T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ ÇERÇEVESİNDE TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA ADİL YARGILANMA HAKKI

Emine Sevcan Uçan

Danışman

Prof. Dr. Yusuf Karakoç

İZMİR-2013

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2011801483

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Adı ve Soyadı : Emine Sevcan UÇAN

Tez Başlığı : Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı.

Savunma Tarihi : 09.09.2013

Danışmanı : Prof.Dr.Yusuf KARAKOÇ

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı	Üniversitesi	İmza
Prof.Dr.Yusuf KARAKOÇ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	.....
Prof.Dr.Oğuz SANCAKDAR	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	.....
Doç.Dr.Mine AKKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	.....

Oybirliği (X)
Oy Çokluğu ( )

Emine Sevcan UÇAN tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "**Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı.** " başlıklı Tezi(X) / Projesi( ) kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "**Avrupa İnsan Hakları Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı**" adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

09/09/2013

Emine Sevcan Uçan

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde

Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı

Emine Sevcan Uçan

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Kamu Hukuku Programı

Rusya'dan sonra sözleşme ihlali dolayısıyla aleyhinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne en çok başvurulan ülke Türkiye'dir ve mahkûmiyet kararlarının çoğu adil yargılanma hakkını düzenleyen 6'ncı maddenin ihlalinden kaynaklanmaktadır.

Adil yargılanma hakkı, birçok uluslararası sözleşme ve ulusal hukuk kuralları ile garanti altına alınmış, temel bir insan hakkıdır. Bu doğrultuda çalışmanın amacı, Türk Vergi Yargılaması hukukunun Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirilmesi ve daha adil bir yargılama için gerekli çözüm önerilerinin sunulmasıdır.

Tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde adil yargılanma hakkına ilişkin genel bir bilgi verilmekte ve hakkın vergi yargılaması hukukunda uygulanabilirliği tartışılmaktadır. İkinci bölümde kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından makul sürede yargılanma hakkı, son bölümde ise hakkaniyete uygun yargılanma hakkı incelenmektedir.

Anahtar kelimeler: Vergi, İnsan Hakları, Vergi Yargılaması Hukuku, İdari Yargı, Adil Yargılanma Hakkı, Yargı Yolu, Uzlaşma, Tahsil İşlemleri

ABSTRACT

Master's Thesis

Within the Framework of Europen Convention on Human Rights

Right to A Fair Trial at Turkish Tax Jurisdiction Law

Emine Sevcan Uçan

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Law

Public Law Program

After Russia, Turkey is the second country against whom has been applied most the European Court of Human Rights with regard to breach of convention and the most of the sentences are due to the article 6 that is about right to a fair trial.

Right to a fair trial is a fundamental human right guaranted by many international conventions and national rules of law. In this regard, the purpose of this work is to evaluate the Turkish Tax Jurisdiction within the framework of right to a fair trial which is regulated under European Convention on Human Rights and to present a proposal of solution for a more fair tiral.

The thesis consists of three chapters. In the first chapter, a general information has been given about right to a fair trial, and its applicability at tax jurisdiction has been discussed. In the second chapter, the right to a trial by an independent and impartial tribunal established by law within reasonable period of time has been examined; and in the last chapter fair hearing has been discussed.

Keywords: Tax, Human Rights, Tax Jurisdiction Law, Administrative Jurisdiction, Legal Action, Reconciliation, Collection Transactions.

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ ÇERÇEVESİNDE TÜRK VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA ADİL YARGILANMA HAKKI

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI ii
YEMİN METNİ iii
ÖZET iv
ABSTRACT v
İÇİNDEKİLER vi
KISALTMALAR vii

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK ADİL YARGILANMA HAKKI VE VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA UYGULANABİLİRLİĞİ

I. GENEL ÇERÇEVE 3
II. ADİL YARGILANMA HAKKI VE UNSURLARI 8
A. Adil Yargılanma Hakkı Kavramı 8
B.Adil Yargılanma Hakkının Uluslararası Hukuki Metinlerde Yer Alması 10
C. Adil Yargılanma Hakkının Türk Hukuk Sistemince Benimsenmesi 13
1. Genel Olarak 13
2. Cumhuriyet Öncesi Dönem 14
3. Cumhuriyet Sonrası Dönem 15
a. Genel Olarak 15
b. 1982 Anayasası Öncesi 16
c. 1982 Anayasası Dönemi 17
Ç. Adil Yargılanma Hakkının Unsurları 20

1. Genel Olarak 20
2. Mahkemeye Başvurma Hakkı 21
3. Kanunla Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Mahkemede Yargılanma Hakkı 22
4. Makul Sürede Yargılanma Hakkı 24
5. Aleni Yargılanma Hakkı 25
6. Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı 26
III. ADİL YARGILANMA HAKKININ VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA UYGULANABİLİRLİĞİ 27
A. Genel Açıklama 27
B. Vergi Aslına İlişkin Davalarda Adil Yargılanma Hakkının Uygulanması 28
1. Genel Olarak 28
2. Medeni Hak ve Yükümlülük Kavramı 29
3. Vergi Aslının Medeni Hak ve Yükümlülük Kavramı Açısından Değerlendirilmesi 32
C. Vergi Cezalarına İlişkin Davalarda Adil Yargılanma Hakkı 35
1. Genel Olarak 35
2. Suç İsnadı Kavramı ve Engel Kriterleri 37
3. Vergi Kabahati ve Cezası Kavramının Suç İsnadı Kavramı Açısından Değerlendirilmesi 39
a. Genel Olarak 39
b. Vergi Kabahatleri ve Bunlara Uygulanan Cezaların Hukukî Niteliği 41
c. Vergi Kabahatlerinin Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi 42

İKİNCİ BÖLÜM

KANUNÎ, BAĞIMSIZ VE TARAFSIZ BİR VERGİ MAHKEMESİ TARAFINDAN MAKUL SÜREDE YARGILANMA HAKKI

I. GENEL ÇERÇEVE 48
II. MAHKEMEYE BAŞVURMA HAKKI 49
A. Genel Açıklama 49
B. Vergi Mahkemelerine Başvurma Hakkı 52
1. Genel Olarak 52
2. Mahkemeye Başvurma Hakkını Kullanabilecek Kişiler 55
3. Mahkemeye Başvurma Hakkının Kullanımı 58
a. Yargılama Giderleri 58
(1). Genel Olarak 58
(2). Yargı Harçları 59
(3). Diğer Yargılama Giderleri 63
(4). Adli Yardım 65
b. Mahkemeye Başvuru Süresi 68
4. Vergi Mahkemelerine Başvurma Hakkı Özelinde Önem Arz Eden Bazı Durumlar 72
a. Genel Olarak 72
b. Haksız Çıkma Tazminatı 73
c. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilememesi 77
ç. Vergi Affı Niteliğindeki Kanunlarda Yer Alan Dava Yoluna Gitmeme Şartı 80
III. KANUNİ, BAĞIMSIZ VE TARAFSIZ MAHKEMEDE YARGILANMA HAKKI 83
A. Genel Açıklama 83
B. Vergi Mahkemelerinin Kanunîliği 83
C. Vergi Mahkemelerinin Bağımsızlığı 85

D. Vergi Mahkemelerinin Tarafsızlığı 87
1. Genel Olarak 87
2. Vergi Yargılaması Hukukunda Mahkemelerin Tarafsızlığı 90
IV. MAKUL SÜREDE YARGILANMA HAKKI 91
A. Genel Açıklama 91
B. Makul Sürenin Belirlenmesi 92
C. Vergi Yargılaması Hukukunda Makul Sürede Yargılama Hakkı 94

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA HAKKANİYETE UYGUN YARGILANMA HAKKI

I. GENEL ÇERÇEVE 96
II. SİLAHLARIN EŞİTLİĞİ VE ÇELİŞMELİ YARGILAMA İLKELERİ 97
A. Genel Açıklama 97
B. Vergi Mahkemelerinde Silahların Eşitliği İlkesi 98
1. Genel Olarak 98
2. Delillerin Sunulması Konusundaki Eşitlik 100
3. Davanın Tarafları Arasında Usuli Eşitlik 101
C. Vergi Mahkemelerinde Çelişmeli Yargılama İlkesi 103
1. Genel Olarak 103
2. Dava Dosyasındaki Belgelerden Haberdar Olma Hakkı 103
3. Karşı Görüş Bildirme Hakkı 104
III. HUKUKİ DİNLENİLME HAKKI 106
A. Genel Açıklama 106
B. Aleni Yargılanma Hakkı 107
1. Genel Olarak 107
2. Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşmasız Yargılama 109
C. İsbat Hakkı 111
1. Genel Olarak 111

2. Vergi Yargılaması Hukukunda Özellik Arz Eden Deliller 112
a. Genel Olarak 112
b. Yemin 113
c. Tanık 113
3. İsbat ve İsbat Yükü 115
a. Genel Olarak 115
b. Vergi Hukukunda İsbat ve İsbat Yükü 116
IV. GEREKÇELİ KARAR 118
V. AVUKATLA TEMSİL HAKKI 120
A. Genel Açıklama 120
B. Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatla Temsil 121
VI. VERGİ CEZA DAVALARINA ÖZGÜ GÜVENCELER 122
A. Genel Açıklama 122
B. Masumiyet Karinesi 124
1. Genel Olarak 124
2. Vergi Yargılaması Hukukunda Masumiyet Karinesi 125
C. Suç Konusundan Haberdar Edilme ve Savunma İçin Gerekli Koşullara Sahip Olma Hakkı 127
Ç. Susma ve Kendini Suçlamama Hakkı 129
1. Genel Olarak 129
2. Vergi Yargılaması Hukukunda Susma Hakkı 131
D. Tercümandan Yararlanma Hakkı 135

SONUÇ 138
KAYNAKÇA 145

KISALTMALAR

AATUHK.	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Any.	Anayasa
Any. M.	Anayasa Mahkemesi
AÜHFY.	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını
Bkz.	Bakınız
D.	Daire
Dş.Der.	Danıştay Dergisi
Dş. D.	Danıştay Dairesi
Dş.	Danıştay
Dş.VDDK.	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	Esas
HMK.	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İİK.	İcra ve İflas Kanunu
K.	Karar
KK.	Kabahatler Kanunu
m.	madde
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa
TBBD	Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TCK	Türk Ceza Kanunu
VUK.	Vergi Usul Kanunu
YCGK	Yargıtay Ceza Genel Kurulu
Y. HD.	Yargıtay Hukuk Dairesi
YHGK	Yargıtay Hukuk Genel Kurulu

GİRİŞ

İnsan hakları, tarihin her döneminde üzerinde konuşulmuş, insanlık tarihince yaşanılmış deneyimlerin bir ürünü olarak ortaya çıkan ve neredeyse insanlık tarihi kadar eski bir konudur. Bireylerin bir devlet otoritesi altına girme isteği ise, insan haklarını hem olumlu hem de olumsuz yönde etkileyen bir olgudur. Devlet otoritesi altına girmek, bireyi kendi hakları için sürekli bilfiil mücadele etmekten kurtarmış, bir takım insan haklarının korunması görevini devlete yüklemiştir. Devlet de varlığını devam ettirmek veya toplumsal barışı, kamu düzenini sağlamak amacıyla bireyin bazı haklarına müdahale etmiş, onları belirli ölçüde kısıtlamıştır. Bu kısıtlamaların kişiden kişiye farklılık göstermesi yani devlet tarafından bireyler arasında ekonomik seviye, din, dil, ırk gibi sınıfsal ayrımların yapılması; insan haklarının yüksek sesle dile getirilmesi, bireylerin zaten doğuştan sahip olduğuna inandığı bu haklar için mücadele etmesi sonucunu doğurmuştur.

Hukuk devleti, yetkilerini hukuk kuralları ile sınırlandırmış, eşitlik ilkesine dayanan, idarenin bütün işlemlerinin denetime tabi tutulduğu, insan haklarına saygılı bir devlet modelidir. Bu devlet modelinde, devlet tarafından kişi hak ve özgürlüklerine bir takım müdahaleler olsa da bu müdahalelerin sınırı da hukuk kuralları ile çizilmiştir. Hukuk devletlerinde, devlet tarafından bireyin mülkiyet hakkına yapılan bir müdahale niteliği taşıyan vergilendirme işleminin sınırını da kanunlar başta olmak üzere hukuk kuralları belirler. Vergilendirme işlemiyle kişinin malvarlığından bir miktar nakit kamu hizmetlerinin karşılığı olarak devletin hazinesine geçmektedir. Bu sırada birey daha az vergi ödemenin veya hiç ödememenin yollarını aramaktayken vergi dairesi yetkilileri daha çok vergi tahsil etmek için uğraşmakta olduğundan vergilendirme işlemlerinin bazıları taraflar arasında anlaşmazlık konusu haline gelmektedir. Bu anlaşmazlıklar idari makamlara başvurmak suretiyle çözülebildiği gibi birçoğu uyuşmazlık haline getirilerek vergi yargısı önüne gitmektedir.

Her yargı dalında olduğu gibi vergi yargılamasının da adil yargılanma hakkına uygun bir süreç olması, adil yargılanmanın gerekleri kabul edilen unsurlara uygun olması gerekmektedir. Türk vergi yargılamasında bazı vergi mahkemesi hâkimlerinin hâkimlik mesleğinin gerektirdiği tarafsızlığı göz ardı ederek, devlet memuru yaklaşımıyla devlet bütçesini koruma içgüdüsüyle hareket ettiğine ve bazı kanunî düzenlemelerin de adil yargılanma hakkına açıkça aykırılık teşkil ettiğine rastlanılmaktadır. Çalışmamızın konusunu; vergilendirme işlemlerinin haksız ve hukuka aykırı olduğunu düşünen yükümlünün, vergi yargısına başvurması sonucu yapılacak yargılamanın bir insan hakkı olan adil yargılanma hakkına uygunluğu oluşturmaktadır.

Çalışmayla amaçlanan; uygulamada ve mevzuatta vergi yargılaması hukukuna ilişkin, adil yargılanma hakkına aykırı olduğu düşünülen hususların irdelenmesi, bu konuda çözüm önerileri sunulmasıdır. Çalışma yapılırken Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin sistematiğine bağlı kalmaya çalışılmakla birlikte, konu bütünlüğü sağlamak amacıyla bazı bölümlerde bu sistematiğin dışına çıkılacaktır. Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer almakla birlikte Türk vergi yargısı için sorun teşkil ettiği düşünülmeyen veya uygulama alanı bulmayan adil yargılanma hakkının bazı unsurlarına yer verilmeyecek ya da kısaca değinilecektir.

Çalışma üç bölümden oluşacaktır. İlk bölümünde, adil yargılanma hakkı kavramı ve unsurları hakkında genel bilgilendirme ve daha sonra adil yargılanma hakkının vergi yargılaması hukukunda uygulanabilirliği sorunu üzerinde durulacaktır. İkinci bölümünde kanunî, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından makul sürede yargılanma hakkına; son bölümde ise hakkaniyete uygun yargılanma hakkına yer verilecek olan çalışma, konu ile ilgili genel değerlendirme ve önerilerin yer aldığı sonuç kısmı ile tamamlanacaktır. Çalışma yapılırken doktrindeki görüşlerin yanı sıra, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarından yararlanılacak, yerel mahkeme içtihatlarının ve mevzuatın Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadına uygunluğu tartışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM
GENEL OLARAK ADİL YARGILANMA HAKKI VE VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA UYGULANABİLİRLİĞİ

I. GENEL ÇERÇEVE

Adil yargılanma hakkı, bireylerin bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, uyuşmazlığın tarafları arasında bir fark gözetilmeksizin, hakkaniyete uygun olarak, aleni bir biçimde yargılanmasını güvence altına alan temel ve evrensel bir haktır[1]. İnsan haklarının korunması, hak arayan kişinin adil yargılanmanın koşullarına uygun yargılamaya tabi tutulmasıyla mümkün olacağından, hak tüm insan haklarının korunması amacına hizmet etmektedir[2].

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesinde adil yargılanma hakkı şu şekilde düzenlenmiştir:

> *"1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir*.

---

[1] Sibel İnceoğlu, Avrupa **İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013, ss. 4-7; Billur Yaltı Soydan, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002, (Uygulanabilirlik), ss. 87-88; Ezgi Kızılkaya, "Adil Yargılanma Hakkı Işığında Gizli (Ulaşılamayan, Anonim) Tanık", **Terazi Hukuk Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 30, Şubat 2009, s. 55. Türkiye'nin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi adil yargılanma hakkını tanımlarken "adalet" kavramının karşılığı olan "justice" kelimesinden yola çıkmak yerine, Türkçe anlamı "hakkaniyet" olan "fairness" kelimesinden yola çıkmıştır. Fakat sözleşmenin resmi çevirisinde kullanılan "hakkaniyete uygun yargılama" tabiri 6'ncı maddede yer alan pek çok hak ve ilkeden sadece birisi olma özelliği taşımaktadır (İnceoğlu, Adil Yargılanma, ss. 4-7).

[2] Çoğu dava makul sürede yargılanma hakkının ihlaline ilişkin olmakla birlikte hem Türkiye'nin hem de genel olarak diğer devletlerin en çok ihlal ettikleri hak adil yargılanma hakkıdır (Durmuş Tezcan, Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar ve Murat Önok, **İnsan Hakları El Kitabı**, 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, ss. 215-216).

2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak"

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi bağlamında adil yargılanma hakkına ilişkin bazı haklar sadece 6'ncı madde ile değil, 7 No'lu Protokolün 2,3 ve 4. maddeleri ile de güvence altına alınmıştır[3].

Görüldüğü üzere madde metni, adil yargılanma hakkının tanımını yapmamakla birlikte unsurlarını haklar bütünü şeklinde açıkça düzenlemiştir[4].

---

[3] Madde 2 - Cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı
1 Bir mahkeme tarafından cezai bir suçtan mahkûm edilen her kişi, mahkûmiyet ya da ceza hükmünü daha yüksek bir mahkemeye yeniden inceletme hakkını haiz olacaktır. Bu hakkın kullanılması, kullanılabilme gerekçeleri de dahil olmak üzere, yasayla düzenlenir.
2 Bu hakkın kullanılması, yasada düzenlenmiş haliyle az önemli suçlar bakımından, ya da ilgilinin birinci derece mahkemesi olarak en yüksek mahkemede yargılandığı veya beraatını müteakip bunun temyiz edilmesi üzerine verilen mahkûmiyet hallerinde istisnaya tabi tutulabilir.
Madde 3 - Adli hata halinde tazminat hakkı
Bir kişinin, kesin bir kararla cezai bir suçtan mahkûm edilmesi ve sonradan yeni veya yakın zamanda keşfedilmiş bir delilin kesinlikle yanlış bir adalet uygulaması olduğunu göstermesi veya kişinin affedilmesi nedeniyle cezai kararın iptal edilmesi halinde, bilinmeyen delilin açıklanmamış olmasının tamamen veya kısmen o kişiye atfedildiğinin ispatlandığı haller dışında, böyle bir mahkûmiyet sonucunda cezaya maruz kalan kişi ilgili devletin yasası ve uygulamasına göre tazmin edilecektir.
Madde 4 - Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı
1 Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez.
2 Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.
Sözleşmenin 15'inci maddesi çerçevesinde bu madde ile öngörülen yükümlülüklere aykırı hiçbir tedbir alınamaz.

[4] Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, (Yükümlünün Hakları), s. 80; Mehmet Cengiz Uzun, "Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 235, 2008, s.

Düzenlemenin birinci fıkrası genel hükümleri, ikinci fıkrası masumiyet karinesini üçüncü fıkrası ise sanığın sahip olduğu hakları düzenlemiştir. Sanığın sahip olduğu haklar ifade edilirken "en azından" ifadesinin kullanılmış olması, bu hakların sınırlı olmadığını göstermektedir[5]. Nitekim Mahkeme, Delcourt/ Belçika kararında bu durumu "*Demokratik bir toplumda adil bir adalet iradesi hakkı, sözleşme kapsamında o denli öneme sahiptir ki; 6'ncı maddenin sınırlayıcı yoruma tabi tutulması maddenin amaç ve hedefine uygun düşmez*" şeklinde ifade etmiştir[6].

Hak arama özgürlüğünün uygulamaya yönelik uzantısı olan adil yargılanma hakkı, esasen adaletin dağıtımı ile değil adaletin adil dağıtımı ile ilgilidir. Burada önemli olan adil bir kararın verilip verilmediği değil, yargılama süreci boyunca adil kararın verilmesi için gerekli olan koşulların var olup olmadığıdır[7].

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde koruma altına alınan adil yargılanma hakkı, yalnızca muhakeme hukukunun önemli bir parçası olmakla kalmayıp, aynı zamanda hukuk devleti anlayışının ayrılmaz bir parçası ve anayasal düzenin temel bir değeri olarak kabul edilmiştir. Bu anlayışın temelinde; temel hak ve özgürlüklerin sağlanması kadar, bu hakların korunmasını isteme hakkının da güvence altına alınması gerektiği anlayışı yatmaktadır.

Şüphesiz ki bir devlet, kendisini hukuk devleti olarak adlandırıyor ise egemenlik haklarını da hukuk devletinin ilkeleriyle sınırlandırmak zorundadır. Hukuk devleti, "hukuk kurallarıyla sınırlanmış devlet" anlamına gelmekte, hukukî ilkeler devletin hem temelini ve meşruluk kaynağını, hem de sınırını oluşturmaktadır. Hukuk devletinde devletin bütün organlarının eylem ve işlemleri hukuk kuralları

198; Hüseyin Turan, "Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ndeki Yeri ve Önemi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, 2009, s. 216.

5 Şeref Gözübüyük ve Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, ss. 267, 299; Yaltı Soydan, Uygulanabilirlik, s. 88; Hakan Üzeltürk, "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point No Point", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 250, Haziran 2002, s. 145.

6 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Delcourt- Belçika kararı, Başvuru No. 2689/65, 17 Ocak 1970, (http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57467), (24.09.2012).

7 Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 218; Özbudun, s. 123; Kemal Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş**, 18. Baskıdan Ek Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2012, s. 209; Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, 12. Baskı, (Beta Yayınları), İstanbul 2012, s. 105; İbrahim Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri**, 8. Baskı, Legal Yayınları, İstanbul, 2012, s. 20; Muhammet Özekes, Oyun Teorisi – Hukuk Uygulaması ve Adil Yargılanma Hakkı", **İstanbul Barosu Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi, Hukuka Felsefik ve Sosyolojik Bakışlar- II**, İstanbul, 2005, (Adil Yargılanma Hakkı), s. 82; Yaltı Soydan, Uygulanabilirlik, s. 87; Yahya Zabunoğlu, "Adil Yargılama Hakkı ve İdari Yargı", **Yargı Reformu 2000 Sempozyumu**, İzmir Barosu, İzmir 2000, s. 316.

çerçevesinde yürütülür[8]. Böylece devlet organlarının her türlü faaliyetlerinin hukuk normlarına uygunluğunun sağlanması, yani hukukun devletin bütün faaliyetlerine tamamen egemen kılınması, devletin her türlü keyfiliğinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır[9]. Bu ilkelerden bir tanesi de idarenin işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tabi olmasıdır.

Çalışmamızın konusunu vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetiminde etkili olan vergi yargılaması sürecinin adil yargılanma ilkesine uygunluğu oluşturmaktadır[10]. Vergi ve benzeri alacaklar, kamu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kişilerden zora dayanarak alınan değerlerdir[11]. Vergi idaresi vergilendirme işlemlerini yerine getirirken, vergi ödevlisinin mamelekinden bir

---

[8] Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletlerinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-4, Cilt: 37, Ankara, 1980, (Sosyal Devlet), s. 137; Kaboğlu, s. 20; Gözler, s. 209; Yusuf Karakoç, "Hukuklaşamayan Bir Alan: Vergi Mevzuatı – Vergi Hukuku", **Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar – II" Sempozyumu, 7-11 Eylül 2004 İstanbul, Bildiriler/4, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi**, Sayı: 14, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 2005, (Hukuklaşmayan Alan), s. 137; Muhammet Özekes, **İcra Hukukuna Temel Haklar ve İlkeler**, Adalet Yayınları, Ankara, 2009, (Temel Haklar), s. 121; Burcu Demirbaş, "Vergi Ceza Hukuku'nun Anayasal Temelleri", **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Cilt: II, 2009, (Anayasal Temel), s. 956; Esra Atalay, "Yargısal Temel Haklar", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, İzmir 1997, (Atalay, E.), s. 444.

[9] Özbudun, s. 124-125; Adnan Küçük, **Hukuk Devleti Kavramı ve Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti, Hukuk Devleti Hukukî Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Adres Yayınları, Ankara, 2008, s. 352; Güneş, s. 104; Gürsel Özkan, "Anayasa Mahkemesine Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 1, Nisan 2010, s. 81.

[10] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne giden vergisel uyuşmazlıklar çok fazla olmamakla birlikte, var olan davaların büyük bir çoğunluğunu İtalya, İngiltere ve Norveç'e karşı açılan davalar oluşturmaktadır. Henüz, Türkiye aleyhine açılmış vergi hukukundan kaynaklanan bir uyuşmazlığa dayanan dava bulunmamaktadır (Selçuk Buyrukluoğlu ve İrem Erasa, "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 375, Kasım 2012, s. 17).

[11] Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 4; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s. 2; Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 119; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, (Genel Vergi), ss. 66-67; Karakoç, Hukuklaşmayan, s. 136; Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 119; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 5. Bası, Beta Yayınları, İstanbul 2009, (Vergi Hukuku), s. 4; Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Türkmen Yayınevi, İstanbul, 2013, s. 1; Kamil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2010, s. 96; Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2011, s. 116; Bilici ve Bilici, s. 148; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 31. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 31; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Türk Vergi Yargısı**, Celepler Matbaa, Afyon, 2013, s. 3; Yusuf Usta, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, ss. 3-5.

miktar nakit devlet hazinesine geçtiğinden[12] taraflar arasında anlaşmazlık çıkması çok doğaldır. Çünkü devlet yüklendiği kamu hizmeti verme görevini yerine getirmek için kişilerin kasasına el uzatmakta, kişiler ise daha az vergi ödemenin ve hatta ödememenin yollarını aramaktadır[13].

Aleyhine işlem yapılan vergi yükümlüsü için iki temel yol bulunmaktadır. Bunlardan biri anlaşmazlığın idari yollarla, yani barışçıl yöntemlerle ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde itiraz ve şikâyet yoluna başvurarak çözümlenmesi; ikincisi yükümlünün yargı yoluna başvurarak anlaşmazlığı uyuşmazlık haline getirmesidir[14].

Aleyhine işlem yapan karşı tarafın daha güçlü konumdaki idare olması sebebiyle vergi ödevlisinin kapıldığı mağduriyet ve çaresizlik hissi ancak kendi hakkını koruyacak, adaletli bir karar verecek devlet mahkemelerin olduğu inancıyla yok edilebilir. Adaletli bir karar verilmesinin yolu ise adil bir yargılanmadan geçer[15]. Adil yargılanma hakkı, hukukun üstünlüğünü muhafaza eder[16] ve bu nedenle adil yargılanma hakkının her yargılama alanında olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da uygulanması gerekliliği hukuk devletleri için vazgeçilmez bir zorunluluktur.

Çalışmamızın ilk bölümünü olan bu bölümde, konunun anlaşılmasında kolaylık arz etmesi açısından adil yargılanma hakkının anlamı, Türk hukuk

---

[12] Vergilendirme ile vergi ödevlisinin mamelekinden bir miktar nakdi devlete vermek zorunluluğunda bulunması vergilendirmenin mülkiyet hakkının istisnası olduğu görüşünü ortaya çıkarmıştır. Buna göre kural bireyim mallarını barışçıl şekilde kullanması iken devletin barışçıl kullanım hakkına müdahalesi kamu yararı adına vergilendirme ile ortaya çıkmaktadır (Yaltı Soydan, Müdahalenin Sınırı, s. 103).

[13] Karakoç, Hukuklaşmayan, s. 139; Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 8.

[14] Öncel ve diğerleri, ss. 169-170; Karakoç, Genel Vergi, s. 700; Yusuf Karakoç, **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, (Çözüm Yolları), ss. 127-128; Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 13. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 62; Adnan Gerçek, "Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye'de Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 209, Şubat 2006, s. 129.

[15] Durmuş Tezcan, Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, s. 303.

[16] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 266; Feyyaz Gölcüklü, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Adil Yargılama", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 44, Ocak-Haziran 1994, s. 200; Yaltı Soydan, Uygulanabilirlik, s. 87; Uzun, s. 188. Adil yargılanma hakkının getireceği güvenceler hukuk devletinin yapıcı unsurlarındandır (Meltem Caniklioğlu, Hukuk Devletlerinde Siyasi İktidar ve Yargının Karşılıklı Konumu- İlişkileri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2008, s. 18).

sistemindeki yeri ve önemi ile kısaca unsurlarına değinilmekte daha sonra hakkın vergi yargılaması hukukunda uygulanabilirliği sorunu üzerinde durulmaktadır.

II. ADİL YARGILANMA HAKKI VE UNSURLARI

A. Adil Yargılanma Hakkı Kavramı

Bir insan hakkı olan "adil yargılanma hakkı" kavramını ifade ederken öncelikle "hak" kavramının anlamı üzerinde durmak gerekmektedir. Hak ile hukuk kavramları arasında çok yakın bir ilişki bulunan iki kavramdır. Esasen hukuk kelimesi kökeni itibariyle haklar kelimesini ifade etmekle birlikte, hak elde etmek hukukun varlık amacıdır[17]. Doğal hukuk teorisine göre insan hakları; "insanın, din, dil, ırk, cinsiyet ayrımı yapılmaksızın sırf insan olması dolayısıyla sahip olduğu haklar" şeklinde tanımlanabilir[18]. İnsan hakları devlet tarafından güvence altına alınsın ya da alınmasın, onurlu bir yaşam sürdürmek için insanların sahip olması gerektiği düşünülen tüm hakları içine almaktadır. Ancak bu haklar hukuksal güvenceye kavuşturulup pozitif hukukun bir parçasını oluşturması halinde, somut anlamda insan hakları haline gelmektedir.

Günümüz çoğulcu demokrasilerinde insan hakları devletlerin yerel anayasa veyahut kanunlarıyla korunmakla kalmamış bu haklar uluslararası metinlerle de korumaya alınmış, ayrıca ihlal edilen haklar için bireye yargısal korunma olanağı tanınmıştır. Bu haklardan bir tanesi olan adil yargılanma hakkı da öncesinde pek çok ulusal ve uluslararası belgede düzenlenmekle birlikte, ilk olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesinde açıkça düzenlenmiş ve evrensel niteliğe bürünmüştür[19].

---

[17] Mahmut Gökpınar, **Adil Yargılanma Hakkının Asgari Gerekleri Karşısında Türk Kamu Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2008, s. 2. Hak ile ilişkili olan bir başka kavram da hürriyettir. Öyle ki kimi zaten hukukî metinlerde bu iki kavramın birbirini ifade edecek şekilde kullanıldığına rastlamaktayız. Örneğin 1982 Anayasa'sının 27. maddesi bilim ve sanat hürriyetini taşımakla birlikte metin içerisinde "herkes bilim ve sanatı serbestçe öğrenme ve öğretme hakkına sahiptir" ifadesine yer verilmiştir (Gökpınar, dn. 8). Ancak hak ve özgürlük birbirinden farklı kavramlardır. Özgürlük bir hak olmakla birlikte hakkın içeriği sadece bir özgürlükten ibaret değildir. Çünkü hak kişilere devletten veyahut kişilerden bir takım somut edinimleri talep etme yetkisini de vermektedir (Tezcan ve diğerleri, El Kitabı, ss. 34-35; Atalay E., ss. 437-438).

[18] Tezcan ve diğerleri, El Kitabı s. 43; Safa Reisoğlu, **Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2001, s. 3.

[19] Gülnur Erdoğan, Avrupa **İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s. 28.

10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Bildirisi ve 4 Kasım 1950 tarihli Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin[20] ilgili madde başlıklarında hakkaniyetli yargılama anlamına gelen "fair trial" ifadesi yer almakla birlikte madde metinlerinde "fair hearing" ifadesi de kullanılmıştır. Bu iki kavram arasında esasen bir farklılık bulunmamakla birlikte "fair trial" esas terim "fair hearing" ise durumu açıklayan unsurlardan biridir[21]. Kavramın Türkçe ifadesi için ise genel olarak adil yargılanma hakkı ibaresi kullanılmakla birlikte, doğru yargılama ilkesi, dürüst yargılanma hakkı ifadeleri de kullanılmaktadır[22]. Tezimizde Anayasa'da ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nda da kullanılan kanunî ifadeye bağlı kalınarak "adil yargılanma hakkı" terimi kullanılacaktır.

Adil yargılanma hakkı, bireylerin bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, uyuşmazlığın tarafları arasında bir fark gözetilmeksizin hakkaniyete uygun olarak, makul sürede, aleni bir biçimde yargılanması gibi hakları içeren bir haklar bütünüdür. Bu hak sadece başlamış bir yargılamayı güvence altına almaz aynı zamanda bizzat dava etme hakkını da içerinde barındırır[23].

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesi de adil yargılanma hakkını tam olarak tanımlamak yerine, hakkın temel unsurlarını oluşturan birtakım hakları öngörerek, hakkı açıklığa kavuşturma yoluna gitmiştir[24]. Mahkeme de adil yargılanma hakkının kapsamının daralmaması için genellikle tanım vermekten kaçınmakta ve somut olayın özelliklerine göre nitelendirme yaparak[25] unsurları ifade etmektedir. Nitekim kavramı oluşturan unsurlardan birkaçı sözleşmede açıkça belirtilmekle birlikte bir kısmı da kavramın zorunlu sonuçları sıfatı ile mahkemece oluşturulmuştur[26]. Buna göre adil yargılanma hakkı, adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda bireye bir dizi usuli güvenceler sağlar[27].

Adil yargılanma hakkı, davanın açılmasından sona ermesine kadarki süreçte ve hatta hükümden sonra da cebri icranın sona ermesine kadar devam etmektedir.

---

[20] Sözleşme bu tarihte imzalanmış ve fakat 3 Eylül 1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

[21] Üzeltürk, ss. 144-145.

[22] Üzeltürk, s. 145; Serhat Kaşıkara, **Adil Yargılanma Hakkı ve Türkiye**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s. 87.

[23] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 266; Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 227; Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 114.

[24] Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 80; Uzun, s. 198; Turan, Yeri ve Önemi, s. 216.

[25] Erdoğan, s. 35.

[26] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 266; Halil Kalabalık, İnsan Hakları Hukuku, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 499.

[27] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 266; Yaltı Soydan, Uygulanabilirlik, s. 87.

Nitekim icra yargılamanın devamı niteliğindedir. Birey için temel hak niteliği taşıyan bu kavram, yargılama makamı yönünden ise temel bir görevdir[28].

Adil yargılanma hakkının temelini adaletin adil dağıtımının nasıl sağlanacağı sorusunun yanıtı oluşturur. Öyle ki adil yargılanma hakkı, adil bir kararın verilip verilmediğiyle değil, o karara varılması sürecinin adilliğiyle ilgilenir[29]. Bu sürecin adilliği de hâkimlik ve avukatlık mesleklerinin gereklerinin tam olarak yerine getirilmesini gerektirir[30].

B. Adil Yargılanma Hakkının Uluslararası Hukuki Metinlerde Yer Alması

Adil yargılanma hakkının hukuk sistemlerince benimsenmesinin hikâyesi araştırılacak olursa 15 Haziran 1215 tarihli Magna Carta'dan başlayan ve günümüze kadar devam eden bir süreci incelemek gerekir[31]. Magna Carta yani Büyük Özgürlükler Sözleşmesi'nin 39'uncu maddesine göre "Hiç kimse ülkenin kanunlarına göre eşit bir biçimde yargılanmadan tutuklanamaz, mülkiyet hakkından veya özgürlüğünden mahrum bırakılamaz, sürgüne gönderilemez, mahkûm edilemez"[32].

19'uncu yüzyıla kadar bu belgeyi 1525 yıllarında demokrasi ve toprak reformu talep eden Alman köylülerinin yazdığı ve tarihe "köylülerin mektupları" olarak geçen belge, 1628 tarihli "haklar dilekçesi" (Petition of Rights), 1679 tarihli Habeas Carpus Act, 1689 tarihli "Haklar Bildirgesi" (Bill of Rights), 1696 tarihli İhanet Suçu Yargılaması Yasası, 1701 tarihli Act of Settlement, 1776 Virginia Haklar Bildirgesi, 1789 tarihli Evrensel İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi ve 1791 tarihli Fransız Anayasası izler.

Köylülerin Mektupları adlı belge adil yargılamanın ceza yargısı boyutuna ilişkin talepleri içmekteydi. İlgili 9'uncu madde şu şekildedir; "Bugün artık mevcut şartlara dayanılarak ceza verilmemektedir. Ama cezalandırılmamızın sebebi kimi

---

[28] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 268; Hakan Pekcanıtez, Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı", **İzmir Barosu Dergisi**, Sayı: 1997/2, (Adil Yargılanma), ss. 38-39; Özekes, Temel Haklar, s. 132; Zabunoğlu, s. 316.

[29] Yaltı Soydan, Uygulanabilirlik, s. 87.

[30] Erdoğan, s. 28.

[31] Ronald Banaszak, **Fair Trial Rights of Accused**, Greenwood Press, Wesport USA, 2001, ss. 1-3.

[32] http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm (04.04.2013).

zaman bize duyulan nefret, kimi zaman da bazı insanların korunması ve bu korunmadan cesaret alınmasıdır. Bundan böyle bize ceza verilirken otoritelerin himayesi altında olmaktan değil yazılı yasalara uymaktan ve şartları irdelemekten hareket edileceğini tahmin ediyoruz"[33].

Habeous Corpus Act kişi özgürlüğü ve güvenliğinin ancak bir mahkeme kararı ile sınırlandırılabileceğine[34] ayrıca makul sürede yargılanma ilkesine, Bill of Rights yani haklar bildirgesi yargılamayı yapan makamın yargılanan ile eşit olduğuna, İhanet suçu yargılaması kanunu ise ihanet suçlaması yöneltilen kişilerin dahi adil yargılanma hakkına sahip olduğuna ilişkin hükümler içermektedir[35]. Act of Settlement ise hakim güvencesine ilişkin hükümler içermesi sebebiyle farklı bir öneme sahiptir. Yargıçların belirli bir maaş ile hukuka uygun davrandıkları sürece azledilemeyecekleri ve görevden azletmenin sadece Parlamento'nun her iki kanadına yönelen istem üzerine kral tarafından yapılabileceği düzenlemeleri hâkim güvencesi ve bağımsızlığı açısından önem arz eder[36].

Virginia Haklar Bildirgesi, adil yargılanma hakkına ilişkin birçok unsur içermektedir. Belgeye göre herkesin ceza davalarında kendisine yöneltilen suçlamayı öğrenme, tanıklara çapraz sorgulama yaptırma, davasının mümkün oldukça kısa sürede jüri önünde sonuçlanmasını isteme hakkı vardır[37].

1789 tarihli Evrensel İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nin 7'nci, 8'inci, ve 9'uncu maddeleri adil yargılanma hakkı ile birebir ilgilidir[38]. Bildirge daha önceki hukukî metinlerden daha ayrıntılı ve sistematik şekilde bir adil yargılanma hakkı düzenlemesine yer vermiştir. 17'nci ve 18'nci yüzyıla genel olarak bakıldığında

---

33 Semih Gemalmaz, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukuku'nun Genel Teorisine Giriş**, 6. Bası, Legal Yayınları, İstanbul, 2007, s. 30.

34 Gemalmaz, s. 61; Erdoğan, s. 11.

35 Gemalmaz, s. 62; Banaszak, s. 8

36 Gemalmaz, s. 64.

37 http://www.archives.gov/exhibits/charters/virginia_declaration_of_rights.html (13.04.2013).

38 Madde 7 Bir kimse, ancak yasanın belirlediği hallerde ve yasanın öngördüğü şekillere uyularak suçlanabilir, yakalanabilir ve tutuklanabilir. Keyfi emirler verilmesini isteyenler, keyfi emirler verenler, bunları uygulayanlar ya da uygulatanlar cezalandırılır. Ancak yasaya uygun olarak yakalanan, yasaya uymaya çağrılan her yurttaş anında itaat etmelidir, direnirse suçlu olur.
Madde 8 Yasa ancak açık ve zorunlu olarak gerekliliği beliren cezaları koymalıdır ve bir kimse ancak suçun işlenmesinden önce kabul ve ilan edilmiş olan ve usullüne göre uygulanan bir yasa gereğince cezalandırılabilir.
Madde 9 Her insan suçlu olduğuna karar verilinceye kadar masum sayılacağından, tutuklanmasının zorunlu olduğuna karar verildiğinde, yakalanması için zorunlu olmayan her türlü sert davranış yasa tarafından ağır biçimde cezalandırılmalıdır. Bildirgenin İngilizce metni için bkz. http://www.constitution.org (13.04.2013).

Haklar Bildirgesi ve Evrensel İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi, insan haklarını uygulanması zorunlu bir haklar bütünü olarak listelemeleri nedeniyle ihtiyaçlara cevap vermişlerdir[39].

1791 tarihli Fransız Anayasası ise[40] insan hakları bakımından adından hep bahsettirmiş bir anayasa olma niteliğini haizdir. Belge, adil yargılanma hakkı ile alakalı doğal yargıç, yargılamanın aleniliği ilkelerini ve müdafiden yararlanma hakkını bünyesinde barındırması ve bunlara anayasal koruma sağlaması bakımından önemlidir.

20'nci yüzyılda; Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 10'uncu, Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesinin 14'üncü[41] ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddeleri uluslararası platformda adil yargılanma hakkının temelini düzenleyen önemli sözleşmelerdendir[42]. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ayrıca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin diğer belgelerde olmayan bir denetim mekanizması getirmesi de diğer insan haklarında olduğu gibi adil yargılanma hakkı açısından da önemli bir güvence oluşturmaktadır[43]

2004 değişikliğiyle Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrasına "*Usulüne uygun yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların, aynı konuda farklı düzenlemeler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda, milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır*" şeklinde bir cümle eklenmiştir. Buna göre, Anayasa'nın 2'inci kısmında yer alan (m.12-74) bütün hak ve özgürlüklere ilişkin sözleşmeler bu kapsamdadır[44] ve dolayısıyla buna

---

[39] Mark Janis, "The Declaration of Independence, Declaration of the Rights of Man and Citizen and Bill of Rights", **Human Rights Quarterly**, Cilt: 14, Sayı: 1 1992, s. 483.

[40] Ayrıntılı bilgi için bkz. Gemalmaz, s. 125.

[41] Adil yargılanma hakkını düzenleyen bir diğer sözleşme olan Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesiyle paralellik arz etmekle birlikte içeriğinde bazı farklılıklar barındırmaktadır. Örneğin *"kendisini suçlandırıcı tanıklık yapmaya veya bir suçu itirafa zorlanmama hakkı"* bu sözleşme kapsamında yer verilen fakat Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde özel olarak değinilmemiş bir haklara örnek olarak gösterilebilir (Kaşıkara, s. 93). Ayrıca adil yargılanma hakkını içeriğinde barındıran uluslararası belgeler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Banaszak, ss. 1-40.

[42] Amerika'da çok önceden beri önemle vurgulanan hak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alması ile Avrupa Hukuku'nda önem kazanmıştır. Süha Tanrıver, "Hukuk Yargısı (Medenî Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı", **Makalelerim I,** Ankara, 2005, (Adil Yargılanma), s. 191.

[43] Hüseyin Turan, " İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının Niteliği ve Uygulaması", **Güncel Hukuk Dergisi**, Sayı: 43, Temmuz 2007, s. 42.

[44] Billur Yaltı, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine", **Doç.Dr. Mehmet Somer'in Anısına Armağan**, Beta Yayınları, İstanbul 2006, (Kaynak Değer), s. 1034; Kaboğlu, Hukukta Yeni Düzenleme, (http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=123268, 25.09.2012). İster kişisel ve siyasal

36'ncı maddede düzenlenen adil yargılanma hakkı da dâhildir. Bu sebeple Türkiye'nin usulüne uygun olarak imzaladığı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi adil yargılanma alanında iç hukuka göre üstünlük taşımaktadır[45].

C. Adil Yargılanma Hakkının Türk Hukuk Sistemince Benimsenmesi

1. Genel Olarak

Adil yargılanma hakkı hukuk devleti olmanın başlıca gereklerindendir. Bunun nedeni devlet olgusunda var olması gerektiğine inanılan "adalet" kavramı ve devletin adalet sağlayıcı rolünü üstlenmesidir. Adalet kavramı henüz uluslararası belgelerde yerini almadan dahi birçok devletçe açık veya örtülü olarak benimsenmiştir. Öyle ki Türklerin İslamiyet öncesi dönemlerine ışık tutan bir eser olan Kutadgu Bilig adlı eserde dahi adalet kavramının devletin temeli olduğundan bahsedilmektedir[46].

Türklerin İslamiyeti benimsemesiyle birlikte adalet kavramı daha çok doğruluk ve dürüstlük, adil yönetim kisvelerine bürünmüş, bağımsız hâkimler de bu dönemde ortaya çıkmıştır. İslam hukukunda yer alan adalet anlayışı Osmanlı

---

hakları,, ister ekonomik, kültürel ve sosyal hakları olsun, onaylanan ve onaylanacak bütün insan hakları sözleşmelerinin kapsam dahilinde olduğu da belirtilmektedir (Mesut Gülmez, "Anayasa Değişikliği Sonrasında İnsan Hakları Sözleşmelerinin İç Hukuktaki Yeri Ve Değeri", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 54, 2004, s. 153).

45 Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, ss. 312-313. Dş. 7. D 30.12.2004 gün ve E. 2003/1463, K.2004/3651 sayılı kararında vergi yargılaması hukukuna ilişkin adil yargılanma hakkından bahsedilirken Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine dolaylı atıf yapıldığı görülmektedir. Karara göre; *"…Anayasanın 36'ncı maddesinin 3.10.2001 gün ve 4709 sayılı kanunun 14'üncü maddesiyle değişik ilk fıkrasında, herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu hükmü yer almıştır. Bu Anayasal hükümle, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ıncı maddesinin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin yorumuyla çizilen ve vergi cezalarını da kapsayan sınırı, Özel hukuk-Kamu hukuku ayrımı yapılmaksızın tüm uyuşmazlıkları kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Adil yargılanma hakkının, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesince yapılan ve Anayasanın 90'ıncı maddesi son fıkrası uyarınca kanun hükmünde olan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesiyle bütünleştiği kabul edilen yorumuna göre de; dava sırasında taraflardan birinin ibraz ettiği belgenin, karşı tarafa incelettirilip değerlendirmesi alınmadan karara dayanak yapılması olanaklı değildir. Bu bakımdan; inceleme elemanına ibraz edilmeyen; dava sırasında Mahkemeye getirilip verilen defter ve belgelerin, davalı vergi idaresinin incelenmesine olanak tanınmaksızın karara esas alınması, anayasal hakkın da ihlali niteliğindedir". (*Billur Yaltı, "Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı Vergi Ceza Davalarına Uygulanır", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 305, 2007, s. 5).

46 Ahmet Bircan Ercilasun, **Türk Dil Tarihi**, 8. Baskı, Akçağ Yayınları, Ankara, s. 300.

Devleti'ne de geçmiş, hükümdara şeriata uygun olması koşuluyla şer'i hukuk alanı dışında kalan hususları örfi hukuka göre çözme yetkisi tanınmıştır[47].

Bu başlık altında adil yargılanma hakkının Türk hukuk sistemince benimsenmesi süreci, cumhuriyet öncesi ve sonrası dönem olarak ikiye ayrılarak incelenmekte ve özellikle adil yargılanma hakkının anayasal boyut kazanması üzerinde durulmaktadır.

2. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Türklerin İslam dinini benimsemesi sadece dini yaşantılarını değil siyasi yaşantılarını, devlet yönetim anlayışlarını da değiştiren radikal bir karar olmuştur. Çünkü İslamiyet kişilerin salt ibadetlerine yönelik hükümlere sahip değildir ve kişiler hukuku ve devlet yönetimi ile ilgili bir takım kuralları da bünyesinde barındırmaktadır.

İslam hukukunda bağımsız kadılar olayları örfi hukuk doğrultusunda ve fakat şer'i hukuka aykırı olmamak koşuluyla çözmekteydi. Padişah denetim organı ve kanun koyucu olma niteliğini haizdir[48] ancak zulme neden olmamalıdır.

Türk hukuk sisteminde yargılamanın şekli ile ilgili batılı anlamda ilk yazılı hukukî metin 3 Kasım 1839 tarihli Gülhane Hattı Hümayunudur[49]. Bu metne dayanan Tanzimat hareketi kanun egemenliğini kurma ve yönetimi yeniden düzenleme eğilimidir[50]. Fermâna göre: "kimse hakkında açıkça yargılama yapılmaksızın gizli veya açık idam ve ceza uygulanmayacaktır[51]". Yani fermân bir kimse hakkında cezaya hükmolunabilmesi için, o kimsenin yargılama makamları önünde açıkça yargılanması gerektiğini, başka bir anlatımla "yargısız ceza olmaz ilkesini" ortaya koymaktadır.

Adil yargılanma ilkesinin önemli unsurlarından olan bağımsız hâkim ilkesine ilişkin düzenlemeye ise 13 Kasım 1875 tarihli Adalet Fermânı'nda rastlamaktayız. Fermânda hâkimlerin güvenlik içinde çalışabilmeleri için sebepsiz olarak azledilemeyecekleri ve yerlerinin değişemeyeceği belirtilmektedir. Bu şekilde

---

47 Erdoğan, s. 19.

48 Bu durum yıkılma döneminde az da olsa değişmiştir.

49 Sultan Abdülmecid döneminde çıkarılan ve Gülhane Parkı'nda okunması nedeniyle bu isimle adlandırılmış fermanın bir diğer yaygın kullanılan adı da Tanzimat fermanıdır.

50 Ortaylı, s. 262.

51 Tekin Akıllıoğlu, **İnsan Hakları -1- (Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri)**, AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara 1995, s. 128.

yargıya yürütmenin müdahale etmemesi gerekliliği hususu açıkça dile getirilmiş, hukuk devleti olma yönünde ciddi bir adım atılmıştır[52].

Adalet Fermânı'nda yer alan bağımsız hâkim ilkesine ek olarak 1876 tarihli Kanun'i Esasi'de de doğal yargıç ilkesinden[53] bahsedilmektedir. Buna göre; "Yapılacak usulü muhakeme kanunu hükmünce hiç kimse kanunen mensup olduğu mahkemeden başka bir mahkemeye gitmeye icbar olunamaz.".

Ancak Kanunî Esasi ilanından bir yıl sonra askıya alınmış Osmanlı İmparatorluğu 1908 yılına kadar yeni bir istibdat dönemine girilmiştir[54]. Kurtuluş savaşı sırasında anayasacılık hareketinin sonucu olan 1921 tarihli Teşkilatı Esasiye Kanunu ise yargıdan hiç söz etmemektedir[55]. Bu nedenle adil yargılanma hakkı da dâhil insan hakları yolunda atılacak önemli adımlar Cumhuriyet dönemine kalmıştır.

3. Cumhuriyet Sonrası Dönem

a. Genel Olarak

Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir ve hukuk devleti olmanın başlıca şartlarından biri, ülkedeki yargılamanın kanunîlik ilkesi çerçevesinde ve hakkaniyete uygun yapılmasıdır.

Cumhuriyet sonrası dönemde bir takım eksiklikler olsa da genel olarak adil yargılanma hakkının kabulüne ilişkin hükümler gerek anayasa gerekse ilgili kanunlarda yerini almış, darbe dönemleri hariç olumlu yönde seyreden düzenlemeler yapılmıştır.

Uluslararası alanda da önemli biçimde korunan adil yargılanma hakkının, ülkemizce uluslararası sözleşmeleri onaylamak suretiyle kabulü de gecikmemiştir. Türkiye Avrupa Konseyi'nin en eski üyelerindendir. 1949 yılında kurulan Konseye

---

[52] İlhan Akbulut, "Ceza Davalarının Uzamasının Sebepleri", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecbuası**, Cilt: 54, Yıl: 1994, s. 173.

[53] Doğal yargıç ilkesi, bir uyuşmazlığın, ancak uyuşmazlığın doğumu anında görevli ve yetkili olan mahkeme tarafından yargılanabilmesidir. Böylece, davanın olaydan sonra çıkarılacak bir kanunla kurulacak bir mahkeme tarafından yargılanması yasaklanmakta, yani kişiye veya olaya özgü mahkeme kurma imkânı ortadan kaldırılmaktadır. (Kemal Gözler, "Yargı Organı", http://www.anayasa.gen.tr/yargiorgani.htm, 21.11.2012), Süha Tanrıver, "Tabii Hâkim İlkesi ve Medeni Yargı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 105, Yıl: 2013, (Tabii Hâkim), s. 12.

[54] Şeref Gözübüyük, **Açıklamalı Türk Anayasaları Yapılışları, Özellikleri ve Yapılan Değişiklikler**, 7. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara, 2011, (Türk Anayasaları), s. 7.

[55] Gözübüyük, Türk Anayasaları, ss. 41-43.

1950 yılında üye olunmuştur. Üye devletlerin hazırladığı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1953 yılında yürürlüğe girmiş, TBMM 1954 yılında 6366 sayılı kanunla sözleşmeyi onaylamıştır. İçeriğinde adil yargılanma hakkına ilişkin unsurları barındıran 7'nci Protokol de Türkiye tarafından 14.03.1985 tarihinde imzalanmıştır.

Sözleşmenin kabulünden önce de adil yargılanma hakkının bazı unsurlarını zaten güvence altına almış olan Türkiye, bu yönde düzenlemeler yapmaya, hakkı genişletip güvence altına almaya devam etmiştir.

Bu başlık altında sözleşmenin onaylanmasından önceki ve sonraki tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'larının adil yargılanma hakkına ilişkin hükümleri ile Anayasa Mahkemesi'nin adil yargılanma hakkının unsurlarını nasıl yorumladığı ve ne yönde kararlar verdiği irdelenecektir.

b. 1982 Anayasası Öncesi

Bilindiği üzere Cumhuriyetin ilanı yeni bir Anayasa ile değil, 29 Ekim 1923 tarihinde 364 sayılı Kanun ile 1921 Anayasasında değişiklik yapılması yoluyla gerçekleşmiştir. Ancak 1921 Anayasa'sı devlet gereksinimlerine cevap vermekten uzak olduğundan 1924 Anayasa'sı İkinci Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından hazırlanıp yürürlüğe girmiştir. Böylece 1921 Anayasasının eksikleri giderilmiş, birçok konuda açık düzenlemeler yapılmıştır.

1924 Anayasası'nda yargı hakkının ulus adına, usul ve yasaya göre, bağımsız mahkemeler tarafından kullanılacağı belirtilmiştir. Ayrıca anayasanın 4'üncü bölümünde, mahkemelerin kuruluşunun görev ve yetkilerinin kanunla gösterileceği belirtilmiş, hâkimlerin bağımsızlığı[56] ve güvenceleri[57], yargılamanın açıklığı ile kişilerin mahkemeye ulaşma hakkı[58] koruma altına alınmıştır.

---

[56] 1924 Anayasası 54'ncü maddeye göre " Mahkemelerin kararlarını Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Bakanlar Kurulu hiçbir türlü değiştiremezler, geciktiremezler ve hükümlerinin yerine getirilmesine engel olamazlar."

[57] 1924 Anayasası 55'nci maddeye göre "Hâkimler kanunda gösterilen usuller ve haller dışında görevlerinden alınamazlar".
1924 Anayasası 56'ncı maddeye göre "Hâkimlerin nitelikleri, hakları, görevleri, aylık ve ödenekleri, nasıl tayin olunacakları ve görevlerinden nasıl tayin olunacakları ve görevlerinden nasıl çıkarılacakları özel kanunla gösterilir".

[58] 1924 Anayasası 59'uncu maddeye göre "Herkes mahkeme önünde haklarını korumak için gerekli gördüğü yasal araçları kullanmakta serbesttir."

1961 Anayasası ise "insan haklarına dayalı" ve "hukuk devleti" ibarelerine yeren ilk Türk Anayasası olması açısından önem taşır[59]. Buna ek olarak 31'nci maddede düzenlenen "hak arama hürriyeti"[60], 32'nci maddede düzenlenen "doğal hâkim ilkesi", yargı başlıklı üçüncü bölümde yer alan "mahkemelerin bağımsızlığı"(m. 132) , "hâkimlik teminatı"(m. 133) , "alenîlik ilkesi"(m. 134) gibi düzenlemeler adil yargılanma hakkı açısından önemli olan ilkelerdir.

Ancak 12 Mart 1971 Muhtırası sonucu 1961 Anayasası'nın bazı hükümleri değişikliğe uğramıştır. Değişen hükümler arasında yukarıda bahsedilen ve adil yargılanma hakkının unsurlarını güvence altına alan maddeler de bulunmaktadır. 1961 Anayasası'nın "Doğal Yargı Yolu" başlıklı 32'nci maddesi 20 Eylül 1971' de değişikliğe uğramış, kenar baslıktaki 'tabii' ibaresi 'kanunî' ibaresi ile, madde içerisindeki 'tabii hâkimden başka' deyimi de 'kanunen tabi olduğu mahkemeden başka' ibaresi ile değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik ile "Sıkıyönetim Askeri Mahkemeleri" gibi mahkemeler tarafından yargılama yapılmasının önü açılmıştır.

c. 1982 Anayasası Dönemi

1961 Anayasasında belirtilen "insan haklarına dayalı devlet" anlayışı, 1982 Anayasasında yerini "insan haklarına saygılı devlet" anlayışına bırakmıştır. Bu bağlamda 1982 Anayasası'nın 19'uncu maddesinde tutuklanan kişinin, makul süre içinde yargılanmayı isteme hakkı olduğu belirtilmiştir. Ayrıca 36'ncı maddede hak arama hürriyeti[61], 37'ncı maddede kanunî hâkim güvencesi, ve 38'inci maddede suçsuzluk (masumiyet) karinesi[62] hüküm altına alınmıştır.

