

**Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi
Kapsamında Anayasa Mahkemesinin Son Dönem Kararlarının Sayısal
Analizi**

Yrd. Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ

Abant İzzet Baysal Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü
Mali Hukuk Anabilim Dalı
yasarayildiz@ibu.edu.tr

Arş. Gör. Kadir AYYILDIRIM

Abant İzzet Baysal Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü
Mali Hukuk Anabilim Dalı
ayyildirimkadir@ibu.edu.tr

Özet

Kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi Anayasa Mahkemesince (AYM) yapılmaktadır. AYM kendisine iptal davası ya da itiraz yoluyla yapılan başvuruları karara bağlayarak bu denetimi gerçekleştirmektedir. Türkiye’de 1961 Anayasası ile başlayan bu denetim 1982 Anayasası ile son şeklini alarak devam etmektedir. Ancak vergi hukuku literatüründe mahkemenin bu denetim kapsamında verdiği kararların birincil veriler yardımıyla tasnif edilerek analize tabi tutulması yönünde bir çalışma yok denecek kadar azdır. Bu nedenle bu çalışmanın amacı; AYM’nin vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi ile ilgili olarak vermiş olduğu kararların sayısal analizi olarak belirlenmiştir. 1982 Anayasası kapsamında, vergi kanunları ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası verileri taranarak elde edilen 113 AYM kararı ile ilgili bilgiler sayısal hale getirilip istatistik programı yardımıyla analize tabi tutulmuştur. Elde edilen bulgular bundan sonraki çalışmalara da ışık tutacak şekilde tasnif edilerek yorumlanmaya çalışılmıştır. Çalışmada ulaşılan sonuçlar genel bir ifade ile: vergi kanunlarının Anayasa yargısına götürülme oranının düşük seviyede olmasına karşılık, yargıya giden vergisel düzenlemelerin iptal edilme oranının aynı düşüklükte seyretmemiş olmasıdır. Zira neredeyse AYM’ye götürülen her üç düzenlemeden birinin AYM’ce iptal edildiği gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kanunları, Anayasa Yargısı, Anayasa Mahkemesi Kararları.

**Quantitative Analysis of Recent Decisions of Constitutional Court,
Within the Context of the Judicial Review of the Constitutionality of the
Tax Laws**

Abstract

Judicial review of the constitutionality of laws is performed by the Constitutional Court. The Constitutional Court performs this judicial review by deciding on applications made to him via the cases for annulment or appeal. The judicial review

starting with the 1961 Constitution in turkey, continues with the 1982 Constitution by taking its final shape. However, there is almost no work in the tax law literature, analyzing the decisions of the Constitutional Court under this judicial review by using classified primary data. Therefore the aim of this study is determined as the quantitative analysis of the decisions of the Constitutional Court with regarding to the judicial review of the constitutionality of tax laws. 113 decision of the Constitutional Court, within the scope of the 1982 Constitution obtained, related with the tax laws from data bank of decisions of the Constitutional Court, were analyzed by digitizing and using statistical software. The results obtained from the analysis, were classified and interpreted to shed light on the further studies. The results obtained from the study can be interpreted, with a general statement, as follows: whereas bringing an action to the constitutional jurisdiction of the tax laws is very low, cancellation rate of tax regulations is very high.

Keywords: Tax Laws, Constitutional Jurisdiction, Constitutional Court Decisions

JEL Classification Codes: K34, K10.

GİRİŞ

Anayasa yargısı geniş anlamda doğrudan doğruya Anayasaya uyulmasını sağlamak amacını taşıyan her türlü yargı işlemi ya da Anayasa hukuku konusundaki sorunların yargısal usuller bağlamında bir karara bağlanması sürecini ifade ederken (Özbudun, 2003:367), dar anlamda ise kanunların ya da diğer bazı normların Anayasaya uygunluğunun yargı organlarınca denetlenmesi anlamına gelmektedir (Tülen, 2006: 149-150).

Normlar hiyerarşisinin en tepesinde bulunan Anayasayı usulüne uygun yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar, kanunlar, kanun hükmünde kararnameler (KHK), tüzükler, yönetmelikler, diğer düzenleyici işlemler takip etmektedir. Bu hiyerarşide yalnızca diğer normların¹ kanun ve Anayasaya değil, kanunların da Anayasaya uygun olması gerekmekte ve *kanunların Anayasaya uygunluğunun denetlenmesine* Anayasa yargısı denilmektedir (Gözler, 2000: 860). Zira Anayasa md.11’de de belirtildiği üzere kanunlar, Anayasaya aykırı olamamaktadırlar.

Çalışmanın amacı *vergi kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi kapsamında AYM’nin son dönem kararlarının sayısal analizi* olarak belirlenmiştir. Hem konunun sınırlandırılması hem de daha önce yapılan çalışmaları tekrar etmemek için 1961 Anayasası dönemi çalışmanın kapsamına dâhil edilmemiştir. Çalışmanın kapsamı AYM’nin 1982 Anayasası sonrasında vergi kanunları ile ilgili gerçekleştirdiği yargısal denetimi içerecek şekilde 1982-2014 yılları olarak belirlenmiştir.

Literatürde AYM’nin vergi kanunları ile ilgili kararlarının sayısal analizi konusunda yapılan bazı çalışmalara rastlanılmaktadır. Bunlardan birisi olan Karakoç’un² (1996) çalışmasında AYM’nin vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi kapsamında verdiği kararlar gerek 1961 gerekse 1982 Anayasası dönemi itibariyle 1990’lı yılların ortasına kadar olan dönem belirli kıstaslar çerçevesinde sayısal analize tabi tutularak

¹ Bilindiği üzere Anayasa’nın 90’ncı maddesi gereği, usulüne uygun yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar hakkında, Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne başvurulamamaktadır.

² KARAKOÇ, Yusuf. (1996). Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi. *Anayasa Yargısı Dergisi*, c. 13, ss. 249-373.

incelenmiştir. Tekbaş'ın³ (2009) benzer nitelikteki ancak daha kapsamlı çalışmasındaki sayısal analiz de 2004 yılı sonuna kadar olan dönemi kapsamaktadır.

Bu çalışmanın yapılmasında yukarıda bahsedilen ve benzer çalışmalardan esinlenilmiştir. Ancak AYM'nin özellikle 1982 Anayasası sonrasında vergi kanunları ile ilgili gerçekleştirdiği yargısal denetim kapsamındaki kararlarının sayısal analizinin güncelleştirilmesi gerekmektedir. Bu ihtiyaca binaen çalışma kapsamında yapılan sayısal analiz günümüze kadar getirilerek vergi hukuku literatürüne sunulmaya çalışılmıştır.

Çalışmada AYM kararlarının sayısal analizine geçmeden önce kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi konusu kısaca özetlenmiştir. Bu kapsamda öncelikle AYM'nin kuruluş ve oluşumu, Anayasaya uygunluk denetiminin kapsamı, sınırları ve türleri üzerinde durulmuştur. Anayasa uygunluk denetimi sonucunda AYM'nin kararlarının niteliği ve karar türleri verilmiştir. Akabinde vergi kanunları ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası verileri taranarak belirlenip tasnif edilen AYM kararları sayısal analize tabi tutulmuştur. Ancak söz konusu kararların muhteviyatına bakılmamış, dolayısıyla geniş kapsamlı ayrı bir çalışmanın konusu olabilecek iptal ve ret nedenleri gibi hususlar çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

Çalışmanın sonucu olarak; belirlenen dönem içinde AYM'nin vergi kanunları ile ilgili olarak vermiş olduğu kararlardan yola çıkılarak şu genel sonuçlara ulaşılmıştır:

- Vergi kanunlarının Anayasa yargısına götürülme oranı düşük seviyededir,
- Bunların içinde Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile ilgili kanuni düzenlemeler ilk sıralarda yer almaktadır.
- Yargıya giden vergisel düzenlemelerin iptal edilme oranlarına bakıldığında, neredeyse her üç düzenlemeden birinin iptal ile sonuçlandığı bunun da azımsanmayacak bir büyüklük teşkil ettiği görülmektedir.
- Vergi kanunları açısından en yüksek iptal oranı GVK ile ilgili başvurularda, en yüksek ret oranı da VUK ile ilgili başvurularda görülmektedir.
- Ekonomik kriz ve sonrası dönemlerde, hem AYM'ye yapılan başvurular hem de AYM'nin vermiş olduğu iptal kararlarının sayısı artmaktadır.
- Başvurularda genellikle Anayasa'nın sosyal hukuk devleti, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve kanun önünde eşitlik ilkelerine aykırılık iddiası gerekçe gösterilmektedir.
- Anayasa yargısına başvuruda itiraz yolu daha sık kullanılırken vergi mahkemeleri itiraz başvurularında öncü rolü oynamaktadır. İdari yargıda iptal oranları adli yargı iptal oranının oldukça üzerindedir.
- İtiraz başvurularının çoğunluğu İstanbul, Ankara gibi büyük illerde kurulu bulunan vergi mahkemelerinden gelmektedir.

³ TEKBAŞ, Abdullah. (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/396.

- Adli yargıdan itiraz yolu ile Anayasa yargısına gelen dosyaların önemli bir kısmı yöntem, usul ve başvuru şartlarını taşımama gibi sebepler yüzünden yetkisizlik nedeniyle reddedilmektedir.

Vergi hukuku literatüründe AYM kararları ile ilgili derleme ve deneme türündeki bazı çalışmalara rastlansa da, bu çalışma birincil verileri ortaya koyması yönüyle belirtilen çalışmalardan ayrılmaktadır. Çalışmanın bu anlamda bilindiği kadarı ile vergi hukukunda ilk olduğu ve ortaya koyduğu bulgu ve sonuçlarla bundan sonraki çalışmalara ışık tutacağı düşünülmektedir.

1. Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi

Anayasa yargısı ve kavramının ilk kez Amerika Birleşik Devletleri'nde ortaya çıkmasında (Özbudun, 2003: 368-369), devletin federal bir yapıya sahip olması ve sonraları insan hak ve hürriyetlerinin korunması hususundaki gelişmeler etkili olurken, benzer şekilde Avrupa'da da İkinci Dünya Savaşı sonrasında insan hak ve hürriyetlerinin etkin bir şekilde korunması zorunluluğunun ortaya çıkması, söz konusu hususun gündeme gelmesinde önemli bir rol oynamıştır (Atar, 2008: 93).

Ülkemizde ise Anayasanın üstünlüğü ilkesi hem 1921 hem de 1924 Anayasalarında geçerli olmakla birlikte hayata geçememiş (Büyükeren, 1996: 21), 1961 Anayasası'nda ise söz konusu ilke yalnızca teorik olarak düzenlenmemiş, kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimini benimsemek suretiyle Anayasa üstünlüğünün mutlak güvencesini ve uygulamasını sağlamıştır (Büyükeren, 1996: 23). 1982 Anayasası da Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğünü katı bir biçimde benimseyerek ülkemizde Anayasa yargısı konusunda temel teşkil etmektedir.

Normlar hiyerarşisinde kanunların denetiminde ölçü norm olarak dikkate alınacak *Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesi* Anayasanın *katı Anayasa* olmasını gerektirir. Katı Anayasa modelinde, olağan yasalarla Anayasa arasında bir nicelik farkı meydana getirmek için Anayasanın *değiştirilmesi özel usullere ve özel yetersayılara* bağlanmaktadır (Tülen, 2006: 150).

Tarihsel süreçte bazı girişimler olmuşsa da, Türkiye'de kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi yukarıda da ifade edildiği gibi ilk kez 1961 Anayasası ile açık bir biçimde başlamış ve denetimin merkezi bir yargı organı eliyle yapılması yöntemi benimsenerek merkezi, uzmanlaşmış ve münhasır yetkili bir AYM oluşturulmuştur (Onar, 2006: 7-8).

