



Yrd.Doç.Dr.Murat BATI

*İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi*

YENİ BİR YARGI YOLU OLAN İSTİNAF MAHKEMELERİNİN TAM KAMUSAL MALLARIN MAHRUM BIRAKILAMAZ İLKESİNİ ZEDELEMESİ SORUNSALININ ANAYASA’NIN HAK ARAMA HÜRRİYETİ İŞİĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Giriş

Vergi yargılama usulünde özellikle derece değişikliği yapan 6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 28.06.2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Mezkur Kanun ile vergi yargılama usullerinde köklü değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişikliklerin başında 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 45’de “İtiraz” yerine “İstinaf” uygulaması getirilerek yargının iş yükünün azaltılması hedeflenmiştir. Ancak söz konusu uygulama tam kamusal malların mahrum bırakılamaz ilkesi ve Anayasa’nın 36’ncı maddesinde hükmedilen “Hak Arama Hürriyetine” aykırı olacağı savıyla bu yazı kaleme alınmıştır.

2. Genel Olarak “Hak” Kavramı

İnsanlar varoluşlarından bu yana toplum içinde yaşamaya başlamıştır. Önceleri küçük topluluklar halinde yaşayan insanlar zamanla ihtiyaçlar doğrultusunda daha geniş topluluklar meydana getirmeye başlamıştır.

Toplumların büyümesi ile beraber düzenin sağlanması ihtiyacı doğmuş ve böylelikle bir takım kurallar ortaya çıkmıştır. Kişilere yetki veren ve ödev yükleyen bu kurallara “sosyal düzen kuralları”¹ adı verilir.² İlk başta sadece yetki ve ödevlerden oluşan, manevi yaptırımlar içeren toplumsal düzen kuralları zaman içerisinde devletlerin de oluşması ile maddi yaptırımlar içeren kurallar haline gelmiştir.

Hak kavramı bireylerin talep edebileceği, ileri sürebileceği ve devletin hukuk aracılığıyla güvence altına almış olduğu bir durumu ifade ederken,³ “Hukuk” kavramı ise etimolojik olarak Arapçadan dilimize gelmiş ve “hak” sözcüğünün çoğuludur.⁴ Türkçe’deki karşılığı “hukuk” kavramı objektif düzeni, “hak”⁵ kavramı ise kişilerin otorite tarafından korunan menfaatini tanımlamaktadır.⁶ Buna göre zaman içinde oluşan sosyal bir olgu⁷ ve kurallar manzumesi⁸ olan hukuk; toplum halinde yaşayan insanların toplum ve kendi aralarındaki ilişkileri düzenleyen ve kendilerine uyulması devletin zorlayıcı gücü ile güvence altına alınan⁹ insan haklarını sağlamak amacıyla oluşturulan genel, soyut ve devamlı kurallar bütünüdür.¹⁰

- 1 Sosyal düzen kuralları; toplumsal hayatı düzenleyen, maddi veya manevi yaptırım içeren kurallardır. Sosyal düzen kurallarına uyulmadığı takdirde karşılaşılan tepkiye “yaptırım” adı verilir. Yaptırım sadece toplumsal davranışlardan oluşuyorsa (dışlanmak gibi) manevi, devlet tarafından desteklenmiş ise (hapis cezası gibi) maddi yaptırım adını alır. Geniş anlamda sosyal düzen kuralları; din kuralları, görgü kuralları, ahlak kuralları ve hukuk kurallarından oluşur. (Bilge ÖZTAN; **Medeni Hukuk’un Temel Kavramları**, 36.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s.3)
- 2 Bilge ÖZTAN; **a.g.e.**, s.3
- 3 Anıl ÇEÇEN: İnsan Hakları, Savaş Yayınları, Ankara 2000, s.9.
- 4 İsmail PARLATIR; **Osmanlı Türkçesi Sözlüğü**, Yargı Yayınevi, Ankara, 2006, s. 557.
- 5 Türk Dil Kurumu “hak” sözcüğünün karşılığı olarak; Tanrı’nın isimlerinden biri, adalet, adaletin veya hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey ya da kazanç, harcanmış, sarf edilmiş emek, dava veya iddiada gerçeğe uygunluk, pay, emek karşılığı ücret kullanılmaktadır. (Türk Dil Kurumu; **Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu Yayınları, Onuncu Baskı, Ankara, 2005, s.829-830.)
- 6 Kemal OĞUZMAN&Nami BARLAS; **Medeni Hukuk**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s.130.
- 7 Salim Ateş OKTAR; **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 7. Baskı, İstanbul, 2011, s.19.
- 8 Haluk N. NOMER; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 5.Bası, İstanbul, 2007, s.1.
- 9 Sadık KIRBAŞ; **Vergi Hukuku- Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, 19. Baskı, Ankara, 2012, s.1.
- 10 Bilge ÖZTAN; **a.g.e.**, s.12.

Hak toplumsal düzen kurallarının temelini oluşturan kavramdır. Toplumda özellikle hukukta çok fazla kullanılan hak kavramının tanımı hususunda çok geniş tartışmalar yapılmış, farklı teoriler ileri sürülmüştür¹¹. Hak kavramı, kimi yazarlarca; “bireye çıkarlarını karşılamak amacıyla hukuk düzeninin tanıdığı irade gücü ya da hukuksal güç”¹² olarak tanımlandığı gibi kimi yazarlarca; “hukuken korunan ve sahibine bu korunmadan yararlanma yetkisi tanınan menfaat”¹³ olarak tanımlanmıştır. Buna göre tüm kuramsal teorilerden yola çıkarak yapılabilecek tanım ise; “haklar: Hukukun himaye edilmiş (korunmuş) ve bu himayeden istifade hak sahibinin iradesine bırakılmış olan menfaatlerdir.”¹⁴ Şeklinde dir.¹⁵

Bir hakkın var olduğu durumda bu hakkın mutlaka bir sahibi bulunur. Hak sahibi; menfaat teorisi uyarınca; “hukuken menfaati korunan kişidir” olarak tanımlanırken, İrade Teorisi açısından ise hak sahibi; iradesi hukuk düzenince korunan ve iradesine güç ve hâkimiyet tanınan kişidir. Ve nihayet karma teoride hak sahibi; hukuk düzenince tanınan çıkarını gerçekleştirme iradesi korunan kişi olarak kabul edilmektedir.¹⁶ İrade ve menfaat kuramlarının birleştirilmesinden oluşan kuram ise karma kuram olarak isimlendirilmektedir. Bu kuramı destekleyen Alman hukukçusu

11 Adnan GÜRİZ, **Hukuk Felsefesi**, Üçüncü Baskı, Siyasal Yayınları, Ankara, 1992 s.132

12 Hayrettin ÖKÇESİZ, Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri, 1. Baskı, Alkım Yayınları, İstanbul, 1997, s. 152.