---

[59] Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 78; Erdoğan, s. 24.

[60] Anayasa Mahkemesi o dönemde, Emekli Sandığı yasasının, 39'uncu maddesinin değişik (b) fıkrasının son bendini "Bu fıkra hükümlerine göre emekliye sevk edilenler hakkındaki kararlar kesindir. Bu kararlar aleyhine hiçbir surette kaza merciine başvurulamaz" kuralını Anayasanın herkesin meşru bütün vasıta ve yollardan yararlanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahip bulunduğuna ilişkin maddesine (m. 31) ve idarenin bütün eylem ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı olduğu ilkesine aykırı görerek iptal etmiştir. AnyM, 30.01.1963 gün ve E. 1962/262, K. 1963/21, http://www.anayasa.gov.tr, (01.10.2012)
Aynı şekilde bir avukatın başka bir avukat aleyhine dava açmak için barodan izin almas gerekliliğine ilişkin şartı içeren 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 38. maddesinin f bendi de hak arama hürriyetine aykırı bulunmuştur. AnyM, 21.01.1971 gün ve E. 1970/19, K. 1971/ 9, http://www.anayasa.gov.tr, (02.10.2012)

[61] Anayasa Mahkemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 49'uncu maddesinin hak arama hürriyetini kısıtladığı gerekçesiyle Anayasa'ya aykırılığına hükmetmiştir. "Kanun koyucu itiraz konusu kural ile takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan

Bunlara ek olarak adil yargılanma hakkının önemli unsurlarından olan mahkemelerin bağımsızlığı 138'nci maddede, duruşmaların açık[63] ve kararların gerekçeli olması ve makul sürede çözümlenmesi ilkesi 141. maddede ve mahkemelerin kanunla kurulacağı hususu 142'nci maddede düzenlenmiştir.

2001 değişikliklerinin ise adil yargılanma hakkı açısından iki önemi bulunmaktadır. Bunların ilki adil yargılanma hakkı ibaresinin açıkça anayasaya girmesi[64] diğeri ise temel haklara ilişkin sınırlamaları daraltan 13'üncü maddenin değiştirilmesidir[65].

Anayasa'nın 36'ncı maddesi uyarınca: *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.

Adil yargılanma hakkı bakımından Anayasanın 90'ıncı maddesinin de özel bir önemi bulunmaktadır. Şöyle ki 90'ncı maddenin 5'inci fıkrası uyarınca;

> "*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7.5.2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*"

---

doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekte sadece yasada değinilen kurum ve kuruluşları harekete geçirerek, asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerine karşı dava açılabilmesi imkânı tanınmaktadır. Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır." AnyM, 31.05.2012 gün ve E. 2011/38, K. 2012/89, http://www.anayasa.gov.tr, (16.09.2012).

62 1136 sayılı Avukatlık Kanunun 69/1'inci maddesinde; "Nakil isteği ile başvurulan baronun yönetim kurulu, istekte bulunan avukat hakkında gerekli gördüğü her türlü inceleme ve işlemleri yapar ve özellikle avukatın disiplin kovuşturması altında olup olmadığını, ödenecek borcu bulunup bulunmadığını levhasına yazılı olduğu barodan sorar. Disiplin kovuşturmasının sonuçlanmasından veya avukatın baroya borçlarını ödemesinden evvel hiçbir işlem yapılamaz." Hükmü Anayasa'nın 38. maddesinde, suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimsenin suçlu sayılamayacağı kuralına aykırı görülmüştür ve madde iptalinin gerekçelerinden biri de bu olmuştur. AnyM, 20.10.2011 gün ve E. 2011/ 54, K. 2011/ 142, http://www.anayasa.gov.tr, (16.09.2012).

63 Anayasa Mahkemesi, Terörle Mücadele Kanunundaki, zabıta amir ve memurlarının ancak "zorunlu" durumlarda duruşmada tanık olarak dinlenmelerine ilişkin kuralı, savunma hakkını kısıtlayıcı nitelikte bulmamakla birlikte, dinlenmelerine karar verilmesi halinde bu kişilerin ifadelerinin gizli duruşmada alınmasına ilişkin kuralı, açıklık ilkesine aykırı bulmuştur. AnyM, 31.03.1992 gün ve E. 1991/18, K. 1992/20, http://www.anayasa.gov.tr, (16.09.2012).

64 Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s. 210.

65 Ancak değişiklik Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine paralel genel sınırlama nedenleri içermemekte, sadece ölçülülük ilkesi açıkça belirtilmektedir (Erdoğan, s. 26).

Adil yargılanma hakkı da bünyesinde birçok temel hakkı barındıran bir haklar bloğu olması münasebetiyle 90. maddenin getirdiği bu korumadan yararlanmaktadır. Özellikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Birleşmiş Milletler Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi gibi adil yargılanma hakkına önem veren sözleşmelerin Türkiye tarafından usulüne uygun olarak imzalandığı göz önünde tutulacak olursa, adil yargılanma hakkına 90'ıncı madde ile de bir koruma getirildiği açıktır[66].

Düzenlemelerin bütününe bakıldığında anayasal bağlamda düzenlemelerde herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Adil yargılanma hakkına ilişkin temel ilkeler genel kurallar olarak anayasanın ilgili maddelerinde veya doğrudan yargılama koluna ait usül kanunlarında yer almaktadır. Ülkemizde adil yargılanma hakkına ilişkin sorunlar daha çok uygulamadan kaynaklanmaktadır. Bu sebeple adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin Türkiye aleyhinde birçok karar bulunmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi; *İncal* kararında Devlet Güvenlik Mahkemelerinin bağımsız mahkeme niteliği taşımadığına[67], "*Yağcı ve Sargın*" davasında 2 yıl 5 ay 24 günlük yargılama süresinin makul uzunlukta olmadığına[68], "*Göç"* davasında 466 sayılı Kanun Dışı Yakalanan veya Tutuklanan Kimselere Tazminat Verilmesi Hakkındaki Kanun uyarınca duruşma yapılmaksızın karar verilmesini açık duruşma ilkesine aykırı olduğuna[69], *"Zana[70], Sadak ve diğerleri[71] ile Öcalan[72] "* davasında sanık haklarının ihlal edildiğine hükmetmiştir[73].

---

66 Esasen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde sözleşme hükümlerinin ve mahkeme kararlarının iç hukukta icrasına ilişkin fazla hüküm bulunmamaktadır. Sözleşmeci devletlerin taraf oldukları bir davada mahkemenin verdiği karara uymayı taahhüt ettikleri, mahkeme kararlarının yerine getirilmesinin Bakanlar Komitesi tarafından yerine getirileceği hükmü yer almakla birlikte Mahkeme kararlarının iç hukukta icrasını izlemekle görevli Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin bu konudaki içtüzüğü de çok ayrıntılı değildir (Osman Doğru, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının İç Hukuklara Etkileri", **Anayasa Yargısı**, Sayı: 17, Yıl: 2000, (İç Hukuk), s. 195).

67 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İncal- Türkiye kararı, Başvuru No. 22678/93, 09.06.1998, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58197, (02.11.2012)

68 Karar için bkz. http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57938. Türk İdare Mahkemelerinin makul sürede yargılama yapmadıklarına vurgu yapılan bir başka karar da Büker kararıdır. Kararda Erciyes Üniversitesinde araştırma görevlisi olan başvurucunun sözleşmesinin yenilenmemesi üzerine rektörlük aleyhine açtığı davanın 7 yılda hükme bağlanması makul sürede yargılanma hakkına aykırı bulunmuştur.
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Büker- Türkiye kararı, Başvuru No. 29921/96, 24.10.2000, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58902, (04.11.2012).

69 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Göç- Türkiye kararı, Başvuru No. 36590/97, 11.07.2002, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60597, (05.11.2012).

70 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Zana- Türkiye kararı, Başvuru No. 18954/91, 25.11.1997, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58115, (06.11.2012).

Ç. Adil Yargılanma Hakkının Unsurları

1. Genel Olarak

Yukarıda da belirtildiği üzere adil yargılanma hakkını kavram olarak tanımlayabilmek ancak kendisini oluşturan unsurların belirtilmesiyle mümkündür. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkına ilişkin 6'ncı maddesi, iki bölüm halinde değerlendirilebilir. İlk bölüm genel ilkeleri düzenlerken ikinci bölüm ceza yargılamasında uyulması gereken asgari gerekleri sıralamaktadır. Adil yargılanma hakkının temelini oluşturan bu unsurlardan bir kısmı sözleşmede açıkça ifade edilmiş bir kısmı ise Avrupa İnsan hakları Mahkemesi tarafından genişletici yorum yöntemi ile tespit edilerek içtihat haline getirilmiştir[74]. Açık olan unsurlar; yargı yerinin tarafsızlığı, bağımsızlığı, yargılamanın adil, aleni olması ve makul sürede ve hakkaniyete uygun olarak[75] yapılması iken mahkemeye başvurma hakkı, adli yardım hakkı, silahların eşitliği ilkesi ve susma hakkı gibi hak ve ilkeler ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadından anlaşılan unsurlardır. Bunların yanında masumiyet karinesi, susma ve kendini suçlamama hakkı gibi sanığa özgü haklar da yer almaktadır[76].

Sanığa tanınan hakların sadece başlıcalarının belirtildiğini ve sayımın sınırlı olmadığını maddenin lafzından hareketle kabul etmek gerekir. Mahkeme ikinci veya üçüncü fıkradaki hakların ihlali değerlendirmesini yaparken birinci fıkrayla bağlantılı bir değerlendirme yoluna gitmekte, salt ikinci veya üçüncü fıkralar için bir değerlendirme yapmamaktadır[77]. Ayrıca sadece sanık hakları açısından değil birinci

---

71 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Sadak ve diğerleri Kararı, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59594, (06.11.2012).

72 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Öcalan- Türkiye kararı, Başvuru No.46221/99, 12.05.2005, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-69022, (06.11.2012)

73 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 2010 yılında Türkiye hakkında verdiği kararlar ve değerlendirmesi için bkz. Oğuz Sancakdar, "Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında AİHM'nin 2010 Yılında Türkiye İle İlgili Verdiği Başlıca Kararlar Ve Değerlendirilmesi", **Ceza Hukuku Dergisi**, Aralık 2011, ss. 7-20.

74 Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı– I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, 2000, (Adil Yargılanma Hakkı- I), ss. 151-152; Kaşıkara, s. 111.

75 Esasen zımni olarak güvence altına alındığı belirtilen haklar sözleşmede yer alan "hakkaniyete uygun yargılama" ibaresinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 267).

76 Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 299; Gölcüklü, Adil Yargılanma, s. 222; Gökpınar, s. 19.

77 Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 299; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Deweer- Belçika kararı, Başvuru No. 6903/75, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57469,

fıkra açısından da sınırlı bir sayım söz konusu değildir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de Belcourt- Belçika kararında bu hususu "*Sözleşmedeki anlamıyla demokratik bir toplumda adil yargılanma hakkı öncelikli bir role sahiptir ki, 6'ncı maddenin 2'nci fıkrasının dar yorumlanması bu maddenin amacına uygun düşmez*" şeklinde ifade etmiştir[78].

Yukarıda belirttiğimiz hak ve ilkelerin tanımlarına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde rastlamak mümkün değildir. Bu nedenle hakların açıklamasına Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatları ile varılabilir. Burada belirtmek gerekir ki sözleşme içerisinde yer alan kavramlar mahkeme içtihatlarında sıkça belirtildiği üzere ulusal mevzuattan bağımsız olarak yorumlanır. Bu durum sözleşmenin gerçek bir koruma sağlaması için gereklidir[79]. Akit devletler de bu amacın gerçekleşmesi için en uygun tutumu gerçekleştirmekle mükelleftir.

Sonuç olarak adil yargılanma hakkının asgari gereklerini bağımsız, tarafsız ve kanunî bir mahkeme tarafından makul sürede yargılanma hakkı, hakkaniyete uygun bir biçimde ve aleni olarak yargılanma hakkı olarak saymak mümkündür. Bu başlık altında, adil yargılanma hakkının bu temel unsurları konunun daha iyi anlaşılması açısından, tekrara yer vermemek adına vergi yargılaması hukukundaki görünümlerine değinilmeden genel hatlarıyla açıklanmaktadır.

2. Mahkemeye Başvurma Hakkı

Adil yargılanma hakkı, görülmekte olan bir davada taraflara bir takım güvence sağlamakla birlikte, bu tür güvencelerden yararlanmak için gerekli olan mahkemeye başvurma hakkını da dolaylı olarak koruma altına alır[80].

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesi mahkemeye başvurma hakkını "*Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya*

(01.04.2013) ve ayrıca bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Stubbings ve diğerleri- İngiltere kararı, Başvuru No. 22083/93, 17.01.1970, (Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, dn. 277)

78 Osman Doğru, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları, C.1**, Legal Yayınları, İstanbul 2004, (C. I), s. 68.

79 Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 142-143; Gölcüklü, s. 203; Demircioğlu, s. 105; Nihal Jayawickrama, **Judicical Application of Human Rights Law: National, Regional and International Jurisprudence**, Cambridge University Press, West Nyack, 2002, s. 498.

80 Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 267, 277; Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 114; Demircioğlu, s. 105. Golder İngiltere kararında mahkeme, mahkemeye erişim hakkını 6'ncı maddedeki hakların kurucu unsuru olarak tanımlamıştır.
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Golder- İngiltere kararı, Başvuru No. 4451/70, 21.02.1975, , http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57467, (14.10.2012).

*da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir."*diyerek zımnen düzenlemiştir[81]. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki düzenlemenin benzeri Anayasanın 36'ncı maddesinde de mevcuttur[82].

Anayasa Mahkemesi mahkemeye başvurma hakkının geniş olarak yorumlanması gerektiği görüşündedir ve bu hususu şöyle ifade etmektedir[83];

> *"Anayasa da hak arama hürriyeti olarak adlandırılan bu hakkın kapsamında, hiç şüphesiz talep ve savları temellendirme, (bilgi edinme ve dilekçe hakları paralelinde düşünüldüğünde) bu temellendirme için gereken argümanları edinme de vardır. Çıplak olarak tanınacak bir mahkemeye başvurma hakkının Anayasa'nın ruhu ile bağdaşmayacağı açıktır."*

Ayrıca belirtmek gerekir ki mahkemeye başvurma hakkı mutlak bir hak değildir. Hakkın sınırlandırılmasına ilişkin devletlerin bir takdir hakkı bulunmaktadır. Ancak bu sınırlamaların hakkın özünü zedelememesi yanında meşru bir amaç gütmesi ve ölçülülük ilkesine uygun olması gerekir[84].

3. Kanunla Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Mahkemede Yargılanma Hakkı

Yargılama yolunun açık olması, adaletli yargılanma için gerekenin tam olarak sağlanmış olması demek değildir. Bu yargılamayı gerçekleştirecek makamın da adil yargılanmanın gereğini yerine getirebilecek özellikte olması gerekir. Bu yargılama ancak kanunî, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından gerçekleştirilebilir[85]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre mahkeme; kendi yetki alanı içerisindeki

---

81 Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 277.

82 Anayasa Madde 36 *"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*." . Aynı husus Anayasa Mahkemesi kararında şu şekilde ifade edilmiştir;" *Maddeyle güvence altına alınan dava yoluyla hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birisini oluşturmaktadır. Gerçekten, karşılaştığı bir suçlamaya karşı kişinin, kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin en etkili ve güvenceli yolu yargı mercileri önünde dava hakkını kullanılabilmesidir. Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması, adil bir yargılamanın ön koşulunu oluşturur."* AnyM, 05.09.2002 gün ve E. 2001/5, K. 2002/42, http://www.anayasa.gov.tr, (14. 10. 2012).

83 AYM, 17.05.2012 gün ve E. 2011/37, K. 2012/69, http://www.anayasa.gov.tr, (30.09.2012).

84 Yaltı Soydan, Yükümlünün Hakları, ss. 114-115; Jayawickrama, s. 482.

85 Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s. 335.

sorunları hukuk kurallarına ve daha önceden öngörülmüş usullere göre karara bağlamak üzere kurulmuş, yargısal görevleri yerine getiren bir organdır[86].

Kanunla kurulmuş diğer bir ifade ile kanunî mahkeme, gerek kuruluş ve yetkileri gerekse izleyecekleri yargılama usulü kanun yoluyla ve olay ortaya çıkmadan önce soyut olarak belirlenmiş, kişiye ve somut olaya göre kurulmamış mahkemeleri ifade eder[87]. Bu ilkenin getirilmesi ile amaçlanan, kişi ve olaylara göre değişen keyfi yargılama makamlarının kurulmasının önlenmesidir[88].

Bağımsız mahkeme; herhangi bir organdan emir almayan tarafların etki alanı dışında kalmış mahkemedir[89]. Divan bir mahkemenin bağımsızlığını araştırırken, üyelerin atanma ve görevden alınma usulüne, görev süresine, üyelere emir verme yetkisine sahip bir makamın mevcut olup olmadığına bakmaktadır[90].

Tarafsız mahkeme, dava başında bir önyargıya sahip olmayan, taraflardan herhangi birinin davayı kazanması yönünde bir istek veya çıkarı bulunmayan mahkemeyi ifade eder[91]. Ayrıntısı aşağıda belirtilecek olmakla birlikte tarafsızlığın subjektif ve objektif olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Subjektif tarafsızlık mahkeme üyesi yargıcın bireysel olarak tarafsızlığını, objektif tarafsızlık ise yargı organı olan mahkemenin tarafsızlığını ifade eder[92].

---

86 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Sramek- Avusturya kararı, Başvuru No. 8790/79, 22.10.1984, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57581, (04.10.2012), (Kalabalık, İnsan Hakları, s. 500).

87 Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 13. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 131; Gözler, s. 349; İnceoğlu, s. 163; Tanrıver, Adil Yargılanma, s. 195; Kalabalık, İnsan Hakları, s. 502; Gökpınar, s. 35; Celal Aras, "Adil Yargılanma Hakkı (AİHS Işığında)", **Yargıtay Dergisi**, Yıl: 32, Sayı: 119, Temmuz 2006, s. 306.

88 Barthold- Almanya ve Engel- Hollanda gibi kararlarında, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin de vurguladığı amaç, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 37. Maddesinin gerekçesinde de benzer şekilde ifade edilmiştir. "…*bu suretle davanın olay sonrası çıkarılacak bir kanunla yaratılan bir mahkeme önüne getirilmesi yasaklanmakta yani kişiye yahut olaya göre mahkeme kurma imkanı ortadan kaldırılmaktadır*".
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Barthold- Almanya kararı, Başvuru No. 8734/79, 25.03.1985, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57432, (04.10.2012).
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Engel ve diğerleri- Hollanda kararı, Başvuru No. 5370/72, 08.06.1976, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57479, (04.10.2012)

89 Özbudun, s. 130; Gölcüklü, Adil Yargılanma, s. 211; Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, ss. 342-343; Reisoğlu, ss. 40-41.

90 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Engel ve Diğerleri- Hollanda kararı, Başvuru No. 5370/72, 08.06.1976, (http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57479, 07.11.2012)

91 Gölcüklü, Adil Yargılanma, ss. 211- 212.

92 Gölcüklü, Adil Yargılanma, ss. 212-213; Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s. 343; Kalabalık, İnsan Hakları, s. 503; Aras, s. 306. Divan, bir davada kovuşturmayı yürüten savcılık grubu başkanı kişinin sonradan aynı davada duruşma yargıçlığı göreviyle yer almasını (Pierscak -Belçika kararı),

4. Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Kalabalık ve aralarındaki sorunları dava yoluna başvurarak çözme yolunun yaygın olarak kullanıldığı toplumlarda ne yazık ki mahkeme ve hakim sayısı yetersiz kalmakta, davaların hükme bağlanması uzun bir zaman almaktadır. Bu sürede bir çok hak kaybı meydana gelmekte bu da adil yargılanma hakkına gölge düşürmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6'ncı maddesinde kişilere davasının makul sürede çözülmesi hakkını tanımıştır. Bu hak, tarafları yargılama işlemlerinin uzun süre sürüncemede kalmasına karşı korumayı ve özellikle ceza davalarında suçlanan kişiyi dava sonucunu beklediği psikolojik olarak zor dönemden daha çabuk kurtarmayı amaçlar[93]. "Makul süre" ibaresiyle kast edilenin ne olduğu tam olarak açıklanmamak ile birlikte[94] kavramın içeriğini belirlemede Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadı yol gösterici olmaktadır.

Mahkeme kararlarına göre makul sürenin değerlendirmesi yapılırken üç temel ölçüt kullanılır. Bunlar; dava konusunun niteliği, başvurucunun tutumu ve ulusal makamların tutumudur[95] .

Mahkemeye göre dava konusu karmaşık ve çözülmesi zor ise dava sürecinin uzun sürmesi adil yargılanma hakkının ihlal edildiği manasına gelmez[96]. Aynı zamanda başvurucunun, makul sürede davanın çözülmediğini öne sürmesi için dava sürecinde üzerine düşen yükümlülükleri eksiksiz ve zamanında yerine getirmiş olması gerekir[97]. Son olarak devletin gecikmeden dolayı sorumlu tutulması için

---

bir siyasi parti ile sıkı ilişki içinde bulunan kişilerin juri üyesi olarak yargılamaya katılmasını (Holm- İsveç kararı) "tarafsız mahkeme" ilkesiyle bağdaşmaz bulmuştur.

93 Gölcüklü, Makul Süre, s. 4; Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s. 339; Berke Özenç, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı Maddesi Çerçevesinde Makul Sürede Yargılanma Hakkı", **Bülent Tanör Armağanı**, Legal Yayınevi, İstanbul 2004, s. 482.

94 Tam olarak somut bir süre öngörülmemesinin nedeni olayın niteliğine göre bir değerlendirme yapılması gerekliliğidir (Aras, s. 307).

95 Gölcüklü, Adil Yargılanma, s. 215; Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 243; Gökpınar, 73.

96 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Boddaert- Belçika kararı, Başvuru No. 12919/87, 12.10.1982, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57768, (05.10.2012). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Yağcı ve Saygın davasında Ankara Devlet Güvenlik Mahkemesinin yirmi celselik duruşma yapmasını, bu celselerden on altı tanesinin delillerin okunmasına ayrılmış bulunmasını, davanın karmaşık bir dava olarak nitelendirilmesi için yeterli bulmayıp ülkemiz aleyhine karar vermiştir.

97 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu durumu Ceteroni- İtalya kararında şu şekilde ifade etmiştir; "*Kendisi ile ilgili usul aşamalarını yerine getirirken özenli davranması, geciktirme amaçlı taktikler kullanmaktan kaçınması ve iç hukukta bulunan yargılamanın kısıtlanmasını sağlayacak imkânlardan kaçınması gerekir*".
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ceteroni- İtalya kararı, Başvuru No.22461/93, 15.11.1996, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58074, (06.10.2012).

ancak ihmal veya kusuru bulunmalıdır[98]. Mahkeme, yargılamanın durmaması için usülü bir takım önlemlerin alınıp alınmadığına, bir takım işlemlerin tamamlanması için makul olmayan sürelerin kullanılıp kullanılmadığına, gereksiz usuli yöntemlerle muhakeme sürecinin uzatılıp uzatılmadığına bakmaktadır[99] .

5. Aleni Yargılanma Hakkı

Muhakemelerin açık yapılması koşulu adil yargılanma hakkının vazgeçilemez koşullarındandır[100]. Aleni yargılamadan kast edilen taraflar huzurunda yapılacak açık duruşmalar ile kararın verilmesidir. Böylelikle mahkemelere olan güven korunarak, haksız keyfi muamelelerin önü kesilmeye çalışılmıştır[101]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, yargılamada aleniyetin olup olmadığını tesbit ederken, aleni yargılanma ilkesiyle amaçlanana ulaşılıp ulaşılmadığını göz önünde bulundurmaktadır. Mahkeme için aleni yargılanma zorunlu olmakla birlikte denetiminde esnek davranılmaktadır[102].

Aleniyet, hem muhakeme aşamasını hem de esas hakkındaki nihai kararın aleni olarak verilmesini içerir[103]. İç hukukta Anayasanın 141'inci maddesinin 2'inci fıkrasında duruşmaların herkese açık olması zorunluluğu getirilmekle birlikte hükmün aleni olarak verileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Mahkeme istinaf ve temyiz aşamaları için aleniyet ilkesini yumuşatma yoluna gitmiştir[104]. Buna göre istinaf veya temyiz aşamasında açık duruşma yapmaya gerek olup olmadığı hususuna, ilk derece mahkemesi kararına yapılan itirazın konusu ve

---

98 Gölcüklü, Adil Yargılanma, s. 215.

99 Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı– III", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2000, Sayı: 145, ss. 109-110; Reisoğlu, s. 107; Özenç, ss. 485-486. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bunlar dışında, hâkim açığı, siyasal ortam, iş yükünün ağırlığı gibi nedenlerin varlığı sebebiyle dava sürecinin uzaması durumlarında da devletlerin sorumluluğuna hükmetmiştir.
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Zimmermann ve Steiner- İsviçre kararı, Başvuru No. 8737/79, 13.07.1983, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57609, (09.10.2012).
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Martins Moreira- Portekiz kararı, Başvuru No. 11371/85, 26.10.1988, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57535, (14.10.2012).

100 Altıparmak, s. 255.

101 Gölcüklü, Adil Yargılanma, s. 216; Reisoğlu, s. 109; Kalabalık, İnsan Hakları,s. 509; Sevük, s. 747; Nesibe Kurt Konca, **Medeni Usul Hukukunda Aleniyet İlkesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, ss. 9-10.

102 Sevük, s. 751.

103 Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 241.

104 Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 241.

önemi aynı zamanda muhakeme faaliyetinin bütünü göz önünde bulundurularak karar verilir[105].

Sözleşmenin 6'ncı maddesinin 1'nci fıkrasının 2'nci cümlesinde aleniyet ilkesinin istisnaları düzenlenmiştir[106]. Buna göre;

> "*Hüküm açık oturumda verilir; ancak, demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir."* Ancak bu hallerde de açık hüküm verilmesi gerektiğini belirtmeliyiz[107].

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Campbell ve Fell olayında kapalı duruşma yapılması için gerekli şartları; 6'ncı maddesinin 1'nci fıkrasının 2'nci cümlesindeki amaçlardan birini gerçekleştirmek, kamuya kapalılığın bu amaçlardan birini gerçekleştirmek için elverişli olması olarak belirtmiştir[108].

6. Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı

Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, bünyesinde bir takım asgari güvenceler barındıran çok yönlü bir haktır. Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı kavramının sözleşme metninde yer alması, metinde açıkça yer alan hakların sınırlı olmadığı ve yargılamanın adilliğinin sağlanması için gerekli bir takım başka hakların da korunması gerekliliğini ortaya koymaktadır[109].

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarından hareketle hakkaniyete uygun yargılanmanın asgari gereklerini; silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkesi[110], hukukî dinlenilme hakkı çerçevesinde aleni yargılanma hakkı ve delillerin değerlendirilmesine ilişkin temel haklar[111], avukatla temsil hakkı[112], susma ve

---

[105] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Deweer- Belçika kararı, Başvuru No. 6903/75, 27.02.1980, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57469, (17.10.2012).
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kremzow- Avusturya kararı, Başvuru No. 12350/86, 21.09.1993, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57829, (17.10.2012).

[106] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 267; Özbek ve diğerleri, s. 591.

[107] Reisoğlu, s. 109; Sevük, s. 753.

[108] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Campbell ve Fell- Birleşik Krallık kararı (Doğru, C.I, s.743).

[109] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 267; Gölcüklü, Adil Yargılanma, s. 218.

[110] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Morris-İngiltere kararı, Başvuru No. 38784/97, 26.02.2002, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60170, (22.10.2012).

[111] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Feldbrugge- Hollanda, Başvuru No. 8562/79, 29.05.1986, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57486, (24.10.2012).

kendini suçlamama hakkı[113], adli yardım ve gerekçeli karar[114] hakkı olarak saymak mümkündür. Sanığa tanınan haklarla alakalı olarak sözleşmede "başlıca" ibaresinin kullanılması bu hakların sınırlı olmadığını göstermektedir[115]

Söz konusu haklar ikinci ve üçüncü bölümlerde vergi yargılaması hukukundaki uygulama alanı ile birlikte değerlendirileceğinden bu başlık altında sadece isimlerini saymakla yetineceğiz.

III. ADİL YARGILANMA HAKKININ VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA UYGULANABİLİRLİĞİ

A. Genel Açıklama

Adil yargılanma hakkının uygulama alanının ne olduğu, her yargılama tipi için kabul edilip edilmeyeceği farklı kararlara konu edilmiş tartışmalı bir durumdur. Bu tartışmanın temelinde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin otonom kavramlarından kabul edilen, sözleşmenin 6'ıncı maddesinde yer alan "civil rights and obligations or of any criminal charge" Türkçe anlamı ile "medeni hak ve yükümlülük veya suç isnadı" ifadesi yatmaktadır[116]. Sözleşme metninde sadece medeni hak ve yükümlülükler ve suç isnadından bahsedilmiş olması ve bu kavramların açıklanmamış olması idari adil yargılanma hakkının uygulama alanının sınırını mahkeme içtihadının çizmesi sonucunu doğurmuştur.

Mahkemenin yerleşik içtihadına göre sözleşmede yer alan kavramlar özel bir anlama sahip olup mahkeme bunları yorumlarken ulusal hukuktaki anlamıyla bağlı

---

[112] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Pakelli- Federal Almanya kararı, Başvuru No.8398/78, 25.04.1983, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57554, (26.10.2012). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bernard Poitrimol- Fransa kararı, Başvuru No. 14032/88, 23.11.1993, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57858, (30.10.2012).

[113] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Funke- Fransa kararı, Başvuru No. 10828/84, 25.02.1993, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57809, (01.11.2012).

[114] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hadjianastassiou-Yunanistan kararı, Başvuru No. 12945/87, 16.12.1992, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57779, (03.11.2012).

[115] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 267.

[116] Adil yargılanma hakkı konusundaki diğer hukukî metinlerde böyle bir sınırlama söz konusu değildir. Örneğin İnsan Hakları Amerikan Sözleşmesinin 8'inci maddesinde "..medeni, iş, mali veya diğer herhangi nitelikteki hak ve yükümlülüklerin belirlenmesi" ibaresi kullanılmıştır. (Sözleşme metni için bkz. http://www.oas.org).

kalmaz. Sözleşmedeki kavramın ulusal hukuktakiyle eş sesli olması, eş anlamlı olduğu anlamına gelmez[117].

Otonom yorumun uygulanması sonucu ulusal hukukta kamusal alanda olduğu kabul edilen birçok hak, medeni hak; birçok disiplin suçu ise cezai suç olarak kabul edilmektedir. Bu yorum birtakım kamusal hak ve yükümlülükler ile idari disiplin cezalarına ilişkin uyuşmalıkların idari yargıda dava konusu edilirken bu yargılamada adil yargılanma hakkının geçerli olup olmadığı sorusunu cevaplamak üzere kullanılmıştır[118]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu yorumu vergi yargılaması için de yapmış, vergi davasının konusuna göre farklı sonuçlara ulaşmıştır. Bu başlık altında Mahkeme'nin içtihatları doğrultusunda adil yargılanma hakkının uygulanma alanı ve vergi yargılamasındaki uygulanabilirliği vergi aslı ile vergi cezalarına ilişkin davalar ayrı ayrı irdelenerek açıklanacaktır.

B. Vergi Aslına İlişkin Davalarda Adil Yargılanma Hakkının Uygulanması

1. Genel Olarak

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, adil yargılanma hakkının medeni hak ve uyuşmazlıklar ile ceza yargılaması ile ilgili davalarda uygulanacağı düzenlemekle, ceza davaları dışında kalan kamu hukuku alanlarında[119] adil yargılanma hakkının uygulanabilirliği konusunda tartışmaları beraberinde getirmiştir. Vergi mahkemelerinin görev kapsamına giren davalar da idari nitelik taşıdıklarından adil yargılanma hakkının uygulanabilirliği bu alanda da pek tabiidir ki tartışılmaktadır.

Vergi aslına ilişkin davalarda adil yargılanma hakkının uygulanabilirliği tartışılırken öncelikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde bahsedilen medeni hak ve uyuşmazlık kavramının ne olduğuna sonra ise vergi aslına ilişkin davaların konusunun "medeni hak ve yükümlülük" olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğine karar verilmelidir. Bu itibarla, bu bölümde öncelikle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadı ve doktrindeki görüşler çerçevesinde

[117] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 142; Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 220; Jayawickrama, s. 498.
[118] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-1, s.154; Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s. 317; Tezcan, İdari Yargı, s. 173.
[119] Örneğin siyasi haklar, vatandaşlık, göçmenlik, askeri personel ve kamu personeli olmaya ilişkin haklar.

"medeni hak ve yükümlülüğe ilişkin uyuşmazlık" kavramının anlamı daha sonra vergi aslına ilişkin davaların bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışılacaktır.

2. Medeni Hak ve Yükümlülük Kavramı

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, adil yargılanma hakkının uygulanması için öncelikle ortada medeni bir uyuşmazlığın olması gerektiğini ifade etmektedir. Öyleyse maddenin uygulama şartlarından ilki, bir uyuşmazlık olması daha sonra bu uyuşmazlığın bir medeni hak ve yükümlülükle ilgili olmasıdır. Uyuşmazlığın sadece bir hakkın veya yükümlülüğün varlığı ile ilgili olması gerekmez, uyuşmazlık o hakkın uygulaması ve kapsamı ile de ilgili olabilir[120].

Sözleşmede "medeni" kavramının tanımı yapılmış değildir ve bu terim sözleşmeci devletler için farklı anlamlara gelebilmektedir. Böylelikle maddenin kapsamını belirleyen bu terimle neyin anlatıldığı Mahkeme'nin yorumuna kalmıştır[121]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 6'ncı maddedeki "medeni" teriminden yola çıkarak, kişisel hak ve yükümlülükler kavramını özel hukuk-kamu hukuku ayrımına dayandırıp kamu hukukuna dâhil hak ve yükümlülükleri bu kapsamda nitelendirmemektedir. Ancak bu kamu hukuku-özel hukuk ayrımı iç hukukumuzdaki gibi katı değildir[122]. Mahkeme hakkın dış sınırına değil dava konusu uyuşmazlığın etkilendiği hak ve menfaatlerin doğasına baktığından idari nitelikli kimi uyuşmazlıklar da özel hukuk kapsamına dahil edilmektedir[123]. Yani burada klasik kamu hukuku- özel hukuk ayrımı kullanılmamaktadır[124].

Medeni nitelikte hak ve yükümlülükten kast edilenin ne olduğu yorumlanırken şekli kritere itibar edilecek olursa bu kavramın sadece özel hukuktan kaynaklanan borçlar kanunu, ticaret kanunu gibi kanunların uygulanabileceği uyuşmazlıklarda geçerli olduğu söylenir. Aksi yönde yapılacak yorumda ise, ulusal

---

[120] Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 274-275; Müslim Akıncı, **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, (Adil Yargılanma), s. 25.
[121] Yaltı Soydan, Uygulanabilirlik, s. 88.
[122] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 266; Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s. 317; Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-1, s. 155; Altıparmak, ss. 5-6.
[123] Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 269-270; Akıncı, Adil Yargılanma, s. 26; Ali Özgüven, "Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarında Uygulanması I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 197, Şubat 2005, s. 147.
[124] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 270; Yaltı Soydan, Uygulanabilirlik, s. 89.

nitelemelerden farklı olarak uyuşmazlığın öz niteliği göz önünde tutularak kavram geniş olarak yorumlanır[125].

Mahkeme bu noktada Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde kullanılan terimlerin kendine özgü anlamları ile uygulanması ve ulusal hukuklardan bağımsız olarak yorumlanması gerektiğini belirtmiştir[126]. Ayrıca aynı kararında, uyuşmazlık kişi ile devlet arasında ise, devletin özel bir kişi olarak mı veya egemenlik haklarına dayalı olarak mı taraf olduğunun belirleyici olmayacağı, davanın kişisel bir hakkın belirlenmesi ile ilgili olup olmadığı belirlenirken sadece olaydaki hakkın niteliğine bakılacağı ifade edilmiştir. Salesi/ İtalya kararında ise bir adım ileri gidilmiş ve sosyal refah yardımı konusu baskın bir biçimde kamu hukuku niteliği taşısa da sosyal sigorta işlerinin adil yargılanma hakkının uygulanma alanında bulunduğu ifade edilmiştir[127].

Sonuç olarak mahkeme Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ıncı maddesinin uygulanabilmesi için yargılamada her iki tarafın da özel kişi olmasının gerekmeyeceğini, 6'ncı maddenin 1'inci fıkrasının çok daha geniş bir anlama sahip olduğunu çeşitli kararlarıyla[128] vurgulamıştır. Bu çerçevede, biçim ve konusuna bakıldığında kamusal nitelik taşıyan ancak sonucu özel bir hakkın ya da özel bir yükümlülüğün içeriğinde veya belirlenmesinde doğrudan etkili olan birçok davaya Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi uygulanabilmektedir[129]. Yani uyuşmazlığın çözümünde uygulanan kanunun ve bu konuda yetkili mahkemenin bir

---

[125] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 267; Feyyaz Gölcüklü, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde "Medeni Hak ve Vecibelerle İlgili Nizalar Kavramı" , **Prof. Dr. Ali Bozer'e Armağan**, Kasım 1998, s. 642; Erdoğan, s. 48.

[126] König- Almanya kararında mahkeme, klinik açma ruhsatı iptal edilen doktorun iptal kararına karşı açtığı davada uyuşmazlık klasik anlamda kamu hukukuna ait olmasına rağmen, yargılamanın makul sürede çözümlenmemesini adil yargılanma hakkına aykırı bulmuştur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi König- Almanya kararı, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-113277, (11.11.2012). (Kararın Türkçe çevirisi için bkz. Şeref Gözübüyük, "Avrupa İnsan Hakları Komisyonu ve Kararlarından Seçme Özetler", **İnsan Hakları Merkezi Dergisi**, Ocak 1995, Sayı: 1, Cilt: 3, ss. 38-39).

[127] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Salesi-İtalya kararı, Başvuru No. 13023/87, 26.02.1993, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57814, (12.11.2012).

[128] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ringeisen- Avusturya kararı, Başvuru No. 2614/65, 16.07.1961, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57565, (13.11.2012).

[129] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-1, s.156; Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s.320; Uzun, s.199.

önemi bulunmamaktadır ve nizanın şekline ve kaynağına değil, konusu ve sonucuna bakılmaktadır[130].

Arazi kullanımı ile ilgili uyuşmazlıklar[131], idare ile parasal konulardaki bazı uyuşmazlıklar[132], sosyal güvenlik konularındaki bazı uyuşmazlıklar[133], meslekten yasaklanma davaları[134], malvarlığına ve kişisel haklara zarar veren işlemler[135], reşit olmayan çocukların devlet korumasına alınması, idarenin kusurundan doğan zararlara ilişkin uyuşmazlıklar idari nitelikli olmalarına karşın, mahkemenin 6'ncı maddenin uygulaması kapsamında değerlendirdiği davalara örnek teşkil etmektedir.

Kamusal yönü ağır bastığı için adil yargılanma hakkının kapsamında görülmeyen uyuşmazlıklara ise; siyasi haklar, devlet memurluğuna girme ve memurluk sisteminin işleyişi[136], yabancıları ülkeye kabul etme veya sınır dışı etme durumlarına ilişkin uyuşmazlıklar örnek gösterilebilir[137].

---

[130] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 270; Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s. 320; Gölcüklü, s. 643; Oğuz Sancakdar, "AİHM Kararlarının Türk İdare Hukukuna Etkileri Konusunda Genel Gözlemler", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 38, Sayı: 1, Mart 2005, s. 90; Tezcan, İdari Yargı, ss. 174-175.

[131] Yukarıda bahsedilen Ringeisen/ Avusturya kararında mahkeme imarla ilgili kurulun kararlarının medeni hak uyuşmazlıkları içinde değerlendirilmesi gerektiğini kabul etmiş ancak yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığının ihlal etmediğine karar vermiştir; Aynı yönde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Sporrong ve Lannroth- İsviçre kararı, Başvuru No. 7151/75- 7152/75, 23.09.1982, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57580, (15.11.2012).

[132] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Editions Periscope- Fransa kararı, Başvuru No.11760/85, 26.03.1992, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57790, (17.11.2012).

[133] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Shouten ve Meldrum- Hollanda kararı, Başvuru No. 19005/91-19006/91, 09.12.1994, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57907, (20.11.2012).
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Mennitto- İtalya kararı, Başvuru No. 33804/96, 05.10.2010, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58848, (20.10.2012).

[134] Almanya'ya karşı König kararında başvurucu idari yargıda özel klinik işletme izninin iptali işlemine karşı dava açmış ancak reddedilmiştir. Bu arada doktorluk mesleğini yürütme yetkisi geri alınmıştır. 11 yıldır sonuçlanamaması üzerine açtığı davaların sürüncemede kaldığı ve makul süre içinde sonuçlanmadığını iddia etmiş ve mahkemece haklı bulunmuştur.
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi König- Almanya kararı, 28.06.1978, (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 271).
Aynı yönde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Van Lewen ve de Meyere- Belçika kararı, 28.06.1981, (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 271).

[135] Sporrong ve Lönnnroth /İsveç kararında Mahkeme kamulaştırma kararına karşı etkili bir yargı yolunun öngörülmemesini adil yargılanma hakkına aykırı bulmuştur. (Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, dn. 242).

[136] Bunlara kamu görevlilerinin düşünce ve ifade özgürlüğü, dernek toplantı ve gösteri yürüyüşü hakkı, adil ücret hakkı, toplu sözleşme ve grev hakkı örnek gösterilebilir (Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s.321). Devlet ile memur arasındaki kamu gücüne dayalı ilişki ilişkilerden olan disiplin ilişkisi uzun bir süre boyunca kapsam dışında tutulmuş, Vilho Eskelinen ve diğerleri-Fillandiya kararında mahkemenin bu içtihadı değişiklik göstermiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre olayda 6'ncı maddenin uygulanması gerekir ve başvuruların açtığı ve yedi buçuk senede sonuçlanan davada adil yargılanma hakkı ihlal edilmiştir. Avrupa İnsan Hakları

3. Vergi Aslının Medeni Hak ve Yükümlülük Kavramı Açısından Değerlendirilmesi

Vergi yargılamasının konusu, yükümlüler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan ve idari yollarla çözülmeyen veya çözülemeyen uyuşmazlıklardır[138]. İdarenin işlemlerinin yargısal denetime tabi olmasının sonucu olarak vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlere karşı da dava yolu açıktır. Vergi yargılamasında çözümlenmesi gereken vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar ise, verginin tarh ve tebliğ edilmesi ile tahsil edilmesi aşamalarında yapılan işlemlerdir[139].

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergi aslına ilişkin davaların kamusal yönünün ağır bastığını ve medeni hak ve yükümlülükler kavramının dışında kaldığını düşünmektedir[140]. Mahkemeye göre, vergiye ilişkin düzenlemeler kamu alanına özgüdür ve bu çerçevede birer kamusal yükümlülük olarak medeni hak ve yükümlülükler arasında değerlendirilemez ve bu kapsamda 6'ncı maddenin uygulanması gündeme gelemez.

Ferrazini/ İtalya kararı[141] mahkemenin bu yöndeki görüşünü açıkça göz önüne seren ve müteakip davalarda da kendisine atıf yapılmış bir karardır. Karara göre; vergi davaları maddi menfaatler üzerinedir, fakat bir uyuşmazlığın nitelik olarak "maddi" olduğunu göstermek tek başına 6'ncı maddenin 1'inci fıkrasında bahsedilen "medeni hak" kapsamı çerçevesinde uygulanabilirliğini sağlamaya yetmez.

Mahkemesi Vilho Eskelinen ve diğerleri- Finlandiya kararı, (Tezcan ve diğerleri, El kitabı, ss. 221-222; Erdoğan, s. 56). Ayrıca disiplin hukukuna ilişkin uyuşmazlıklar adil yargılanma hakkı kapsamında görülmemesine karşın meslekten çıkarma yaptırımına tabi tutulan uyuşmazlıklar bu kapsamda görülmüştür (Sancakdar, Gözlemler, s. 91).

137 Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s.321; Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 223).

138 Karakoç, Çözüm Yolları, s. 157.

139 Karakoç, Çözüm Yolları, ss. 158-160. Bazı durumlarda henüz tarh, tebliğ ve tahsil aşamasından önce vergi idaresince gerçekleştirilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlere karsı da dava açılabilir. Bunlardan biri vergi incelemesi sırasında teminat istenilmesidir. *"..Ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebilecek ve ihtiyati haciz kararı alınabilecektir. İnceleme sonuçlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra ihtiyati haciz kararı alınması mümkün değildir. Vergi incelemesi tamamlanıp buna göre davacı şirkete ihbarnameler tebliğ edildikten yani tarhiyat yapıldıktan sonra 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesine göre teminat istenilmesi ve 13/1. maddesine göre ihtiyati haciz kararı alınması mümkün bulunmadığından, buna dayanılarak tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır."*, Dş. 4. D., 30.03.2009 gün ve E. 2008/60, K. 2009/15180, (www.kazanci.com, 08.08.2013).

140 Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s.321; Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-1, s.157; Uzun, s.199; Ali Volkan Özgüven, "Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarında Uygulanması II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 198, Mart 2005, s. 148.

141 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ferrazzini- İtalya kararı, Başvuru No. 44759/98, 12.07.2001, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59589, (23.11.2012).

Yurttaşların devlete karşı dışarıdan bakıldığında kamu hukukuna dâhil olan ve medeni hak ve ödev kavramı içinde değerlendirilmeyecek bir takım yükümlülükleri bulunmaktadır. Cezai yaptırım olarak uygulanan para cezalarının dışında vergi mevzuatından veya demokratik bir toplumda normal vatandaşlık görevlerinden kaynaklanan, ancak yapısal olarak maddi nitelikteki yükümlülükler bu türdendir ve vergi idaresi ile yükümlü arasındaki ilişkinin baskın doğası kamusaldır[142].

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bazı kararlarında vergi uyuşmalığının bizzat kendisini olmasa bile bu uyuşmazlığı yaratan işlemin doğurduğu maddi zarara ilişkin uyuşmazlığı kapsam dâhiline almıştır. Vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan maddi zararın giderilmesini amaçlayan tazminat talepleri[143], vergi iade talepleri[144] altıncı maddenin kapsamı içerisinde görülmüştür. Mahkemenin bu davalardaki yaklaşımı ihlal edilen maddi menfaatin niteliğinin ne olduğu üzerine kurulmuş, menfaatin özel hukuk niteliği taşıdığı belirtilerek menfaatin kaynağını oluşturan vergi yargılaması ilişkisi dikkate alınmamıştır. Ancak bu durum içtihattan dönüldüğü anlamına gelmemektedir[145]. Vergi aslı bakımından yalnızca vergisel uyuşmazlıklardan doğan zararların tazmin talepleri 6'ncı maddenin kapsamı dâhilinde kabul edilmekte[146], vergi konması veya vergi tarhı gibi işlemlere karşı açılan davalar ise bu madde kapsamında kabul edilmemektedir[147].

Kararlar bütün olarak incelendiğinde karşımıza şu sonuç çıkmaktadır: Vergi ödevi biçim ve konusuna bakıldığında kamusal nitelik taşıdığından Avrupa İnsan Hakları Komisyonu tarafından kamu hukukuna dâhil bir alan olarak görülmekte ve

---

[142] Bu davada aksi yönde oy kullanan yargıçlar ise özel hukuk kişisinin hukuksal konumunun bir kamu idaresince belirlendiği bütün durumların madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

[143] Yukarıda adı geçen Editions Periscope v. Fransa kararında Başvurucu şirketin davasının konusu nitelik itibariyle maddi ve dava maddi hakların ihlali iddiasına dayanmaktadır denilmiş bu nedenle, olaydaki hak, uyuşmazlığı kaynağına ve yargılamanın idare mahkemeleri tarafından yapıldığı gerçeğine bağlı olmaksızın kişisel bir hak olarak nitelendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Karar için bkz. http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57790. Mahkemenin bu davadaki yaklaşımı ihlal edilen maddi menfaatin niteliğinin ne olduğu üzerine kurulmuştur. Menfaatin özel hukuk niteliği taşıdığını belirterek menfaatin kaynağını oluşturan vergi yargılaması ilişkisini dikkate almamıştır.

[144] The National & Provincial Building Society ve diğerleri v. Birleşik Krallık davasında vergi iade talebinin özel hukuk niteliği taşıdığı ve büyük miktarda paralar üzerinde özel hukuk haklarının karara bağlanmasında belirleyici olduğu sonucuna varılmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi The National & Provincial Building Society ve diğerleri- Birleşik Krallık kararı, Başvuru No. 21319/93- 21449/93- 21675/93, 23.10.1997, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58109, (24.11.2012).

[145] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-1, s.158.

[146] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-1, s.158.

[147] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 272; Uzun, s. 200.

adil yargılanma hakkına aykırılık iddiaları kabul edilmemektedir. Ancak vergilendirme işleminin sonucunun özel bir hak veya yükümlülük üzerinde doğrudan etkili olduğu davalar ve daha sonra da değineceğimiz üzere vergi cezalarıyla birlikte dava konusu edilen vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar adil yargılanma hakkının kapsamı içerisinde görülmektedir.

Gerçekten de vergilendirme ilişkisi bir kamusal borç- alacak ilişkisidir ve bu vergilendirme ilişkisi maddi bir konuda tarafları karşı karşıya getirmektedir. Her ne kadar vergi ödevi kamusal alanda oluşsa da kişinin medeni haklarından olan mülkiyet hakkı ile doğrudan ilgilidir. Bugün kişinin malvarlığından devlete yapılan bir aktarım olan verginin mülkiyet hakkının sınırını oluşturduğu kabul edilmektedir. Kanun koyucu tarafından vergi kanunlarının kabul edilip kanunlaşmasından, idarece vergilerin tahsil edilmesine kadar geçen vergilendirme süreci boyunca vergi ödevlilerinin mülkiyet hakkına sürekli bir müdahale söz konusudur[148]. Bu açıdan devletin, vergi ödevini yerine getiren yükümlünün davasını makul sürede sonuçlandırmaması, beyanlarını temellendirmesine delil sunmasına izin vermemesi gibi haller adil yargılanma hakkına açıkça aykırılık teşkil eder.

Vergi aslının, medeni hak ve yükümlülük kapsamına girmeyeceği yorumu Türk mahkemelerinde yapılacak yargılama hakkı açısından önemi yoktur. Türk hukukunda adil yargılanmanın temelini oluşturan, Anayasa'nın 36'ncı maddesi, medeni hak ve yükümlülüklere ilişkin uyuşmazlıklar ile kamu hukukuna ait uyuşmazlıklar arasında bir fark gözetmemiştir. Nitekim Danıştay, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin aksine vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkları da adil yargılanma hakkının koruma kapsamı içinde değerlendirmektedir[149]. Ancak bu ayrımın önemi

---

[148] Gümüşkaya, s. 103; Burcu Demirbaş Aksüt, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2012, ss. 39-40.

[149] "Anayasanın 36'ncı maddesinde, herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanma suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahip olduğu hüküm altına alınmış; İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasının (b) bendinde de, savunma hakkının önemi vurgulanmış olup; savunma hakkının gereğince kullanılabilmesi için de, dayanılan ya da dava dosyasına sunulan her belge ve kanıtın değerlendirilmesi olanağının diğer tarafa tanınmış olması; kişilerin, ne suretle ve ... hukuksal nedenle takibata uğradıklarını bilmelerine, böylelikle savunma haklarını gereği... kullanabilmelerine olanak tanınması gerekmektedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mantova-Nelli 18.3.1997 gün kararında, davacıya tebliğ edilmeyen, dolayısıyla, değerlendirme olanağı tanınmayan uzman raporunu kararında ele alan ve davacının ikinci bir uzman raporu talebini reddeden mahkemenin izlediği yargılama sürecini, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin adil yargılanma ilkeleri ile ilgili 6'ncı maddesine uygun bulmamış olması da, bu gerekliliği doğrulamaktadır.

sadece Türk mahkemelerinde adil yargılanma hakkı ihlal edilen kişilerin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önünde korunup korunmayacağı değerlendirilirken ortaya çıkmaktadır.

C. Vergi Cezalarına İlişkin Davalarda Adil Yargılanma Hakkı

1. Genel Olarak

Adil yargılanma hakkının medeni hak ve yükümlülüklerin yanında bir diğer uygulama alanı da ceza yargılamasına ilişkin uyuşmazlıklardır. Sözleşmenin 6'ncı maddesi uyarınca "*Herkes ... cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir."* Ayrıca 6'ncı maddenin 2'nci ve 3'üncü fıkraları da adil yargılanma hakkının ceza yargılaması hukukuna ilişkin boyutunu düzenler. Buna göre "*Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar suçsuz sayılır.*

Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:

a) Kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir savunmacının yardımından yararlanmak ve eğer savunmacı tutmak için mali olanaklardan yoksun bulunuyor ve

---

Bu duruma göre; kanunî temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergi alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil olanağının kalmaması ve bu alacağın kanunî ödevleri yerine getirmeyen kanunî temsilciden takibi için düzenlenen ödeme emirlerinin kanunda yan unsurları ihtiva etmesinin yanı sıra, hangi kanunun hangi maddesi uyarınca düzenlendiği hususunu; diğer bir deyişle, kanunî dayanağını da ihtiva etmesi gerekir. Böylelikle, başkası vergi borcundan dolayı, doğrudan, özel hukukla ilgili temel haklardan biri olan mülkiyet hakkını ilgilendiren sonuçlar doğuracak şekilde takibata uğrayan kanunî temsilciye, adil yargılanma ilkesinin temel unsurlarından biri olan savunma hakkını gereği gibi kullanabilmesine olanak tanınmış olmalıdır. Olayda, yönetim kurulu üyesi olduğu anonim şirketin ödenmemiş vergi borcundan dolayı, adına ödeme emri düzenlenen davacıya, ödeme emrinin kanunî dayanağı olarak, hem 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10, hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35'inci maddelerinin birlikte gösterilmiş olması, ayrıca bu maddelerin farklı durumlara ilişkin bulunması nedeniyle, savunma hakkını gereği gibi kullanmasına olanak tanındığından söz etmek mümkün olmadığından, istemin ön bölümünde yazılı gerekçeyle, ödeme emrini iptal eden mahkeme kararında sonuç itibariyle isabetsizlik görülmemiştir.", Dş. 7.D, 22.03.2007 gün ve E. 2007/885, K. 2007/1449, www.kazanci.com, (09.05.2013).

adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece görevlendirilecek bir avukatın para ödemeksizin yardımından yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağırılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek;

e) Duruşmada kullanılan dili anlama dışı veya konuşma dışı takdirde bir tercümanın yardımından para ödemeksizin yararlanmak."

Bu açıdan vergi cezalarının "suç isnadı" niteliğinde sayılıp sayılmayacağı maddenin korumasından yararlanabilip yararlanamayacağının açıklanması bakımından büyük önem arz eder. "Suç isnadı" kavramından anlaşılması gereken sözleşme metninde açıklanmamıştır, bu sebeple kavramın içeriği belirlenirken Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatlarından yola çıkmak ve kavramı dar yorumlamamak gerekir. Nitekim belirli bir kategorideki suç isnadlarını sözleşmenin sağladığı güvenceden uzak tutmak sözleşmenin amacıyla bağdaşmaz[150].

Suç isnadı kavramının idari yaptırımlar ve disiplin yaptırımlarını da kapsayıp kapsamadığı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından kararlara konu olmuş bir tartışmadır. Tıpkı "kişisel hak ve yükümlülükler" kavramının içeriğinin belirlenmesinde olduğu gibi "suç isnadı" kavramının da içeriği belirlenirken ulusal sınıflandırmalar ne olursa olsun bir yaptırımın 6'ncı maddenin kendine özgü anlamı çerçevesinde cezai olup olmadığı önem teşkil etmektedir[151]. Mahkemeye göre suç isnadı kavramı özerktir ve sözleşmenin bütünlüğü içerisinde düşünülmelidir[152]. Bu

---

[150] Reşat Koparan, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Işığında Adil Yargılanma Hakkı", **Adalet Dergisi**, Sayı: 12, Yıl: 93, Temmuz 2002, s. 167.

[151] Tezcan ve diğerleri, El kitabı, ss. 220, 224; Feyzioğlu, s. 146; Funda Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 299, Temmuz 2006, s. 127-128.

[152] Feyzioğlu, s. 146; Akıncı, s. 33. Komisyon önceleri sorunu iç hukuka atıf yaparak çözme yolunu tercih etmiş ve fakat bu tutumunu sonraki kararlarıyla terk etmiştir. Cezai isnadın da medeni hak ve ödev kavramı gibi otonom bir kavram olduğu daha yeni tarihli divan ve komisyon kararlarında açıkça belirtilmektedir (Altıparmak, dn. 134). Örneğin Campbell ve Fell/ Birleşik Krallık Kararında Mahkeme, "Sözleşme, Devletlerin, kamu menfaatinin koruyucuları olarak görevlerini yerine getirirken iç hukuklarındaki suç kategorileri arasında ayrım yapmalarına ve aralarına bir çizgi çekmelerine karşı değildir; fakat bu suretle yapılan sınıflandırma Sözleşme bakımından belirleyici değildir. Sözleşmeci devletler bir suçu ceza olmak yerine "idari" olarak sınıflandırma yetkilerini, Sözleşme'nin 6'ncı ve 7'nci maddelerinin temel hükümlerinin işleyişini dışarıda bırakmak için kullanacak olurlarsa, Sözleşme'nin bu hükümlerinin uygulanması Devletlerin egemenlik iradelerine tabi kılınmış olacaktır. Bu suretle genişleyen serbestlik, Sözleşme'nin amacına uygun olmayan sonuçlara yol açabilir" şeklinde görüş açıklamıştır.
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Campbell ve Fell/ Birleşik Krallık kararı, Başvuru No.7819/77-7877/77, 28.06.1984, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57456, (28.11.2012) Kararın Türkçe çevirisi için bkz. Doğru, Cilt: I, s. 743. Aynı yönde; Avrupa İnsan

bağlamda öncelikle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin "suç isnadı" kavramından ne anladığı açıklandıktan sonra vergi kabahatlerine ilişkin isnadların suç isnadı olarak değerlendirilebilirliği üzerinde durulacaktır.

