

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ
BİREYSEL BAŞVURU YOLUYLA ÇÖZÜMÜ

Mehmet BAYRAKTAR

Danışman
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR-2019

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

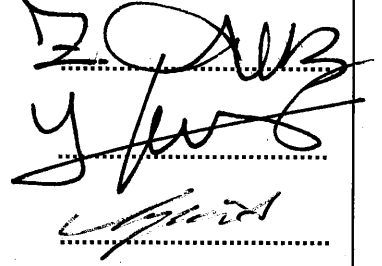
Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Mehmet BAYRAKTAR
Öğrenci No : 2014800437
Tez Başlığı : Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Bireysel Başvuru Yoluyla Çözümü

Savunma Tarihi : 17.10.2019
Danışmanı : Prof.Dr.Zeynep ARIKAN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	- Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr.Yusuf KILDİŞ	- Dokuz Eylül Üniversitesi
Dr.Öğr.Üyesi Ayşe ATILGAN YAŞA	- Celal Bayar Üniversitesi

İmza



Mehmet BAYRAKTAR tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği / oy çokluğu () ile kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Erkan GÖKSU
Müdür V.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Bireysel Başvuru Yoluyla Çözümü**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

..../..../.....

Mehmet BAYRAKTAR

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Bireysel Başvuru Yoluyla Çözümü

Mehmet BAYRAKTAR

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Devletin egemenlik gücüne istinaden aldığı ve herkesin mali gücüne oranla kamu giderlerini karşılamak adına vermekle yükümlü olduğu vergi; tarh edilmesinden tahsil edilmesine kadar geçecek olan aşamalarda kimi zaman vergi idaresi ile vergi mükellefi/sorumlusu açısından anlaşmazlıkların yaşanmasına neden olmaktadır. Bu anlaşmazlıklar uygulamada vergi uyuşmazlığı olarak nitelendirilmektedir.

Söz konusu uyuşmazlıklar idari aşamada ve yargı aşamasında olmak üzere iki farklı mercide çözüme kavuşturulabilmektedir. “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Bireysel Başvuru Yoluyla Çözümü” başlıklı çalışmamızın birinci bölümünde vergi uyuşmazlıklarına ve çözüm yollarına ilişkin genel bilgilendirme yapılacaktır; ikinci bölümünde ise vergi uyuşmazlıklarının bireysel başvuru yolu olarak vergi mahkemesi nezdindeki çözümü incelenecek ve 2012–2018 yılları arasında vergi mahkemesinde yapılan başvurulara ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

Çalışmamızın son bölümünde ise 5982 sayılı yasa ile Türk Anayasa Yargısı içerisinde yer bulan bireysel başvuru müessesinin genel bilgilendirmesi yapıldıktan sonra vergi uyuşmazlıklarında bireysel başvuru müessesinin uygulanabilirliği incelenecek ve 2012–31.05.2019 tarihleri arasında bireysel başvuru yoluyla çözüme kavuşturulan uyuşmazlıklar incelenerek değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, Vergi Mahkemesi, Bireysel Başvuru, Anayasa, Anayasa Mahkemesi.

ABSTRACT
Master's Thesis
Resolving Tax Disputes through Individual Application in Turkey
Mehmet BAYRAKTAR

Dokuz Eylul University
Graduate School of Social Sciences
Department of Finance
Fiscal Law Program

The tax that the State receives on the basis of its sovereign power and that everyone is obliged to pay in order to cover public expenses in proportion to their financial power; sometimes causes disputes between the tax administration and the taxpayer. In practice, these disputes are considered as tax disputes.

These disputes can be settled by two different authorities, administrative and judicial. In the first part of our study titled “Resolving Tax Disputes through Individual Application in Turkey”, a general information regarding the tax disputes and remedies will be presented; in the second part, the solution of the tax disputes brought before the tax court as an individual application will be examined and evaluations will be made regarding the applications to the tax court between 2012-2018.

In the last part of our study, after presenting a general information about the manner of individual application which is included in the Turkish Constitutional Judiciary with the Law No. 5982, the applicability of the individual application method regarding tax disputes will be examined and the disputes resolved through individual application process between 2012 and 31.05.2019 will be scrutinized and evaluated.

Keywords: Tax Dispute, Tax Court, Individual Application, Constitution, Constitutional Court.

TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ BİREYSEL BAŞVURU YOLUYLA ÇÖZÜMÜ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
EKLER LİSTESİ	xiii
GRAFİKLER LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞI, VERGİ UYUŞMAZLIĞINA NEDEN OLAN ETKENLER VE UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE GÖREVLİ YARGI ORGANLARI

1.1. UYUŞMAZLIK VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI	3
1.1.1. Uyuşmazlık Kavramı	3
1.1.2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı	3
1.2. VERGİ UYUŞMAZLIĞINA NEDEN OLAN ETKENLER	5
1.2.1. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı	6
1.2.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı	7
1.2.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı	8
1.2.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı	9
1.2.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı	10
1.2.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı	12
1.2.2. Vergi İncelemeleri	13
1.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması	14
1.2.4. Matrahın Düşük Beyanı	15
1.2.5. Verginin Ödenmemesi	16

1.2.6. Diğer Nedenler	17
1.3. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜM YOLLARI	17
1.3.1. Vergi Uyuşmazlığının İdari Aşamada Çözümü	18
1.3.2. Vergi Uyuşmazlığının Yargı Aşamasında Çözümü	20
1.4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMÜNDE GÖREVLİ YARGI ORGANLARI	20
1.4.1. Vergi Mahkemeleri	21
1.4.2. Bölge İdare Mahkemeleri	22
1.4.3. Danıştay	23

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE BİREYSEL BAŞVURU YOLU OLARAK VERGİ MAHKEMESİNE BAŞVURU

2.1. BİREYSEL BAŞVURU YOLU OLARAK VERGİ MAHKEMESİNDE DAVA AÇILMASI	26
2.1.1. Dava Konusu Yapılabilecek Uyuşmazlıklar ile Dava Açabilecek Olanlar	26
2.1.2. Dava Açma Süresi	28
2.1.3. Davanın Görülmesinde Hâkim Olan İlkeler	30
2.1.4. Dava Süreci	36
2.1.4.1. Dava Dilekçesinin Hazırlanması	36
2.1.4.2. Yetkili Mahkemeler	37
2.1.4.3. Bir Dilekçe ile Dava Açılabilecek Haller	38
2.1.4.3.1. Bir Dilekçe İle Birden Fazla İdari İşleme Karşın Dava Açılabilmesi	38
2.1.4.3.2. Birden Fazla Kişinin Bir Dilekçe İle Dava Açabilmesi	39
2.1.4.4. Dava Dilekçesinin Verilebileceği Yerler	39
2.1.4.5. Duruşma Talebi	40
2.1.4.6. Davaya İlişkin Karar Verilmesi	40
2.2. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI	41
2.2.1. Olağan Kanun Yolları	41
2.2.1.1. İstinaf Yolu	42
2.2.1.2. Temyiz Yolu	43
2.2.2. Olağanüstü Kanun Yolları	45
2.2.2.1. Kanun Yararına Temyiz	45
2.2.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi	46
2.3. BİREYSEL BAŞVURU YOLUYLA VERGİ MAHKEMELERİNDE GÖRÜLEN DAVALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	48
2.3.1. 2012 – 2015 Yılları Arasında Açılan Dava Sayıları ve Dava Türleri	48
2.3.2. 2016 – 2018 Yılları Arasında Açılan Dava Sayıları ve Dava Türleri	49
2.3.3. Vergi Mahkemelerinde Davaların Görülme Süreleri	50

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ANAYASA YARGISI, BİREYSEL BAŞVURU YOLU VE VERGİ
UYUŞMAZLIKLARININ ANAYASA YARGISI NEZDİNDE BİREYSEL
BAŞVURU YOLUYLA ÇÖZÜMÜ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. ANAYASA YARGISI VE BİREYSEL BAŞVURU YOLU	53
3.1.1. Anayasa Yargısı Kavramı	53
3.1.1.1. Anayasa Yargısı Modelleri	54
3.1.1.1.1. Denetim Sistemine Göre	55
3.1.1.1.1.1. Amerikan Modeli	55
3.1.1.1.1.2. Avrupa Modeli	56
3.1.1.1.2. Denetim Zamanına Göre	57
3.1.1.1.2.1. Önleyici Denetim	57
3.1.1.1.2.2. Düzeltici Denetim	58
3.1.1.1.3. Denetim Yollarına Göre	59
3.1.1.1.3.1. İptal Yolu	60
3.1.1.1.3.2. İtiraz Yolu	61
3.1.1.1.3.3. Bireysel Başvuru Yolu	62
3.1.2. Türk Anayasa Hukuku Açısından Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu	62
3.1.2.1. Türkiye’de Bireysel Başvuru Yolunun Gelişimi	62
3.1.2.2. Bireysel Başvuru Yolunun Özellikleri	64
3.1.2.3. Türk Anayasa Yargısı Açısından Bireysel Başvuruya Konu Olabilecek Haklar	64
3.1.2.4. Bireysel Başvuru Yolunda Başvuru Usulü ve Başvuruların Değerlendirilmesi	68
3.1.2.4.1. Bireysel Başvuru Yapılmasına İlişkin Genel Bilgiler	68
3.1.2.4.2. Bireysel Başvurunun Kabul Edilebilirlik Şartları	69
3.1.2.4.3. Bireysel Başvurunun Kabul Edilmezlik Sebepleri	71
3.1.2.4.4. Bireysel Başvuruların Anayasa Mahkemesi Nezdindeki İnceleme Aşamaları ve Anayasa Mahkemesince Verilebilecek Kararlar	77
3.1.3. Türk Anayasa Mahkemesinin Yapısı, Görev ve Yetkileri	81
3.1.3.1. Anayasa Mahkemesinin Yapısı	81
3.1.3.2. Anayasa Mahkemesinin Görev ve Yetkileri	82
3.1.4. 23.09.2012 - 31.03.2019 Tarihleri Arasındaki Bireysel Başvuru Müessesesinin Değerlendirilmesi	85
3.1.4.1. Yıllara Göre Bireysel Başvuru Sayıları ve Sonuçlanan Başvuru Sayıları	85
3.1.4.2. Yıllara Göre Derdest Bireysel Başvuru Sayıları	87
3.1.4.3. Sonuçlanan Başvuruların Karar Türüne Göre Dağılımı	89
3.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE ANAYASA YARGISI NEZDİNDE BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN UYGULANABİLİRLİĞİ	90
3.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü Açısından Bireysel Başvuru Müessesesi	90

3.2.2.Bireysel Başvuru Müessesesi Açısından Vergi Uyuşmazlıklarına Uygulanabilecek Haklar	92
3.2.2.1. Adil Yargılanma Hakkı	92
3.2.2.2. Etkili Başvuru Hakkı	93
3.2.2.3. Mülkiyet Hakkı	94
3.2.2.4. Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı	96
3.2.2.5. Özel Hayatın Gizliliği ve Konut Dokunulmazlığı	98
3.3. ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURUYA KONU VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	99
3.3.1. 23.09.2012 – 31.05.2019 Tarihleri Arasında Anayasa Mahkemesi Nezdinde Bireysel Başvuruya Konu Vergi Uyuşmazlıklarının İstatistiksel Değerlendirilmesi	99
3.3.1.1. Yargılamanın Sonucuna Göre	100
3.3.1.2. Yargılama Sonucunda Verilen Kararlar İle Hak Kaybının Giderilmesi Açısından	100
3.3.1.3. Yargılamanın Süresi Açısından	100
3.3.1.4. Yargılama Sonucunda Verilen Kararın Veriliş Şekli Açısından	101
3.3.2. Bireysel Başvuru Yoluyla Sonuçlandırılan Vergi Uyuşmazlıklarından Örnek Karar İncelemesi	101
3.3.3. Bireysel Başvurusu Kabul Edilen Vergi Uyuşmazlıklarına Ait Anayasa Yargısı Sonuçlarının Değerlendirilmesi	112
3.3.3.1. Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi	112
3.3.3.2. Vergi İdaresi, Mükellef ve Yargı Organları Açısından Değerlendirilmesi	114
SONUÇ	117
KAYNAKÇA	121

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AIHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AY	Anayasa
AYM	Anayasa Mahkemesi
DEÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi Kanunu
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Vergi Yargısında Davacı Olabilecekler ve Dava Konuları	s.27
Tablo 2: Vergi Yargılamasına Hâkim Olan İlkeler	s.30
Tablo 3: Bireysel Başvuruya Konu Olabilecek Hak ve Özgürlükler	s.66
Tablo 4: Anayasa Mahkemesinin Görev ve Yetkileri	s.82
Tablo 5: Yıllara Göre Bireysel Başvuru Sayıları ve Sonuçlanan Başvuru Sayıları	s.85
Tablo 6: Yıllara Göre Derdest Bireysel Başvuru Sayıları	s.87
Tablo 7: Açıkça Dayanaktan Yoksun Olması ve Başvuru Yollarının Tüketilmemesi Gerekçeli Örnek Karar İncelemesi	s.102
Tablo 8: Mülkiyet Hakkı İhlali Olduğu Hükmedilen Başvurunun İncelenmesi	s.103
Tablo 9: Makul Sürede Yargılanma Hakkının İhlal Edildiğine Hükmedilen Başvurunun İncelenmesi	s.105
Tablo 10: Konu Bakımından Yetkisizlik Kararı Verilen Başvurunun İncelenmesi	s.108
Tablo 11: Kabul Edilmezlik Kararı Verilen Başvurunun İncelenmesi	s.110

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Anayasa Yargısı Modelleri	s.54
Şekil 2: Anayasa Yargısının Denetim Yollarına Göre Sınıflandırılması	s.58
Şekil 3: Anayasa ile Güvence Altına Alınan Temel Hak ve Özgürlükler	s.64
Şekil 4: Bireysel Başvuruda Kabul Edilmezlik Sebepleri	s.71
Şekil 5: Anayasa Mahkemesi Nezdinde Bireysel Başvuruların Değerlendirilmesinde Görevli Birimler	s.77
Şekil 6: Bireysel Başvurunun Esastan İncelenmesi Neticesinde Verilebilecek Kararlar	s.78



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Vergi Mahkemesi Nezdinde Davaların Görülme Süresi s.50

Grafik 2: Sonuçlanan Başvuruların Karar Türüne Göre Dağılımı s.88



EKLER LİSTESİ

EK-1: Dava Dilekçesi Örneği	ek s.1
EK-2: 2012 - 2015 Yılları Arasında Açılan Dava Sayıları Ve Dava Türleri	ek s.2
EK-3: Vergi Dava Türlerinin Yılı İçindeki Toplam Dava Sayısına Oranları	ek s.3
EK-4: 2016 - 2018 Yılları Arasında Açılan Dava Sayıları Ve Dava Türleri	ek s.4
EK-5: Bireysel Başvuru Formu	ek s.5
EK-6: Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Anayasa Mahkemesine Nezdindeki Bireysel Başvuru Sonuçları	ek s.14
EK-7: Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Anayasa Mahkemesine Nezdindeki Bireysel Başvuruların Karara Bağlanma Süreleri	ek s.16

GİRİŞ

Devletin vatandaşı ve/veya vatandaşı olmamasına karşın mükellefi olan gerçek kişi ile tüzel kişi arasında vergileme açısından organik bir bağı bulunmaktadır. Bu bağ günümüzde meydana gelmeyen insanlık tarihi kadar eski olan bir bağıdır.

Söz konusu bağı anlaşılmaması için verginin tarihine bakıldığında ilk çağdan bugüne kadar verginin alındığı veya verildiği görülmektedir. Geçmişte güç sahibi olan kabile reisine, aşiret reisine, krala, derebeyine verilen bir hediye olarak görünen vergi, zamanla gönüllülük esasından mecburen verilen bir değer hüviyeti kazanmıştır.

Günümüzde verginin yasalarla belirlenmiş herhangi bir tanımı olmamakla birlikte farklı tanımlamaların yapılabilmesi mümkündür. Örneğin, Tosuner ve Arıkan'a göre; vergi, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu tüzel kişilerin, egemenlik gücüne dayanarak, mali, ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlarla, yükümlülerden, mali güçlerine göre, bireysel karşılığı olmaksızın, kanunlara uygun olarak ve hukuki cebir altında alınan parasal ödemelerdir¹ şeklinde tanımlanmışken Jaze'e göre; modern devletlerde vergi kişilerden toplumsal menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle değişmez kurallara talep edilen parasal kıymetlerdir².

Genel olarak; devletin var olan iktidar gücüne dayanarak vatandaşlarından aldığı veya devletin yapacak olduğu/yaptığı hizmetlerden faydalananlardan aldığı değer olarak kabul edilen vergiyi şu ifade ile tanımlamak yerinde olacaktır. "Vergi; devletin vergilendirme yetkisine istinaden kamu tüzel kişiliklerinin yapacak olduğu değişik nitelikteki kamusal harcamalarını karşılamak adına geri vermemek üzere cebren tahsil ettiği parasal değerdir."

Verginin meydana gelmesinden vergi idaresine intikaline kadar süreç literatürde vergilendirme süreci olarak adlandırılmaktadır. Bu süreç, sosyal bir olay olması nedeniyle vergi idaresi ile mükellef arasında her zaman uyum sağlanamamaktadır. Maddi olarak bir kayıp yaşayacak olan mükellef ile vergiyi tahsil

¹ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2013, s.47.

² Aytaç Eker ve Kamil TÜĞEN, **Kamu Maliyesine Giriş**, 6. Baskı, Tolga Matbaası, Ankara, 1995, s.153'ten aktaran; Salih GÜRBÜZ, **Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, s.4.

edecek olan vergi idaresi arasında kimi zaman uyuşmazlık yaşanmaktadır. Yaşanılan uyuşmazlıklar idari aşamada çözüme kavuşturulduğu gibi yargı mercilerine taşınarak da çözümlenebilmektedir.

Bu çalışmamızda “5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile hukuk düzenimiz içerisinde yer bulan bireysel başvuru müessesesi ve vergi uyuşmazlıklarının Anayasa Mahkemesi nezdinde çözüme kavuşturulması hususunun yanı sıra uyuşmazlıkların başka bir bireysel başvuru yolu olan vergi mahkemesi nezdinde çözüme kavuşturulması hususları ele alınacaktır.

Çalışmamızın birinci bölümünde vergi uyuşmazlığı kavramının tanımı yapıldıktan sonra vergi uyuşmazlığına neden olan etkenlerin neler olduğu incelenecek ve uyuşmazlıkların çözüm yolları hakkında kısa bir bilgilendirme yapılarak uyuşmazlığın yargı aşamasında çözümünde yetkili olan yargı organlarına değinilecektir.

İkinci bölümde ise, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bireysel başvuru yolu olarak vergi mahkemesi nezdinde dava açılmasına ilişkin süreçler (dava konusu olabilecek uyuşmazlıklar, dava açmaya yetkili olanlar, dava dilekçesinin hazırlanması dava açma süresi, vb.) ele alınacaktır. Bölümün devamında 2012 – 2018 yılları arasında vergi mahkemelerinin bakmakla yükümlü olduğu davalara ilişkin istatistiki bilgiler verildikten sonra değerlendirilme yapılacaktır.

Çalışmamızın üçüncü bölümü olan son bölümünde ise anayasa yargısının tanımı yapıldıktan sonra Türk Anayasa Yargısında bireysel başvuru müessesesi ele alınacaktır. Akabinde ise, Türk Anayasa Mahkemesinin işleyiş koşulları hakkında bilgilendirme yapılacak ve 23.09.2012 – 31.03.2019 tarihleri arasında bireysel başvuru müessesesinin istatistiki incelemesi yapılacaktır. Bölümün ikinci kısmında bireysel başvuru müessesesinin vergi uyuşmazlıklarına uygulanabilirliği incelenecek olup son yani üçüncü kısmında ise 23.09.2012 – 31.05.2019 tarihleri arasında Anayasa Mahkemesi nezdinde bireysel başvuruya konu olan vergi uyuşmazlıklarının istatistiki incelemesi, örnek karar incelemesi yapıldıktan sonra değerlendirilmesi yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞI, VERGİ UYUŞMAZLIĞINA NEDEN OLAN ETKENLER VE UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜNDE GÖREVLİ YARGI ORGANLARI

Çalışmamızın bu bölümünde vergi alacaklısı (devlet) ile vergi mükellefi (borçlusu) ve/veya vergi sorumlusu arasında meydana gelen uyuşmazlığın ne olduğu, uyuşmazlığa neden olan etkenlerin neler olduğu ve uyuşmazlığın çözüm yolları açıklanmıştır.

1.1. UYUŞMAZLIK VE VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI

Vergi uyuşmazlığına değinmeden önce uyuşmazlık mefhumunun ne olduğu hususunda fikir sahibi olmak, vergi uyuşmazlığını daha anlaşılabilir kılacaktır. Bu nedenle öncelikle uyuşmazlık kavramı tanımlanacak ardından da vergi uyuşmazlığının tanımlaması yapılacaktır.

1.1.1. Uyuşmazlık Kavramı

Uyuşmazlık sözlük anlamı bakımından “uyuşmama” durumudur. Hukuki anlamda uyuşmazlık ile gündelik hayatta kullanılan uyuşmazlık kavramı anlam itibariyle aynı manada kullanılmaktadır.

Bu itibarla uyuşmazlık bir konu üzerinde taraf olanların ortak bir paydaşta buluşamayarak kendilerinin haklı olduğunu iddia etmeleri neticesinde fikir birliğine varılamaması durumudur.

1.1.2. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Değişen dünya düzeninde devletin sorumlulukları da bu değişime paralel olarak artmıştır. Devlet artık sadece sağlık, güvenlik, eğitim ve adalet hizmetlerinin sağlamasından sorumlu olan devlet rolünden çıkmış, devlete çeşitli görevler yüklenmiştir.

2709 sayılı Anayasa'nın 2 nci maddesinde yer alan "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir." hükmüne istinaden devlet üstlendiği sorumlulukları yerine getiren sosyal bir devlettir.

Sosyal devlet olmanın bir takım gerekleri de bulunmaktadır. Bu gerekler;

- Ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması,
- Gelir dağılımında adaletin sağlanması,
- Yoksullukla mücadele edilmesi,
- Fırsat eşitliğinin sağlanması,
- Sosyal güvenlik mekanizmasının kurularak tam ve muntazam çalışmasının sağlanması,
- İşsizlikle mücadele edilmesi ve tam istihdamın sağlanması şeklinde kısaca sıralanabilecektir.

Bu itibarla devletin yukarıda sıralanan gerekleri optimum seviyede yerine getirebilmesi için mali anlamda çok güçlü bir yapıda olması gerekmektedir. Güçlü bir mali yapının öncelikli şartlarından biri de yapmakla yükümlü olduğu hizmetleri yerine getirebilmek için sürekli bir gelirin olmasıdır.

Bilindiği üzere devletin birçok gelir kalemi bulunmaktadır. Ancak bu gelir kalemlerinden en büyüğü ve önemlisi hiç şüphesiz ki vergilerdir. Devlet gelecek döneme ilişkin giderlerini hesaplarken elde etmeyi arzuladığı vergi gelirlerini de eksiksiz olarak tahsil etmek istemektedir. Bunun için Arıkan'ın da belirttiği üzere Türk Vergi Sisteminin;

Vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımının sağlanması; optimal vergi hasılatının sağlanması; kayıtdışı ekonominin asgari düzeye indirilerek, kontrol altına alınması; sosyal dengelerin kurulması ve sürdürülmesi; ekonomik kalkınma ve fiyat istikrarının sağlanması; tahsil edilen vergilerin kamusal yarar için kullanılması; vergiye gönüllü uyumun azami düzeye çıkarılması; uluslararası rekabeti gözeterek, haksız rekabeti önleyecek düzenlemelere gidilmesi; sistemin mükellefleri teşvik edici uygulamalara yönelmesi; sistemin mükellefler ve uygulayıcılar açısından sade, açık, anlaşılır, karmaşa oluşturmayacak ve mevzuat sistematigi ile bütünlüğü bozmayacak uygulamaları hedeflemesi; hukuki altyapıya uygun düzenlemeler yapılması; mükellef haklarına saygı duyulması; mükelleflerin yaptıkları vergisel hatalar ve ödevleri konusunda sistemin eğitici, aydınlatıcı ve yol gösterici³

³ Zeynep Arıkan, "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirmesi ve Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, 2005, s. 152.

olacak şekilde kurgulanması gerekmektedir.

Homo economicus (iktisadi insan) olan birey ise her daim sahip olduğu gelirden veya servetten bir kayıp yaşamamak istemektedir ve istemeyecektir. Ancak unutulmamalıdır ki Anayasanın “Vergi Ödevi” başlıklı 73 üncü maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” denilerek herkesin vergi vermesi gerektiği karara bağlanmıştır. Bu nedenle vergi idaresi de vergi gelirlerini planladığı şekilde kayıpsız olarak tahsil etmek arzusundadır. Bu durum nedeniyle verginin doğmasından tahsil edilmesine kadar geçen süre zarfında mükellef veya mükellef adına hareket eden sorumlu ile vergi idaresi arasında bazı zamanlarda anlaşmazlıklar yaşanabilmektedir.

Bu bağlamda vergi uyuşmazlığı; devletin vergilendirme yetkisine dayanarak vergilendirme işlemlerini yaparken vergi kanunlarının yanlış yorumlanması, yanlış, hata ve bunun gibi nedenlerden dolayı vergi idaresi ile vergi mükellefi ve sorumluları arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklardır⁴ veya vergilendirme yetkisine sahip olan merkezi ve yerel idareler ile bu idarelere karşı vergi yükümlülüğü çerçevesinde taraf olan yükümlü arasında, yetki ve görevlerin yerine getirilmesinde hukuk kurallarına aykırı hareket dolayısıyla ortaya çıkan görüş ayrılıklarıdır⁵ şeklinde tanımlanabilir.

1.2. VERGİ UYUŞMAZLIĞINA NEDEN OLAN ETKENLER

Vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasında vuku bulan uyuşmazlığın vergilendirme sürecinde yaşandığı aşikârdır. Buna göre, tarh edilen verginin ilgiliye tebliğ edilmesi, verginin tahakkuk etmesi ve tahakkuk eden verginin de vergi alacaklısı tarafından tahsil edilmesi aşamaları her zaman uyuşmazlığın yaşanma ihtimalinin olduğu aşamalardır.

Bu süreçte mükellef ile vergi idaresi (alacaklısı) arasında değişik nedenler ile uyuşmazlıklar meydana gelebilmektedir. Vergi mükellefinin incelemeye alınması nedeniyle matrah farkının ortaya çıkması durumunun mükellef tarafından kabul edilmemesi; mükellefe gönderilen vergi ceza ihbarnamesinin hatalı düzenlenmesi

⁴ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014, 2014, s. 2.

⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2011, s. 4.

nedeniyle ödenmesi gereken tutarda mutabık kalınamaması ve benzer durumlar vergi uyumsuzluğuna örnek olarak verilebilir.

Genel olarak sürekli bir değişim halinde olan dünya düzenine paralel olarak vergi idaresince yapılan düzenlemelerin vergi mükelleflerince tam olarak idrak edilememesi veya mükellefe ait bir işlemin vergi mevzuatımızda herhangi bir karşılığının bulunmaması vergi uyumsuzluklarının başlıca sebepleri olarak belirtilebilir.

Çalışmamızın bu bölümünde vergi uyumsuzluklarına neden olan etkenlere değinmenin konunun anlaşılabilirliğini arttıracakı düşünülmektedir.

1.2.1 Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı

Devlet yükümlü olduğu hizmeti karşılamak amacıyla kamu gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Vergi gelirleri de kamu gelirlerinin içerisinde payı en büyük olan gelir kalemidir. Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği gelirdir. Arıkan'ın da belirttiği üzere; Demokratik ülkelerde devlet kamu harcamalarının gerekli kıldığı gelirleri vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar. Vergilendirme yetkisinin kullanımı siyasi bir zorunluluktur⁶.

Bu ifadeden de anlaşılıyor ki devlet harcamaları için hükümlanlık yetkisini kullanarak vergi salmakta mecburdur. Vergilendirme yetkisi geniş ve dar anlamda olmak üzere iki farklı şekilde tanımlanabilmektedir. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin sadece vergi koymaya ilişkin kullandığı yetkidir. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise, vergi gelirlerinin yanı sıra devletin kamu giderlerini karşılamak için vergi ve diğer mali yükümlülükleri (resim, harç, parafiskal gelir vb.) koymaya ilişkin kullanmış olduğu yetkidir. Anayasa Mahkemesi 20 Ekim 2000 tarih ve 24206 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan E:1997/62, K:1998/52 T:16.9.1998 sayılı kararında vergilendirme yetkisini ve kapsamını şu şekilde tanımlamıştır:

⁶ Zeynep Arıkan, "Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37. Seri.

Vergilendirme yetkisi, devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiili güçten kaynaklanmaktadır. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gereksinim duyulan mali kaynakların sağlanması amacıyla kullanılan vergilendirme yetkisi, dar anlamda, devletin, kamu gelirlerinden sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini, geniş anlamda ise, çağdaş devletin güvenlik, adalet ve eğitim gibi geleneksel görevlerinin yerine getirilmesinin yanında, ekonomik, sosyal, kültürel ve diğer alanlara katkısının gerektirdiği giderleri karşılamak için gerçek ve tüzelkişilere getirdiği her türlü malî yükümlülüğe ilişkin yetkisini kapsamaktadır. Bu yetkiye dayanarak, kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınan vergi, Anayasa'nın 73. maddesine göre gerçek ve tüzelkişilerin yasalarla belirlenmek koşuluyla malî güçlerine göre yerine getirmek zorunda oldukları bir yükümlülüktür⁷.

2577 sayılı kanunun (İYUK) 2 nci maddesinin (a) fıkrasında, idari işlemler hakkında konu, şekil, yetki, sebep ve amaç yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından iptal davası açılabilceği belirtilmiştir. Vergilendirme (tarh) işlemi de, yukarıda belirtildiği gibi, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari bir işlem olduğundan, bu işleme karşı belirtilen sebeplerle dava açılabilir. Bu sebepler aşağıda açıklanmıştır⁸.

1.2.1.1. Vergilendirme İşleminin Yetki Yönünden Hukuka Aykırılığı

Mükelleflerin sosyal ve ekonomik durumlarına müdahale olan verginin salınmasından tahsil edilmesine kadar geçen süreçte belirli normlar hiyerarşisince işlem tesis edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle Anayasamızda “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinde “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” denilmek suretiyle devletin keyfiyete dayalı olarak herhangi bir şekilde vergi alamayacağı veya alınmakta olan bir vergiyi kaldıramayacağı hükme bağlanmıştır. Bu ilke literatürde, “Vergilerin Kanuniliği” ilkesi olarak yer almaktadır.

Yasama organının faaliyeti sonucu uygulamaya konulan vergilere ilişkin iş ve işlemler vergilerin kanuniliği ilkesinden aldığı güç ile vergi idaresi tarafından yerine getirilmektedir. Vergi idaresinin vergi kanunları gereğince iş ve işlem tesis etme gücüne “yetki” denilmektedir.

⁷ 20.10.2000 tarih 24206 sayılı Resmi Gazete, Yargı Bölümü, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2000/10/20001020.htm#8> (Erişim Tarihi: 02.04.2019)

⁸ Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 62.

Vergi alacaklısının (idaresinin) yasalardan almış olduğu yetkiyi hangi konu üzerinde; hangi zaman diliminde ve nerede uygulayacağı hususları yetkinin konu, zaman ve yer bakımından olup olmadığı hususudur.

Konu bakımından vergilendirme yetkisi, yasa ile belirlenmiş olan vergiye ilişkin kararların hangi idari makam tarafından alınacağı hususunu ifade etmektedir. Örneğin; belediyelerce yürütülen Emlak Vergisi ile ilgili işlemlerin, sadece Gelir Vergisine ilişkin yetkili kılınmış bir idari birim tarafından yapılması, bu işlemleri konu bakımından yetki yönünden hukuka aykırı kılmaktadır⁹.

Zaman bakımından vergilendirme yetkisi ise uygulamaya konulan vergi yasasına ilişkin iş ve işlemlerin hangi zaman aralıklarında yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu nedenle vergi idaresi vergisel işlemleri yasalar ile belirlenmiş olan sürelerde yapmakla yükümlüdür. Aksi takdirde idare zaman bakımından yetkisiz işlem tesis etmiş olacaktır. Örneğin tahakkuk zamanaşımına uğrayan vergi için tahakkuk fişinin düzenlenmesi veya tahsil zamanaşımına uğramış vergi içinde işlem tesis etmesi zaman bakımından yetkisiz işlemdir.

Yer bakımından vergilendirme yetkisi ise, vergi dairesinin konu bakımından yetkili olduğu coğrafi alan içerisinde işlem tesis etmesi gerektiğini ifade etmektedir. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunumuza göre bu verginin, mükellefinin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından tarh edileceği hükme bağlanmıştır. Ancak kanunda sayılan istisnalar dışında mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerdeki değil de, başka bir yerdeki vergi dairesi tarafından vergilendirme işleminin yapılması¹⁰ tesis edilen işlemin yer bakımından yetkisiz olduğu anlamını taşımaktadır.

1.2.1.2. Vergilendirme İşleminin Konu Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergilerin konusu; elde edilen gelir, yapılan harcamalar ve sahip olunan servettir¹¹. Başka bir ifadeyle verginin konusu, vergi kanunlarına göre verginin üzerinden alındığı, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur, şeklinde tanımlanabilir. Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak,

⁹ Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 53.

¹⁰ Kızılot ve Kızılot, s. 53.

¹¹ Asuman Altay, **Kamu Maliyesi Teorisi, Gelişimi ve Kapsamı**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 165.

verginin konusunun kanunla tespit edilmiş olması gerekmektedir. Vergiler, adlarını genellikle konularından almaktadırlar. Örneğin; gelir vergisinin konusu gelirdir. Bina vergisinin konusu, yapıldığı madde ne olursa olsun Türkiye sınırları içindeki her türlü sabit tesistir¹².

Bu bağlamda, vergi idaresince sadece konusu belli olan ve konusu ile niteliği bakımından aynı nitelikte olan vergiler mükelleften talep edilebilir. Örneğin elde edilen gelir nedeniyle Gelir Vergisi alınabilir. Elde edilen gelir ile satın alınan ve adına tescil edilen bir taşıt için bireyden Gelir Vergisi talep edilemez kişiden Motorlu Taşıtlar Vergisi talep edilebilir. Eğer ki adına tescil edilen taşıt için Gelir Vergisi talep edilmesi konu bakımından yetkisiz bir işlem olacaktır.

Vergilendirme işleminin konu bakımından hukuka aykırı olması hususunda başlıca şu noktalar önem arz etmektedir:

- Verginin konusunu oluşturan iktisadi unsurun verginin uygulanabilirliği açısından imkânsız olmaması gerekmektedir. Örneğin, yasal düzenlemeler ile vergiden muaf tutulan tüzel kişilikten genel hükümler çerçevesinde vergi alınamayacak olmasıdır. Diğer bir deyişle, söz konusu tüzel kişilikten vergi istemek hukuka aykırılığı meydana getirecektir.
- Verginin konusunun mer'î mevzuat hükümlerine aykırı olmaması gerekmektedir. Aksi takdirde istenilen vergi konu bakımından hukuka aykırı olacaktır.
- Vergilendirme işlemini gerektiren sebep ile verginin konusu arasında illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Eğer ki aralarında herhangi bir illiyet bağı kurulamamışsa, istenilen vergi konu bakımından hukuka aykırılık teşkil edecektir.

1.2.1.3. Vergilendirme İşleminin Şekil Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme yetkisinin kullanımı açısından mükellef ile vergi idaresi arasında uyuşmazlığın yaşandığı durumlardan biri de şekil yönünden hukuka aykırılık durumudur.

Vergi idaresinin yapmış olduğu vergilendirme ile ilgili işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu duruma gelinceye kadar, izlenmesi ve uyulması gereken yol, usul hazırlık çalışmaları ve incelemeleri şekil

¹² Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s. 41.

unsurunu ifade etmektedir. Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergilendirme işlemlerinin belirli usul kurallarına göre yapılması hem vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğini sağlar, hem de vergi alacağının güven altına alınması için vergi idaresine izlemesi gereken yolu gösterir¹³.

Vergilendirme işleminin tesis edilmesinden önce bazı hazırlıkların yapılması, belli makamların görüşlerinin alınması öngörülmüş olabilir. Bu durumlarda hazırlayıcı işlemlerin kanuna uygun bir şekilde yapılmamaları vergilendirme işleminin şekil yönünden hukuka aykırı olması sonucunu doğurur¹⁴.

Örneğin Danıştay 11. Dairesi E.1998/1890 K.200/29 T. 12.1.2000 sayılı kararında; Vergi Mahkemesinin, vergi dairesince 1996 yılına ilişkin inceleme esnasında defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefe kaçakçılık suçu cezalı olarak katma değer vergisi salınmasına ilişkin tebligatlarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile belirlenmiş olan tebligat hükümlerine riayet edilmediğini belirterek¹⁵ salınan vergi ve cezalarının terkinini hükmeden kararını onaylamıştır. Vergi dairesi vergilendirme işleminde uyması gereken şekil şartlarına uymadığı için hukuken şekil yönünden yetkisiz davrandığını karara bağlamıştır. Benzer bir kararda Danıştay 4. Dairesince verilmiştir. Söz konusu daire E. 1990/2787 K.1993/1340 sayılı kararı ile ortağı olduğu şirket üzerinde temsile yetkisi bulunmayan bir ortağa yapılan tebligatı “Şirketi temsile yetkili olmayan ortağa yapılan tebligatın hiçbir hukuki sonucu yoktur.” diyerek şekil yönünden hukuka aykırı bularak hükümsüz kılmıştır.

1.2.1.4. Vergilendirme İşleminin Sebep Yönünden Hukuka Aykırılığı

Vergilendirme işleminin İYUK’un 2 nci maddesi gereğince iptal edilebilecek durumlardan biri de tesis edilen işlemin sebep yönünden hukuka aykırılık teşkil etmesidir.

¹³ Kızılot ve Kızılot, s. 55.

¹⁴ Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 63.

¹⁵ Söz konusu kararda belirtildiği üzere; tebligat vergi dairesince memur eliyle mükellefin işyerinde çalıştığı belirtilen E.S.’ye yapılmıştır. Mükellef de adı geçen E.S. ile arasından herhangi bir işçi – işveren bağının olmadığını hatta tanımadığını; 14.05.1997 tarihli Sosyal Sigortalar Kurumundan alınan işyerine ait dört aylık bordro dökümünde de görüleceği üzere işyerinde K.K. çalıştığını belirterek yapılan tebligattan haberi olmadığını belirtmiştir. Bu iddiayı çürütecek nitelikteki belge vergi dairesince ibraz edilemediğinden Vergi Mahkemesinin vermiş olduğu terkin kararı Danıştay 11. Dairesince onanmıştır.

İdareyi işleme sevk eden ve işleminden önceki hukuki durum ile maddi olay sebep olarak nitelendirilmektedir. Vergilendirme işleminde sebep unsuru “hukuki sebep” ve “maddi sebep” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hukuki sebep mer’i kanun hükmünü ifade ederken; maddi sebep ise vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir.

Vergiyi doğuran olay, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 19 uncu maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre vergiyi doğuran olay; vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar, daha açık ifade ile belirtmek gerekirse vergiyi doğuran olay kanunda yer alan fiilin veya hukuki durumun gerçekleşmesi ile meydana gelmektedir.

Örneğin; kişilerin elde etmiş oldukları ücretlerin Gelir Vergisine tabi olduğu yönündeki kanun hükmü, ücreti vergilendirmeye yönelik tarh işleminin hukuki sebebi; Hasan ERSÖZ’ün D.E.Ü.’de çalışması karşılığı ücret elde etmesi ise söz konusu tarh işleminin maddi sebebidir¹⁶.

Vergilendirme işleminin, sebep unsuru bakımından sakat olmaması için, hem vergiyi doğuran olayın hem de hukuki durumun, yürürlükteki kanun hükmüne uygun olması gerekmektedir.

Vergilendirme işleminin sebep yönünden hukuka aykırı olmaması için tipiklik içerisinde olması gerekmektedir. Tipiklik, vergiyi meydana getiren olayın yasaya uygun olması durumudur. Aksi takdirde tesis edilen işlem hukuka aykırı olduğundan iptal edilmesi gerekecektir.

