

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI
KAMU HUKUKU TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA VERGİ
YARGILAMASINDA ADİL YARGILANMA HAKKI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

ÖZGE KAPLAN

GAZİANTEP-2021

T.C.

HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

KAMU HUKUKU TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA VERGİ
YARGILAMASINDA ADİL YARGILANMA HAKKI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

ÖZGE KAPLAN

TEZ DANIŞMANI

DR. ÖĞR. ÜYESİ FERHAT USLU

GAZİANTEP-2021

ÖZET

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı başlıklı yüksek lisans tezi çalışmamız giriş, üç bölüm ve sonuç kısımlarından oluşmaktadır. Çalışmamız içeriğinde bir insan hakkı olarak ortaya çıkan adil yargılanma hakkının kavram olarak ifade ettiği değer, unsurları ve vergi yargılamasında karşımıza çıkış biçimleri Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları çerçevesinde açıklanmıştır.

Bu çerçevede, birinci bölümde insan haklarının bir alt başlığı olarak ulusal ve uluslararası metinlerde yerini bulan ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında da ihlaline sıkça rastlanılan adil yargılanma hakkının terim anlamı ve unsurları içtihatlar ışığında ortaya konulmuştur. İkinci bölümde adil yargılanma hakkının, idare ile birey arasında birtakım hak ihlallerine dayanarak gerçekleştirilen vergilendirme işlemleri neticesinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm yeri olan vergi yargılamasında uygulanabilirliği incelenmektedir. Üçüncü bölümde ise her ne kadar Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarında ve dolayısıyla Sözleşme’de adil yargılanma hakkının unsurlarından sayılan kriterlere ait olmasa da vergi yargılaması özelinde sorun arz eden birtakım hususlara değinilmiş ve çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Adil yargılanma hakkı, insan hakları, vergi, vergi yargılaması, AİHS md.6 uygulaması, mülkiyet hakkı.

ABSTRACT

The master thesis study titled Right to a Fair Trial in Tax Judgement Law in the light of European Court of Human Rights's Decisions consist of an introduction, three chapters and a conclusion. In this study, try to disclosed right to a fair trial's value, elements and forms of confrontation within he decisions of European Court of Human Rights, which the right called one of the human rights.

Accordingly, in the first part of the study, try to disclosed meaning and elements to right to a fair trial, which located to national and international documentaries and being a reason of violated in European Court of Human Rights decisions. In the second part of study, to cause of violated human rights between administration and person's, taxation transactions and tax courts have been explained with the help of tax judgement's rules. Although not included to right to fair trial's elements, some special situations have an important role in tax judgement, have been explained and presented solution proposal in the third part of study.

Keywords: Right to a fair trial, human rights, tax, tax judgement law, implementation to Article six of European Convention on Human Rights, right of property.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR.....	xi
BİRİNCİ BÖLÜM	
ADİL YARGILANMA HAKKI.....	4
1.1.Genel Olarak.....	4
1.1.1.İnsan Hakları Kavramı.....	4
1.1.2. İnsan Hakları Kavramının Bazı Kavramlarla İlişkilendirilmesi.....	7
1.2. Kavram Olarak Adil Yargılanma Hakkı.....	10
1.2.1. Terim Sorunu.....	12
1.2.2. Adil Yargılanma Hakkının Ulusal ve Uluslararası Kaynaklardaki Yeri.....	15
1.2.3. Adil Yargılanma Hakkının Uygulanabilirliği Bakımından İki Kriter.....	22
1.2.3.1. Genel Olarak.....	22
1.2.3.2. Medeni Hak ve Yükümlülükler Ölçütü.....	25
1.2.3.3. Suç İsnadı Ölçütü.....	28
1.2.3.4. Değerlendirme.....	29
1.3. Adil Yargılanma Hakkının Unsurları.....	33
1.3.1. Bir Yargı Yerine Erişim Hakkı.....	33
1.3.2. Kanunla Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Bir Mahkemede Yargılanma Hakkı.....	44
1.3.3. Makul Sürede Yargılanma Hakkı.....	48
1.3.3.1. Makul Sürede Yargılanma Hakkının Değerlendirme Ölçütleri.....	53
1.3.3.1.1. Genel Olarak.....	53
1.3.3.1.2. Değerlendirme Ölçütleri.....	55
1.3.3.1.2.1. Olayın Kapsamı ve Güçlükleri Ölçütü.....	56

1.3.3.1.2.2. Başvurucunun Tutumu.....	57
1.3.3.1.2.3. Yargılamayı Yürüten Yetkili Makamların Tutumu.....	59
1.3.3.1.2.4. İlgili Açısından Yargılamanın Sona Ermesinin Önemi.....	60
1.3.4. Yargılamanın Aleniyeti İlkesi.....	61
1.3.5. Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı.....	65
1.3.6. Ceza Davaları Kapsamında Sanığa Tanınan Haklar.....	66

İKİNCİ BÖLÜM

ADİL YARGILANMA HAKKININ TÜRK VERGİ YARGILAMASINDA UYGULANABİLİRLİĞİ.....68

2.1. Genel Olarak.....	68
2.1.1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yargılama Ölçütlerinin Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Türk Vergi Yargılamasında Uygulanabilirliği.....	69
2.1.1.1. Medeni Hak ve Yükümlülükler Kavramı.....	69
2.1.1.2. Vergi Aslına İlişkin Uyuşmazlıkların Medeni Hak ve Yükümlülükler Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği.....	74
2.1.1.3. Vergi Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıkların Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği.....	77
2.1.1.4. Vergi Kabahatlerinin Suç İsnadı Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği.....	77
2.1.1.4.1. Vergi Zammı Görüşü.....	78
2.1.1.4.2. Tazminat Görüşü.....	79
2.1.1.4.3. Para Cezası Görüşü.....	79
2.1.1.4.4. İdari Yaptırım Görüşü.....	79
2.1.1.5. Değerlendirme.....	80
2.2. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkının Uygulanabilirliği.....	81

2.2.1. Bir Yargı Yerine Erişim Hakkı Kapsamında.....	82
2.2.1.1. Genel Olarak.....	82
2.2.1.2. Vergi Davasının Açılmasında Ehliyet.....	84
2.2.1.3. Vergi Davasının Açılma Hakkının Kullanımı Esnasında Öne Çıkan Engeller.....	85
2.2.1.3.1. Yargılama Giderleri.....	85
2.2.1.3.2. Vergi Mahkemelerine Başvuru Hakkını İhlal Ettiği İleri Sürülen Konular..	87
2.2.2. Kanunla Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Bir Mahkemede Yargılanma Hakkı Kapsamında.....	92
2.2.3. Makul Sürede Yargılanma Hakkı Kapsamında.....	96
2.2.3.1. Genel Olarak.....	96
2.2.3.2. Vergi Davalarında Makul Sürede Yargılanma Hakkının Uygulanabilirliğinin İncelenmesi.....	97
2.2.3.2.1. Vergi Yargılaması Süreci.....	98
2.2.3.2.2. Vergi Yargılamasında Makul Sürede Yargılanma Hakkı.....	101
2.2.4. Aleni Yargılanma Hakkı Kapsamında.....	106
2.2.4.1. Genel Olarak.....	106
2.2.4.2. Vergi Davalarında Aleni Yargılanma Hakkının Uygulanabilirliğinin İncelenmesi.....	108
2.2.4.3. Jussila Kararı.....	109
2.2.4.4. Pakozdi Kararı.....	110
2.2.5. Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı Kapsamında.....	112
2.2.5.1. Genel Olarak.....	112
2.2.5.2. Masumiyet Karinesi.....	113
2.2.5.2.1. Genel Olarak.....	113
2.2.5.2.2. Vergi Davalarında Masumiyet Karinesinin Uygulanabilirliğinin İncelenmesi.....	114

2.2.5.3. Silahların Eşitliği ile Çelişmeli Yargılama İlkeleri Kapsamında.....	115
2.2.5.3.1. Genel Olarak.....	115
2.2.5.3.2. Vergi Yargılamasında Silahların Eşitliği.....	117
2.2.5.3.2.1. Delillerin Sunulması Bakımından İnceleme.....	117
2.2.5.3.2.2. Taraflar Arasında Usuli Anlamda Eşitliğin Sağlanması Bakımından.....	118
2.2.5.3.3. Vergi Yargılamasında Çelişkili Yargılama İlkesi.....	118
2.2.5.3.3.1. Dosya İçerisine Dahil Edilen Bilgi ve Belgelerden Haberdar Olma.....	119
2.2.5.3.3.2. Yargılama Sürecine Etkili Katılım Hakkı.....	120

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASINDA ADİL YARGILANMA HAKKININ UNSURU OLMAKSIZIN 6. MADDE KAPSAMINDA DEĞERLENDİRMEYE ALINAN VE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR.....123

3.1. Vergi Yargılaması Hukukunda İspat.....	123
3.1.1. Genel Olarak.....	123
3.1.2. Vergi Yargılaması Hukukunda İspat ve İspat Yükü.....	124
3.1.2.1. İspat.....	124
3.1.2.2. İspat Yükü.....	125
3.1.2.3. İspat Yükünün Paylaşımı.....	126
3.1.2.3.1. İspat Yükünün Vergi Ödevlisi Üzerinde Olduğu Örnekler.....	126
3.1.2.3.2. İspat Yükünün Vergi İdaresi Üzerinde Olduğu Örnekler.....	126
3.1.2.4. İspata Gerek Duyulmayan Haller.....	127
3.1.2.4.1. Genel Olarak.....	127
3.1.2.4.2. Vergi Yargılamasında İkrar.....	128

3.1.2.4.3. Vergi Yargılamasında Karineler.....	128
3.1.2.4.3.1. Fıllı Karineler.....	129
3.1.2.4.3.2. Kanuni Karineler.....	129
3.1.2.4.3.3. Kanuni Ölçüt	129
3.1.2.4.3.4. Karinelerin İspat Yüğüne Tesiri.....	130
3.1.3. Vergi Hukukunda Delil.....	130
3.1.3.1. Genel Olarak.....	130
3.1.3.2. Delil Serbestisi.....	131
3.1.3.2.1. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi.....	132
3.1.3.2.2. Re'sen Araştırma İlkesi.....	133
3.1.3.3. Maddi Olayın Yargılamaya Dahli.....	134
3.1.3.4. Delillerin Temin Edilmesi.....	134
3.1.3.5. Yemin.....	135
3.1.3.6. Tanık.....	135
3.1.3.7. Bilirkişi.....	137
3.1.4. Vergi Yargılaması Hukukunda Suç Konusundan Haberdar Olma ve Savunmaya Gereken Koşulların Oluşturulması Hakkı.....	137
3.1.4.1. Susma ve Kendini Suçlamama Hakkı.....	139
3.1.4.1.1. Genel Olarak.....	139
3.1.4.1.2. Funke Kararı.....	140
3.1.4.1.3. J.B.- İsviçre Kararı.....	141
3.1.4.1.4. Chambaz- İsviçre Kararı.....	142
3.1.4.1.5. Van Meerelt- Hollanda Kararı.....	143
3.1.4.2. Türk Vergi Mevzuatında Susma Hakkı ve Müeyyideleri.....	143
3.1.4.2.1. Genel Olarak.....	143

3.1.4.2.2. Varlığı Noter Tasdik Kayıtları Yahut Sair Suretlerle Sabit Olması Halinde İnceleme Sırasında Vergi İncelemesine Yetkili Kimselere Defter ve Belgelerin İbrahim Edilmemesi Durumunda.....	144
3.1.4.3. Avukatla Temsil Edilme Hakkı.....	146
3.1.4.3.1. Genel Olarak.....	146
3.1.4.3.2. Vergi Davalarında Avukatla Temsil Edilme Hakkı.....	147
3.1.4.4. Tercümandan Yararlanma Hakkı.....	148
3.2. Vergi Yargılaması Özelinde Mülkiyet Hakkına Müdahale.....	149
3.2.1. Genel Olarak.....	149
3.2.2. AİHM içtihatları ve Anayasa Kapsamında Mülkiyet Kavramı.....	150
3.2.3. Mülkiyet Hakkının İhlalinde Aranılan Bir Ölçüt: Meşru Beklenti.....	151
3.2.3.1. Meşru Beklenti Terimi.....	152
3.2.3.2. Meşru Beklenti Kavramında İyiniyet Ölçütü.....	153
3.2.4. Mülkiyet Hakkının İhlalinin Tespiti.....	153
3.2.4.1. Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Hukuka Uygunluğunun Denetlenmesi.....	155
3.2.4.1.1. Mülkiyet Hakkına Yönelen Müdahale Hukuka Uygun Olmalıdır.....	155
3.2.4.1.2. Dayanak Hukuk İlgililerce Erişilebilir ve Öngörülebilir Olmalıdır.....	157
3.2.4.1.2.1. Öngörülebilirlik Ölçütü Çerçevesinde Anayasa'nın 73/4 Maddesi ile Tanınan Yetki.....	158
3.2.4.1.2.2. Öngörülebilirlik Ölçütü Çerçevesinde Anayasa'nın 167/2 Maddesi ile Tanınan Yetki.....	159
3.2.4.1.2.3. Öngörülebilirlik Ölçütü Bakımından Sirküler ve Özelge.....	160
3.2.4.1.2.4. Öngörülebilirlik Ölçütü Bakımından İctihat İstikrarsızlığı.....	161
3.2.4.1.2.5. Öngörülebilirlik Ölçütü Bakımından Geçmiş Etkili Düzenlemeler.....	163

3.2.4.1.3. Müdahale Kamu Yararına Uyumlu Olmalıdır.....	165
3.2.4.1.4. Müdahale Ölçülü Olmalıdır.....	166
3.2.4.2. Pozitif Yükümlülükler Kapsamında Mülkiyet Hakkı.....	169
SONUÇ.....	170
KAYNAKÇA.....	176



KISALTMALAR

AATUHK	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e	:	Adı Geçen Eser
a.g.k	:	Adı Geçen Karar
AİHM	:	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	:	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYİM	:	Askeri Yüksek İdare Mahkemesi
AYM	:	Anayasa Mahkemesi
Bkz.	:	Bakınız
B.N	:	Başvuru Numarası
Bs.	:	Bası
C.	:	Cilt
CMK	:	Ceza Muhakemesi Kanunu
Çev.	:	Çeviren
DEÜHF	:	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
dp.	:	Dipnot
E.	:	Esas
Ed.	:	Editör
E.T	:	Erişim Tarihi
H.D	:	Hukuk Dairesi
H.G.K	:	Hukuk Genel Kurulu
HMK	:	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İHEB	:	İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi

İnÜHFD	:	İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İYUK	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
İÜHFD	:	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İÜİF	:	İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
K	:	Karar
K.T	:	Karar Tarihi
md.	:	Madde
Örn.	:	Örneğin
Para.	:	Paragraf
R.G	:	Resmi Gazete
s.	:	Sayfa
ss	:	Sayfa Sayısı
S.	:	Sayı
Sözleşme	:	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
SBE	:	Sosyal Bilimler Enstitüsü
TBB	:	Türkiye Barolar Birliği
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TBK	:	Türk Borçlar Kanunu
Vol.	:	Volume
vb.	:	ve benzeri
vd.	:	ve devamı
vs.	:	ve sair
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
Y	:	Yıl

GİRİŞ

İnsan hakları, bir kavram olarak insanlığın var oluşundan beri mevcuttur. Bununla birlikte kavram, geçmişte olduğu gibi günümüzde de en çok tartışma konusu edilen kavramların başlıcasını oluşturmaktadır. İnsan hakları üzerine yapılan tartışmaların temeli, kavramın teşkil ettiği önem sebebiyle tanımlamasının yapılmasının, kavramı kısıtlayabilecek nitelikte olması şeklinde açıklanır. İnsan haklarının tartışma konusu edilmesinin bir getirisi olarak, hemen hemen her alanda insan haklarına ilişkin ihlaller söz konusu olabilmektedir. İnsana ait temel hakların ulusal hukuk düzeylerinde anayasa, yasa gibi hukuki düzenlemeler eliyle; uluslararası hukuk düzeylerinde ise uluslararası sözleşmeler eliyle korunduğu bilinmektedir.

İnsan haklarını soyut bir kavram olmaktan kurtarıp somut bir kavram yapan ve insan hakları tarihinde devrim niteliğinde kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, insan haklarına yönelik ihlaller için uluslararası nitelikteki ilk güvence sistemidir. Bir başka deyişle bireyler, Sözleşme ile ulusal üstü hukuk süjesi konumunda yer almışlardır. Sözleşme vasıtasıyla bireylere tanınan başvuru hakkı; bireyleri, sözleşmeci devletlere karşı koruma amacı gütmektedir.

Günümüz insan hakları düşüncesinde, devlet yahut başkaca herhangi bir gücün, bireylere tanınan hak ve özgürlükleri keyfi olarak kısıtlayamayacağı ve her ne şartta olursa olsun ortadan kaldıramayacağı ifade edilir. Ulusal ve uluslararası düzenlemeler devletlerin mevcudiyeti ve keyfi uygulamalarına karşı bireyleri koruma altına alma ve insan haklarına yapılan müdahalelerin önüne geçilmesini sağlama amacına yönelmektedir. Bir başka deyişle bu düzenlemeler, insan haklarına yapılan müdahalelerin telafi edilmesi için çözüm yolları aranması sonucuna yol açar. Ancak vergilendirme işlemleri konu edildiğinde, bu yaklaşımdan iz görünmemekte; vergilendirme işlemleri vasıtasıyla gerçekleştirilen insan hakkı ihlalleri göz ardı edilmektedir. Vergilendirme işlemleri, devletlerin vergilendirme yetkisini kullanarak gerçekleştirilmektedir. Vergilendirme yetkisinin temelini ise devletlerin egemenlik yetkisi oluşturmaktadır. Netice itibariyle Devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken egemenlik yetkisinden yararlanmakta ve vergilendirme işlemlerine ilişkin müdahaleler direkt olarak devletin egemenlik yetkisine müdahale niteliğinde kabul edilmektedir. Oysaki tarihi gelişim açısından ele alındığında, ağır vergisel yükümlülüklerin toplum düzeyinde birtakım tepkilere neden olduğu ve bu tepkilerin de zaman içerisinde hak kazanım mücadelesine evrildiği ve devlet iktidarının kısıtlanmasında etkin rol oynadığı bilinmektedir. Kanaatimizce vergi alanı

söz konusu olduğunda, insan haklarına yönelik ihlallerin, devletin egemenlik yetkisi bahane edilerek görmezden gelinmesinin, müdahalenin hukuka uygun hale gelmesini sağlayacağı ve hukuki güvenlik ile hukuk devleti ilkelerinin zedelenmesine yol açacağı aşikardır.

Hukuk devleti, idarenin her türlü işlem ve eylemleriyle denetim altında tutulduğu, işlem ve eylemlerinde insan haklarına saygıyı başlıca unsur olarak ele alan bir devlet modeli öngörmektedir. Hukuk devletinin etkin olduğu devlet modelinde, idare tarafından bireylerin hak ve özgürlüklerine birtakım müdahalelerin yapılması olağan kabul edilse de, söz konusu müdahalelerin sınırının hukuk kurallarına bağlı olarak korunduğu görülmektedir. Vergilendirme işlemleri özelinde, vergilendirme yetkisi kullanılarak bireylerin mülkiyet hakkı başta olmak üzere pek çok temel hak ve özgürlüğüne müdahale edilmektedir. Bunun yanında hukuk devletlerinde, bireylerin bu temel hak ve özgürlüklerine yapılan müdahalelerin sınırının kanunla çizildiği görülür. Vergilendirme işlemleri ile bireylerin malvarlığından bir kısmı, kamu hizmetlerinin yürütülmesinin karşılığı olarak devlet hazinesine aktarılmaktadır. Bu suretle malvarlığına müdahale gerçekleştirilen bireyler daha az vergi ödemenin, vergi daireleri ise kamu hizmetlerinin yürütümünde aksaklık çıkmaması açısından daha çok vergi tahsil etmenin yollarını aramaktadır.

Vergilendirme işlemleri neticesinde taraflar arasında birtakım uyuşmazlıklar mevcut olabilmekte ve bu uyuşmazlıklar yargılama makamlarına iletiildiği andan itibaren kamuya açık hale gelmektedir. Uyuşmazlıkların kamuya açık hale gelmesi sonucu ise, kamuda yargılama makamlarınca gerçekleştirilen yargılama faaliyetinin her türlü şüpheden uzak ve adil biçimde ilerleyeceği kanaati oluşmaktadır. Yargılama faaliyetinin adil biçimde ilerlemesi, hukuk devletinin sağladığı en önemli güvencelerden biridir. Bu suretle, kendisini hukuk kurallarıyla bağlı sayan her devlet, yargılama faaliyetinin her türlü şüpheden uzak ve adil şekilde ilerlediği hususunda bir teminatın oluşturulmasına yarar önlemleri almakla yükümlüdür.

İdari işlem niteliğini haiz olması sebebiyle yargı denetimine tabi olan ve idare ile mükellef arasında uyuşmazlık meydana getirebilecek olması sebebiyle kamusal gücün ağır bastığı vergilendirme işlemlerinde gerçekleşen yahut gerçekleşebilecek hak ihlallerinin önüne geçilmesi için ulusal ve uluslararası hukuk düzenlemelerinden yararlanmanın açık şekilde öngörülmesi gereği aşikardır. Bununla birlikte vergilendirme işlemleri söz konusu olduğunda devletin egemenlik yetkisinin kullanılıyor olması gerekçesiyle dokunulmaz bir alan yaratılmaya çalışıldığını görmekteyiz. Bu husus, vergi yargılaması hukukunun birey ile idare arasında yaşanan uyuşmazlıklara ilişkin olması ve dolayısıyla kamusal niteliğinin ağır basmasından kaynaklanmaktadır. Fakat vergilendirmeye dair işlemlerin ve neticesinde çıkan uyuşmazlıkların

adil yargılanma hakkına tabi olarak kabul edilmeyip Sözleşme kapsamından çıkarılması ağır nitelikte hak ihlallerine neden olabilecektir. Nitekim çalışmamızda da birey ile devlet arasında bir çekişmeye sebep olan vergilendirme işlemlerinin meydana getirdiği uyuşmazlıkların çözümü için yargılama süreci devam ederken, bireylerin adil yargılanma hakkının sunduğu güvencelerden yararlanıp yararlanamayacağı hususu üzerinde durulmuştur.

Çalışmamız ile amaçlanan, vergi yargılaması hukukuna ilişkin olarak teori ve uygulamada gerçekleşen adil yargılanma hakkına dair ihlallerin ortaya konulması ve sözü edilen konulara yönelik çözüm önerilerine yer verilmesidir. Çalışmamız gerçekleştirilirken, başlık ile uyumlu olmak üzere AİHS sistematığına uymaya çalışılmış ancak birtakım hususların bu sistematik içerisinde yer almadığı göz önünde tutularak kimi bölümlerde AİHS sistematığından uzaklaşmıştır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, insan hakları kavramından yola çıkılarak adil yargılanma hakkının genel özellikleri ve unsurları hakkında bilgi verilerek AİHS kapsamında vücut bulabilmesi için AİHM'in aradığı medeni hak ve yükümlülük ile suç isnadı kavramlarına yer verilmiştir. Bunun devamında ise adil yargılanma hakkına, AİHM ile AYM içtihatlarında ne şekilde değinildiği açıklanmaktadır. İkinci bölümde vergi yargılamasının işleyişi genel olarak ifade edilmiş, akabinde adil yargılanma hakkının unsurlarının ve sağladığı güvencelerin vergi yargılaması hukukunda uygulanabilirliği hususunda bilgi ve çözüm önerilerine yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise, adil yargılanma hakkının unsurları içerisinde yer almayan ancak tarafımızca tespit edilen vergi yargılaması hukukuna dair birtakım özellik arz eden durumlar incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ADİL YARGILANMA HAKKI

1.1.Genel Olarak

Adil yargılanma hakkı, insanlığın var oluşundan bu yana mücadelesi içinde bulunan insan hakları kavramının bir unsurudur. Hiç şüphe yoktur ki bu mücadele, insanoğlu lehine olumlu neticeler meydana getirmiş ve pek çok kazanım sağlanmıştır. Bununla birlikte kavramın halihazırda en çok konuşulan ve tartışılan konu olma özelliği günceldir. İnsan haklarının tartışma konusu edilen kısmı, ortaya çıkma anından sona ermesine, niteliğinden sınırlandırma koşullarına her özelliği ile bütünüdür. İnsana ait temel haklar, ulusal seviyede anayasal temellendirmeler ile teminat altında olsa da uluslararası seviyede korunmaya yirminci yüzyılın ikinci yarısı itibariyle başlamıştır. İnsan haklarının bu aşamada korunması düşüncesinin ortaya çıkmasında etkili unsurun ise İkinci Dünya Savaşı ve akabinde yaşanan, soykırım gibi, ağır ve kitlesel insan hakları ihlallerinde meydana gelen mağduriyete gösterilen tepkiler olduğu savunulur.¹ Bu gelişme sonrasında ivme kazandırılan insan haklarını koruma düşüncesinin, çeşitli ulusal ve uluslararası belgelerle desteklenerek, her geçen gün kapsamı artırılmıştır.

Hak arama özgürlüğü de insan haklarının var olma amacı dahilinde, insana dair değerleri güvence altına almanın en önemli unsurlarındandır. İnsan haklarının teminatı, hak arayan bireylerin adil bir yargılanma için gerekli tüm koşulların oluşturulmuş olmasında gizli olduğu için, adil yargılanma hakkı diğer tüm hakların korunmasının vaadi olarak betimlenmektedir.

1.1.1. İnsan Hakları Kavramı

İnsan hakları, insanlığın var oluşundan bu yana mevcudiyetini koruyan ve tanımlanması oldukça geniş şekilde; içerisine felsefi, ahlaki, hukuki vs. unsurlar dahil edilerek yapılan bir

¹ Salihpaşaoğlu, Yaşar, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türkiye: Bazı Rakamlar ve Gerçekler”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.13, S.1-2, 2009, s.255.

kavram olarak karşımıza çıkar. ² Günümüze kadar insan haklarının kaynağının, sözleşmesel ya da hukuki olmayıp ahlakilik düşüncesi olduğu kabul edilmekteydi. ³ Bir tanıma göre insan hakları, tüm insanlara tanınması gerekli olan ideal ve evrensel ahlaki değerler olup temel haklar kavramı ise bahsedilen değerlerin devletlerce tanınıp pozitif hukuka uyarlanmış halidir. ⁴ Bir diğer tanımla insan hakları, insanın insan olmaktan kaynaklanan haklarıdır. ⁵ İnsan hakları, her insana ait olan haklardır. ⁶ Ayrıca kavramın, “*insanın, din, dil, ırk, cinsiyet ayrımı yapılmaksızın sırf insan olması dolayısıyla sahip olduğu haklar*” şeklinde tanımlandığını da görmekteyiz. ⁷

İnsan hakları, hem iç hukuka hem de uluslararası hukuka ait bir kavramdır. ⁸ Doktrinde insan hakları teriminin evrensel bir tanımı yapılamadığı konusunda görüş birliğine varılmıştır. ⁹ Her ne kadar pek çok düşünür tarafından farklı şekillerde tanımlanmışsa da, insan hakları teriminin özünde özgürlük ile eşitlik kavramları yer almaktadır. ¹⁰ Bununla birlikte insan haklarının dar ve geniş anlamda olmak üzere iki temel bakış açısı ile ele alındığı bilinir. Geniş anlamda insan haklarını insanın birey olmaktan kaynaklanan haklarını ifade eden bakış açısı, dar anlamda insan haklarını ise temel hak ve özgürlüklerin belirtildiği bakış açısı olarak ele almak mümkündür. ¹¹

İnsan haklarının felsefi temelleri ele alınırken doğal hukuk anlayışı ile pozitif hukuk anlayışı olmak üzere iki ana başlık esas alınır. Doğal hukuk anlayışı insan haklarını; bireylerin akıl ve vicdan yolu ile erişebileceği, mevcudiyeti için hiçbir makamın onamına ihtiyaç duyulmayan, devredilmez ve her zaman dilimi için geçerli olan haklar olarak açıklamaktadır. ¹² Bu anlayış, devletin hukuktan önce geldiği görüşünün karşıtı olarak hukuk,

² Gözler, Kemal, İnsan Hakları Hukuku, 2. Bs., Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, s.84.

³ Uygun, Oktay, Kamu Hukuku İncelemeleri, İnsan Hakları, Demokrasi, Hukuk Devleti, Egemenlik, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2013, s.5.

⁴ Karakehya, Hakan, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6.maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma, Ankara, Savaş Kitabevi, 2008, s.9.

⁵ Kalabalık, Halil, İnsan Hakları Hukukuna Giriş , Güncellenmiş 2. Bs., Ankara, Seçkin Yayınları, 2019, s.27; Akıllıoğlu, Tekin, İnsan Hakları Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri, Gözden Geçirilmiş 3. Bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s.16,

⁶ Uslu, Ferhat, Bütün Konularıyla Anayasa Yargısı Dersleri, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2020, s. 45.

⁷ Doğan, İlyas, İnsan Hakları Hukuku, Ankara, Astana Yayınları, 2019, s.58.

⁸ Gözübüyük, Şeref / Gölcüklü, Feyyaz ve Saygılı, Abdurrahman, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi, 12. Bs., Ankara, Turhan Kitabevi Yayınları, 2019, s.3.

⁹ Tezcan, Durmuş / Erdem, Mustafa Ruhan / Sancakdar, Oğuz / Önok, Rifat Murat, İnsan Hakları El Kitabı, Güncellenmiş 8. Bs., Ankara, Seçkin Yayınları, 2019, s.27.

¹⁰ Bozkurt, Enver / Kanat, Selim / Bektaş, Sezercan, Uluslararası İnsan Hakları Hukuku, 3. Bs., Ankara, Legem Yayıncılık, 2018, s.8.

¹¹ Şentürk, C. / Bayzıt T., “Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, Ceza Hukuku Dergisi, C.6, S.17, 2011, s.128.

¹² Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.32; Uygun, s.9; Çayan, Gökhan, Adil Yargılanma Hakkı, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2016, s.1.

devletten önce gelir anlayışını içermektedir.¹³ Anayasa md.12’de “*Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve özgürlüklere sahiptir*” ifadesi ile doğal hukuk teorisinin benimsendiği görülür. Anayasa’nın ilgili maddesinin haricinde de insan haklarının doğal hukuktan kaynaklandığı ve pozitif hukukun üzerinde olduğu ifade edilmektedir.¹⁴ Bunun yanında pozitif hukuk anlayışı ise içerikten çok mevzuattaki hakların kategorik olarak ne olduğu ile ilgilenmektedir. Bu anlayışa, olması gerekeni değil olanı arayan hukuk anlayışı da denir.¹⁵ İnsan haklarının “*pozitif hukuk tarafından tanınmış olup olmadığına bakılmaksızın, belirli bir tarihsel süreçte insanların sahip olmaları gerekli sayılan tüm haklar*” tanımına¹⁶ dayanarak, pozitif hukukça tanınmış olmasından bağımsız olarak mevcudiyetini görmekteyiz. Dolayısıyla kavramın temellerinin herhangi bir hukuksal düzenleme ile yasal olarak koruma altına alınmasına değil, ahlakilik ilkesine dayandığı belirtilmektedir. Doktrinde bu hususun getirisi olarak soyut ve somut insan hakları ikili ayrımı gerçekleştirilip soyut insan haklarının var olanı değil olması gerekeni belirttiği ifade edilmektedir.¹⁷ Buna karşın insan hakları ile pozitif hukuk arasında sıkı bir bağ olduğu düşünülerek; insan haklarının pozitif hukukça tanındığı müddetçe değer görebileceğinden, pozitif hukukun da insan hakları gibi üst kavramlara dayanarak kurumsallaşacağından bahseden görüşler de mevcuttur.¹⁸ İnsan haklarının yargı alanına uyarlanmasında ise gerçek ve adil bir hukuki koruma sağlanmasının gereği ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, devletlerce insan haklarının pozitif hukuk kapsamına alınması ve tanınması yeterli olmayacak, yargılamının adillığının gerektirdiği tüm güvenceler taraflara sunulacak ve kullanıma hazır hale getirilecektir.¹⁹

Günümüz modern insan hakları düşüncesi sistematığı içerisinde ise insan haklarının, daha çok birey ile devlet arasındaki ilişkileri düzenleyen, bilhassa bu ilişkide bireyi önceleyen ve devleti de bizzat bireyi korumanın garantörü olarak gören bakış açısına sahip olduğu bilinir. Modern insan hakları kavramının temelini devlete karşın bireyin haklarına dikkat çeken tabii

¹³ Özbudun, Ergun, Türk Anayasa Hukuku, 20. Bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2020, s.87.

¹⁴ Fendoğlu, Hasan Tahsin, Türk Anayasa Hukuku Tarihi, 1. Bs., Ankara, Yetkin Basımevi, 2021, s. 287. Karşıt görüş ise insan haklarının pozitif hukuka dayandığı ancak siyasi karakteri haiz olduğu yönündedir. (Gözübüyük / Gölcüklü / Saygılı, dp.3).

¹⁵ Gözler, s.98; Kalabalık, Halil, İnsan Hakları Hukuku, Güncellenmiş 4.Bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015, s.27.

¹⁶ Tanör, s.14.

¹⁷ Gözübüyük, Şeref / Gölcüklü, Feyyaz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 9.Bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2011, ss. 267-299.

¹⁸ Gökınar, Mahmut, “Bir Kavram Olarak İnsan Hakları ve Çeşitli Açılardan Sınıflandırılması”, TBB Dergisi, S.120, 2015, s.18; Yekta Güngör Özden, AYM’nin 30. Kuruluş Yılı Dönümü Töreni Açılış Konuşması, s.2. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/baskan/eski-baskanlarin-konusmalari/yeakta-gungor-ozden/> (E.T:27/10/2021)

¹⁹ Pekcamtez, Hakan, “Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı”, İzmir Barosu Dergisi, S. 2, 1997, s.36.

hukuk okulundan aldığı belirtilir.²⁰ Bu doğrultuda, ülkeler anayasalarının başlangıçlarında insan hakları kavramı ve unsurlarına yer vererek, insan haklarına saygılı devlet izlenimi oluşturmaktadırlar. Günümüzde devletlere biçilen değer, yalnızca ekonomik veya askeri güçleri ile değil, insan haklarına verilen önem ile belirlenmektedir.²¹ Çağdaş insan hakları düşüncesine rağmen insan haklarına dair iki temel ihlalcı ise suçlular ve hükümettir.²² Suçlular gerçekleştirdikleri hukuka aykırı hareketlerle ihlalcı kimliği kazansalar da azınlık özellikleri ön plandadır, devlet ise insan hakları ihlallerinde önemli bir rol oynamaktadır. Nitekim insan haklarına dair yapılan her iyileştirme hareketi, devletlerin insan haklarına saygılı olma izlenimine hizmet edecektir.

İnsan haklarına verilen bu öneme rağmen ulusal ve uluslararası belgelerde bir kavram olarak açıklaması yapılamamakla birlikte, içeriğinde yer alan hak çeşitleri listelenerek izaha çalışılmıştır. Bu yaklaşım AİHM’ce de uygulanmakta, hakkın tanımını yapmaktansa önüne gelen her somut olayın niteliğine göre adil yargılanma hakkının asgari gereklerinin yerine getirilip getirilmediğini irdelenmektedir.²³ Öğretide bu husus, hakkın kapsam alanının daraltılmaması amacıyla ele alınıyor olsa da insan haklarının içeriğinin açığa kavuşturulmadığı gerekçe gösterilerek eleştirilmektedir.

1.1.2. İnsan Hakları Kavramının Bazı Kavramlarla İlişkilendirilmesi

İnsan haklarının tanımı yapılırken benzer kavramlar olan kamu özgürlükleri, temel hak ve özgürlükler ve insan onuru gibi kavramlar ele alınarak irdelenmeye başlanmıştır. Kamu özgürlükleri pozitif hukuk vesilesiyle düzenlenip teminat altına alınarak uygulamaya aktarılan bölümü olarak nitelendirilmektedir.²⁴ Bu tanımdan, kamu özgürlüklerinin mevcudiyetinin pozitif hukukça tanınmış olmasına bağlı olduğu anlamı çıkmaktadır. İnsan hakları kavramı kamu özgürlüklerinden tam da bu özelliği ile ayrılmaktadır. İnsan hakları kavramı kamu özgürlüklerine göre daha geniş bir niteliği haizdir. Şöyle ki, uluslararası andlaşmalar ile

²⁰ Gözler, s.87.