13 Kemal OĞUZMAN; **Medeni Hukuk Dersleri**, 7. baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1994, s. 78.

14 İrade kuramına göre hak, “hukuk düzeni tarafından bir kişi lehine bahsedilen irade kudreti veya hâkimiyetidir.” Bu kuramda hak sahibi iradesini kullanarak hukuk düzenini harekete geçirme yetki ve olanağına sahiptir. Menfaat kuramına göre hak, “hukuk düzenince korunan menfaattir.” Menfaat kavramı sadece para ile ölçülebilen maddi menfaatlerden ibaret değildir. Manevi menfaatler, özgürlükler, dokunulmazlıklar da menfaat kavramı içinde değerlendirilmelidir. Bunların sentezini yapan karma teoriye göre ise hak, “insana sahip olduğu menfaati korumak üzere tanınmış olan irade kudretidir.” (Kemal Oğuzman; **Medeni Hukuk Dersleri**, s. 78)

15 Hıfzı Veldet Velidedeoğlu son kuramlardan da yararlanarak hak kavramının gerçek tanımını şöyle dile getirmektedir: “Haklar: Hukukun himaye edilmiş(korunmuş) ve bu himayeden istifade hak sahibinin iradesine bırakılmış olan menfaatlerdir.” M.Emin EMİNİ; **Hak Kavramı**; Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi, s.208.

(http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/M.EM%C4%B0N%20EM%C4%B0N%C4%B0/203216.pdf (Çevrimiçi), (01.01.2015)

16 Mustafa DURAL&Suat SARI; **Türk Özel Hukuku, Cilt I, Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç** Hükümleri, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 130.

Jellinek'tir. Jellinek özellikle vatandaşı olan Jhering'in¹⁷ menfaat kuramını¹⁸ eleştirmektedir. Jellinek'e göre, sübjektif hak söz konusu olmaksızın hukukça korunan menfaatler vardır Karma Kurama göre, menfaati temsil edecek ve korunacak olan iradenin menfaat sahibine ait olması zorunlu değildir. Buna göre, bir akıl hastasının vasisi, bir tüzel kişinin temsilcisi, bir çocuğun velisi de iradesini koyarak temsil ettiği kişinin menfaatini sağlayabilir.¹⁹ Jellinek, sübjektif hakkı, irade ve menfaati birbirini tamamlayan birer cüz, birer unsur ve öge sayarak, irade ve menfaat kavramları arasında bir senteze ulaşarak “*insana irade kuvveti tanımak suretiyle korunan menfaat*” olarak tanımlamaktadır.²⁰

Görüldüğü gibi karma kuram sadece irade kuramı veya sadece menfaat kuramından hakların korunması konusunda daha elverişli daha aktif ve dinamik bir içeriğe sahiptir. Üç teoride de belirtildiği üzere; hak sahibi hukuk düzeninin izin verdiği ölçüde hakkını kullanabilmekte ve kullanımı yine hukuk düzenince teminat altına alınmaktadır. Fakat hukukta kişi,

17 Jhering'e göre “*Hukuk, kelimenin en geniş anlamında dış zorlama aracılığıyla devlet gücü tarafından teminat altına alınmış olan sosyal yaşam şartlarının bütünüdür*”. Buna göre hukuk içerik (content) ve biçim ya da dış görünüş (external form) olarak iki ögeden meydana gelir. Dış zorlama hukukun biçimini, amaç ise içeriğini belirler¹²⁷. Bir baska deyişle hukukun formuna ait olan zorlayıcılık, içeriğini belirlemez. Çünkü hukukun içeriği zamana ve sosyal şartlara göre değişir. Bununla birlikte hukukun içeriğinin temeli veya belirleyicisi, sosyal yaşam koşullarının güvenceye alınmasıdır. Sosyal yaşam koşulları ise toplumun en yüksek seviyedeki refahını güvence altına almayı içerir. Hukukun amacı da iste budur. (Mehmet Tevfik ÖZCAN; **Hukuk Sosyolojisine Giriş**, Üçüncü Baskı, Kavim Yayıncılık, İstanbul, 2007, s. 38.

18 Menfaat kavramının hukuksal açıdan irdelenmesinde ikili bir ayırım yapılmasının gereğine de değinildiğinde; Jhering'in hukuken korunmaya değer menfaatleri genel olarak sübjektif haklarla aynı kabul edilmesine karşın, sübjektif haklar dışında da toplumsal yaşam ilişkisinin gündelik pratiğinden çıkan menfaatler vardır. Bu ikili ayırım “pür normatif koruma” ile “normun yansması ile koruma” olarak ayrıştırılabilir. Jhering'in faydacı felsefesinin hukuk alanına taşınması olarak da değerlendirilebilecek olan taraf çıkarlarının bir arada değerlendirilmesine ilişkin yöntemi, menfaat/çıkar teriminin en geniş anlamda kullanılması yani sadece maddi anlamda değil, düşünsel ve manevi anlamda da göz önünde tutulmasını öngörmektedir. Almanya kökenli bu ekol özellikle etkisini Alman Medeni Yasasının yürürlüğe girmesi ile gös termiştir. Bu yöntemin medeni yasanın, yaşam şartlarına uygun sosyal gelişmeye ayak uydurabilecek bir biçimde değerlendirilmesi amacıyla ortaya çıktığını söylenmektedir. (Yonca F.YÜCEL; **Hak ve Menfaatler Üzerine Bir İnceleme**; Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Ankara, 2010, s.348-349.)