Yukarıdaki örnekte Hasan ERSÖZ, ücret geliri elde etmediği halde kendisine vergi salınması halinde maddi sebep gerçekleşmediğinden tipiklik şartına aykırı bir durum ortaya çıkacak ve yapılan tarh işlemi sebep yönünden hukuka aykırı olacaktır¹⁷.

¹⁶ Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 64.

¹⁷ Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 65.

1.2.1.5. Vergilendirme İşleminin Amaç Yönünden Hukuka Aykırılığı

Amaç kelime anlamı ile ulaşılmak istenilen sonuç, gaye, maksat ve hedeftir. Vergilendirme işlemi de devletin üstlenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmek için kendisine kaynak yaratmak amacıyla yerine getirilen idari bir işlemdir. Buradaki amaç toplumun ihtiyacı olan kamusal mal ve/veya hizmetlerin sağlanmasıdır. Unutulmamalıdır ki devlet sadece kamu geliri elde etmek amacı ile vergilendirme yetkisini kullanmaz. Anayasa ile hüküm altına alınan sosyal devlet olmanın gereği olarak mali olmayan amaçları da yerine getirmek için vergilendirme yetkisini kullanmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, gerek mali amacın yerine getirilmesi gerekse mali olmayan amacın yerine getirilmesi olsun ikisinde de toplum yararının optimum seviyeye ulaştırılması amaçlanmaktadır. Kaldı ki devlet var olan yetkilerinin hiçbirini kamu yararı haricinde belli bir kişinin veya zümrenin özel amacına yönelik kullanmaz.

Vergilendirme işlemlerinde kural olarak bir işlemin kamu yararı amacıyla yapılıp yapılmadığına araştırmaya gerek yoktur. Çünkü kanunda sebebin gösterilmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin kanunda sebebi açıkça gösterilen işlemi yapıp yapmama konusunda bir takdir yetkisi olmadığından işlemi yapacaktır. Bu nedenle işlemin amaç yönünden kanun yararına uygun olarak yapılıp yapılmadığı araştırılmaz. Kanun, sebebin gerçekleşmesi halinde kamu yararının da gerçekleşeceğini varsaymıştır. Sebep işlemi kanunda açık değilse işlemin kamu yararı amacı doğrultusunda yapılması gerekir. Bu durumda sebep ve amaç unsurları birbirlerine karışmaktadır. Sebep unsurunun açık olmadığı durumlarda vergi idaresi bir vergilendirme işlemini ancak kamu yararını gerçekleştirmek için yapabilir¹⁸.

Aksi takdirde yapılacak olan işlem amaç yönünden hukuka aykırılık teşkil edeceğinden iptal edilmesi gerekecektir.

¹⁸ Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 66.

1.2.2. Vergi İncelemeleri

Günümüzde vergiler genel olarak beyana esas olmak üzere tahsil edilmektedir. “Beyan esasında yükümlüler bir vergilendirme dönemine ilişkin kazançlarını vergi yasalarında belirlenen şekillerde tespit ederek, kazanç toplamını beyanname ile bildirirler vergi idaresi de bildirilen bu matrah üzerinden idari bir işlem ile ödenecek vergi miktarını hesaplayarak vergiyi tahsil eder.”¹⁹ Ancak unutulmamalıdır ki mükellef kimi zaman olması gerekenden daha az miktarda vergi verme gayreti ile farklı yollara başvurabilmektedir. Bu aşamada da vergi idaresi beyana esas olarak tahsil edilen verginin doğruluğunu saptamalıdır ki en önemli gelir kaynağından herhangi bir kayba uğramasın.

Devlet gelirlerinde bir kayba uğramamak adına farklı yöntemler ile kamu gelirlerinin doğruluğunu araştırmaktadır. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaya yönelik olarak kullanılan en etkili yöntemlerden birisi de vergi incelemesidir²⁰.

Vergi incelemesinin; vergiyi doğuran olayın gerçek durumunun ortaya çıkartılmasında ve uğranılan hazine kaybının önlenmesinde büyük önemi bulunmaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanununda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir²¹.

213 sayılı VUK’un 134 üncü maddesinde “vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” denilerek tanımlanmıştır.

Vergi incelemesi ile mükellefçe beyan edilen matrahın dolayısıyla verginin doğruluğu araştırılmaktadır. Eğer mükellef tarafından vergiye konu herhangi bir gelir matrah dışı bırakılmış ise bunun tespiti de vergi incelemesinin amacı içerisinde yer almaktadır.

Vergi incelemesi belirli sınırlar içerisinde yapılmaktadır. Bu sınırların ne olduğu ise yasalar ile düzenlenmiştir. Böylelikle mükellefin güvenliği sağlanmakla birlikte vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarında keyfiyete dayalı olarak yetkisiz

¹⁹ Şener İşbilir, **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2008 s. 24.

²⁰ Engin Hepaksaz, Şaban Ertekin, “Türkiye’de Vergi Türleri İtibariyle Vergi İncelemeleri ve İdari Vergi Cezalarının Analizi”, **VI. International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series**, s. 264

²¹ Fazıl Tekin ve Ali Çetinkaya, **Vergi Denetimi**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 173.

hareket etmeleri engellenmektedir. Örneğin incelenen vergilendirme döneminin ne olduğu, hangi tür vergilerin inceleme konusuna girdiği vergi incelemesi için çizilen sınırlardan bazılarını oluşturmaktadır.

İnceleme esas itibarıyla mükellefin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden yapılmaktadır. Ancak inceleme elemanı gerek gördüğü takdirde inceleme konusuna ilişkin başka kaynaklardan da yararlanabilir. İnceleme sonucunda inceleme elamanınca vergi inceleme raporu düzenlenmektedir. Düzenlenen inceleme raporu vergi idaresi ile mükellefin uyuşmazlığının meydana getiren kaynaktır. Örneğin; inceleme raporu ile mükellef tarafından beyan edilen vergi matrahından daha fazla bir miktarda bir matrah tespit edilir ise matrah farkı için vergi dairesince tarhiyat yapılmaktadır. Yapılan tarhiyat mükellef tarafından kabul edilmez ise uyuşmazlık meydana gelmiş olmaktadır.

Genel ifade ile vergi incelemesi sonucu hazırlanan vergi inceleme raporunun mükellefçe; aleyhine hususları ihtiva eden tespitlerin gerçeği yansıtmadığı veya lehine ilişkin hususları ihtiva etmediğinden bahisle yapılan tarhiyatların ve kesilen cezaların yasal olmadığının belirtilerek uyuşmazlığın yaşanmasıdır.

Uyuşmazlığın ortaya çıkmasında temel etken vergi incelemesi olmasına rağmen, tek başına vergi incelemesinin dava konusu yapılması mümkün değildir. Yapılan inceleme sonucu düzenlenen inceleme raporu da davaya konu edilemez. İncelemeye dayalı olarak vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemleri davaya konu olabilir. Bu durumda vergi incelemesinin tek başına davaya konu olamayacağı; ancak dava konusu olabilecek vergi tarhi ve/veya ceza kesme işleminin “dayanağı” niteliğini taşıdığı görülmektedir.²²

1.2.3. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması

Hatalı tarh işlemi, mükellef ile idare arasında uyuşmazlık doğurabilen başlıca nedenlerden biridir.

Vergiye dair hesaplarda veya vergilendirme işleminde yapılan hatalar nedeniyle fazla ve/veya eksik verginin tarh edilmiş olması ve cezanın kesilmesi farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir.

²² Kızılot ve Kızılot, s. 58.

213 sayılı VUK'un "Hesap Hataları" başlıklı 117 nci maddesinde tadat edilen hatalar ve "Vergilendirme Hataları" başlıklı 118 inci maddesinde sıralanan hatalar ile hatalı tarhiyat veya ceza kesme işlemi tesis edilmiş olabilir.

Hesap hataları başlıklı 117 nci maddeye göre;

"Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmak üzere matrah hatalarının; vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması nedeniyle vergi miktarında hataların; aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması suretiyle verginin mükerrer olması hatalarının;"

Vergilendirme Hataları başlıklı 118 inci maddesine göre de;

"Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması yoluyla mükellefin şahsında hataların; açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması ile mükellefiyette hataların; açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması ile mevzuda hataların; aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olması nedeniyle vergilendirme veya muafiyet döneminde hataların" yapılarak mükellef ile uyumsuzluğun doğmasına sebep olunmasıdır.

1.2.4. Matrahın Düşük Beyanı

Beyana dayalı vergilerde beyan edilen matrahın kimi zaman vergi dairesince düşük bulunması uyumsuzluğun sebebini oluşturmaktadır. Vergi idaresi beyan edilen matraha bağlı olarak ödenecek olan vergiden daha yüksek tutarda vergi almak istediğinde veya alınması gerektiğini düşündüğünde, matrahın arttırılmasını talep etmekte veya olması gereken matrahın tespiti için inceleme elemanının görevlendirilmesini sağlamak veya takdir komisyonu marifetiyle yeni matrahı kendisi tespit etmektedir.

Tesis edilecek böyle bir işlem nedeniyle oluşacak yeni matrah mükellef tarafından; ya çok yüksek olduğundan bahisle ya da zaten kendisi tarafından beyan edilen matrahın doğru olduğu gerekçesiyle kabul edilmemektedir. Bu durumda da vergi uyumsuzluğu meydana gelmiş olmaktadır.

Vergi idaresi ile mükellef arasında uyumsuzluğa neden olan matrah farkı hususu değişik nitelikteki iş ve işlemler ile meydana gelebilmektedir. Örneğin, alım satım konu bir taşınmaz için beyan edilen gayrimenkul değerinin piyasa koşullarında oluşan değerden düşük olması anlaşmazlığa neden olacaktır. Beyan edilen düşük değer ile alım-satım harcının ve/veya veraset ve intikal vergisinin düşük ödenmesinin sağlanması amaçlanmaktadır. Bu durumda da idare yukarıda belirtildiği üzere gerek inceleme elemanı gerekse takdir komisyonları vasıtasıyla olması gereken matrahı tespit ederek vergi ve benzeri gelir kaybını engellemek isteyecektir. Bu olay özelinde vergi idaresini matrahın arttırılması gerektiği düşüncesine yönelten hususlara bakıldığında, piyasa koşullarında inşa edilen taşınmazın inşa maliyetinin yüksek olması veya taşınmazın bulunduğu lokasyon nedeniyle beyan edilen değer daha yüksek olması gerektiği düşüncesi etken olmaktadır.

Vergi idaresi ile mükellef arasında matrahın düşük beyan edilmesine bağlı olarak yaşanan uyumsuzluklar sadece gayrimenkul alım – satımına bağlı olmayıp diğer gelir unsurları ile de bağıntılı olabilmektedir. Örneğin çok işlek bir cadde üzerinde faaliyette bulunan bir işletmenin düşük beyanlı matrahı da uyumsuzluğa neden olabileceği gibi serbest meslek faaliyeti ile uğraşan mükellefin aynı faaliyet konusunda iştigal eden serbest meslek mensuplarının beyan ettiği matrahtan daha düşük matrah beyan etmesi uyumsuzluğa sebep olabilmektedir.

1.2.5. Verginin Ödenmemesi

Vergilendirme sürecinin son aşaması; verginin artık vergi idaresi tarafından tahsil, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından da ödenme aşamasına geldiği aşamadır. 213 sayılı VUK'un “Ödeme Zamanı” başlıklı 111 inci maddesine göre “Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir.” denilmek suretiyle tahakkuk eden vergilerin ödenme süreleri karara bağlanmıştır.

Buna göre vergi sorumlusu veya mükellefi belirlenen süre zarfında vergisini ödemez ise vergi alacaklısı (idaresi) tahakkuk eden verginin tahsil edilmesi için süreçleri işletmeye başlayacaktır. Bu aşama da tahakkuk eden vergi alacaklısı tarafından cebren tahsil edilmesi için kanun yollarının işletilmesi aşamasıdır.

Vergi uyuşmazlıkları da bu aşamada meydana gelmektedir. Örneğin vergi idaresi tarafından talep edilen vergi ve/veya cezasına karşın mükellef ve/veya vergi sorumlusu çalışmamızın 1.2.3. numaralı başlığında incelenen hususlar doğrultusunda idare ile uyuşmazlık yaşayacaktır. Yaşanılacak olan uyuşmazlık sadece çalışmamızın 1.2.3. başlığında belirtilen hususlar ile sınırlı kalmayıp talep edilen vergi veya cezanın ödendiğinden veya zamanaşımına uğradığından bahisle de yaşanabilecektir.

1.2.6. Diğer Nedenler

Vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında yaşanılacak olan uyuşmazlıklar sadece yukarıda sıralanan nitelikteki uyuşmazlıklar ile sınırlandırılmaz. Sürekli etkileşim içinde olan paydaşların vergilendirme süreci içerisinde yaşayacak oldukları uyuşmazlıklar çok çeşitli olabilmektedir. Vergilendirme süreci içerisinde mükellef veya sorumlunun vergi ödeme konusunda duyarsız olması ya da tesis edilen işlemlerden kaynaklanabilmektedir.

1.3. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜM YOLLARI

Verginin taraflarının yaşadığı uyuşmazlıkların neler olduğu ve nelerden kaynaklandığı çalışmamızın önceki bölümünde incelenmiştir. Bu bölümde ise var olan ve gelecekte sürmeyecek olan uyuşmazlığın çözüm yollarının neler olduğu incelenecektir. Vergi idaresinin yapmış olduğu ve borçlandırıcı bir niteliği olan vergi tarhı, bazen vergi borçlusu tarafından kabul edilmeyerek uyuşmazlığa neden olmaktadır. Bu nedenle; vergi borçlusu, vergi alacaklısı tarafından yapılan tarh işlemi idari ve/veya yargı aşamasında yapacak olduğu itirazların neticelenmesine kadar kesinlik kazanmamaktadır. İşte bu nedenle vergi idaresinin yapmış olduğu ve vergi borçlusu tarafından kabul görmeyen tarh işlemlerinden kaynaklı uyuşmazlıklar kimi zaman yargısal yollar ile çözüme kavuşturulabildiği gibi kimi zamanda vergi idaresi

ile vergi borçlusunun karşılıklı yapacak oldukları fedakârlıklara bağlı olarak idari aşamada çözümlenebilmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde ülkemizde uygulanmakta olan vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü ve vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümünün ne şekilde yapıldığı ana hatları ile incelenecektir.

1.3.1. Vergi Uyuşmazlığının İdari Aşamada Çözümü

Vergi uyuşmazlıklarında iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan biri alacaklı taraf olan devlet veya yetkilendirilen kamu kuruluşu diğer tarafta ise borçlu olan mükellef veya mükellef adına hareket eden vergi sorumlusu bulunmaktadır.

Taraflar arasındaki bu ilişkinin ortaya çıkış şekli açısından tarafların çıkarları birbirine ters düşmektedir. Yani devlet kendi çıkarları doğrultusunda vergi gelirlerini artırmak isterken, mükellefler ne yapıp edip daha az vergi ödemeyi yollarını aramaktadırlar²³.

Uyuşmazlığa konu vergi tarhiyatının mahkemeler nezdinde çözümlenmek istemesinin hem vergi mükellefi açısından hem de vergi idaresi açısından maliyetleri ve sorunları bulunmaktadır.

Söz konusu sorunların ve maliyetlerin neler olduğuna bakıldığında ise;

- Vergi idaresi ile vergi borçlusu ve/veya sorumlu açısından emek ve zaman kaybının olduğu,
- Yargı organlarının iş yükünün artmasına neden olması,
- Vergi idaresi açısından bakıldığında dava konusu edilen vergi alacağının dava neticesinde hiç alınamaması riskinin yanı sıra uzun yıllar yargılamanın devam etmesi nedeniyle elde edilen verginin öngörülen zamanda hazineye intikalinin sağlanamama olasılığının bulunduğu,
- Yine vergi borçlusu açısından bakıldığında idari çözüm yolunun tercih edilmemesi nedeniyle yargılama sonucunda verginin tamamının yanı sıra işleyecek olan faizini de ödemek zorunda kalacağı, görülmektedir.

²³ Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 73.

Uyuşmazlıkların idari yollar ile çözümlenmeden yargıya taşınmasının beraberinde getireceği sorunlar ve maliyetler olduğu gibi uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi taraflara bazı faydalar sağlamaktadır.

Sağlanacak olan faydaların neler olduğu incelendiğinde ise;

- En büyük fayda her iki taraf içinde yaşanmakta olan uyuşmazlığın neticelenmekte olduğu,

- Yargı organlarının iş yükünü arttırmadan çözümün elde edilmesi,

- Vergi borçlusu açısından bakıldığında tercih edilen idari çözüm yolu (uzlaşma, pişmanlık ve cezada indirim) ile ödemek zorunda kalabileceği vergi cezalarının bir kısmından kurtulmakta olduğu,

- Vergi idaresi açısından bakıldığında dava konusu edilen vergi alacağının dava neticesinde hiç alınamaması riskinin yanı sıra uzun yıllar yargılamanın devam etmesi nedeniyle elde edilen verginin öngörülen zamanda hazineye intikalinin sağlanamama olasılığının ortadan kalktığı,

- Uyuşmazlığın dava yoluyla çözüme kavuşturulmak istenilmesi durumunda yaşanılacak emek ve zaman kaybının yaşanmayacağı gözlemlenmektedir.

Bu nedenlerden dolayı idari çözüm yolları çerçevesinde yer alan müesseselerin –barışçıl çözüm- olarak da adlandırılması mümkün olup, bundan amaç; uyuşmazlığın bir yargı mercii önünde çekişme konusu haline getirilmemesi ve yargının yükünün hafifletilmesidir²⁴.

İşte bu uygulamaya, yani idarenin mükellefle kuracağı iyi bir diyalogla uyuşmazlıkları karşılıklı anlaşma yolu ile kısa sürede ve az masraflı sonuçlandırılmasına vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi denmektedir²⁵.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi için uygulamada yer alan müesseseler;

- Vergi Hatalarının Düzeltilmesi
- Uzlaşma
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
- Pişmanlık ve Islah

²⁴ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 7.

²⁵ Kızılot ve Kızılot, s. 65.

- Cezalarda İndirim
- İzaha Davet'tir.

1.3.2. Vergi Uyuşmazlığının Yargı Aşamasında Çözümü

Uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi bölümünde de belirtildiği üzere idari çözüm yolları hem mükellef açısından hem de vergi idaresi açısından önemli faydaları olan çözüm yoludur. Ancak bütün çabalara rağmen bu yolun yeterli olmadığı hallerde, uyuşmazlıkların çözümü için yargı mercilerine başvurma ihtiyacı doğmaktadır²⁶.

Vergi ya da ceza borçlusu ile kamu alacaklısının oluşan vergi uyuşmazlıklarını yargı aracılığıyla çözülmesine "yargısal çözüm yolları" denilmektedir. Vergi mükellefi ve ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında oluşan uyuşmazlıkların idari yollarla çözülemediği durumlarda vergi yargı organları aracılığıyla çözüme ulaştırılması vergi yargısının temel işlevidir²⁷.

Çalışmamızın bundan sonraki kısmında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görevli yargı organlarının neler olduğu kısaca anlatılacaktır.

1.4. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMÜNDE GÖREVLİ YARGI ORGANLARI

Türk Vergi Yargısı açısından, “2575 sayılı Danıştay Kanunu” ve “2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun” yürürlüğe konularak devrim niteliğinde bir değişiklik gerçekleştirilmiş olup “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu” ile de gerçekleştirilen değişikliklerin bütünleştirilmesi sağlanmıştır.

Bu çerçevede, vergi yargılamasında görevli yargı organları da idari yargı ile bütünleşmiş bir yapı arz eder. İdari yargı alanında 1982 yılında gerçekleştirilen

²⁶ Karakoç, s. 15.

²⁷ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998, s. 184.

kapsamlı değişiklikler ve yeni düzenlemeler çerçevesinde, genel olarak iki dereceli bir yargı düzenin benimsendiği söylenebilir²⁸.

Türk vergi yargısı içerisinde yapılan düzenlemeler sonucunda görev yapan vergi yargı organları şu şekildedir;

- Vergi Mahkemeleri
- Bölge İdare Mahkemeleri
- Danıştay

Buna itibarla, vergi yargılaması alanında genel yetkili ilk derece mahkemesi Vergi Mahkemeleridir. Vergi Mahkemelerinin 5.000 TL’yi aşan kararlarına karşı “istinaf” yoluyla Bölge İdare Mahkemelerine ve Bölge İdare Mahkemelerinin 117.000 TL’yi aşan kararlarına karşı da “temyiz” yoluyla Danıştay’a başvurulabilir²⁹.

Vergi yargı organlarının görev alanları ve sorumluluklarına genel olarak aşağıda açıklanmıştır.

1.4.1. Vergi Mahkemeleri

2576 sayılı “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun” ile kurulan bu mahkemeler idari yargı sistemi içerisinde görev yapan birinci derece mahkemeleridir. Bu mahkemeler İçişleri Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşü alınmak ve bölgelerin coğrafi konumlarının yanı sıra iş hacimlerinin dikkate alınması suretiyle Adalet Bakanlığı tarafından kurulmaktadır. Kurulan mahkemelerin yargı çevrelerinin değiştirilmesi veya kaldırılması hususunda yetkili merci ise Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu’dur.

Mahkemenin görevleri 2576 sayılı kanunun 6 ncı maddesi ile belirlenmiştir. Buna göre vergi mahkemeleri;

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

²⁸ Kızılot ve Kızılot, s. 292.

²⁹ Adnan Gerçek ve Esra Uygun, **Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s. 2.

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

(c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümlemekle yükümlü kılınmışlardır.

Vergi mahkemeleri genel olarak kurul olarak karar vermesine karşın 2576 sayılı yasanın 7/2 nci maddesi ile istisna getirilmiştir. Mezkur maddeye göre, “6 ncı maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri” kırk dört bin³⁰ Türk Lirasını aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözülür.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 15.11.1985 tarih ve E.1985/12 K.1985/12 sayılı kararında tek hakimle sonuca bağlanması gereken bir davanın kurul olarak sonuca bağlanmasının temyizen incelenmesinde kararın bozulmasına yönelik geçerli bir gerekçe olarak kabul etmiştir.

1.4.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Vergi Mahkemelerinde olduğu gibi Bölge İdare Mahkemeleri de İçişleri Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşü alınmak ve bölgelerin coğrafik konumlarının yanı sıra iş hacimlerinin dikkate alınması suretiyle Adalet Bakanlığı tarafından kurulmaktadır.

6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 3. Maddesi ile 2576 sayılı kanunun 3. Maddesinde yapılan değişiklik ile idari yargıda istinaf kanun yolunun yapılandırılması amacıyla Bölge İdare Mahkemeleri’nin teşkilat yapısına, görevlerine, toplantı ve karar alma usulüne bu mahkemelerce atanacak başkan, daire başkanı ve üyelerin niteliklerine ve bu mahkemelerde kurulacak müdürlüklere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır³¹.

Yapılan değişiklik çerçevesinde 6545 sayılı kanunun 103 üncü maddesi ile Bölge İdare Mahkemelerinin görevlerini belirleyen 2576 sayılı kanunun 8 inci maddesi mülga olmuştur.

Bahse konu yasal düzenleme sonucunda Bölge İdare Mahkemelerinin görevleri; kendisine istinaf yoluyla gelen başvuruları karara bağlamak, sorumlu

³⁰ 2019 yılı için uygulanmakta olan tutar olup her yıl yeniden değerlendirilme oranı nazarınde değişmektedir.

³¹ Gerçek ve Uygun, s. 4

olduğu yargı çevresinde görev yapan idare ve vergi mahkemeleri arasında ortaya çıkan görev ve yetki anlaşmazlıklarını³² karara bağlamak ve diğer yasal düzenlemeler ile kendisine atfedilen görevleri yerine getirmek olarak ifade edilebilir.

1.4.3. Danıştay

Vergi yargılamasını da içeren idari yargı düzeninde üst derece yargı organı, Danıştay'dır.³³ 1868 yılında kurulan ve zaman içerisinde çeşitli değişiklikler geçiren Danıştay son şeklini 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile almıştır.

Mezkur kanunun 1 inci maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme mercii olduğu belirtilmiştir. Ayrıca Anayasanın 155/1 inci maddesine göre, Danıştay İdari Mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari merciiine bırakmadığı karar ve hükümler için son inceleme mercii kanunla gösterilen belli davalarda da ilk ve son derece mahkemesi konumundadır.³⁴

Biri idari olmak üzere toplam on iki dava dairesinden³⁵ oluşan Danıştay 2575 sayılı kanunun 23 üncü maddede belirtilen görevlerinin yanı sıra anılan kanunun 24 üncü maddesinde tadat edilen davalarda da ilk derece Mahkemesi olarak görev yapmaktadır.

2016/72 sayılı Danıştay Başkanlık Kurulu Kararı Gereğince; Dava dairelerinden Üçüncü, Dördüncü, Yedinci, Dokuzuncu Daireler vergi dava dairesi olarak görev yapacak olup;

- **Üçüncü Daire:** a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara, İstanbul Anadolu Yakası vergi dairelerinin taraf olduğu davaları çözümleyen vergi mahkemeleri ile Bursa, Edime, Kocaeli,

³² Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 53.

³³ Kızılot ve Kızılot, s. 300.

³⁴ Özge Türkbay, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları**, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 37.

³⁵ 31 Aralık 2016 tarih ve 29935 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Danıştay Başkanlık Kurulu'nun 2016/72 sayılı kararlı ile 15 daireden oluşan yapılanma içerisinde görev yapan dairelerden; On Birinci daire, 14 Eylül 2018 Tarih ve 30535 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Danıştay Başkanlık Kurulu'nun 2018/32 sayılı kararıyla, On Dördüncü ve On Beşinci daireler ise 7 Mart 2019 tarih ve 30707 (Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanan Danıştay Başkanlık Kurulu'nun 2019/25 sayılı kararıyla kapatılmıştır.

Sakarya, Tekirdağ vergi mahkemelerince verilen kararların istinaf yoluyla incelemesini yapan İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

b) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere ilişkin olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işleri,

• **Dördüncü Daire:** a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararları ile düzenleyici diğer işlemlere karşı açılan davaları,

b) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Ankara Bölge İdare Mahkemesi vergi dava dairelerince ve İstanbul Avrupa Yakası vergi dairelerinin taraf olduğu davaları çözümleyen vergi mahkemelerince verilen kararların istinaf yoluyla incelemesini yapan İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

• **Yedinci Daire:** a) Gümrük ve ithale ilişkin vergiler, gider vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını,

b) Özel tüketim vergisine ilişkin davalar ile temyiz başvurularını,

• **Dokuzuncu Daire:** a) Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Erzurum, İzmir, Konya ve Samsun Bölge İdare Mahkemelerinin vergi dava dairelerince verilen kararlara karşı yapılan temyiz başvurularını,

b) Damga vergisine, emlak vergisine, köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere, Harçlar Kanunu'na ilişkin davalar ile temyiz başvurularını"karara bağlamakla yükümlüdür. "Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulur, görüşme sayısı beş olup, kararlar çoğunlukla verilir."36

Danıştay bünyesinde görev yapan dava dairelerinin yanı sıra bir de Vergi Dava Daireleri Kurulu bulunmaktadır. Söz konusu kurul; vergi dava dairelerinin başkanları ile her vergi dava dairesinden iki yıl için Başkanlık Kurulu tarafından görevlendirilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur. İki yıllık süre sonunda Başkanlık Kurulunca, her iki kuruldaki üyelerin yarısı iki yıl süreyle yeniden görevlendirilirken, diğer yarısı kurullarda daha önce görevlendirilmeyen üyeler arasından yenilenerek oluşur.

³⁶ Gerçek ve Uygun, s. 5.

Kurula Danıştay Başkanı veya vekillerinden biri, bunların bulunmaması durumunda da kurul bünyesinde görev yapan dava daire başkanlarından en kıdemlisi kurula başkanlık eder.

Kurul toplantı görüşme ve karar sayısı on bir³⁷ olup kararlar oy çokluğu ile alınmaktadır.³⁸ Kurul 2575 sayılı kanunun 24 üncü maddesi gereğince Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak karara bağlanan davaların temyizen incelenmesinde görev yapmaktadır.

Danıştay bünyesinde görev yapan ve en üst karar merci olan birim ise İçtihatları Birleştirme Kurulu'dur.

Kurul dava daireleri ile İdari Dava Daireleri Kurulu ve Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararları arasında farklılık veya uyumsuzluk meydana gelmesi durumunda toplanmaktadır.

2575 sayılı kanunun 18 inci maddesi gereğince Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden kurulur. Toplanma ve görüşme yetersayısı en az otuz birdir. Toplantıda hazır bulunanlar çift sayıda olursa en kıdemsiz üye kurula katılmaz.

³⁷ Üye sayısı 13 iken 23.07.2016 tarih ve 29779 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6723 sayılı "Danıştay Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 11 olarak değiştirilmiştir.

³⁸ 2575 sayılı kanun Md. 17/4 "Bu toplantılarda hazır bulunanlar çift sayıda olursa en kıdemsiz üye kurula katılamaz."

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE BİREYSEL BAŞVURU YOLU OLARAK VERGİ MAHKEMESİNE BAŞVURU

2.1. BİREYSEL BAŞVURU YOLU OLARAK VERGİ MAHKEMESİNDE DAVA AÇILMASI

Çalışmamızın bu bölümünde vergi uyuşmazlıklarının vergi mahkemesi nezdinde bireysel başvuruya konu edilerek dava açılması ve çözümlenmesi aşamaları ele alınacaktır. Ayrıca vergi mahkemelerin iş yoğunlukları ve dava konularına ilişkin incelemeler yapılacaktır.

2.1.1. Dava Konusu Yapılabilecek Uyuşmazlıklar ile Dava Açabilecek Olanlar

Dava, yalın bir tanımla; bir başkası tarafından sübjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin, mahkemeden hukuki koruma istemesidir³⁹.

Dava hakkı, Anayasa ile teminat altına alınmıştır. Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir (Anayasa md. 36/1). Dava hakkı hukuki yarar ile sınırlıdır. Yani, mahkemenin bir davanın esası hakkında yargılama yapabilmesi için, davacının dava açmakta hukuki yararının bulunması gerekir. Mahkeme, iki taraf arasındaki ihtilafta ancak davacının dava açması üzerine bakar ve bu ihtilafta vereceği hüküm ile giderir⁴⁰.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi için vergi yargısı nezdinde dava hakkını kimlerin kullanabileceği VUK. 377’de belirlenmiştir.

Vergi davasının konusu ve kapsamı, vergi yargısının görev alanına giren vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tahsil aşamasındaki uyuşmazlıkları ile sınırlandırılmıştır. Bu bakımdan, “vergi davası” ifadesi, ikmalen, re’sen, idarece tarh edilen ya da bir başka şekilde ek tahakkuk konusu yapılan vergilerle bunlara ait ceza, faiz ve zamlara karşı açılan davaları gösterir⁴¹.

³⁹ Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı**, Hukuk Yayınları, İstanbul, 1995 s. 235.

⁴⁰ Karakoç, s.124.

⁴¹ Türkbay, s. 77.

Vergi davası açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan tarafından da verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Ülkemizde davacı olabilecekler ve dava konusu yapılacak konular Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1: Vergi Yargısında Davacı Olabilecekler ve Dava Konuları

Davacı Olabilecekler	Dava Açılacak Konular
Mükellefler ve Vergi Sorumluları	Tarh olunan vergiler
Kendisine Vergi Cezası Kesilenler	Kesilen cezalar
Vergi Daireleri	Tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlar
Belediyeler	Tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlar
Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği	Hazine ve Maliye, Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca yapılan bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri tespiti (Ticaret odaları, ayrıca takdir komisyonlarınca yapılan arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlara karşı dava açabilirler)
Ziraat Odaları	Takdir komisyonlarınca yapılan arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlar
Mahalle ve Köy Muhtarlıkları	Takdir komisyonlarınca yapılan arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlar

Kaynak: Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 142.

VUK madde 378/2’de belirtildiği üzere mükellefler, vergi hataları hariç olmak üzere kendilerince beyan edilen matrahlar ve tarh edilen vergilere ilişkin dava açamazlar.

Yukarıda yer alan düzenlemenin vergi hataları haricindeki diğer istisnası da ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelerdir. Yani mükellefler ihtirazi kayıtlarla vermiş oldukları beyannamelere konu matrah ve vergileri dava konusu yapabilmektedirler.

2.1.2. Dava Açma Süresi

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi için uyuşmazlık konusunun dava konusu yapılması gerekmektedir. Açılacak olan davanın da mer’i mevzuat ile belirlenen süreler içerisinde açılması esastır. Belirlenen süreler hak düşürücü süreler olması nedeniyle zamanında açılmayan/açılmayan dava nedeniyle vergi idaresi ile yaşanan uyuşmazlık mükellef aleyhine sonuçlanacaktır.

2577 sayılı İYUK’da dava açma süreleri genel ve özel dava açma süreleri şeklinde iki türlü dava süresi bulunmaktadır. Bunun dışında yasada belirtilen bazı özel durumların gerçekleşmesi halinde verilen ek sürelerde de dava açmak mümkün olabilmektedir⁴².

2577 sayılı İYUK Md.7’de yer alan “Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.” hükmü ile Danıştay ve idare mahkemelerinde 60 günlük bir süre belirlemiş iken vergi mahkemelerinde 30 günlük süre tayin etmiştir. Ancak bu süreler genel süreler olmakla beraber diğer özel kanunlarda belirlenen sürelerle riayet edilmesi gerektiğini mezkur madde ile vurgulamıştır. Buna göre özel kanunlarla belirlenen süreleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- İkmalen, idarece veya resen yapılacak tarhiyatlarda 30 gün;
- İdarece düzeltme yoluyla yapılan, resen yapılan tarhiyat, ihtirazi kayıtlarla yapılan beyanlara ya da tahakkuk ve kesilen cezalarda 30 gün;
- Ödeme emrine karşı 15 gün⁴³;

⁴² 7061 sayılı “Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” Md. 9

⁴³ Danıştay 4. Dairesi temyizden incelediği 13.11.2006 tarih ve E.2005 K.2006/2156 sayılı kararına konu davada “... özel yasasında yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava

- 6183 sayılı AATUHK kanunun 9 ve 13. maddelerine temas eden haklarında ihtiyati haciz uygulanan kişilerin ihtiyati hacze, haklarında ihtiyati tahakkuk uygulanan kişilerin ihtiyati tahakkuka karşı açacakları davalar da 7 gün⁴⁴;

- Emlak vergisine konu takdir komisyonlarınca belirlenen arsa ve arazi değerlerine karşın 15 gün;

Aleyhlerine tarhiyat yapılanların uzlaşma yoluna gitmeleri ve uzlaşmanın vaki olmaması halinde, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendilerine tebliğinden itibaren dava açma süreleri, uzlaşmaya konu olan ihbarnamenin kendilerine tebliğinden itibaren uzlaşmaya müracaat için harcanan gün sayısının dava açma süresinden düşülmesi suretiyle hesaplanır. Ancak bu sürenin 15 günden az kalması halinde, açılacak davalarda dava açma süresi olarak 15 gün esas alınır.

Burada tarhiyat sonrası uzlaşma müzakerelerine iştirak edip, uzlaşmaya varılamaması halinde dava açma süresi 15 gündür. Tarhiyattan önce uzlaşmalarda ise, uzlaşmaya varılmaması halinde, vergi dairesinden gelecek ihbarnameye göre; tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde dava açma tercihi kullanılabilir⁴⁵.

- Genel düzenleyici nitelikteki (bakanlar kurulu kararı, genel tebliğ vb.) işlemlere karşı Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakacak olduğu davalarda 60 gün;

Dava açma süresi;

- İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı,

Vergi, resim harçlar ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlar⁴⁶.

2577 sayılı İYUK'un "Sürelerle İlgili Genel Esaslar" başlıklı 8 inci maddesinde; "Süreler, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Tatil günleri sürelerle dahildir. Şu kadarki, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Bu Kanunda

⁴⁴ ALPASLAN, G. (20 Şubat 2017). Hukukihaber, Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri, <https://www.hukukihaber.net/vergi-yargisinda-dava-acma-sureleri-makale,5161.html>, (01.05.2019).

⁴⁵ ALPASLAN, G. (20 Şubat 2017). Hukukihaber, Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri, <https://www.hukukihaber.net/vergi-yargisinda-dava-acma-sureleri-makale,5161.html>, (01.05.2019).

⁴⁶ 2577 sayılı İYUK Md. 7/2

yazılı sürelerin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır.” denilmek suretiyle uygulama açısında uygulama birliğine ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir.

Dava açma süreleri, belirtilen sürelerin adli tatil dönemine rastlaması durumunda, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır⁴⁷.

2.1.3. Davanın Görülmesinde Hâkim Olan İlkeler

Vergi yargılamasının sağlıklı ve mevzuat dâhilinde gerçekleştirilmesini teminen vergi yargısının sahip olduğu bazı ilkeler bulunmaktadır. Vergi yargısı ilkeleri; vergi yargılamasında uyulması gereken usuller olarak kabul edildiğinde, İYUK, HUMK ve VUK’taki düzenlemeler dikkate alınarak aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁴⁸

Tablo 2: Vergi Yargılamasına Hâkim Olan İlkeler

1 – Yazılı Yargılama İlkesi
2 - İncelemenin Evrak Üzerinde Yapılması İlkesi
3 - Re’sen Araştırma İlkesi
4 - Toplu Yargılama Usulü İlkesi
5 - Delil Serbestisi İlkesi
6 - Kıyas Yapılmama İlkesi
7 - Hâkimlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkesi

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

⁴⁷ Gerçek ve Uygun, s. 10.

⁴⁸ Yaşar Ayyıldız, **Türk Vergi Yargısı**, Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 85.

Çalışmamızın bu bölümünde yukarıda sıralanan ilkeler ana hatları ile ele alınacaktır. Buna göre;

- **Yazılı Yargılama İlkesi:** 2577 sayılı kanunun 1/2 nci maddesine göre, vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulünün uygulanması ve incelemenin evrak üzerinde yapılması hususu hükme bağlanmıştır. Bu maddeye göre yargılamada yazılılık ilkesi geçerlidir. Bu ilkenin amacı, davayı hızlandırmak, anlaşmazlığın en kısa zamanda çözümlenmesini sağlamaktır⁴⁹.

Yazılı yargılama usulü bu kanuna göre yürütülen tüm yargısal görevlerle ilgili temel bir kuraldır. Bu nedenle, gerek ilk derece, gerek temyiz, karar düzeltimi ve yargılamanın yenilenmesi, görev ve yetki uyuşmazlıkları, merci tayinini ve benzeri aşamaların her birinde yazılı yargılama usulü uygulanır. Sözlü yargılama usulünün uygulanabilmesi ise yasada açık bir düzenlemenin yer alması durumunda mümkündür⁵⁰.

- **İncelemenin Evrak Üzerinde Yapılması İlkesi:** İYUK'un 1 inci maddesinde yer alan; "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır." hükmü gereğince yargılama esnasında karar vericilerin yapacak oldukları incelemelerin evrak üzerinden yapılması esastır.

Vergi yargısında inceleme ve araştırma, tarafların dava dosyasına konulmak üzere daha önceden sundukları yazılı kanıt ve evrak üzerinde yapılır ve karar evrak üzerinde inceleme yoluyla verilir⁵¹. Bu uygulamadaki amaç Tosuner ve Arıkan'ın belirttiği ve yukarıda anıldığı üzere davayı hızlandırarak uyuşmazlığı biran önce çözüme kavuşturmadır.

Ancak vergi yargılamasının evrak üzerinden incelenerek yapılmasının iki istinası bulunmaktadır. Bunlardan ilki İYUK Md. 17 ve 18'de belirtildiği üzere davalı ve/veya davacı tarafın talebi yahut mahkemenin gerekli gördüğü durumlarda sözlü savunma alınabilmesidir. İstisnanın bir diğeri ise VUK'un Mükerrer Md. 378'de yer alan "Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve

⁴⁹ Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 133.

⁵⁰ Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007, s. 11.

⁵¹ Şeref Gözübüyük ve Güven Dinçer, **İdari Yargılama Usulü: Kanun, Açıklama, İçtihat**, Turhan Kitabevi, 1. Baskı, Ankara, 1996, (İçtihat), s. 3.

savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.” hükmü gereğince mahkeme esnasında sözlü savunma yapılabilir.