²¹ Aydın Kanık, Özge, Türk Ceza Muhakemesinde Sanığın Adil Yargılanma Hakkı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2021, s.5.

²² Uslu, Ferhat, Anayasa Yargısı, s. 46.

²³ Takcı, Tuğçe, Türk ve Avrupa Hukuku’nda Temel Boyutuyla Adil Yargılanma Hakkı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2017, s.8; Türkel, Adem, Ceza Yargılamasının Kuvuşturma Aşamasında Adil Yargılanma Hakkı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi SBE, Çanakkale, 2010, s.7.

²⁴ Tanör s.16; Uygun, s.8; Fendoğlu, s. 285; Kapani, Münci, Kamu Hürriyetleri, 6.Bs., Ankara, AÜHF Yayınları, 1981, s.14.

güvence altına alınan bir hakkın insan hakları kavramına dahil olduğundan şüphe edilmez ancak bir kamu özgürlüğünün mevcudiyeti iç hukukça benimsenmiş olması ile ilintilidir.²⁵ Yine insan hakları kavramının temaslı olduğu bir diğer kavramın temel hak ve özgürlükler olduğunu görmekteyiz. Hatta bu iki kavram çoğunlukla dar hukuk bakış açısı vesilesiyle birbirini yerine kullanılmıştır.²⁶ Buna verilecek en değerli örneklerden biri de hem 1961 hem de 1982 Anayasa'larında insan haklarının temel hak ve özgürlükler olarak ifade edilmesidir.²⁷ II. Dünya Savaşı'nın neticesinde gelişen insancıl hukuk kavramının etkinliği ile hazırlanan anayasalar eliyle insanlara asgari yaşam düzeyini sağlayacak haklar dışında sosyal hakları da içerecek şekilde genişlemeye başlamıştır. Söz konusu husus dünyanın içinden geçtiği zor sürecin ve bu süreçte insanların temel yaşam haklarından ziyade sosyal haklarına da zarar verilmiş olmasının neticesi olarak anılmaktadır. Temel hak ve özgürlüklerin norm alanlarının statik olmadığı ifade edilmektedir.²⁸ Temel hak ve özgürlüklerin anayasa ile teminat altına alınmış olması gerekçesiyle yasama organınca dahi çiğnenemediği ifade edilir.²⁹ Bu suretle daha önce temel hak ve özgürlükler kavramına dahil edilmemiş bir insan davranışının zaman içerisinde norm alanı kapsamına dahil edildiği görülmektedir. Temel hak ve özgürlükler, insan haklarının anayasalarca düzenlenmiş bölümünü ifade eder. Bu suretle yasa koyucunun anayasa içerisine dahil etmediği haklar temel hak ve özgürlükler başlığı altında incelenmez. Dolayısıyla temel hak ve özgürlükler kavramının insan hakları kavramından daha dar bir kapsam ifade ettiği aşikardır.³⁰ Yine temel hak ve özgürlükler ile kamu özgürlükleri arasındaki farkın da temel hak ve özgürlüklerin anayasal güvence altına alınmış olması ile kamu özgürlüklerinin adli ve idari yargı mercilerince tanınıyor olmasına dayandığı belirtilmektedir. Öğretide kimi görüşler, insan haklarının anayasal seviyede teminat altına alındığı müddetçe temel hak ve özgürlük kategorisine dahil edileceği öngörüsündedir. Neticeten insan hakları ile temel hak ve özgürlükler kavramının anayasal güvence altına alınıp alınmaması ve kapsamlarının farklılığı neticesiyle ayrıldığı görülmektedir. İnsan haklarının insan onuru kavramı ile de ilişkilendirildiğini görmekteyiz. İnsan onuru kavramının da insancıl hukuk kavramı ile hassasiyet oluşturulmuş bir niteliği haiz olduğu belirtilmektedir. Kavram, insanın yalnızca insan olması sebebiyle kendisine değer verilmesi ve saygıya layık görülmesi şeklinde

²⁵ Doğan, s.45.

²⁶ Kalabalık, İnsan Hakları Hukukuna Giriş, s.28.

²⁷ Pekcanitez, s.35.

²⁸ Uygun, s.281.

²⁹ Fendoğlu, Hasan Tahsin, İnsan Hakları Hukuku, 2. Bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2020, s.20.

³⁰ Tanör, Bülent, Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu, İstanbul, BDS Yayınları, 1990, s. 16.

tanımlanmaktadır.³¹ Nitekim, kimi ülkelerde meydana gelen keyfi tutuklama uygulamalarının önüne geçilmesi adeta bir insan onurunu temin etme çabasıydı.³² Kavramın bu özelliği sebebiyle kendisine atfedilen, insan haklarının felsefi temellendirmesi niteliği dikkate alındığında, insan onuru kavramının varlığı konusunda görüş birliğine varılan ancak mahiyetinin tartışmaya açık olduğunu belirten görüşler ortadadır.³³ Bu doğrultuda insan onuru kavramını başlı başına bir insan hakkı değil, insan haklarına değer kazandıran bir kriter niteliğinde olduğu ortaya konulmuştur.³⁴ İnsan onuru, her bireyde eşit mertebede mevcut olduğu için, herkes eşit mertebede saygıyı hak etmektedir.³⁵

“İnsan hakları” nitelendirilirken, öncelikle “insan” kavramından hareket edilmekte ve insan olmaya vurgu yapılmaktadır.³⁶ İnsan sözcüğü ile gerçek kişiler işaret edilmekte olup bu durum ceninin hukuki durumu hakkında çeşitli tartışmalara neden olmuştur. Ceninin insan hakları kapsamındaki imgesel süreci ise doktrinde yaşama hakkı başlığı altında ele alınmaktadır. AİHM Büyük Dairesi’nin 08/07/2004 tarihli Vo-Fransa kararında anne karnındaki cenine AİHS md.2 nezdinde suç isnadı edilip edilmeyeceğinin tartışıldığını görmekteyiz. Söz konusu kararda kontrol amacıyla hastaneye gitmiş ve Fransızca konuşamadığı için kendisini ifade edemeyen ve bu suretle isim-soy isim karışıklığı ile ileri hamilelik döneminde bebeğini aldırarak zorunda kalan başvurucuya, Fransız hukuk sistemi yanıt verememiştir. Bunun nedeni ise Fransız Hukuku’nun söz konusu suça herhangi bir mağdur tanımlamamış olması olarak açıklanmaktadır. AİHM, 07/03/2005 tarihli bir başka kararında ise mahkemenin görev alanı çerçevesindeki ülkelerde yaşamın başlamış olduğu tarih ile ilgili kesin bir kanıya varılamadığından, her Sözleşmecî Devlet’in bu husustaki takdir hakkının saklı olduğu belirtilmiştir.³⁷ Görüldüğü üzere AİHM, hayatın başlangıcı ile ilgili olarak ortak bir fikre varılamamasını gerekçe göstererek ceninin yaşam hakkına ilişkin doneler sağlanmaktan çekinmiştir. Bununla birlikte ceninin, ileride yaşayan bir insan olma potansiyelini göz önüne alarak insan onuru vesilesiyle korunması gerektiğinin altını çizmiştir. Sonuç olarak mahkeme, Vo-Fransa kararına konu olan olayda hamileliğin sona erdirilmesiyle ceninin yaşam hakkının ihlal edildiği sonucuna varılamayacağı çünkü halihazırda hamile

³¹ Arslan, Kahan Onur, “İnsan Onuru Kavramı ve Koruma Tedbirleri Bağlamında Temel Bir İlke Olarak İnsan Onurunun Korunması”, TBB Dergisi, C.28, S.120, 2015, s.158.

³² Doğan, s.47.

³³ Çelik, Elif, “İnsan Hakları Hukukunda İnsan Onurunun Yeri ve Rolü”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C.9, S.2, 2019, s.288.

³⁴ Doğan, s.48; Uygun, s.45

³⁵ Bozkurt / Kanat / Bektaş, s.10.

³⁶ Uygun, s.8.

³⁷ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.103.

bireye kasıt içermeyen zarar vermiş olmanın cezai ve hukuki anlamda karşılıklarının bireye yeterli korumayı sağladığını belirtmiştir.

Yaşam hakkının doğurduğu bir diğer tartışma ise kürtajın ulusal ve uluslararası hukuk sistemlerince yasal ya da yasak olarak tanımlanmış olması gereğini öngören düşüncelerden ileri gelir. Tartışmalarda kürtajın, ceninin yaşam hakkından ziyade kadının kendi bedeni üzerinde tasarruf edebilme hürriyetine sahip olduğu bir işlem teşkil ettiği ve bu yönüyle kısıtlanması ya da yasaklanmasının kişi hak ve hürriyetlerine müdahale niteliğinde olacağı yönünde fikirler beyan edilmiş olmakla; kürtaj işleminin yasaklanmasının tecavüz gibi toplumda infial yaratan eylemlerin artmasına neden olacağı savunulmuştur. AİHM kararlarında ise kürtaj ekseriyetle anne ve bedeni özne alınarak değerlendirilmiş olup ceninin yaşam hakkına dair bir nitelendirme yapılmadığı görülmektedir.³⁸

Yer verdiğimiz kararlarla birlikte insan hakları kavramının değil niteliği, başlangıcı hakkında dahi bir görüş birliği içerisinde bulunulamadığı sonucuna varılmaktadır. Bununla birlikte insan haklarına ilişkin güvenceler AİHS kapsamında da doktrinde de mahiyeti dikkate alınarak gruplandırılıp incelenmiştir. Nitekim çalışmamızın bu bölümünden sonra insan haklarının içerisinde büyük değer taşıyan adil yargılanma hakkının kapsamı ve niteliği hakkında bilgi vereceğiz.

1.2. Kavram Olarak Adil Yargılanma Hakkı

İnsan haklarının içerisinde adil yargılanma hakkının önemi ise, diğer tüm insan haklarının uygulanmasının iyi işleyen bir adalet mekanizmasına sahip olunması gereği ile ölçülmektedir. Bu sebeple hakkın, diğer hakların teminatı için anahtar konumunda olduğu belirtilir.³⁹ Adil yargılanma hakkı iyi işleyen adalet sistemine getirdiği güvence sebebiyle günümüz hukuk sistemleri açısından demokratik devlet ve dolayısıyla hukuk devleti terimlerinin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir.⁴⁰ AİHM de yine 26/04/1979 tarihinde yayımlanan Sunday Times-Birleşik Krallık kararından⁴¹ bu yana adil yargılanma

³⁸ AİHM, B.N: 46470/11, K.T:27/08/2015, Parrillo-İtalya kararı, para. 214-216.

³⁹ Topçu, s.217.

⁴⁰ Karakehya, Hakan, İnce Tunçer, Asuman, “Ceza Muhakemesinde Basit Yargılama ve Adil Yargılanma Hakkı”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Y.9, S.17, 2021, s.334.

⁴¹ AİHM, B.N: 6538/74, K.T: 06/11/1980, Sunday Times-Birleşik Krallık kararı, para. 55.

hakkının demokratik toplumun temel esaslarından olduğunu kabul etmektedir.⁴² Hak, AİHS'in başlangıç kısmında yer alan '*hukukun üstünlüğü*' ilkesi ile açıklanmaktadır.⁴³ Bir başka deyişle adil yargılanma hakkı, adaletin sağlanması ve hukukun üstünlüğünün temin edilmesi gayesindedir.⁴⁴ Hakkın tanımı, her ne kadar doktrinde birlik şeklinde yapılmış olmasa da⁴⁵ bir ifadeye göre, imkanlar ölçüsünde gerçekleri yansıtabilme için, uyumsuzluk tarafları arasında fiili yahut hukuki bir fark gözetmeden iddia ve savunmanın eşit ve karşılıklı şekilde yapıldığı dürüst yargılama olarak yapılmaktadır.⁴⁶ Hakkın, ulusal ile uluslararası belgelerde bireylerin temel hak ve özgürlükleri kapsamında değerlendirildiği görülmektedir.

Adil yargılanma hakkı, bir başka tanıma göre, yargılamaya muhatap olan kişilerin kanuni, bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından, uyumsuzluğun yanları arasında herhangi bir ayırım gözetmeden, hakkaniyete uygun yargılanma ilkesine uyularak, aleni biçimde yargılanması güvencelerini içeren evrensel bir haktır.⁴⁷ Adil yargılanma hakkı bireyleri yargılayan makamların yasalar ve uluslararası sözleşmeler ile güvence altına alınmış, hakkaniyete uygun bir yargılama sürecinden geçilmeye yönelen temel insan haklarından olması sebebiyle, kimi görüşlere göre yargılamada bir standardın sağlanmasını temin etmektedir.⁴⁸ Günümüzde AİHM önüne gelen ve Türkiye'nin taraf olduğu pek çok adil yargılanma hakkının ihlaline ilişkin dosya bulunmakla birlikte bunların pek çoğu da adil yargılanma hakkının unsuru niteliğinde olan makul sürede yargılanmaya ilişkindir.⁴⁹

Adil yargılanma hakkı ile taraflar yargılama sürecinin öznesi olarak işleyişe müdahale edebilmektedir.⁵⁰ Adil yargılanma hakkı, bireylerin bir hak olarak sürece dahilini sağlıyor olması kadar yargılama makamları için de bir ödev niteliğini haizdir. Yargılama makamları, ulusal ve uluslararası belgeler ile koruma altına alınan işbu hakkın, gerçekleştirdikleri

⁴² Erdoğan, Gülnur, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2011, s.28; Altıparmak, Kerem, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6.maddesinin Uygulama Alanı", AÜSBFD, 1998, C.53, S.1-4, s.3.

⁴³ Türkel, s.8; Özdemir, s.5.

⁴⁴ Topçu, s.214.

⁴⁵ Çayan, s.19.

⁴⁶ Kalabalık, İnsan Hakları Hukuku, s.496. Çırak, Ezgi, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkının Uygulama Alanı", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan, C.21, Özel Sayı, 2019, s.1002.

⁴⁷ Kızılkaya, Ezgi, "Adil Yargılanma Hakkı Işığında Gizli (Ulaşılamayan, Anonim) Tanık", Terazi Hukuk Dergisi, Y.4, S.30, 2009, s.55; İnceoğlu, Sibel, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, 4. Bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2013, ss.4-7; Salihpaşaoğlu, Yaşar, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türkiye: Bazı Rakamlar ve Gerçekler", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.13, S.1-2, 2009, s.271-272.

⁴⁸ Yaltı, Billur, Vergi Yargılamasında Adil Yargılanma Hakkı: Anayasa Mahkemesi Kararlarında Uygulama Alanı Genişlemesi, <https://anayasatakip.ku.edu.tr/wp-content/uploads/sites/34/2017/08/Billur-Yalt%C4%B1-Adil-Yarg%C4%B1lanma.pdf>, s.1; Çırak, s.1002; Altıparmak, Kerem, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Makul Sürede Yargılanma Hakkı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, SBE, Ankara, 1998, s.2.

⁴⁹ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.215.

⁵⁰ Erdoğan, s.33.

yargılama sürecinin her aşamasında sağlanmış olması ödevini yükümlenmiştir. Adil yargılanma hakkının, diğer hakların belkemiği olduğu ve bu hak söz konusu olmadan diğer hakların da işlevsiz kalacağı ve başka bir deyişle kullanılmasının zorlaşacağı belirtilir.⁵¹ Adil yargılanma hakkı olmaksızın diğer hakların işlevsiz kalacağına diğer bir kanıt olarak düzgün şekilde işleyen adalet sisteminin yapı taşı olması olarak ifade edilir.⁵² Bahsedilen sebeplerle hakkın, AİHS'te yer alan en önemli kurallardan birisi olduğu belirtilir.⁵³ Adil yargılanma hakkı ile korunmak istenen değer, yargılama sonucunda adil bir karar verilmesinden ari olarak, adil bir kararın verilmesi için gereken tüm şartların oluşturulmasıdır.⁵⁴ Adil yargılanma hakkı, AİHS içeriğinde yer alan haklar arasında en çok ihlal kararı verilen uyuşmazlık konusu olarak yer almaktadır.⁵⁵

1.2.1. Terim Sorunu

Adil yargılanma hakkı, daha önceleri “*sağlıklı adalet yönetimi isteme hakkı*” ifadesi ile anılmaktaydı.⁵⁶ Terim, uluslararası hukuk metinlerinde, adalet kavramının karşılığı olan “*justice*”den uzaklaşarak hakkaniyetli yargılama manasında olan “*fair trial*” ifadesi ile yerini bulmaktadır.⁵⁷ Doktrinde bu hususun pratik kaygılardan kaynaklandığını öne süren görüşler mevcuttur. Görüşlerine ise AİHS md.6'nın bir unsuru niteliğini haiz olan “*fair hearing*” ile karışmasının önüne geçme düşüncesini gerekçe göstermektedirler. Karakehya'ya göre “*fair trial*” kavramının “*adil muhakeme*” olarak çevrilmesi gerekmektedir.⁵⁸ Türk Hukuk doktrininde “*fair trial*” teriminin çevirisinin adil yargılanma dışında “*düriüst yargılanma*” ve “*doğru yargılanma*” şeklinde de yapıldığını görmekteyiz.⁵⁹ Fair trial

⁵¹ Karakoç, Gökhan, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Adil Yargılanma Hakkı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi SBE, Edirne, 2010, s.2; Erol, Muhammed Akif, “Adil Yargılanma Hakkı ve Yüksek Askeri Şura Kararları”, Yeni Türkiye Dergisi İnsan Hakları Özel Sayısı 2, s.945.

⁵² Kalabalık, İnsan Hakları Hukuku, s.497.

⁵³ Pekcamtez, s.39.

⁵⁴ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.218; Gözler, s.209; Özekes, Muhammet, Oyun Teorisi- Hukuk Yargılaması ve Adil Yargılanma Hakkı, İstanbul Barosu Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi, Hukuka Felsefik ve Sosyolojik Bakışlar, İstanbul, 2005, s.82; Topçu, s. 215.

⁵⁵ Fendoğlu, İnsan Hakları Hukuku, s.179.

⁵⁶ Gölcüklü, Feyyaz, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Adil Yargılanma”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, C.49, S.1, 1994, s.200.

⁵⁷ Inceoğlu, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, Tıpkı 4.Bs., Beta Basım Yayın Dağıtım, s.2.

⁵⁸ Karakehya, s.18.

⁵⁹ Akıllıoğlu, Tekin, İnsan Hakları ve Yönetim Hukuku: Avrupa Yönetim Hukukunun Oluşmasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Rolü”, www.idare.gen.tr/akillioğlu-insan.htm. (E.T:21.08.2021)

kavramının kökenlerinin Magna Carta'ya dayandığı kabul edilir.⁶⁰ Doktrinde İngilizce'de “*right to fair trial*”, Fransızca'da ise “*droit a un proces equitable*” şeklinde ifade edilen hakkın tam tercümesinin “*hakkaniyetli yargılanma hakkı*” şeklinde olduğu da belirtilir.⁶¹ AİHM de öncelikle Delcourt- Belçika kararı içeriğinde “*sağlıklı adalet yönetiminin istenmesi hakkı*” terimini kullanmış ancak daha sonra Golder-Belçika kararında “*adil yargılanma*” terimini kullanmıştır.⁶² Kanaatimizce bahsi geçen terimlerden hangisi kullanılırsa kullanılsın AİHS 6.maddesi içeriğinde düzenlenen hakkın nitelendirildiği açıktır. Bununla birlikte çalışmamızda, 1982 Anayasası md.36'da düzenlendiği şekli olması ve hukukumuzda hakka ilişkin başvuruların karar mercii olan Anayasa Mahkemesi'nin kullanımına dayanarak “*adil yargılanma hakkı*” terimi kullanılacaktır.

Adil yargılanma hakkı, hukuk devleti ilkesini temel ölçüt olarak bireylerin yargılanmasının çeşitli usul kurallarına tabii olmasını ve neticeten adil bir karara ulaşmayı temin etmektedir.⁶³ Bu suretle Anghel-İtalya kararında⁶⁴ ifade edildiği üzere adil yargılanma hakkı, diğer temel hak ve özgürlüklerden ayrı olarak, kişilere hak kapsamında yer alan uyumsuzluklar yönünden usuli güvencelerin sağlandığı belirtilir.⁶⁵ Hukuk devleti kavramı, yurttaşlar nezdinde hukuki güvenliğin gerçekleştirildiği adil bir düzeni ifade eder.⁶⁶ Çağdaş bir devlet olabilmek ile hukukun üstünlüğü ilkesini benimseyebilmenin en önemli yöntemi ise hukuk devleti olabilmektir.⁶⁷ Hukuk devletinin hakim olduğu yönetim biçimlerinde devletin tüm organlarına ilişkin eylem ve işlemler hukuk kurallarının çizdiği çerçeveye göre yürütülmektedir.⁶⁸ Hukuk devleti ilkesinin yarattığı izlenim ile devletin organlarının faaliyetlerinin hukuka uygun olması, bir başka deyişle hukuk kurallarının devlet organlarının her türlü iş ve işlemlerine hakim kılınması ve bu suretle de muhtemel keyfi işlemlerin önüne geçileceği amaçlanmaktadır.⁶⁹ Hukuk devleti ilkesi anayasacılık faaliyetlerinin en önemli araçlarından birisi olarak kabul edilmekte ve tüm erklerin her nevi işlem ve eylemlerinde

⁶⁰ Pekcamtez, s.36.

⁶¹ Takcı, s.5.

⁶² Akdoğan, Cem Alper, Türk Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Temel Bir İnsan Hakkı Olarak Adil Yargılanma Hakkı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, İzmir, 2019, s. 28.

⁶³ İnceoğlu, S., s.209.

⁶⁴ AİHM, B.N:5968/09, K.T: 25/06/2013 Anghel-İtalya kararı, para.68.

⁶⁵ Yüksektepe, s.415.

⁶⁶ Uygun, s.386.

⁶⁷ Aliefendioğlu, Yılmaz, “Hukuk- Hukukun Üstünlüğü- Hukuk Devleti”, Ankara Barosu Dergisi, S.2, 2001, s.31.

⁶⁸ Çağan, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.1-4, C.37, 1980, s.137; Atalay, Esra, “Yargısal Temel Haklar”, DEÜHFD, Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, İzmir, 1997, s.444; Özbudun, s.124-125.

⁶⁹ Özkan, Gürsel, “Anayasa Mahkemesi'ne Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S.1, 2010, s.81; Özbudun, , ss.124-125.

hukuka bağılı olması gereğı ile açıklanmaktadır.⁷⁰ Bilinir ki, adil yargılanma hakkı ile hukuk devleti ilkesi arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Bu doğrultuda belirtilmesi gerekir ki, Anayasa'mızda açıkça bir tanımı yer alış olmamasına rağmen hukuk devletinin adil yargılanma ve hak arama gibi hak ve özgürlüklerinin uygulanmasını bir gereklilik haline getirdiğı ifade edilir.⁷¹ Nitekim adil yargılanma hakkı, hukukun üstünlüğünün güvencesidir.⁷²

Doktrinde, yukarıda açıkladığımız üzere, kavramsal olarak adil yargılanma ibaresinin yerinde olduğı; aksi takdirdeki düşüncelerin “*adil yargılama*” şeklinde anlaşılabilceğı ve bu ifadenin ise yalnızca yargı makamlarına yüklenecek sorumlulukları belirttiğı ancak adil yargılanma hakkının bireye ilişkin temel hak özelliğı ağır basan niteliğı vurguladığı ifade edilmektedir.⁷³ Adil yargılanma ile adil yargılama terimleri arasındaki farkı şöyle özetleyebiliriz; adil yargılama ceza muhakemesi hukukunda şüpheli, sanık ya da mağdur nezdinde tanımlanan hakların bütünü ile insan haklarına hanel getirilmeden yapılan yargılama şeklinde tanımlanmakta, adil yargılanma hakkı ise hem yargılama makamına hem de bireylere tanınan bir hak ve yükümlülüğü ifade etmektedir.⁷⁴

Dönmezer; yargılamanın sonucunun adil olması neticesinin AİHS md.6 ve diğere maddelerinde hedeflenen bir husus olmadığını, hukuka uygun yargılama ilkelerinden yararlanarak ve delil yasaklarını göz önünde bulundurarak dürüst yargılamanın gerçekleştirilmiş olacağını ifade etmektedir.⁷⁵ AİHM ise adil yargılanma hakkının kapsamının daralmaması amacı güderek belirli bir tanımlama yapmaktan kaçınmaktadır. Bir başka deyişle adil yargılanma hakkı demokratik hukuk devletinde öyle değerlidir ki, dar yorumlanması meşru kabul edilmemektedir.⁷⁶ Doktrindeki hakim görüşe göre ise adil yargılanma hakkı kavramı, yargılama neticesinde mahkemece adil bir karar verilip verilmediğinden ziyade yargılama sürecinin hakkaniyete uygun olup olmadığı ile ilgilenmektedir.⁷⁷ Bu hususu hakkın, adli mekanizmanın sonuç odaklı olarak işleyişini değil organizasyonunu kapsadığını

⁷⁰ Uslu, Anayasa Yargısı, s.335.

⁷¹ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.213; İnceoğlu, Sibel, Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4, Ankara, 2018, s.14.

⁷² Gözübüyük / Gölcüklü, s.266; Gölcüklü, Feyyaz, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Adil Yargılama”, AÜSBFD, C.44, Ocak- Haziran, 1994, s.200.

⁷³ Zabunoğlu, Yahya, Adil Yargılanma Hakkı ve İdari Yargı, İzmir Barosu Yargı Reformu 2000 Sempozyumu, Ekim 2000, ss.314-320.

⁷⁴ Yüksektepe, s. 15.

⁷⁵ Dönmezer, Sulhi, İzmir Barosu Yargı Reformu Sempozyumu, İzmir Barosu Yayınları, İzmir, Ekim 2000, s.339.

⁷⁶ Yüksektepe, Murat Asker, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ile Anayasa Mahkemesi İlamları Işığında Açıklamalı Adil Yargılanma, 1. Bs., İstanbul, Platon Yayınları, 2021, s.17; AİHM, B.N: 47287/99, K.T: 12/02/2004 Perez-Fransa kararı, para. 64.

⁷⁷ Kaboğlu, İbrahim, Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar), Güncellenmiş ve Sadeleştirilmiş 15. Bs., İstanbul, Legal Yayıncılık, 2020, s.18-20.

belirterek açıklayan görüşler de mevcuttur.⁷⁸ Bununla birlikte yargılama neticesinde icra vesilesiyle ortaya çıkan tahsilat kısmı da yargılamanın bir parçası ve hatta devamı niteliğini haiz olduğundan, cebri icra kısmında da hakkın geçerli olacağı ileri sürülmektedir.⁷⁹ Tüm bunlarla birlikte kimi mahkeme kararlarında açıkça belirtildiği üzere yargılamanın bir bütün olarak değerlendirilmesi sebebiyle, bir aşamada ihmal edilmiş adil yargılanma hakkı bir diğer aşamada telafi edilmiş ise AİHS md.6'ya aykırılık oluşmayabilecektir. Hakkın etkinliğinin belirlenmesi için, yargılama sürecinde adaletin gerçekleştirilmiş olduğuna yalnızca davada taraf olanların kanaat getirmiş olması yetmeyecek, üçüncü kişiler nezdinde de yargılamanın hakkaniyete uygun şekilde gerçekleştirilmiş olduğu izleniminin oluşması gerekmektedir.

Öğretide adil yargılanma hakkının, alt kavramlarını açığa çıkarması açısından, bir *haklar bloku* olduğundan söz edilmektedir. Yine doktrinde bu husus gövdenin bağlı olduğu dallar şeklinde örneklendirilerek açıklanmıştır. Kendisini hukuk kuralları ile bağlı kabul eden her devlet hukuk devleti ilkesinin bir getirisi olan adil yargılanma hakkının ve unsurlarının sağladığı güvencelere uygun yargılama organizasyonu inşa etmenin arayışı içerisinde olmalıdır.⁸⁰ Bunun sebebi ise söz konusu organizasyonun düzenli şekilde sağlanamadığı takdirde denetim makamlarınca çeşitli yaptırımlara tabii olunmasıdır.

1.2.2.Adil Yargılanma Hakkının Ulusal ve Uluslararası Kaynaklardaki Yeri

İnsan haklarına dahil edilen herhangi bir unsurun açıklanmasında ilke olarak öncü niteliğinde kabul edilen Magna Carta ile başlanmaktadır. İkinci Dünya Savaşı sonrasında yaşanan dehşetin etkilerinin azaltılması amacıyla hazırlanmış İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'nin kendisinden yedi yüz elli yıl önce hazırlanmış Magna Carta'nın eşdeğeri olduğu ifade edilmektedir.⁸¹ Hakkın hukuk sistemleri tarafından kabullenilmesinin tarihesi ilk olarak Magna Carta'ya dayanmaktadır.⁸² Magna Carta'nın 39.maddesi adil yargılanma hakkını "*Kendi zümresinden olanlar ya da ülkenin ilgili*

⁷⁸ Gözübüyük / Gölcüklü, s.266; Türkel, s.8.

⁷⁹ Pekcanitez, Hakan, , s.38-39.

⁸⁰ AİHM'in 64890/01 başvuru numaralı ve 29/03/2006 tarihli Apicella-İtalya kararında; Sözleşme'nin 6.maddesinin, taraf devletlere, mahkemelerin adil yargılanmaya ilişkin gereklerin gerçekleştirilebileceği bir hukuk sistemini organize etme yükümlülüğü yüklediğini ve adaletin etkililiği ile güvenilirliğine tesir edecek herhangi bir aksamanın yaşanmaması gerektiği ifade edilmiştir.

⁸¹ Topçu, Kader Melis, Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, s.25.

⁸² İlal, Ersan, "Magna Carta", İÜHFD, C.34, S.1-4, 1968, s.210

yasalarına uygun olarak verilen bir karar olmadıkça hiçbir özgür kişi tutuklanamaz, hapse atılamaz, mal ve mülkü elinden alınamaz, sürgüne yollanamaz ya da herhangi bir biçimde kötü muameleye maruz bırakılamaz."⁸³ şeklinde ifade etmiştir.

Magna Carta'nın çalışmamız özelinde diğer bir önemi ise vergi hukukuna ilişkin getirdiği yeniliklerdir. Bunların en önemli örnekleri md.12 ve 14'te yer alan usulüne uygun vergilendirme ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır.⁸⁴ O dönemde otoritesi azalmış ve hazinesi boşalmış olan Kral, finansal gücünü yerine getirebilmek amacı ile baronlardan vergi toplamaya başlamıştır. Akabinde ise baronlar tarafından temel hak ve özgürlüklere dair kimi güvencelerin tanınması talep edilmiş ve bunun neticesinde Magna Carta kabul edilmiştir. Ferman ile 39. maddede sayıldığı üzere ceza hukukuna dair temel ilkeler kabul edilmişse de; esas amacın feodal düzenin vergilendirme işlemlerinin düzenlenmesi olduğu ifade edilir. Magna Carta'nın, İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi ile İHEB'e ilham kaynağı olduğu belirtilmektedir.⁸⁵ Hakkın düzenlendiği bu belgeyi, 1525 yılındaki "köylülerin mektupları"⁸⁶ izler. Bu belgeyi takiben adil yargılanma hakkının yalnızca ceza yargısı boyutuyla ele alındığı ve bireylere ceza verilmesinin kendilerine duyulan nefret gibi basit sebeplere dayandığı 1628 tarihli "haklar dilekçesi"⁸⁷, 1679 tarihli Habeas Corpus'ta temel hak ve özgürlüklerin yalnızca mahkeme kararı ile kısıtlanabileceğine ve makul sürede yargılanma ilkesine⁸⁸, 1689 tarihli Bill of Rights'ta yargılayan ile yargılananların eşit olduğuna, 1776 tarihli Virginia Haklar Bildirgesi'nde sanıkların kendilerine yöneltilen suçlamayı öğrenebilme ve çapraz sorgulama yaptırma haklarına, 1789 tarihli Evrensel İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nde bireylerin suçlanma, yargılanma ve tutuklanmalarının kanunilik ilkesi çerçevesinde gerçekleştirilebilmesi, masumiyet karinesini ve kanunların geriye yürümezliğini içeren hükümlere rastlamaktayız. Tüm bu adil yargılanma hakkına atıf yapan belgeleri 1791 tarihli

⁸³ Bozkurt, Enver, İnsan Hakları Temel Metinler, Gözden Geçirilmiş 3. Bs., Ankara, Legem Yayıncılık, 2018, s. 8.

⁸⁴ Şenel, Leyla, Anayasalarda İnsan Hak ve Özgürlüklerinin Tanınması Sorunu, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2020, s.17.

⁸⁵ Topçu, s.27.

⁸⁶ Belge, Almanya'da 14-15 ve 16.yüzyıllar içerisinde çıkan ayaklanmalar, köylülerin demokrasi ve toprak reformuna ilişkin taleplerini dile getirecek mektuplar yazmalarına neden olmuştur. Bu talepler yanında, keyfi şekilde cezalandırılıyor olmaları gerekçesiyle yaşadıkları mağduriyet de dile getirilmekte ve bu suretle belgenin adil yargılanma hakkıyla ilişkisi anlaşılmaktadır.

⁸⁷ İnsan hakları düşüncesinin meydana gelmesinde bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir. Söz konusu belge; yargılanma olmaksızın hürriyeti bağlayıcı ceza verilemeyeceği, vergilendirmeye tek başına karar verilemeyeceği gibi hükümler içermektedir.

⁸⁸ Çayan, s.2.

Fransız Anayasası izler. Mezkur Anayasa, genel olarak insan hakları ve özelinde ise adil yargılanma hakkı bakımından her daim adından söz ettirmiştir.⁸⁹

AİHS, uzun yıllardır adil yargılanma hakkının ve dolayısıyla insan haklarının uluslararası alanda koruma altına alınması bağlamında en yetkin sistem olarak adlandırılır.⁹⁰ Sözleşme, ülkemizde 1950 yılında imzalanmış ancak Türkiye bu sözleşmeyi 1954'te 6366 sayılı uygun bulma kanunu vesilesiyle uygun bulmuş ve bu suretle Sözleşme'nin mevzuatımıza girişi sağlanmıştır. Sözleşme'nin mevzuatımızda yer almasıyla birlikte Devlet, yine Sözleşme'nin 1.maddesinde yer aldığı üzere yetki alanları içinde bulunan herkesin, birinci bölümde yer alan hak ve özgürlüklerden yararlanmalarını sağlama yükümlülüğü altına girmiştir. Bu doğrultuda adil yargılanma hakkı, 1982 Anayasası'nda yapılan 2001 değişiklikleri ile açıkça bir kavram olarak yerini almıştır.⁹¹ Doktrinde uluslararası sözleşmelerin iç hukuktaki yeri anlamında iki görüş bulunmaktadır. Bunlardan ilki olan *ikici görüşe* göre uluslararası hukuk ve iç hukuk birbirinden tamamen farklı olup bu suretle iki hukuk dalının kuralları birbiriyle çatışamaz.⁹² Bir diğer görüş olan tekçi (moniste) görüşe göre ise hukuk sistemi içerisindeki düzen tektir.⁹³ Uluslararası hukuk ile iç hukuk, hukuk sisteminin ayrılmaz parçalarıdır. Aynı zamanda mevzuat ve doktrinde yer alan görüşlere göre Türk hukuk doktrininde uluslararası sözleşmeler ile yasalar eşdeğerde kabul edilmekte, bunun istisnasını ise temel hak ve özgürlüklere ilişkin andlaşmalar ve Anayasa'nın kimi maddeleri eliyle düzenlenen konulara ilişkin olarak yapılan yahut yapılacak andlaşmalar oluşturmaktadır.⁹⁴ Uluslararası sözleşmelerin iç hukukumuzdaki yerine ilişkin emareler 1961 ve 1982 Anayasa'larında yer alan uluslararası andlaşmaların kanun hükmünde olduğu ile Anayasa'ya aykırılıklarının ileri sürülemeyeceği ifadelerinden açığa çıkmaktadır. Bilindiği üzere uluslararası andlaşmalar mevzuatımızda doğrudan hüküm ifade etmeyip yürürlüğe girmesi için TBMM tarafından çıkarılan uygun bulma kanunu gerekliliği duyar. Anayasa'nın 104.maddesi gereğince uluslararası sözleşmelerin onaylanması ve yürürlüğe girmesi TBMM'nin uygun bulma kanunu akabinde Cumhurbaşkanı'nın yetkileri ile gündeme gelmektedir.⁹⁵ Anayasa'da adil yargılanma hakkının yer alıyor olup tanımının yapılmamasının

⁸⁹ Detaylı bilgi için bkz. Gürçan, Ertuğrul Cenk, "1791 ve 1793 Fransız Anayasalarına İlişkin Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.13, S.3,2011.

