olduğu, beşinci fıkrasında başvuru süresi, altıncı fıkrasında ise eksik belge ile yapılan başvurularda 15 gün içinde belgelerin tamamlanması gerektiği şart koşulmuştur.

48'inci maddenin ikinci fıkrasında ise önem taşımayan ve başvuru açılınca zarara uğramadığı durumlarda başvuru yapılacağı kriteri belirlenmiştir.

Bu kriterler açısından 6216 sayılı Kanun ve Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nde herhangi bir hiyerarşik sıralama öngörülmemiştir. Ancak Mahkeme, kabul edilebilirlik incelemesine ilişkin istikrar oluşturması açısından kabul edilebilirlik kriterlerini hiyerarşik bir sıra dahilinde ele almaktadır.⁴

² 5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 13/05/2010 tarihli ve 27580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ Kader Melis TOPÇU. *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*. Trabzon Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı. (Yayımlanmış Doktora Tezi). Trabzon 2020. s.34.

⁴ Hüseyin EKİNCİ. *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirlik Kriterleri ve İnceleme Yöntemi*. Anayasa Yargısı. Ankara. 2013.s.169.

1.1- Vergi Davalarında Bireysel Başvuru

Bireysel başvuru 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ve Anayasa Mahkemesi İçtüzüğünde belirtilen şartlara uygun şekilde ve bireysel başvuru formu kullanılarak resmi dilde yapılır.⁵

Vergi davaları kamu hukukunda idari yargı içinde almaktadır. Bireysel başvuru yolu takip edilecek vergi davaları ise tam yargı davalarıdır.

Bireysel başvuruya konu olabilecek, Anayasa'da güvence altına alınan ve AİHS kapsamında bulunan haklardan bazıları adil yargılama hakkı, mülkiyet hakkı, özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkı, düşünce ve din özgürlüğü, ifade özgürlüğü, eşitlik ilkesi ve ayırimcılık yasağı ve aynı suçtan dolayı iki kez yargılanma ve cezalandırılmama hakkı ihlalleri şeklinde sayılabilir.

1.1.1- Mülkiyet Hakkı

Mülkiyet hakkı ile ilgili bir hak ihlali iddiasının varlığı durumunda, AİHM ilk olarak başvuru tarafından talep edilebilir bir malvarlığı değeri olup olmadığını incelemektedir. Bu nedenle mülkiyet hakkının korumasından yararlanabilmek için ulusal hukuk uyarınca bir malvarlığı değerine sahip olunması gerekmektedir.⁶

Mülkiyet hakkının tanımı, AİHS'nin Ek 1 No.lu Protokolün birinci maddesinde yapılmıştır.

Sözleşmeye göre; gerek gerçek gerekse tüzel kişilerin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesi, mal ve mülk dokunulmazlığının istisnaları olarak ise kamu yararı ve yasalarda öngörülen koşullar ile uluslararası hukukun genel ilkeleri olarak belirlenmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 13'üncü maddesinde temel hak ve özgürlüklerin ve 35'inci maddesinde ise mülkiyet hakkının ancak kanunla sınırlanacağı hüküm altına alınmıştır.

35'inci madde de ayrıca mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağına yer verilmiştir.

1.1.2- Adil Yargılama Hakkı

Sözleşmenin 6'ncı maddesinde adil yargılama hakkı açıklanmıştır. Söz konusu madde de adil yargılamanın şartları arasında yasayla kurulmuş ve bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından kamuya açık ve makul bir sürede yargılanma yer almaktadır. Madde de ayrıca kararın aleni olması, özel hayatın gizliliği, yapılan suçlamanın en kısa sürede anladığı bir dilde yapılması, savunması yapmak için gerekli zamanın verilmesi, ücretsiz avukatlık hizmetinin sunulması da yer almaktadır.

1.1.3- Özel Yaşama ve Aile Yaşamına Saygı Hakkı

Sözleşmenin 8'inci maddesinde özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkı açıklanmıştır.

Özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkının temelini özel ve aile yaşamına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi oluşturmaktadır.

1.1.4- Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü

Sözleşmenin 9'uncu maddesinde düşünce, vicdan ve din özgürlüğü açıklanmıştır.