- **Re’sen Araştırma İlkesi:** Re’sen araştırma ilkesi, yargılamada;

“kamu düzenine ilişkin hususlarda (görev, yetki, süre gibi) mahkemenin sağlıklı bir sonuca ulaşabilmesi, idari yargı denetiminin bir hukuka uygunluk denetimi olması ve herhangi bir işlem veya eylemin hukuka uygun olup olmadığının kapsamlı bir araştırma ve incelemeyi gerektirebilmesi gibi durumlarda önemli bir ilkedir.”

Yargılama aşamasında hâkimin, doğru bir karar verebilmek için davanın taraflarının iddialarını teyit etmesi gerekmektedir. Bu nedenle hâkimin, hem maddi olayların belirlenmesi hem de kanıtların değerlendirilmesinde, taraflar istemese bile oldukça geniş yetkilerle donatıldığı görülmektedir. Hatta burada hâkimin yetkiden ziyade ödevlendirildiği de anlaşılmaktadır⁵².

Bu bağlamda hâkimlere verilen yetkilerin kullanılması ve ödevlerinin ifa edilmesini teminen İYUK Md. 20/1’de “Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar.” ifadesine yer verilmiştir.

- **Toplu Yargılama Usulü İlkesi:** Vergi yargısında görev yapan mahkemeler kararlarını toplu yargılama usulüne uygun olarak vermektedirler. Ülkemizde tek hakimle bakılacak olan davaların dışında ki tüm vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalar kurul olarak bakılmakta ve karar verilmektedir. Bu usulün uygulanmasına ilişkin mevzuatımızda hükümler bulunmaktadır.

Toplu yargılama ilkesinin hukuki dayanaklarından ilki “2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun” 4 üncü maddesidir. Buna göre; “idare ve vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ve iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder.” Diğer hukuki dayanak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 22 inci maddesinde

⁵² Taşkan, s. 12.

geçen “davaların karara bağlanması konusunda konular aydınlandığında meseleler sırasıyla oya konulur ve karara bağlanır hükmüdür⁵³.

Vergi yargısında kurul olarak karar verilmesinden istenilen amaç kurulda görev yapan hâkimlerin bilgi ve deneyimlerini paylaşarak hatalı bir karar verilmesinin engellenmesidir. Bu yöntem vergi yargısının esasını teşkil etmektedir.

Danıştay 7. Dairesi 14.06.2007 tarih ve E.2006/2231 K.2007/2766 sayılı kararına konu olan ve temyizden incelediği davayı 2577 sayılı İYUK’un 49/1-c maddesine istinaden “Yargılamada, öncelikle, varsa usul sorunlarının çözüme kavuşturulması ve ardından işin esasının incelenmesine geçilmesi gerektiği; toplu yargılama sisteminde, uyuşmazlık hakkında nihai kararın verilebilmesinin, yargılamaya katılan hâkimlerden yarısından fazlasının aynı yönde oy kullanıp görüş bildirmeleri şartına bağlı olduğu, bu şartın yerine getirilmemesi halinde; verilen kararın, usul hukuku kurallarına göre karar olarak nitelendirilemez.” diyerek temyize konu kararın bozulmasını hükmetmiştir.

• **Delil Serbestisi İlkesi:** Delil serbestisi ilkesi, yargı organları önünde ileri sürülen iddiaların, olayın mahiyetine uygun her türlü delille ispatlanmasını ifade etmektedir. Vergi yargısında kullanılacak delillerle ilgili düzenleme Vergi Usul Kanunu’nun 3. Maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre, “Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” Bu hükme göre, vergi yargısında, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık şahit ifadesi dışında her türlü delilin ispat için kullanılabileceği kabul edilmektedir⁵⁴.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere delil serbestisi ilkesine “yemin” ve “şahit” mefhumları olmak üzere iki istisna getirilmiştir. Bu iki istisnanın delil serbestisi kapsamında değerlendirilmeyerek vergi yargılamasında kullanılmaması bu ilkeye hâlel getirmese de tarafları daha ciddi davranma ve iddialarını daha sağlam şekilde ispatlama zorunluluğunda bıraktığı açıktır⁵⁵.

Yargılamada önemli olan ispat yükümlülüğünün (beyyine külfetinin) kime düştüğüdür. Bu yükümlülüğü yerine getirmek durumunda bulunan kimse, bu

⁵³ Türkbay, s. 42.

⁵⁴ Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 134

⁵⁵ Mehmet Yüce, **Mali Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2014, s. 43.

mükellefiyeti yerine getirmemezse, o vaka ispat edilmemiş sayılır⁵⁶. Danıştay 7. Dairesi 03.12.2018 tarih ve E. 2016/1709 K. 2018/5433 sayılı kararında;

“vergi idaresi, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini her türlü delille ispatlama olanağına sahiptir. Defter ve belgeleri usulüne uygun olan mükellefler de ilk görünüş karinesinden yararlanırlar. Bu karineye göre kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile vesikaların ilgili bulunduğu muamelelerin, aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttıkları kabul edilir. Ancak, mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilgili muamelelerinin, iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olana uygun bulunmaması halinde kanıt yükü tersine döner. Yani; bu durumda, muamelelerin gerçek durumu yansıttığının mükellef tarafından kanıtlanması gerekir.”

ifadesine yer vererek Tosuner ve Arıkan’ın belirttiği hususa dikkat çekmiştir.

• **Kıyas Yapılmama İlkesi:** Kıyas; hakkında hüküm bulunmayan bir soruna ilişkin karar vermek için, özellikleri ve şartları ona benzeyen ve hakkında hüküm bulunan başka bir olaya benzetme yapmak suretiyle hüküm çıkartılmasıdır⁵⁷.

Kıyas yapılması verginin kanuniliği ilkesinin ihlal edilmesi demektir. Böylelikle Anayasa’nın 73. maddesi de çiğnenmiş olmaktadır. Vergi koyma açısından yetkisi olmayan vergi yargı organı kıyas yolunu uyguladığında yeni vergi doğurucu olaylar meydana getirebilir veya mevcut vergi yükleri değiştirilebilir. Buda kişilerin hukuki güvenliklerini kaybetmelerine neden olur⁵⁸.

Danıştay 7. Dairesi 30.06.2005 tarih ve E.2001/4650 K.2005/1507 sayılı kararında, “... Hukuk Devleti olmanın en başta gelen gereklerinden biri de, yönetilenlere hukuk güvenliği sağlanmasıdır. Hukuk güvenliği, doktrinde, kişilerin, kendilerine uygulanacak hukuk kurallarını önceden bilmeleri, hak ve özgürlükler alanını geleceğe dönük olarak düzenleyebilmelerine olanak tanınması şeklinde tanımlanmaktadır. Hem Özel Hukuk, hem de Kamu Hukuku alanında “kanunların geriye yürümezliği” ilkesi, hukuk güvenliğinin sağlanmasında temel ilkelerden biri olarak kabul edilmiştir. Vergi Hukuku alanında, vergilerin geriye yürümezliği ve kıyas yasağı ilkeleri de, bu amaca hizmet eden ilkeler olarak, hem Anayasada, hem de vergi mevzuatında yerini almıştır.” ifadelerine yer vererek gerek hukuk güvenliği gerekse kıyas yasağı ilkesine vurgu yapmıştır.

⁵⁶ Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 134.

⁵⁷ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku; Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2013, s. 38.

⁵⁸ Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 135.

• **Hâkimlerin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı İlkesi:** Anayasanın 138 inci maddesinde “Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanı kanaatlerine göre hüküm verirler.” denilmek suretiyle hâkimlerin görevlerinde bağımsız oldukları anayasal olarak ortaya konulmuştur. Hâkimler davalarda bağımsız olduğu kadar dava taraflarına karşı da tarafsız olmak zorundadırlar.

Belirtilen ilkeyi geçerli kılmak adına Hukuk Muhakemeleri Kanununda (HUMK) düzenlemeler yapılmıştır. Mezkur düzenlemelere göre davaya bakan hakim bazı durumlarda ilgili davada görev yapamazken bazı durumlarda da dava taraflarının talebi doğrultusunda “Hakimin Reddi” söz konusu olabilmektedir.

HUMK md. 34’te tadat edilen;

“Kendisine ait olan veya doğrudan doğruya ya da dolayısıyla ilgili olduğu davada; aralarında evlilik bağı kalksa bile eşinin davasında; kendisi veya eşinin altsoy veya üstsoyunun davasında; kendisi ile arasında evlatlık bağı bulunanın davasında; üçüncü derece de dâhil olmak üzere kan veya kendisini oluşturan evlilik bağı kalksa dahi kayın hısımlığı bulunanların davasında; nişanlısının davasında; iki taraftan birinin vekili, vasisi, kayyımı veya yasal danışmanı sıfatıyla hareket ettiği davada”

hakim görev yapamaz, talep olmasa bile davadan çekinmek zorundadır.

Hakimlerin bağımsız ve tarafsızlığı ilkesini teminen hukuk düzenimize getirilen bir başka düzenleme ise HUMK Md. 36’da yer alan düzenlemedir. Bahse konu düzenleme gereği olarak, “hâkimin tarafsızlığından şüpheyi gerektiren önemli bir sebebin bulunması hâlinde, taraflardan biri hâkimi reddedebileceği gibi hâkim de bizzat çekilebilir.” Ancak mezkur madde gereği olarak;

“davada, iki taraftan birine öğüt vermiş ya da yol göstermiş olması; davada, iki taraftan birine veya üçüncü kişiye kanunen gerekmediği hâlde görüşünü açıklamış olması; davada, tanık veya bilirkişi olarak dinlenmiş veya hâkim ya da hakem sıfatıyla hareket etmiş olması; davanın, dördüncü derece de dâhil yansoy hısımlarına ait olması; dava esnasında, iki taraftan birisi ile davası veya aralarında bir düşmanlık bulunması”

hallerinde hakimin reddi gerekir.

2.1.4. Dava Süreci

Çalışmamızın bu bölümünde ise yargı aşamasında çözümlenmesi istenilen uyuşmazlık için vergi mahkemesine başvuru süreci ele alınacaktır.

2.1.4.1. Dava Dilekçesinin Hazırlanması

2577 sayılı İYUK'un 1 inci maddesinde de belirtildiği üzere Danıştay, idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemeleri nezdinde görülen yargılamalar yazılı yargılama usulüne uygun olarak yapılır ve inceleme evrak üzerinden gerçekleştirilir.

Bu bağlamda vergi mahkemesine taşınarak çözümlenmesi arzulanan bir uyuşmazlığa ilişkin yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açılması gerekmektedir.

Dava, davacı tarafın yetkili makamlara verecek olduğu dava talep dilekçesi ile açılmış sayılır. Vergi mahkemeleri de idari yargılama bünyesinde görev yapan mahkemeler olması nedeniyle vergi mahkemesi nezdinde dava açılırken idari yargılamaya ait bazı kurallara riayet edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde çözümü arzulanan uyuşmazlığa ilişkin yargı kararı gecikmeli olarak tecelli edebileceği gibi davacı aleyhine de sonuçlanabilir.

2577 sayılı İYUK'un "İdari Davaların Açılması" başlıklı 3 üncü maddesinde dava dilekçesinin neleri ihtiva etmesi gerektiği belirlenmiştir. Buna göre vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış ve dava açmaya yetkili kişi tarafından imzalanan dilekçelerin;

" tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri ile gerçek kişilere ait Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası; davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller; davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi; vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar; vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası, dava dilekçesinin içeriğinde "

yer alması gerekmektedir.

Dava dilekçesinde, davaya konu idari işleme ait tebliğ tarihi ile uyuşmazlık konusu miktarın özellikle belirtilmesi gerekmektedir. Eğer söz konusu bilgiler dava

dilekçesinde yer almaz ise ilk inceleme sonucunda dava dilekçesi reddedilir⁵⁹. Bu durumda dava reddedilmiş sayılmamakla birlikte bu eksikliklerin giderilmesi için zaman tanınmış olmaktadır. Davacının 30 gün içerisinde söz konusu eksiklikleri gidermesi gerekir. Ancak tanınan 30 günlük süre içerisinde yapılacak tekraren başvuruda bu eksiklikler giderilmemiş olursa dava tamamen reddedilmiş olur.

Ayrıca dava dilekçesinin ekine dava konusu karara ilişkin belgelerin asılları veya örneklerinin eklenmesi gerekmektedir.

Yukarıda sıralanan bilgileri ve ekleri ihtiva eden bir dilekçenin nasıl olması gerektiğine ilişkin örnek gösterim Ek-1’de yer almaktadır.

2.1.4.2. Yetkili Mahkemeler

Vergi yargısı idari yargı içerisinde tesis edilen yargı sistemidir. Bu nedenle vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili olan vergi mahkemelerinin hangileri olduğuna ilişkin düzenlemeler 2576 sayılı yasa ile 2577 sayılı yasada düzenlenmiştir.

2577 sayılı İYUK’un 32 nci ve müteakip maddeleri ile idari uyuşmazlıklarının (vergi uyuşmazlıkları dahil) çözümünde yetkili mahkemelerin hangileri olduğu karara bağlanmıştır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde özel yetkili mahkemeler tesis edilmiş ve bunların hangileri olduğu “Vergi Uyuşmazlıklarında Yetki” başlıklı İYUK Md.37’de düzenlenmiştir. Buna göre;

“uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen; gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen; diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemeleri”

yetkilendirilmiştir.

⁵⁹ 2014/12805 numaralı bireysel başvuruda başvuru sahibinin İstanbul 4. Vergi Mahkemesine yapmış olduğu 25.01.2013 tarihli başvurusunun anılan mahkeme tarafından 11.06.2013 tarihinde görüşülerek reddedilmesi örnek olarak verilebilir.

İdarî yargılama hukukunda, Türk Medenî Usûl Hukuku'nun aksine özel yetki kuralları genel yetki kurallarını bertaraf eder. Yani idarî yargıda açılacak bir davada özel yetkili mahkeme öngörülmüşse dava genel yetkili mahkemede açılmaz. Açılırsa dava ön koşullardan reddedilir⁶⁰. Eğer yetkisiz mahkeme nezdinde dava açılmış ve karara bağlanmış ise İYUK Md. 49/a uyarınca temyiz edilir.

Şunu da belirtmek gerekir ki bağlı olunan vergi dairesinin değişmesi durumunda değişmeden önceki dönemlere ilişkin uyuşmazlıkların önceki bağlı olunan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi nezdinde dava konusu yapılması gerekmektedir.

2.1.4.3. Bir Dilekçe ile Dava Açılabilecek Haller

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalar kimi zaman birden fazla idari işleme karşın açılabileceği gibi tek bir işleme karşın birden fazla kişi tarafından da açılabilmektedir.

Bu bölümde tek bir dilekçe ile birden fazla idari işleme karşın dava açılması ile birden fazla kişilerin tek dilekçe ile dava açabilme hususları ele alınacaktır.

2.1.4.3.1. Bir Dilekçe İle Birden Fazla İdari İşleme Karşın Dava Açılabilmesi

2577 sayılı İYUK'un "Aynı Dilekçe ile Dava Açılabilecek Haller" başlıklı 5 inci maddesinde "Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağılılık yada sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir." hükmü yer almaktadır.

Bu bağlamda aralarında yukarıda belirtildiği türden bir bağ bulunan idari işlemlere karşın bir dilekçe ile dava açılabilir.

Örneğin; bir ticari işletme vergi incelemesine girmiştir. Yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen rapora istinaden hem muhtelif vergilere ilişkin vergi

⁶⁰ Oğuzhan Demir, "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", **Erzincan Binali YILDIRIM Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XI, Sayı: 1-2, 2007, <http://hukukdergi.erkincan.edu.tr/vergi-uyusmazliklarinin-cozumunde-yetkili-mahkeme-oguzhan-demir/>, (Erişim Tarihi: 15.05.2019), s. 228.

ziyayı cezalı tarhiyat/tarhiyatlar yapılmış hem de 213 sayılı kanunun 355/1. Maddesi veya mükerrer 355. Maddesi (defter ve belge ibraz etmeme fiilinden dolayı) uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiş ise aynı yıla ilişkin olmak koşuluyla söz konusu vergi ve cezalara ilişkin vergi/ceza ihbarnamelerinin tümüne karşı tek dilekçeyle dava açılabilir⁶¹.

2.1.4.3.2. Birden Fazla Kişinin Bir Dilekçe İle Dava Açabilmesi

2577 sayılı kanunun 5/2 nci maddesinde yer alan “Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.” ifadesinin gereği olarak çıkarları aynı olan ve tesis edilen idari işlem nedeniyle birden fazla kişinin etkilenmesi sonucunda bir dilekçe ile birden fazla kişi tesis edilen idari işleme karşın dava açabilmektedir.

Örneğin; iştirak halinde mülkiyete konu taşınır ve taşınmaz malların ayından kaynaklanan vergilere (Emlak Vergisi, MTV gibi) karşı açılan davalarda, bu malların yanı sıra ortak hesaplara ve alacaklara uygulanan haciz işlemlerine karşı tüm malikler birlikte dava açabilir⁶².

2.1.4.4. Dava Dilekçesinin Verilebileceği Yerler

Dava dilekçelerinin verilebilecek olduğu yerler 2577 sayılı İYUK Md.4’te tadat edilmiştir. Buna göre;

“Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalıp kalmadığına bakılmaksızın asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.”

mezkur madde gereğince yukarıda sayılan yerlere sadece dava açma dilekçesi değil davaya ilişkin savunma ve her türlü evrakta verilebilir.

⁶¹ Serdar Çevik, **Vergi Davaları ve Yargılama Usulü**, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 124.

⁶² Çevik, s. 134.

2.1.4.5. Duruşma Talebi

Vergi yargısına hakim olan ilkelerden olan ve vergi davalarının hızlıca sonuçlandırılmasını teminen yazılı yargılama usulü geçerlidir. Ancak bazı durumlarda gerek dava taraflarının gerekse mahkemenin takdiri gereği olarak duruşma yapılır ve/veya yapılabilir.

2577 sayılı İYUK'un 17 nci maddesinin 1 inci bendinde belirtildiği üzere Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve Kırk Dört Bin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı Kırk Dört Bin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır⁶³. Bu hüküm gereğince belirtilen tutarı aşan davalarda dava dilekçesinin “duruşma talepli” olması durumunda mahkemenin duruşma talebini reddetme durumu söz konusu değildir. Ancak belirlenen tutarın altında kalan tutarlarda ise duruşma talepli dilekçe bulursa dahi karar mahkemenin takdirindedir.

Konusu belirli bir parayı ihtiva etmeyen işlemlerde (mükellefiyet tesisi, özel esaslara alınma vb) duruşma isteminde bulunulması durumunda duruşma yapılması zorunludur⁶⁴.

Ayrıca belirtmek gerekir ki duruşma talebi dava açılmasına ilişkin dilekçeler ile talep edilebileceği gibi görülmekte olan davaya ilişkin savunma ve cevaplarda da talep edilebilir. (İYUK, Md. 17/3)

Bunların yanı sıra mahkeme dava taraflarının talebi olmaksızın kendiliğinden dava aşamasında duruşmanın yapılmasına karar verebilir.

2.1.4.6. Davaya İlişkin Karar Verilmesi

Dava konularına ilişkin gerçeğin gerek duruşmalı gerekse duruşmasız olarak tespitinden sonra İYUK'un amir hükmü (Md. 22) gereğince uyuşmazlıklar sırasıyla oya sunulur ve karara bağlanır.

⁶³ 44.000 TL'lik sınır 2019 yılı için uygulanan yeniden değerlendirme oranına istinaden tespit edilen tutardır. Söz konusu tutar her yıl açıklanan yeniden değerlendirme tutarı nazarında artış göstermektedir.

⁶⁴ Çevik, s. 53.

Söz konusu yasanın 15 inci maddesinde belirtilen sebeplerden biri ile veya yargılama usullerine ilişkin hususlarda azınlıkta kalanlar işin esası hakkında oylarını kullanırlar ve azınlıkta kaldıkları durumlara ilişkin görüşleri kararın altına yazılır.

Dava neticesinde verilen kararın İYUK'un 24 üncü maddesi gereğince duruşma kararlarının;

“Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri; davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti istem sonucu ile davalının savunmasının özeti; Danıştay’da görülen davalarda tetkik hâkimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri; duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları; kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı; yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği; kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği; kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hâkiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları; kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası”

hususlarını ihtiva etmesi gerekmektedir.

2.2. VERGİ MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI

Vergi uyuşmazlığının yargı aşamasında çözümlenmesine yönelik vergi yargısının ilk derece mahkemesi olarak almış olduğu karar kimi zaman davacı ve/veya davalı taraf tarafından kabul görmemektedir. Bu durumda verilen kararı kabul etmeyen taraf söz konusu kararın gözden geçirilmesini veya iptal edilmesi için dava konusunu bir üst yargı merciine taşımaktadır. Bu durum davanın taraflarına verilmiş olan hukuki bir haktır.

Mevzuatımızda vergi yargısı kararlarına karşı kullanılabilecek kanun yolları; olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Çalışmamızın bu bölümünde belirtilen karşı kanun yollarını ana hatları ile ele alacağız.

2.2.1. Olağan Kanun Yolları

İlk derece mahkemesinin kararı kesinleşmeden önce, üst derece mahkemesince incelenip, hukuka uygun karar verilip verilmediğinin denetlenmesi imkanını veren, mahkemelerin verdikleri nihai kararların şekli anlamda kesinleşmesini önleyip kanun

yolu incelemesinin sonucunda kadar erteleyen kanun yollarına olağan kanun yolu denir⁶⁵.

Olağan kanun yolları uygulamada istinaf ve temyiz olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

2.2.1.1. İstinaf Yolu

Vergi yargısı içerisinde yer alıp olağan kanun yollarından olan itiraz uygulaması 28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 19’uncu maddesi ile 255 sayılı İYUK’un 45. maddesinde yapılan değişikliğe istinaden yerini “istinaf” uygulamasına bırakmıştır.

Yapılan değişiklik sonrası,

“İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.”

İstinaf uygulamasına yapılacak başvuru temyiz uygulamasının şekil ve usulüne tabiidir.

İstinaf uygulaması sonucunda İYUK Md.45’e göre;

“Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir,”

“Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir,”

“Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması

⁶⁵ Ayyıldız, s. 136.

hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.”

İlk derece mahkemesince verilen kararda tespit edilen maddi veya hukuki eksikliklerin istinaf mercii tarafından tamamlanarak nihai kararın da istinaf mercii tarafından verilmesidir. Ancak bu kuralın bir istisnası söz konusudur. Şayet ilk derece mahkemesinin 2577 sayılı Kanunun 14 ve 15’inci maddeleri uyarınca ilk inceleme üzerine vermiş olduğu bir karara karşı istinaf başvurusu yapılmış ve istinaf mercii bu başvuruyu haklı görmüş ise istinaf mercii bu kararı bozacak ve dosyayı kararı veren mahkemeye geri gönderecektir. Bunun gibi ilk derece mahkemesindeki davaya görevsiz ya da yetkisiz mahkeme tarafından yahut reddedilmiş ya da yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması halinde de, istinaf mercii kararı bozmak suretiyle dosyayı geri gönderecektir. Bölge idare mahkemesinin bu kararları kesindir⁶⁶.

2.2.1.2. Temyiz Yolu

Sözlük anlamı ile; ayırt etmek, mahkemelerce verilen kararın kanun ve usul yönünden incelenmesini sağlayan yasal yolu ifade eden temyiz müessesesi türk hukuk sistemi içerisinde yer almaktadır.

İdari yargı sistemi içerisinde verilen kararların temyiz mercii Danıştay’dır. 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 23 üncü maddesinde yer alan “İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar.” ifadesinin gereği olarak Danıştay kendisine temyizen gelen davalarda son karar merciidir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 49/2 nci maddesinde; temyiz nedenleri üç bölüm halinde ele alınmıştır. Bu sınıflandırmaya göre temyiz nedenleri;

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması
- Hukuka aykırı karar verilmiş olması
- Usul hükümlerine uyulmamış olması şeklinde sıralanabilir⁶⁷.

İYUK’un 49/2 nci maddesi ile hüküm altına alınan gerekçelerle 6545 sayılı kanunun 20 nci maddesiyle değişik 2577 sayılı İYUK’un 46 ncı maddesi ile belirtilen

⁶⁶ Tahir Erdem, “İdari Yargı ve Vergi Yargısında İstinaf”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 311, 2014, s. 23.

⁶⁷ Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 208.

karar ve davalara karşı “başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir.”

Danıştay temyizen incelediği davalarda verilen kararı İYUK’un 49/2 nci maddesine istinaden, kısmen bozabilir, kısmen onaylayabilir ya da bozabilir. Ayrıca temyize konu olan davada karar veren veya karara katılan hakim aynı davanın temyiz incelemesinde bulunamaz.

Yapılan inceleme sonucunda esastan ele alınan davaya ilişkin Danıştay yeni bir karar veremez ve;

- Tam onama,
- Gerekçesini değiştirerek onama,
- Düzelterek onama,
- Tam bozma,
- Kısmen bozma kararlarından birini vermekle yükümlüdür.

Danıştay’ın vermiş olduğu kararlara istinaden tesis edilecek işlemler İYUK Md. 50’de sıralanmıştır. Buna göre;

“Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mercie gönderilir. (Ek cümle: 20/7/2017-7035/7 md.) Ancak Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine, kararın bir örneği de bölge idare mahkemesine gönderilir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır.”

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

• Bölge idare mahkemesi, Danıştay’ca verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir,

• Danıştay’ın bozma kararına uyulduğu takdirde, bu kararın temyiz incelemesi, bozma kararına uygunlukla sınırlı olarak yapılır

• Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur.

2.2.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Kesinleşmiş hükümlere karşı kabul edilmiş kanun yoluna, olağanüstü kanun yolu denir. Karar kesinleştikten sonra kural olarak aynı konuda, aynı sebebe dayanılarak ve aynı taraflar arasında yeni bir dava açılmaz. Ancak ağır yargılama hataları yapılarak hukuka aykırı karar verilmiş olabilme gibi ihtimaller göz önüne alınarak bazı olağanüstü kanun yolları öngörülmüştür⁶⁸.

Mevzuatta yer alan kanun yolları; kanun yararına temyiz, yargılamanın yenilenmesi, açıklama istenilmesi ve yanlışlıkların düzeltilmesi olarak sıralanabilir. Çalışmamızın bu bölümünde olağanüstü kanun yollarını ana hatları ile ele alacağız.

2.2.2.1. Kanun Yararına Temyiz

İlk derece mahkemelerinin kimi kararlarına istinaf ve temyiz yolu kapalıdır. (İYUK, m.45) Yine bölge idare mahkemelerinin istinaf incelemesi sonucunda verdiği kimi kararlara karşı temyiz yolu kapalıdır. (İYUK, m.46) Bu kararlar, kanun yolu incelemesinden geçmeden kesinleşmektedir. Öte yandan istinaf ya da temyiz, kanun yoluna tabi iken, taraflardan herhangi biri tarafından süresinde başvurulmadığı için kanun yolu incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlar da bulunmaktadır. İşte kanun yararına temyiz bu şekilde kanun yolu incelemesinden geçmeden kesinleşen kararlar için öngörülmüş bir başvuru yoludur⁶⁹.

Kanun yararına temyiz İYUK Md. 51’de düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre;

“İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.”

⁶⁸ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargıda Kanun Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, (Kanun Yolları), s. 23.

⁶⁹ Ramazan Çağlayan, **İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları, Fransa-Türkiye: Mukayeseli Bir Deneme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, (Deneme), s. 416-417.

- Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

- Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır.

Kanun yararına temyiz yolunun amacı yargı kararlarının hukuk düzeninde yaratmış olduğu bozulmayı onararak hukukta ve uygulamada birliği; kanunun, her yerde aynı şekilde uygulanmasını sağlamaktır. Çünkü tüm hukuk devletlerinde, hukuk birliğini sağlayacak makamlar, yüksek mahkemelerdir. Yüksek mahkemeler, sadece yerel mahkemelerin kararlarını denetlemez, aynı zamanda, uygulama ve içtihat birliğini sağlamakla da görevlidir⁷⁰.

2.2.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi

Vergi uyuşmazlığının çözümü aşamasında ilk derece vergi yargı organlarının vermiş olduğu ve kesinleşen kararlara karşı olağanüstü kanun yollarından bir diğeri de yargılamanın yenilenmesidir. Bahse konu müessese İYUK Md. 53'te düzenlenmiştir. Madde hükümlerine göre;

Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

- Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

- Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,

- Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

- Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

- Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

⁷⁰ Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 5. Baskı, Cilt 1, İstanbul, 1991, s.50'den aktaran Gerçek ve Uygun, s. 21.

- Vekil veya kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

- Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması (Ek İbare:25/7/2018 – 7145/4 md.) veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.

Yargılamanın yenilenmesi uygulamasında yukarıda sayılan gerekçelere istinaden ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu karar iptal edilerek dava dosyası tekraren ilk derece mahkemesine gönderilmektedir. İlk derece mahkemesi kendisine tekrardan gönderilen dosyayı yeniden inceleyerek dava hakkındaki tasarrufunu beyan eder.

Yargılamanın yenilenmesi talebi de belirli süreler içerisinde yapılması gerekmektedir. İYUK Md.53/3'te belirtildiği üzere;

- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş olması durumunda on yıl;

- Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesinde bir yıl;

- Mezkûr madde ile tadat edilen diğer gerekçelerde ise altmış gündür.

2.3. BİREYSEL BAŞVURU YOLUYLA VERGİ MAHKEMELERİNDE GÖRÜLEN DAVALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde vergi mahkemeleri nezdinde bireysel başvuru yoluyla çözümlenen veya çözümlenemeyen uyuşmazlıklara ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

2.3.1. 2012 – 2015 Yılları Arasında Açılan Dava Sayıları ve Dava Türleri

Ek - 2’te yer alan ve “Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü” tarafından yayımlanan verilerden hareketle hazırlanan 2012 – 2015 yılları arasında vergi mahkemelerinde açılan dava sayılarına ve dava türlerine ilişkin veriler ile Ek-3’te yer alan 2012 -2015 yılları arasında açılan dava türlerinin belirtilen yıllar içerisinde açılan tüm vergi davalarına oranlarına ilişkin hazırlanan tablo birlikte incelendiğinde aşağıda yer alan çıkarımlar yapılabilmektedir:

- 2012 ile 2015 yılları arasında yıllık bazda ortalama 105.893 adet vergi uyuşmazlığının idari çözüm yolları ile çözümlenememesi nedeniyle vergi yargısına intikal ettiği,
- Katma Değer Vergisi’ne ilişkin vergi mahkemesine taşınan uyuşmazlıkların sürekli bir artış eğiliminde olduğu ve 2012 – 2015 arasında yıllık bazda ortalama 22.891 adet davanın çözümlenmesi için vergi mahkemesine taşındığı,
- Vergi cezalarının (ziyayı, özel usulsüzlük, vd.) genel dava sayıları içerisinde büyük bir orana sahip olduğu ve yıllık bazda ortalama 22.347 adet davaya konu olduğu,
- Kurumlar Vergisi’ne ilişkin vergi davalarının da aynı KDV davaları gibi sürekli bir artış eğiliminde olduğu ve 2012 – 2015 yılları arasında yıllık bazda ortalama 3.207 adet davanın çözümlenmesi için vergi yargısına taşındığı, gözlemlenmektedir.

Bu itibarla yukarıda yer alan verilere istinaden aşağıda yer alan çıkarsamalar yapılabilir;

- 2012 – 2015 yılları arasında ortalama 105.893 adet davanın açılması vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesini arzulayan çözüm yollarının yetersiz olduğu,

- Katma Değer Vergisi'ne ilişkin dava sayısının sürekli bir artış göstermesinin mevcut kanunun günümüz şartlarına yeteri kadar nüfuz edemediğinin,
- Vergi cezalarına istinaden vergi mahkemelerinde uyuşmazlıkların çözümlenmesi için ortalama 22.347 dava açılmasının gerek mükellefler gerekse sorumlular tarafından vergi kültürü açısından istenilen seviyede olunmaması nedeniyle vergi idaresince tahsil edilen ve/veya tahsil edilmesi gereken vergi miktarının doğruluğunun araştırılması nedeniyle cezai müeyyide uygulamasının kaçınılmaz olduğu sonucuna ulaşılabilir.

2.3.2. 2016 – 2018 Yılları Arasında Açılan Dava Sayıları ve Dava Türleri

Ek-4'te yer alan ve “Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü” tarafından yayımlanan verilerden hareketle hazırlanan 2016 – 2018 yılları arasında vergi mahkemelerinde açılan dava sayılarına ve dava türlerine ilişkin veriler incelendiğinde aşağıda yer alan çıkarımlar yapılabilmektedir:

- 2016 ile 2018 yılları arasında yıllık bazda ortalama 103.230 adet vergi uyuşmazlığının idari çözüm yolları ile çözümlenememesi nedeniyle vergi yargısına intikal ettiği,
- Katma Değer Vergisi'ne ilişkin vergi mahkemesine taşınan uyuşmazlıkların 2012 – 2015 arasında göstermiş olduğu artış eğiliminin tersine döndüğü ve 2016 – 2018 yılları arasında azalan bir seyir seyrettiği ve yıllık bazda ortalama 22.262 adet davanın çözümlenmesi için vergi mahkemesine taşındığı,
- Düzeltme ve şikâyet işlemlerine bağlı uyuşmazlıkların çözümlenmesi için vergi mahkemesi nezdinde açılan davaların sürekli bir artış eğiliminde olduğu 2016 yılında 1.931 olan dava sayısının 2017 yılında 3.996 ve 2018 yılında ise 13.492 olduğu,
- Vergi iadesi ve mahsup işlemlerine ilişkin davalar ile harçlara ilişkin davalarında sürekli bir artış eğiliminde olduğu,
- 2016 – 2018 yıllarına ilişkin verilerin incelenmesi neticesinde arsa/arazi birim değerlerine ilişkin vergi davalarında 2017 yılında (bir önceki yıla göre) yüzde % 26.747,69 oranında bir artış gözlemlendiği (2016 yılında açılan dava sayısı 65 iken 2017 yılında 17.451 olmuştur) gerekçesinin araştırıldığında ise 2018 – 2021 yılları

arasındaki uygulamaya esas metrekare birim fiyatlarının 2017 yılında komisyonlar aracılığıyla tespit edildiği ve tespit edilen değerlerin dava konusu yapıldığı gözlemlenmektedir.

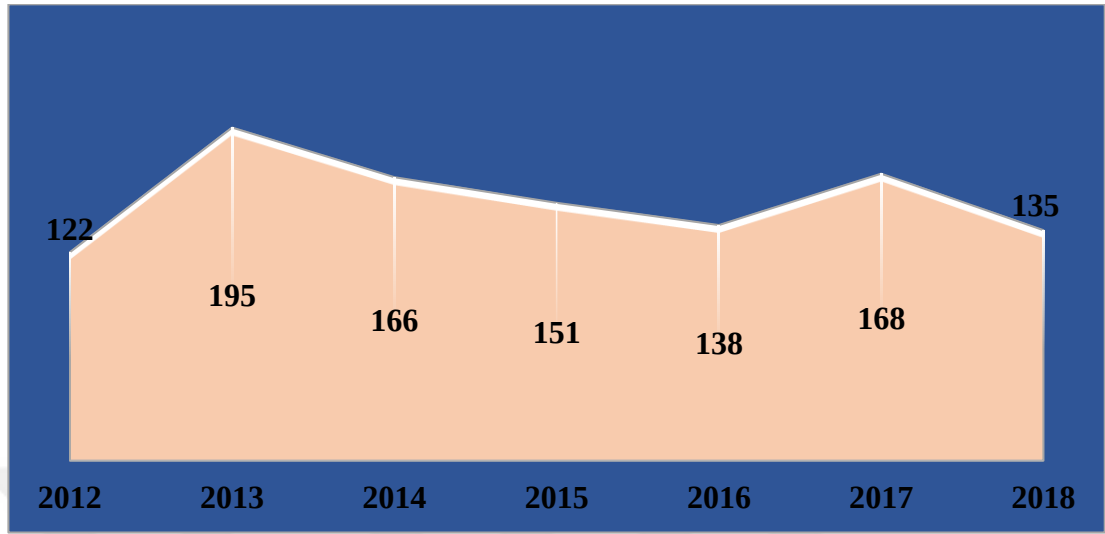
Bu itibarla yukarıda yer alan verilere istinaden aşağıda yer alan çıkarsamalar yapılabilir;

- 2016 – 2018 yılları arasında vergi mahkemelerinde çözüm bekleyen ortalama dava sayısının çokluğu nedeniyle idari çözüm yollarının sağlıklı işlemediği veya yetersiz kaldığı,
- Katma Değer Vergisine ilişkin uyuşmazlıkların 2012 – 2015 yıllarında olduğu gibi toplam vergi dava sayısı içerisinde halen yüksek bir oranda olduğunun, bununla söz konusu KDV kanununun günümüz koşullarına yetersiz geldiğinin,
- 2017 yılı içerisinde tespit edilen arsa/arazi birim değerlerinin genel olarak kabul görmediğinin ve birim değerlerine ilişkin uyuşmazlıkların idari çözüm yolları ile çözüme kavuşturulamaması nedeniyle vergi mahkemesine taşındığının,
- 2016 – 2018 yılları arasında ortalama 18.747 adet “Amme Alacaklarının Tahsili” niteliğinde dava açılmasının vergi ödeyicilerinin vergi ödeme konusunda aciz durumda oldukları değerlendirilebilecektir.

2.3.3. Vergi Mahkemelerinde Davaların Görülme Süreleri

Aşağıda yer alan Grafik 1 ile 2012 – 2018 yılları arasında vergi mahkemesi nezdinde görülmekte olan davaların ortalama görülme süreleri yer almaktadır.

Grafik 1: Vergi Mahkemesi Nezdinde Davaların Görülme Süresi



Kaynak: Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan veriler doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 1 ile aktarıldığı üzere 2012 – 2018 yılları arasındaki vergi mahkemeleri nezdinde görülmekte olan davaların ortalama görülme süreleri incelendiğinde aşağıdaki değerlendirmeler yapılabilmektedir:

- 2012 yılında vergi mahkemesi nezdinde açılan bir davanın ortalama 122 gün içerisinde neticelendiği;
- 2013 yılına gelindiğinde ise davanın neticelenmesi açısından dava süresinden % 59,83 oranında bir artış görülmüş ve ortalama olarak 195 gün içerisinde neticelendiği;
- 2012 – 2018 yılları arasındaki davaların ortalama neticelenme süresi incelendiğinde 2013 yılındaki dava görülme süresinin en uzun süre olduğu;
- 2014 yılından başlamak üzere 2017 yılına kadar dava sürelerinde bir azalma görülerek ortalama olarak sırasıyla 166 gün, 151 gün ve 138 günlük süreler elde edildiği;
- 2017 yılında 2012 – 2018 yılları arasındaki en uzun ikinci sürenin (168 gün) gözlemlendiği;

- 2018 yılında ise davanın ortalama 135 gün içerisinde neticelendiği gözlemlenmektedir.

Bu bağlamda yukarıda belirtilen süreler doğrultusunda;

- Vergi mahkemeleri nezdinde görülmekte olan davaların neticelendirilmesi açısından 2012 yılından 2018 yılına kadar bir iyileşme sağlanamadığı;

- Söz konusu mahkemede görev yapan üyelerin aynı anda birden fazla dava dosyasını eş zamanlı olarak incelemek zorunda oldukları;

- Dava süresinin uzaması açısından mahkeme üyesinin/üyelerinin dava konusu uyuşmazlığa ilişkin bilgi ve belgeleri temin etmede zorluklar yaşadıkları değerlendirilebilir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANAYASA YARGISI, BİREYSEL BAŞVURU YOLU VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ANAYASA YARGISI NEZDİNDE BİREYSEL BAŞVURU YOLUYLA ÇÖZÜMÜ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. ANAYASA YARGISI VE BİREYSEL BAŞVURU YOLU

Çalışmamızın bu bölümünde ilk olarak demokratik düzenin vazgeçilmez unsurlarından olan Anayasa Yargısının tanımı ile modellerinin neler olduğu, anayasa mahkemesinin yapılanması ve işleyiş koşulları hususunda bilgi verilecektir. Akabinde ise 2010 yılında ki 5982 sayılı yasa ile hukuk düzenimiz içerisine giren “bireysel başvuru” müessesesi ayrıntılı olarak incelenecektir.