⁹⁰ Uygun, s.409.

⁹¹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 14.madde, (R.G.: 17.10.2001); Topçu, s.239.

⁹² Tekin Apaydın, Deniz, "Monizm- Dualizm İkileminde Türk Hukuk Sistemi: Uluslararası Hukuka Bakış Üzerine Doktrinel Uyuşmazlığın Nedenleri ve AB Hukuku Işığında Bir Değerlendirme", İnÜHFD, C.9, S.1, 2018, s. 532.

⁹³ Gözübüyük / Gölcüklü, s.21; Pazarcı, Hüseyin, "Türk Hukukunda Andlaşmalar ile Yasaların Çatışması" Prof. Dr. Sevin Toluner'e Armağan, Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, 2004, S.1-2, s. 654.

⁹⁴ Pazarcı, Hüseyin, Uluslararası Hukuk, Gözden Geçirilmiş 16. Bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2017, s.26.

⁹⁵ Özbudun, Ergun, s.208.

bilinçli şekilde bırakılan bir boşluk olduğundan söz edilerek bu uygulamanın önemini 2004 Anayasa değişikliklerinde gösterdiği belirtilmektedir. Şöyle ki, 2004 yılında 5170 sayılı Kanun'un 7.maddesi temel haklara ilişkin uluslararası andlaşmaların kanunlarla çelişkili hükümler içermesi halinde andlaşma hükümlerinin esas alınacağı yönündedir. Adil yargılanma hakkı, AİHS'te tanımlanmış olmamasına rağmen unsurların bir haklar bütünü olarak tanımlandığı görülmektedir.⁹⁶

Adil yargılanma hakkı, Anayasa md.36'da ve hak arama özgürlüğü muhtevasında ele alınmış ve devamı maddelerde ise, kompozisyonun bütünü açısından, açıkça kapsam içerisinde sayılmadan adil yargılanma hakkının devamı niteliğindeki kanuni hakim, mahkemelerin bağımsızlığı gibi güvencelere yer verilmiştir.⁹⁷ Devamı niteliğindeki md.40'ta 2001 yılında gerçekleştirilen değişiklikle kişilerin başvuracağı kurum ve kuruluşların, başvurunun hangi yolla gerçekleştirileceğinin ve sürelerinin belirtilmesi zorunluluğu eklenmiştir. İlgili hüküm de Anayasa Mahkemesi'nce, bireylerin hangi mercie hangi süreler nispetinde başvuracağını öngörerek hak arama özgürlüğünün korunmasına hizmet etmektedir.⁹⁸ Belirtildiği üzere Anayasa'da adil yargılanma hakkı kavramından bahsedilmekle birlikte ne onun ne de içeriği ve eklentisi niteliğinde sayılan diğer güvencelerin tanımı yapılmış değildir. Bunun yanında AİHS'in aksine Anayasa'da hakkın özüne ilişkin herhangi bir sınırlama da öngörülmemiştir. Buna rağmen hakkın nesnel sınırlılığı⁹⁹ ile pratik uyumlaştırma ilkesi¹⁰⁰ çerçevesinde birtakım sınırlamaların mevcudiyeti belirtilmektedir.¹⁰¹ Adil yargılanma ve onun eklentisi niteliğini haiz olarak sayılan diğer güvencelerin hukukumuzdaki bu boşluğu, AİHM kararlarında yer alan yorumlara bakılarak doldurulmaktadır. AİHM kararlarında söz konusu kavramlarla ilintili yorumlarda şu ilkelerle karşılaşılır:

⁹⁶ Turan, Hüseyin, "Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesindeki Yeri ve Önemi", TBB Dergisi, S.84, 2009, s.216.

⁹⁷ Aydın Kanık, s.22. Uçan, s.17; Özdemir, s.43.

⁹⁸ AYM, 2004/69 E., 2009/6 K., 08.01.2009 tarihli kararı.

⁹⁹ Nesnel sınırlılık kavramı üzerine detaylı bir inceleme için Bkz: Atakan, Arda, "Friedrich Müller'in Temel Hakların Nesnel Sınırlılığı Teorisi Üzerine Bir İnceleme", MÜHFD, C.16, S.3-4, 2010, s.9-24.

¹⁰⁰ Söz konusu hak veya özgürlüğün bir başka hak veya özgürlük yahut sair anayasal değerler ile çatışması halinde dengelenme hali anlamına gelmektedir. Bkz.Oder, Bertil Emrah, "Anayasa Yargısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Somutlaşması Normatif Kurgular, Teloslar ve Uluslararası Hukuka Açıklık", Anayasa Yargısı, C.29, S.1, 2013.; Demirkıran, Eyüp Kaan, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve 1982 Anayasası Bağlamında Etkili Başvuru Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkının Kapsam Alanlarının Karşılaştırılması", Türk Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.2, S.1, 2020, s.60. Doktrinde bu hakkın pratik uyum ilkesi olarak da adlandırılmaktadır.(Bkz. Şenel, s.211)

¹⁰¹ İnceoğlu, s.220.

1. Hukuk devleti ilkesinin bir getirisi niteliğini haiz adil yargılanma hakkı kavramı yargılamanın süjesi olan taraflar için geçerli olduğu kadar, yargılamayı gerçekleştiren makamlar için de geçerlidir.
2. Mahkeme, adil yargılanma hakkının önemini dikkate alarak verdiği kararlarda çeşitli yorum yöntemlerini benimseyerek, esasen hakkın içeriğinde yer almayan pek çok güvencenin, hakkın içeriğine dahil edilmesine neden olmuştur.
3. Mahkeme, adil yargılanma hakkı ve eklentisi niteliğindeki kimi hakların hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında kullanılmayabileceğini ifade etmiştir. Örneğin Kabahatler Kanunu'na tabii kimi eylemler bakımından adil yargılanma hakkının uygulama alanı bulmayacağından bahsedilebilir olsa da Kanun nezdinde kesilen cezalara yönelik sulh ceza hakimliklerine itiraz yolu açık tutularak, yargılamanın standardına ilişkin bir güvence sağlanmaya çalışılmaktadır.
4. Mahkeme, verdiği kararlar yoluyla adil yargılanma hakkının hüküm verildikten sonraki aşamada hürriyeti bağlayıcı ceza alan hükümlülerin cezaevinde geçirdikleri sürede kendilerine yönelik uygulamalar açısından da geçerli olduğunu belirtmiştir.

Adil yargılanma hakkının ulusal hukuk sistemimizde yerini bulduğu bir başka kaynak ise CMK'dir. Ceza muhakemesinin maddi gerçeği açığa çıkarmak yanında sanıkların haklarına sahip çıkma amacı da bulunmaktadır. Adil yargılanma hakkının da ceza yargılaması sürerken sanığın sahip olması gereken en önemli haklardan biri olduğu göz önünde bulundurulunca iki kavram arasındaki ilişki açığa çıkmaktadır. Yargılamanın aleniyeti, hakim bağımsızlığı ile tarafsızlığının sağlanabilmesi amacıyla hakimin reddi ve çekinme kurumlarının mevcudiyeti ve kanun yollarındaki çeşitlilik ceza muhakemesinde yer alan adil yargılanma hakkına ilişkin düzenlemelere örnek gösterilebilecektir.¹⁰² Bunun yanında, CMK md.160/2'de cumhuriyet savcısının görevleri arasında maddi gerçeğin açığa çıkarılması ve adil bir yargılanma hakkının sağlanması sayılmaktadır. Adil yargılanma ilkesi, yalnızca ulusal anayasa hukuku ve muhakeme hukukunun önemli bir parçası değil, aynı zamanda Avrupa ortak anayasal düzeninin temel bir değeri olarak kabul edilmektedir.¹⁰³ Anayasa'da adil yargılanma hakkı güvenceye kavuşturulmuş ancak içeriği ve bunun uzantısı niteliğindeki güvencelerden ayrıca söz edilmemiştir.¹⁰⁴

¹⁰² Karakehya, s.34.

¹⁰³ Uçan, Emine Sevcin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, İzmir, 2013, s.5.

¹⁰⁴ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.301.

AİHS md.6’da düzenlenmiş olan adil yargılanma hakkının birinci bölümünde hem ceza hem de hukuk anlamında ortak düzenlemeleri içermekte olup ikinci ve üçüncü bölümlerinde ise genel itibariyle yakalanma anından itibaren ceza hukukunun usuli işlemlerine ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Nitekim adil yargılanma hakkının geniş yorumlanması gereği ve bunun demokratik toplumun bir gereği olduğu ifade edilmektedir.¹⁰⁵ Adil yargılanma hakkı AİHS md.6’da düzenleniyor olup Sözleşme’nin sistemi açısından üstün bir mevki işgal etmektedir.¹⁰⁶ Bunun sebeplerinin ise Mahkeme önüne gelen dava konularının çoğunluğunun bu maddenin ihlalinden kaynaklanıyor olması¹⁰⁷, hukuk devletini gerçekleştirmenin en önemli araçlarından olması ve Sözleşme’de yer alan diğer hakların kullanılması için temel teşkil etmesinden kaynaklandığı ifade edilmektedir. Sözleşme’nin 6.maddesinde adil yargılanma hakkı şöyle düzenlenmektedir:

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 aleni 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 yargılanmaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.*
2. *Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır.*
3. *Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari şartlara 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 maddi olanaklardan yoksun ise ve*

¹⁰⁵ Doğru / Nalbant, s.609; Erdoğan, s.35; Türkel, s.7.

¹⁰⁶ AYM, B. N: 2012/1097, K.T: 20.02.2014, para.43 vd.; AYM, B.N: 2013/2507, K.T: 06.03.2014, para.44 vd.

¹⁰⁷ Akıllıoğlu, Tekin, “Temel Belgelerde İnsan Hakları”, AÜSBF İHM Yayınları No:17, İnsan Hakları I, Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri, 1999, s.314. Bu doğrultudaki istatistikler için bkz. <https://inhak.adalet.gov.tr/Home/BilgiDetay/10> (Erişim Tarihi:19.09.2021)

adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, re'sen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

- d. İddia tanıklarının 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*

AİHS'in bu tanımından anlaşılan maddede yer alan güvencelerin tahdidi olmadığıdır. Bir başka deyişle madde kapsamında teminat altına alınan hak ve ilkelerin bir bölümü madde metninde açık şekilde yer almaktayken¹⁰⁸, bir bölümü de hükme zımnen dahil edilmiş unsurlar olarak tespit edilmektedir.¹⁰⁹ Belirtilmesi gerekir ki sanığa tanınan güvencelerin olası ve gerekli düzenlemelerinin yapılmış olması şartıyla özel hukuk uyuşmazlıklarında da uygulama alanı bulabileceği AİHM içtihatları ile ortaya konulmuştur.¹¹⁰ AİHM, md.6'nın uygulanması hususunda o denli katı kurallara sahiptir ki, bir kararında md.6'nın sınırlayıcı yoruma tabii tutulmasının dahi hedeflenen sonuca varmaya uygun düşmeyeceğini ifade etmiştir.¹¹¹ Mahkeme, kararlarında adil yargılanma hakkının sözleşmede mevcut haliyle ihlal edilip edilmediğini incelerken; bir başka yargı yolu olarak kabul edilip yerindelik denetimi yapamayacaktır. Mahkemenin, ihlal incelemelerinde kullandığı genel yorul ilkeleri ise şöyle sıralanmaktadır:

1. Sözleşmenin amacı ve kapsamı çerçevesinde adil yargılanma hakkının düzenlendiği md.6 yorumlanırken hukukun üstünlüğü ilkesinin ortaya konulması, Sözleşmeciler devletlerce İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nde yer alan çoğu hakların güvencesini sağlamak açısından alınan ilk tedbirdir.¹¹²
2. Mahkeme nezdinde adil yargılanma hakkı ve dolayısıyla adaletin işlevini yerine getirdiğini bilme hakkı, yargılanan bireyler kadar yargılayanlara da hukuk kurallarına riayet etmesi gereği belirtilir.¹¹³

¹⁰⁸ Bireylerin yargılanmasının kanuni, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, makul süreye tabii olarak, aleni ve hakkaniyete uygun olarak gerçekleştirilmesi alenen zikredilmiştir.

¹⁰⁹ Gölcüklü, Adil Yargılama, s.200.

¹¹⁰ Turan, Hüseyin, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Türk Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s.66.

¹¹¹ Takcı, s.11; AİHM, B.N: 2689/65, K.T: 17.01.1970, Delcourt- Belçika kararı, para.21-26. Kararda ifade edilen "hedeflenen amaç" adil yargılanma hakkı ve onun bağlantılı olduğu diğer hakların sağladığı güvencelerdir.

¹¹² Tezcan, Durmuş / Erdem, Mustafa Ruhan / Sancakdar, Oğuz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu, Ankara, Seçkin Yayınları, 2004, s.309.

¹¹³ AİHM, B.N: 2689/65, K.T: 17.01.1970, Delcourt-Belçika kararı, para. 25.

3. Mahkeme, AİHS md.6'nın öngördüğü güvenceleri hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren eylemler dışındaki basit suçlar için uygulamayabilir.
4. Derece mahkemelerinde verilen kararların yerindeliğini denetlemek mahkemenin görev alanına girmemektedir.
5. Mahkeme'ye göre adil yargılanma hakkı terim olarak içeriğinde yalnızca yargılama sürecini barındırıyor gibi görünse de adil yargılanma hakkı Golder kararında da belirtildiği üzere cezaevinde kapısında sona ermeyecektir.¹¹⁴

AİHS ışığında oluşturulan AİHM içtihatları, iç hukukumuzda AYM uygulamasında da etkili olmuştur. Örneğin AİHS md.6 çerçevesinde adil yargılanma ilkesinin kapsamı belirlenirken medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı kriterleri vesilesiyle bir sınırlandırma yapılmışsa da, Anayasa'nın 36. ve adil yargılanmaya temas eden sair maddelerinde bu şekilde bir sınırlamanın bulunmadığı gözlemlenmektedir. Bununla birlikte az önce belirttiğimiz gibi AİHS ve AİHM içtihatlarının ışık tuttuğu; AYM nezdinde gerçekleştirilen adil yargılanma hakkına ilişkin ihlal başvurularında, AYM tarafından Anayasa md.148'e atf yapılmakta ve medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin bir uyuşmazlığın yahut suç isnadının mevcudiyeti aranmaktadır. AYM, 2012/917 başvuru numaralı ve 16/04/2013 tarihli kararda örnek gösterilebileceği gibi, kural olarak medeni hak ve yükümlülüklerle dair bir uyuşmazlık yahut suç isnadının söz konusu olmadığı hallerdeki başvuruların Anayasa ile Sözleşme'nin koruması kapsamının haricinde kaldığı ve bu sebeple de bireysel başvurunun konusu edilemeyeceği ifade edilmiştir.¹¹⁵

1.2.3. Adil Yargılanma Hakkının Uygulanabilirliği Bakımından İki Ölçüt

1.2.3.1. Genel Olarak

AİHS md.6 çerçevesinde adil yargılanma hakkının uygulama alanı bulabilmesi için başvuranca, başvuru konusunun iki hususun varlığına dayandığının ispatı gerekmektedir. Bu iki husus ise söz konusu başvurunun ya medeni hak ve yükümlülüklerle ya da suç isnadına

¹¹⁴ Erdoğan, s.134; AİHM,B.N: 4451/70, K.T: 21/02/1975, Golder-Birleşik Krallık kararı, para. 25.

¹¹⁵ Kararda, başvurucuya yönelen hakarete ilişkin soruşturma başlatılmamış olmasının hak arama hürriyeti ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının ihlal edilmiş olmasına sebep olduğuna ilişkin iddiada, AİHM'in Perez- Fransa kararına atfen bir ceza davasında mağdur, suçtan zarar gören veya katılan gibi sıfatları haiz kişilerin Sözleşme'nin 6.maddesinin teminat alanından çıkarılmış olduğu ifade edilerek konu bakımından yetkisizlik yönünde hüküm kurulmuştur.

yönelik olmasıdır. AİHM'in Boulois-Lüksemburg kararında, Mahkeme'nin adil yargılanma hakkına dair bir değerlendirme yapabilmesi için başvuru konusunun, “*medeni hak ve yükümlülükler*” yahut “*suç isnadı*” ile ilişkili olması gerektiği, bu kriterlerin ise başvuru kapsamında özerk yorum yöntemi ile ele alındığı ifade edilmektedir.¹¹⁶ AİHM, özerk yorum yönteminin kullanma dışındaki herhangi bir çözümün AİHS'in amacı ile bağdaşır olmayacağını ifade etmektedir.¹¹⁷ Mahkeme, medeni hak ve yükümlülükler kriterinin iç hukuktakinden farklı bir anlamı ihtiva ettiğini kabul etmekte ancak iç hukuktaki tanımdan tamamen uzaklaşmanın da doğru olmadığını ifade etmektedir.¹¹⁸ Burada önemli olan medeni hak ve yükümlülükler kriteri ile iç hukuktaki sınıflandırmadan ziyade maddi içeriğe ve hakkın etki alanına bakılarak karar verilmesidir.¹¹⁹

AİHS md.6'nın güvence alanının belirlenmesinde, özel hukuk uyuşmazlıkları ile ceza hukuku uyuşmazlıkları kavramları tabiatları gerekçesiyle var olmakta ancak dikkat edilirse madde içerisinde idari uyuşmazlıkların bu kapsamda yer almadığı görülmektedir. Ancak Mahkeme, uyuşmazlığın iç hukukta nasıl tanımlandığına değil uyuşmazlığın ortaya çıkardığı sonucun özel hukukla ilgili bir talep yahut yükümlülük ortaya çıkarmış olup olmadığına bakmaktadır.¹²⁰ Bu sebeple idari bir tasarruf gerekçesiyle idare ile birey arasında meydana gelen uyuşmazlıklar da *medeni hak ve yükümlülükler dair uyuşmazlıklar* olarak ifade edilmektedir. Örneklendirmek gerekirse AİHM'in Tre Traktörler Aktiebolag-İsveç kararına konu edilen olayda içki satışı yapan bir lokantanın vergi ödememesi gerekçesiyle içki satış ruhsatının iptaline ilişkin karar üzerine başvuru sahibi mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Mahkeme'ye başvurmuştur. Mahkeme ise idari bir işlem niteliğinde olan söz konusu iptal kararının lokanta işlevini gerçekleştirmesini de engelleyeceği düşüncesinden hareket ederek, bu hususun müşteriler ile lokanta sahibi arasında sözleşmesel anlamdaki ticari alışverişin özel hukuk ile ilgili bir talep veya yükümlülük meydana getirebileceğini nazara alarak AİHS md.6'yı uygulanabilir bulmuştur.¹²¹ Bununla birlikte bazı idari kurallara yönelik bir itiraz yolunun öngörülmüş olmaması sebebiyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği kararı verilmiştir.¹²² Aynı şekilde Konig-Almanya kararında başvuru sahibinin klinik açma

¹¹⁶ AİHM, B.N: 37575/04, K.T: 03/04/2012, Boulois/Lüksemburg kararı, para.90.

¹¹⁷ AİHM, B.N: 6232/73, K.T: 28/06/1978, König-Almanya kararı, para. 88.

¹¹⁸ AİHM, B.N: 6232/73, K.T: 28.06.1978, König-Almanya kararı, para. 89.

¹¹⁹ Yüksektepe, s. 429.

¹²⁰ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s. 317.

¹²¹ AİHM, B.N: 10873/84, K.T: 07.07.1989, Tre Traktörler- İsveç kararı, para. 41-43.

¹²² Hükümet, savunmasını gerçekleştirirken idari hatalar sebebiyle mağdur olmuş bulunan kişilerin tazminat davası açabiliyor olma imkanının bulunduğu bahsetse de; Mahkeme, kararda tartışma konusu yapılan hususun lisans iptali ile ilgili olduğu ve idarenin hatasından kaynaklanan bir tazmin talebi içermediğini dikkate alarak ihlal hükmü kurmuştur.

ruhsatının iptaline ilişkin davanın makul süre içerisinde sonuçlandırılmamış olmasını AİHS md.6 kapsamında değerlendirmiştir.¹²³

AYM'nin medeni hak ve yükümlülük ile suç isnadı kriterine bu sıkı sıkıya bağlılığını vergi uyuşmazlıkları söz konusu olduğunda, farklı biçimde görmekteyiz. Şöyle ki; Keskinlik Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. başvurusunda, başvuru 5084 sayılı Kanun¹²⁴ kapsamında şeker fabrikası yatırımında bulunmuştur. Başvuru, Kanun kapsamında yapmış olduğu bu yatırım sebebiyle gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanmıştır.¹²⁵ Akabinde 193 sayılı GVK'ye eklenen geçici 73.madde ile 5084 sayılı Kanun'un gelir vergisine ilişkin teşvik hususunda, evveleminde GVK'nin ilgili hükmünde yer alan AGİ'ye ilişkin hususların dikkate alınacağı ilkesine yer verilmektedir. Böylece, daha evvel indirimsiz matrah üzerinden hesaplanarak daha yüksek bir teşvik indiriminden yararlanılmaktayken, yeni düzenleme ile hesaplanan teşvik miktarından AGİ kadar kesinti yapılacağı belirlenmiştir. Başvuru, Kanun'da yapılan değişikliklerin kabulüne kadar teslim edeceği beyannamelerde söz konusu teşvikten yararlanabileceği, bahsedilen değişikliklerin kazanılmış hakları ihlal ettiği ve bu sebeple de Anayasa'ya aykırı olduğu iddialarında bulunmuşsa da; ilgili Vergi Mahkemesi'nce bu iddia ciddi bulunmamış ve dava konusu edilen tahakkuk işlemi de hukuka uygun bulunarak dava reddedilmiştir. İşbu yargılama süreci devam ederken AYM önüne norm denetimi yolu ile gelen bir davada 193 sayılı GVK'nin geçici 73. maddesi Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Yaşanan bu gelişme üzerine, başvuru tarafından AYM önüne götürülen bu davada, vergi aslına dair uyuşmazlıkların AİHS md.6 kapsamında kalıp kalmadığına dair konu bakımından yetki ile ilgili bir değerlendirmeye yer verilmeden kanun yolunda dikkate alınması gereken hususlarla ilgili olması sebebiyle kabul edilmezlik kararı verilmiştir.¹²⁶

Bu hususta iç hukukumuzdaki bakış açısına örnek olarak ise; AYM'nin önüne gelen bir davada 213 sayılı VUK'un mükerrer 49.maddesi hükmüne dayanarak emlak vergisinin tahakkuk edilmesine ilişkin işlemin dayanağı olan asgari ölçü birim tespitini içeren komisyon kararına karşılık, mükelleflerce dava açılmasına imkan tanımayan hükmünün Anayasa'da 2, 36 ve 125.maddelerle güvence altına alınmış haklara aykırı olduğunun tespitinde bulunmuş, kişinin uğradığı zarara veya haksızlığa karşı en etkin çaresinin haklılığını ileri sürebilmek, dava

¹²³ AİHM, B.N: 6232/73, K.T: 28/06/1978, König-Almanya kararı, para.17.

¹²⁴ Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

¹²⁵ Gelir vergisi stopajı teşviki ise işçilere ödenen ücretler üzerinden hesaplanmış gelir vergisi miktarının %80'i verilecek muhtasar beyannamenin üzerinden hesaplanıp tahakkuk eden vergi miktarından terkin edilmekte ve bu tutar teşvik adı altında başvuru şirket üzerinde kalmaktadır.

¹²⁶ AYM, B.N: 2013/4413, K.T: 21/11/2013, para. 36.

açabilmek yahut sair hukuki yollara başvurabilmek olduğunu ifade ederek ilgili kanun maddesini iptal etmiş olması verilebilir.¹²⁷

1.2.3.2. Medeni Hak ve Yükümlülükler Ölçütü

AİHS hükümlerinde herhangi bir açıklık olmaması gerekçesiyle, hangi hususların medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı kapsamında sayılacağı tartışma konusu yapılmış ancak sınırlayıcı olarak medeni hak ve yükümlülükler kapsamında kalan unsurlar sayılmamış olduğu için, AİHM'in her somut olay içeriğinde yaptığı yorumlamalar ile yerini bulmuştur. Bir başka deyişle medeni hak ve yükümlülükler kavramının tanımı ne Sözleşme'de ne de içtihatlarda açık şekilde yapılmamıştır.¹²⁸ Bu doğrultuda bireyler arasında meydana gelen medeni hak ve yükümlülükler dair uyuşmazlığın hakkın kapsamında kalacağı aşikar iken devlet ile birey arasında meydana gelen medeni hak ve yükümlülükler ilişkin uyuşmazlıklarda adil yargılanma hakkının vücut bulup bulamayacağına açığa çıkarılması gerekmiştir.¹²⁹ Burada Komisyon ve Divan'ın benimsemiş olduğu "otonom kavramlar doktrini"¹³⁰ kavramından bahsetmek gerekmektedir. Özerk kavramlar doktrini olarak da adlandırılan bu ifade ile, kavramın içeriğinin numerus clausus¹³¹ olmadığından bahsedilerek madde içeriğiyle bağlı olmadan hakka zımnen dahil unsurlar açığa çıkarılmıştır.¹³² Bir başka deyişle AİHM, medeni hak ve yükümlülükler anlamında herhangi bir tanımlama yapmamakla, önüne gelen her olayın özelliğine göre medeni hak ve yükümlülükler kapsamına dahil edilip edilemeyeceğine karar vermektedir. Görüldüğü üzere Mahkeme, kararlarında medeni hak ve yükümlülük kriterini somut olayın özelliğine göre belirlemekte; konuyu ilgilendiren kanun veya konu ile ilişkili yetkili merciin önemli olmadığını belirtmektedir.¹³³ AİHM, bir başvuru konusunun medeni hak ve yükümlülükler kapsamında olup olmayacağına yönelik açıklamayı şu kriterleri kullanarak yapmaktadır:

¹²⁷ AYM, 2011/38 E., 2012/89 K., K.T: 31.05.2012, (RG: 13.10.2012).

¹²⁸ Topçu, s.217.

¹²⁹ AİHM, B.N: 10930/84, K.T: 27/10/1987, Boden-İsveç kararı, para.35'te Mahkeme, Sözleşme'nin 6.maddesinin idarece gerçekleştirilen işlem ve eylemler (kararda kamulaştırma iznine karşı) açısından da geçerli olacağı ifade edilmiştir.

¹³⁰ Gözübüyük / Gölcüklü / Saygılı, s.153.

¹³¹ Sınırlı sayıda anlamına gelmektedir.

¹³² Kaşıkara, Serhat, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6.maddesi Çerçevesinde Medeni Hak ve Yükümlülük Kavramı", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C.2, s.4, 2011, s.250.

¹³³ Akdoğan, C., s.35; Gözübüyük / Gölcüklü, s.270.

1. İç hukukta hak olarak sayılmayan herhangi bir hususun mahkeme incelemeleri nezdinde medeni hak ve yükümlülüklerden sayılmayacağı belirtilmektedir. Bunun yanında iç hukukça tanınan bir hakkın Sözleşme ve Mahkemece tanınması mecburi değildir.
2. İddianın somut, nitelikli ve doğrudan olması gerekir. Bununla birlikte bireylere doğrudan yahut dolaylı yoldan zarar veren bir hak veya yükümlülük dava konusu yapılamayacaktır.
3. Kavramın içeriğinde de olduğu üzere hak ve yükümlülüklerin temelinde bir medeni hukuk ilişkisinin bulunması gerekmektedir.

Mahkeme, medeni hak ve yükümlülüklerin özel bireyler arasında çıkan uyuşmazlıklar yanında, devletin kamu gücünü kullanmakta olduğu uyuşmazlıkların da kapsam dahilinde olup olmayacağı tartışmasında iki ana belirleyici üzerinde durmuştur. Bu doğrultuda, AİHS'in iki ana metin dili olan Fransızca ile İngilizce çevirilere ve dolayısıyla Fransız öğretisi ile Anglo-Amerikan öğretilerine bakmak gerekliliği öngörülmüştür. Fransız öğretisi medeni hak ve yükümlülükler kavramını doğrudan özel bireyler arasındaki ilişkilerle sınırlandırmıştır. Bununla birlikte Anglo-Amerikan Hukuku'nun bakış açısı daha geniştir. Söz konusu bakış açısı ayırımının neticesinde durumun, ceza hukuku alanı dışında kalan kamu hukuku kaynaklı uyuşmazlıkların da medeni hak ve yükümlülük kapsamında sayılacağı ifade edilmektedir.¹³⁴

AİHM, Albert ve Le Compte-Belçika kararında¹³⁵ disiplin cezaları sonucunda mesleklerini yapmaktan alıkonan iki hekimin, alıkoyma idari işlemi neticesinde hastaları ile sözleşme yapma ve bir medeni hak nispetinde kabul edilen mesleği icra etme hürriyetlerinin ellerinden alınması gerekçesi ile söz konusu uyuşmazlığın AİHS md.6'nın ihlali niteliğinde olduğu yönünde karar vermiştir.¹³⁶

AİHM önüne gelen bir davada¹³⁷; medeni hak ve yükümlülükler kavramının yalnızca davalı devletin iç hukuku baz alınarak yorumlanamayacağı, *özerk yorum yönteminin* kullanılacağı, başkaca bir çözümün AİHS'in amacıyla bağdaşmayacağı ve hatta koruma alanını kısıtlayabileceği yönünde hüküm kurduğunu görmekteyiz. AİHM içtihatlarında özel bireyler arasındaki ilişkilerin kesin olarak medeni haklar kapsamında ele alındığını görmekteyiz. Bu doğrultuda ticaret hukuku, borçlar hukuku, aile hukuku ve iş hukuku gibi alanların muhakkak medeni haklar dahilinde sayıldığını söyleyebiliriz.¹³⁸ Ayrıca kimi vergisel

¹³⁴ Altıparmak, K. s.11.

¹³⁵ AİHM, B.N:7299/75, K.T: 10/02/1983, Albert Le Compte-Belçika kararı, para. 32.

¹³⁶ Doğru / Nalbant, s.415.

¹³⁷ AİHM, B.N: 44759/98, K.T: 12.07.2001, Ferrazzini-İtalya kararı.

¹³⁸ Kaşıkara, s.257.

işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar ile bu çerçevede kesilen cezalar da AİHS md.6 uyarınca medeni hak ve yükümlülükler kapsamında sayılmaktadır.¹³⁹ Her ne kadar ilerleyen bölümlerde içeriği genişleterek sunulacak olsa da çalışma konumuz kapsamında kalması nispetiyle AİHM'in vergisel yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıklar hakkındaki görüşlerine yer vermek gerekmektedir. Vergisel yükümlülükler yalnızca yukarıda bahsedildiği üzere direkt olarak özel bireyler arasında meydana gelen uyuşmazlıklara işaret etmez. Vergilendirme işleminin temelini kamu gücünü elinde bulunduran devletin kamu hizmetini yerine getirme isteği ve bunun sağlanması için vatandaşa yönelttiği, maddi gücünden bir miktarını devlet hazinesine aktarması isteği oluşturmaktadır. Bu suretle vergilendirme işlemlerinin özel-kamu ortaklığını içerdiğini izaha gerek yoktur. AİHM, vergilendirme işlemi temel alan uyuşmazlıkların kamusal gücün ağır basması sebebiyle medeni hak ve yükümlülükler kapsamında bulunmadığı görüşündedir. Öğretide buna en belirgin örnek olarak AİHM'in Ferrazzini- İtalya kararı verilmektedir. Ferrazzini-İtalya davasında vergi ödevini yerine getirdiğini düşünen başvurucuya karşı ek tarhiyat yapılması üzerine yapılan temyiz başvurusu neticesinde, davanın uzun sürdüğünü ve adil yargılanma hakkının alt başlığı konumunda yer alan güvencelerden makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle AİHM'e başvuru yapılmış ve Mahkeme, kamu hukuku alanına dahil olan bu işlemin idarenin yetki alanının sert çekirdeğini oluşturduğundan bahisle md.6 kapsamında bir ihlale neden olmadığı yönünde karar vermiştir.¹⁴⁰ Bunun yanında AİHM, para cezalarına ve idare tarafından uygulanan vergi cezalarına suç isnadı niteliği atfederek AİHS md.6 çerçevesinde değerlendirmektedir. Mahkeme huzurunda, vergi aslı ile vergi cezalarına birlikte dava açılması halinde bu iki unsurun birbirinden ayrılmasının güçlüğü nedeniyle AİHS md.6 Maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının davanın bütününde vücut bulacağı yaklaşımı mevcuttur. Tüm bu bilgiler ışığında kimi görüşlerin, kamu otoritesi göz önünde tutularak devletin bireyler üzerindeki hakimiyetinin, AİHS md.6 kapsamında ihlale neden de olmayarak güven altında devam ettiğini belirttiğini görmekteyiz.¹⁴¹ Netice itibarıyla vergi davalarında medeni hak ve yükümlülüklerin belirlenmesi hususunda; her ne kadar vergilendirmeye ilişkin hususlar bireylerin maddi hakları üzerinde bir etki oluşturuyorsa da, işlemlerin yalnızca bu

¹³⁹ Örneğin, vergi olarak ödenen menkul değerlerin geri alınması hakkı, Sözleşme'nin 6. maddesi kapsamındadır. Bkz.: National & Provincial Building Society ve Diğerleri – Birleşik Krallık davası, 23.10.1997 tarihli, 21319/93 ve 21449/93 ve 21675/93 başvuru numaralı kararlar; Mole, Nuala, Harby, Catherina, Adil Yargılanma Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz, İnsan Hakları El Kitapları, No.3, Türkiye Barolar Birliği Yayınları:89, 2005, s.13 (Online Erişim: <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/adil-yargilanma-hakki.pdf> (E.T: 02.09.2021)).

¹⁴⁰ Tosun, s. 87.

¹⁴¹ Reid, Karen, Adil Bir Yargılamanın Güvenceleri, Çev. Bahar Öcal Düzgören, İstanbul, Scala Yayıncılık, 2000, s.26.

niteliği medeni hak ve yükümlülükler kriteri kapsamında sayılmasına sebep olmayacaktır. Nitekim, vergilendirmeye dair hususlar münhasıran kamu hukuku alanında görülen ve bu suretle medeni hak ve yükümlülükler kriteri çerçevesinde değerlendirilmeyen konulardandır. Bununla birlikte Sözleşme, hükümleri günün koşulları doğrultusunda yorumlanması mecburiyetinde olunan, yaşayan bir belgedir. Bu doğrultuda genel olarak AİHS maddelerinin ve özel olarak da md.6'da yer alan güvence kapsamının, bireylerin devlet ile ilişkilerini de içerir şekilde genişletilip genişletilmeyeceğine AİHM karar verecektir. Vergi uyumsuzlukları nezdinde ise mükelleflerce ödev olarak düzenlenen vergi ödeme yükümlülüğü, özü itibarıyla günün koşullarından etkilenmemiştir. Şöyle ki bir alacaklı ve borçlu ilişkisi olarak tanımlanabilecek vergi ödenmesi hususu, tarafların ödev ve yükümlülükleri kapsamında düşünüldüğünde herhangi bir değişikliğe uğramamıştır. Ancak her ne kadar vergilendirme hususu vergi mükellefi açısından maddi etkilere yol açıyorsa da medeni hak ve yükümlülükler kapsamında incelenmemesi gerektiği ifade edilmiştir. AİHM'ce verilen bir diğer kararda da bu kez suç isnadı kavramı ile ilgili benzer bir yorum yapılarak yalnızca iç hukukta yer alan anlamıyla değil özerk yorum yöntemi ile betimlenmesi gereği ortaya konulmuştur.¹⁴²

1.2.3.3. Suç Isnadı Ölçütü

Sözleşme'nin 6. maddesinin sağladığı güvence alanı, medeni hak ve yükümlülükler kavramının yanında ceza hukuku bağlamında suç isnat eylemi ile ilişkili olarak da uygulanmaktadır. Bununla birlikte madde ceza yargılamasında yalnızca sanık lehine uygulanmakta; kural olarak kişisel kinleri sebebiyle yargılamaya dahil olan şikayetçi yahut mağdur lehine uygulanmamaktadır.¹⁴³ AİHM'in Foti ve diğerleri-İtalya kararında, "*suç isnadı kavramı bir kimseye suç işlemiş olduğu iddiasının yetkili mercilerce resmen bildirim*" şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁴⁴ Bir isnadın AİHS md.6 çerçevesinde suç isnadı olmasının kriterleri ise; suçun iç hukuktaki konumu, suçun niteliği ve suç için öngörülmüş cezanın

¹⁴² Yüksektepe, s.433.

