

İNSAN HAKLARI AVRUPA SÖZLEŞMESİNİN VERGİ HUKUKUNDA KAYNAK DEĞERİ ÜZERİNE

*Prof. Dr. Billur Yaltı**

GİRİŞ

Ulusal hukuk-uluslararası hukuk ilişkisi birçok çetrefil hukuki sorunu barındırır. Bunların en önemlerinden biri, iki hukuk alanı arası hukuki değer problemidir. Uluslararası hukuku devletler/örgütler yapar, uygulayıcılarından biri de yargıçlardır. Bununla beraber, bu son cümle, basit ve problemsiz bir biçimde hukuk yaşamına geçirilebilen bir cümle değildir. Ulusal hukukun uluslararası hukuk kaynaklarına atfettiği değer, yargıcın ilk sınır alanıdır. İkinci sınır, yargıcın, atfedilen değere yönelik olarak yaptığı yorumda ortaya çıkar. Ama artık, ne ulusal hukukun değer belirleyici pozitif hukuk normları, ne de ulusal yargıçların bunlara yönelik milli yorumları, tam anlamıyla “milli”dir. Ekonomi, siyaset ve kültür küreselleşirken, hukukun bu rüzgarın dışında kaldığı söylenemez. Hukukun da küreselleştiği süreçlerde, söz konusu hukuk paradigmaları etkileşimsiz ve kapalı bir biçimde oluşamaz. Çünkü artık hukukun “söylendiği” mekanlar da “yegane” bir biçimde ‘ulusal makamlar’ değildir. Nitekim, bu hukuki dönüşümün zorlayıcı etkisi, ülkemizde de bir dizi hukuk reformunun ardındaki temel parametrelerden biridir.

Anayasamızda yapılan bir dizi değişiklikten biri de ulusal hukuk-uluslararası hukuk ilişkisine ilişkin normun değiştirilmesidir. AY, 90/5’te yapılan değişiklik, iki hukuk alanı ilişkisinde çatışmayı çözmeye yönelen, uluslararası hukuk metinlerine ulusal hukuk karşısında üstün kaynak değeri atfeden bir düzenlemedir, ancak sınırlı bir düzenleme olarak kodifiye edilmeye çalışılmıştır: temel hak ve özgürlüklere ilişkin anlaşmalar ulusal yasalara üstündür.

Vergi hukuku alanına geçtiğimizde, verginin yükümlünün temel hak ve özgürlüklerine bir müdahale oluşturduğu tartışmasıdır¹. Bu müdahalenin

* Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

¹ “Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar”, Anayasa Mahkemesi, 7.11.1989, 6/42, RG.T. 6.4.1990.

hukukilik sınırını belirleyen yegane metin Anayasa değildir, diğer bir dizi uluslararası anlaşmadaki düzenleme (ve bunların uluslararası yargıçlarca okunma biçimi), devletin vergilendirme yetkisini hukukilik temelinde sınırlayıcı etki yaratır. O nedenle de, 90/5 değişikliğinin vergi hukuku alanındaki sonuçlarını değerlendirmek gerekir. Bu değerlendirme, eskiden akademik düzeyde kalan, “vergi yasalarının insan hakları sözleşmelerine aykırı olamayacağı” yönündeki cümlemizi, artık yargıçların da -uygulayıcılar olarak- söyleme dönüştürüp dönüştürmeyecekleri sorusunun yanıtını da içerecektir.

I- Anayasa, 90/5'in Normlar Hiyerarşisine Dair Anlamı: Açık Çatışma Normu

Açık çatışma normu², ulusal hukuk-uluslararası hukuk çatışması karşısında uluslararası anlaşmaların iç hukuka üstünlüğünü açıkça ifade eden anayasal kuraldır. Anayasanın 90/5 inci maddesi, 2004 yılı değişikliğinden önce, normlar hiyerarşisi bakımından “açık bir çatışma normu” içermemiştir; dolayısıyla ulusal hukuk-uluslararası hukuk ilişkisinin belirlenmesinde uluslararası hukukun en tartışmalı konularından birini oluşturmuştur. Buna karşılık, 2004 yılında yapılan anayasa değişikliği³ ile 5 inci fıkraya bir cümle eklenmiş, kapsam bakımından kısmi, fakat içerik bakımından açık bir çatışma normu anayasaya dahil edilmiştir. Değişiklikten sonraki metin şöyledir:

“Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır”.