3.1.1. Anayasa Yargısı Kavramı

Anayasa yargısı yalın bir tanımla;

“Normlar hiyerarşisinin mevcut olduğu bir sistemde, bu hiyerarşide alt düzeyde yer alan norm geçerliliğini üst normdan alır ve ona uygun olmak zorundadır. Genelde normlar hiyerarşisinde normlar, anayasa, kanun ve diğer normlar olarak sıralanır. Bu hiyerarşide sadece diğer normlar kanun ve anayasaya değil, aynı zamanda kanunlar da anayasaya uygun olmak zorundadır. İşte kanunların anayasaya uygunluğunun”⁷¹

denetlenmesi anlamına gelmektedir.

Çünkü Anayasa; devletin esas düzeni ile vatandaşların hak ve hürriyetlerini düzenlemekle birlikte normlar hiyerarşisi içinde de en üstte yer alan yasadır.

Bunun yanı sıra, Anayasa Yargısı terimi hem geniş anlamda hem de dar anlamda kullanılmaktadır. Geniş anlamda anayasa yargısı, anayasaya uygunluğu sağlamak amacıyla yapılan her türlü yargı işlemi ya da anayasal sorunların yargısal usullerle çözülmesidir. Dar anlamda anayasa yargısı ise kanunların Anayasaya uygunluğunu yargısal denetimi olarak ifade edilir. Anayasa yargısının esasen iki temel işlevi mevcuttur. Bunlardan biri temel hak ve özgürlüklerin korunması, diğeri de

⁷¹ Anayasa Yargısı, <http://www.anayasa.gen.tr/anayasa-yargisi.htm> (Erişim Tarihi: 05.05.2019).

Anayasa ile kurulan düzenin/dengelerin (anayasal organların yetki alanlarının belirlenmesi ve demokratik ilkelerin korunması) korunmasıdır⁷².

Günümüzde hukuk devletin özünde maddi hukuk devleti kavramının bulunduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla insan onurunun korunması, temel haklar yoluyla bireysel özgürlüklerin güvence altına alınması ve geliştirilmesi üzerinde daha çok durulmaktadır. Hukuk devleti tek boyutlu bir şekilde yalnızca devlet faaliyetlerini sınırlandırmakla kalmaz, bilakis aynı zamanda kişiler arasındaki ilişkilerde temel hakların korunması için devletin önlemler alması gerektiğini söyler⁷³.

Özetle Anayasa Yargısı; normların anayasaya uygunluğunun denetlenmesinin yanı sıra vatandaşların temel hak ve özgürlüklerinin anayasal düzende güvence altına alınması ve sürekliliğinin sağlanmasını konu edinen müessesedir.

3.1.1.1. Anayasa Yargısı Modelleri

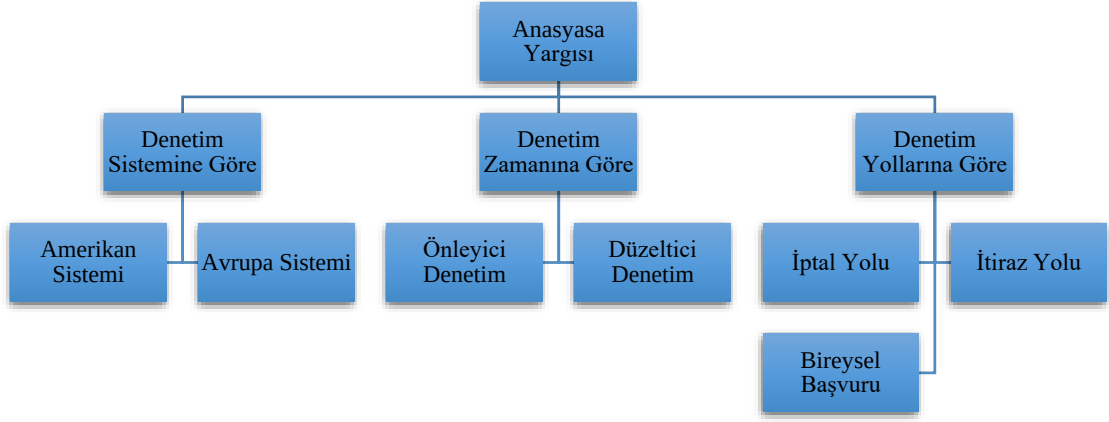
Anayasa yargısının işleyiş modellerine bakıldığında zaman birden fazla modellemenin yapılabileceği gözlemlenmektedir. Söz konusu modeller arasında denetim sistemine göre, denetim zamanına göre ve denetim yollarına göre olmak modeller karşımıza çıkmaktadır.

Bu modellerde kendi aralarında alt modellere ayrılmaktadırlar. Bu nedenle anayasa yargısının modellerini Şekil 1 yardımı ile anlatmak daha kolay olacaktır.

⁷² Berkan Hamdemir, **Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, ss. 43-44.

⁷³ Yüksel Metin, "Anayasal Demokrasi İçinde Anayasa Mahkemesinin Konumu", **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Isparta, C.2, S.1, 2012, <http://hukuk.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/65/files/sdu-hukuk-dergisi-cilt-ii-sayi-1-yil-2012-vol-ii-no-1-year-2012-05112013.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.05.2019), s. 93.

Şekil 1: Anayasa Yargısı Modelleri



Kaynak: Ömer Anayurt, **Anayasa Hukuku: Genel Kısım (Temel İlkeler, Kavram ve Kurumlar)**, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 663.

Çalışmamızın bu kısmında yukarıda yer alan modellerin neler olduğu hususunda ana hatları bilgi verilecektir.

3.1.1.1.1. Denetim Sistemine Göre

Anayasa yargısının denetim sistemine göre sınıflandırılması ele alındığında, yapısal temellerinin farklılıklarından dolayı Amerikan Modeli ve Avrupa Modeli olmak üzere iki farklı model görülmektedir.

3.1.1.1.1.1. Amerikan Modeli

Anayasa yargısı bakımından dünyada uygulamaya geçen ilk model olması nedeniyle uzun süre kullanılmıştır ve halende Amerika Birleşik Devletleri harici başka ülkelerde de (Kanada, Hindistan, Kenya, İrlanda, v.d.) uygulanmaktadır. Bu sistemi benimseyen ülkeler modeli birebir uygulamamakta olup bazı değişiklikleri de söz konusu modele entegre etmişlerdir.

Mevcut sistem başlıca dört temel özellik taşımaktadır⁷⁴.

- Her mahkeme tarafından anayasallık denetimi yapılabilir. Bu nedenle “yaygınlaştırılmış anayasa yargısı” modeli de denilmektedir.
- Somut olay denetimine dayanır. Yani, ortada mutlaka bir davanın varlığı gerekmektedir.
- Denetim ancak düzeltici olabilir. Bunun anlamı anayasaya aykırılığı iddia edilen normun yürürlükte olması gerekmektedir.
- Verilen kararlar sadece kararı veren mahkeme ve kararı konu olan kişi ve olay açısından geçerlidir. Karar ile norm iptal edilmiş olmaz.

3.1.1.1.2. Avrupa Modeli

Kanunların anayasaya uygunluğunun, genel mahkemeler tarafından değil, bu işle görevlendirilen özel bir mahkeme tarafından denetlenmesine ise Avrupa modeli anayasa yargısı, merkezî tipte anayasa yargısı veya özel mahkeme sistemi denmektedir⁷⁵.

Avrupa modeli anayasa yargısında anayasal sorunların çözümüyle yetkili uzmanlaşmış mahkemeler vardır. Anayasaya aykırılık sorunları merkezileşmiş ve bu işe odaklanmış bir mahkeme tarafından çözüme kavuşturulur⁷⁶.

Avrupa modeli anayasa yargısı, genel mahkemelerin kanunla Anayasa arasındaki çatışmayı lex posterior esasına göre çözmeyi başaramadıkları ülkelerde ortaya çıkmıştır. Bu sistemde, genel mahkemeler, bir kanunun Anayasaya aykırı olduğu kanısına varırlarsa, o kanunu lex posterior ilkesine göre ihmal edip doğrudan doğruya Anayasa hükmünü uygulayamazlar. Böyle bir durumda, genel mahkemeler şartları gerçekleşmişse, Anayasa Mahkemesine başvururlar. Bu şu anlama gelir ki, bu sistemde, kanunla anayasa arasında çatışmayı çözmeye sadece ve sadece özel bir mahkeme (anayasa mahkemesi) yetkilidir. Diğer mahkemelerin, kanun ile anayasa arasındaki çatışmayı çözmek bakımından lex posterior ilkesini uygulama yetkileri dışlanmıştır. Bu konuda yetkili olan mahkeme özel mahkemedir. Ve bu mahkemenin yetkisi de, genel bir yetki değil, anayasanın kendisine açıkça verdiği yetkilerden ibarettir⁷⁷.

⁷⁴ Ömer Anayurt, **Anayasa Hukuku (Temel Kavramlar ve Türk Anayasa Hukuku)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, ss. 89-90.

⁷⁵ Anayasa Yargısı, <http://www.anayasa.gen.tr/anayasa-yargisi.htm> (Erişim Tarihi 05.05.2019)

⁷⁶ Namık Kemal Öztürk, **Anayasa Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 88.

⁷⁷ Anayasa Yargısı, <http://www.anayasa.gen.tr/anayasa-yargisi.htm> (Erişim Tarihi 05.05.2019)

En bilinen örneği Almanya Anayasa Mahkemesi olan bu sistemi günümüzde Çekya, Avusturya, Almanya, İtalya, Fransa, İspanya, Portekiz, Türkiye vd. ölkelerde bu sistem uygulanmaktadır.

3.1.1.1.2. Denetim Zamanına Göre

Anayasa yargısı, yargı mekanizmasının işletilmesinin zamanı açısından değerlendirildiğinde bu modelleme karşımıza çıkmaktadır. Yargılamaya konu normun uygulamaya girmesinden önce veya sonra olmak üzere modelleme ikiye ayrılmaktadır.

Bu sınıflama önleyici denetim ve düzeltici denetimdir. Dünya genelinde söz konusu denetim yolları incelendiğinde bazı ölkeler sadece bir yöntemi benimsemişken bazı ölkelerde ise her iki yöntemi içerisinde barındıran bir uygulama görölmektedir. Denetim sistemi sınıflandırılması açısından bakıldığında hem önleyici denetim hem de düzeltici denetim Avrupa Sisteminde kendine yer bulmaktadır.

Ancak, bu iki yoldan önleyici denetim niteliği gereği Amerikan modeliyle bağdaşmaz. Çünkü bu sistemde anayasallık denetimi ancak normun yürürlüğe konulması ve somut olaya uygulanmasıyla işletilmektedir. Bu nedenle Amerikan anayasa yargısını benimsemiş ölkelerde denetim düzeltici olmak zorundadır⁷⁸.

3.1.1.1.2.1. Önleyici Denetim

Denetime tabi olan normun yasama organı nezdinde kabul görmesine karşın Resmi Gazete’de yayımlanmasından önceki zaman diliminde gerçekleştirilen denetim yöntemidir. Yukarıda da belirtildiği üzere bu denetim yöntemi Amerikan tarzı anayasa yargısı modelinde uygulanamaz.

Söz konusu yöntem ilk olarak Fransa’da uygulama alanı bulmuştur. Fransa’da 2008 yılında yapılan anayasa değişikliğine kadar sadece önleyici (önceden) denetim yöntemi uygulanmaktayken yapılan anayasa değişikliği ile hukuk sistemlerinin içerisine düzeltici (sonradan) denetim yöntemi de girmiştir. Bu yönleme yasalar

⁷⁸ Anayurt, s. 92.

yürürlüğe girmeden önce yargı denetimine tabi tutulduğu için “a priori” denetim de denir⁷⁹.

Genel esasları açısından incelendiğinde, bir normun uygulama alanı bulmadan anayasa yargısına tabi tutularak değerlendirilmesi olumludur. Çünkü hali hazırda uygulamaya girmiş bir norm bulunmamaktadır. Bu da uygulama açısından herhangi bir hak kaybına veya ihlale sebep olmayacaktır.

Bu yöntemde önemli olan husus anayasa yargısının uygulamaya konulacak normu hangi şartların, kriterlerin varlığı altında inceleyeceğidir. Norm yasama organından geçer geçmez anayasa yargısı re’sen normu yargılayacak mı yoksa başka bir erkin normu anayasa yargısına taşımasına mı bekleyecektir. Eğer birinci hususta belirtildiği üzere anayasa yargısı normu kendiliğinden inceler ve karar verirse bu yöntem etkili olabilecektir. Ancak yasamadan geçen normun yargılanması için başka bir makamın başvuru yapılması beklenirse bu da sorunları beraberinde getirir. Çünkü yasama organından geçen bir normun belli süreden sonra resmi gazetede yayımlanması gerekmektedir. Eğer ki sadece önleyici bir denetim yöntemi benimsenmiş ve normu da anayasa yargısına bir makamın taşıması gerekiyorsa yukarıda anılan süre içinde yargıya taşınması gerekir. Aksi takdirde herhangi bir incelemeden geçmeden uygulamaya giren bir norm söz konusu olacaktır. Bu da normun anayasaya uygunluğu tartışmalarını da ortaya çıkartacaktır.

3.1.1.1.2.2. Düzeltici Denetim

Denetime tabi hukuk kuralının resmi gazetede yayımlanmasından (promulgation) sonraki süreçte anayasaya uygunluğu denetiminin yapılabildiği anayasa yargısı modeline zaman bakımından “düzeltici ya da bastırıcı denetim” denilmektedir. Doğal olarak burada artık hukuk düzenine tüm süreçleri tamamlanarak çıkmış bir kural söz konusudur⁸⁰. Bu denetim yönteminde kanunun anayasaya uygun olup olmadığının denetlenebilmesi için öncelikle kanunun uygulamaya girmesi gerekir. Akabinde ise yetkili mercilerin başvurusuna istinaden anayasaya uygunluğu incelenir.

⁷⁹ Öztürk, s. 90.

⁸⁰ Anayurt, s. 681.

Bu yöntem ile uzun yıllardır yürürlükte olan bir kanun maddesi anayasal yargıya tabi olabilmektedir. Eğer ki uygulama süresi içinde yaşanan ve/veya yaşanılması muhtemel sorunları dikkate almazsak bu yöntem ile kanun koyucunun kanunu yapmadaki amacına erişip erişmediği ve/veya kanunun uygulama aşamasında nasıl algılandığı değerlendirilebilir.

Bunun yanı sıra önleyici denetim de olduğu gibi anayasa yargısının belli bir zaman diliminde hızlıca karar vermesini gerektiren bir durum da söz konusu olmadığından kanunun tüm yönleri incelenip değerlendirilerek karar verilmektedir.

Anayasa yargısında kullanılan yöntem genellikle bu yöntemdir. Çünkü hem Amerikan modelinde hem de Avrupa modelinde kendisine yer bulabilmektedir. Almanya, İtalya, İspanya, Belçika, Türkiye, Bulgaristan vd. ülkelerde uygulanmaktadır.

3.1.1.1.3. Denetim Yollarına Göre

Bu bölümde anayasa yargısını denetim yollarına göre sınıflandırılacaktır. Anayasa yargısı uygulamada iptal yolu, itiraz yolu ve bireysel başvuru yolu olarak ayrıma tabi tutulmaktadır.

Şekil 2: Anayasa Yargısının Denetim Yollarına Göre Sınıflandırılması



Kaynak: 2709 sayılı Anayasa esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Anayasa yargısını denetim yollarına göre sınıflandırırken başvurucuya göre sınıflandırmak da mümkündür. Bu durumda Şekil 2'ye göre sınıflandırma yapılabilir.

3.1.1.1.3.1. İptal Yolu

İptal yolu; anayasa yargısı denetimine tabi bir kurala karşın anayasa tarafından belirlenmiş ve yetkilendirilmiş kamu otoritelerince doğrudan yine belirlenen süre içerisinde anayasa mahkemesi nezdinde dava açılarak denetim mekanizmasının işletilmesi yöntemidir.

Bu yöntem literatürde soyut norm denetimi olarak da adlandırılmaktadır. Çünkü uygulamada yargıya konu norm, dava konusu yapılabilmesi için herhangi bir kişiye uygulanması gerekmemektedir. Bu nedenden dolayı çalışmamızın 3.1.1.1.1. bölümünde ele alınan “Amerikan Modeli” ile uyuşmamakta olup söz konusu modelde uygulama alanı bulmamaktadır. Bu uygulama çalışmamızın 3.1.1.1.2. bölümünde ele alınan “Avrupa Modeli” içerisinde yer bulan bir uygulamadır.

Söz konusu denetim yolunda anayasa yargısı açısından gerekli/gereksiz başvuruyu engellemek adına genel olarak bireylere başvuru hakkı tanınmamaktadır. Başka bir açıdan bakıldığında ise, bu yöntem ile doğrudan kişilerin menfaatleri gözetilmeyerek anayasaya aykırı normların iptal edilerek üstün bir anayasanın sağlanması amaçlanmaktadır. Böylelikle de kamu yararının gözetildiği söylenebilir.

Kısaca belirtmek gerekirse, bu yöntem; anayasaya aykırı olduğu düşünülen Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, kanunların, Türkiye Büyük Millet Meclisi iç tüzüğünün veya bunların ilgili maddelerinin iptal edilmesi için Anayasa Mahkemesi nezdinde iptal davası açılması yoludur.

Anayasanın “İptal Davası” başlıklı 150 nci maddesinde kimlerin dava açabileceği karara bağlanmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre; Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, kanunların, TBMM İçtüzüğünün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin esas ve şekil bakımından iptal davası açılması yetkisi Cumhurbaşkanına, üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere ve Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna verilmiştir.

Mezkur madde hükmü ile yetkilendirilenler yine anayasanın 151 inci maddesinde belirtilen süre içerisinde iptal davasını açmak zorundadırlar. Söz konusu

madde bu süreyi iptali istenen normun Resmi Gazete’de yayımlandığı tarihten itibaren 60 (Altmış) gün olarak belirlemiştir. Bu süre hak düşürücü bir süre olması nedeniyle belirlenen süre içerisinde iptal davası açılmaz ise dava açma yetkisi ve hakkı düşmüş olacaktır.

3.1.1.1.3.2. İtiraz Yolu

Bu denetim yöntemine uygulamada “somut norm denetimi” veya “def’i yolu” da denilmektedir. Yöntemde yargı organı nezdinde devam bir davanın esasını etki edecek normun anayasaya aykırı olduğu iddiası ile anayasal yargılamasının talep edilmesidir. Söz konusu yöntemde davayı bakmakla görevli yargı organı kendiliğinden veya davanın taraflarından birisinin talebi doğrultusunda normun anayasal açıdan yargılanmasını talep edebilir.

Mahkeme; görmekte olduğu dava esnasında gerek kendiliğinden gerekse dava taraflarının talebi doğrultusunda uygulanacak olan normun anayasaya aykırı olduğuna ilişkin kanaate varırsa davaya ilişkin kararını söz konusu normun anayasa yargılamasının neticelenmesine kadar geri bırakabilir.

Anayasa mahkemesi de kendisine somut norm denetimi yoluyla gelen anayasal inceleme talebini beş ay içerisinde neticelendirmek durumundadır. Eğer ki anayasa mahkemesi yargılamasını anayasanın 152 nci maddesi ile belirlenen 5 aylık süre içerisinde tamamlamaz ise davaya bakmakla görevli mahkeme kararını mevcut norm çerçevesinde vermek zorundadır. Ancak anayasa mahkemesinin kararı esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar belli olursa mahkeme söz konusu karara riayet etmek durumundadır.

Bu denetim yönteminde çalışmamızın bir önceki bölümü olan 3.1.1.1.3.1. bölümünde yer alan denetim yolu ile belirlenmiş süre (altmış gün) gibi herhangi bir süre sınırlaması bulunmamaktadır. Bu da demek oluyor ki yargı organları görmekte olduğu bir davaya ilişkin normun anayasaya aykırılık iddiası ile anayasa mahkemesine istedikleri zaman itiraz edebilirler.

Ancak Anayasanın 152 nci maddesinde de belirtildiği üzere Anayasa Mahkemesi tarafından işin esasına girilerek verilen red kararının Resmi Gazete’de

yayımlanmasından itibaren 10 (on) yıl geçmedikçe aynı kanun maddesine ilişkin itiraz yolu kullanılamamaktadır.

İtiraz yolu neticesinde anayasa mahkemesi tarafından iptal edilen bir hüküm sadece davanın tarafları açısından sonuç doğurmayarak herkes geçerli sonuç meydana getirmektedir.

3.1.1.1.3.3. Bireysel Başvuru Yolu

Anayasa yargısının denetim yöntemlerine göre sınıflandırılmasının sonuncusu “Bireysel Başvuru Yolu” olan yoldur. Bu yöntem çalışmamızın “3.1.2. Türk Anayasa Hukuku Açısından Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru” başlıklı bölümünde ayrıntılı olarak işlenecek olmasından dolayı burada incelenmeyecektir.

3.1.2. Türk Anayasa Hukuku Açısından Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu

Anayasa yargısının denetim yöntemlerine göre sınıflandırılması esasına dayalı sınıflandırma yöntemlerinden biri de “Bireysel Başvuru Yolu” sınıflamasıdır. Söz konusu yöntemin ne olduğu kimlerin bu haktan faydalanabileceği, bu haktan faydalanmak için neler yapılması gerektiği ve yöntemin diğer özellikleri çalışmamızın bu bölümünde ele alınacaktır.

Ancak yöntem dünya genelindeki uygulama açısından ele alınmayarak doğrudan Türk Anayasa Hukuku açısından incelenecektir.

3.1.2.1. Türkiye’de Bireysel Başvuru Yolunun Gelişimi

Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru diğer adı ile Anayasa Şikayetini incelemekten söz konusu müessesenin Türk Anayasa Yargısı içerisinde yer buluncaya kadar geçirdiği aşamaları incelemek konunun anlaşılabilirliğini arttıracaktır.

Türk Anayasa yargısı bağlamında Anayasa Mahkemesi 2010 yılına kadar kendisine yetkili makam ve kişilerce intikal ettirilen başvuruları çalışmamızın “3.1.1.1.3.1. İptal Yolu” başlıklı bölümünde yer alan yargılama yolu ve “3.1.1.1.3.2. İtiraz Yolu” başlıklı bölümünde yer alan anayasal yargılama yolları ile başvuruları

karara bağlamaktaydı. Ancak dünya genelinde pek çok uygar ülkenin yukarıda değinilen anayasa yargısı yollarına ilaveten bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin kamu gücü nedeniyle ihlal edildiğini düşünmeleri neticesinde olağanüstü bir hak koruma yöntemi olarak “Bireysel Başvuru” müessesini kullanması söz konusu müessesenin ülkemizde de uygulanması gerektiği tartışmalarını da beraberinde getirmiştir.

Bu bağlamda, “5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile Türk Anayasa Yargısı içerisinde “Bireysel Başvuru” veya diğer adı ile “Anayasa Şikayeti” yer bulmuştur.

Söz konusu kanunun gerekçesine bakıldığında, yukarıda değinildiği gibi uygar devletlerde uygulama alanı bulan müessesenin ülkemizde de bir hak arama yolu olarak uygulamaya konulmasının arzulanmasının yanı sıra aşağıda yer alan gerekçelerde söz konusu uygulamanın hayata geçirilmesinde etkili olmuştur:

- Türk Anayasa Yargısı içerisinde (5982 sayılı yasa ile yapılan değişiklik öncesi) bireysel başvuru yolunu uygulamamasına temel hak ihlallerine karşın bireylerin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine (AİHM) karşın dava açma hakları bulunmaktaydı. Bu durum temel haklarında bir ihlal yaşayanların iç hukuk düzeninde yaşanan sorunların çözümlenememesi nedeniyle başvurdukları bir yoldur. AİHM’e her yıl Türkiye’ye karşın pek çok dava açılmakta ve Türkiye’nin de tazminata mahkum olması kabul edilebilir bir durum olmaktan çıktığı,

- Mezkur kanunun ilgili madde gerekçesine bakıldığında ve yukarıda değinildiği üzere AİHM kendisine yapılan başvurularda öncelikle iç hukuk yollarının tüketilmiş olup olmadığı incelerken ayrıca ilgili ülkede bireysel başvuru yolunun olup olmadığını da dikkate aldığı belirtilmektedir. Söz konusu müessesenin tesis edilmesi ile birlikte AİHM’e yapılan başvurularda karşın AİHM’in verecek olduğu kararlarda Türkiye lehine iyileşme olacağı düşünüldüğü,

- Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin 2004 (6) sayılı Tavsiye Kararında; iç hukukumuzda bireysel başvuru yolunun olmaması nedeniyle AİHM’in iş yükünün arttığı söz konusu müessesenin tesis edilmesi ile AİHM’in dava yükünde azalma olacağından bahisle tavsiye kararında yer alması,

Türkiye açısından “Bireysel Başvuru Yolu” olarak adlandırılan anayasa yargısı yolunun uygulamaya konulmasını elzem bir hale getirmiştir.

Bu itibarla yukarıda belirtildiği üzere anılan kanun ile anayasamızda gereken yasal düzenlemeler yapılmış ve “gerek kamu organlarını anayasa ve kanunlara daha uygun davranmalarını sağlamak gerekse bireylerin sahip oldukları temel hak ve özgürlüklerini daha da korumak amacıyla” bahse konu müessese 23 Eylül 2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulamaya girmiştir.

3.1.2.2. Bireysel Başvuru Yolunun Özellikleri

Anayasa yargısı bağlamında bireysel başvuru müessesesi tüm dünya genelinde geniş kabul gören bir uygulamadır. Yöntem olarak her ülkenin farklı uygulamaları olmasına karşın sistemin özü itibarıyla benzer özelliklere sahip olması gerekmektedir.

Bu özellikleri de:

- Temel hak ve özgürlüklerin korunmasının amaçlanması,
- Bireysel başvuruya konu ihlallerin kamu gücüne dayalı ihlaller olması,
- Korumanın uluslararası bir koruma müessesesi olmaması,
- Korumanın ikincil bir koruma olması,
- Bireysel başvuru yoluna temel hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkesin faydalanabilir olması şeklinde sıralanabilir.

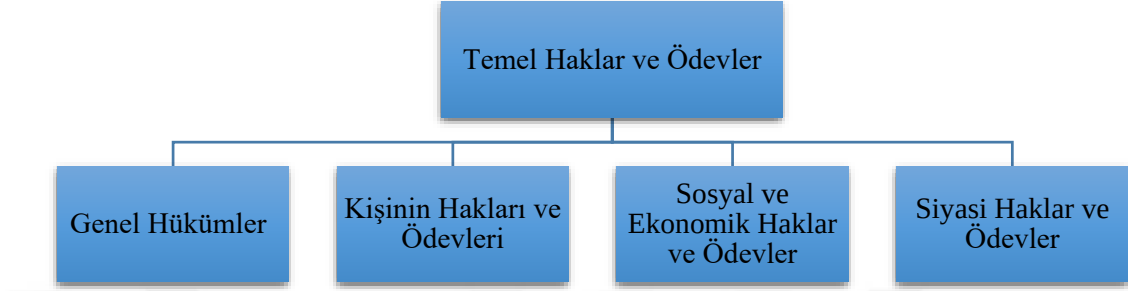
3.1.2.3. Türk Anayasa Yargısı Açısından Bireysel Başvuruya Konu Olabilecek Haklar

2709 sayılı Anayasa’nın 5982 sayılı yasa ile değişik 148/3. maddesinde; “Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, 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.” ifadeleri yer almaktadır.

Söz konusu kanun metni ile haklarında herhangi bir ihlal yaşandığını düşünenlerin bireysel başvuru yolunu kullanabilmelerinin önü açılmıştır. Ancak söz konusu hüküm ile bu yolun sınırları da çizilmiş bulunmaktadır. Mezkûr madde hükmü incelendiğinde bireysel başvuruya anayasa ile güvence altına alınan hakların tamamı konu edilemeyeceği anlaşılabacaktır.

Anayasanın “Temel Hak ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmında anayasa ile güvence altına alınan haklar dört bölüm halinde tadat edilmiştir

Şekil 3: Anayasa ile Güvence Altına Alınan Temel Hak ve Özgürlükler



Kaynak: T.C. Anayasası esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki sınıflandırılması yapılan temel ve hak ödevleri bölüm bölüm incelendiğinde:

- **Genel Hükümler;** anayasanın 12 nci ve 16 ncı maddeleri arasındaki düzenlemeleri içeren bölümüdür. Bu bölüm düzenlemeleri temel hak ve ödevlere ilişkin ifadeler içermemekte olup sadece temel hak ve ödevlere ait genel düzenlemeleri ihtiva etmektedir.

- **Kişinin Hakları ve Ödevleri;** anayasanın 17 nci ve 40 ıncı maddeleri arasındaki düzenlemeleri içeren bu bölüm literatürde “negatif statü hakları”⁸¹ olarak adlandırılan hakların yer aldığı bölümdür.

- **Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler;** anayasanın 41 inci ve 65 inci maddeleri arasında yer alan maddeler ile düzenlenen anayasal haklardır. Bu haklar genellikle “pozitif statü hakları”⁸² olarak nitelendirilmektedir.

⁸¹ Bu haklar, kişinin devlet tarafından dokunulamayacak ve aşılamayacak sınırlar ile çizilmiş hakları ve hürriyetleri içermektedir. Bu haklar aynı zamanda kişiyi devlete ve topluma karşı koruma sağladığı için “koruyucu haklar” olarak da adlandırılabilir.

⁸² Bu haklara göre bireyin devletten bir hizmet, bir davranış, bir yardım isteme gibi hakları mevcuttur. Bu itibarla söz konusu haklar devlete sosyal alanda bir takım yükümlülükler getirmektedir. Pozitif statü hakları genel ifade ile devletten bir şey isteme hakkı oldukları için “isteme hakları” olarak ifade edilebilmektedir.

- **Siyasi Haklar ve Ödevler;** söz konusu haklar anayasanın 66 ncı ve 74 üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu haklar bireyler nezdinde “aktif statü hakları”⁸³ olarak nitelendirilmektedir.

Anayasanın mezkûr 148/3. maddesinde “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.” denilerek anayasal güvence altına alınan tüm hak ve özgürlük ihlallerine karşı bireysel başvuru yapılamayacağı belirtilmiştir.

Bu bağlamda bireysel başvuru yapılabilmesi için ihlal edilen hakkın Avrupa İnsan Hakları sözleşmesi kapsamında olması gerekmektedir. Ancak bu aşamada da dikkat edilmesi gereken husus sadece AİHS ile güvence alınan her temel ve hak özgürlüklere karşında bireysel başvuru yolu kullanılamamaktadır. Çünkü AİHS ile güvence altına alınan hakkın aynı zamanda Türk Anayasa’sı ile güvence altına alınmış olması gerekmektedir.

AİHS imzalandığı tarih ile belirlenen temel hak ve özgürlüklere zamanla ek protokoller vasıtasıyla eklemeler yapılmıştır. Türkiye bazı protokollere taraf olurken bazı protokollere taraf olmamıştır. Taraf olduğu protokollerin ihtiva ettiği hususları kabul etmesi nedeniyle bu protokoller ile belirlenen temel hak ve özgürlüklere karşı da bireysel başvuru yolunun kullanılabileceği açıktır.

Bu itibarla taraf olunan 1 inci, 6 ncı ve 13 üncü protokollerin içerdiği temel hak ve özgürlüklere karşı bireysel başvuru yolu kullanılabilmektedir. Ancak bu aşamada belirtmek gerekir ki AİHS’e ek 4 ve 7 nolu protokollere Türkiye hali hazırda taraf olmamasına karşın anayasada güvence altına alınan bazı temel hak ve özgürlüklere karşın yapılan ihlaller nedeniyle bireysel başvuru yolu kullanılabilmektedir.

⁸³ Bu haklara göre bireyin, devletin yönetimine katılma hakları bulunmaktadır. Bu nedenle söz konusu haklara “katılma hakları” da denilmektedir.

Tablo 3: Bireysel Başvuruya Konu Olabilecek Hak ve Özgürlükler

1	Yaşama Hakkı
2	İşkence Yasağı
3	Kölelik ve Zorla Çalıştırma Yasağı
4	Kişi Özgürlüğü ve Güvenlik Hakkı
5	Adil Yargılanma Hakkı
6	Suç ve Cezaların Kanuniliği
7	Özel Yaşam ve Aile Yaşantısına Saygı
8	Konut ve Haberleşme Özgürlüğüne Saygı
9	İfade, Düşünce, Din ve Vicdan Özgürlüğü
10	Düşünceyi Açıklama ve Yayma Özgürlüğü
11	Örgütlenme ve Toplantı Hürriyeti
12	Mülkiyet Hakkı
13	Eğitim ve Öğretim Hakkı
14	Serbest Seçim Hakkı
15	Temel Hak ve Özgürlüklerin Korunması (Etkili Başvuru Hakkı)
16	Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı

Kaynak: T.C. Anayasası ve AİHS esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3 ile sıralanan temel hak ve özgürlüklerin ihlal edilmesi durumunda anayasa yargısı açısından bireysel başvuru müessesine konu edilebilir. Ancak belirtmek gerekir ki bazı normlar hiçbir suretle bireysel başvuruya konu edilememektedir.

6216 sayılı Kanun'un 3. fıkrasında, üç işlem bireysel başvuru kapsamı dışında bırakılmıştır. Bunlar, yasama işlemleri, düzenleyici idari işlemler ve Anayasa'nın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemlerdir⁸⁴.

⁸⁴ Bahadır Yalçınöz, "Bireysel Başvuruya Konu Olamayacak işlem ve Kararlar", *Uyuşmazlık Dergisi*, Sayı:2, 2013, s.189

3.1.2.4. Bireysel Başvuru Yolunda Başvuru Usulü ve Başvuruların Değerlendirilmesi

Çalışmamızın bu bölümünde bireysel başvuru müessesinde başvurunun ne şekilde yapılması gerektiği, başvuru yapanların nelere dikkat etmesi gerektiği ve Anayasa Mahkemesine yapılan başvuruların mahkeme tarafından değerlendirme aşamaları hakkında genel bilgilendirme yapılacaktır.

3.1.2.4.1. Bireysel Başvuru Yapılmasına İlişkin Genel Bilgiler

Bireysel başvuru Anayasa ve AİHS ile Türkiye'nin taraf olduğu AİHS'e ek protokollerle güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin kamu gücüne dayalı olarak ihlal edilmesi nedeniyle uygulamaya giren bir hak arama yoludur.

Bireysel başvuru, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile AYM İçtüzüğünde tadat edilen kriterlere uygun biçimde bir örneği çalışmamızın ekinde yer alan (Ek-5) ve belirtilen içtüzüğe ek bireysel başvuru formu kullanılarak resmî dilde (türkçe) yapılır.

Başvuru formu AYM İçtüzüğü'nün 59 uncu maddesinde belirtilen hususları ihtiva edecek şekilde dikkatlice doldurulduktan sonra forma ek olarak aşağıda sıralanan belgelerin eklenmesi gerekmektedir:

- Başvuru eğer şahsen yapılmayacak ve/veya avukat veya kanuni temsilci ile yapılacak ise temsile yetkili olduğuna dair mevzuat tarafından uygun bulunan belge,
- Başvuru harcının ödendiğine dair belge,
- Başvuru şahsen yapılıyor ise başvuru sahibinin kimliğinin tespitine yarar resmi onaylı belge,
- Başvuru tüzel kişi adına yapılacak ise başvuru tarihinde başvuruyu yapan kişinin tüzel kişiliği temsile yetkili olduğuna dair belge,
- İşlem veya nihai kararı öğrenme tarihini ihtiva eden belge,
- Başvuruya konu hak ihlallerine ilişkin iddiaları kanıtlayıcı nitelikteki belgelerin onaylı örnekleri,
- Tazminat talebinde bulunuluyorsa tazmine konu zarar ve buna ait belge,

- Olağan ve olağanüstü kanun yoluna ilişkin başvuru dilekçelerinin onaylı örnekleri,
- Eğer başvuru yasal olarak belirlenen süre içerisinde yapılmamışsa mazeret gerekçesini ispatlayan belge,
- Başvurucunun adli yardım talebi bulunuyor ise yargılama giderlerini karşılayamayacağına ilişkin mali durumunu gösterir belgeler ve adli yardım talebine ilişkin hazırlanması gereken diğer belgeler, başvuru formuna başvuru tarafından eklenir. Ancak başvuru eklenmesi gereken belgeleri herhangi bir nedenle sunamaması durumunda sunamama gerekçelerini varsa belgeleri ile birlikte başvuru formuna ekler. Eğer AYM gerekli görürse söz konusu bilgi ve belgeleri resen kendisi temin eder.

Başvuru sahibi başvuru formunu mevzuat hükümlerine uygun şekilde doldurduktan ve ekine bağlanması gereken belgeleri bağladıktan sonra AYM İçtüzüğü'nün 63 üncü maddesinde de belirtildiği üzere Anayasa Mahkemesine, diğer mahkemelere veya yurtdışı temsilciliklerine verebilir.

Başvuru muhakkak suretle diğer hak arama yollarına ilişkin başvuru yollarını usulüne uygun olarak tükettikten sonra 30 gün içerisinde yapılması gerekmektedir.

Başvuru evraklarında herhangi bir eksiklik tespit edilmesi durumunda başvurucuya veya temsilcisine söz konusu eksikliklerin giderilmesi amacıyla 15 günü geçmemek üzere bir ek süre verilir. Verilen süre içerisinde bahse konu eksikliklerin giderilmemesi durumunda başvurunun reddedileceği başvuru sahibine veya temsilcisine bildirilir. Eğer verilen süre içerisinde de eksiklikler giderilmez ise başvuru reddedilir ve başvurucuya tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren de 7 gün içerisinde komisyona itiraz edilebilir. Komisyonun verecek olduğu karar kesindir.

3.1.2.4.2. Bireysel Başvurunun Kabul Edilebilirlik Şartları

Bireysel başvuru yolunun kullanılabilmesi için başvurunun bazı şartları taşınması gerekmektedir. Bunlar:

- Olağan kanun yollarının tüketilmiş olması:

Söz konusu kriter ile ihlale ilişkin AYM haricindeki diğer yargı organları nezdinde hak arama girişimlerinin tamamlanmış olması gerekmektedir.

- Başvuru süresi içinde yapılmış olması:

Bireysel başvurunun mevzuat ile belirlenmiş olan süre içerisinde yapılması esastır. Bu sürede 30 gündür. Diğer bir ifade ile olağan kanun yollarının usulüne uygun olarak tüketilmesinden itibaren 30 gün içerisinde başvuru yapılması gerekmektedir. Eğer ki geçerli bir gerekçeye dayanarak belirtilen 30 günlük süre içerisinde başvuru yapılamamış ise başvuru mazeretinin ortadan kalktığı günden itibaren 15 gün içerisinde mazeretini kanıtlayıcı nitelikteki belgeler ile birlikte başvurunun gerektirdiği belgeleri düzenleyerek başvurusunu gerçekleştirebilir. Bu durumda da AYM öncelikle mazerete ilişkin belgelerin geçerli olup olmadığını değerlendirir.

- Başvuru sahibinin güncel ve kişisel bir hakkının doğrudan etkilenmiş olması ve zarar görmüş olması:

Başvurunun yapılmış olduğu anda başvuru sahibinin sahip olduğu temel hak ve özgürlüklere ilişkin bir hak ihlalinin olması gerekmektedir.

- Kamu gücü nedeniyle temel hak ve özgürlüklerinde ihlal yapılmış olması:

Başvuruya konu temel hak ve özgürlük ihlallerinin kamu gücene dayalı olarak ihlal edilmiş olması gerekmektedir. Burada kastedilen hak ihlalinin bir bireyden kaynaklamaması doğrudan kamunun bir işlemi yapması veya yapmamasından kaynaklanması gerekmektedir.

- İhlale karşı yapılan başvurunun Anayasa açısından önem taşıması gerekmektedir.

Bireysel başvurunun kabul edilebilirlik şartlarından başvurunun anayasa açısından önem taşıması şartı, Anayasal önem kriteri ile Anayasa Mahkemesi, temel hakları korumada esas görevin genel mahkemelere ait olduğunu, kendisinin rolünün Anayasa'yı yorumlamak, temel ilkeleri belirlemek ve genel mahkemelerin bu konudaki uygulamasını gözetmek olduğunu ifade etmektedir⁸⁵.

⁸⁵ Adnan Gerçek ve Feride Bakar, “Mükellef Haklarının Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Işığında Korunmasının Değerlendirilmesi” Prof. Dr. Metin TAŞ’a Armağan, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 18.

3.1.2.4.3. Bireysel Başvurunun Kabul Edilmezlik Sebepleri

Temel hak ve özgürlüklere ilişkin yaşanan ihlallerin giderilmesi amacıyla yapılacak olan başvurunun kabul edilebilirlik şartlarını taşımasının yanı sıra kabul edilmezlik sebeplerini de taşıyamaması gerekmektedir.