19 Adnan GÜRİZ, **Hukuk Felsefesi**, Üçüncü Baskı, Siyasal Yayınları, Ankara, 1992, s.134

20 Sabri Şakir ANSAY; **Hukuk Bilimine Başlangıç**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yedinci Baskı, Ankara, 1998, s.108.

sadece hakka sahip olmaz; onun karşısını teşkil eden mükellefiyetlerin, yükümlülüklerin de taşıyıcısı olur.²¹

Hak kavramından söz etmişken “özgürlük” kavramını da anlamakta yarar vardır. Buna göre “özgürlük”, kişinin istediği gibi olmakta, istediği gibi hareket etmekte herhangi bir engel, baskı ile karşılaşmaması, kişinin kendi kendisinin efendisi olmasıdır.²² Özgürlük; kişinin bulunduğu toplum içerisinde sahip olduğu bağımsızlık alanı olup, bu alan toplumsal ve kamusal alanın sınırını teşkil etmektedir.²³

Toplumların gelişmesi ile paralel olarak doğan hukuki ilişkilerin çeşitlendirilmesi ihtiyacı hakların da sınıflandırılması gerekliliğini beraberinde getirmiştir. Temeli Roma Hukukuna dayanan özel hukuk²⁴-kamu hukuku²⁵ ayrımı hakların da tasnife tutulmaya başlamasının doğuş noktası olarak gösterilebilir. Tıpkı hukuk konusunda yapılan ayrım gibi hakların da kamu hakları ve özel haklar olarak ayrılması mümkündür.²⁶ Kamu hakları; kamu hukukundan doğan, vatandaşların devlete karşı sahip oldukları haklardır.²⁷ Kamu haklarını niteliklerine göre sınıflandırmak mümkündür. Kişisel hak ve özgürlükler, kişinin maddi ve manevi tüm varlığını sürdürmesi ve serbestçe geliştirilmesi amacına yönelik hak ve özgürlüklerdir. Kişisel haklar Anayasa madde 17 ile 40 arasında düzenlenmiştir. Kişi dokunulmazlığı, kişi özgürlüğü ve güvenliği, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, haberleşme özgürlüğü, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, din ve vicdan özgürlüğü, düşünce ve kanaat özgürlüğü, düşünceyi açıklama ve yayma özgürlüğü, bilim ve sanat özgürlüğü, basın özgürlüğü, süreli ve süresiz yayın hakkı, dernek kurma özgürlüğü, toplantı ve yürüyüşü düzenleme hakkı, mülkiyet hakkı gibi hak ve özgürlükleri kişisel haklar içinde yer alır.

21 Necip BİLGE; **Hukuk Başlangıcı**, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 231

22 Muzaffer SENCER; **Hak ve Özgürlük Kavramı**, İnsan Hakları Yıllığı, Cilt:14, 1992, s.3;

23 İbrahim Özden KABOĞLU; **Özgürlükler Hukuku**, Afa Yayınları , 4. Baskı, İstanbul, 1998, s.11.

24 Özel hukuk, gerçek ya da tüzel kişilerin birbirleriyle olan ilişkilerini düzenler. (Bilge ÖZTAN; **a.g.e.**, s.40.)

25 Kamu hukuku; devletin ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının örgütlenişine, işleyişine, görevleri hizmetlere ilişkin kuralları içerir. (Bilge ÖZTAN; **a.g.e.**, s.39)

26 Bilge ÖZTAN; **a.g.e.**, s.51.

27 Bilge ÖZTAN; **a.g.e.** s.62.

3. Hak Arama Hürriyeti

Kavramsal olarak hak arama hürriyeti, hem kişilerin bir hak arama yoluna başvurup başvurmamada özgür olmasını, hem de bir hakkı ihlal edildiğinde bu ihlalin telafi edilmesi için²⁸ başvurulabilecek yolları ifade eder. Lâfzî olarak bakıldığında, “hak arama özgürlüğü” ifadesinin bir hakkı içerisinde barındırdığı görülmektedir. Fakat buradaki “hak” ifadesi, dar anlamda Anayasal hakları değil, geniş anlamda menfaat ve hakları ifade etmektedir.²⁹

Diğer taraftan hak arama özgürlüğünün tanımının ne olduğu konusunda herhangi bir netlik bulunmamaktadır. Kavramı anlamamanın en doğru ve sağlıklı yolu Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının³⁰ 36’ncı maddesini lafzına ve ruhuna uygun olarak yorumlamaktır. Buna göre mezkur madde “*Herkes, meşrû 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 kaçınamaz.*” Şeklinde hükmolunmuştur. Bu madde uyarınca hak arama hürriyeti şahısların bir hukuk devletinde yargı kurumları nezdinde eşit oldukları, dava taraflarından biri olarak her türlü hak arama hürriyetini mahkemeler kanalıyla arayacakları ve kararların kesinleşmesine kadar kanunlarında belirtilen süreler ve usuller çerçevesinde üst mahkemelere kadar gidecekleri yolların var olduğu anlamında anlaşılmalıdır.

Anayasa’nın 36. maddesi ile yargı mercii ayırımı yapılmamakta ve bu mercii önünden tarafların iddia ve savunma haklarının da bulunduğu hükmetmiştir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin “*Adil Yargılama*” başlıklı 6’ncı maddesi³¹ esasında hak arama hürriyeti kapsamına dikkat

28 Ahmet MUMCU&Elif KÜZECİ; İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 255

29 İsmail KÖKÜSARI; **Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XV, Y. 2011, Sa. 1, s.165.

30 Bu Anayasa; Kurucu Meclis tarafından 18.10.1982’de halkoylamasına sunulmak üzere kabul edilmiş ve 20.10.1982 tarihli ve 17844 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış; 07.11.1982’de halkoylamasına sunulduktan sonra 9.11.1982 tarihli ve 17863 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yeniden yayımlanmıştır.

31 Söz konusu madde; “ medeni hak ve vecibelerle ilgili nizalar ve kendisine karşı cezai sahada sarf edilen bir isnat” şeklindedir.

çekmekte ve Ülkemiz yargı ayağını göstermektedir. Buna göre bireysel olarak hak arama arayışının uluslararası sahada da devam olunabileceği şeklinde yorumlanması yerinde olacaktır.

Anayasa'nın 36. Maddesi ile “sadece yargı merciileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunmada” bulunulabileceğini hükmetmiştir. Ancak hak arama hürriyeti yalnızca yargının önünde kullanılan bir hak değildir ve daha önemlisi yalnızca iddia ve savunmada bulunma şeklinde de vukuu bulmaz. Siyasi, idari ve ekonomik yollara başvurma da hak arama hürriyetinin bir parçası olarak kabul edilmelidir. Özetle “*hak arama hürriyeti, “adaleti bulma”, “hakkı olanı elde etme” ve “haksızlığı giderme” amacıyla yasama yürütme ve yargı organlarına başvuruyu güvence altına almaktadır.*”³² Bu çerçevede, iddia etmek ya da savunmada bulunma gibi kavramların yerine daha genele teşmil olunan ifadelerin kullanılması yerinde olacaktır.