2. Suç İsnadı Kavramı ve Engel Kriterleri

Adil yargılanma hakkının koruması bir suç isnadıyla başladığı için öncelikle "isnad" kavramının ne olduğu iyi anlaşılmalıdır. Mahkeme isnad kavramını, bir kişinin suç işlediğini iddia eden resmi bildirimin yapılması veya böyle bir iddianın varlığını gösteren bazı eylemlerde bulunulması olarak tanımlamıştır[153].

Mahkemeye göre suç isnadı otonom bir kavramdır ve ulusal hukuktaki anlamından farklı olarak yorumlanması gerekir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Engel/ Hollanda kararında bir konunun suç isnadı oluşturmak sıfatıyla 6'ncı madde kapsamında değerlendirilebilmesi için "Engel kriterleri"[154] olarak da bilinen üç temel ölçüt belirlemiştir. Bunlar; ulusal hukukta suç sürecinin sınıflandırılması, suçun yapısı ve verilebilecek cezanın ağırlığıdır[155].

Öncelikle belirleyici olmamakla ve sadece başlangıç noktası sayılmakla birlikte isnad edilen suçun iç hukuktaki sınıflandırmasına bakılacaktır[156]. Bu çerçevede, ulusal hukuk bir suçu cezai nitelikte kabul ettiği takdirde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ıncı maddesinin uygulanması bakımından bu sınıflandırma otomatik olarak geçerli kabul edilecek diğer iki kritere göre belirleme yapmaya gerek kalmayacaktır[157]. Ceza kavramının otonomluğu tek yönlüdür. Cezai alanda düzenlenmiş bir davranış disiplin hukuku içinde değerlendirerek 6'ncı maddenin

---

Hakları Mahkemesi Deweer- Belçika kararı, Başvuru No. 6903/75, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57469, (09.04.2013).

153 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Deweer- Belçika kararı (Billur Yaltı Soydan, , "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, 2000, (Adil Yargılanma Hakkı – II), s. 105).

154 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Engel ve Diğerleri- Hollanda kararı, Başvuru No. 5370/72, 08.06.1976, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57479, (27.11.2012).

155 C.J.F Kidd, "Disiplinary Proceedings and The Right to a Fair Trial Under the Europen Convention on Human Rights", **The International and Comparative Law Quarterly**, Cilt:.36, Sayı: 4, October 1987, ss. 858-860; Gölcüklü, Medeni Hak ve Vecibeler; Üzeltürk, s. 149; Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-1, s. 161; Jayawickrama, ss. 494-495; Feyzioğlu, ss. 147-148; Özgüven, Uygulanabilirlik-2, s. 154.

156 Kidd, s. 858; Uzun, s. 201; Wolfram Cremer, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İdari Ceza Hukuku", **İstanbul Kültür Üniversitesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Çev. Serdar Nart, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, s. 177; Altıparmak, ss. 25-26.

157 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Lutz- Germany kararı, Başvuru No. 9912/82, 25.08.1987, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57531, (28.11.2012).

kapsamı dışında tutulamaz[158]. Bu nedenle Türk vergi ceza hukuku açısından vergi suçu olarak kabul edilen vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlünün özel işlerini yapma suçları iç hukukta cezai nitelikte kabul edildiğinden diğer iki kriter dikkate alınmadan, bu suçlar bakımından yapılacak yargılama adil yargılanma hakkının kapsamında değerlendirilecektir.

İkinci kriter ise suçun niteliğidir. Burada suç olarak isnad edilen söz konusu fiilin diğer Avrupa Konseyi üyesi devletlerde nasıl değerlendirildiğine, uygulanan yargılama ve yaptırım usulüne, bu usulün genelde suç teşkil eden fiiller ve bunlara uygulanan usûl ile olan benzeşmesi ve yakınlığına veya söz konusu fiilin konusunun kapsamından dolayı mı yoksa genel olarak kamu yararı amacıyla mı hukuka aykırılık teşkil ettiğine bakılacaktır[159]. Hollanda ordusunun kurallarını ihlal ettikleri iddiasıyla cezalandırılan başvurucularca açılan Engel ve diğerleri davasında mahkeme, askeri kuralların ihlali davalarının idari usulle de incelenebileceğini belirtmiştir. Eggs davasında[160] da başvuru konusu kuralların, silahlı kuvvetlerin işleyişine ilişkin olduğuna ve kamunun genel yararını ilgilendirmediğine hükmedilmiştir[161]. Aynı zamanda Öztürk kararında[162] mahkeme, Avrupa Komisyonu üyesi pek çok devlette dikkatsiz araç kullanmanın ceza hukuku kapsamında bir suç olarak kabul edildiği gerekçesiyle davayı 6'ncı madde kapsamında değerlendirmiş ve tercüman masraflarının devlet tarafından ödenmesi gerektiğine karar vermiştir[163].

Engel kararında son kriter olarak cezanın niteliğine ve ağırlığına bakılarak değerlendirme yapılacağı belirtilmiştir[164]. Burada geniş bir çerçeve çizilmiş, yaptırımı, hareketi yapan kişiyi caydırıcı, hürriyeti bağlayıcı ceza veya para cezaları

---

158 Altıparmak, s. 23.

159 Kidd, ss. 858-859; Uzun, s. 201; Cremer, Çev. Serdar Nart, s. 180.

160 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Eggs- Switzerland kararı.

161 Mahkeme özel kurumların iç işleyişine ilişkin kuralların ihlali nedeniyle çıkan uyuşmazlıkların disiplin hukukuna tabi olduğuna hükmetmekle birlikte, başvurucunun mahkemede kullandığı üslup nedeniyle para cezasına mahkûm edildiği Ravnsborg olayında da, mahkeme düzeninde kamu yararı olmasına rağmen durumu adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmemiş ve bu nedenle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varmamıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ravnsborg- İsveç kararı, Başvuru No. 14220/88, 23.03.1994, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57871, (29.11.2012).

162 "Hükmün genel karakteri ve cezanın amacı ki hem cezalandırıcı hem de caydırıcıdır, ele alınan suçun 6'ncı maddenin amaçları bakımından ceza niteliği taşıdığını ortaya koymaya yeterlidir. Son kriter çerçevesinde bir değerlendirme yapmaya gerek yoktur. Cezanın hafif bir yaptırım niteliği taşıması suçun cezai karakterini değiştirmez" (Yaltı, Adil Yargılanma Hakkı-1, s.162).

163 Koparan, s. 167.

164 Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-1, s. 161; Uzun, s. 201; Altıparmak, ss. 29-30.

olan hareketlerin ceza hukukunun alanına dahil olduğuna hükmedilmiştir[165]. Ancak bu açıklama çok geniş yorumlanıp, bütün caydırıcı nitelikte cezalarının suç isnadı sonucu verildiği ve 6'ncı maddenin uygulama alanına girdiği şeklinde yorumlanmamalıdır. Örneğin Escoubet[166] ve Blokker[167] davalarında geçici olarak ehliyete el koyma yaptırımı engelleyici türde bir yaptırım kabul edilerek durum cezai nitelikte kabul edilmemiştir.

Adil yargılanma hakkının ceza hukuku boyutu hükmün kesinleşmesine kadar temyiz aşaması da dahil olmak üzere uygulanır. Nitekim hükmün kesinleşmesi ile suç isnadına ilişkin nihai karar verilmiş olur[168]. Ayrıca yargılama suç isnadının belirlenmesine ilişkin değilse bunlar suç ithamı başlığı altında adil yargılanma hakkı kapsamına girmez[169]. Yargılama giderlerinin muhakemesi ve akıl hastalığının tespiti gibi konulara ilişkin yargılamalar buna örnek gösterilebilir.

3. Vergi Kabahati ve Cezası Kavramının Suç İsnadı Kavramı Açısından Değerlendirilmesi

a. Genel Olarak

Vergi kanunlarına aykırı davranışlar vergi suç ve kabahatlerinin konusunu oluşturur[170]. Kaynak Alman Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi Türk hukukunda da vergi suç ve cezaları iki farklı grupta düzenlenmiştir, bunlar ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezaları ile vergi kabahatleri ve cezalardır[171].

İki ayrı grupta incelenen vergi hukukuna aykırı davranışlar türleri için uygulanan hukukî rejim birbirinden farklıdır. Öyle ki; vergi kabahatleri idari ceza hukuku kapsamında kabul edilerek mahkeme kararına gerek olmaksızın suçların

---

165 Altıparmak, s. 30.

166 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Escoubet- Belçika kararı, Başvuru No. 26780/95, 28.10.1999, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58336, (30.11.2012).

167 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Blokker- Hollanda kararı, Başvuru No. 45282/99, 07.11.2000, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-5526, (30.11.2012).

168 Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 225.

169 Tezcan ve diğerleri, El kitabı, ss. 225-226.

170 Karakoç, Genel Vergi, ss. 476-477; Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 6. Bası, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 29; Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, (Kabahatler), s. 8.

171 Karakoç, Genel Vergi, s. 478; Oktar, s. 347. Vergi kabahatleri için mali nitelikte vergi suçları tabiri de kullanılmaktadır. Bkz. Öncel ve diğerleri, s. 211. İdari nitelikte vergi suçları tabiri için ayrıca bkz. Şenyüz, s. 31; Mutluer ve diğerleri, ss. 225-229; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 129; Başaran Yavaşlar, İdari Suç, ss. 116-146.

varlığını tespit edip cezayı veren vergi idaresi iken vergi suçları klasik ceza hukuku kapsamında değerlendirilerek suçların varlığını tespit edip cezayı veren asliye ceza mahkemesidir[172].

Vergi idaresinin vergi kabahatlerinin varlığını tespit edip ceza kesmesi sonucu yükümlünün karşısında vergi cezasını ödemek, uzlaşmaya başvurmak, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca teminat göstererek vade bitiminden itibaren üç ay içerisinde ödeyeceğini bildirmek ve/veya otuz günlük dava açma süresi içerisinde dava açmak gibi yollar bulunur. Konumuz açısından önemli olan ise, vergi ödevlisinin vergi ceza ihbarnamesi üzerine vergi mahkemesinde vergi idaresi aleyhine dava açması durumunda bu davada Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi bağlamında bir adil yargılanma hakkına sahip olup olmayacağıdır. Kaldı ki vergi cezası olarak kabul edilen kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlünün özel işlerini yapma suçları vergi mahkemelerinde değil ceza mahkemelerinde yargılandığından konumuz kapsamına girmemekle birlikte, adil yargılanmanın hakkının uygulanamayacağı yönünde de herhangi bir şüphe bulunmamaktadır[173]. Bu sebeplerle bu başlık altında adil yargılanmanın vergi ceza hukukundaki yargılanma alanı sadece vergi kabahatleri açısından irdelenecektir.

---

[172] Bilici, s. 85; Başaran Yavaşlar, İdari Suç, ss. 116-117. "Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallar esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nda düzenlenmiştir. Bu düzenlemede, vergi ödevinin gerekleri yanında ceza hukukunun ilkeleri de göz önünde bulundurulmuştur. Yasa'nın 344.-376'ncı maddelerinde vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. Bu maddelerde öngörülen suç ve cezalar da yasallık ilkesi belirgin biçimde kendini gösterir.
Vergi Usul Yasası'nın 344. maddesinin 7.-9. bentlerinde sayılan kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük eylemleri ile bu eylemler için Yasa'nın 344., 345., 349., 351.-354. maddelerinde öngörülen yaptırımlar vergi dairesi tarafından saptanır ve uygulanır. Bu eylemlerin yaptırımı olan para ve işyeri kapatma cezaları vergi idaresi tarafından uygulanan idarî nitelikte cezalardır.
Vergi Usul Yasası'nın 358'inci-363'ncü maddelerinde yer alan kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs eylemleri ile bilgi vermekten çekinme, vergi gizliliğinin ihlâli, yükümlünün özel işlerini görme eylemleri ise ceza hukuku anlamında suç oluştururlar. Bu eylemlerin saptanması ve Yasada öngörülen yaptırımların uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girer. Ceza yaptırımı öngörülen bu tür eylemler için ceza mahkemesinin görevli olması kişiler yönünden bir güvence oluşturur.
Nitekim Vergi Usul Yasası bu eylemler ve bunlar için öngörülen yaptırımları "ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezalar" başlığı altında düzenlemiştir." AnyM, 21.09.1993 gün ve E. 1993/31 ve K. 1993/29, www.anayasa.gov.tr, (20.03.2013).

[173] Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hürriyeti bağlayıcı ceza yanında verilen üç kat vergi ziyaı cezası da idari nitelikte bir ceza olduğundan vergi kabahatlerine ilişkin olarak kesilen vergi cezaları ile aynı kapsamda değerlendirilecek, yeri geldikçe farklı olduğu noktalara değinilecektir.

b. Vergi Kabahatleri ve Bunlara Uygulanan Cezaların Hukukî Niteliği

İfade edildiği üzere adil yargılanma hakkının klasik ceza hukukunda uygulanması gereken bir ilke olduğu açıktır. Tartışma, genel olarak idari suç olarak nitelendirilen kabahatlere verilen cezalara karşı yapılan itirazlar sonucu yapılan yargılamalarda adil yargılanma hakkının uygulanabilirliğinin kabulüne ilişkindir[174]. Vergi kabahatlerinin hukukî niteliği konusundaki farklı görüşlere değinip niteliği belirlemek adil yargılanma hakkının uygulanabilirliği sorununu çözmekte yol gösterici olacağından öncelikle vergi kabahatleri kavramı ve bunlara uygulanan cezaların hukukî niteliği üzerinde durulacaktır.

Kabahatler Kanunu'nun 2'nci maddesi uyarınca kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır. Kabahat, haksızlık oluşturmakla birlikte suç sayılmayan fiillerdir[175]. Vergi kabahati ise, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların para cezası ve diğer idari tedbirlerle cezalandırdığı, vergi suçu kapsamına girmeyen fiillerdir ve vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahati olmak üzere iki çeşittir[176].

Vergi kabahatlerine ilişkin cezalarının hukukî niteliği konusunda temel olarak dört görüş vardır. Bunlar; kesilen cezaların vergi zammı olduğu, tazminat olduğu, ceza hukuku anlamında para cezası olduğu ve idari yaptırım olduğu görüşleridir[177].

Cezaların şahsiliği ilkesi göz önüne alındığında vergi kabahatlerine ilişkin cezaların vergi zammı ve tazminat olduğu görüşlerini savunmak mümkün değildir. Uzlaşma, pişmanlık ve ıslah kurumlarından yararlanılabilmesi, ödenmemesi halinde

---

[174] Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suç ve cezaların bir kısmında fiil ve yaptırım idari usullerle saptanmakta ve ceza idari bir mercii tarafından uygulanmakla birlikte, diğer bazı fiiller suç niteliği taşımakta ve bu suçlara hürriyeti bağlayıcı cezalar Ceza Mahkemesi tarafından uygulanmaktadır. (Öncel ve diğerleri, s. 210; Karakoç, Genel Vergi, s. 446; Saban, Vergi Hukuku, s. 217; Oktar, s. 373; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Suç ve Kabahatleri**, 2. Baskı, Celepler Matbaa, Afyon 2011, s. 180; Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara, 2011, (Vergi Hukuku), s. 223; Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2012, s. 88; Şenyüz, s. 7).

[175] Özbek ve diğerleri, s. 51; Demirbaş, ss. 183-185; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 15. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 64; Koca ve Üzülmez, s. 41.

[176] Öncel ve diğerleri, s. 210; Şenyüz, s. 29; Karakoç, Genel Vergi, s. 480; Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, Prof. Dr. Burhan CEYHAN Armağanı, İzmir, 2012, (Değerlendirme), s. 7; Taşdelen, Kabahatler, ss. 14-15; Karakoç, Vergi Ceza, ss. 39-40.

[177] Kamil Mutluer, "Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler ve Vergi Suç ve Cezalarında Yapılması Düşünülen Değişiklikler", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 14, Şubat 1994, ss. 13-14.

hapis cezasına çevrilmemesi ve vergi alacağının güvence altına alınma amacı içermesi gibi özellikler vergi kabahatlerine ilişkin cezaları ceza hukuku anlamında para cezası olmaktan uzaklaştırır[178].

Tüm bu nedenlerle en tutarlılık arz eden görüş vergi kabahatlerine kesilen cezaların idari yaptırım olduğu görüşüdür[179]. Vergi idaresi ceza üzerinde tasarruf yetkisini haiz idari mercii konumundadır[180]. Vergi idaresi uygun bulduğu kanun hükmüne göre vergi cezasını keser ancak cezaya karşı açılan davada vergi mahkemesi, cezayı olayın niteliğine göre isabetli gördüğü diğer bir vergi cezasına çevirebilir[181].

c. Vergi Kabahatlerinin Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi

Hapis cezası ile karşılanan vergi suçlarının adil yargılanma hakkı kapsamında olduğu açıktır ancak idari yaptırımla sonuçlanan vergi kabahatlerinin "suç isnadı", bunlara kesilen vergi cezalarının "ceza" olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği konusu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından tartışılmıştır. Mahkemesi bu konuda olumlu karar vererek, para cezası içeren ve idare tarafından uygulanan vergi cezalarını bir suç isnadı olarak değerlendirmiş bu cezalara ilişkin yargılama süreçlerinin 6'ncı maddenin uygulama alanı içerisinde olduğuna hükmetmiştir[182]. Mahkemenin bu konuda verdiği ilk karar Bendenoun kararıdır ve bu davada Mahkeme'nin Engel kriterleri olarak bilinen üçlü kriteri açıkça uyguladığı ve buna göre bir değerlendirme yaptığı görülmektedir[183]. Avrupa İnsan Hakları

---

[178] Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkler ve Kurumlar**, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, ss. 155-156; Karakoç, Genel Vergi, ss. 478-480; Mutluer, Genel Vergi, s. 229; Mutluer, Görüşler, s. 15.

[179] Nitekim idari yaptırım konusu suç teşkil etmeyen fiiller için öngörülen yaptırımlar olarak tanımlanmaktadır (Oğuz Sancakdar, "İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukukundaki Anayasal Temelleri", **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 63).

[180] Kırbaş, ss. 155-156; Mutluer, Görüşler, s. 15; Şenyüz, s. 33; Taşdelen, Kabahatler, s. 202. Ancak idarenin buradaki yetkisi bağlı yetkidir. Buna göre takdir yetkisi ancak alt ve üst sınırları gösterilen idari parasal yaptırımlar için geçerlidir (Sancakdar, Anayasal Temel, ss. 75-76).

[181] Dş. 7.D. 21.09.1972 gün ve E. 1971/2804, K. 1972/3030, (Karakoç, Genel Vergi, s. 482, dn. 19)

[182] Yaltı Soydan, Uygulanabilirlik, s. 91; Tezcan, İdari Yargı, s. 175; Başaran Yavaşlar, İdari Suç, ss. 127-128; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Bası, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2008, s. 239; Özgüven, Uygulanabilirlik, s. 156.

[183] Frommel, http://search.proquest.com/docview/230179569, Erişim. 18.03.2013.
Davanın açılmasına sebep olan idari süreçte, vergi idaresi tarafından yapılan denetlemeler üzerine Bendenoun'a şirketin yönetim kurulu başkanı olarak biri kurumlar vergisi diğeri katma değer

Mahkemesi'ne göre ilk olarak, dava konusu olay Genel Vergi Kanunu'nun 1729'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenmektedir ve tüm vergi mükelleflerine ilişkindir. İkincisi, vergi cezaları, tekrar suç işlenmesini önlemeye yönelik olarak cezalandırmayı amaçlamaktadır. Üçüncüsü, vergi miktarlarındaki artış nedenleri hem önleyici hem de cezalandırıcı amacı olan bir genel kural çerçevesinde uygulanmaktadır. Ayrıca, mevcut davada uygulanan yaptırım olan para cezalarının miktarı oldukça fazladır. Bunlar hep birlikte ele alınınca Fransa'da verginin katları olarak uygulanan vergi cezasına ait yargılamayı "ceza yargılaması" kapsamına sokmak gerekir[184].

Bondenoun kararında verginin katları halinde uygulanan para cezasının ödenmemesi durumunda hapis cezasına çevriliyor olması yaptırımın ağırlığını ortaya koymak için bir kanıt olarak gösterilse de, idari vergi cezalarının suç isnadı kapsamında değerlendirilmesi için bunun şart olmadığı Janosevic kararında ifade edilmiştir. Bu kararda da kriterler sırayla değerlendirilmiş, kayba uğratılan verginin katları olarak uygulanan para cezalarında, üst bir sınır olmaması nedeniyle çok büyük miktarlara ulaşma olasılığının bulunmasını, cezanın ağırlığı için yeterli görmüş, ayrıca para cezalarının ödenmemesi halinde hapis cezasına çevrilmiyor

---

vergisi ile ilgili olan ayrıca şahsi gelir vergisi tarhiyatını ve bunlara bağlı vergi cezalarını içeren ihbarnameler tebliğ edilmiştir. Bunun üzerine konu olan bütün işlemlere itiraz edilmiş ancak İdare Mahkemesinde reddedilmiş, temyiz aşamasında da idare lehine davanın sonuçlanması üzerine konu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne taşınmıştır. Mahkemeye göre; *Mahkeme daha önceki içtihadının ışığında, dört unsurun aksi gösterdiği sonucuna varmaktadır. Birincisi, Bendenoun suçlandığı fiiller Genel Vergi Yasası'nın 1729'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenmektedir. Bu hüküm özel statü sahibi belli bir gruba değil, vergi yükümlüsü sıfatıyla bütün vatandaşları kapsamaktadır. Belirli yükümlülükler getirmekte ve bunlara aykırılıkları cezalandırmaktadır. İkincisi, vergi cezaları, mali zararın tazminini değil, esas olarak tekrar suç işlenmesini önlemeye yönelik olarak cezalandırmayı amaçlamaktadır. Üçüncüsü, bu cezalar, amacı hem önleyici hem de cezalandırıcı olan bir genel kural çerçevesinde uygulanmaktadır. Son olarak, mevcut davada para cezalarının miktarı ağırdır…Davanın çeşitli yönleri değerlendirildikten sonra, Mahkeme, ceza göstergesi olan noktaların ön planda olduğu sonucuna varmıştır. Bunların hiçbiri tek başına yeterli değildir, ancak hep birlikte ele alındıklarında olaydaki isnad 6/1'inci madde anlamında bir "suç" haline getirmektedir. Bu nedenle söz konusu madde uygulanabilir.*" Kararın Türkçe çevirisi için bkz. Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-1, ss.162- 165.
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bendenoun- Fransa, Başvuru No. 12547/86, 24.02.1994, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57863, (01.12.2012).

184 Kararın Türkçe çevirisi için bkz. Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-1, ss. 162- 165. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadına göre fiilin hafif bir yaptırıma tabi olması fiilin cezai niteliğini değiştirmez. Aynı şekilde trafik suçlarına uygulanan cezaların değerlendirildiği Öztürk davasında, kuralın genel karakteri ve yaptırımın hem caydırıcı hem de cezalandırıcı amaca sahip olmasının, söz konusu suçun Avrupa İnsan Hakları Sözleşme'nin 6'ıncı maddesi bakımından cezai nitelikte olduğunu göstermek için yeterli olduğu bu nedenle cezanın hafif bir yaptırım niteliğinin taşımasının, suçun cezai karakterini değiştirmeyeceğini belirtilmiştir. Öztürk Almanya'ya karşı (21.02.1984) (Doğru, C. I, s. 672).

olmasını da cezanın niteliğini etkileyecek bir faktör olarak değerlendirmemiştir[185]. Ayrıca kararda, fiili ceza ve olası cezanın ağırlığı, suçun niteliği bakımından daha önce yapılan değerlendirmede zaten ortaya konulan ayrı ve ek bir dayanak olarak ortaya konmuştur.

Mahkemeye göre vergi para cezalarında "isnad" cezanın kesilmesidir[186]. Bir kişinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesindeki adil yargılanma hakkından yararlanabilmesi için "hakkında bir suç isnadı bulunan kişi" olması gerekmektedir. "Hakkında bir suç isnadı bulunan kişi" kavramının içeriğini belirlenirken de, kavram Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki anlamı çerçevesinde ulusal hukuklardan bağımsız olarak değerlendirilmelidir[187]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararında isnad kavramının şekli değil maddi ele alınması gerektiğini, görünüşün ardına bakarak söz konusu gerçekleri araştırmak zorunluluğu altında olunduğunu belirtmiştir. Bundan yola çıkarak, bir kişinin isnad altında olduğu yapılan işlemin içeriği ve maddi etkileri ile tespit edilecektir. Bu çerçevede "isnad" kavramı, kişiye cezai bir fiil işlediğine dair bir iddianın yetkili makamlar tarafından bildirilmesi olarak tanımlanmıştır[188].

Vergi cezalarında ise, yetkili merciiler tarafından, kişinin bir suç işlediği iddiasını içeren resmi bildirimin yapılması ya da suç iddiasının belirtilerini gösteren ve keza şüphelinin durumunu maddi olarak etkileyen diğer bazı eylemlerde bulunulması isnadı ortaya koymaktadır[189]. Bendenoun davasında, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergi para cezalarında isnadı cezanın kesilmesi olarak belirlemiştir[190]. Funke davasında da, dava susma hakkı çerçevesinde incelenirken, Funke'nin evinde gümrük yetkililerince yapılan arama bir suç isnadı olarak değerlendirilmiştir[191]. Hozee davasında ise, yükümlünün ilk kez şüpheli statüsüne

---

[185] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Janosevic- İsveç kararı, Başvuru No. 34619/97,23.07.2002, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60628, (02.12.2012).

[186] Soydan, Adil Yargılanma Hakkı II, s. 107.

[187] Yukarıda adı geçen Deweer Belçika'ya karşı (27.02.1980) (Doğru, C.I, s. 344 vd). Kararda, "…Mahkeme'ye göre, olayda, Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin uygulanabilirliği konusunda bir tartışma yoktur. Komisyon önündeki yargılama sırasında taraflar, başvurucu aleyhine bir ceza davası bulunduğuna itiraz etmemişlerdir… Sözleşme'de geçen isnad terimi iç hukuklardan özerk bir anlama sahip olup, bu terime Sözleşme'deki anlam verilmeli…" şeklinde ifade edilmiştir.

[188] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Deweer- Belçika kararı, 27.02.1980. (Doğru, İHAS, s. 344).

[189] Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 106.

[190] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bendenoun- Fransa, Başvuru No. 12547/86, 24.02.1994, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57863, (01.12.2012).

[191] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Funke- Fransa kararı, Başvuru No. 10828/84, 25.02.1993, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57809, (03.12.2012).

girdiği an olarak yükümlünün sahibi olduğu şirketin değil de şahsına yönelik olarak mali istihbarat soruşturmasının başladığı an olarak belirlemiştir[192]. Ancak örneğin iç hukukta, Vergi Usûl Kanunu'nun 333'üncü maddesi uyarınca, tüzel kişiler vergi yükümlüsü ise ve hapis cezasını gerektiren fiiller bu tüzel kişi nezdinde gerçekleşmiş ise cezaların şahsiliği ilkesi gereğince hapis cezası bu fiilleri işleyen gerçek kişiler hakkında hükmolunacaktır. Bu fiillerin ortaya çıkabilmesi için ise tüzel kişi yükümlü nezdinde inceleme yapılması zorunludur[193]. Bu sebeple isnad tarihinin söz konusu olay bakımından tüzel kişi nezdinde incelemenin başladığı tarih olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Böylece vergi idaresine tanınan yoklama (VUK m.127 vd), inceleme[194] (VUK m.134 vd), arama (VUK m.148 vd) ve bilgi toplama (VUK m.148 vd) yetkisi çerçevesinde, yükümlüyü veya ceza sorumlusunu şüphe altına sokan her türlü işlemin isnad niteliği taşıdığı kabul edilmiştir[195].

Jussila kararında ise, vergi cezalarının cezai karakteri için, niteliksel kriterlerin yanında mutlaka niceliksel ağırlık kriterine bakılmayacağına, niceliksel ağırlığın ancak niteliksel kriterleri destekleyen bir unsur olarak anlam ifade edeceğine hükmedilmiştir[196]. Kriterlerin topluca değil seçimlik uygulamasının vergi cezaları için de geçerli olduğunu, suçun ve cezanın niteliğine yönelik değerlendirme eğer yaptırımın, cezai karakterini ortaya koyuyorsa, buna ek olarak niceliksel olarak da ağır ve önemli miktarda olup olmadığına bakılmayacağını belirtilmiştir[197].

---

[192] Hozee Hollanda'ya karşı Mahkeme "…mevcut davada, vergi idaresi tarafından 1981 yılının sonunda kesilen cezanın başvurucunun kendi şahsına değil şirketlere kesildiğine dikkat çekmektedir. O aşamada başvurucunun şahsen kaçakçılık şüphesi altında olduğunu ortaya koyan hiçbir durum yoktur. Başvurucuya bu suçla ilgili isnad daha sonradan yapılmıştır…" demiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hozee- Hollanda kararı, Başvuru No. 21961/93, 22.05.1998, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58170, (04.12.2012).

[193] Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-II, s. 110.

[194] J.B./ İngiltere kararında vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili olarak yapılan bir inceleme sonucu denetenlerce mükelleften elindeki bütün belgeleri ibraz etmesi istenmiş, mükellef bu isteği yerine getirmeyince de kendisine dört kat para cezası verilmiştir. Yapılan değerlendirmede Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, bu yaptırımın tazmine yönelik bir cezalandırma olmayıp caydırıcı ve cezalandırıcı bir yaptırım olduğu varsayımından hareketle olayı 6'ncı maddede geçen ceza kavramı içerisinde görmüştür (Akıncı, Adil Yargılanma, s. 34).

[195] Yaltı Soydan, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.113.

[196] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Jussila- Finlandiya kararı, Başvuru No. 73053/01, 23.11.2006, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-78135, (05.12.2012). Başvurucu davasında çok yüksek mali mükellefiyetin karar bağlandığı, bu davada duruşmanın zorunlu olduğu, adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiası ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurmuştur. Kararın "duruşma yapma gerekliliğine" ilişkin kısmına ilgili başlık altında ilerleyen bölümlerde değinilecektir.

[197] Yaltı, İdari Vergi Cezası, s. 14. Mahkeme niceliksel ağırlığın ancak destekleyici unsur olarak görülmesi gerektiği görüşünü Morel kararında istisnai olarak bozmuştur. Bu kararda diğer kriterler açıkça gerçekleşmiş olmakla birlikte, cezanın ağırlığına bakılarak yeterli ağırlığa ulaşmadığı

Jussila kararıyla birlikte vergi davalarında adil yargılanma hakkının uygulanabilirliğini vergi aslı bakımından kabul etmeyen, ama vergi cezası için kabul eden görüş daha belirgin ifade edilmiştir[198]. Ancak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi görüşüne göre vergi aslına ilişkin dava ile vergi cezasına ilişkin davanın aynı mahkemede açılması halinde adil yargılanma hakkının davanın bütününe uygulanması gerekir. Bu durumda ortaya cezaların ve vergi yükümlülüklerinin aynı anda aynı yargı yerinde karara bağlandığı ülkelerde Avrupa İnsan Hakları Sözleşme'nin 6'ıncı maddesi uygulanacağı, bu belirlemelerin ayrı mercilerde yapıldığı ülkelerde ise uygulanamayacağı ya da sadece ceza davasına uygulanacağı sonucu ortaya çıkar. Bu açıdan Türk hukukunda, vergi aslı ve cezasına ilişkin davalar aynı vergi mahkemesinde birlikte görüldüğünden, vergi yükümlüsünün bu davanın bütünü ile ilgili olarak adil yargılanma hakkını talep etmesi, bu haklar bloğundaki güvencelerden birinin ihlal edildiğini düşündüğü durumlarda ise davanın bütününü Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne taşıması mümkün olacaktır[199]. Ancak, aynı vergi yükümlüsünün, örneğin ihtirazi kayıtla verdiği beyannameye karşı açtığı ve sadece vergi aslına ilişkin hukukî uyuşmazlığın karara bağlanmasını istediği bir dava korumadan yararlanamayacaktır[200].

Tüm bu açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, vergi cezalarına ilişkin yapılan vergi kabahati ve vergi ceza ayrımının adil yargılanma hakkının uygulama alanına ilişkin bir önemi bulunmadığı ve vergi kabahatlerinin de suç isnadı kapsamında değerlendirildiği sonucu ortaya çıkmaktadır[201]. Adil yargılanma hakkı kapsamında kendisine suç isnad edilenin sahip olduğu haklara vergi yükümlüsü/sorumlusu da sahip olacaktır. Buna 6'ncı maddenin 2'nci fıkrasında sanığa tanınan haklar da dâhildir. Nitekim Funke davasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi; gümrük yetkililerinin sadece var olduğunu tahmin edip başka yoldan ele geçiremedikleri suç kanıtlarının bizzat zanlı tarafından kendilerine teslimi için zanlıyı zorlamaları ve bu isteği yerine getirmeyen zanlının sırf bu nedenle

---

gerekçesiyle davanın 6'ncı madde kapsamı dışına çıkarılmasına karar verilmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Morel- Fransa kararı, Başvuru No. 34130/96, 06.06.2000, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58598, (05.12.2012).

198 Yaltı, İdari Vergi Cezası, s. 14.

199 Yaltı, İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği, s. 93.

200 Bu durum vergi yükümlüsünün Sözleşmeden yararlanabilmesinin suç işlemesine bağlı olması nedeniyle eleştirilmektedir. Vergi suçu işlememiş olan vergi yükümlüsünün adil yargılanma hakkının reddinin hakkaniyete uymadığı belirtilmektedir (Yaltı, Vergi Hukuku Pratiği, ss. 97-98).

201 Yaltı Soydan, Adil Yargılanma Hakkı-1, s. 167.

cezalandırılmasının sanığın susma ve kendi mahkûmiyetine yardımcı olmama hakkının ihlali niteliğinde olduğuna karar vermiştir[202].

[202] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Funke- Fransa kararı, 25.02.1993 (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 294).

İKİNCİ BÖLÜM
KANUNÎ, BAĞIMSIZ VE TARAFSIZ BİR VERGİ MAHKEMESİ TARAFINDAN MAKUL SÜREDE YARGILANMA HAKKI

I. GENEL ÇERÇEVE

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkı düzenleyen 6'ncı maddesi "*Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir."*diyerek adil yargılanmanın temel unsurlarından olan kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkemede ve makul sürede yargılanma hakkını açıkça düzenlemiştir.

Devlet, istisnai haller dışında bireylerin kendi başlarına haklarını aramalarını yasaklamış, toplumsal barışı ve hukuk barışını koruma görevini kendisi yüklenmiştir[203]. Bu da devletin yargılama yapması ve yargı kararlarının icrasını sağlaması ile mümkündür.

Yargılamanın amacı maddi gerçeğe ulaşmaktır ve bu maddi gerçeğe ulaşmanın yolu bağımsız, tarafsız ve kanunla kurulmuş mahkemelerde yargılanmaktan geçer. Bugün özgürlükçü demokrasilerde; kişilerin hakim önünde dürüst ve adil bir yargılanmayı talep etme hakkına sahip olduğu ve bunun insan haklarının vazgeçilmez bir unsuru olduğu kabul edilmektedir[204]. Bu devletlerde yasama, yürütme ve yargı erkleri dediğimiz kuvvetler ayrılığı esasına dayanan bir organizasyon söz konusu olup yasama, yargı ve yürütme yetkilerinin kullanılmasında kuvvetler birbirinden bağımsızdır ve birinin bir diğeri üzerinde bir üstünlüğü yoktur[205].

---

[203] Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, 14. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2012, s. 137; Muhammet Özekes, **Medeni Usul Hukukunda Hukukî Dinlenilme Hakkı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, (Hukukî Dinlenilme), ss. 50-51.

[204] Berrin Ergin, "İnsan Hakkı Olarak Doğru Yargılanma ve Bağımsız Yargı", **İstanbul Barosu Dergisi**, Sayı: 10-11-12, Cilt: 73, 1999, s. 915; Özcan Çine, "Bağımsız ve Yansız Yargılanma Hakkı", **Türkiye'de İnsan Hakları Konferansı**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü İnsan Hakları Araştırma ve Derleme Merkezi, Ankara 2000, s. 111.

[205] Ergin, s. 915.

Ancak tarafsız ve bağımsız bir yargılama ile toplum bireylerinin ekonomik veya sosyal unsurlardan kaynaklanabilen ayrımcılıklardan uzak, din, dil, ırk ayrımı yapılmadan haklarına kavuşmaları mümkündür. Birey sözünü ettiğimiz bu özellikleri haiz bir yargı mercii önüne gittiğinde davasının mümkün olan en kısa sürede görülmesini isteyecektir. Devlet bunu sağlamakla mükelleftir. Böylelikle hak arayanlar yargılama işlemlerinin sürüncemede kalmasına karşı korunmuş ve özellikle ceza davalarında, suçlanan kişi uzun süre davanın nasıl sonuçlanacağı endişesiyle yaşamamış olacaktır[206].

Çalışmamızın bu bölümünün konusunu bir vergi yükümlüsü/sorumlusunun kanunla kurulmuş, bağımsız, tarafsız bir vergi mahkemesi tarafından makul sürede yargılanma hakkı oluşturmaktadır. Bu doğrultuda öncelikle bireylerin mahkemeye başvurma, bir diğer adıyla yargı önünde hak arama hakkından bahsedilecek, daha sonra kanunî, tarafsız ve bağımsız bir mahkemede yargılanma hakkı vergi yargılaması hukukundaki görünümüyle birlikte incelenecek, bölümün son kısmında ise makul sürede yargılanma hakkı üzerinde durulacaktır.

II. MAHKEMEYE BAŞVURMA HAKKI

A. Genel Açıklama

Mahkemeye başvurma hakkı, etkin hukuki korumanın sağlanması için gerekli olup[207] hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez unsurlarından biridir. Hak, önce bireyler arasındaki ihtilaflar için bireylere tanınmış böylelikle kişilerin birbirleriyle kısasa kısas yöntemiyle hesaplaşması ve toplumsal anarşi önlenmeye çalışılmıştır. Daha sonra bireyle devlet arasındaki anlaşmazlıklar için de yargı yolu açılmış, bu vesileyle bireylerin devlet otoritesinin keyfiliğinden kurtarılması amaçlanmıştır[208]. Böylelikle modern hukukla tutarlılık arz etmeyen, devlet dava edilmez, devlet kutsaldır, devlete karşı karar verilemez anlayışlarından uzaklaşılmıştır.

---

[206] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 284; Tezcan ve diğerleri, s. 339; Grabenwarter, Çev. Osman Can, s. 216; Özenç, s. 483.

[207] Mine Akkan, "Medenî Usûl Hukukunda Etkin Hukuki Koruma", **Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, Yıl: 2007/1, ss. 29-30.

[208] İnceoğlu, s. 105.

Çalışmamızda mahkemeye başvurma hakkı[209] olarak ifade ettiğimiz kavram doktrinde; "mahkeme önüne gitme hakkı", hak arama hakkı[210], mahkemeye ulaşma hakkı[211], adaletten yararlanma hakkı[212], dava hakkı[213] gibi çeşitli şekillerde ifade edilmektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesi mahkemeye başvurma hakkını "*Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir."*diyerek zımnen düzenlemiştir[214].

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, mahkemeye başvurma hakkını hukuk devleti ilkesin bir gereği olarak görmekte[215] birçok kararında; hak arama özgürlüğü konusunda devletin bazı pozitif edim yükümlülüklerinin bulunduğu açıkça ortaya koymaktadır[216]. Bu hususu Golder / Birleşik Krallık davasında şöyle ifade etmektedir;

> "*Sözleşmeye taraf bütün devletlerin üye olduğu Avrupa Konseyi Statüsü iki yerde hukuk devletine atıf yapmaktadır. Bunların birincisi başlangıç bölümü, ikincisi 3. maddedir. Maddede Avrupa Konseyine üye bütün devletler hukuk devleti ilkesini kabul etmek zorundadırlar hükmü yer almaktadır. Medeni konularda mahkemelere başvurma imkânı olmaksızın hukuk devletini tasavvur etmek mümkün değildir. Dava yoksa hakkaniyete uygun, aleni ve gecikmeksizin kişinin dinlenmesinden söz etmek, adil yargılanma hakkının içerdiği güvencelerden yararlanmak olanaksızdır*[217]".

---

[209] Aynı şekilde adlandırma için bkz. Süheyl Batum, Feridun Yenisey, Celal Erkut ve Sibel İnceoğlu, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Adil Yargılanma İlkesi Işığında Hukuk Devleti ve Yargı Reformu, Anayasa Hukuku, İdare Hukuku ve Ceza Hukuku Açısından**, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, Aralık, 2003, s. 25.

[210] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 276; Atalay E., s. 449.

[211] İnceoğlu, s. 105.

[212] Yılmaz Aliefendioğlu, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasal Açıdan Adil Yargılanma Hakkı", **Anayasa Dergisi**, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg10, 26.12.2012, s. 361; Bilal Çalışkan, "Adalete Erişimde Harç Engeli", **Terazi Hukuk Dergisi**, Yıl:3, Sayı: 26, Ekim 2008, s. 127.

[213] Ersin Nazalı, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlenmesinin Geçirdiği Aşamalar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 313, Eylül 2007, s. 199.

[214] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 277; Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 227; Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 114; Yaşar Demircioğlu, **Medeni Usul Hukukunda İnsan Hakları ve Adil Yargılanma Güvenceleri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 105.

[215] Batum ve diğerleri, s. 25; İnceoğlu, ss. 106-107.

[216] Cengiz Gül ve Fatih Birtek, "Hak Arama Hürriyeti ve Türk Pozitif Hukukunda Yargı Yolu Kapalı İşlemler", http://suchukuku.com/icerik.php?id=66, (22.01.2013).

[217] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Golder- Birleşik Krallık kararı, Başvuru No.4451/70, 21.02.1975, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57496, (29.01.2013).

Anayasa'nın 36'ncı maddesi de; "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz*" demek suretiyle mahkemeye başvuru hakkını ulusal hukukta güvence altına almıştır[218]. Buradan hak arama özgürlüğünün unsurlarını; "davacı olma", "davalı olma", "iddia ve savunmada bulunma" ve "yargı mercileri önüne çıkma" şeklinde saymak mümkündür[219].

Mahkemeye başvurma hakkı mutlak bir hak değildir. Devletlerin hakkın sınırlandırılmasına ilişkin bir takdir hakkı bulunmaktadır. Örneğin mahkemeye başvurma hakkının bazı koşul ve sürelere bağlanması durumunda bu sınırlamalar şayet hakkın kullanılmasını fiilen engellemiyor ise bu durum Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ihlalini oluşturmaz[220]. Ancak bu sınırlamaların, hakkın özünü zedelememesi yanında meşru bir amaç gütmesi ve ölçülülük ilkesine uygun olması da gerekmektedir[221]. İç hukukta dava açılması için belirli bir süre sınırının öngörülmesi, belirli formalitelerin yerine getirilmesinin istenmesi, temsil zorunluluğunun getirilmesi ve dava masraflarının önceden ödenmesi gerekliliği gibi hususlar mahkemeye başvurma hakkını engellemediği ölçüde adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil etmez[222]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine de mahkemeye başvurma hakkını mutlak bir hak olarak kabul etmemekte ve yasal zamanaşımı süreleri, talimatlar için teminat bedelleri, küçükler ve temyiz kudreti olmayanlar için yapılan düzenlemeler gibi yasal kısıtlamalar öngörülebileceğini vurgulamaktadır[223].

---

[218] Anayasa maddesinde "herkes" denilmek suretiyle bu hakkın sadece vatandaşlara tanınmaması isabetli olmuştur.

[219] Mesut Aydın, Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 61-3, s. 10.

[220] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 278; Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s. 332.

[221] Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, s. 332; Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 227; Yaltı Soydan, Yükümlünün Hakları, ss. 114-115. Aşırı yüksek yargılama giderleri ve olağanüstü durumlar nedeniyle dava açma süresinin kaçırılması durumunda eski hale getirme olanağının bulunmaması gibi haller Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından mahkemeye başvurma hakkına aykırı bulunmuştur.

[222] Tezcan ve diğerleri, İnsan Hakları, ss. 332-333; Jayawickrama, s. 487.

[223] Z. ve diğerleri- İngiltere kararı, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59455, (25.04.2013). Bunlara ek olarak iç hukuklarda yargı yolunun kapalı olduğu işlemler vardır ki bunların büyük bir çoğunluğu mahkemeye başvurma hakkına aykırılık teşkil etmektedir. Örneğin 2010 değişikliğinden önce Anayasa'nın 129'uncu maddesi ve Devlet Memurları Kanunu'nun 135'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarma ve kınama cezalarına karşı idari yargı yolunun kapalı olduğunu düzenlemekteydi. Bu husus Anayasa Mahkemesi önüne gitmesine karşın Anayasa Mahkemesi 27.11.2007 tarih ve E. 2002/169, K. 2007/88 sayılı kararında, önceki tarihli Avrupa

Mahkemeye başvurma hakkının bireylere sağlanması demek sadece mahkemeler kurup, kanunlara bireylerin bu mahkemelere başvurabileceği yönünde maddeler koymak demek değildir, adil yargılanma hakkının pozitif statü hakkı olarak kabul edildiğini de gözetirsek[224] ulusal hukuktaki düzenlemelerin hakkın uygulanabilirliğini zorlaştırmaması, kesinleşmiş mahkeme kararlarının gerektiğinde cebri icra yoluyla yerine getirilmesinin sağlanması gerekir[225]. Hakkın kullanımı olabildiğince kolaylaştırılmalı, yargılamadan sonuç almayı geciktiren ve güçleştiren engeller kaldırılmalı, gerekli sosyal ve ekonomik önlemler alınmalıdır[226]. Bu başlık altında Türk vergi yargılaması hukukunda mahkemeye başvurma hakkını uygulanabilir kılmak için elverişli koşulların sağlanıp sağlanmadığı tartışılacaktır.

B. Vergi Mahkemelerine Başvurma Hakkı

1. Genel Olarak

Vergi yargılaması diğer yargılama alanlarına göre daha yeni bir yargılama alanıdır. Osmanlı İmparatorluğu döneminde bugünkü gibi bir vergi yargısı sistemi bulunmamaktadır. 1826 tarihli "Vilayet Nizamnamesi" yürürlüğe girdikten sonra vilayet meclislerine bazı uyuşmazlıkları çözüme kavuşturma yetkisi verilmiş, fakat vergi konusu ancak 1864 sonrasında "Vilayet İdare Meclisi" tarafından bakılabilen bir idari işlem olarak kabul edilebilmiştir. Cumhuriyetin kuruluşundan önce Fransız hukuk sisteminin etkisiyle her vergi için özel bir vergi yargısı teşkilatı kurulmuştur. Buna göre kanunlarda yargı mercii gösterilmemiş uyuşmazlıklar ile dolaylı vergilere ilişkin uyuşmazlıklar adli yargı merciinde, diğer uyuşmazlıklar il ve ilçe idare meclisleri ile Danıştay'da karara bağlanmıştır[227].

Bugünkü anlamda vergi denetimi ortaya iki şekilde çıkmaktadır. Bunlardan biri vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluk denetimi ikincisi ise vergi işlemlerinin

---

İnsan Hakları Mahkemesi kararına rağmen (Karaçay- Türkiye kararı, 27.03.2007) iptal isteminin reddine karar vermiştir (Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 231). 2010 Anayasa değişiklikleri ile bu hüküm yerini "*Disiplin kararları yargı denetimi dışında bırakılamaz*" hükmüne bırakmış, hak arama özgürlüğü önündeki engel kalkmış bulunmaktadır.

[224] Bu görüş için bkz. Atalay E., ss. 443-444.

[225] Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 277, 279; Reisoğlu, s. 105; Atalay E., s. 449. Şekli ve teorik bir hukuki korunma ile yetinmemeli, hak arama yolları hukuken ve fiilen açık tutularak etkin bir koruma sağlanmalıdır (Özekes, Temel Haklar, s. 124).

[226] Akkan, Hukuki, s. 50.

[227] Aksoy, s. 37; Nazalı, s. 120.

kanuna ve Anayasa'ya uygunluğunun denetimidir[228]. Konumuz açısından ele alacağımız kendisi hakkında Anayasaya veya kanunlara aykırı bir işlem yapılan yükümlünün bu işlemi yargı organlarına götürmesi sonucu yapılan yargılama işlemidir.

1982 yılı başında yapılan değişiklikten önce Türkiye'de vergi yargısı idari yargı içinde yer almaktaydı. Bu yapıda; vergi itirazlarına bakmakla görevli ilk derece mercileri, mahkeme niteliği taşımayan itiraz komisyonları[229] bulunmaktaydı. Maliye Bakanlığı'na bağlı Vergiler Temyiz Komisyonu ikinci derece mercii sıfatıyla uyuşmazlıkları incelemekte, Danıştay da bugün olduğu gibi ilk derece ve üst derece mahkemesi sıfatlarıyla yargılama yapmakta idi[230].

2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'yla vergi yargılaması hukuku için önemli bir adım atılmıştır.

Bugün Türk hukukunda vergi uyuşmazlıkları, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı konular[231] hariç, ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri tarafından karara bağlanır. Vergi mahkemeleri vergi uyuşmazlıklarında genel yetkili birinci derece mahkemedir. Bu itibarla vergi yargılaması denilince ilk akla gelen vergi mahkemelerinde yapılan yargılamadır.

---

[228] Öncel ve diğerleri, s. 51.

[229] Muvazzaf ve gayrimuazzaf komisyonlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Aksoy, s. 38- 39.

[230] Öncel ve diğerleri, s. 186; Erdal Sönmez ve Garip Ayaz, Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 151.

[231] Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı davalar Danıştay Kanununun 24'üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; Danıştay ilk derece mahkemesi olarak:
a) Bakanlar Kurulu kararlarına,
b) (Değişik: 2/6/2004- 5183/4 m.)Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere,
c) Değişik: 2/7/2012- 6352/45 m.) Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,
d) Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,
e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
f) Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine,
Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeyen kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar.
2. Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceler ve karara bağlar.
Unutmamak gerekir ki bazı esneklikler tanınabilmekle birlikte Danıştay'da bakılan vergi uyuşmazlıkları da adil yargılanma hakkı kapsamındadır. (Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 219).

Vergi Mahkemeleri'nde bakılacak davalar 2576 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesine göre şöyle sıralanmıştır;

> *Vergi mahkemeleri:*
> *a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,*
> *b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,*
> *c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.*

Bu hükme göre vergi mahkemeleri; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunlara bağlı ceza ve zamlara, bu kuruluşlara ait olup mali yükümlülük kavramı dışındaki tarifelere, emsal bedelin tayininde takdir komisyonu kararlarına, ilgili meslek kuruluşlarının götürü takdir edilen ticari kazançlar, ücretler ve serbest meslek kazançları hakkında gördükleri aykırılıklara, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi hükümlerine göre mükellef aleyhinde yapılan düzenlemelere, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına, vergi mahkemelerince verilen kararların yerine getirilmesine dayanan tazminat ve zam istemlerine ilişkin davalara bakmaktadır[232].

Verginin tarh, tebliğ veya tahsil aşamasında yapılan işlemler ile vergi cezası kesilmesinden kaynaklı sorunların uyuşmazlık haline dönüştürülerek yargı organı önüne getirilmesi sonucu vergi yargılaması süreci başlar[233]. Vergi davalarının konusu, vergi, resim, harç gibi kamu gelirlerine ve gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklardır. Dava tarh-tahakkuk aşamasında açılabileceği gibi tahsil aşamasında da açılabilir[234]. Tarh aşamasına ilişkin uyuşmazlıklar; matrahın belirlenmesi, verginin miktarı, muafiyet ve istisna hükümlerinin uygulanıp uygulanamayacağı, yükümlünün şahsında hata, vergilendirme işleminin ilgiliye tebliği gibi hususlarda ortaya çıkabilir. Tahsil aşamasına ilişkin uyuşmazlıklar ise teminat istenmesi, tahakkuka dayanan ihtiyati haciz, ödeme emri, tecil ve terkin taleplerinin reddedilmesi gibi hususlardan kaynaklanabilir[235].

---

[232] Nazalı, s. 125.
[233] Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, ss. 27-28; Karakoç, Çözüm Yolları, s. 128; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 4. Bası, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s. 271; Bilici, s. 129; Kızılot ve Kızılot, s. 67.
[234] Karakoç, Çözüm Yolları, s. 157.
[235] Karakoç, Çözüm Yolları, s. 158.

Yukarıda bahsedilen uyuşmazlıkların herhangi birine taraf olan yükümlünün vergi mahkemelerine başvurma hakkını imkânsız hale getiren veya zorlaştıran her türlü düzenleme adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil eder[236]. Bu başlık altında vergi yargılaması hukukunda mahkemeye başvurma hakkını kullanabilecek kişiler, hakkın kullanımı kapsamında harçlar ve mahkemeye başvuru süreleri irdelenecek; daha sonra vergi hukuku doktrininde mahkemeye başvurma hakkına engel olduğu ileri sürülen, hakkın kullanımında tehdit unsuru olarak görülen haksız çıkma tazminatı, uzlaşmanın kesinliği ve dava konusu edilememesi ve vergi affı kanunlarında yer alan dava yoluna gitmeme şartı hususlarının yerinde olup olmadığı değerlendirilecektir.

2. Mahkemeye Başvurma Hakkını Kullanabilecek Kişiler

Bir yargılama faaliyeti denilince ilk akla gelen davanın taraflarıdır. Davalı ve davacı olarak adlandırılan bu kişiler dışında, asli veya fer'i müdahiller[237] denilen tarafın sahip olduğu hakka sahip veya verilecek karardan hukukî durumu etkilenecek kimseler de bulunur[238]. Bu kişilerin davada hukukî dinlenilme hakkı bulunduğu kabul edilmekle birlikte[239] bu kurumlar açılmış olan bir davada söz konusu olduğu için başlık altında sadece davanın tarafları üzerinde durulacaktır.

Vergi davalarında genel olarak idare davalı konumundadır ancak takdir ve tadilat komisyonu kararlarına karşı dava açılması gibi istisnai hallerde vergi idaresi de davacı olabilmektedir[240]. Davacı ise genel olarak hakkında işlem yapılan vergi yükümlüsüdür. Şayet ikame mekanizması işliyorsa, İdari Yargılama Usulü Kanununda yer alan "menfaatleri ihlal edilenler" ibaresi gereği vergi sorumluları da

---

[236] Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 277, 279; Reisoğlu, s. 105; Atalay E., s. 449.

[237] Asli ve fer'i müdahil kavramları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 23. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2012, ss. 503-510; Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes, **Medeni Usul Hukuku Temel Bilgiler**, 2. Bası, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2013, ss. 147-159; Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 5. Baskı, Sayram Yayıncılık, Konya 2013, ss. 288-290; Kızılot ve Kızılot, ss. 362-365.

[238] Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 252. Dava açma ve davayı takip ehliyeti ise, mahkemede kanunen öngörülen şekle uygun olarak davayı açabilme, yazılı ve sözlü usül işlemlerini yapabilme anlamına gelmektedir (Mine Akkan, **Medeni Usul Hukukunda Avukatla Temsil Zorunluluğu**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 39).

[239] Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 252

[240] Karakoç, Çözüm Yolları, s. 162.

dava açma hakkına sahiptir[241]. Danıştay ise bu konuda; bazı kararlarında[242] "yükümlü ve sorumlunun aynı vergi tarhiyat nedeniyle dava açmasının karışıklığa yol açacağı" gerekçesiyle sorumlunun dava açamayacağına, bazı kararlarda[243] ise Vergi Usul Kanunu'nun 8'nci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki atıf dolayısıyla açabileceğine hükmetmiştir. Ancak yeni tarihli Dava Daireleri Genel Kurulu kararı ile bu konudaki tartışmalara son vermiş, vergi sorumlusu olarak davacının dava açma ehliyeti bulunmadığı gerekçesiyle 2577 sayılı Kanunun 15/1-b maddesi uyarınca reddeden vergi mahkemesi ısrar kararını hukuka uygun bulmamıştır[244].

Öncelikle bir insan hakkı olarak geçse de adil yargılanma ve dolayısıyla mahkemeye başvurma hakkına tüzel kişilerin de sahip olduğunu belirtmek gerekir[245].

Geniş anlamda vergi kanunlarının bazılarında, idarenin belirli işlemlerine karşı dava açabilecek kişiler özel olarak belirtilmiş, hatta bu düzenlemelerin bazıları adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil ettiği gerekçeleriyle Anayasa Mahkemesinde dava konusu edilmiştir. Bunlardan biri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3.4.2002 günlü, 4751 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile değiştirilen mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının üçüncü paragrafında yer alan *"Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler."* hükmüdür. Kanun koyucunun itiraz konusu kural ile, takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi yükümlüsü olan ve olaydan doğrudan etkilenebilecek kişilere dava açma hakkı verilmemekle; idari bir tasarruf

---

[241] Karakoç, Çözüm Yolları, s. 160; Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-4, Cilt: 46, 1997, (Vergi Sorumlusu), s. 191. Daha önce 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde 4001 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik sonucu, idarî işlemlere karşı açılacak iptal davalarında "menfaat ihlâli" yerine "kişisel hak ihlâli" davacı olabilmenin koşulu sayılmıştı. Ancak Anayasa Mahkemesi iptal davasında kişisel hak ihlali koşulunu getiren hükmü iptal etmiştir. Any.M , 21.09.1995 gün ve E. 1995/27 gün ve K. 1995/47 sayılı kararı, www.anayasa.gov.tr, (31.01.2013).