Anayasa mahkemesine yapılan bir bireysel başvurunun kabul edilebilir bulunabilmesi için, başvuru yollarının tüketilmesi ve otuz günlük bireysel başvuru süresine riayet edilmesi şeklinde usule ilişkin bazı kriterlerin; zaman, yer, kişi ve konu bakımından Anayasa Mahkemesinin yetkili olması şeklindeki yetkiye ilişkin bazı koşulların; ihlal iddiasının açıkça dayanaktan yoksun ve önemsiz olmaması şeklindeki esasa ilişkin bazı şartların sağlanması gerekmektedir⁸⁶.

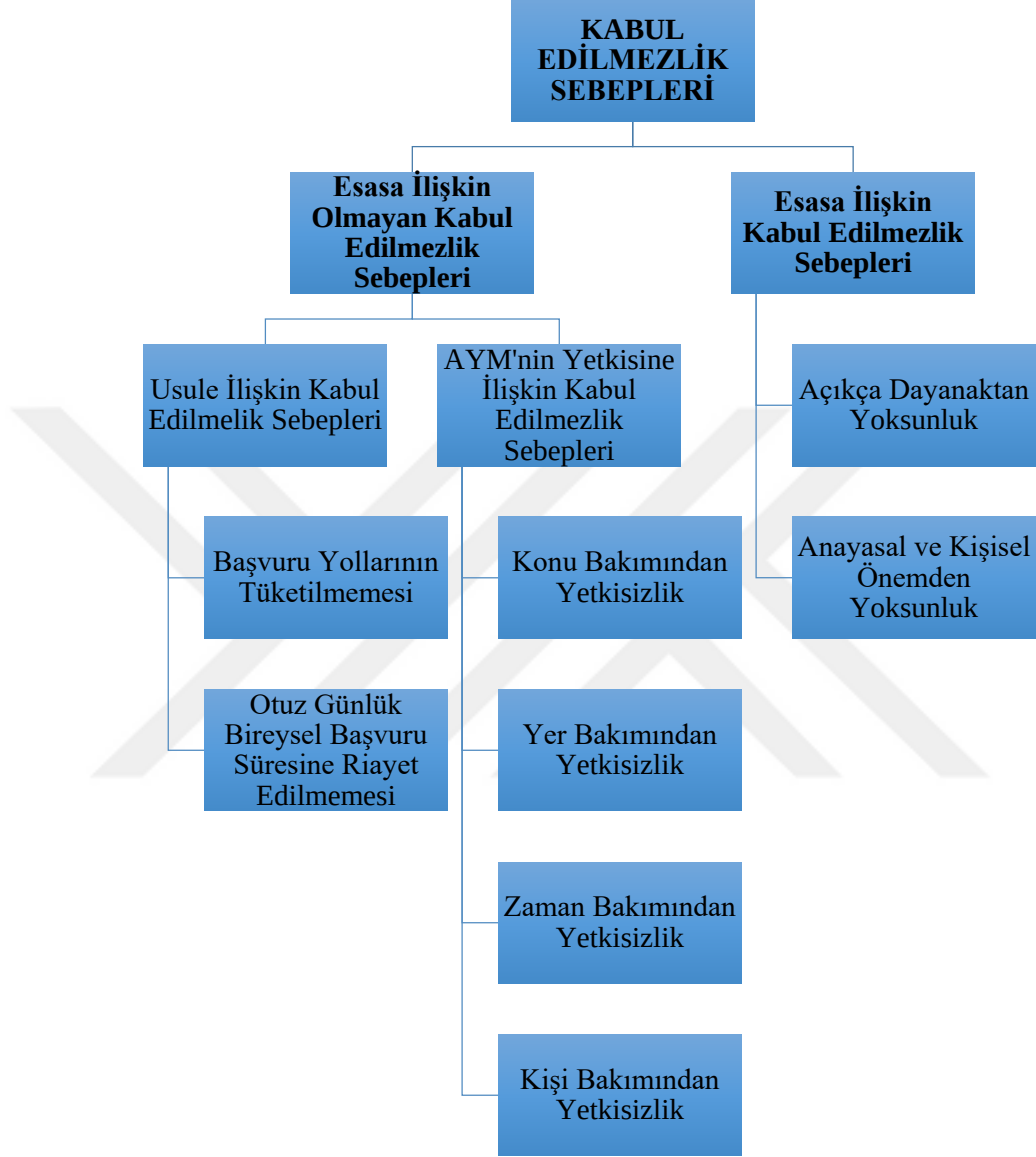
Bireysel başvurunun esastan incelenebilmesi için bu şartların varlığı ile, gereksiz bireysel başvuruların elenmesini kolaylaştırmak ve değerlendirmeyi yapacak bölümlerin daha nitelikli olarak iş çıkartmalarını teminen iş yüklerinin hafifletilmesi amaçlanmıştır.

Kabul edilmezlik sebepleri, esasa ilişkin olmayan kabul edilmezlik sebepleri ve esasa ilişkin kabul edilmezlik sebepleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu aşamadan sonra esasa ilişkin olmayan kabul edilmezlik sebepleri de usule ilişkin ve AYM'nin yetkisine ilişkin kabul edilmezlik sebepleri olarak alt ayrıma uğramaktadır.

Bireysel başvuruya ilişkin yapılacak başvurunun kabul edilmezlik sebeplerini şekil yardımı ile açıklamak konunun anlaşılabilirliği açısından faydalı olacaktır.

⁸⁶ Halil İbrahim Dursun, **Bireysel Başvuruda Esasa İlişkin Kabul Edilmezlik Sebepleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 30.

Şekil 4: Bireysel Başvuruda Kabul Edilmezlik Sebepleri



Kaynak: Halil İbrahim DURSUN'un "Bireysel Başvuruda Esasa İlişkin Kabul Edilmezlik Sebepleri" isimli çalışması esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 4 ile anlatılmak istenen kabul edilmezlik sebeplerinden usule ilişkin kabul edilmezlik sebeplerinin neler olduğu aşağıda genel hatları ile açıklanmıştır:

- **Başvuru Yollarının Tüketilmemesi;** bilindiği üzere gerek 2709 sayılı Anayasa'nın 148 inci gerekse 6216 sayılı kanunun 145/2 nci maddesi gereğince bireysel başvuruda bulunabilmek için öncelikle olağan kanun yollarının tüketilmiş

olması gerekmektedir. Bu itibarla bireysel başvuru yolunun kullanılabilmesi için öncelikle idari ve yargısal hak arama yollarının tüketilmiş olması gerekmektedir. Kaldı ki AYM 2012/74 sayılı bireysel başvuruya ilişkin 05.03.2013 tarihinde oy birliği ile vermiş olduğu kararda; Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru, ikincil nitelikte bir kanun yoludur. Temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği iddialarının öncelikle derece mahkemelerinde, olağan kanun yolları ile çözüme kavuşturulması esastır. Bireysel başvuru yoluna, iddia edilen hak ihlallerinin bu olağan denetim mekanizması çerçevesinde giderilememesi durumunda başvurulabilir⁸⁷. ifadesine yer vererek başvuruyu “kanun yollarının tüketilmemiş olması” nedeniyle “kabul edilemez olduğuna” karar vermiştir.

- **Otuz Günlük Bireysel Başvuru Süresine Riayet Edilmemesi;** 6216 sayılı kanunun 47/5 inci maddesi uyarınca bireysel başvuruların, olağan başvuru yollarının tüketildiği tarihten veya başvuru yolu öngörülmemiş ise temel hak ve özgürlüklere ilişkin ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde yapılması gerekmektedir. Söz konusu süre içerisinde yapılmayan başvurular kabul edilemez.

Şekil 4 ile anlatılmak istenilen kabul edilmezlik sebeplerinden “Anayasa Mahkemesinin Yetkisine İlişkin” kabul edilmezlik sebeplerini kısaca açıklamak gerekirse;

- **Konu Bakımından Yetkisizlik;** Bireysel başvuru hakkının kullanılabilmesi için ihlale uğrayan temel hak ve özgürlüğün anayasa ve AİHS ile ortaklaşa güvence altına alınan bir hak olması gerekmektedir. Söz konusu durum anayasanın ve 6216 sayılı yasaların ilgili maddeleri ile hüküm altına alınmıştır. Böylelikle yukarıda belirtildiği şekilde anayasa ve AİHS sözleşmesi ve eki protokoller ile güvence altına alınmayan bir hak için yapılacak başvuru AYM tarafından “konu bakımından yetkisizlik” gerekçesi ile “kabul edilemez olduğuna” verilecektir.

Örneğin; 2012/1049 numaralı başvuruya ilişkin AYM’nin 26.03.2013 tarihinde oy birliği ile vermiş olduğu kararda ihlale uğradığı düşünülen hakkın “Anılan Anayasa ve Kanun hükümlerine göre, Anayasa Mahkemesine yapılan bir bireysel başvurunun esasının incelenebilmesi için, kamu gücü tarafından müdahale edildiği iddia edilen hakkın Anayasa’da güvence altına alınmış olmasının yanı sıra Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (Sözleşme) ve Türkiye’nin taraf olduğu ek protokollerinin

⁸⁷ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/74> (Erişim Tarihi: 20.06.2019)

kapsamına da girmesi gerekir. Bir başka ifadeyle, Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanı dışında kalan bir hak ihlali iddiasını içeren başvurunun kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi mümkün değildir"⁸⁸ denilerek başvurunun kabul edilemez olduğunu hükmetmiştir.

Ayrıca 2013/3170⁸⁹ numaralı başvuru ile çalışma hakkının ihlal edildiğine ilişkin başvuru, 2012/1051⁹⁰ numaralı başvurular 2012/1049 numaralı başvuruya da olduğu gibi AYM tarafından "konu bakımından yetkisizlik" gerekçesi ile "kabul edilemez olduğuna" karar verilmiştir.

• **Yer Bakımından Yetkisizlik;** bireysel başvuru yolunun kullanılabilmesi için ihlale uğrayan temel hak ve özgürlüğün 2709 sayılı Anayasa'nın 148/3 üncü ve 6216 sayılı yasanında 45/1 inci maddesi uyarınca Anayasa ve AİHS ile ortaklaşa güvence altına alınması ve ihlalin kamu gücüne dayalı olarak meydana gelmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile, işlem, eylem ya da ihmali nedeniyle bireysel başvuruda bulunulan kamu gücü, Türkiye Cumhuriyeti Devleti tarafından veya O'nun adına kullanılmış olmalıdır⁹¹. Bu itibarla AYM'nin uluslararası kuruluşlar, yabancı devletler ya da uluslar üstü örgütlerin tesis edecekleri işlemlere karşı yapılacak bireysel başvuruları inceleme yetkisi bulunmamaktadır.

Örneğin; Anayasa Mahkemesi 2012/171⁹² numaralı başvuru ile 2014/15990⁹³ numaralı başvuruyu başvuru konusu ihlallerin "yer bakımından yetkisizlik" gerekçesi ile "kabul edilemez olduğuna" oy birliği ile karar vermiştir.

• **Zaman Bakımından Yetkisizlik;** bireysel başvuru müessesesi 5982 sayılı yasa ile anayasada yapılan değişikliğine istinaden Türk Anayasa Yargısı içerisinde yer bulmuştur. 6216 sayılı yasanın 76/1 inci maddesi uyarınca da bireysel başvuruların 23.09.2012 tarihinden sonra kabul edilebileceğine karar verilmiştir. Ayrıca anılan 6216 sayılı yasanın geçici 1 inci maddesinin 8 numaralı fıkrasında "Mahkeme,

⁸⁸<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1049?BasvuruNoYil=2012&BasvuruNoSayi=1049> (Erişim Tarihi: 21.06.2019)

⁸⁹<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3170?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=3170> (Erişim Tarihi: 21.06.2019)

⁹⁰<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1051?BasvuruNoYil=2012&BasvuruNoSayi=1051> (Erişim Tarihi: 21.06.2019)

⁹¹ Recep Kaplan ve Muharrem İlhan Koç, **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi** 2017, Ankara, s. 88.

⁹²<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/171?BasvuruNoYil=2012&BasvuruNoSayi=171> (Erişim Tarihi: 21.06.2019)

⁹³<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/15990?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=15990> (Erişim Tarihi: 21.06.2019)

23/9/2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceler.” hükmüne yer verilerek hangi tarihten sonra nihayete eren işlem ve kararlar hakkında AYM’ne gidilebileceği karara bağlanmıştır.

Bu itibarla anılan tarihten önce kesinleşen nihai işlem ve kararlara karşı yapılan başvurular, Anayasa Mahkemesince zaman bakımından yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez bulunacaktır⁹⁴.

Bu bağlamda AYM, 2012/51⁹⁵, 2014/1068⁹⁶, 2014/6675⁹⁷ numaralı başvuruları “zaman bakımından yetkisizlik” gerekçesiyle “kabul edilemez olduğuna” oy birliği ile karar vermiştir. Ayrıca 2012/51 sayılı başvuruya istinaden vermiş olduğu kararda “bireysel başvurular bakımından Anayasa Mahkemesinin zaman bakımından yetkisi için kesin bir tarihin belirlenmesi ve Mahkemenin yetkisinin geriye yürür şekilde uygulanmaması hukuk güvenliği ilkesinin bir gereğidir.” ifadesine yer vererek iradesini ortaya koymuştur.

• **Kişi Bakımından Yetkisizlik;** bireysel başvuru yolundan kimlerin faydalanabileceği hususu 6216 sayılı kanunun 46 ncı maddesi ile karara bağlanmıştır. Mezkur maddenin 1 inci fıkrasında “Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir.”; 2 nci fıkrasında “Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir.”; ve 3 üncü fıkrasında ise “Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz.” hükümlerine yer vererek kimlerin bireysel başvuruda bulunabileceği ve kimlerin bulunamayacağı karara bağlanmıştır.

AYM 2013/8479⁹⁸; 2012/22⁹⁹; 2012/1327¹⁰⁰; 2012/743¹⁰¹; 2013/1430¹⁰² numaralı başvurulara istinaden vermiş olduğu kararlarda 6216 sayılı kanunun 46 ncı maddesinin hükümleri ile karara bağlanan kişi bakımından yetki hususunu

⁹⁴ Dursun, s. 35.

⁹⁵ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/51> (Erişim Tarihi: 22.06.2019)

⁹⁶ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/1068> (Erişim Tarihi: 22.06.2019)

⁹⁷ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6675> (Erişim Tarihi: 22.06.2019)

⁹⁸ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8479> (Erişim Tarihi: 23.06.2019)

⁹⁹ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/22> (Erişim Tarihi: 23.06.2019)

¹⁰⁰ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1327> (Erişim Tarihi: 23.06.2019)

¹⁰¹ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/743> (Erişim Tarihi: 23.06.2019)

¹⁰² <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1430> (Erişim Tarihi: 23.06.2019)

karşılamağından dolayı “kişi bakımından yetkisizlik” gerekçesiyle “kabul edilemez olduğuna” karar vermiştir.

Şekil 4 ile anlatılmak istenilen “esasa ilişkin kabul edilmezlik sebeplerini” kısaca aşağıdaki gibi açıklanabiliriz.

- **Açıkça Dayanaktan Yoksunluk;** Anayasanın 148/3 üncü ve 6216 sayılı kanunun 45/1 inci fıkrası ile kapsama alınan bireysel başvuru hakkının kullanımı aşamasında başvurunun kabul edilebilir olması için usul ve esas yönünden kabul edilebilir olması gerekmektedir. Usul yönünden kabul edilemezlik kriterlerinin neler olduğu çalışmamızın önceki bölümlerinde incelenmiştir. Bireysel başvurunun esas yönünden kabul edilebilir olması için sağlaması gereken kriterlerden biri “açıkça dayanaktan yoksunluk” taşımaması gerekir.

Anayasa Mahkemesi 6216 sayılı yasanın 48/2 nci maddesinde yer alan “...açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir.” Hükmüne istinaden, şu dört nedenden birinin varlığını saptadığı takdirde başvuruyu açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez bulmaktadır¹⁰³.

- Temel hak ve özgürlüklere ilişkin iddiaların temellendirilememesi/kanıtlanamaması (temellendirilmemiş/kanıtlanmamış şikâyet)
- İddiaların salt kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlara ilişkin olması (kanun yolu şikâyeti)
- Başvurunun karmaşık veya zorlama şikâyetlerden ibaret olması (karmaşık veya zorlama şikâyet)
- Temel haklara yönelik bir müdahalenin olmaması veya müdahalenin meşru olduğunun açık olması (bir ihlalin olmadığının açık olduğu şikâyet)

Örneğin; Anayasa Mahkemesi 2012/665¹⁰⁴ numaralı başvuruya istinaden yapmış olduğu inceleme neticesinde “başvurucunun iddiaları çerçevesinde masumiyet karinesinin ihlal edilmediğinin açık olduğu anlaşılan başvurunun, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.” denilmek suretiyle değerlendirme yapmış ve mahkeme üyeleri de oy birliği ile söz konusu

¹⁰³ Bireysel Başvuruya Dair Sık Sorulan Sorular, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2019, s. 14.

¹⁰⁴ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/665> (Erişim Tarihi: 23.06.2019)

başvuruyu “açıkça dayanaktan yoksunluk” nedeniyle “kabul edilemez olduğuna” karar vermiştir.

- **Anayasal ve Kişisel Önemden Yoksunluk;** bireysel başvuru kapsamında temel hak ve özgürlüklere ilişkin ihlallerin olduğunun iddia edildiği bir başvuru AYM tarafınca değerlendirilmesi aşamasında mahkeme, 6216 sayılı yasanın 48/2 nci maddesinde yer alan “Anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvuru sahibinin önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir” hükmü gereğince, dolayısıyla diğer tüm kabul edilebilirlik kriterlerini taşısa hatta esas hakkında incelemeye geçildiğinde ihlal kararı verilebilecek nitelikte olsa bile Kanun'da belirtilen nitelikteki bir başvuru kabul edilemez bulunabilecektir¹⁰⁵.

3.1.2.4.4. Bireysel Başvuruların Anayasa Mahkemesi Nezdindeki İnceleme Aşamaları ve Anayasa Mahkemesince Verilebilecek Kararlar

Bireysel başvuru kapsamında yapılacak olan bir başvuru Anayasa Mahkemesi tarafından üç aşamada incelenmektedir.

İlk yani birinci aşama “Bireysel Başvuru Bürosu” tarafından gerçekleştirilen aşamadır. “Ön İnceleme” olarak adlandırılan bu aşamada başvuru şartlarını taşıyıp taşımadığı incelenmektedir. Eğer ki başvuru şartlarını taşımıyor ise “idari ret kararı” verilmektedir.

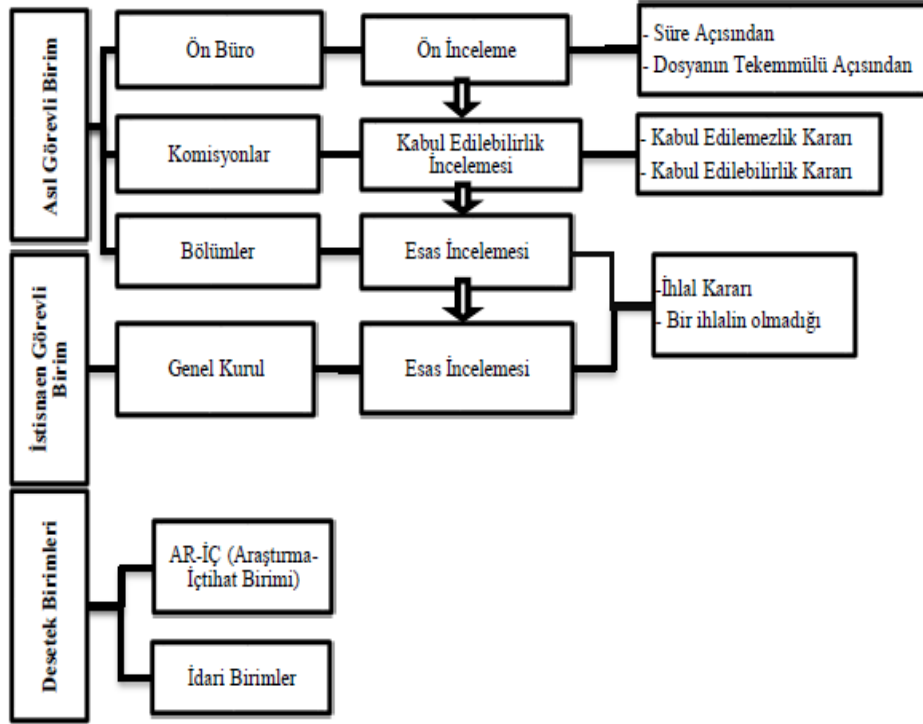
İkinci aşama komisyonlar vasıtasıyla yapılan ve ön incelemeden geçerek kabul edilebilirlik veya kabul edilemezlik durumlarının tespit edildiği aşamadır.

Üçüncü ve son aşama ise Anayasa Mahkemesinin bölümlerince yapılacak olan ve başvurunun esastan incelemesinin yapıldığı aşamadır. Bu aşamada artık başvuruya konu işlemin, başvuru sahibinin temel hak ve özgürlüklerini ihlal edip etmediğine karar verildiği aşamadır.

Bu aşamalar Anayasa Mahkemesi’nde 3 farklı birim tarafından yerine getirilmektedir. Bunlar; Asıl Görevli Birim, İstisnaen Görevli Birim ve Destek Birimleri’dir. Söz konusu birimleri aşağıdaki gibi şematize edebiliriz.

¹⁰⁵ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/2293> (Erişim Tarihi: 23.06.2019)

Şekil 5: Anayasa Mahkemesi Nezdinde Bireysel Başvuruların Değerlendirilmesinde Görevli Birimler



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

Söz konusu birimlerin neler olduğu, ne şekilde teşkilatlandıkları, çalışma usul ve esasları konumuz içerisinde yer almaması nedeniyle çalışmamızda yer almayacaktır. Ancak çalışmamızın bu bölümünde bireysel başvuruların esastan incelenmesi neticesinde verilebilecek kararların neler olduğu açıklanacaktır.

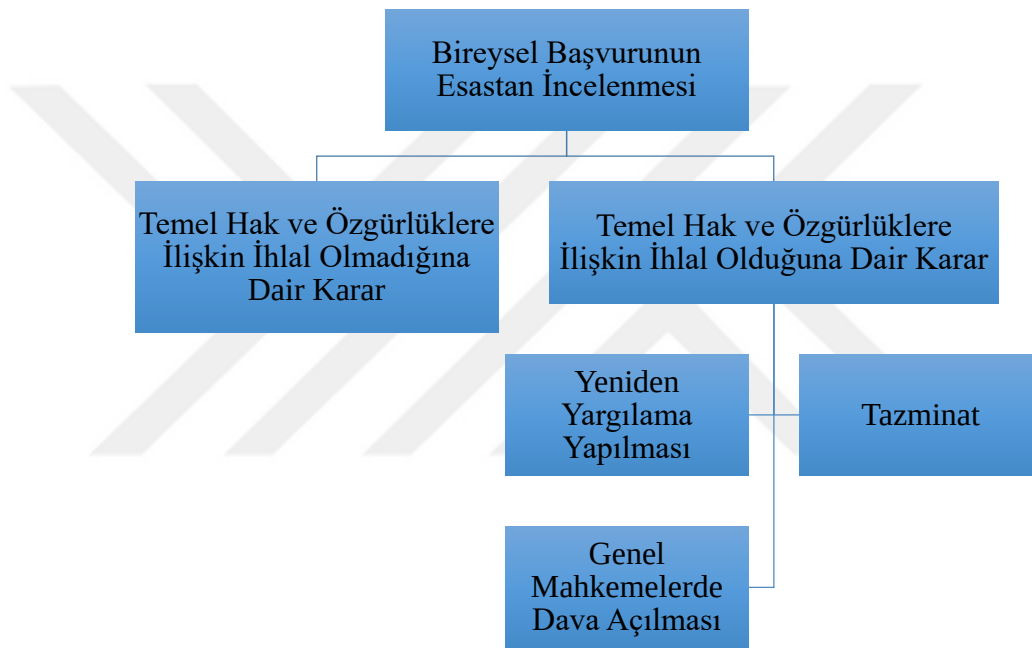
Komisyonlar tarafından yapılan kabul edilebilirlik incelemesi neticesinde oybirliği ile kabul edilebilir bulunan başvurular, esas incelemesi yapılmak üzere Bölmelere havale edilir¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Ayhan Döner ve Yeşim Çelik, “Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru İnceleme Aşamaları, Ortaya Çıkan Sorunlar ve Sonuçları”; **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 9 Sayı: 1, 2016, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/225306> (Erişim Tarihi: 24.06.2019), s. 283.

Bölümler tarafından yapılan inceleme neticesinde temel hak ve özgürlüklere ilişkin bir ihlalin olduğu veya olmadığına ilişkin karar verilir. Eğer ki bir ihlal söz konusu ise “Yeniden Yargılama Yapılması”, “Tazminat” ve “Genel Mahkemelerde Dava Açılması” kararı verilebilir.

Bireysel başvurunun esastan incelenmesi neticesinde verilebilecek kararları aşağıdaki gibi şekil yardımı ile anlatabiliriz.

Şekil 6: Bireysel Başvurunun Esastan İncelenmesi Neticesinde Verilebilecek Kararlar



Kaynak: 6216 sayılı yasanın 50 nci maddesi esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

AYM esastan inceleme neticesinde ihlal olduğuna kanaat getirirse ihlalin ve ihlale ilişkin sonuçların bertaraf edilmesi için gereğini hükmedebilir. Bu itibarla Anayasa Mahkemesince 6216 sayılı kanunun 50/2 nci maddesinde belirtildiği üzere “Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir.”

Ancak mahkeme (AYM) yeniden yargılama yapılması neticesinde herhangi bir yarar sağlanamayacağına kanaat getirmesi durumunda başvuru lehine tazminata hükmedebileceği gibi genel mahkemelerde dava açılması kararı da verebilir.

Tazminat uygulaması AYM'nin başvuruya istinaden esastan yapmış olduğu inceleme sonucunda kendisinin tespit ettiği bir ihlal giderim yöntemidir.

Genel mahkemelerde dava açma uygulamasına ilişkin Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün "İhlal Kararı ve İhlalin Giderilmesi" başlıklı 79 uncu maddesinde düzenleme bulunmaktadır. Mezkur maddenin 1/c fıkrasında "Tazminat miktarının tespitinin, daha ayrıntılı bir incelemeyi gerektirmesi hâlinde, Bölüm bu konuyu kendisi karara bağlamaksızın genel mahkemelerde dava açılması yolunu gösterebilir." denilmek suretiyle ihlalin giderilmesi için ödenmesi gereken tazminatın ayrıntılı bir çalışma gerektirmesi durumunda bunun genel mahkemeler tarafından yapılması gerektiği karara bağlanmıştır.

AYM'ne yapılan bireysel başvuruya istinaden verilebilecek olan kararlardan diğer ikisi; düşme kararı ve pilot karardır.

Düşme kararına ilişkin düzenlemeler hem 6216 sayılı yasanın 50 nci maddesine hem de Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 80 inci maddesinde yer almaktadır. 6216 sayılı kanunun amir hükmü uyarınca bireysel başvurudan feragat edilmesi durumunda AYM tarafından düşme kararı verilir. Söz konusu madde hükmü ile bir kesinlik ifade edilmekte olup başvurudan feragat durumunda AYM'nin düşme kararı vermesi gerekmektedir. Ancak AYM İçtüzüğü'nün 80 inci maddesinde "Bölümler ya da Komisyonlarca yargılamanın her aşamasında aşağıdaki hâllerde düşme kararı verilebilir" denilmek suretiyle hem AYM'ye takdir hakkı verilmiş hem de söz konusu takdir hakkını hangi durumlarda kullanılacağı karara bağlanmıştır.

Buna göre anılan içtüzüğün 80 inci maddesi ile tadat edilen ve aşağıda sıralan durumlarda AYM başvuruya ilişkin düşme kararı verebilir. Burada tercih hakkı AYM'ye aittir. Buna göre düşme kararının verilebileceği durumlar; "Başvurucunun davadan açıkça feragat etmesi, Başvurucunun davasını takipsiz bıraktığının anlaşılması, İhlalin ve sonuçlarının ortadan kalkmış olması, Bölümler ya da Komisyonlarca saptanan herhangi bir başka gerekçeden ötürü, başvurunun incelenmesinin sürdürülmesini haklı kılan bir neden görülmemesi" halleridir.

Pilot karar ise AYM İçtüzüğü'nün 75 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre "Bölümler, bir başvurunun yapısal bir sorundan kaynaklandığını ve bu sorunun başka başvurulara da yol açtığını tespit etmeleri ya da bu durumun yeni başvurulara yol açacağını öngörmeleri hâlinde, pilot karar usulünü uygulayabilirler. Bu usulde,

konuya ilişkin Bölüm tarafından pilot bir karar verilir. Benzer nitelikteki başvurular idari mercilerce bu ilkeler çerçevesinde çözümlenir; çözümlenmediği takdirde Mahkeme tarafından topluca görülerek karara bağlanır.”

Pilot karar usulü bölüm tarafından resen başlatılabileceği gibi Adalet Bakanlığı veya başvurucunun talebi doğrultusunda başlatılabilir. Pilot karar müessesesi için seçilen başvuru öncelikli iş olarak nitelenir ve gündemde önceleyn görüşülür. Bölüm tarafından verilecek pilot kararda, tespit edilen yapısal sorun ve çözümü için alınması gereken tedbirler yer alır. Ayrıca bölüm pilot karar olarak incelediği başvuruya benzer başvuruları erteleyebilir veya ertelediği başvuruları öncelikli olarak inceleyerek karara bağlayabilir. Eğer başvuruların görüşülmesi ertelenirse ilgililere erteleme kararı hakkında bilgi verilir.

3.1.3. Türk Anayasa Mahkemesinin Yapısı, Görev ve Yetkileri

Çalışmamızın bu bölümünde Türkiye’de anayasa yargısı bağlamında tek yetkili makam olan Anayasa Mahkemesinin yapısı ile görev ve yetkilileri hususunda kısa bir bilgilendirme yapılacaktır.

3.1.3.1. Anayasa Mahkemesinin Yapısı

Türk anayasa yargısı açısından tek yetkili mercii olan Türk Anayasa Mahkemesi 25 Nisan 1962 tarih ve 11091 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 44 sayılı “Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri” hakkında kanun ile ihdas edilmiştir.

Yüksek mahkeme hüviyetine haiz olan Anayasa Mahkemesi 12 yıl için seçilen 15 üyeden oluşmaktadır. Mahkeme anayasadan almış olduğu yetkiye istinaden anayasa yargısına konu normların anayasal yargısını ifa etmektedir.

Mahkeme; Başkanlık, Genel Kurul, Bölümler, Komisyonlar, Genel Sekreterlik ile idari hizmet birimlerinden meydana gelmektedir.

Anayasa Mahkemesi’nin “kuruluşu, Genel Kurul ve bölümlerin yargılama usulleri, Başkan, başkanvekilleri ve üyelerin disiplin işleri kanunla; Mahkemenin

Çalışma esasları, bölüm ve komisyonların oluşumu ve işbölümü kendi yapacağı İçtüzükle düzenlenir”¹⁰⁷

Anayasa mahkemesi genel olarak incelediğı davaları dosya üzerinden incelemektedir. Bu durumun tek istisnası Yüce Divan sıfatıyla baktığı davalardır. Bu davalarda Anayasa Mahkemesi duruşma yapar. Ayrıca mahkeme bireysel başvurulara ilişkin incelemelerde duruşma yapılmasına karar verebileceğı gibi gerekli gördüğü hallerde sözlü açıklamalarını dinlemek üzere konu hakkında bilgisi olanlar ile ilgisi olanları çağırabilir.

3.1.3.2. Anayasa Mahkemesinin Görev ve Yetkileri

Anayasa Mahkemesinin en temel görevi kanunların ve diğer yasal düzenlemelerin anayasal uygunluğunu denetlemek olup 2709 sayılı Anayasa’dan almış olduğı yetkiye istinaden birden fazla görev ve yetkisi de bulunmaktadır. Bahse konu görevlerinden biri de 5982 sayılı yasa ile yapılan düzenleme neticesinde Türk Anayasa Yargısı içerisinde yer bulan bireysel başvuru müessesine ilişkin başvuruları karara bağlamaktır. Anayasa’nın 148 ve diğer maddeleri ile Anayasa Mahkemesi’ne addedilen görev ve yetkileri aşağıdaki gibi tablo edebiliriz.

¹⁰⁷ 2709 sayılı Anayasa Md. 149.

Tablo 4: Anayasa Mahkemesinin Görev ve Yetkileri

1	Norm Denetimi
2	Bireysel Başvuru
3	Yüce Divan Yargılamaları
4	Siyasi Parti Kapatma Davaları
5	Siyasi Partilerin Mali Denetimi
6	Yasama Dokunulmazlığı İşleri
7	Milletvekilliğin Düşmesi İşleri
8	Uyuşmazlık Mahkemesi Başkanlık Seçimi

Kaynak: Anayasa Mahkemesinin internet sayfası esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Çalışmamızın bu bölümünde Anayasa Mahkemesi'nin (AYM) Tablo 4 aracılığıyla aktarılan görev ve yetkileri kısa kısa anlatılacaktır.

Norm Denetimi; bu denetim usulünde “iptal yolu/davası” ve “itiraz yolu/davası” olmak üzere iki farklı yöntem bulunmaktadır. İptal davası/yolu “soyut norm denetimi” olarak adlandırılırken itiraz yolu/davası “somut norm denetimi” olarak adlandırılmaktadır.

Söz konusu iki yöntemi çalışmamızın 3.1.1.1.3.1. ve 3.1.1.1.3.2. bölümlerinde incelememiz nedeniyle burada ayrıca incelenmeyecektir.

Ayrıca AYM Genel Kurulu, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, kanunların ve TBMM İçtüzüğü'nün tamamını veya ilgili maddelerini Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetlerken; Anayasada yapılacak olan değişiklikleri yalnızca şekil bakımından inceler ve denetler.

Bireysel Başvuru; Türkiye AİHS'e 1954 yılında taraf olmuş; AİHM'e 1987'de bireysel başvuru hakkını, 1990 yılında ise zorunlu yargılama yetkisini kabul etmiştir. 2004 yılında gerçekleştirilen anayasa değişikliğiyle de başta AİHS olmak üzere, temel hak ve özgürlüklere ilişkin hükümleri ihtiva eden ve Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelere, kanunların üzerinde bir değer verilmiştir.

5982 sayılı yasa ile Anayasa'da gerçekleştirilen değişiklik ile 23 Eylül 2012 tarihinden geçerli olmak üzere temel hak ve özgürlüklerin korunmasını teminen

bireysel başvuru yolu açılmıştır. Böylelikle AİHS kapsamındaki herhangi bir kamu gücünün tesis etmiş olduğu iş ve işlem nedeniyle temel hak ve özgürlüklerinde ihlal yaşadığını düşünenler AYM'e başvurabilmektedirler.

Yüce Divan Yargılamaları; Anayasa Mahkemesi (AYM) Cumhurbaşkanı ve yardımcılarını, TBMM Başkanını, bakanları, Yargıtay, Danıştay, AYM başkan ve üyelerini, Başsavcılarını, Cumhuriyet Başsavcivekilini, HSYK ve Sayıştay Başkan ve üyelerini, Kara, Hava, ve Deniz Kuvvetleri Komutanları ve Genel Kurmay Başkanını görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılar.

Siyasi Parti Kapatma Davaları; Anayasama Mahkemesinin görev ve yetkilerinden bir diğeri de Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığınca açılacak olan siyasi parti kapatmasına ilişkin davaları bakmak ve karara bağlamaktır. AYM söz konusu davalarda yapacak olduğu inceleme ve yargılama neticesinde siyasi partinin kapatılmasına karar verebileceği gibi işlenen suçun ağırlığına göre devlet yardımından tamamen veya kısmen yoksun bırakılmasına da karar verebilir.

Siyasi Partilerin Mali Denetimi; Anayasa Mahkemesinin yetkileri ve görevlerinden bir diğeri ise siyasi yaşantısına devam eden siyasi partilerin mali durumlarına ilişkin denetimlerin yapılmasını sağlamaktır. Yüce Mahkeme bu denetimleri Sayıştay Başkanlığı'ndan yardım alarak gerçekleştirmekte ve sonuçlarını da Resmi Gazete'de yayımlanmasını sağlamaktadır.

Yasama Dokunulmazlığı İşleri; TBMM tarafından yasama milletvekilliğinin düşürülmesine veya yasama dokunulmazlığının kaldırılmasına karar verilmesi durumunda, kararın verildiği tarihten başlayarak yedi gün içerisinde milletvekillerinden herhangi biri veya ilgili üye tarafından bu karara karşı iptal talebiyle AYM'e başvurulabilir. Anayasa Mahkemesi de söz konusu iptal istemini onbeş gün içinde kesin olarak karara bağlamak zorundadır.

Milletvekilliğin Düşme İşleri; Anayasa'nın 84 üncü maddesinin birinci, üçüncü veya dördüncü fıkralarına istinaden milletvekilliğinin düşmesine karar verilmesi halinde, TBMM Genel Kurulu kararının alındığı tarihten itibaren 7 gün içerisinde ilgili milletvekili veya başa bir milletvekili, kararın, Anayasaya, kanuna veya İçtüzüğüne aykırı olduğu iddiasıyla iptali için Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Anayasa Mahkemesi de, söz konusu iptal istemini 15 gün içerisinde kesin olarak karara bağlamak zorundadır.

Uyuşmazlık Mahkemesi Başkanı Seçimi; Anayasa Mahkemesinin görev ve yetkileri arasında Uyuşmazlık Mahkemesi Başkanı seçimi de yer almaktadır. Buna göre Anayasa Mahkemesi kendi üyeleri arasından biri Uyuşmazlık Mahkemesi Başkanı olarak görevlendirilir.

3.1.4. 23.09.2012 – 31.03.2019 Tarihleri Arasındaki Bireysel Başvuru Müessesesinin Değerlendirilmesi

Çalışmamızın bu bölümünde 5982 sayılı yasa ile yapılan değişikliğe istinaden Türk Anayasa Yargısı içerisinde yer bulan Bireysel Başvuru müessesine ilişkin üçer aylık dönemler itibariyle Anayasa Mahkemesi tarafından açıklanan istatistiki verilerden hareketle değerlendirmeler yapılacaktır.

Değerlendirmemizin kapsamı bireysel başvuru uygulamasının başladığı tarih olan 23.09.2012 ile son istatistiki verinin açıklandığı 31.03.2019 tarihlerini kapsayan değerlendirmelerdir.

Değerlendirmeler üçer aylık dönemler itibariyle yapılmayacak olup 23.09.2012 – 31.03.2019 tarihlerini kapsayan kümülatif veriler ışığında yapılacaktır.

3.1.4.1. Yıllara Göre Bireysel Başvuru Sayıları ve Sonuçlanan Başvuru Sayıları

23.09.2012 – 31.03.2019 tarihlerini kapsayan ve yıllar itibariyle bireysel başvuru yolu ile anayasal yargıya yapılan başvuruların sayısı ve bu başvuruların sonuçlandırılma sayılarına ilişkin verilere yer verilerek değerlendirmeler yapılacaktır.

Tablo 5: Yıllara Göre Bireysel Başvuru Sayıları ve Sonuçlanan Başvuru Sayıları

YILLAR	YAPILAN BAŞVURU SAYISI	SONUÇLANDIRILAN BAŞVURU SAYISI
2012	1.342	4
2013	9.897	4.924
2014	20.578	10.926
2015	20.376	15.378
2016	80.756	16.100
2017	40.530	89.653
2018	38.186	35.381
2019	9.829	7.958
TOPLAM	221.494	180.324

Kaynak: (<https://www.anayasa.gov.tr>) adresinde yayımlanan bireysel başvuru istatistikleri doğrultusunda yazar tarafında oluşturulmuştur.