Bu metnin bugünkü değerlendirmelerine geçmeden önce bir adım geri gidelim ve kısaca geçmiş yorum ve görüşlere değinelim. Burada amacım, yeni norm yorumlandığında, hukuk düzeninin geçmişe nazaran kazançlarını tespit edebilmek.

1. Düne Dair Bir Not: Uluslararası Hukukun Üstünlüğü Meselesine İlişkin Görüşler

a. Teorisyenler

Eski haliyle, “usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile

² **ÇAĞLAR, BAKIR**, “Anayasa Yargısı ve Normatif Devreler Analizi”, Anayasa Yargısı, Ankara, 1989, s.120.

³ 5170 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun, 7.5.2004 (RG.22.5.2004).

Anayasa Mahkemesine başvurulamaz” şeklindeki düzenleme, uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yerini açıkça belirlemediğinden, iç hukuk- uluslararası hukuk ilişkisi öğretide çeşitli görüşler etrafında değerlendirilmiştir. Bu görüşler, uluslararası anlaşmaların yasaların üstünde yer aldığı, yasalarla eşit seviyede bulunduğu, insan haklarına ilişkin sözleşmelerin ayrılması gerektiği ve bunların Anayasanın üzerinde yer aldığı şekilde sınıflandırılabilir⁴.

Uluslararası anlaşmalara üstünlük tanıyan görüşün argümanları şöyle olmuştur: *Anlaşmalara karşı Anayasa Mahkemesine başvurulamıyor olması, onları yasalardan farklı kılar, dolayısıyla, Anayasamız, anlaşmaları yasaların üstünde bir konuma yerleştirmiştir*⁵. *Bu kural, anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yerini belirler ve Anayasanın bir kısım maddeleri ile birlikte “Anayasanın uluslararası hukuka açıklığını” ortaya koyar*⁶. O tarih-

⁴ Bu konuda en son yapılmış toparlayıcı çalışmalar için bkz., **FENDOĞLU, TAHSİN**, “Uluslararası İnsan Hakları Belgelerinin Uygulanmasında “Bağımsız Ölçü Norm” veya “Destek Ölçü Norm” Sorunu”, Anayasa Yargısı, 17, Ankara, 2000, s.372 vd; **ŞAHBAZ, İBRAHİM**, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Türki Yargı Sistemindeki Yeri”, TBBD, S.54, Eylül-Ekim 2004, s.88 vd.

⁵ a) **AKİPEK, ÖMER İLHAN**, Devletler Hukuku, 1.Kitap, Ankara, 1963, s.28; **ALİEFENDİOĞLU, YILMAZ**, Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi, Ankara, 1996, s.66-67; **BAYKAL, FERİT HAKAN**, İçsularda ve Karasularında Devletin Yargı Yetkisine Getirilen Sınırlamalar, Yayınlanmamış Doçentlik Çalışması, İstanbul, 1995, s.93; **TEZİÇ, ERDOĞAN**, Anayasa Hukuku, 2.Bası, İstanbul, 1991, s.9; **BATUM, SÜHEYL**, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasal Sistemine Etkileri, İstanbul, 1993, s.56-57.