Esasen AYM'ler, yalnızca hukuka, Anayasaya ve kendi örgütlenme ve işleyişine dair yasalara uygun bir biçimde yetkilerini kullanarak Anayasanın üstünlüğünün teminatı olarak görevlerini yerine getirmektedirler (Kaboğlu, 1997: 124). Buradan hareketle AYM'lerin dolayısıyla Anayasa yargısının ana işlevinin "Anayasal dengelerin" ve "hak ve özgürlüklerin" korunması olduğu söylenebilir (Kaboğlu, 1997:124)

Kuruluşu, yapısı ve özellikleri itibariyle Avrupa modeline daha benzer hale gelmiş bulunan Türk Anayasa Yargısı sisteminin halihazırdaki başlıca özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Tülen, 2006: 152-167);

- AYM'nin tek yetkili merci olduğu "özel mahkeme sistemi" getirilmiştir.
- Kanunlar yürürlüğe girdikten sonra denetlendiğinden "giderici denetim sistemi" benimsenmiştir.
- Anayasada AYM'nin kuruluş ve işleyişine dair ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır.
- Üyelerin seçiminde Cumhurbaşkanı tek seçici olarak etkin bir konumdadır.
- Üyelerin hukuk alanında öğrenim yapmış olmaları koşulu öngörülmemiş, yükseköğrenim yapmış olmaları yeterli görülmüştür.
- Mahkemeye hem iptal davası hem de itiraz yoluyla başvuru yapılabilmektedir.
- Mahkeme kural olarak dosya üzerinde ve salt çoğunlukla karar vermektedir.
- Mahkemenin kararları kesin ve herkesi (yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını gerçek ve tüzel kişileri) bağlayıcı niteliktedir.
- Mahkeme kararları geriye yürümez ve kural olarak RG'de yayımlandığı tarihten itibaren geçerlidir.

Ancak zamanla AYM'nin yapısı ve oluşumunda bazı değişiklikler gerçekleştirilmiştir. 2010 Anayasa referandumu ile birlikte gerçekleştirilen değişiklikler şu şekilde özetlenebilir;

- Mahkemeye iptal davası ve itiraz yoluyla başvurunun yanı sıra bireysel başvuru yolu da getirilmiştir.
- Başlangıçta on bir asıl ve dört yedek üyeden oluşan Mahkeme'nin mevcut üye sayısı on yediye çıkarılmıştır.
- Mahkeme'nin iki bölüm ve genel kurul halinde çalışması benimsenmiştir. İptal ve itiraz davalarını genel kurul, bireysel başvuruları ise bölümler karara bağlamaktadır.
- Mahkeme, bireysel başvuruları karara bağlamak ve kabul edilebilirlik incelemesini yapmak üzere komisyonlar oluşturabilecektir.
- Mahkeme üyelerinin görev süresi on iki yıl ile sınırlandırılmış; üyelerin yeniden seçilememesi esası da getirilmiştir.

1.1. Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Oluşumu

Türkiye'de 1961 Anayasası ile ilk kez kurulmuş olan AYM kuruluşu, görev ve yetkileri, yargılama ve çalışma usulü ile kararlarının niteliği 1961 Anayasası'nın 145-152'nci maddelerinde düzenlenmiştir. 22.04.1962 tarihinde de 44 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun kabul edilmiştir.

İlk kuruluşunda AYM'ye Anayasa ile verilen diğer görevlerinin yanında sadece *kanunların ve TBMM içtüzüklerinin Anayasaya "şekil ve esas" bakımından uygunluğunu denetleme* görevi sayılmıştır. 1971 Anayasası ile yapılan değişiklikle, AYM'ye *kanun hükmünde kararnameleri "şekil ve esas" bakımından, Anayasa değişikliklerini ise Anayasada gösterilen "şekil*

şartları” bakımından denetleme görevi de verilerek görev alanı belirginleştirilmiştir.

AYM, 1961 Anayasası'nın 145'inci maddesine göre, on beş asıl ve beş yedek üyeden oluşacak şekilde kurulmuştur. Üyelerden dördü Yargıtay, üçü Danıştay, biri Sayıştay Genel Kurulu tarafından, üç üye Türkiye Büyük Millet Meclisi, iki üye Cumhuriyet Senatosu ve iki üyede Cumhurbaşkanı tarafından seçilmekte idi. Cumhurbaşkanı, bu üyelerden birini, Askerî Yargıtay'dan önerilen üç aday arasından seçmekteydi.

1982 Anayasasında ise AYM ile ilgili hükümler 146-153'üncü maddeler arasında düzenlemiştir. 1982 Anayasası döneminde AYM'ye ilişkin ilk kanuni düzenleme, 10.11.1983 tarih ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile gerçekleştirilmiştir.

1982 Anayasası'nda AYM'ye verilen diğer görevlerin yanı sıra *kanunların, kanun hükmünde kararname ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya “şekil ve esas” bakımlarından uygunluğunu denetleme*, Anayasa değişikliklerini ise *sadece sınırlı sayıdaki “şekil eksiklikleri” yönünden inceleme* görevi de verilmiştir. Mahkeme'nin ayrıca Yüce Divan sıfatıyla yargılama ve siyasi partilere ilişkin dava ve başvurulara bakma görevi de bulunmaktadır.

Anayasanın 146-149'uncu maddelerinde 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan halkoylamasıyla kabul edilen değişikliklerle birlikte AYM'nin kuruluşu, görev ve yetkileri yeniden düzenlenmiştir. Bu nedenle de 30.03.2011 tarih ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile de Mahkeme'nin çalışma usul ve esasları yeniden belirlenmiştir.

1982 Anayasası'nın ilk hâlinde AYM, on bir asıl ve dört yedek üyeden oluşacak şekilde kurulmuştur. Ancak sonradan yapılan değişikliklerle üye sayısı on yediye çıkartılan AYM'nin, iki bölüm ve genel kurul halinde çalışması benimsenmiştir. Mahkemeye mevcut görevlerinin yanı sıra bireysel başvuruları karara bağlamak ve bireysel başvuruların kabul edilebilirlik incelemesini yapmak üzere komisyonlar oluşturulmasına imkân tanınmıştır. İptal ve itiraz davalarına genel kurulca bakılmakta, bireysel başvurular ise bölümlerce karara bağlanmaktadır.

Yine AYM'ye seçilen üyeler 65 yaşını doldurunca emekli olmakta iken, Mahkeme üyelerinin görev süresi 2010 Anayasa değişikliği ile birlikte, on iki yıl ile sınırlandırılmış; üyelerin yeniden seçilememesi esası da getirilmiştir. Üyelerin seçiminde Cumhurbaşkanı tek seçici olarak etkin bir konumdadır.

1.2. Vergi Hukukunda Anayasaya Uygunluk Denetiminin Kapsamı ve Sınırları

Vergilendirme işlemlerinin dayanağını oluşturan vergi hukuku kurallarına ilişkin yasal düzenlemeler, yasama organınca ya da sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde Bakanlar Kurulu tarafından çıkartılan Kanun Hükmünde Kararnemelerle yapılabilmektedir. Vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin Anayasaya aykırı şekilde çıkarıldığına ilişkin uyuşmazlıklar Anayasa yargısı içerisinde sonuçlandırılmaktadır.

Bu tür uyuşmazlıklarda Anayasaya uygunluğun yargısal denetimi, bu konuda özel olarak kurulmuş olan AYM’ce yapılmaktadır (Karakoç, 1996: 250). İşte AYM’nin kanunların Anayasaya uygunluğunun denetimini yapıyor olması, Anayasanın üstünlüğü (Anayasa md. 11) ve hukuk devleti ilkelerinin (Anayasa md. 2) bir sonucu olup, Anayasa ile tanınan bir yargı yetkisinin kullanılmasını oluşturmaktadır (Doğrusöz, 1998: 137).

Anayasanın 148’inci maddesine göre AYM; kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü’nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetlerken, Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından incelemekte ve denetlemektedir. Dolayısıyla vergilerle ilgili yapılan kanuni düzenlemeler de bu hükümlere tabidir.

Hukuk devletinde yasa koyucu, yasaların Anayasaya ve Anayasanın da evrensel hukuk ilkelerine uygun olmasını sağlama yükümlülüğü altındadır (Gerek ve Aydın, 2005: 18-19). Vergilerin yükümlülerin “mali gücüne göre” alınması ve vergi yükünün “adaletli ve dengeli dağılımı” Anayasada ifadesini bulmuş anayasal ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır (Anayasa, md. 73/1-2).

Anayasada yer alan bu ifadelerin yanı sıra “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır (Anayasa, md. 73/3)” hükmüne göre de “verginin yasallığı” ilkesi güvence altına alınmıştır. Anayasadaki bu düzenlemelerin sonucu olarak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler açısından kanunlar Anayasal denetim kapsamına girmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2005: 540).

Verginin yasallığı ilkesinin çiğnenmesi; yürütme organının Anayasanın çizdiği sınırların dışına çıkarak vergilendirme alanında düzenleme yapması, yapılan düzenlemenin verginin önemli unsurlarından bazılarını içermemesi ya da çıkarılan düzenlemenin Anayasada yer alan adalet, eşitlik, mali güce göre vergileme gibi diğer vergileme ilkelerine aykırı olması gibi (Taşkan, 2010: 67) muhtelif şekillerde olabilmektedir.

Ancak Anayasada, vergilerle ilgili düzenlemelere karşı Anayasa yargısına başvurulamayacak iki durum mevcuttur. İlki, usulüne göre yürürlüğe konulan ve kanun hükmünde olan Milletlerarası Andlaşmalar hakkında, Anayasaya aykırılık iddiası ile AYM’ye iptal davası açılmamakta ve itiraz yoluyla başvuru yapılamamaktadır⁴ (Anayasa, md. 90/5). İkincisi, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, AYM’de dava açılmamaktadır (Anayasa, md. 148/1).

Yine bazı durumlarda AYM’nin iptal kararı verebilmesi mümkün olmamaktadır. Başka bir ifade ile Mahkeme’ce denetlenemez işlemler mevcuttur. Bunun en tipik örneğini 01.10.2001 tarihli değişiklikten önce yürürlükte olan 1982 Anayasası’nın geçici 15. maddesi gereğince AYM’nin denetimi dışında bırakılmış olan “ara rejim” yasaları⁵ oluşturmakta idi

⁴ Örneğin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.

⁵ Bu “ara rejim” döneminde 724’ü kanun olmak üzere toplam 949 yasama işlemi çıkarılmıştır. Detaylı bilgi için bkz. (Aliefendioğlu, 1996: 153). Bu dönemde çıkarılan yasalarla örneğin VUK’ta onlarca hüküm tesis edilmiş olmasına rağmen 17.10.2001 günlü, 24556 mükerrer sayılı Resmi Gazetede

(Turhan, 1993: 59)⁶. Yine Anayasanın 174'üncü maddesinde yer alan “*inkılâp kanunları*” hakkında da Anayasaya aykırılık iddiasında bulunulamamaktadır (Karagülmez, 2006: 194).

1.3. Anayasaya Uygunluk Denetiminin Türleri

Vergi kanunlarının Anayasal ilkelere uygunluğunun yargısal denetimi iki farklı şekilde mümkün olabilmektedir (Karakoç, 1996: 250). Anayasaya uygunluk denetimi; denetlemeyi yapacak AYM'ye başvurma usulüne göre soyut norm denetimi şeklinde *iptal davası* ve somut norm denetimi şeklinde *itiraz yolu* olarak karşımıza çıkmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2005: 541). Soyut norm denetimine “dava yolu ile denetim”, somut norm denetimine ise “defi yolu ile denetim” de denilmektedir (Teziç, 1986: 201).