Tablo 5’de yer alan veriler incelendiğinde;

- Bireysel Başvuru müessesinin tesis edildiği yıl olan 2012 yılı içerisinde toplam 1.342 başvuru yapıldığı ve yapılan başvurulardan sadece 4 tanesinin sonuçlandırıldığı,
- 2013 yılında ise bir önceki yıla göre başvuru sayısında %737,48 oranında bir artış yaşanarak toplam başvuru sayısının 9.897 olduğu, ulaşılan toplam başvuru sayısından da 4.924 tanesinin sonuçlandırıldığı,
- 2014 yılında ise bir önceki yıla göre %207,92 oranında başvuru sayılarında bir artış görüldüğü ve toplam başvuru sayısının 20.578 olduğu, bu başvurulardan da 10.926 tanesinin neticelendirildiği gözlemlenmekle birlikte bu sonuçlandırma oranının toplam başvuruların %53,10’una karşılık geldiği,
- 2015 yılında ise 2014 yılına göre neredeyse bir artış yaşanmadan toplam başvuru sayısının 20.376 olduğu, toplam başvurularında %75,47 oranında neticelendirilerek 15.378 adet başvurunun karara bağlandığı,
- 2016 yılına bakıldığında ise bireysel başvuru müessesinin başladığı günden bu güne kadar ki en fazla başvurunun yapıldığı yıl sonucuna ulaşılmaktadır. Bu yılda

toplam 80.756 adet başvuru olduğu görülmektedir. Bir önceki yıla göre başvuru sayısı ise %395,45 oranında artış olduğu görülmektedir. Bu yıl içerisinde karara bağlanan dosya sayısı 16.100 olmuş ve toplam başvuru sayısına oranı ise %19,98 olarak gerçekleşmiştir.

- 2017 yılı incelendiğinde 40.530 tane başvuru olmasına karşın 89.653 adet başvurunun karara bağlandığı görülmektedir. Karara bağlanan dosya sayısının başvurudan fazla olmasının nedeni ise 2017 öncesi yıllarda başvurusu yapılan ancak karara bağlanamayan dosyaların 2017 yılı içerisinde karara bağlandığı,

- 2018 yılına bakıldığında ise toplam 38.186 adet başvuru olduğu ve bu başvurularında 35.381 tanesinin karara bağlandığı görülmektedir. 2018 yılı içindeki karara bağlanma oranı (%92,65) 2012 – 2019 yılları içerisinde aynı yıl içinde yapılan başvuruların karara bağlanma oranının en yüksek yıl olduğu,

- 2019 yılına ilişkin elde edilen verilerin 2019 yılının tamamına ait olmadığı ve sadece ilk üç aylık döneme ilişkin veri olması nedeniyle yılı kapsayacak şekilde değerlendirilemeyeceği görülmektedir. Ancak ilk üç aylık dönem itibarıyla toplam 9.829 tane başvuru olduğu ve bunlarında 31.03.2019 tarihi itibarıyla %80,96'sının yani 7.958 tanesinin karara bağlandığı,

- 2012 – 31.03.2019 arası yapılan toplam 221.494 tane bireysel başvurunun %81,41'lik oranla 180.324 tanesinin karara bağlandığı ve 41.170 tanesinin ise halen AYM nezdinde görüşüldüğü gözlemlenmektedir.

3.1.4.2. Yıllara Göre Derdest Bireysel Başvuru Sayıları

Çalışmamızın bu bölümünde başvuru yıllarına göre derdest olan bireysel başvurulara ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır. Derdest'in sözlükteki anlamı görülmekte olanıdır. Bu itibarla bu bölümde bireysel başvurunun yapıldığı yıldan bu güne kadar görülmekte olan (halen karara bağlanmamış/bağlanamamış) başvurulara ilişkin değerlendirme yapılacaktır.

Tablo 6: Yıllara Göre Derdest Bireysel Başvuru Sayıları

YILLAR	DERDEST BAŞVURU SAYISI	TOPLAM DERDEST BAŞVURU SAYISINA ORANI
2012	0	% 0,00
2013	9	% 0,02
2014	116	% 0,28
2015	532	% 1,29
2016	1.897	% 4,61
2017	4.698	% 11,41
2018	24.329	% 59,09
2019 ¹⁰⁸	9.589	% 23,29
TOPLAM	41.170	% 100,00

Kaynak: (<https://www.anayasa.gov.tr>) adresinde yayımlanan bireysel başvuru istatistikleri doğrultusunda yazar tarafında oluşturulmuştur.

Tablo 6 incelendiğinde;

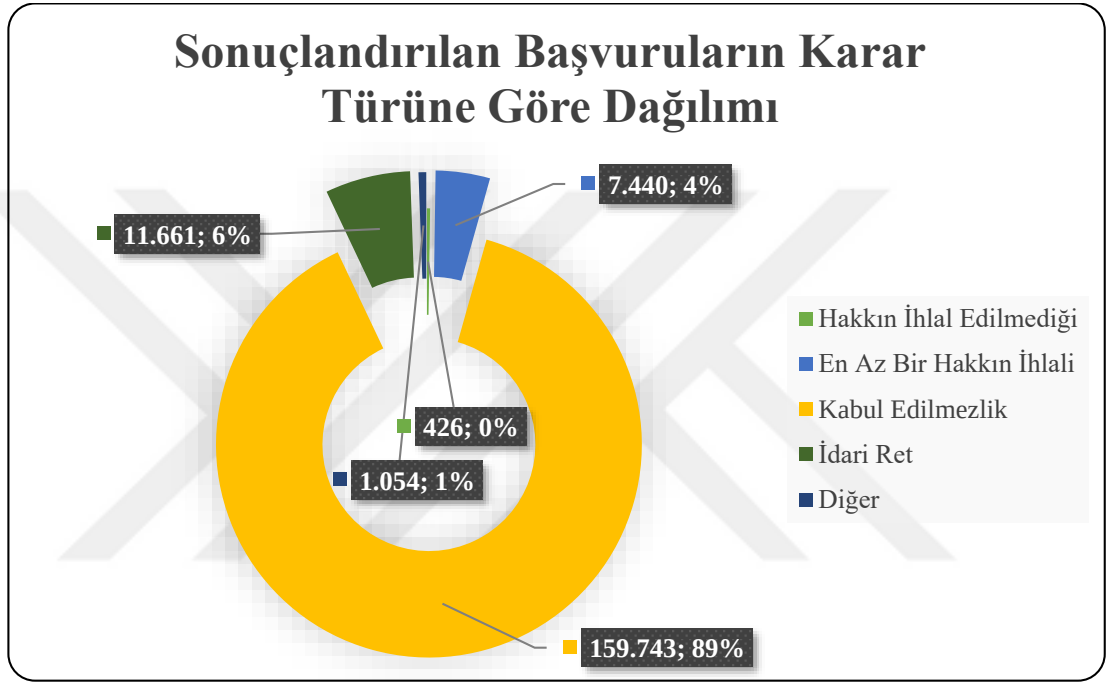
- Bireysel başvuru müessesinin tesis edildiği yıl olan 2012 harici diğer bütün yıllardan 31.03.2019 tarihine kadar devam etmekte olan başvurunun olduğu,
- 2013 yılından 2019 yılına doğru yaklaşıldıkça derdest olan yani davası görülmekte olan başvuru sayısında artış olduğu haliyle de toplam derdest başvuru sayısına oranla da artış gözlemlendiği,
- Başvuruların başvuru yılının son günü yapıldığı varsayıldığında (örneğin 2013 yılının herhangi bir gününde yapılan başvurunun 31.12.2013 tarihinde yapıldığı varsayıldığında) 2013 yılına ilişkin derdest başvuruların 1.917 gündür, 2014 yılına ilişkin derdest başvuruların 1.552 gündür, 2015 yılına ilişkin derdest başvuruların 1.187 gündür, 2016 yılına ilişkin derdest başvuruların 821 gündür, 2017 yılına ilişkin derdest başvuruların 456 gündür ve 2018 yılına ilişkin derdest başvuruların ise 91 gündür karara bağlanamadığı görülmektedir.

¹⁰⁸ Söz konusu 2019 yılına ilişkin verilen tüm yılı kapsamamakta olup AYM'nin açıkladığı 01.01.2019 – 31.03.2019 tarihleri arasındaki derdest başvuru sayılarını ihtiva etmektedir.

3.1.4.3. Sonuçlanan Başvuruların Karar Türüne Göre Dağılımı

Çalışmamızın bu bölümünde karara bağlanan başvuruların verilen karar türüne göre dağılımı incelenecektir.

Grafik 2: Sonuçlanan Başvuruların Karar Türüne Göre Dağılımı



Kaynak: (<https://www.anayasa.gov.tr>) adresinde yayımlanan bireysel başvuru istatistikleri doğrultusunda yazar tarafında oluşturulmuştur.

23.09.2012 – 31.03.2019 tarihleri arasında AYM’ne yapılan toplam 221.494 başvurunun 180.324 tanesinin karara bağlandığı çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtilmiştir. AYM tarafından verilen 180.324 kararın karar türüne göre dağılımı ise Grafik 1 ile aktarılmaya çalışılmıştır. Buna göre söz konusu grafik incelendiğinde;

- Karara bağlanan 180.324 başvurunun 159.473’ü hakkında kabul edilmezlik kararı verildiği; verilen kararın toplam karar sayısına oranının yaklaşık % 89 olduğu,
- 180.324 karardan 7.440 tanesine ilişkin verilen karardan “en az bir hakkın ihlal edildiği” şeklinde karar verildiği, bunun ise verilen toplam karar sayısına oranının yaklaşık olarak % 4 olduğuna,

- 426 tane başvurunun esastan incelenmesi neticesinde herhangi bir hakkın ihlal edilmediğine ilişkin karar verildiğine,
- 11.661 başvuru için idari ret kararının verildiği ve 426 başvuru için ise düşme, dosya kapatma, dosya kapatma gibi kararlar verildiği gözlemlenmektedir.

3.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE ANAYASA YARGISI NEZDİNDE BİREYSEL BAŞVURU YOLUNUN UYGULANABİLİRLİĞİ

Çalışmamızın bu bölümünde vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi amacıyla anayasa mahkemesi nezdinde bireysel başvuru müessesinin uygulanabilirliği incelenecektir.

3.2.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü Açısından Bireysel Başvuru Müessesesi

Topluluklar halinde yaşayan bireylerin bir düzen içerisinde yaşamalarını sağlayan devletin, gerek düzeni sağlamak gerekse yapmakla yükümlü olduğu görevleri yerine getirirken ihtiyaç duyduğu mali kaynakların finansmanı olarak vergi, kamu gelirleri içerisinde en büyük paya sahip finansman kaynağıdır.

Egemenlik ve bağımsızlık nişanesi olan vergiyi devletler egemenlik gücüne dayanarak karşılıksız ve zorunlu olarak egemenlik sınırları içerisinde alabilmektedir. Devlet bu yetkiyi kullanırken hiçbir devletten izin almayarak bağımsız olarak kendiliğinden kullanmaktadır.

Vergi, ülkemizde 2709 sayılı Anayasa'nın "Siyasi Hak ve Ödevler" başlıklı bölümünün 73 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre;

- Herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne nispeten vergi vermekle/ödemekle yükümlü olduğu,
- Uygulanacak maliye politikasının sosyal amaç olarak vergi yükünü adaletli ve dengeli şekilde dağıtılmasını esas alması gerektiği,
- Vergi ve vergi benzeri mali yükümlülüklerin (resim, harç, vb.) sadece kanunla konulabileceği, kaldırılabilmesi ve değiştirilebileceği,

- Vergi ve vergi benzeri mali yükümlülöklere ait istisna, muafiyet, indirim ve oranları üzerinde değışiklik yapma yetkisinin kanunla yetkilendirilen makamlarda olduğu karara bağlanmıştır.

Devletin vergileme konusunda keyfiyetten uzak ve anayasal temelli işlem tesis edilmesinin sağlanması amacıyla düzenleme anayasa ile koruma altına alınan “temel hak ve ödevler” başlıklı ikinci kısmının dördüncü bölümü olan “siyasi hak ve ödevler” başlıklı bölümünde yer bulmuştur. Böylelikle vergi ödeyenlere hukuken güvenlik sağlanmıştır.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirtildiğı üzere bireylerin kamu gücüne dayalı olarak yaşayacakları temel hak ve özgürlük ihlallerine karşı bireysel başvuru yolu 2012 yılından itibaren hukuk sistemimiz içerisinde yer bulmuştur.

Anayasamızda öngörölen bireysel başvuru yolunun kapsamını belirleyen sınır taşı olarak Anayasa ve AİHS ile koruma altındaki temel hak ve özgürlüklerin kamu gücüne dayalı olarak ihlal edilmesi formölü vergi ilişki açısından da gündeme gelebilecek bir durumdur¹⁰⁹.

Bilindiğı üzere anayasanın 148/3 üncü maddesinde; “Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiğı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.” denilmek suretiyle temel hak ve özgürlüklerinde ihlal yaşadığını düşünenler AYM’e bireysel başvuru yapabilirler.

Vergi uyuşmazlıklarının bireysel başvuruya konu edilebilmesi için öncelikle Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay’da İYUK’tan kaynaklanan kanun yollarının¹¹⁰tüketilmesi gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının bireysel başvuru yoluyla çözüme kavuşturulması için başvuru aşamasında AY ve AİHS ile güvence altına alınan tüm temel hak ve özgürlükler için başvuru yapılamamakla birlikte; vergi işlemleri ve davalarında, mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, etkili başvuru hakkı, eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı, özel hayatın gizliliğı ve konut dokunulmazlığı, aynı suçtan iki kez

¹⁰⁹ Tahir Erdem, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 282, 2012, s. 100.

¹¹⁰ Billur Yaltı, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:286, 2012, s. 117.

yargılanmama ve cezalandırılmama, seyahat özgürlüğü, düşünce özgürlüğü gibi haklarda¹¹¹ başvuru yapılabilir.

3.2.2. Bireysel Başvuru Müessesesi Açısından Vergi Uyuşmazlıklarına Uygulanabilecek Haklar

Bu bölümde bireysel başvuru yoluyla AYM nezdine taşınabilecek vergi uyuşmazlıklarında başvuruya konu olabilecek hakların ana hatları ile tanımı yapılacaktır.

3.2.2.1. Adil Yargılanma Hakkı

Bireylerin anayasa ile güvence altına alınmış olan ve insan hakları açısından ayrılmaz bir parçası olarak yargılanma hakkı bulunmaktadır. Adil yargılanma hakkı anayasanın 36 ncı maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde de “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” hükmü yer almaktadır.

Daha farklı bir ifade ile adil yargılanma hakkı bireyin yargılanma aşamasında yargı organlarının daha sağlıklı (adil) karar verebilmesi için gereken koşulları isteme hakkının bulunmasıdır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde (AİHS) adil yargılanma hakkı 6 ncı maddede düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre adil yargılanma hakkı, “Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir” olarak ifade edilmiştir.

Belirtilen madde hükmü ile herkesin yasalar ile kurulmuş hiçbir baskı altında olmayan ve hiçbir şekilde taraf olmayan mahkemeler tarafından kamuoyu tarafından takip edilebilen ve kabul edilebilir (makul) süre içerisinde sonuçlanacak şekilde yargılanmasını isteme hakkı bulunduğunu ifade etmektedir.

¹¹¹ Gerçek ve Uygun, s. 102.

Diğer bir deyişle, burada vurgulanmak istenen husus, yapılacak olan yargılama sonucunda verilen kararın adil olmasından çok, adil bir karar verilebilmesi bakımından usul ve koşulların yerine getirilmesiyle ilgilidir¹¹².

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü aşamasında bireysel başvuru müessesesinin uygulanması açısından adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin başvuruların kabul edilebilirliği kimi çevrelerce uygun bulunmamasına karşın kimi çevrelerce de uygun bulunmuştur.

AIHS'nin mezkur maddesi gereğince adil yargılanma hakkının hangi alanlarda uygulanabileceği karara bağlanmıştır. AIHM vermiş olduğu Ferazzini kararında adil yargılanma hakkının vergi uyuşmazlıklarına uygulanamayacağını belirtmiştir. Ancak aynı yargılama makamı Bendenoun ve Jussila davalarında adil yargılanma hakkının vergi uyuşmazlıklarında uygulanabileceğini hükmetmiştir. Bu aşamada dikkat edilmesi gereken, vergi uyuşmazlığına ilişkin somut olayın koşulları dikkate alınarak karar verilmesi gerekmektedir.

Örneğin; medeni hak ve yükümlülüklerden” bahsedilirken, “sadece özel hukuk medeni hak ve yükümlülüklerden değil aynı zamanda, kamu hukuku alanında değerlendirilen vergi hukuku gibi alanlar da dikkate alınmalıdır¹¹³.

Ancak AYM 2013/596, 2013/1949, 2013/2264, 2013/4324 numaralı başvurulara istinaden vermiş olduğu kararlar ile vergi uyuşmazlıkları açısından adil yargılanma hakkının ihlali iddiası ile AYM nezdinde bireysel başvuru yolunun uygulanabilirliğini karar vermiş olup böylelikle de yaşanan tartışmalar sonlanmıştır.

3.2.2.2. Etkili Başvuru Hakkı

Etkili başvuru hakkı kısaca, anayasa ile güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerinde herhangi bir ihlal yaşadığını düşünen bireylerin söz konusu durumları için ulusal düzeyde dertlerini anlatabilecekleri ve durumun düzeltilmesini talep edebilecekleri bir hakkın olmasını ifade etmektedir.

¹¹² Kenan Güzel, “Adil Yargılanma Hakkı Bakımından Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru”, **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, c.5 s.8, 2018, s. 57.

¹¹³ Tuğçe Akdemir, “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Yolu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:111, 2014, s.272. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-111-1367> (Erişim Tarihi: 24.06.2019)

Söz konusu müessese anayasanın “Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması” başlıklı 40 ıncı maddesinde “Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir” denilerek hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca AİHS’in 13 üncü maddesinde de “Bu sözleşmede tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, söz konusu ihlal resmi bir hizmetin ifası için davranan kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olsa dahi, ulusal bir merci önünde etkili bir yola başvurma hakkına sahiptir.” ifadelerine yer verilerek etkili başvuru hakkının hak kaybına uğrayanlar tarafından kullanılabilir bir hak olduğu belirtilmiştir.

Bu bağlamda vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında vuku bulan uyumsuzluk, vergileme ilkesine dayanmakta olup tesis edilen vergileme işleminin mükellef açısından hak kaybına sebep olduğundan bahisle AYM nezdinde bireysel başvuru hakkının kullanılması etkili başvuru hakkının vergi uyumsuzluklarının çözümünde uygulanabilirliğinin kanıtıdır. Çünkü hak kaybına uğrayan ulusal sınırlar içerisindeki mercilerden yaşamış olduğu kaybın giderilmesini talep etme hakkına sahiptir.

3.2.2.3. Mülkiyet Hakkı

Arapça mülk kelimesinden türetilen mülkiyet kavramı genel olarak sahip olunan şey ile (mal, nesne) sahip olan (malik) arasındaki ilişki olarak tanımlanabilmektedir. Mülkiyet hakkı ise sahip olunan mal, nesne vb. üzerinde malikin tasarrufta bulunma hakkıdır.

Mülkiyet hakkı anayasanın “Mülkiyet Hakkı” başlıklı 35 inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre; “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.” Madde hükmü genel tanıımı yaptıktan sonra sınırlamaya da yer vermiştir. Buna göre herkes bu hakkı kullanmakta özgürdür ancak kamu yararının gözetildiği durumlarda sınırlandırma yapılabilir. Ayrıca mülkiyet hakkına sahip olanlar bu haklarını toplum yararına aykırı olarak kullanamayacakları da karara bağlanmıştır.

Mülkiyet hakkı uluslararası literatürde de düzenlenmiştir. Örneğin; Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Bildirgesinin 17 nci maddesinde “Her şahıs tek başına veya

başkalarıyla birlikte mal ve mülk sahibi olmak hakkına haizdir. Hiç kimse keyfi olarak mal ve mülkünden mahrum edilemez.” denilerek mülkiyet hakkının evrensel bir hak olduğu belirtilmiştir.

Bunların yanı sıra AİHS’in Ek 1 nci protokolünün 1 nci maddesinde “Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.” denilerek bir kimsenin sahip olduğu mülkiyet hakkından keyfiyete dayalı olarak mahrum bırakılamayacağı sadece uluslararası normlara uygun olarak, kamu yararına ve yasalar ile belirlenmiş koşullara uygun olarak mülkiyet hakkının sınırlandırılabilceği hüküm altına alınmıştır.

Anayasa Mahkemesi ile Avrupa İnsan Haklar Mahkemesi mülkiyet hakkının ihlal edildiğinden yakınan başvuruları değerlendirirken genel olarak 3 yönden başvuruyu değerlendirmektedir. Buna göre başvuru konusu işlemd;

- Mülkiyet hakkının kullanımında herhangi bir sınırlama olup olmadığı,
- Mülkiyetten yoksun bırakılma durumunun olup olmadığı,
- Mülkiyet hakkının sınırlandırılmasının olup olmadığı,

yönünden irdelenmektedir. Yapılacak değerlendirmeler sonucunda mülkiyet hakkına müdahale edildiğine ilişkin bir kanıya varılması durumunda yapılan müdahalenin belli başlı kriterlerce de değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre yapılan müdahalenin (sınırlamanın);

- Birinci aşamada, yasalar ile belirlenip belirlenmediği (hukukilik değerlendirmesi);
- İkinci aşamada, gerçekleştirilen müdahalenin (sınırlamanın) sınırlama kriterlerine veya meşru amaçlara uygun olup olmadığı (kamu yararı değerlendirmesi),
- Üçüncü aşamada, yapılan müdahalenin ölçülü olup olmadığı ve mülkiyet hakkının özüne dokunup dokunulmadığının (Ölçülülük/Adil Denge değerlendirmesi) değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Vergilendirme işlemi genel anlamda mülkiyet hakkının ihlali gibi görünmektedir. Ancak anayasa ile belirlenmiş olması ve kamu yararı gözetilmesi gibi özellikleri içerisinde barındırdığından gerek anayasa açısından gerekse evrensel normlar açısından yasalıdır. Ancak unutulmamalıdır ki vergilendirme işlemi belli ölçülerde yapılmalıdır. Aksi takdirde yapılan müdahale mülkiyet hakkının ihlali niteliğinde olacağından mükellefler uğradıkları hak kaybının giderilmesi için AYM nezdinde bireysel başvuru yolunu kullanabileceklerdir. Örneğin Anayasa Mahkemesinin 2015/11278, 2015/15100, 2016/931 nolu bireysel başvurulara istinaden vermiş olduğu kararlar mükelleflerin mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkindir.

3.2.2.4. Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı İlkesi

Sözlük anlamı olarak; kanunlar yönünden insanlar arasında ayırım bulunmaması durumunu ifade eden eşitlik kavramı Anayasanın 10 uncu maddesinde “Kanun Önünde Eşitlik” başlığı ile düzenlenmiştir. Söz konusu madde ile “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” devletin hiçbir kişiye, zümreye, sınıfa veya aileye ayrıcalık tanınamayacağı gibi adli ve idari tüm işlemlerde de eşitlik ilkesine riayet edilmesi gerektiği karara bağlanmıştır.

Anayasanın mezkur maddesi ile tanımlanan eşitlik ilkesi AİHS’nin 14 üncü maddesinde de “Ayrımcılık Yasağı” başlığı ile düzenlenmiştir. Buna göre “Bu Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetilmeksizin sağlanmalıdır.” ifadeleri ile bireylere söz konusu sözleşme ile tanınan haklarını kullanması esnasında herhangi bir ayrıma tabi olmadan kullanabilmelerini sağlamayı amaçlamıştır.

Eşitlik ilkesine bakıldığında mutlak eşitlik ve nispi eşitlik olmak üzere iki farklı eşitlik tanımı karşımıza çıkmaktadır. Mutlak eşitlik; bireylerin kişisel ve özel durumlarına bakılmaksızın kanunların herkese eşit uygulanmasını ifade etmektedir.

Nispi eşitlik ise; aynı durumda olanların aynı işleme tabi tutulup, farklı durumda olanların ise farklı işleme tabi tutulması durumudur. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu; 13.04.1976 tarih ve K.1976/23, 27.09.1988 tarih ve K.1988/27, 01.07.1988 tarih ve K.1988/45 ile 11.05.1999 tarih ve K.199/15 sayılı kararlarında söz konusu eşitlik kavramına vurgu yaparak eşitlik ilkesindeki amacın; benzer şartlar altında birbirine benzeyen durumların yasalar karşısında aynı işleme tabi tutulması olduğu dikkat çekmektedir.

Anayasa Mahkemesi görmüş olduğu davalarda eşitlik ilkesinin ihlal edilip edilmediğine ilişkin değerlendirme yaparken haklı neden ve anayasanın 13 üncü maddesindeki nedenlere dayanarak karar vermektedir. 28.04.1983 tarih ve K.1983/3, 11.12.1986 tarih ve K.1986/29 ile 17.11.1998 tarih ve K.1998/69 sayılı kararları “haklı neden” dayanak alınarak verilmişken 27.05.1999 tarih ve K.1999/19 sayılı kararı ise anayasanın 13 üncü maddesinde sayılan sebeplere dayanak gösterilerek verilmiştir.

Anayasanın “Vergi Ödevi” başlıklı 73 üncü maddesinde; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” denilmek suretiyle vergilendirme yetkisinin kullanımı aşamasında ayrımcılık yapılamayacağı ve eşitlik gözetileceği hüküm altına alınmıştır.

Mezkur maddede herkes ifadesine yer verilerek “dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin” vergilendirme yetkisinin kullanılacağı belirtilmiştir.

Vergi adaleti düşüncesinden gelişen vergide eşitlik kavramı, genel olarak vergi ödeme gücü bağlamında ele alınan bir kavramdır. Bu itibarla anayasanın ilgili maddesi ile yapılan düzenlemede mali güce göre vergi alınması amaçlanmıştır. Vergide eşitlik kavramı “Yatay Eşitlik” ve “Dikey Eşitlik” olmak üzere iki farklı tanımı karşımıza çıkartmaktadır. Yatay eşitlik; mali gücü aynı olanların aynı ölçüde vergilendirilmesi, dikey eşitlik ise; mali gücü farklı olanların farklı ölçüde vergilendirilmesinin ifade etmektedir.

Bu bağlamda anayasanın 73 üncü maddesi ile tanımlanan “vergi ödevi” mükelleflere tanımlanırken eşitlik ilkesinin ve ayrımcılık yasağının gözetilmesi amaçlanmıştır. Aksi takdirde hak kaybına uğrayanlar haklarını AYM nezdinde bireysel başvuru yoluyla arayabilmektedirler.

3.2.2.5. Özel Hayatın Gizliliği ve Konut Dokunulmazlığı

Özel hayatın gizliliği hakkı anayasanın 20 nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.”

AİHS’in 8 inci maddesinde ise bu hak; “Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı” başlığı ile düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeye göre; “Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörölmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir.”

AİHS’in ilgili maddesi ile gizlilik hakkı tanınan haklar genel hatları ile; kişinin özel yaşantısı, aile yaşantısı, konut dokunulmazlığı ile haberleşmesinin gizliliğinden oluşmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kararları incelendiğinde ise özel hayatın içerisine; kişinin kimliği, onur ve şöhreti, kişisel verileri, fiziksel ve psikolojik bütünlüğü ile cinsel hayatının girdiği görölmektedir.

Bu itibarla yukarıda sıralanan sınırlar içerisinde kişiye ait mahremiyetin izinsiz ve yasal olmayan yollar ile gözler önüne serilmesi gerek anayasa gerekse AİHS ile güvence altına alınan korumanın ihlal edilmesidir.

Konut dokunulmazlığına ilişkin AİHS de ayrıca bir düzenleme bulunmamakta koruma 8 inci maddedeki düzenleme ile sağlanmaktadır. Ancak anayasanın 21 inci maddesinde “Konut Dokunulmazlığı” başlığı ile düzenlemeye yer verilmiştir. Anılan madde de “Kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri

bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz.” denilerek kişilere ait konutların dokunulmazlığı sağlanmak istenmiştir.

Vergi idaresi kimi zaman vergilendirme işleminin doğruluğunu saptamak amacıyla bilgi ve belge toplayabilmektedir. Bu bilgi ve belge toplama her zaman mükellefin iş yerinde olmayıp kimi zaman evinde kimi zaman yazlığında kimi zaman ise mükellefe ait özel yaşam alanında olabilmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki söz konusu alanlar kişinin konutu sayılmakta olup yetkili makamlardan yazılı emir veya mahkeme kararı olmaksızın buralarda belge aramak konut dokunulmazlığının ihlali niteliğindedir.

Bunun yanı sıra 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 5 inci maddesi ile “Vergi Mahremiyeti” tanımlanmış olup ne tür bilgilerin bu tanıma girdiği karara bağlanmıştır. Söz konusu bilgilere haiz olanlar bu bilgileri korumakla yükümlüdürler. Vergilendirme işlemi ile alakadar olanlar vergilendirme sürecinde haiz oldukları bilgileri korumazlar ise anayasanın 20 nci AİHS’nin 8 inci maddesi ile koruma altına alınan özel hayatın gizliliği ilkesine ihlal etmiş olacaklardır. Bu nedenle de mükellef ihlal edilen hakkı için AYM nezdinde bireysel başvuru yolu ile hak arayabilecektir.

3.3. ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURUYA KONU VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmamızın bu bölümünde iç hukuk yollarının son aşamasında hak arayan mükelleflerin bireysel başvuru yoluyla AYM nezdindeki başvurularının değerlendirmeleri yapılacaktır.

3.3.1. 23.09.2012 – 31.05.2019 Tarihleri Arasında Anayasa Mahkemesi Nezdinde Bireysel Başvuruya Konu Vergi Uyuşmazlıklarının İstatistiksel Değerlendirilmesi

23.09.2012 ile 31.05.2019 tarihleri arasında AYM’nin bireysel başvuruya istinaden verdiği kararların istatistiksel incelemesi yapılacaktır.

3.3.1.1. Yargılamanın Sonucuna Göre

Anayasa Mahkemesi nezdinde bireysel başvuru yoluyla çözüme kavuşturulması amaçlanan uyuşmazlıklara istinaden yüksek mahkeme 23.09.2012 – 31.05.2019 tarihleri arasında 84 karar vermiştir. Verilen kararlardan 41 tanesi anayasal hakların ihlal edildiği, 5 tanesinin de anayasal haklarda ihlal olmadığı yönünde iken 38 tanesi de değişik gerekçelerle başvuruların kabul edilmeyeceğine hükmetmiştir. Söz konusu kararlara ilişkin ayrıntılı bilgi Ek – 6’da yer almaktadır.

Buna göre verilen kararların %48,81’i ihlal olduğuna, %5,95’i ihlal olmadığına ve %45,24’ü ise başvuruların kabul edilemez olduğuna yöneliktir.

3.3.1.2. Yargılama Sonucunda Verilen Kararlar İle Hak Kaybının Giderilmesi Açısından

AYM vermiş olduğu 84 karardan 41 tanesinde başvuru sahiplerinin anayasa ve AİHS ile güvence altına alınan haklarının ihlal edildiğine yöneliktir. Bu kararlar ile hak kaybına uğrayanların zararlarının giderilmesi açısından 25 tanesinde (2015/12721, 2015/11278, 2015/15100, 2015/4791, 2015/941, 2015/13921, 2015/6691, 2015/6728, 2014/13518, 2013/7698, 2013/7847, 2013/6842, 2013/3244, 2013/3246, 2013/3241, 2013/1993, 2013/6361, 2014/4958, 2013/28, 2013/3245, 2013/5949, 2014/13899, 2015/5293 ve 2015/17259 nolu başvurularda) yeniden yargılamanın yapılması amacıyla ilgili mahkemeye gönderilmesi hükmedilmişken 7 tanesinde (2014/3975, 2015/356, 2014/17286, 2014/6193, 2014/6192, 2014/431 ve 2014/6675 nolu başvurularda) tazminat ödenmesini hükmetmiştir.

3.3.1.3. Yargılamanın Süresi Açısından

AYM’nin vermiş olduğu kararları yargılama süresi açısından değerlendirdiğimizde aşağıdaki sonuçlar elde edilmektedir.

Verilmiş olan 84 kararın başvuru ve karar tarihi arasındaki zaman farkı dikkate alınarak birer takvim yılı olarak zaman aralıkları belirlendiğinde;

- 0 – 365 gün arasında 13 başvurunun;

- 365 – 730 gün arasında 13 başvurunun;
- 730 – 1.095 gün arasında 31 başvurunun;
- 1.095 – 1.460 gün arasında 27 başvurunun karara bağlandığı

görülmektedir. (Ek- 7)

Makul sürede yargılanmama ve gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği iddiasıyla 2015/5766 nolu başvuru numarasıyla 01.04.2015 tarihinde yapılan başvuru 06.03.2019 tarihinde “başvuru yollarının tüketilmemesi” ile “açıkça dayanaktan yoksun” olması nedeniyle “Kabul Edilmezlik” kararı verilmiştir. Söz konusu yargılama 1.436 gün sürmüş ve AYM’nin vermiş olduğu 84 karar arasında en uzun süren dava olmuştur.

Adil yargılanma ve etkili başvuru hakkının ihlal edildiği iddiasıyla 2012/829 başvuru numarasıyla 29.11.2012 tarihinde yapılan başvuru “zaman bakımından yetkisizlik” gerekçesiyle 05.03.2013 tarihinde “Kabul Edilmezlik” kararı verilmiştir. Söz konusu yargılama 97 sürmüş ve AYM’nin vermiş olduğu 84 karar arasında en kısa süren dava olmuştur.

3.3.1.4. Yargılama Sonucunda Verilen Kararın Veriliş Şekli Açısından

23.09.2012 – 31.05.2019 tarihleri arasında AYM’nin vermiş olduğu 84 karardan 75 tanesi mahkeme üyeleri tarafından “Oy Birliği” ile karara bağlanırken 9 tanesi “Oy Çokluğu” ile karara bağlanmıştır. Bu duruma göre AYM vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yapılan başvurulara istinaden karar verirken büyük bir oranda mahkeme üyeleri arasında fikir birliğini sağlamaktadır.

3.3.2. Bireysel Başvuru Yoluyla Sonuçlandırılan Vergi Uyuşmazlıklarından Örnek Karar İncelemesi

Çalışmamızın bu bölümünde AYM tarafından verilen kararlardan örnek niteliğindeki bazı kararlar genel olarak incelenecektir.

Tablo 7: Açıkça Dayanaktan Yoksun Olması ve Başvuru Yollarının Tüketilmemesi Gerekçeli Kabul Edilmezlik Kararlı Başvuru İncelemesi

ÖRNEK KARAR NO	BAŞVURU NO	BAŞVURU SAHİBİ
1	2015/5766	AÇAN DEMİR TİCARET VE SANAYİ LTD. ŞTİ.
BAŞVURU TARİHİ	KARAR TARİHİ	YARGILAMA SÜRESİ
1/4/2015	6/3/2019	1.436 GÜN
İDDİA EDİLEN HAK İHLALİ	KARAR TÜRÜ	GEREKÇE
Gerekçeli Karar ve Makul Sürede Yargılanma Hakkı	Kabul Edilmezlik	Açıkça Dayanaktan Yoksun Olması ve Başvuru Yollarının Tüketilmemesi

Kaynak: (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>) adresinde yayımlanan bireysel başvuru kararı doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

İzmir ili Bornova ilçesinde demir ticareti ile iştigal eden başvurusunun 2002 yılı hesaplarının inceleme elemanlarınca incelenmesi neticesinde sahte fatura kullandığından bahisle resen cezalı vergi tarhiyatı yapılmıştır. Ayrıca başvurucuya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek gerekçesiyle Bornova Vergi Dairesi Müdürlüğüne KDV açısından vergi kaybına yol açtığı gerekçesiyle KDV tarhiyatı yapılarak vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezaları kesilmiştir.

Başvuru sahibi İzmir 2. Vergi Mahkemesi nezdinde vergi tarhiyatı, vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezalarının iptali için dava açmış ancak davalardan özel usulsüzlük cezasına ilişkin açılan dava kabul edilirken vergi aslı ve vergi ziyayı davaları reddedilmiştir.

Verilen karar taraflarca temyiz edilmiş ve Danıştay Dokuzuncu Dairesince bozulmuştur. Daire davalı idarenin karar düzeltme talebini de reddetmiştir. Mahkemece bozulan kararın ilk kısmında ısrar edilmesi nedeniyle dava Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca görülmüş ve temyizen verilen karar onanmıştır. Onanan karara istinaden başvurusunun yapmış olduğu karar düzeltme talebi kurul tarafından reddedilmiş olup nihai karar başvurusu 02.03.2015 tarihinde tebliğ edilmiştir. Başvurucu da 01.04.2015 tarihinde Gerekçeli Karar ve Makul Sürede

Yargılanma Hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle AYM nezdinde bireysel başvuruda bulunmuştur.

AYM 06.03.2019 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuruyu görüşmüş ve;

- Somut olaya ilişkin yapılan açık yargılamada karar verilirken, tarafların dava sonucunu etki edebilecek tüm iddia ve savunmalarının dikkate alındığı; karara ilişkin kanun yolu incelemesi neticesinde de değerlendirme konusu hüküm ve gerekçeler uygun görüldüğü karara bağlanmıştır. Bu itibarla başvurunun iddia ettiği gerekçeli karar hakkı ihlali iddiasının “Açıkça Dayanaktan Yoksun Olması” nedeniyle kabul edilemez olduğu;

- Söz konusu toplantıda başvurunun makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiası da görüşülmüş olup, 2014/13828 nolu başvuruya istinaden verilen kararda belirtildiği üzere 31.07.2018 tarihinden önceki bireysel başvurularda uğranılan hak kaybının giderimi aşamasında Tazminat Komisyonu’na başvuru yapılabileceğinden bahisle “Başvuru Yollarının Tüketilmemesi” gerekçesiyle kabul edilmezlik kararı verilmiştir.

Tablo 8: Mülkiyet Hakkı İhlali Olduğuna Hükmedilen Başvurunun İncelemesi

ÖRNEK KARAR NO	BAŞVURU NO	BAŞVURU SAHİBİ
2	2015/4791	EREĞLİ DEMİR ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.
BAŞVURU TARİHİ	KARAR TARİHİ	YARGILAMA SÜRESİ
16/3/2015	14/11/2018	1.340 GÜN
İDDİA EDİLEN HAK İHLALİ	KARAR TÜRÜ	GİDERİM
Mülkiyet Hakkı	İhlal Olduğu	Yeniden Yargılama

Kaynak: (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>) adresinde yayımlanan bireysel başvuru kararı doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ana faaliyet konusu çelik üretimi olan başvuru sahibi şirket saf çelik üretimi için ihtiyaç duyduğu karbonu ithal ettiği kömürden elde ettiği taş kömürden elde etmektedir. Bu aşamada ortaya çıkan kok gazını elektrik ve buhar üretiminin yanı sıra eritme işlemlerinde de kullanmaktadır. Bu yöntem ile şirket ihtiyaç duyduğu gaz ve elektriği temin etmektedir.

Karadeniz Ereğli Belediyesi sınırları içerisinde mukim şirketten anılan belediye tükettiği (yukarıda belirtilen şekilde üretilen) elektrik ve havagazından dolayı 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 34 üncü ve 39 uncu maddelerine istinaden elektrik ve hava gazı tüketim vergisi talep etmiştir. Talep edilen dönemlere ait olmak üzere başvuru sahibi şirket tarafından ihtirazi kayıtla beyanname verilerek tahakkuk eden vergiler ödenmiştir. Ödenen vergilere ait tahakkukların terkin ve ödenen vergilerin iade edilmesi amacıyla başvuru sahibi şirket tarafından 2013 ve 2014 yılları içerisinde Zonguldak Vergi Mahkemesi nezdinde dava açılmıştır.

Vergi mahkemesince görülen davada başvuru sahibinin kendi üretimi olan kok gazının üretim aşamasında girdi olarak kullanıldığı ve tamamının tüketildiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. Maddesinde tanımlanan vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği hususu mahkeme tarafından sabit görülmüştür. Mahkemeye göre 213 sayılı kanunun ruhuna bakıldığında gerek satın alım yöntemi gerekse kendi iç imkanlarla üretim yöntemi olsun tüketilen elektrik ve havagazının vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca mahkeme kendi nezdinde açılan 1985/380 esas sayılı dava dosyasında yer alan bilirkişi raporuna istinaden satın alınan ve üretilen gazın bilimsel anlamda aynı olduğuna dikkat çekmiştir.

Başvuru sahibince temyiz edilen kararlar Danıştay Dokuzuncu Dairesince temyizen görüşülmüş olup 18/9/2014 ve 24/3/2015 tarihlerinde onanmıştır. Başvuru sahibinin karar düzeltme talepleri de anılan dairenin 26/10/2015 ve 9/11/2015 tarihlerinde verdiği kararlar ile reddedilmiştir. Nihai kararların başvuru sahibi şirketin vekiline tebliğ edilmesine istinaden yasal süresi içerisinde başvuru sahibi tarafından AYM nezdinde bireysel başvuru yapılmıştır.