b) **SOYSAL**, “Anayasa anlaşmalarına yasalardan “üstün” bir güç değil, onlara “eşit” bir güç kazandırmıştır. İç hukukta ise, belli bir konudaki en son kural, aynı konuda daha önce çıkarılmış olan kuralın yerini alır” demiştir. Yazar, daha sonra, insan hakları sözleşmesi açısından şu değerlendirmeleri yapmıştır: “O halde, bir devlet uluslararası bir sözleşmeyi imzalayıp onaylayarak kendisi açısından da hüküm ifade eder duruma getirirken, koyduğu çinkeler dışında, sözleşme hükümlerinin iç hukuktaki etkilerini bilerek ve öngörerek bunu yapıyor demektir. Bu, uluslararası sözleşmelere anayasalardan biraz farklı, Anayasa'ya yaklaşıcı, en azından Anayasa'ya yeni bir anlam ve yorum kazandırıcı bir ağırlık tanımak oluyor. Uluslararası sözleşme hükümlerinin Anayasa'ya aykırılığın ileri sürülemeyeceğine göre, o hükümleri de Anayasa'yla birlikte düşünmek ve Anayasa'yı onlarla birlikte yorumlamak gerekecektir”, bkz., **SOYSAL, MÜMTAZ**, 100 Soruda Anayasanın Anlamı, 5.Bası, İstanbul, 1979, s.251; **SOYSAL, MÜMTAZ**, “Anayasaya Uygunluk Denetimi ve Uluslararası Sözleşmeler”, Anayasa Yargısı, Ankara, 1986, s.16-17.

⁶ a) **YÜZBAŞIOĞLU, NECMİ**, Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku, İstanbul, 1993, s.3; Anayasanın uluslararası hukuka açıklığını ortaya koyan düzenlemeler, Başlangıç, m.2, m.15, m.16., m.42, m.90, m.92, m.138; Ayrıntılı bilgi için bkz., **YÜZBAŞIOĞLU**, Anayasallık Bloku, s.1-6; 1961 Anayasasının çeşitli hükümlerinin uluslararası hukuka açıklık açısından değerlendirilmesi için bkz., **AKİPEK**, s.27-30.

b) **ÇAĞLAR**, “15. madde kuralından uluslararası hukuka açıklık prensibini çıkarmak mümkündür” diyerek, bu kuralı yazısız çatışma normu (örtülü çatışma normu) şeklinde nitelendirmiştir, Normatif, s.119, 121; Aynı yönde, **ALİEFENDİOĞLU**, Anayasa Yargısı, s.103-105.

c) **TARHANLI**, Anayasanın 2 maddesi ilk basamak olarak alındığında, Anayasanın milletlerarası hukuka atıf yapan 15,16,47, ve 92 gibi maddelerini “gücün belirleyici olduğu alan-

te benim de, yaptığım uluslararası vergi hukuku çalışmalarında bu görüşe katıldığımı ifade etmem gerekir⁷.

Uluslararası anlaşmalarla yasaları eşdeğerde kabul eden görüşün argümanları ise şöyle olmuştur: *Anayasadaki hüküm açık değildir ve çeşitli yorumlara olanak tanır. Anlaşma ile yasa arasındaki öncelik sorunu, çeşitli ülke anayasalarındaki tersine Anayasamızda açıkça düzenlenmediğine göre, anayasa, yasa ile anlaşmaları eş değerde görmektedir. Yasa ile anlaşma arasında herhangi bir çatışma durumunda yasa biçimini alan anlaşmalar da, her yasa gibi, sonraki hukuk kuralı (lex posterior derogat legi priori) ya da özel hüküm-genel hüküm ilkeleri çerçevesinde ele alınmalıdır*⁸.

İnsan haklarına ilişkin sözleşmelerin anayasa ile eşit⁹ veya Anayasa üstü değer yükleyen görüşün¹⁰ argümanı ise, *bir yandan insan hakları bel-*

larda koruyucu ve bu anlamda da gücün belirleyici olmasını önleyici” hükümler şeklinde nitelendirmiştir. **TARHANLI, TURGUT**, Anayasa Mahkemesinin 43.Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle düzenlenen “Türk Anayasası’nın Avrupa Anayasası’na Uyum Sorunu” konulu Toplantının Değerlendirme Oturumunda yaptığı konuşmasından, 28-29 Nisan 2005, Ankara (Yayınlanmadı).