1.3.1. Soyut Norm Denetimi: İptal Davası

Kanun henüz herhangi bir uyuşmazlıkta uygulanmadan Anayasaya aykırılık iddiasıyla AYM'nin önüne getirildiği için bu yola *soyut norm denetimi* denilmektedir (Karakoç, 1996: 250; Karagülmez, 2006: 192). Bu durumda, kanunun uygulandığı somut bir dava ya da olay bulunması gerekmemektedir (Özbudun, 2003: 395). Mahkeme'ye başvuru yollarından ilki olan *dava yolu*; kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte belirli bir süre içinde yetkili organ ya da kişilerin *iptal davası* açması şeklinde olmaktadır.

Dolayısıyla tasarı bir yasanın iptali istemiyle dava açılmamaktadır. Zira “Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülen ve Genel Kurulu'nda görüşülmekte olan Vergi Usul Kanunu'nun bazı maddelerinin Anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla” açılan bir iptal davasını Mahkeme, “yasa çıkmadan yapılan görüşmeler ancak bir ön görüşme olarak değerlendirilebileceğinden, siyasî parti meclis gruplarının bir yasa hakkında yasalaşma süreci tamamlanmadan iptal davası açmasının mümkün olmadığı” gerekçesiyle başvurunun reddine karar vermiştir⁷.

Soyut norm denetiminde, Anayasanın 148'inci maddesinde gösterilen inceleme ve denetim açısından, Anayasaya aykırılık iddiasıyla AYM'de *doğrudan doğruya iptal davası açabilme* hakkı, Cumhurbaşkanına, iktidar ve anamuhalefet partisi Meclis grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir (Anayasa, md. 150). Dolayısıyla 1982 Anayasası'nın yasama organında bulunan azınlık grupları, Anayasa yargısı güvence mekanizmasını işletme hakkından yoksun bıraktığı da söylenebilir (Kaboğlu, 1997: 67).

İktidarda birden fazla siyasî partinin bulunması halinde, iktidar partilerinin dava açma hakkını en fazla üyeye sahip olan parti kullanmaktadır (Anayasa, md. 150). Bununla beraber uzak ihtimalde olsa, iktidarda ya da muhalefette

yayımlanan 4709 sayılı Yasa ile kaldırılıncaya kadar bunların Anayasa'ya aykırılıkları iddia edilememiştir.

⁶ Bu yönde Kırıkkale Vergi Mahkemesinden, 213 sayılı “Vergi Usul Kanununun” 23.6.1982 günlü, 2686 sayılı Yasa ile değiştirilen bir hükmünün Anayasaya aykırılığı savıyla iptali istemiyle iki adet itiraz başvurusu gelmiştir. Ancak AYM iptal isteminin Anayasa'nın Geçici 15'inci maddesinin son fıkrası kapsamında olması nedeniyle Anayasa'ya aykırılık savında bulunulamayacağından *Mahkeme'nin yetkisizliği nedeniyle başvurunun reddine*, oybirliğiyle karar vermiştir. AYM, 18.07.2001 tarih ve E.2001/360, K.2001/105 sayılı Karar ve 18.07.2001 tarih ve E.2001/361, K.2001/106 sayılı Karar (Anayasa Mülga Geçici 15. Madde), Tebliğ Tarihi, 04.10.2001, *Kararlar Bilgi Bankası*.

⁷ AYM, 16.10.1998 tarih ve E.1998/42, K.1998/65 Sayılı Kararı.

bulunan gruplar eşit sayıda ise, genel seçimlerde en çok geçerli oyu alan parti iptal davasını açabilmektedir (Teziç, 1986: 211). Anayasa değişikliklerinde ise sadece şekil bakımından (Anayasa, md. 148) iptal davası açılabilir. Anayasa değişikliklerinde şekil bakımından denetlenme, teklif ve oylama çoğunluğuna ve ivedilikle görüşülmeyeceği şartına uyulup uyulmadığı hususları ile sınırlandırılmıştır (Anayasa, m. 148).

AYM'de doğrudan doğruya iptal davası açma süresi, iptali istenen kanun, kanun hükmünde kararname veya İçtüzüğün Resmî Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altmış gündür (Anayasa, md. 151). Anayasa Mahkemesinin "şekil bakımından" denetleme yapması, Cumhurbaşkanınca veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biri tarafından istenebilir ve burada da dava açma süresi sadece 10 gündür (Anayasa, md. 148/2).

Yukarıda sayılanlar dışında hiç kimsenin, örneğin şahısların, herhangi bir vergi yasası ya da bir hükmü ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesine *iptal davası* açması hukuken mümkün değildir (Kızılot ve Kızılot, 2005: 541).

1.3.2. Somut Norm Denetimi: İtiraz Yolu

Herhangi bir vergi normu ile ilgili olarak Anayasaya aykırılığın genel mahkemelerce ileri sürülmesi de mümkündür. Örneğin bir kanunu bir uyumsuzluğa uygulamak durumunda olan mahkemenin bu kanunu AYM'nin önüne getirmesi durumu söz konusu olabilir. Bu yola da *itiraz yolu* ya da *somut norm denetimi* denilmektedir.

Adli askeri ve idari davalara bakan ve bu davalarda nihai karar vermek suretiyle uyumsuzluğu çözen herhangi bir mahkeme tarafından talep edilebilmesi nedeniyle *yaygın denetim*, ilke olarak Yüksek Mahkeme'nin kararına kadar ilgili davanın askıya alınması nedeniyle de *Anayasaya aykırılık itirazı* olarak da isimlendirilmektedir (Karakoç, 1996: 264-265).

Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini *Anayasaya aykırı gördüğünde veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına vardığında*, Mahkeme'nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır (Anayasa, md. 152/1). Diğer bir ifadeyle mahkeme, Anayasaya aykırılık iddiasını bekletici sorun (mesele-i müstehire) yapmaktadır (Sır, 2011: 320).

Ancak, itiraz yoluyla, kanunun Anayasaya uygunluğunun denetlenebilmesi belli bir olay ve dava konusu ile gerçekleşmekte ve bazı koşulların varlığı aranmaktadır. Bu nedenle itiraz yoluna başvurulabilmesi için gerekli olan koşullar şöyle sıralanabilir (Kaboğlu, 1997: 73)⁸;

- Bakılmakta olan bir "*dava*" bulunmalı ve davaya bakmakta olan merci bir "*mahkeme*" olmalıdır,
- İtiraz edilecek kanun hükmü o davada "*uygulanacak*" bir norm olmalıdır,

⁸ Anayasa Mahkemesi incelemelerinde bu koşulların varlığını hassasiyetle araştırmaktadır. Örnek karar için bkz.: AYM, 11.12.1996 tarih ve E.1196/49, K.1996/46 Sayılı Karar (GV md. 111), *Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası*, RG, 02.12.2000-24248.

- Mahkeme, söz konusu hükmün Anayasaya aykırılığına **“re’sen kanaat getirmeli”** veya taraflardan birinin ileri sürdüğü Anayasaya aykırılık iddiasının **“ciddi”** olduğu kanaatine varmalıdır.

Ayrıca, AYM’de doğrudan doğruya iptal davası açmak için belirlenen 60 günlük süre geçtikten sonra, genel mahkemelerce şekil yönünden Anayasaya aykırılık *itiraz yoluyla* ileri sürülemez (Anayasa, md. 148/2). Anayasa md. 152/3’e göre itiraz yoluyla Anayasaya uygunluk denetiminde AYM’ye, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş aylık bir süre tanınmıştır. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandıracaktır. Ancak, Mahkeme’nin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.

AYM’nin işin esasına girerek verdiği ret kararının **Resmî Gazete’de yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe** aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla itiraz yoluyla tekrar iptal başvurusunda bulunulamaz (Anayasa, md. 152/4). Bu on yıllık süre ya da diğer bir ifadeyle “somut norm denetimi yasağı”, somut norm denetiminin amacını ortadan kaldırdığı, AYM’yi iptal kararı verme yönünde daha atak bir tutum almaya teşvik edebileceği, ayrıca hukuk normunun aynı kaldığı halde toplumun ve onun değer yargılarının değişmesi nedeniyle belli bir anda Anayasaya aykırı görülmeyen bir normun daha sonra aykırı görülmesinin mümkün olabileceği dolayısıyla bu sürenin çok uzun olduğu gibi gerekçelerle doktrinde olumsuz karşılanmaktadır (Özbudun, 2003: 407; Kaboğlu, 1997: 75; Teziç, 1986: 214). Ayrıca söz konusu Anayasa maddesine lafzi açıdan bakıldığında, bu durumun yalnızca kanunlar için geçerli olacağı, KHK ve TBMM iç tüzüğünün bu kapsamda olmadığı şeklinde de yorumlanabilir.

AYM itiraz yetkisi açısından **“Davaya bakmakta olan mahkemeleri”** bir kararında çeşitli kriterler çerçevesinde (Başlar, 2006: 219-220) *Adli, askeri ve idari davalara bakan ve bu davalarda nihai karar vermek suretiyle uyumsuzluğu çözen her derecedeki mahkemeler* şeklinde tanımlamıştır⁹. Bu nedenle vergi yargısı alanında görev yapan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay ile vergi kanunlarını uygulamak durumunda olan diğer yargı organları da vergi kanunları bakımından itiraz yoluyla AYM’ye başvurabilecek mahkemeler arasındadır¹⁰ (Karakoç, 1996: 266).

Anayasaya aykırılık itirazının mutlaka ilk derece mahkemelerince gündeme getirilmesi yönünde bir sınırlama olmadığından itiraz incelemesi aşamasında bölge idare mahkemelerince, temyiz incelemesi aşamasında da Danıştay dava dairesince veya Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’na Anayasaya aykırılık itirazında bulunulması mümkündür (Karakoç, 1996: 266).

Yine itiraz konusu kuralın görülmekte olan *davada uygulanacak bir kural* olması zorunluluğu bulunmaktadır. Bakılmakta olan davada uygulanması söz konusu olmayan bir kuralın iptalini istemeye mahkemelerin yetkisi yoktur (Kadıgil, 2006: 289). İlk incelemede itiraz yoluna başvuran mahkemenin yetkisiz olduğunun tespiti durumunda AYM işin esasına

⁹ AYM, 12.01.1965 tarih ve E.1964/51, K.1965/3 sayılı Karar (Sorgu Hâkimliği), RG, 16.10.1965, Sayı 12128, *Kararlar Bilgi Bankası*.

¹⁰ AYM, Sayıştay’ın Anayasa’ya aykırılık itirazında bulunmaya yetkili bir mahkeme olmadığı görüşündedir. Detaylı bilgi için bkz.: (Başlar, 2006: 225).

girmeksizin (Özkaya, 2006: 296) iptal başvurusunun “mahkemenin yetkisizliği nedeni ile reddine” karar verecektir (Karagülmez, 2006: 208-210).

1.4. Anayasaya Uygunluk Denetiminin Sonuçları

Esastan inceleme neticesinde anayasaya uygunluk denetimi sonucunda Mahkeme iki türde temel karar verebilir: Birincisi normun Anayasaya aykırı olduğunu bildiren *iptal kararı*; ikincisi dava konusunu oluşturan normun Anayasaya aykırı olmadığını gösteren *ret kararlarıdır* (Turhan, 1993: 59). Ancak AYM bunların dışında *kısmen ret*, *kısmen iptal*, *birleştirme*, *yetkisizlikten ret* gibi çeşitli kararlar verebilmektedir¹¹.