Bu hakkın temelini düşünce, vicdan ve din özgürlüğü, din veya inancını değiştirme özgürlüğü, din veya inancını tek başına veya topluluk halinde, aleni veya gizli olarak ibadet etme, öğretme, uygulama ve gereklerine uyma şeklinde açığa vurma özgürlüğü oluşturmaktadır.

1.1.5- İfade Özgürlüğü

Sözleşmenin 10'uncu maddesinde ifade özgürlüğü şu şekilde açıklanmıştır.

"(1) Herkes ifade özgürlüğü hakkına sahiptir.

⁵ Yunus YILMAZOĞLU ve diğerleri. *Bireysel Başvuruya Dair Sık Sorulan Sorular*. Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara. 2019. s.6.

⁶ Yunus YILMAZOĞLU ve diğerleri. *Bireysel Başvuruya Dair Sık Sorulan Sorular*. Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara. 2019. s.6.

Bu hak, kamu makamları tarafından müdahale edilmeksizin ve ulusal sınırlar dikkate alınmaksızın, görüş sahibi olma, bilgi ve düşünceleri edinme ve yayma özgürlüğünü içerecektir. Bu madde devletlerin yayıncılığı, televizyon veya sinema işletmelerini izin alma koşuluna bağlamasını engellemeyecektir.

(2) Bu özgürlüklerin kullanımı, beraberinde ödev ve sorumlukları getirdiği için ulusal güvenlik, toprak bütünlüğü veya kamu emniyeti menfaatlerine, düzensizliğin veya suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık veya ahlâkın korunması, başkalarının şöhret veya haklarının korunması, gizli olarak elde edilen bilgilerin açıklanmasının önlenmesi veya yargı organlarının otorite ve tarafsızlığının sürdürülmesi için yasa tarafından öngörülen ve demokratik bir toplumda gerekli olan formalitelere, koşullara, kısıtlamalara veya cezalara tabi tutulabilir, şeklindedir.”

1.1.6- Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı

Eşitlik ilkesine;

“Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

1.1.7- Aynı Suçtan Dolayı İki Kez Yargılanmama ve Cezalandırılmama Hakkı

Aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı, AİHS’ne Ek 7 No’lu Protokol’ün 4’üncü maddesinde açıklanmıştır.

“1. Hiç kimse, bir devletin hukukuna ve ceza muhakemesi usulüne uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı, aynı devletin yargı yetkisi içindeki ceza yargılamaları kapsamında yeniden yargılanamaz veya cezalandırılmaz.

2. Yukarıdaki fıkra hükümleri, davanın sonucunu etkileyebilecek yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılmış delillerin mevcut olması veya önceki muhakemelerde temel bir eksikliğin bulunması halinde, ilgili devletin hukukuna ve ceza muhakemesi usulüne uygun olarak davanın yeniden açılmasına engel değildir.

3. Bu maddeye, Sözleşmenin 15. maddesine dayanmak suretiyle herhangi bir istisna getirilemez,”

2- BİREYSEL BAŞVURULARDA KABUL EDİLEBİLİRLİK KRİTERLERİ

6216 sayılı Kanunda yer alan maddelerden anlaşılacağı üzere hak kaybına uğradığını iddia eden başvurucu, bireysel başvuru yapabilmek için bazı kriterlerin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu kriterleri herhangi birinin gerçekleşmesi halinde Anayasa Mahkemesi’nin başvuruyu esastan değerlendirmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu kriterleri başvurusunun kimliği ve kişiliğini esas alan kişi bakımından yetki, başvuruya konu olayın gerçekleşme yerini esas alan yer bakımından yetki, olayın gerçekleşme zamanını merkezine oturtan zaman bakımından yetki, başvurunun esasını oluşturan konu bakımından yetki, başvuru yollarının tüketilmiş olması, açıkça dayanaktan yoksunluk, anayasal açıdan önem taşıma ve oneli bir zararın oluşması, başvurunun yasal süreler içinde yapılmış olması, mükerrer başvuru olmaması ve başvuru hakkının kötüye kullanılmamış olması şeklinde sıralayabiliriz.

Anayasa Mahkemesine yapılan başvurularda herhangi bir eksikliğin bulunması halinde Mahkeme tarafından eksikliğin giderilmesi için 15 günlük ek süre verilir bu süre içinde eksiklik gideri-

lememesi halinde başvuru reddedilir. Reddedilen başvuruya 7 gün içinde itiraz edilme hakkı bulunmaktadır. İtiraz sonucunda verilen karar kesindir.

