

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI İÇİN ANAYASA MAHKEMESİNE YAPILACAK BİREYSEL BAŞVURULARDA POTANSİYEL SORUNLAR

*Potential Problems in Individual Applications to the Constitutional
Court for Tax Disputes*

Özgenur ÖZYALÇIN*

ÖZ

Türk hukukunda, 23 Eylül 2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine Anayasa Mahkemesine başvuru imkânı olarak biçimlendirilen bireysel başvuru yolu, uygulanmaya başlandığı tarihten bu yana hak arama mekanizmalarının geliştirilmesinde önemli bir adım olarak nitelendirilmiştir. Bireysel başvuru, 1982 Anayasası ile güvence altına alınmış bir hak olmasının yanı sıra, mahkemeye erişim hakkının ülke içindeki nihai noktasını oluşturduğundan etkinliği, erişilebilirliği ve bu alandaki düzenlemelerin açıklığı büyük önem arz etmektedir. Bu çerçevede, bireysel başvuru hakkına ilişkin hükümler içeren yasal düzenlemelerin kendi içinde yeknesak olması temel gerekliliktir. Olası belirsizliklerin Anayasa Mahkemesi tarafından göz önüne alınması, gelecek içtihatlar bakımından temel hak ve hürriyetler lehine yorum yaklaşımı sağlayarak hak kaybı yaşanmasını engelleyebilir. Ancak bu yaklaşımın dahi yasama sürecinin hantallığına karşı geçici bir güvence oluşturacağına şüphe yoktur. Bir hukuk devletinden beklenen, sorun ve eksikler uygulamada ne kadar tolere ediliyor olursa olsun yasal düzenlemelerin uygulamada bir toleransa ihtiyaç duyulmayacak biçimde netleştirilmesi olacaktır.

Türk hukukunda vergi düzenlemeleri tek bir kanun altında toplanmamış olup mevzuat içinde dağınık durumdadır. Bu dağınıklık, tüm düzenlemelerin aynı anda göz önüne alınmasını zorlaştırdığı için mevzuat içi boşluk ve çelişkilerin oluşması kaçınılmaz bir netice olarak ortaya çıkmakta, bu

Makalenin Geliş Tarihi: 09.06.2023, **Makalenin Kabul Tarihi:** 25.03.2024.

* Arş. Gör., Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi Maliye Anabilim Dalı, E-posta: ozgenur.ozyalcin@atilim.edu.tr, ORCID: 0009-0007-3453-1386.

aksaklıkların fark edilmesi hak kaybı yaşanmaması bakımından önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Anayasa Mahkemesi, Bireysel Başvuru Yolu, Şikâyet Yoluyla Müracaat, Birlik Gümrük Kodu, Bariz Takdir Hatası

ABSTRACT

The Individual application option is a right guaranteed by the Constitution and the final point of the right to access to a court within the country, therefore it should be effective, accessible and regulations in this field must be clear. In this context; The basic requirement is that the legal regulations pertaining to the right to individual application are consistent within themselves. Consideration of current inconsistencies by the Constitutional Court can provide an interpretation approach in favor of fundamental rights and freedoms for future cases and prevent loss of rights. However, this approach will provide a temporary protection against the tardiness of the legislative process. Even if problems and deficiencies are tolerated in practice, legal regulations must be completely clear in a state of law.

In Turkish law, tax regulations are not gathered under a single code and are scattered within the legislation. Due to this disorganization, gaps, and contradictions in the legislation emerge as an inevitable result. Considering and eliminating these deficiencies is important in terms of preventing the loss of rights.

Keywords: The Constitutional Court, Individual Application, Application by Complaint, Union Customs Code, Manifest Error of Assessment

I. GİRİŞ

Bu çalışma, vergilendirme sürecinde yaşanan hak ihlallerine ilişkin olarak Anayasa Mahkemesine yapılacak bireysel başvurularda ilgili mevzuat dolayısıyla gündeme gelebilecek sorunlara ilişkindir. Bu çerçevede; T.C. Anayasası, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 6216 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkarılan, 12.07.2012 tarih ve 28351 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün hükümleri bir bütün halinde ele alınmış ve mevzuat içi uyumsuzluklar ortaya konulmuştur.

Bu çalışma kapsamında; vergi hukuku bağlamında yapılacak bireysel başvurularda ortaya çıkması ve başvuru nezdinde hak kaybı yaratması muhtemel hususlar ele alınmıştır. Öncelikli olarak ele alınan ilk sorun alanı; bireysel başvurunun kabul edilebilirlik koşullarından *idari ve yargısal başvuru yollarının tüketilmesi* koşulu, ikincisi ise başvurunun esastan incelenmesi esnasında yapılacak *bariz takdir hatası* değerlendirmesinin görünümüdür. Anılan iki alan dışında tespit edilen potansiyel veya mevcut sorunlar ikincil olarak değerlendirilmiştir.

II. BİREYSEL BAŞVURU HAKKI

Karşılaştırmalı hukukta birçok ülke tarafından hukuk sistemine entegre edilmiş olan bireysel başvuru yolu veya doktrinindeki ifadesiyle anayasa şikâyeti, kanuni tanımıyla kamu gücü tarafından hakkı ihlal edilmiş bireylerin Anayasa Mahkemesine doğrudan başvurma imkânına ilişkin hak arama yoludur.

Bireysel başvuruyu anayasa yargısındaki diğer yollardan ayıran en belirgin özelliği, kişiler için Anayasa Mahkemesine doğrudan erişim kanalı oluşturmasıdır¹. Bu yönüyle, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı² ve Anayasa'nın 36'ncı maddesi³ kapsamında korunan mahkemeye erişim hakkının tesisine katkı sunmaktadır.

Bireysel başvurunun temel işlevi, temel hak ve özgürlüklerin korunması için ikincil bir güvence niteliğinde olmasıdır. Bu sayede, yasal koşulların

¹ Ebru Karaman, *Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru Yolu*, (İstanbul: Oniki Levha, 2013)

² Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Madde 6: “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. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.”

³ T.C. Anayasası Madde 36: “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz.”

bulunması halinde, kanun yolu aşamalarını tamamlamış bir uyumsuzluk için anayasal denetim süreci işletilebilmektedir. Bireysel başvuru olanağı, uluslararası hak arama mekanizmalarına başvurulmasından önceki son ulusal çözüm aşamasını oluşturmaktadır. Bu yönüyle, son derece etkili olabilme potansiyel ve sorumluluğunu haizdir. Temel hak ve özgürlükleri koruma işlevi, doktrinde “bireysel başvurunun subjektif işlevi” olarak anılmaktadır⁴.

Karşılaştırmalı hukukta ve buna paralel olarak Türk hukuku doktrininde yapılan ayırım uyarınca, bireysel başvurunun objektif işlevi, anayasa yargısına ilişkin içtihatları geliştirerek temel hak ve özgürlüklerin anlaşılabilirliğini artırmaktadır⁵. Temel hak ve özgürlüklerin kapsamının Anayasa Mahkemesi içtihatları sayesinde netlik ve görünürlük kazanması, mahkemelere yeknesak bir yol göstereceği gibi kişiler bakımından da hak arama bilincinin oturmasına katkı sağlayacaktır.

III. BİREYSEL BAŞVURUNUN YASAL ÇERÇEVESİ

12 Eylül 2010 tarihli referandumda kabul edilen 5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 18'inci maddesi ile Anayasa Mahkemesi'ne “bireysel başvuruları karara bağlamak” görev ve yetkisi verilmiştir. Mevzuat uyarınca Anayasa Mahkemesi, 23 Eylül 2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine yapılacak bireysel başvuruları inceleme görev ve yetkisini kazanmıştır. (6216 s. Kanun Geçici m.1)

Geçerli bir bireysel başvurunun biçim ve esasına ilişkin kriterlerin belirlenmesinde temel çerçeveyi, T.C. Anayasası ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun oluşturmaktadır. 6216 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkarılan, 12.07.2012 tarih ve 28351 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren *Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü* ve Anayasa Mahkemesince yayınlanan *Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi*⁶ de Anayasa Mahkemesi içtihatları çerçevesinde ilgili mevzuatın detaylandırılarak yorumlanmasında önem arz etmektedir.

⁴ Bahadır Kılınc, “Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği,” *Anayasa Yargısı Dergisi*, 24/1, (Haziran 2008): 26

⁵ Kılınc, “Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği,” 27

⁶ Muharrem İlhan Koç, Yılmaz Çınar, Recep Kaplan, Elif Çelikdemir Anıtkı, Yunus Emre Yılmazoğlu, Melek Karali Saunders, Hasan Saraç, Mücahit Aydın, Mustafa

Anayasa Mahkemesinde yapılan yapısal değişiklikler sonucunda, Mahkeme'nin Genel Kurul, Bölümler ve Komisyonlar şeklinde çalışması öngörülmüştür. Bireysel başvuruların kabul edilebilirlik incelemesi Komisyonlar, esasa ilişkin inceleme ve başvurunun karara bağlanması ise Bölümler tarafından yapılacaktır (6216 s. Kanun, m.22). Esasa ilişkin incelemede, başvuru konusu eylem işlem ya da ihmalin başvuru sahibinin temel bir hakkını ihlal edip etmediği değerlendirilecektir.