¹⁴³ Doğru / Nalbant, s.615; Çırak, s.1003. Karşıt görüş ise AYM, B.N: 2014/11084, K.T: 09/01/2014, R.G: 14/03/2017 kararda şu şekilde görmekteyiz: "*Bir ceza davasında üçüncü kişilerin cezalandırılmasını talep eden mağdur, suçtan zarar gören, şikayetçi yahut katılan sıfatını haiz olan kişiler Sözleşme'nin 6.maddesinin kapsamı dışında kalmaktadır. (...) 5271 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile ceza muhakemesinde şahsi hak iddiasında bulunma imkanı ortadan kalkmıştır. Bu nedenle bir ceza davasında mağdur, suçtan zarar gören, şikayetçi veya katılan sıfatını haiz kişilerin yargılamanın uzun sürmesine ilişkin ihlal iddialarının adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. (...)*"

¹⁴⁴ Yüksektepe, s.424.

ağırlığıdır. Bir suç iç hukukta ceza hukuku kapsamında değerlendirilip ceza yargılama hukuku ilkeleri uygulanarak yargılaması yapılmışsa, söz konusu davaya konu olan olay AİHM'in uygulanabilirlik denetimi yapmasına gerek bulunmaksızın, direkt olarak, AİHS md.6 kapsamına girer. Ancak davaya konu olan olay idare hukuku veya disiplin hukuku nezdinde değerlendirilip birey, ceza yargılamasının sağladığı güvencelerden mahrum bırakılmışsa yukarıda sayılan kriterlerden ikincisi devreye girerek suçun niteliği ve uygulanması gereken muhakeme alanı belirlenecektir. AİHM vergi cezalarında, cezayı veren makam yahut cezanın niteliğinin idari veya adli para cezası olması ayrımı yapmaksızın AİHS md.6'nın uygulanabileceği görüşündedir.¹⁴⁵ Boudenoun-Fransa kararında¹⁴⁶ idari yaptırım niteliği atfedilen mali yaptırımın “suç isnadı” kapsamında sayılıp sayılmayacağı belirlenirken dört temel kriterden yararlanılmıştır.¹⁴⁷ Bunlardan ilki davaya konu teşkil eden olayın GVK'yi ilgilendiren maddesi gereğince spesifik olarak belirli mükellefleri değil, tüm vergi mükelleflerini kapsamaktadır. İkinci kriter ceza ile amaçlananın, ortaya çıkan zararın tazminini değil, benzer hukuka aykırı davranışların tekrarlanmaması isteği olmasıdır. Üçüncü kriter, vergi miktarındaki artışın nedenlerinin önleyici ve cezalandırıcı gayesi olan genel bir kurala dayanmasıdır. Nihayet son kriter de ceza miktarının yüksekliği sebebiyle ödenememesi halinde mükelleflerin hapsen tazyikinin mümkün olmasıdır. Mahkeme, Boudenoun davasının ardından vergi kaçakçılığı neticesinde kesilen para cezalarını konu edinen A.P, M.P. ve T.P.–İsviçre kararı ile J.O.-L.-İsviçre kararlarında da bir suç isnadının mevcudiyetini ortaya koyarak AİHS md.6'nın uygulama alanı bulabilirliğine dikkat çekmiştir.¹⁴⁸

1.2.3.4. Değerlendirme

Medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı kriterleri temel alınarak kimi davaların adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmediği açıktır. Medeni hak ve yükümlülükler kapsamına dahil edilmeyen hususlara örnek olarak; mükelleflerin vergisel yükümlülükleri, siyasi kimi hak ve yükümlülükler, yabancıların sınır dışı edilmesi ve vatandaşlık haklarına

¹⁴⁵ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.322.

¹⁴⁶ https://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_TUR.pdf ;AİHM, B.N: 12547/86 , K.T: 24.02.1994, Boudenoun-Fransa kararı.

¹⁴⁷ Topçu, s.233-234;AİHM, B.N: 12547/86, K.T: 24/02/1994, Boudenoun- Fransa kararı, para.44. Bundan önce Komisyon'un Max von Sydow- İsveç kararında vergi cezasını konu edinen bir davayı 6.maddesi açısından kabul edilir bulmuştur.

¹⁴⁸ Topçu, s.234.

yönelik uyuşmazlıklar verilebilmektedir.¹⁴⁹ Bununla birlikte suç isnadı kriteri de otomatik olarak her olaya uygulanmamakta ve ortada cezai anlamda yöneltile suçlamanın tayinine ilişkin bir usul işleminin olması gerekmektedir. Bu suretle ceza soruşturmasına yardımcılık niteliğini haiz kimi usul işlemlerinin AİHS md.6'nın uygulaması dışında kaldığı görülmektedir.¹⁵⁰ Bahsettiğimiz işlemlere el koyma¹⁵¹, güvenlik sebebiyle sınır dışı etme kararı ve suçluların geri verilmesi örnek gösterilebilir.

Adil yargılanma hakkının sağlanabilmesi için; yargılama makamlarının üzerine düşen görevlerin yerine getirilmesinin yanında, başvuru haklarının ihlal edilip edilmediği yönünde iddialarını etkin biçimde ortaya koyabildiği ve denetim makamının da mevcut olduğu karmaşık bir organizasyon gereklidir. Nitekim adil yargılanma hakkının etkin biçimde kullanılmaması, hakkın var olma amacına aykırı düşerek yeterli güvenceyi sağlayamamasına neden olacaktır. AİHS'te de yerini bulan *etkili¹⁵² başvuru hakkı*, adil yargılanma hakkının etkin biçimde kullanılmasını sağlamaktadır. Adil yargılanma hakkının dışında, Sözleşme kapsamında düzenlenmiş hakların etkin biçimde kullanılmasını da temin eden bir usuli hak olarak tanımlanmaktadır.¹⁵³ Etkili başvuru hakkı, hukuk devleti ilkesi ile adalete ulaşma fikrinin bir yansımasıdır.¹⁵⁴

Sözleşme'de etkili başvuru hakkı md.13'te; "*Etkili başvuru hakkı bu Sözleşme'de tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, söz konusu ihlal resmi bir hizmetin ifası için davranan kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olsa dahi, ulusal bir merci önünde etkili bir yola başvurma hakkına sahiptir.*" şeklinde ifade edilmektedir. Hükmün içeriğinden etkili başvuru hakkının temel ilkelerini çıkaramıyor olsak da AİHM, md.13'ün uygulanmasına dair asgari gereklerini 5947/72 başvuru numaralı ve 25/03/1983 tarihli Silver ve Diğerleri- Birleşik Krallık kararında açıklamıştır.¹⁵⁵

Doktrinde adil yargılanma hakkının, sözleşmede yer alan diğer tüm hak ve özgürlüklerin etkin biçimde kullanılmasına yönelik usuli güvenceleri içerdiği ve bu yönüyle etkili başvuru hakkından ayrıldığı belirtilir. Çünkü etkili başvuru hakkı AİHS'te tanınan temel hak ve özgürlüklerin güvencesini sağlıyor olmakla birlikte yargısal niteliği haiz olmayan başvuruları

¹⁴⁹ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok s.310.

¹⁵⁰ Turan, s.122; Altıparmak, Cüneyt, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6.maddesi Kapsamında Adil Yargılanma Hakkı", TBB Dergisi, S.63, 2006, s.23.

¹⁵¹ Reid, s.59.

¹⁵² Sözleşme'nin resmi çevirisinde "filen" terimi kullanılmaktaysa da içtihatlar ışığıyla bu terim yerine etkili ifadesinin kullanılmasının daha uygun görüldüğü ifade edilmektedir.

¹⁵³ Turan, s.84.

¹⁵⁴ İnceoğlu, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, İstanbul, Beta Yayınları, 2013, s.439.

¹⁵⁵ AİHM, B.N: 5947/72, K.T: 25/03/1983, Silver ve diğerleri-Birleşik Krallık kararı, para.111-119.

da kapsamakta; buna karşın adil yargılanma hakkı, bir mahkeme huzurunda öne sürülen tüm hak ve özgürlüklere yönelik koruma alanı sağlamaktadır. Bu suretle adil yargılanma hakkının, etkili başvuru hakkına göre *lex specialis*¹⁵⁶ niteliğinde olduğundan söz edilir.¹⁵⁷ Ayrıca adil yargılanma hakkının kapsamının madde hükmünde geçen “*yargı yeri*” yahut “*mahkeme*” ile sınırlandırılmış olması; bunun yanında etkili başvuru hakkının düzenlendiği hükümde yer alan “*ulusal makam*” lafzı ile mahkeme olmayan bir hukuki yoldan söz ettiği ifade edilmektedir. Nitekim *Klass ve diğerleri- Almanya davasında*¹⁵⁸, Sözleşme’nin 13. maddesinde yer alan etkili başvuru hakkına dair hükmün lafzından yalnızca hak ve özgürlüklere yönelik bir ihlalin mevcudiyetinde iç hukuk yollarına başvuru hakkının ve dolayısıyla etkili başvuru hakkının gündeme geleceği şeklinde anlaşıldığı ancak Sözleşme’nin ihlalinin etkili başvuru hakkı için bir önkoşul nispetinde olamayacağı belirtilmiştir. Bu suretle hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiği iddiasında bulunan kişilerin de etkili başvuru hakkına sahip olduğu hususunun altı çizilmiştir.¹⁵⁹

Etkili başvuru hakkı ile adil yargılanma hakkının ilişkilendirilmesine dair AİHM’in 2000 yılında vermiş olduğu *Kudla ve Polonya davasında* belirtildiği üzere devletlerin yargılama sürecinin uzaması ile ilgili şikayetlerin değerlendirildiği bir merciin bulunması, bulunmadığı takdirde AİHM makul sürede yargılanma hakkının ihlaline dair bir karar verilmemiş olsa dahi hakkın ihlal edildiği şeklinde yorumlandığı görülmektedir.¹⁶⁰ Şikayetlerin değerlendirildiği bir mercii ifadesi ile başvuru hakkının ulusal bir makama tanındığı ifade edilmektedir. Söz konusu makamın yargısal bir makam niteliğini haiz olması mecburi olmayıp idari bir makam da olabilecektir.¹⁶¹ Madde kapsamından da anlaşılacağı üzere maddenin getiriliş amacı, Sözleşme’de düzenlenen bir hakkın ihlali durumunda öncelikli olarak ulusal merciler önünde incelenme ve karara bağlanma yolunun önünün açılmasıdır.¹⁶² Mahkeme, *Tanrıkulu-Türkiye*¹⁶³ ve *Çakıcı-Türkiye*¹⁶⁴ davalarında etkili başvuru yoluyla amaçlananın, hak ve özgürlüklerin

¹⁵⁶ Özel kanunun genel kanunları ilga edeceği ilkesi olarak tanımlanmaktadır.

¹⁵⁷ Boyar, s. 189.

¹⁵⁸ AİHM, B.N: 5029/71, K.T: 06/09/1978, *Klass ve diğerleri-Almanya kararı*, para. 64.

¹⁵⁹ İnceoğlu, *İnsan Hakları*, s.440. Kararda bir hakkının ihlal edildiği iddiasında bulunan kişilerin hem bu iddialarının karara bağlanması hem de mümkünse bir karşılık ödenmesi amacına dayanarak bir ulusal makama başvuru haklarının bulunduğu vurgulanmıştır.

¹⁶⁰ Özkan Duvan, Ayşe, “Bireysel Başvuru Kararlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, AÜHFD, C.68 S.1, 2019, s. 303; AİHM, B.N: 30210/96, K.T: 26/10/2000, *Kudla ve Polonya kararı*, para.160.

¹⁶¹ Turan, s.84.

¹⁶² İnceoğlu, S., s.439.

¹⁶³ AİHM, 23763/94 başvuru numaralı ve 08/07/1999 tarihli *Tanrıkulu-Türkiye kararı*, para.117.

¹⁶⁴ AİHM, 23657/94 başvuru numaralı ve 08/07/1999 tarihli *Çakıcı-Türkiye kararı*, para.111-114.

kullanılması ve içeriklerinin hayata geçirilmesi için ulusal düzeyde yeterli derecede bir hukuk yolunun mevcudiyetinin garanti altına alınması olduğunu belirtmiştir.¹⁶⁵

AİHM nezdinde münhasıran md.13'e dayanarak başvuru yapılamadığı için Sözleşme'de yer alan diğer hakların ihlali iddiaları ile birlikte md.13'te de değerlendirilmektedir. Değerlendirme neticesinde başvuruya konu olan hak ihlali gerçekleşmemiş ise aynı sonuç md.13 için de geçerli olacaktır.¹⁶⁶ Bunun yanı sıra AİHS md.6'da yer alan adil yargılanma hakkının uygulanması için böyle bir ön şart bulunmaması yine iki kavram arasındaki fark olarak öne çıkmaktadır.

Adil yargılanma hakkı, yargılama neticesinde adil bir karar verilebilmesinin ötesinde; söz konusu adil kararın verilebilmesi için gerekli şartların sağlanması ile ilgilidir.¹⁶⁷ Çalışmamızın konusunu, vergi yargılamasına konu edilen, vergilendirme işlemlerinde ve neticesinde mükellefler ile idare arasında meydana gelen uyuşmazlıkların adil yargılanma hakkı açısından değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu sebeple vergilendirme işlemleri sırasında ve sonrasında mükellefler ile idare arasındaki uyuşmazlıklara medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı kriterlerinin tesisi önem arz eder. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin kanunlarla gerçekleştirileceği aşikardır. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken Anayasa'nın md.73 hükmünden çıkarılan kanunilik, mali güç, hukuk devleti, sosyal devlet ve hukuki güvenlik gibi anayasal ilkeler esas alınmakta; bu ilkeler ise sistemi taşıyan vergi hukuku ilkeleri olarak adlandırılmaktadır.¹⁶⁸ Vergilendirme işlemleri ile idarenin üstlenmiş bulunduğu kamu hizmetinin eksiksiz ve aksaksız olarak yerine getirilmesine, vergi ödevlerinin malvarlıkları üzerinden bir finansman sağlanmaktadır. Kamu hizmetinin eksiksiz yürütülmesi açısından, idare vergileri eksiksiz almayı; malvarlığı azalan vergi mükellefleri ise vergi kaçırmayı veyahut daha az vergi ödemeyi amaçlamaktadır. Bu suretle vergi ödevlileri ile idare arasında yaşanan ya da yaşanacak uyuşmazlıklara bir son biçmek abesle iştigal olacaktır. Mükellefler, kanunla konulmayan herhangi bir vergiyi ödemekle yükümlü tutulamayacakları gibi, idare de kanunun yükümlendirdiği ölçüde kimi araç gereçleri kullanarak vergilerin eksiksiz toplanmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu aşamalar neticesinde vergi ödeme yükümlülüğünü gerçekleştirilmekten kaçınmak isteyen mükellef ile idare arasında çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkmakta; söz konusu uyuşmazlıkların çözümünün,

¹⁶⁶ AİHM, B.N: 25660/94, K.T: 24/05/2005, Aydın-Türkiye kararı, para.103-109; Bkz. Tepeli ve diğerleri-Türkiye, Uyanık-Türkiye kararlarında AİHS 9.maddesinin ihlal edildiğine dair iddialar savunulabilir bulunmadığı için 13.madde kapsamında bir ihlalin tespitinin de mümkün olmadığına karar verilmiştir.

¹⁶⁷ İnceoğlu, Sibel, Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme, s.209.

¹⁶⁸ Tekbaş, Abdullah, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.12, Özel Sayı, Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan, 2012, s.123.

taraflar arasında var olan bariz güç dengesizliği de gözetilerek, mükellefler lehine birtakım güvenceler verilerek inşa edilmesi gerekmektedir. Bu dengesizliğin ortadan kaldırılması vasıtalarının başlıcasını ise adil yargılanma hakkı ve onun eklentisi niteliğindeki güvenceler oluşturmaktadır. Bu hak ve eklentisi güvenceler ışığında, tarafların güç anlamındaki eşitsizliği dengelenmiş ve bireylerin olması muhtemel mağduriyetlerinin giderilmesine yönelik olarak en azından adil bir karara varılacağı inancı temin edilmiş olacaktır.

1.3. Adil Yargılanma Hakkının Unsurları

Adil yargılanma hakkının yer aldıkları kaynaklarda, kapsamının daralmaması ve benzeri pek çok sebeple, tanımlanması yapılmamıştır. Tekraren AİHS’de de hakkın tanımı yapılmamış, AİHM’in içtihatları çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır. Sözleşme kapsamında yer alan hususların, Mahkeme kararlarında da defaten açıklandığı üzere ulusal mevzuatlardan bağımsız olarak ele alındığı tabir edilmektedir.¹⁶⁹ Bununla birlikte bir hak yahut yükümlülük ulusal hukuk düzeylerinde özel hukukun bir unsuru olarak nitelendirildiyse bu kavramın medeni hak ve yükümlülükler çerçevesinde yer alıp almadığı hususunda bir tartışma yapılmamaktadır.¹⁷⁰ Adil yargılanma hakkının unsurlarını mahkemeye başvuru, kanuna dayanan bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yargılanma, makul sürede yargılanma, hakkaniyete uygun yargılanma ve aleni yargılanma hakları olarak belirtmek mümkündür.

1.3.1. Bir Yargı Yerine Erişim Hakkı

Her birey, kişisel hakları ile yükümlülükleri hakkında karar verilebilmesi için bir yargı yerine başvurma yahut dava açma hakkına sahiptir.¹⁷¹ Bireyler arasındaki uyuşmazlık konuları, yargı organına iletilindiğinde, bu organları da kapsar hale gelmekte ve bu tarihten itibaren toplumun adil ve güvenilir bir yargılama yapılması beklentisi gündeme gelmektedir. Sözleşme’nin 6. maddesi, açılmış bir davanın görülmesine dair güvenceleri belirtmekte fakat

¹⁶⁹ Gözübüyük / Gölcüklü, s.142-143; Topçu, s.219.

¹⁷⁰ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.22.

¹⁷¹ Doğru / Nalbant, s.619.

alenen bir dava hakkından söz etmemektedir. Bir başka deyişle AİHS metninde yargı yerine erişim hakkının açıkça ifadesini bulamamaktayız. Yargı yerine erişim hakkı, bir uyuşmazlık konusunun mahkeme huzuruna taşınması ve söz konusu uyuşmazlığın etkin biçimde karara bağlanma ile neticelendirilmesini talep edebilme olarak tanımlanmaktadır.¹⁷² Yargı yerine erişim kavramı, yalnızca mahkemeye değil avukat, noter, mahkeme harici uyuşmazlık çözüm yolları, bilgi ve belgelere ulaşım ile kanun dilinin anlaşılabilir biçimde olması da dahil olmak üzere çok geniş bir bütünü içermektedir.¹⁷³ Bu tanımın varoluşunda Golder-İngiltere davası etkili olmuş¹⁷⁴, davada adil yargılanma hakkının yalnızca açılmış bir davaya katılmayla sınırlı olup olmadığı ve bir yargı yerinde dava açma veya başvurmayı da kapsayıp kapsamadığı tartışılmıştır. Mahkeme, bir yargı yerine başvuru hakkının bireylerin elinden alınmasının, devletlere keyfiyet yükleyeceğine ve isterlerse suç isnadı ile medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıkların neticelendirilmesi yetkisini yargı makamlarından alabilecekleri endişesiyle, adil yargılanma hakkının açılmış davalara katılma hakkı ile birlikte bir yargı yerine başvuru hakkını da evleviyetle içereceğini belirtmiştir.¹⁷⁵ Kararda mahkemeye başvuru hakkı, zımnen, mahkeme hakkı¹⁷⁶ olarak ifade edilmektedir.¹⁷⁷ Deweer-Belçika kararında¹⁷⁸ Sözleşme'nin md.6'nın mahkemeye başvuru, bir diğer deyişle davanın bir mahkeme tarafından dinlenilmesini talep etme hakkına sahip olduğundan bahsederek bunun demokratik toplumun vazgeçilemez niteliği olduğunu belirtmiştir.

AYM, bir kararı¹⁷⁹ ile bir yargı yerine başvuru hakkının çıplak olarak düşünülmemeyeceğini, bilgi edinme ve dilekçe hakları çerçevesinde düşünüldüğünde bir kısım savları temellendirme amacıyla gerekli argümanları edinme hakkını da içerdiğini açıklamaktadır. AİHM'in Stanev-Bulgaristan kararında belirttiği üzere, medeni haklarına hukuka uygun olmayacak biçimde müdahale edildiği iddiasında bulunan ve AİHS md.6'nın gerekliliklerini yerine getiren bir yargı yerine, talebini ulaştıramamış olduğundan şikayet eden herkes, talebini bir unsuru da *mahkemeye erişim hakkı* olarak düzenlenmiş bulunan *mahkeme hakkına* dayandırabilir.¹⁸⁰

¹⁷² AYM, B.N: 2014/19070, K.T: 01/02/2017 kararı, para.39; Yüksektepe, s.295.

¹⁷³ Erdoğan, G., s.59.

¹⁷⁴ Topçu, s.246.

¹⁷⁵ Doğru / Nalbant, s.619; Erdoğan, s.66-67.

¹⁷⁶ AİHM, B.N: 3738/02, K.T: 18/12/2007, Marini-Arnautluk kararında; mahkeme hakkının soyut bir kavram olarak kalmamasının yargılama faaliyeti neticesinde nihai kararın ele geçirilmesi ve durumun gereklerine göre bu kararın icrasının gerçekleşmesine bağlı olduğu ifade edilmiştir.

¹⁷⁷ AİHM, 4451/70, K.T: 21/02/1975, Golder-Birleşik Krallık kararı para.36.

¹⁷⁸ AİHM, 6903/75 başvuru numaralı ve 27/02/1980 tarihli Deweer-Belçika kararı, para. 42-44.

¹⁷⁹ AYM, 2011/37 E., 2012/69 K., K.T: 17/05/2012. Kararda AYM, çıplak olarak düşünülecek bir yargı yerine başvuru hakkının Anayasa'nın ruhu ile bağdaşmayacağını izah etmektedir.

¹⁸⁰ Yüksektepe, s.417; AİHM, B.N: 36760/06, K.T: 17/01/2012 tarihli Stanev-Bulgaristan kararı, para. 229.

Yargı yerine erişim hakkı, mahkeme içtihatlarında uygulama alanı bulabilmek için, AİHS md.6'nın aradığı temel kriterler olan medeni hak ve yükümlülüklerle tabi uyumsuzluklar ile suç isnadı kavramlarını aramakta, ancak idarenin işlem ve eylemleri sebebiyle meydana gelen hak ihlali iddiaları söz konusu olduğunda da uygulanabilirlik alanı bulmaktadır.¹⁸¹ Bir yargı yerine başvuru hakkı, hak arama ve kendisini savunabilme, fiilen ve etkili olarak mahkemeye erişim hakkının mevcudiyetini¹⁸² içermelidir.¹⁸³ Bunun yanı sıra kesinleşmiş mahkeme kararlarının icra edilmemiş olmasının adil yargılanma hakkını ihlal edeceği¹⁸⁴ sonucuna ulaşılmış ve bu husus hukuk güvenliği (hukuk kesinliği) ilkesi ile adlandırılmıştır. Bu duruma örnek olarak, Danıştay'ın Yatağan Elektrik Santrali ve Bergama Altın Madeni dosyalarında verilen kararların icra edilmemesi gösterilmektedir. AİHM'in, Hornsby-Yunanistan kararında sözleşmeciler devletlerden birinin kesinleşen mahkeme kararlarının taraflardan biri aleyhine hükümsüz kalmasının, hakkın içinin boşaltılacağına sebep olacağını belirttiğini görmekteyiz.¹⁸⁵ Bunun yanında Devlet, kesinleşmiş mahkeme kararlarının yerine getirilmesi ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının tesisi için kamu gücünü kullanabilecektir.

Yinelemek gerekirse bir yargı yerine başvuru hakkı yalnızca mahkemeye başvuruyu değil, yargı merciince karar verilmesini ve kararın icra edilebilmesini de içermelidir. AİHM; yargı yerine başvuru, karar verilmesi ve kararın icrasını bir bütünün ayrılmaz parçaları olarak ifade etmektedir. Buna örnek olarak idari işlemin iptali veya yürütmenin durdurulması kararının yerine getirilmesi verilebilir. Örneğin Lunari-İtalya davasında mahkeme kararının icra edilmesi için kamu gücünden yararlanmasına ilişkin talebinin reddedilmesi Sözleşme md.6'nın zedelenmesi kapsamında değerlendirilmektedir.¹⁸⁶ AİHM, Hasan Gür-Türkiye kararında; başvuranlarca kamulaştırmaz el atma sebebiyle uğranılan zararların tazmini için yerel mahkemede dava açılmıştır. Yerel mahkemece 490.940 TL tazminat ödenmesi ile arazinin mülkiyetinin idareye geçirilmesine karar verilmiştir. Başvuranlarca icra takibine konulan karar hakkında idare tarafından tehiri icra kararı istenmişse de Yargıtay bu talebi reddetmiş ve teminat mektubu paraya çevrilmiştir. İdare, Devlet'e ait olan yahut kamu kullanımına tahsis edilen mülklere el atmanın mümkün olmayacağı iddiasıyla paraya çevrilmiş mektubun iadesini

¹⁸¹ İnceoğlu, Sibel, Adil Yargılanma Hakkı, s.110.

¹⁸² AİHM, B.N: 40786/98, K.T: 13/07/2004, Beneficio Cappella Paolini-San Marino kararında; mahkemeye erişim hakkının etkili olması, bireylerin haklarına yönelik olarak gerçekleştirilen müdahalelere ilişkin olarak karşı olmak açısından açıkça belli edilmiş ve uygulanabilir olması gerektiği ifade edilmiştir.

¹⁸³ İnceoğlu, S., Adil Yargılanma Hakkı, s.216.

¹⁸⁴ Turan, s.146.

¹⁸⁵ AİHM, B.N: 18357/91, K.T: 01.04.1998 tarihli Hornsby-Yunanistan kararı, para.40; Uçan, s.61; Turan, s.146.

¹⁸⁶ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesine İlişkin Rehber- Adil Yargılanma Hakkı (Medeni Hukuk Yönü), Son Güncellenme Tarihi:31/08/2019, s.40. https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_TUR.pdf (Erişim Tarihi:16.08.2021)

talep etmiştir. Talep, İHM'ce kabul edilmiş, mektubun iadesine karar verilmiştir. Başvuranlarca yapılan temyiz başvurusu neticesinde ise bu karar hatalı bulunarak, bu şartlar altında kamu malına el atmaya dair hükümlerin uygulanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Tüm bu sebeplerle dosya, başvuru tarafından, İHM'nin yanlış kararı doğrultusunda icra edilemeyen kararın yarattığı zarar gerekçesiyle Sözleşme md.6'ya aykırı olduğu düşünülerek, AİHM önüne getirilmiştir. AİHM ise, başvuru konusu olayda ele alındığı gibi kararın icrasının engellenmiş olmasının kişilerin haklarına müdahale teşkil edebileceği ve bu durumun Anayasal hükümlere de aykırı olduğunu belirtmiş¹⁸⁷ ancak iç hukuk yollarının tüketilmemiş olması gerekçesiyle başvurunun kabul edilemez olduğunu hüküm altına almıştır. Yargı yerine erişim hakkı, uyuşmazlığın yetkin bir mahkemeye çözümlenmesi hakkını da içerdiğinden yargı yerine erişim hakkı ile iç hukuk yollarının tüketilmiş olması kuralı arasındaki sıkı ilişki ortaya çıkmaktadır.¹⁸⁸

AİHM, yargı yerine başvuru hakkının özüne dokunmaksızın ve Sözleşme'de yer alan sair haklarla çelişmeksizin adaletin sağlanması için gereklilik ve ölçülülük ilkesi düzleminde sınırlandırılabilirliğini kabul etmektedir.¹⁸⁹ Bir başka deyişle yargı yerine başvurunun mutlak bir hak olarak görülmemesi gerekçesiyle birtakım sınırlamalara konu olabileceği belirtilmekle¹⁹⁰ Ashingdane-Birleşik Krallık kararında mahkemeye erişim hakkının yer, zaman ve toplumun ihtiyaçları gibi çeşitli etkenlerle değişiklik gösterebileceği ve mahkemelerin niteliği gereği toplumun bu ihtiyaçlarına göre etkin bir mahkemeye başvuru hakkının elementlerini hazırlayamayacağı ifade edilerek bu görevin bizzat Devlet'e ait olduğu belirlenmiştir.¹⁹¹ Doktrinde kararlarla birlikte görüş birliğine varılmış etkin başvuru hakkı ve buna getirilecek sınırlamalara ilişkin kriterlere *Ashingdane kriterleri* adı verilmektedir.¹⁹² Bununla birlikte yargı yerine başvuru hakkına birtakım sınırlamalar getirilmiş olması, dava açılmasını imkansız hale getirmediği yahut aşırı zorlaştırmadığı sürece, onun engellendiği ve AİHS

¹⁸⁷ AİHM, 42363/14 başvuru numaralı ve 13.04.2021 tarihli Hasan Gür-Türkiye kararı, para. 29.

¹⁸⁸ Topçu, s. 246.

¹⁸⁹ Yüksektepe, s.300.

¹⁹⁰ Topçu, s.247.

¹⁹¹ AİHM, B.N:8225/78, K.T: 28/ 05/ 1985, Ashingdon- Birleşik Krallık kararı, para. 57; Erdoğan, s.62; AİHM'in 36760/06 başvuru numaralı ve 17/01/2012 tarihli Stanev- Bulgaristan kararında, mahkemeye erişim hakkının mutlak olmayıp sınırlamalara tabii tutulabilmesinin mümkün olduğu, hakkın doğası gerekliliğiyle toplum ve bireyin tarih ve mekana göre değişebilen gereksinimlerine karşılık verebilmek için devletlerin yetkisinin "takdir aralığı"na bağlı olarak mevcut olduğu ifade edilmiştir.

¹⁹² Yolcu, Serkan, "Adil Yargılanma Hakkı Karşısında Yasama Dokunulmazlığını Yeniden Düşünmek: Atilla Kart Olayı Üzerine Bir Deneme", AÜHFD, C.60, S.2, 2011, s.382; Boyar, Oya, (Felsefe, Hukuk, Çalışma Ekonomisi, Kentleşme ve Çevre, Maliye) Disiplinlerarası Yaklaşımla İnsan Hakları, Ed. Selda Çağlar, 1.Bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2010,s.191. Ashingdane kriterleri meşru amaca hizmet, hakkın özüne dokunmayan öngörülmuş gaye ile orantılı sınırlamalara tabi tutulma olarak açıklanmaktadır.

md.6'nın ihlal edildiği anlamına gelmeyecektir.¹⁹³ Yinelemek gerekirse hakka getirilen kısıtlamaların, meşru bir amaç gütmeye ve ölçülülük ilkesine uygun olması niteliği gereği, devlet eliyle düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir.¹⁹⁴ Örneğin, kanun yollarına başvururken belirli miktarda teminat ödenmesi usulünün öngörülmesinin kural olarak AİHS'e aykırı bulunmadığını görmekteyiz. Ancak teminat ödeme yükümlülüğü altına girme, sanığın ihtiyacı olan adli yardım talebine yanıt verilmemesi ile birleştiği takdirde AİHS md.6'nın ihlali niteliğinde olabilmektedir.¹⁹⁵ Burada önem arz eden husus, kişilerin bir yargı yerine başvurma haklarının fiilen ellerinden alınmış olmamasıdır.¹⁹⁶

Her ne kadar yargılamanın adil şekilde yürütülmesi için devletin aldığı bedel, yargılama harcı olarak nitelendirilse de fahiş yargılama harçlarının öngörülmesi sebebiyle başvuru konusunun söz konusu bedeli ödeyememesi sonucunda dava açılmaması AİHS md.6'nın ihlali anlamında nitelendirilir.¹⁹⁷ Pahalı yargılama gerekçesiyle düşük gelir sahibi bireylerin yargıya ulaşım imkanı yok olabilmektedir.¹⁹⁸ Bu doğrultuda AİHM'in, Airey- İrlanda kararı¹⁹⁹ bir örnek teşkil etmektedir. Kararda başvuru, kocası aleyhinde ayrılık kararı talebiyle dava açmak istemişse de İrlanda Anayasası boşanmayı yasaklamış ve boşanma kararı yalnızca belli başlı durumlarda Yüksek Mahkeme tarafından verilebilmektedir. Bu kararda Mahkeme'ce, davanın karmaşıklığı ve başvuru konusunun avukat eliyle temsil edilmeye elverişli maddi imkanı bulunmadığı için ayrılık davasını açamaması Sözleşme'nin 6. maddesinin ihlali niteliğinde kabul edilmiştir.

Bir yargı yerine erişim hakkı kapsamında tartışma konusu edilen bir diğer konu adli yardımdan yararlanma hakkıdır. İçtihatlar yoluyla adli yardımdan yararlanma konusu da hukuk davaları ile idari davalarda yargı yerine başvuru hakkı açısından incelenmekle, ceza davasında hukuki yardımdan ücretsiz olarak yararlanma hakkı kapsamında incelenmektedir. Doktrinde mahkemeye erişim hakkının devletlere, bireylerin adli yardımdan yararlanması üst başlığı altında mahkeme masraflarından muaf tutulma gibi bir pozitif yükümlülük yükleyip yüklemeyeceği tartışılmıştır. AİHM'in bakış açısı ise, yargı yerine erişime hukuki engeller gibi mali engellerin de öngörülmüş olmasının, Sözleşme'ye aykırılık teşkil edeceği ve bu suretle niteliği her ne olursa olsun, bireylerin bir yargı yerine başvurusunda meydana gelecek

¹⁹³ Yüksektepe, s.303.

¹⁹⁴ Doğru / Nalbant, s.620; Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.333.

¹⁹⁵ AİHM, B. N: 22924/ 93; KT: 28/ 10/ 1998 Ait Mouhoub-Fransa kararı, para.60-61.

¹⁹⁶ Topçu, s.246.

¹⁹⁷ Pınar, Burak / Meriç, Nedim, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harcı İlişkisi", TBBD, S.84, 2009, S.188; AİHM, B.N: 52658/99, K.T: 17/07/2007, Mehmet ve Suna Yiğit-Türkiye kararı; AİHM, B.N: 50939/99, K.T: 12/06/2007, Bakan-Türkiye kararı; Uçan, s.60.

¹⁹⁸ İnal, Turgut, Pahalı Yargı, İBD, 1982, C.56, S.7-8-9. S.310-311.