2.1- Kişi Kriteri

6216 sayılı Kanunun 45'inci maddesinin birinci fıkrasında Anayasal hakkı ihlal edilen herkesin Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunabileceği hüküm altına alınmışken 46'ncı madde ile bazı sınırlamalara gidilmiştir. 46'ncı maddenin birinci fıkrasında işlem, eylem yada ihlal ile hak ihlaline uğrayan herkesin başvuru yapabileceği, ikinci fıkrası ile kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuru yapamayacağı sadece özel hukuk kişilerinin bireysel başvuruda bulunabileceği üçüncü fıkrasında ise yalnızca Türk vatandaşlarının bireysel hak başvuru hakkına sahip olduğu belirtilmiştir.

6216 sayılı Kanunun 45 ve 46'ncı beraber değerlendirildiğinde kamu tüzel kişileri ile yabancı uyruklu gerçek kişilerin bireysel başvuru kapsamı dışına alındığı görülmektedir. Bu durum vergileme açısından mülklik ve şahsılık ilkeleri ile yakından ilgilidir.

Bunun yanında kamu gücü kullanılarak yine bir kamu tüzel kişiliğinin hakkının ihlal edilmesi bireysel başvuru kapsamı dışına alınmıştır.

Diğer taraftan bireysel başvuru için hakkı ihlale uğrayanın bizzat kendisinin müracaatı yapabileceği gibi avukatı veya kanuni temsilcisi aracılığı ile de müracaat yapabilmesine imkan tanınmıştır.

2.2- Yer Kriteri

6216 sayılı Kanun maddelerinde bireysel başvuruda bulunabilecek kişilerde sınırlamaya gidilmişken yer bakımından sınırlamaya gidilme-

miştir. Burada ana belirleyici kriter hak ihlalinin kamu gücünün kullanılması sonucunda ortaya çıkmış olmasıdır.

Kamu gücünün Türkiye Cumhuriyeti Devleti tarafından veya Türkiye Cumhuriyeti devleti adına kullanılmış olması gerekmektedir.⁷

Bu nedenle Mahkeme, diğer devletlerin ya da uluslararası veya uluslar üstü örgütlerin işlemleri aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceleme yetkisini haiz değildir.⁸

2.3- Zaman Kriteri

Anayasanın geçici 18'inci maddesi ve 6216 sayılı Kanunun 76'ncı maddesine göre 23/9/2012 tarihinden sonra kesinleşen işlem ve kararlar için bireysel başvuru yoluna gidilebilmektedir.

2.4- Konu Kriteri

Konu kriteri bakımından 4 unsur ön plana çıkmaktadır. Bunlardan birincisi ihlal edilen hak ve özgürlüğün Anayasa'da güvence altına alınmış ve AİHS ve ek protokollerde yer alan hak ve özgürlüklerden biri olması, ikincisi bu hak ve özgürlüğün kamu gücü kullanılarak ihlal edilmiş olması, üçüncüsü ise hak ihlaline düzenleyici idari bir işlem ile yasal bir işlemin neden olmamasıdır. Son olarak dördüncü unsur ise yapılan işlemin yargı denetimi dışında bırakılmamış olmasıdır.

2.5- Başvuru Yollarının Tüketilmiş Olması Kriteri

Bireysel başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olma şartı Anayasa'nın 148'inci maddesinin 3'ün fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Yargı yollarının tüketilmesi dava türüne göre farklı düzeyde mahkemelerde olabilmektedir.

⁷ Muharrem İlhan KOÇ. *Bireysel Başvuruda Yer Bakımından Yetki Kriteri*, Anayasa Mahkemesi Yayınları. Ankara.2017.s.8.

⁸ Muharrem İlhan KOÇ. *Bireysel Başvuruda Yer Bakımından Yetki Kriteri*, Anayasa Mahkemesi Yayınları. Ankara.2017.s.8.

2.6- Açıkça Dayanaktan Yoksunluk Kriteri

Açıktan dayanaktan yoksunluk kriteri usul yönünden bir kriter olmayıp esas yönünden bir kriterdir. Açıktan dayanaktan yoksunluğa ilişkin kriter 6216 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinin ikinci fıkrası ile hüküm altına alınmıştır.