Buna göre, hak arama hürriyeti Anayasa'mızın Yargı nezdinde başvuru hakkını hüküm altına alan Anayasa'mızın 36 ve Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması kenar başlıklı 40'inci maddesi ile de korunmaya çalışılmıştır. Bu madde ile hak arama hürriyetini genel bir kişi ve sahaya teşmil ederek daha genel bir koruma amacı güdülmektedir.

4. Tam Kamusal Mal ve Hizmetler

Toplumsal yaşamının gereği olarak ortak kamusal ihtiyaçların giderilmesi için kamunun sunduğu bir kısım mal ve hizmetler sözkonusudur. Söz konusu bu mal ve hizmetlerin bir kısmı fiyatlandırılmaz, bireylere ayrı ayrı tahsis edilemez ya da piyasanın başarısız olması münasebetiyle bu mal ve hizmetlerin maliyetlerinin de vergilerle finansmanı adına devletçe üretilmektedir. Bu sorunu gidermek ve toplumun ortak ihtiyaçlarını gidermek üzere, devletin merkezi veya yerel yönetim birimleri aracılığıyla kamuya arz ettiği bu tip mal ve hizmetlere “kamusal mallar/hizmetler”

32 Müslüm AKINCI; *Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman*, Beta Yayınevi, İstanbul 1999, s. 26& İsmail KÖKÜSARİ; *a.g.m.*, s. 165

denir.³³ Söz konusu malları çeşitli alt sınıflara ayırmamız mümkün iken konumuz gereği sadece tam kamusal mal ve hizmetleri ele almamız yerinde olacaktır.

Buna göre tam kamusal mal ve hizmetler genel olarak, toplumun bütün bireyleri tarafından birlikte tüketilen ve faydasından hiç kimsenin mahrum edilemediği mallardır. Bu kavramın ortaya çıkmasına öncülük edenler; Lindhal³⁴, Shoup, Buchanan, Samuelson³⁵ ve Musgrave’ dir. Samuelson kamusal malları³⁶ şu şekilde tanımlamıştır: “Herhangi bir şahsın böyle bir malı tüketmesi diğer herhangi bir şahsın bu malı tüketmesinden mahrum etmez”. Bu nedenle ortak mülkiyet bu tür mallara dahil edilemez. Tam kamusal ve yarı kamusal malı ayıran çok önemli iki kriter vardır. Bunlar faydasından kimsenin mahrum bırakılmadığı (dışlanmadığı) diğer ise tüketimde rekabetin olup olmamasıdır. Tam kamusal mallarda; faydasından kimse mahrum edilemeyen ve tüketimde rekabetin olmadığı mallardır. Buna göre birinin tüketimi başka birinin tüketimini engelliyor ya da erteliyorsa tüketim de rekabet var demektir.³⁷ Samuelson’un 1950’li

33 Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999, s.37.

34 **Lindhal**, piyasa mekanizmasının özel malların sunumunda uygulamış olduğu çözümlemeyi kamusal mallara da uygulamıştır. Özeldeki gibi, kamu mallarına olan talep de, bireylerin bu mallara olan taleplerine göre belirlenmiştir. Çalışmalarında marjinal analiz yöntemini kullanmış olup, kamusal malların fiyatlarının toplumun farklı gelir gruplarına olan marjinal faydasına göre belirlenmesinin daha adil bir yaklaşım olduğunu söylemekle beraber, farklı gelir gruplarına dahil olanların adil bir vergileme ile bu malların üretimine yapacağı nisbi katkıyı bulmaya çalışmıştır. (Halil NADAROĞLU; **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınevi, 11. Baskı, 2000, İstanbul, s.72)

35 Kamusal mallar teorisinin temelleri **Paul Samuelson’un 1954 yılında** yayınladığı “**The Pure Theory of Public Expenditure**” adlı çalışması ile atılmıştır. Samuelson modelinin işaret ettiği saf kamu malları, iki temel özellik ile açıklanmıştır. Bunlardan ilki tüketimden mahrum edilememe yani dışlanamama özelliğidir. Diğer özellik ise tüketimde rekabetin olmayışıdır. Modele göre, ideal bir kamusal malda bu iki özellik belirgin bir şekilde bulunmalıdır.

36 **Samuelson**, bu durumu ifade etmek adına hem özel mal hem de kamusal mallara ilişkin aşağıdaki formülleri türetmiştir.

$$\text{Özel mal ve hizmetler için; } x_j = \sum_{i=1}^n X_j^i$$

Bu formül Toplam mal ve hizmet miktarı olan x_j , her bir i ’nci tüketici tarafından sahip olunan mal ve hizmet miktarlarını göstermektedir. Başka bir ifadeyle özel mal ve hizmetler tamamıyla bireyler arasında bölüşülebilir. Tam Kamusal mal ve hizmetler için; $X_{n+j} = X_{n+j}^i$

Bu formülde, i bireylerinin her biri toplam tam kamusal mal ve hizmet miktarını gösteren X_{n+j} ’den tüketme ihtimaline sahiptirler. (Samuelson, P.A; **The Pure Theory of Public Expenditure**, in: Review of Economics and Statistics, 36, 1954, s.387-389.)

37 Osman PEHLİVAN; **Kamu Maliyesi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2011, s.40-41.

yıllarda yaptığı analizinin temeli buraya dayanmaktadır. 1890'lı yıllarda sosyal ihtiyaçların giderilmesiyle ilgili özel bir sorun olarak, herkesin ödediği vergiye göre fayda sağlayamamasına yol açan temel devlet hizmetlerinin bölünmezliği özelliğinden bahsetmiştir. Siyasal süreç sonunda elde edilen çıktının bölünmez olduğu noktasından hareket ederek, bunların ortak nitelik taşıdıklarını belirtir.³⁸