¹⁹⁹ AİHM, B.N: 6289/73, K.T: 09/10/1979, Airey-İrlanda kararı, para.21-28; Turan, s.141.

engellerin, devlet eliyle ortadan kaldırılması gerekeceği yönündedir.²⁰⁰ Gerçekten de davanın taraflarından birinin maddi imkansızlıklar sebebiyle temsil edilemediği bir yargılamanın eşitlik ilkesinin içini boş bırakacağı açıktır.²⁰¹ Mahkeme Ülger-Türkiye kararında²⁰², kararın kopyasının verilmesi gibi yargılamanın yürütümü için elzem olan bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için başvurucudan harç istenmesinin, başvurucuya aşırı külfet yüklediğine ve yargı yerine başvuru hakkının özünün zedelendiğine işaret etmektedir.²⁰³ Devletlerin mali güçlerinin elverişsizliği nedeniyle adli yardımın etkin biçimde uygulanamaması meşru görülse de bu gerekçenin keyfiyete dayanmaması gereği ifade edilmektedir.²⁰⁴ Adli yardım hususunda usuli işlemlerin yapılmamasının Sözleşme'ye aykırılık niteliğinde olması için başvurucunun ödeme gücü, harç miktarı gibi hususlara ilaveten başvuru için davanın önemi, başvurucunun kendisini temsil edişinin etkin biçimde ortaya konulup konulamayacağı gibi kriterlerin de irdelenmesi gerekmektedir.²⁰⁵ Kaba-Türkiye davasında²⁰⁶ askerlik mesleğini icra edip kanser nedeniyle ölen bir kişinin eşi ile çocuklarının idareye karşı açtıkları tazminat davasında 5.000 Euro harç ödemeleri gereğinin belirtilmesi üzerine, AYİM nezdinde muaf tutulma isteklerini dile getirmişler ve AYİM hem bu taleplerini hem de davayı, esasına girmeden usulden reddetmiştir. AİHM ise başvuru haklarının adli yardım taleplerinin evrak üzerinden incelenmesinin yarattığı mağduriyete dikkat çekerek bir yargı yerine başvuru hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir. Adli yardım konusunda incelenebilecek en önemli kararlardan biri 12/06/2007 tarihli Bakan-Türkiye kararıdır.²⁰⁷ Kararda, eşi kazaen güvenlik güçleri tarafından öldürülmüş kişinin yakını başvuru, bu konuda görülmüş ceza davasının akabinde Diyarbakır Asliye Mahkemesi nezdinde adli yardım talepli tazminat davası açmış, mahkemece usuli incelemeler yapılarak, başvuru üzerine herhangi bir taşınmaz bulunmadığından adli yardım talebinin kabulüne karar verilmiştir. Akabinde verilen görevsizlik kararı ile dosya Diyarbakır İdare Mahkemesi'ne görülmeye devam etmiş, mahkeme davanın geldiği aşamada kendisine

²⁰⁰ AİHM, B.N: 28249/95, K.T: 19/06/2001, Kreuz-Polonya kararı, para.58-67.

²⁰¹ Boyar, s.187.

²⁰² AİHM, B.N: 25321/02, K.T:26/06/2007, Ülger-Türkiye kararı, para.38-46.

²⁰³ Ülger- Türkiye kararında“ *devletin mahkeme masraflarını karşılama sorumluluğunu bütünüyle başvuru hakkına geçirmekle, hem hukukten ve hem de uygulamada etkili olan kararlar sistemini oluşturma şeklindeki pozitif yükümlülüğün kaçınılmazlığına; mahkeme masraflarının miktarı ve ödenmesi, başvuru hakkının bunu ödeyebilme gücü ile bu hizmet için yapılması gereken iş yani sadece kararın bir kopyasının verilmesi arasında makul bir oran orantılılık ilişkisinin göz önünde tutulmadığı; kararın bir kopyasını alabilmek için başvuru hakkına harç ödemekle yükümlü tutmanın aşırı bir külfet yüklediğine ve bu nedenle mahkemeye başvuru hakkının özünü zedeleyecek ölçüde başvuru hakkını sınırladığına*” ifadeleri ile hak arama özgürlüğü ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının ihlal edildiği ifade edilmiştir.

²⁰⁴ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.217.

²⁰⁵ Doğru / Nalbant, s.630.

²⁰⁶ AİHM, B.N: 1236/05, K.T: 01/03/2011, Kaba-Türkiye kararı.

²⁰⁷ AİHM, B.N: 50939/99, K.T: 12/06/2007, Bakan-Türkiye kararı, para.64-79.

sunulmuş delillere dayanarak, davanın temelden yoksun olduğu ve başvuruların avukatla temsil edilmediği müddetçe adli yardım talebinde bulunamayacağı kanaatine vararak başvurucunun adli yardım talebini reddetmiştir. Bunun üzerine başvurucuya otuz günlük süre verilerek 50.463.900 TL'lik dava masraflarının ödenmesi talep edilmiş, başvurucu söz konusu masrafların gereğini yerine getiremediği için davanın açılmamış sayılmasına karar verilmiştir. Yapılan başvuru üzerine AİHM, her ne kadar Sözleşme'nin 6. maddesi gereğince mahkemeye etkili şekilde başvuru hakkı sağlanmışsa da, bu hakkın kullanılması için gerekli ekipmanların belirlenmesinin devletin elinde olduğu; bu seçimde geniş takdir hakkına sahip olduğu düşünülen devletin, Sözleşme'nin yükümlülüklerine riayet edip etmediğinin tespitinin ise yine kendi denetimi altında bulunduğunu belirterek hakka sınırlandırma getirilecekse dahi yukarıda bahsettiğimiz "*Ashingdane Kriterlerine*" uygun şekilde gerçekleştirilmesi gereği kanaatine varmıştır. Her ne kadar davanın görülmesi için başvuruculara hakkaniyete uygun ölçülerde mali yükümlülükler getirilmesi mümkün görünse de, dava kapsamında başvurucuya yüklenen 50.463.900 lira dava harcının yüksek bir miktar olduğundan söz etmiştir.

Kararda AİHM'in üzerinde durduğu bir başka konu ise, mahkemelerce adli yardıma ilişkin kararların kesin olması ve dolayısıyla karara karşı herhangi bir başvuru yolunun bulunmamasını, tarafları keyfiyetten kurtarmak için getirilmiş adli yardım sisteminin temel düşüncesine aykırı olduğu ve yargı yerine başvuru hakkının gereği olan usuli güvenceleri karşılamadığıdır. Aynı zamanda adli yardım talebine dosya üzerinden karar verilmesi ve yalnızca bir kez inceleniyor olmasının da adil yargılanma hakkının özü niteliğindeki yargı yerine başvuru hakkına zarar verdiği belirtilmiştir. Mahkeme açıklanan tüm bu sebeplerle AİHS md.6'nın ihlal edildiği kanaatine ulaşmıştır.

Yargı merciine başvuru hususuna bir kısım sınırlamalar getirilmesi halinin yanında, belirli durumlarda yargı yerine başvuru hakkı kimi sebeplerle tamamen engellenmiş olabilir. Öğretide bu hususun miladı olarak AİHM'in 21/11/2011 tarihli Al Adsani-Birleşik Krallık kararı²⁰⁸ kabul edilmektedir. Kararda genel hatlarıyla devletlerin yargı bağımsızlığı gerekçesiyle yabancı devletler aleyhinde ulusal mahkemelerde hak iddiasında bulunulamamasına değinilmektedir. Jones ve diğerleri-Birleşik Krallık kararında İngiliz vatandaşı olan başvurucular Suudi Arabistan Krallığı'nda kamu görevlilerince işkence gördükleri iddiasıyla tazminat taleplerini Lordlar Kamarası'na yönelmiş olsalar da 2006 yılında devletlerin yargı bağımsızlığı gerekçe gösterilerek reddedilmiştir. AİHM, önüne gelen başvuruda Al Adsani kararından bu zamana kadar uluslararası hukuk nezdinde devletlerin yargı bağımsızlığı ile ilgili

²⁰⁸ AİHM, B.N: 35763/97, K.T: 21/11/2001, Al Adsani- Birleşik Krallık kararı, para.46.

herhangi bir değişim olup olmadığını araştırmıştır.²⁰⁹ Bu yönde devletlerin yargı bağışıklığına yönelik herhangi bir jus cogens istisnasına rastlanılmadığı için kararın Sözleşme'nin 6.maddesine uygun olduğuna karar vermiştir. Mahkeme kararında kamu görevlilerinin işledikleri suçlar nedeniyle tazminat taleplerinin devletlerin içinde buldukları yargı bağışıklığı statülerinin çevresinde gezinerek, devletlere yöneltilmesinin; her ne kadar pozitif hukuktaki yönelim bu doğrultuda olsa da mümkün olmadığını belirtmişlerdir.²¹⁰

Cudak-Litvanya kararında²¹¹ devletlerin yargı bağışıklığı kavramının içeriğinin daraltıldığını görmekteyiz. şöyle ki; başvurucu, Polonya Elçiliği'nde sekreter ve santral görevlisi olarak çalışmaktadır. İşyerinde bir erkek mesai arkadaşı tarafından cinsel tacize uğradığı iddiasında bulunmuştur. Bu doğrultuda suç duyurusunda bulunması ve yürütülen soruşturma neticesinde başvurucu Cudak'ın iddiası haklı bulunmuştur. Söz konusu sürecin yürütülmesi sebebiyle rahatsızlığını bahane ederek izne ayrılan başvurucu, izin sürecinin bitiminde işten çıkarıldığını öğrenmiştir. Cudak'ın iç hukuk yollarını, mahkemelerce devletin bağışıklığı ne sürülerek, tüketmesi üzerine başvurucu mahkemeye erişim hakkının kısıtlandığı gerekçesiyle AİHM'e başvurmuştur. Cudak, Litvanya'daki iş sözleşmesini bulunduğu ülkenin hukuk sistemine uygun şekilde akdetmiş olduğundan, Polonya mahkemelerine yapılan başvurunun etkili bir sonuç doğurmaktan uzak olduğu aşıkardır. Uluslararası Hukuk Komisyonu'nca 1991 tarihinde benimsenen devletlerin yargı bağışıklıklarına dair taslak ile 2004 tarihli "Devletlerin ve Maliki Oldukları Malların Yargı Bağışıklığına Dair Sözleşme" hükümleri devletlerin yargı bağışıklığına, yurtdışındaki diplomatik görevlileri ile yapılan iş sözleşmelerine dair istisna getirilmiş ve bağışıklığın bu sözleşmeleri temel alan uyuşmazlıklarda uygulanamayacağını ngrmştir. Bu doğrultuda AİHM, Litvanya mahkemelerine başvuru hakkının kısıtlanması sebebiyle, md.6'nın ihlali tespitinde bulunulmuştur. Mahkeme, içtihatlarıyla her ne kadar AİHS md.6'da açıkça belirtilmese de adli yardım hakkının vücut bulabileceği hallerde, etkin başvurunun tahsisi amacıyla, adli yardımdan yararlanma hakkının garanti edilmesi gereğini dile getirmiştir.²¹²

Mahkeme'nin Atilla Kart²¹³ kararında ise, milletvekillerinin dokunulmazlıkları sebebiyle kendini aklama imkanından yoksun bırakılması gerekçesiyle başvuru yapıldığını

²⁰⁹ Dutertre, Gilles, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından rnekler, Ankara, Avrupa Konseyi Yayınları, 2007, s.204. https://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/kitaplar/aihmkararlarindanornekler.pdf (Erişim Tarihi: 25.08.2021)

²¹⁰ AİHM, B.N: 35763/97, K.T: 21/11/2001, Al- Adsani- Birleşik Krallık kararı, para.46.

²¹¹ AİHM 15869/02 başvuru numaralı ve 23.02.2010 tarihli Cudak-Litvanya kararı; Mik, E, "Cudak v. Litvanya Kararı Işığında Adil Yargılanma Hakkı", Fasikül Hukuk Dergisi, C.3, S.23, 2011, ss.10-11.

²¹² AİHM, B.N: 15869/02, K.T: 23/02/2010, Cudak-Litvanya kararı.

²¹³ AİHM, B.N: 8917/ 05, K.T: 08/07/2008, Kart-Türkiye kararı.

görmekteyiz. Söz konusu başvuru üzerine Türkiye, AİHM tarafından haksız bulunmuşsa da 3.12.200 tarihinde verilen Büyük Daire kararında milletvekillerinin dokunulmazlıklarının, esasen kendilerine yöneltilen soruşturma ve kovuşturma işlemlerinin neticelenmesine bir engel niteliği teşkil etmediğini, yalnızca milletvekillikleri süresince bir usuli bariyer görevi gördüğü ifade edilerek Sözleşme'nin md.6/1'in ihlalini teşkil etmediği belirtilmiştir. Ayrıca Mahkeme, ceza davasının milletvekili seçilmeden önce başladığını ve başvuruçunun bir hukukçu olarak milletvekili seçilmekle yasama dokunulmazlığından yararlanacağını bilmemesinin hayatın olağan akışına aykırı olduğunu da göz önünde bulundurmıştır.²¹⁴ AİHM, ulusal hukuklarca bağışıklık kuralı ile yarışan kamu yararı kavramını göz ardı ederek otomatik olarak uygulamasının, bağışıklığa tabii tutulan kurum ve kuruluşlara, işleyecekleri suçlara ilişkin açık bir bağışıklık verilerek bir güvence öngörüyor olması gerekçesiyle haksız bir kısıtlama olduğundan söz etmektedir.²¹⁵ Uluslararası hukukta devletlere ilişkin yargı bağışıklığının iştiğal konuları ile sınırlandırılması gereği üzerinde durulmakta, aksi yöndeki uygulamaların keyfiyete yol açacağı savunulmaktadır.

Uluslararası hukuk kavramlarında olduğu gibi ulusal hukuk düzeylerinde de yargı yerine erişim hakkına birtakım kısıtlamalar getirilebilmektedir. İç hukukta dava açma hakkına getirilen yaş küçüklüğü, ayırt etme gücünden yoksunluk gibi sınırlandırmaların mevcudiyeti elbette AİHS 6.maddesi kapsamında göz önünde tutulmuş ancak söz konusu sınırlandırmaların hakkın özünü zedeleyecek kudrette olmaması gereği aranmıştır. Canea Katolik Kilisesi-Yunanistan davasında başvuruçucu kilise, duvarlarına zarar veren yan komşularına karşı zararlarının tazminini öngören davayı açmış ancak dava ehliyeti eksikliği sebebiyle reddedilmiştir.²¹⁶ AİHM, başvuruçunun bu zamana kadar Yunanistan'daki hukuk kuralları çerçevesinde birtakım sözleşmeler yapıp hak ve borçlara sahip olabildiğini ve noterlikten işlemler yapabildiğini belirterek söz konusu dosyada dava ehliyet eksikliği sebebiyle mahkemeye başvurma hakkının zedelendiğini hüküm altına almıştır.²¹⁷ AİHM'e göre Kilise, tüzel kişiliği gerçekleştirmek için gerekli olan prosedürleri yerine getirmemiştir.²¹⁸ Dava hakkının, tüzel kişiliğin mevcudiyeti sebebiyle olmadığı kabulünü gerektiren bir başka kurum ise hukukumuzda mevcuttur. Şöyle ki; idari yargılama usulünde davaya taraf olabilmek için taraf ehliyeti²¹⁹ ve dava ehliyetini²²⁰ kapsayan davaya ehliyet kurumu dahilinde olması

²¹⁴ Yolcu, s.370-371.

²¹⁵ Doğru / Nalbant, s.623.

²¹⁶ Turan, s.129.

²¹⁷ Turan, s.130; Topçu, s.249.

²¹⁸ AİHM, K.T:16/12/1997, Canea Katolik Kilisesi-Yunanistan kararı, para.39-40.

²¹⁹ Taraf ehliyeti medeni hukuk yargılamasındaki hak ehliyeti kavramına karşılık olarak kullanılmaktadır.

²²⁰ Dava ehliyeti medeni hukuk yargılamasındaki fiil ehliyeti kavramına karşılık olarak kullanılmaktadır.

aranmaktadır. İYUK kapsamında davaya ehliyet sahibi kişilerin kimler olduğu belirlenmemekle birlikte ehliyet hususunda HMK'ye atıf yapıldığını görmekteyiz. Medeni yargılama sisteminde ise tüzel kişilerin yetkili organlarınca temsil edileceği belirtilerek; bir tüzel kişiliğinin bulunmadığı aşikar olan adi şirketlerin temsil edilmelerinin mümkün olmadığı belirtilir.²²¹

Doktrinde genel hatları ile dava ehliyetinden yoksun bırakılma neticelerine yol açan durumlar örnek gösteriliyor olsa da, bir davanın sonuçlarından etkilenme ihtimali bulunan gerçek veya tüzel kişilerin ihbar suretiyle davaya dahil edilememesi de taraf olma hakkını engelleyen bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.²²² Örneğin Menemen Minibüsçüler Odası-Türkiye kararında, İzmir Valiliği tarafından çıkarılan bir genelge uyarınca bir kısım özellikleri taşıyan minibüslere özel taşımacılık yapabilme imkanı tanınmıştır. Menemen Yolcu Otobüsleri Motorlu Taşıtlar Kooperatifi, Valilik tarafından verilen izin hukuka aykırı olduğunu belirterek İzmir İdare Mahkemesi'nden söz konusu tasarrufun iptalini talep etmişse de mahkeme, başvurucuya ihbar etmeden Valilik kararını iptal etmiştir. Karar kaymakamlık aracılığı ile başvurucuya tebliğ edilmiş, Valilik kararı temyiz etmiştir. Danıştay'ca yapılan temyiz incelemesi neticesinde başvurunun davaya katılma talebinin kabulü verilmiş ancak bununla birlikte yerel mahkemenin kararı da onanmıştır. Başvurucunun konuyu Mahkeme'nin önüne getirmesi sonucu, İYUK md.31'de davanın ihbarı ile ilgili gerekli usul kurallarının yerine getirilmemesi bir yargı yerine erişimin önlenmesi niteliğinde görülerek ihlal kararı verilmiştir.²²³

Tüm hukuk sistemlerinde, hukuki güvenliği temin edebilmek amacıyla dava açma süreleri öngörülmüştür. Dava açma sürelerinin amacının mahkemelerce geçmişte meydana gelen olaylar ve buna bağlı olarak geçmişteki delillerle doğru olmayan hükümler kurulmasına engel olarak adaletin tesisine olanak sağlamak olduğu belirtilmektedir. Ne var ki adaletin tesisi amacına yönelik süre kısıtlamasının, özellikle sürelerin kısa olduğu hallerde, katı şekilde uygulanmasından birtakım mağduriyetlerin belirdiği bilinmektedir. Perez de Rada Cavanilles-İspanya davasında yerel mahkemenin vermiş olduğu karara karşın üç günlük yasal süre içerisinde başvuru yapılması gerekli olup postada yaşanan aksaklıklar sonucu başvurunun dilekçesi mahkemeye, üç günlük yasal sürenin bitiminin ikinci günü ulaşmıştır. Mahkeme bu kararında ulusal mahkemelerce süreye ilişkin usul kuralının bu denli kısa hali olması

²²¹ Topçu, s. 250.

²²² Doğru / Nalbant, s.621.

²²³ AİHM, B.N: 44088/04, K.T: 09/12/2008, Menemen Minibüsçüler Odası-Türkiye kararı, para.22.

gözetilmeden katı şekilde uygulanmasını yargı yerine erişim hakkının ihlali niteliğinde değerlendirmiştir.

Mahkemeye başvuru ve dava açma hakkının niteliği gereği, doğrudan sınırlamalar kadar dolaylı sınırlamalar da mevcut olabilecektir. Bu doğrultuda şüpheli yahut sanık sıfatındaki kişinin avukat ile görüşme hakkının geçici süre ile dahi olsa önüne geçilmesi bir yargı yerine başvuru hakkının ihlal edildiği anlamına gelecektir.²²⁴ Anayasa Mahkemesi önüne gelen bir davada 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu gereğince üzerine harcamalara katılım payı tahakkuk edilmiş mükellefin bu husus aleyhine dava açması, kural olarak payın yarısının önceden belediyeye ödenmiş olmasını gerektirmektedir. AYM, söz konusu düzenlemeyi AİHM'in kararlarına atıf yaptığı kararlarında şu şekilde iptal etmiştir:

“Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkının düzenlendiği 6.maddesine ilişkin AİHM kararlarında da dava yoksa, adil, aleni ve gecikmesiz bir yargılamadan söz edilemeyeceği; mahkeme önünde hak arama yolunun fiilen yahut hukuken geçici de olsa kapatılmasının veya kullanımını imkansız kılan koşullara bağlayarak sınırlandırılmasının adil yargılanma hakkının ihlali anlamına geleceği belirtilmiştir. İtiraz konusu kuralla, kendisine 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca harcamalara katılım payı tahakkuk ettirilen bir mükellefin buna karşı dava açabilmesi, söz konusu payın yarısının önceden belediyeye ödenmesi şartına bağlıdır. Harcamalara katılım paylarına karşı dava açılabilmesinin böyle bir şarta bağlanarak sınırlandırılmasının, ilgili belediyelerin söz konusu gelirleri öncelikle tahsil ederek projelerini kısa sürede tamamlamaları ve bu konudaki dava sayısının azaltılarak mahkemelerin iş yükünün hafifletilmesi gibi kamu yararına yönelik nedenlere dayandırıldığı anlaşılmaktadır. Ancak Anayasa'nın md.13'te temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması, Anayasa'nın ilgili maddelerinde özel sınırlandırma nedeni bulunmasına tabi tutulmuştur. Anayasa'nın dava hakkının düzenlendiği 36. maddesinde bu hakkın sınırlandırılması konusunda özel bir sınırlama nedenine yer verilmiştir. Bu nedenlerle, dava hakkının sınırlandırılması Anayasa'nın md.36'ya aykırıdır.”²²⁵

Bu başlık altında belirttiğimiz üzere yargı yerine başvuru hakkına hukuki ve fiili engeller getirilebileceği belirtilmektedir. Bireylerin kişisel işlemlerine müdahale niteliğini haiz olan idari işlemlere karşı yargı yolunun mevcut olmaması, aslen yargı yerine erişim hakkının engellendiği ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiği anlamına gelecektir. Boden-İsveç davasında²²⁶ başvurucuya ait taşınmazın kamulaştırılması için gereken kamulaştırma kararının

²²⁴ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.217.

²²⁵ AYM, 2001/5 E., 2002/42 K, K.T:28/03/2002.

²²⁶ AİHM, B.N: 10930/84, K.T: 27/10/1987, Boden-İsveç kararı.

verilmesine karşın yargı yolu açık değildir. Başvurucu, söz konusu karara karşı kamu yararının bulunmaması gerekçesiyle iptal davası açmamıştır. AİHM, olayda başvurunun mülkiyet hakkına müdahale niteliğini haiz kamulaştırma kararına karşı, yargı yeri sayılabilen herhangi bir organa başvuru yapılamaması sebebiyle Sözleşme md.6'nın ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır.²²⁷

1.3.2.Kanunla Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Bir Mahkemede Yargılanma Hakkı

Cezai ya da hukuki anlamda bir dava süreci ile karşılaşmış herkes, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yargılanma hakkını haizdir. Bu kural adil yargılanma hakkını uygulamaya geçirecek yargılama mercilerinin sahip olması gereken nitelikleri de açıklamaktadır.²²⁸ AİHM, Sözleşme'deki ifadesiyle mahkemelerin hukuken bağlayıcı olan kararlar verme kudretine sahip olması gerektiğini ve söz konusu kararın yargılama makamı olmayan bir organ tarafından ortadan kaldırılamayacağını, kesin karar mercii olmasını, yargı yetki ve çevresinin kanuni dayanağının bulunmasını, kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız mahkemenin esaslı unsurları olarak görmektedir.²²⁹ Yalnızca mütalaa veren makamların mahkeme sayılmayacağı aşikardır.²³⁰ Her ne kadar kavram içerisinde “mahkeme” terimi yer alıyor olsa da AİHM 08/07/1986 tarihli Lithgow ve Diğerleri-Birleşik Krallık başvurusunda, “*tahkim kurulunun*” da kanun çerçevesinde kurulmuş bir yargı makamı olarak kabul edildiğini görmekteyiz.²³¹ Mezkur kararda da bahsedildiği üzere yargı yeri sözcüğü ile ilk olarak ülkede mevcut standart adli organizasyonda bulunan, klasik mahkemelerin anlaşılması gerektiği göz ardı edilmemelidir.

Yargılama makamı mahkemelerin, kanunla kurulmuş olmasından kastedilen mahkemenin teşkilatlanma ve yetkisine ilişkin kuralların çerçevesinin mevzuatta çizilmiş olmasıdır.²³² Yasa tarafından öngörülmüş mahkeme, doğal yargıç ilkesini de ortaya çıkarmaktadır. Söz konusu kuralın getirisi olarak mahkemelerin kuruluş ve yetkileri ile takip edecekleri yargılama usulleri, henüz davaya konu olmadan oluşturulmuş bir mahkeme

²²⁷ AİHM, B.N: 10930/84, K.T: 27/10/1987, Boden- İsveç davası, para.35.

²²⁸ Kalabalık, H., İnsan Hakları Hukuku, s.498.

²²⁹ Altıparmak, C, s.253.

²³⁰ Pekcanitez, s.39.

²³¹ Erdoğan, s.96.

²³² Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s. 351.

tarafından gerçekleştirilmelidir. Kanuni hakim ilkesi, yargılanacak kişilere, yargılama makamlarının keyfi kararlar veremeyeceği güvencesini sağlamaktadır. İlke, iç hukukumuzda da Anayasa md.37’de yerini bulmuştur. Mahkeme kararlarında kanuni hakim güvencesinin mahkemelerin yargı yetkisi dahilindeki konuların belirlenmesinin yanında mahkemelerin kuruluş ve yer bakımından yetkilerinin belirlenmesinin de dahil olduğu geniş bir organizasyonu içerdiği ve söz konusu hususların açıkça ortaya konulmasının, ilkenin sağladığı güvenceye uygun düşeceği açıklanmaktadır.²³³ AYM kararlarında da bu ilke, kişinin hangi mahkemece yargılanacağını önceden bilmesini icap ettiren doğal hakim ilkesini kapsayan ve koruyan bir hüküm olarak ele alınmaktadır.²³⁴

Yargı bağımsızlığı, yargılama faaliyetinin sona erinceye kadar her aşamasında, toplanan deliller ışığında, iç ve dış etkiler ile her türlü şüpheden uzak şekilde güvenli bir ortamda karar verilmesini içeren bir kavramı izah etmektedir. Bir diğer ifade ile yargının bağımsız olması, yasama ve yürütme ile yargılamanın taraflarından tamamen bağımsızlığı anlamına gelmektedir.²³⁵ Doktrinde, yargı bağımsızlığının tam anlamı ile sağlanamamış olduğu sistemlerin hukuk devleti kavramından uzak kaldıkları ifade edilmektedir.²³⁶ Nitekim yasama ve yürütme erkleri üzerinde denetim yetkisine sahip olan yargı erkinin bağımsız olmaması düşüncesi, denetimin göstermelik olmaktan öteye gidemeyeceği yönünde yorumlanmaktadır.²³⁷

Yargının bağımsızlık niteliği Anayasa md.9’da *yargı yetkisinin Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılacağı* ifadesi ile yerini almışken md.138’de ise *hakimlerin bağımsızlığı* hüküm altına alınmıştır. Bağımsızlık, hakimin yargı haricindeki her türlü yabancı organın etkisinden arı olması olarak nitelendirilir. AİHM, bağımsızlık kriterini yalnızca yargı yetkisi çerçevesindeki konuların belirlenmesi ile sınırlı tutmamış; kuruluş usullerine, yer bakımından yetkilerine, üyelerinin atanma usulüne ve görev süresine²³⁸, üyelerin her türlü etkiden uzak olduğuna dair şüpheye mahal verecek bir hususun var olup olmadığına²³⁹, üyelere emir verme kudretinde bir makamın bulunup bulunmadığına detaylı şekilde bakmaktadır.²⁴⁰ Mahkeme, bağımsızlık kriterinin içerisine, tarafsızlığın bir görünüm olarak da verilmesinin önemini, Farhi-Fransa kararında, yerel mahkeme üyelerinin duruşmaya ara verildiği sırada

²³³ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.352; AİHM, B.N:2013/1780, 20/03/2014, Tahir Gökaltay kararı, para.80.

²³⁴ AYM, 2002/170 E., 2004/54 K., 05/05/2004 K.T.; AYM, 2005/8 E., 2008/166 K., 20/11/2008 K.T.

²³⁵ Kalabalık, H., İnsan Hakları Hukuku, s.499.

²³⁶ Özbudun, s.133.

²³⁷ Uslu, Ferhat, Anayasa Yargısı, s. 363.

²³⁸ Bkz. AİHM, 23/06/1981 T. Le Compte, Van Leuven ve De Meyere-Belçika kararı. (*Doğru*, Nalbant, s.415 vd.)

²³⁹ AİHM, B.N: 8692/79, K.T: 01/10/1982, Piersack-Belçika kararı, para.27-31.

²⁴⁰ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.334; Bkz. AİHM, B.N: 22107/93, K.T: 25/02/1997, Findlay-Birleşik Krallık kararı, para.76.

savcı ile irtibata geçmesinin tarafsızlık görünümüne gölge düşürdüğü gerekçesiyle 6.maddenin ihlali niteliğinde görerek vurgulamıştır.

Mahkemelerin bağımsızlığı açıklanırken tartışma konusu yapılan bir diğer kavram *içtihadı birleştirme kararları*dır. Her ne kadar içtihadı birleştirme kararlarının, mahkemelerin bağımsız şekilde karar vermesini önleyen, bir tür emir niteliğinde olduğunu belirten görüşler olsa da AYM, yargıda yeknesaklığı ve hukuk güvenliği ilkesini sağladığını gerekçe göstererek yargı bağımsızlığının zedelenmediğine karar vermiştir.²⁴¹ Kanaatimizce ise; içtihadı birleştirme kararının mevcut olmasının, mahkemelerin gerekçelerini belirtmeleri şartıyla içtihat aksine hüküm verebilmeleri, yine istinaf ile temyiz gibi kanun yollarının kapatıldığı anlamına gelmemesi ve son olarak mahkemelerin hali hazırda içtihadın değiştirilmesini isteme haklarının mevcudiyeti gibi gerekçelerle yargı bağımsızlığı kavramının önünü tıkayan bir engel değildir.

Tarafsızlık ise bağımsızlığın tamamlayıcısı olarak nitelendirilmekte²⁴² ve kişinin hakim olarak kendi davasına bakamaması ile açıklanmaktadır ki AİHM kural olarak aksi ispat edilmedikçe hakimlerin kişisel olarak tarafsızlığını kabul etmektedir. Bununla birlikte hakim, davanın tarafı olmadığı halde yargılama sonucundan maddi yahut manevi bir kazanım elde ediyorsa burada da taraf sıfatını haiz olduğundan bahsedilecektir. Bağımsızlık kavramı ile dirsek temasında bulunan tarafsızlık kavramını, yargılama neticesinde davanın çözümüne yardımcı olacak bir önyargı yokluğu ile ifade etmek gerekir. Burada önemli olan tarafsızlık görünümünün sanığın algısında netlik kazanmasıdır.

Mahkeme kararlarında tarafsızlığın öznel ve nesnel anlamda olmak üzere iki şekilde irdelendiğini görmekteyiz. Öznel olarak tarafsızlığın, yargılamayı yapan hakimin dava ile ilgili her türlü önyargıdan uzak olması gereği olarak öngörüldüğünü görmekteyiz. Öznel (sübjektif) tarafsızlık, aksi ispat edilene kadar mevcut sayılmaktadır.²⁴³ Nesnel tarafsızlık ise, esasen öznel tarafsızlığın sağlanması ile ilgili olup yargılama makamlarının kurum sıfatı ile tarafsız olmasını gerektirir.²⁴⁴ Nesnel bağımsızlık hakimlik teminatı olarak da ifade edilmekte olup hakimlerin bağımsızlığı, hakimlerin objektif olarak bağımsızlığı olması karşısında hakimlik teminatı, hakimlerin bireysel ve kişisel olarak bağımsız olmasını ifade eder.²⁴⁵ Şöyle ki, yargıların davaya dair her türlü önyargıdan uzak şekilde davranabilmesi için gerekli tüm güvencelerin mevcudiyeti aranmaktadır. Mahkeme heyetindeki bir hakimin tanığı bizzat tanıyor olması, muhakkak yanlı davranılacağı sonucuna ulaştırmaz. Her davanın özelliklerine göre söz konusu

²⁴¹ AYM, 1968/38 E., 1969/34 K., K.T: 12/06/1969.

²⁴² Pekcanitez, s.40.

²⁴³ Gözübüyük / Gölcüklü, s.282.

²⁴⁴ Altıparmak , C., ,s.253.

²⁴⁵ Kalabalık, H., İnsan Hakları Hukuku, s.501.

ilişkinin niteliği irdelenmelidir. Mahkeme Remli-Fransa kararında²⁴⁶, mahkeme heyetinden bir hakimin, mahkeme salonu dışında ırkçı olduğunu belirtmesi üzerine, mağrip kökenli bir sanığın söz konusu hakimin tarafsız davranamayacağı yönündeki iddiasını araştırmayı, sözlerin duruşma salonunun dışında söylenmiş olması gerekçesiyle reddetmiştir.

AİHM, yargılama sürerken sanık bilgilendirilmeksizin hakimin değiştirilmiş olmasını doğrudan tarafsızlığı zedeleyen bir husus olarak öngörmemekte, söz konusu değişikliğin adil yargılanmanın niteliğine zarar verip vermediğinin irdelenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.²⁴⁷ Mahkeme, kovuşturmadan önceki aşamalarda sanık hakkında tutuklama kararı veren, kovuşturma ile ilgili birtakım teknik konuların çözümü için bilirkişi tayininde bulunan ve kimi makamlardan sanığa yönelik bilgiler edinerek sanığı doğrudan doğruya suçlamaya yönelik işlemler gerçekleştirmemiş olan hakimin, soruşturma aşamasında görev almasının başlı başına tarafsızlığı zedeleyici olmadığına kanaat getirmiştir. Söz konusu karara, tutuklama gibi kovuşturma aşamasına geçilmeden verilen kimi güvenlik tedbirlerinin işin esasına yönelik olduğu ve ilgili kararları veren hakimlerin kararlarının ihsas-ı rey niteliğinde olduğunu belirterek karşı çıkan görüşler de mevcuttur. Kanaatimizde TCK'nin güvenlik tedbirleri içerisinde yer alan tutuklama işleminin esas hakkındaki karara emare teşkil edeceği fikri doğru değildir. Aksine TCK md.100 kapsamında da açıklandığı üzere tutuklama işlemi kaçma ve delil karartma şüphesi gibi hususların varlığı halinde ortaya çıkarak maddi hakikatin ortaya konulmasına hizmet etmektedir. Bununla birlikte ceza ve hukuk yargılamalarına özgü geçici hukuki korumalar ile güvenlik tedbirlerinin kararın icrasına yardımcı olması gereği açıktır ki bu husus AİHM tarafından, sözleşmecî devletlerin yalnızca yargılama sürecinde değil kesinleşen kararların icrasını sağlanması sürecinde de gereği açıklanarak ifade edilmektedir.

AİHM, Findlay-Birleşik Krallık kararında²⁴⁸ pek çok savaşa katılmış İngiliz ordusuna mensup bir askerin gündelik yaşamında bir arkadaşını silahla tehdit etmesi sebebiyle hakkında ceza muhakemesi başlatılmıştır, başvuru ise tümü iddia makamı temsilcisi olan Generalmajor'un subaylarından oluşan mahkemenin AİHS md.6 kapsamında bağımsızlık ve tarafsızlık kriterini sağlayamayacak düzeyde bulunduğu gerekçesiyle ihlal iddiasında bulunmuştur. Mahkeme, yapılan yargılamada Generalmajor'un davaya konu fiilin niteliğini belirleme, askeri ceza mahkemesi üyelerini tayin etme, savcı ve müdafii atama gibi görevleri

²⁴⁶ AİHM, B.N: 16839/90, K.T: 23/04/1996, Remli-Fransa kararı, para.48.

²⁴⁷ AİHM, B.N: 10486/83, K.T: 24/05/1989, Hauschildt-Danimarka karar, para.43-53; AİHM, B.N: 13924/88, K.T: 24/08/1993, Kom.R.Erik Hans Nortier-Hollanda kararı, para.35-36.

²⁴⁸ AİHM, B.N:22107/93, K.T:25/02/1997, Findlay-Birleşik Krallık kararı, para. 70-80.

olması gerekçesiyle başvurucunun iddialarını kabul edilebilir bularak AİHS md.6'nın ihlali kararı vermiştir.