Anayasa Mahkemesi şu dört nedenden birinin varlığını saptadığı takdirde başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez bulmaktadır.⁹

- a) İhlal iddialarının temellendirilememesi (temellendirilememiş şikâyet)
- b) İddiaların salt kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlara ilişkin olması (kanun yolu şikâyeti)
- c) Başvurunun karmaşık veya zorlama şikâyetlerden ibaret olması (karmaşık veya zorlama şikâyet)
- d) Temel haklara yönelik bir müdahalenin olmaması veya müdahalenin meşru olduğunun açık olması (bir ihlalin olmadığına açık olduğu şikâyet)

2.7- Anayasal Açidan Önem Taşıma ve Önemli Bir Zararın Bulunması Kriteri

6216 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinin ikinci fıkrasında belirlenen diğer bir kriter ise Anayasal açıdan önem taşıma ve önemli bir zararın bulunması kriteridir.

2.8- Bireysel Başvuru Süresi

6216 sayılı Kanun'un 47'inci fıkrasını beşinci fıkrasında başvuru süresine yer verilmiş ve başvuru yapabilmek için başvuru yollarının tüketildiği tarihten veya hak ihlalinin öğrenildiği tarihten sonra 30 günlük süre sınırlaması getirilmiştir. Haklı bir mazeret nedeniyle başvuru yapamayan-

lara mazeretin kalktığı tarihten başlamak üzere 15 günlük ek süre verilmiştir.

Bu sürelerin geçtiği durumlarda başvuru kabul edilmemektedir.

2.9- Başvurunun Mükerrer Olmaması Kriteri

Mükerrer başvuru, aynı olay, olgu ve ihlal iddialarına dayanılarak yeniden bireysel başvuru yapılması şeklinde ifade edilmektedir.¹⁰ Mükerrer bir başvurunun yapıldığı tespit edildiği takdirde başvuru tarihi itibarıyla daha sonra yapılan başvuru, reddedilmektedir.

2.10- Bireysel Başvuru Hakkının Kötüye Kullanılmaması

Bireysel başvuru hakkı bilerek ve istenerek kötüye kullanılırsa yargılamanın her aşamasında başvuru reddedilir ve yargılama giderlerinin yanı sıra 2.000 TL den fazla olmamak üzere disiplin para cezası verilir. 6216 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinde bireysel başvuru hakkını açıkça kötüye kullandığı tespit edilen başvuru aleyhine yargılama giderlerinin dışında, ayrıca 2.000 Türk Lirasından fazla olmamak üzere disiplin para cezasına hükmedilebileceği belirtilmiştir. Benzer bir düzenleme Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 83'üncü maddesinde de yer almaktadır.

2.11- Bireysel Başvuru Harcı

Bireysel başvurular harca tabidir. Başvurucu başvurusunu yapmadan önce başvuru harcını ödemek zorundadır.

3- BİREYSEL BAŞVURU KAPSAMINDA VERGİ DAVASI ÖRNEĞİ

Ford Motor Company tarafından 2014/13518 başvuru numaralı başvuruya ilişkin Anayasa

⁹ Yunus YILMAZOĞLU ve diğerleri. *Bireysel Başvuruya Dair Sık Sorulan Sorular*. Anayasa Mahkemesi Yayını. Ankara. 2019. s.14.

¹⁰ Muharrem İlhan KOÇ. *Bireysel Başvuruda Yer Bakımından Yetki Kriteri*, Anayasa Mahkemesi Yayınları. Ankara.2017.s.17.

Mahkemesinin 26/10/2017 tarihli kararı incelenmiştir. Bu bölümde kararda yer alan hususlara yer verilmiştir.

3.1- Başvurunun Konusu

Ford Motor Company yurt dışında mukim olan bir şirket olmasına karşın Türkiye’de kurulan Ford Otomotiv Sanayi Anonim Şirketinin %41,04 oranında ortaktır.