[242] Dş. 4.D., E.1988/1810, K.1989/1681, (Akkaya, Vergi Sorumlusu, dn.29).

[243] Dş. 7.D., E.1984/127, K. 1984/ 1074, (Akkaya, Vergi Sorumlusu, dn.30).

[244] "Vergi Usul Kanununun 377. maddesinde dava açma yetkisinin sadece mükelleflere ve kendisine ceza kesilenlere tanınmadığı, aynı Kanunun 8'inci maddesinde, bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğunun kurala bağlanmasından anlaşılmaktadır. Bu nedenle vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtla beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde dava açmaları olanaklıdır.". Dş. VDDGK, 12.10.2011 gün ve E. 2011/ 390, K. 2011/ 583, www.kazanci.com, (13.08.2013).

[245] Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 218.

olan ve mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları için yargı yolunun kapatılmasının Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı gerekçesiyle ilgili hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir[246]. Gerçekten de matrahın tesbitinde takdir komisyonunca yüksek tutarlı metrekare birim değeri belirlenmesi durumunda bu belirlemeye göre hesaplanan verginin hukuka uygun olmadığının ilgililer tarafından yargı mercileri önüne taşınmasına olanak tanınmaması mahkemeye başvurma hakkının ihlali sonucu doğuracağından iptal kararı yerindedir.

Daha eski tarihli bir karar olan Belediye Gelirleri Kanunu'nun 04 /12/1985 günlü, 3239 sayılı yasa ile değişik 89'uncu maddesinde yer alan "*Katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için, katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesi gerekir*." hükmünün iptaline ilişkin kararında ise hak arama hürriyetinin ortadan kaldırılmadığı, sadece bu hürriyetin kullanılabilmesi için katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesini bir ön şart olarak belirleyerek hak arama hürriyetine kamu yararı nedeniyle bir istisna getirildiği gerekçesiyle başvuru reddetmiştir[247]. Anayasa Mahkemesi burada kamu yararını, katılma paylarının hatalı hesaplanmış olması her zaman mümkün olabileceği ancak bu gerekçeye dayalı olarak dava açma hakkının hiçbir sınırlamaya tâbi tutulmadan verilmesinin, bakılacak dava sayısını son derece arttıracağı gibi, katılma paylarının ödenmesini dava sonuçlanıncaya kadar geciktireceği için, belediyeleri finansman güçlüğü içine sokarak, başlamış projelerin tamamlanmasını da imkânsız kılacağı temeline dayandırmıştır. Ancak aynı madde hükmü 2002 yılında tekrar dava konusu edilmiş bu defa Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 13'üncü maddesine göre temel hakların ancak Anayasa'nın ilgili hükmünde yer alan sebeplerle sınırlandırılabileceği ve 36'ncı maddede mahkemeye başvurma hakkının sınırlandırılması konusunda özel bir sınırlama nedenine yer verilmemesi nedeniyle başvuruyu kabul ederek kanun hükmünün iptaline karar vermiştir[248].

[246] AnyM, 31.05.2012 gün ve E. 2011/38 K. 2012/89, http://www.anayasa.gov.tr, (21.01.2013).
[247] AnyM, 24.11.1987 gün ve E. 1987/19, K. 1987/31, http://www.anayasa.gov.tr, (21.01.2013).
[248] AnyM, 28.03.2002 gün ve E. 2001/5, K. 2002/42, http://www.anayasa.gov.tr, (22.01.2013).

Vergi mahkemelerinde dava açabilecek kişilere dair bir karar da damga vergisinin iadesi talebiyle mahkemeye başvurabilecek kişilere ilişkin Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararıdır. Kararda; ihale kararı üzerine işin üstlenilmesinden sonra ihale makamınca 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre hesaplanıp işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak vergi idaresine ödenen damga vergisi tahsilâtının iptali veya tahsil edilen tutarın iadesi istemiyle işi üstlenen şirket tarafından vergi mahkemesinde dava açılabileceğine hükmedilmiştir[249].

3. Mahkemeye Başvurma Hakkının Kullanımı

a. Yargılama Giderleri

(1). Genel Olarak

İdari yargılama hukukunda dava giderleri konusu İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan hallerdendir. Yargılama giderlerinin kapsamı, yani yargılama giderlerinin nelerden oluşacağı, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323'üncü maddesinde belirtilmiştir. Kabaca bu giderler; harçlar, masraflar ve vekâlet ücreti şeklinde sınıflandırılabilir[250].

---

[249] *"... Açılmış olan bu davalarda uyuşmazlıklar 488 sayılı Kanuna uygun bir vergilendirme olup olmadığına ilişkindir. Bu hukukî sorunlardan kaynaklanan uyuşmazlıkların görüm ve çözümü de, vergi hukukundan doğan uyuşmazlıkları görüp çözmekle görevli vergi yargısının görev alanına girmektedir.*
Öte yandan, yüklenicilerin ihale makamları aleyhine adli yargıda hak edişlerindeki azalma nedeniyle dava açmaları mümkün olmakla birlikte; sebepsiz zenginleşmeyle ilgili olarak açılacak bu davalarda, vergi idarelerinin damga vergisi tahsilât işlemlerinin denetiminin yapılamayacağı, vergi dairesinin hasım olmayacağı ve davalarda vergi dairesi aleyhine hüküm kurulamayacağı açıktır. Dolayısıyla adli yargıda ihale makamları aleyhine dava açılabileceğinden bahisle vergi dairelerinin vergi tahsilât işlemlerinin yargısal denetiminden kaçınılması; hak arama özgürlüğü ve idari işlemlerin, Anayasada sayılan istisnalar dışında yargı denetimine tabi tutulacağı yolundaki Anayasanın 125' nci maddesinde yer alan kuralla bağdaşmayacaktır. Ayrıca, ihale makamlarınca damga vergilerinin vergi dairelerine yatırılması, sonuçta vergi idareleri tarafından yapılmış tahsilât işlemleridir. Bu tahsilât işlemlerinin, vergilendirmeyle ilgili idari işlemler olduğunda duraksama bulunmamaktadır. Anılan tahsilât işlemleriyle hak edişlerinin eksildiğini öne süren yüklenicilerin, haklarının ihlal edildiği iddiasıyla damga vergisi tahsilâtının iptali veya tutarlarının iadesi istemiyle 2577 sayılı Kanunun 2'nci maddesine göre vergi yargısında dava açmaları mümkündür.
SONUÇ: İhale kararı üzerine ihale makamınca 488 sayılı Kanuna göre hesaplanıp işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak ihale makamınca vergi idaresine ödenen damga vergisi tahsilâtının iptali veya tahsil edilen tutarın iadesi istemiyle işi üstlenen şirketin vergi mahkemesinde dava açabilmesi gerekir." (Dş. İBK, 26.02.2013 gün ve E. 2009/1, K. 2012/2, (www.kazanci.com, 10.05.2013).

[250] Hüsamettin Çelebi, "Hak Aramanın Maliyeti", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 1989, Sayı: 2, s. 257.

Bilindiği gibi günümüz hukuk anlayışında kişiler mahkemeye başvurma hakkını kullanırken birçok masrafı ödemeyi göze almaktadır. Hatta bazen yargı harçları, vekâlet ücreti, bilirkişi ve keşif ücretleri gibi kalemlerin toplamı dava konusu miktarı aşmakta bu sebeple kişiler mahkemeye başvurma hakkını kullanmaktan vazgeçmektedir[251]. Bu husus sosyal hukuk devleti anlayışı içerisinde eleştirilmekte, adil yargılanma hakkının bir unsuru olan mahkemeye başvurma hakkının bu sebeple ihlal edildiği görüşü ileri sürülmektedir.

Bu başlık altında yargı harcı, vekâlet ücreti ve bilirkişi ve keşif ücreti gibi yargılama giderlerinin mahkemeye başvurma hakkına aykırılık sorunu irdelenecek, bu konuda çözüm önerileri getirilecektir.

(2). Yargı Harçları

Belirli bir kamu hizmetinden yararlanan özel veya tüzel kişilerin, bu hizmetten yararlanmaları karşılığında belli bir ölçüde bu hizmetin maliyetine katılmaları amacıyla konulan ve zorunluluk unsuruna dayanan mali yükümlülüklere "harç" denir[252].

Devlet yargı erkini kullanmakla, bir kamu hizmeti olan adalet dağıtımını gerçekleştirmektedir. Bireylerin kendiliğinden hak almaları (bizzat ihkak-ı hak) kural olarak yasak olduğuna göre, hakların devlet organları aracılığıyla korunması ve teslim edilmesinde, toplumsal barış sağlanması bağlamında, bir kamu yararı da vardır.

Devlet, yargılama hizmetini gereği gibi ifa edebilmek ve yargı organlarını işler bir şekilde hak arayanların hizmetinde tutabilmek için de tabii ki bazı giderler yapmaktadır[253]. Yargılamaya taraf olanlar yargı harçlarını ödeyerek bu giderlerin bir kısmına katılırlar[254]. Bu durum hem devlete gelir sağlanması hem de kişilerin haksız taraf olduğu ihtilaflar için dahi sırf karşı tarafı uğraştırmak maksatlı dava açmalarını engellemesi açısından yarar sağlamaktadır.

---

[251] Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 303.
[252] Burak Pınar, **Yargı ve İcra Harçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara 2009, ss. 1-4.
[253] Leyla Akyol Aslan, "Anayasa Mahkemesinin 14.01.2010 Tarihli Kararı Çerçevesinde Yargı Harçlarına İlişkin Bazı Sorunlar ve Güncel Gelişmeler", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, Cilt:1, 2011, s. 33.
[254] Ejder Yılmaz, "Yargılama Giderlerinin İşlevi ve Sosyal Hukuk Devleti", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 1984, s. 200.

Yargı işlemlerinden Harçlar Kanununa bağlı (1) sayılı tarifede yazılı olanlar yargı harçlarına tabiidir, tarifede yazılı bulunmayan yargı işlemlerinden ise harç alınmayacaktır[255]. Kanundan hareketle (1) sayılı tarifedeki yargı harçlarını başvurma harcı, celse harcı, karar ve ilam harcı olarak üçe ayırmak mümkündür. Ayrıca Harçlar Kanunu'nun üçüncü kısmı özel olarak vergi yargılaması harçlarına ayrılmıştır. Hangi vergi yargılaması işlemlerinin harca tabi olduğu ise (3) sayılı tarife de belirtilmiştir[256].

Başta yargı harcı olmak üzere yargılama giderlerinin hak arama özgürlüğüne ve sosyal hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği çok eskiden beri üzerinde konuşulan bir konudur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önceki tarihli kararlarında[257] "orantısız bile olsa yargı harcının mahkemeye ulaşma hakkı açısından bir problem teşkil etmediği" sonucuna hükmetse de yeni tarihli kararlarında başvurucunun mali durumunu dikkate almayan uygulamaların 6'ncı maddenin ihlaline yol açtığına karar vermektedir[258]. Türk yargı sisteminin harçlara ilişkin düzenlemeleri de zaman zaman Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne götürülmüş ve bazı düzenlemelerin hak arama özgürlüğünü ihlal ettiği sonucuna hükmedilmiştir. Bunlardan biri Yiğit- Türkiye davasıdır. Dava; idareye karşı dava açmak isteyen başvurucunun adli yardımdan yararlanma isteğinin "avukatla temsil edilen kimselerin adli yardımdan yararlanacak yoksullukta olmadığı" içtihadı nedeniyle reddedilmesi ve harç ödenmediğinden davanın açılmamış sayılması sonucu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne gitmesinden kaynaklanmaktadır[259]. Mahkeme; hiç bir gelirleri olmayan başvuruculardan, o sırada aylık asgari ücretin dört katı bir miktarı bulan mahkeme harçlarını ödemelerinin istenmesinin, orantılı bir kısıtlama olarak kabul edilemez bulmuş, mahkemeye başvurma hakları üzerinde orantısız bir

---

[255] Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 304; Pınar, s. 43.

[256] Esasen vergi yargılaması harçlarının konusunu belirleyen (3) sayılı tarifedeki işlemlerin (1) sayılı tarifedekilerden bir farkı bulunmamaktadır. Aynı şekilde 11'inci maddede yapılan harç yükümlüsü kavramı 53'üncü maddedeki vergi yargılaması harcı yükümlüsünü de kapsayacak şekilde düzenlendiği gibi harcın ölçüsü, ödenmesi, geri verilmesi başlıklı hükümler de birinci kısımdaki hükümlerin tekrarı niteliğindedir. Bu itibarla vergi yargısı harçlarının ayrı bir kısımda incelenmesinin gereği olmadığı düşünülmektedir (Pınar, s. 44).

[257] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Tolstoy- Birleşik Krallık kararı, Başvuru No.18139/91, 13.07.1995 (Akıncı, Adil Yargılanma, s. 192).

[258] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Garcia Manibardo- İspanya kararı, Başvuru No. 38695/97, 15.02.2000, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58494, (01.02.2013), Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kruez- Polonya kararı (Akıncı, Adil Yargılanma, s. 192).

[259] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yiğit- Türkiye kararı, Başvuru No. 3976/05, 02.11.2010, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-101579, (03.02.2013).

kısıtlama bulunduğu, bu nedenle Sözleşme'nin 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının ihlal edildiği sonucuna varmıştır[260]. Bazı avukatların ücretlerini dava sonunda kazanılan paradan aldığı ülkemizde böyle bir kıstası ölçüt almak mantıklı gözükmemektedir.

Yargı harçlarına ilişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne götürülen bir diğer dava Ülger/ Türkiye davasıdır[261]. Dava karar harcını ödememesi nedeniyle karar kendisine tebliğ edilmemiş olan başvurucunun başvurusundan kaynaklanmaktadır. Mahkeme burada icraya koymak için gerekçeli kararı almak zorunda olan başvurucunun, kararı icraya koyamamasını mahkemeye başvurma hakkıyla bağdaşamaz bulmuştur. Çünkü mahkemeye göre bir mahkeme tarafından verilen hükmün yerine getirilmesi, Sözleşme'nin 6'ncı maddesi bakımından yargılamanın bütünleyici bir parçası olarak görülmelidir[262]. Mahkeme, kararın bir kopyasını alabilmek için başvurucuyu harcı ödemekle yükümlü tutmanın, kendisine aşırı bir külfet yüklediğine ve mahkemeye başvurma hakkının özünü zedeleyecek ölçüde başvurucunun hakkını sınırlandırdığına hükmetmiştir.

Mahkemeye başvurma hakkı karşısında harç engelinin olduğunun öne sürülmesine gerekçe olarak, 492 sayılı Harçlar Kanununun değiştirilen 28/a maddesi gösterilmekteydi. Söz konusu düzenleme; "*Karar ve ilâm harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödenir. Karar ve ilâm Harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez*." şeklindeydi. Anayasa Mahkemesi tarafından Harçlar Kanunu'nun 28'inci maddesinin yukarıda belirtilen hükmünün iptalinden önce, kanunun açık hükmü gereğince karar ve ilâm harcı ödenmedikçe ilgiliye ilâm verilmemekteydi. Aynı şekilde, yargı işlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemler yapılmamakta, karar tebliğe çıkarılmamakta, kanun yoluna başvuru talepleri kabul edilmemekte ve ilâmın icra edilmesi talepleri reddedilmekteydi[263]. Ancak bu düzenleme Anayasa Mahkemesi'nin 14.01.2010

---

[260] Böyle bir kıstas kabul edilemez bulunmaktadır (Osman Doğru, "Siz Hala Yargı Harcı Ödüyor Musunuz?", **Legal Hukuk Dergisi**, Kasım 2007, s. 3454).

[261] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ülger-Türkiye kararı, Başvuru No. 28505/95, 28.03.2002, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60397, (04.02.2013).

[262] Mahkeme bu hususu önceki kararlarında da ifade etmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hornsby- Yunanistan kararı, Başvuru No. 18357/91, 01.04.1998, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58020, (06.02.2013).

[263] Akyol Aslan, s. 43.

tarihli kararıyla iptal edilmiş[264] yerini "*Karar ve ilam harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Şu kadar ki, ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında peşin alınan harcın oranı yirmide bir olarak uygulanır. Bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olması, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmez*[265]." hükmüne bırakmıştır[266].

Kanun düzenlemesi ne kadar yerinde olsa da bir hakkın tanınıp tanınmadığının tesbitinde önemli olan uygulamadır. Bazı icra daireleri kanunun açık hükmüne rağmen harç ödenmediği gerekçesiyle ilâmın icraya konulması talebini

---

[264] "*...Harç idarece yapılan bir hizmetten yararlananlardan bu hizmet dolayısıyla alınan para, diğer bir deyimle verginin özel ve ayrık bir türüdür. Bu nedenle diğer harçlarda olduğu gibi, yargı harçlarında da kural; harcın, davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişi tarafından ödenmesidir. Ancak yargı yoluna başvurmak, başvuran kişiye bir harç yükümlülüğü yüklediği gibi, başvuranın haklı çıkması halinde bu yükümlülük yer değiştirmekte ve davada haksız çıkan tarafa yükletilmektedir. Bu nedenle nisbi harca tabi davalarda, yargılama sonunda ödenecek harç miktarıyla birlikte, harcın gerçek sorumlusu da mahkeme kararıyla belirlenmektedir. Anayasanın 2. maddesinde, Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, konulan kurallarda adalet ve hakkaniyet ölçülerini göz önünde tutan, hakların elde edilmesini kolaylaştıran ve hak arama özgürlüğünün önündeki engelleri kaldıran devlettir.*

Anayasa'nın 36'ncı Maddesinin birinci fıkrasında "herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkı ile adil yargılanma hakkına sahiptir" kuralı yer almaktadır.

Hak arama özgürlüğü, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biri olmakla birlikte aynı zamanda toplumsal barışı güçlendiren, bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme, haksızlığı önleme uğraşının da aracıdır.

Anayasa'nın 36'ncı maddesinde ifade edilen hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı, sadece yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunmada bulunma hakkını değil, yargılama sonunda hakkı olanı elde etmeyi de kapsayan bir haktır. Dava açarken peşin harcı ödeyen ancak nispi harca tabi davalarda işin niteliği gereği dava sonuna bırakılan bakiye harçtan yasal olarak sorumlu olmadığı mahkeme kararıyla belirlenen davacıya, sorumlusu olmadığı bir harcın tahsili koşuluyla ilamın verilmesi; hak arama özgürlüğünü engelleyici nitelik taşımaktadır. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 36'ncı maddelerine aykırıdır. İptali gerekir." AnyM, 14.01.2010 gün ve E. 2009/27, K. 2010/9, (RG, 17.03.2010- 27524)

[265] Benzer bir düzenleme Hukuk Muhakemeleri Kanununda da mevcuttur. Buna göre; "Bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olması, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmez. 492 sayılı Harçlar Kanunu dâhil, diğer kanunların bu maddeye aykırı hükümleri uygulanmaz".

[266] Buna rağmen değiştirilen kanun hükmüyle aynı yönde hüküm içeren "Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemler yapılmaz" şeklindeki 32. madde varlığını korumaktadır. Ancak özellikle medeni yargılamada Hukuk Muhakemeleri Kanunun 302. Maddesinin 3. fıkrasının açık hükmü gereği 32. maddede söz edilen yargılama işleminden anlaşılması gerekenin ne olduğu önem taşır. Zira "yargı işlemi" sadece, mahkeme işlemleriyle sınırlı tutulursa, icra makamlarının harç gerektiren işlemleri yapılmadığı takdirde, müteakip işlemlerin yapılabileceği anlamına gelir (Erdal Tercan ve Cumhur Rüzgaresen, "Harçlar Kanunu m. 28/a ve m. 32'nin Mahkeme Kararları ve Yeni Kanunî Düzenlemeler Işığında Değerlendirilmesi", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:14, Sayı: 1–2, 2010, s. 164).

reddetmeye devam ederken mahkemeye başvurma hakkına ilişkin engelin tam olarak kaldırıldığını söylemek mümkün değildir.

Harçların adil yargılanma hakkı hakkına daha özel olarak mahkemeye başvuru hakkına aykırılık teşkil edip etmediği sorunu irdelenirken getirilecek çözüm önerisi harçları bütünüyle kaldırmak değil, harçların, bireylerin hak arama özgürlüğünü kısıtlayacak ya da engelleyecek, ekonomik durumu güçlü olan ile olmayan arasında ayrım yaratacak kadar yüksek tutarda olmamasına özen göstermektir[267]. Ancak bu miktarın en basit hak ihlalinde yargı yoluna gitme sonucunu doğuracak kadar düşük de olmaması gerekir[268]. Bu konuda adli yardımdan yararlanabilecek kişiler katalogunu ve harçtan muaf tutulacak dava türlerini gerektiği gibi düzenlemek de mahkemeye başvuru hakkının engellenmemesine karşı etkili bir çözüm olacaktır.

(3). Diğer Yargılama Giderleri

Harçlar konusu, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türkiye aleyhine kararlar vermesine sebep olması nedeniyle yukarıda farklı başlık altında ayrıntılı olarak irdelenmiş idi. Yargı harçları dışında diğer gider kalemleri olan masraflar ve vekalet ücretinin mahkemeye başvurma hakkı çerçevesinde değerlendirmesi ise bu başlık altında yapılacaktır.

Dava nedeniyle yapılan tebliğ ve posta giderleri, dosya ve sair evrak giderleri, keşif giderleri ile tanık ve bilirkişiye ödenen ücret ve giderler, diğer yargılama giderlerine örnek olarak verilebilir. Yargılama gideri olan vekâlet ücreti ise, vekil ile müvekkil arasında kararlaştırılan ücret olmayıp, vekil ile takip edilen davalarda kanun gereği Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'ne göre takdir edilecek ücrettir.

Vekâlet ücretinin öngörülebilir ve katlanılabilir meblağlarda olması ve mahkemeye başvurma hakkının kullanılması için önem arz eder[269]. Keşif ve bilirkişi ücretlerinin de bu sınırlarda olması gerekmesi yanında, bu ücretlerin devletçe

[267] Yılmaz, Yargılama Giderler, s. 224; Burak Pınar ve Nedim Meriç, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harç İlişkisi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, Yıl: 2009, s. 51; Akyol Aslan, s. 50; Çalışkan, s. 151.
[268] Doğru, Yargı Harçları, s. 345.
[269] Akıncı, Adil Yargılanma, s. 193.

karşılanması gerektiği görüşü de doktrinde yer almaktadır[270]. Çünkü istisnalar dışında hâkim, karar vermek zorunda olduğu konularla ilgili kendi bilgi ve deneyiminin yeterli olmadığı sonucuna varırsa, bu bilgi eksikliğini tamamlamak için yardımcı uzmanlara başvurur[271] veya uyuşmazlık konusu ile ilgili doğrudan temasa geçmek istediğinde keşif yapmaya karar verir[272]. Bu görüşe katılmak özellikle re'sen araştırma ilkesinin hakim olmadığı davalarda mümkün değildir fakat sadece bilirkişi veya keşif ücretinin yatırılmaması sebebiyle davanın reddine karar vermek de adil yargılanma hakkı ile bağdaşmaz[273]. Vergi yargılaması hukuku, re'sen araştırma ilkesinin tabi olduğu bir yargılama alanı olarak, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 325'inci maddesinin uygulamasını ve hâkim tarafından karar verilen bilirkişi incelemelerine ait yatırılmayan ücretlerin hazineden alınıp daha sonra haksız çıkan tarafa yükletilmesini gerektirir.

Dava giderleri genel olarak dikkate alındığında, bunların çok farklı kalemlerde yüksek meblağlara ulaştığı söylenebilir[274] ve bu durumun mahkemeye başvurma hakkına bir engel niteliği taşımasının önüne geçmek için aşağıda değinileceği zere adli yardım kurumunun konuluş amacına uygun işlemesi, hâkimlerin gereksiz yere bilirkişi, keşif müesseslerini kullanmaması gerektiği gibi anlayışların yargılama sürecine hâkim olması gerekir.

---

[270] Görüşün tartışması için bkz. Yılmaz, Yargılama Giderleri, ss. 213-215.

[271] Bilirkişi kurumu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Kuru ve diğerleri, s. 429-441; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 77, İzmir, 1997, (Delil Sistemi), s. 156; Pekcanıtez ve diğerleri, ss. 656- 668; Doğan Soyaslan, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2010, s. 446; Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 1998, Sayı: 117, (Bilirkişi), ss. 104-148.

[272] Keşif kurumu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Kuru ve diğerleri, s. 442-445; Karakoç, Delil Sistemi, s. 179; Pekcanıtez ve diğerleri, ss. 669- 671.

[273] *Yılmaz* bu durumda, özellikle maddi durumu kötü olmasına rağmen bir şekilde adli yardımdan yararlanamamış tarafın ödemesi gereken bilirkişi ücretinin daha sonra davayı kaybeden taraftan alınmak üzere hazinece karşılanması gerektiği görüşündedir. (Yılmaz, Yargılama Giderleri, ss. 214-215). Bu görüş Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 415'inci maddesi ile yasalaşmıştır(Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 325. maddesi). Danıştay dosyadaki belgelerin uyuşmazlığın çözümü için yeterli olmasına rağmen salt bilirkişiye ödenmek üzere istenilen avansın yatırılmamasının davanın reddine neden olamayacağı görüşündedir. (Dş. 11.D., 06.10.1998 gün ve E. 1997/ 5053, K. 1998/3169 sayılı kararı, www.kazanci.com, (07.02.2013). Ancak dava dosyası üzerinden karar vermenin mümkün olmadığı durumlarda bilirkişi ücretinin yatırılmaması durumunda davacının talebinden vazgeçmiş sayılacağına işaret edilerek davanın reddedilmesi Danıştay'ca haklı görülmüştür. (Dş. 11.D., 05.12.2013 gün ve E. 2005/5714, K. 2007/5753 sayılı kararı, www.kazanci.com, (07.02.2013).

[274] Çelebi, s. 257.

(4). Adli Yardım

Devletin yargılama faaliyeti dolayısıyla yapmış olduğu bir kamu hizmeti olarak adalet dağıtımı işinin ücretsiz olması asıl olmakla birlikte; devletin yargı organlarının ilgililerin menfaatleri hususunda verecekleri karar bakımından ilgiliden yargılama giderlerinin bir kısmının karşılanması ilkesi de bazı devletlerce benimsenmiştir. Burada yargılama giderleri, yargılama hizmetlerinin gerçek bedeli olmayıp, tarafın kendi sübjektif menfaatine ilişkin yargılama faaliyetine sadece bir katılım payı olarak ifade edilmektedir[275]. Yargılama giderlerinin, bireylerin hak arama özgürlüğüne engel oluşturmasını engellenmek amacıyla getirilen adli yardım kurumu; mahkeme masraflarını ve avukatlık ücretlerini karşılayamayacak durumda olan bireylerin geçici olarak bu masraflardan muaf tutulması üzerine dayalı bir sistemdir[276]. Türkiye Barolar Birliği Adli Yardım Yönetmeliği'nin 1'inci maddesinde de, adli yardım; amacından yola çıkılarak "kişilerin hak arama özgürlüklerinin önündeki engelleri aşmak ve hak arama özgürlüğünün kullanımında eşitliği sağlamak üzere, avukatlık ücretlerini ve yargılama giderlerini sağlama olanağı bulunmayanların bu hizmetlerden yararlanmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır[277].

Osmanlı Devleti döneminde de kabul edilen adli yardım kurumu[278] Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarından itibaren Türk hukuk sisteminde yerini bulmuştur. 1927 yılında yürürlüğe giren Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 465-472 maddeleri yanı sıra Avukatlık Kanunu'nda yer almasa da İstanbul Barosu'nun 1925 tarihli dâhili nizamnamesinin 44'üncü maddesinde adli yardıma açıkça yer verilmiştir[279]. Adli yardımın bu derece önem verilen bir husus olması, ilkenin

---

[275] Yılmaz, Yargılama Giderleri, s. 200.

[276] Kuru ve diğerleri, s. 744; Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 306; Muammer Aydın, "Adli Yardım Sistemine Genel Bir Bakış", **İstanbul Barosu Dergisi**, Sayı: 5, 2007, s. 2117; Fatma Demirel, "Osmanlı Hukuk Sisteminde Adli Yardım Kurumu Legal Assistance Organization in Ottoman Legal System", **Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Uygulama ve Araştırma Merkezi Dergisi**, Sayı: 29, 2011, s. 84; Mustafa Köksal, "Adli Yardım (Müzahereti Adliye) Kurumunun İdari Yargıda Uygulaması", **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 40, Aralık 2009, s. 98; Nihan Esendal, "Yabancıların Adli Yardımdan Yararlanması ve Adil Yargılanma Hakkı", **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 31, Mart 2009, s. 179.

[277] Türkiye Barolar Birliği Adli Yardım Yönetmeliği, R.G. 30.03.2004.

[278] Osmanlı İmparatorluğu'nda adli yardım konusu ilk olarak 1876 yılında yürürlüğe giren Dava Vekilleri Nizamnamesi'nde ele alınarak uygulamaya girmiştir. II. Meşrutiyet döneminde ise adli teşkilatta yapılan düzenlemeler doğrultusunda adli yardım daha geniş bir kapsamda ele alınmış ve Adliye Nezareti tarafından ilk defa "Müzaheret-i Adliye Kanunu" hazırlanmıştır (Demirel, s. 83).

[279] İlk Avukatlık Kanunu'nda yer almasa da Osmanlı'dan devralınan bir teamül gereği adli yardım kurumu uygulanmaktaydı (Demirel, s. 84).

tarafların mahkemeye ulaşma hakkını ve tarafların eşitliği ilkesini[280] sağlamasından kaynaklanır. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de kendisine ulaşma hakkı bakımından bir adli yardım mekanizması işletmektedir. Örneğin; Türkiye aleyhine açılan Hasan ve Eylem Zengin davasında başvurucunun maddi imkâna sahip olmaması ve Türkiye'de adli yardımın Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nde açılacak davalar için geçerli olmaması gerekçeleriyle başvurucuya adli yardım sağlanmıştır[281].

Adli yardım, bireyin hak arama özgürlüğünü kullanması bakımından kendisine mâni olan, ekonomik imkânsızlığından kaynaklanan engelleri kaldırmaya hizmet eder[282]. Bu durum sosyal devlet olmanın bir gereği ve insan onurunu korumanın bir sonucudur[283]. Yargı harçları dava açmakla davacıya düşen bir sorumluluğun ya da borcun yerine getirilmesi değil, dava açmaya ilişkin mevcut yargılama kurallarının gereğinin yerine getirilmesi olarak görüldüğünde[284], bireyin devletin yargı organına başvurması objektif imkânsızlık ya da güçlükler taşımakta ise, artık hak arama özgürlüğüne ilişkin kuralların yerine getirilmemiş olmasından değil, yerine getirilememesinden bahsetmek gerekir[285]. Sosyal bir hukuk devleti de bu imkansızlığı ortadan kaldırıp mahkemeye başvurma hakkının yolunu açmakla mükelleftir[286].

Vergi yargılaması aşamasında yöntemin basitliğinden kaynaklanan bir az masraflılık söz konusu olduğundan[287] adli yardıma sıkça başvurulmamakla birlikte idari yargılama hukukunda adli yardım, İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Hukuk

---

[280] Oğuz Atalay, **"Medenî Usul Hukukunda Adli Yardım"**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1986, s. 15; Esendal, s. 185.

[281] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hasan ve Eylem Zengin- Türkiye kararı, Başvuru No. 1448/04, 09.10.2007, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-82580, (09.02.2013)

[282] Köksal, s. 111; Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 230; Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 307.

[283] Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 306.

[284] Pınar ve Meriç, s. 200.

[285] Pınar ve Meriç, s. 202; Mehmet Akbal, "Medeni Yargılama Hukukunda Adli Yardım", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 93, 2011, s. 149.

[286] Atalay, Adlî Yardım, s. 15; Alim Taşkın, "Adli Yardımın İşlevi ve Yardım Giderlerinin Geri Alınması Zamanı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 3, 1999, s. 836; Yaltı Soydan, Adil Yargılanma III, s. 115; Burcu Demirbaş Aksüt, "Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri", **Prof. Dr. Burhan Ceylan'a Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, (Basım:2012), s. 276; Ayşe Kılınç, "Bir İnsan Hakkı Olarak Adli Yardım", **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 3, No: 1, 2011, s. 8.

[287] Az masraflılığın sebebi olarak re'sen araştırma ilkesinin uygulanması, keşif ve bilirkişi yöntemlerine sıkça başvurulmaması gösterilmektedir (Gözübüyük, Yönetsel Yargı, s. 346).

Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan hallerdendir[288]. Bu sebeple vergi yargılaması hukukunda adli yardım konusunda hukuk muhakemelerindeki şartlar geçerli olacak ve oradaki prosedür işleyecektir. Ancak idari yargının kendine has özelliklerinden dolayı kurumun işleyişinde bazı farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin; adli yardımda hem davacı hem davalının adli yardımdan yararlanması mümkün iken idari yargıda davalı sadece idare olabileceğinden adli yardım kurumundan davacı yararlanabilecektir[289]

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre adli yardım talebi kabul edilen taraftan dava açılırken alınması gereken peşin karar ve ilam harcı ile başvurma harcı alınmaz[290]. Bu korumadan Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 334'üncü maddesine göre; kendisi ve ailesinin geçimini önemli ölçüde zor duruma düşürmeksizin, gereken yargılama veya takip giderlerini kısmen veya tamamen ödeme gücünden yoksun olan kimseler[291], iddia ve savunmalarında, geçici hukukî korunma taleplerinde ve icra takibinde, haklı oldukları yolunda kanaat uyandıranlar faydalanabilir[292]. Haklılık unsurunun aranmasının adil yargılanma hakkına aykırılık

---

[288] İdari Yargılama Usulü Kanunu madde 31'e göre "Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak (Değişik ibare: 6352 S.K.-02.07.2012/m.59) "işlemler ile elektronik işlemlerde" Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. (Ek cümle: 5/4/1990 - 3622/11 md.;Değişik:10/6/1994-4001/14 md.) Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır.
2. Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır."

[289] Köksal, s. 103.

[290] Pınar, s. 180.

[291] Buradaki ölçütün ödenecek olan harçların, dava konusunun miktarı değil, davacının yıllık kazancı olduğu söylenmektedir (Ejder Yılmaz, "Hukuk Davaları Bakımından Adalet Hizmetlerinin İyileştirilmesi İhtiyacı ve Yapılması Gerekenler", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Şakir Berki'ye Armağan, Cilt: 5, Sayı: 1-2, 1996, s. 58).

[292] Bu şartlara ek olarak yabancıların adli yardımdan faydalanması için karşılıklılık esası gerekmektedir. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Esendal, ss. 187- 189. Halk arasında 4. Yargı Paketi olarak adlandırılan, 6459 sayılı İnsan Hakları ve İfade Özgürlüğü Bağlamında Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun da adil yargılanma hakkına ilişkin bir takım düzenlemeler içerir. Buna göre; 6100 sayılı Kanunun 337'nci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki cümleler eklenmiş ve ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.
"Ancak, talep hâlinde inceleme duruşmalı olarak yapılır. Adli yardım taleplerinin reddine ilişkin mahkeme kararlarında sunulan bilgi ve belgelerin kabul edilmeme sebebi açıkça belirtilir."
"(2) Adli yardım talebinin reddine ilişkin kararlara karşı, tebliğinden itibaren bir hafta içinde kararı veren mahkemeye dilekçe vermek suretiyle itiraz edilebilir. Kararına itiraz edilen mahkeme, itirazı incelemesi için dosyayı o yerde adli yardım talebi yapılan hukuk mahkemesinin birden fazla dairesinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen daireye, son numaralı daire için birinci daireye, o yerde adli yardım talebi yapılan hukuk mahkemesinin tek dairesi bulunması

teşkil etmediği, aksine yargıyı meşgul etme sonucunu doğuracağı bariz davalar için bir çeşit ön muhakeme yapılarak harç ödenmeksizin dava açma yolunun kapatılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir[293]. Kaldı ki hâkimin adli yardıma hükmetmesi için kişiyi tamamen haklı bulması gerekmemekte, haklı olabileceği yönünde bir düşüncenin varlığı yeterli olmaktadır[294]. Zira ancak yargılamanın sonunda kimin haklı kimin haksız olduğu ortaya çıkacaktır ve haklılık şartını, esas davanın sonucunda ulaşılan hukuken haklı olma şeklinde anlamamak gerekir. Buradaki haklılık, sunulan delillere göre hâkimde kişinin davayı kazanma ihtimalinin kaybetme ihtimalinden daha yüksek olduğu izlenimi uyandırılmasıdır.

b. Mahkemeye Başvuru Süresi

Hak arama özgürlüğünün en belirgin unsuru olan mahkemelere başvurma hakkı birçok yargı sisteminde belirli bir süreyle sınırlandırılmış bulunmaktadır. Mahkemelere başvuru süresi gibi bir sınırlandırmanın varlığı idari istikrar ve kamu hizmetlerinin devamlılığı için önemlidir. Bir idari işlemin sürekli olarak dava konusu olma tehdidi altında tutulmasının olumsuzluğu dava açma hakkının belirli sürelerle kısıtlanması suretiyle giderilebilir ve dava açma sürelerinin kısa tutulmasında kamu yararı olduğu kabul edilmektedir[295].

---

hâlinde ise aynı işlere bakmakla görevli en yakın mahkemeye gönderir. İtiraz incelemesi neticesinde verilen karar kesindir. Adli yardım talebi reddedilirse, ödeme gücünde sonradan gerçekleşen ciddi bir azalmaya dayanılarak tekrar talepte bulunulabilir."
Ayrıca 6100 sayılı Kanunun 339 uncu maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.
"(2) Adli yardım kararından dolayı Devletçe ödenen veya muaf tutulan yargılama giderlerinin tahsilinin, adli yardımdan yararlananın mağduriyetine neden olacağı mahkemece açıkça anlaşılırsa, mahkeme, hükümde tamamen veya kısmen ödemeden muaf tutulmasına karar verebilir."

293 Oğuz Atalay, "Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısı'nda Avukatla Temsil Zorunluluğu Ve Adli Yardım", **Hukukî Perspektifler Dergisi**, Eylül 2006, (Atalay, O.), s. 100. Bu görüşün karşıtları, zengine haklı olup olmadığına bakılmaksızın dava hakkı tanındığı ve fakat fakirin dava açma hakkına sahip olması için ancak haklı olması gerektiği yönünde bir sonuç doğurduğu gerekçesiyle madde hükmünü eleştirilmektedir (Yılmaz, Yargılama Giderleri, s. 219; Pekcanıtez, Adil Yargılanma, s. 37; Hakan Pekcanıtez, "Hukukî Dinlenilme Hakkı", **Seyfullah Edis'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları**, İzmir 2000, s. 784; Köksal, s. 102). Ayrıca yargılamanın başında böyle bir "haklı bulma" kanaatinin ihsas-ı rey kurumuyla çelişeceği ifade edilmektedir (Köksal, s. 102).

294 Akbal, s. 155.

295 Gözübüyük, Yönetsel Yargı, s. 396, Karakoç, Genel Vergi, s. 814; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Süreler), ss. 41-42; Akıncı, Adil Yargılanma, s. 177; Özgecan Gök, "Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri"

Mahkemelere başvuru süresinin çok kısa olması veya sürelerin tam olarak belirli olmaması mahkemeye başvurma hakkının ihlaline yol açan durumlardandır. Şöyle ki dava açma süresinin çok kısa bir süreyle sınırlandırılması, kişilerin dava konusu hakkında bilgi edinmesi ve hukukî haklarını öğrenmesini imkânsız kılmakta hak arama özgürlüğünün kullanımına engel oluşturmaktadır[296]. Çünkü öğretide[297] ve Danıştay içtihadlarında yaygın görüş dava açma sürelerinin hak düşürücü süre olduğu yönündedir.

Dava açma sürelerine ilişkin kurallar İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 7'nci ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Dava açma süresi kamu düzenine ilişkin olduğundan davanın süresinde açılıp açılmadığını mahkeme kendiliğinden inceler[298] ve bu sürenin hak düşürücü süre olduğu kabul edilmektedir[299]. Ayrıca İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca süre ilk inceleme konularındandır ve davanın esasına girmeden inceleme yapılır[300].

Türk idari yargılama alanında çok çeşitli dava açma sürelerinin bulunması kaynaklı bir karmaşa mevcuttur. Genel dava süresi vergi mahkemelerinde otuz gün, idare mahkemelerinde ve Danıştay'da atmış gün; Bölge İdare Mahkemesi açısından ise, ilk derece davaya bakılmamakla birlikte 4483 sayılı yasa uyarınca itirazın bakılan işlerde on gün, idare ve vergi mahkemesinin esasa ilişkin kararları açısından otuz gün, yürütmeyi durdurma ile ilgili kararlarında yedi gün ve karar düzeltmelerde on beş gün; bunun yanında idare mahkemelerinin görevli olduğu başka dava türlerinde yedi gün-on beş gün, otuz gün gibi çok çeşitli dava açma süreleri

---

Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, (Basım Yılı 2012), s. 382.

296 Gözübüyük, Yönetsel Yargı, s. 396; Karakoç, Süreler, s. 42.

297 Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. III, 3. Bası, Akgün Matbaası, İstanbul 1996, s. 1961; Şeref Gözübüyük, "İdari Yargıda Dava Açma Süresi", Amme İdaresi Dergisi, Cilt: II, Sayı: 4, ss. 3-4; Öncel ve diğerleri, s. 112. Gerçekten de dava açma süreleri hak düşürücü sürelere benzerlik göstermekle birlikte durması veya ek süre tanınması gibi durumlar söz konusu olabildiğinden tam olarak hak düşürücü süre olarak kabul edilmesi güçtür. (Karakoç, Süreler, s. 48).

298 Gözübüyük, Yönetsel Yargı, s. 397.

299 Onar, s.1661; Gözübüyük, Yönetsel Yargı, s. 397.

300 Danıştay'ın İçtihadı Birleştirme kararına göre, Danıştay davanın süresinde açılıp açılmadığını yalnız dava karara bağlanana kadar değil kararın düzeltilmesi aşamasında da, taraflar ileri sürmeseler bile kendiliğinden dikkate alabilecektir. *"... Süre amme iltizamı ile ilgilidir ve karar düzeltme safhası da dahil olmak üzere davanın her safhasında sürenin dikkate alınması usul hukukunun zorunlu kıldığı bir kuraldır.*
Bir davanın görülmesi olayda süre aşımı bulunduğu nazara alınmadan ihtilaf karara bağlandıktan sonra kararın düzeltilmesi talebi vesilesiyle davanın yeniden incelenmesi sırasında süre aşımının nazara alınması gerekeceği cihetle içtihadın... birleştirilmesine..." (Dş. İBK.24.02.1973 gün ve E. 70/1, K. 73/1, (Dş. Der., S. 107-110, s. 299).

bulunmaktadır. Bu durum mevzuatın ulaşılabilir olmasına rağmen karmaşık olmasına ve hukukî belirlilik ilkesine aykırılık teşkil etmesine sebebiyet vermektedir[301].

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dava Açma Süresi" başlıklı 7'nci maddesinde dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gün olarak belirlenmiştir[302]. Malatya Vergi Mahkemesi, yükümlülerin vergi mahkemelerinde dava açılmak için gerekli hazırlığı yapılabilmesi, gerek hukukî yardımdan gerekse teknik yardımdan yararlanabilmesi için zamana ihtiyacı olduğu, bu zamanın makul bir süre olması gerektiği ve otuz günlük başvuru süresinin makul olmadığı gerekçesiyle hükmü Anayasa Mahkemesi önüne taşımıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi otuz günlük sürenin kanun koyucu tarafından, Danıştay ve idare mahkemelerinin görevine giren konuların özellik ve nitelikleri ile vergi mahkemelerinin görevine giren konuların özellik ve niteliklerindeki farklılıklar ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için vergilendirme işlemlerindeki kamu yararı gözetilerek konduğu gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir[303].

Vergi yargılamasına başvurmak için öngörülen otuz günlük sürenin makul olduğu düşünülmektedir. Ancak yükümlülerin davayı idare mahkemesinde açması gerektiği zannıyla otuz günlük süre dışında ve fakat idare mahkemesinde dava açma süresi içerisinde yaptığı başvurularda; görev yönünden dava reddedilip, dosya vergi

---

[301] Gök, ss. 414-415. Bu belirsizliği Danıştay 4. Dairesi "Kamu borçlusuna gönderilen ödeme emrine karşı, 7 günlük dava açma süresinin gösterilmesinin karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama hürriyetlerinin korunması açısından zorunlu olduğu" görüşüyle desteklemiştir. (Dş. 4.D. 13.11.2006 gün ve E. 2005/2134, K. 2006/2156 sayılı kararı) (http://www.kazanci.com) (05.02.2013). ".. Diğer taraftan tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin Vergi Usul Kanunu'nun 35'inci ve 366'ncı maddelerine dayanılarak düzenleneceği, ihbarnamelerde aynı zamanda vergi mahkemelerinde dava açma süresinin gösterileceği; gösterilmemesi halinde aynı yasanın 108'inci maddesi uyarınca vesikanın hükümsüz kalacağının belirtildiği, olayda ise vergi ve ceza için ihbarname kullanılmadığı ve her ikisine birden tek bir tahakkuk ihbarnamesi adı altında bir ihbarname düzenlenerek tebliğ edildiği, ayrıca bu ihbarnamede dava açma süresinin gösterilmediği, bu durumda vergilendirme ile ilgili olayın tesbitine yönelik şartlar Kanunun öngördüğü şekilde yerine getirilmediğinden yapılan işlemde yasal isabet görülmediği gerekçesi ile vergi ihbarnamelerinin yasanın öngördüğü şekilde düzenlendiği, esas hakkında karar verilmeden usul yönünden karar verilmesinin yasal olmadığı ileri sürülerek bozulması isteminin reddine oybirliği ile karar verildi" (Dş. 4.D. 18.01.1989 gün ve E. 1988/335, K. 1989/98, Sönmez ve Ayar, ss. 241-242).

[302] Farklı düzenlemelere örnek olarak Vergi Usul Kanunu'nun 41. maddesine göre götürü matrahlar hakkındaki takdir komisyonu kararlarına karşı vergi mahkemelerine başvurmak için öngörülen 15 günlük süre, ek 7. maddesine göre uzlaşma yoluna başvuran yükümlüler için uzlaşmaya varılmaması halinde vergi mahkemelerinde dava açmaları için tanınan 15 günlük ek süre gösterilebilir.

[303] AnyM, 04.02.2010 gün ve E. 2006/23, K. 2010/27 sayılı kararı, www.resmigazete.gov.tr, (21.02.2013).

mahkemelerine gönderildiğinde vergi mahkemelerinin davayı süre yönünden reddettiği görülmektedir. Bunun önüne geçmenin tek yolu ise idare mahkemelerinde dava açma süresi ile vergi mahkemelerinde dava açma süresini eşitlemektir[304].

Vergi davalarında dava açma sürelerine ilişkin Anayasa Mahkemesi'nde itiraza konu edilen bir başka hüküm de özel kanun niteliği taşıyan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinin birinci fıkrasında ödeme emrine karşı dava açma süresi olarak yedi günlük süredir[305]. Bu yedi günlük sürenin çok kısa olması, sırf işlem türüne ilişkin farklılık sebebiyle esasen vergi yargılaması kapsamında olan ödeme emrine karşı dava açılmasının farklı süreye tabi tutulmasının gerekmemesi sebebiyle Anayasanın 2'nci ve 36'ncı maddelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçeleriyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi ise; kanun koyucu tarafından, ödeme emrinin özellik ve niteliği ile diğer idari işlemlerin özellik ve niteliklerindeki farklılıklar ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmamasındaki kamu yararı gözetilerek, ödeme emrine karşı açılacak davalar için dava açma süresinin yedi gün olarak öngörüldüğü gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir.

Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu karara katılmak mümkün değildir. İdari yaptırımlarla ilgili mahkemeye başvuru ve itiraz sürelerinin yasalarda yedi gün gibi kısa bir süre ile sınırlandırılması, bu sürenin iki gününün hafta sonu tatiline denk geldiği de göz önünde bulundurulursa, idareye karşı hak arama özgürlüğünü daraltarak yargısal korumayı etkisiz hale getirir. Sınırlı sürelerin kabulünde etkili olan idari uyuşmazlıkların gecikmeden yargı önüne çıkarılarak çözüme ulaştırılması

---

[304] Konu hakkında fikrimin oluşmasına katkıda bulunan Hocam Dr. Yıldırım Taylar'a teşekkür ederim.

[305] Esasen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58. maddesinde "Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir" diyerek vergi itiraz komisyonlarına itirazdan bahsetmektedir. Fakat Bölge İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 13. maddesine göre "itiraz" deyimi "vergi mahkemelerinde dava açılması" anlamını taşımaktadır. (Gözübüyük, Yönetsel Yargı, s. 200) Aynı yönde Dş. 9.D. 23.12.1986 gün ve E. 1984/1630 ve K. 1986/3688, www.kazanci.com.tr, (06.02.2013). Bu konuda kanun metninde yeniden düzenleme yapılıp "itiraz komisyonu" ibaresi yerine "vergi mahkemesi" ibaresinin getirilmesinde hukukî belirlilik ilkesi bakımından yarar bulunmaktadır.

gibi müsbet bir amaç da, sürenin kısa tutulması durumunda tersine dönerek idarenin kusur ve sakatlıklarını korur duruma gelmektedir[306].

Ayrıca yapılan işlemlere karşı "vergi itiraz komisyonuna itirazda bulunulabileceği" belirtilmiştir fakat bilindiği üzere itiraz komisyonları kaldırılmış ve idarî yargıda mahkemeye başvuru yollarında oldukça geniş çaplı değişiklikler yapılmıştır fakat buna rağmen maddede herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Özellikle hukukumuzda avukatla temsil zorunluluğunun bulunmaması da göz önüne alındığında yedi günde, Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanun'un uygulanmasından dolayı yapılan işlemlere karşı başvurulacak kanun yolunun tespiti bile çok kolay değildir. Bu durum, etkin hukukî koruma ve hak arama özgürlüğünü zedeleyebilecek niteliktedir bu nedenle kanunda bu yönde bir güncelleme yapılması gerekmektedir[307].

4. Vergi Mahkemelerine Başvurma Hakkı Özelinde Önem Arz Eden Bazı Durumlar

a. Genel Olarak

Mahkemeye başvurma hakkının varlığı, buna ilişkin bir ibarenin Anayasa'ya konulmasıyla sağlanamaz. Mahkemeye başvurma hakkına engel teşkil edebilecek kanunî düzenlemelerden de kaçınmak gerekmektedir[308]. Vergi hukuku doktrininde bazı kanunlarda yer alan düzenlemelerin vergi mahkemelerine başvuru hakkını ihlal ettiği savunulmuştur. Bunların başlıcaları; haksız çıkma tazminatı, uzlaşmanın kesinliği ve dava konusu edilememesi ile vergi affı kanunlarında yer alan dava açmama veya açılmış olan davadan vazgeçme koşuludur. Bu başlık altında bahsi geçen hükümler hakkında bilgi verilecek, bu hükümlerin mahkemeye başvurma hakkını ihlal edip etmedikleri irdelenmeye çalışılacaktır.

---

[306] Akıncı, Adil Yargılanma, ss. 181-182.

[307] Pınar Çiftçi, "Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, **Prof. Dr. Burhan Ceyhan Armağanı**, Özel Sayı 2010, Cilt:12, (Kamu İcra), ss. 340-341.

[308] Karakoç, Yargılama Hukukunun İşlevi, s. 89.

b. Haksız Çıkma Tazminatı

Haksız çıkma tazminatı, 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre; *"Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.*

> *Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi halde itiraz edilmemiş sayılır.*
>
> *İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir.*
>
> *İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamla tahsil edilir…".*

Maddedeki anlama zorluğunun yanında tartışma konusu olan diğer bir husus itiraz karşısında haksız çıkan vergi ödevlisinden borcu yanında alınan, itirazının reddolduğu miktardaki kamu alacağının yüzde onudur. Danıştay kişinin dava açarak haksız çıkması durumunda ödediği bu yüzde onluk fark için haksız çıkma zammı tabirini kullanmakta ise de bunun bir tür tazminat olduğu görüşü de doktrinde kabul görmektedir[309]. "Tazminat" terimi niteliği itibariyle düzenlemeyi daha iyi ifade ettiği için bu terimin kullanılmasında yarar görmekteyiz[310].

Söz konusu yüzde onluk haksız çıkma tazminatı, ödeme emrine karşı dava açan vergi ödevlisinden dava tamamen aleyhe sonuçlanmasa dahi davanın aleyhe sonuçlandığı tutar kadar uygulanır[311]. Bu yönüyle düzenleme, mahkemenin

---

[309] Karakoç, Genel Vergi, s. 650, Bumin Doğrusöz, "Ödeme Emrine Dava Açanların Haksız Çıkma Tazminatı", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 179, Kasım 2007, ss. 31-32.

[310] "Zam" bir şeyin fiyatını artırmayı, "tazminat" ise zarar karşılığı ödenen parayı, ifade eder. (Mustafa Akkaya, "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı**, Cilt: 1, Ankara, 2009, (Haksız Çıkma Zammı), s. 339. Bu tanımdan yola çıkılarak kimi eserlerde zam ibaresi kullanılmıştır. Örneğin; Akkaya, Haksız Çıkma Zammı, s. 339; Buyrukoğlu ve Erasa, s. 120. Haksız çıkma tazminatının hangi tarih itibariyle ve hengi meblağ üzerinden hesaplanacağına ilişkin bir düzenleme yoksa da, dava açma tarihinin ve ödeme emrindeki meblağın esas alınması gerekir. (Yusuf Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 160).

[311] Doğrusöz, s. 31.

vereceği kararın yükümlü aleyhine olması ihtimali her zaman bulunduğundan mahkemeye başvurma hakkının kullanmaktan caydırıcı bir işleve sahiptir[312].

Uygulamada vergi dairelerinin lehlerine verilen kararın kesinleşmesini bile beklemeden haksız çıkma tazminatına ilişkin ödeme emri düzenleyip gönderdikleri görülmektedir[313]

Bu düzenlemeye ilişkin Anayasa'ya aykırılık iddiası İstanbul 2. Vergi Mahkemesi ve Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi tarafından ciddi bulunarak; düzenlemenin, Anayasa'nın 2, 36 ve 125'inci maddeleri yönünden incelenmesi istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne gidilmiştir.

Anayasa Mahkemesi ise[314] düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığına "oybirliğiyle" karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi'nin görüşüne göre; kamu alacakları kamu hizmetlerinin ifasında kullanıldığından tahsilinde öncelik ve ayrıcalık tanınan alacaklardır ve 6183 sayılı Kanunun esası, vergiler başta olmak üzere kamu alacağını güvence altına almak ve ödenmediği takdirde kamu alacağını zora dayanarak, Devlet gücü ve memurları eliyle tahsil etmektir. İtiraz konusu kural ile yapılan düzenleme de kamu alacağının mümkün olduğunca kısa sürede tahsiline yöneliktir. Ayrıca düzenlemede hak arama özgürlüğünü engelleyen bir durum söz konusu değildir çünkü kamu borçlusu ödeme emrinin tebliğinden önce kamu alacağının esası hakkında yargı yoluna başvurabileceği gibi, itiraz konusu kural ile ödeme emrinin tebliğinden sonra da tahsile ilişkin olarak dava açabilme olanağına sahiptir[315]. İdari bir işlem niteliğinde olan kamu alacağı ile ilgili ödeme emrine karşı

---

312 Soner Yakar, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 250, Temmuz 2009, s. 250.

313 "Yukarıda anılan 6183 sayılı Kanunun 58. maddesine göre amme alacağının %10 zamla tahsili için, amme alacağının tahsiline dair düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın retle sonuçlanması ve bu ret kararının temyiz edilmiş olması halinde temyiz istemi reddedilerek mahkeme kararının onanması ve karar düzeltme isteminin de reddedilmesi gerekmektedir.
Bu durumda, alacak aslının tasdikine yönelik mahkeme kararının kesinleşmesi halinde haksız çıkma zammının doğması ve tahsili aşamasına gelinmesi mümkün olacağından, dava konusu ödeme emrinin düzenlenme tarihi itibarıyla temyiz edildiği tartışmasız olan asıl alacağa yönelik mahkeme kararının onanarak kesinleşmesi beklenilmeden düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmemiştir." Dş. 9.D., 04.05.2006 gün ve E. 2005/4620, K. 2006/1689, www.kazanci.com, (20.05.2013).

314 AnyM, 03.02.2011 gün ve E. 2009/83, K. 2011/29, http://www.anayasa.gov.tr, (15.02.2013).

315 Ancak, ödeme emri noktası gelmeden önceki aşamalarda yapılan usulsüz işlemlerle borcun kesinleştiği durumlar için aynı yaklaşımın kabul edilmesinin mümkün olmadığı kabul edilmektedir. Örneğin, bir vergi mükellefi adresinden hiç ayrılmamasına rağmen ilanen tebligatla borcun kesinleştirilmesi ve sonrasında ödeme emri tebliğ edilmesi halinde, bu mükellefin ilk aşamada idari işlemin hukuka uygunluğunu denetlettirme hakkı elinden alınmış olmaktadır. Böyle bir durumda, mükellef ödeme emrine karşı dava açtığında risk almak zorunda kalacaktır. (Özgür

yargı yolu kapatılmamış; mahkemeler, bu işlemlerle ilgili açılmış olan davaları inceleyerek gerekli kararları vermekten alıkonulmamıştır.