IV. BİREYSEL BAŞVURUNUN KABUL EDİLEBİLİRLİK KOŞULLARI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

Bireysel başvurunun gerekli şekil şartlarını taşıyıp taşımadığına ilişkin ön incelemenin akabinde, bireysel başvuru bürosu başvuruyu kabul edilebilirlik incelemesine tabi tutulmak üzere komisyonlara gönderir⁷. Kabul edilemezlik kararı verilebilmesi için komisyonda bu yönde oybirliği sağlanması şarttır. (6216 s. Kanun m.48/3) Bir başvurunun birden fazla şikâyeti içermesi durumunda ise her bir şikâyet için ayrı değerlendirme yapılacaktır⁸.

Bireysel başvurunun kabul edilebilirlik koşullarını; başvurunun konu, kişi, yer, zaman ve süre bakımından ilgili mevzuat ile belirlenmiş sınırlar içinde bulunması oluşturur. Bu sınırlamalara ilaveten, bireysel başvurunun ikincil nitelikte hak arama yolu olmasının sonucu olarak idari ve yargısal başvuru yollarının tüketilmiş olması gerekliliği de kabul edilebilirlik kriterleri kapsamında incelenir. (6216 s. Kanun m.45-48) Ayrıca; bir başvuru incelenmekte iken ya da neticelendikten sonra aynı olay, olgu, ihlal iddialarına dayanarak yeni başvuru yapılırsa mükerrer başvuru reddedilir.

Kabul edilebilirlik kriterlerinin varlığı, Anayasa Mahkemesini etkili değerlendirme sürecini olumsuz etkileyecek yoğunlukta iş yükünden korumaktadır. Bu amaç doğrultusunda “başvurunun dayanaktan yoksun olması” ve “anayasal önem kriterine uygunluk” enstrümanları da kabul edilebilirlik incelemesi kapsamına alınarak Anayasa Mahkemesine nispeten takdir marjı bırakılmıştır. Anayasal önem kriteri uyarınca, komisyonlar

Eyyub Demirbaş, *Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi*, ed. Muharrem İlhan Koç, Recep Kaplan (Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2017)

⁷ Mustafa Ermayası, *Anayasa Mahkemesine Yapılan Bireysel Başvurunun Kabul Edilebilirlik Bakımından İncelenmesi*, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2018), 44

⁸ Osman Doğru, *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Rehberi*, (İstanbul: Legal Yayınevi, 2012), 99

anayasal önem taşımayan veya başvuru sahibinin önemli bir zarara uğramadığı başvuruları kabul etmeme yetkisine sahiptir⁹.

A. Konu Bakımından Kapsam

Bireysel başvuru incelemesinin konusunu, hem T.C. Anayasası ile hem de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve buna Türkiye'nin taraf olduğu ek protokoller ile güvence altına alınmış bir hak veya özgürlüğün kamu gücü tarafından ihlal edildiğine yönelik iddialar oluşturur. Yasama işlemlerine veya düzenleyici idari işlemlere karşı doğrudan başvuru mümkün olmayıp ayrıca Anayasa Mahkemesi kararları ve Anayasa'nın yargı denetimi kapsamında bıraktığı işlemler de bireysel başvuru hakkının kapsamı dışındadır. (6216 s. Kanun m.45)

Bu çerçevede, vergi mevzuatına karşı doğrudan bireysel başvuru imkânı olmadığı açıktır. Vergi yükümlülerinin mevzuatın Anayasa'ya aykırılığını öne sürmesi ancak *somut norm denetimi* yoluyla, derdest bir davada kendilerine uygulanacak normla sınırlı olarak mümkündür. Mevzuat aleyhine doğrudan Anayasa Mahkemesine dava açılmasına cevaz veren *soyut norm denetimi* yoluna başvuru ise ancak Anayasa ile belirlenmiş kişi ve organların yetkisi dahilindedir¹⁰.

Bireysel başvuru yolu ile korunması amaçlanan hak ve özgürlük kategorisini Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna Türkiye'nin taraf olduğu ek protokoller ile T.C. Anayasası hükümlerinin kesişim kümesi oluşturduğundan, vergi hukuku bağlamında Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru genellikle AİHS'in 6'ncı ve Anayasa'nın 36'ncı maddelerinde düzenlenmiş *adil yargılanma hakkı* veya AİHS 1 No'lu Ek Protokol'ün 1'inci ve Anayasa'nın 35'inci maddelerinde düzenlenmiş *mülkiyet hakkı*

⁹ AYM'nin Anayasal önem kriterini tanımladığı emsal kararı için bkz: AYM, Başvuru No: 2014/2293, Karar Tarihi: 01/12/2016 (T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası)

AYM'nin ihlal iddiasına konu değerinin azlığını tanımladığı emsal kararı için bkz: AYM, Başvuru No: 2014/10405, Karar Tarihi: 25/05/2017 (T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası)

¹⁰ T.C. Anayasası Madde 150 "İptal Davası": "Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir."

bağlamında mümkün olmaktadır. Bununla birlikte; uyuşmazlık konusu olaylarda, din ve vicdan özgürlüğü, özel hayatın gizliliği, toplanma özgürlüğü, ifade özgürlüğü, ayrımcılık yasağı, seyahat özgürlüğü gibi temel hakların vergilendirme sürecinde kamu gücü tarafından ihlali de söz konusu olabilir. Örneğin; vergi borcundan dolayı kişiye yurt dışı seyahat yasağı getirilmesi seyahat hürriyetine aykırılığı gündeme getirebilir. Nitekim AİHM, Bulgaristan Pasaport Kanunu uyarınca kesinleşmiş vergi borcu bulunan vatandaşlara yurt dışına çıkış yasağı kararı alınmasını gerçekleştirilmek istenen amaçla orantısız bularak seyahat özgürlüğünün ihlal edildiğine karar vermiştir¹¹.

B. Kişi Bakımından Kapsam

T.C. Anayasası'nın 148'inci maddesinin 3'üncü fıkrası, "*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.*" demekle bireysel başvuruyu öznesi *herkes* olan bir hak biçiminde tanımlamıştır. Ancak 6216 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında bu kuralın istisnaları hüküm altına alınmıştır. Öyle ki; halihazırda bireysel başvuru hakkı kural olarak T.C. vatandaşı gerçek kişilere aittir. İstisnaen; özel hukuk tüzel kişileri tüzel kişiliğe ait hakların ihlal edildiği iddiasıyla sınırlı olarak, yabancılar ise münhasıran Türk vatandaşlarına tanınmamış haklar özelinde bireysel başvuru hakkını haizdir. (6216 s. Kanun m.46)

Bireysel başvurunun kişi bakımından kapsamını yakından ilgilendiren prensiplerden biri, eşitlik ilkesidir. Anayasa'nın 10'uncu maddesinde "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir...*"¹²

¹¹ AİHM, Riener v. Bulgaristan, 23.05.2006, par. 130: "*Özetle; seyahat yasağının otomatik işleyen niteliği, yetkililerin orantılılık ilkesini yeterince dikkate almaması, ilgili kanunda ve uygulamada bazı konulara ilişkin netlik bulunmaması ve başvuranın Bulgaristan'dan ayrılmasına yönelik seyahat yasağının uzun süre devam ettirildiği göz önüne alındığında, Mahkeme, uygulamanın amaçla orantısız olduğu kanaatindedir. Bu durum, 4 No'lu Protokol'ün 2. maddesinin 2. fıkrasıyla güvence altına alınan herhangi bir ülkeyi terk etme serbestisinin ihlali anlamına gelmektedir.*"

¹² T.C. Anayasası Madde 10: "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve*

biçiminde “herkes” öznesiyle hüküm altına alınmış olan eşitlik ilkesi, Anayasa Mahkemesi içtihatlarında ve doktrinde “aynı hukuki durumlarda olan kişilerin aynı, farklı hukuki durumlarda olan kişilerin farklı kurallara tabi olması” tanımıyla kabul görmüştür¹³.

Eşitlik ilkesi, vergi hukuku özelinde “vergilendirmede eşitlik ilkesi” olarak vücut bulur. Esasen Anayasa’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesi, vergilendirmede eşitliğe ilişkin açık bir tanım içermemekte, ancak Anayasa koyucu, vergi ödevine hâkim olan temel anayasal ilkeler kapsamında, mali güce göre vergi ödeme yükümlülüğüne yer vermektedir. Mali güce göre vergilendirme ölçütü, Anayasa’nın 10’uncu maddesinde yer alan ayrımcılık yasağı ve kanun önünde eşitlik ilkeleriyle birlikte ele alınarak tanımlanmalıdır. Bu çerçevede; vergilendirmede eşitlik ilkesinin gereği, “mali gücü aynı olan kişilerin aynı, farklı olan kişilerin farklı vergilendirilmesi” biçiminde özetlenebilir¹⁴.