İptal davası ve itiraz yolu başvuruda yetkili olanlar ve süreler açısından karşılaştırıldığında; iptal davası *açma yetkisi* sınırlı sayıda kişi veya organa tanınmışken *dava açma süresi* de 60 gün ile sınırlandırılmıştır. Buna karşılık itiraz yolu için her hangi bir süre kaydı bulunmadığı gibi, belirli koşulların varlığı halinde pek çok kural için görülmekte olan davalarla ilgili olarak bütün mahkemelerce itiraz yolu ile anayasaya aykırılık ileri sürülebilmektedir.

İtiraz yolunun bu özellikleri AYM’ye itiraz yolu ile daha sık ve yaygın olarak başvuru yapılması sonucunu doğurmaktadır (Tülen, 2006: 161; Karagülmez, 2006: 206). Örneğin 1982-2000 yılları arasında yapılan itiraz başvuruları açılan iptal davalarının 3,5 katı iken, bu oran 2001-2005 döneminde 8 kata kadar çıkmıştır (Tülen, 2006: 161-162).

Ancak iptal davalarında işin esasının incelenmesine engel teşkil edecek usul eksikliği ve yanlışlıklarına daha az rastlanırken, özellikle itiraz başvurularında davaların yarısından daha fazlasında ya usul eksikliği ve yanlışlıkları ya da “yetkisizlikten ret” kararlarının daha fazla görüldüğü gözlemlenmektedir (Tülen, 2006: 162).

2. AYM’nin Vergi Kanunları İle İlgili Kararlarının Sayısal Analizi

Çalışmanın amacı; 1982 Anayasası kapsamında AYM’nin vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi ile ilgili olarak vermiş olduğu kararların sayısal analizi olarak belirlenmiştir. Çalışma dönemi 1982-2014 yılları ile sınırlandırıldığından 1961 Anayasası dönemi ve AYM’nin bireysel başvurularla ilgili kararları çalışmanın kapsamına dâhil edilmemiştir. AYM kararlarının sayısal analizi kapsamında çalışmada aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır:

- AYM’nin vergi ile ilgili kararlarının kanunlara ve yıllara göre sayısal dağılımı,
- AYM’nin vergi kanunları itibariyle ve yıllara göre ret ve iptal oranları,
- Dava gerekçelerinde dayanılan anayasa maddelerinin sayısı ve tekrarlanma sıklığı,
- Anayasa yargısı yollarından iptal davası ve itiraz yolunun başvuranlara göre dağılımı,

¹¹ Bu konuda detaylı bilgi için bkz. (Gerek ve Aydın, 2006: 329-357).

- AYM'ye itiraz başvurusunda bulunan vergi mahkemelerinin iller bazında dağılımı,
- AYM kararlarında genel ret nedenleri ile yargı kolları ve mahkemeler itibariyle ret ve iptal oranları.

Çalışmada, cevabı aranan soruların yanıtlarını bulmak üzere, öncelikle AYM'nin vergi ile ilgili kararları taranmıştır. Yapılan taramada; tekrarlar, veri bankasında yer almama gibi nedenlerle az bir hata payı ile AYM'nin vergi kanunları itibariyle vermiş olduğu 113 kararı tespit edilmiştir¹². Tespit edilen bu kararlar özetlenip bazı veriler sayısal hale getirilerek istatistik programına aktarılmıştır. Program yardımı ile öncelikle frekans (sıklık) dağılımları alınarak bazı durumlarda iki değişkenli çapraz tablolar yardımıyla, belirlenen değişkenler arasındaki ilişkiler analiz edilmeye çalışılmıştır.

AYM'nin ve Kararlar Bilgi Bankasında yer alan vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili olarak vermiş olduğu tüm kararlar çalışmanın evreni olarak ele alınmıştır. Yapılan taramada veri bankasından ulaşılarak tasnif edilen 113 adet AYM kararı, ana kütleinin büyük olmaması, muhtemel kayıp ve tekrarlardan kaynaklanabilecek hata payını azaltabilmek için örneklem yapılmadan evrenin tümü analize dâhil edilmiştir.

2.1. Çalışmanın Sonuçları; Frekans Dağılımları ve Analizler

Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası veri tabanında 4.230 adet kayıt yer almaktadır. 1982 Anayasası'nın kabul tarihi olan 07.11.1982 ile günümüze kadar (17.02.2015) AYM'nin verdiği kararlardan veri tabanında yer alan yaklaşık 3.556 kararın dağılımı Tablo 1'de gösterilmiştir¹³. Bu kararlardan 2.475'i iptal davası ve itiraz başvurusu yolu ile açılan davalarla ilgili olduğu görülmektedir. 781 karar siyasi parti mali denetimi ile ilgili iken, yürürlüğü durdurma kararı 159, siyasi parti kapatma davaları 41, siyasi parti ihtar başvuruları 80 ve değişik iş kararları da 20 adettir.

¹² AYM'nin vergi kanunları itibariyle vermiş olduğu 113 karardan 4 tanesinin hem iptal davası hem de itiraz yolu ile gelmesinden dolayı mükerrerlik nedeni ile özellikle başvuru yolları itibari ile düzenlenen tablolarda başvuru sayısı ve buna bağlı değerler 117'ye çıkabilmektedir.

¹³ Karar sayıları; ilgili hükümlerle ilgili birden çok dava açılması gibi bazı nedenlerle değişiklik gösterebilmektedir. Çalışmada muhtelif vergi kanunları baz alınarak incelenen kararların, AYM'nin iş yükü ve kararları ile ilgili belirli bir hata payı ile de olsa genel bir değerlendirme imkanı sunabileceği ve bir fikir verebileceği düşünülmektedir.

Tablo 1. AYM Kararlarının Dava Türüne Göre Dağılımı, (07.11.1982/17.02.2015).

AYM'nin Baktığı Dava Türleri	Karar Sayısı	%
İptal Davaları/İtiraz Başvuruları	2.475	69,6
Siyasi Parti Mali Denetim	781	22,0
Yürürlüğü Durdurma Kararı	159	4,5
Siyasi Parti İhtar Başvuruları	80	2,2
Siyasi Parti Kapatma Davaları	41	1,2
Değişik İş Kararları	20	0,6
Toplam Karar Sayısı	3.556	100,0
<i>Vergi Kanunları ile İlgili İncelenen AYM Kararlarının Sayısı</i>		113
<i>Toplam AYM Kararları İçindeki Oranı</i>		3,2
<i>İptal Davaları/İtiraz Başvuruları İçindeki Oranı</i>		4,6

Kaynak: Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası veri tabanında yer alan verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

2014 yılı sonu itibariyle Kararlar Bilgi Bankası veri tabanında yer alan ve yukarıda gösterilen toplam 2.475 karar içerisinde muhtelif vergi kanunları bazında bir tarama yapılmıştır. Yapılan tarama sonucu çok sayıda karar incelenmekle birlikte, bu dönemde AYM'nin iptal davası ve itiraz başvurusu yolu ile açılan davalarla ilgili verdiği kararlar içerisinde 113 karar analize tabi tutulmuştur.

Analize tabi tutulan 113 AYM kararı, toplam AYM kararlarının % 3,2'sine, iptal ve itiraz başvurularının da % 4,6'sına tekabül etmektedir. Bu oranlara göre vergi kanunlarının Anayasa yargısına götürülme oranının oldukça düşük seviyede olduğu söylenebilir. Bu durumun, birçok sebebin yanı sıra; yasamanın belirlenen anayasal kriterlere gösterdiği nispi uyumu, iptal başvurularının süre ve başvuranlar açısından oldukça sınırlandırılmış olması ve anayasa yargısının iptal kararı vermede çekingen davrandığı yönündeki genel kanaat nedeniyle itiraz yolunun çok sık kullanılmamasından kaynaklandığı düşünülebilir.

Tablo 2. Vergi Kanunları ile İlgili Başvuru Sayıları, Ret ve İptal Oranları (1982-2014)¹⁴.

İlgili Vergi Kanunu	Davaların		İPTAL ¹⁵ Kararlarının		RET ¹⁶ Kararlarının	
	Sayısı	Oranı %	Sayısı	Oranı %	Sayısı	Oranı %
Vergi Usul Kanunu	57	48,7	11	9,4	46	39,3
Gelir Vergisi Kanunu	30	25,6	13	11,1	17	14,5
AATUHK	9	7,7	5	4,3	4	3,4
Katma Değer Vergisi	6	5,1	2	1,7	4	3,4
Özel Tüketim Vergisi	6	5,1	1	0,9	5	4,3
Motorlu Taşıtlar Vergisi	4	3,4	1	0,9	3	2,6
Kurumlar Vergisi Kanunu	3	2,6	2	1,7	1	0,9
Emlak Vergisi	2	1,7	0	0,0	2	1,7
TOPLAM	117	100,0	35	29,9	82	70,1

Kaynak: Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası veri tabanında yer alan verilerden yararlanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.

AYM kararlarının ilgili vergi kanunlarına göre dağılımı ve bu kararlarda iptal ve ret oranları Tablo 2’de özetlenmiştir. Analize dâhil edilen 117 kararın yarısına yakınının, yaklaşık % 48,7 oranıyla VUK ile ilgili olduğu görülmüştür. İkinci sırada % 25,6 oranı ile GVK ile ilgili kararlar yer almaktadır. AATUHK ile ilgili karar sayısının oranı % 7,7, ÖTV ve KDV ile ilgili kararlar % 5,1, MTV, Kurumlar Vergisi ve Emlak Vergisi ile ilgili kararlar da sırasıyla % 3,4, % 2,6 ve % 1,7 oranındadır. Öte yandan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yönünden bir başvuru ve buna dayalı bir AYM

¹⁴ Dört karar ile ilgili davada iptal ve itiraz yolları ile gelen başvuruların birleştirilmesi neticesinde incelenen 113 AYM kararındaki iptal ve ret rakamları 117 olarak hesaba katılmıştır. Tablodaki rakamlar incelenirken bu nedenle ortaya çıkabilecek hata payının dikkate alınması önerilir.

¹⁵ Kısmen Ret, Kısmen İptal kararları dâhildir.

¹⁶ Karar Verilmesine Yer Olmadığından (KVYO) dâhildir.

kararı bulunamamışken Gider Vergileri Kanunu yönünden 1982'den bu yana bir başvuru ve AYM kararı bulunmamaktadır.

Ancak AYM kararlarının büyük çoğunluğunun VUK ve GVK ile ilgili olduğu düşünülerek, birlikte değerlendirildiğinde, bu iki kanun ile ilgili Anayasa yargısına başvuru oranları toplandığında % 74,3 gibi oldukça yüksek bir orana denk gelmektedir. Bunun temel sebepleri olarak; VUK'un vergi suç ve cezaları ile ilgili düzenlemelere yer veren (Pehlivan, 2013: 82) genel bir usul kanunu olması ve yaygın bir yöntem olarak gelirin vergilendirilmesinin mükelleflerinin büyük çoğunluğunu etkiliyor olması gibi etkenler sayılabilir.

AYM'nin vergi ile ilgili verdiği kararlarında iptal ve ret oranları Tablo 2'de sayı ve oran olarak gösterilmiştir. 117 karardan; KVYO dâhil edildiğinde 82'si ret ve kısmen ret, kısmen iptal kararları dâhil edildiğinde 35'i iptal ile sonuçlanmıştır. Bu dönem ortalama ret oranı % 70,1 ve ortalama iptal oranı da % 29,9 seviyesindedir. Bu iptal oranı azımsanmayacak bir yüksekliktedir. Zira 33 yılda verilen 35 iptal kararı, yaklaşık her yıl 1 kanuni düzenlemenin iptal edildiği anlamına gelir.