Tam kamusal mallar devlet tekelinde olan mal ve hizmetlerdir. Tam kamusal mal ve hizmetlerin bir kısmından tüm toplum eşit şekilde yararlanır; bunların faydaları bireyler arasında bölünemez mal ve hizmetler olarak da adlandırılır ki bunlara örnek olarak sınır güvenliği, diplomasi, savunma ve güvenlik gösterilebilir. Bu tarz mal ve hizmetlere bölünemez mal ve hizmetler de denir ve bunların finansmanı -sağlanan faydalar bireyler arasında bölüşülemediğinden-karşılıksız ve cebri olan vergilerle yapılır. Diğer taraftan bazı mal ve hizmetler devlet tekelinde olmasına karşın sağladıkları fayda bireyler arasında bölüşülebilir. Yargı, tapu kadastro ve trafik gibi hizmetler bu kapsamda değerlendirilir. Bu şekilde ki hizmetlerin finansmanı da vergilerle beraber bu hizmetten yararlanan bireylerin yararlandıkları ölçüde kanunla belirlenmiş oran ve miktarda harç ile sağlanır. İki durumun da ortak özelliği tam kamusal mal ve hizmetler olmalarıdır.³⁹ Kamusal mallar konusunda en bilinen özellik, kamu sektörüncesi yani devlet tarafından üretilmesidir. Ancak bu özelliği bir malın kamusal mal olarak tanımlanması için yeterli değildir. Bu anlamda kamusal maldan bahsedebilmek için bu mal ve hizmetlerde yukarıda da belirtildiği üzere bölünememezlik ve tüketimden hiç kimsenin mahrum bırakılamaması yani dışlanamama ile tamamlanmalıdır.

Tam kamusal mal ve hizmetler piyasaya konu olamaz. Özel malların arzını düzenleyen piyasa talebidir. Oysa tam kamusal mal ve hizmetler bölünüp pazarlanamadıkları için, bu mal ve hizmetlere talep doğmaz ve dolayısıyla talep doğmayınca da fiyat teşekkül etmez. Bu durumda, piyasa

38 Musgrave, Richard A; **Kamu Maliyesi Teorisi- Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme**, Çev: Yaşar Metihbay, Orhan Şener, 1.Kitap: Kamu Harcamalarının Ekonomik Analizi ve Siyasal Karar Alma Mekanizmasında Etkinlik, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2004, s.86.

39 Osman PEHLİVAN; **ag.e.**, s.40-41& İsmail TÜRK; **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 2010, Ankara, s.66-67.&Halil NADAROĞLU; **ag.e.**, s.47-53.

ekonomisi içinde kâr motifi ile çalışan özel firmaların toplumsal mal ve hizmetleri üretmesi mümkün olmamaktadır. Çünkü bölünüp pazarlanamadığı için fiyatı belirlenemeyen mal veya hizmet karşılığında bir bedel, dolayısıyla da kâr elde etmek kabil olamaz. Bu durumda zorunlu olarak, tam kamusal mal ve hizmetlerin üretim, dağıtım ve tüketimine ilişkin hususlarda piyasa ekonomisinin yerini kamu ekonomisi alır.⁴⁰ Bu sebeple tam kamusal mal ve hizmetlerin üretimi siyasal süreçle belli olur. Yani özel mal ve hizmetlerin arzını belirleyen unsur tüketici tercihleri iken tam kamusal mal ve hizmetlerin arzını siyasi talep belirler. Özel mallarda olduğunun aksine, tam kamusal mal ve hizmeti tüketen yani ondan faydalanan kimse o maldan diğer kişilerin de faydalanmasına engel olamadığı için bu malların tüketiminde “rakip olmama” özelliği vardır. Örneğin, ülke savunması için alınmış olan tedbirlerle ülkenin ve ülkede yaşayanların olası bir düşman saldırısına karşı korunması durumunda finansmanına katılıp katılmadığına bakılmaksızın toplumun tamamı bu hizmetlerden yararlanmış olur.⁴¹ Bir kişinin bu hizmetten yararlanması diğerlerinin yararlanmasını etkilemez. Tam kamusal mal ve hizmetler bu sebeple “tüketimden mahrum bırakılmama” özelliğine de sahiptir.⁴²

5. Yeni Yargı Yolu İstinaf ve İstinafın Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Değerlendirilmesi

Genel olarak vergi mahkemelerine; mükellefler kendi beyanlarına karşı dava açamazlar. Ancak iki durumda bu kural esnetilebilir. Bunlardan ilki ihtirazi kayıtlı beyanname verilmesi diğer ise vergi hatasıdır.⁴³

40 Halil NADAROĞLU; *ag.e.*, s.25.

41 Osman PEHLİVAN; *ag.e.*, s.40.

42 Hakan ARSLANER&Demet ŞEKERCİ; Türkiye’de Adalet Hizmetlerinin Niteliği ve Bu Hizmetlerin Bütçe Üzerindeki Yüğü, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, s.34.

43 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 116 ila 118’inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre; Vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla vergi borçları kısmen veya tamamen ortadan kaldırılır.

1. Vergi Hataları

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Bu tanımdan yola çıkarak vergi hatalarını hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayırırız.

Bireysel işlemlerle ilgili olarak kendi kanunlarında süre tayin edilmemiş-se tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün **içinde** vergi mahkemesine dava açılabilir. Kendi kanunlarında süreden kasıt 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yazan sürelerdir. 6183 sayılı Kanun'un ilgili maddelerine istinaden; **ödeme emri, haciz varakası, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze** karşı dava açma süresini 7 gün olarak düzenlenmiştir. Dava açıldıktan sonra karar mükellef lehine ve aleyhine sonuçlanabilir. Mükellef aleyhine esasen ya da usulen sonuçlanabilir. Dava sonucu mükellef aleyhine olumsuz ve dava kararını kurul halinde hakim imzalamış ise kişiye mahkeme ilamı tebliğ edildiği günü takip eden günden başlamak üzere 30 gün içinde Danıştay'a temyiz talebinde bulunula bilinir. Şayet tek hakim kararı ile düzenlemiş ise 30 gün içinde Bölge İdare Mahkemesine itirazda bulunula bilinir. Diğer taraftan usulen dava reddedilmiş ise şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvuru-da bulunula bilinir.⁴⁴

A. Hesap Hataları: Hesaplamaya ilişkin olarak ortaya çıkan hatalar aşağıdaki gibidir.

- ✓ **Matrah Hataları:** Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
- ✓ **Vergi Miktarında Hatalar:** Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması beyanname veya tahakkuk fişinde verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
- ✓ **Verginin Mükerrer Olması:** Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

B. Vergilendirme Hataları: Vergilendirmeye ilişkin olarak ortaya çıkan hatalar aşağıdaki gibidir.

- ✓ **Mükellefin şahsında hata:** Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;
- ✓ **Mükellefiyette hata:** Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;
- ✓ **Mevzuda hata:** Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden istisna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır;
- ✓ **Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata:** Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

44 Murat BATI; **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümüne İlişkin Genel Bir Bakış**, Yaklaşım, Sayı 245, Mayıs 2013, s.484-485.