Bireysel başvuru hakkının kural olarak gerçek kişilere tanınmış olması, vergilendirme ilişkisinin diğer tarafı olan idare aleyhine eşitsizlik yaratmaktadır. Zira fazla alınan vergi için kanun yollarının tüketilmesi gibi, eksik alınan yahut alınmayan vergi için de aynı durum olanak dahilindedir. Başka bir deyişle; bir vergi uyumsuzluğuna ilişkin kanun yollarının tüketilmesi, vergi idaresi lehine sonuç doğuruyorsa vergi mükellefi gerçek kişiler tarafından bireysel başvuru konusu edilebilecek, ancak vergi idaresi aleyhine sonuç doğuruyorsa idare tarafından bireysel başvuru konusu edilemeyecektir. Bu durum, kanun önünde eşitlik ilkesine uygun değildir. Kaldı ki; idare yalnızca vergi alacaklısı konumunda olmayıp Danıştay’ın yerleşik içtihadı uyarınca kamu tüzel kişisi olan kamu iktisadi teşebbüsleri (İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları) de vergi mükellefiyetini haizdir. Vergi idaresinin hakları ile gerçek kişilerin hakları arasında oluşan bu ayrım, sosyal eşitlik¹⁵ ilkesi ile dahi gerekçelendirilemeyecek sonuçlar doğurma

yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”

¹³ AYM’nin eşitlik ve vergilendirmede eşitlik ilkelerini tanımladığı emsal kararı için bkz: AYM, Karar Tarihi: 06.06.1991, Esas Sayısı: 1990/35, Karar Sayısı: 1991/13 (T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası)

¹⁴ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016), 66

¹⁵ “Sosyal eşitlik, devlete yüklenen sosyal görevlerle, özgürlüklerin toplum yararına sınırlandırılmasıdır.” bkz: Hasan Tahsin Fendoğlu, *Türk Anayasa Hukuku Tarihi*, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2021), 314

potansiyeline sahiptir. Doktrinde “bir kişinin, aynı anda olmasa bile hem hak ihlali iddiasında bulunan hem de hak ihlali iddiasına muhatap konumda olması düşünülemez olduğundan, başvurucunun sırf kamu tüzel kişisi statüsünde olmasının, başvuru ehliyetine sahip olmadığı sonucunu doğuracağı” görüşü öne sürülmüştür¹⁶.

C. İdari ve Yargısal Başvuru Yollarının Tüketilmesi

T.C. Anayasası'nın “Anayasa Mahkemesinin Görev ve Yetkileri” başlıklı 148'inci maddesinin 3'üncü fıkrası ile hüküm altına alınan biçimiyle, bireysel başvuruda bulunabilmek için tüketilmesi zorunlu olan hukuki seçenekler olağan kanun yollarıyla sınırlı iken 6216 sayılı Kanun'un 45'inci maddesinin 2'nci fıkrası, idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmesi koşulunu hüküm altına alarak bireysel başvuru hakkını kişiler aleyhine daraltmıştır. Zira idari ve yargısal başvuru yolları lafzından, olağan ve olağanüstü kanun yollarının yanı sıra ihtiyari ve zorunlu idari başvuru yollarının tamamının tüketilmesi anlaşılacaktır. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün “Bireysel Başvuru Formu ve Ekleri” başlıklı 59'uncu maddesinde de en kapsamlı anlama gelecek şekilde “başvuru yollarının tüketilmesinden” bahsedilmektedir.

Bu durum, Anayasal kuralların geniş, istisnaların dar yorumlanması yönündeki yorum ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. İlgili ilke uyarınca, istisna getirmeye yalnızca o kuralı koyan makam yetkili olup bu durumun tek istisnasını kural koyucu makam tarafından yetkilendirilme hali oluşturur. Normlar hiyerarşisinde alt basamakta bulunan normun üstündekine istisna getirmesi bu çerçevede mümkündür¹⁷.

T.C. Anayasası'nın 2'nci maddesi ile güvence altına alınmış hukuk devleti ilkesi çerçevesinde uygulanan hukuk güvenliği ilkesi, Anayasa Mahkemesinin 2003 yılına ait bir kararında, “Hukuk devleti, siyasal iktidarı hukukla sınırlayarak ve devlet etkinliklerinin düzenli sürdürülebilmesi için gerekli olan hukuksal alt yapıyı oluşturarak aynı zamanda istikrara da hizmet eder. Bu istikrarın özü hukuki güvenlik ve öngörülebilirliktir. Hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik sağlanabilmesi ise, kuralların genel, soyut, açık ve anlaşılabilir olmalarına bağlıdır.”¹⁸ biçiminde tanımlanmıştır. Hukuki

¹⁶ Hikmet Berk Turhan, *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Kamu Tüzel Kişilerinin Başvuru Ehliyeti*, (Ankara: Seçkin Yayınları, 2022), 68

¹⁷ Kemal Gözler, “Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması,” *Yorum İlkeleri* içinde, haz. Ozan Ergül, (Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yay., 2012), 49-50

¹⁸ AYM, Esas No: 2003/30, Karar No: 2003/38, Karar Tarihi: 29/04/2003 (T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası)

düzenlemelerin kendi içinde tutarlı olmasının öngörülebilirlik koşuluna esas teşkil ettiğine ise şüphe yoktur. Bireysel başvuruya ilişkin düzenlemeleri içeren mevzuat hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde değerlendirildiğinde, bünyesinde tutarsızlıklar barındırdığı açıkça anlaşılmaktadır.

6216 sayılı Kanun'un anılan maddesinin 4'üncü fıkrasında yer verilmiş “*Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.*” hükmünün bu alanda kanunla düzenleme yapılmasına verilmiş bir yetki niteliği taşıdığı açıktır. Bununla birlikte, Anayasa'nın açıkça “olağan kanun yollarının tüketilmesi” şartı ile sınırladığı söz konusu hükümde Kanun ile getirilen “idari ve yargısal başvuru yollarının tüketilmesi” şartı istisnalar getirme yetkisinin görünümü sayılamaz. Zira Anayasa bu hususta susarak kanuni düzenlemeye yer bırakmamış, olağan kanun yollarının tüketilmesinin yeterli olduğu yönündeki tespitini açıkça hüküm altına almıştır. Bu çerçevede, 6216 sayılı Kanun'un 45'inci maddesinin 2'nci fıkrası Anayasa'nın açık hükmüne aykırılık teşkil etmektedir. Kanun yapım sürecinde, Anayasa Alt Komisyonu'nda anılan hükme ilişkin uyarı yapıldığı halde çoğunluk tarafından dikkate alınmaması durumun kanun koyucunun bilinçli tercihi olduğunun göstergesidir¹⁹.

Nitekim Anayasa Mahkemesinin mevcut içtihadı da söz konusu koşulun kanuna sıkı sıkıya bağlı biçimde uygulanmaması yönündedir²⁰. Anayasa Mahkemesi, mevzuat ile başvurulması mümkün kılınmış başvuru yollarının “tüketilmesi gerekli” sayılması için telafi kabiliyetini ve makul başarı şansını haiz olmalarını aramaktadır²¹. Bu çerçevede Mahkeme'nin sıkı bir kanunilik

¹⁹ Ece Göztepe, “Türkiye’de Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkının (Anayasa Şikâyeti) 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi,” *TBB Dergisi*, (Temmuz-Ağustos:2011): 95

²⁰ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2017), 382

²¹ “*Tüketilmesi gereken başvuru yollarının ulaşılabilir olmaları yanında telafi kabiliyetini haiz ve tüketildiklerinde başvuru yollarının şikâyetlerini gidermede makul başarı şansı tanınmaları gerekir. Dolayısıyla mevzuatta bu yollara yer verilmesi tek başına yeterli olmayıp uygulamada da etkili olduklarının gösterilmesi gerekir.* (AYM, Başvuru No: 2012/239, Karar Tarihi: 02/07/2013, § 29) (T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası)

Ayrıca başvuru yollarının tüketilmesi kuralı mutlak nitelikte olmayıp bu koşulun gerçekleşip gerçekleşmediği değerlendirilirken her somut başvurunun kendine özgü koşullarının da göz önüne alınması zorunludur. Bu anlamda yalnızca hukuk sisteminde bir takım başvuru yollarının varlığının değil, aynı zamanda bunların uygulanma şartları ile başvuru yollarının kişisel koşullarının gerçekçi bir biçimde ele alınması gerekmektedir. Bu nedenle başvuru yollarının tüketilmesi noktasındaki

izlemek yerine gerçekçi bir yaklaşımı seçtiği söylenebilir. Anayasa Mahkemesince yayınlanan Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi'nde de aynı yönde, etkili idari başvuru yollarının ve olağan kanun yollarının tüketilmesinin yeterli olduğu ön koşuluna yer verilmiştir²².

Bu şekilde yargısal başvurular bakımından olağan kanun yollarının tüketilmesinin yeterli olduğu açıklığa kavuşturulsa da idari başvurular bakımından yalnızca idari başvurunun etkililiği, telafi kabiliyetini ve makul başarı şansını haiz olması gibi soyut ölçütler tesis edilmiştir. Oysaki; idari başvurunun ihtiyari veya zorunlu olma niteliğine göre somut bir tasnif yapılarak hukuki öngörülebilirliğin nispeten sağlanması mümkündür.