Doktrinde Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararı hem dava açma hakkına hem de eşitlik ilkesine engel olması itibariyle eleştirilmektedir. Hak arama özgürlüğüne engel olması; düzenlemenin kişileri dava açmaktan korkutacak nitelikte olması, eşitlik ilkesine aykırılık ise idarenin davayı kaybetmesi halinde yanlış idari işlem nedeniyle idare aleyhine herhangi bir tazminata hükmedilmemesi savunmasıyla desteklenmektedir[316].

Düzenlemenin hak arama özgürlüğüne bir engel niteliği taşıyıp taşımadığı tartışılırken, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması başlıklı Anayasa'nın 13 üncü maddesine göre bir değerlendirme yapmak gerekir. Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

Haksız çıkma tazminatı ile dava açma hakkına getirilen sınırlamanın, ölçülü olduğunu söylemek güçtür. Esasen haksız çıkma tazminatına ilişkin hükmün amacı ödeme emirlerine karşı mesnetsiz dava açılmasını önlemektir. Fakat ödeme emirlerine karşı açılan davalarda, kural olarak takip işlemlerinin durmadığı[317] hususu dikkate alındığında, ödeme emrine karşı dava açılmasının idare için bir zarara yol açtığını söylemek mümkün değildir[318]. Buradan hareketle düzenlemenin; idarenin maddi kayba uğramasının değil, bir ödeme emrine karşı dava açmak suretiyle mahkemelerin gereksiz yere meşgul edilmesinin yaptırımı olduğunu söylemek mümkündür ancak davanın reddedilmiş olması mahkemelerin gereksiz yere meşgul edildiği anlamına gelmediğinden bu amacı da savunmanın mümkün olmadığı söylenmektedir[319].

Şahan, Haksız Çıkma Zammında Anayasa'ya Aykırılık", http://www.adaletbiz.com/haksiz-cikma-zamminda-anayasaya-aykirilik-makale,177.html, (13.05.2013).

316 Akkaya, Haksız Çıkma, ss. 340, 342- 347; Doğrusöz, s. 31; Yakar, s. 196.

317 İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinde öngörülen, açık hukuka aykırılık ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zarar koşullarının gerçekleşmesi nedeniyle mahkemece teminatlı ya da teminatsız olarak yürütmenin durdurulması kararı verilmesi kuralın istisnasını oluşturur.

318 Akkaya, Haksız Çıkma Zammı, ss. 340, 342.

319 Akkaya, Haksız Çıkma Zammı, s. 344.

Haksız çıkma tazminatına benzer bir kurum da İcra İflas Hukuku'nda mevcut olan icra inkâr tazminatıdır. İcra inkâr tazminatı, kendisine gönderilen ödeme emrine karşı haksız itiraz eden borçlunun mahkûm edileceği tazminata verilen addır[320]. İcra İflas Kanunu'nun 67'nci maddesine göre;

> "*Bu davada borçlunun itirazının haksızlığına karar verilirse borçlu; takibinde haksız ve kötü niyetli görülürse alacaklı; diğer tarafın talebi üzerine iki tarafın durumuna, davanın ve hükmolunan şeyin tahammülüne göre, red veya hükmolunan meblağın yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminatla mahkûm edilir*[321].

Görüldüğü üzere bu düzenlemenin kamu icra hukukuyla arasındaki temel farklar tazminatın yargılamanın her iki tarafı için de öngörülmüş olması, alacaklı için haksızlık yanında kötü niyetinde aranması ve kesin bir oran belirtilmeyip sadece asgari oranın belirtilmiş olmasıdır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki düzenlemenin esasına girilerek tamamıyla red olunmuş davalar için ve hâkimin üst sınırı kanunca belirtilmek şartıyla duruma göre belirlediği tutarda tazminata[322] hükmedebilmesi şeklinde değiştirilmesinde fayda olduğu düşünülmektedir. Böyle bir hüküm hem vergi ödevlisini haksız yere dava açmaktan alıkoyacak hem de kısmen haklı bulunan ödevlileri koruyacaktır[323]. Nitekim vergi hukukunun yükümlüler için zor ve karmaşık bir hukuk dalı olduğu da düşünülecek olursa yükümlü haklı olduğu zannıyla dava açabilir. Bu nedenle haksız çıkma zammının yukarıda belirtilen esaslar doğrultusunda yeniden düzenlenmesi yerinde olacaktır.

---

[320] Ejder Yılmaz, "İcra İnkâr Tazminatı Açısından Likit Alacak Kavramı", **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 67, 2008, (İcra İnkâr), s. 86.

[321] 2/7/2012 tarihli ve 6352 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan "yüzde kırkından" ibaresi "yüzde yirmisinden" şeklinde değiştirilmiştir.

[322] Mevcut düzenlemenin kötü niyetli itirazları amacı taşımakla birlikte yüzde onluk bir zammın çok büyük meblağlara itiraz etmekten davacıyı alıkoyacağı görüşü için bkz. Kumrulu, Vergi İcra, dn. 65, s. 666.

[323] Düzenlemenin tamamıyla kaldırılması gerektiği görüşü için bkz. Akkaya, Haksız Çıkma Zammı, ss. 345-347; Yakar, ss. 250-251; Mine Uzun, "Hak Arama Özgürlüğünün Anayasal Sınırları Çerçevesinde Anayasa Mahkemesi'nin Haksız Çıkma Zammı Kararı", **Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No.2**, (Ed. Billur Yaltı), On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2013, s. 47.

c. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilememesi

Uzlaşma; Türk vergi hukukuna 1963 yılında giren[324], tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki aşamada söz konusu olabilecek, vergi dairesi ile vergi ödevlisinin vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyaı cezaları[325] üzerinde karşılıklı görüşme ve pazarlık sonucu anlaşmaya varmaları amaçlı bir kurumdur[326].

Uzlaşmanın tanımı kanunda yapılmamıştır fakat Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı uzlaşmayı "vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların; tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması" olarak tanımlamıştır[327]. Kurum sayesinde uzlaşma iradesinde bulunan kimsenin iradesine ve isteğine bağlı olarak anlaşmazlıkların uyuşmazlık konusu yapılmadan, çabuk ve kısa yoldan çözümü mümkün olabilmektedir[328]

Uzlaşma kurumu gündeme getirildiği günden itibaren birçok eleştiriye maruz kalan bir kurumdur. Eleştirilen yanların başında eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılığı gelmektedir. Gerçekten de her bakımdan aynı konumda olan, biri uzlaşmaya başvurup biri başvurmayan vergi ödevlileri için

---

[324] Anılan kanunun gerekçesinde uzlaşma kurumunun getiriliş amacı ile ilgili olarak şu ifadelere yer verilmiştir: "... Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerinin hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkân sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında da vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır".

[325] 1998 tarihli ve 4369 sayılı Yasa ile uzlaşma kurumunda değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu yasa ile 1.1.1999 tarihinden itibaren cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmış, uzlaşma vergi asılları sınırlandırılmıştır. Bu yeni düzenlemeye bağlı olarak uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilmesi esasına geçilmiştir. 4369 Sayılı Yasanın kısa süreli uygulamasından sonra, uzlaşma kurumunda 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Yasa ile bir değişiklik daha yapılmış ve önceden olduğu gibi, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yapılabilme imkânı getirilmiştir.

[326] Öncel ve diğerleri, s. 171; Karakoç, Genel Vergi, ss. 701-702; Kırbaş, s. 193; Candan, Uzlaşma, s. 260; Aksoy, s. 109; Karakoç, Çözüm Yolları, ss. 56-57; Bilici; s. 115; Kızılot ve Kızılot, s. 223; Bekir Baykara, "Uzlaşma Talebinde Bulunmak Haksız Olunduğu Anlamına Gelmez", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 319, Mart 2008, s. 8; Güneş, Yasallık, s. 179.

[327] DİBK., 23.10.1986 gün ve E. 1986/2, K. 1986/2 sayılı kararı www.kazanci.com, (18.02.2013).

[328] Candan, Uzlaşma, ss. 260-262; Karakoç, Değerlendirme, s. 17; Karakoç, Çözüm Yolları, ss. 57-58; Kızılot ve Kızılot, s. 223.

eşitliğe aykırı sonuçlar doğmaktadır[329]. İkinci bir eleştiri noktası vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin vazgeçmesi durumunun vergi ilişkisinin kamusal niteliğine ve vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı olmasıdır[330]. Bu eleştirilerden başka, konumuz itibariyle bizi yakından ilgilendiren ve bu başlık altında inceleyeceğimiz bir diğer eleştiri vergi uzlaşma komisyonu kararlarına karşı dava yolunun kapalı olması durumudur.

Uzlaşma Komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir (TÖUY m.16). Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz (VUK ek m.11)[331]. Bu hükümlerin; idarenin her türlü eylemine karşı kanun yolunun açık olduğu (Any. m. 125) ve herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu (Any. m. 36) hükümlerine aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir[332].

---

[329] Candan, Uzlaşma, s. 263; Aksoy, s. 110; Karakoç, Çözüm Yolları, s. 58.

[330] Karakoç, Çözüm Yolları, s. 58; Güneş, Yasallık, ss. 182- 183.

[331] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 11 inci maddesinin anlamı konusunda Danıştay'ın farklı yönde kararları mevcuttur. Şöyle ki Danıştay bir kararında tarh olunan vergi ve kesilen cezada uzlaşma sağlandıktan sonra, idarenin matrahın azlığından bahisle incelemeyi yenilemesi ve genişletmesi uzlaşmanın bütünlüğü ve muamelelerin kesinliği kuralı ile bağdaşmayacağından aynı konuda her ne suretle olursa olsun sonradan yapılan vergi incelemesi yoluyla ikinci bir tarhiyat yapılmasının mümkün olmadığını savunurken (Dş. 3.D., 26.04.1994 gün ve E. 1993/2643, K. 1994/2059, www.kazanci.com, (21.02.2013); diğer bir kararında aynı dönem için olsa dahi, uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukukî dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde, uzlaşmanın idarenin inceleme yetkisini ortadan kaldırmadığına hükmetmiştir (Dş. 3.D., 20.10.2005 gün ve E. 2004/852, K. 2005/2230, www.kazanci.com, (21.02.2013).

[332] Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: 25, Sayı: 2, s. 329. Karşı görüş için bkz. Candan, Uzlaşma, s. 361- 362. Aynı yönde Dş. 4.D., 25.01.1989 gün ve E. 1988/ 1461, K. 1989/ 386; "Kendi iradesi veya idarenin çağrısı üzerine uzlaşmaya başvuran yükümlüler için uzlaşma tek ve vazgeçilmez bir seçenek olmayıp, uzlaşma koşullarını durumlarına uygun bulmayan yükümlüler için uzlaşmamak hak ve olanağı mevcuttur. Bu haklarını uzlaşma tutanağını imzalayıncaya dek kullanabilmeleri mümkündür. Bu şekilde uzlaşmaktan vazgeçen yükümlüler dava açmak, Vergi Usul Kanununun 376'ıncı maddesiyle düzenlenen cezada indirim hakkından yararlanmak gibi başka yolları kullanmak suretiyle, haklarını bu şekilde de aramaları olanağına sahiptirler.
Tüm bu nedenlerle yasa koyucu uzlaşmanın vaki olması hallerinde artık yükümlülerin tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açamayacaklarını ve hiçbir mercie şikâyette bulunamayacaklarını öngörmüştür.
Olayda da, yükümlünün inceleme raporuna dayanılarak adına salınan kaçakçılık cezalı vergilere karşı kendi iradesi ile uzlaşma talep ettiği, uzlaşma için belirlenen günde yapılan görüşmeler sonucunda vergilerin bir kısmı, cezaların ise tamamı kaldırılmak suretiyle uzlaşmanın vaki olduğu ve bu hususun bir tutanakla tespit edildiği taraflar arasında tartışmasızdır.
Bu durumda yükümlünün başvurusu üzerine uzlaşma vaki olduğuna göre, artık bu konuda herhangi bir şekilde dava veya şikâyet yoluna gidilmesi mümkün olamaz ve bu hususu düzenleyen Ek 6'ıncı madde hükmünün hak arama özgürlüğünü kısıtladığı da düşünülemez.".

Bilindiği üzere Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne göre mahkemeye başvurma hakkı mutlak yani sınırsız ve koşulsuz bir hak değildir. Söz konusu hakkın suiistimalini engellemek amacıyla devlet bir takım yasaklamalara gitme ve hakkı sınırlandırma yetkisini haizdir. Ancak bu sınırlamanın amaca uygun, orantılı olması ve hakkın özüne dokunmaması gerekir[333]. Bu nedenle uzlaşma komisyonu kararlarına karşı yargı yolunun kapalı olması hükmünün meşruluğu değerlendirilirken, uzlaşma kurumunun getiriliş amacı ve işlevi göz önünde bulundurularak ölçülülük ve orantılılık ilkeleri göz önünde tutulmak suretiyle yorum yapılmalıdır.

Uzlaşma, yargı organlarının yükünü hafifletmek, kamu alacağının tahsilini hızlandırmak gibi amaçlarla getirilmiş bir kurumdur[334]. Uygulamada taraflar borç konusunda bir nevi pazarlık yapmaktadırlar. Uzlaşmaya varan ve usulüne ilişkin düzenlenmiş uzlaşma tutanağının altına imza atan veya dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildiren mükellefin uzlaşma sonucundan memnun olduğu ve dava açmakta bir menfaatinin olmadığı düşünülmekte bu açıdan hüküm mahkemeye başvuru hakkını engeller nitelikte gözükmemektedir. Doktrinde tarhiyat sonrası uzlaşmada sadece vergi veya cezası üzerinde uzlaşmaya varılsa dahi hem aslı hem de cezası için dava açma hakkının ortadan kalkması durumu mahkemeye başvuru hakkını engelleyeceği söylenmekle birlikte[335] uygulamada uzlaşma komisyonlarında vergi aslı ve cezasına ilişkin uzlaşma talepleri ayrı ayrı değerlendirilmeyip ortak bir karar verildiğinden bu düzenlemenin bir önemi bulunmamaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin vergi hukuku ile ilgili verdiği Deweer kararında mahkeme, yargı organına başvurma hakkından feragat etmenin hukuk davalarında olanaklı olduğunu ve bu yöntemin ceza yargılamasında da uygulanabileceğini kabul etmiştir. Ancak, suç isnat edilen kişinin ceza yargılamasını engellemek için uzlaşmaya gitmesi durumunda özel bir dikkatin gösterilmesi gerektiğini örneğin zorlama olmaması gibi koşulların da aranması gerektiğini ifade etmiştir. Bu doğrultuda mahkeme, işyerinin geçici olarak kapatılması sonucu

[333] Gölcüklü, Adil Yargılanma, s. 209; Yaltı Soydan, Yükümlünün Hakları, ss. 114-115; Jayawickrama, s. 482.
[334] Karakoç, Genel Vergi, s. 555; Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s. 311; Güneş, Yasallık, s. 179.
[335] Başaran Yavaşlar, Uzlaşma, s. 329.

oluşacak maddi kayıp baskısı altında dostane çözüme yani uzlaşmaya giden başvurucunun zorlama altında adil yargılanma hakkından vazgeçtiği sonucuna vararak Sözleşme 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının ihlal edildiği kanaatine varmıştır[336]. Ancak kararın ülkemiz açısından da uygulanabilir, yerinde bir karar olduğunu söylemek güçtür. Bahsedilen psikolojik veya mali sebepler mükellefleri uzlaşma yolunu kullanmaya sevk eden nedenlerdir ve uzlaşmanın avantajları olarak sıraladığımız bu hususları zorlayıcı sebep olarak nitelendirmek yanlıştır. Nitekim mükellefler çeşitli sebeplerle uzlaşma yolunu tercih edebilirler bunlardan bazıları; dava sürecinin yorucu aşamalarına girmeyi istememek, vergi davasının getireceği kötü imajdan korkmak[337], uzlaşma ortamının sağlayacağı güven, belirlilik ve huzurdan yararlanmaktır. Bu sebeplerin, kişiyi uzlaşmaya iten ve iradesini sakatlayan faktörler olarak görülmesi uzlaşma kurumunun amacına uymaz.

Sonuç olarak dava sayılarının çok yüksek olduğu, yargılamaların uzun sürmesi kaynaklı adil yargılanma ilkesinin ihlal edildiği ülkemizde dava yoluna başvurmaya alternatif olarak düzenlenmiş, uzlaşma gibi kurumlara ilişkin düzenlemelerin desteklenmesi gerekmektedir[338]. *Her şeyi yargılamak istemenin, hiç bir şeyi tam olarak yargılayamamak anlamına geldiği*[339] göz önünde tutularak bu noktada yapılması gereken söz konusu kurumu kaldırmak değil, adil yargılanma, kanunîlik, eşitlik ilkelerine daha uygun hale getirmektir.

ç. Vergi Affı Niteliğindeki Kanunlarda Yer Alan Dava Yoluna Gitmeme Şartı

Sözlük anlamı olarak bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama anlamına gelen af kavramı[340] Türk hukuk sistemi içerisinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi

---

[336] Serkan Ağar, "Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 59, 2005, s. 350. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Deweer-Belçika kararı, Başvuru No. 6903/75, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57469, (09.04.2013).

[337] Örneğin kredi kurumu olan bankayla çalışan bir teşebbüs için vergi davası bir risk olarak görülüp, kredi sözleşmelerini yenilemek konusunda çekingen davranılabilir (Baykara, s. 9).

[338] Uzlaşma için "*vergi hukukunun güleryüzlü kurumu*" benzetmesi yapılmaktadır (Karakoç, Değerlendirme, s. 17).

[339] İzmir 4. Uluslararası Hukuk Kongresi, Prof. Dr. İzzet Özgenç'in konuşmasından alınmış bir ibaredir.

[340] www.tdk.gov.tr, (21.04.2013).

tarafından bir yasayla kamu davası ve cezanın ya da sadece cezanın ortadan kaldırılması yahut cezalarda indirim yapılması olarak tanımlanabilir[341].

Vergi hukukunda af kavramı ise vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir[342]. Vergi affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukukî yaptırımların ortadan kaldırılması olarak da tanımlanabilir[343]. Vergi tarihimiz birçok af ile doludur[344]. Genel olarak vergi aflarının çeşitli biçimlerde uygulandığı görülür; örneğin; vergi yükümlülerinin beyanda bulunmama cezalarının affı anlamına gelen beyan affı, geçmiş vergi beyanlarının cezasız olarak düzeltilmesi anlamına gelen düzeltme affı, yaptıkları ödeme karşılığında vergi yükümlülerinin belirli dönemlerdeki gelir kaynaklarının araştırılmaması anlamına gelen araştırma affı, geçmiş dönemlerde yasal olarak düzenli tutulmayan kayıtların affı anlamına gelen kayıt tutma affi ve saptanan suçluların kovuşturulmaması anlamına gelen kovuşturma affi bunlardan en çok uygulananlarıdır[345].

Vergi afları çeşitli nedenlerle ortaya çıkar. Bunları; siyasi, ekonomik ve teknik nedenler olarak saymak mümkündür[346]. Af kanunlarının siyasal amaçlarla sık sık çıkartılması, vergi cezalarının önleyicilik amacının etkinliğini azalttığı, devlet bakımından kamu gelirlerinin azalması sonucunu doğurduğu, kişileri yeni bir af çıkar beklentisiyle vergi borçlarını ödememeye sevk ettiği, eşitsizlik yarattığı[347]

---

[341] Ağar, s. 327; Recep Aygün, "Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 369, Mayıs 2012, s. 88.

[342] Bilici, s. 122; Zülküf Ayrangöl ve Mustafa Tekdere, "Ana Hatlarıyla Vergi Afları", **İzmir Üniversitesi International Symposioum,** Regional and Global Dynamics: Economic and Political Issues of Turkey and Its Near Abroad, 2011, s. 423.

[343] Çağan, Vergi Affı, s. 115; Nihal Saban, "Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak", **Anayasa. Yargısı Dergisi**, Cilt: 18, 2001, (Vergi Affı), s. 455; Yasemin Taşkın, "Vergi Aflarının Hukukî Niteliği ve Gerekçeleri", **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 2, 2010, s. 123; Ayrangöl ve Tekdere, s. 423.

[344] Yaltı, Vergi Affı, s. 7. Cumhuriyet tarihi boyunca kırk bir adet mali af çıkartılmıştır. Bunların yakın tarihlilerini; 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu, 5736 sayılı Uzlaşma Yoluyla Tahsilât, 5811 sayılı Vergi Varlık Barışı, 5917 sayılı Varlık Barışını Uzatma ve 6111 sayılı Yeniden Yapılandırma Kanunu ve adı konulmuş konulmamış dolaylı-dolaysız, gizli-örtülü birçok kanun oluşturmaktadır (Billur Yaltı, ; "Vergi Afları: "Devlet (Siyasetten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 34, Sayı: 272, Mayıs 2011, s. 8).

[345] Zeynep Arıkan ve Hatice Yurtsever, "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri, ve Sonuçları I, **Yaklaşım**, Yıl: 12, Sayı: 136, Nisan 2004, s. 61.

[346] Tuncer, Vergi Hukuku, s. 78; Taşkın, Y, ss. 125- 127; Ayrangöl ve Tekdere, ss. 429-433.

[347] Anayasa Mahkemesi, afların "eşitsizlik" yarattığını kabul etmekle birlikte eşitsizliğin kamu yararı söz konusu olduğunda var olabileceğini, tahsilâtı hızlandırmak, ihtilafları azaltmak gibi amaçlara

gerekçeleriyle eleştirilmekle birlikte[348] aftan yararlanmak, vergi aslının ödenmesi şartına bağlı tuttulduğu takdirde, bu durumun vergi alacaklarının zamanında ödenmesi bakımından büyük yarar sağlayacağı da kabul edilmektedir[349].

Vergi aflarına ilişkin genel eleştiriler bir yana, kurumu düzenleyen kanunlarda yer alan "dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartı ile gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının da tahsilinden vazgeçileceği" benzeri düzenlemelerin hak arama hürriyetine aykırılık teşkil ettiği yönünde eleştiriler[350] çalışmamızın konusuyla ilgilidir.

Bu eleştiriye göre; suç isnadına uğrayan kişi bakımından mahkemeye başvurma hakkı, aynı zamanda kişinin kendisine yöneltilen isnadın bir hakim ya da bir mahkeme tarafından karara bağlanmasını isteyebilmesi anlamına gelir. Eğer bir yargısal karar savunma hakkını kullanma olanağı vermeksizin, resmi olarak suçluluk saptanmamasına karşın, kişinin suçlu olduğu düşüncesini yansıtıyor ya da ima ediyor ise Sözleşmenin 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan "masumluk karinesi" ihlal edilmiş sayılmalıdır; dolayısıyla vergi affı kanunundan yararlanmak suretiyle, açılan dava kişinin suçlu olduğuna ilişkin bir imaj yaratılarak düşmüşse, mahkemeye başvurma hakkını da ihlal edilmiş sayılır[351]. Ancak vergi cezasını gerektirmeyecek şekilde üzerine düşen tüm vergi borçlarını eksiksiz ve zamanında yerine getirdiğine inanan vergi yükümlüsünün vergi affından yararlanmak yerine mahkemeye başvurup masumiyetinin kanıtlamasının yolu hiçbir vergi affı yasası ile kapatılmadığından bu görüşün yerinde olduğunu söylemek güçtür.

---

hizmet ettiğini ileri sürerek Anayasaya aykırılık iddialarını reddetmiştir. (AnyM, 24.06.2010 gün ve E. 2008/116, K. 2010/85, (www.anayasa.gov.tr, 20.04.2013).

348 Çağan, Vergi Affı, ss. 121-122; Karakoç, Hukuklaşmayan, s. 138; Saban, s. 461; Duran Bülbül, "Vergi Afları'nın Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II", **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 132, Aralık 2003, s. 182; Aygün, s. 89.

349 Çağan, Vergi Affı, ss. 121-122; Karakoç, Değerlendirme, s. 26; Saban, s. 457; Taşkın, Y, s. 127; Aygün, s. 89.

350 Ağar, ss. 352-354.

351 Ağar, s. 354.

III. KANUNİ, BAĞIMSIZ VE TARAFSIZ MAHKEMEDE YARGILANMA HAKKI

A. Genel Açıklama

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesi uyarınca "Her şahıs davasının yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından görülmesini isteme hakkına sahiptir".

Kanunî, bağımsız ve tarafsız mahkeme tarafından yargılanma hakkı; kanunla kurulmuş, her türlü organ, kurum ve kişiden bağımsız, davanın taraflarına karşı nesnel, yargılama usulü güvencesine sahip bir yargı tarafından yargılanmayı ifade etmektedir[352]. Bu hak Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Komitesi tarafından "istisna kabul etmeyen mutlak bir hak" olarak kabul edilmiştir.

Kanunî, bağımsız ve tarafsız mahkeme tanımlarını yapmadan önce Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki "mahkeme" ibaresiyle kast edilenin ne olduğunu açıklamak gerekmektedir. Mahkeme kavramı özerk bir kavramdır ve iç hukukta mahkeme olarak kabul edilmese bile karar organı şayet belirli nitelikleri haizse sözleşme kapsamında "mahkeme" olarak nitelendirilir[353]. Bu şartlar karar verecek organın hukuken düzenlenmiş bir usulü izlemesi, yargısal rol üstlenip dava konusu olayı hem maddi hem hukukî açıdan inceleme yetkisine sahip olması ve bağlayıcı kararlar verebilmesidir[354]. Tavsiye niteliğinde görüş bildiren makamlar mahkeme olarak nitelendirilemez[355].

Bu başlık altında Türk vergi mahkemelerinin kanunî, bağımsız ve tarafsız mahkeme özelliği taşıyıp taşımadığına ilişkin değerlendirme yapılacaktır.

B. Vergi Mahkemelerinin Kanunîliği

Kanunî bir diğer adıyla kanunla kurulmuş mahkeme, gerek kuruluş ve yetkileri gerekse izleyecekleri yargılama usulü kanun yoluyla ve olay ortaya

---

[352] Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 279-280; İnceoğlu, s. 158; Gökpınar, s. 35; Tanrıver, Tabii Hakim, s. 12

[353] Sramek- Avusturya kararında mahkeme Taşınmaz Muameleler Kurulunu iç hukukta mahkeme olarak görülmemesine rağmen mahkeme olarak kabul etmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Sramek- Avusturya kararı, Başvuru No. 8790/79, 22.10.1984, (http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57581, 11.02.2013)

[354] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 280; Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 231; Jayawickrama, s. 523.

[355] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 279; İnceoğlu, s. 159.

çıkmadan önce belirlenmiş, kişiye ve somut olaya göre kurulmamış mahkemeleri ifade eder[356] ve doğal hâkim ilkesini içinde barındırır[357]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu ilke ile kişi ve olaylara göre değişen keyfi yargılama makamlarının kurulmasının önlenmeye çalışıldığını ifade etmektedir[358].

1982 Anayasası 142'nci maddesinde "*Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir"* ve 37'nci maddesinde *"Hiç kimse kanunen tabî olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz. Bir kimseyi kanunen tabî olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamaz."* demekle kanunî hakim ve doğal yargıç ilkelerini korumaktadır.

---

[356] Özbudun, s. 131; Tezcan ve diğerleri, El kitabı, ss. 246-247; İnceoğlu, s. 163; Gökpınar, s. 35; Erdoğan, s. 93; Kalabalık, İnsan Hakları, ss. 500, 502; Tanrıver, Tabii Hakim, s. 13.

[357] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 280; İnceoğlu, s. 163; Yener Ünver ve Hakan Hakeri, Ceza Muhakemesi Hukuku, C.I, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 41; Atalay E., s. 450; Erdoğan, s. 94. Tanrıver' e göre ise "*Tabiî hâkim ilkesini karakterize eden öğeleri, "öncedenlik" ve "kanunîlik" oluşturduğu halde; kanunî hâkim ilkesini karakterize eden yegâne öğe, "kanunîlik"tir. Kanunî hâkim ilkesine uygunluğun sağlanabilmesi için, mahkemenin görev ve yetkisiyle izleyeceği yargılama usûlünün tâyin edilmesi işleminin, "kanun" ile yapılmış bulunması yeterlidir; bu belirlemenin, yargılanacak olan uyuşmazlığın gerçekleşmesinden önce veya sonra yapılmış olmasının, herhangi bir önemi yoktur. Oysa, tabiî hâkim ilkesine uygunluğun sağlanabilmesi açısından, mahkemenin görev ve yetkisiyle izleyeceği yargılama usulünün belirlenmesi işleminin, kanunla yapılmış bulunması tek başına yetmez; ayrıca bu belirlemenin, yargılanacak olan uyuşmazlığın gerçekleşmesinden önce, somut uyuşmazlıkla herhangi bir ilişkilendirme yapılmadan gerçekleştirilmiş bulunması da şarttır*". (Tanrıver, Tabii Hakim, s. 14). Anayasa Mahkemesi vermiş bir kararlarında kanunî hakim ve doğal hakim ilkelerini anlamlarının aynı olduğu anlaşılacak şekilde şöyle tanımlamıştır. "*tabii veya doğal hakim kavramı, bir suçun işlenmesinden önce yasayla kurulmuş ve o suçlara ilişkin davalara bakmakla görevli ve yetkili kılınmış mahkemeleri ifade etmektedir.*" (Aym. 09.01.1977 gün ve E. 1977/36, K. 1977/130 sayılı kararı). 5.5.2004 gün ve E.2002/170, K.2004/54 sayılı kararında da Anayasa Mahkemesi kanunî hakim güvencesini şöyle tanımlamaktadır: *"... Yasal yargıç güvencesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı ve Anayasa'nın 36'ncı maddelerinde ifade edilen adil yargılanma hakkının en önemli öğesi olan "kanunî, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde yargılanma" hakkının temelini oluşturmaktadır. Hukuk devletinde yasal yargıç, doğal yargıç (tabii hâkim) olarak anlaşılmalıdır. Anayasa Mahkemesi'nin daha önceki kararlarında da belirtildiği gibi, doğal yargıç kavramı suçun islenmesinden veya çekişmenin dogmasından önce davayı görecek yargı yerini yasanın belirlemesi diye tanımlanmaktadır. Başka bir anlatımla doğal yargıç ilkesi yargılama makamlarının suçun islenmesinden veya çekişmenin meydana gelmesinden sonra kurulmasına veya yargıcın atanmasına engel oluşturur; sanığın veya davanın yanlarına göre yargıç atanmasına olanak vermez.*"

[358] Barthord- Almanya davası, Engel- Hollanda davası. Mahkeme kararlarında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin de vurguladığı amaç, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 37. Maddesinin gerekçesinde de benzer şekilde ifade edilmiştir. "*…bu suretle davanın olay sonrası çıkarılacak bir kanunla yaratılan bir mahkeme önüne getirilmesi yasaklanmakta yani kişiye yahut olaya göre mahkeme kurma imkanı ortadan kaldırılmaktadır*".
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Barthord- Almanya kararı, Başvuru No. 8734/79, 23.03.1985, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57432, (12.02.2013).
Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Engel- Hollanda kararı, Başvuru No. 5100/71- 5101/71- 5102/71- 5354/72- 5370/72, 08.06.1976, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57479, (12.02.2013).

Kanunî mahkemenin yargısal rolü ve adli fonksiyona sahip bulunması gerekir. Sadece kuruluşuna ilişkin hükümler değil yargılama görevinin icrasına ilişkin usul ve kararlarının gerektiğinde devlet zoruyla yerine getirilmesi de kanunla temin edilmiş olmalıdır[359]. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Lithgow ve diğerleri- Birleşik krallık kararında tahkim kurulunu; kuruluşunun ve yargı işlevinin kanunla belirtilmiş, kararlarının kesin icra edilebilir nitelikte olması sebebiyle kanunî mahkeme olarak nitelendirmiş ve buralarda yapılan yargılamanın da adil yargılanma koşullarına uygun olması gerektiği belirtilmiştir[360].

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 2'nci maddesine göre vergi mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tesbit olunur. Benzer bir hüküm kanunla kurulma şartına aykırılık içerdiği için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne girmiş fakat karar verme yetkisini bakanlığa bırakan yasal düzenlemede hak ihlali olmadığına hükmetmiştir[361].

C. Vergi Mahkemelerinin Bağımsızlığı[362]

Bağımsızlık iki organ arasında bir organın diğeri organın etki ve müdahalesi olmaksızın faaliyetini gösterip görevini icra etmesi durumunu ifade etmektedir[363]. Bağımsız mahkeme ise başka her hangi bir kurum veya kişiden emir almaksızın yargılama görevini icra eden hâkimlerden oluşan mahkemedir[364]. Yargı bağımsızlığı

---

[359] Erdoğan, ss. 95-96; Kalabalık, İnsan Hakları, s. 502.

[360] Mahkemeye göre "yargı yeri" tabiri iç hukuktaki klasik "mahkeme" olarak değerlendirilmemelidir (Erdoğan, s. 96).

[361] Zand- Avusturya kararı "*Demokratik bir toplumda yargı teşkilatı yürütmenin takdirine bağlı olmamalı, meclis tarafından çıkarılmış bir yasayla düzenlenmelidir. Fakat bu zorunluluk yasanın yargı teşkilatına ilişkin bütün detayları kapsaması anlamına gelmemektedir. Teşkilata ve yargı yetkisine ilişkin temel kuralların düzenlenmesi yeterlidir. Bazı konularda bir yasal düzenleme ile yürütmeye yetki devredilmesi, yürütme işleminin hukuka aykırılığı ve keyfi olup olmadığı yargı denetimine tabi ise yasallık ilkesine aykırı değildir".* Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Zand-Avusturya kararı, Baş. No., 7360/76, (İnceoğlu, s. 163).

[362] Bu başlık altında tartışılan "vergi mahkemelerinin bağımsızlığı" kavramı mahkemelerin yargılama görevlerini icra ederken herhangi bir kurum veya kuruluştan emir almamalarıdır. Doktrinde vergi mahkemelerinin bağımsızlığı başlığı altında tartışılan bir diğer konu olan vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi modelleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, Genel Vergi, s. 772-778; Mutluer, ss. 257-263; Aksoy, ss. 12-19.

[363] Erdoğan, s. 100; Serap Keskin, "Yargıç Bağımsızlığı", **Prof. Dr. Nurullah Kunter'e Armağan**, İstanbul, 1998, s. 130; Kalabalık, İnsan Hakları, s. 501

[364] Özbudun, s. 130; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 451; Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 281; İnceoğlu, s. 166; Reisoğlu, s. 106; Tanrıver, Adil Yargılanma, s. 216; Gökpınar, ss. 45-46. Hâkimlerin bağımsızlığı

ise, iddia ve savunmanın katkılarıyla yargılama faaliyeti içinde toplanan kanıtlara dayanarak, iç ve dış baskıdan uzak, güven verici bir ortamda karar verilmesini ifade eder[365]

Doktrinde bağımsızlık kavramı kişisel ve işlevsel bağımsızlık olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir[366]. Kişisel bağımsızlık ile kast edilen hâkimin kurumsal statüsündeki bağımsızlığıdır[367] ve bu ancak hâkim güvencesiyle sağlanabilir. Buna göre hâkimlerin atanışı, görev süresi dış baskılara karşı güvencelerinin varlığı zorunludur[368]. Hâkim savcıların güvenceleriyle ilgili hükümlere Anayasa'nın 139-140'ncı maddelerinde rastlanmaktadır. Buna göre; hakimler ve savcılar azlolunamaz, kendileri istemedikçe Anayasada gösterilen yaştan önce emekliye ayrılamaz; bir mahkemenin veya kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa, aylık, ödenek ve diğer özlük haklarından yoksun kılınamaz. Ayrıca hakim ve savcıların nitelikleri, atanmaları, hakları ve ödevleri, aylık ve ödenekleri, meslekte ilerlemeleri, görevlerinin ve görev yerlerinin geçici veya sürekli olarak değiştirilmesi, haklarında disiplin kovuşturması açılması ve disiplin cezası verilmesi, görevleriyle ilgili veya görevleri sırasında işledikleri suçlarından dolayı soruşturma yapılması ve yargılanmalarına karar verilmesi, meslekten çıkarmayı gerektiren suçluluk veya yetersizlik halleri ve meslek içi eğitimleri ile diğer özlük işleri mahkemelerin bağımsızlığı ve hakimlik teminatı esaslarına göre kanunla düzenlenir. Anayasa'nın 159'uncu maddesine göre adlî ve idarî yargı hâkim ve savcılarını mesleğe kabul etme, atama ve nakletme, geçici yetki verme, yükselme ve birinci sınıfa ayırma, kadro dağıtma, meslekte kalmaları uygun görülmeyenler hakkında karar verme, disiplin cezası verme, görevden uzaklaştırma işlemlerini Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu yerine getirir[369].

İşlevsel bağımsızlık ise hakimin yargılama görevini yerine getirirken hukuk kuralları ve vicdani kanaati dışında hiçbir kişi, kurum veya güç ile bağımlı

---

ile mahkemelerin bağımsızlıkları Anayasada farklı maddelerde öngörülmüş olmasına rağmen bunlar birbirini tamamlayan ve biri olmayınca diğeri de olmayan kavramlardır (Akıncı, Adil Yargılanma, s. 41).

365 Tezcan ve diğerleri, El kitabı, s. 243.

366 Akıncı, Adil Yargılanma ss. 45-47.

367 Akıncı, Adil Yargılanma, s. 46.

368 Özbudun, s. 380; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 453; Gözler, s. 350; Kalabalık, İnsan Hakları, s. 501.

369 Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu başkanının Adalet Bakanı olması, bakanın siyasi bir kişilik taşıması ve bunun hâkim güvencesini zedeler nitelikte olması sebebiyle eleştirilmekteydi. Ancak Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'na ilişkin Anayasa'nın 159'uncu maddesi 2010 yılında 5982 sayılı Kanunla değişikliğe uğramıştır.

olmamasını ifade eder[370]. Mahkemelerin işlevsel bağımsızlığının kökeninde yargı erkini yürütme ve yasama organının işlemlerinden bağımsız nitelikte kabul eden kuvvetler ayrılığı prensibi yatmaktadır[371]. Bu sayede hâkimler, olaylara dayalı ve hukuka uygun olarak devletin herhangi bir biriminin veya kişisinin bir müdahalesi ve baskısı olmadan karar verecektir[372]. Bu durum hukuk devleti olmanın vazgeçilmez bir ilkesi olarak Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile de güvence altına alınmıştır. Anayasa'nın 9'uncu maddesinde, yargı yetkisinin bağımsız mahkemeler tarafından kullanılacağı; 138'inci maddesinin birinci fıkrasında ise, hâkimlerin görevlerinde bağımsız olduğu ve hâkimlerin, Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verecekleri belirtilmektedir. Ayrıca hâkimlerin bağımsızlığını özellikle yürütme ve yasamaya karşı koruyabilmek için hiçbir organ, makam, merci veya kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkeme ve hâkimlere emir ve talimat veremeyeceği, genelge gönderemeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunamayacağı (Any. m. 138/2) görülmekte olan dava hakkında yasama meclisinde yargı yetkisinin kullanılmasıyla ilgili soru sorulamayacağı, görüşme yapılamayacağı ve herhangi bir beyanda bulunulamayacağı (Any. m. 138/3) hükmü yer almaktadır.

Vergi yargılaması açısından ele alındığında vergi yargılamasının bir tarafında idarenin bulunması sebebiyle, idarenin hâkimlere emir ve talimat verememesi ya da tavsiyede bulunamaması yargı denetimi açısından oldukça önemlidir. Aksi takdirde idarenin, davada hâkim konumuna gelerek uyuşmazlığı çözmesi sonucu ortaya çıkar ki, bu durum hukuk devleti ve hâkimlerin bağımsızlığı ilkeleriyle bağdaşmaz[373].

D. Vergi Mahkemelerinin Tarafsızlığı

1. Genel Olarak

Tarafsızlık, bağımsızlık kadar üzerinde konuşulmamakla birlikte en az bağımsızlık kadar önemli bir konudur. Çünkü taraflı olan bir mahkemenin bağımsızlığından söz etmek güçtür[374] Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi anlamında tarafsızlık, hâkimde davanın çözümünü etkileyecek bir önyargı,

---

[370] Akıncı, Adil Yargılanma, s. 45.
[371] Kaşıkara, s. 132, Akıncı, Adil Yargılanma, ss. 40-41.
[372] Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 453; Kaşıkara, s. 132; Akıncı, Adil Yargılanma, s. 41.
[373] Demirbaş Aksüt, Yargılama, s. 270.
[374] Bu konuda görüşlerini bizlere sunan saygıdeğer Hocam Yusuf KARAKOÇ'a teşekkürü bir borç bilirim.

yanlılık ve menfaatin bulunmamasını ifade eder[375]. Tarafsızlık ihlali iddiasıyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne sıkça gidilen konulardandır. Mahkeme tarafsızlığın var olup olmadığını incelerken öznel ve nesnel tarafsızlık ayrımına gidip bu konularda tesbitte bulunarak karar vermektedir[376].

Öznel tarafsızlık hâkimin yargılamada kişisel önyargılardan arınmış olarak hareket etmesini ifade eder[377]. Öznel tarafsızlığın olup olmadığının tesbitinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi hâkimin yargılama sırasındaki tutumunu da ölçüt almaktadır. Buna ilişkin değerlendirmede hakimin duruşmaya müdahalesinin özelliği ve sıklığı, müdahalenin hakimlik mesleğinin meşru yetkileri kapsamında olup olmadığı, temyiz yerinde bu hususun değerlendirilip değerlendirilmediği, müdahalenin taraflara etkisi, tarafgir müdahalenin hükme yansıyıp yansımadığı göz önünde bulundurulmaktadır[378].

Öznel tarafsızlığın sağlanması amacıyla hukuk sistemlerinde hâkimin yasaklılık, red ve çekinme sebepleri öngörülmüştür[379]. İdari Yargılama Usulü

---

[375] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 282; İnceoğlu, s. 188; Tanrıver, Adil Yargılanma, s. 216; Reisoğlu, s. 106; Akıncı, Adil Yargılanma, s. 86; Erdoğan, s. 111.

[376] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hauschildt- Danimarka kararı, Başvuru No. 10486/83, 24.05.1989, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57500, (16.02.2013).

[377] Tanrıver, Adil Yargılanma, s. 216; Erdoğan, s. 113; Kalabalık, İnsan Hakları, s. 504.

[378] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 283; Akıncı, Adil Yargılanma, s. 87.

[379] Türk idari yargılaması bakımından, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31. maddesindeki yollama nedeniyle bu konuda Hukuk Muhakemeleri Kanunu hükümlerine gitmek gerekir. Hâkimin yasaklılık sebepleri Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 34'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;
Hâkim, aşağıdaki hâllerde davaya bakamaz; talep olmasa bile çekinmek zorundadır:
a) Kendisine ait olan veya doğrudan doğruya ya da dolayısıyla ilgili olduğu davada.
b) Aralarında evlilik bağı kalksa bile eşinin davasında.
c) Kendisi veya eşinin altsoy veya üstsoyunun davasında.
ç) Kendisi ile arasında evlatlık bağı bulunanın davasında.
d) Üçüncü derece de dâhil olmak üzere kan veya kendisini oluşturan evlilik bağı kalksa dahi kayın hısımlığı bulunanların davasında.
e) Nişanlısının davasında.
f) İki taraftan birinin vekili, vasisi, kayyımı veya yasal danışmanı sıfatıyla hareket ettiği davada.
Hâkimin reddi sebepleri ise 36'ncı maddede düzenlenmiştir. Buna göre;
Hâkimin tarafsızlığından şüpheyi gerektiren önemli bir sebebin bulunması hâlinde, taraflardan biri hâkimi reddedebileceği gibi hâkim de bizzat çekilebilir. Özellikle aşağıdaki hâllerde, hâkimin reddi sebebinin varlığı kabul edilir:
a) Davada, iki taraftan birine öğüt vermiş ya da yol göstermiş olması.
b) Davada, iki taraftan birine veya üçüncü kişiye kanunen gerekmediği hâlde görüşünü açıklamış olması.
c) Davada, tanık veya bilirkişi olarak dinlenmiş veya hâkim ya da hakem sıfatıyla hareket etmiş olması.
ç) Davanın, dördüncü derece de dâhil yansoy hısımlarına ait olması.
d) Dava esnasında, iki taraftan birisi ile davası veya aralarında bir düşmanlık bulunması.
Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Kızılot ve Kızılot, ss. 751-752.

Kanunu'nun 53'üncü maddesinin g bendi uyarınca çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmesi yargılanmanın yenilenmesi sebebidir[380]. Ayrıca mahkemeden çekinme ve reddin sonuçları İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 57'nci maddede düzenlenmiştir. Buna göre;

> *1. Tek hâkimle görülen davalarda hâkimin reddi istemi, reddedilen hâkimin katılmadığı idare veya vergi mahkemesince incelenir.*
>
> *2. İtiraz üzerine veya doğrudan davaya bakmakta olan bölge idare mahkemesi ile idare ve vergi mahkemesi başkan ve üyelerinin reddi istemi, reddedilen başkan ve üyenin katılmadığı bölge idare, idare ve vergi mahkemesince incelenir.*
>
> *3. İdare ve vergi mahkemelerinde reddedilen başkan ve üye birden çok ise istem bölge idare mahkemesince incelenir. Bölge idare mahkemelerinde reddedilen başkan veya üye birden çok ise istem Danıştayca incelenir.*
>
> *Danıştayca ve bu mahkemelerce ret istemleri yerinde görülürse işin esası hakkında da karar verilir.*
>
> *Davaya bakmaktan çekinme halinde diğer bir hâkimin görevlendirilmesi ile mahkemenin noksan üyesinin tamamlanması veya görevli mahkemenin belirlenmesinde yukarıdaki hükümler uygulanır*.

Bunun yanında hâkimlere ilişkin örgütlenme yasaklarının bir sebebi de öznel tarafsızlığın kaybedilmesi korkusudur[381]. Hâkimin tarafsız olması yanında aynı zamanda tarafsız da gözükmesi gerekmektedir. Bu nedenle ülkemiz de dâhil pek çok ülkede hâkimler için örgütlenme ve grev yasağı söz konusudur. Hâkimlerin taraflı düşüncelerini açığa çıkaracak derneklere üyeliğinin, ifadeyi açıklama hürriyetlerinin sınırlanması mazur görülmekle birlikte bu sınırlamaların mutlak yasaklama şeklinde olmaması gerekir[382].

Nesnel tarafsızlık ise yargılamada mahkemenin tarafsızlığından şüphe edilmesini sağlayacak her türlü bulgudan arındırılmasıdır[383]. Avrupa İnsan Hakları

---

[381] Divan, bir siyasi parti ile sıkı ilişki içinde bulunan kişilerin juri üyesi olarak yargılamaya katılmasını "tarafsız mahkeme" ilkesiyle bağdaşmaz bulmuştur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Holm- İsveç kararı, Başvuru No. 14191/88, 25.11.1993, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57851, (18.02.2013).

[382] Akıncı, Adil Yargılanma, s. 94.

[383] Erdoğan, s. 114.

Mahkemesi, özel teknik bilgilerin gerekli olduğu durumlarda uzman kişilerden oluşan mahkemelerin kurulmasını tarafsız mahkeme ilkesine aykırı bulmamıştır[384].

2. Vergi Yargılaması Hukukunda Mahkemelerin Tarafsızlığı

Mahkemelerin tarafsızlığı konusunda tartışılan iki temel husus; özel ihtisas mahkemeleri[385] ve meslekten olmayan hâkimlerdir. Vergi yargılaması hukukunda meslekten olmayan hakimler bulunmakla birlikte, bunların askeri hakimler gibi tarafsızlığa veya bağımsızlığa bir etkisi olduğu düşünülmediğinden bu konuya başlık altında yer verilmeyecektir[386].

İdari yargılama ve özellikle vergi yargılaması bakımından ele alındığında kişi menfaati ile idare menfaati arasında kalan hâkimin devlet hazinesine daha çok gelir sağlama düşüncesinden uzak olması tarafsızlığın gereğidir. Vergi mahkemesi hâkiminin davaya, maaşını devletten alan bir memur olarak değil, iki tarafın da haklarını korumakla görevli bir hukukçu olarak yaklaşması gerekir.

---

[384] Örneğin tıp uygulamaları konusunda Tıbbi Disiplin Mahkemelerinin kurulması (Akıncı, Adil Yargılanma, s. 96).

[385] Konumuz kapsamına girmemekle birlikte önemine binaen bu noktada Devlet Güvenlik Mahkemeleri'ne kısaca değinmekte fayda olduğu düşünülmektedir. 2845 sayılı Kanun'un 5'nci maddesiyle kurulan üyelerinden birinin askeri yargıç olduğu Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğü, hür demokratik düzen ve nitelikleri Anayasada belirtilen Cumhuriyet aleyhine işlenen ve doğrudan doğruya Devletin iç ve dış güvenliğini ilgilendiren suçlara bakmakla görevli mahkeme idi. Bu mahkemenin hâkimlerinden birinin askeri hâkim olması sebebiyle mahkemenin tarafsızlığı ilkesine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Türkiye aleyhine bir çok karar vermiş, nitekim Devlet Güvenlik Mahkemeleri 2004 yılında konuyla ilgili Anayasa değişikliği teklifinin TBMM tarafından kabul edilmesiyle kaldırılmıştır. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 281-282; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 461; Bahri Öztürk, Durmuş Tezcan, Ruhan Erdem, Özge Sırma, Yasemin Saygılar ve Esra Alan, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 130-131; Tezcan ve diğerleri, El kitabı, ss. 247-249; İnceoğlu, ss. 183-188.

[386] Türk vergi mahkemelerinde hukuk fakültesi mezunu olmayan kişilerin hâkim olabilmesi münasebetiyle meslekten olmayan hâkim konusu vergi yargılaması bakımından önem arz etmektedir. Bu konuda yapılan bir anket çalışmasında avukatlara "İdari yargıda hukuk fakültesi dışındaki fakülte mezunlarının görev yapmasını ne ölçüde doğru buluyorsunuz?" diye sorulmuş, avukatların %86'sı hiçbir şekilde doğru bulmadıklarını, %10'u az, %3'ü orta düzeyde %1'i ise çok doğru bulduğunu ifade etmişlerdir (Akıncı, Adil Yargılanma, s. 96.) Fransa, İsveç, Almanya ve Fransa gibi ülkelerde de hâkimlerin hukuk mezunu olması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. (Akıncı, Adil Yargılanma, s. 99). Doktrinde de vergi mahkemesi hâkimlerinin mutlaka hukukçu olması gerekmediği yönünde görüşler bulunmaktadır. (Öncel ve diğerleri, s. 186).

IV. MAKUL SÜREDE YARGILANMA HAKKI

A. Genel Açıklama

Davaların uzun sürmesi, özellikle dava sayısının çok fazla olduğu ülkeler olmak üzere pek çok ülkede temel bir sorun olarak kabul edilmektedir. Gecikerek gelen adalet, kişilerin mağduriyetlerine çözüm getirmek bir yana dava sürecindeki çabaların bile karşılığını verememektedir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi "herkes medeni hak ve yükümlülükleri ile hakkındaki bir suç isnadının karara bağlanmasında, makul bir sürede yargılanma hakkına sahiptir" diyerek makul sürede yargılanma hakkını adil yargılanma hakkının kapsamına sokmuştur. Bu nedenle makul sürede yargılanma hakkına riayet edilmesi için yeterli sayıda mahkeme kurulması ve hâkim görevlendirilmesi de devletin ödevidir[387].

Türk yargılama hukuku bakımından hak, 1982 Anayasasının davaların mümkün olduğu süratle çözülmesini yargının görevleri arasında sayan 141'inci madde düzenlemesiyle anayasal koruma altına alınmıştır. Bunun haricinde ilgili kanunlarda makul sürede yargılanmayı gerçekleştirebilmek için idarenin ve yargı organlarının görevlerinin gereklerini belli bir sürede yapmalarını düzenleyen düzenleyici süreler de öngörülmüştür. Yaptırımları olmayan ve uygulamada genellikle riayet edilmeyen bu süreler, idare ve yargı organlarının ihmallerine engel olmak ve kamu görevlilerinin görevlerini ihmal etmemeleri için düzenlenmişlerdir[388].

Makul süre güvencesi bir davaya taraf olan herkesin aşırı usul gecikmelerine karşı adaletin gecikmesi kaynaklı zararlardan ve dava süresinin verdiği sıkıntılardan kurtarılması amaçlı öngörülmüştür[389]. Bu nedenle mahkeme kararı zamanında geciktirmeksizin verseydi de sonucun değişmeyeceğine yönelik bir savunma kabul edilemez[390]. Diğer başvurular için iç hukuk yollarının tüketilmiş olması şartı aranmakla birlikte makul sürede yargılanma hakkı iddialarının iç hukuktaki dava

[387] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 268.
[388] Karakoç, Süreler, 163.
[389] Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 121; Kalabalık, İnsan Hakları, s. 507; Gökpınar, s. 70.
[390] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 287.

süreci dahi bitmeden kabul edilmesi hakkın Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi nezdinde önemini gözler önüne sermektedir[391].

Vergi yargılamasında dava konusunun maddi bir değer olması uzun süren yargılamaların kişi veya devlet bütçesinde zarara yol açmasına sebebiyet verir ve bu sebeple kararların makul sürede verilmesi ayrı bir önem arz etmektedir. Ancak vergi aslına ilişkin yargılama süreçleri Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nce adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmediğinden yapılan açıklamalar vergi cezalarına yönelik davalar için söz konusu olmaktadır ki bu çağ dışı bir kabuldür[392].

Bu başlık altında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin makul süreyi değerlendirirken esas aldığı kriterler ve Türk vergi yargılamasında makul sürede yargılanma hakkının uygulanması değerlendirilecektir.

B. Makul Sürenin Belirlenmesi

Makul sürede yargılanma adaletin tam olarak sağlanması için oldukça önemlidir. Ancak bu makul süre dava konusu olayın derinliği, görüşüne başvuracak kişiler olup olmaması, tanık dinlenip dinlenilmeyeceği, bazı kurum veya kuruluşlardan bilgi istenip istenmeyeceği gibi pek çok değişkene göre hesap edilmesi gereken bir kavramdır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi makul süre konusunda somut olayın özelliklerini göz önünde tutarak karar vermekte[393] ve üç ölçüt kullanarak sonuca ulaşmaktadır. Bunlar; dava konusunun niteliği, başvurucunun ve ulusal makamların tutumudur[394].

Dava konusu olayın niteliği hem hukukî sorunların tespitini hem de ilgili delillerin toplanmasını etkileyen bir durum olduğundan yargılama süresini oldukça değiştirir. Bir davada tanık sayısının fazla olması, uluslararası unsurlar bulunması[395], davanın birleştirilmesini veya ayrılmasının gerekmesi, suçla

---

[391] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 287; Gökpınar, s. 70.
[392] Yaltı Soydan, Uygulanabilirlik, ss. 100-101.
[393] Sancakdar, Gözlemler, s. 102. Ancak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları topluca değerlendirildiğinde yargılamaların sekiz yıl ve üzeri sürdüğü davalarda her zaman makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varıldığı görülmektedir (Gökpınar, s. 71).
[394] Jayawickrama, s. 513.
[395] Uluslararası unsur bulunmasına karşın dava sürecinin uzaması ülke yetkilileri arasındaki iletişimsizlik, yeminli tercüman bulunamaması gibi nedenlerden kaynaklanıyor ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu durumu sürenin uzatılmasında makul neden olarak kabul etmemektedir

kovuşturma arasındaki zaman farklılığı dava süresini uzatan nedenler arasında sayılmaktadır[396]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bir olayın karmaşık olduğu ve bu nedenle yargılama süresinin makul ölçüde uzadığı kanaatine varırsa diğer ölçütlere göre bir inceleme yapmaz[397].

Makul sürenin aşıldığını iddia eden başvurucu sürenin uzamasına kendi sebebiyet vermiş olmamalıdır[398]. Bundan anlaşılması gereken başvurucunun kanun yolları gibi hukukî haklarını kullanmaması[399] veya kovuşturmayı yürütenlerle işbirliği içerisinde olması değildir. Başvurucunun kendisi ile ilgili usul aşamalarını yerine getirirken özenli davranması, yargı makamını oyalayıcı[400] davranışlardan kaçınması gerekmektedir.

Ulusal makamların dava süresini uzatıcı olumsuz tutumları da devletin sorumluluğunu gerektirir. Çünkü devlet, kendi idari veya yargısal organının gecikmelerinden sorumludur[401]. Davaların birleştirilmesi, detaylı delil toplanması gibi bazı durumların varlığı halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi dava sürelerinin uzamalarını makul görmektedir. Bunun yanında bireysel olarak hâkimin kusuru veya ihmali bulunmamasına karşın siyasal ortam, iş yükünün ağırlığı, ulusal hukuktaki boşluklar gibi nedenlerle makul sürenin aşıldığı durumlarda da devletin sorumluluğuna gidilmektedir[402]. Bu nedenle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne

---

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Mansur- Türkiye kararı, 08.06.1995, http://aihmkararlari.blogspot.com, (06.02.2013).

396 Zabunoğlu, s. 318; Gökpınar, s. 73. Yağcı ve Sargın davalarında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, yirmi celse duruşma yapılıp bunların on altısında delillerin okunmasını davanın karmaşık olduğu yönünde değerlendirme için yeterli bulmamıştır.

397 Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 122.

398 İnceoğlu, s. 383; Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 122; Altıparmak, s. 250; Gökpınar, s. 74.