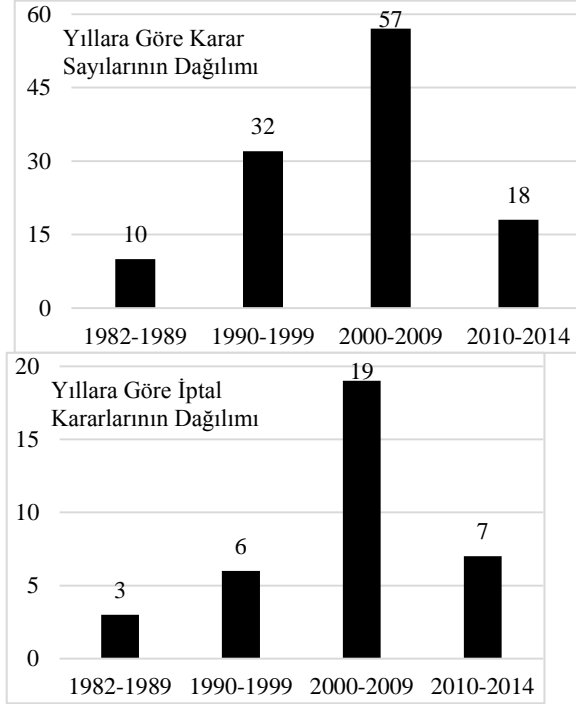
Kanuni düzenlemeler bazında iptal ve ret oranları incelendiğinde ise 117 karardan 13'ünde (% 11,1) GVK ile ilgili iptal kararı verilmişken, 11'inde (% 9,4) de VUK ile ilgili iptal kararı verilmiştir. VUK'ta dava sayısının fazlalığına rağmen iptal oranı GVK'nın gerisinde kalmıştır. Bunları % 4,3 iptal oranı ile AATUHK, % 1,7 ile KDV ve KVK, % 0,9 ile ÖTV ve MTV takip etmiştir. Emlak vergisinde ise iki iptal başvurusundan hiçbirisi iptal edilmemiştir.

Tablo 3. Yıllara Göre Başvuru Sayıları ve İptal Oranları (1982-2014)

Yıllar	Davaların		İptal Kararlarının	
	Sayısı	Oranı %	Sayısı	Oranı %
1982-1989	10	8,5	3	8,6
1990-1999	32	27,4	6	17,1
2000-2009	57	48,7	19	54,3
2010-2014	18	15,4	7	20,0
Toplam	117	100,0	35	100,0

AYM'ye yapılan başvuru sayıları ve iptal kararlarının yıllara göre dağılımı Tablo 3'te gösterilmiştir. İncelenen dönem içerisinde gerek başvuru sayıları gerekse iptal kararlarının dağılımı açısından bakıldığında, büyük çoğunluğunun, yaşanan ekonomik kriz ve sonrasındaki dönemde yoğunlaştığı dikkat çekmektedir. Özellikle 2001 ekonomik krizinin yer aldığı 2000-2009 döneminde, AYM'nin verdiği 19 iptal kararı, % 54,3

seviyesi ile toplam iptal kararlarının yarısından daha büyük bir orana ulaşmış bulunmaktadır.



Grafik 1. Vergilerle İlgili Başvurular ve İptal Kararlarının Yıllara Göre Dağılımı (1982-2014).

Grafik 1’den de izlenebildiği üzere gerek başvuru sayılarının gerekse iptal kararlarının yıllara göre dağılımında özellikle 2000-2009 döneminde aşırı bir yığılma göze çarpmaktadır. Türkiye 2000’li yılların başlarında, önemli iktisadi ve siyasi krizler sonrasında kurulan tek partili hükümetle siyasi istikrarı yakalamıştır. Bu istikrarın akabinde gerçekleştirilen vergilerle ilgili yapısal reform çalışmalarının¹⁷ yanı sıra daha önce AYM denetimi dışında bırakılmış olan “ara rejim” yasaları ile ilgili itiraz başvuru yolunun 2001’de açılmasının bu yığılmada payı olduğu düşünülebilir.

¹⁷ Demirli’nin (2011: 282) belirttiği gibi; Uygulanan sıkı maliye politikası tedbirlerinin desteklenmesine yönelik olarak 2000’li yılların başlarında ekonomik istikrar programı çerçevesinde IMF ile yapılan Stand-By anlaşmaları kapsamında vergi ve harçlarla ilgili 40’ın üzerinde kanuni düzenleme yapılmıştır.

Tablo 4. Dava Gerekçelerinde Dayanılan Anayasa Maddelerinin Sayısı

	Frekans	%	Geçerli %	Kümülatif %
1 veya 2 madde	53	46,9	46,9	46,9
3 veya 4 madde	39	34,5	34,5	81,4
5 ve üzeri madde	21	18,6	18,6	100,0
Toplam	113	100,00	100,00	

Anayasa yargısına giden yasal düzenlemelerle ilgili dava gerekçelerinde Anayasanın çoğunlukla bir veya iki maddesine dayanarak iptal talep edildiği görülmektedir. Tablo 4’te görüldüğü gibi, incelenen 113 kararda bu oran % 46,9 iken, üç veya dört maddenin gerekçe gösterilmesi % 34,5 oranındadır. Az sayıdaki başvurularda da (% 18,6 oranında) beş ya da daha fazla Anayasa maddesine aykırılığın ileri sürüldüğü görülmüştür.

Tablo 5. Dava Gerekçelerinde Dayanılan Anayasa Maddeleri ve Tekrarlanma Sıklığı

Anayasa Madde No ve Adı		Tekrar	%	Kümülatif
Madde 2	Cumhuriyetin nitelikleri	76	25,9	25,9
Madde 73	Vergi ödevi	43	14,7	40,6
Madde 10	Kanun önünde eşitlik	32	10,9	51,5
Madde 11	Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü	20	6,8	58,4
Madde 38	Suç ve cezalara ilişkin esaslar	18	6,1	64,5
Madde 7	Yasama yetkisi	12	4,1	68,6
Madde 13	Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması	10	3,4	72,0
Madde 8	Yürütme yetkisi ve görevi	9	3,1	75,1
Madde 125	Yargı yolu	9	3,1	78,2
Madde 161	Bütçenin hazırlanması ve uygulanması	7	2,4	80,5
Başlangıç	Başlangıç	6	2,0	82,6
Madde 5	Devletin temel amaç ve görevleri	5	1,7	84,3
Madde 36	Hak arama hürriyeti	5	1,7	86,0
Madde 6	Egemenlik	4	1,4	87,4
Madde 124	Yönetmelikler	4	1,4	88,7
Madde 173	Esnaf ve sanatkârların korunması	4	1,4	90,1
Diğer Maddeler, (35, 48, 49, 50, 61, 70, 87, 88, 90, 127, 128, 135, 138, 152, 153, 160 ve 165)		29	9,9	100,0
Toplam (32 Madde, Taleplerin Tekrarlanma Sıklığı)		293	100,0	

Davaların iptal gerekçelerinde ileri sürülen Anayasa maddelerinin toplamı tekrarlarla birlikte 293'e ulaşmıştır. Bu rakam her dosya için yaklaşık 2,6 rakamına işaret eder. Aykırılık gerekçesi olarak en sık dile getirilen maddeler ise % 25,9 ile Anayasa Madde 2 (Cumhuriyetin nitelikleri), % 14,7 ile Anayasa Madde 73 (Vergi Ödevi) ve % 10,9 ile Anayasa Madde 10 (Kanun önünde eşitlik) olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunları sırasıyla Anayasanın 11, 38, 7, 13 ve 8'inci maddeleri takip etmektedir. Gerekçe gösterilen maddeler ve tekrarlanma sıklıkları Tablo 5'den izlenebilir.

İtiraz yolu ile başvuru Anayasa yargısına başvuruda en sık kullanılan yol olarak karşımıza çıkmaktadır. İncelenen dönem içinde AYM'ye 113 dosya ile *iptal davası* yolu kullanılarak ise 32, *itiraz başvurusu yolu* kullanılarak ise 85 başvuru yapılmıştır. Açılan davaların % 72,6'sı için itiraz yolu kullanılmıştır. % 27,4 oranı ile iptal davası yolunun kullanılmasının daha az olması, ilk bölümde de detaylı olarak açıklandığı gibi kısıtlı süre ve başvuru imkânı nedeni ile doğaldır. Dava türü ve başvurular itibarıyla ret ve iptal oranları Tablo 6'de detaylı olarak gösterilmiştir.

Tablo 6 Dava Türü ve Başvurular İtibariyle Ret ve İptal Oranları (1982/2014)¹⁸

Türü	Başvurular	DAVALARIN		İPTAL Kararlarının		RET Kararlarının	
		Sayısı	Oranı %	Sayısı	Oranı %	Sayısı	Oranı %
İPTAL DAVALARI	Anamuhalefet Partileri	17	53,1	11	64,7	6	35,3
	Sosyaldemokrat Halkçı Parti	8	47,1	6	75,0	2	25,0
	Cumhuriyet Halk Partisi	6	35,3	3	50,0	3	50,0
	Fazilet Partisi	2	11,8	2	100,0	0	0,0
	Anavatan Partisi	1	5,9	0	0,0	1	100,0
	Milletvekilleri	13	40,6	6	46,2	7	53,8
	Cumhurbaşkanı	2	6,3	2	100,0	0	0,0
	Ahmet Necdet SEZER	2	100,0	2	100,0	0	0,0
	TOPLAM ¹⁹	32	27,4	19	59,4	13	40,6
İTİRAZ BAŞVURULARI	İdari Yargı Kolu	54	63,5	14	25,9	40	74,1
	Vergi Mahkemeleri	36	66,7	8	22,2	28	77,8
	Danıştay	11	20,4	2	18,2	9	81,8
	İdare Mahkemeleri	4	7,4	3	75,0	1	25,0
	Bölge İdare Mahkemesi	3	5,6	1	33,3	2	66,7
	Adli Yargı Kolu	31	36,5	2	6,5	29	93,5
	Asliye Ceza Mahkemeleri	27	87,1	0	0,0	27	100,0
	Ağır Ceza Mahkemeleri	2	6,5	2	100,0	0	0,0
	İcra Hukuk Mahkemeleri	2	6,5	0	0,0	2	100,0
	TOPLAM ²⁰	85	72,6	16	18,8	69	81,2
GENEL TOPLAM		117	100,0	35	29,9	82	70,1

¹⁸ Dört karar ile ilgili davada iptal ve itiraz yolları ile gelen başvuruların birleştirilmesi neticesinde analizde iptal davaları sayısı 32, itiraz başvuruları sayısı da 85 olarak hesaba katılmıştır. Başvuru yolları itibariyle karşılaştırmalar yapılırken bu nedenle ortaya çıkabilecek hata payının dikkate alınması önerilir.

¹⁹ Birleştirilen davalar dikkate alınarak *iptal davaları* sayısı 32 olarak dikkate alınmıştır.

²⁰ Birleştirilen davalar dikkate alınarak *itiraz başvuruları* sayısı 85 olarak dikkate alınmıştır.