Dava açılmadan önce başvurulması zorunlu bir idari makam bulunması, Türk hukukunda istisnai nitelikte olup kural olarak idari işleme karşı doğrudan dava açılabilir²³. İdari başvurunun zorunlu kılındığı istisnai haller mevzuat içerisinde dağınık olarak yer almaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13. maddesi uyarınca, idari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemekle yükümlendirilmeleri, zorunlu idari başvurunun en somut örneklerinden biridir. Bir başka örnek 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu kanun uyarınca yapılacak kamu ihalelerine ilişkin uyuşmazlıklarda, dava açmadan önce ihaleyi yapan idareye yapılacak "şikâyet" başvurusu ile akabinde Kamu İhale Kurulu'na yapılacak "itirazın şikâyet" başvurusunun dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu idari başvuru yolları olduğu, ilgili kanunun 54. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Zorunlu idari başvuru yolu öngörülmuş uyuşmazlıklarda bu yol tüketilmeksizin dava açılması -etkililiğine, telafi kabiliyetini ve makul başarı şansını haiz olup olmamasına bakılmaksızın- idari merci tecavüzüne sebebiyet vereceğinden ilk inceleme aşamasında dilekçelerin ilgili idari mercie tevdiine karar verilir. (2577 s. Kanun m.14-15)

Nispeten çok daha uzun zaman, emek ve para kaybına neden olan yargısal çözüm yollarından önce idari çözüm yollarına şans verilmesi usul

yükümlülükleri başvurunun özellikleri dikkate alınarak belirlenmelidir." (AYM, Başvuru No:2014/4705, Karar Tarihi: 29.05.2014, § 34) (T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası)

²² Muharrem İlhan Koç, Yılmaz Çınar, Recep Kaplan, Elif Çelikdemir Anıtcı, Yunus Emre Yılmazoğlu, Melek Karali Saunders, Hasan Saraç, Mücahit Aydın, Mustafa Eyyub Demirbaş, *Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi*, 178-181

²³ Ali Ulusoy, *Türk İdare Hukuku*, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2019), 695-696

ekonomisi ilkesi bakımından yerinde olan bir seçenektir. Vergi yargısında da Türk hukukunun genel yaklaşımına paralel biçimde kural olarak ihtiyari olan idari çözüm yolları geçerlidir. Vergi yükümlüsü ile idare arasında vergi aslı veya cezasına ilişkin olarak doğabilecek uyuşmazlıkların tarafların idari denetim ilkeleri çerçevesinde anlaşmasıyla çözümlenmesi vergi uyuşmazlıklarına dair idari çözüm yolu veya barışçıl çözüm yolu olarak nitelendirilmektedir²⁴. Türk hukukunda vergi uyuşmazlıkları için idari çözüm yolları olarak “uzlaşma” ve “hata düzeltme” kurumları öngörülmüştür²⁵.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) Ek 1 ve devamı maddeleri ile düzenlenmiş uzlaşma yolu, re’sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi cezalarına ilişkin olarak vergi dairesi ve vergi yükümlüsünün anlaşması biçiminde tanımlanabilir. Uzlaşma yoluyla vergi yükümlüsü daha az vergi ödeme imkânı bulurken vergi alacağının hazineye girişi de hızlandırılmış olur²⁶. Kaçakçılık suçlarıyla vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve uygulanan vergi cezası, kaçakçılık suçlarına iştirak halinde kesilen vergi cezası, bazı kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak yapılan ön tespitin tebliğ edildiği mükellefe kesilen vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışındadır. (213 s. Kanun Ek m. 1)

213 sayılı VUK’un 116 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş hata düzeltme yolu, hesaplamalarda veya vergiye ilişkin süreçlerde hata yapılarak eksik veya fazla vergi istendiği veya alındığı iddiasıyla ilgili vergi dairesine yapılan başvuruyu ifade eder²⁷. Vergi uyuşmazlığının, yargı yoluna

²⁴ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2022), 183

²⁵ Hata düzeltme ve uzlaşma ile sınırlayan görüşün (Öncel, Çağan, Kumrulu, Göker, *Vergi Hukuku*, 183) yanı sıra; cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah kurumlarını da idari çözüm yolları kapsamında sayan yazarlar bulunmakla birlikte (Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, [Ankara: Yetkin Yayınları, 2004], 430) (Şükrü Kızılot, Metin Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, [Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011], 153-157) (Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, [İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010], 111-119) hata düzeltme, uzlaşma ve cezalarda indirim ile sınırlı kabul eden yazarlar da bulunmaktadır (S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, [İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2008], 430)

²⁶ Uzlaşma yolunun idare ve yükümlü lehine yönlerinin yanı sıra vergilendirmede eşitlik, vergilendirmede kanunilik ve kuvvetler ayrılığı ilkelerini ihlal ederek T.C. Anayasası’na aykırılık teşkil ettiğine ilişkin değerlendirmeler için bkz: Celal Hocaoğlu, *Vergi Hukukunda Uzlaşma*, (Ankara: Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 2015), 5:491-515

²⁷ Öncel, Çağan, Kumrulu, Göker, *Vergi Hukuku*, 187

başvurulmaksızın idare ile mükellef arasında düzeltilmesini sağlayan hata düzeltme yolu, sadece vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkindir²⁸. Vergilendirme sürecinin her aşamasında hata yapılması mümkün olmakla birlikte, Danıştay kararlarında tahsil aşamasında hata düzeltme yoluna başvurulup başvurulamayacağı konusunda içtihat birliği bulunmamaktadır²⁹.

VUK uyarınca vergi hataları “hesap hataları” ve “vergilendirme hataları” olarak ikiye ayrılmış ve her iki gruba dahil olanlar da sınırlı sayıda sayılmıştır. Kanuni tanımları uyarınca; eksik ya da fazla vergi alınması sonucunu doğuran aritmetik hatalar hesap hatası, mükellefiyetin yanlış belirlenmesine yol açan hatalar vergilendirme hatasıdır. İdare tarafından tespit edilen açık ve mutlak hatalar idarece re’sen düzeltilir. Mükellef tarafından tespit edilen hatalar için ise vergi dairesine yazılı başvuru gerekmektedir. (213 s. Kanun m. 117-120)

Hata düzeltme başvurusu vergi dairesince reddedilen mükellefler için - üst merciye yapılan idari başvurunun bir görünümü olarak- Hazine ve Maliye Bakanlığı’na, ilgili valiliğe veya belediye başkanlığına şikâyet yoluyla müracaat imkânı ilgili mevzuat kapsamında tesis edilmiştir. İdari başvuruların kural olarak ihtiyari olma niteliği gereği, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin bireysel başvurularda şikâyet yolunun tüketilmesi koşulunun aranmayacağı söylenebilir³⁰. Bununla birlikte, mevzuatta dağınık biçimde zorunlu idari başvuru olarak düzenlenen durumlarda anılan başvuruların tüketilmesinin bir kabul edilebilirlik koşulu olacağı açıktır³¹.

²⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, (Bursa: Ekin Yayın Dağıtım, 2017), 272

²⁹ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019), 219

³⁰ Maliye Bakanlığı’na şikâyet yoluyla müracaatın ihtiyari idari başvuru niteliği taşıdığı yönündeki görüşün yanı sıra [Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 275] [Özhan Uluatam, *Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler*, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995), 234] [Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, (Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2017), 130] zorunlu idari başvuru niteliği taşıdığını kabul eden yazarlar da bulunmaktadır. (Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 227) [İbrahim Bayar, “Türkiye’de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları,” *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar* içinde, ed. Billur Yaltı, (İstanbul: Beta Basım, 2015)]

³¹ Tuğçe Akdemir, “Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu,” *TBB Dergisi 111*, no 1367, (Mart Nisan 2014): 255-278

1. Doğrudan Doğruya Tam Yargı Davası Açılması

2577 Sayılı İYUK'un 13'üncü maddesinde düzenlenmiş olan, idarenin eylemlerine karşı doğrudan tam yargı davası açılmasının ön koşulu ilgili idareye başvurularak hak talebinde bulunulmasıdır. Anılan madde uyarınca; idari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurularak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Hükmün lafzından açıkça anlaşıldığı üzere, bu bir zorunlu idari başvuru yoludur.

İdarenin kamu hizmetlerini sağlamak adına gerçekleştirdiği hukuki işlemlere idari işlem denir. Uygulamada idari işlem ile sıklıkla iç içe geçen veya idari işlemin devamı niteliğinde olan idari eylem kavramı ise idarenin bir hareketi veya hareketsizliği ile hukuk aleminde meydana gelecek değişikliğin yanı sıra maddi alemde de değişiklik yaratmasıdır³². 2577 sayılı Kanun'un anılan maddesi ile hüküm altına alınmış zorunlu idari başvuru yolu idari eylemlere ilişkindir.

Vergi idaresince tesis edilen işlemlerin neredeyse tamamı idari işlem niteliğinde olduğundan, kural olarak zorunlu idari başvuru söz konusu olmadığı açıktır. İstisnai nitelikteki idari eylem varlığına genellikle haksız hacizlerde rastlanmaktadır³³. Örneğin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun haczedilen menkul malların muhafazasını alacaklı idarenin tahsil ile görevli dairesine tevdi ettiği için ilgili dairesinin bir eylemi/eylemsizliği ile vazifesini yerine getirememesi halinde malikin tam yargı davası açmadan önce idareye başvurması gerekecektir. (6183 s. Kanun m.82) Genel nitelikte bir Kanun ile açıkça hüküm altına alınmış söz konusu idari başvuru yolu tüketilmeksizin yapılacak bireysel başvurunun Anayasa Mahkemesince kabul edilemez bulunacağı açıktır.