399 Gökpınar, s. 74.

400 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi başvurucunun on yedi kez duruşmanın ertelenmesini istemesini dava sürecinin uzaması için makul bir sebep olarak görüp, başvurucunun talebini red etmiştir. (Hakan Karakuş, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları ve Karşı Oylarında Türkiye, **İstanbul Barosu Yayınları**, İstanbul, 2001, s. 181)

401 İnceoğlu, s. 386. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi her bir oturumun yarım gün sürdüğü, duruşma günleri arasında uzun süreler bulunduğu gerekçeleriyle Yağcı ve Sargın davasında ulusal makamların davayı uzattığına hükmederek Türkiye'yi mahkum etmiştir.

402 Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 285. Nitekim Zimmermann-Steiner-İsviçre davasında İsviçre Hükümeti, İsviçre Federal Mahkemesi'nin ağır iş yükü altında bulunduğunu ileri sürerek bunu, istatistiksel bilgilerle de ortaya koymuş ve davaların, önemlerine göre sıraya konulup incelendiğini, bu nedenle söz konusu şikâyetçilerle ilgili olarak dosya üzerinde uzun süre işlem yapılamadığı savunmasında bulunmuştu. Ancak bu savunma AİHM tarafından kabul edilmemiş ve İsviçre Hükümeti, tazminat ödemeye mahkûm edilmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Zimmermann/Steiner- İsviçre kararı, Başvuru No. 8737/79, 13.079.1983, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57609, (19.02.2013).

taraf olan devletler yargı teşkilâtlarını, davaları makul sürede bitirecek şekilde örgütlemek ve düzenli olarak çalışmalarını sağlamak yükümlülüğü altındadır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, ceza davalarında makul sürenin başlangıcı olarak suç isnadını, sonu olarak da hüküm anını dikkate almaktadır[403].

C. Vergi Yargılaması Hukukunda Makul Sürede Yargılama Hakkı

Vergi davaları niteliği itibariyle derin inceleme gerektiren davalar olması[404] ve dava sayısının oldukça fazla olması sebebiyle çözümlenmeleri çoğu zaman birkaç yıl almaktadır. Uzun sürede sonuçlanan davalar hem vergi yükümlüsü veya sorumlusu hem de devlet bütçesinde zarar doğurabilmektedir.

Uzun süren davaların yükümlü nezdinde zarara yol açmasına örnek olarak, yükümlünün davayı kaybetmesi durumunda ödeyeceği gecikme faizi verilebilir. Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Bu faiz davanın kısa sürede çözümlenmesi halinde küçük bir meblağ olarak ödenebilecekken, davanın makul süreyi aşan bir sürede sonuca bağlanması durumunda büyük meblağlara ulaşarak yükümlüyü zarara uğratacaktır.

Uyuşmazlıkların idare ve yükümlü arasında idari aşamada barışçıl yollarla istenilen düzeyde çözümlenemeyişi, tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar sebebiyle yargı organına başvurmanın yürütmeyi durdurması yargı organlarına başvuruyu çoğaltmaktadır[405]. İdari aşamada çözüm yollarının işlerliğinin artırılması, dava sayılarının azalmasını ve yargı önüne getirilen davaların daha hızlı çözüme

---

[403] Reisoğlu, s. 107; Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 121.

[404] Makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne giden bir vergi davasında mahkeme bu durumu şöyle ifade etmiştir. "İlk aşamada FİOD sonra da soruşturma yargıcı, yetkililerin vergi ve sigorta primi kaçakçılığını tespit etmelerini mümkün olduğunca zorlaştıracak şekilde ayarlanan girift bir şirketler ve hesaplar ağını çözümleyebilmek için çok sayıda tanıktan delil toplamak ve çok önemli hacimde malzemeyi bir araya getirmek ve incelemek zorunda kalmışlardır... Bu nedenlerle ve dava öncesi soruşturmada yetkililere atfedilecek bir adaletin bulunmadığı gerçeğinden hareketle yargılamanın bu aşamasında geçen sürenin makul olmadığı sonucuna varılamaz". Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hozee-Hollanda kararı, Başvuru No. 21961/93, 22.05.1998, (Kararın çevirisi için bkz. Yaltı, Yükümlü Hakları, s. 124).

[405] Demirbaş Aksüt, Yargılama, s. 295.

ulaştırılmasını sağlayacağından makul sürede yargılanmama sorununa bir çözüm olarak sunulabilir[406].

Bölge İdare Mahkemelerinin davayı sonlandırmayı sağlayacak şekilde tam bir istinaf mahkemesi kimliğine kavuşturulması; bu çerçevede bakacağı dava türlerinin genişletilmesi ve ikinci dilekçe ve ikinci savunma kaldırılarak mahkemece gerek görülmesi halinde imkân tanınması da öneriler arasındadır[407]. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesinin dördüncü fıkrasındaki on beş günlük ilk inceleme süresi gibi kanunlarca yargılamanın işleyişini hızlandıracak sürelere uyulması yargılamanın daha kısa sürede çözümlenmesine hizmet edecektir. Yargılamanın daha hızlı yürümesi için taraflara tebliğ edilen dilekçelere cevap verme süresi olan otuz günün (İYUK m.16/3) kısaltılması[408] elektronik ortamdan daha çok yararlanma[409] gibi öneriler de sunulmaktadır.

[406] Karakoç, Yargılama Hukukunun İşlevi, s. 89; Karakoç, Çözüm Yolları, ss. 30-31, 57; Aksoy, s. 110.

[407] Ahmet Başpınar, "İdari Yargıda Makul Süre İçin Öneriler", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 136'ncı Yıl Sempozyumu**, Ankara, 2004, s. 46.

[408] Demirbaş Aksüt, Yargılama, s. 296. Görüşe katılmakla birlikte bu gibi sürelerin fazla kısaltılmasının da adil yargılanma hakkının kullanılmasını engelleyeceğini ifade etmek gerekmektedir.

[409] Sancakdar, Gözlemler, s. 103.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASI HUKUKUNDA HAKKANİYETE UYGUN YARGILANMA HAKKI

I. GENEL ÇERÇEVE

Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, adil yargılanmanın gereklerinden olduğu gibi amaçlarından da biri olan[410], sözleşme metninde içeriğine ilişkin bir açıklama yapılmamasına rağmen hangi haklardan oluştuğu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadıyla doldurulmuş bir haktır.

"Hakkaniyete uygun yargılanma" terimi, adil yargılanmanın unsurlarını oluşturan maddedeki diğer hakların sınırlı olmadığı sonucunu doğurur ve hakkaniyete uygun yargılamayı gerçekleştirmek için başka bir takım hakların da söz konusu olabileceğini belirtir[411].

Hakkaniyete uygun yargılanmanın temel gerekleri yukarıda da değinildiği üzere Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları doğrultusunda şekillenmiştir. Tüm olgu ve hukuksal sorunları yeterli biçimde ortaya koyabilme, delil ileri sürebilme, davaya katılanların delil ve görüşlerinden bilgi sahibi olabilme olanağı hakkın özünü oluşturur[412]. Bu unsurları genel olarak silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkesi, hukukî dinlenilme hakkı, gerekçeli karar hakkı, avukatla temsil hakkı ve ceza davalarına ilişkin suçlu olduğu sabit olununcaya kadar masum sayılma hakkı, susma ve kendini suçlamama hakkı olarak saymak mümkündür. Sözleşmede aleni yargılanma hakkı, hakkaniyete uygun yargılanma hakkından farklı bir hak olarak ayrıca ifade edilmiş olsa da, bu hakkın da hakkaniyete uygun yargılamaya dâhil olduğu düşünülerek, aleni yargılanma hakkı hukukî dinlenilme hakkının bir unsuru olarak ifade edilecektir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin yerleşmiş içtihadı uyarınca hakkaniyete uygun yargılanma hakkı ilk derece mahkemesinin konu hakkındaki kararını vermesiyle sona ermez, üst ve temyiz mahkemelerindeki konuya ilişkin yargılamada

---

410 Erdoğan, s. 134.
411 Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 267, 290.
412 Tezcan ve diğerleri, El Kitabı, s. 233.

da hakkaniyete uygun yargılamanın unsurları geçerli olacaktır[413]. Ancak aleni yargılanma hakkında olduğu gibi üst derece mahkemelerinde bazı haklar hafifletilerek uygulanabilir.

Bu başlık altında hakkaniyete uygun yargılanmanın unsurlarını oluşturan haklar üzerinde durulacak, önce hakların özü ile alakalı genel bilgiler verilip daha sonra bu hakların Türk vergi yargılaması hukukunda uygulama alanına değinilecektir. Değerlendirme yapılırken vergi ceza hukuku alanında karşımıza çıkan masumiyet karinesi ile susma ve kendini suçlamama hakkına önemine binaen ayrı bir başlık altında yer verilecektir.

II. SİLAHLARIN EŞİTLİĞİ VE ÇELİŞMELİ YARGILAMA İLKELERİ

A. Genel Açıklama

Mahkeme önünde sahip olunan haklar ve yükümlülükler bakımından taraflar arasında tam bir eşitliğin sağlanması ve bu dengenin yargılamanın tüm aşamalarında korunması yargılamanın hakkaniyete uygun yapılması bakımından önemlidir[414]. Silahların eşitliği ilkesi olarak isimlendirilen bu ilke Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde açıkça zikredilmese de[415] hakkaniyete uygun yargılanmanın bir gereği olarak mahkeme içtihatlarında yer edinmiştir[416].

Silahların eşitliği ilkesinin ne anlama geldiği Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından şu şekilde ifade edilmiştir: "Silahların eşitliği, davanın bir tarafını diğer taraf karşısında belli bir dezavantaj içine sokmayacak şartlar altında her bir tarafın

---

413 Erdoğan, s. 134.

414 İnceoğlu, s. 220; Akıncı, Adil Yargılanma, s. 242; Gökpınar, s. 95.

415 Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde açıkça yazılmasa da Medeni Haklar ve Siyasi Haklar Sözleşmesinin 14. Maddesinde "Mahkemeler önünde herkes eşittir", İnsan Haklarına İlişkin Amerikan Sözleşmesi'nin 8'nci maddesinde "Yargılama sürecinde herkes tam bir eşitlik içerisinde aşağıda belirtilen asgari güvencelere sahiptir" ifadeleriyle uluslararası sözleşmelere konu olan bir kavramdır. http://www.mfa.gov.tr/international-covenant-on-civil-and-political-rights.en.mfa, http://www1.umn.edu/humanrts/oasinstr/zoas3con.htm, (19.03.2013).

416 Silahların eşitliği ilkesinin ilk olarak adil yargılanma hakkı kapsamında kullanıldığı kararlar "Ofner ve Hopfinger" ve "Neumeister- Avustria" davalarıdır. Mahkeme; 6'ncı maddede açıkça yazılmasa da sanık ile savcı arasında eşitliği de kapsayan silahların eşitliği kavramının adil yargılanma için gerekli olduğunu belirtmiştir (Gökpınar, s. 95).

deliller de dahil olmak üzere davasını ortaya koymak için makul ve kabul edilebilir olanaklara sahip olması zorunluluğu demektir[417].”

Mahkeme yargılamada silahların eşitliğinin sağlanıp sağlanmadığı konusunda kararını her bir dava türüne göre özel koşulları inceleyerek vermektedir[418]. Aynı zamanda silahların eşitliği sadece ceza davaları için değil aynı zamanda medeni hak ve yükümlülüklere ilişkin davalarla birlikte idari davalara da uygulanır[419].

Silahların eşitliği ilkesinin asgari gerekleri her dava için farklı görünüm arz eder. Bunları; suç isnadında bulunulan kişiye davasını hazırlaması için gereken sürenin verilmesi[420], bu sürelerin taraflar için aynı olması, tarafların dava dosyasını inceleyebilmesi, iddia, karşı iddia ve mütalaada bulunabilme olanağının verilmesi[421], tanık kabulü ve aynı koşullarda dinlenilmesi, dosyadan bazı belgelerin suretlerini alabilme[422] şeklinde saymak mümkündür.

Silahların eşitliği ilkesi daha çok çekişmeli yargıyla ilişkili olarak görülse de vicahilik kuralı gereği davanın sonucunu etkileyen belgenin suretinin ilgilinin bilgisine sunulması gibi görünümlerle çekişmesiz yargıda dahi kendisini göstermektedir[423].

Bu başlık altında silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkeleri vergi yargılaması hukukundaki görünümüyle birlikte değerlendirilecektir.

B. Vergi Mahkemelerinde Silahların Eşitliği İlkesi

1. Genel Olarak

Silahların eşitliği ilkesi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde açıkça yer almasa da adil yargılanma hakkının en önemli unsurlarındandır ve Avrupa İnsan

---

[417] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Dombo Beheer- Hollanda kararı, Başvuru No. 14448/88, 27.10.1993, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57850, (23.02.2013).

[418] Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 291-292.

[419] İnceoğlu, s. 220.

[420] Hakeri, s. 27; Gökpınar, s. 96.

[421] Mahkeme Göç- Türkiye davasında Yargıtay Başsavcılığınca dava dairesine sunulan savcılık mütalaasının sanığa tebliğ edilmemiş olmasını silahların eşitliği kuralına aykırı bularak 6’ncı maddenin 1. fıkrası hükmüne aykırı olduğuna karar vermiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Göç- Türkiye kararı, Başvuru No. 36590, 11.07.2002, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60597, (27.02.2013)

[422] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 292.

[423] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Feldbrugge- Hollanda kararı Başvuru No. 8562/79, 29.05.1986 (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 292).

Hakları Mahkemesi kararlarında Neumrister- Avusturya kararı ilk olmak üzere yerini almıştır[424].

Silahların eşitliği ilkesi adil yargılanma hakkının doğal bir öğesidir[425] ve tarafların ırk, cinsiyet, dil, din, siyasi parti ayrımı yapılmaksızın davaya eşit müdahalesini gerektirir[426]. Silahların eşitliğinin sağlanabilmesi için, tarafların yargılama sonunda verilecek karara, eşit şekilde etki edebilmelerine ve eşitlik temeline dayalı bir biçimde, karşılıklı olarak iddia ve savunmalarda bulunabilmelerine, bunları tartışabilmelerine olanak veren bir ortamın, tüm yargılama boyunca yaratılması şarttır[427].

Silahların eşitliği ilkesi hakkaniyete uygun yargılama ilkesinin olduğu kadar tarafsız yargılama ilkesinin de bir gereğidir[428]. Şüphesiz ki silahların eşitliği ilkesinin yargılamanın tamamında etkili olması hâkimlerin yargılamadaki tutumlarına bağlıdır. Bir yargılamada hâkim, taraflara iddia ve açıklamalarını sunmaları için eşit imkân tanımalıdır[429].

Silahların eşitliği ilkesini; delil sunulması konusunda eşitlik, yargılamada taraflar arasındaki usuli eşitlik ilkeleri oluşturmakla birlikte yargılama giderlerinin, bireylerin hak arama özgürlüğüne engel oluşturmasını engellenmek amacıyla getirilen adli yardım kurumu ve yargılamada kullanılan dili anlamama veya konuşamama nedeniyle oluşabilecek yargılama eşitsizliğini bozmaya yönelik bir hak olan tercümandan yararlanma hakkı da silahların eşitliği ilkesine hizmet etmektedir. Adli yardım kurumu çalışmanın ikinci bölümünde mahkemeye başvurma hakkı başlığının altında değerlendirildiğinden ve tercümandan yararlanma hakkına çalışmanın ilerleyen bölümlerinde vergi ceza davalarına özgü haklar başlığı altında değinileceğinden bu başlık altında sadece delillerin sunulması ve yargılamada taraflar arasındaki usuli eşitlik kavramları üzerinde durulacaktır.

---

[424] İnceoğlu, Adil Yargılanma, s. 220; Erdoğan, s. 142.
[425] Jayawickrama, s. 505.
[426] Jayawickrama, s. 493.
[427] Pekcanıtez, Adil Yargılanma, s. 46; İnceoğlu, Adil Yargılanma, s. 220; Tanrıver, Tabii Hâkim, s. 19.
[428] Tanrıver, Adil Yargılanma, s. 230.
[429] Pekcanıtez, Hukukî Dinlenilme, s. 778; Özekes, Hukukî Dinlenilme, ss. 48-49; Erdoğan, s. 143.

2. Delillerin Sunulması Konusundaki Eşitlik

Sözlük anlamı olarak delil yol gösterme anlamına gelmektedir[430]. Genel hukuk açısından ise delil, taraflar arasında gerçekliği tartışmalı olan bir olay hususunda hâkimi ikna için başvurulan araçlardır[431].

Delil kelimesi çoğu zaman anlamından daha geniş yorumlanarak, delil muhtevasının öğrenilmesi ve değerlendirilmesi araçlarını ve kaynaklarını da içine alacak şekilde, örneğin bilirkişi, keşif ve tanığa da delil denilmek suretiyle kullanılmaktadır[432].

Kural olarak delillerin kabulü ve değerlendirilmesi mahkemelerin yetkisi dâhilinde olup Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin mahkemenin bu delilleri iyi değerlendirip değerlendirmediğini inceleme yetkisi yoktur[433]. Mahkemenin inceleyeceği, taraflara delil sunma imkânının verilip verilmediği ve bu imkânın taraflara eşit olarak sunulup sunulmadığıdır.

Vergi yargılaması hukukunda yemin delili bu hususta önem arz etmektedir. Yemin, tarafların davanın doğru olup olmadığı hususunda kanundaki usule uygun olarak mahkeme huzurunda namusu, şerefi, kutsal saydığı bir takım değerler üzerine beyanda bulunmalarıdır[434].

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde açıkça "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir." denilmek suretiyle yeminin vergi yargılamasında delil olarak kullanılamayacağına hükmetmiştir.

Yeminin vergi hukukunda kabul edilmemesi bu alanın kendine özgü özelliklerinden kaynaklanmaktadır[435]. Çünkü taraflardan biri idare diğeri yükümlüdür ve idarenin temsilcisi arayıcılığıyla yemin etmesi mümkün olmadığına göre sadece bir tarafa yeminle isbat hakkı vermek silahların eşitliği prensibine

---

[430] www.tdk.gov.tr (23.03.2013).
[431] Gözübüyük, s. 462; Kuru ve diğerleri, ss. 367-368; Pekcanıtez ve diğerleri, s. 604.
[432] Karakoç, Delil Sistemi, s. 9.
[433] Gökpınar, s. 97.
[434] Kuru ve diğerleri, s. 412; Pekcanıtez ve diğerleri, s. 639.
[435] Kaneti, Vergi Hukuku, s. 53.

aykırıdır[436]. Ne idare ne de mükellef isbat yükünün kendisinde olması halinde iddialarını kanıtlamak üzere karşı tarafa yemin teklif edebilir[437].

Vergi yargılama hukukunda yasaklanan yemin, delil niteliğindeki yemindir ve kanaatimizce her ne kadar uygulamada tanık dinleme yoluna gidilmese de tanığın yeminle dinlenilmesinde herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır[438].

Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki "vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir" ifadesinin tersine yorumundan vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti dışında kalan hususlarda vergi hakiminin re'sen araştırma kapsamında yemin deliline başvurabileceğini savunmaktadır[439]. Ancak vergi davasının niteliği ve silahların eşitliği ilkesi değerlendirildiğinde böyle bir kabul mümkün değildir.

3. Davanın Tarafları Arasında Usuli Eşitlik

Silahların eşitliği ilkesinin bir unsuru olarak karşımıza çıkan bu kavram genellikle ceza hukuku yönünden incelenen, savunmanın iddia makamı ile eşit şekilde davasını hazırlama ve sunma[440] konusunda makul olanaklara sahip olması şeklinde açıklanmaktadır[441].

---

[436] Gözübüyük, s. 463; Karakoç, Çözüm Yolları, s. 269.

[437] Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 850.

[438] Danıştay'ın karşı yöndeki görüşü için bkz. "2577 sayılı Kanunda yazılı yargılama usulünün esas alınmış bulunması ve aynı Kanunun 31'inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmamış olması nedeniyle vergi mahkemesince bir şahsın duruşmada sabit olarak dinlenmesinde, sahte yemin edilmesinde ve yemine isabet etmemesi nedeniyle yemin teklif edilen hususun ilan edildiğinin kabulü suretiyle verilen kararda kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır." Dş. 3. D., 24.12.1986 gün ve E. 1986/1201, K. 1986/2706, Kazancı İçtihat Bankası, www.kazanci.com, (22.03.2013)

[439] Dş. 3. D., 12.12.1990 gün ve E. 1989/ 1724, K. 1990/3422, www.kazanci.com, (12.03.2013) ; Dş. 3. D., E. 1989/ 452, K. 1989/2340, www.kazanci.com, (12.03.2013).

[440] İzmir Bölge İdare Mahkemesi; 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 6'ncı maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen " idareleri adli ve idari yargıda, icra mercileri ve hakemler nezdinde vekil sıfatıyla doğrudan temsil yetkisi; hukuk birimi amirleri, hukuk müşavirleri, muhakemat müdürleri ve avukatlara aittir." hükümünün **"hukuk birimi amirleri, hukuk müşavirleri, muhakemat müdürleri"** kısmı ile,
2) 14. maddenin 1. fıkrasında düzenlenen "tahkim usulüne tabi olanlar dahil adli ve idari davalar ile icra dairelerinde idarenin vekili sıfatıyla hukuk birimi amirleri, muhakemat müdürleri, hukuk müşavirleri ve avukatlar tarafından yapılan takip ve duruşmalar için, bu davaların idareler lehine neticelenmesi halinde, bunlar tarafından temsil ve takip edilen dava ve işlerde ilgili mevzuata göre hükmedilmesi gereken tutar üzerinden idareler lehine vekalet ücreti takdir edilir." hükmünün **"hukuk birimi amirleri, muhakemat müdürleri, hukuk müşavirleri"** kısmının Anayasanın 2-

Davanın tarafları arasındaki usuli eşitlik yargılamada kendisini müdafii ile görüşme hakkı, dosyayı inceleme hakkı ve karar ve işlemleri öğrenme hakkı olarak göstermektedir[442]. Bunun dışında taraflara tanınan sürelerin eşit olması, tarafların usuli yükümlülükleri yerine getirmemesi gibi durumlarda işleyen prosedürün aynı olmasının da bu kapsam içine sokulabileceği düşünülmektedir.

Taraflar arasındaki usulü eşitlik, taraflardan birinin daha güçlü konumdaki idare olması sebebiyle vergi yargılaması hukukunda da en az ceza yargılamasında olduğu kadar önem arz etmektedir. İdarenin yurttaş karşısında ayrıcalıklı bir muameleye tabi tutulması vergi yargılaması hukuku için kabul edilebilir değildir.

Taraflar arası usuli eşitliğin bir gereği olan bilgi ve belgelere ulaşmada bunları değerlendirmede fırsat eşitliği aynı zamanda çelişmeli yargılama ilkesinin bir unsuru olduğundan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi zaman zaman bu iki ilkeyi birlikte ve birbirinin yerine geçecek şekilde değerlendirmektedir[443]. Dosya inceleme ve dosya içerisine giren belgelerden haberdar edilip bunlar üzerinde tartışma olanağının verilmesi gerekliliği çelişmeli yargı başlığı altında ayrıca tartışılacaktır.

10-36 ve 135. maddelerine aykırı olduğu düşüncesiyle iptali istemi ile Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Bölge idare mahkemesine göre; "kişiler hak arama süresinde yargı mercileri nezdinde, usul kurallarında ve maddi kurallarda davanın taraflarının eşit olduğuna inanmak ister. Bu durumda adil yargılanmaya inanır ve hak arama yollarını işletir. Bu inancın olmadığı, silahların eşitliği görüntüsü olmayan yargı sistemlerine inanç peşinen olmayacağından adil yargılanma hakkı zaafa uğrar. Yine, tarafların eşit olmadığı bir sistemde etkili başvuru hakkının kullanılabildiğinden söz edilemez.
Nitekim anılan kurallarla, kişiler Avukat dışında temsil hakkını kullanamazken, idareler bu hakkını memurları vasıtası ile ve de, VEKİL SIFATIYLA kullanmaktadırlar. Yine bu kişiler avukatla temsil dışında vekâlet ücreti alamazken idareler Avukatla temsil edilmediğinde bile vekâlet ücreti alabilmektedir. Bu görüntü kişilerde, hukuk sisteminin devlete öncelik ve ayrıcalık tanıdığı peşin hükmünü oluşturacak ve pek çok ihtilafta adil yargılanma hakkı konusunda güvensizlik oluşacaktır. Hatta bu sebeple hak arama mücadelesinden peşinen vazgeçenler olacaktır. Bu bağlamda, anılan kuralların Anayasanın 36'ncı maddesine de aykırı olduğu düşünülmektedir." www.izmirbim.adalet.gov.tr, (31.03.2013).

441 İnceoğlu, s. 235; Gökpınar, s. 101. Doktrinde tarafların usuli eşitliği silahların eşitliği ilkesiyle eş anlamlı olarak da kullanılmaktadır. Bkz. Jayawickrama, s. 59.

442 Gökpınar, ss. 102-110.

443 İnceoğlu, s. 245. Örneğin Beer–Avustralya kararında yerel mahkemede davayı kazanan başvurucuya dava masraflarının davalı işveren şirket tarafından ödenmesine karar verilmiş, davalı işveren de dava masraflarının hatalı hesaplandığı gerekçesiyle istinaf mahkemesine başvurmuştur. Bu başvuru dilekçesi başvurucuya gönderilmemiş ve şirketin davası kabul edilerek miktar düşürülmüştür. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi; davanın her bir tarafının dosyaya giren delil ve mütalaalar hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapma imkânına sahip olması gerektiği konusunda çelişmeli yargılama ilkesinin, istinaf başvurusundan başvurucunun haberdar edilmemesi ve buna cevap verme olanağının bulunmaması konusunda ise silahların eşitliği ilkesinin ihlal edildiği kanaatine varmıştır.

C. Vergi Mahkemelerinde Çelişmeli Yargılama İlkesi

1. Genel Olarak

Çelişmeli yargılama ilkesi, dava sırasında gerek iddia makamı gerekse karşı tarafın, mahkemenin kararını etkilemek amacıyla sunduğu delillerden haberdar olup bunlar hakkında yorum yapma hakkına sahip olma anlamına gelmektedir[444].

Bu ilke silahların eşitliği ilkesi ile yakın ilişki içerisinde olduğundan bir çok mahkeme kararında birlikte kullanılmaktadırlar[445]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre silahların eşitliği ilkesi, ceza yargılamasının çelişmeli olma temel hakkını da içeren adil yargılanma hakkının sadece bir özelliğidir[446]. Mahkemeye göre çelişmeli yargılama usulü ile adil yargılanma hakkının sair gereklerinin karşılanmış sayılabilmesi için dava dosyasına giren her türlü bilgi ve belgenin, tarafların yazılı bir şekilde yanıt ve savunma hakkını kullanabilmelerine olanak tanıyacak şekilde ve mahkemenin kendisi tarafından bildirilmesi gerekir[447].

Çelişmeli yargılama ilkesi dava dosyasına ulaşma, dosyadaki bilgi ve belgelere karşı görüş bildirme gibi unsurları içeriğinde barındırır[448]. Bu başlık altında çelişmeli yargılama ilkesinin yukarıda ifade edilen unsurlarının vergi yargılamasındaki görünümleri Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin içtihadı göz önünde bulundurularak açıklanacaktır.

2. Dava Dosyasındaki Belgelerden Haberdar Olma Hakkı

---

[444] İnceoğlu, s. 249; Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 125. İlke yargılamada çelişiklik, vicahilik, yüzyüzelik olarak da kullanılmaktadır (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 267).

[445] İki kavram arasında yakın bir ilişki olmasına karşın çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edilmesi her durumda silahların eşitliği ilkesinin de ihlal edildiği anlamına gelememektedir. İlk derece mahkemesinin Federal Mahkemeye gönderdiği kendi görüşünü içeren belgenin tarafların her ikisine de sunulmadığı Niderost Huber–Switzerland davasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi silahların eşitliği ilkesinin değil çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edildiği kanaatine varmıştır (İnceoğlu, ss. 249-250).

[446] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ruiz Mateos–İspanya kararı, Başvuru No. 12952/87, 23.06.1993, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57838, (02.03.2013).

[447] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Akgül- Türkiye kararı, Başvuru No. 65897/01, 16.01.2007, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-79008, (03.03.2013).

[448] İnceoğlu, ss. 125-130.

Dava dosyasına ulaşma hakkı dosyanın içerisinde yer alan bilgi ve belgelerden haber olmayı sağlayan, karşı delil sunma, savunma hakkı bakımından büyük önem arz eden bir haktır[449].

Bu konuda vergi yargılaması alanında bilindik en önemli karar Bendenoun kararıdır[450]. Dava konusu olayda Bendenoun şirketine karşı yapılan vergi incelemesi sonucu gümrük yetkilileri 24 adet inceleme tutanağı ve 352 adet belgeden oluşan gümrük dosyasını vergi idaresine göndermiştir. Vergi idaresi açılan davada bu belgeler arasından şirketi suçlayıcı olanları seçip mahkemede delil olarak sunmuştur. Şirket defalarca Hazineden ve Strasbourg İdare Mahkemesinden dosyanın fotokopisinin kendisine verilmesini ve isimsiz ihbarcının kim olduğunun bildirilmesini istemiş ve bu talepleri reddedilmiştir. Mahkeme öncelikle başvurucunun talep ettiği belgelerin vergi yetkililerinin dayanak olarak kullandığı belgeler olmaması ve çelişmeli yargılama ilkesinin taraflara dosyanın tamamını verme yükümlülüğünü yüklemediğini ifade etmiştir. Ayrıca Bendenoun'un dosyanın kopyasını elde edemediği için vergi kaçakçılığı suçunun aksini iddia edememesinin söz konusu olmadığını da belirterek savunma hakkının ve silahların eşitliği ilkesinin ihlal edilmediğine hükmetmiştir.

İdari yargıda görülen bir davada uyuşmazlık konusunu aydınlatacak bilgi ve belgeler çoğu zaman idaren elindedir. Bu nedenle mahkeme; belirttiği sürede gerekli gördüğü evrakın gönderilmesinin ve gerekli konularda bilgi verilmesinin istenmesine karar vermektedir. Bu kararların ilgililerce süresi içinde yerine getirilmesi zorunludur[451].

3. Karşı Görüş Bildirme Hakkı

Dava dosyasındaki belgelere ulaşmak tek başına çelişmeli yargılama ilkesinin uygulanmasını sağlamak açısından yeterli değildir. Aynı zamanda bu belgelere karşı görüş bildirme ve açıklama yapma olanağının sağlanması gerekmektedir. Böylelikle birinci unsur olan belgeye ulaşma veya belgeden haberdar edilme hakkının ihlali

[449] Pekcanıtez, Hukukî Dinlenilme, s. 774; Özekes, Hukukî Dinlenilme, ss. 86, 92-93.
[450] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bendeneun–Fransa kararı, Başvuru No. 12547/86, 24.02.1994, Kararın ayrıntılı çevirisi için bkz. Yaltı, Yükümlü Hakları, ss. 125-127.
[451] Akıncı, ss. 243-244.

durumunda bu belgeler konusunda açıklama yapma ve karşı görüş bildirme olanağı ortadan kalkacaktır[452].

Karşı görüş bildirme olanağının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önünde tartışıldığı vergi davalarından biri J. J- Hollanda davasıdır[453]. Serbest çalışan olan başvurucuya ek gelir vergisi ve buna bağlı para cezası uygulanmıştır. Bunun üzerine dava yoluna giden başvurucunun davası, dava harcını yatırmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Başvurucunun, dava harcını havale etmesi için bankaya talimat verdiği, fakat bu talimatın bankanın ihmali sebebiyle yerine getirilmediği iddiası ise bunu denetleme sorumluğunun kendisinde olduğu gerekçesiyle yerinde bulunmamıştır. Başvurucu bu kararı temyiz etmiş, Yüksek Mahkeme davayı karara bağlayana kadar başvurucuya Yüksek Mahkeme Savcılığı tarafından verilen danışma mütalaasının kopyası Yüksek Mahkeme temyiz talebini reddedene kadar başvurucuya gönderilmemiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu davada öncelikle dava konusu olayın adil yargılanma hakkının kapsamına girip girmediğini[454] değerlendirdikten sonra başvurucunun savcının danışma mütalaasına cevap verememesini çelişmeli yargılama ilkesine aykırı görmüştür. Ayrıca çelişmeli yargının unsuru olan karşı görüş bildirme hakkını da "çelişmeli yargılama ilkesi, bir ceza veya hukuk davasında tarafların öne sürülen kanıtlara ilişkin öğelerden ve gözlemlerden bilgi edinmesini ve bunlar üzerinde görüş bildirmelerini ifade eder" diyerek tanımlamıştır.

Davanın taraflarına, toplanan bütün kanıtlar ve dosyada bulunan bütün belgeler hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapma fırsatının tanınmasıyla ilgili olarak Ordu Vergi Mahkemesinin itirazı üzerine Anayasa Mahkemesinin verdiği 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 245. maddesinin 2 ve 3 numaralı fıkralarının iptali kararı konumuz açısından önem taşımaktadır. Kararda yükümlülerin gümrük idaresine itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılamayacağı ve alınan kararlara karsı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmayacağı hükümleri silahların

---

[452] Pekcanıtez, Hukukî Dinlenilme, s. 775; Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 106.

[453] J.J.–Hollanda kararının ayrıntılı çevirisi için bkz. Yaltı, Yükümlü Hakları, ss. 127-128. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi J.J.-Hollanda kararı, Başvuru No. 21351/93, 27.03.1998, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58147, (04.03.2013).

[454] Hükümet dava konusunun para cezası değil dava harcı olduğu yönünde iddiada bulunmuştur fakat mahkeme, davanın vergi cezasına ilişkin ve suç isnadının kesinleşmesiyle alakalı bir husus olduğunu belirterek davayı 6'ncı madde kapsamında değerlendirmiştir.

eşitliği ilkesine aykırı bulunmuştur[455]. Anayasa Mahkemesi kararını, söz konusu yasal düzenlemenin savunma hakkının kısıtlanmasına yol açarak, yargı merciinin doğru ve adil bir sonuca ulaşılabilmesini engelleyeceği şeklinde gerekçelendirmiştir[456].

İdari yargılama alanında re'sen yargılama ilkesinin[457] hakim olmasının neticesi olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20'nci maddesinin birinci bendinde mahkemelerin belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebileceği belirtilmiştir. İdari yargı yerleri, bu noktada olayın maddi yönünü belirleme konusunda her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliğinden yapabilir ve maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilirler. Uygulamada dava dosyasına konulmadığından davalı idarelerden istenilen belge ve bilgilerin bir örneği davacı tarafın bilgisine sunulmadan mahkemelerce esastan karar verilmektedir. Silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkesi gözetilerek, mahkemece karar verilmeden önce davacıya yeni belgeler hakkında yorum yapma fırsatı verilmemektedir.

III. HUKUKİ DİNLENİLME HAKKI

A. Genel Açıklama

Hukukî dinlenilme hakkı, "yargılamayla hukukî durumu etkilenecek kişilerin, yargılamanın bir süjesi olarak, yargılama konusunda bilgi edinmelerini, açıklamada bulunmalarını, yargılamaya etki edebilmelerini ve yargı mercilerinin bunları dikkate

---

[455] Silahların eşitliği ilkesine aykırı olan ve Mahkemece iptal edilen 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 245'inci maddesi şu şekildeydi: "*1- Yükümlüler, gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafından hesaplanan gümrük vergilerine itirazda bulunamazlar. 2-İdari yargı mercilerine yapılan itirazda, gümrük idaresine itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılamaz. 3- Alınan kararlara karsı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz*.".

[456] Anayasa Mahkemesi, 18.10.2005 gün ve E.2003/7, K.2005/71 sayılı karar. Karar için bkz. http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2040, (28.03.2013).

[457] Vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesinin geçerli olması şüphesiz ki vergi hukukunun doğrudan kamu düzeni ve menfaatiyle alakalı olmasından ileri gelmektedir. Vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesinin hâkimiyetinin kanunî dayanağını İdari Yargılama Usulü Kanununun 20'nci ve Vergi Usul Kanunun 3'üncü maddesi oluşturmaktadır. (Ergün, s. 69; Öncel ve diğerleri, s. 207; Candan, s. 817; Karakoç, Delil Sistemi, s. 53; Kızılot ve Kızılot, ss. 703- 711).

alıp değerlendirerek, gerekçeli şekilde karar vermesini sağlayan, sürpriz kararla karşılaşmanın önüne geçen bir temel hak ve yargılama ilkesidir"[458]. Hak, her yargılama alanı için ve yargılamanın her aşamasında geçerlidir[459]

Bir devlette hukukî korunmanın sağlanması ancak hukukî dinlenilme hakkının eksiksiz tamamlanması ile mümkündür[460]. Hukukî dinlenilme hakkı, hukuk devletinin bir göstergesi; hukuk devleti, hukukî dinlenilme hakkının güvencesidir[461]. Hukukî dinlenilme hakkına eksiksiz biçimde itibar edildiği oranda adli gerçek, maddi gerçeğe yaklaşacak; hem şeklen hem de madden doğru ve gerçeğe uygun bir kararın verilmesi sağlanacaktır[462].

Bilgilendirilme, açıklama ve dikkate alınma haklarını da içerinde barındıran hukukî dinlenilme hakkı öncelikle aleni bir yargılamanın yapılmasını, bu yargılamada tarafların iddiasını ispatlamak için gerekli delilleri sunabilmesini ve mahkemece bu deliller doğrultusunda karar verilmesini gerektirir.

B. Aleni Yargılanma Hakkı

1. Genel Olarak

Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir demekle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, aleni yargılanma hakkını açıkça tanımıştır. Aleni yargılama hakkı, yargılamaya katılması zorunlu olan kişilerin dışında kalan kimselerin de yargılamaya katılmasına imkân veren bir haktır[463].

Buradaki aleni yargılanma hakkı tabirini, hem duruşma hakkını hem de yapılan duruşmanın açık olmasını ifade edecek şekilde geniş algılamak gerekir[464]. Bu

---

458 Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 31; Akkan, Avukatla Temsil, s. 180.
459 Pekcanıtez, Hukuki Dinlenilme, ss. 753-754, Özekes, Temel Haklar, s. 139.
460 Yeşilova, s. 48
461 Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 42.
462 Oğuz Şimşek, **Anayasa Hukukunda İnsan Onuru Kavramı ve Korunması**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) İzmir, 1999, s. 169.
463 Kalabalık, İnsan Hakları, s. 502; Kurt Konca, ss. 9-10.
464 İnceoğlu, s. 343;Yaltı, Yükümlü Hakları, s. 130.

husus sözlü duruşma hakkını da güvence altına alır[465]. Ancak açık duruşmanın kapsamı ve uygulama şekli hem ilk derece mahkemelerinde hem de temyiz ve istinaf mahkemelerinde olmak üzere üye devletlerde farklılık arz etmektedir. Bu nedenle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi açık duruşma ile amaçlanana vurgu yapmaktadır. Nitekim Avrupa Komisyonu üyesi devletlerin tamamı yargılamanın aleniliği ilkesini benimsemekle birlikte kuralın kapsamı ve uygulama koşulları arasında ülkeler arası farklılıklar bulunabilmektedir[466].

Aleniyet ilkesi her ne kadar yargılamanın her derecesinde geçerli denilse de temyiz ve istinaf incelemelerinde söz konusu madde gerekleri daha yumuşaklıkla uygulanmaktadır. Bu nedenledir ki istinaf yahut temyiz derecelerinde "açık duruşma" gereğine riayet edilip edilmediği hususu ilk derece mahkemesi kararına yapılan itirazın konusu ve önemi ve aynı zamanda, muhakeme faaliyetinin bütünü göz önünde tutulmak suretiyle ele alınmaktadır[467]. Mahkeme istinaf yahut temyiz incelemesinin davanın yalnızca hukukî yönüne ait olduğu veya başvuru sahibinin geçerli bir istinaf nedeni göstermediği hallerde ilgilinin de katılacağı bir açık duruşmaya gerek görmemiştir[468]. Ancak ilk derece yargılamasını izleyen derecelerde inceleme davanın hukukî yönü yanında maddi yönünü de içeriyorsa yahut sanığın sorumluluğunun tespiti bu derecelerde de söz konusu ise mahkeme, ilgilinin katılımı ile açık duruşma yapmak gerekeceği görüşündedir[469].

Aleni yargılanma ile amaçlanan yargılamada "saydamlık" başka bir deyimle adalet dağıtımında, adli mekanizmanın işleyişinde kamu denetimini sağlamak, "keyfiliğe" müsait gizli yargılamayı önlemektir. Yargılamada adil olunduğu gösterilmek suretiyle bir yandan mahkemelere olan güven korunup, öte yandan da

---

[465] Yaltı, Yükümlü Hakları, s. 131.

[466] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Axen-Almanya kararı, Başvuru No. 8273/78, 08.12.1983, (Gözübüyük ve Gölcüklü**,** s. 288; Gölcüklü, Adil Yargılanma, s. 216).

[467] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Deweer-Belçika kararı, Başvuru No. 6903/75, 27.02.1980, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57469, (05.03.2013); Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kremzow-Avusturya kararı, Başvuru No. 12350/86, 21.09.1993, (Gölcüklü, Adil Yargılanma, s. 217).

[468] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Pretto ve diğerleri-İtalya kararı, Başvuru No. 7984/72, 08.12.1983, (Gölcüklü, Adil Yargılanma, s. 217).

[469] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Colozza-İtalya kararı, Başvuru No.9024/80, 12.02.1985; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Rubinat-İtalya kararı, Başvuru No. 9317/81, 12.02.1985; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kamasinski-Avusturya kararı, Başvuru No. 9783/82, 19.12.1989, (Gölcüklü, Adil Yargılanma, s. 217).

gizlilikten kaynaklanabilecek haksız keyfi işlemler önlenerek 6'ncı madde yani adil yargılama uygulanır hale gelmektedir[470].

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde aleni yargılamaya bazı istisnalar da getirilmiştir. Genel ahlakın veya kamu düzeninin gerekli kıldığı hallerde, görevli mahkeme veya daire kararı ile duruşmanın gizli yapılmasına karar verilebilir[471].

Aleni karar hakkı da aleni duruşma yapılmasının bir sonucudur. Mahkemelerce yapılan yargılamanın sonucunda verilen kararlar bazı istisnalar[472] dışında aleni olarak verilmelidir. Bu nedenle verilen kararlar sadece belirli kişilerin elde etmesine açık şekilde olmamalıdır[473]

2. Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşmasız Yargılama

İdari Yargılama Usulü Kanununa göre; Danıştay, Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır (İYUK.m.1/2). Bu ilke doğrultusunda taraflar iddia ve savunmalarını yazılı şekilde bildirirler. Yapılan inceleme de dosya ve belgeler üzerinden yürür[474].

Vergi yargılamasında ana kural yazılı usul olmakla birlikte sözlü usule de cevaz verilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesi duruşma yapılabilecek halleri sınırlı sayımla düzenlemiştir. Maddeye göre bu haller; ilk derece yargı yerlerinde, iptal davaları ile uyuşmazlık konusu belli bir tutarı[475] geçen tam yargı davaları ve vergi davaları olarak sayılmıştır. İptal davalarında taraflardan birinin talebi duruşma yapılması için yeterli iken, tam yargı davalarında hem uyuşmazlığın tutarı hem de taraflardan birinden gelen istem bir arada değerlendirilmektedir. Ayrıca duruşma talep eden tarafın, duruşmadan vazgeçme

---

[470] Gölcüklü, Adil Yargılanma, s. 216.
[471] Duruşmaların gizliliği hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 289; Akıncı, s. 38; Kurt Konca, s. 241.
[472] Kamu düzeni ve genel ahlak istisnaları yanında Kişisel ve Siyasal Haklar Sözleşmesi'nin 14'üncü maddesinde gençlerin menfaati veya aile uyuşmazlıkları veya çocuğun velayeti ile ilgili davalar da dışarıda bırakılmıştır.
[473] Kalabalık, İnsan Hakları, ss. 514- 515.
[474] Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 54; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 79; Aksoy, s. 177; Ercan, s. 24; Akıncı, Duruşma, s. 136.
[475] Bu miktar 2013 yılı için 26.950,00 TL dir.

isteğinin kamu yararına aykırı olmaması ve açık olması kaydıyla duruşmadan vazgeçmesi de mümkündür[476].

Vergi yargılaması hukukunda söz konusu olan yazılılık ilkesi ve duruşmanın ancak belirli koşullarda yapılması aleniyet ilkesine aykırı gözükmekle birlikte Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi aleniyetin sağlanması için duruşma yapılmasını olmazsa olmaz bir şart olarak görmemektedir. Mahkemeye göre mahkeme kararının ilgililerin bilgi edinmesi amacıyla mahkeme kalemine bırakılması ve kolayca görülebilecek şekilde mahkeme binasının uygun bir yerine asılması halinde de aleniyet sağlanabilir[477]. Hukukî dinlenilme hakkı yazılı ve sözlü yargılamadan bağımsız bir ilke olduğundan her iki ilkenin geçerli olduğu yargılama alanlarında da uygulama alanı bulabilir[478]. Bu nedenle salt yazılı yargılamanın yapılması nedeniyle vergi yargılamasında hukukî dinlenilme ve alenilik ilkesinin ihlâl edildiğini söylemek güçtür. Öncelikle belli bir sınırın üzerindeki yargılamalar için tarafların isteği üzerine ya da Danıştay, mahkeme ve hâkim tarafından duruşma yapılmasına karar verilmesi mümkündür (İYUK m.17/4). Önemli olan duruşma yapılıp yapılmaması hâkimin takdirine bırakılan durumlarda, uyuşmazlık ve yargılamanın niteliği gerekli kılması durumunda, hâkimin takdirini duruşma yapma yönünde kullanmasıdır[479]. Vergi yargılaması açısından ele alındığında hukukî dinlenilme hakkına aykırılık teşkil edecek olan, kanunda gösterilen parasal sınırı aşması ve tarafın istekte bulunmasına ya da davanın niteliğinin, karışık olması sebebiyle duruşma yapılmasını gerekli kılmasına rağmen, hâkimin ya da mahkemenin duruşma yapılması talebini reddetmesi veya kendiliğinden duruşma yapma kararı vermemesidir[480].

Duruşmalar şekli bir gereklilik olarak değil; dosya hakkında karar verilecek aşamaya gelmeden evvel, tarafların dava hakkındaki fikirlerini beyan edebileceği şekilde yapıldığı takdirde duruşma amacına ulaşılacaktır. Bu nedenle hukukî dinlenilme hakkının tam olarak sağlanması için idari yargıda duruşmalı yargılama

---

476 Akıncı, Duruşma, ss. 129-130.

477 Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Sutter- İsviçre kararı, Başvuru No. 8209/78, 22.02.1984, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57585, (09.03.2013); Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Campbell ce FelI- İngiltere kararı, Başvuru No. 7819/77-7878/77, 28.06.1984, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57456, (13.03.2013).

478 Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 71.

479 Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 143.

480 Demirbaş Aksüt, Vergi Yargılaması, s. 301.

yapılması gerektiği ileri sürülse de[481] Türk yargılamasında alışılagelmiş bir uygulama olan "dilekçemizi tekrar ediyoruz" beyanından öteye geçemeyen duruşmalı yargılamanın, hukukî dinlenilme hakkına hizmet etmediği ve sadece tarafları tatmin etmek için yapıldığı açıktır.

C. İsbat Hakkı

1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun isbata ilişkin 3.maddesine göre "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır".*

Bu hükümle kanun koyucu vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin dış görünüşleri ile değil içerik ve nitelikleri ile tanımlanıp buna göre hukukî sonuca bağlanacağını ifade etmektedir[482].

Bu şekilde vergiyi doğuran olayın saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukukî biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasına öğretide "*ekonomik yaklaşım ilkesi*" denilmektedir[483]. Bu ilkenin gereği olarak vergi yargılaması hukukunda her türlü delilin kural olarak serbestçe kullanıldığı bir sistem öngörülmüştür[484].

Tarafların hukukî dinlenilme hakkı çerçevesinde kendi iddia ve savunmalarını ortaya koymaları ve bunları isbat etmeleri halinde hukukî gerçek tam olarak ortaya çıkabilecektir. Yargılamada her iki tarafa da eşit açıklama hakkı verilmesi gerektiği konusu silahların eşitliği başlığı altında incelenmişti. Bu başlık altında ise Türk vergi yargılaması hukukunda tanık beyanı, yemin gibi delillerin kullanılamamasının ve

---

[481] Kurt Konca, s. 71. Karşı görüş için bkz. Aksoy, s. 177.

[482] Öncel ve diğerleri, ss. 24-25, Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 212. Bu hükmün konulmasındaki amaç vergi mükellef ve sorumlularının özel hukuk işlemlerini amacı dışında kullanarak vergi matrahını kısmen veya tamamen gizlemelerini yani muvazaa ve peçeleme kurumlarını kullanmalarını engellemektir. Peçeleme işlemi; vergi yükümlüleri ile vergi sorumlularının vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak amacıyla özel hukuk biçimlerini olağan kullanımları dışında kullanmalarıdır. Muvazaada ise taraflarca gerçekleşmesi istenen işlemin gizlenip görünüşte başka bir özel hukuk işleminin gerçekleşmesi hali söz konusudur. Bu durumda gizli işleme uyan vergilendirme süreci işletilmelidir. Bu işlemler ve bağlanan hukukî sonuçlara ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Kaneti, ss. 42-43; Öncel ve diğerleri, ss. 24-25; Tuncer, Vergi Hukuku, s. 38; Karakoç, Genel Vergi, ss. 167-176.

[483] Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, ss. 69-70.

[484] 143 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de bu konuda "*vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyeti esastır denilmek suretiyle şimdiye kadar olduğu gibi isbatlamanın sadece defter, kayıt ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile yapılabileceği kabul edilmiştir*" denilmektedir.

vergi yargılaması hukukunda kabul edilen isbat kurallarının hukukî dinlenilme hakkı çerçevesinde değerlendirilmesi yapılacaktır.

2. Vergi Yargılaması Hukukunda Özellik Arz Eden Deliller

a. Genel Olarak

Vergi yargılaması hukukunda, vergiyi doğuran olayın ne zaman, nasıl, nerede ve kimin tarafından gerçekleştiğini ya da vergi suçunun unsurlarının somut olayda bulunup bulunmadığını ortaya koymaya elverişli olan ve hukuka uygun olarak elde edilmiş bulunan delillerden kural olarak yararlanmak mümkündür. Ancak, vergi yargılaması hukukunun işlevi ve çözülen uyuşmazlıkların niteliği dikkate alınarak, yargılama hukukunun diğer dallarında delil olarak kabul edilen bazı araçlara delil niteliği tanınmamış ya da bunların kullanımında bazı sınırlamalara yer verilmiştir.

Bu sınırlamaları, yeminin hiçbir şekilde delil olarak kabul edilmemesi, belge düzenine uyulmadığı takdirde o belgelerin delil olarak kabul edilmemesi ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii veya açık olmayan kimselerin beyanlarının tanık beyanı olarak kabul edilememesi olarak saymak mümkündür.

Vergi yargılaması hukukunda bir başka delil yasağı ise, usulüne uygun tutulmayan defter, kayıt ve belgelerin kullanımı konusunda ortaya çıkar. Esasen defterlerin yükümlü lehine delil olabilmesi Türk Ticaret Kanununda belirli unsurların varlığı şartına bağlı tutulmuşken[485] Vergi Usul Kanununda böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak tabii ki kanunen belirlenen şekil ve şartlara uygunluk denetimi her halükarda yapılacaktır[486]. Beyanını usulüne uygun olarak düzenlediği

---

[485] 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda yer alan ticari defterlerin ispat işlevi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na alınmamıştır. Kanuna ilişkin genel gerekçenin 110 nolu paragrafında "Artık pek çok ülkenin kanununda yer almayan ve ispat hukukunun ilkeleriyle de pek bağdaşmayan ticarî defterlerle ispat usulüne son verilmiştir. Ticarî defterler, doğal olarak, mahkemenin takdirine bağlı delil olma niteliklerini korumaktadır" şeklindeki açıklamasıyla kesin delil olmaktan çıkarılmış ve takdiri delil olarak kabul edilmiştir (Aziz Taşdelen, "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre Ticari Defterler", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1, Yıl: 2012, ss. 283-284.

[486] *"...Geçerli mazeret nedeniyle ibraz edilemeyen defterlerin ihticaca salih oldukları iddia edildiğinde, iddiaların doğruluğu incelenmeden matrah takdir olunamaz."* Dş. 7.D. 26'ncı12.1990 gün ve E.1990/2148, K.1990/4279, (Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 169, Eylül 1995, (Defterler), dn.16).
Aynı yönde; "*Bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken, işletme esasına göre defter tutulması re'sen takdir nedeni olup ancak usulüne uygun olarak tutulmuş olması halinde bu defter maddi kanıt olarak kabul edilir."* Dş. 4.D. 4.10.1979 gün ve E.1978/1105, K.1979/2480, (Özgür Biyan**, Türk Vergi Hukukunda Delil ve İspat**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, dn. 684).

defter ve belgelerine dayandıran yükümlü ilk görünüş karinesinden yararlanır ve aksini isbat yükümlülüğü vergi dairesine düşer[487]. Bu uygulamada hukukî dinlenilme hakkına aykırılık teşkil eden bir durum bulunmamaktadır.

b. Yemin

Yemin; tarafların iddialarının doğru olduğu hususunda kanundaki usule uygun olarak mahkeme huzurunda namusu şerefi ve kutsal saydığı değerleri üzerine beyanda bulunmalarıdır[488]. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir." denilmek suretiyle yeminin vergi yargılaması hukukunda delil olarak kullanılamayacağına açıkça hükmedilmiştir[489]. Bu husus vergi borcunun varlığının isbatının daha çok usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelerle mümkün olması, tek tarafın idare olması gereği yemin deliline başvuramaması gibi vergi yargılaması hukukunun kendine has özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle hukukî dinlenilme hakkını ihlal etmediği düşünülmektedir.

c. Tanık

Tanıklık, üçüncü kişilerin dava konusu bir vakıa hakkında duyu organlarıyla edinmiş oldukları bilgileri mahkemeye bildirmelerine ilişkin bir düzenlemedir. Bu bildirimi yapan kişiye tanık, bildirilmiş olan bilgi bütününe ise tanık beyanı denir[490].

Vergilendirme sırasında olayla ilgisi olan kişilerin tanık olarak dinlenebileceği hususu Vergi Usul Kanunu'nun 3'ncü maddesinin B bendinin "*... Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*." hükmüyle sabittir. Ancak silahların eşitliği ilkesi

---

[487] Kaneti, s. 49; Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 843; Karakoç, Defterler, ss. 108-109.

[488] Kuru ve diğerleri, s. 412; Pekcanıtez ve diğerleri, s. 639; Süheyla Şenlen Sunay, **İdare Hukukuna Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, Kazancı Matbaa, İstanbul, 1997, s. 61.

[489] Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki "vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir" ifadesinin tersine yorumundan vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti dışında kalan hususlarda vergi yargıcının re'sen araştırma kapsamında yemin deliline başvurabileceğini savunmaktadır (Dş. 3. D., 12.12.1990 gün ve E. 1989/ 1724, K. 1990/3422; Dş. 3. D., E. 1989/ 452, K. 1989/2340, Kazancı İçtihat Programı, (22.03.2013). Ancak vergi davasının niteliği ve silahların eşitliği ilkesi değerlendirildiğinde böyle bir kabul mümkün değildir.

[490] Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması", **Şükrü POSTACIOĞLU'na Armağan,** DEÜ. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayın No: 81, İzmir 1997, s. 457; Kızılot ve Kızılot, s. 720; Özbek ve diğerleri, s. 587.

başlığı altında da belirttiğimiz gibi vergi yargılaması sırasında tanık dinlenip dinlenilmeyeceği konusu net değildir[491]. Danıştay'ın da dâhil olduğu[492] bir görüş vergi yargılaması hukukunda yazılılık ilkesinin geçerli olması ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanununa[493] atıf yapılan hallerde sadece keşif ve bilirkişi delillerinin sayılması nedeniyle tanık beyanının vergi yargılaması hukukunda delil olamayacağını savunmakta iken[494] diğer görüş İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesinin 2'nci bendinde yapılan yollama nedeniyle tanık dinlenmesinin mümkün olduğunu savunmaktadır[495]. Uygulamada ise duruşma esnasında tanık dinlenilmemekte, tanık ifadeleri adli yargıda delil tespiti yoluyla ya da notere başvurularak tespit ettirilip bu tutanak daha sonra dosyaya konulup delil olarak kullanılmaktadır[496].

Tanık vergiyi doğuran olayın tespiti aşamasında kullanılmış ve vergi mahkemesi bu tanığı tekrar dinlemek istiyor ise, bu durumda vergi yargılaması hukukunda tanık delilinin yasaklı olduğunu ileri sürmek mümkün gözükmemektedir. Öncelikle tanığın vergi yargılamasında yasak olduğunu ileri sürenler İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesinin 2'nci bendinde yapılan yollamada sadece bilirkişi ve keşif delillerinden bahsedildiği gerekçesine dayanmakta ancak vergi yargılaması hukukunda yemin delilinin kullanılamayacağını da söylemektedir. Oysa

---

[491] Tanık delilinin savunma hakkı kapsamındaki önemine ve uygulamadaki tutumun eleştirisine aşağıda "hukukî dinlenilme hakkı" başlığı altında yer verilecektir.

[492] Danıştay vergi mahkemelerinde tanık dinlenilemeyeceği yönünde kararlar vermektedir. *"...Kanunun 31.maddesinde bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda, hakimin davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tesbiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde duruşma sırasında, tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüş şahadete ilişkin hükümlerine yollama yapılmamıştır... Yukarıda açıklandığı üzere İdari Yargılama Usulü Kanununda, yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanununun 31.maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunmadığına göre; yükümlüden canlı hayvan satın alan Erhan Özarslan'ın Vergi Mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır."* Dş. 3.D, 24.12.1986 gün ve E.1986/1201, K.1986/2706, www.danistay.gov.tr.