İtiraz başvurusu yoluyla AYM'ye açılan davaların iptal yolundan daha yüksek bir sayıda olmasına karşın, başvuru türüne göre gelen dosyalardaki iptal kararları karşılaştırıldığında; itiraz başvurusu yoluyla gelen dosyalardaki iptal kararlarının oranı % 18,8 iken, dava yoluyla gelen dosyalardaki iptal kararlarının oranı % 59,4 olarak tespit edilmiştir. İptal davası yoluyla gelen dosyalardaki iptal edilme oranlarının nispi yüksekliğinin temel sebebi, bu yolun AYM'ye başvuru sürecindeki önceliği olarak görülebilir.

İtiraz başvurularına göre iptal davaları daha az kullanılmakla birlikte, iptal davası yolu ile Anayasa yargısına başvuruda en önemli fonksiyonu anamuhalefet partileri üstlenmiştir. İptal davalarının % 53,1 oranı ile yarısından fazlası anamuhalefet partilerince açılmıştır. Daha sonra sıralamayı milletvekilleri takip etmektedir. Cumhurbaşkanının bu dönemde iki farklı kanunla ilgili değişiklikler için açtığı ve iptalle sonuçlanan bir iptal davası bulunmaktadır.

Anayasa yargısına başvuruda Sosyaldemokrat Halkçı Parti ve Cumhuriyet Halk Partisi'nin başı çektiği görülmektedir. Bu iki parti toplam iptal davalarının neredeyse yarısına yakını (% 43,8) açmış bulunmaktadır. Fazilet Partisi iki, Anavatan Partisi sadece bir iptal davası açmış durumdadır. İptal davalarının başvuru yapanlara göre dağılımı ile ilgili detaylı bilgi Tablo 7'de özetlenmiştir.

Tablo 6'da, itiraz başvurularının başvuru yapan mahkemelere göre dağılımı ile ilgili detaylı bilgi de verilmiştir. Toplam 85 itiraz başvurusunun % 63,5'si idari yargı organlarıncı gerçekleştirilmiştir. İdari yargı kolundaki vergi mahkemeleri bu konuda önemli bir görev icra etmektedir. İdari yargıdan gelen 54 dosyanın üçte ikisi (36 adet ve % 66,7) vergi mahkemelerinden gelmektedir. Sayıca az olmakla birlikte İdare Mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemelerinden gelen itiraz başvuruları da bulunmaktadır.

Adli yargı kolundan da AYM'ye itiraz yolu ile başvurular gelmektedir. Keza adli yargı kolunda yer alan Asliye Ceza Mahkemeleri de bu konuda azımsanmayacak bir görev üstlenmişlerdir. İtiraz yoluyla gelen 85 dosyadan yaklaşık üçte biri özellikle Asliye Ceza Mahkemelerinden gelmektedir. Ancak, Asliye Ceza Mahkemeleri ve İcra Hukuk Mahkemelerinden gelen başvuruların hiç birisi AYM'ce haklı bulunarak iptal edilmemiştir.

Ağır Ceza Mahkemelerinden yapılan iki itiraz başvurusunun ikisinin de haklı bulunarak hükmün AYM'ce iptal edilmesi dışında, adli yargıdan gelen diğer tüm itiraz başvuruları reddedilmiştir. AYM kararlarında yargı kolları itibariyle ret ve iptal oranları incelendiğinde adli yargı iptal oranının % 6,5 oranı ile çok düşük olmasına karşılık, idari yargıdaki iptal oranı % 25,9 seviyesindedir. Bu oran % 29,91 olan ve yukarıda değinilen vergi kanunları itibariyle ortalama iptal oranına oldukça yakındır.

Ağır Ceza Mahkemeleri (% 100), İdare Mahkemeleri (% 75) ve Bölge İdare Mahkemelerinin (% 33,3) iptal oranları çok yüksek gibi görünse de değişkenlerin sayısının az olması nedeni ile istatistiki olarak anlamlı olmayabilir. Türkiye'de bulunan 25 adet Bölge İdare Mahkemesi içerisinde itiraz yolu ile sadece Aydın Bölge İdare Mahkemesinden 3 dosya

gönderilmiş, bunlardan birisi iptal ikisi ret kararı ile sonuçlanmıştır. Diğer yandan, 36 dosyadan 8'inin iptal edilmesi nedeniyle vergi mahkemelerinin, % 22,2 gibi önemli bir iptal oranını yakaladığı söylenebilir. Danıştay'da da bu oran genel ortalamasının altında, % 18,2 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 7. İtiraz Başvurusunu Yapan Vergi Mahkemelerinin İller Bazında Dağılımı²¹

	Frekans	%
Büyükşehir Belediyesi Olan İller	41	91,1
<i>İstanbul</i>	9	22,0
<i>Ankara</i>	6	14,6
<i>Adana</i>	4	9,8
<i>Antalya</i>	4	9,8
<i>Bursa</i>	4	9,8
<i>Ordu</i>	3	7,3
<i>Gaziantep</i>	2	4,9
<i>Hatay</i>	2	4,9
<i>Diğer İller (Denizli, Diyarbakır, Eskişehir, Kocaeli, Konya, Sakarya, Trabzon; 1'er adet)</i>	7	17,1
Büyükşehir Belediyesi Olmayan İller	4	8,9
<i>Kırıkkale</i>	2	4,4
<i>Afyon</i>	1	2,2
<i>Zonguldak</i>	1	2,2
Toplam	45	100,0

Türkiye'de 2014 sonu itibariyle, 31 ilde toplam 55 adet vergi mahkemesi bulunmaktadır. Bu mahkemelerin 22'sinden toplamda 45 dosya itiraz yolu ile AYM'ye gönderilmiştir. İtiraz başvurusunu yapan vergi mahkemelerinin iller bazında dağılımı Tablo 7'de verilmiştir. Büyükşehir Belediyesi konumunda olmayan Kırıkkale, Afyon ve Zonguldak gibi illerden az sayıda birer ikişer itiraz başvurusu yapılmıştır. İtiraz başvurusu yolu ile mahkemelerden gönderilen dosyalarının ezici bir çoğunluğu büyük şehir belediyesi olan illerden gelmektedir.

Bu durumun; büyük ve kalabalık illerde vergi mükellef sayılarının ve dolayısıyla vergi ihtilaflarının küçük şehirlere nispeten daha fazla olmasından kaynaklandığı düşünülebilir. Ancak vergi mahkemelerinin bulunduğu illerin büyüklüğü ile iptal oranları arasında istatistiki bir bağlantı bulunamamıştır.

Tablo 8. AYM Kararlarının Karar Nisabına Göre Dağılımı

	Sayısı	Oranı %	Kümülatif %
Oy birliği	67	59,3	59,3
Oy çokluğu, Oy birliği	4	3,5	62,8
Oy çokluğu	42	37,2	100,0
Toplam	113	100,0	

²¹ Bazı davalarda birden çok mahkemeden itiraz başvurusu yapılmış olması nedeni ile sayı 36'nın üzerinde görünmektedir.

AYM kararlarının karar nisabına göre dağılımı Tablo 8’de gösterilmiştir. Buna göre AYM’nin verdiği 113 karar içerisinde karar nisabı olarak % 59,3’ünün oy birliği, % 37,2’sinin ise oy çokluğu ile verildiği görülmektedir. Sadece 4 kararında AYM bazı maddelerle ilgili oy birliği bazı maddelerle ilgili olarak da oy çokluğu ile karar vermiştir. AYM’nin genellikle kararlarını oy birliği ile aldığı anlaşılmaktadır.

AYM kararlarında belirtilen genel ret nedenleri incelendiğinde AYM’nin genellikle “davada uygulayacak kural olmadığı” ya da “başvuru yöntemine uygun olmadığı” gerekçelerine dayanarak yetkisizlik nedeniyle ret ve “Anayasa geçici md.15”, “on yıllık sürenin dolmaması” ve “karar verilmesine yer olmadığı” gerekçeleri ile ret kararları verdiği görülmektedir. Dosyaların neredeyse üçte biri bu ve benzeri nedenlerle reddedilmektedir.

SONUÇ

Anayasa yargısı ve kavramı ilk olarak Amerika’da daha sonraları ise Avrupa’da insan hak ve hürriyetlerinin korunması konusu bağlamında ortaya çıkmıştır. Ülkemizde ise kanunların Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi ilk olarak 1961 Anayasası ile açık bir biçimde başlamış ve denetimin merkezi bir yargı organı eliyle yapılması yöntemi benimsenerek bu çerçevede AYM oluşturulmuştur. 1982 Anayasası’nda da Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü hususlarının mutlak ve katı bir biçimde benimsenmesi Anayasa yargısı konusuna bu anlamda temel teşkil etmektedir.

AYM’nin kanunların Anayasaya uygunluğunun denetimini yapması, ifade edildiği gibi 1982 Anayasası’nda benimsenen Anayasanın üstünlüğü ve hukuk devleti ilkelerinin bir neticesidir ki bu, Anayasa ile tanınan bir yargı yetkisinin kullanılmasını ifade eder. Ülkemizde vergi kanunlarının Anayasaya uygunluk denetimi, denetlemeyi yapacak AYM’ye başvurma usulüne göre; soyut norm denetimi şeklinde iptal davası ve somut norm denetimi şeklinde itiraz yolu ile gerçekleştirilmektedir.

Soyut norm denetiminde, denetime konu vergi normu henüz herhangi bir uyuşmazlıkta uygulanmadan Anayasaya aykırılık iddiasıyla AYM’nin denetimine getirilmektedir. Somut norm denetiminde ise, normun uygulanmış ve bir uyuşmazlığı doğurmuş olması gerekmektedir. Bu açıdan somut norm denetiminde bazı şartların bir arada bulunması gereklidir. Bakılmakta olan bir davanın bulunması ve davaya bakmakta olan mercii bir mahkeme olması, itiraz edilecek normun mevcut davada uygulanacak bir norm olması ve davaya bakan mahkemenin söz konusu normun Anayasaya aykırılığına re’sen kanaat getirmesi ya da taraflardan birinin ileri sürdüğü Anayasaya aykırılık iddiasını ciddi bulması şartlarının bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir.

Öte yandan 1982 Anayasası kapsamında AYM’nin vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi neticesinde vermiş olduğu kararların sayısal analizi ile ilgili olarak gerçekleştirilen bu çalışma; AYM’nin seçilmiş bazı vergi kanunları ile ilgili verdiği kararları kapsarken, kararların muhteviyatı özellikle kapsam dışında tutulmuştur. Çalışmada, örneklem yöntemi ile elde edilen kısıtlı bazı veriler değil, belirli bir hata payı

ile evrendeki ulaşılabilen tüm kararlar kullanılmıştır. Çalışmada ulaşılan sonuçlar şu şekilde özetlenebilir;

Vergi kanunlarının Anayasa yargısına götürülme oranı oldukça düşük seviyededir. Vergi kanunlarının Anayasa yargısına götürülmesinde VUK ve GVK ile ilgili kanuni düzenlemeler büyük çoğunlukla ilk sıralarda yer almaktadır. Anayasa yargısına götürülen vergi ile ilgili dosyaların neredeyse dörtte n bu iki kanunla ilgili yasal düzenlemelerden ortaya çıkan ihtilaflar oluşturmaktadır.

Ancak ekonomik kriz ve sonrası dönemlerde vergi kanunları ile ilgili ihtilafların artmasına paralel olarak vergi kanunlarının yargısal denetimi açısından AYM'ye başvuru sayılarında da önemli bir artış gözlenmektedir.

Anayasa yargısına götürülme oranı düşük seviyede olmasına karşılık yargıya giden vergisel düzenlemelerin iptal edilme oranının azımsanmayacak derecede olduğu gözlenmiştir. Zira neredeyse her  düzenlemeden birinin AYM'ce yapılan denetim sonucu iptal edildiği görülmektedir. Vergi kanunları açısından ayrı ayrı değerlendirildiğinde ise en yüksek iptal oranı GVK ile ilgili başvurularda, en yüksek ret oranı da VUK ile ilgili başvurularda görülmektedir.