2. Şikâyet Yoluyla Müracaat

Eksik veya fazla vergi alındığı veya istendiği iddiasıyla ilgili vergi dairesine yapılacak hata düzeltme yoluna başvuru, 213 sayılı VUK'taki özel düzenleme gereği idari başvuru sürelerine tabi olmayıp zamanaşımı süreleri

³² Ulusoy, *Türk İdare Hukuku*, 270

³³ Serkan Açar, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği," *TBB Dergisi* 62, no: 202, (Ocak-Şubat 2006):287

içinde hata düzeltme istenebilir. Vergi aslı ve/veya cezasının kesinleşmiş olması hata düzeltme talebine engel teşkil etmez. Bu çerçevede; vergi alacağının doğduğu yılın başından itibaren beş yıl içinde hata düzeltme isteminde bulunulması mümkündür. (213 s. Kanun m.114)

Hata düzeltme talebinin ilgili vergi dairesince sarıh veya zımni olarak reddolunması üzerine izlenmesi gereken yol, dava açma süresinin devam ediyor olup olmamasına bağlıdır. Hata düzeltme isteminin dava açma süresi içinde yapılmış olması önem arz etmez; belirleyici olan vergi idaresinin ret tarihidir³⁴. Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra ret yanıtı alınması olasılığında, söz konusu yanıtı dava konusu edebilmek için Hazine ve Maliye Bakanlığı'na -il özel idare vergilerine ilişkin olarak ilgili valiliğe ve belediye vergilerine ilişkin olarak ilgili belediyeye- şikâyet yoluyla başvuru yapılması gerekir. (213 s. Kanun m.124) Başka bir deyişle, vergi mahkemesinde dava açma süresi devam ederken vergi idaresinden alınan olumsuz yanıtın zorunlu şikâyet yoluna tabi olunmaksızın yargıya taşınması mümkündür³⁵.

Şikâyet yoluna başvuru imkânı ile idare yeni bir idari işlem tesis etmeye bir nevi zorlanır ve alınacak yanıt için taze bir dava açma süresi doğar³⁶. Dava

³⁴ “Davacı kurumun, vergisi uyuşmazlık konusu dönemde, dava açma süresini geçirmeden düzeltme istemesine rağmen, bu istemin ilgili vergi dairesi müdürlüğüne reddedildiği ancak, bu süreçte dava açma süresinin geçirildiği saptanmaktadır. Dolayısıyla başvurunun, dava açma süresinden sonra yapılmış bir başvuru olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, idari başvuru yolları tüketilmeksizin, kesin ve yürütülebilir özellikte bulunmayan düzeltme isteminin reddi üzerine vergi mahkemesine başvurulmasına olanak bulunmamaktadır.” Danıştay VDDK Kararı, Esas No: 1999/166, Karar No: 1999/493, Tarih: 26.11.1999

³⁵ Tahir Erdem, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, (Ankara: Seçkin Yayınları, 2012), 358

³⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun “Vergilendirmede yapılan hataların dava yoluna başvurulmadan giderilmesi amacını taşıyan düzeltme yolu, Vergi Usul Kanununda özel olarak açıkça düzenlenmiş olduğundan, 2577 sayılı Yasanın “Üst Makama Başvurma” başlığını taşıyan 11'inci maddesinin, vergilendirmeye ilişkin ihbarnamelerin duyurulması üzerine uygulanmasına olanak bulunmadığına ve davacı tarafından vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işleme karşı açılan davanın, vergilendirmeye karşı açılmış bir dava olarak incelenemeyeceği yönündeki ısrar hükmünde hukuka aykırılık bulunmadığına oyçokluğu ile karar verildikten sonra...” biçimindeki içtihadı gereği, söz konusu davada ilgili vergilendirme sürecinin tamamına ilişkin savlar öne sürülemeyeceği ve dava hakkının düzeltme istemiyle sınırlı olduğu kabul edilmektedir. Danıştay VDDK, E.2007/700, K.2008/763, T.26.12.200 (<https://www.lexpera.com.tr/>)

açma süresi geçmiş olan hata düzeltme talebinin reddine karşı şikâyet yoluna başvuru ve şikâyetin reddi halinde bu yanıtın dava konusu edilmesi dışında bir hukuki olanak bulunmadığından Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet yolu fiili olarak zorunlu idari başvuru niteliğindedir. Nitekim Danıştay'ın yerleşik içtihadı da bu yönde gelişmiştir³⁷. Bununla birlikte, ilgili Kanun'un "*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler.*" biçimindeki lafzı, ihtiyari başvuru niteliğinde anlaşılmaya müsait olup doktrinde çok yönlü olarak tartışılmaktadır.

Dava dilekçelerine ilişkin ilk inceleme aşamasında idari merci tecavüzü varlığının tespit edilmesi halinde davanın reddine değil dilekçenin ilgili idari mercie tevdiine karar verileceğine ilişkin 2577 sayılı İYUK hükmü, mevzuatı bilmemesi olağan olan vatandaşların bu sebeple hak kaybı yaşamasını önler niteliktedir. Nitekim anılan hüküm sayesinde, Maliye Bakanlığı'na şikâyet yolunun Kanun lafzından ihtiyari anlaşılıyorken uygulamada zorunlu idari başvuru olarak uygulanması idari yargıya başvuru bakımından hak kaybına neden olmayacaktır.

Kanun'un açık ifadesine aykırı olarak uygulamada şekillenen zorunlu idari başvuru niteliğinin, Anayasa yargısına başvuruda bir hak kaybı yaratması ise olasılık dahilindedir. Anayasa Mahkemesi, bireysel başvurunun kabul edilebilirlik kriterlerinden idari başvuru yollarının tüketilmesi koşulunu mutlak olarak aramasa da ihtiyari ve zorunlu olup olmamasına göre bir içtihat geliştirmemiştir. Mevzuatta özel durumlar için zorunlu idari başvuru

³⁷ 213 sayılı VUK'un 124'üncü maddesinde hüküm altına alınmış Maliye Bakanlığı'na şikâyet yoluyla başvuru imkânının zorunlu idari başvuru niteliği taşımadığı, vergi idaresinden sarih veya zımni olarak alınan reddin kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olduğu iddialarını içeren temyiz istemlerinin reddine ilişkin olarak: Danıştay VDDK, E.2011/410, K.2013/95, T.27.02.2013 ve Danıştay VDDK E.2012/403, K.2013/330, T.23.10.2013 (<https://www.lexpera.com.tr/>)

Vergi mahkemesinde dava konusu yapılmadığı veya süresinden sonra açılması nedeniyle davanın reddedilmesi nedeniyle tahakkuk etmiş vergilendirmeler hakkında yapılan düzeltme istemlerinin reddine karşı doğrudan dava açma imkânı bulunmadığı, ilgililerin şikâyet yoluyla vergi düzeltme isteminde bulunması ve bu yol tüketildikten sonra istemin kısmen veya tamamen reddi yolundaki işleme karşı dava açması gerektiğine ilişkin olarak: Danıştay VDDK, E.2011/360, K.2013/93, T.27.02.2013; Danıştay VDDK, E.2007/700, K.2008/763, T.26.12.200; Danıştay VDDK., E.2011/512 K.2013/94 T. 27.2.2013 ve Danıştay VDDK., E. 2011/355 K. 2013/117 T. 27.3.2013 (<https://www.lexpera.com.tr/>)

öngörülmesinin usul ekonomisi ilkesinden hareket ettiği göz önünde bulundurulduğunda, Anayasa Mahkemesince bu istisnai başvuruların etkili, telafi kabiliyetini ve makul başarı şansını haiz olduğunun varsayılması kuvvetli bir olasılıktır. Bireysel başvuru özelinde, dilekçenin ilgili idari mercie tevdi gibi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla şikâyet yolunun zorunlu idari başvuru niteliğinden bihaber olup bu yolu tüketmeksizin bireysel başvuruda bulunan başvuruçunun işbu başvurusu kabul edilemez bulunacağı gibi, bu süreçte yüksek olasılıkla dava açma süresi kaçırılarak şikâyet yoluna gidilmesi imkânı da kaybedilecektir. Hal böyleyken, söz konusu uyuşmazlık özelinde kabul edilebilirlik incelemesinin işbu başvurunun başvuruçunun *son* hukuki şansı olduğu göz önünde bulundurularak yapılması gerekmektedir.

3. Gümrük Kanunu'ndaki İtiraz Yolu

Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu arasında bir ortaklık kurma amacına yönelik olarak yürürlüğe giren Ankara Anlaşması çerçevesinde, taraflar arası karşılıklı ve dengeli yükümlülükler dayalı bir Gümrük Birliği'nin aşamalı olarak kurulacağı hüküm altına alınmıştır. 1995 yılının sonunda, 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı (Gümrük Birliği Kararı) ile Gümrük Birliği'nin son dönemi uygulamaya konulmuştur. 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi kararı özetle Türkiye'nin gümrük hukukuna ilişkin mevzuatını Avrupa Birliği muktesabatına uygun biçimde düzenlemesine ilişkindir. Söz konusu dönemde AB'de yürürlükte olan 2913/92 sayılı ve 12.11.1992 tarihli Konsey Tüzüğü (Topluluk Gümrük Kodu/ Community Customs Code) ve 2454/93 sayılı ve 02.07.1993 tarihli Komisyon Yönetmeliği çerçevesinde hazırlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 05.02.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun genel gerekçesinde izah edildiği üzere, Topluluk Gümrük Kodu'nun³⁸ temel kurumları Türkiye Cumhuriyeti'nin ihtiyaçlarına uyumlaştırılarak Kanun'a alınmıştır. Başka bir deyişle, mevcut Gümrük Kanunu'ndaki boşluklar Topluluk Gümrük Kodu'na uygun biçimde doldurulmuş, ekonomik faaliyetlerin gelişimini destekleyecek ve AB ile yaşanan bürokratik trafiği azaltacak düzenlemeler yapılmıştır. 4458 sayılı Kanun aynı zamanda, vergi uyuşmazlıklarının idari başvurularla veya

³⁸ Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 19.10.1992, L302/1, <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/1992/2913/oj>,

alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleriyle çözümüne ilişkin usulî prosedürleri de kapsamaktadır³⁹.