[493] Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 447'nci maddesi uyarınca, mevzuatta kaldırılan 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yapılan yollamalar, Hukuk Muhakemeleri Kanununun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılır.

[494] Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, (İdari Yargılama Usulü Kanunu), s. 845; Gözübüyük, s. 463; Seviğ, s. 3; Öztürk, ss. 86-89; Biyan, ss.165-166.

[495] Karakoç, Tanık Beyanı, ss. 482-483; Kızılot ve Kızılot, ss. 726- 727; Ergün, s. 82.

[496] Karakoç, Çözüm Yolları, s. 192.

yemin delilinin yasaklı olduğunu söyleyen de Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi hükmüdür ve yemin delili konusunda bu hükmü uygulayıp, tanık delili konusunda uygulamayan bu anlayışı anlamak güçtür. Bu nedenle olayla tabii ve açık ilgisi bulunan tanık beyanlarının kullanılmasını vergi yargılamasında kabul etmek gerekir. Kaldı ki tanık dinlenilmesine ilişkin tek açık düzenleme olan Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesi incelemeyi yapan vergi dairesi elemanlarının ve/veya mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisinin dinlenebileceğini öngörmektedir.

Tanık dinletme hakkı hukukî dinlenilme hakkının bir gereği olmasına karşın, tanık dinletme talebinin reddi her durumda hukukî dinlenilme hakkının ihlalini oluşturmaz. Sözleşme organlarının değerlendirmesine göre, 6'ncı maddenin ihlal edildiğini iddia eden bir kimse, sadece belirli bir tanığı davet edemediğini değil, gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi için söz konusu tanığın dinlenmesinin gerekli olduğunu ve dinlenmemesinin savunma haklarına zarar verdiğini de ispatlamak zorundadır. Eğer, gerçeğin ortaya çıkması ile çağrılması reddedilen tanık arasında bir bağın olduğu ortaya konulamaz ise ihlalden söz edilemez[497].

3. İsbat ve İsbat Yükü

a. Genel Olarak

Hukukta alanında isbat, maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında hâkimde kanaat uyandırmak için gerekli delillerin sunulması eylemi, başka bir deyişle davanın konusu ile ilgili olarak, hukuksal sonuç doğuran olayların gerçekleşmiş olduğu hakkında, hakimde kanaat uyandırmak için girişilen inandırma eylemidir[498]. İspatın konusu vakıalardır. Bu vakıalar genel olarak, iddia ve savunmaların dayanağını oluşturan olay veya olgulardır[499].

İsbatın konusunu oluşturan olay veya olgular, uyuşmazlığı çözümlemeye yarayacak nitelikte olmalıdır. Dava konusu işlem ile ilgili her olay isbatın konusunu

---

[497] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Perna- İtalya kararı, Başvuru No. 48898/99, 06.05.2003, (İnceoğlu, s. 224).

[498] Öncel ve diğerleri, s. 199; Tuncer, Vergi Hukuku, s. 156; Karakoç, Çözüm Yolları, s. 196; Mutluer, s. 316; Pekcanıtez ve diğerleri, s. 538; Kuru ve diğerleri, s. 367; Yıldırım Taylar, "Vergi Yargılaması Hukukunda İspat Yüküne İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi", **Muallâ ÖNCEL'e Armağan**, Cilt: 2, Ankara, 2009, (İspat), s. 1190.

[499] Pekcanıtez ve diğerleri, s. 549; Kuru ve diğerleri, s. 367; Biyan, s. 6.

oluşturmaz. Taraflardan birinin iddia ettiği olaya, hiçbir hukukî sonuç bağlanmamışsa bu olayın isbatlanmasına gerek yoktur.

Bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya çıkarılması ise vergi hukukunda isbatın tanımıdır. Çünkü vergi hâkimi bir uyuşmazlık hakkında hüküm tesis ederken önce maddi olayı saptar ve daha sonra buna uyan yasa hükmünü uygular[500]. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun isbata ilişkin hükmüne göre de vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır ve bu olayların gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille isbatlanabilir.

İspat konusunun Anayasal dayanağının Anayasa'nın 36'ncı maddesi olduğunu söylemek mümkündür. Buna göre, "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir". Bu düzenlemeyi, vergilendirme ile ilgili temel kuralların yer aldığı Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile birlikte değerlendirildiğimizde çıkan sonuç, vergilendirme ilkelerine aykırı yapılan düzenlemelerin, hak arama hürriyeti çerçevesinde vergi yükümlüleri/sorumluları tarafından dava konusu yapılabileceği ve bu davalarda yükümlülerin/sorumluların davasını kanıtlamada meşru isbat vasıtalarından yararlanabileceğidir.

İsbat ve isbat yükü kuralları şayet taraflardan herhangi birinin iddiasını kanıtlamasını imkânsız hale getiriyor veyahut kendisine karşı yapılan suçlamanın doğruluğunu karine olarak kabul ediyor ise o hukuk sisteminde hukukî dinlenilme hakkı ve dolayısıyla adil yargılanma hakkı tam olarak uygulanıyor diyemeyiz. Bu nedenle bu başlık altında vergi yargılaması hukukunda yer edinmiş isbat kurallarına ve bunların hukukî dinlenilme hakkına uygunluğuna değinilecektir.

b. Vergi Hukukunda İsbat ve İsbat Yükü

Vergi Usul Kanunu'nun isbata ilişkin 3'üncü maddesi hükmüyle kanun koyucu vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin dış görünüşleri ile değil içerik ve nitelikleri ile tanımlanıp buna göre hukukî sonuca bağlanacağını ifade etmektedir[501]. Burada bir olayın kimin tarafından isbat edilmesi gerektiği sorunu

[500] Öncel ve diğerleri, s. 201.
[501] Öncel ve diğerleri, s. 22; Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 212.

gündeme gelmektedir. Hukukta isbat yükü olarak ifade edilen bu yük[502], belli bir olayın gerçekleşmiş olup olmadığının anlaşılamaması, yani olayın isbatsız kalması yüzünden yargıcın aleyhte bir kararıyla karşılaşacak olan tarafa aittir[503].

Türk hukukunda isbatın odak noktasını düzenleyen hüküm, Türk Medeni Kanunu'nun 6'ncı maddesidir[504]. Buna göre "Kanunda aksi bulunmayan hallerde taraflardan her biri hakkını dayandırdığı olguların varlığını isbatlamakla yükümlüdür". İspat yükü kendisine düşen taraf, davanın lehine sonuçlanmasını istiyorsa iddiasını isbatlamalıdır, karşı taraftan aksini isbatlamasını isteyemez. İddia sahibi iddiasını isbatlarsa isbat yükü yön değiştirir ve karşı tarafa geçer. Bu husus adil yargılanma hakkının da bir gereğidir. Bir kimseye iddiasını ispat yükü tanımayıp, karşı tarafa öyle bir şey olmadığını ispat yükü yüklemek kişilere ek bir yük getirecek, savunma hakkı bakımından zor duruma düşürecektir.

Vergi yargılaması hukukunda da isbat yükü kimi zamanlarda vergi yükümlüsüne kimi zamanlarda ise vergi idaresine düşmektedir[505] ve bu kurallar

---

[502] İspat yükü bir yükümlülük değil yüktür. Taraflar bir hususu isbata zorlanamaz (Kuru ve diğerleri, s. 370).

[503] Pekcanıtez ve diğerleri, s. 560; Kuru ve diğerleri, s. 370; Cengiz Derdiman, **İdari Yargının Genel Esasları**, 2. Baskı, Aktüel Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 244; Kızılot ve Kızılot, s. 714.

[504] Mutluer, s. 316; Taylar, İspat, s. 1191.

[505] ***İspat Yükünün Yükümlüde Olduğu Haller;***

- Mücbir sebebin varlığını isbat yükü yükümlüye aittir.
- Bir vergi muafiyeti ya da istisnadan yararlanması gerektiğini iddia eden yükümlü, yararlandırıcı işlemler bakımından durumunu isbatlamak durumundadır.
- Kanunî karinelerde isbat yükü yükümlüdedir. Peçeleme halleri kanunlarda özel olarak düzenlenmiş ise, aksi isbatlanabilir, yani bir adi kanunî karine söz konusu olduğundan, isbat yükü yer değiştirmekte ve yükümlüye geçmektedir
- Takdir komisyonunca yapılan saptama üzerine, tarh edilen vergiye karşı dava açıldığı takdirde, komisyon saptamasının yanlışlığını isbat yükü yükümlüdedir

-Vergi mevzuatında, adi karine niteliğinde olan kanunî ölçü uygulaması söz konusu olduğunda neden bu ölçünün altında kaldığını yükümlü isbat etmelidir. Gerçekten vergilendirmeyi etkileyen olayların mutad dışı gelişmiş olduğu ve dolayısıyla vergi yükünün daha az olarak gerçekleşmiş bulunduğu genellikle yükümlü tarafından ileri sürülür.Böyle bir durumda isbat yükü vergi yükümlüsüne düşmektedir. Örneğin; emsal kira bedelinin altında kira geliri elde ettiğini iddia eden yükümlü bunu isbatla mükelleftir.

-Vergi beyannamesinde yazılı bilgilerin doğruluğunu isbat yükü, beyanda bulunan vergi yükümlüsüne aittir.

İspat Yükünün İdarede Olduğu Haller

- Vergi koyan, vergi artıran her işlemde; isbatlama yükü vergi idaresindedir. Kanuna karşı hile durumunda da isbatlama yükü vergi idaresindedir.
- Peçeleme hallerinde olayın gerçek niteliğinin isbatı ile vergi dairesi yükümlüdür.
- İşini terk ettiğini süresi içinde vergi dairesine bildiren mükellefin, faaliyetine son vermediğinin iddia edilmesi halinde, iddia sahibi olan vergi dairesinin bunu isbatlaması gerekir.

Kanunlarda ayrı ayrı ve özel olarak belirlenmiş olan, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş bulunduğu hususunun isbat yükü vergi dairesinin üzerindedir.

-Vergi Usul Kanununun 29 ve 30.maddelerinde düzenlenmiş bulunan ikmalen ve resen tarhiyat nedenlerinin var olduğunu isbat yükü idarededir.

bazen "iddia eden iddiasını ispatla mükelleftir" genel ispat yükü kuralına aykırılık teşkil etmektedir.

İspat yükünün idareye ait olduğu kabul edilen durumlar yükümlü/ sorumlunun hukukî güvenlik[506] ve hukukî dinlenilme haklarını koruyan düzenlemelerdir. Çünkü bu hallerde yükümlü veya sorumlunun hukuka aykırı bir fiil işlediğini iddia eden bir idare vardır ve yükümlüye karşı "bunun böyle olduğunu kanıtla aksi takdirde hukuka aykırı hareket etmiş sayılacaksın" tarzında bir yaklaşımda bulunulmamıştır. Bu hallere örnek olarak kanuna karşı hile, peçeleme, ikmalen ve resen tarhiyat nedenlerinin varlığını, ilk görünüş karinesinden yararlanan defter ve belgelerdeki bilgilerin doğru olmadığını iddia eden vergi dairesine ispat yükü verilmesi sayılabilir[507].

IV. GEREKÇELİ KARAR

Yargılama sonunda kararların gerekçeli olarak verilmesi gerekliliği silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinde olduğu gibi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6'ncı maddesinde açıkça öngörülmeyen fakat Mahkeme'nin yerleşmiş içtihatlarıyla varlığı tanınan haklardan bir tanesidir[508]. Ayrıca Türk hukuku bakımından Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde açıkça öngörülmese de Anayasayla koruma altına alınan bir haktır. Buna göre "Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır" (Any. m. 141/3). Görüldüğü üzere "bütün mahkemelerin kararları" demekle özel görevli mahkemelerde dahil olmak üzere ilk derece mahkemeleri ile yüksek mahkemeler arasında bir ayrıma gidilmemiş, "bütün kararlar" denilmekle de ara kararlarında gerekçeli olarak verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Gerekçe; tarafların o dava yönünden, hukuk düzenince hangi nedenle haklı veya haksız görüldüklerini anlayıp değerlendirebilmeleri ve üst derece

---

-Defter ve belgelerini kanunda belirtilen usullerle uygun tutan mükellefler, yukarıdaki bölümlerde açıkladığımız ilk görünüş karinesinden yararlanacağından, defter ve belgelerdeki bilgilerin doğru olmadığını, aksini iddia eden vergi idaresi isbat edecektir.

[506] Vergi hukukunda hukukî güvenlik ilkesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Yıldırım Taylar, "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 307, Mart 2007, (Hukuki Güvenlik), ss. 196 vd.

[507] Öncel ve diğerleri, s. 203.

[508] İnceoğlu, s. 322.

mahkemesinin hukuka uygunluk denetimini yapabilmesi için hükmün hangi nedenle o içerik ve kapsamda verildiğini ayrıntılarıyla gösteren, ifadeleri özenle seçilmiş ve kuşkuya yer vermeyecek açıklıkta olmalıdır[509]. Nitekim hukuka uygun olmayan bir gerekçe, tarafların üst mahkemeye başvurma haklarını da işlevsel olarak kullanılması imkânsız bir hale getirir[510].

Kararların gerekçeli olmasının yargılamasının yargılamanın uzamasına sebebiyet vermesi, pek az oy farkıyla karar verilmesi gibi hallerde kararın saygınlığını yitirmesi gibi olumsuz sonuçları[511] bulunmakla birlikte, kararların gerekçeli olmasının yukarıda belirtilen faydaları yargılamanın temel ilkeleri açısından daha önemlidir.

Kararların gerekçeli olarak verilmesi gerekliliği ceza yargılamasında olduğu kadar medeni hak ve yükümlülüklere ilişkin davalar için de tanınmış bir haktır. Ayrıca hangi alanda yargılama yapılırsa yapılsın tarafların taleplerini değerlendirmeyen, kısa ve tatmin edici olmaktan uzak gerekçelerin gerekçe olarak kabulü mümkün değildir[512]. Gerekçe hükmün sebeplerinin açıklanması ve belirtilmesidir. Bu sayede hükmün doğruluğu denetlenebilir yoksa gerekçenin hüküm fıkrası yerine geçmesi söz konusu değildir[513].

Vergi yargılaması hukukunda, kararların gerekçeli olması ilkesini değerlendirirken öncelikle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24'üncü maddesi ile 54'üncü maddelerine bakmak gerekir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24'üncü maddesinin birinci fıkrasının e bendinde gerekçenin kararda belirtilmesi gerektiği; 54'üncü maddesinde ise kararın

---

509 YHGK.; 15.07.2009 gün ve E. 2009/19-285 K. 2009/359, www.kazanci.com, (18.05.2013).

510 Hadjianastassiou- Yunanistan kararında başvurucunun mahkûmiyeti ile gerekçeli kararın kendisine tebliği arasında bir buçuk aylık bir süre geçmiş, başvurucu temyiz süresini kaçırmamak adına onbeş gün içerisinde henüz kendisi aleyhine verilen kararın gerekçelerini öğrenemeden temyiz yoluna başvurmuştur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine göre başvurucunun sadece duruşmalar sırasında duydukları ile kanun yoluna başvurması adil yargılanma hakkını inkâr etmiştir. (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hadjianastassiou- Yunanistan kararı, Başvuru No. 12945/87, 16.12.1992, İnceoğlu, dn. 408). Ancak mahkeme her koşulda gerekçeli kararın kanun yoluna başvurduktan sonra ulaşmasını adil yargılama hakkına aykırı görmemekte somut olayın niteliğine göre bir yorum yapmaktadır. Örneğin Pierre/Andre Melin- Fransa kararında başvurucunun eski bir avukat olması ve mahkeme kaleminden kararı yazılır yazılmaz almasının mümkün olduğu gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

511 Yusuf Karakoç, "Yargı Kararlarının Dili ve Gerekçesi", **Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar – III" Sempozyumu**, 7-9 Eylül 2006 İstanbul, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi, Sayı: 16, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 2007, (Dil ve Gerekçe), s. 281.

512 İnceoğlu, s. 323.

513 Karakoç, Dil ve Gerekçe, s. 278.

esasına etkisi olan iddia ve itirazlara kararda yer verilmemiş olmasının, kararda birbirine aykırı hükümler bulunmasının, kararın usul ve kanuna aykırı bulunmasının kararın düzeltilme sebebi olduğu hükme bağlanmıştır ki bu hususlar ancak gerekçeli bir kararla tespit edilebilir.

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da esas hükmün yayında ara kararların da gerekçeli olması gerekir. Örneğin davanın açılması ile yürütmenin kendiliğinden durmadığı dava türlerinde şayet yürütmeyi durdurma kararı veriliyorsa bunun gerekçeli verilmesi gerekmektedir[514]. Birden fazla hakim tarafından yapılan yargılamalarda da karara katılamayan hakimlerin kararlarının da gerekçeli olması gerekmektedir. Uygulamada sıkça rastlanıldığı üzere "Çoğunluk kararına katılmıyorum" şeklinde cümleler karardan sonraki denetimin sağlanması açısından yetersizdir.

Kararların gerekçelerin hukukun genel ilkelerine, Anayasaya, kanunlara, vicdani kanaate göre verilmesi gerekmektedir. İlkelere değil hazinenin ihtiyaçlarına dayanan gerekçeler vergi hukuku alanının hukuklaşmasını engeller[515].

V. AVUKATLA TEMSİL HAKKI

A. Genel Açıklama

Bir avukattan yararlanma hakkı, avukat seçme hakkını ve adaletin sağlanması için gerekli olduğu durumlarda ücretsiz bir avukat atanmasını isteme hakkını ifade eden bir kavramdır[516].

Bu hakkın önemi daha çok ceza davalarına ilişkin konularda kendini gösterir ancak ceza muhakemesi hukukunda yer alan zorunlu müdafii kavramını avukatla temsil zorunluluğu ile karıştırmamak gerekir[517]. Adil yargılanma hakkının ceza davalarına ilişkin 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasının c bendinde "Kendisini bizzat savunma veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanma; eğer avukat tutmak

---

[514] Karakoç, Dil ve Gerekçe, s. 280.

[515] Yusuf Karakoç, "Vergi (Hukuku) Alanının Düzenleme, Uygulama ve Yargılama Sorunları", **23. Türkiye Maliye Sempozyumu** "Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi", 7-11 Mayıs 2008 Belek-ANTALYA, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Ankara, 2009, (Yargılama Sorunları), s. 312.

[516] Kalabalık, İnsan Hakları, s. 520.

[517] Kavramlar arası fark hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Akkan, Avukatla Temsil, ss. 35 vd.

için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilme" hakkı sanığın sahip olduğu asgari haklar içerisinde belirtilmiştir[518].

Hak sadece ilk derece mahkemeleri için değil temyiz mahkemeleri için de geçerlidir[519]. Temyiz incelemesi dosya üzerisinden yürütülse, duruşma yapılmasa dahi taraflar uzman bir avukatın yazdığı dilekçelere ihtiyaç duyabilmektedirler.

Müdafiden yararlanma hakkı sınırsız olmadığı gibi müdafiden devlet yardımıyla ücretsiz yararlanma hakkı da sınırsız değildir. Can- Avusturya kararında[520], Avrupa İnsan Hakları Komisyonu hakkın sınırlandırılabileceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmamasına rağmen, sözleşmenin bu hakkın kullanılmasının işlevsel hale getirilmesini devletlere bıraktığını ve devletlerin kullanılmasındaki etkinliği önlememek üzere sınırlamalara gidebileceğini ifade etmiştir[521]. Croissant- Almanya kararında ise, müdafiden yararlanma konusundaki yardımın, sanığın mali imkândan yoksun olması ve adaletin selameti için gerekli olması durumunda verilmesi gerektiğinin altını çizmiştir[522].

B. Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatla Temsil

Şüphesiz ki birçok teknik husus hakkında bilgi gerektiren vergi davalarında da taraflar, en az diğer yargılama alanlarında olduğu kadar bir avukatın varlığı ihtiyacı hissedecektir[523]. Ancak vergi yargılaması hukukunda yazılılık ilkesinin hakim olması ve duruşma yapılması durumlarının çok nadir olmasından ötürü uygulamada yükümlü/sorumlular vergi davaları için avukat tutmak yerine mali müşavirler,

---

[518] Ceza yargılamasında özellikle tutuklu hükümlüler için bu hak özel bir önem arz etmektedir. Çünkü bu hak sanığın müdafii ile üçüncü kişilerden uzak görüşme hakkını da içerdiğinden kişinin kendini suçlamama hakkıyla da ilgili görülmektedir (İnceoğlu, s. 330). Sanık ile avukatı arasında gizli iletişim kurma hakkı vardır. Bu sebeple kamu makamları gözetim altında tuttukları kişiler gerek yüzyüze gerekse telefon gibi iletişim araçlarıyla olsun avukatıyla görüştürmek zorundadır. (Kalabalık, İnsan Hakları, s. 520).

[519] İnceoğlu, s. 331.

[520] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Can- Avusturya kararı, Başvuru No. 9300/81, 30.09.1985, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57457, (23.07.2013).

[521] Bu sınırlamalara örnek olarak avukatlara tanınan görüşme süreleri verilebilir. Nitekim Öcalan- Türkiye davasında mahkeme davanın karmaşık niteliğini göz önünde tutarak avukatlara tanınan haftada iki saatlik süreyi müdafiden yararlanma hakkına aykırı bulmuştur.

[522] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Croissant- Almanya kararı, Başvuru No. 13611/88, 25.09.1992, (İnceoğlu, s. 331).

[523] Türk vergi yargılaması hukukunda davaların avukatla takip edilmesi mecburiyeti yoktur. Ancak bu konuda hizmet sunma avukatların tekelindedir fakat avukatların bilgisizliği ve ilgisizliği yüzünden bu tekel işlevsiz kalmaktadır (Karakoç, Hukuklaşmayan, s. 141).

muhasebeciler gibi meslek mensuplarına dilekçe yazdırıp altına kendi imzalarını atma yolunu tercih etmekte, vergi davalarında avukat ancak dava bedellerinin çok yüksek olduğu durumlarda kullanılmaktadır. Vergi mükelleflerini bu uygulamaya iten bir hususun da avukatların vergi hukuku konusunda bilgisizliği ve alana karşı ilgisiz yaklaşımlarıdır[524].

Avukatla temsil hakkı sadece ceza davalarına yönelik bir hak olmamakla birlikte[525] ücretsiz müdafiden yararlanma hakkının ceza davalarına mahsus bir hak olduğu kabul edilmektedir. Burada aklımıza iç hukukta ceza mahkemelerinde görülmemekle birlikte suç isnadının özerk yorumu sonucu suç olarak nitelendirilen vergi kabahatlerine ilişkin yargılamalarda vergi sorumlusu/ yükümlüsünün ücretsiz müdafii hakkından yararlanıp yararlanamayacağı sorusu gelecektir. Vergi borcunu zamanında ödemeyen yükümlüye karşı açılan davada yerel mahkeme davayı medeni uyuşmazlık niteliğinde görerek ücretsiz müdafiden yararlanma hakkı tanımamıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ise müeyyidenin hapis cezası gibi ağır bir müeyyide olması, uygulanacak hukukun karmaşık olması sebebiyle vergi yükümlüsüne ücretsiz müdafii hakkı verilmeyerek sözleşmenin 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının ve 3'üncü fıkrasının c bendinin ihlal edildiği kanaatine varmıştır[526].

VI. VERGİ CEZA DAVALARINA ÖZGÜ GÜVENCELER

A. Genel Açıklama

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 2'nci ve 3'üncü fıkraları sanığa tanınan haklara ilişkindir. Buna göre;

> *2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar suçsuz sayılır.*
> *3. Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:*
> *a) Kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;*
> *b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak;*

---

[524] İyi bir yargılama için avukatların uzmanlaşması da gereklidir. Uzman avukat, hukukun her dalı hakkında bilgi sahibi ve fakat bir alan da daha bilgili olan avukattır (Akkan, Avukatla Temsil, s. 51). Vergi hukuku da konunun uzmanı avukatlara ihtiyaç duyulan bir alandır.

[525] İnceoğlu, s. 332.

[526] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Benham- Birleşmiş Krallık kararı, Başvuru No. 19280/92, 10.06.1996, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57990, (02.04.2013).

c) Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir savunmacının yardımından yararlanmak ve eğer savunmacı tutmak için mali olanaklardan yoksun bulunuyor ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece görevlendirilecek bir avukatın para ödemeksizin yardımından yararlanabilmek;
d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağırılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek;
e) Duruşmada kullanılan dili anlama dışı veya konuşma dışı takdirde bir tercümanın yardımından para ödemeksizin yararlanmak.

Buna göre sanığın masumiyet karinesinden yararlanma, suç konusundan haberdar edilme ve savunmasını yapmak için gerekli zaman ve imkâna sahip olma, iddia makamıyla eşit koşullarda çağırılma ve dinlenme ile ücretsiz tercümandan yararlanma hakkı bulunmaktadır. Bu haklar sözleşmenin metninde asgari haklar olarak düzenlenmiştir ve bunları artırmak mümkündür[527]. Örneğin susma ve kendisini suçlamama hakkı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadıyla sanık haklarına dâhil edilmiştir[528]. Ayrıca şunu belirtmek gerekir ki; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre 6'ncı maddenin 3'üncü fıkrasında özel olarak belirtilmiş güvenceler adil yargılanma hakkının gerçekleşmesine hizmet eden ilkelerdir ve bu fıkralar mevcut olmasaydı dahi adil yargılanma hakkının ilkeleri gereği uygulanmaları söz konusu olacaktı[529]. Nitekim sanık haklarını düzenleyen fıkralar tek başına değil birinci fıkra ile birlikte değerlendirilmelidir[530].

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi tarafından sanığa tanınan haklar daha geniş olmakla birlikte konumuz olan vergi yargılaması hukukuna has özellikler arz etmeleri açısından bu başlık altında masumiyet karinesinden faydalanma, suç konusundan haberdar edilme ve savunmasını yapmak için gerekli zaman ve imkâna sahip olma ve susma ve kendisini suçlamama ile tercümandan yararlanma haklarına değinilecektir. Ayrıca belirtmek gerekir ki bu haklar, her ne kadar ceza davalarında

[527] Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 267, 299; Yaltı Soydan, Uygulanabilirlik, s. 88; Üzeltürk, Point No Point, s. 145.
[528] Erem, s. 299, Ladewig, s. 261; Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 139; Yaltı, Adil Yargılanma III, s. 272.
[529] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Collozza- İtalya kararı, 12.02.1985, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Airey- İrlanda kararı, 09.10.1975, (Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 266).
[530] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 268.

uygulanmak üzere sanıklar için öngörülmüşse de, uygun düştüğü ölçüde medeni yargılama hukukunda da yer bulacaktır[531].

B. Masumiyet Karinesi [532]

1. Genel Olarak

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrasına göre "*Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır."*. Buna göre herkes adil yargılanma hakkının asgari gereklerini içeren bir yargılama sonucunda hukuka uygun bir şekilde suçu işlediği sabit olmadıkça suçsuz sayılma ve buna göre muamele görme hakkına sahiptir[533]. Suçluluğu, kesinleşmiş mahkeme kararı ile sabit oluncaya kadar sanığın hazırlık tahkikatı aşaması dâhil masum kabul edilmesi ve sanığa ona göre muamele yapılması vazgeçilemez bir ceza yargılaması hukuku prensibidir[534]. Bu ilke suçla itham edilen kişiye ilişkin olduğundan hukuk yargılamasında uygulama alanı bulmayacaktır.

Masumiyet karinesi ile amaçlanan sanığa karşı, muhtemel bir suçlu gibi davranılmasını ve buna bağlı yaptırımlara ve işlemlere tabi tutulmasını önlemektir. Kovuşturma ve yargılama makamlarının önyargı ile hareket etmeleri veya suçluluk karinelerine dayanmaları, "masumiyet karinesi"nin ihlaline yol açmaktadır[535].

İsbat hakkı başlığı altında değindiğimiz isbat kuralları da masumiyet karinesiyle ilişki içindedir. Burada devlet sanığın suçsuz olduğunu varsaymakta, kişinin isnad edilen suçu işleyip işlemediğinin ispatı iddia makamı olarak savcılığa ait olmaktadır. Bu durumda sanık kural olarak masum olduğunu kanıtlamakla yükümlü değildir. Sanık şüpheden yararlanacak ve iddianın kanıtlanamaması durumunda da davanın beraatla sonuçlanması gerekecektir[536].

Masumiyet karinesi yargılamanın her aşamasında kendisini gösteren bir haktır. Sadece duruşma sırasına ve delillerin değerlendirilmesi aşamasına değil

---

[531] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 268.
[532] Terim doktrinde suçsuzluk karinesi olarak da geçmektedir (Metin Fevzioğlu, "Suçsuzluk Karinesi, Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 48, Yıl: 1999, s. 136).
[533] Kalabalık, İnsan Hakları, s. 512.
[534] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 295
[535] Demirbaş Aksüt, Vergi Ceza, s. 973.
[536] Ancak bu durum, belirli hukuksal ya da fiili koşullarda sanığın suçluluğu yönünde bir karine öngören kanunların, sanığa savunma hakkını kullanabilmesi için yeterli fırsat verildiği sürece, masumiyet karinesine aykırı olduğu anlamına gelmez.

yargılamanın her aşamasına sirayet etmesi gereken bir haktır. Ayrıca suçsuzluk karinesi sadece hâkim önünde değil bütün makamlar önünde geçerli bir ilkedir[537]. Ancak bir kimsenin ceza davasından beraat etmiş olması, hukuk mahkemelerinde o kişinin eyleminden dolayı tazminat ödeme gibi yaptırımlara tabi tutulmayacağı anlamına gelmez.

2. Vergi Yargılaması Hukukunda Masumiyet Karinesi

Sadece vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, yükümlünün özel işlerini yapma gibi vergi suçlarına ilişkin ceza yargılamasında değil, vergi mahkemesince yapılan vergi kabahatlerine ilişkin vergi ziyaı ve usulsüzlük cezasına yönelik yargılamalarda da adil yargılanma hakkının uygulanması gerekir. Adil yargılanma hakkının gereklerinden olan, aksi ispat olununcaya kadar masum sayılma hakkı da, bu doğrultuda idari yaptırım niteliğindeki vergi ziyaı ve usulsüzlük cezalarının kesilmesini gerektiren fiillere yönelik yargılamalarda geçerli kabul edilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan isbat yükünü vergi idaresine yükleyen kimi hükümlerin, masumiyet karinesine hizmet ettiği görülmektedir. Buna örnek olarak, kanuna karşı hile, peçeleme, ikmalen ve resen tarhiyat nedenlerinin varlığını ve ilk görünüş karinesinden yararlanan defter ve belgelerdeki bilgilerin doğru olmadığını iddia eden vergi dairesine ispat yükü verilmesi sayılabilir[538]. Masumiyet karinesi uyarınca, vergi ceza hukukunda sorumluluk kusura dayanır ve kural olarak kusura dayalı ispat yükü idareye düşer, kusur bakımından oluşturulan kanunî karinelerin de hem cezalarla orantılı bir biçimde makul sınırlar içinde olmasını hem de bunların aksini ispat olanağının verilmesi gerekir[539].

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre masumiyet karinesine sadece yargılama makamları değil, devletin bütün resmi makamları sahip çıkmalıdır[540]. Bu

---

[537] Feyzioğlu, s. 127.

[538] Öncel ve diğerleri, s. 203.

[539] Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 136'ncı Avrupa İnsan Hakları Mahkeme'si A.P., M.P., ve T.P. davasında, İsviçre Ceza Kanunda, suçlunun ölümü halinde para cezalarının düştüğünün belirtilmesinin Sözleşme'de belirtilen masumiyet karinesiyle de uyumlu olduğu belirtmiştir. Ölen kişinin suçunun miras kalması, hukukun üstünlüğünün hakim olduğu bir toplumda ceza adaletinin standartlarıyla bağdaşmayacağını da eklemiştir (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, A.P., M.P., ve T.P İsviçre kararı, 29.08.1997, (Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 136).

[540] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Allenet de Ribenot kararı, 10.02.1995, (Feyzioğlu, s. 149).

yorumdan hareketle vergi dairesinin de yükümlünün suçlu olduğu tesbit edilinceye kadar suçsuz sayılma hakkına sahip çıkması gerekir.

Uygulamada masumiyet karinesini ihlal eden tutumlara, vergi dairelerinin uzlaşma talebinde bulunan fakat uzlaşma sağlanamadığından yargı yoluna başvuran yükümlünün suçlu olduğuna kanıt olarak uzlaşma talep etmesi göstermesini örnek verebiliriz. Tarafların zor ve yorucu olan dava yoluna gitmektense uzlaşmayı seçmeleri pek tabiidir ve buradan onların suçlu olduğunu varsaymak masumiyet karinesine aykırı düşecektir[541]. Vergi mahkemesi hâkiminin bu gibi iddialara değer vermemesi, araştırmalarına ön yargısız olarak başlaması gerekir.

Vergi affı kanunlarında yer alan "dava yoluna gitmeme veya açılmış olan davalardan vazgeçme" şartlarının da masumiyet karinesine aykırılık teşkil ettiği önünde görüşler bulunsa da[542] vergi aflarının getiriliş amaçları ve yükümlünün bu aftan faydalanmak yönünde bir zorunluluğu olmadığı göz önüne alınacak olursa bu görüşe katılmak mümkün gözükmemektedir.

Vergi yargılaması hukukunda masumiyet karinesinin geçerliliğini destekleyen bir kural da dava yoluna başvurmakla birlikte kural olarak yürütmenin durmasıdır. İdarenin işlemlerinin hukuka uygunluk karinesinden yararlanması kuralının aksini oluşturan bu hüküm vergi yükümlüsünün masumiyetinin varsayıldığı şeklinde yorumlanabilir.

Doktrinde suç ve cezada şahsilik ilkesi de masumiyet karinesinin içinde değerlendirilmektedir[543]. Bu kabulden yola çıkarak, kimseyi işlemediği bir vergi suçu veya kabahatinin sonucuna katlanmaya yükümlü tutmamak gerekmektedir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ölüm başlıklı 372'nci maddesi uyarınca; *"Ölüm halinde vergi cezası düşe*r". Bu vergi cezasının bir vergi kabahati veya 359'uncu maddede yazılı fiillere ilişkin kesilmesinin herhangi bir önemi yoktur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de A.P., M.P., ve T.P – İsviçre kararında ödenmemiş vergilerin

---

[541] Baykara, s. 8.

[542] Bu görüşe göre yükümlü kendisi için avantajlı olan vergi affından ekonomik sebeplerle faydalanmayı isteyebilir fakat aynı zamanda davasına devam edip suçsuzluğunu da isbat etme hakkına sahiptir. Yükümlünün aftan yararlanmasını dava açmama şartına bağlı kılmak masumiyet karinesine aykırılık teşkil eder.

[543] Bkz. Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 135.

terekeden tahsil edilmesinde bir sakınca olmadığını yalnız ölen kişinin vergi cezalarının mirasçılara intikalinin hukuk devletiyle bağdaşmayacağını bildirmiştir[544].

C. Suç Konusundan Haberdar Edilme ve Savunma İçin Gerekli Koşullara Sahip Olma Hakkı

Suç konusundan haberdar edilme ve savunma için gerekli koşullara sahip olma hakkı olarak kısalttığımız bu hak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 3'üncü fıkrasında yer alan; kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilme, savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olma, kendi kendini savunma veya kendi seçeceği bir savunmacının yardımından yararlanma[545] haklarının toplamından oluşan haklar bütünüdür.

Suçlamaların niteliği ve dayanağı hakkında sanığa bilgi verilmesi, sanığın savunmasını hazırlaması için olmazsa olmaz bir koşuldur[546]. Sanığa yapılacak olan bu bildirimde aleyhte olan deliller hakkında da bilgi verilmesi gerekmektedir[547]. Tabi ki bu bilgi ve belgelerin anlam ifade etmesi için, sanığın anladığı dilde verilmesi gerekmektedir.

Sanığa soruşturma dosyasını inceleme hakkı verilmesi savunmasını hazırlama imkanı açısından büyük önem arz eder, dosyanın kapsam ve karmaşası sanığa tanınan savunma hazırlama süresinde göz önünde bulundurulmalıdır. Sanığa tanınan dosya inceleme ve karşı görüş bildirme haklarına silahların eşitliği ve hukukî dinlenilme hakkı başlıkları altında değinildiğinden tekrara yer vermemek adına bu başlık altında değinilmeyecektir.

Sanığın kendisini bizzat veya seçeceği bir müdafii yardımıyla savunması hakkı ise savunma hakkının temel gereklerindendir. Kanunlara ve ilkelere hakim bir müdafii hem maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında hem de sanık haklarının korunmasında büyük hizmette bulunacaktır. Sanığın ekonomik yeterliliğe sahip

---

[544] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi A.P., M.P., ve T.P - İsviçre Kararı, 29.08.1997. Karar hakkında ayrıntılı açıklama için bkz. (Yaltı, Yükümlünün Hakları, ss. 135-136).

[545] Aynı zamanda eğer savunmacı tutmak için mali olanaklardan yoksun bulunuyor ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece görevlendirilecek bir avukatın para ödemeksizin yardımından yararlanabilme hakkını da içine alır.

[546] Tezcan ve diğerleri, El Kitabı, s. 255.

[547] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 292; Tezcan ve diğerleri, El Kitabı, s. 256.

olmaması halinde müdafiinin devlet tarafından atanması sosyal devlet ilkesinin gereklerindendir.

Hukukumuzda zorunlu müdafii atanması ceza muhakemesi hukukunda avukatlık ücretini ödeme olanağına sahip bulunmama şartına bağlı tutulmuştur[548]. Ayrıca Müdafii bulunmayan şüpheli veya sanık; çocuk, kendisini savunamayacak derecede malul veya sağır ve dilsiz ise veyahut alt sınırı beş yıldan fazla hapis cezasını gerektiren suçlardan dolayı yapılan soruşturma ve kovuşturmada sanığın veya şüphelinin istemi aranmaz.

Konunun vergi yargılaması bakımından yapılan incelemesinde; vergi kabahati veya suçuna ilişkin olarak bir re'sen veya ikmalen yapılan tarhiyat neticesinde kesilen cezalar yükümlüye tebliğ edilir ve bu sayede yükümlü kendisine isnad edilen fiiller hakkında bilgi sahibi olur. Ancak yargılama sırasında mahkemenin elde edilen deliller neticesinde kesilen cezanın niteliğini farklılaştırması mümkündür[549]. Vergi/ ceza ihbarnamelerin açık yazılmaması, yükümlünün anlayamayacağı türde kısaltmaların kullanılması, ihbarname ile birlikte tebliğ edilen takdir komisyonu kararlarının gerekçeden yoksun olması yükümlünün suç isnadını öğrenme hakkını ihlal eder.

Zorunlu müdafilik kurumu hukukumuzda vergi davalarında uygulanmamakla birlikte, suç isnadı kavramının özerk yorumu nedeniyle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından bu durum adil yargılanma hakkını ihlal eden nitelikte görülmektedir[550]. Örneğin vergi borcunun ödenmesini sağlamak amacıyla hapis cezası verilmesini amaçlayan yargılamaya ilişkin Bendham kararında mahkeme müeyyidenin ağırlığı ve uygulanacak hukukun karmaşıklığını dikkate alarak ücretsiz müdafii atanması gerektiğine hükmetmiştir[551] .

---

[548] Tezcan ve diğerleri, El Kitabı, s. 261.

[549] Aynı durum ceza yargılaması için de söz konusudur. Nitekim şüpheli veya sanığa isnad edilen fiilin hangi suçu oluşturduğu konusunda bilgi verilmesi sonraki aşamalarda başka bir suçtan dolayı hüküm kurulmasına engel teşkil etmez (Tezcan ve diğerleri, El Kitabı, s. 255).

[550] Yaltı, Yükümlü Hakları, s. 134.

[551] İnceoğlu, s. 332.

Ç. Susma ve Kendini Suçlamama Hakkı

1. Genel Olarak

Kendisine yüklenen suçu öğrenen şüpheli veya sanık susma hakkını kullanıp kullanmamaya veya lehine olan delillerin toplanmasını talep edip etmemeye karar vermekte serbesttir[552]. Susma ve kendini suçlamama hakkı, adil yargılanma hakkının savunma hakkına ilişkin olan[553], sözleşmede Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ıncı maddesinde açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte, adil yargılamanın temel ilkelerinden ortaya çıkan ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nce genel olarak kabul edilen bir haktır[554].

Susma hakkı, kişinin yetkili makamlara kendini suçlayıcı ifade veya belge vermeme ayrıca sessiz kalmanın kişi aleyhinde delil olamayacağını ifade eden iki yönlü bir haktır[555]. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi sanığın susmasından kendisi aleyhine sonuçlar çıkarılmasının adil yargılanma hakkını ihlal edip etmediğini, davanın tüm somut koşulları ışığında belirlemektedir[556]. Bu doğrultuda sanığın susmasından olumsuz sonuç çıkarma yasağı her koşulda kabul edilecek mutlak bir yasak değildir[557]. Ancak susma hakkını kullanan sanığın mahkûmiyetine

---

[552] Aysun Altunkaş, "Adil Yargılanma Hakkı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları ve Uluslararası Ceza Mahkemesi Roma Statüsü Işığında", **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1, Yıl: 2007, s. 170.

[553] Çağrı Kan Aydın, "Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 91, Yıl: 2010, s. 159.

[554] Erem, s. 299, Ladewig, s. 261; Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 139. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda susma ve kendini suçlamama hakkını şu şekilde ortaya koymuştur: "Sözleşmenin 6'ncı maddesinde açıkça belirtilmemekle birlikte, susma ve kendini suçlamama hakkı 6'ncı maddedeki adil yargılanma hakkının temelini oluşturan uluslararası standartlarda genel kabul görmüş haklardandır. Bu hakların amaçlarından biri yetkililerin uygun olmayan zorlamalarına karşın sanığın korunmasına ve böylece adli hataların önlenmesine 6'ncı maddenin amaçlarının gerçekleşmesine katkıda bulunmaktır. Kendini suçlamama hakkı bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını sanığın arzusunun tersine baskı ve işkence yöntemleri ile elde edilen delillere başvurmadan isbat etmesi temeline dayanır. Bu anlamda bu hak sözleşmenin 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan masumiyet karinesiyle yakından ilgilidir". (Yaltı, Adil Yargılanma III, s. 272).

[555] Erem, ss. 296-298; Cristoph **Grabenwarter** Çev. Osman Can, "Yargılama Güvenceleri-Adil Yargılama Hakkı (İHAS m. 6)", **Prof. Dr. Nurullah Kunter'e Armağan**, Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2004, s. 241; **Yaltı**, Vergi Yükümlüsünün Hakları, ss. 139, Altunkaş, s. 78.

[556] Kan Aydın, s. 158.

[557] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi; Murray / Birleşik Krallık Davasında tutuklanarak IRA'ya üye olmakla suçlanan Murray'ın davada susmasından negatif sonuç çıkarmanın mümkün olduğunu Kuzey İrlanda Delil Yasası'na da atıf yaparak belirtmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu konuda susma hakkı ve kendini itham etmeden korumanın adil yargılanma hakkının düzenlendiği 6'ncı maddenin özü olduğunu ve bir mahkûmiyeti yalnızca sanığın susmasına dayandırmanın adil

hükmedilmesi durumunda, mahkemenin gerekçelerinin detaylı olması, sanığın bu konuda yeterince aydınlatılmış olması ve kararın bir üst mahkeme tarafından tekrar incelenmesi gibi güvencelerin bulunması gerekecektir[558].

Kişinin kendini suçlar mahiyette ifade, bilgi, belge vermemesi halinde uygulanan her türlü yaptırımın (idari para cezası veya hapis cezasının), kişinin kendini suçlamaya zorlanması anlamına geldiği kabul edilmektedir[559]. Buna göre idari kurum ya da kişilere, yasal zorlama altında verilen ifade veya belgelerin, daha sonra kişi aleyhine ceza davasında kullanılması da susma ve kendini suçlamama hakkının ihlalidir[560].

Susma ve kendini suçlamama hakkı 1982 Anayasası ile de korunan bir haktır. 38'nci maddenin 5'inci fıkrasına göre; "*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*". Görüldüğü üzere Anayasa sadece kişinin kendisi aleyhine değil aynı zamanda kanunda belirlenen yakınları aleyhine beyanda bulunmaya zorlanamayacağını ifade etmiştir. Bu yakınların kim olduğu ise Ceza Muhakemesi Kanunu'nda tanıklığa ilişkin olarak düzenlenmiştir[561].

İç hukukumuzun aksine susma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından sadece dar anlamda ceza yargılamasında değil idari ceza davalarında da kabul edilmektedir. Bu doğrultuda vergi yargılaması hukukunda defter kayıt ve

---

yargılanma hakkı ile bağdaşmayacağını ancak diğer taraftan sanığın bir açıklamasından sonra susmasının deliller içine katılmamasını istemesi yönünde de ayrıcalık talep edilemeyeceğini ve susma hakkının mutlak olmadığını ifade etmektedir. Aynı şekilde bu ilke Averill Birleşik Krallık Davası'nda şu şekilde uygulanmıştır: Maskeli iki kişinin bir otoyu çalarak Garvagh'a giderken iki kişiyi öldürmeleri olayında maskeler ve eldivenlerin otomobilde bulunmaları üzerine şikayetçi Bay Averill kasten adam öldürme şüphesi ile tutuklanır. Bay Averill'de maskenin yüzünde bıraktığı izler ve eldivenler bulunur. Bay Averill susmasından negatif bir sonuç çıkarılacağı konusunda bilgilendirilmesine rağmen ilk 36 saatlik sorgulama esnasında hiçbir açıklamada bulunmaz. Daha sonra şapka ve eldivenleri koyun kırpılması dolayısıyla taşındığını söyler. Hakim önceki susmasından negatif sonuç çıkarmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tüm şartların yeniden dikkate alınması konusu üzerinde ısrarla durmuş ve bir mahkûmiyetin yalnızca susmaya dayandırılamayacağını belirtmiştir. Ancak somut olayda susmaya dayanan negatif çıkarsamalar çok sayıda da başka deliller bulunduğu için adil yargılanma hakkının ihlalini oluşturmadıkları kabul edilmiştir. (Hans Meyer Ladewig, Çeviren: Hakan Hakeri, " Adil Yargılanma Hakkı II", Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, **Prof. Dr. Nurullah Kunter'e Armağan**, s. 126).

558 Altunkaş, s. 79.

559 Yaltı, Yükümlünün Hakları, ss. 141-142; Kalabalık, İnsan Hakları, s. 518; Kan Aydın, s. 159.

560 Kan Aydın, s. 159.

561 Buna göre; Şüpheli veya sanığın nişanlısı, evlilik bağı kalmasa bile şüpheli veya sanığın eşi, şüpheli veya sanığın kan hısımlığından veya kayın hısımlığından üstsoy veya altsoyu, şüpheli veya sanığın üçüncü derece dahil kan veya ikinci derece dahil kayın hısımları, şüpheli veya sanıkla aralarında evlâtlık bağı bulunanlar tanıklıktan çekinme hakkına sahiptirler (CMK m. 45, m. 48).

belgelerin sunulmamasının susma hakkı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği önem arz etmektedir. Bu başlık altında mükellefin defter, kayıt ve belgelerini gizlemesinin sonuçları ve bu sonuçların susma hakkına uygunluğu tartışılacaktır.

2. Vergi Yargılaması Hukukunda Susma Hakkı

Türk vergi yargılaması hukukunda susma hakkı denilince akla gelen ilk husus yükümlünün tutmakla mükellef olduğu defter, kayıt ve belgeleri kendisi aleyhinde kullanılacağını bildiği için idareye vermemesinin yaptırıma bağlanmış olmasıdır. Öncelikle, defter tutma yükümlülüğü hem 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda hem de Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunmaktadır. Vergi Usul Kanununun 107'nci maddesinde defter tutmanın maksadı düzenlenmiştir. Buna göre;

> *" Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar;*
> *1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;*
> *2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;*
> *3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;*
> *4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;*
> *5.* ***(Değişik: 30/12/1980 - 2365/23 md.)*** *Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek."*

Defter dışındaki belgelere ise banka hesapları, komisyoncuların ve nakliye işletmelerinin yükümlü ile vergi doğuracak bir ilişkiyi belgeleyen nitelikteki kayıtları örnek olarak gösterilebilir[562].

Vergi hukukunda yükümlünün defter tutma yükümlülüğü ve taraf olduğu davalarda belge düzenine uyması koşuluyla bu defterleri lehine delil olarak kullanabilme hakkı bulunmaktadır. Belge düzenine uyan yükümlü ilk görünüş karinesinden yararlanır ve defterlerde yazılı hususların aksini iddia eden idare iddiasını kanıtlamak durumunda kalır[563]. Defter, kayıt ve belgelerin isbat aracı olarak kullanılması sadece yargı aşamasında değil vergilendirme aşamasında da söz konusudur. İsbat ve delil sistemi belge düzenine dayalı olan vergi hukukunda, vergi

[562] Karakoç, Delil Sistemi, s. 98.
[563] Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 856.

idaresi denetleme yollarına başvurmak suretiyle vergiye esas matrahı tesbit etmeye çalışmaktadır[564]. Bu süreçte de vergi yükümlüsünün defter ve belgeleri istenmekte ve bilgi toplama yollarına başvurulmaktadır[565]. Bu itibarla ibraz, saklama ödevinin tamamlayıcı ödevi niteliğindedir[566].

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi defter ibraz etmeme fiilini vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarından kabul ederek bu konuda yükümlüye bir susma hakkı öngörmemiştir. Defter, kayıt ve belgelerin ibrazı Vergi Usul Kanunu ile zorunlu kılınmıştır[567]. Bunun nedeni devletin kamu hizmetlerinin finansmanı olan verginin önemi ve en az kayıpla değerlendirilmesi isteğidir[568].

---

[564] Billur Yaltı, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359)(a)(2)nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", **Vergi Dünyası**, Sayı: 285, Mayıs 2005, s. 24; Murat Altunsabak, "Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu ve İbraz Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler ile Cezai Sorumluluk", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 172, Nisan 2007, s. 224

[565] Vergi Usul Kanunu'nun ibraz mecburiyetine ilişkin 256'ncı maddesi şu şekildedir; "Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257' nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyb, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir" (VUK m. 256).
Bu ibrazın yapılmamasının sonuçlarına ise Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde; "Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretler ile sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir"denilerek yer verilmiştir. (VUK m. 359/a-2).

[566] Rifat Engin, "Defter ve Belge İbraz Zorunluluğunun Yerine Getirilmemesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 9, Eylül 2005, s. 122.

[567] Mustafa Sakal, Mustafa Alpaslan ve Yaşar Şahin, Vergi İnceleme Elemanlarına Defter ve Belgelerin İbraz Yükümü ve AİHM Kararı Uyarınca Adil Yargılama Hakkı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 55, Temmuz 2008, s. 193; Tunahan Soylu, "Hangi Suçun Cezası Daha Ağırdır; Yasal Defterleri Tasdik Ettirmemek mi, Yoksa İbraz Etmemek mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, Ağustos 2009, s. 183; Engin, s. 122. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin suç oluşturmadığı haller ise ibraz isteğinin vergi incelemesine yetkili olmayanlarca yapılması, ibraz edilmeyen defter ve belgelerin varlığının noter kayıtlarıyla sabit olmaması, defter ve belgeler dışında kayıt ve envanter istenmesi, defterlerin zamanaşımı süresi dışında istenmesi ile mücbir sebeplerin varlığıdır (Zuhal Kızılot, Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Suç Oluşturmadığı ve Oluşturduğu Durumlar, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 201, Eylül 2009, ss. 253-255; Onur Temizyürek, "Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 196, Nisan 2009, ss. 95-97).

[568] Yasal defterleri ibraz etmemenin tek sonucu vergi kaçakçılığı suçuyla yargılanmak değildir. Aynı zamanda re'sen tarhiyata tabi tutulurlar, KDV indirimleri reddedilir ve haklarında üç kat vergi ziyaı cezası kesilir (Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (Uzlaşma), s. 81; Soylu, ss. 183-184; Ergin, s. 125; Altunsabak, ss. 226-229).

Susma hakkı, şüpheli veya sanığın susma hakkını kullanmayı tercih ettiğinde, yetkililerin bu kişiyi bilgi vermeye zorlama yollarına başvuramamasını gerektirir. Bu anlamda kişinin kendini suçlar mahiyette ifade, bilgi, belge vermemesi halinde uygulanan her türlü yaptırım, idari para cezası veya hapis cezasının, kişinin kendini suçlamaya zorlanması anlamına geldiği hususu[569] Funke davasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından ifade edilmiştir. Davada Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, gümrük yetkililerinin sadece var olduğunu tahmin edip başka yoldan ele geçiremedikleri suç kanıtlarının bizzat zanlı tarafından kendilerine teslimi için zorlamaları ve bu isteği yerine getirmeyen kişinin sırf bu nedenle cezalandırılmasının sanığın susma ve kendi mahkûmiyetine yardımcı olmama hakkının ihlali niteliğinde olduğuna karar vermiştir[570]. JB kararında ise, başvurucudan şirketlerle ilgili olarak elindeki tüm belgeleri idareye vermesi sekiz kere istenmiş, ancak verilmediği için farklı dönemlerde dört kez ceza kesilmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu durumun, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesindeki susma hakkına aykırı olduğu sonucuna varmıştır[571]. Ancak burada aykırılık, vergi idaresinin vergi suçunun işlendiğini ortaya koyacak bir delili vergi yükümlüsünden elde etmek için onu zorlaması noktasında ortaya çıkmaktadır. Yoksa vergi idaresinin bilgi toplama, vergi mükelleflerinin bilgi verme yükümlülüğü olabilir. Nitekim Mahkeme başka bir kararında; İç Gelir İdaresi'ne malvarlığı bildiriminde bulunmasına yönelik talep, talebe olumlu yanıt verilmediğinde para cezası uygulanacak olsa dahi susma hakkının ihlali niteliği taşımadığına çünkü verginin hesaplanabilmesi ve tarhiyat yapılabilmesi için gelir ve servet hakkında bilgi verme yükümlülüğünün Sözleşme'ye taraf devletlerin vergi sistemlerinin ortak noktası olduğuna ve bu araç olmadan sistemin etkin çalışmasının zor olacağına değinmiştir[572].

---

[569] Yaltı, Yükümlünün Hakları, ss. 141-142; Kan Aydın, s. 159.

[570] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Funke- Fransa'ya kararı, 25.02.1993, (Gözübüyük ve Gölcüklü, ss. 293- 294).

[571] "…Bu davada, başvurucu hakkında sürdürülen türden incelemelerin hakkaniyete uygun olup olmadığı değerlendirilmemektedir. Tersine, Mahkemeden, başvurucunun bir kısım belgeleri vermemesi dolayısıyla cezaya çarptırılmasının Sözleşme gereklerine uygun olup olmadığını değerlendirmesi istenmiştir. Mahkeme, bir devletin, sırf verginin doğru tarh edilmesini sağlamak amacıyla, bir vergi yükümlüsüne bilgi verme yükümlülüğü getirip getiremeyeceği meselesini değerlendirmemektedir…". Kararda susma hakkının, vergi idaresinin denetim yetkisinin ve yöntemlerin haklılığı veya meşruiyeti ile ilgili olmadığını, vergi idaresinin, vergi yükümlüsünün hukuka aykırı eylemlerini baskı yöntemlerine başvurarak elde edilen kanıtlara dayanmaksızın ispatlaması zorunluluğu ile ilgili olduğunu da eklemiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi JB İsviçre kararı (Yaltı Soydan, Uygulanabilirlik, s. 96).

[572] Yaltı, Yükümlünün Hakları, ss. 147-148.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi mahkeme kararları doğrultusunda değerlendirildiğinde hakkaniyete aykırı bir takım sonuçlar doğurduğu görülmektedir. Bunlardan ilki Türk vergi hukukunda defterlerini ibraz etmemenin kaçakçılık suçunu, hiç defter tutmamanın basit usulsüzlük kabahatini oluşturmasıdır[573]. Gerçekten de Vergi Usûl Kanunu bakımından, defter tutmamak, Vergi Usûl Kanunu'nun 352'inci maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmekle, bu durumda vergi ziyaı da ortaya çıktığında cezası daha ağır olan vergi ziyaı cezası vergi yükümlüsü aleyhine kesilecektir. Diğer yandan defterleri gizleyenler ise, Vergi Usûl Kanunu'nun 359'uncu maddesi uyarınca kaçakçılık suçunu işlemiş olacaklar[574] ve kaçakçılık suçunun Ceza Mahkemelerinde kesinleşmesi üzerine temel vergi ziyaı cezası üç kat olarak uygulanacaktır. Bu noktada görüldüğü üzere, hiç defter tutamamak tek kat vergi ziyaı cezasını gerektirirken doğrudan vergi kaçakçılığı sebebiyle hapis cezasını ve vergi ziyaı cezasının arttırılmasını gerektirmemektedir. Tutulan defteri gizlemek ise hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirmekte ve yükümlüye üç kat vergi ziyaı cezası kesilmektedir[575]. Böylelikle, kanunî yükümlülüklerini yerine getirmeyip hiç defter tutmayan yükümlüye daha az ceza uygulanmaktadır. Tutmak zorunda olduğu defterleri tutup bunları gizleyen yükümlü ise daha fazla ceza ile cezalandırıldığı için iki durum arasında bir orantısızlığın söz konusu olduğu düşünülebilir.