Türk yargı sisteminde 1879 tarihinde Mehakimi Nizamiyenin Teşkilatı Kanunu Muvakkati ile ilk derece mahkemeleri ile temyiz mahkemesi arasında İstinaf mahkemeleri kurulmuş 45 yıl sonra günün koşulları ve hakim yetersizliği nedeniyle 24 Nisan 1924 tarih 469 sayılı Yasa ile Şeriye Mahkemeleri ile birlikte kaldırılmıştır. “İstinaf“ olarak tanımlanan “Bölge Adliye Mahkemeleri” ve “Üst Mahkemeler” biçiminde de tanımlanan mahkeme teşkilatının kurulması, yargı sorunlarının tartışıldığı her ortamda yeni bir çözüm olarak önerilmiştir. 26.09.2004 tarihinde kabul edilen 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun ile İstinaf Mahkemeleri, mahkeme teşkilatımız arasında yerini almıştır.⁴⁵

Yakın tarihte 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 28 Haziran 2014 gün ve 29044 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmesiyle 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunlarında yapılan değişiklikler ile bölge idare mahkemelerinin görev, kuruluş ve yetkileri yeniden belirlemiş, vergi yargılama hukukunda itiraz müessesesi yerine İstinaf Mahkemeleri mezkur Kanunla gelmiştir. İstinaf kelime olarak, “*yeniden başlama*” anlamına gelmektedir.⁴⁶ Başka bir ifade ile, “*istinaf kelimesinin sözlük anlamı, yeniden başlama, sözün başıdır. Kanun yolu olarak istinaf ise, ilk derece mahkemesi tarafından verilen ve henüz kesinleşmeyen hükmün, bir üst mahkemeden iptalini istemektir.*”⁴⁷ İstinaf bir kanun yoludur. İstinaf, ilk derece mahkemelerinin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarının hem maddi hem de hukuki yönlerden denetlenerek, hukuka aykırılıkları ortadan kaldırmak için düzenlenmiş bir kanun yoludur.⁴⁸ Bir diğer ifade ile istinaf, işe ilk defa bakan mahkemenin verdiği son karar ile uyguladığı hukuk kurallarının üst yetkili mahkeme

45 <http://www.hukabdergi.com/p1620> (Çevrimiçi) (02.04.2015)

46 Ferit DEVELLİOĞLU; **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, Aydın Kitabevi, 24. Baskı, Ankara, 2007, s.68.

47 <http://webb.deu.edu.tr/hukuk/egitimogretim/Microsoft%20Word%20-%20istinaf.pdf> (Çevrimiçi) (01.04.2015)

48 Ali Rıza ÇINAR; İstinaf, Fasikül Aylık Hukuk Dergisi, Yıl:2, Sayı:8, Ankara, Temmuz 2010. s.14.

tarafından kontrol edilmesi ve gerektiğinde ıslah edilmesine yönelik bir yargılama usulüdür.⁴⁹

İstinaf mahkemelerinin gerekliliğini Türkiye Barolar Birliği 7 Mart 2013 tarihli “İstinaf Mahkemeleri” adlı Uluslararası Toplantıda “*Günümüzde yargı karşı karşıya olduğu iş yükü nedeniyle tıkanma noktasına gelmiştir. Hukuk ve ceza davaları aylarca, yıllarca uzayarak, hem büyük zararlara neden olmakta, hem de devletin saygınlığına gölge düşürmektedir. Bu olumsuz durumun giderilmesiyle yargıya önemine ve konumuna uygun işlerlik kazandırılması yönünde, birçok görüş ve düşünce üretilmiştir. İşte yıllardır bu sorunların çözümünde önerilen yol ve yöntemlerden biri de “İstinaf” yoludur. İstinaf ile ilgili olumlu görüş ve düşünceler yanında, ciddi kaygılarını ifade eden büyük bir hukukçu kesimi vardır. Türkiye Barolar Birliği geçmişten bu yana sadece “İstinaf” mahkemelerinin kurulmasının, yargı sorunlarının çözümünde ve iyileştirilmesinde büyük bir değişiklik yapmayacağını, kısa bir süre iyileşme olsa dahi, zamanla aynı sorunların daha ağır bir biçimde yaşanacağı fikrini savunmuştur.*”⁵⁰ Şeklinde dile getirilmiştir. Aynı yazı da Prof.Dr. Baki Kuru’nun da istinaf mahkemelerinin kurulması ve işleyişinin zararlı olacağı şeklinde ifadesine de⁵¹ yer verilmiştir.

6545 sayılı Kanunun 19’uncu maddesi ile 2577 sayılı Kanunun “İtiraz” başlıklı 45’inci maddesi, “İstinaf” olarak değiştirilmiştir. Bir kanun yolu olan İstinaf müessesesi, bir davada kararın haksız, hukuka aykırı olduğunu düşünen tarafa, kararın bir üst derece mahkemesinde incelenmesi

49 Feridun YENİSEY; **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, Fa-külteler Matbaası, İstanbul, 1979. s.4.

50 <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/istinafmahkemeleri.pdf> s.2. (Çevrimiçi) (02.04.2015)

51 Prof. Dr. Baki Kuru bir yazısında; “*Prensip olarak ‘İstinaf mahkemelerinin yeniden kurulması yararlı olur. Ancak ‘İstinaf mahkemelerinin yeniden kurulması için vakit henüz erkendir. Çünkü, ‘İstinaf mahkemelerinin kurulması için gerekli ortam; ancak mahkemelerimizi gerek nicelik, gerekse nitelik bakımından yeteri kadar hakim, savcı, başkatip ve zahit katibi ile donatmak, mahkeme kalem teşkilatını ıslah etmek, davaları n çabuk, basit ve ucuz bir şekilde sonuçlandırılabilmesi için gerekli tedbirleri almak suretiyle sağlanabilir. Ancak bundan sonra kurulacak istinaf mahkemeleri faydalı olabilir. Gerekli ortam hazırlanmadan istinaf mahkemeleri kurmak yararlı değil, bilakis zararlı olur*” demektedir. (<http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/istinafmahkemeleri.pdf> s.2. (Çevrimiçi) (02.04.2015))

imkânını veren hukuki yol olarak belirtilmektedir.⁵²

2577 sayılı Kanunun “İstinaf” başlıklı 45’inci maddesi;

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

2. İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir.

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

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

5. Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.