AB müktesebatına uyum sürecinde 4458 sayılı Kanun'a alınan düzenlemelerden biri, vergi yükümlülerinin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergilerini yargıya taşımadan evvel ilgili gümrük idaresine idari başvuruda bulunmalarına imkân veren itiraz yoludur. Bu düzenleme uyarınca yükümlüler, gümrük vergisinin kendilerine tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilirler. (4458 s. Kanun m.242/1)

Anılan hüküm, 4458 sayılı Kanun'a Topluluk Gümrük Kodu'nun 243'üncü maddesinden alınmıştır. Topluluk Gümrük Kodu'ndaki ifade biçimine paralel olarak Gümrük Kanunu'nun lafzı da başvurulması ihtiyari bir yola işaret etmektedir. Bununla birlikte Danıştay'ın yerleşik içtihadında söz konusu itiraz imkânı zorunlu idari başvuru yolu olarak yorumlanmakta, üstelik bu durum Maliye Bakanlığı'na şikâyet yoluyla müracaat benzeri bir fiili zorunluluğun sonucu olmayıp "...4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun olay tarihinde yürürlükte bulunan şekliyle 242'nci maddesi hükümleri uyarınca; Gümrük Kanunu'nda öngörülen idari itiraz prosedürü tamamlanmadan idari yargı yoluna başvurulamayacağı..." ifadeleriyle Kanun'un gereği olarak kabul edilmektedir⁴⁰.

Topluluk Gümrük Kodu'nun 243'üncü maddesi iki aşamalı bir itiraz prosedürünü içermekte olup bu hüküm uyarınca itiraz önce gümrük idaresine, sonra bağımsız bir organa yönlendirilebilir. Söz konusu bağımsız organın üye devletin iç hukukuna göre bir yargı organı da olabileceği açıklanmıştır⁴¹.

³⁹ Erdem, *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*, 421

⁴⁰ Danıştay VDDK, E. 2011/493 K. 2013/248 T. 19.6.2013; Danıştay VDDK, E. 2013/882 K. 2014/419 T. 14.5.2014; Danıştay VDDK., E. 2013/499 K. 2013/603 T. 11.12.2013 (<https://www.lexpera.com.tr/>)

⁴¹ Community Customs Code, art. 243: 1. Any person shall have the right to appeal against decisions taken by the customs authorities which relate to the application of customs legislation, and which concern him directly and individually. Any person who has applied to the customs authorities for a decision relating to the application of customs legislation and has not obtained a ruling on that request within the period referred to in Article 6 (2) shall also be entitled to exercise the right of appeal. The appeal must be lodged in the Member State where the decision has been taken or applied for.

2. The right of appeal may be exercised:

Anılan itiraz yolu İtalyan mahkemelerince zorunlu idari başvuru olarak değerlendirilmiş, gümrük idaresine yapılacak idari itiraz atlanarak açılan davanın reddedilmesi üzerine uyuşmazlık davacı Kofisa tarafından Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) huzuruna taşınmıştır⁴². ABAD 2001 tarihli *Kofisa v. İtalya* kararı ile; Topluluk Gümrük Kodu'nda açıkça zorunlu idari başvuru ibarelerine yer verilmediğinden, üye devletin iç hukukunda bu yönde bir düzenleme bulunmadıkça tüketilmesi zorunlu kabul edilemeyeceğini ve itiraz yolunun atlanmasının doğrudan yargı makamlarına başvuruya engel oluşturmayacağı karara bağlamıştır⁴³.

Topluluk Gümrük Kodu, 952/2013 sayılı ve 09.11.2013 tarihli Birlik Gümrük Tüzüğü ile ilga edilmiştir⁴⁴. Halihazırda yürürlükte olan Birlik Gümrük Tüzüğü'nün idari itirazı düzenleyen 44'üncü maddesi Topluluk Gümrük Kodu'nun mülga 243'üncü maddesine paralel olarak iki aşamalı bir itiraz prosedürü öngörmüştür⁴⁵. İki metin arasındaki en belirgin fark ise

(a) initially, before the customs authorities designated for that purpose by the Member States;

(b) subsequently, before an independent body, which may be a judicial authority or an equivalent specialized body, according to the provisions in force in the Member States.

⁴² ABAD, *Kofisa v. İtalya*, T.11.01.2001, C-1/99

⁴³ ABAD, *Kofisa v. İtalya*. par.36-39: "There is nothing in the wording of that provision to indicate that the appeal before the customs authority is a mandatory stage prior to lodging an appeal before the independent body. In that regard, it should be pointed out that Article 243 of the Customs Code forms part of Title VIII, on appeals. Unlike a considerable number of the substantive provisions of the Customs Code, the provisions in that title concern only a number of essential aspects relating to the protection of the traders concerned, but do not lay down detailed rules governing the appeals procedure. Article 245 of the Customs Code provides that the provisions for the implementation of the appeals procedure are to be determined by the Member States. It must therefore be concluded that, in adopting only the broad outlines of the appeals procedure, the Community legislature did not preclude that national law might authorise a trader, in appropriate circumstances, to lodge an appeal directly before an independent authority."

⁴⁴ *Avrupa Birliği Resmi Gazetesi*, T. 10.10.2013, L269/1, <http://data.europa.eu/eli/reg/2013/952/oj>

⁴⁵ Art. 44 of the Regulation (EU) No. 952/2013: "1. Any person shall have the right to appeal against any decision taken by the customs authorities relating to the application of the customs legislation which concerns him or her directly and individually. Any person who has applied to the customs authorities for a decision and has not obtained a decision on that application within the time-limits referred to in Article 22(3) shall also be entitled to exercise the right of appeal."

Topluluk Gümrük Kodu'nun 243 ve devamı maddeleri "*İtirazlar (Appeals)*" başlığını taşıdığı halde Birlik Gümrük Tüzüğü'nün 44'üncü maddesinin "*İtiraz Hakkı (Right of Appeal)*" başlığı altında düzenlenmiş olmasıdır. Bu lafzi değişiklik sonucunda gümrük idaresine itiraz yoluyla başvurunun bireylerin inisiyatifine bırakılmış ihtiyari nitelikte bir başvuru yolu olduğu AB nezdinde açıklığa kavuşmuştur.

Avrupa Birliği'nin güncel gümrük mevzuatının esaslarını oluşturan Birlik Gümrük Kodu'nun 01.05.2016'da AB'de yürürlüğe girmesiyle Türkiye Cumhuriyeti'nde de mevzuatın uyumlaştırılması hazırlıkları başlamıştır. Bu çerçevede hazırlanan 25.01.2019 tarihli Yeni Gümrük Kanunu Taslağı'nın "*İtiraz Hakkı*" başlıklı 35'inci maddesi "*Kişiler, gümrük idareleri tarafından gümrük mevzuatının uygulanması ile ilgili olarak alınan ve doğrudan kendilerini ilgilendiren herhangi bir karara karşı itiraz hakkına sahiptir. İtiraz, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama 37'nci madde hükmü saklı kalmak kaydıyla yapılır. Kişiler, itiraz etmeden doğrudan dava açabilir.*" hükmünü içermektedir.

Dolayısıyla, kanun koyucunun mevcut düzenlemeden açıkça anlaşılması gereken ihtiyari niteliğin aksi yorumunu tamamen yasaklama niyeti açıktır. Söz konusu Taslak hala kanunlaştırılmamış olmakla birlikte güncel AB mevzuatı ve kanun koyucunun amacı göz önünde bulundurulduğunda Danıştay'ın mevcut içtihadından dönmesi gerekmektedir. Gümrük idaresine yapılacak idari itiraz aşaması atlanarak ilgili gümrük vergisinin bireysel başvuruya konu edilmesi halinde başvurunun Anayasa Mahkemesince kabul edilir bulunup bulunmayacağı potansiyel bir hak kaybı endişesi yaratmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin tüketilmesi zorunlu idari başvuru bulunup bulunmadığı gibi mevzuatta dağınık olarak düzenlenen konularda mahkemeye erişim hakkını korumak adına katı yorumdan kaçındığı bilinmekle birlikte⁴⁶

2. *The right of appeal may be exercised in at least two steps: (a) initially, before the customs authorities or a judicial authority or other body designated for that purpose by the Member States; (b) subsequently, before a higher independent body, which may be a judicial authority or an equivalent specialised body, according to the provisions in force in the Member States.*"

⁴⁶ "*İdari işlemlerin sürekli bir biçimde dava açılma tehdidi altında kalmasını engellemek, kamu hizmetinin hızlı, düzenli ve etkin biçimde yürütülmesini sağlamak düşüncesi ile idari davaların açılması kanunlarla belli sürelerle bağlanmıştır. Ancak dava açma süresinin başlangıcı, dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu idari başvuru yolunun bulunup bulunmadığı, başvurulacak merci gibi konularda mevzuatta dağınık bir şekilde*

etkili, telafi kabiliyetini ve makul başarı şansını haiz olma biçiminde içtihatlarla belirlenen soyut çerçeve Mahkeme'ye geniş bir takdir marjı bırakmaktadır. Nitekim Mahkeme, idari başvurunun etkililiğini kural, etkisizliğini istisna kabul etmekte ve etkisizliğe ilişkin değerlendirmede bulunmak için pratik ispat aramaktadır⁴⁷. Bu çerçevede; gümrük idaresine idari itiraz yolu tüketilmeden yapılacak başvuruların Anayasa Mahkemesi tarafından kabul edilemez bulunması kuvvetle muhtemeldir.