Ford Otomotiv Sanayi Anonim Şirketi tarafından Gelir Vergisi Kanunu kapsamında yatırım indirimi tutarlarından yapılan % 19,8 oranındaki tevkifat oranı ile yurt dışında mukim olan ortağı Ford Motor Company’e kar dağıtımı sırasında çift vergiyi önleme anlaşması kapsamında yaptığı % 15 oranındaki tevkifat arasındaki farkın nedeniyle mülkiyet hakkının ihlaline neden olduğu iddiasıdır. Ford Motor Company, yatırım indirimi nedeniyle %19,8 oranında yapılan tevkifatın kendi hissesine düşen % 41,04’lük kısmında % 15 oranında tevkifat yapılması gerektiğini ve haksız yere alınan ve mülkiyet hakkının ihlaline neden olan $(\%19,8 - \%15) = \%4,8$ ’lik haksız verginin iadesini istemektedir.

Ford Motor Company, Anayasa’da güvence altına alınan mülkiyet hakkının kamu gücü kullanılarak vergi adı altında ihlal edildiğini savunmaktadır.

Başvurucu ayrıca dava dilekçesinde Danıştay 4. Dairesi tarafından ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararı temyiz yerine esastan inceleyerek mahkemenin kararını değiştirdiğine yer vermiştir.

Başvurucu ayrıca Danıştay 4. Dairesinin daha önceki görüşlerini değiştirdiğini, bu değişiklik sonrasında Danıştay 3. Dairesinin süregelen görüşü ile Danıştay 4. Dairesinin görüşünün çeliştiğini bununla vergide öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerini ihlal ettiğini sonuç olarak adil yargılama hakkının ihlal edildiğini savunmuştur.

3.2- Anayasa Mahkemesinin Değerlendirmesi

Anayasa Mahkemesi kararında kabul edile-

bilirlik ve esas yönünden değerlendirmelerde bulunmuştur. Karar açıklamalarında daha önceki mahkeme kararları ile doktorinde yer alan çeşitli görüşlere yer vermiştir.

Kararda kanunilik ilkesinden yola çıkarak mülkiyet hakkının ihlali ile belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesinden yola çıkarak adil yargılamanın ihlali üzerinde durmuştur.

Mahkeme kararında Danıştay 3. ve 4. Daireleri kararını eleştirmiştir. İki farklı dairenin kararından hangisinin daha isabetli bir karar olduğu konusunda karar verme görevi olmadığına vurgu yapmış bu konunun bireysel başvuru kapsamında olmadığını vurgulamıştır. Ancak mahkemenin 2 farklı daire tarafından aynı kanun hükmünde 2 farklı yorum yapılmış olmasının ve verilen mahkeme kararının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri açısından herhangi birinin üstün olduğu şeklinde yorumlanması anlamı taşıması gerektiğini vurgulamıştır.

Anayasa Mahkemesi kararını verirken Danıştay’ın 2 farklı dairesi tarafından 2 farklı içtihatın oluşturmasının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ile çeliştiği sonucuna varmıştır. Danıştay 4. Dairesinin görüş değiştirmesini ise hukuk kuralları içinde yorum değişikliği olarak kabul etmiştir. Ancak aynı olayda farklı oranlarda tevkifat uygulanmasının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin zedelenmesi yoluyla devlete olan güveni azaltacağına vurgu yapmıştır.

Anayasa Mahkemesi mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verirken Anayasa’nın 13, 35 ve 73’üncü maddelerine atıf yaparak mülkiyet hakkının sınırlandırılmasının kanunla yapılabileceğini ve vergide belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine vurgu yapmıştır.

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi,

Anayasa’nın 35’inci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine, Kararın bir örneğinin mülkiyet hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere Danıştay 4. Dairesine gönderilmesine karar vermiştir.

3.2.1- Kabul Edilebilirlik Yönünden

Anayasa Mahkemesi söz konusu davada mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir.

3.2.2- Esas Yönünden

Anayasa Mahkemesi, Ford Motor Company'nin Anayasa'da güvence altına alınan mülkiyet hakkının kamu gücü kullanılarak vergi adı altında ihlal edildiğini karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi, mülkiyet hakkının ancak Anayasa'nın 13'üncü ve 35'inci maddelerinde yer alan hükümler doğrultusunda kanun ile sınırlandırabileceğine hükmetmiştir.

Diğer taraftan yüce Mahkeme kararında Anayasa'nın 73'üncü maddesine atıf yaparak belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerini de vurgu yapmıştır. Ayrıca hukuk kurallarının öngörülebilir olmasının hukuki güvenliğin temeli olduğu bu durumun ise devlete güven duyulmasını sağladığını vurgulamıştır.