7 Bkz., **YALTI SOYDAN, BİLLUR**, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, İstanbul, 1995, s.77 vd; **YALTI SOYDAN, BİLLUR**, Gümrük Birliğinin Hukuki Yapısı, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 1997, s.19 vd.

8 a) **MERAY, SEHA**, Uluslararası Hukuk ve Örgütler, Ankara, 1977, s.51-52; **PAZARCI, HÜSEYİN**, Uluslararası Hukuk Dersleri, C.1, 3.Bası, Ankara, 1992, s.34-35; **AYBAY, RONA** “Türk Hukukuna Göre Uluslararası Antlaşmalarla Kanunlar Arasındaki Altlık-Üstlük İlişkisi”, II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, Ankara, 1993, s.283-284; **ÖZBUDUN, ERGUN**, Türk Anayasa Hukuku, 7.Bası, Ankara, 2002, s.381.

b) Anlaşmaya aykırı hükümler içeren sonraki yasa, uluslararası hukuk bakımından getireceği bütün sorumluluklara karşın iç hukuk açısından geçerli olarak kabul edilmelidir (**PAZARCI**, Uluslararası, C.1, s.34). Öncelikle, çatışan hükümler getiren sonraki tarihli yasa ile anlaşma hükümlerinin bağdaştırılması, her ikisinin de uygulanmasını sağlayacak bir yoruma gidilmesi gerekir. Bu yapılmadığı takdirde, yargı organları, yasa koyucunun sonraki iradesi ile bağli olmalıdır; ancak bunun için, yasa koyucunun, anlaşma düzeninden sapmak ve bu düzeni ihlal etmek niyetini açıkça ortaya koyması gerekmektedir (**TOLUNER, SEVİN**, Milletlerarası Hukuk ile İç Hukuk Arasındaki İlişkiler, İstanbul, 1973, s.595; **GÜNDÜZ, ASLAN**, “İktidarın Milletlerarası Sınırları”, İstanbul Barosu Dergisi, S.2-3, 1990, s.61-62).

9 Anayasanın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine uygun yorumlanması gerektiği, **TEZİÇ**, s.9; **ÇELİK, EDİP**, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Türk Hukukundaki Yeri ve Uygulanması” (AİHS), İHİD, Prof.Dr.Lütfi Duran’a Armağan Özel Sayısı, Yıl:9, S.1-3, 1988, s.52.

10 **AKILLIOĞLU**, anlaşmaların iç hukuka üstünlüğü ilkesine yer verilmemiş olduğundan, anlaşmaları yasalarla eşdeğerde kabul etmiş, ancak, uluslararası insan hakları kurallarını içeren andlaşmaları öteki andlaşmalardan ayrı tutmuştur. Yazar, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine anayasa üstü değer tanıdığını belirtmiştir, **AKILLIOĞLU, TEKİN**, İnsan Hakları -I- Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri, Ankara, 1995, s.68-69; **YÜZBAŞIOĞLU**, Anayasallık Bloku, s.58; **GÖZÜBÜYÜK, ŞEREF**, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Bireysel Başvuru Hakkı” İnsan Hakları Derneği Yayınları, 35.yıl, C.9, Ankara, 1987, s.3; **KABOĞLU, İBRAHİM**, Özgürlükler Hukuku, 4.Bası, İstanbul, 1998,s.132.

gelerinin devletlere yüklediği sorumluluklara¹¹, diğer yandan anayasanın uluslararası hukuka açıklığına dayanmıştır¹².