V. BİREYSEL BAŞVURUNUN ESASI HAKKINDA İNCELEME

6216 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi ile sayılmış kabul edilebilirlik koşullarını sağlayan başvuruların esası Bölümler tarafından incelenir. Bir hakkın ihlal edilip edilmediğine ilişkin esas incelemesi esnasında, Komisyon ve Bölümlerin her türlü araştırmayı yapması ve gerekli görülen tüm bilgi, belge ve delilleri talep etmesi mümkündür. İnceleme kural olarak dosya üzerinden yapılmakla birlikte, gerekli görülmesi halinde duruşma yapılması da mümkündür. (6216 s. Kanun m.48)

Anayasa Mahkemesince esastan yapılacak incelemenin sınırları ise Anayasa'nın 148'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında ve bu hükmü tamamlayıcı biçimde 6216 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinin 6'ncı fıkrasında "*Bireysel başvuruda kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.*" biçiminde belirlemiştir. Bu hüküm, bireysel

bulunan hükümlerin özellikle yabancı uyruklu kişilerce bilinebilmesi, süresi içinde ve doğru mercie dava açılması çoğu zaman mümkün olmamaktadır.

"Dava açma sürelerini düzenleyen, son derece karışık ve dağınık olan bir mevzuatın aşırı şekilci (katı) yorumu, mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir. Özellikle başvuru mercii ve süresi gösterilmeyen işlemlerle ilgili davalarda mahkemelerin usul kurallarını yorumlarken mahkemeye erişim hakkının özünü zedeleyecek şekilde katı yorumdan kaçınmaları gerekir." (AYM, Başvuru No: 2013/8896, Karar Tarihi: 23/02/2016, § 39-40, T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası)

⁴⁷ *"Başvuru konusu olayda, şikâyet edilen işleme karşı idari ve yargısal başvuru yolları tüketilmeden bireysel başvuru yapıldığı, söz konusu başvuru yollarının pratikte etkili olmadığını gösteren bir örneğin bulunmadığı, aynı konuda daha önce başvurulmuş bir yargı yerince verilen karar da bulunmadığı anlaşılmıştır. ... Bu nedenlerle, somut başvuruda, başvuru yollarının tüketilmediği, anılan kuralın istisnalarını oluşturan hallerin de mevcut olmadığı sonucuna varıldığından, başvurunun diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin "başvuru yollarının tüketilmemiş olması" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir."* (AYM, Başvuru No: 2014/5559, Karar Tarihi: 25/4/2014, T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası)

başvuru yolunun ikincil niteliğinin doğal sonucudur. Ayrıca; her ne kadar Anayasa Mahkemesi yasama, yürütme ve diğer yargı organları üzerinde bir denetim ve bunun doğal sonucu olarak takdir yetkisini haiz ise de bu diğer organların yetki alanları ile sınırlıdır⁴⁸.

İlk kez Alman Federal Anayasa Mahkemesi üyesi Karl Heck tarafından ileri sürülen “*takdir alanı teorisi*” ikincil yargı makamlarının keyfi yorum denetimi ile sınırlı olarak diğer kuvvet ve organların hukuki yorumlarını, olaya ilişkin tespitlerini ve hükümlerini denetleyebileceğine ilişkindir. Bütün mahkeme kararlarını Anayasa Mahkemesi denetimine açmak yapay bir süper-temyiz makamı yaratmak sonucunu doğuracağından, mahkeme kararının objektif hukuka aykırı olması ile Anayasal ilkelere aykırı olması hallerini birbirinden ayırmak gerekir. *Heck Formülü* olarak anılan bu görüşe göre, Federal Anayasa Mahkemesi yorum hatasını ancak uyumsuzluk için belirleyici nitelik taşıması ve temel bir hakkın ilkesel açıdan yanlış değerlendirme ile ihlal edilmesi koşullarında denetleyebilir⁴⁹. Aksi takdirde Anayasa’nın 125’inci maddesi ile yasaklanmış yerindelik denetimi vuku bulacaktır.

Nitekim Anayasa Mahkemesi, bariz takdir hatası saptadığı istisnai başvurularda hükmün esasını Heck Formülü kapsamında denetlemektedir. Kanun veya Anayasa’ya bariz aykırılık teşkil eden yorumlar ile delillerin takdirinde açıkça keyfilik koşullarının Anayasa Mahkemesi için değerlendirme yapabilme gerekçesi oluşturduğu söylenebilir⁵⁰. Kural olarak uyumsuzluk konusunun bir temel hak veya özgürlüğe ilişkin olması gerekmektedir birlikte, derece mahkemelerinin delillere ilişkin değerlendirmelerinde açıkça keyfilik ve adil yargılanma hakkı kapsamındaki

⁴⁸ Hasan Tahsin Gökcan, “Bireysel Başvuruda İkincillik İlkesi ve Denetim Yetkisinin Sınırları Sorunu,” *TBB Dergisi* 135, (Mart Nisan 2018): 9-76

⁴⁹ Rudolf Mellinghof, “Federal Almanya Cumhuriyeti’nde Anayasa Şikâyeti,” *Anayasa Yargısı Dergisi*, 25, 1 (Haziran 2009): 40

⁵⁰ “Anayasa’da yer alan hak ve özgürlükler ihlal edilmediği sürece derece mahkemelerinin kararlarındaki kanunun yorumuna ya da maddi veya hukuki hatalara dair hususlar bireysel başvuru incelemesinde ele alınamaz. Ancak kanun veya Anayasa’ya bariz şekilde aykırı yorumlar ile delillerin takdirinde açıkça keyfilik halinde hak ve özgürlük ihlaline sebebiyet veren bu tür kararların bireysel başvuruda incelenmesi gerekir. Aksinin kabulü bireysel başvurunun getiriliş amacıyla bağdaşmaz.” (AYM, Başvuru No: 2013/2814, Karar Tarihi: 18/06/2014 par. 49; AYM, Başvuru No: 2012/1027, Karar Tarihi: 12/02/2013 par. 26; AYM, Başvuru No: 2012/1105, Karar Tarihi: 17/07/2014, par. 25, T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası)

usule ilişkin güvenceleri etkisiz kılan bir uygulama varlığı halinde Anayasa Mahkemesi temel hak ve özgürlüklerden biri ile doğrudan ilgili olmayan bir şikâyeti de bu çerçevede incelemektedir⁵¹.

Anayasa Mahkemesi bariz takdir hatası yönünde kararlar verirken, ilgili mahkeme tarafından yasanın olağan anlamından farklı olarak, öngörülemez bir biçimde yorumlanmasını ve ilgili mevzuatın sözüne ve amacına aykırı yorum yapılmasını dikkate almaktadır⁵². AİHM içtihatlarına da paralel olarak, bariz takdir hatası ve açıkça keyfilik kararlarının adil yargılanma hakkı kapsamında olduğu söylenebilir⁵³.

Anayasa Mahkemesinin bariz takdir hatasına dayanarak verdiği ihlal kararları incelendiğinde, özellikle yargı organları tarafından yapılan öngörülemez yorum faaliyetinin başvuranın adil yargılanma hakkına bir ihlal teşkil ettiği gözlenmektedir⁵⁴. Vergilerin kanuniliği ilkesi ve 213 sayılı

⁵¹ “Açık bir keyfilik nedeniyle yargılamanın hakkaniyetinin temelden sarsıldığı ve adil yargılama hakkı kapsamındaki usule ilişkin güvencelerin anlamsız hâle geldiği çok istisnai hâllerde, aslında yargılamanın sonucuna ilişkin olan bu durumun bizatihi kendisi usule ilişkin bir güvenceye dönüşmüş olur. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin derece mahkemelerinin değerlendirmelerinin usule ilişkin güvenceleri anlamsız hâle getirip getirmediğini ve açık bir keyfilik nedeniyle yargılamanın hakkaniyetinin temelden sarsılıp sarsılmadığını incelemesi yargılamanın sonucunu değerlendirdiği anlamına gelmez.” (AYM, Başvuru No: 2018/15231, Karar Tarihi: 04/06/2020, par. 149, T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası)

⁵² Sibel İnceoğlu, *Adil Yargılanma Hakkı*, Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4, (Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2018), 249

⁵³ AİHM, Van Kuck v. Almanya, Başvuru No: 35968/97, Karar Tarihi: 12.09.2003, par. 88-92, 2003; AİHM, Miroljbovs ve Diğerleri./Letonya, Başvuru No: 798/05, Karar Tarihi: 15.09.2009, par. 91; AİHM, Wegera/ Polonya, Başvuru No: 14107, Karar Tarihi: 19.01.2010, par.73

⁵⁴ “Bu durumda, başvurunun geçici 32. maddeden yararlandırılmamasına dayanak teşkil eden yargılama hakkında beraat karar verilmesi, mahkûmiyeti ile sonuçlanan davada ise ceza mahkemesi tarafından ayırma işlemine tabi tutulmaması ve cezaya konu suçun ayırma sebebi olarak sayılmaması olması nedeniyle, AYİM tarafından başvurunun ayırma işlemine tabi tutulduğu yargılama hakkında bir değerlendirme yapmak suretiyle geçici 32. maddeden yararlandırılmamasına ilişkin işlemde kullanılan takdir yetkisinin hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekirken, başvuru hakkında ayırma işlemi uygulanmayan ve dava konusu edilen işlemin gerekçesi olmayan başka bir ceza davasında verilen kararı dikkate almak suretiyle yaptığı değerlendirme “öngörülemez” niteliktedir ve “bariz takdir hatası” içermektedir.