52 Görkem PEHLİVAN; *Beşinci Yargı Paketinde Yer Alan Yasal Düzenlemelerinin Vergi Yargılamasına Etkileri*, Vergi Dünyası, Sayı 396, Ağustos 2014, s.172.

6. Bölge idare mahkemelerinin 46 ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir.

7. İstinaf başvurusuna konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

8. İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz.” Şeklinde hükmolunmuştur.

İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabi olacak olup, istinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağılı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilecektir. Bölge İdare Mahkemesi önüne istinaf yoluyla gelen davalarda üç farklı şekilde karar verebilecektir.

1-Bölge İdare Mahkemesi ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir.

2-Bölge İdare Mahkemesi Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.

3-Bölge İdare Mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir.

Özellikle maddi yanlışlıkların istinaf aşamasında düzeltilmesi, istinafın başvurusunun kabulü halinde dosyasının ilk derece mahkemesine iade edilmeden nihai kararın istinaf aşamasında verilmesi hususlarında itiraz müessesinde yer alan düzenlemelerin aynen korunduğu görülmektedir.⁵³

Buna göre, söz konusu maddenin 1'inci fıkrası gereği; Konusu 5.000 Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında vergi mahkemelerinin vereceği karar kesin olup bunlarla ilgili üst mahkemeye yolu kapalı olacaktır. Diğer

53 Görkem PEHLİVAN; a.g.m., s.173.

bir ifadeyle söz konusu karar için bir üst mahkemeye gidilemeyecek olup vergi mahkemesi “tek dereceli” bir yargılama yapmış olacaktır. Bu durum yukarıda belirtildiği üzere Anayasa’nın “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36’ncı maddesine aykırı olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir. Benzer durum 2577 Sayılı “Temyiz” başlıklı İYUK madde 46⁵⁴ için de geçerlidir. Söz konusu maddenin (b) bendinde konusu 100.000 TL’yi aşan vergi davaları için temyize gidileceği bu tutarın altında bir tutar için temyiz yolunun kapalı olacağı şeklinde hükmolunması Anayasa’nın “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36’ncı maddesine yine aykırı bulunmaktadır. Ancak,

- 54 2577 sayılı İYUK Madde 46; “Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar; başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştayda, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir: a) Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları. b) Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar. c) Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları. d) Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları. e) Müsterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları. f) İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar. g) Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununun uygulanmasından doğan davalar. h) Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar. i) Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veya kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar. j) Liman, kruvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar. k) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar. l) 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar. m) 3/7/2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar. n) Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektöre ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar.” Şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Anayasa madde 90 gereğince temel hak ve özgürlükler yönünden iç hukuk düzenlemelerini üzerinde olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Ek-7 No'lu protokolünün ikinci maddesinde, münhasıran ceza yargılaması için tek dereceli yargılamanın kabul edilmediği de göz önünde bulundurulmalıdır.⁵⁵ Buna göre 5.000 TL'nin altındaki vergi davalarında, mükelleflerin iptal isteminin red olunması neticesinde yasa yolları kalmayacağından dava eden mükellefler Anayasa madde 148⁵⁶ gereğince doğrudan bireysel başvuru yolunu seçebilmelidirler.

Diğer taraftan Anayasa Mahkemesinin 23.07.2009 gün ve 2006/65 E.,2009/114 K. sayılı kararında da vurgulandığı üzere, hak arama özgürlüğü, Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenmiş ve maddede hak arama hürriyeti için herhangi bir sınırlama nedeni öngörülmemiştir.⁵⁷

55 Görkem PEHLİVAN; a.g.m., s.172.

56 **Madde 148;** “Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler. Ancak, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim ve savaş hallerinde çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz. Kanunların şekil bakımından denetlenmesi, son oylamanın, öngörülen çoğunlukla yapılıp yapılmadığı; Anayasa değişikliklerinde ise, teklif ve oylama çoğunluğuna ve ivedilikle görüşülemeyeceği şartına uyulup uyulmadığı hususları ile sınırlıdır. Şekil bakımından denetleme, Cumhurbaşkanınca veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biri tarafından istenebilir. Kanunun yayımlandığı tarihten itibaren on gün geçtikten sonra, şekil bozukluğuna dayalı iptal davası açılmaz; def'i yoluyla da ileri sürülemez. Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır. Bireysel başvuruda, kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz. Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir. Anayasa Mahkemesi Cumhurbaşkanını, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanını, Bakanlar Kurulu üyelerini, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Başkan ve üyelerini, Başsavcılarını, Cumhuriyet Başsavcivekilini, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu ve Sayıştay Başkan ve üyelerini görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divan sıfatıyla yargılar. Genelkurmay Başkanı, Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanları ile Jandarma Genel Komutanı da görevleriyle ilgili suçlardan dolayı Yüce Divanda yargılanırlar. Yüce Divanda, savcılık görevini Cumhuriyet Başsavcısı veya Cumhuriyet Başsavcivekili yapar. Yüce Divan kararlarına karşı yeniden inceleme başvurusu yapılabilir. Genel Kurulun yeniden inceleme sonucunda verdiği kararlar kesindir. Anayasa Mahkemesi, Anayasa ile verilen diğer görevleri de yerine getirir.”

57 <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/10/20091007-24.htm> (Çevrimiçi) (02.04.2015)

Buna ilaveten Adalet-Yargı hizmeti kimsenin dışlanamayacağı şia- rıyla bir tam kamusal mal olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu mal ve hizmetin tüketiminden herkesin⁵⁸ yargının her safhasında hak arama hürri- yeti kapsamında faydalanacağı da aşıkardır. Ancak mevcut düzenleme ile “Herkes” in tam kamusal mal ve hizmetlerden biri olan yargı hizmetinden parasal sınıra bağılı kalınarak yararlanamayacağı hükmedilmektedir. Bu durum tam kamusal malların mahrum bırakılamaz ilkesini zedelemek- tir. Söz konusu uygulama hak arayışını belli bir parasal sınıra bağlayarak ikilik yaratacak ve adalet/yargı anlayışını fiyatlandırarak adil devlet anla- yışını yok sayacaktır.