1.3.3.Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Hukuki uyuşmazlıkların çözümünü amaçlayan yargılama sürecinin adaletli şekilde nihayete erdirilmesi, yargı mekanizmasının temel işlevi ve amacıdır. Bu işlev ve amacın gerçekleştirilmesinde en önemli etkenlerden biri de sürecin uzunluğu ile ölçülmektedir. Makul sürede yargılanma hakkı, duruşmaların aleni yapılması ilkesi ile birlikte adil yargılanma hakkının iki biçimsel unsurundan biridir.²⁴⁹ Bununla birlikte Anayasa md.141'de yer alan *“Davaların en az giderle ve mümkün olan en kısa sürede sonuçlanması yargının görevidir.”* hükmü de makul sürede yargılanma hakkının adalet mekanizması içerisindeki işlevine işaret etmektedir. Ancak bilindiği üzere makul süre, yalnızca davaların mümkün olan en kısa sürede sonuçlanmasını amaçlamamaktadır.²⁵⁰ Makul süre kuralının gayesi sadece davanın ivedi şekilde tamamlanması olsaydı bu husus adil ve doğru bir karar talebinden feragat anlamına gelebilecektir. Neticeten makul sürede yargılanma hakkının davanın çabucak bitirilmesi hususundan ayrılan özelliği, yargılama sonunda alınacak doğru ve adil kararlar ile ilgilidir.²⁵¹ Çünkü davaların makul süre içinde neticeye erdirilmemesi tarafların yargıya olan güveninin sarsılmasına neden olacak ve yargılama süresinin uzamasında menfaati olan tarafa cesaret temini sağlayacaktır.²⁵² Adli sürecin temposu, günümüzdeki teknolojik gelişmelerin geldiği noktaya karşın, tek bir kavrama sabitlenmiştir: makul süre.²⁵³

Yargılama sürecinin uzun olmasının sebepleri araştırılırken uygulamadaki hukuk kurallarına ve yargılama yöntemlerine ait olmak üzere iki ana başlık üzerinde durulmaktadır. Uygulamadaki hukuk kurallarının yargılamanın uzunluğuna sebep olmasına, 766 sayılı Tapulama Kanunu'nun uygulamada olduğu tarihlerde açılmış olan kadastro davalarında, kanunda yer alan istisnai askı sürelerinin kural olarak belirlenmesi örnek gösterilmektedir.²⁵⁴

²⁴⁹ Turan, Hüseyin, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, TAAD, C.3, S.11, 2012, ss.47-75, s.48.

²⁵⁰ Erdoğan, s.123.

²⁵¹ Kalabalık, İnsan Hakları Hukuku, s.506; AYM, 2014/92 E., 2014/6 K., 16.01.2014, (RG: 25.07.2014) ; AYM, 2013/4 E., 2013/35 K, K.T: 28/02/2013, (RG: 18.04.2013)

²⁵² Pekcanitez, s.41

²⁵³ Yücel, Mustafa Tören, s.163.

²⁵⁴ Ünal, Muharrem, “Hukuk Davalarının Uzamasının Nedenleri ve Yargılamada Çabukluğun Sağlanması”, Ankara Barosu Dergisi, S.6, 1982, s.43-44.

Bununla birlikte uygulamada, teknik yetersizlikler sebebiyle keşif gibi usuli işlemlerin yapılamaması da bir diğer örnektir. HMK ve Tebligat Kanunu'nda yer alan hükümlerin uygulanmasından kaynaklanan kimi sorunlar yine yargılamanın uzamasına neden olmaktadır.²⁵⁵ Keza maddi hukuktan kaynaklanan yargılamanın uzama sebeplerinden bir diğeri ise 6098 sayılı TBK md.74'te yer alan hükmün, uygulamasının tam tersi yönünde gelişmesine ilişkindir. Şöyle ki, ilgili hüküm hukuk hakiminin derdest dava ile ilgili olarak ceza mahkemesi hakiminin kararı ile bağlı olmadığına ilişkin olsa da; uygulama ceza mahkemesinden verilen beraat kararının hukuk mahkemesi hakimi nezdinde hüküm ifade ediyor olması yönünde gelişmiştir. Bu suretle hukuk mahkemelerinde görülen davalarda hakimler, ceza mahkemesi kararlarını bekleme yönünde geliştirilen uygulama ile yargılama süresinin uzamasına ve dolayısıyla makul sürede yargılanma hakkının ihlaline neden olabilmektedir.²⁵⁶ Yargıtay uygulamalarına da yansımış olan bu yaklaşım doğrultusunda yargıda birlik ve mahkeme kararlarının birbiri ile çelişmemesi gerekçeleri göz önünde tutularak mahkemelerin tam anlamıyla bağımsız olamadığını, bu yönüyle birbirlerine bağlı oldukları kabul edilmiştir.²⁵⁷

Ceza davalarında yargılamanın uzaması sebepleri arasında Adli Tıp Kurumu'na gönderilen raporların beklenme süresinin çok uzun olması²⁵⁸, gereklilik muhakemesi yapılmadan dosyaların bilirkişilere tevdi, hakimlerin dava konusuna yeterince hakim olmaması, kimi zaman sanık müdafii ve kimi zaman ise iddia makamının gerekli hazırlığı yapmamış olması vb. sebepler sayılmaktadır.²⁵⁹

Her ne kadar AİHM nezdinde idari yargılama ile hukuk yargılaması ayırım yapılmaksızın inceleme altına alınmakta ise de, hukuk sistemimizde mevcut farklılıklar makul sürede yargılanma hakkının ihlalini idari yargılama boyutuyla ayrıca ele alınmayı gerektirmektedir. AİHM önüne gelen idari yargılama süreçlerinde makul sürenin ihlal edildiği yönündeki iddiayı içeren başvurular, çoğunlukla başvurucu lehine sonuçlanmaktadır.²⁶⁰ Hukuk yargılamasındaki şeklinden farklı olarak idari yargılamada, makul sürede yargılanma hakkının süjesi sadece davacıdır. İdari davalarda davalı yan olan idare, makul sürede yargılanma hakkının ihlali değerlendirilirken, kamu otoritesini temsil etmesi sebebiyle, hakkın süjesi olarak kabul edilmemektedir. Bu suretle makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla

²⁵⁵ Özkan Duvan, s.293.

²⁵⁶ Ünal, s.49.

²⁵⁷ Yaşar, Halis, "Ceza Mahkemesi Kararlarının Hukuk Hakimini Etkileyip Etkilememesi Meselesinin Makul Sürede Yargılanma Hakkı İhlaline Varan Boyutu", TBBD, S.109, 2013, s.453.

²⁵⁸ Yücel, s.167.

²⁵⁹ Türkel, s.101; Yücel, s.173.

²⁶⁰ Türkiye, 1959-2020 yılları arasında AİHM nezdinde yapılan başvurularda 3390 ihlal kararı sayısı ile hakkında en çok ihlal kararı verilen ülke sıfatını haizdir. <https://inhak.adalet.gov.tr/Home/BilgiDetay/10>

başvuruda bulunan taraf idare olursa, kişi yönünden yetkisizlik gerekçesi ile başvuru kabul edilir bulunmayacaktır.²⁶¹

Öncelikle belirtmek gerekir ki, her dava çeşidini kapsayan maktu bir makul süre hesabının mümkün değildir.²⁶² Başka bir söylemle aşıldığı zaman AİHM tarafından otomatik olarak AİHS md.6'nın ihlali olarak nitelendirilebilecek standart bir süre bulunmamaktadır.²⁶³ Bu sebeple Strasbourg organları pragmatik yaklaşımla her somut olayın niteliğine göre makul sürenin tayinine karar vermektedirler.²⁶⁴ AİHM, makul sürenin hesabında, her olayın kendine özgü farklılıkları olması sebebiyle üç temel ölçütü esas almaktadır.²⁶⁵ Bunlar; davanın karmaşıklık niteliği, başvuruçunun tutumu, yetkili merciin tutumudur.²⁶⁶

Her ne kadar maktu bir sürenin öngörülmemiş olduğu belirtilse de AİHM içtihatlarının geneline bakıldığında, sekiz yıl üstündeki sürelerin Mahkeme'ce daima makul sürenin ihlali niteliğinde değerlendirildiği ifade edilmektedir.²⁶⁷ Bunun yanında dava içeriğindeki olayın özelliğine göre üç yıl makul sürenin aşımı olarak değerlendirilebilirken²⁶⁸, yedi yıllık süre AİHS md.6'ya uygun bulunabilmektedir.²⁶⁹ Makul sürede yargılanma hakkı, Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda en çok ihlal edilen hak olarak belirtilerek, bu sorunun halihazırda sistematik bir hal aldığı ifade edilmektedir.²⁷⁰

Makul sürede yargılanma hususunda bir iddiada bulunabilmek için başvuruçunun tüm iç hukuk yollarını tüketmiş olması gerekmektedir. AİHM, Emine Özdemir-Türkiye kararında²⁷¹ iç hukuk yollarının tüketilmemesi sebebiyle kabul edilemezlik kararını vermiştir. Kararda; Şanlıurfa'nın Halfeti ilçesinde sular altında kalan taşınmazlarının kamulaştırma bedelinin tahsili amacıyla yerel mahkemede dava açmışlardır. Yerel mahkeme ise başvuranların zararının tazmini yönünde hüküm kurmuştur. Yargıtay değer düşüklüğünün yanlış hesaplandığını öne sürerek kararı bozmuş, başvuranlarca yapılan karar düzeltme talebi ise reddedilmiştir. Başvuranlar yargılama esnasında Su Kirliliği Kontrol Yönetmeliği'nin getirdiği prensiplerin uygulanmadığı gerekçesiyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia ederek

²⁶¹ Özkan Duvan, s. 296.

²⁶² Gözübüyük / Gölcüklü, s.285.

²⁶³ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.339.

²⁶⁴ Türkel, s.99; AYM, B.N: 2012/13, K.T: 02/07/2013, Güher Ergun ve diğerleri kararı, para.41-45.

²⁶⁵ Yüksektepe, s.417; AİHM, B.N: 5836/03, K.T: 22/05/2012, İdalov- Rusya kararında davanın karmaşıklığı, başvuruçuya ait yetki ve tutumlar ile uyuşmazlık çerçevesinde başvuruçunun açısından tehlikede olan husus kriterleri yer almaktadır.

²⁶⁶ Erdoğan, s.124.

²⁶⁷ İnCEOğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.278.

²⁶⁸ AİHM, B.N: 7604/76, K.T: 10/12/1982, Foti-İtalya kararı, para.77.

²⁶⁹ AİHM, B.N: 11889/85, K.T: 20/02/1991, Vernillo-Fransa kararı. Kararda davanın taraflarının hatasının mevcudiyeti sebebiyle yedi yıllık süre makul bulunmamıştır.

²⁷⁰ Yücel, s.171.

²⁷¹ AİHM, B.N: 5854/10, K.T: 17/06/2021, Emine Özdemir-Türkiye kararı, para.53.

AİHM'e başvurmuştur. Hükümet ulusal mahkemelerde açılmış davaların devam ettiğini öne sürmüş, başvuranlarca AYM'ye herhangi bir başvuru yapılmadığını ifade etmiştir. Karşıt görüş olarak başvuranlar ise AYM'ye başvuru yolunun, başvurular yapıldığı tarih itibariyle erişilebilir olmadığını ileri sürmüşlerdir. Mahkeme, kendisine başvuru yapıldığı esnada başvuranlarca, bedel tespiti talebinin yeniden yerel mahkemeye ulaştırıldığını tespit etmiştir. Mahkeme, bu yargılamaların tamamlandığı tarihten itibaren AYM'ye başvurulabileceğini belirtip iç hukuk yollarının tüketilmiş olmaması sebebiyle başvurunun kabul edilemez olduğu yönünde karar vermiştir.²⁷²

Her ne kadar makul sürede yargılanma hakkında bir iddiada bulunabilmek için iç hukuk yollarının tüketilmiş olması bir ön şart olarak aranıyorsa da, yargılamanın neticelenmiş olması gerekmemektedir. Başvurucu, makul süre kriterlerini aşan oranlarda yargılama sürecine maruz bırakılmışsa, davanın sonuçlanmasını beklemeden makul sürenin aşımı sebebiyle hak kaybı iddiasını ileri sürebilecektir. Makul süre irdelenirken dava sonucunda başvuru leh veya aleyhine karar verilmiş olması önem arz etmemektedir.²⁷³ Bununla birlikte Mahkeme ECKE- Almanya davasında olduğu gibi yargılama sonucunda bir zararın meydana gelip gelmediğini önemsemeden AİHS md.6'nın ihlali kararı verebilmektedir.²⁷⁴ Yine AİHM, dava makul sürede bitirilmiş olsa dahi dava dosyasının neticesinde herhangi bir değişikliğin mevcut olmayacağı gerekçe gösterilerek makul sürenin ihlal edilmediği savının gerçekçi olmadığından dem vurmaktadır.²⁷⁵

AİHS md.6/1'de yer alan "*makul sürede yargılanma hakkı*" kavramı, yine Sözleşme'nin md. 5/4 hükmünde mevcut "*tutuklulukta makul süre*" kavramından farklıdır. Md.5/4'ün amacı bireylerin tutuklu olarak çok uzun süre geçirerek mağduriyet yaşamaması olup md.6/1'de anlatılmak istenen ise bireylerin akıbeti belirli olmayan bir durumda uzun süre tutulmamasıdır. Yine tutuklulukta makul süre kavramı; özgürlüğü kısıtlanan bireyin kısa süre içerisinde, söz konusu kısıtlamanın kanuna uygun olup olmadığının incelenmesine ilişkin bir teminat sağlamaktadır.²⁷⁶ Bu suretle yargı organları makul süre kriterinin ihlal edilip edilmediği incelemesinde her davanın çeşidi ve her somut olayın özelliğine göre değerlendirilmektedir.

²⁷² AİHM, B.N: 5854/10, K.T: 17/06/2021, Emine Özdemir-Türkiye kararı.

²⁷³ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.375

²⁷⁴ AİHM, B.N: 8130/78, K.T: 15/07/1982, ECKE- Almanya kararı, para.66.

²⁷⁵ Türkel, s.98; Zana-Türkiye davasında yargılama esnasında sair suçlardan cezaevinde bulunan başvuruçunun, zaten halihazırda özgürlüğünün kısıtlanmasının mümkün olmadığı ve bu sebeple makul sürede yargılanma hakkının ihlalinin sözleşmesel anlamda bir yükümlülük doğurmayacağına dair savunmayı geçerli kabul etmemiştir.

²⁷⁶ Turan, s. 127.

Makul sürede yargılanma hakkı uygulamada davanın süresi ve bu sürenin olaya uygunluğu olmak üzere iki alt başlık halinde incelenmektedir.²⁷⁷ Yargılama sürecinin uzamasının, insanlardaki adaletin tecellisi duygusuna hanel getirmemesi gerekmektedir. Makul süre ile ilgili mahkemece verilen Zimmerman ve Steiner-İsviçre kararında “*Mahkeme ilk olarak sözleşmenin, devletleri mahkemelerin davaları makul sürede görmek dahil, hukuk sistemlerini sözleşmenin 6/1.maddesine uygun bir biçimde yapılandırma yükümlülüğü altına soktuğunu belirtir...*” ifadelerine yer vermiştir. Bu itibarla makul sürede yargılanmanın bir hak olarak düzenlenmesinin yanında mahkemelerce bir yükümlülük olarak addedildiğini ve bu özelliği ile bireylere bir teminat sağladığı ifade edilir.²⁷⁸ Kural olarak sözleşmenin sağladığı bu teminatın imza tarihinden itibaren hüküm doğurması bekleniyorsa da; Sözleşme’nin baştan itibaren ihlaline neden olunması uluslararası antlaşmaların geriye yürümezliği ilkesine istisna teşkil eder niteliktedir.²⁷⁹

Makul sürede yargılanma hakkının değerlendirilmesinde, tıpkı bir yargı yerine erişim hakkında olduğu gibi, iç hukuk yollarının tüketilmesi yanında başvuru yolunun etkinliği de problem olarak öngörülmektedir. Etkili başvuru hakkı AİHS md.13’te düzenlenmiş bulunmakla birlikte, hakkın önemi Jabari-Türkiye davasında vurgulanmıştır.²⁸⁰ Kararda vatanına dönmesi ihtimalinde AİHS md.3’e aykırı olarak işkence ile karşılaşacağı iddiasıyla Türkiye’ye sığınma talebinde bulunan ve bu talebi reddedilen başvurucu, yerel mahkemeye yürütmeyi durdurma talepli iptal davası açmıştır. Mahkeme yürütmeyi durdurma talebini ve neticeden işkence göreceğine dair güncel bir tehlike öngörülmemesi gerekçesiyle davanın esasını reddetmiş olup karar YUKK md.53/3 gereğince kesindir. Karar üzerine AİHM’e başvurulduğunda ise Mahkeme;

“...Mahkeme’ye göre işkence ve kötü muamele iddiası gerçekleştiği takdirde zararın onarılmalı ve md.3’e atfedilen önem göz önünde bulundurulduğunda md.13 uyarınca etkili bir iç hukuk yolu kavramı, md.3’e aykırı bir muameleyle karşılaşma korkusuna ilişkin haklı gerekçeler mevcutsa, bağımsız ve kapsamlı bir incelemeyi gerekli kılmaktadır. Yerel mahkeme bu tür koruma önlemlerinden herhangi birini almadığı için Mahkeme, Hükümet’in dayandığı temyiz yollarının md.13’ün öngördüğü yükümlülüklerini yerine getirmekten uzak olduğu sonucuna varmıştır. Dolayısıyla md.13 ihlal edilmiştir...” ifadelerine yer vermiştir.

²⁷⁷ Doğru, Nalbant, s.633.

²⁷⁸ Gölcüklü, Adil Yargılanma, s.215-216.

²⁷⁹ Gölcüklü / Gözübüyük, s.55.

²⁸⁰ AİHM, B.N: 40035/98, K.T: 11/07/2000, Jabari-Türkiye kararı. para.49-50

1.3.3.1.Makul Sürede Yargılanma Hakkının Değerlendirme Ölçütleri

1.3.3.1.1. Genel Olarak

Makul sürenin başlangıcı, hukuk davalarında kural olarak uyumsuzluğun mahkeme huzuruna taşındığı tarih ele alınarak belirlenir.²⁸¹ Hukuk davalarında sürenin başladığı tarih bir diğer söylemle mahkeme prosedürünün işletildiği tarihtir.²⁸² Bu kuralın istisnasına 26/10(1998 tarihli Moreira- Portekiz davasında verilen kararlar rastlanılmaktadır.²⁸³ Kararda davanın yetkili mahkemede açıldığı tarih değil, bireysel başvurunun hükümetçe kabul edildiğinin beyan edildiği tarihin de sürenin başlangıcına esas alındığını görürüz.²⁸⁴

Ceza davalarında ise makul sürenin hesaplanması suç isnadı kavramıyla ilişkilendirilir. Şöyle ki, makul sürenin başlangıç tarihi düzenlenirken kamu davasının açılmış olması değil suç işlendiğine ilişkin resmi bir iddianın varlığı aranır.²⁸⁵ Bir başka deyişle ceza yargılamasında sürenin makul olup olmadığı irdelenirken süre başlangıç anı, suç isnat tarihi veya kişinin isnattan etkilendiği ilk eylemin (arama, gözaltı gibi usuli işlemler) vuku bulması anı dikkate alınarak belirlenmektedir.²⁸⁶ Bununla birlikte tutuklulukta makul süre ile ceza yargılamasındaki makul süre birbirinden farklı ve bağımsız iki kavramdır.²⁸⁷

İdari yargılama sürecinde, kanun hükümleri vasıtasıyla idari mercie başvuru yolunun öngörülüyor olması halinde, makul süre kriterinin ilgili merciin süreye ilişkin tutumunun da değerlendirilmesi gereği hüküm altına alınmaktadır.²⁸⁸ Ayrıca belirtmek gerekir ki idari yargıda kurulan hükmün ötesinde, söz konusu hükme uygun idari işlem tesisine kadar geçen süre de makul süre hesabına dahil edilmektedir.²⁸⁹ İdari yargı düzeni söz konusu edildiğinde makul sürenin hesabı özellikle önem arz etmektedir.²⁹⁰ Şöyle ki, aksi yönde hüküm kurulmadıkça

²⁸¹ Erdoğan, s.127; AİHM, B.N:15058/89, K.T: 26/10/1993, Darnell-İngiltere kararı, para.

²⁸² İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı s.278.

²⁸³ Benzer biçimde 21/02/1975 tarihli Golder-Birleşik Krallık kararı ve 19/04/2007 tarihli Vilho Eskelinen ve diğerleri-Finlandiya kararı.

²⁸⁴ Erdoğan, s.127.

²⁸⁵ AİHM, B.N:6903/75, K.T:27/02/1980, Deweer- Belçika kararı para.44, AİHM, B.N: 8544/79, K.T: 21/02/1984, Öztürk-Almanya kararı para.55.

²⁸⁶ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.348; AYM, B.No:2013/695, 9/1/2014, Ersin Ceyhan kararı, para.35, AİHM, B.N: 1936/63, K.T: 27/06/1968, Neumeister-Avusturya kararı, para.5.

²⁸⁷ Gölcüklü / Gözübüyük, s.261; Kalabalık, H., İnsan Hakları Hukuku s. 506.

²⁸⁸ AİHM B.N: 4451/70, K.T: 21.01.1975, Golden-İngiltere kararı; AİHM, B.N: 6232/73, K.T: .28/06/1978, König-Almanya kararı.

²⁸⁹ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.340.

²⁹⁰ Topçu, s.283.

idarece gerçekleştirilen eylemler hukuka uygun kabul edilmekte, bireylerin hukuki statüsü değişiklik göstermekte ve hatta işlemin uygulandığı tarafın tasarruf alanına dair hususlarda olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. İşleme muhatap olanlarca bu etkilerden kurtulmanın yolu ise idarenin gerçekleştirdiği işlem veya eyleme karşı iptal davası açmak olmaktadır. Söz konusu yargılamanın uzaması, işlemde etkilenenlerin haklarına hanel getireceği için makul sürenin hesabı ve ihlal edilmesi idari yargıda özel bir önem taşımaktadır.

Makul sürede yargılamaya ilişkin kriterler dava çeşitlerine göre de farklılık arz etmektedir. Örneğin AİHM, Şevket Kürüm-Türkiye davasında²⁹¹ ölümlü trafik kazasından kaynaklanan tazminata ilişkin yargılamanın, taşıdığı önem göz önünde tutularak ivedilikte tamamlanması gereği üzerinde durulmuştur. Bununla birlikte Bock-Almanya davasında²⁹² konu kişinin akıl sağlığına yönelik olduğu ve Nibbio-İtalya davasında²⁹³ çalışma yaşamına ilişkin olduğu için davanın bir an önce bitirilmesi gereğinin vurgulandığını görmekteyiz.

Makul sürenin tespitinde dikkate alınacak sürenin başlangıcı, AİHM uygulamasında şu şekildedir: İçtihatlar kapsamında makul sürenin tespitinin hem hukuk hem de ceza davalarında yapıldığını görmekteyiz. Bununla birlikte vergi aslına dair uyuşmazlıkların, yalnızca vergi cezaları ile birlikte dava konusu edildiği hallerde makul süre tespitinin önem arz ettiği, çünkü ancak bu hallerde adil yargılanma hakkının güvencelerinin mevcut olacağı bilinmektedir. AİHM içtihatlarında makul sürenin başlangıç anı, hukuk davalarında davanın açıldığı ve ceza davalarında da suç isnadının yapıldığı tarih olarak ele alınır. AİHM, Carigliano-İtalya kararında²⁹⁴ makul sürenin başlangıç anının, başvurucunun isnatla karşılaştığı an, yakalanma tarihi, başvurucuya hakkında bir soruşturmanın yürütüldüğünün bildirim anı yahut ön soruşturmanın başlatıldığı tarih gibi, davanın açılmasından önce gerçekleşebileceğini ifade etmiştir.²⁹⁵

Yargılama esnasında somut olaya uygulanan kanun maddesinin anayasaya aykırılığı gerekçesiyle AYM'ye başvuru yapılması halinde, uyuşmazlığı konu alabilecek bir karar verilemeyeceği için kural olarak bu sürenin hesaba katılmayacağı söylenir. Ancak AYM'nin vereceği karar davanın esası hakkında rol oynayacak nitelikteyse, AYM önünde geçen sürenin makul süre hesabına katılacağından söz edilmektedir.²⁹⁶ Bu suretle AİHS md.6'nın yargılama türü ayrımı gözetmeden olayın özelliği dikkate alınarak uygulanacağı aşikardır. Nitekim AYM

²⁹¹ AİHM, B.N: 54113/08, K.T: 25/11/2014, Şevket Kürüm-Türkiye davası, para.65.

²⁹² AİHM, B.N:11118/84, K.T: 24/03/1989, Bock-Almanya kararı, para.48.

²⁹³ AİHM,B.N: 12854/87, K.T: 26/02/1992, Nibbio-İtalya kararı, para.84.

²⁹⁴ AİHM, B.N: 8304/78, K.T: 10/12/1982, Carigliano-İtalya kararı, para.34.

²⁹⁵ Topçu, s.289.

²⁹⁶ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.280.

uygulamasında makul sürede yargılanma hakkının, adil yargılanma hakkına dahil bir unsur olarak kabul edildiğini ve anayasanın bütünselliğine vurgu yapılarak yargılama makamları önündeki davaların ihtimal dahilinde olan en kısa sürede sonuçlandırılması gereği ortaya konulmaktadır.²⁹⁷ AYM uygulamasının AİHM uygulamasından farkı ise salt vergilendirmeye dayanan uyuşmazlıkların da adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesidir.²⁹⁸

Makul sürenin ihlal edilip edilmediğinin irdelendiği davalarda, sürenin sona erdiği tarih olarak kararın verildiği yahut kesinleştiği tarih dikkate alınacaktır. Bir başka deyişle makul sürenin sonunun, mümkün ve olası kanun yollarına yapılacak başvuruların da dahil edilerek nihai kararın verildiği tarih olarak değerlendirildiğini görmekteyiz.²⁹⁹ Aynı doğrultuda davayı takip eden kararın icrası niteliğindeki işlemler de yargılamanın sona erdiği tarihe eklenecektir. Bu kapsamda Büker-Türkiye davasında üniversite araştırma görevlisi olarak çalışan başvurucu, iş sözleşmesinin yenilenmemesi üzerine dava açmış olup burada söz konusu makul süre hesabında Danıştay'ca reddedilme tarihi değil Üniversite'deki görevine iade edildiğinin tebliğ edildiği tarih esas alınmıştır.³⁰⁰

1.3.3.1.2. Değerlendirme Ölçütleri

Yargılamanın makul sürede tamamlanmış olup olmadığı tespit edilirken değerlendirmeye esas olacak sürenin başlangıç ve bitiş anları belirlendikten sonraki aşama, yargılamada geçen sürenin makul olup olmadığına karar verilmesidir. Daha önce de ifade ettiğimiz üzere ne AİHM ne de AYM uygulamasında *makul süre* olarak tespit edilen maktu bir zaman dilimi bulunmamaktadır. Bu suretle AİHM içtihatları doğrultusunda belirlenen birtakım değerlendirme kriterleri esas alınarak sürenin makul olup olmadığının tayini yapılmaktadır. Bu kriterler olayın kapsam ve güçlükleri, başvurucunun tutumu ve yargılamayı yapan yetkili mercilerin tutumudur.³⁰¹

²⁹⁷ Topçu, s.285.

²⁹⁸ Topçu, s.292.

²⁹⁹ Gözübüyük / Göçüklü, s.285.

³⁰⁰ AİHM, B.N: 29921/96, K.T: 24/10/2000, Büker-Türkiye kararı, para.34.

³⁰¹ AYM, B.N: 2013/6084, K.T: 06/04/2016, Zeki Rüzgar başvurusunda söz konusu kriterler sayılmaktadır.

AYM uygulamasında ise söz konusu kriterleri; davanın karmaşıklığı, yargılamanın kaç dereceli olduğu, yetkili makamların tutumu ve başvuruçunun davanın süratle sonuçlanmasındaki menfaati olarak öngörülmüştür.³⁰²³⁰³

1.3.3.1.2.1.Olayın Kapsamı ve Güçlükleri Ölçütü

Olayın kapsamı ve güçlükleri, bir başka deyişle eldeki davanın karmaşık olması yahut olmaması sorunu, cevaplanması güç bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁰⁴ Olayın kapsamı ve güçlükleri kriterinin uygulanması açısından verilen örnekler; hukuki olayın çözümlenmesinde karşılaşılan güçlükler üst başlığı altında deliller toplanırken oluşan engeller, maddi vakiya dahil olan taraf sayısının fazlalığı, davanın uluslararası faktörleri, bilirkişi raporları ile dosya içerisine eklenen yazılı belgelerin hacimli olması dolayısıyla incelemelerin uzun sürmesi ve karar sürecinin ileriye atılması davanın karmaşıklığı sebebiyle makul sürenin aşımına örnek gösterilebilir. AİHM de bu kriterlere verilecek örnekleri; suçlanan kişi adedi³⁰⁵, dinlenen tanık adedi³⁰⁶, delil hacmi³⁰⁷ ve yurt dışında mevcut belgelerin getirilmesinin istenmesi³⁰⁸ olarak öngörmektedir. Örneğin AİHM'in Hozee-Fransa kararında, hak sahibi kişiler sebebiyle birbiri içerisine girmiş şirketlerin iş ağını ortaya çıkarmanın güç olduğuna kasıtlı olarak mali hesapların karıştırıldığına vurgu yaparak davanın karmaşıklığına dikkat çekmiştir.³⁰⁹

Pekcanitez, makul sürede yargılanmaya ilişkin dava konusunun niteliğine dair verdiği örnekte basit bir tahliye davası ile büyük bir şirkete dair iflas davasının görülmesinin maktu olarak bir süreye bağlanmasının adaletli olamayacağını ifade etmiştir.³¹⁰ Dava bahsedilen ve buna benzer yönler sebebiyle karmaşıkta devletin makul süre aşımına yönelik sorumluluğu doğmayacaktır. Ancak yalnızca sözü edilen sebepler yargılama sürecinin uzamasına neden olmuyor, ayrıca başka gerekçeler de öne sürülebiliyorsa devletin makul sürede yargılanmaya

³⁰² AYM, B.N: 2014/13916, K.T:12/01/2017, para.90; AYM, B.N:2014/12080, K.T:06/04/2017, para.50.

³⁰³ Atasayan, Gözde / İtişgen Dülger, Rezzan / Işık, Cennet, Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru Karar Özetleri, (Nisan- Eylül 2016), Anayasa Hukuku Dergisi, C. 5, S. 10, 2016, s.685.

³⁰⁴ Topçu, s.299.

³⁰⁵ AİHM, B.N:12666/87, K.T:19/02/1991, Angelucci-İtalya kararı, para.15.

³⁰⁶ AİHM, B.N:12955, K.T: 27/02/1992, Andreucci-İtalya kararı, para.17.

³⁰⁷ AİHM, B.N.30279/07, K.T:09/06/2009, Maton-Polonya kararı, para.25.

³⁰⁸ AİHM, B.N:11804/85, K.T:19/02/1991, Manzoni-İtalya kararı, para.18.

³⁰⁹ AİHM, B.N: 8171997786571076, K.T:22/05/1998, Hozee-Hollanda kararı, para. 52.

³¹⁰ Pekcanitez, s.42.

ilişkin sorumluluğu doğabilecektir. Zana-Türkiye davasında, Diyarbakır ilinde cezaevinde bulunan başvuruçunun İstanbul'da basılan bir gazetede röportajında belirttiği ifadeleri sebebiyle İstanbul'da açılan soruşturma yetkisizlik ile Diyarbakır DGM'ye gönderilmiştir. Aradan geçen süre ise davanın karmaşıklığı kapsamında değerlendirilmemiştir.³¹¹

Netice itibariyle olayın kapsam ve güçlükleri, makul sürenin ihlal edilip edilmediğine ilişkin tespit için bir kriter olarak ele alınıyorsa da, her zaman makul sürenin ihlalini haklı çıkaracak tek ölçüt olarak ele alınmamaktadır. Nitekim kimi kararlarda davanın karmaşık olduğu kabul ediliyor olsa da ihlal kararı verildiğini görmekteyiz.³¹²

1.3.3.1.2.2. Başvuruçunun Tutumu

Başvuruçunun, yargılamanın uzamasına yönelik tutumları kimi zaman yargılamanın seyirini lehine çevirmek olarak ifade edilmektedir. Oysaki bu tutum, yargılama sürecinin uzamasına neden olacak ve dolayısıyla masraf, emek ve zaman kaybı gibi olumsuz neticeler doğuracaktır. Başvuruçunun tutumu kriteri, açık olarak uzun bir yargılama sürecinin mevcut olmasına rağmen ulusal makamlara yüklenebilecek bir kusurun olmaması halinde ihlal kararı verilmesine neden olmayan tek kriter olarak göze çarpmaktadır.

Her ne kadar hukuk davalarının yürütümü davacıya ait olsa da, bu durum, davaların mahkemelerce makul sürede neticelendirilmesi külfetini ortadan kaldırmamaktadır.³¹³ Bununla birlikte bir yargılama sürecinin uzamasına, kimi durumlarda, başvuruçunun bu yöndeki tutumunun etken olduğu görülmektedir. Ceza davalarında; sanık, iç hukukun kendisine verdiği imkanları kullanarak adli mercilerle işbirliği içerisinde bulunmadığı gerekçesiyle kusurlu bulunamayacaktır.³¹⁴ Örneğin başvuruçunun, belirli bir süre kaçmış ve sonrasında teslim olmuşsa kaçtığı süre, makul süre hesabına katılmayacaktır. Örnek vermek gerekirse Erdoğan-Türkiye kararında tutuklanma endişesiyle Türkiye'ye gelmeyen başvuruçunun altı yıl süren yargılaması incelenirken, yerel mahkemenin sanığın yokluğunda yargılama yapılamamasını haklı bularak, Türkiye'ye gitmemesini ve dolayısıyla başvuruçuyu haklı bulmamıştır.³¹⁵

³¹¹ AİHM, B.N: 18954/91, K.T: 25/11/1997, Zana-Türkiye kararı, para.13-22.

³¹² Topçu, s.300.

³¹³ AİHM, B.N: 8990/80, K.T: 10/07/1984, Guincho-Portekiz kararı, para.32; Şentürk / Bayzit, s.148.

³¹⁴ AİHM, B.N: 18954/91, K.T: 25/11/1997, Zana-Türkiye kararı para.79.

³¹⁵ AİHM, B.N: 14723/89, K.T:09/07/1992, Erdoğan-Türkiye kararı, para. 93-94.

Başvurucunun tutumuna dair AİHM tarafından verilen emsal niteliğindeki kararlardan birisi Ormancı- Türkiye davasıdır. Başvuranların yakını bir terör saldırısında hayatını kaybetmiştir. Akabinde başvuru, mezkur olaya dayanan tazminat talepleri ile Ankara İdare Mahkemesi'ne müracaat etmişlerdir. Başvuruya yönelik olarak yapılan ilk incelemede yetkili mahkemenin Gaziantep İdare Mahkemesi olduğu gerekçesiyle yetkisizlik kararı verilmiş ve dosya yetkili mahkemeye gönderilmiştir. Gaziantep İdare Mahkemesi dosyanın esasına girilerek ele alırken bilirkişi incelemesi, çeşitli kurumlardan bilgi belge sorulması gibi usuli işlemlere başvurmuş olup dosyayı 19 Haziran 1996 tarihinde karara bağlamıştır. Davalı İçişleri Bakanlığı ise temyiz yoluna başvurmuş, bu aşamanın geçirilmesi ile dosyanın kesinleşmesi 10 Mart 1998 tarihini bulmuştur. Akabinde, başvuru tarafından, uzayan yargılama sürecinden zarar gördükleri beyan edilerek makul sürenin ihlal edildiği gerekçesiyle AİHM önüne getirilen başvuruda Mahkeme'ce, başvuru sürecinin en başında yetkisiz mahkemeye yaptıkları başvuruyu, yargılamayı uzatma amacına yönelik bir davranış olarak değerlendiren ve davanın karmaşıklığını öne süren Hükümet'i, temyiz aşaması gibi başvuru dahil olmadığı süreçlerin yargılamanın uzamasında daha etkin rol oynadığı ileri sürülerek, haksız bulunmuş ve AİHS 6. maddesi kapsamında makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine yönelik hüküm kurulmuştur.³¹⁶ Kararlar doğrultusunda AİHM'in kasıt ile ilgilendiğini, başvuruya ait bilgisizlik veya yavaş eyleme geçme gibi unsurların devletin sorumluluğu beraberinde esaslı olarak makul süreyi ihlal niteliğinde görmediği belirtilebilir.