VUK'un "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*" hükmü çerçevesinde, vergi mevzuatının uygulanmasında başvurulabilecek yorum yöntemleri sınırlıdır. Kanun anılan hükmü ile deyimsel, tarihi, sistematik ve amaçsal yoruma cevaz vermiş ise de vergi hukukunda yorumun sınırı kıyas olup kural, uyumsuzluğa ilişkin Kanun maddelerinin öncelikle lafzı ile uygulanmasıdır⁵⁵.

Bu çerçevede; vergi hukukuna hâkim Anayasal ilkelerin birbirlerinden veya kanuni düzenlemelerden bağımsız değil, iç içe örülü bir yapıyı haiz olduğu söylenebilir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin vergi mahkemelerinin kararlarının esasına ilişkin olarak yapacağı, Anayasa'ya bariz aykırılık teşkil eden yorum denetiminin sınırlarının belirlenmesi önem arz etmektedir. Anayasa Mahkemesinin derece mahkemelerinin maddi olaya veya delillere ilişkin hukuki değerlendirme ve yorumları ile hükümlerini denetleyememesi kapsamında, vergi mahkemelerinin kararlarına ilişkin olarak Heck Formülü aracılığıyla bariz takdir hatası denetimi yapmaktan imtina etmesi gerekmektedir.

VI. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi hukuku, devletin egemenlik yetkisinin en somutlaştığı alanlardan biridir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile, devlet organlarına tek taraflı ve gerektiğinde cebri icra yoluyla alacağını alma yetkisi verilmiştir. Hal böyleyken, ihlale açık kişi haklarının da aynı ölçüde korunması gerekmektedir.

Türk hukukunda 23 Eylül 2012 tarihinden sonra kesinleşen nihai işlem ve kararlar aleyhine Anayasa Mahkemesine başvuru imkânı olarak biçimlendirilen bireysel başvuru yolu şüphesiz konu bakımından kapsamında kalan tüm hak kategorileri için ikincil nitelikte de olsa bir güvenceyi temsil etmektedir. Hayatın olağan akışı çerçevesinde, Mahkeme'yi üzerinde optimum olarak çalışabileceği iş yüküne maruz bırakmak adına bireysel

Açıklanan nedenlerle, başvuru hakkında yapılan yargılama sırasında hukuk kurallarının yorum ve uygulanmasının "öngörülemez" nitelikte olması ve "bariz takdir hatası" içermesi nedeniyle Anayasa'nın 36. maddesinin ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir. (AYM Başvuru No: 2013/2539, Karar Tarihi:07/07/2015, par. 75-76, T.C. Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası)

⁵⁵ Öncel, Çağan, Kumrulu, Göker, *Vergi Hukuku*, 27

başvuru hakkının çerçevesinin usul ve esas yönünden sıkı sıkıya belirlenmesi gereği hasıl olmuştur. Hakkın etkili ve efektif kullanılabilmesi ancak ulusal mevzuatın bu çerçevede düzenlenmesiyle mümkündür.

Vergi hukuku bağlamında gerek ilgili mevzuat hükümlerinin belirsizliği gerek yargı organlarının uygulamada gelişen içtihatları ile bireysel başvuru hakkının halihazırda sınırlı olan çerçevesinin vergi mükellefleri aleyhine daraltılması söz konusudur. Henüz Anayasa Mahkemesince yapılmış bir değerlendirme bulunmamakla birlikte söz konusu alanlarda mevcut sorunların fark edilmesi, Mahkeme huzuruna ulaşacak ilk uyuşmazlıkta içtihatla giderilmesi bakımından önem arz etmektedir. Zira sorunların *henüz* gündeme gelmemiş olması onları daha az sorun haline getirmez.

Teknik bir alan olan vergi hukuku, hukuk eğitimi almış kişiler nezdinde dahi karmaşık görülmekte, nadiren uzmanlaşma alanı olarak tercih edilmektedir. Türk vergi mevzuatının nispeten dağınık yapısı ve mevzuatı anlamının temel düzeyde de olsa maliye bilgisi gerektirmesi, vergi hukukuna olan önyargının temel nedenleri arasında gösterilebilir. Anılan nedenlerle, vergi yargısının, yargı sistemi içinde özel bir yeri bulunmaktadır. Zira bu alandaki içtihatların gelişmesi, Türk vergi sisteminin anlaşılabilirliğine katkı sağlayacaktır. Nitekim, bireysel başvurunun objektif işlevi de bu amaçla örtüşür. Fakat vergi hukukunun özel uzmanlık ve alaka gerektiren doğası, doğrudan bu alanda çalışan kişiler tarafından ele alınmayı gerektirmektedir. Dolayısıyla; AYM üyeleri arasında, vergi hukuku teoriğine ve uygulamasına hakimiyet sahibi olan yargıçların oranının artırılmasının, içtihatların nicelik ve nitelik bakımından ilerlemesine ve bu sayede vergi hukukunun gelişmesine katkı sağlayacağı açıktır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, Şerafettin. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi. 2010.
- Ağar, Serkan. "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği." *TBB Dergisi* 62, no: 202, (Ocak-Şubat 2006): 262-298.
- Akdemir, Tuğçe. "Vergi Hukuku Açısından Türk Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu." *TBB Dergisi* 111, no 1367, (Mart-Nisan 2014): 255-278.
- Armağan, Aylin. Serkan, Seyhan. "Gümrük Kanunu'nda İdari İtiraz Yolu." *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*. 10/2. (Aralık 2020): 440-460.
- Bayar, İbrahim. "Türkiye'de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları." *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar* içinde. ed. Billur Yaltı. İstanbul: Beta Basım. 2015.
- Doğru, Osman. *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Rehberi*. İstanbul: Legal Yayınevi. 2012.
- Ermayası, Mustafa. *Anayasa Mahkemesine Yapılan Bireysel Başvurunun Kabul Edilebilirlik Bakımından İncelenmesi*. Ankara: Adalet Yayınevi. 2018.
- Erdem, Tahir. *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*. Ankara: Seçkin Yayınları. 2012.
- Fendoğlu, Hasan Tahsin. *Türk Anayasa Hukuku Tarihi*. Ankara: Yetkin Yayınları. 2021.
- Gözler, Kemal. "Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması." *Yorum İlkeleri* içinde. haz. Ozan Ergül. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları. 2012
- Göztepe, Ece. "Türkiye'de Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkının (Anayasa Şikâyeti) 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi." *TBB Dergisi*. (Temmuz-Ağustos 2011): 13-40
- Kaneti, Selim, Esra Ekmekci, Gülşen Güneş, Mahmut Kaşıkçı. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi. 2019.
- Karakoç, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları. 2004.
- Karaman, Ebru. *Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru Yolu*. İstanbul: Oniki Levha, 2013.
- Kılınç, Bahadır. "Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği." *Anayasa Yargısı Dergisi*. 24/1. (Haziran 2008): 17-57.
- Koç, Muharrem İlhan, Yılmaz Çınar, Recep Kaplan, Elif Çelikdemir Anıtkı, Yunus Emre Yılmazoğlu, Melek Karali Saunders, Hasan Saraç, Mücahit Aydın,

- Mustafa Eyyub Demirbaş *Bireysel Başvuru Kabul Edilebilirlik Kriterleri Rehberi*. Editörler: Muharrem İlhan Koç ve Recep Kaplan. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları. 2017.
- Kızılot Şükrü ve Metin Taş. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2011.
- İnceoğlu Sibel. *Adil Yargılanma Hakkı*. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4. 2018.
- Mellinghof, Rudolf. "Federal Almanya Cumhuriyeti'nde Anayasa Şikâyeti." *Anayasa Yargısı Dergisi*, 25. (Haziran 2009): 31-44.
- Oktar, S. Ateş. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2008.
- Öncel, Mualla, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Cenker Göker. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi. 2021.
- Özbudun, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları. 2017.
- Pehlivan, Osman. *Vergi Hukuku*. Trabzon: Celepler Matbaacılık. 2017.
- Saban, Nihal. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Yayıncılık. 2016.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Yayın Dağıtım. 2017.
- T.C. Anayasa Mahkemesi. Bireysel Başvuruya Dair Sık Sorulan Sorular.
- T.C. Anayasa Mahkemesi. Bireysel Başvuruda İdari Yargıya İlişkin İhlal Kararları.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (DPT). Türkiye-Avrupa Topluluğu Ortaklık Konseyi Kararları: 1964-2000. Ankara: DPT Yayınları. 2001.
- Turhan, Hikmet Berk. *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuruda Kamu Tüzel Kişilerinin Başvuru Ehliyeti*. Ankara: Seçkin Yayınları. 2022.
- Uluatam, Özhan. *Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler*. Ankara: Seçkin Yayınları. 1995.
- Ulusoy, Ali. *Türk İdare Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları. 2019.