b. Yargıçlar

Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi (VAHS)¹³, “yürürlükteki her anlaşma, tarafları *bağlar* ve taraflarca iyi niyetle *uygulanmak* zorundadır” (m.26) ve “taraflardan biri, iç hukukunun hükümlerini, bir anlaşmanın *uygulanmamasına* özür olarak öne süremez”(m.27) demektedir. Uluslararası hukukun “söze bağlılık” (pacta sunt servanda) ve “iyiniyet” (good-faith) ilkelerini ifade eden bu kurallar karşısında, bir devletin taraf olduğu anlaşmadan doğan yükümlülüklerinin yerine getirilmediğinin ölçüm cihazının yargı mekanları olduğunu düşünmek gerekir. Dolayısıyla, yargıçların, yasama ve yürütmenin (idarenin) anlaşmaları uygulayıp uygulamadıklarını ölçümlemesi, aksi halde uygulaması beklenir. Bir hukuk kuralının uygulanması, onun yorumlanmasından ayrılamaz¹⁴. Bu çerçevede, yargıcın rolü, “hukuk söylemek” (jus dicere) değil, “hukuk yaratmak” (jus dare)tır¹⁵. Peki, bizde yargıçlar hukuku ne kadar yaratmıştır?¹⁶

aa. Anayasa Mahkemesi

Anayasa Mahkemesi (AYM), bugüne kadar verdiği kararlarda, insan hakları belgelerini tek başına bağımsız ölçü norm olarak kullanmamış, bunlardan Anayasa hükümlerine destek ölçü norm olarak yararlanmıştır¹⁷.

¹¹ **TEZİÇ**, s.9.

¹² **YÜZBAŞIOĞLU**, Anayasallık Bloku, s.57-58.

¹³ **GÜNDÜZ, ASLAN**, Açıklamalı Bibliyografyalı Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Teşkilatlar ile İlgili Temel Metinler (Temel Metinler), İstanbul, 1987. VAHS, anlaşmalar hukukunun temel ilkeleri konusunda öteden beri oluşan uluslararası teamül kurallarının somutlaştığı ve özetlendiği bir metindir. Uluslararası hukukun asli kaynaklarından birini oluşturan uluslararası teamül kuralları, ortaklaşa ve sürekli bir uygulamayı anlatmaktadır. Bu kuralların, aynı zamanda, devletlerce bir hukuk kuralı olarak kabul edilmiş olmaları gerekir. Söz konusu unsurları taşıyan bu yöndeki bir kural devletleri bağlar. Sözleşme, bu niteliği ile, taraf olmasa dahi bir devletin uymak zorunda olduğu kurallar bütünü olarak ele alınmaktadır, **MERAY**, Uluslararası, s.42-43; Teamül kuralları konusunda ayrıntılı bilgi için bkz., **PAZARCI**, Uluslararası, C.1, s.217-230.

¹⁴ **ALİFENDİOĞLU, YILMAZ**, “Anayasal Yargıda Yorum”, AİD, S.1-4, 1995, s.3.

¹⁵ **ÇAĞLAR, BAKIR**, “Anayasa Yargısında Yorum Problemi Karşılaştırmalı Analizin Katkıları”, İHİD, Yıl:5, S.1-3, Aralık 1984, s.18.

¹⁶ Bu konuda bkz., **TARHANLI, TURGUT**, “ ‘Bilinçaltındaki’ Devlet Haklarından İnsanın Haklarına: Türkiye Hukuk Düzeninde Uluslararası Hukuk”, Değişen Dünyada İnsan, Hukuk ve Adalet içinde, Edip F.Çelik’e Armağan, İstanbul, 1995, s.366 vd.

¹⁷ a) **TANÖR, BÜLENTYÜZBAŞIOĞLU, NECMİ**, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, 2.Baskı, İstanbul, 2001, s.473.

b) AYM, kuruluşundan 2003 yılı sonuna kadar 61 kararında uluslararası sözleşmelere gönderme yapmış, bunlardan 37’sinde İHAS’a, 4’ünde de İHAM kararlarına yer verilmiştir, bkz., **GEREK, ŞAHNAZ, AYDIN ALİ RIZA**, “Türk Anayasa Yargısında İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin Yeri”, Amme İdaresi Dergisi, C. 37, s.3 Eylül 2004’ten ayrı bası, s.87.