Defter ibraz etmemenin kanunda suç sayılmış olmasının susma hakkını ihlal edip etmediği ise doktrinde iki farklı görüşe yol açmıştır. Bunlardan ilki, vergi usul hukukunda bilgi toplama hükümlerine bağlanan cezai yaptırımın susma hakkını ihlal ettiği yönündedir[576]. Bu görüşe göre vergi hukukunda susma hakkı, yani vergi yükümlüsünün kendi aleyhine delil teşkil edebilecek bilgi ve belgeleri ya da beyanları vergi idaresine vermeme hakkı, vergi idaresinin bilgi ve belgeye ulaşma

---

[573] Ümit Süleyman Üstün, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı: 3, 2011, s. 375. Anayasa Mahkemesi ise madde için ileri sürülen eşitsizlik iddiasını kabul etmemiştir (AnyM., 11.03.2003 gün ve E. 2002/55, K. 2003/8 sayılı kararı, www.anayasa.gov.tr, (20.04.2013).

[574] Vergi Usul Kanununda sadece defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme kapsamında değerlendirildiği için defter ve belgeler dışındaki kayıt ve materyalin ibraz edilmemesi bu kapsamda değerlendirilemez (Temizyürek, s. 96; Kızılot F., s. 254).

[575] Defterlerini ibraz etmeyenlerin karşılaşacakları bir başka yaptırım ise KDV indiriminin reddedilmesidir çünkü Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddesinde alış belgelerinde yer alan katma değer vergilerinin indirim konusu yapılabilmesi için yasal defterlere kaydedilmesi şartı aranmaktadır (Soylu, s. 184).

[576] Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 149.

yetkisinin sınırını oluşturur[577]. Diğer görüş ise vergi yargılamasında ve vergilendirme sürecinde susma hakkının vergi mükellefi tarafından her zaman mutlak olarak savunulmasının mümkün olmadığını, defter ibrazı konusunda mevcut yükümlülüğün kamu yararı nedeniyle daha önemli olduğu görüşündedir[578]. Nitekim Anayasa Mahkemesi de;

> *"susma hakkı suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir. Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukukî ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez[579]."* demek suretiyle ikinci görüşü destekler bir karar vermiştir.

Birinci görüşün kendi içinde haklılığı inkâr edilemez ancak Vergi Usul Kanunu'nun vergi kaçakçılığını düzenleyen hükmünden defter ve belgeleri gizleme suçunun çıkarılması ve usulsüzlük kabahati içine sokulması halinde mükellefler, kaçakçılık suçunun olumsuz sonuçlarıyla karşılaşmamak adına defter ve kayıtlarını saklama yoluna gidecektir. Bu nedenle hükmün muhafaza edilmesinde kamu yararı bulunduğu düşünülmektedir.

D. Tercümandan Yararlanma Hakkı

Sözlük anlamı olarak; konuşmayı bir dilden başka bir dile çeviren kimse anlamına gelen tercümana[580] yargılama hukukunda da ihtiyaç duyulabilmektedir. Taraflardan biri duruşmada kullanılan dili anlamıyor veya konuşamıyor ise bu konuda yeterli bir tercümandan yararlanma hakkına sahiptir[581]. Tercümandan yararlanma hakkı, yargılamada kullanılan dili anlamama veya konuşamama

---

[577] Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 139.
[578] Recep İbiş, **Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 92.
[579] AnyM. 31.01.2007 tarih ve E.2004/31, K.2007/11, (RG.18.05.2007- 26526).
[580] www.tdk.gov.tr
[581] Kalabalık, İnsan Hakları, s. 522.

nedeniyle oluşabilecek yargılama eşitsizliğini bozmaya yönelik bir haktır ve bu amaç dışında kullanılamaz[582]. Sanık mahkemenin dilini yeterince konuşuyor ve anlıyor fakat başka bir dilde konuşmak istiyorsa yetkililerin ücretsiz tercüman sağlama gibi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır[583].

Tercüman sadece duruşma sırasında değil dosyaya konan belgelerin çevrilmesi konusunda[584], polis sorgusu, hazırlık soruşturması ve son soruşturma da dahil olmak üzere sanığa yardımcı olmaktadır[585]. Ayrıca tercüman hakkı sadece dil bilmeyenleri değil konuşma veya işitme engeli olanlar için sağlanacak konunun uzmanlarını da kapsar nitelikte bir haktır[586]

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 3'ücü fıkrasında sanığa tanınan haklar arasında açıkça yer verilen tercümandan yararlanma hakkı[587], Türk hukukunda 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 202'nci maddesi ile de koruma altına alınmıştır[588]. Bununla birlikte tercümandan yararlanma hakkının sadece ceza davalarına özgü bir hak olduğunu söylemek adil yargılanma hakkının

---

[582] Gölcüklü ve Gözübüyük, s. 311; Durmuş Tezcan, "Tercümandan Yararlanma Hakkı, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 52, Aralık 1997, s. 694; Tezcan ve diğerleri, El Kitabı, s. 267; Kalabalık, İnsan Hakları, s. 522.

[583] Kalabalık, İnsan Hakları, s. 522; Erdoğan, s. 148.

[584] Tezcan ve diğerleri, El Kitabı, s. 268

[585] Gözübüyük ve Gölcüklü, s. 311; Tezcan ve diğerleri, El Kitabı, s. 268; Kalabalık, İnsan Hakları, s. 522.

[586] Erdoğan, s. 147. Tanık, sağır ve dilsiz olup okuma ve yazmayı biliyorsa, sorular kendisine yazılı olarak bildirilir ve cevapları yazdırılır; okuma ve yazma bilmediği takdirde, hâkim, kendisini işaret dilinden anlayan bilirkişi yardımıyla dinler. (HMK m. 263).

[587] 3. Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:
…. Duruşmada kullanılan dili anlama dışı veya konuşma dışı takdirde bir tercümanın yardımından para ödemeksizin yararlanmak (AİHS, m.6, f.3, b.e).

[588] **(**1) Sanık veya mağdur, meramını anlatabilecek ölçüde Türkçe bilmiyorsa; mahkeme tarafından atanan tercüman aracılığıyla duruşmadaki iddia ve savunmaya ilişkin esaslı noktalar tercüme edilir.
(2) Engelli olan sanığa veya mağdura, duruşmadaki iddia ve savunmaya ilişkin esaslı noktalar, anlayabilecekleri biçimde anlatılır.
(3) Bu Madde hükümleri, soruşturma evresinde dinlenen şüpheli, mağdur veya tanıklar hakkında da uygulanır. Bu evrede tercüman, hâkim veya Cumhuriyet savcısı tarafından atanır.
(4) (Ek: 24/1/2013-6411/ 1 md.) Ayrıca sanık;
a) İddianamenin okunması,
b)Esas hakkındaki mütalaanın verilmesi,üzerine sözlü savunmasını, kendisini daha iyi ifade edebileceğini beyan ettiği başka bir dilde yapabilir. Bu durumda tercüme hizmetleri, beşinci fıkra uyarınca oluşturulan listeden, sanığın seçeceği tercüman tarafından yerine getirilir. Bu tercümanın giderleri Devlet Hazinesince karşılanmaz. Bu imkân, yargılamanın sürüncemede bırakılması amacına yönelik olarak kötüye kullanılamaz.
(5) (Ek: 24/1/2013-6411/ 1 md.) Tercümanlar, il adlî yargı adalet komisyonlarınca her yıl düzenlenen listede yer alan kişiler arasından seçilirler. Cumhuriyet savcıları ve hâkimler yalnız bulundukları il bakımından oluşturulmuş listelerden değil, diğer illerde oluşturulmuş listelerden de tercüman seçebilirler. Bu listelerin düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir. (CMK, m. 202).

amacı ile bağdaşmamaktadır[589]. Ancak hukuk davalarında tercümanın devletçe ücretsiz olarak sağlanmasının ancak adli yardım koşullarının söz konusu olması[590] veyahut davanın kamu yararını ilgilendirmesi söz konusu olduğunda uygulanacağı kabul edilmektedir[591].

Tercümandan ücretsiz yararlanma hakkı uygulamada Türk vergi yargılamasında uygulanmamakla birlikte Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nce tanınan bir haktır. Bu tutum Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin suç isnadı kavramına getirdiği özerk yorumdan kaynaklanır[592].

[589] Erdoğan, s. 146.
[590] Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 302.
[591] Pekcanıtez, Hukukî Dinlenilme, s. 783; Tezcan, Tercüman, s. 699; Erdoğan, s. 148.
[592] Öztürk kararında mahkeme Avrupa Komisyonu üyesi pek çok devlette dikkatsiz araç kullanmanın ceza hukuku kapsamında bir suç olarak kabul edildiği gerekçesiyle davayı 6'ncı madde kapsamında değerlendirmiştir ve tercüman masraflarının devlet tarafından ödenmesi gerektiğine karar vermiştir (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Öztürk- Almanya kararı, Baş. No. 8544/79, 21.02.1984, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57553.

SONUÇ

Yapılan çalışmada, Türk vergi yargılaması hukukunun adil yargılanma hakkına uygunluğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde değerlendirilmiştir. Adil yargılanma hakkı; unsurlarından yola çıkılarak, bireylerin bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, uyuşmazlığın tarafları arasında bir fark gözetilmeksizin hakkaniyete uygun olarak, makul sürede, aleni bir biçimde yargılanması gibi hakları içeren bir haklar bütünü olarak tanımlanabilir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkını düzenleyen 6'ncı maddesi adil yargılanma hakkını; "medeni hak ve uyuşmazlıklar" ile "suç isnadı" ile ilgili davalarda uygulanacağını düzenleyerek, ceza davaları dışında kalan kamu hukuku alanlarında adil yargılanma hakkının uygulanabilirliği konusunda tartışma yaratmıştır. Vergi yargısının kapsamına giren davalar da idari nitelik taşıdıklarından adil yargılanma hakkının uygulanabilirliği bu alanda da tartışma konusu yapılmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, sözleşme metninde geçen suç isnadı kavramına otonom bir yorum getirerek, vergi kabahatlerine ilişkin yargılamayı da suç isnadı olarak değerlendirmiş, bu hususta yapılacak olan yargılamaları adil yargılanma hakkının koruması kapsamına almıştır. Vergi aslına ilişkin davalarda ise, vergilendirme mülkiyet hakkına bir müdahale olmasına rağmen kamusal nitelik taşıdığı gerekçesiyle kamu hukukuna dâhil bir alan olarak görülmüş ve adil yargılanma hakkına aykırılık iddiaları kabul edilemez bulunmuştur. Ancak vergilendirme işleminin sonucunun özel bir hak veya yükümlülük üzerinde doğrudan etkili olduğu davalar ve vergi cezalarıyla birlikte dava konusu edilen vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar adil yargılanma hakkının kapsamı içinde değerlendirilmiştir. Türk vergi yargılaması hukukunda ise Anayasa'nın adil yargılanma hakkını düzenleyen 36'ncı maddesinde kamu hukuku özel hukuk ayrımı olmadığından, Danıştay hem vergi aslına hem de vergi cezasına ilişkin yapılan yargılamalarda adil yargılanma hakkına uygunluğu aramaktadır.

Adil yargılanma hakkının ilk unsuru olarak ifade edilebilecek mahkemeye başvurma hakkı, adil yargılanmanın ilk şartını oluşturmaktadır. Vergi yargılaması hukukunda mahkemeye başvurma hakkını genellikle vergi yükümlüsü, şayet ikame mekanizması işliyorsa, İdari Yargılama Usulü Kanununda yer alan "menfaatleri ihlal

edilenler" ibaresi gereği vergi sorumluları kullanmaktadır. Mahkemeye başvurma hakkına bir engel olarak nitelendirilen ancak kişileri gereksiz yere mahkemelere başvurmaktan da alıkoyan yargılama giderlerinin adil yargılanma hakkına engel olmasının önüne geçmek için, adli yardım kurumunun konuluş amacına uygun işlemesi, hâkimlerin gereksiz yere bilirkişi, keşif müesseslerini kullanmaması gerekmektedir.

Dava açma süresinin çok kısa bir süreyle sınırlandırılması, kişilerin dava konusu hakkında bilgi edinmesini ve hukukî haklarını öğrenmesini imkânsız kılmakta mahkemeye başvurma hakkının kullanımına engel oluşturmaktadır ancak bu süreler idari istikrar ve kamu hizmetlerinin devamlılığı için gereklidir. Hem 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Dava Açma Süresi" başlıklı 7'nci maddesinde öngörülen otuz günlük, hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde öngörülen yedi günlük süre dava açma süreleri, mahkemeye başvurma hakkına aykırılık teşkil ettiği gerekçeleriyle Anayasa Mahkemesi önüne gitmiş, her iki başvuru da reddedilmiştir. Ancak yedi günlük sürenin çok kısa olduğu ve adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir. Bu konuda hem yedi günlük sürenin uzatılması hem de madde metninde yer alan "itiraz komisyonu" ibaresi yerine "vergi mahkemesi" ibaresinin getirilmesinde hukukî belirlilik ilkesi bakımından yarar bulunmaktadır.

Vergi hukuku doktrininde bazı özel kanunlarda yer alan düzenlemelerin de vergi mahkemelerine başvuru hakkını ihlal ettiği savunulmuştur. Bunların başlıcalarını; haksız çıkma tazminatı, uzlaşmanın kesinliği ve dava konusu edilememesi ile vergi affı kanunlarında yer alan dava açmama veya açılmış olan davadan vazgeçme koşulu olarak saymak mümkündür. Haksız çıkma tazminatı, ödeme emrine karşı dava açan vergi ödevlisinden dava tamamen aleyhe sonuçlanmasa dahi davanın aleyhe sonuçlandığı tutarın yüzde onu kadar uygulanan tazminattır. Bu düzenlemenin esasına girilerek tamamıyla red olunmuş davalar için ve hâkimin üst sınırı kanunca belirtilmek şartıyla duruma göre belirlediği tutarda tazminata hükmedebilmesi şeklinde değiştirilmesinde fayda olduğu düşünülmektedir. Böyle bir hüküm vergi ödevlisini haksız yere dava açmaktan alıkoyarak hem amaca hizmet edecek hem de kısmen haklı bulunan ödevlileri koruyacaktır.

Uzlaşma; vergi dairesi ile vergi ödevlisinin vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyaı cezaları üzerinde karşılıklı görüşme ve pazarlık sonucu anlaşmaya varmaları amaçlı bir kurumdur. Uzlaşma kurumu, gündeme getirildiği günden itibaren birçok eleştiriye maruz kalmıştır. Konumuz açısından önem arz eden ise, uzlaşmaya başvurma hakkını kullanan yükümlünün uzlaşma sağlanması durumunda uzlaşmaya konu vergi ve cezalar için dava açma hakkını kaybetmesidir. Ancak zorunlu olamamasına karşın, uzlaşmaya varan ve usulüne uygun düzenlenmiş uzlaşma tutanağının altına imza atan veya dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildiren mükellefin uzlaşma sonucundan memnun olduğu ve dava açmakta bir menfaatinin olmadığı düşünülmekte bu açıdan hüküm mahkemeye başvuru hakkını engeller nitelikte gözükmemektedir. Nitekim değerlendirme yapılırken, dava sayılarının çok yüksek olduğu, yargılamaların uzun sürmesi kaynaklı adil yargılanma ilkesinin ihlal edildiği ülkemizde dava yoluna başvurmaya alternatif olarak düzenlenmiş uzlaşma gibi kurumlara ilişkin düzenlemelerin desteklenmesi gerekmektedir.

Dava yoluna gitmeme veya açılmış olan davadan vazgeçme şartı öngörülmüş olması sebebiyle eleştirilen bir başka kurum da vergi affıdır. Ancak vergi cezasını gerektirmeyecek şekilde üzerine düşen tüm vergi borçlarını eksiksiz ve zamanında yerine getirdiğine inanan vergi yükümlüsünün, vergi affından yararlanmak yerine mahkemeye başvurup masumiyetinin kanıtlamasının yolu hiçbir vergi affı kanunu ile kapatılmadığından bu görüşün yerinde olduğunu söylemek de mümkün değildir.

Mahkemeye başvurma hakkı yanında başvuru yapılan mahkemenin de belirli bazı özellikleri taşıması gerekir. Bu özellikler kanunîlik, tarafsızlık ve bağımsızlıktır. Kanunî mahkeme; gerek kuruluş ve yetkileri gerekse izleyecekleri yargılama usulü kanun yoluyla ve olay ortaya çıkmadan önce belirlenmiş, kişiye ve somut olaya göre kurulmamış mahkemeleri ifade eder. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri'nin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanun'un 2'nci maddesine göre vergi mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığı'nca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre karar verme yetkisini bakanlığa bırakan yasal düzenlemede bir sözleşmeye aykırılık bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi mahkemelerinin kanunîliği konusunda bir tartışma yoktur.

Bağımsız mahkeme başka her hangi bir kurum veya kişiden emir almaksızın yargılama görevini icra eden hâkimlerden oluşan mahkemedir. İdari yargının bir kolu olan vergi yargılamasında, bir tarafının idare olması sebebiyle, bağımsızlık konusu gündeme gelebilir. Nitekim idarenin, hâkimlere emir ve talimat verememesi ya da tavsiyede bulunamaması bağımsızlık açısından oldukça önemlidir. Tarafsız mahkeme ise, hâkimde davanın çözümünü etkileyecek bir önyargı, yanlılık ve menfaatin bulunmamasını ifade eder. Vergi yargılaması bakımından tarafsızlığın sağlanmasının şartı; kişi menfaati ile idare menfaati arasında kalan hâkimin devlet hazinesine daha çok gelir sağlama düşüncesinden uzak olması ve davaya iki tarafın da haklarını korumakla görevli bir hukukçu olarak yaklaşmasıdır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde öngörülen bir başka hak, makul sürede yargılanma hakkıdır. Hakkın konulmasındaki amaç; bir davaya taraf olan herkesin aşırı usul gecikmelerine karşı adaletin gecikmesi kaynaklı zararlardan ve dava süresinin verdiği sıkıntılardan kurtarılmasıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi makul süre konusunda somut olayın özelliklerini göz önünde tutarak karar vermekte ve üç ölçüt kullanarak sonuca ulaşmaktadır. Bunlar; dava konusunun niteliği, başvurucunun ve ulusal makamların tutumudur. Dava konusunun niteliği bazında değerlendirildiğinde vergi davaları niteliği itibariyle derin inceleme gerektiren davalar olması ve dava sayısının oldukça fazla olması sebebiyle çözümlenmeleri çoğu zaman bir yılı aşkın zaman almaktadır. Bu süreyi kısaltmak için, idari aşamada çözüm yollarının işlerliğinin artırılması, Bölge İdare Mahkemelerinin davayı sonlandırmayı sağlayacak şekilde tam bir istinaf mahkemesi kimliğine kavuşturulması, bu çerçevede bakacağı dava türlerinin genişletilmesi ve ikinci dilekçe ve ikinci savunma hakkının mahkemece gerek görülmesi halinde sağlanması öneri olarak sunulmaktadır.

Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı ise deyim yerindeyse adil yargılanma hakkının torba hükmü niteliğindedir ve sözleşmede açıkça belirtilen haklar yanında sözleşmede açıkça yer almayan ancak adil yargılanma hakkı için gerekli olduğu düşünülen unsurları da bünyesinde barındırır. Bu unsurları genel olarak silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkesi, hukukî dinlenilme hakkı, gerekçeli karar hakkı, avukatla temsil hakkı ve ceza davalarına ilişkin suçlu olduğu sabit olununcaya kadar

masum sayılma hakkı, susma ve kendini suçlamama hakkı olarak saymak mümkündür.

Silahların eşitliği ilkesi, tarafların yargılama sonunda verilecek karara, eşit şekilde etki edebilmelerine ve eşitlik temeline dayalı bir biçimde, karşılıklı olarak iddia ve savunmalarda bulunabilmelerine, bunları tartışabilmelerine olanak verir. Delil sunma konusunda eşitlik irdelenirken yemin delili üzerinde durmak gerekir. Nitekim yükümlüye yeminle isbat hakkı vermenin, idarenin temsilcisi arayıcılığıyla yemin etmesi mümkün olmadığı gerekçesiyle silahların eşitliği prensibine aykırı olacağı düşünülerek yasaklandığı düşünülmektedir.

Silahların eşitliği ilkesiyle benzerlik gösteren çelişmeli yargılama ilkesi, dava sırasında gerek iddia makamı gerekse karşı tarafın, mahkemenin kararını etkilemek amacıyla sunduğu delillerden haberdar olup bunlar hakkında yorum yapma hakkına sahip olma anlamına gelmektedir. İdari yargıda görülen bir davada uyuşmazlık konusunu aydınlatacak bilgi ve belgeler çoğu zaman idarenin elinde olduğundan yükümlü bazen bu belgelere ulaşmakta güçlük çekmektedir. Uygulamada davalı idarelerden istenilen belge ve bilgilerin bir örneği dava dosyasına konulmadığından, davacı tarafın bilgisine sunulmadan mahkemelerce esastan karar verilmektedir. Bu durumun ise çelişmeli yargılama hakkına aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir.

Adil yargılanma hakkı mutlaka hukukî dinlenilmeyi gerektirir. Bilgilendirilme, açıklama ve dikkate alınma haklarını da içerisinde barındıran hukukî dinlenilme hakkının sağlanması; öncelikle aleni bir yargılamanın yapılmasına, bu yargılamada tarafların iddiasını ispatlamak için gerekli delilleri sunabilmesine ve mahkemece bu deliller doğrultusunda karar verilmesine bağlıdır. Sırf yazılı yargılamanın yapılması nedeniyle vergi yargılamasında hukukî dinlenilme ve alenilik ilkesinin ihlâl edildiğini söylemek güçtür. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre mahkeme kararının ilgililerin bilgi edinmesi amacıyla mahkeme kalemine bırakılması ve kolayca görülebilecek şekilde mahkeme binasının uygun bir yerine asılması halinde de aleniyet sağlanabilir.

Kullanılması yasak olan delillerin de hukukî dinlenilme hakkına aykırılığı tartışılmaktadır. Vergi borcunun varlığının isbatının daha çok usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelerle mümkün olması karşısında hukukî dinlenilme hakkını ihlal edildiği söylenemez. Ancak isbat ve isbat yükü kuralları şayet taraflardan herhangi

birinin iddiasını kanıtlamasını imkânsız hale getiriyor veyahut kendisine karşı yapılan ise suçlamaların doğruluğu varsayımına dayanıyor ise, o hukuk sisteminde hukukî dinlenilme hakkı ve dolayısıyla adil yargılanma hakkı ihlal edilmektedir.

Hakkaniyete uygun yargılanmanın diğer bir gereği olan avukatla temsil hakkı ise vergi yargılaması hukukunda yazılılık ilkesinin hakim olması ve duruşma yapılması durumlarının çok nadir olmasından ötürü kullanılmamaktadır. Uygulamada yükümlü/sorumlular vergi davaları için avukat tutmak yerine mali müşavirler, muhasebeciler gibi meslek mensuplarına dilekçe yazdırıp altına kendi imzalarını atma yolunu tercih etmektedirler. Bunun önüne geçilmesi için avukatların vergi hukuku alanında daha çok bilgilenmeleri ve alana yönelmeleri gerekmektedir.

Son olarak değinilmesi gereken konu ise vergi ceza davalarına özgü güvencelerdir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinin 2 ve 3'üncü fıkralarında yer alan bu haklar, niteliklerine uygun düştükleri ölçüde vergi kabahatlerine ilişkin yargılamalarda da geçerlidirler. Bu hususta tartışılan masumiyet karinesi, susma hakkı ve tercüman kullanma hakkıdır. Masumiyet ilkesi bakımından vergi affı niteliğindeki kanunlarda yer alan "dava yoluna gitmeme veya açılmış olan davalardan vazgeçme" şartlarının da masumiyet karinesine aykırılık teşkil ettiği ileri sürülse de vergi aflarının getiriliş amaçları ve yükümlünün bu aftan faydalanmak yönünde bir zorunluluğu olmadığı göz önüne alınacak olursa bu görüşe katılmak mümkün değildir. Bir diğer tartışmalı husus ise vergi yargılaması hukukunda defter kayıt ve belgelerin sunulmamasının susma hakkı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve defter kayıt ve belgeleri sunmamanın yaptırımları olarak düzenlenen hükümlerin adil yargılanma hakkına uygunluğudur. Bu konuda vergi yargılamasında ve vergilendirme sürecinde susma hakkının vergi mükellefi tarafından her zaman mutlak olarak savunulmasının mümkün olmadığı, nitekim defter ibrazı konusunda mevcut yükümlülüğün, anayasal bir ödev olan vergi ödeme yükümlülüğünün sıhhati ve kamu yararı sebebiyle daha önemli olduğu düşünülmektedir.

Ülkemizde adil yargılanma hakkının vergi yargılamasında hâkim olabilmesi, vergi idaresinin, vergi yargısı organlarının ve kanun koyucunun ortak çabasına bağlıdır. Kanuni düzenlemelerin önemi büyük olmakla birlikte, kusursuz denilebilecek kanuni düzenlemeler bile uygulamada kendilerine riayet edilmediği

takdirde işlevini yitirir. Bu nedenle avukatların, hâkimlerin ve hatta kalem çalışanlarının, adil yargılanma hakkının gereklerini göz ardı etmemeleri adil yargılama için büyük önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Ağar, Serkan. "Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 59, 2005, ss. 327-358.

Akbal, Mehmet. "Medeni Yargılama Hukukunda Adli Yardım", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 93, 2011, ss. 147-173.

Akbulut, İlhan. "Ceza Davalarının Uzamasının Sebepleri", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 54, Yıl: 1994, ss. 171-188.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

Akıllıoğlu, Tekin. **İnsan Hakları -1- (Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri)**, AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara, 1995.

Akıncı, Müslim. **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Akkan, Mine. **Medeni Usul Hukukunda Avukatla Temsil Zorunluluğu**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

Akkan, Mine. "Medenî Usûl Hukukunda Etkin Hukuki Koruma", **Medeni Usul ve İcra İflas Hukuku Dergisi**, Yıl: 2007/1, ss. 29-68, (Hukuki).

Akkaya, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

Akkaya, Mustafa. "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, Cilt: 1, Ankara 2009, ss. 339-347, (Haksız Çıkma Zammı).

Akkaya, Mustafa. "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-4, Cilt: 46, 1997, ss.185-208.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Akyol Aslan, Leyla. "Anayasa Mahkemesinin 14.01.2010 Tarihli Kararı Çerçevesinde Yargı Harçlarına İlişkin Bazı Sorunlar ve Güncel Gelişmeler", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1, Cilt: 1, 2011, ss. 32–52.

Aliefendioğlu, Yılmaz. "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasal Açıdan Adil Yargılanma Hakkı", **Anayasa Dergisi**, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg10/yaliefendi.pdf, (26.12. 2012).

Altunkaş, Aysun. "Adil Yargılanma Hakkı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları ve Uluslararası Ceza Mahkemesi Roma Statüsü Işığında", **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1, Yıl: 2007, ss. 59- 104.

Altunsabak, Murat. "Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu ve İbraz Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler ile Cezai Sorumluluk", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 172, Nisan 2007, ss. 224-232.

Aras, Celal. "Adil Yargılanma Hakkı (AİHS Işığında), **Yargıtay Dergisi**, Yıl: 32, Sayı: 119, Temmuz 2006, ss. 301-330.

Arıkan, Zeynep ve Hatice Yurtsever. "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri, ve Sonuçları I, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 136, Nisan 2004, ss. 59-64, (Mali Af-1).

Arıkan, Zeynep ve Hatice Yurtsever. "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri, ve Sonuçları II, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 137, Mayıs 2004, ss. 64-68, (Mali Af-2).

Atalay, Esra. "Yargısal Temel Haklar", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, İzmir, 1997, ss. 437-454, (Atalay E.).

Atalay, Oğuz. "Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısı'nda Avukatla Temsil Zorunluluğu Ve Adli Yardım", **Hukukî Perspektifler Dergisi**, Eylül 2006, ss. 97-100, (Avukatla Temsil).

Atalay, Oğuz. **Medenî Usul Hukukunda Adli Yardım**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 1986, (Adlî Yardım).

Aydın, Mesut. "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 61-3, ss. 1-37, (Aydın Mesut).

Aydın, Muammer. "Adli Yardım Sistemine Genel Bir Bakış", **İstanbul Barosu Dergisi**, Sayı: 5, 2007, ss. 2117-2125, (Aydın Muammer).

Aygün, Recep. "Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 369, Mayıs 2012, ss. 88-92.

Ayrangöl, Zülküf ve Mustafa Tekdere. "Ana Hatlarıyla Vergi Afları", **İzmir Üniversitesi International Symposioum, Regional and Global Dynamics: Economic and Political Issues of Turkey and Its Near Abroad**, 2011, ss. 421-441.

Banaszak, Ronald. **Fair Trial Rights of Accused**, Greenwood Press, Wesport USA, 2001.

Başaran Yavaşlar, Funda. "İdari Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 299, Temmuz 2006, ss. 116-147, (İdari Suç).

Başaran Yavaşlar, Funda. "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", **Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2008, Cilt: 25, Sayı: 2, ss. 309-337, (Uzlaşma).

Başpınar, Ahmet. "İdari Yargıda Makul Süre İçin Öneriler", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 136'ncı Yıl Sempozyumu**, Ankara 2004, ss. 35-47.

Batum, Süheyl, Feridun Yenisey, Celal Erkut ve Sibel İnceoğlu. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Adil Yargılanma İlkesi Işığında Hukuk Devleti ve Yargı Reformu, Anayasa Hukuku, İdare Hukuku ve Ceza Hukuku Açısından**, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, Aralık 2003.

Baykara, Bekir. "Uzlaşma Talebinde Bulunmak Haksız Olunduğu Anlamına Gelmez", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 319, Mart 2008, ss. 8-10.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Türk Vergi Yargısı**, Celepler Matbaa, Afyon, 2013, (Vergi Yargı).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Suç ve Kabahatleri**, 2. Baskı, Celepler Matbaa, Afyon, 2011, (Suç ve Kabahat).

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, 31. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.

Biyan, Özgür. **Türk Vergi Hukukunda Delil ve İspat**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Buyrukoğlu, Selçuk ve İrem Erasa. "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 375, Kasım 2012, ss. 116-127.

Bülbül, Duran. "Vergi Afları'nın Ekonomik ve Sosyal Etkileri-II", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 11, Sayı: 132, Aralık 2003.

Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 5. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, (İdari Yargılama Usulü Kanunu).

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (Uzlaşma).

Caniklioğlu, Meltem. "Hukuk Devletlerinde Siyasi İktidar ve Yargının Karşılıklı Konumu- İlişkileri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2008, ss. 9-58.

Centel, Nur ve Hamide Zafer. **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.

Cremer, Wolfram (Çev. Serdar Nart). "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında İdari Ceza Hukuku", **İstanbul Kültür Üniversitesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, (Ed. İlhan Ulusan ve Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, ss.173- 18.

Çağan, Nami. "Demokratik Sosyal Hukuk Devletlerinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 1-4, Cilt: 37, Ankara, 1980, ss. 129-152, (Sosyal Hukuk Devleti).

Çalışkan, Bilal. "Adalete Erişimde Harç Engeli", **Terazi Hukuk Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 26, Ekim 2008, ss. 127-132.

Çalışkan, Bilal. "Adalete Erişimde Harç Engeli", **Terazi Hukuk Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 26, Ekim 2008, ss. 127-132.

Çelebi, Hüsamettin, "Hak Aramanın Maliyeti", **Ankara Barosu Dergisi**, 1989, Sayı: 2, ss. 257–261.

Çelik, Adem. **Adil Yargılanma Hakkı (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Hukuku)**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2007.

Çiftçi, Pınar. "Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması", Prof. Dr. Burhan Ceyhan Armağanı, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı 2010, Cilt: 12, ss. 313-379, (Kamu İcra).

Çiftçi, Pınar. **İcra Hukukunda Menfaat Dengesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, (Menfaat Dengesi).

Çine, Özcan. "Bağımsız ve Yansız Yargılanma Hakkı", **Türkiye'de İnsan Hakları Konferansı**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü İnsan Hakları Araştırma ve Derleme Merkezi, Ankara, 2000, ss. 110-136.

Demirbaş Aksüt, Burcu. A**vrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2012, (AİHS).

Demirbaş, Burcu. "Vergi Ceza Hukuku'nun Anayasal Temelleri", **Prof. Dr. Muallâ Öncel'e Armağan**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Cilt: 2, 2009, ss. 953-985, (Vergi Ceza).

Demirbaş Aksüt, Burcu. "Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri", Prof. Dr. Burhan Ceylan'a Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı: 2010, ss. 257-312, Basım Yılı: 2012, (Vergi Yargılaması).

Demircioğlu, Yaşar. **Medeni Usul Hukukunda İnsan Hakları ve Adil Yargılanma Güvenceleri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Demirel, Fatma. "Osmanlı Hukuk Sisteminde Adli Yardım Kurumu Legal Assistance Organization in Ottoman Legal System", **Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Uygulama ve Araştırma Merkezi Dergisi**, Sayı: 29, 2011, ss. 84-92.

Derdiman, Cengiz. **İdari Yargının Genel Esasları**, 2. Baskı, Aktüel Yayıncılık, İstanbul, 2012.

Doğru, Osman. **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları**, Cilt: 1, Legal Yayınları, İstanbul, 2004, (C. I).

Doğru, Osman. "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının İç Hukuklara Etkileri", **Anayasa Yargısı**, Sayı: 17, 2000, ss. 194-225, (İç Hukuk).

Doğru, Osman. "Siz Hala Yargı Harcı Ödüyor Musunuz?", **Legal Hukuk Dergisi**, Kasım 2007, ss. 3449-3470, (Yargı Harcı).

Doğrusöz, Bumin. "Ödeme Emrine Dava Açanların Haksız Çıkma Tazminatı", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 179, Kasım 2007, ss. 31-32.

Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş. **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2011.

Engin, Rifat. "Defter ve Belge İbraz Zorunluluğunun Yerine Getirilmemesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 9, Eylül 2005, ss. 118-127.

Ercilasun, Ahmet Bircan. **Türk Dil Tarihi**, 8. Baskı, Akçağ Yayınları, Ankara, 2010.

Erdoğan, Gülnur. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

Ergin, Berin. "İnsan Hakkı Olarak Doğru Yargılanma ve Bağımsız Yargı", **İstanbul Barosu Dergisi**, Sayı: 10-11-12, Cilt: 73, 1999, ss. 903-929.

Esendal, Nihan. "Yabancıların Adli Yardımdan Yararlanması ve Adil Yargılanma Hakkı", **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 31, Mart 2009, ss. 179-194.

Feyzioğlu, Metin. "Suçsuzluk Karinesi, Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 48, Yıl: 1999, ss. 135-163.

Gemalmaz, Semih. **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukuku'nun Genel Teorisine Giriş**, 6. Bası, Legal Yayınları, İstanbul, 2007.

Gerçek, Adnan. "Vergilendirmede Mükellef Hakları ve Türkiye'de Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 209, Şubat 2006, ss. 121-149.

Gök, Özgecan. "Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri" **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, Basım Yılı 2012, ss. 381-433.

Gökpınar, Mahmut. **Adil Yargılanma Hakkının Asgari Gerekleri Karşısında Türk Kamu Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2008.

Gölcüklü, Feyyaz. "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde "Medeni Hak ve Vecibelerle İlgili Nizalar Kavramı" , **Prof. Dr. Ali Bozer'e Armağan**, Kasım 1998, ss. 641-650, (Medeni Hak ve Vecibeler).

Gölcüklü, Feyyaz. "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Adil Yargılama", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 49, Ocak-Haziran 1994, ss. 199-233, (Adil Yargılama).

Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukuna Giriş**, 18. Baskıdan Ek Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2012.

Gözler, Kemal; "Yargı", http://www.anayasa.gen.tr/yargiorgani.htm, (21.11.2012).

Gözübüyük, Şeref ve Feyyaz Gölcüklü. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Gözübüyük, Şeref. **Açıklamalı Türk Anayasaları Yapılışları, Özellikleri ve Yapılan Değişiklikler**, 7. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara, 2011, (Türk Anayasaları).

Gözübüyük, Şeref. "Avrupa İnsan Hakları Komisyonu ve Kararlarından Seçme Özetler", **İnsan Hakları Merkezi Dergisi**, Ocak 1995, Sayı: 1, Cilt: 3, (Seçme Özetler).

Gözübüyük, Şeref. "İdari Yargıda Dava Açma Süresi", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 4, ss. 3-20, (Dava Açma Süresi).

Grabenwarter, Christoph (Çev. Osman Can). "Yargılama Güvenceleri-Adil Yargılama Hakkı (İHAS m. 6)", **Prof. Dr. Nurullah Kunter'e Armağan, Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, ss. 181-244).

Gül, Cengiz ve Fatih Birtek. "Hak Arama Hürriyeti ve Türk Pozitif Hukukunda Yargı Yolu Kapalı İşlemler", http://suchukuku.com/icerik.php?id=66, (21.02.2013).

Gülmez, Mesut. "Anayasa Değişikliği Sonrasında İnsan Hakları Sözleşmelerinin İç Hukuktaki Yeri Ve Değeri", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 54, 2004, ss. 147-161.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Bası, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2008.

Hakeri, Hakan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 15. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

İbiş, Recep. **Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013.

İnceoğlu, Sibel. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 4. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.

Janis, Mark. "The Declaration of Independence, Declaration of the Rights of Man and Citizen and Bill of Rights", **Human Rights Quarterly**, Cilt: 14, Sayı: 1 1992, ss. 478-484.

Jayawickrama, Nihal. **Judicical Application of Human Rights Law: (National, Regional and International Jurisprudence**, Cambridge University Press, West Nyack, 2002.

Kaboğlu, İbrahim. **Anayasa Hukuku Dersleri**, 8. Baskı, Legal Yayınları, İstanbul, 2012.

Kaboğlu, İbrahim Ö." Hukukta Yeni Düzenleme",http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=123268, (25.09.2012).

Kalabalık, Halil. **İnsan Hakları Hukuku**, 3. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, (İnsan Hakları).

Kalabalık, Halil. **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 5. Baskı, Sayram Yayıncılık, Konya, 2013, (İdari Yargı).

Kalenderoğlu, Mahmut. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Agon Yayıncılık, Ankara, 2012.

Kan Aydın, Çağrı. "Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 91, Yıl: 2010, ss. 146-180.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

Kaplan, Recep. "Vergi Davalarında Hakimin Karar Verme Yetkisinin Sınırları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 375, Kasım 2012, ss. 91-104.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, (Çözüm Yolları).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, Eskişehir, 2013, (Yargılama Hukuku).

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Süreler).

Karakoç, Yusuf. **Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, (Kamu Alacakları).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 77, İzmir, 1997, (Delil Sistemi).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, (Yargılama).

Karakoç, Yusuf. "Anayasa'nın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi", Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul, 8-9 Ocak 2010, (Ed. Prof. Dr. Feridun Yenisey, Prof. Dr. Gülsen Güneş ve Yrd. Doç. Dr. Z. Ertunç Şirin), Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, **Oniki Levha Yayınları**, İstanbul, 2012, ss. 83-98, (Vergi Ödevi).

Karakoç, Yusuf. "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, Prof. Dr. Burhan CEYHAN Armağanı, İzmir, 2012, ss. 3-26, (Değerlendirme).

Karakoç, Yusuf. Vergi (Hukuku) Alanının Düzenleme, Uygulama ve Yargılama Sorunları", **23. Türkiye Maliye Sempozyumu, "Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi"**, 7-11 Mayıs 2008, Belek-ANTALYA, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Ankara, 2009, ss. 301-313, (Yargılama Sorunları).

Karakoç, Yusuf. "Yargı Kararlarının Dili ve Gerekçesi", "Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar – III" Sempozyumu, 7-9 Eylül 2006, İstanbul, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi, Sayı: 16, **İstanbul Barosu Yayınları**, İstanbul, 2007, ss. 275-282, (Dil ve Gerekçe).

Karakoç, Yusuf. "Hukuklaşamayan Bir Alan: Vergi Mevzuatı – Vergi Hukuku", "Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar –II" Sempozyumu, 7-11 Eylül 2004 İstanbul, Bildiriler/4, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi, Sayı: 14, **İstanbul Barosu Yayınları**, İstanbul 2005, ss.135-141, (Hukuklaşmayan).

Karakoç, Yusuf. "Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 1999, Sayı: 129, ss. 84-96, (Yargılama Hukukunun İşlevleri).

Karakoç, Yusuf. "Vergi Yargılaması Hukukunda Bilirkişilik Kurumu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 1998, Sayı: 117, ss. 104-148, (Bilirkişi).

Karakoç, Yusuf. "Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması", **Şükrü POSTACIOĞLU'na Armağan**, DEÜ. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayın No: 81, İzmir 1997, ss. 225-293, (Tanık Beyanı).

Karakoç, Yusuf. "Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 169, Eylül 1995, ss. 102-115, (Defterler).

Karakuş, Hakan. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları ve Karşı Oylarında Türkiye**, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 2001.

Kaşıkara, Serhat. **Adil Yargılanma Hakkı ve Türkiye**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

Keskin, Serap. "Yargıç Bağımsızlığı", **Prof. Dr. Nurullah Kunter'e Armağan**, İstanbul, 1998, ss. 129-154.

Kılınç, Ayşe. "Bir İnsan Hakkı Olarak Adli Yardım", **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 3, No. 1, 2011, ss. 1-10.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkler ve Kurumlar**, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.

Kızılkaya, Ezgi. "Adil Yargılanma Hakkı Işığında Gizli (Ulaşılamayan, Anonim) Tanık", **Terazi Hukuk Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 30, Şubat 2009, ss. 53-72.

Kızılot, Zuhal. Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Suç Oluşturmadığı ve Oluşturduğu Durumlar, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 201, Eylül 2009, ss. 253-255.

Kızılot, Şükrü ve Zuhal Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 13. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

Kızılot, Şükrü ve Metin Taş. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Kidd, C.J.F. "Disiplinary Proceedings and The Right to a Fair Trial Under the Europen Convention on Human Rights", **The International and Comparative Law Quarterly**, Cilt: 36, Sayı:4, Ekim 1987, ss. 856-872.

Koparan, Reşat. "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Işığında Adil Yargılanma Hakkı", **Adalet Dergisi**, Sayı: 12, Yıl: 93, Temmuz 2002, ss. 163-185.

Köksal, Mustafa. "Adli Yardım (Müzahereti Adliye) Kurumunun İdari Yargıda Uygulaması", **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 40, Aralık 2009, ss. 97-112.

Kuru, Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz. **Medeni Usul Hukuku**, 23. Bası, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2012.

Kurt Konca, Nesibe. **Medeni Usul Hukukunda Aleniyet İlkesi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.

Küçük, Adnan. **Hukuk Devleti Kavramı ve Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti, Hukuk Devleti Hukukî Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Adres Yayınları, Ankara, 2008.

Ladewig, Hans Meyer. " Adil Yargılanma Hakkı II", Çev. Hakan Hakeri, Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, **Prof. Dr. Nurullah Kunter'e Armağan**, ss. 87-98.

Mutluer, Kamil. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 3. Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara, 2011.

Mutluer, Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik. **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2010.

Mutluer, Kamil. "Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Görüşler ve Vergi Suç ve CezalarındaYapılması Düşünülen Değişiklikler", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 14, Şubat 1994, ss. 12-25, (Görüşler).

Nazalı, Ersin. "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlenmesinin Geçirdiği Aşamalar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 313, Eylül 2007, ss. 119-129.

Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, Türkmen Yayınevi, İstanbul, 2013.

Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt: 3, 3. Bası, Akgün Matbaası, İstanbul, 1996.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.
Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012.

Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, 13. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.

Özekes, Muhammet. **Medeni Usul Hukukunda Hukukî Dinlenilme Hakkı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, (Hukukî Dinlenilme).

Özekes, Muhammet. **İcra Hukukuna Temel Haklar ve İlkeler**, Adalet Yayınları, Ankara, 2009.

Özekes, Muhammet. "Oyun Teorisi – Hukuk Uygulaması ve Adil Yargılanma Hakkı", **İstanbul Barosu Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi, Hukuka Felsefik ve Sosyolojik Bakışlar- II**, ss. 80-87

Özenç, Berke. "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı Maddesi Çerçevesinde Makul Sürede Yargılanma Hakkı", **Bülent Tanör Armağanı**, Legal Yayınevi, İstanbul, 2004, ss. 479- 498.

Özgüven, Ali Volkan. "Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarında Uygulanması I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 197, Şubat 2005, ss. 189-206, (Uygulanabilirlik I).

Özgüven, Ali Volkan. "Adil Yargılanma İlkesi ve Vergi İhtilaflarında Uygulanması II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 198, Mart 2005, ss. 146-161, (Uygulanabilirlik II).

Özkan, Gürsel. "Anayasa Mahkemesine Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 1, Nisan 2010, ss. 82-134.

Öztürk, Bahri, Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, Özge Sırma, Yasemin Saygılar, Esra Alan, Özdem Özaydın ve Efser Erden. **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2012.

Pekcanıtez, Hakan, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes. **Medeni Usul Hukuku Temel Bilgiler**, 2. Bası, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Pekcanıtez, Hakan. "Hukukî Dinlenilme Hakkı", **Seyfullah Edis'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları**, İzmir 2000, ss. 753-792, (Hukuki Dinlenilme).

Pekcanıtez, Hakan. "Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı", **İzmir Barosu Dergisi**, Sayı: 1997/2, ss. 35-55, (Adil Yargılanma).

Pınar, Burak. **Yargı ve İcra Harçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara, 2009.

Pınar, Burak ve Nedim Meriç. "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harç İlişkisi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, Yıl: 2009, ss. 188-211.

Reisoğlu, Safa. **Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2001.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 5. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

Saban, Nihal. "Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak", **Anayasa. Yargısı Dergisi**, Cilt: 18, 2001, ss. 451-475.

Sakal, Mustafa, Mustafa Alpaslan ve Yaşar Şahin. "Vergi İnceleme Elemanlarına Defter ve Belgelerin İbraz Yükümü ve AİHM Kararı Uyarınca Adil Yargılama Hakkı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 55, Temmuz 2008, ss. 192-194.

Sancakdar, Oğuz. "Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında AİHM'nin 2010 Yılında Türkiye İle İlgili Verdiği Başlıca Kararlar Ve Değerlendirilmesi", **Ceza Hukuku Dergisi**, Aralık 2011, ss. 7-20, (Raporlar).

Sancakdar, Oğuz. "İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukukundaki Anayasal Temelleri" , **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tarafından Düzenlenen İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, ss. 59-109, (Anayasal Temel).

Sancakdar, Oğuz. "AİHM Kararlarının Türk İdare Hukukuna Etkileri Konusunda Genel Gözlemler", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 38, Sayı: 1, 01.03.2005, ss. 89-112, (Gözlemler).

Soyaslan, Doğan. **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2010.

Soylu, Tunahan. "Hangi Suçun Cezası Daha Ağırdır; Yasal Defterleri Tasdik Ettirmemek mi, Yoksa İbraz Etmemek mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, Ağustos 2009, ss. 180-184.

Sönmez, Erdal ve Garip Ayaz. **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

Şenlen Sunay, Süheyla. **İdare Hukukuna Hâkim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları**, Kazancı Matbaa, İstanbul, 1997.

Şahan, Özgür. "Haksız Çıkma Zammında Anayasa'ya Aykırılık", (http://www.adaletbiz.com/haksiz-cikma-zamminda-anayasaya-aykirilik-makale,177.html, (13.05.2013).

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 4. Bası, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**, 6. Bası, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.

Şimşek, Oğuz. **Anayasa Hukukunda İnsan Onuru Kavramı ve Korunması**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) İzmir, 1999.

Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2012.

Tanrıver, Süha. “Hukuk Yargısı (Medenî Yargı) Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı”, **Makalelerim I**, Ankara, 2005, ss. 211-236, (Adil Yargılanma).

Tanrıver, Süha. “Tabii Hakim İlkesi ve Medeni Yargı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 105, Yıl: 2013, ss. 11-35, (Tabii Hakim).

Taşdelen, Aziz. **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, (Kabahatler).

Taşdelen, Nihat. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na göre Ticari Defterler”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1, Yıl: 2012, ss. 257-297, (Ticari Defterler).

Taşkın, Alim. “Adli Yardımın İşlevi ve Yardım Giderlerinin Geri Alınması Zamanı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 3, 1999, ss. 831-854.

Taşkın, Yasemin. “Vergi Aflarının Hukukî Niteliği ve Gerekçeleri”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 2, 2010, ss. 122-128.

Taylar, Yıldırım. Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 307, Mart 2007, ss. 196-214, (Hukuki Güvenlik).

Taylar, Yıldırım. “Vergi Yargılaması Hukukunda İspat Yüküne İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi“, **Muallâ ÖNCEL’e Armağan**, Cilt: 2, Ankara, 2009, ss. 1189-1222, (İspat).

Temizyürek, Onur. “Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 196, Nisan 2009, ss. 94-100.

Tercan, Erdal ve Cumhur Rüzgaresen. "Harçlar Kanunu m. 28/a ve m. 32'nin Mahkeme Kararları ve Yeni Kanunî Düzenlemeler Işığında Değerlendirilmesi", **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1–2, 2010, ss. 137-169.

Tezcan, Durmuş, Mustafa Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar ve Rifat Murat Önok. **İnsan Hakları El Kitabı**, 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Tezcan, Durmuş, Mustafa Ruhan Erdem, Oğuz Sancakdar. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

Tezcan, Durmuş. "Tercümandan Yararlanma Hakkı, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 52, Aralık 1997, ss. 693-700, (Tercüman).

Tezcan, Durmuş. "Türk İdari Yargı Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Değerlendirilmesi", **2000 Yılında İdari Yargı, Danıştay 2000 Sempozyumu-Bildirileri**, Danıştay Yayınları, Ankara, 2000, ss. 149-180, (İdari Yargı).

Teziç, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**, 14. Bası, Beta Yayınları, İstanbul, 2012.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

Turan, Hüseyin. "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının Niteliği ve Uygulaması", **Güncel Hukuk Dergisi**, Sayı: 43, Temmuz 2007, (Niteliği ve Uygulaması).

Turan, Hüseyin. "Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ndeki Yeri ve Önemi", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 84, 2009, ss. 213-230, (Yeri ve Önemi).

Usta, Yusuf. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.

Uzun, Mehmet Cengiz. "Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 235, 2008, ss.187-206.

Uzun, Mine. "Hak Arama Özgürlüğünün Anayasal Sınırları Çerçevesinde Anayasa Mahkemesi'nin Haksız Çıkma Zammı Kararı", Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar, (Ed. Billur Yatlı), **Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No. 2**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2013, ss. 33-52.

Ünal, Şeref. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İnsan Haklarının Uluslararası İlkeleri**, TBMM Basımevi, Ankara, 2001.

Ünver, Yener ve Hakan Hakeri. **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Cilt: 1, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Üstün, Ümit Süleyman. "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 3, 2011, ss. 363-390.

Üzeltürk, Hakan. "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point No Point", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 250, Haziran 2002, ss. 144-156.

Yakar, Soner. "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 250, Temmuz 2009, ss. 186-197.

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, (Vergi Yükümlüsünün Hakları).

Yaltı, Billur. "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359)(a)(2)nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005, (Susma Hakkı).

Yaltı Soydan, Billur. "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002, ss. 85-102, (Uygulanabilirlik).

Yaltı Soydan, Billur. "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 143, 2000, ss. 151- 177, (Adil Yargılanma-I).

Yaltı Soydan, Billur. "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, 2000, (Adil Yargılanma-II).

Yaltı Soydan, Billur. "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – III", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2000, Sayı: 145, ss. 108-129, (Adil Yargılanma- III).

Yaltı, Billur. "Bir Danıştay Kararının Ardından: Adil Yargılanma Hakkı Vergi Ceza Davalarına Uygulanır", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 305, 2007, ss. 4-11, (Bir Danıştay Kararı).

Yaltı, Billur. "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin Vergi Hukukunda Kaynak Değeri Üzerine", **Doç.Dr. Mehmet Somer'in Anısına Armağan**, Beta Yayınları, İstanbul 2006, ss. 1025-1049, (Kaynak Değer).

Yaltı, Billur. "Vergi Afları: Devlet (Siyasetten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 34, Sayı: 272, Mayıs 2011, ss. 7-11, (Vergi Afları).

Yılmaz, Ejder. "İcra İnkar Tazminatı Açısından Likit Alacak Kavramı", **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 67, 2008, ss. 85-93.

Yılmaz, Ejder. "Hukuk Davaları Bakımından Adalet Hizmetlerinin İyileştirilmesi İhtiyacı ve Yapılması Gerekenler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şakir Berki'ye Armağan, Cilt: 5, Sayı: 1-2, 1996, ss. 55-76, (Hukuk Davaları).

Yılmaz, Ejder. "Yargılama Giderlerinin İşlevi ve Sosyal Hukuk Devleti", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 1984, ss. 200-225, (Yargılama Giderleri).

Yüce, Mehmet. **Vergi Yargısı**, 2. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.

Zabunoğlu, Yahya. "Adil Yargılama Hakkı ve İdari Yargı", **Yargı Reformu 2000 Sempozyumu**, İzmir Barosu, İzmir 2000, ss. 314-320.

Diğer Kaynaklar

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Delcourt- Belçika kararı, Başvuru No. 2689/65, 17 Ocak 1970, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57467, (24.09.2012)

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İncal- Türkiye kararı, Başvuru No. 22678/93, 09.06.1998, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58197, (02.11.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Zana- Türkiye kararı, Başvuru No. 18954/91, 25.11.1997, (http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58115, (06.11.2012)

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Öcalan- Türkiye kararı, Başvuru No.46221/99, 12.05.2005, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-69022, (06.11.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Deweer- Belçika kararı, Başvuru No. 6903/75, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57469, (01.04.2013).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Golder- İngiltere kararı, Başvuru No. 4451/70, 21.02.1975, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57467, (14.10.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Barthold- Almanya kararı, Başvuru No. 8734/79, 25.03.1985, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57432, (04.10.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Engel ve diğerleri- Hollanda kararı, Başvuru No. 5370/72, 08.06.1976, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57479, (04.10.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ceteroni- İtalya kararı, Başvuru No.22461/93, 15.11.1996, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58074, (06.10.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Zimmermann ve Steiner- İsviçre kararı, Başvuru No.8737/79,13.07.1983, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57609, (09.10.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Martins Moreira- Portekiz kararı, Başvuru No. 11371/85, 26.10.1988, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57535, (14.10.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Deweer- Belçika kararı, Başvuru No. 6903/75, 27.02.1980, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57469, (17.10.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kremzow- Avusturya kararı, Başvuru No. 12350/86, 21.09.1993, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57829, (17.10.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Morris-İngiltere kararı, Başvuru No. 38784/97, 26.02.2002, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60170, (22.10.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Feldbrugge- Hollanda, Başvuru No. 8562/79, 29.05.1986, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57486, 24.10.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Pakelli- Federal Almanya kararı, Başvuru No.8398/78,25.04.1983, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57554, (26.10.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bernard Poitrimol- Fransa kararı, Başvuru No. 14032/88, 23.11.1993, (http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57858, 30.10.2012)

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Funke- Fransa kararı, Başvuru No. 10828/84, 25.02.1993, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57809, (01.11.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hadjianastassiou-Yunanistan kararı, Başvuru No. 12945/87, 16.12.1992, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57779, (03.11.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Sporrong ve Lannroth- İsviçre kararı, Başvuru No. 7151/757152/75,23.09.1982,http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57580, (15.11.2012)

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Editions Periscope- Fransa kararı, Başvuru No.11760/85,26.03.1992, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57790, (17.11.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Shouten ve Meldrum- Hollanda kararı, Başvuru No. 19005/91- 19006/91, 09.12.1994, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57907, (20.11.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ferrazzini- İtalya kararı, Başvuru No. 44759/98, 12.07.2001, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59589, (23.11.2012).

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bendenoun- Fransa, Başvuru No. 12547/86, 24.02.1994, http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57863, (01.12.2012).

Anayasa Mahkemesi 03.02.2011 gün ve E. 2009/83, K. 2011/29, http://www.anayasa.gov.tr, (15.02.2013).

Anayasa Mahkemesi 21.09.1993 gün ve E. 1993/31 ve K. 1993/29, www.anayasa.gov.tr, (20.03.2013).

Anayasa Mahkemesi, 20.10.2011 gün ve E. 2011/ 54, K. 2011/ 142, http://www.anayasa.gov.tr, (16.09.2012).

Anayasa Mahkemesi, 21.01.1971 gün ve E. 1970/19, K. 1971/9, http://www.anayasa.gov.tr, (02.10.2012).

Anayasa Mahkemesi, 21.09.1995 gün ve E. 1995/27 gün ve K. 1995/47 sayılı kararı, www.anayasa.gov.tr, (31.01.2013).

Anayasa Mahkemesi, 30.01.1963 gün ve E. 1962/262, K. 1963/21, http://www.anayasa.gov.tr, (01.10.2012).

Anayasa Mahkemesi, 31.03.1992 gün ve E. 1991/18, K. 1992/20 http://www.anayasa.gov.tr, (16.09.2012).

Anayasa Mahkemesi, 31.05.2012 gün ve E. 2011/38, K. 2012/89 (http://www.anayasa.gov.tr, (16.09.2012).

Anayasa Mahkemesi, 04.02.2010 gün ve E. 2006/23, K. 2010/27 sayılı kararı, www.resmigazete.gov.tr, (21.02.2013).

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu., 23.10.1986 gün ve E. 1986/2, K. 1986/2 sayılı kararı, www.kazanci.com, (18.02.2013).

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu., 26.02.2013 gün ve E. 2009/1, K. 2012/2, www.kazanci.com, (10.05.2013).

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu.24.02.1973 gün ve E. 70/1, K. 73/1, (Dş. Der., Sayı: 107-110, s. 299).

Danıştay. 4. Daire, 30.03.2009 gün ve E. 2008/60, K. 2009/15180, (www.kazanci.com, (08.08.2013).

Danıştay 7. Daire, 22.03.2007 gün ve E. 2007/885, K. 2007/1449, www.kazanci.com, (09.05.2013).