Özellikle 2000'li yıllardaki ekonomik kriz ve sonrası dönemlerde, vergi kanunları ile ilgili olarak AYM'ye yapılan başvuru sayılarındaki artışa paralel olarak AYM'nin vermiş olduğu iptal kararlarında da önemli bir artış gözlenmektedir. Bunun neticesinde ortalama olarak hemen her yıl vergi kanunları ile ilgili en az birer adet kanuni düzenlemenin Anayasa yargısınca iptal edildiği anlaşılmaktadır.

Son yıllardaki dava başvuru ve iptal sayılarındaki artışta; 2000'li yılların başlarından itibaren yakalanan iktisadi ve siyasi istikrar neticesinde gerçekleştirilen vergilerle ilgili yapısal reform çalışmalarının bu konuda etkili olduğu söylenebilir. Ancak 1982 Anayasası'nın geçici 15. Maddesi gereğince Anayasa Mahkemesi'nin denetimi dışında bırakılmış olan "ara rejim" yasaları ile ilgili düzenlemenin 2001 tarihli değişlikle kaldırılarak AYM'ce denetlenemez alanların azaltılmasının da bu artışta payı bulunmaktadır.

Anayasa yargısına götürülen yasal düzenlemelerle ilgili olarak dava gerekelerinde genellikle Anayasanın bir veya birkaç maddesine dayanılarak iptal talebinde bulunulduğu bilinmektedir. Hakeza, şimdiye kadar otuzun üzerinde madde gerekçe gösterilmekle birlikte, çoğunlukla Anayasanın sosyal hukuk devleti, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve kanun önünde eşitlik ilkelerine aykırılık iddiasının ileri srldği görülmektedir.

Anayasa yargısına başvuruda mevcut yollardan iptal davası ve itiraz başvurusu yollarının her ikisi de etkin bir şekilde kullanılmakla birlikte, itiraz yolunun daha sık kullanıldığı görülmektedir. Anayasa yargısına itiraz yolu ile başvuruda idari yargı önemli bir fonksiyonu üstlenerek öncülük görevi görmektedir. Toplam davaların yarıya yakını veya itiraz yoluyla yapılan başvuruların üçte ikisine yakını idari yargıdan gelmektedir.

İdari yargı kolunda da vergi mahkemeleri bu konuda başı çekmektedir. Çünkü idari yargıdan gelen dosyaların üçte ikisi vergi mahkemelerinden gönderilmektedir. Ret ve iptal oranları açısından idari yargıda iptal oranları adli yargı iptal oranının oldukça üzerindedir. Asliye Ceza Mahkemelerinden yapılan itiraz başvurularının sayısı fazla olmakla birlikte, Adli yargının iptal oranı çok düşüktür.

İptal davası yolu ile Anayasa yargısına başvuruda en önemli fonksiyonu anamuhalefet partileri üstlenmektedir. Sosyal Demokrat Halkçı Parti ve devamı niteliğindeki Cumhuriyet Halk Partisi iptal davası yolunu kullanarak Anayasa yargısına başvuruda öncülük görevi görmektedir.

İtiraz başvurularının çoğunluğu İstanbul, Ankara gibi büyük illerde kurulu bulunan vergi mahkemelerinden gelmektedir. Ancak itiraz başvurularının yapıldığı illerin büyüklüğü ile iptal oranları arasında bir bağlantı yoktur.

Anayasa yargısında dosyaların üçte biri yöntem, usul ve başvuru şartlarını taşıyamama ve benzeri sebepler yüzünden yetkisizlik nedeniyle reddedilmektedir. Maalesef bu gerekçelerle ret kararı verilen dosyaların tamamı da çoğunlukla adli yargıdan itiraz yolu ile anayasa yargısına gelen dosyalardan oluşmaktadır.

Vergi hukuku literatüründe AYM kararları ile ilgili birincil verileri ortaya koyması yönüyle benzerlerinden ayrılmakta olan bu çalışma, ortaya koyduğu bulgu ve sonuçlarla bundan sonraki çalışmalara ışık tutacaktır. Ancak vergi hukukunda bir ilk deneme özelliği taşıyan bu çalışmanın zamanla daha da geliştirilip güncellenmesi ve bu türde daha detaylı çalışmaların yapılması gerekmektedir. Literatürde benzer çalışmaların yapılmasının vergi kanunlarının Anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi sürecinin gelişmesine de katkı sağlayacağı açıktır.

Kaynakça

- Arslan, Murat. (2013), TBMM İçtüzüğü'ne Aykırı Olarak Yasalaşan Kanunların Yargısal Denetimi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl 4, Sayı 13 (Nisan, 2013)*, ss. 491-508.
- Atar, Yavuz. (2008), Anayasa Mahkemesi'nin Yeniden Yapılandırılması. *Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt 25*, ss. 93-115.
- Başlar, Kemal. (2006), *Anayasa Yargısında "Davaya Bakmakta Olan Mahkeme" Kavramı*, Anayasa Yargısı İncelemeleri 1 (Editörler: Mehmet Turhan ve Hikmet Tülen), ss. 219-258. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Büyükeren, Sadi. (1996), Anayasaya Uygunluk Denetimi ve Kesin Hükümlerin Çatışması. *Amme İdaresi Dergisi, Cilt 29, S. 2*, ss. 19-38.
- Demirli, Yunus. (2011), Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme. Ankara: MB, SGB, Yayın No: 2011/412.
- Doğrusöz, Bumin (1998), *Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi (ss. 135-160)*, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen,

Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, İstanbul.

Erkin, Gözde (2012), Vergilendirme Yetkisinin Tabii Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, 2012(70), S. 3, s. 235-249.

Gerek, Şahnaz ve Aydın, Ali Rıza. (2005), Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin.

Gerek, Şahnaz ve Aydın, Ali Rıza (2006), *İptal Davaları ve İtiraz Başvurularında Usulün Anayasal Denetime Etkisi*, Anayasa Yargısı İncelemeleri 1 (Editörler: Mehmet Turhan ve Hikmet Tülen), ss. 329-358. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.

Gözler, Kemal (2000), Türk Anayasa Hukuku, 1. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi.

Kaboğlu, İbrahim Ö. (1997), *Anayasa Yargısı (Avrupa Modeli ve Türkiye)*, 2. Baskı. Ankara: İmge Kitabevi.

Kadıgil, Ülkü Müge (2006), *İtiraz Başvurularında “Davada Uygulanacak Kural” Sorunu*, Anayasa Yargısı İncelemeleri 1 (Editörler: Mehmet Turhan ve Hikmet Tülen), ss. 259-290. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.

Karagülmez, Ali (2006), *İptal Davaları ve İtiraz Başvurularında İlk İnceleme Aşaması*, Anayasa Yargısı İncelemeleri 1 (Editörler: Mehmet Turhan ve Hikmet Tülen), ss. 191-218. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.

Karakoç, Yusuf (1996), Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi. *Anayasa Yargısı Dergisi*, c. 13, ss. 249-373.
<http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg13/yusufkarakoc.Pdf>, Erişim tarihi: 30.12.2014.

Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhul (2005), Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Gözden Geçirilmiş 10. Baskı. Ankara: İletişim Yayıncılık.

Onar, Erdal (2006), *Türkiye’de Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi Alanında Öncüler*, Anayasa Yargısı İncelemeleri 1 (Editörler: Mehmet Turhan ve Hikmet Tülen), ss. 1-40. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.

Özbudun, Ergun (2003), *Türk Anayasa Hukuku*, 7. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları.

Özkaya, Kadir (2006), *Sınırlama Sorunu ve “Davada Uygulanacak Kural” Kavramıyla İlişkisi*, Anayasa Yargısı İncelemeleri 1 (Editörler: Mehmet Turhan ve Hikmet Tülen), ss. 2291-328. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.

Pehlivan, Osman (2013), *Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Murathan Yayınevi, Trabzon.

Sır, Onur (2011), *Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi.

- Taşkan, Yusuf Ziya (2010), *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Tekbaş, Abdullah (2009), *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/396.
- Tekbaş, Abdullah (2012), Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010*, s. 123-191 (Basım Yılı: 2012).
- Teziç, Erdoğan (1986), *Anayasa Hukuku*. İstanbul: Beta Basım.
- Turhan, Mehmet (1993), Anayasa Hukukumuzda İhmal Sorunu. *Amme İdaresi Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 4, Aralık 1993*, ss.59-68.
- Tülen, Hikmet (2006), *Türk Anayasa Yargısı Sisteminin Başlıca Özellikleri ve Sistemde Reform Arayışları*, Anayasa Yargısı İncelemeleri 1 (Editörler: Mehmet Turhan ve Hikmet Tülen), ss. 149-190. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları.
- Uslu, Ferhat (2013), Anayasa Yargısının Meşruluğu. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl 4, Sayı 15 (Ekim, 2013)*, ss. 215-245.
- Yanık, Murat (2007), Kanunların Şekil Yönünden Anayasaya Uygunluğunun Denetimi. *E-akademi; Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi. Aralık, 2007, Sayı, 70*. <<http://e-akademi.org/makaleler/myanik-2.htm>>, Erişim Tarihi: 13.01.2014.

EKLER

Ek 1. Vergi Usul Kanunu ile İlgili İncelenen AYM Kararları.

No	Başvuru Şekli	Gerekeçe, Anayasa Md. No	Esas No	RG Tarih ve Sayısı	Karar Nisabı	Karar
1	İptal	7, 8, 36, 38, 73, 128, 135, 160, 161, 165	1986/5	12.11.1987-19632	Oy birliği, Oy çokluğu	K.Ret, K.İptal
2	İtiraz	2, 10, 11	1988/7	26.12.1988-20031	Oy birliği	Ret
3	İtiraz	2, 10, 11, 36, 73, 125	1988/16	26.12.1988-20031	Oy birliği	Ret
4	İtiraz	6, 7, 8, 38, 73, 124	1990/29	05.02.1992-21133	Oy çokluğu	Ret
5	İtiraz	2, 5, 10	1990/35	27.10.1994-22094	Oy çokluğu	Ret
6	İtiraz	10	1991/10	17.09.1995-22407	Oy çokluğu	Ret
7	İtiraz	10, 11, 13	1991/25	17.09.1995-22407	Oy çokluğu	Ret
8	İtiraz	6, 7, 8, 38, 73, 124	1991/30	30.05.1992-21243	Oy birliği	Ret
9	İtiraz	Başlangıç, 2, 10	1991/38	17.09.1995-22407	Oy çokluğu	Ret
10	İtiraz	Başlangıç, 2, 10	1991/39	17.09.1995-22407	Oy çokluğu	Ret
11	İtiraz	10, 11, 138	1992/21	27.05.1992-21240	Oy çokluğu	Ret
12	İtiraz	2, 7, 8, 38	1992/45	17.09.1995-22407	Oy çokluğu	Ret
13	İtiraz	2, 7, 8, 38	1992/46	17.09.1995-22407	Oy çokluğu	Ret
14	İtiraz	6, 7, 8, 38, 73, 124	1993/3	28.11.1995-22477	Oy çokluğu	Ret
15	İtiraz	10, 11	1993/31	17.09.1995-22407	Oy çokluğu	Ret
16	İtiraz	6, 7, 8, 11, 38, 73, 124	1994/46	14.12.1995-22493	Oy çokluğu	Ret
17	İtiraz	10	1995/21	18.08.1996-22731	Oy çokluğu	Ret
18	İtiraz	7, 10, 38	1995/22	16.12.1997-23202	Oy çokluğu	Ret
19	İtiraz	7, 10, 48, 73	1996/5	30.06.2001-24448	Oy çokluğu	Ret
20	İtiraz	10	1999/6	01.04.2000-24007	Oy çokluğu	Ret
21	İtiraz	2, 10, 11, 38	1999/10	12.10.2000-24198	Oy birliği	İptal
22	İtiraz	10, 38	1999/41	-	Oy birliği	YKVYO
23	İtiraz	10, 38	2000/18	-	Oy birliği	YKVYO
24	İtiraz	38	2000/20	-	Oy birliği	YKVYO
25	İtiraz	38	2000/21	29.11.2000-24245	Oy birliği	İptal
26	İtiraz	10, 38	2000/25	-	Oy birliği	YKVYO