Sonuç

6545 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Ya- pılmasına Dair Kanun 28.06.2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımla- narak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun vergi yargılamasında bazı değişiklikler yapmıştır. Söz konusu değişiklikler kanun yollarının ne şe- kilde kullanılacağı yönünde hükümler içermektedir. Buna göre vergi da- vaları, konusunu teşkil eden idari işlemin parasal tutarına bağılı olarak bir ila üç dereceli bir vergi yargısı sisteminde görülecektir. Vergi davasına

58 Anayasanın 73’üncü maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politika- sının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur; değış- tirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaftık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar için- de değışiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” yer alan “Herkes” kavramı, ana- yasal vergilendirme ilkelerinden genellik ilkesini kast eder. Fıkırdaki belirtilen “herkes” kav- ramı ile sadece ülkede yaşayanlar değıl ödeme gücüne sahip olan yurttaş ya da yabancılar ile vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayla ya da kanuni durumla doğrudan ilişki içinde bulunanlar anlaşılmaktadır. Herkesin vergi mükellefi olması esası benimsenirken bu düzen- leme ile istisnasız herkesin vergi mükellefi olması gerektiğı gibi yanlış bir sonuca varmamak gerekir. Çünkü maddede ki “herkes” ibaresi ile kast edilen, vergi ödeme gücü bulunan ve vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olayla ve hukuksal durumla ilişki kuranlardır. (Gülşen GÜNEŞ; Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Ekim 2011, s.113. & Yılmaz ALİEFENDİOĞLU; Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politi- kası, Danıştay Dergisi, Sayı.50, Yıl 1983, s.61.&Murat BATI; Kamu Gelirlerinin Anayasal Dayanağı, Yaklaşım, Sayı 243, Mart 2013, s.466.

konu bedel 5.000 TL'nin altında ise vergi mahkemesinin vereceği karar kesin olmaktadır. Ancak 5.000 TL ve üstünde ise iki dereceli yargılama esası geçerli olacak ve İstinaf Mahkemesinde yargılanacaktır. Şayet İstinaf Mahkemesinin vereceği karar aleyhte ve 100.000 TL'den az ise İstinaf Mahkemesinin vereceği karar kesin olmaktadır. Ancak aleyhte verilen karar 100.000 TL ve üstünde ise Danıştay'da temyize götürülebilecektir. Söz konusu uygulama, Anayasanın 36'ncı maddesine aykırı olmakta ve tam kamusal mal ve hizmetin mahrum bırakılamaz unsurunu zedelemektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999
- AKINCI, Müslüm; **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayınevi, İstanbul 1999.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; **Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası**, Danıştay Dergisi, Sayı.50, Yıl 1983
- ARSLANER, Hakan & ŞEKERCİ, Demet; **Türkiye'de Adalet Hizmetlerinin Niteliği ve Bu Hizmetlerin Bütçe Üzerindeki Yükü**, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1
- ANSAY, Sabri Şakir; **Hukuk Bilimine Başlangıç**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yedinci Baskı, Ankara, 1998.
- BATI, Murat; **Kamu Gelirlerinin Anayasal Dayanağı**, Yaklaşım, Sayı 243, Mart 2013
- BATI, Murat; **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümüne İlişkin Genel Bir Bakış**, Yaklaşım, Sayı 245, Mayıs 2013
- BİLGE, Necip; **Hukuk Başlangıcı**, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007
- ÇEÇEN, Anıl; **İnsan Hakları**, Savaş Yayınları, Ankara 2000.
- ÇINAR, Ali Rıza; **İstinaf**, Fasikül Aylık Hukuk Dergisi, Yıl:2, Sayı:8, Ankara, Temmuz 2010

- DEVELLİOĞLU, Ferit; **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, Aydın Kitabevi, 24. Baskı, Ankara, 2007
- DURAL, Mustafa & SARI, Suat; **Türk Özel Hukuku, Cilt I, Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004
- GÜNEŞ, Gülsen; **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık A.Ş., İstanbul, Ekim 2011
- GÜRİZ, Adnan, **Hukuk Felsefesi**, Üçüncü Baskı, Siyasal Yayınları, Ankara, 1992
- KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku- Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, 19. Baskı, Ankara, 2012.
- KÖKÜSARI, İsmail; **Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XV, Y. 2011
- MUMCU, Ahmet & KÜZECİ, Elif; **İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri**, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.
- MUSGRAVE, Richard A; **Kamu Maliyesi Teorisi- Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme**, Çev: Yaşar Metihbay, Orhan Şener, 1.Kitap: Kamu Harcamalarının Ekonomik Analizi ve Siyasal Karar Alma Mekanizmasında Etkinlik, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2004
- NADAROĞLU, Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınevi, 11. Baskı, İstanbul, 2000
- NOMER, Haluk N.; **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 5.Bası, İstanbul, 2007
- OĞUZMAN, Kemal & BARLAS, Nami; **Medeni Hukuk**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010
- OĞUZMAN, Kemal; **Medeni Hukuk Dersleri**, 7. baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1994
- OKTAR, Salim Ateş; **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 7. Baskı, İstanbul, 2011.

ÖKÇESİZ, Hayrettin, Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri, 1. Baskı, Alkım Yayınları, İstanbul, 1997

ÖZCAN, Tevfik; **Hukuk Sosyolojisine Giriş**, Üçüncü Baskı, Kavim Yayıncılık, İstanbul, 2007

ÖZTAN, Bilge; **Medeni Hukuk'un Temel Kavramları**, 36.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012

PARLATIR, İsmail; **Osmanlı Türkçesi Sözlüğü**, Yargı Yayınevi, Ankara, 2006.

PEHLİVAN, Osman; **Kamu Maliyesi**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2011

PEHLİVAN, Görkem; **Beşinci Yargı Paketinde Yer Alan Yasal Düzenlemelerin Vergi Yargılamasına Etkileri**, Vergi Dünyası, Sayı 396, Ağustos 2014

SAMUELSON, P.A; **The Pure Theory of Public Expenditure**, in: Review of Economics and Statistics, 36, 1954

SENCER, Muzaffer; **Hak ve Özgürlük Kavramı**, İnsan Hakları Yıllığı, Cilt:14, 1992

Türk Dil Kurumu; **Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu Yayınları, Onuncu Baskı, Ankara, 2005

TÜRK, İsmail; **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

YENİSEY, Feridun; **Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979

YÜCEL, Yonca F.; **Hak ve Menfaatler Üzerine Bir İnceleme**; Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Ankara, 2010,

<http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/istinafmahkemeleri.pdf>

M.Emin EMİNİ; **Hak Kavramı**; Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi (http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/M.EM%C4%B0N%20EM%C4%B0N%C4%B0/203216.pdf)