Anayasa Mahkemesi ayrıca Danıştay'ın iki farklı dairesince 3. ve 4. Dairelerinde farklı içtihatların oluşmasının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesi ile çeliştiğini sonucuna varmıştır. Diğer taraftan aynı dairenin 4. Dairenin görüşünü değiştirmesini ise hukuk kuralları içinde bir yorum değişikliği olarak kabul etmiştir.

4- ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1- Kabul Edilebilirlik Kriterleri Açısından

Anayasa Mahkemesi söz konusu davada mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir. Karar verirken Danıştay 3. ve 4. Daireleri arasında oluşan aynı kanun maddesinin 2 farklı şekilde yorumlanmasının hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ile olan çelişmesine vurgu yapmıştır.

4.1.1- Kişi Kriteri Açısından

Ford Motor Company yurt dışında mukim

olan bir şirket olmasına karşın Türkiye'de kurulan Ford Otomotiv Sanayi Anonim Şirketinin % 41,04 oranında ortaktır.

Anayasa Mahkemesi başvuruyu kabul edilebilir bulması, Türkiye'de kurulan Ford Otomotiv Sanayi Anonim Şirketinin % 41,04 ortağı olan Ford Motor Company'i özel hukuk tüzel kişilerin sadece tüzel kişiliğe ait haklarının Türkiye Cumhuriyeti tarafından kamu gücü kullanılarak vergi yoluyla ihlal edildiği anlamını taşımaktadır.

Başvurucu şirket Türkiye'de faaliyet gösteren özel hukuka tabi tüzel bir kişidir.

4.1.2- Yer Kriteri Açısından

Söz konusu başvuruda Türkiye Cumhuriyeti Devletin kamu gücünü kullanarak vergi yoluyla mülkiyet hakkının, diğer taraftan Danıştay 3. ve 4. Daireleri arasında oluşan görüş farklılıkları nedeniyle adil yargılama hakkının ihlal edildiğinin iddia edilmesi yer kriteri açısından Türkiye Cumhuriyeti kamu gücünün geçerli olması nedeniyle kabul edilebilir bulunmuştur.

4.1.3- Zaman Kriteri Açısından

Başvuru 19/8/2014 gününde yapılmıştır. Başvurunun 23/9/2012 tarihinden sonra kesinleşen işlem ve kararlar için yapılmış olması zaman kriteri açısından kabul edilebilir bir durumdur.

4.1.4- Konu Kriteri Açısından

Hem mülkiyet hakkının hem de adil yargılama hakkının ihlali iddiası Anayasa'da güvence altına alınmış ve AİHS ve ek protokollerde yer alan hak ve özgürlüklerden biri olması, bu hak ve özgürlüğün kamu gücü kullanılarak vergileme ve yargılama yoluyla ihlal edilmiş olması, hak ihlali iddia edilen olayın düzenleyici idari bir işlem ya da yasal bir işlem olmaması ve başvuruya konu olan işlemin yargı denetimi dışında bırakılmaması olması nedeniyle bireysel başvuru yapılması konu kriteri açısından mahkeme tarafında yerinde bulunmuştur.

4.1.5- Başvuru Yollarının Tüketilmiş Olması Kriteri

Başvurucunun sırayla, Maliye Bakanlığına düzeltme başvurusunda bulunması ve zımnen reddedilmesi, daha sonra İstanbul 1. Vergi Mahkemesinde dava açılmış ve davanın karara bağlanmış olması, Mahkemenin kararının Danıştay'a temyize gidilmesi ve Danıştay 4. Dairesi tarafından karar verilmesi ve son olarak 26/5/2014 tarihinde başvurucunun karar düzeltme talebinin Danıştay 4. Dairesi tarafından reddedilmesi başvuru yollarının tüketildiğini göstermektedir.

4.1.6- Açıkça Dayanaktan Yoksunluk Kriteri

Anayasa Mahkemesi başvuruyu kabul ederek mülkiyet hakkının ihlaline karar vermesi, mülkiyet hakkının ihlalinin kaldırılması amacıyla yenden yargılama yapılması amacıyla Danıştay 4. Dairesine göndermesi yapılan idari işlemin açıkça dayanaktan yoksun olduğuna karar vermiştir.