27	İtiraz	10, 38	2000/33	-	Oy birliği	YKVYO
28	İtiraz	10, 38	2000/40	-	Oy birliği	YKVYO
29	İtiraz	2, 38	2000/50	-	Oy birliği	YKVYO
30	İtiraz	2, 10, 11, 38	2000/55	27.10.2000-24213	Oy birliği	Ret
31	İtiraz	2, 7, 10, 11, 38, 73	2001/3	20.10.2005-25972	Oy birliği	İptal
32	İtiraz	2, 7, 8, 38	2001/345	01.03.2003-25035	Oy çokluğu	Ret
33	İtiraz	2, 10, 38	2001/353	01.03.2003-25035	Oy çokluğu	Ret
34	İtiraz	2, 36, 125	2001/360	-	Oy birliği	Ret
35	İtiraz	2, 36, 125	2001/361	-	Oy birliği	Ret
36	İtiraz	73	2001/487	27.10.2005- 25979	Oy çokluğu	Ret
37	İtiraz	2, 38	2002/55	16.12.2003-25318	Oy birliği	Ret
38	İtiraz	38	2004/31	18.05.2007-26526	Oy çokluğu	Ret
39	İtiraz	10	2006/109	05.07.2008-26927	Oy birliği	İptal
40	İtiraz	2	2006/124	08.01.2010-27456	Oy çokluğu	İptal
41	İtiraz	10	2006/133	-	Oy çokluğu	Ret
42	İptal	2, 5, 13, 49, 70, 90	2008/17	01.12.2010-27772	Oy birliği	İptal
43	İtiraz	2, 10, 35	2008/58	14.05.2011-27934	Oy birliği	İptal
44	İtiraz	2, 7, 38, 73	2009/5	14.05.2011-27934	Oy çokluğu	Ret
45	İtiraz	2, 10, 13, 38, 125	2009/21	02.04.2011-27893	Oy çokluğu	Ret
46	İtiraz	2, 38	2009/51	02.12.2010-27773	Oy birliği	Ret
47	İtiraz	2, 10, 11, 138	2009/89	07.02.2012-28197	Oy birliği	Ret
48	İtiraz	10	2010/26	07.02.2012-28197	Oy birliği	İptal
49	İptal, İtiraz	2, 73	2010/93	26.07.2013-28719	Oy birliği	Ret
50	İtiraz	2	2010/103	-	Oy birliği	Ret
51	İtiraz	2, 10, 11, 73	2010/117	-	Oy birliği	Ret
52	İtiraz	2, 36, 125	2011/38	13.10.2012-28440	Oy çokluğu	İptal
53	İtiraz	2	2011/74	21.07.2012-28360	Oy birliği	İptal
54	İptal	73, 91	2011/79	18.01.2014-28886	Oy birliği	Ret, YKVYO
55	İtiraz	125, 138	2012/64	-	Oy birliği	Ret
56	İtiraz	125, 138	2012/136	-	Oy birliği	Ret

Ek 2. Gelir Vergisi Kanunu ile İlgili İncelenen AYM Kararları.

No	Başvuru	Gerekeçe, Anayasa Md.	Esas No	RG Tarih ve Sayısı	Karar Nisabı	Karar
----	---------	-----------------------	---------	--------------------	--------------	-------

	Şekli	No				
1	İptal	7, 73	1986/5	12.11.1987-19632	Oy çokluğu, Oy birliği	Ret
2	İptal	Başlangıç, 2, 5, 7, 10, 13, 73, 173	1989/6	06.04.1990-20484	Oy birliği	K.Ret, K.İptal
3	İptal	2, 5, 7, 10, 13, 73, 161	1990/6*	05.09.1990-20626	Oy birliği	İptal
4	İptal	2, 13, 49, 73, 153	1991/7	23.07.1992-21293	Oy çokluğu	İptal
5	İtiraz	73	1996/32	25.12.1996-22858	Oy çokluğu	Ret
6	İtiraz	2, 49, 73	1996/43	25.12.1998-23564	Oy çokluğu	Ret
7	İtiraz	2, 48, 73	1996/49	02.12.2000-24248	Oy birliği	Yetkisizlik, Ret
8	İtiraz	11, 73	1996/73	01.05.2002-24742	Oy birliği	Ret
9	İtiraz	2, 48, 73	1996/75	21.02.2000-23971	Oy birliği, Oy çokluğu	Ret
10	İtiraz	73	1997/51	24.03.2000-23999	Oy birliği	Ret
11	İtiraz	73	1997/78	24.03.2000-23999	Oy birliği	Ret
12	İtiraz	2	2001/34	19.11.2003-25294	Oy birliği	Ret
13	İptal	2, 5, 7, 73	2001/36	21.11.2003-25296	Oy birliği, Oy çokluğu	K.Ret, K.İptal
14	İtiraz	10, 11	2001/373	17.05.2006-26171	Oy birliği	Ret
15	İtiraz	2, 49, 50, 61, 73	2001/375	24.12.2003-25326	Oy çokluğu	Ret
16	İtiraz	2	2001/392	18.12.2003-25320	Oy çokluğu	Ret
17	İtiraz	10, 73	2002/133	9.12.2006-26371	Oy birliği	Ret
18	İptal	73	2003/33	02.03.2005-25743	Oy çokluğu	İptal
19	İptal, İtiraz	2, 10, 11, 73	2006/95	08.01.2010-27456	Oy birliği	K.Ret, K.İptal
20	İptal, İtiraz	2, 10, 11, 73	2006/119	08.01.2010-27456	Oy çokluğu	İptal
21	İptal	2, 11	2007/44	28.04.2010-27565	Oy birliği	Ret
22	İptal	2, 10, 11, 135	2007/66	29.01.2009-27125	Oy birliği	İptal
23	İtiraz	2, 5, 10, 73	2008/110	21.06.2010-27619	Oy birliği	Ret
24	İtiraz	2	2010/7	14.02.2012-28204	Oy birliği	İptal
25	İptal, İtiraz	2, 73	2010/93	26.07.2013-28719	Oy birliği	K.Ret, K.İptal
26	İtiraz	10, 73	2011/138	13.10.2012-28440	Oy birliği	Ret
27	İtiraz	2, 73	2012/14	-	Oy birliği	Yetkisizlik, Ret

Ek 3. AATUHK ile İlgili İncelenen AYM Kararları.

No	Başvuru Şekli	Gerekçe, Anayasa Md. No	Esas No	RG Tarih ve Sayısı	Karar Nisabı	Karar
----	---------------	-------------------------	---------	--------------------	--------------	-------

1	İptal	127, 161	1990/6	05.09.1990-20626	Oy birliği	İptal
2	İtiraz	161	1991/16	28.09.1991-21005	Oy birliği	İptal
3	İptal	10, 73	1992/29	23.12.1999-23915	Oy çokluğu	Ret
4	İtiraz	2, 129	2001/119	21.07.2004-25529	Oy birliği	İptal
5	İptal	2, 11, 87, 88, 161	2003/41	08.12.2004-25664	Oy birliği	İptal
6	İptal	2, 11, 87, 88, 161	2004/12	19.07.2006-26233	Oy birliği	İptal
7	İtiraz	2, 36	2008/96	14.05.2011-27934	Oy birliği	Ret
8	İtiraz	2, 13, 36, 125	2009/83	14.05.2011-27934	Oy birliği	Ret
9	İtiraz	2, 5, 36	2013/56	-	Oy çokluğu	Ret

Ek 4. Özel Tüketim Vergisi ile İlgili İncelenen AYM Kararları.

No	Başvuru Şekli	Gereke, Anayasa Md. No	Esas No	RG Tarih ve Sayısı	Karar Nisabı	Karar
1	İptal	2, 11, 87, 88, 161	2003/41	8.12.2004-25664	Oy birliği	İptal
2	İtiraz	2, 10, 73	2004/53	-	Oy çokluğu	YKVYO
3	İtiraz	2, 10, 73	2005/35	-	Oy çokluğu	YKVYO
4	İtiraz	2, 73	2005/73	07.11.2008-27047	Oy çokluğu	Ret
5	İtiraz	2, 10, 73	2007/114	14.04.2011-27905	Oy birliği	Ret
6	İptal	2, 73	2009/62	21.10.2011-28091	Oy çokluğu	Ret

Ek 5. Katma Değer Vergisi ile İlgili İncelenen AYM Kararları.

No	Başvuru Şekli	Gereke, Anayasa Md. No	Esas No	RG Tarih ve Sayısı	Karar Nisabı	Karar
1	İptal	Başlangıç, 2, 5, 7, 10, 13, 173	1989/6	06.04.1990-20484	Oy birliği	Ret
2	İptal	73	2003/33	02.03.2005-25743	Oy birliği	İptal
3	İtiraz	2, 10, 35	2009/54	-	Oy çokluğu	Ret
4	İptal	2, 73	2009/62	21.10.2011-28091	Oy çokluğu	Ret
5	İtiraz	2, 73	2010/11	14.02.2012-28204	Oy birliği	İptal
6	İtiraz	2, 10, 11, 152	2012/32	-	Oy birliği	Ret

Ek 6. Motorlu Taşıtlar Vergisi ile İlgili İncelenen AYM Kararları.

No	Başvuru Şekli	Gereke, Anayasa Md. No	Esas No	RG Tarih ve Sayısı	Karar Nisabı	Karar
1	İptal	Başlangıç, 2, 5, 7, 10,	1989/6	06.04.1990-20484	Oy birliği	Ret

		13, 173				
2	İptal	2, 5, 7, 73	2001/36	21.11.2003-25296	Oy birliği	İptal
3	İptal	2, 7, 8, 10, 11, 73	2004/14	22.10.2005-25974	Oy birliği	Ret
4	İtiraz	2, 10, 11, 73	2009/65	02.04.2011-27893	Oy birliği	Ret

Ek 7. Kurumlar Vergisi Kanunu ile İlgili İncelenen AYM Kararları.

No	Başvuru Şekli	Gerekçe, Anayasa Md. No	Esas No	RG Tarih ve Sayısı	Karar Nisabı	Karar
1	İptal	2, 3	1986/5	12.11.1987-19632	Oy çokluğu	Ret
2	İptal	Başlangıç, 2, 5, 7, 10, 13, 73, 173	1989/6	06.04.1990-20484	Oy birliği	K.Ret, K.İptal
3	İptal	2, 5, 7, 10, 13, 73, 161	1990/6*	05.09.1990-20626	Oy birliği	İptal

Ek 8. Emlak Vergisi ile İlgili İncelenen AYM Kararları.

No	Başvuru Şekli	Gerekçe, Anayasa Md. No	Esas No	RG Tarih ve Sayısı	Karar Nisabı	Karar
1	İptal	10, 73	1986/5	12.11.1987-19632	Oy çokluğu	Ret
2	İptal	2, 11, 127	2003/86	06.11.2004-25635	Oy birliği	Ret