AYM önüne gelen başvurularda da, başvuru usulü haklarını kullanırken yeterli düzeyde özeni gösterip göstermediği dikkatle incelenmekte ve bu hususta başvuruya yüklenebilecek bir kusur söz konusu olmadığı hallerde makul sürenin ihlal edilmiş olduğu hükümü kurulmaktadır.³¹⁷ Bununla birlikte ceza yargılamasında, suç isnadı altında bulunan kişilerin yargılama mercileri ile aktif şekilde işbirliği içerisinde olması beklenmekte; ceza yargılamasında yakalama emri ile aranılan dönem de makul süre hesabına dahil edilmektedir.³¹⁸ Buna rağmen vergi kaçakçılığı yaptıkları iddiasıyla haklarında soruşturma başlatılan başvuru yakalama emri ile arandıkları süreç, makul süre hesabına dahil edilmemiştir.³¹⁹

Devletin makul sürenin ihlal edilmesinden sorumlu tutulabilmesi, bir sonraki başlıkta belirteceğimiz yetkili makamların tutumu kriterine girmekle birlikte, yargılama sürerken durağan döneme girilmesinden kaynaklanabilmektedir. Ancak söz konusu duraksama sebebiyle

³¹⁶ AİHM, B.N: 43647/98, K.T:21/12/2004, Ormancı-Türkiye kararı, para.47.

³¹⁷ AYM, B.N:2014/13916, K.T:12/01/2017, para.95.

³¹⁸ Topçu, s.302.

³¹⁹ AYM, B.N:2014/18932, K.T:08/09/2015, para.97.

sanığın ilgili makamlara gerekli uyarıyı yapmaması başvuruçunun tutumu kapsamında değerlendirilmemektedir. Bununla birlikte başvuruçunun avukatının yargılamayı uzatmaya yönelik davranışları da başvuruçunun tutumu başlığı altında irdelenmektedir.

1.3.3.1.2.3.Yargılamayı Yürüten Yetkili Makamların Tutumu

Mahkeme, makul süre probleminin mevcudiyetini değerlendirirken esas kriterin yetkili makamların tutumu olduğunu belirtmektedir. Bunun sebebi ise sözleşme hükümlerini yürütmeye yükümlü olanın devletin kendisi olmasıdır. Devlet idari merciler ve yargılama mercileri ile beraber yükümlülük altındadır.³²⁰ Yetkili makamların tutumu başlı başına makul sürenin ihlaline neden olabilmektedir ki bunun sebebi de devletlerin bahsettiğimiz yükümlülük altında olmasıdır.³²¹ AİHM'in Janosevic-İsveç davasında, her ne kadar bir diğer kriter olan olayın kapsam ve güçlükleri nedeniyle karmaşık olduğu belirtilse de uyuşmazlığın çözülmesini sağlayabilecek tek makamın, uyuşmazlığı yaklaşık olarak altı yıl sonra karara bağlamasının makul sürenin ihlali niteliğinde değerlendirildiğini görmekteyiz.³²²

Zimmermann ve Steiner-İsviçre davasında makul sürenin temininin devletin idari ve yargılama makamlarını da içine alan bir organizasyona bağladığı görülür.³²³ AİHM, Bükür-Türkiye kararında makul sürenin ihlalinde yetkili makamların tutumuna örnek vermek için mahkeme kararlarının icrasını sağlamayan idare, idari makamların yargılamanın uzamasına etki eden keyfiyetleri, uzun süren aralar verilerek duruşmaların kesintiye uğraması³²⁴, raportör atanırken meydana gelen gecikmeler³²⁵, dosyanın başka bir mahkemeye yönlendirilirken meydana gelen gecikmeler³²⁶ ve yargılama sürecinde yargısal işlemlerin fazlaca zaman alması kullanılmıştır.

Yargılamanın uzaması başlı başına bir sorun teşkil etmekte iken, yargılama makamlarının sürecin uzaması ile adaletin sağlanması kavramları arasındaki hassas dengeyi organize etmesi gerekmektedir.³²⁷ Bu itibarla mahkemelerin davaların birleştirilmesi, delil

³²⁰ AİHM, B.N:18954/91, K.T: 25/11/1997, Zana-Türkiye kararı, para.80-82.

³²¹ Topçu, s.302.

³²² AİHM, B.N:34619/97, K.T: 23/07/2002, Janosevic- İsveç kararı para. 94.

³²³ AİHM, B.N: 8737/79, K.T: 13/07/1983, Zimmermann ve Steiner-İsviçre kararı, para.30-32.

³²⁴ AİHM, B.N: 16419/90, K.T: 08/06/1995, Yağcı ve Sargın-Türkiye, para.69.

³²⁵ AİHM, B.N: 30013/96, K.T: 18/06/2002, Türkiye İş Bankası-Finlandiya, para. 33.

³²⁶ AİHM, B.N: 7604/76, K.T: 10/12/1982, Foti ve diğerleri-İtalya para.61.

³²⁷ İnceoğlu, S., Adil Yargılanma Hakkı, s.282.

toplanması gibi usuli işlemleri belirli bir aşamaya kadar makul görülebilecektir.³²⁸ Ancak bu işlemlerin yargılamanın uzamasına neden olacağı düşünülürse, bunun dışındaki aşamaların daha hızlı şekilde tamamlanması gereği ortaya çıkarak söz ettiğimiz denge sağlanmalıdır. Yargılama sürecinin uzamasının sebebi yargı sistemindeki yapısal bozukluklardan kaynaklanıyor ise devlet söz konusu bozuklukları düzeltmekle yükümlü tutulur.³²⁹ Devletin makul sürenin aşımından sorumlu tutulabilmesinin ön şartı ihmal veya kastın mevcudiyeti olacaktır.³³⁰

1.3.3.1.2.4. İlgili Açısından Yargılamanın Sona Ermesinin Önemi

İlgili açısından yargılamanın sona ermesine verilen değeri bir kriter olarak konu edinmemizin sebebi, her ne kadar AİHM uygulamasında aranan bir kriter olmasa da AYM içtihatlarında dikkate alınıyor olmasıdır. Bununla birlikte AİHM içtihatlarında da ilk kez X-Fransa davasında³³¹, *özel bir ihtimam gösterilmesinin gerekliliği kriteri* olarak kullanılmıştır.³³² Doktrinde başvuranın istihdamı³³³, velayete ilişkin davalar, şeref ve haysiyete yönelik davalar, başvuranın şahsi haline yönelik davalar gibi kimi özel nitelikli davaların ivedilikle sonuçlandırılması gereği üzerinde durulmuştur.³³⁴

Belirli bir miktarın altında yer alan taşınır mal ile alacak davalarıyla ilgili olarak yerel mahkemelerce verilen kararlara karşı Yargıtay'a başvuru yolunun kapatılması adil yargılanma hakkına yönelik bir ihlal niteliğinde düşünülerek başvuruda bulunulmuşsa da bu hususun yargılamanın süratlenmesi amacına yöneldiği belirtilerek yasa hükmü iptal edilmemiştir.³³⁵ AYM bir başka kararında, *"...yargılamanın elden gelen en hızlı şekilde neticelendirilmesi amacıyla her karara yönelik değil, önemli kararlara yönelik olarak kanun yoluna başvurulması*

³²⁸ Topçu, s.303.

³²⁹ AİHM, B.N: 29921/96, K.T: 24/10/2000, Büker-Türkiye kararı, para.36.

³³⁰ Gölcüklü, s.215.

³³¹ Davada, hemofili hastası olan başvurucuya kan nakli yapılırken kapıldığı virüs sebebiyle idare aleyhine tazminat davası açılmıştır. İşbu tazminat davası devam ederken başvurunun vefat etmesi üzerine AİHM tarafından özel bir ihtimam gösterilmesinin gerekliliği kriteri uygulama alanı bulmuştur. (a.g.k, para. 47)

³³² Öğretide kullanılan terimi uyumsuzluk konusunun çözümünün başvuru için önemi (İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.290) olduğu için çalışmamızda da işbu tanım kullanılmıştır.

³³³ Topçu, s. 307.

³³⁴ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.348.

³³⁵ AYM, 2004/43 E., 2008/56 K., K.T: 07/02/2008.

gereği benimsenmiştir...” ifadeleri ile söz konusu hükmün iptal edilmemesinin gerekçesi açıklanmıştır.³³⁶ Anayasa md.36 bireysel başvurularda ana kıstas olarak ele alınır.

Çakmak ve diğerleri-Türkiye kararında 24 Kasım 1993 yılında başvuru kızı, saç derisindeki hasarın tedavi edilmesi için Ege Üniversitesi’nde bir operasyon geçirmiştir. Durumunun kötüye gitmesi sonucunda tazminat talepleri ile yerel mahkemeye başvurmuş, söz konusu talepleri mahkemece reddedilmiştir. Temyiz başvurusu da 28 Ekim 1998 tarihinde Danıştay’ca duruşma yapılmaksızın reddedilmiştir. Bu doğrultuda başvuranların nihai karara ulaşma süreleri dört yıl sekiz ay sürmüştür. AİHM, usuli işlemlerin süresinin makul olup olmadığını, bilhassa davanın kapsamı ve güçlükleri ve Mahkeme’nin içtihatlarıyla belirlediği ölçütlere dayanarak başvuru ve yargılamaya yetkili makamların tutumunun bir bütün halinde değerlendirilmesi gereğini öne sürmekte, tüm bu kriterlerin yanında başvuru tutumuna, başvuru maruz kalabileceği risklerin ve kararın başvuru için önemi de dikkate alınması gereğini belirtmiştir. AİHM, Çakmak ve diğerleri-Türkiye davasında tıbbi hata gibi teknik konuları içermesi sebebiyle davanın karmaşık olduğu bakış açısına sahip olsa da ilk derece mahkemesinin yargılama sürecinde yalnızca bir duruşma yaptığı ve dosyanın yalnızca bir kez bilirkişiye gönderildiğini göz önüne alarak yargılama sürecinin uzamasının yalnızca karmaşıklık gerekçesiyle açıklanamayacağı gerekçesiyle AİHS md.6’da yer alan makul sürenin aşılmadığı yönünde hüküm kurmuştur.³³⁷

1.3.4.Yargılamanın Aleniyeti İlkesi

Yargılamanın aleniyeti ilkesi, yargılamanın evrensel ilkelerinden biri olup yirminci yüzyılda batı demokrasilerinin belirtisi olarak kabul edilen kamu gücünün aleniyeti olarak anılmaktaydı.³³⁸ Yargılamanın aleniyetinin geniş anlamda yorumlanmasında, yargılamaya katılma mecburiyeti olan kişiler dışında kalanların da yargılamaya katılma hakkına sahip olması açıklaması yer alır. Bu yorumlamada yalnızca davanın taraflarının değil, halkın ve basınının da yargılamaya katılma ve duruşmalarda hazır bulunma hakkına sahip olduğu anlamı çıkarılmaktadır.³³⁹ Yargılamanın aleniyeti üçüncü kişilerin duruşmayı takip edebilmesinin

³³⁶ AYM, 1989/29 E., 1990/19 K., K.T: 10/07/1990., Benzer hüküm için bkz. AYM, 2011/134 E., 2012/83 K., K.T: 24/05/2012.

³³⁷ AİHM, B.N: 53672/00, K.T: 25/01/2005, Çakmak ve diğerleri-Türkiye kararı, para.40.

³³⁸ Pekcanitez, s.43.

³³⁹ Kalabalık, İnsan Hakları Hukuku, s.508; Turan, s.270.

yanında aleni karar hakkını da içermekte olup taraf aleniyeti tabir edilen, tarafın dosya içerisindeki evraka ulaşabilir olması ile karıştırılmamalıdır. Bir başka deyişle AİHS md.6’da yerini bulan aleniyet ilkesi akit devletlere iki temel yükümlülük öngörmektedir ki bunlar, davanın aleniyeti ile kararın aleniyeti olarak anılır.³⁴⁰

Yargılamanın aleniyeti ilkesinin Anayasa’da başlı başına temel haklar ve ödevler başlığı altında düzenlenmediğini görmekteyiz. Yargılamanın aleniyeti ilkesi, Anayasa’nın 36. maddesinde yerini bulan adil yargılanma hakkının zımni bir unsurudur. Ancak Anayasa md.141’de yer alan “*mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır*” hükmünün, md.36’nın özel güvencesi kapsamına dahil olduğunu belirten görüşler de mevcuttur. Bu hükümlerden yola çıkılarak yargılamanın aleni yapılmasını isteme hakkının, duruşma yapılmasını isteme hakkını da içerdiği sonucuna varılabilir. AYM, bazı kararlarında duruşma yapılmaması hususunu md.141 veya md.36 ile değil md.138’de yer alan yargıcın vicdani kanaati uyarınca hüküm kurmasına aykırı olup olmadığı açısından değerlendirmiş ve söz konusu olayda Anayasa’ya aykırılık bulmamıştır. Bununla birlikte AYM, somut veriler üzerinden bir denetim yapacağı için duruşmanın yapılıp yapılmamasını veya aleni yargılanma ilkesinin koşullarının mevcudiyetini ancak md.36 ile md.141’i esas alarak incelemektedir.

1.3.4.1. Duruşma Zorunluluğu

AİHS’te duruşma yapılması zorunluluğu gibi bir ilke açık şekilde düzenlenmiş değildir. Bununla birlikte Sözleşme’nin aleniyet maddesi zımnen yargılama sürecinde duruşma yapılmasını da içermektedir.³⁴¹ AYM uygulamasında aleni yargılama ilkesinin sözlü yargılama kriterini de beraberinde getirdiği söylenir.³⁴² AİHM’in E. Turizm Taşımacılık Tekstil Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. ve diğer 7 başvuru –Türkiye kararında açıkladığı üzere duruşma yapılması ve dolayısıyla sözlü yargılama ilkesi mutlak bir kural değildir. Şöyle ki, tarafların bu haklarından şüpheye yer kalmayacak şekilde vazgeçmiş bulunması yahut kamu yararının gerektirmesi halinde duruşmanın yapılmayacağı kabul edilmektedir. Bu doğrultuda vazgeçmenin açık yahut zımni şekilde yapılabileceği, örneğin hiç duruşma yapılması talebinin olmamasının “*zımni*

³⁴⁰ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.272.

³⁴¹ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı s.272.

³⁴² AİHM, B.N: 40988/06, K.T: 02/07/2013, E. Turizm Taşımacılık Tekstil Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. ve diğer 7 başvuru-Türkiye kararı; Yüksektepe, s.419; AYM, B.N:2013/1377, K.T:25/03/2015, para.23; AYM, B.N:2013/9748, K.T:07/01/2016, para. 44.

vazgeçme” olarak algılanabileceği ifade edilmiştir.³⁴³ Bir başka deyişle AİHM içtihatları ile, bireylerin kendi istekleri ile adil yargılanma hakkından vazgeçip vazgeçemeyeceği sorusuna feragatin kural olarak açıkça yapılması, istisnaen zımni şekilde gerçekleştirildiğinde ise hiçbir şüpheye yer vermeyecek kadar net olması ve kamu yararına hanel getirecek nitelikte olmaması gerektiği şeklinde cevap vermektedir.³⁴⁴

Medeni hak ve yükümlülükler dair uyuşmazlıklarda dava konusu olayı tüm detaylarıyla irdeleme kudretine sahip olan duruşma yapabilecek bir üst merci bulunmadığı sürece, ilk derece mahkemelerinde duruşma yapılması gerekmektedir. Ancak ilk derece mahkemesinde aleni duruşma gerçekleştirilmişse, kanun yollarında duruşma yapılmaması kabul edilebilir bulunmuştur. Usul ekonomisi amaçlanarak sigorta uyuşmazlıkları gibi kimi özellikli davalarda, tarafların taleplerine bağlı olarak duruşma yapılabilir. Bu koşulda istisnai koşullar oluşmadığı takdirde duruşmanın yapılması ve yapılamadığı takdirde gerekçesinin sağlıklı biçimde açıklanması gereklidir. Bununla birlikte ilk derece mahkemesinde yapılmayan duruşma, aleni yargılanma ilkesi bakımından üst derece mahkemesinde yapılacak aleni duruşma ile telafi edilmeye çalışılıyorsa, üst derece mahkemesinin yalnızca hukukilik denetimi yapma düsturundan uzaklaşarak işin esasına da girmesi gerekmektedir.³⁴⁵

Kural olarak duruşmalar hukuki ve fiili olarak halka açık olmalıdır. Bu gerekçeyle kamu, duruşma yer ve saati hususunda bilgi alabilmeli, duruşma yerine ulaşımı kolaylıkla sağlanabilmelidir. Yargılamanın yapılacağı yer, kolaylıkla ulaşılamayacak bir yerde ise ulaşımı gerçekleştirilebilmek için gerekli önlemlerin alınması ifade edilmektedir. Bundan kasıt halkın duruşma salonunda mevcudiyetinin sağlanması olup, devletin bunun haricinde bir pozitif yükümlülüğü bulunmamaktadır. Yalnızca duruşmalarda bulunmalarını engellememe yükümlülüğü altında kalınmaktadır.³⁴⁶ Yine bu durum duruşmalarda bulunan basının kayıt alıp kamuoyuna yayması hakkını doğurmamaktadır.³⁴⁷ Ancak genel ahlakın, kamu düzeninin, ulusal güvenliğin, küçüklerin veya özel yaşamın korunması gibi nedenler söz konusu kuralın istisnasını teşkil edebilecektir.³⁴⁸

Kimi durumlarda yargılama sürecindeki bireylerin görüntülerinin medya organlarında teşhir edilmesi, ilerleyen aşamalarda beraat etmesine rağmen suçlu olarak damgalanmasına

³⁴³ Yüksektepe, s. 419; AİHM, B.N: 40988/06, K.T: 02/07/2013, E. Turizm Taşımacılık Tekstil Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. ve diğer 7 başvuru–Türkiye kararı.

³⁴⁴ İnceoğlu, S. s.274.

³⁴⁵ Topçu, s.309.

³⁴⁶ İnceoğlu, S., s.273.

³⁴⁷ Aydın Kanık, s.80.

³⁴⁸ Sözleşme'nin 6.maddesi; demokratik bir toplum için genel ahlak, kamu düzeni, ulusal güvenlik, küçüklerin çıkarı, tarafların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiği takdirde yahut aleniyet adil yargılanma hakkına zarar verecek ise duruşmanın kapalı şekilde yapılacağını ifade etmektedir.

neden olabilecektir. Lekelenmeme hakkı olarak da bilinen bu hakkın korunması için TCK'nin 285. maddesinde "Gizliliğin İhlali" başlıklı bir düzenleme bulunmaktadır.

Aleni yargılama hakkının getirisi olan aleni duruşma hakkının karşıtı olan kapalı duruşma yapılması da yine oldukça sert koşullara bağlanmıştır. Yukarıda sayılan özel yaşam, genel ahlak gibi kuralların yanında demokratik bir toplumun gerekli kılması şartının da oluşması gerekmektedir. Bu ifadeden duruşmanın kapalı yahut aleni yapılacağına karar verilirken amaç ile fiili durum arasında bir orantılılık arandığı ortaya çıkmaktadır. Örneğin Campbell kararında, disiplin yargılamasının aleni şekilde yapılmasını talep etmenin devlet otoritesinin üzerine bir yük yüklemek anlamına geleceği dikkate alınarak kapalı duruşma yapılmasının gereği üzerinde durulmuştur.³⁴⁹ Çekişmezsiz yargı işlerinde ise işin niteliği gereği aleniyet prensibinin uygulanması gereği açıklanmıştır.

1.3.4.2. Aleni Hüküm

Yargılama süreci sonunda mahkemece verilen kararlar, yargılama makamlarının kamu tarafından denetimini sağlamakta ve keyfiliğe karşı bir teminat niteliği taşımaktadır.³⁵⁰ Aleni yargılama hakkı, yalnızca duruşmanın değil hükmün de aleni olmasını öngörür.³⁵¹ AİHM'in Fazliyski-Bulgaristan kararında, yargılamanın aleniyetinin temin ettiği hususların, kararın aleni şekilde verilmesi açısından da geçerli olduğu ifade edilmektedir.³⁵² AİHM, hükmün aleniyetini kamu denetiminin sağlanacak şekilde ilan edilmesi olarak ifade etmektedir.

Hükmün aleniyeti ilkesi hususunda, öncü niteliğindeki kararı Pretto ve diğerleri-İtalya başvurusu oluşturmaktadır.³⁵³ Başvuruda, Yargıtay'ın kararının aleni şekilde verilmemiş olduğundan şikayet edilmiştir. AİHM ise, kararın aleni duruşmada verilmemiş olmasına rağmen halkın karara bakabilme yahut örnek alabilme imkanını dikkate alarak, ihlal olmadığı kararını vermiştir.

³⁴⁹ AİHM, B.N: 7819/77, K.T: 28/06/1984, Campbell ve Fell-İngiltere, para.86-88.

³⁵⁰ İnceoğlu, Sibel, Adil Yargılama Hakkı, Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi- 4, Ankara, 2018, s.251.

³⁵¹ Turan, s.290.

³⁵² Yüksektepe, s.419; AİHM, B.N: 40908/05, K.T: 16/04/2013, Fazliyski-Bulgaristan kararı, para. 64.

³⁵³ Topçu, s.322.

Anayasa’ımızda ise hükmün aleni olmasına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat AYM, md.141’in gerekçesini³⁵⁴ göz önünde tutarak, maddenin kapsama alanının yargılamanın aleniyeti yanında hükmün aleniyetini de öngördüğünü ifade etmiştir. Bu doğrultuda aleni hüküm ilkesinin, Anayasa’nın md.36 ve 141’in zımni bir unsuru olduğu belirtilmiştir.³⁵⁵

Kural olarak hükmün aleniyeti, muhakkak açık duruşmada tefhimini içermez.³⁵⁶ İlke, gerektiği takdirde ilgililerin veya sair vatandaşların bilgi edinmesini ve kamu denetimini sağlayacak tedbirleri almak yükümlülüğünü içermektedir. Duruşmanın aleni yapılması hususunun aksine, hükmün aleniyetine milli güvenlik, genel ahlak gibi kriterler gerekçe gösterilememektedir.

1.3.5.Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı

Davanın hakkaniyete uygun dinlenilmesini isteme hakkı, Sözleşme md.6 uyarınca davaya konu olaya ilişkin tüm önemli olguları yeterince açıklayabilme, kendisi için gerekli delilleri ileri sürebilme ve ilgili deliller hakkında bilgi sahibi olabilme imkanını içermektedir.³⁵⁷ Yargılama sürecinin bir bütün olarak hakkaniyete uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespiti AİHM’in görevidir.³⁵⁸ Bu doğrultuda hakkaniyete uygun yargılanma hakkının, davanın tarafları arasında tam bir eşitliği yer almasını ve bu eşitliğin yargılamanın tüm aşamaları boyunca devamının gereğini içerdiği belirtilmektedir.³⁵⁹

Sözleşme’nin md.6 adil yargılanma hakkını ihtiva ediyor olsa da hakkaniyete uygun yargılama sürecinde belirleyici olan delillerin kabul edilebilirliği hakkında bir kural içermemektedir. Ancak Mahkeme, ulusal güvenlik ve tanıkların güvenliği gibi kimi sebeplerle belirli delillerin bildirilmeme durumunu Sözleşme md.6’ya aykırı bulmamıştır. Mahkeme, Sözleşmeciler devletlerin Sözleşme’yi imzalamak sebebiyle yükümlülük altına girmiş oldukları hak ihlaline neden olmayan yargılama sürecini sağlamak dışında herhangi bir görevi

³⁵⁴ Gerekçede bu husus “(...) Madde, bütün kararların gerekçeli şekilde yazılmasını amir bulunmaktadır.” şeklinde açıklanmaktadır.

³⁵⁵ AYM, B.N:2013/1780, K.T:20/03/2014, para, 31.

³⁵⁶ Pekcanitez, s.44; Gözübüyük / Gölcüklü, s.290.

³⁵⁷ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.335.

³⁵⁸ Topçu, s. 326.

³⁵⁹ Pekcanitez, s.45.

bulunmamakta ve dolayısıyla hak ihlaline neden olunan bir başvuru söz konusu olmadıkça mahkemelerce hakkaniyete uygun yargılama yapılmamış olma iddiasını incelememektedir.

Hakkaniyete uygun yargılanma, içeriğinde pek çok asgari güvenceyi ihtiva eden blok şeklinde bir haktır. AİHM, hakkaniyete uygun yargılanma hakkının asgari kriterlerini silahların eşitliği³⁶⁰, avukatla temsil edilme hakkı³⁶¹, susma hakkı³⁶², bilgilendirme hakkı, hukuki dinlenilme hakkı, cevap ve savunmada makul süre tanınması hakkı, tercümandan yararlanma hakkı, delillerin değerlendirilmesinde geçerli kriterler, adli yardımdan yararlanma ve gerekçeli karar hakkı³⁶³ olarak ifade etmektedir.³⁶⁴ Bu unsurların bir bölümü AİHM'in Saknovskiy-Rusya kararında da sayılmıştır.³⁶⁵ AİHM, bu unsurları, her ne kadar Sözleşme'nin 6.maddesinde yer almıyor olsa da, zımnen adil yargılanma hakkının parçası olarak kabul etmiştir.³⁶⁶ Hakkaniyete uygun yargılanma hususunun bir hak olarak Sözleşme metninde yer almasını, sınırlı olarak sözleşme metni içeriğinde yer alan hakların değil zımni olarak başkaca hakların da adil yargılanma hakkının sağlanması için koruma altına alındığı yönünde yorumlanmaktadır.³⁶⁷

1.3.6. Ceza Davaları Kapsamında Sanığa Tanınan Haklar

Adil yargılanma hakkı incelenirken ceza yargılamasında sanığa tanınan haklar da bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Teknik olarak sanık terimi kendisine suç isnat edilen kişiler hakkında verilecek hüküm kesinleşinceye kadar verilen isim şeklinde kullanılmaktadır. CMK ise sanık kavramını iddianamenin kabulünden hükmün kesinleşmesine kadar kendisine suç isnat edilen kişi olarak tanımlamaktadır. Söz konusu haklar kendisine yönelik isnadı öğrenme, kendi aleyhine tanıklığa zorlanamama, işkence ve diğer usuller kullanılarak ele geçirilen

³⁶⁰ AYM, B.N:2014/253, K.T: 09/01/2015, Yankı Bağcıoğlu ve diğerleri kararı; Çırak, s.1003; AİHM, B.N: 39594/98, K.T: 07/06/2001, Kress-Fransa kararında silahların eşitliği ilkesi, davanın taraflarından her birinin, diğer tarafa göre ciddi sayılabilecek bir dezavantaja uğramaksızın iddiaları ve savunmalarını öne sürebilmesi olarak açıklanmıştır.

³⁶¹ AİHM, B.N: 8398/78, K.T: 25/04/1983, Pakelli-Federal Almanya kararı; ücretsiz hukuki yardımdan yararlanmak için iki kriter aranmakta olduğu ve bunların avukatla temsil edileceği öngörülen kişinin yeterli ekonomik imkana sahip olmaması ve taraf devletlerin yalnızca adaletin temin edilmesi amacıyla hukuki yardım için yükümlülük altına girdiği şeklinde belirtilmiştir.

³⁶² AİHM, B.N: 10828/84, K.T:25/02/1993, Funke-Fransa kararı.

³⁶³ AİHM, B.N: 12945/87, K.T: 16/12/1992, Hadjianastassiou-Yunanistan kararı.

³⁶⁴ Uçan, s.26.

³⁶⁵ AİHM, 21272/03 başvuru numaralı ve 02/11/2010 tarihli Saknovskiy-Rusya kararı, para.94; AİHM, B.N: 3653/05, K.T: 11/12/2012, para. 130-132.

³⁶⁶ Gölcüklü, s.201; Aydın Kanık, s.21.

³⁶⁷ Gözübüyük / Gölcüklü, s. 267; Gölcüklü, s. 218.

delillerin hükme esas teşkil etmemesi açısından dosyadan çıkarılmasını isteme hakkı, bizzat yahut avukatı aracılığı ile kendini savunma hakkı, tercümandan yararlanma hakkı ve tanık dinletme hakkı olarak örneklenebilir.

1.3.7.Masumiyet Karinesi

Suçsuzluk karinesi olarak da anılan bu ilke³⁶⁸ doğrultusunda, adil yargılanma hakkının minimum geçerlilik koşullarının sağlandığı bir yargılama süreci ile suçluluğu tespit edilmemiş bulunan her bireyin masum sayılma ve buna yönelik muamele görme hakkına sahip olduğu kabul edilir. Masumiyet karinesi gereğince, kişilerin suçlu olarak nitelendirilebilmesi ile ceza hukuku kapsamındaki yaptırımların uygulanması ancak kesin hükümle mahkumiyeti ile ilişkilendirilebilir.³⁶⁹ Masumiyet karinesi uluslararası kaynaklarda ilk olarak 1789 yılında İnsan ve Vatandaşlık Hakları Bildirisi'nde karşımıza çıkmaktadır. İlke, hukukumuzda ise Anayasa'nın 38.maddesinde "*suçluluğu hükmen sabit oluncaya dek, kimse suçlu sayılamaz*" ifadesi ile yerini bulmaktadır. Masumiyet karinesi, suç isnadı ve kişilerin suçlu muamelesi görmesi ile ilgili olduğu için tabii olarak hukuk yargılamasında uygulama alanı bulamamaktadır. Yine ceza yargılaması hukukunda var olan şüpheden sanık yararlanır ilkesi ile davanın ispatının mümkün olmaması halinde beraat kararı verilmesi olgusu masumiyet karinesi ilkesinin getirisi niteliğinde kabul edilir.³⁷⁰ Aynı zamanda bir kimsenin ceza yargılamasında beraat kararı alması, hukuk mahkemelerinde aynı maddi gerçeğe dayanılarak yapılan yargılamada tazminat gibi sorumluluklarının doğmasına engel olmayacaktır.

³⁶⁸ AİHM, B.N: 25424/09, K.T: 12/07/2012, Allen- Birleşik Krallık kararı, para.92-105; masumiyet karinesi, suç isnadında bulunulan yahut ceza yargılaması neticesinde beraat etmiş olan kişilerin hukuk önünde masum görüldüğü ve kendisine buna uygun olarak muamele gösterilmesi gereği olarak açıklanmıştır.

³⁶⁹ AYM, 26.12.2013, 2013/133 E., 2013/169 K., RG: 09/01/2014-28877.

³⁷⁰ Kalabalık, H., İnsan Hakları Hukuku, s.511.

İKİNCİ BÖLÜM

ADİL YARGILANMA HAKKININ TÜRK VERGİ YARGILAMASINDA UYGULANABİLİRLİĞİ

2.1. Genel Olarak

Adil yargılanma hakkı, yukarıda açıkladığımız üzere diğer pek çok ulusal ve uluslararası belge gibi AİHS’te de, md.6 kapsamında, yerini bulmaktadır. Madde hükmünün içeriğinden, etkinliğinin, medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı kavramlarının varlığı halinde vücut bulacağı anlamı çıkarılır. Bir diğer deyişle AİHS md.6’ya dayanarak AİHM’e yapılacak ihlal başvurularının ilgisi, medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı kriterlerine dayanılarak belirlenmektedir. Sözleşme metninin bu iki kriteri belirlemiş olup kavramların açıklanmamış olması, maddenin idari yargılama kapsamının mahkeme içtihatları yoluyla çizilmesine neden olmuştur.³⁷¹ Mahkeme ise içtihatları yoluyla bu karışıklığın sebebinin, sözleşme hükmünde yer alan kavramların ulusal hukuklardaki anlamlarıyla eş değer nitelikte kabul edilmediği; eş sesli olmalarının eş anlamlara sahip oldukları manasına gelmediğini belirterek çözüme kavuşturmuştur.³⁷²

Doktrinde medeni hak ve yükümlülüklerin özel hukuk alanında; suç isnadı kavramının da ceza hukuku alanında kaldığı düşünülerek çok geniş bir bakış açısı ile tanım yapılmaya çalışılmışsa da mahkeme içtihatları, ceza davaları haricindeki kamu hukuku kapsamında kalan kimi idari uyuşmazlıkların da maddenin uygulama alanı içerisinde kalacağını belirlemiştir. Türk vergi yargılaması da idare ile vergi yükümlüleri arasında, kamu gücünün etkin olarak kullanıldığı bir hukuk alanı olduğu için; bu doğrultudaki uyuşmazlıkların madde koruması kapsamına girip girmediği tartışma konusu edilmiştir. Bu suretle biz de çalışmamızda AİHM’in ayırım biçimine uyarak vergi aslına ilişkin davalar ile vergi cezalarına ilişkin davaları, madde kapsamında kalıp kalmaması yönünden ayrı ayrı inceleyeceğiz.

³⁷¹ Uçan, s.27.

³⁷² Gözübüyük / Gölcüklü, s.142.

2.1.1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yargılama Ölçütlerinin Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Türk Vergi Yargılamasında Uygulanabilirliği

Vergi yargılamasında adil yargılanma hakkının uygulama alanı bulabilmesinin önemi, vergilendirme işlemleri ile egemenlik yetkisini kullanmakta olan devletin, vergi yükümlülerinin birtakım haklarına yapılan yahut yapılması ihtimal dahilinde olan ihlallerin önüne geçilmesinde kendini göstermektedir. AİHM'in yargılama ölçütleri, AİHS'te de açıklandığı üzere, medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı kavramlarının mevcut olmasıdır.

2.1.1.1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yargılama Ölçütleri Açısından Adil Yargılanma Hakkının Vergi Aslına İlişkin Davalar Bakımından Uygulanabilirliği

Vergi aslına dair uyuşmazlıkların, AİHS md.6 kapsamında kalıp kalmadığını belirlemek için öncelikle medeni hak ve yükümlülük kavramına ve daha sonrasında kavramın vergi aslına dair uyuşmazlıklarla ilişkilendirilebilip ilişkilendirilemeyeceğine değinmek gerekir. Bu suretle öncelikle medeni hak ve yükümlülük kavramı içtihat ve doktrin görüşleri çerçevesinde detaylıca açıklanacak, akabinde ise vergi aslına ilişkin davaların adil yargılanma hakkı kapsamında incelenip incelenmeyeceği detaylandırılacaktır.

2.1.1.1.1. Medeni Hak ve Yükümlülükler Kavramı

AİHS, md.6'nın uygulama alanı bulabilmesi için bir uyuşmazlığın mevcudiyeti ve bu uyuşmazlık konusunun medeni hak ve yükümlülükler tabii olması gerekmektedir. Her ne kadar madde hükmünde medeni hak ve yükümlülük tabiri geçiyor olsa da bu kavramın tanımı yapılmamıştır.³⁷³ Bu sebeple kavramın içeriğinin doldurulması ve hangi uyuşmazlıkların bu kapsama dahil edileceği hususu mahkemenin içtihatlarına bırakılmıştır. İctihatlarda görüldüğü üzere AİHM, “medeni” terimi için özel hukuk ve kamu hukuku ayrımı kriterini ortaya

³⁷³ Topçu, s.217.

koymuştur. Ancak bu ayırım ulusal hukukumuzdaki kadar katı niteliğe sahip değildir. Bu özellik gereği birinci bölümde açıkladığımız üzere uyuşmazlığın iç hukukta ne şekilde tanımlandığına değil; neticesinde özel hukuka ilişkin bir talep veya külfetin doğup doğmadığına bakılmaktadır. Görüleceği üzere klasik anlamda kamu hukuku- özel hukuk ayrımı kullanılmamaktadır.³⁷⁴

AİHM, König-Almanya kararında uyuşmazlığın birey ile devlet arasında olması ihtimalinde, devletin uyuşmazlık içerisinde özel kişi olarak bulunmasına veya egemenlik haklarına dayanan kamu gücünün kullanılıp kullanılmadığına önem vermeden yalnızca olayın niteliğine göre md.6kapsamında kalıp kalmayacağına belirleneceğine karar vermiştir.³⁷⁵ Neticeten Mahkeme'nin içtihatlarından, 6. maddenin uygulama alanı bulabilmesi için uyuşmazlık taraflarının yalnızca özel kişi olması gerekmediği görüşünde olduğu çıkarılır. Bunun yanında özel kişiler arasında aile hukuku, ticaret hukuku ve borçlar hukuku gibi hukuk alanlarına tabii uyuşmazlıkların madde koruması altında olacağı aşikardır.