4.1.7- Anayasal Açıdan Önem Taşıma ve Önemli Bir Zararın Bulunması Kriteri

Anayasa Mahkemesi başvuru lehine karar vermesi Anayasal açıdan önem taşıma ve önemli bir zararın bulunduğu kabul ettiği anlamı taşımaktadır.

4.1.8- Bireysel Başvuru Süresi

Başvurucunun karar düzeltme talebinin reddedilmesi, 22/7/2014 tarihinde başvurucuya tebliğ edilmiş ve bireysel başvuru 30 günlük yasal süre içinde 19/8/2014 tarihinde yapılmıştır.

4.1.9- Başvurunun Mükerrer Olmaması Kriteri

Başvurucunun aynı olay ile ilk ve tek başvurusudur.

4.1.10- Bireysel Başvuru Hakkının Kötüye Kullanılmaması

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru hakkı-

nın kötüye kullanıldığı yönde bir tespitte bulunmamıştır.

4.1.11- Bireysel Başvuru Harcı

Başvurucu başvurusunu yapmadan önce başvuru harcını ödemiştir.

4.2- Kararın Esas Yönünden Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi karar metninde yer alan vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına müdahale ettiği vurgusu önemli bir husustur. Yine Mahkemenin mülkiyet hakkının ancak Anayasa'nın 13'üncü ve 35'inci maddelerinde yer alan hükümler doğrultusunda kanun ile sınırlandırılacağına hükmetmiş olması Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile paralellik arz etmektedir.

Mahkeme kararında mülkiyet hakkının ihlalinde Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen kararı tek başına baz almamış, hatta 4. Dairenin görüş değiştirmesinin mülkiyet hakkının ihlali anlamı taşımadığını ancak aynı kanun maddesinin Danıştayın 2 farklı dairesi tarafından 2 farklı şekilde yorumlanmasının belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin zedelenmesi neden olduğuna karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi, bu durumun Ford Motor Company'nin Anayasa'da güvence altına alınan mülkiyet hakkının kamu gücü kullanılarak vergi adı altında ihlal edildiğini karar vermiştir.

Mahkeme, Ford Motor Company'nin mülkiyet hakkının ihlal edilmesi sonucunda ortaya çıkan sonuçların ortadan kaldırılması için kararı veren daire tarafından yeniden yargılanması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu nedenle kararın bir örneği ilgili mahkeme olan Danıştay 4. Dairesine gönderilmiştir.

Bu noktada Anayasa Mahkemesinin yeniden yargılama için dosyayı Danıştay 4. Dairesine göndermiş olması Danıştay 3. Dairesinin görüşünü benimsemiş olduğu anlamını taşımamaktadır.

Başvuruya konu olan dosya son olarak Danıştay 4. Daire tarafından görülmüş olması nedeniyle bu mahkemeye gönderilmiştir.

SONUÇ

2010 Anayasa değişikliği ile ulusal sistemimize dahil olan bireysel başvuru hakkı Anayasa'nın 148'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre Anayasa'da güvence altına alınmış olan temel hak ve özgürlüklerden olan ve AİHS ile buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamında yer alan ayrıca kamu gücü tarafından ihlal edilen haklar için Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunabilmektedir.

Bu ihlallerden vergi uygulamasına yönelik olarak adil yargılama hakkı, mülkiyet hakkı, düşünce vicdan ve din özgürlüğü, ifade özgürlüğü, özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkı, eşitlik ilkesi ve ayırimcılık yasağı ve aynı suçtan dolayı iki kez yargılanma ve cezalandırılmama hakkı ihlallerinden birinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesine yapılan bir başvurunun esastan incelenebilmesi için yapılan başvurunun Mahkemenin yetki alanında olması gerekmektedir. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi'nin kişi, konu, yer ve zaman bakımından yetkisinde bulunmayan bir başvurunun gerçek ve haklı bir ihlale ilişkin olması durumunda dahi başvurunun esastan incelenmesi mümkün değildir.

Başvuru evrakında bir eksiklik bulunması durumunda eksikliğin giderilmesi için başvuru yada varsa vekiline 15 günü geçmemek üzere bir süre verilir ve mazareti olmaksızın bu sürede eksikliğin tamamlanmaması durumunda başvurunun reddine karar verileceği bildirilir.