Yüksek mahkeme 14.11.2018 tarihinde yaptığı toplantıda başvuruyu görüşmüş ve;

- Meri mevzuat hükümleri ve içtihatlar bağlamında olay ve tesis edilen işlemler değerlendirmiştir. Değerlendirme neticesinde; anayasanın 13 üncü, 35 inci ve 73 üncü maddeleri beraber göz önüne alındığında mülkiyet hakkına vergilendirme yoluyla müdahalede bulunulması durumunda yükümlünün, sorumlunun, matrahın, tarh tahakkuk ve tahsil usullerinin, miktar ve oranlarının sınırlarının müeyyide ve zamanaşımı, vergiyi doğuran olay gibi vergiye ait temel unsurların takdire ve keyfiyete

dayalı olmayıp ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlenen bir yasaya bağlı olması gerektiği;

- Somut olay bağlamında vergi matrahının ve tahsil yönteminin belirli bir düzene bağlı olmayıp önceden beri süregelen idari işlem ve yargısal yorumlar ile başvuru sahibinin vergilendirme işlemi yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı bir biçimde kanunla belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlenmemiş olması nedeniyle başvuru sahibinin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin anayasanın mezkur maddesi ile güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği hükmedilmiştir.

- Ayrıca yüksek mahkeme yapmış olduğu incelemede ihlalin idari işleminden ve mahkeme kararından kaynaklandığını değerlendirmesi nedeniyle yargılamanın yeniden yapılmasının başvuru sahibinin uğradığı hak kaybının giderilmesi açısından gerekli olduğuna hükmetmiştir.

- Yüksek mahkeme üyelerinden birisi verilen karara katılmamış ve karşı oy kullanmıştır. Gerekçesini ise genel olarak; öz-üretime bağlı olarak tüketilen elektrik ve havagazına istinaden tahakkuk ettirilen tüketim vergisinin matrahının ve ödeme yönteminin öngörülebilir olması nedeniyle yapılan vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına ihlal niteliğinde olmadığını açıklamıştır. Bu durumda AYM tarafından verilen karar “Oy Çokluğu” ile verilmiştir.

Tablo 9: Makul Sürede Yargılanma Hakkının İhlal Edildiğine Hükmedilen Başvurunun İncelenmesi

ÖRNEK KARAR NO	BAŞVURU NO	BAŞVURU SAHİBİ
3	2014/6675	SAM YAĞCILIK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
BAŞVURU TARİHİ	KARAR TARİHİ	YARGILAMA SÜRESİ
8/5/2014	30/6/2016	785 GÜN
İDDİA EDİLEN HAK İHLALİ	KARAR TÜRÜ	GİDERİM
Makul Sürede Yargılanma Hakkı	İhlal Olduğu	Tazminat Ödemesi

Kaynak: (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>) adresinde yayımlanan bireysel başvuru kararı doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ham yağ ithalatı işi ile işgal eden başvuru sahibinin soya yağı ithalatı nedeniyle idare tarafından düzenlenen cezalı vergi tahakkuklarının iptal edilmesine ilişkin açmış olduğu davaların reddedilerek kesinleşmesi nedeniyle ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine; indirimli oran uygulaması nedeniyle hizmet kusurunun oluştuğundan bahisle açılan dava için sunulan özelge ve argümanların dikkate alınmaksızın reddedilmesi nedeniyle gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine; görülen davanın makul sürede sonuçlandırılmaması nedeniyle makul sürede yargılamanın yargılanma hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle AYM nezdinde bireysel başvuru hakkı kullanılmıştır.

Başvuru sahibinin yapmış olduğu yağ ithalatı nedeniyle % 8 oranında KDV ödemekteyken yapılan denetim neticesinde 2000-2002 yılları arasında gerçekleştirilen yedi ithalat işlemine ait giriş beyannameleri incelendiğinde KDV oranının % 18 olması gerektiğinden bahisle Tekirdağ Gümrük Müdürlüğünce % 10 oranında cezalı vergi tahakkuku gerçekleştirilmiş ve başvuru sahibine tebliğ edilmiştir.

Başvurucu yapılan işleme itiraz etmesine rağmen itiraz reddedilmiştir. Bu nedenle başvuru Tekirdağ Vergi Mahkemesi nezdinde iptal davaları açmış ancak mahkeme 19.02.2004 tarihinde açılan davaları reddetmiştir. Temyizen Danıştay 7. Dairesine yapılan başvuru 22.05.2006 tarihinde reddedilmiş ve mahkemenin kararı onanmıştır. Karar düzeltme talebi de aynı daire tarafından 25.06.2007 tarihinde reddedilmiş olup vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar kesinleşmiştir.

Başvuru sahibi tarafından 05.11.2007 tarihinde ödenen ek tahakkuk ve cezalarının gümrük idaresinin hatalı işlem ve eylemi nedeniyle meydana gelen hizmet kusurundan kaynaklandığı gerekçesiyle 18.02.1009 tarihinde tam yargı davası açılmıştır. Açılan tam yargı davası 31.08.2009 tarihinde reddedilmiştir.

Tam yargı davasına verilen karar Danıştay 7. Dairesi nezdinde temyiz edilmiş ve anılan daire tarafından mahkemenin verdiği karar onanarak başvuru sahibinin vekiline 09.04.2014 tebliğ edilmiştir.

Başvuru sahibi özetle;

- % 8 olması gerekirken % 18 oranında KDV istenilmesinin hukuki güvenlik ilkesini ihlal eden bir uygulama olması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğinden;

- Sektörde faaliyet gösteren diğer firmalara indirimli KDV uygulaması yapılmaktayken şirket mensuplarının Yahudi azınlık cemaati üyesi olmalarından dolayı yüksek oranda KDV alınmasının ayrımcılık yasağının ihlal edilerek eşitlik ilkesinin de ihlal edildiğinden;

- Hizmet kusuru iddiasıyla açmış olduğu dava için sunduğu belgelerin dikkate alınmaksızın karar verildiği, Danıştay tarafından verilen kararların gerekçesiz olduğu ve davanın makul sürede tamamlanmadığından bahisle gerekçeli karar ve makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğini belirterek tazminat talepli olarak 08.05.2014 tarihinde AYM'ne bireysel başvuru hakkını kullanmıştır.

08.05.2014 tarihinde İstanbul 24. Asliye Hukuk Mahkemesi aracılığıyla yapılan başvuru AYM tarafından 30.06.2016 tarihinde gerçekleştirilen toplantısı ile görüşülmüş ve;

- Ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine ilişkin somut olayda yargı kararı 25.06.2007 tarihinde kesinleşmiş olduğundan ve AYM'nin 6216 sayılı yasanın geçici 1 inci maddesinin 8 inci fıkrasında yer alan hükme istinaden 23.09.2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlara ilişkin başvuruları inceleyeceğinden dolayı “zaman bakımından yetkisizlik” gerekçesiyle kabul edilemez olduğuna;

- Gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddiasının da “açıkça dayanaktan yoksun” olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna;

- Makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddia esas yönünden incelendiğinde özetle dava konusu işlemin çözümünde karmaşıklık, güçlük, delillerin toplanmasında engel olmadığı ve taraf sayısının fazla olmaması ile başvuru usule ilişkin haklarını kullanımı aşamasında özenli davranmasına rağmen beş yıllık bir yargılama süresinin olmasının makul sürede yargılama hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.

- Ayrıca başvuru sahibine hakkının/haklarının ihlal edildiğinin tespiti ile giderilemeyecek olan manevi zararlarının karşılığı olarak da 4.000 TL manevi tazminat ödenmesine “Oy Birliği” ile hükmedilmiştir.

Tablo 10: Konu Bakımından Yetkisizlik Kararı Verilen Başvurunun İncelemesi

ÖRNEK KARAR NO	BAŞVURU NO	BAŞVURU SAHİBİ
4	2013/5660	SELÇUK EMİROĞLU
BAŞVURU TARİHİ	KARAR TARİHİ	YARGILAMA SÜRESİ
30/7/2013	20/3/2014	234 GÜN
İDDİA EDİLEN HAK İHLALİ	KARAR TÜRÜ	GEREKÇE
Mülkiyet Hakkı Etkili Başvuru Hakkı	Kabul Edilmezlik	Konu Bakımından Yetkisizlik

Kaynak: (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>) adresinde yayımlanan bireysel başvuru kararı doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ücretli olarak çalışan başvuru 2006 – 2009 yılları arasında ücretinden kesilmesi gerekenden fazla gelir vergisi kesintisi yapıldığından bahisle mülkiyet ve etkili başvuru hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle 30.07.2013 tarihinde doğrudan AYM’ye başvurmuştur.

Başvuru konusu olay kısaca şu şekilde özetlenebilir. 193 sayılı kanunda 2006 yılında yapılan değişiklik ile, diğer gelirler ile ücret gelirlerinin farklı vergi tarifesine tutulmayıp tek bir tarife ile vergilendirilmesi uygulamasının AYM’nin 15.10.2009 tarih ve E.2006/95, K.2009/144 sayılı kararı ile iptal edilmesi sonucunda 2010 yılında anılan 193 sayılı kanunda yine ücret gelirleri lehine (farklı bir vergi tarifesi uygulamasına geçilmiştir) yasal düzenleme yapılmasına istinaden başvuru sahibi 2007 – 2009 yılları arasında ücret gelirinden fazla gelir vergisi kesintisinin yapıldığından bahisle 30.11.2011 tarihinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına hata düzeltme dilekçesi vermiştir. Verilen dilekçeye cevaben bir işlem tesis edilmeyip cevabi yazıda hazırlanmaması nedeniyle başvuru sahibi şikayet yoluyla 22.02.2012 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurmuş ancak bakanlıkça da süresinde cevaplanmayarak zımnen reddedilmiştir. Bunun üzerine başvuru sahibi İstanbul 4. Vergi Mahkemesi nezdinde dava açmış ve bu davaya ilişkin 22.10.2012 tarih ve E.2012, K.2012/2734 sayılı kararında düzeltme ve şikayet yoluna başvurabilmek için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na tanımlanan nitelikte bir vergi hatasının bulunmasının gerektiğinden bahisle davayı reddetmiştir.

İstanbul 4. Vergi Mahkemesince verilen red kararı temyizen Danıştay 4. Dairesince görüşülerek 11.04.2013 tarih ve E.2013/822, K.2013/2265 sayılı kararı ile onanmıştır.

Danıştay 4. Dairesinin kararı 08.07.2013 tarihinde başvuru sahibine tebliğ edilmiş olup başvuru sahibi de;

- 193 sayılı kanunda yapılan değişiklikler ve AYM'nin vermiş olduğu karar neticesinde kendisinden fazla gelir vergisi kesildiği için mülkiyet hakkının ihlal edildiği;

- Fazla kesilen gelir vergisi kesintilerinin düzeltme ve şikayet yolları ile iadesini talep etmesinin zımnen reddedilmesi; zımnen red nedeniyle açtığı davalarda red olunması nedeniyle gerek idari gerekse yargı organları açısından etkili başvuru hakkının ihlal edildiği iddiasıyla 30.07.2013 tarihinde AYM'ye bireysel başvuru yoluyla başvurmuştur.

AYM üyelerince 20.03.2014 tarihinde gerçekleştirilen toplantı ile başvuru değerlendirilmiş ve;

- Başvuru sahibinin fazla gelir vergisi kesintisi yapıldığı iddiasına dayanak teşkil eden AYM'nin 15.10.2009 tarih ve E.2006/95, K.2009/144 sayılı kararı geriye dönük vergi iadesi şeklinde alacak hakkı doğuracak bir karar olmadığından ve anayasanın 35 inci maddesi ile koruma altına alınan “mülkiyet hakkı” bağlamında korunacak bir menfaatinin olmamasından dolayı mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddiasına “konu bakımından yetkisizlik”;

- Etkili başvuru hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddiasının ise, gerek AİHS gerekse AY'de güvence altına alınan etkili başvuru yolunun kullanılabilmesi için bireysel başvuru kapsamında korunan haklardan birinin ihlal edildiğine dair savunulabilir bir iddianın varlığı gerekmektedir. Başvuru konusu olayda ihlal edildiği iddia edilen hakkın korunacak bir menfaat olmadığından anlaşılmasından dolayı AY'nin 40 ncı maddesinde düzenlenen etkili başvuru hakkının korunmasından da söz edilemeyeceği belirtilerek “konu bakımından yetkisizlik” kararı “Oy Birliği” ile verilmiştir.

Tablo 11: Kabul Edilmezlik Kararı Verilen Başvurunun İncelemesi

ÖRNEK KARAR NO	BAŞVURU NO	BAŞVURU SAHİBİ
5	2014/12805	Z. Y. V. M. LTD. ŞTİ.
BAŞVURU TARİHİ	KARAR TARİHİ	YARGILAMA SÜRESİ
31/7/2014	4/10/2017	1.162 GÜN
İDDİA EDİLEN HAK İHLALİ	KARAR TÜRÜ	GEREKÇE
Mahkemeye Erişim Hakkı	Kabul Edilmezlik	Açıkça Dayanaktan Yoksun

Kaynak: (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>) adresinde yayımlanan bireysel başvuru kararı doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Ticari faaliyet ile uğraşan başvuru sahibi şirketin ticari etkileşim içerisinde olduğu bazı şirketlerin sahte belge düzenleyerek piyasaya sürdüklerini tespit edilmesi üzerine başvuru şirkette de vergi incelemesi yapılmıştır. İnceleme sonucunda 2007 – 2008 yıllarına ilişkin mali kayıtlarında sahte belgelere ilişkin kayıtlar tespit edilmiş ve cezalı KDV tarhiyatı yapılarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Vergi inceleme raporuna istinaden vergi dairesi müdürlüğünce 2007 yılına ait olmak üzere cezalı vergi tarhiyatına ilişkin ihbarnameler başvuru sahibi şirkete (Z. Y. V. M. LTD. ŞTİ.) 27.12.2012 tarihinde tebliğ edilmiştir. Bu nedenle başvuru da İstanbul 4. Vergi Mahkemesi nezdinde 25.01.2013 tarihinde dava açmıştır. Dava dilekçesinde 2007 yılına istinaden düzenlenen ihbarnamelerin ihtiva ettiği bilgilere yer almakta iken 2008 yılına ilişkin ihbarnamelerin kendilerine henüz tebliğ edilmediği belirtilmiştir. Ancak dava dilekçesinde vergilendirme dönemi olarak 2007 – 2008 yazılmıştır.

Açılan davanın 2007 yılına ilişkin tarhiyatı yapılan vergi ve cezalarına ilişkin olmasına karşın dava dilekçesinde 2008 yılına ilişkin tarhiyatlardan da bahsedildiği ancak davanın açılış tarihi itibarıyla henüz 2008 yılına ilişkin tebligatların yapılmamış olmasından dolayı davanın 2007 yılına mı yoksa 2007-2008 yıllarına ilişkin vergi ve cezalarına ait tarhiyatların iptal edilmesine yönelik olduğunun tespit edilemediğinden bahisle mahkeme 11.06.2013 tarihinde dava dilekçesini 2577 sayılı yasanın 3 üncü

maddesine istinaden reddetmiştir. Verilen karar davacı şirkete 25.06.2013 tarihinde tebliğ edilmiştir.

05.04.2013 tarihinde ise 2008 yılına ilişkin ceza ve vergi tarhiyatları şirkete tebliğ edilmesine rağmen şirket tarafından yasal süreler içerisinde bu tebligatlara ilişkin dava açılmamıştır.

Şirket verilen ret kararına ilişkin dava dilekçesini yenileyerek 06.08.2013 tarihinde 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin üç ayrı dava açmıştır. Açılan davalardan bir tanesi (2007 yılına ilişkin) İstanbul 4. Vergi Mahkemesi nezdinde kayıtlanırken diğer ikisi ise (2008 yılına ilişkin) sehven İstanbul 7. Vergi Mahkemesi nezdinde iki farklı sayı ile kayıtlanmıştır. İstanbul 7. Vergi Mahkemesi 17.09.2013 tarihinde görüştüğü davanın İstanbul 4. Vergi Mahkemesinin 11.06.2013 tarihinde vermiş olduğu dilekçe ret kararına istinaden yenilenen dilekçe ile açılan dava olduğunu ve İstanbul 4. Vergi Mahkemesine kayıtlanması gerekirken sehven kendilerine kayıtlandığının tespit etmesinden dolayı davayı İstanbul 4. Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir.

İstanbul 7. Vergi Mahkemesinden gönderilen dava dosyası 2013/2658 esas sayısı ile kayıtlanmış ve 01.10.2013 tarihli kararıyla davayı süre aşımı gerekçesiyle reddetmiştir. Verilen kararda, tanzim ve tebliğ edilen ihbarnamelerin davacıya 05.04.2013 tarihinde tebliğ edildiğinin ancak 30 günlük dava açma süresinin aşıldığı hükmedilmiştir. Bu karar İstanbul Bölge İdare Mahkemesinde itiraz edilmesine karşın karar 13.02.2014 tarihinde onanmıştır. Karar düzeltme talebi ise 11.06.2014 tarihinde reddedilmiş ve başvuru sahibi şirkete 08.07.2014 tarihinde tebliğ edilmiştir.

Başvuru sahibi 31.07.2014 tarihinde;

- Şirketin ticari itibarının zarar görebileceği düşünüldüğünden açık kimliğinin kamuya açık belgelerde gizli tutulması talebiyle;
- Vergi inceleme raporu nedeniyle 2008 yılına ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinden haberdar olduğundan tebligat yapılmasını beklemeksizin davanın açıldığından, daha farklı ifade ile ret edilen dilekçenin 2008 yılına ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerini de kapsadığını;
- Yenileme dilekçesi ile açılan davanın ret kararı verilen dilekçe ile açılmak istenilen davadan ayrı bir dava olarak algılanarak süre aşımı kararının verilmesinin adil olmadığını;

- Aldığı tüm faturaların gerçek ticari işleme ait olduğunu ve sahte belge kullanmadığı için tarhiyatı yapılan vergi ve cezalar nedeniyle anayasanın 35., 36. Ve 38 maddeleri ile güvence altına alınan haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle AYM nezdinde bireysel başvuru yapmıştır.

AYM 04.07.2014 tarihine gerçekleştirdiği toplantı ile başvuruyu görüşmüş ve;

- Açık kimliğinin gizli tutulmasına ilişkin talebini ortaya konulan somut gerekçe ile ticari itibarını zedeleyebilecek olduğunu kanaat getirdiğinden açık kimliğinin kamuya açık belgelerde gizli tutulmasını;

- Süre aşımı kararı verilen davaya ilişkin tebligatların yapıldığı tarihten itibaren işleyecek yasal süre içerisinde dava açılması gerektiği hususu usul açısından karmaşık bir durum olmadığı, hukuki yarım alınarak usul kurallarına ilişkin uygulamanın öngörülebilir olduğundan ve uygulama açısından herhangi bir belirsizlik olmadığına dikkat çekilerek başvuru kabul edilebilirlik kriterleri açısından değerlendirilmeksizin “açıkça dayanaktan yoksun olması” nedeniyle kabul edilemez olduğu “Oy Birliği” ile karara bağlanmıştır.

3.3.3. Bireysel Başvurusu Kabul Edilen Vergi Uyuşmazlıklarına Ait Anayasa Yargısı Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Çalışmamızın bu bölümünde AYM tarafından çözüme kavuşturulan vergi uyuşmazlıklarının birkaç farklı boyuttan değerlendirilmesi yapılacaktır.

3.3.3.1. Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi

Devletin üzerine düşen görevleri yerine getirebilmesi için öncelikle istikrarlı ve verimli bir gelirin olması gerekmektedir. Çalışmamızın belli bölümlerinde de değindiğimiz üzere devletin birden fazla gelir kalemi bulunmaktadır. Ancak bunlardan en önemlisi hiç kuşkusuz vergi gelirleridir. Bu nedenle vergiden optimum düzeyde gelir elde edilmesi amaçlanmaktadır. Unutulmamalıdır ki optimum düzeyde gelir elde etmek isterken anayasa ile düzenlenen vergilendirme yetkisinin sınırlarının ihlal edilmemesi gerekmektedir.

Vergilendirme yetkisi kullanılırken birden fazla amaç güdülmektedir. Bu amaçlar kısaca iktisadi, mali ve sosyal amaçlar olarak sınıflandırılabilir. İşte bu nedenle literatürde vergilendirme yetkisinin kullanımı aşamasında birden fazla “Vergilendirme İlkesi” benimsenmiştir. Bahse konu ilkelere kimi iktisadi amaca sahipken kimisi mali amaca sahiptir. Başka bir ilke ise verginin sosyal amacı üzerine belirlenmiştir. Devlette hakim olan düşüncenin vergilendirme yetkisinin kullanımı aşamasında benimsenecek vergileme ilkesi üzerinde çok büyük etkisi bulunmaktadır. Ancak kimi ilkeler genel geçer ilkeler olup her zaman geçerliliğini korumaktadır.

Bu bölümde AYM’nin bireysel başvurulara istinaden vermiş olduğu kararların başlıca vergileme ilkeleri açısından değerlendirmesi yapılacaktır. Ancak öncelikle başlıca vergilendirme ilkelerinin kısaca tanımının yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda “Belirlilik”, “Eşitlik”, “Genellik” ve “Kanunilik” ilkeleri tanımlaması yapılacak ardından AYM bireysel başvurulara karşı vermiş olduğu kararlardan bazılarının bahsedilen vergilendirme ilkeleri ile ilişkisi değerlendirilecektir.

- **Belirlilik İlkesi;** genel olarak verginin konusunu, miktarını, tarh ve tahsil zamanını ve şekillerini gerek idare gerekse vergi yükümlüsü açısından belirlenmiş ve kesin olmasını;

- **Eşitlik İlkesi;** vergi yükümlülerinin ödeyecek oldukları vergilerin tespiti aşamasında ödeme güçlerinin dikkate alınarak aynı mali güce sahip olanların aynı vergi yüküne farklı güce sahip olanların ise farklı vergi yüküne maruz kalmalarını;

- **Genellik İlkesi;** kısaca herkesin gücüne göre kamu harcamalarını karşılamak adına vergi vermesini;

- **Kanunilik İlkesi;** vergilendirme yetkisine konu işlemin dayanağının kanunlara dayalı olması gerektiğini yani kanunda yer almayan bir verginin alınamayacağını veya kanunda tanımlanan istisna ve muafiyet haricinde istisna ve muafiyet tanınmayacağını ifade eder.

Bilindiği üzere vergi ödevi anayasanın 73 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu anayasal düzenleme genel olarak yukarıda sıralanan vergileme ilkeleri barındıran bir düzenlemedir. Vergi yükümlüleri açısından bakıldığında vergilendirme yetkisinin kullanımının keyfiyete dayalı olamayacağına ilişkin anayasal düzenlemelerin mevcut olduğunu böylelikle hukuki güvenliğin sağlandığı görülmektedir. Aynı zamanda vergi idaresi açısından bakıldığında da vergilendirme

yetkisinin sınırlarının anayasa hükmü ile belirlendiği ve keyfiyete dayalı işlem tesis edilemeyeceği belirlenmiştir.

Anayasa ve AİHS ile güvence altına alınan haklara yönelik ihlallerin giderilmesine ilişkin bireysel başvuru yolu 23.09.2012 tarihinden sonra açılmıştır. Çalışmamızın “3.2.2. Bireysel Başvuru Müessesesi Açısından Vergi Uyuşmazlıklarına Uygulanabilecek Haklar” başlıklı bölümünde incelenen haklar ile vergileme ilkeleri beraber değerlendirildiğinde özellikle “Mülkiyet Hakkı” ile “Eşitlik İlkesi ve Ayrımcılık Yasağı” kavramlarının bağdaştığı görülmektedir.

Yukarıda tadat edilen ilkeler ile gerek anayasa gerekse AİHS ile güvence altına alınan hakların ortak yanı öngörülebilir, belirli, genel, eşitlik ilkesinden sapmayan ve mevzuata dayanan bir vergilendirme yetkisinin kullanımını tesis edebilmektir.

AYM’nin bireysel başvuru yoluyla çözüme kavuşturduğu vergisel uyuşmazlıklar incelendiğinde 23.09.2012 – 31.05.2019 tarihleri arasında 84 adet başvuruyu karara bağladığı görülmektedir. Karara bağlanan 84 karardan 41 tanesinde AY ve AİHS ile güvence altına alınan hakların ihlal edildiği belirlenirken 41 karardan 25 tanesi de mülkiyet hakkına yöneliktir. Mülkiyet hakkına müdahalenin belirli kriterler içerisinde yapılması meşrudur. Ancak belirlenen kriterlerin dışına çıkılarak yapılması durumunda ihlal meydana gelmektedir. Vergilendirme işleminde işlemin kanuni olması, kamusal yarar gözetilmesi, öngörülebilir olması, belirlilik göstermesi ve ölçülü olması gerekmektedir.

Görüldüğü üzere vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına ihlal etmeden yapılabilmesi için yukarıda sıralanan vergileme ilkeleri ile bağıntılı olması esastır. Aksi takdirde vergi yükümlüsünün hakkı gasp edilebilecektir.

3.3.3.2. Vergi İdaresi, Mükellef ve Yargı Organları Açısından Değerlendirilmesi

Bireysel başvuru yoluyla hak arayan mükelleflerin başvurularına istinaden AYM tarafından verilen kararlar sadece başvuru sahibi ve etkileşim halinde olduğu vergi idaresi ile yargı organları için geçerlidir. Diğer mükellefler ve başvuru sahibinin muhatabı olmayan vergi idaresi için bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

2012 yılından bugüne kadar onlarca başvurunun çözüme kavuşturulması beraber değerlendirildiğinde vergi idaresi, mükellef ve yargı organları açısından kılavuz niteliğinde olduğu söylenebilir.

Vergi İdaresi açısından bakıldığında; yukarıda da belirtildiği üzere vergilendirme işlemi anayasal bir yetkiye istinaden tesis edilen işlemidir. Ancak vergilendirme yapılırken AY ile AİHS ile güvence altına alınan hakların ihlal edilmemesi esastır. Bireysel başvuru yolu da ihlal edildiği düşünülen hakların korunmasına yönelik hak arama yoludur. Bu itibarla vergilendirme sürecinde yapılan işlemin yükümlünün haklarında bir kayba uğramasının nihai aşamada (ulusal sınırlar içerisinde) çözüm yolu bireysel başvuru yoludur. 23.09.2012 – 31.05.2019 tarihleri arasında karara bağlanan başvurulardan 25 tanesi mülkiyet hakkının ihlal edildiğine yöneliktir. Buda bize vergilendirme işlemi yapılırken gerek anayasa gerekse vergileme ilkelerine riayet edilmediğinin göstermektedir. Verilen kararların bağlayıcılığı başvuru konusu uyuşmazlıkla sınırlı olmasına rağmen genel olarak emsal karar niteliğindedir. Başka bir ifadeyle aynı durumda olan uyuşmazlıklar nihai aşamada AYM tarafından aynı şekilde değerlendirileceği ve karara bağlanacağıdır. Bu durumda vergi idaresi vergilendirme yetkisini kullanırken AYM dikkat çektiği hususlara ayrıca önem vermesi, varsa idari anlamda hataların tekrarlanmaması gerektiğini ifade etmektedir.

Mükellef açısından bakıldığında; vergilendirme sürecinde vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında anlaşmazlığın yaşanması olası bir durumdur. Yaşanılan uyuşmazlıkta 2012 yılına kadar idari aşamada ve yargı aşamasında çözüme kavuşturulmaktaydı. 2012 yılından itibaren mükelleflerin hak arama yollarına bir yenisi eklenmiş ve Bireysel Başvuru Yolu vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılmaya başlanmıştır. 2012 öncesinde idari aşamada ve yargı aşamasında çözüme kavuşmayan uyuşmazlıkların çözümü için ulusal sınırlar içerisinde yollar tükenmiş olmaktaydı. Ancak yapılan düzenleme ile ulusal sınırlar içerisinde AİHM'ne gitmeden bir hak arama yolu daha kazanılmıştır. Bu durum mükellef haklarının tesisi aşamasında olumlu bir gelişmedir.

Yargı organları açısından bakıldığında; vergi uyuşmazlıkları idari aşamada çözümlenemediği zaman yargı aşamasında çözümlenebilmektedir. İlk derece mahkemeleri ile temyiz mahkemeleri uyuşmazlık konusunu değerlendirmekte, yorumlamakta ve karara bağlamaktadırlar. Kimi zaman ilk derece mahkemesinin

vermiş olduğu karar temyiz mahkemesince bozulmakta kimi zamanda onanmaktadır. 2012 öncesi temyiz mahkemelerinin vermiş olduğu kararlar nihai karar niteliğindedir. Bu durumda vergi yükümlüsü hak arama yolunda son merci olarak temyiz mahkemelerine gidebilmektedir. 2012 yılından sonra ise yaşanan anayasal değışikliğe istinaden vergi yükümlüleri nihai aşamada haklarını bireysel başvuru yoluyla AYM nezdinde aramaktadırlar.

AYM yargı sistemimiz içerisinde en yüksek mahkeme olması hasebiyle verdiği kararlar herkes açısından bağlayıcıdır. Ancak bireysel başvuru yolunun özelliğı nedeniyle verilen kararlar sadece başvuru ile sınırlı olmakta diğeryargı aşamasındaki olaylara etki edememektedir. Verilen kararlar her ne kadar diğeryuşımazlıklara etki edemeyecek olsa da yol gösterici nitelikleri her zaman mevcuttur. Buda hukuk düzenimiz içerisinde içtihadın yerleşmesi açısından olumlu bir etkidir. Böylelikle yargı organları görmekte oldukları davalarda AYM'nin kararı olup olmadığını araştırmakta ve varsa kararlarını (AYM'nin karar verdiği uyuşımazlık ile yargı organında görülen uyuşımazlığın aynı veya benzer nitelikte olması durumunda) bu kararlara göre vermektedirler.

Kimi zamanda AYM'ne bireysel başvuru yoluyla uyuşımazlıkların taşınması yargı organları arasında yaşanan uyuşımazlıklarında giderilmesi açısından olumlu sonuçları olmaktadır. Örneğın; 2016/13456 sayılı başvuru ile AYM nezdine taşınan uyuşımazlıkta başvuru sahibi Uluslararası İkili Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmasına aykırı bir şekilde gelir vergisi kesildiğinden bahisle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini öne sürmektedir.

Başvuru sahibi şirketin %94,99 oranında hissesinin sahibi olan ve yurtdışında mukim firmanın elde ettiğı gelirin vergilendirilmesi aşamasında uygulanacak vergi oranı için Danıştay 4. Dairesinin ve Danıştay 3. Dairesinin farklı oranların uygulanmasını karara bağlaması Danıştay tarafından da içtihatların birleştirilmemiş olmasının vergilendirme yetkisinin belirliliğini ve öngörülebilirliğini ortadan kaldırdığını dolayısıyla mülkiyet hakkını ihlal etmesine neden olduğuna hükmetmiştir. Bu karar ile AYM sadece bir vergi uyuşımazlığının çözümü için karar vermemiş olup uygulamada farklı içtihatların bulunmasının hukuken sorunlar teşkil ettiğini dikkat çekmiştir. Bu durumda da bu karara istinaden yetkili yargı organınca içtihat birleştirilmesinin yapılması gerekmektedir.

SONUÇ

Devletin yükümlü olduğu kamusal hizmetleri ifa edebilmesi için mali açıdan güçlü olması gerekmektedir. Tek bir gelir kaynağından beslenmesi mali bakımından gerçek anlamda güçlü olabilmek için yeterli değildir. Bu nedenle tek bir gelir kaynağından beslenmeden birden fazla gelir kaleminin olması elzemdir.

Bu bağlamda devletin gelir kalemleri incelendiğinde; şerefiyeler, harçlar, parafiskal gelirler, mülk ve teşebbüs gelirleri, borçlanma gibi değişik nitelikte gelir kalemlerinin olduğu gözlemlenmektedir. Ancak söz konusu gelir kalemleri arasında bir gelir türü vardır ki bu devletin sadece yükümlü olduğu kamusal hizmetlerin ifa edilmesini teminen gerekli olmayıp hükümlerlik göstergesi ve ekonomik hayatı bir düzenleme aracı olarak da kullanılabilecek olmasından dolayı olmazsa olmaz ve en büyük (önemli) gelir kalemi olan vergidir.

Bilindiği üzere vergi, devletin egemenlik gücüne dayanılarak kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılmak üzere geri vermemek üzere cebren tahsil ettiği parasal değerdir. Anayasanın 73 üncü maddesi ile herkesin mali gücü oranında vergi vermesi gerektiği karara bağlanmıştır.

Ancak sosyal devlet olmanın gereği olarak devlet; ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması, yoksullukla mücadele edilmesi, gelir dağılımında adaletin sağlanması, fırsat eşitliğinin sağlanması vb. gereklerden dolayı vergi kanunlarında kimi zaman bazı muafiyet ve istisnalar getirebilmektedir. İstisna ve muafiyetler kanunla getirilebilir çünkü verginin kanuniliği ilkesi gereği vergiler, kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir. Kanunilik ilkesi ile bir açıdan mükelleflere hukuki güvenlik sağlanmaktadır. Böylelikle vergi mükellefleri de keyfiyete dayalı bir vergi politikası ile karşı karşıya kalmazlar.

Verginin doğmasından vergi idaresine intikaline kadar geçen aşamalarda mükellef ile vergi alacaklısı olan devlet arasında kimi zaman uyuşmazlıkların (anlaşmazlıkların) yaşanması kaçınılmazdır.

Söz konusu anlaşmazlıklar kimi zaman mükellef kaynaklı olabildiği gibi kimi zamanda vergi idaresi adına hareket edenler kaynaklı veya vergiye ilişkin yasal düzenlemeler kaynaklı da olabilmektedir. Meydana gelen uyuşmazlıkların

özmlenmesi aşamasında uygulamada idari aşamada çözüm ve yargı aşamasında çözüm olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır.

Bu alışma ile uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi yöntemine ilişkin bir inceleme ve değerlendirme yapılmamış olup yargı aşamasında çözüm yollarından olan bireysel başvuru yoluyla vergi mahkemesi nezdindeki çözüm yolları incelenmiştir. Ayrıca 5982 sayılı yasa ile anayasa yargısı içerisine giren bireysel başvuru müessesinin uygulanabilirliği incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

Çalışma kapsamında yapılan incelemeler sonucunda, ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenememesi nedeniyle yargı aşamasına taşınmasının yargıya ilişkin iş yükünü arttırdığı gözlemlenmektedir. Çalışma kapsamında incelenen 2012 – 2018 yılları arasında vergi yargısı bağlamında her yıl ortalama vergi mahkemelerinde 100.000'in üzerinde vergi davasının aıldığı tespit edilmiştir. İdari yargı içerisinde yer alan vergi mahkemelerinde görev yapan hakim sayısı göz önüne alındığında, hakim başına düşen dosya sayısının çok fazla olduğu bunun da yargılamanın kısa sürede neticelendirilerek vergi uyuşmazlığının kısa sürede giderilmesine engel olduğu gözlemlenmektedir.

Vergi mahkemesi nezdinde açılan davaların türleri incelendiğinde ise 2012 – 2018 yılları arasında ortalama 22.000'in üzerinde Katma Değer Vergisi Kanunu'na ilişkin uyuşmazlıkların çözümlenmesi amacıyla vergi mahkemesine taşındığı tespit edilmiştir. Bu da yürürlükte olan kanunun günümüzde geçerli olan piyasa koşullarında karşılayamadığı ve mükellef ile vergi idaresi arasında uyuşmazlıklara neden olduğu sonucunu doğurmaktadır.

2012 – 2018 yıllarına ilişkin dava türlerinin incelenmesi neticesinde vergi cezalarına ilişkin davalarında ortalama 9.000 üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Bu durumunda vergi mükelleflerinin üzerine düşen yükümlölüklerini zamanında tam ve eksiksiz olarak yerine getirmediğinden ve vergi cezasına maruz kaldıklarından uyuşmazlıkların yaşandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Vergi mahkemesi nezdinde görülmekte olan davaların ise ortalama olarak 2012 yılında 122 günde karara bağlanması na rağmen, 2018 yılına gelindiğinde bu sürenin 135 gün olduğu görülmüştür. Bu durum da aradan geçen 6 yıllık bir zaman diliminde vergi mahkemelerinin çalışma koşullarında bir iyileşmenin yaşanmadığını hatta gerilemenin olduğu görlmektedir.

5982 sayılı yasa ile yapılan değişiklik ile bireysel başvuru yolu Türk Anayasa Yargısı içerisinde yer bulmuş bir uygulamadır. Bilindiği, üzere bireysel başvuru Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Anayasası ile güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklerin ihlali nedeniyle uygulanabilen bir müessesedir. 23 Eylül 2012 tarihinden 31.03.2019 tarihine kadar toplam 221.494 adet başvuru yapılmış olup toplam başvuruların 180.324 adeti neticelendirilmiş ve 41.170 adeti ise halen Anayasa Mahkemesi nezdinde görüşölmektedir.

Bireysel başvuru yolunun incelenmesi neticesinde söz konusu uygulamanın Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile güvence altına alınan tüm temel hak ve özgürlükler açısından vergi uyuşmazlıklarına konu edilemeyeceği sadece, “mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, etkili başvuru hakkı, eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı, özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı, aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama, seyahat özgürlüğü, düşünce özgürlüğü gibi haklarda” konu edilebileceği görölmüşür.

Yaşanılan vergi uyuşmazlığının idari ve yargı aşamalarında mükellef açısından çözüme kavuşturulamaması nedeniyle bireysel başvuru yolunun vergi uyuşmazlıklarına uygulanabilirliğinin hak arama açısından bir kazanım olduğu görölmüşür.

Ancak uygulamanın başladığı 2012 yılından çalışmamızın sonuçlandığı zamana kadar 84 adet başvurunun neticelendirilmiş olması söz konusu müessesinin etkinliğini sorgulatmaktadır. Ayrıca neticelendirilen başvuruların ortalama olarak 872 gün içerisinde karara bağlanması da bireysel başvuru müessesinin etkinliğinin vergi uyuşmazlıkları açısından sorgulanmasına neden olan başka bir faktördür.

Vergi uyuşmazlığının çözümü için ilk derece mahkemesinde dava açılmasından başlayan çözüm sürecinin bireysel başvurunun karara bağlanması ile sonuçlandırılması için geçen süre dikkate alındığında, 3,5 – 4 yılı bulan bazen de aşan bir süre karşımıza çıkmaktadır. Bu da hak arayan mükelleflerin hak arama yolunun uzun sürdüğü sonucunu karşımıza çıkarmaktadır.

Çalışmamızın ilgili bölümünde de değinildiği üzere karara bağlanan 84 başvurudan 41 tanesinde Anayasa ve AİHS sözleşmesi ile korunan hakların ihlal edildiği tespit edilmiştir. 41 ihlal incelendiğinde de 25 tanesinin mülkiyet hakkı ihlali olduğu göz önüne alındığında, vergi idaresinin mevzuat hükümlerine bağlı hareket etmediği sonucuna ulaşılabilmektedir.

Ayrıca sonuçlandırılan başvurulardan 38 tanesinin kabul edilmezlik kararı verilmesi bireysel başvuru müessesesinin vergi uyumsuzluklarına uygulanabilirliğinin hak arayanlar tarafından tam olarak anlaşılamadığı sonucunu da ortaya koymaktadır.

Ancak 2012 yılı içerisinde hukuk düzenimize giren bireysel başvuru yolunun zamanla yerleşecek olmasından dolayı vergi uyumsuzluklarına ilişkin başvuruların da artacağı düşünülebilir.

Yapılan başvuruların daha kısa zaman diliminde çözüme kavuşturulmasının sağlanması uyumsuzlukların daha kısa sürede karara bağlanması olacağından gerek mükellef gerekse vergi idaresi açısından olumlu sonuç olacaktır. Bu itibarla söz konusu müessesenin işlerliğini arttırmak amacıyla gereken adımların atılması bütün tarafların menfaatine olacaktır.



KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.

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

Alpaslan, Gaye. Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri, **Hukuki Haber Web Sitesi**, 20 Şubat 2017, <https://www.hukukihaber.net/vergi-yargisinda-dava-acma-sureleri-makale,5161.html>, (01.05.2019).