Mahkeme, İHAS ile Anayasanın uyumlu olduğu durumlarda, Sözleşmeden, denetlediği kuralın anayasaya aykırı olduğunu saptarken yararlandığı gibi, kuralı anayasaya uygun bulurken de yararlanmışır¹⁸. AYM'nin uluslararası belgeleri "Anayasaya uygunluk denetiminde dayanılmamakla birlikte değerlendirilmede gözetilen uluslararası belgeler"¹⁹ olarak değerlendirmesinin sonucu, hukukun politika kıskacında²⁰ şekillendiği süreçlerde, Mahkemenin, ulusal anayasa ve yasa hükümlerini İHAS'a ve içtihatlarına uygun yorumlayacak yerde, Sözleşme hükümlerini iç hukuk hükümlerine uygun yorumlamak yolunu seçmesine neden olmuştur²¹. Bu da, İHAM içtihatlarına neredeyse hiç başvurmayan AYM'nin pozitivist ve statükocu bir konuma yerleşmesi²², ulusal egemenlikçi tavrından ödün vermemesi²³ anlamına gelmiştir. Söz konusu süreçlerde, aynı zamanda, Sözleşme-Anayasa çatışması ya da Sözleşme-Yasa çatışması hallerinde, Sözleşmenin *bağımsız ölçü norm olarak doğrudan uygulanması* söz konusu olamamıştır²⁴.

Anayasa Mahkemesi, 1997 yılında verdiği bir kararında, uluslararası anlaşmaların yasa ile eşdeğer olduğu görüşünü açıkça ifade etmiştir²⁵:

"Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrasında, usulüne göre yürürlüğe ko-

¹⁸ Örneğin bkz. *TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU*, s.474, dp.97,98'deki kararlar; *TEZİÇ*, s.8, dp.3'teki kararlar.

¹⁹ Anayasa Mahkemesi, 23.9.1996, E.1996/15,K.1996/34,AMKD, S.32/2, s.807 (*TURHAN, MEHMET*; "Değişen Egemenlik Anlayışının Hak ve Özgürlüklerin Korunmasına Etkileri ve Türk Anayasa Mahkemesi", *Anayasa Yargısı*, 20, Ankara, 2003, s.227, dp.32).

²⁰ *ÇAĞLAR, BAKIR*, *Anayasa Bilimi - bir çalışma taslağı*, İstanbul, 1989, s.4.

²¹ *TURHAN*, s.226-227; *ÇAĞLAR*, anlaşmaların iç hukuka uygun yorumunu, yargı organlarının ürettiği yeni bir çatışma normu olarak nitelendirmektedir, *Normatif*, s.119.

²² *ARSLAN, ZÜHTÜ*, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasa Yargısı: Uyum Sorunu ve Öneriler*, *Anayasa Yargısı*, 17, Ankara, 2000, s.285.

²³ *ERKUT, CELAL*, *Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı*, İstanbul, 2004, s.144.

²⁴ *TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU*, s.477.

²⁵ a) Anayasa Mahkemesi, 27.2.1997, E.1996/55, K.1997/33, RG.24.3.2001.

b) AYM Başkanı Mustafa Bumin, "...Kimi ülkelerde uluslararası antlaşmaların yasa üstü ve hatta anayasa üstü normlar olduğunun kabul edilmiş olmasına ve doktrinde de bu yönde görüşler bulunmasına karşın, Anayasa'nın 90. maddesinden bu sonucu çıkarmak olanaksızdır. Anayasa Mahkemesi kararlarında da açıklandığı gibi, uluslararası antlaşmaların ulusal yasalarımıza üstünlüğü bulunmamaktadır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi, uluslararası antlaşmalara kararlarında "destek norm" olarak başvurmakta ve bu antlaşmalarla milli yasalar arasında çatışma veya çelişki bulunması halinde iç hukukumuzda ait iki yasa arasında çelişki olması durumunda izlenecek yöntemle (örneğin, özel yasa - genel yasa, önceki yasa - sonraki yasa gibi) uyumsuzluğa çözüm getirilmesi gerektiğini kabul etmektedir. Anayasa'nın 90. maddesinde öngörülen kural ve buna göre mahkemelerce geliştirilen içtihatlarla göre, ulusal yasalarımızla Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi arasında çatışma bulunması halinde mahkemelerce sözleşme hükümleri uygulanamamakta, bireyler, uluslararası hukuktan doğan haklarını ulusal yargı organları aracılığıyla elde edememeleri sonucu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurumaktadırlar" demıştır, *Anayasa Yargısı*, 18, Ankara, 2001, s.3.