Bireysel başvuru kapsamında Ford Motor Company Türkiye'de yaptığı yatırımlar nedeniyle yararlandığı yatırım indirimi tutarları üzerinden uluslararası ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı olarak fazladan gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine baş-

vuruda bulunmuş ve başvurusu kabul edilmiştir.

Başvurucu ayrıca dava konusu Danıştay 4. Dairesinin red kararının aynı konuya ilişkin önceki kararlarıyla ve Danıştay 3. Dairesinin kararlarıyla çelişkili olması ve çelişkinin giderilmesi için karar düzeltme safhasında İçtihatları Birleştirme Kuruluna yapılan başvurunun sonucu beklenmeden dava dosyasının kesinleştirilmesi sebebiyle de belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin ihlalini ileri sürmüştür.

Anayasa Mahkemesi, bu durumun Ford Motor Company'nin Anayasa'da güvence altına alınan mülkiyet hakkının kamu gücü kullanılarak vergi adı altında ihlal edildiğini karar vermiştir. Mahkeme, Ford Motor Company'nin mülkiyet hakkının ihlal edilmesi sonucunda ortaya çıkan sonuçların ortadan kaldırılması için kararı veren daire tarafından yeniden yargılanması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu nedenle kararın bir örneği ilgili mahkeme olan Danıştay 4. Dairesine gönderilmiştir. Bu noktada Anayasa Mahkemesinin yeniden yargılama için dosyayı Danıştay 4. Dairesine göndermiş olması Danıştay 3. Dairesinin görüşünü benimsemiş olduğu anlamını taşımamaktadır. Başvuruya konu olan dosya son olarak Danıştay 4. Daire tarafından görülmüş olması nedeniyle bu mahkemeye gönderilmiştir.

Tarafımızca;

İdare tarafından yapılan ve başvuruya konu olan vergilendirme işleminin mülkiyet hakkını ihlal ettiği konusunda şüphe bulunmamaktadır.

Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken hususun Anayasa Mahkemesi tarafından hak ihlali kararı verilirken tek bir mahkemenin görüşünü baz alması aynı kanun maddesinin 2 farklı mahkeme tarafından 2 farklı şekilde yorumlanmasını baz almasıdır.

Diğer taraftan Anayasa Mahkemesi Kararını vermeden Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararını beklemesi halinde mülkiyet hakkının ihlali gerekçesinin ortadan kalkacağı hususu aşıkardır.

KAYNAKÇA

- ALTINSOY, B. (2015). Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda İdari Davalara Bakan Yönüyle Kabul Edilebilirlik Kriteri. Orion Kitapevi. Ankara.
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi. 11'inci ve 14'üncü Protokoller ile Değiştirilen Avrupa Anlaşmaları Serisi. No.5.Danıştay.Ankara.
- Bireysel Başvuruya Dair Sık Sorulan Sorular. (2019). Anayasa Mahkemesi Yayını, Ankara.
- DOĞAN, İ. (Ed.). (2019). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Astana Yayınları, Ankara .
- EKİNCİ, H. (2013). Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Kabul Edilebilirlik Kriterleri ve İnceleme Yöntemi, Anayasa Yargısı.
- GEMALMAZ, B. (2015). Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Usulünde Mülkiyet Hakkının Uygulanabilirliği Meselesi AYM kararlarının Mülkiyet Hakkının Mevcudiyetinin Dayanağı Olarak Uluslararası Hukuka Açıklık Açısından Eleştirel Değerlendirilmesi, Anayasa Yargısı Dergisi.
- GEMALMAZ. B. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı.s.8.
- KOÇ, M.İ. (2017). Bireysel Başvuruda Yer Bakımından Yetki Kriteri, Muharrem İlhan Koç (Ed.) ve Recep Kaplan(Ed), Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi. Anayasa Mahkemesi Yayınları.Ankara.
- TOPÇU, K.M., (2020). Vergi Hukuku Özetinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Trabzon Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi. Trabzon.
- YILMAZOĞLU, Y. PERDECİOĞLU, E. ALTAY, Ö. ve TURAN, C.İ. (2019). Bireysel Başvuruya Dair Sık Sorulan Sorular. Anayasa Mahkemesi Yayını. Ankara.