Altay, Asuman. **Kamu Maliyesi Teorisi: Gelişimi ve Kapsamı**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2018.

Anayasa Mahkemesi, **Bireysel Başvuruya Dair Sık Sorulan Sorular**, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2019.

Anayurt, Ömer. **Anayasa Hukuku (Temel Kavramlar ve Türk Anayasa Hukuku)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Arıkan, Zeynep. “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirmesi ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, 2005.

Arıkan, Zeynep. “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 37. Seri.

Ayyıldız, Yaşar. **Türk Vergi Yargısı**, Seçkin Yayıncılık, 2015.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2011.

Çağlayan, Ramazan. **İdari Yargıda Kanun Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

Çağlayan, Ramazan. **İdari Yargı Kararlarına Karşı Başvuru Yolları, Fransa-Türkiye: Mukayeseli Bir Deneme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Çevik, Serdar. **Vergi Davaları ve Yargılama Usulü**, Seçkin Yayıncılık, 2018.

Demir, Oğuzhan. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XI, Sayı: 1-2, 2007.

Döner, Ayhan ve Yeşim Çelik. “Anayasa Mahkemesinin Bireysel Başvuru İnceleme Aşamaları, Ortaya Çıkan Sorunlar ve Sonuçları”; **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 9 Sayı: 1, 2016.

Dursun, Halil İbrahim. **Bireysel Başvuruda Esasa İlişkin Kabul Edilmezlik Sebepleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Erdem, Tahir. “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Vergi Hukuku Alanında Uygulama İmkânı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 282, 2012.

Erdem, Tahir. “İdari Yargı ve Vergi Yargısında İstinaf”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 311, 2014.

Gerçek, Adnan ve Esra Uygun. **Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.

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

Gözübüyük, Şeref ve Güven Dinçer. **İdari Yargılama Usulü: Kanun, Açıklama, İçtihat**, Turhan Kitabevi, 1. Baskı, Ankara, 1996.

Gürbüz, Salih. **Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir, 2015.

Güzel, Kenan. “Adil Yargılanma Hakkı Bakımından Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru”, **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, c.5 s.8, 2018.

Hamdemir, Berkan. **Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Hepaksaz, Engin ve Ertekin Şaban, “Türkiye’de Vergi Türleri İtibariyle Vergi İncelemeleri ve İdari Vergi Cezalarının Analizi”, **VI. International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series**

İşbilir, Şener. **Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2008.

Kaplan, Recep ve Muharrem İlhan Koç. **Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi 2017**, Ankara.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998.

Kızılot, Şükrü ve Zuhal Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

Kuru, Baki. **Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı, Hukuk Yayınları**, İstanbul, 1995.

Metin, Yüksel. “Anayasal Demokrasi İçinde Anayasa Mahkemesinin Konumu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Isparta, C.2, S.1, 2012.

Öztürk, Namık Kemal. **Anayasa Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku; Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2013.

Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.

Tekin, Fazıl ve Ali Çetinkaya. **Vergi Denetimi**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2018.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2013.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014.

Türkbay, Özge. **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları**, Seçkin Yayıncılık, 2012.

Yalçınöz, Bahadır. “Bireysel Başvuruya Konu Olamayacak işlem ve Kararlar”, **Uyuşmazlık Dergisi**, Sayı: 2, 2013.

Yaltı, Billur. “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 286, 2012.

Yüce, Mehmet. **Mali Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2014.

Anayasa Yargısı, <http://www.anayasa.gen.tr/anayasa-yargisi.htm> (Erişim Tarihi: 05.05.2019).

20.10.2000 tarih 24206 sayılı Resmi Gazete, Yargı Bölümü, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2000/10/20001020.htm#8> (Erişim Tarihi: 02.04.2019)

Anayasa Mahkemesi'nin 2012/171 Nolu Bireysel Başvuru Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/171?BasvuruNoYil=2012&BasvuruNoSayi=171> (Erişim Tarihi: 21.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2014/15990 Nolu Bireysel Başvuru Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/15990?BasvuruNoYil=2014&BasvuruNoSayi=15990>(Erişim Tarihi: 21.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2012/74 Nolu Bireysel Başvuru Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/74> (Erişim Tarihi: 20.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2012/1049 Nolu Bireysel Başvuru Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1049?BasvuruNoYil=2012&BasvuruNoSayi=1049> (Erişim Tarihi: 21.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2013/3170 Nolu Bireysel Başvuru Kararı, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/3170?BasvuruNoYil=2013&BasvuruNoSayi=3170> (Erişim Tarihi: 21.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2012/1051 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1051?BasvuruNoYil=2012&BasvuruNoSayi=1051> (Erişim Tarihi: 21.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2012/51 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/51> (Erişim Tarihi: 22.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2014/1068 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/1068> (Erişim Tarihi: 22.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2014/6675 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6675> (Erişim Tarihi: 22.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2013/8479 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8479> (Erişim Tarihi: 23.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2012/22 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/22> (Erişim Tarihi: 23.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2012/1327 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1327> (Erişim Tarihi: 23.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2012/743 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/743> (Erişim Tarihi: 23.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2013/1430 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1430> (Erişim Tarihi: 23.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2012/665 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/665> (Erişim Tarihi: 23.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2014/2293 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/2293> (Erişim Tarihi: 23.06.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2015/5766 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/5766> (Erişim Tarihi: 16.09.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2015/4791 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2015/4791> (Erişim Tarihi: 16.09.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2014/6675 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/6675> (Erişim Tarihi: 16.09.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2013/5660 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/5660> (Erişim Tarihi: 16.09.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2014/12805 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/12805> (Erişim Tarihi: 16.09.2019).

Anayasa Mahkemesi'nin 2016/13456 Nolu Bireysel Başvuru Kararı,
<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/13456> (Erişim Tarihi: 16.09.2019).



EKLER

EK-1: Dava Dilekçesi Örneği

Yürütmenin Durdurulması ve/veya Duruşma İstemi	
Mahkemenin Adı	
Davacı ve Vekili, Adresleri	
Davalı, Adresi	
Dava Konusu İşlem	
Dava Konusu İşlemin Tebliğ Tarihi	
Açıklamalar	
Sonuç ve İstem	
Ad, Soyad ve İmza	
Ekler	

Kaynak: Vergi Davaları ve Yargılama Usulü, Serdar ÇEVİK, Seçkin Yayıncılık, 2018 s. 49

EK-2 : 2012 - 2015 YILLARI ARASINDA AÇILAN DAVA SAYILARI VE DAVA TÜRLERİ

DAVA TÜRÜ	2012	2012'DEN 2013'E YÜZDE DEĞİŞİM	2013	2013'TEN 2014'E YÜZDE DEĞİŞİM	2014	2014'TEN 2015'E YÜZDE DEĞİŞİM	2015
Vergi Cezaları	20.523	▲ 16,46	23.902	▼ - 6,66	22.311	▼ - 50,42	11.061
Katma Değer Vergisi	19.222	▲ 18,56	22.789	▲ 0,16	22.825	▲ 17,10	26.729
Ödeme Emri	18.561	▲ 1,22	18.787	▼ - 18,19	15.369	▲ 13,24	17.404
Gümrük Vergisi	10.228	▲ 26,21	12.909	▼ - 60,06	5.156	▼ - 1,34	5.087
Stopaj	5.632	▼ - 17,95	4.621	▲ 7,44	4.965	▼ - 30,45	3.453
Gelir Vergisi	4.609	▼ - 11,98	4.057	▲ 23,47	5.009	▲ 6,91	5.355
Düzeltilme ve Şikayet İşlemleri	4.575	▼ - 44,70	2.530	▼ - 27,43	1.836	▲ 21,41	2.229
Vergiye İlişkin İptal Davaları	3.051	▲ 26,45	3.858	▲ 10,76	4.273	▼ - 34,78	2.787
Kurumlar Vergisi	2.429	▲ 20,30	2.922	▲ 19,44	3.490	▲ 14,21	3.986
Damga Vergisi	2.028	▲ 82,69	3.705	▼ - 30,58	2.572	▲ 30,83	3.365
Belediye Gelirleri	1.456	▼ - 12,91	1.268	▲ 30,99	1.661	▲ 1,63	1.688
Haciz	1.398	▲ 21,24	1.695	▼ - 19,17	1.370	▲ 19,42	1.636
Geçici Vergi	1.316	▼ - 2,36	1.285	▲ 47,55	1.896	▲ 15,08	2.182
Fonlar	1.266	▼ - 58,37	527	▼ - 86,72	70	▼ - 48,57	36
Vergi İade-Mahsup Talebine İlişkin Olumsuz İşler	1.053	▼ - 45,30	576	▼ - 11,28	511	▲ 25,05	639
Harçlar	924	▼ - 8,01	850	▲ 37,06	1.165	▲ 2,06	1.189
Özel Tüketim Vergisi	890	▲ 162,81	2.339	▼ - 30,35	1.629	▲ 37,26	2.236
Vergi Zıya Cezası	805	▲ 80,62	1.454	▼ - 11,69	1.284	▲ 51,71	1.948
Emlak Vergisi	790	▼ - 2,28	772	▲ 71,24	1.322	▼ - 4,61	1.261
Motorlu Taşıtlar Vergisi	487	▼ - 52,36	232	▼ - 29,74	163	▲ 44,17	235
Gider Vergisi	480	▼ - 18,96	389	▲ 30,08	506	▼ - 39,53	306
Arsa Birim Değer Vergisi	270	▲ 176,67	747	▼ - 50,74	368	▼ - 66,58	123
İhtiyati Haciz-İhtiyati Tahakkuk	130	▲ 8,46	141	▼ - 35,46	91	▼ - 57,14	39
6183 Sayılı Kanuna İlişkin Diğer İşler	118	▼ - 25,42	88	▼ - 32,95	59	▲ 3,39	61
Veraset ve İntikal Vergisi	109	-	109	▲ 15,60	126	▲ 37,30	173
Çevre Temizlik Vergisi	86	▼ - 9,30	78	▼ - 10,26	70	▼ - 8,57	64
Ücretlilere İlişkin Vergi İadesi	72	▼ - 90,28	7	▼ - 28,57	5		-
Af Yasaları İle Uyuşmazlıklar	72	▼ - 25,00	54	▼ - 40,74	32	▲ 37,50	44
Tam Yargı Davası	67	▲ 8,96	73	-	73	▲ 47,95	108
Yurt Dışı Çıkış Yasası	40	▼ - 72,50	11	▼ - 27,27	8		-
Taşıt Alım Vergisi	18	▼ - 83,33	3	▼ - 33,33	2		-
İşyeri Kapama	9	▲ 22,22	11	▼ - 54,55	5		-
3100 Sayılı Yasa Uygulaması	-		3	▼ - 33,33	2		-
Vergi Cezaları (Özel Usulsüzlük)	-		-		-		5.977
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	-		-		-		622
Vergi Cezaları (Diğer)	-		-		-		190
Harcamalara Katılma Payı	-		-		-		80
Rüsum	-		-		-		72
İlan ve Reklam Vergisi	-		-		-		36
Amme Alacaklarının Tahsili (Diğer)	-		-		-		33
Vergi Cezaları (Usulsüzlük)	-		-		-		25
İhbar İkramiyesi	-		-		-		20
Diğer Vergiler	8	▲ 32,900	2.640	▼ - 60,15	1.052	▲ 58,17	1.664
TOPLAM DAVA SAYISI	102.722	▲ 12,37	115.432	▼ - 12,26	101.276	▲ 2,83	104.143

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

EK-3 : VERGİ DAVA TÜRLERİNİN YILI İÇİNDEKİ TOPLAM DAVA SAYISINA ORANLARI

DAVA TÜRÜ	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)	2015 (%)	TOPLAM (%)
Vergi Cezaları	19,979	20,707	22,030	10,621	18,371
Katma Değer Vergisi	18,713	19,742	22,537	25,666	21,623
Ödeme Emri	18,069	16,275	15,175	16,712	16,558
Gümrük Vergisi	9,957	11,183	5,091	4,885	7,882
Stopaj	5,483	4,003	4,902	3,316	4,409
Gelir Vergisi	4,487	3,515	4,946	5,142	4,494
Düzeltilme ve Şikayet İşlemleri	4,454	2,192	1,813	2,140	2,637
Vergiye İlişkin İptal Davaları	2,970	3,342	4,219	2,676	3,299
Kurumlar Vergisi	2,365	2,531	3,446	3,827	3,029
Damga Vergisi	1,974	3,210	2,540	3,231	2,756
Belediye Gelirleri	1,417	1,098	1,640	1,621	1,434
Haciz	1,361	1,468	1,353	1,571	1,440
Geçici Vergi	1,281	1,113	1,872	2,095	1,577
Fonlar	1,232	0,457	0,069	0,035	0,448
Vergi İade-Mahsup Talebine İlişkin Olumsuz İşler	1,025	0,499	0,505	0,614	0,656
Harçlar	0,900	0,736	1,150	1,142	0,975
Özel Tüketim Vergisi	0,866	2,026	1,608	2,147	1,675
Vergi Ziyai Cezası	0,784	1,260	1,268	1,871	1,297
Emlak Vergisi	0,769	0,669	1,305	1,211	0,979
Motorlu Taşıtlar Vergisi	0,474	0,201	0,161	0,226	0,264
Gider Vergisi	0,467	0,337	0,500	0,294	0,397
Arsa Birim Değer Vergisi	0,263	0,647	0,363	0,118	0,356
İhtiyati Haciz-İhtiyati Tahakkuk	0,127	0,122	0,090	0,037	0,095
6183 Sayılı Kanuna İlişkin Diğer İşler	0,115	0,076	0,058	0,059	0,077
Veraset ve İntikal Vergisi	0,106	0,094	0,124	0,166	0,122
Çevre Temizlik Vergisi	0,084	0,068	0,069	0,061	0,070
Ücretlilere İlişkin Vergi İadesi	0,070	0,006	0,005	0,00	0,020
Af Yasaları İle Uyuşmazlıklar	0,070	0,047	0,032	0,042	0,048
Tam Yargı Davası	0,065	0,063	0,072	0,104	0,076
Yurt Dışı Çıkış Yasağı	0,039	0,010	0,008	0,00	0,014
Taşıt Alım Vergisi	0,018	0,003	0,002	0,00	0,005
İşyeri Kapama	0,009	0,010	0,005	0,00	0,006
3100 Sayılı Yasa Uygulaması	-	0,003	0,002	0,00	0,001
Vergi Cezaları (Özel Usulsüzlük)	0,00	0,00	0,00	5,739	1,412
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	0,00	0,00	0,00	0,597	0,147
Vergi Cezaları (Diğer)	0,00	0,00	0,00	0,182	0,045
Harcamalara Katılma Payı	0,00	0,00	0,00	0,077	0,019
Rüsum	0,00	0,00	0,00	0,069	0,017
İlan ve Reklam Vergisi	0,00	0,00	0,00	0,035	0,009
Amme Alacaklarının Tahsili (Diğer)	0,00	0,00	0,00	0,032	0,008
Vergi Cezaları (Usulsüzlük)	0,00	0,00	0,00	0,024	0,006
İhbar İkramiyesi	0,00	0,00	0,00	0,019	0,005
Diğer Vergiler	0,008	2,287	1,039	1,598	1,267
	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

EK - 4: 2016 - 2018 YILLARI ARASINDA AÇILAN DAVA SAYILARI VE DAVA TÜRLERİ

DAVA TÜRÜ	2016	2016'DAN 2017'YE YÜZDE DEĞİŞİM	2017	2017'DEN 2018'E YÜZDE DEĞİŞİM	2018
Vergi Cezaları	14.271	▼ - 41,38	8.365	▲ 6,23	8.886
Katma Değer Vergisi	33.681	▼ - 47,96	17.527	▼ - 11,11	15.579
Ödeme Emri	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
Gümrük Vergisi	8.557	▼ - 16,93	7.108	▲ 15,93	8.240
Stopaj	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
Gelir Vergisi	6.487	▼ - 21,83	5.071	▲ 33,03	6.746
Düzeltilme ve Şikayet İşlemleri	1.931	▲ 106,94	3.996	▲ 237,64	13.492
Vergiye İlişkin İptal Davaları	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
Kurumlar Vergisi	4.204	▼ - 51,64	2.033	▲ 27,74	2.597
Damga Vergisi	2.699	▲ 5,59	2.850	▼ - 33,40	1.898
Belediye Gelirleri	939	▼ - 5,01	892	▲ 14,24	1.019
Haciz	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
Geçici Vergi	1.922	▼ - 53,59	892	▲ 7,06	955
Fonlar	22	▲ 54,55	34	▼ - 73,53	9
Vergi İade-Mahsup Talebine İlişkin Olumsuz İşler	754	▲ 19,50	901	▲ 26,42	1.139
Harçlar	2.438	▲ 0,16	2.442	▲ 22,85	3.000
Özel Tüketim Vergisi	2.465	▼ - 8,72	2.250	▼ - 2,27	2.199
Vergi Ziyar Cezası	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
Emlak Vergisi	961	▲ 114,05	2.057	▼ - 47,35	1.083
Motorlu Taşıtlar Vergisi	238	▼ - 5,88	224	▲ 99,11	446
Gider Vergisi	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
Arsa Birim Değer Vergisi	65	▲ 26.747,69	17.451	▼ - 94,87	895
İhtiyati Haciz-İhtiyati Tahakkuk	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
6183 Sayılı Kanuna İlişkin Diğer İşler	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
Veraset ve İntikal Vergisi	97	▲ 57,73	153	▼ - 7,84	141
Çevre Temizlik Vergisi	72	▲ 80,56	130	▼ - 17,69	107
Ücretlilere İlişkin Vergi İadesi	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
Af Yasaları İle Uyuşmazlıklar	-	#DEĞER!	97	▲ 85,57	180
Tam Yargı Davası	217	▼ - 20,28	173	▼ - 27,75	125
Yurt Dışı Çıkış Yasağı	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
Taşıt Alım Vergisi	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
İşyeri Kapama	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
3100 Sayılı Yasa Uygulaması	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
Vergi Cezaları (Özel Usulsüzlük)	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	706	▼ - 45,04	388	▼ - 19,85	311
Vergi Cezaları (Diğer)	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
Harcamalara Katılma Payı	193	▲ 127,46	439	▼ - 1,82	431
Rüsum	163	▼ - 20,25	130	▲ 105,38	267
İlan ve Reklam Vergisi	138	▲ 3,62	143	▲ 11,19	159
Amme Alacaklarının Tahsili	19.776	▼ - 10,79	17.643	▲ 6,68	18.822
Vergi Cezaları (Usulsüzlük)	-	#DEĞER!	-	#DEĞER!	-
İhbar İkramesi	57	▲ 185,96	163	▲ 3,68	169
Diğer	7.086	▲ 6	7.542	▲ 26,77	9.561
TOPLAM DAVA SAYISI	110.139	▼ - 8,21	101.094	▼ - 2,61	98.456



**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANAYASA MAHKEMESİ**

BİREYSEL BAŞVURU FORMU

[Form doldurulurken dikkat edilmesi gereken hususlar ve bireysel başvuru hakkında ayrıntılı bilgi için tıklayınız.](#)

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 59 uncu maddesine göre hazırlanmıştır.

Başvuru formunun, İçtüzüğü'nün 59 uncu maddesine uygun olarak düzenlenmesi ve aynı maddede belirtilen belgelerin ya da onaylı örneklerinin başvuru formuna eklenmesi gerekmektedir. Başvuru formu, okunaklı ve başvurunun esasına yönelik özlü bilgileri içerir şekilde resmî dilde hazırlanmalıdır.

I. GENEL BİLGİLER VE DİZİ PUSULASI

A. Başvurucu Sayısı

:

B. Başvuru Tarihi :

C. Başvurucunun Anayasa Mahkemesi önünde devam eden başka bir başvurusu varsa numarası:

D. Başvuru Dizisi Pusulası

- Başvuruda ileri sürülen iddiaların temellendirilmesi için gerekli görülen belgelerin tarih sırasına göre numaralandırılarak her bir belgenin ana başlıklar hâlinde aşağıdaki kısma yazılması gerekmektedir (İçtüzük 60/3).
- Bireysel başvuru dosyaları kararın verildiği yılı takip eden yıldan başlamak üzere bir (1) yıl sonra imha edilir. Bu nedenle başvuru evrakının onaylı suretlerden oluşturulmasına dikkat edilmesi önerilir.
- Belgelerin eksiksiz ve okunaklı olması gerekmektedir.
- Göndereceğiniz belgelerle ilgili aşağıdaki kurallara KESİNLİKLE UYULMALIDIR:
 - * Belgeleri tarih sırasına göre çok kısa ve özlü bir şekilde tanımlayarak düzenleyiniz.
 - * Sayfaları sırasına göre numaralandırınız,
 - * Belgeleri birbirine tutturmak için zımba, ataş, yapıştırıcı bant kullanmayınız.

II. BAŞVURUCU BİLGİLERİ

A. GERÇEK KİŞİ BAŞVURUCU

T.C. Kimlik Numarası

Uyruğu

Adı

Mesleği

Soyadı

Telefon Numaraları

Anne Adı

Elektronik Posta Adresi

Baba Adı

Adresi

Doğum Tarihi

Cinsiyeti

B. TÜZEL KİŞİ BAŞVURUCU

Mersis Numarası

Telefon Numaraları

Unvanı

Kayıtlı Elektronik Posta Adresi

Vergi Numarası

Adresi

Kayıtlı Olduğu Sicil

Sicil Numarası

Temsilcinin Adı ve Soyadı

Temsilcinin T.C. Kimlik Numarası

Son Başvurucuyu Sil

Yeni Başvurucu Ekle

III. TEMSİLCİ BİLGİLERİ (Bu bölüm sadece temsilciler tarafından doldurulacaktır.)

A. AVUKAT

Adı

Temsil Olunan Başvurucu/Başvurucular*

Soyadı

Telefon Numaraları

Kayıtlı Olduğu Baro

Elektronik Posta Adresi

Baro Sicil Numarası

Adresi

*Başvurucuların tamamının vekili olunmadığı durumlarda doldurulması gerekmektedir.

B. AVUKAT OLMAYAN TEMSİLCİ

T.C. Kimlik Numarası

Temsil Olunan Başvurucu/Başvurucular**

Adı

Soyadı

Temsil İlişkisi***

Anne Adı

Telefon Numaraları

Baba Adı

Elektronik Posta Adresi

Doğum Tarihi

Adresi

Uyruğu

**Başvurucuların tamamının temsilcisi olunmadığı durumlarda doldurulması gerekmektedir.

***Veli, vasi, kayyım veya tüzel kişi temsilcisi olduğunun belirtilmesi ve bu ilişkiye dayanak belgenin eklenmesi gerekmektedir.

Son Temsilciyi Sil

Yeni Temsilci Ekle

A. Başvuruya Konu Olaylar ve Başvuru Yollarının Tüketilmesine İlişkin Aşamaların Tarih Sırasına Göre Açıklanması

Kamu gücünün ihlale neden olduğu iddia edilen işlem, eylem ya da ihmeline dair olayların özeti ve başvuru yollarının tüketilmesi aşamalarının tarih belirtilerek sırasına göre yazılması zorunludur (İçtüzük 59/2-ç,f).

Tarih	Olay ve Olgular
-------	-----------------

Son Açıklama Sayfasını Sil

[Açıklama Sayfası Ekle](#)

Tarih	Olay ve Olgular
-------	-----------------

Başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin nihai kararı veren merciin belirtilmesi, kararın tarih ve sayısının ayrıca tebliğ veya öğrenme tarihinin yazılması zorunludur (İçtüzük 59/2-g).

Tebliğ veya öğrenmeye ilişkin belgenin başvuru formuna eklenmesi gerekmektedir (İçtüzük 59/3-d).

3. Tebliğ veya Öğrenme Tarihi

Bireysel başvuru kapsamındaki haklardan hangisinin hangi nedenlerle ihlal edildiği ve buna ilişkin gerekçeler ve delillere ait özlü açıklamalar (devamı)

Haklar

Açıklamalar

Son Açıklama Sayfasını Sil

[Açıklama Sayfası Ekle](#)

V. DİĞER BİLGİLER

Başvuru süresi içinde yapılamamışsa mazerete ilişkin açıklamalar:

Başvurunun mücbir sebep veya ağır hastalık gibi haklı bir mazeret nedeniyle süresinde yapılamadığı durumda mazerete ilişkin belgeler başvuru formuna eklenir ve aşağıdaki kısım doldurulur (İçtüzük 64/2).

A. MAZERET

Mazeretin Başlangıç Tarihi

Mazeretin Bitiş Tarihi

Tedbir talebi varsa nedenleri:

Başvurucunun yaşamına ya da maddi veya manevi bütünlüğüne yönelik ciddi bir tehlike bulunduğu anlaşılmaması üzerine, gerekli tedbirlere resen veya başvurunun talebi üzerine karar verilebilir (İçtüzük 73).

Gerekmediği hâlde tedbir talebinde bulunulması başvurunun sonuçlandırılma sürecinin uzamasına neden olabilir.

B. TEDBİR

Kamuya açık belgelerde kimliğin gizli tutulması talebi varsa bunun gerekçesi:

Gerekçesiz olarak yapılan gizlilik talepleri incelenmeksizin reddedilebilir.

C. GİZLİLİK

Adli yardım talebi varsa buna dayanak belgeler:

Adli yardım talebinin kabul edilebilmesi için başvurunun kendisi ve ailesinin geçimini önemli ölçüde zor duruma düşürmeksizin, gereken yargılama giderlerini kısmen veya tamamen ödeme gücünden yoksun olması ve talebin dayanaksız olmaması gerekmektedir.

Soyut ve gerekçesiz bir şekilde ve herhangi bir belgeye dayanmaksızın adli yardım talebinde bulunulması hâlinde talep incelenmeksizin reddedilebileceği gibi bu durum başvurunun sonuçlandırılma sürecinin uzamasına da neden olabilir.

D. ADLİ YARDIM

Başvuru formunda belirtilen bilgilerde ve başvuruya ilgili koşullarda herhangi bir değişiklik olduğunda bunu Mahkemeye bildireceğimi beyan ederim.

Ad Soyad

ek s.13

EK - 6: Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Anayasa Mahkemesi Nezdindeki Bireysel Başvuru Sonuçları

SIRA NO	BAŞVURU NO	BAŞVURU TARİHİ	KARAR TARİHİ	İHLAL	İHLAL OLMADIĞI	KABUL EDİLMEZLİK	TAZMİNAT	YENİDEN YARGILAMA	OY BİRLİĞİ	OY ÇOKLUĞU
1	2018/9115	3.04.2018	27.03.2019		X				X	
2	2016/10725	6.06.2016	18.04.2019			X			X	
3	2015/12721	29.07.2015	18.04.2019	X				X	X	
					X				X	
4	2015/11278	3.07.2015	18.04.2019	X				X	X	
5	2015/15100	1.09.2015	27.02.2019	X				X	X	
6	2015/5766	1.04.2015	6.03.2019			X			X	
						X			X	
7	2015/14383	14.08.2015	19.02.2019		X				X	
8	2016/931	18.01.2016	6.02.2019	X				X	X	
9	2015/14612	24.08.2015	22.01.2019			X			X	
10	2015/16656	20.10.2015	23.01.2019			X			X	
11	2015/4791	16.03.2015	14.11.2018	X				X		X
12	2015/941	15.01.2015	25.10.2018	X				X		X
13	2015/13921	14.12.2015	27.06.2018	X				X	X	
14	2015/6691	10.04.2015	8.03.2018	X				X	X	
15	2015/6728	22.04.2015	1.02.2018	X				X		X
16	2014/6734	9.05.2014	25.01.2018			X			X	
17	2014/12354	25.07.2014	9.11.2017			X			X	
18	2014/13518	19.08.2014	26.10.2017	X				X		X
19	2014/109	3.01.2014	20.09.2017		X				X	
20	2014/12805	31.07.2014	4.10.2017			X			X	
21	2014/13386	15.08.2014	20.07.2017			X			X	
22	2014/1108	20.01.2014	7.06.2017			X			X	
23	2014/3975	21.03.2014	5.07.2017	X			X		X	
24	2015/19152	9.12.2015	22.09.2016			X			X	
25	2015/356	5.01.2015	22.09.2016	X			X		X	
26	2014/12080	30.06.2014	6.04.2017	X					X	
27	2014/17286	27.10.2014	16.11.2016	X			X		X	
28	2014/4230	27.03.2014	11.01.2017	X					X	
29	2014/13916	19.08.2014	12.01.2017	X					X	
30	2013/7698	14.10.2013	18.02.2016	X				X	X	
31	2013/7847	25.10.2013	9.03.2016	X				X		X
32	2013/6842	6.09.2013	20.04.2016	X				X	X	
33	2013/4051	7.06.2013	21.04.2016			X			X	
34	2013/4338	21.06.2013	4.11.2015			X			X	
35	2013/5053	28.06.2013	7.07.2015			X			X	
36	2013/3244	10.05.2013	7.07.2015	X				X	X	
37	2013/3246	10.05.2013	16.12.2015	X				X	X	
38	2013/3241	10.05.2013	16.12.2015	X				X	X	
39	2013/7267	20.09.2013	6.01.2016			X			X	
40	2013/8880	4.12.2013	6.10.2015			X			X	
41	2014/6193	7.05.2014	15.10.2015	X			X		X	
42	2014/72	3.01.2014	25.03.2015			X			X	

43	2013/4553	26.06.2013	16.04.2015	X					X	
44	2013/1993	6.03.2013	6.05.2015	X				X	X	
45	2013/6361	14.08.2013	6.05.2015	X				X	X	
46	2013/9505	17.12.2013	25.06.2015			X			X	
47	2013/1833	11.03.2013	22.06.2015			X			X	
48	2014/4958	9.04.2014	22.01.2015	X				X	X	
49	2013/28	20.12.2012	25.02.2015	X				X	X	
50	2013/1834	11.03.2013	25.02.2015			X			X	
51	2014/6192	7.05.2014	12.11.2014	X			X		X	
52	2013/3245	10.05.2013	11.12.2014	X				X	X	
53	2013/596	18.01.2013	8.05.2014	X					X	
54	2012/1123	10.12.2012	26.06.2014			X			X	
55	2013/5554	16.07.2013	6.02.2014			X			X	
56	2013/1949	11.03.2013	24.06.2015	X					X	
57	2013/2264	2.04.2013	26.02.2015	X					X	
58	2013/4324	21.06.2013	7.07.2015	X					X	
59	2014/431	10.01.2014	17.11.2014	X			X		X	
60	2014/6675	8.05.2014	30.06.2016	X			X		X	
61	2013/5949	5.08.2013	12.03.2015	X				X	X	
62	2014/13899	20.08.2014	12.06.2018					X	X	
63	2012/829	29.11.2012	5.03.2013			X			X	
64	2013/4413	20.06.2013	21.11.2013			X			X	
65	2013/2041	21.03.2013	10.06.2015			X				X
66	2014/5357	17.04.2014	8.11.2017			X			X	
67	2014/6734	9.05.2014	25.01.2018			X			X	
68	2014/11655	27.03.2014	10.01.2018			X			X	
69	2014/13344	6.08.2014	10.01.2018			X			X	
70	2014/18691	25.11.2014	8.11.2017			X			X	
71	2014/19070	1.12.2014	1.02.2017		X				X	
72	2013/2420	4.04.2013	14.01.2014			X				X
73	2013/5028	2.07.2013	14.01.2014			X			X	
74	2013/5660	30.07.2013	20.03.2014			X			X	
75	2014/5685	21.04.2014	5.12.2017			X			X	
76	2014/1068	27.01.2014	23.02.2017			X			X	
77	2014/3538	14.03.2014	1.02.2017			X			X	
78	2014/10283	20.06.2014	5.04.2017			X			X	
79	2012/73	2.10.2012	5.03.2013			X			X	
80	2014/505	10.01.2014	17.07.2014			X			X	
81	2015/5293	24.03.2015	28.06.2018	X				X		X
82	2015/17259	11.11.2015	28.06.2018	X				X		X
83	2014/2328	17.02.2014	14.09.2017			X			X	
84	2016/13456	26.07.2016	29.05.2019	X				X	X	

EK - 7: Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Anayasa Mahkemesi Nezdindeki Bireysel Başvuruların Karara Bağlanma Süreleri

SIRA NO	BAŞVURU NO	BAŞVURU TARİHİ	KARAR TARİHİ	DAVA SÜRESİ (GÜN)	SÜRE ARALIĞI	SONUÇ
1	2018/9115	3.04.2018	27.03.2019	359	0 - 365	İHLAL OLMADIĞI
2	2016/10725	6.06.2016	18.04.2019	1.047	730 - 1.095	KABUL EDİLMEZLİK
3	2015/12721	29.07.2015	18.04.2019	1.360	1.095 - 1.460	İHLAL
						İHLAL OLMADIĞI
4	2015/11278	3.07.2015	18.04.2019	1.386	1.095 - 1.460	İHLAL
5	2015/15100	1.09.2015	27.02.2019	1.276	1.095 - 1.460	İHLAL
6	2015/5766	1.04.2015	6.03.2019	1.436	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
7	2015/14383	14.08.2015	19.02.2019	1.286	1.095 - 1.460	İHLAL OLMADIĞI
8	2016/931	18.01.2016	6.02.2019	1.116	1.095 - 1.460	İHLAL
9	2015/14612	24.08.2015	22.01.2019	1.248	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
10	2015/16656	20.10.2015	23.01.2019	1.192	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
11	2015/4791	16.03.2015	14.11.2018	1.340	1.095 - 1.460	İHLAL
12	2015/941	15.01.2015	25.10.2018	1.380	1.095 - 1.460	İHLAL
13	2015/13921	14.12.2015	27.06.2018	927	730 - 1.095	İHLAL
14	2015/6691	10.04.2015	8.03.2018	1.064	730 - 1.095	İHLAL
15	2015/6728	22.04.2015	1.02.2018	1.017	730 - 1.095	İHLAL
16	2014/6734	9.05.2014	25.01.2018	1.358	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
17	2014/12354	25.07.2014	9.11.2017	1.204	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
18	2014/13518	19.08.2014	26.10.2017	1.165	1.095 - 1.460	İHLAL
19	2014/109	3.01.2014	20.09.2017	1.357	1.095 - 1.460	İHLAL OLMADIĞI
20	2014/12805	31.07.2014	4.10.2017	1.162	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
21	2014/13386	15.08.2014	20.07.2017	1.071	730 - 1.095	KABUL EDİLMEZLİK
22	2014/1108	20.01.2014	7.06.2017	1.235	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
23	2014/3975	21.03.2014	5.07.2017	1.203	1.095 - 1.460	İHLAL
24	2015/19152	9.12.2015	22.09.2016	289	0 - 365	KABUL EDİLMEZLİK
25	2015/356	5.01.2015	22.09.2016	627	365 - 730	İHLAL
26	2014/12080	30.06.2014	6.04.2017	1.012	730 - 1.095	İHLAL
27	2014/17286	27.10.2014	16.11.2016	752	730 - 1.095	İHLAL
28	2014/4230	27.03.2014	11.01.2017	1.022	730 - 1.095	İHLAL
29	2014/13916	19.08.2014	12.01.2017	878	730 - 1.095	İHLAL
30	2013/7698	14.10.2013	18.02.2016	858	730 - 1.095	İHLAL
31	2013/7847	25.10.2013	9.03.2016	867	730 - 1.095	İHLAL
32	2013/6842	6.09.2013	20.04.2016	958	730 - 1.095	İHLAL
33	2013/4051	7.06.2013	21.04.2016	1.050	730 - 1.095	KABUL EDİLMEZLİK
34	2013/4338	21.06.2013	4.11.2015	867	730 - 1.095	KABUL EDİLMEZLİK
35	2013/5053	28.06.2013	7.07.2015	740	730 - 1.095	KABUL EDİLMEZLİK
36	2013/3244	10.05.2013	7.07.2015	789	730 - 1.095	İHLAL
37	2013/3246	10.05.2013	16.12.2015	951	730 - 1.095	İHLAL
38	2013/3241	10.05.2013	16.12.2015	951	730 - 1.095	İHLAL
39	2013/7267	20.09.2013	6.01.2016	839	730 - 1.095	KABUL EDİLMEZLİK
40	2013/8880	4.12.2013	6.10.2015	672	365 - 730	KABUL EDİLMEZLİK
41	2014/6193	7.05.2014	15.10.2015	527	365 - 730	İHLAL
42	2014/72	3.01.2014	25.03.2015	447	365 - 730	KABUL EDİLMEZLİK
43	2013/4553	26.06.2013	16.04.2015	660	365 - 730	İHLAL
44	2013/1993	6.03.2013	6.05.2015	792	730 - 1.095	İHLAL
45	2013/6361	14.08.2013	6.05.2015	631	365 - 730	İHLAL
46	2013/9505	17.12.2013	25.06.2015	556	365 - 730	KABUL EDİLMEZLİK
47	2013/1833	11.03.2013	22.06.2015	834	730 - 1.095	KABUL EDİLMEZLİK
48	2014/4958	9.04.2014	22.01.2015	289	0 - 365	İHLAL
49	2013/28	20.12.2012	25.02.2015	798	730 - 1.095	İHLAL
50	2013/1834	11.03.2013	25.02.2015	717	365 - 730	KABUL EDİLMEZLİK
51	2014/6192	7.05.2014	12.11.2014	190	0 - 365	İHLAL
52	2013/3245	10.05.2013	11.12.2014	581	365 - 730	İHLAL
53	2013/596	18.01.2013	8.05.2014	476	365 - 730	İHLAL
54	2012/1123	10.12.2012	26.06.2014	564	365 - 730	KABUL EDİLMEZLİK
55	2013/5554	16.07.2013	6.02.2014	206	0 - 365	KABUL EDİLMEZLİK
56	2013/1949	11.03.2013	24.06.2015	836	730 - 1.095	İHLAL
57	2013/2264	2.04.2013	26.02.2015	696	365 - 730	İHLAL
58	2013/4324	21.06.2013	7.07.2015	747	730 - 1.095	İHLAL
59	2014/431	10.01.2014	17.11.2014	312	0 - 365	İHLAL
60	2014/6675	8.05.2014	30.06.2016	785	730 - 1.095	İHLAL
61	2013/5949	5.08.2013	12.03.2015	585	365 - 730	İHLAL
62	2014/13899	20.08.2014	12.06.2018	1.393	1.095 - 1.460	İHLAL
63	2012/829	29.11.2012	5.03.2013	97	0 - 365	KABUL EDİLMEZLİK
64	2013/4413	20.06.2013	21.11.2013	155	0 - 365	KABUL EDİLMEZLİK
65	2013/2041	21.03.2013	10.06.2015	812	730 - 1.095	KABUL EDİLMEZLİK
66	2014/5357	17.04.2014	8.11.2017	1.302	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK

67	2014/6734	9.05.2014	25.01.2018	1.358	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
68	2014/11655	27.03.2014	10.01.2018	1.386	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
69	2014/13344	6.08.2014	10.01.2018	1.254	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
70	2014/18691	25.11.2014	8.11.2017	1.080	730 - 1.095	KABUL EDİLMEZLİK
71	2014/19070	1.12.2014	1.02.2017	794	730 - 1.095	İHLAL OLMADIĞI
72	2013/2420	4.04.2013	14.01.2014	286	0 - 365	KABUL EDİLMEZLİK
73	2013/5028	2.07.2013	14.01.2014	197	0 - 365	KABUL EDİLMEZLİK
74	2013/5660	30.07.2013	20.03.2014	234	0 - 365	KABUL EDİLMEZLİK
75	2014/5685	21.04.2014	5.12.2017	1.325	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
76	2014/1068	27.01.2014	23.02.2017	1.124	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
77	2014/3538	14.03.2014	1.02.2017	1.056	730 - 1.095	KABUL EDİLMEZLİK
78	2014/10283	20.06.2014	5.04.2017	1.021	730 - 1.095	KABUL EDİLMEZLİK
79	2012/73	2.10.2012	5.03.2013	155	0 - 365	KABUL EDİLMEZLİK
80	2014/505	10.01.2014	17.07.2014	189	0 - 365	KABUL EDİLMEZLİK
81	2015/5293	24.03.2015	28.06.2018	1.193	1.095 - 1.460	İHLAL
82	2015/17259	11.11.2015	28.06.2018	961	730 - 1.095	İHLAL
83	2014/2328	17.02.2014	14.09.2017	1.306	1.095 - 1.460	KABUL EDİLMEZLİK
84	2016/13456	26.07.2016	29.05.2019	1.037	1.095 - 1.460	İHLAL