nulmuş uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu belirtilmiş ve bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamayacağı kurala bağlanmıştır. Kimi ülkelerde, uluslararası anlaşmaların yasaüstü ve hattâ Anayasaüstü normlar olduğunun kabul edilmiş olmasına ve doktrinde de bu görüşün savunulmasına karşın, Anayasa'nın 90. maddesinden bu sonucu çıkarmak olanaklı değildir. Anayasa'da çıkarılacak bir yasanın yürürlükte bulunan bir anlaşmaya aykırı olamayacağı yolunda bir kurala yer verilmemiştir. Bu nedenle, anlaşma kuralına aykırı bir yasa çıkarılması olanaklıdır. Böyle bir yasanın, uluslararası sorumluluğu gerektirse dahi, iç hukuk bakımından geçerli olacağı da kuşkusuzdur.

İç hukuk yönünden; anlaşmalar ile yasalar arasında herhangi bir çatışma olması ve yorum yoluyla çözüm bulunamaması durumunda iç hukuka ait iki yasa arasındaki çatışmada uygulanacak kurallarla sorunun çözümü gerekir”.

Elbette AYM kararlarının genel değerlendirmesini anayasa hukukçularına bırakmak gerekir, fakat söz konusu süreçlerde, vergi yasalarının anayasaya uygunluk denetiminde, İnsan Hakları Sözleşmelerinin “destek ölçü norm” olarak dahi kullanılmadığı ayrıca belirtilmelidir²⁶.

bb. Danıştay

Danıştay'ın bu konuda verilmiş çok sayıda kararı yoksa da, uluslararası anlaşmaların ulusal hukuka üstünlüğünün kabul edildiği kararları²⁷ ve İHAS'ın doğrudan uygulandığı²⁸ veya ulusal yasanın yorumunda destek ölçü norm olarak kullanıldığı kararları²⁹ olmuştur. Bu çerçevede, Danıştay, uluslararası anlaşmaların iç hukukta yasalar üstü bir konumda olduğunu ve yürütme ve yargı organları için bağlayıcı nitelik taşıdığını söylemiştir.

Buna karşılık, Danıştay'ın İHAS'ı ne doğrudan ne de dolaylı olarak uyguladığı bir vergi davası olmamıştır.

cc. Yargıtay

Yargıtay, uluslararası hukuk kurallarından sadece yardımcı kaynak olarak yararlanmış, kararlarının asıl dayanağı olarak iç hukuku esas almış-

²⁶ a) Bkz., **YALTI SOYDAN, BİLLUR**, “Taxation and European Convention on Human Rights in Turkey”, European Taxation, Vol.42, no.2, February 2002.

b) AYM'nin İHAS, 4 no.lu Protokole değinen VUK, 359 kararını saklı tutmak gerekir, Anayasa Mahkemesi, E.2002/55, K.2003/8, 11.3.2003, RG.16.12.2003, 25318.

²⁷ Danıştay, 5.D., 22.5.1991, E.1986/1723, K.1991/933, D.D, S.84-85, s.325.

²⁸ Danıştay, 5.D., 22.5.1991, E.1986/1723, K.1991/933, D.D, S. 84-85, s.325; Danıştay, 1.D., 22.4.1992, E.1992/136, K.1992/147, D.D, S.86, s.53.

²⁹ Danıştay, 3.D., 22.11.1978, E.1978/1158, K.1978/1213, D.D, S.34-35, s.194; Danıştay, İBK, 7.12.1989, E.1988/6, K.1989/4, D.D, S.78-79, s.50.