İmara ilişkin uyuşmazlıklar, sosyal güvenliğe ilişkin kimi uyuşmazlıklar, mesleği gerçekleştirebilmek için gereken ruhsattan men edilmeye ilişkin davalar³⁷⁶, çocukların devlet eliyle korunmasına ilişkin davalar³⁷⁷, malvarlığına ilişkin uyuşmazlıklar, idarenin kusurundan doğan zararlara ilişkin kimi uyuşmazlıklar idari nitelikte olmasına rağmen 6. maddenin kapsam alanına giren konulara örnek olarak gösterilebilir.

Vergi mevzuatı pratiğinden kaynaklanan uyuşmazlıklar kapsamında md.6'nın uygulama alanı bulup bulamadığının tespitine yönelik kararlardan en erken tarihlisinin AX ve BX-Almanya davasında verildiği söylenmektedir.³⁷⁸ Uyuşmazlık kapsamında başvuru, kendisine AYM'ce duruşma hakkı tanınmamasını md.6 kapsamında ihlal niteliğinde olduğundan bahsederek başvuru konusu etmişse de; Mahkeme, eldeki olayın bir suç isnadı yahut medeni hak ve yükümlülük kapsamında yer almadığı gerekçesiyle başvuruyu kabul edilmez bulmuştur.³⁷⁹ AX ve BX- Almanya kararından sonraki tarihli X-Belçika kararında ise vergi davalarının kamu hukuku kapsamında kaldığı gerekçesiyle 6. maddenin uygulama alanı bulamayacağı hükmü kurulmuştur.³⁸⁰ Yine Komisyon, Kappa Kanzlei und Bürobetriebs GmbH–Avusturya kararında da, önceden oluşturmuş olduğu içtihatlarla dayanarak vergi

³⁷⁴ Gözübüyük / Gölcüklü, s.270.

³⁷⁵ AİHM, B.N: 6232/73, K.T: 28/06/1978, König-Almanya kararı, para. 88-89.

³⁷⁶ AİHM, B.N: 6232/73, K.T: 28/06/1978, König-Almanya kararı, para.17-18.

³⁷⁷ Uçan, s.31.

³⁷⁸ Topçu, s.220.

³⁷⁹ AİHM, B.N: 673/59, K.T: 28/02/1961, AX ve BX-Almanya kararı.

³⁸⁰ AİHM, B.N: 2145/64, K.T:01/10/1965, X-Belçika kararı.

davalarına ilişkin ihlal başvurularında md.6'nın uygulama alanı bulamayacağı kararına ulaşmıştır.³⁸¹

AİHM'in Editions Periscope-Fransa davasında başvuru, endüstriyel ürünlerin analizini yapmak ve ulaştığı sonuçları okuyuculara iletmekle işgal etmekte ve Basın Komitesi'ne yaptığı başvuruda vergi istisnasından yararlanmak istediğini belirtse de bu talebi, reklam organı olarak görülmesi gerekçesiyle reddedilmiştir. Başvurucunun yerel düzeydeki itirazları Mart 1976 tarihinde başlayıp Mart 1985 tarihinde neticelendirilmiştir. Başvurucu tarafından makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e başvurulmuş, Hükümet söz konusu davanın medeni hak ve yükümlülük kapsamına dahil edilemeyeceği savunmasında bulunmuş ancak Mahkeme, dava konusunun niteliği gereği maddi hakların ihlaline dayandığını belirterek yargılamada idare mahkemeleri görevli olsa da, hakkı medeni hak ve yükümlülük kapsamına dahil ederek incelemiştir.³⁸²

Bu kararı takiben, benzer bir kararın D.C.-İtalya davasında³⁸³ verildiğini görmekteyiz. Kararda, başvuru vergi iadesi talep etmekte, yapılan yargılamada ise başvuru vergi yükümlülüğünün tespitine ağırlık verilmektedir. Komisyon, vergi iadesine ilişkin faiz talebinin maddi niteliğini üstün tutarak konunun, özel hukuk kapsamında kaldığını ve bu suretle 6. maddenin uygulanabilir olduğu neticesine ulaşmıştır.³⁸⁴

Tüm bu kararlar yanında AİHM'in aksi yönde görüş içeren kararlarının da mevcudiyeti unutulmamalıdır. Örneğin Vidacar S.A. ve Opergroup S.L.-İspanya kararında, yerel mahkeme önünde kumar vergisinin geçmişe dönük olarak uygulanmasının hukuki güvenlik ilkesini zedelediği ve konunun AYM önüne götürülmesi gereği iddia edilmiştir. Talepleri kabul görmeyen başvurular, iddialarını AİHM önüne getirse de, uyuşmazlığın doğası gereği maddi nitelikte olduğunu ancak yalnızca bu özelliği gereği uyuşmazlığın md.6 kapsamında medeni hak ve yükümlülükler kapsamına dahil edilemeyeceği yönünde hüküm kurmuştur.

Şimdiye kadar değindiğimiz doktrin görüşleri ve içtihatları bir çatı altında toplamak gerekirse; AİHM içtihatlarında kişilerin bir ödev olarak yükümlendirilmiş vergi ödemesine dair uyuşmazlıkların md.6 kapsamına alınmayıp vergi iadesi yahut idarece vergi sebebiyle el konulmuş malvarlığı değerlerinin geri alınması gibi uyuşmazlıkların md.6 kapsamına alınarak

³⁸¹ Topçu, s.221.

³⁸² AİHM, B.N: 11760/85, K.T: 26/03/1992, Editions Periscope-Fransa kararı, para.40.

³⁸³ AİHM, B.N: 13120/87, K.T: 01/04/1992, D.C-İtalya kararı.

³⁸⁴ AİHM, B.N: 117/1996, K.T: 23/10/1997, The Nationalve Provincial Building Society-Birleşik Krallık davasında da vergi iadesi davalarının özel hukuk kapsamında kaldığını ve 6.maddenin uygulama alanı bulabileceği görüşüne rastlamaktayız.

değerlendirildiği görülür. Bununla birlikte vergisel işlemler söz konusu olduğunda verilecek kararlara ilişkin bir doktrin birliğinin sağlanmadığını söylemek yanlış olmaz.³⁸⁵

2.1.1.1.2 Vergi Aslına İlişkin Uyuşmazlıkların Medeni Hak ve Yükümlülük Kavramı Çerçevesinde Değerlendirilebilir Değerlendirilemeyeceği

Vergi aslı ile ilişkili uyuşmazlıklar tarh, tebliğ ve tahsil aşamalarında gerçekleştirilen işlemlerdir. Bu aşamalarda idare, yaptığı işlemlerle yargısal denetime tabiidir. Vergi idaresi ile yükümlüler arasında ortaya çıkan ve idari yollarla çözülemeyen uyuşmazlıklar Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nun konusunu oluşturmaktadır.³⁸⁶ AİHM, kamusal yönünün ağır basması gerekçesiyle vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların medeni hak ve yükümlülükler kavramının dışında kaldığını belirtmektedir.³⁸⁷ Bu konudaki en önemli kararlardan biri Ferrazzini- İtalya kararıdır. Kararda; her ne kadar vergi aslına dair uyuşmazlıkların maddi menfaatlerin ihlali sonucuna neden olduğu belirtilse de, bu sonucun yalnız başına medeni hak ve yükümlülük kapsamına sokulamayacağı ifade etmektedir. Büyük Daire bu davada, 6. maddenin vergi davaları özelinde uygulama alanı bulamayacağı yönünde hüküm kurmuşsa da; bir kısım yazarlar bu kararın Kıta Avrupası hukuk sisteminde mevcut kamu hukuku-özel hukuk ayırımından kaynaklandığını ve vergi hukukunun da kamu hukukunun alt dalı olarak kabul edilmesi sebebiyle ortaya çıktığı ifade edilmektedir.³⁸⁸ Vergi, Anayasa md.73'te yükümlüler için bir ödev niteliğinde düzenlenmiştir. Bu niteliği gereği vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki ilişkinin kamusal özelliğinin baskın olduğu belirtilmekte ise de kararda karşıt görüş sunan üyelerin; özel hukuk kişinin bir uyuşmazlık kapsamındaki konumunun idarece belirlendiği tüm konularda md.6'nın uygulama alanı bulabileceğinden bahsettiğini görmekteyiz.

Mahkeme, vergi aslına ilişkin davaları md.6 kapsamına almama yönündeki bakış açısını sürdürürken uyuşmazlığı doğuran olayın meydana getirdiği maddi sonuçlara ilişkin konuları md.6 kapsamına dahil etmiştir. Ancak bu durum içtihadattan dönüldüğü izlenimi yaratmamalı,

³⁸⁵ Topçu, s.229.

³⁸⁶ Karakoç, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku Vergi Anlaşmazlıklarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, 4.Bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s.157.

³⁸⁷ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s. 321.

³⁸⁸ Topçu, s.223.

vergi tarhı gibi işlemlerin madde kapsamında kabul edilmediği gözden kaçırılmamalıdır.³⁸⁹ Netice itibariyle her ne kadar vergi ödevi idare ile özel hukuk kişileri yükümlüler arasında kamu hukuku niteliğinin ağır bastığı bir alan işgal ediyorsa da; vergiyi doğuran işlemlerden kaynaklanan tazminat talepleri gibi maddi sonuçlarla ilgili uyuşmazlıkların adil yargılanma hakkı nezdinde kabul edilebilirliği ortadadır.

Anayasa Mahkemesi, adil yargılanma hakkının güvence altına aldığı alanı belirlerken, genel itibariyle AİHM doğrultusunda görüş benimsemiş olsa da vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların md.6 kapsamında girmesi ile ilgili görüş ayrılıkları bulunmaktadır. AYM, verginin alına ilişkin uyuşmazlıkların mülkiyet hakkı başta olmak üzere pek çok medeni hakkı ihlal ettiğini belirterek adil yargılanma hakkının kapsam alanı içerisinde bulunması gereğini hüküm altına almaktadır.³⁹⁰

Vergilendirme işlemi, birey ile devlet arasında bir kamusal borç- alacak ilişkisini içerir.³⁹¹ Bu suretle kamusal niteliğinin ağır bastığı belirtilse de³⁹² vergilendirme, esasen bireylerin mülkiyet hakkına temas etmektedir. Vergiyi doğuran olayın ve vergilendirme süreci işlemlerinin kanun koyucu eliyle yasallaştırılmasından, vergilendirme sürecinin son işlemini teşkil eden tahsil aşamasının bitimine kadar, bireylerin mülkiyet hakkına müdahale edilmektedir.³⁹³ Bu suretle vergilendirme süreci boyunca mülkiyet hakkına müdahale edilen vergi yükümlülerinin, yargılama aşamasında adil yargılanma hakkının unsurlarından birinin ihlal edilmesinin başvuru konusu yapılacağı aşikardır.

Mahkeme önüne gelen Schouten ve Meldrum-Hollanda davasında, vergi mevzuatını kaynak edinen yahut demokratik toplumun gereklerinden olan vatandaşlık görevinin yerine getirilmesi kapsamındaki vergi ödevi gibi yükümlülüklerin medeni hak ve yükümlülük kapsamında yer almadığı yönünde hüküm kurmuştur.³⁹⁴

Vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların çalışmamızda yaptığımız üzere medeni hak ve yükümlülük kavramına dahil olup olmadığının irdelenmesi yalnızca AİHM tarafından yapılacak yargılama için geçerli olup Türk mahkemelerinde gerçekleştirilecek yargılama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Şöyle ki; adil yargılanma hakkının düzenlendiği Anayasa md.36, medeni hak ve yükümlülükler dahilinde kalan uyuşmazlıklar ile

³⁸⁹ Gözübüyük / Gölcüklü, s.272.

³⁹⁰ Doğmuş, s.1157; AYM, B.N: 2013/596, K.T: 08/05/2014.

³⁹¹ Uçan, s.34.

³⁹² AİHM, B.N: 44759/98, K.T: 12/07/2001, Ferrazzini-İtalya kararında verginin devletlerin kamusal yetki alanlarının çekirdeğini oluşturduğunu belirterek kamusal niteliğinin ağır bastığını ifade etmektedir.

³⁹³ Demirbaş Aksüt, Burcu, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, İzmir, 2012, s.39.

³⁹⁴ Topçu, s.221.

kamu hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklar arasında herhangi bir fark görmemektedir. Gerçekten Danıştay, AİHM yargılamasının aksine vergi aslına dair uyuşmazlıkların da adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirileceğini belirtmektedir.³⁹⁵ Bunun yanında AYM uygulamasında da; AİHM uygulamasından farklı olarak vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. Bu uygulamanın ise, temel hak ve özgürlüklerin korunması lehine olmadığı ve neredeyse bir zorunluluktan kaynaklandığı görüşü hakimdir. Adil yargılanma hakkına dair güvencelerin vergi aslına ilişkin davalarda da geçerli olmasına dair AYM içtihadının, temel hak ve özgürlüklerin genişletilmesi ve korunması anlamında olumlu³⁹⁶ olup anayasal hakların uygulanabilirliği açısından ise değerli bir gelişme olduğu kabul edilir.³⁹⁷

2.1.1.2. Vergi Cezalarına İlişkin Uyuşmazlıkların Adil Yargılanma Hakkı Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği

AİHS md.6'nın 2.ve 3. fıkraları, hakkın ceza yargılamasına ilişkin bölümünü içermektedir. Madde içeriğinde geçen suç isnadı kavramından anlaşılması gerekenin ne olduğu açıklanmamıştır. Başka bir deyişle tıpkı medeni hak ve yükümlülükler kavramında olduğu gibi suç isnadı kavramının da tanımlanmadığı görülmektedir.³⁹⁸ Bu suretle yine Mahkeme içtihatlarına başvurulmaktadır. Doktrin içtihatların yol gösteriyor olmasını, kavramın dar yorumlanmaması önerisi ile birlikte karşılamaktadır. Nitekim kimi suç isnatlarının madde kapsamı dışında bırakmanın, maddenin getirmek istediği güvencelerden uzaklaşılacağı düşünüülerek amaca uygun düşmeyeceği belirtilmiştir.³⁹⁹

Mahkeme, içtihatları ile suç isnadı kavramının da iç hukuktan bağımsız şekilde yorumlanması gerektiğini ortaya koymaktadır. Engel-Türkiye kararında ise “*Engel Kriterleri*” adını taşımak üzere, suç isnadının md.6 kapsamında sayılması için yükümlenmesi gereken

³⁹⁵ Danıştay 7. D., 2007/885 E., 2007/1449 K., K.T: 22.03.2007.

³⁹⁶ Kaplan, Recep, Yılmazoğlu, Yunus Emre, “AİHM ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları”, TAAD, S.21, Y.6, 2015, s.462.

³⁹⁷ Topçu, s.244.

³⁹⁸ Topçu, s.229.

³⁹⁹ Koparan, Reşat, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Işığında Adil Yargılanma Hakkı”, Adalet Dergisi, S.12, Y.93, 2002, s.167.

şartları nitelemiştir. Sözü edilen kriterler; suçun niteliği, muhtemel cezanın ağırlığı ve suçun iç hukukta sınıflandırılması olarak belirtilmiştir.⁴⁰⁰

Suçun niteliği kriteri ile, Avrupa Konseyi'ne üye devletlerce başvurunun konusu olan suç isnadının ne şekilde değerlendirildiğine, nitelendirilmesi sonrası uygulanan yargılama ile yaptırımın prosedürüne ve suça konu olan fiilin kapsamı sebebiyle mi yoksa kamu yararı gayesiyle mi hukuka aykırılık oluşturduğuna dikkat edilmektedir. Engel ve diğerleri-Hollanda kararında mahkeme, askeri kuralların ihlali niteliğindeki uyuşmazlıkların idari yargının yargılama konusuna girebileceğini belirtmiştir.⁴⁰¹ Mahkeme bir başka kararında; söz konusu ihlallerin genel olarak kamu yararına değil, silahlı kuvvetlerin menfaatine temas ettiğini belirtmiştir.

Engel kararında belirtilen bir diğer kriter, yargılama sonucundaki muhtemel cezanın ağırlığı, geniş şekilde yorumlanmış; suç işleyen kişiyi caydırıcı nitelik taşıyan, neticesi hürriyeti bağlayıcı ceza veya para cezası olan fiillerin ceza hukukuna tabii olduğu sonucuna varılmıştır. Bununla birlikte AİHM, söz konusu geniş yorumlama ilkesini, Blokker davasında olduğu üzere geçici olarak ehliyet el koyma gibi her caydırıcı nitelik taşıyan cezanın md.6 kapsamında koruma sağlamayacağını şerh düşerek, kabul etmiştir.

Bir diğer ölçüt olan suçun ulusal hukukta sınıflandırmasına son olarak yer vermemizin nedeni ise, doktrinde bu kriterin belirleyici olmadığına öne sürülmesidir. Bu doğrultuda ulusal hukukun bir suçu cezai nitelikte bulmasının akabinde, md.6 direkt olarak uygulama alanı bulabilecek ve yukarıda bahsedilmiş olan diğer iki kriterin irdelenmesine ihtiyaç kalmayacaktır. Ayrıca ceza kavramının otonom sıfatı sebebiyle ulusal hukukça ceza hukuku kapsamında düzenlenmiş bir fiilin disiplin hukuku çerçevesinde ele alınarak md.6'nın koruma alanından çıkarılması söz konusu olamaz. Bu doğrultuda vergi ceza hukuku kapsamında düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal, vergi kaçakçılığı ve mükelleflerin özel işlerini yapma gibi fiillerin, iç hukukta tanınmış olma niteliği göz önünde tutularak ve diğer iki kriter dikkate alınmadan AİHS md.6'nın kapsama alanında yorumlanacaktır.

AİHM önüne gelen Paykar Yev Haghtanak Ltd.–Ermenistan davasında Mahkeme, mali yaptırımların amacının bireyleri cezalandırmaktan ziyade mükellefleri yasal yükümlülüklerini yerine getirme konusunda teşvik edici olması özelliğini üstün tutmuş ve bunun da tam olarak yaptırımın cezai niteliğini karşıladığını ifade etmiştir.⁴⁰²

⁴⁰⁰ Doğmuş, s. 1165; Yüksektepe, s.416.

⁴⁰¹ AİHM, B.N: 5100/71, K.T: 08/06/1976, Engel ve diğerleri-Hollanda kararı, para.80-85.

⁴⁰² AİHM, B.N: 21638/03, K.T: 2012.2007, Paykar Yev Haghtanak Ltd.–Ermenistan kararı, para.35.

AİHM'in koruma alanına ilişkin olarak eklemek istediğimiz bir diğer husus vergi cezasının vergi aslı ile birlikte dava edilmesi ihtimalinde adil yargılanma hakkının ihlalini teminat altına alan md.6'nın uygulama alanı bulup bulamayacağı tartışmasıdır. Hukuk sistemimizde geçerli mevzuat gereğince, vergi mükelleflerince ödenmemiş vergilere ilişkin olarak kesilen cezalar, yine tahakkuk ettirilen vergi miktarları ile aynı ihbarname vasıtasıyla bildirilmektedir. Bu suretle tarh edilen vergi miktarları ile kesilen cezaların aynı idari davaya konu edilebildiğini görmekteyiz.⁴⁰³ Bu ihtimalde, vergi aslını vergi cezasından ayırarak incelemek gibi bir neticeye ulaşmak mümkün müdür? İşte bu sorunun cevabı AİHM tarafından, Georgiou-Birleşik Krallık kararında verilmiştir.⁴⁰⁴ Karar içeriğinde, başvuru yapan bir işletme sahibi olduğu, gümrük memurlarınca yapılan standart denetimde satışların mevcuttan az gösterdiği göze çarpmıştır. Denetimin ardından başvuru yapan tarafından bazı alışverişlerin eksik beyan edilmiş olduğu itirafında bulunulmuş, bunun ertesinde ise başvuru yapan aleyhine ek KDV tarhiyatı ve vergi cezası kesilmiştir. Başvuru yapan söz konusu davada adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin AİHM'e yaptıkları başvuruda ek vergi tarhiyatı ile vergi cezasının birlikte değerlendirilerek md.6'nın koruması kapsamına alınması gerektiğini ifade etmişlerdir. Mahkeme ise vergilendirme işlemlerine ilişkin davaların adil yargılanma hakkının öngördüğü güvencelerden yararlanamayacağı açıklamasında bulunsa da eldeki olayda vergi cezası ile suç isnadı niteliğindeki unsurların ayrılamayacağını ifade ederek, yapılacak incelemenin vergi aslına dair gerçekleştirilen tarhiyat işlemini de içine alacak şekilde genişletilmesinin doğru olacağı kanaatine varmıştır. Mahkeme'nin bu kararı değerlendirildiğinde hakkında vergi cezası uygulanmadan tarhiyat yapılmış mükelleflerin, vergi cezası ile birlikte tarhiyatın ihbar edildiği mükelleflerden daha dezavantajlı konumda olduğu görülür. Bu doğrultuda vergi cezası işlemiş olanların ödüllendirildiğini söylemek dahi mümkün olabilmektedir.

Son olarak eklemek istediğimiz husus ise tartışma konusu yapılan bir diğer durumla ilgilidir. Şöyle ki, ulusal makamlarca vergi aslı ile vergi cezasının birlikte dava konusu edilip vergi cezasının mükellef lehine iptal edilmesi ve gerçekleştirilen vergi tarhiyatının da onaylanması durumunda AİHM, yukarıdaki yaklaşımı göstermemektedir. Fichter-Fransa

⁴⁰³ Vergi idaresi tarafından kesilen cezalar birer idari işlem niteliğinde olmakla; yetki, şekil, konu, sebep gibi kriterlerle hukuka uygun olmak durumundadır. Bunun aksine geliştirilen idari işlemler ve dolayısıyla kesilen cezalar hakkında vergi mahkemelerinde açılan iptal davaları ile hukuka uygunluk denetimi gerçekleştirilmektedir. Bkz. Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku: Vergi Kabahatleri ve Suçları, Bursa, Ekin Yayın Dağıtım, 2016, s.74-75.

⁴⁰⁴ AİHM, B.N: 40042/98, K.T: 16/05/2000, Georgiou-Birleşik Krallık kararı; Topçu, s.236-237. Mahkeme bu karardaki görüşünü Vastberga Taxi Aktiebolag Vultic-İsveç davasında da konuyu md.6 kapsamında ele alarak sürdürmüştür.

davasında, başvurucuya vergi tarhiyatına ek olarak vergi cezası da uygulanmış olup bu iki işlemin iptaline ilişkin açılan davada vergi cezasının iptal edildiği, tarhiyatın ise onandığı görülmüştür. Strazburg organları önüne getirilen davada ise herhangi bir vergi cezası ve dolayısıyla suç isnadının söz konusu olmadığı gerekçesiyle AİHS md.6'nın uygulama alanı bulamayacağı yönünde hüküm kurulmuştur.⁴⁰⁵

2.1.1.3. Vergi Kabahatlerinin Suç İsnadı Kavramı Yönünden Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği

Vergi hukukunun, kanunlara aykırı fiilleri ve bunlara uygulanan yaptırımları içeren kısmına vergi ceza hukuku adı verilir.⁴⁰⁶ Bununla birlikte doktrinde “*Vergi Ceza Hukuku*” konusunun “*Vergi Kabahat ve Cezaları*” ile “*Vergi Suç ve Cezaları*” şeklinde ikili ayrıma tabii tutularak incelenmesinin gerekliliği savunulur.⁴⁰⁷ Söz konusu ayırımın en önemli sebeplerinden birisi, her iki gruba uygulanan hukuki rejimin farklılığıdır. Şöyle ki, vergi suçları klasik anlamda ceza yargılaması hukukunun kapsamına girer ve yargılama neticesinde verilecek müeyyideler de ceza mahkemelerince verilmekte iken; vergi kabahatleri idari ceza hukuku boyutuyla değerlendirilerek cezalarının vergi idaresi tarafından tayin edildiğini görmekteyiz.⁴⁰⁸ Nitekim doktrinde vergi kabahatlerinin hukuki niteliği tartışma konusu yapılmıştır. Vergi kabahatleri, mali nitelikli suçlar olarak da adlandırılmaktadır.

Vergi yükümlüsünün, vergi kabahati işlemiş olmasının tespiti neticesinde vergi idaresinde kesilen cezalara karşı; ödeme, uzlaşma, teminat gösterme ve dava açma olmak üzere dört temel yolu bulunmaktadır. Tahmin edileceği üzere konumuz kapsamında kalan adil yargılanma hakkının uygulama alanı bulabilmesi için başvurucunun bu dört başvuru yolundan “dava açma” seçeneğine yönelmiş olması gerekmektedir. Bir başka deyişle vergi kabahatleri söz konusu olduğunda AİHS md.6'nın uygulama alanı bulup bulmayacağıının belirlenmesi için vergi ödevlisinin kendisine tebliğ edilen vergi ceza ihbarnamesi akabinde vergi mahkemelerinde idare aleyhine dava açmış olması gerekmektedir. Kabahat; kanundaki tanımı

⁴⁰⁵ AİHM, B.N:28990/95, K.T: 04/09/1996, Fichter-Fransa kararı.

⁴⁰⁶ Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, s.379; Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 24. Bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, s. 4.

⁴⁰⁷ Karakoç, Genel Vergi Hukuku s.490; Pehlivan, Osman, Vergi Hukuku, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2014, s. 92-93.

⁴⁰⁸ Uçan, s.40; Karakoç, 488-489; Öner, Erdoğan, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Bs., Ankara, Seçkin Yayınları, 2016, s.336.

ile Kanun'un, karşılığında idari yaptırım öngördüğü haksızlıktır.⁴⁰⁹ Ceza hukuku kapsamında kabahat terimi, suç oluşturmamakla birlikte haksızlık teşkil eden fiiller olarak tanımlanır.⁴¹⁰ Bununla birlikte kabahatin haksızlık olarak tanımının doğru olmadığı; haksızlığın kabahat kavramının ancak ve ancak bir unsuru olabileceğini ifade eden görüşler bulunmaktadır.⁴¹¹ Vergi kabahatleri ise; vergi suçları kapsamına girmeyen, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucu sorumlularının para cezası ile sair idari tedbirler yaptırımlarına tabii tutulduğu fiillerdir.⁴¹² Ceza hukuku kapsamında uygulanan müeyyidelerin hukuki niteliği hususunda herhangi bir tartışma bulunmamakla birlikte mali nitelikteki kabahatlere uygulanan müeyyidelerin hukuki niteliğine ilişkin üç temel görüş bulunmaktadır. Bunlar; vergi zammı görüşü, tazminat görüşü, ceza hukuku anlamında para cezası olduğu görüşü ve idari yaptırım görüşüdür.

2.1.1.3.1. Vergi Zammı Görüşü

Bu görüş kapsamında, vergi cezaları esasen bir ceza değil vergi zammı olup alınmasındaki amaç ise, tıpkı vergilerin alınmasında olduğu gibi, devlete gelir sağlamaktır.⁴¹³ Vergi zammı görüşüne göre vergi kanunları aleyhine hareket eden bireylere mali yaptırım uygulanmaktadır. Mali yaptırım ise bir ceza niteliğini haiz olmayıp bir vergi zammıdır.⁴¹⁴ Bu görüş, cezaların şahsiliği ilkesi açısından eleştirilmektedir. Nitekim, vergi zammı görüşü benimsenirse vergi cezasının mirasçılara intikali söz konusu olacaktır. Ancak VUK md.372 gereği vergi cezaları ölüm halinde düşmektedir. Bu sebeple, günümüzde görüş terkedilmiş gibidir.

⁴⁰⁹ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, md.2, RG:31/03/2005.

⁴¹⁰ Kula, Ayşegül, Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümleri, TBB Dergisi, S.140, 2019, s.45.

⁴¹¹ Gişi, Selçuk, "Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Kabahatler Kanunu", İnÜHFD, C.8, S.1, 2017, s.134.

⁴¹² Karakoç, Yusuf, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.12, Özel Sayı, 2010, Prof. Dr. Burhan Ceyhan Armağanı, İzmir, 2012, s.7.

⁴¹³ Kırbaş, Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, s.167.

⁴¹⁴ Mutluer, Kamil / Dayanç Kuzeyli, Nilay, Vergi Ceza Hukuku, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019, s.26.

2.1.1.3.2. Tazminat Görüşü

Bu görüş, vergi cezalarının kanunlara aykırı hareket ederek Devlet Hazinesi'ne verilen zararın tazmini niteliğini esas almaktadır.⁴¹⁵ Bu görüş de, zarara uğrayan özel hukuk kişilerinin tazminatlarının ölüm ile mirasçılara geçmesine karşın, vergi cezalarının ölüm ile son bulması gerekçesiyle eleştirilmiş ve önemini kaybetmiştir.

2.1.1.3.3. Para Cezası Olduğu Görüşü

Bu görüşe göre, vergi cezaları ceza kanunları kapsamında belirlenen miktarda parayı ödeme zorunluluğu olarak görülmektedir. Görüş, vergi cezalarının amacının vergi miktarının Devlet hazinesine aktarımını güvence altına almak olmasına rağmen para cezasının böyle bir amacı bulunmamaktadır. Bu doğrultuda tüzel kişilerin para cezası sorumluluğu olmamasına karşın vergi cezalarında bu sorumluluğun mevcudiyeti görülür.⁴¹⁶ Öğretide bu görüşe kimi eleştiriler yöneltilmiştir.⁴¹⁷ Bununla birlikte vergi cezalarının ödenmemesi halinde, para cezalarındaki sistemin tersine, hapse çevrilme söz konusu olmayacaktır. Yine vergi cezaları genel af kapsamına girmemektedir. Açıklanan bu sebeplerle kanaatimizce vergi cezalarının ceza hukuku anlamında para cezası niteliğinde ele alınması uygun değildir.

2.1.1.3.4. İdari Yaptırım Görüşü

Bu görüş, vergi kabahatlerinin neticesinde uygulanan yaptırımların usulünün idari usullere göre belirlendiğini savunur. Görüşe dayanak yapılan sebep ise kabahatlerin nitelendirilmesi ve cezalandırılmasında yalnızca vergi idaresinin görev almasıdır. Bir diğer deyişle idare, bu suçların cezalandırılması aşamasında hem taraf hem hakim işlevini

⁴¹⁵ Mutluer / Dayanç Kuzeyli, s.29.

⁴¹⁶ Öner, s. 151; Karakoç, s.492.

⁴¹⁷ Eleştiriler için bkz. Erman, Sahir, Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri, İÜİF, Maliye Enstitüsü Konferansları, S.5, İstanbul, 1961.

görmektedir.⁴¹⁸ Bunun yanında vergi cezalarında, ceza yargılamasındaki cezaların hiçbirinde mevcut olmayan bir idari yetki söz konusudur. Söz konusu yetki VUK md.376'da kendisini, belirli şartları yerine getiren ceza muhataplarının ödeyecekleri ceza miktarından bir kısım indirim yapılmasını öngören hükümde gösterir. Nitekim ceza hukuku anlamındaki cezalar üzerinde hiçbir yargı yerinin böyle bir yetkisi söz konusu olamaz. Açıklanan bu sebeplerle vergi hukuku hükümlerini ihlal eden çeşitli fiillerin idari kabahat; neticesindeki yaptırımları da idari yaptırım niteliğinde kabul etmek doğrudur.⁴¹⁹

2.1.1.4. Değerlendirme

AİHM, vergi kabahatlerinin sonucu olarak kesilen vergi cezalarının, “suç isnadı” kapsamında nitelendirileceği, nitekim AİHS md.6'nın uygulama alanı bulacağı yönünde içtihat oluşturmuştur. AİHM'in bu konudaki ilk kararı Bendenoun-Fransa kararıdır.⁴²⁰ Kararda AİHS md.6'nın uygulama alanı bulacağı şu kriterleri sıralayarak hüküm altına almıştır:

1. Dava konusu olay GVK çerçevesinde düzenleniyor olup tüm vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir.
2. Vergi cezalarının amacı yeniden suç işlenmesini önlemektir.
3. Somut olayda yaptırım niteliğindeki para cezasının miktarı mükellef haklarını ihlal edecek derecede yüksektir.
4. Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sebebiyle verilen para cezalarının ödenmemesi halinde hürriyeti bağlayıcı cezaya çevrilmekte ve bu suretle bireylerin adil yargılanma hakkı ihlal edilebilmektedir.

Bilindiği üzere bir konunun AİHS md.6 kapsamında değerlendirilmesi için medeni hak ve yükümlülükler ya da suç isnadı kriterlerinden birine uygun olması gerekmektedir. Mahkeme, vergi cezalarını da “suç isnadı” niteliğinde değerlendirmekte olduğundan maddenin uygulama alanı bulacağı ortaya konulmuştur. AİHM, vergi para cezasının kesilmesinin “isnad”

⁴¹⁸ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.210; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.493.

⁴¹⁹ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 210.

⁴²⁰ Tosun, Ayşe Nil, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarından Pakozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama”, Hacettepe HFD, C.7, S.2, 2017, s.87.

niteliğinde olduğuna karar vermiştir.⁴²¹ Suç isnadı klasik ceza hukuku anlamında kişiye, yetkili makamlar tarafından bir suçu işlemiş olduğuna dair bildirim yapılması olarak tanımlanırken; vergi cezalarında bu tanımda yer alan bildirim yapılmasının yanında suçun işlendiğine dair iddianın emarelerini gösteren veya şüphelinin durumuna etki eden sair eylemlerde bulunulması eylemleri de suç isnadını ortaya koymaktadır.

Neticeten, AİHM uygulamasında vergi kabahati ve vergi cezası ayrımı olmadan her iki kavrama dair konuların da md.6 kapsamında ele alınmaktadır.⁴²² Kendisine suç isnadında bulunulan kişilerin adil yargılanma hakkı çerçevesinde sahip olduğu haklara vergi sorumlusu ya da yükümlüsü de sahip olacaktır. Madde kapsamında sahip olunan haklara, 2.fıkra söz edilen “*Sanığa Tanınan Haklar*” başlığı altındaki güvenceler de dahildir. Nitekim Funke-Fransa davasında gümrük yetkililerince başkaca yollarla elde edilemeyen bir kısım delillerin, suç isnadında bulunulan kişice getirilmeye zorlanması ve bu isteğin suç isnadı üzerinde bulunan kişi tarafından reddedilmesi ve sırf bu sebeple cezalandırılmış olmasının adil yargılanma hakkının ihlali kapsamında sayılacağı belirlenmiştir.⁴²³

2.2. Türk Vergi Yargılaması Hukuku’nda Adil Yargılanma Hakkının Uygulanabilirliği

Vergilendirme işlemleri ile, devletlerin egemenlik yetkisini kullanarak bireylerin birtakım temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmektedir. Nitekim vergi yargılaması da vergilendirme işlemleri neticesinde meydana gelen uyuşmazlıkların çözümüne yönelmektedir. Vergilendirme işlemlerine ilişkin uyuşmazlıkların yargı yoluna gitme dışında uzlaşma gibi kurumlarla da çözümü mümkündür. Adil yargılanma hakkının, hem yargılama yapan mahkemeler önünde hem de uzlaşma kurumu gibi alternatif çözüm yöntemlerinde etkin şekilde uygulanarak AİHM nezdindeki hak ihlallerinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda bir yargı yerine erişim hakkı, kanuni, bağımsız ve tarafsız bir yargı yerinde yargılanma hakkı, aleni yargılanma hakkı, makul sürede yargılanma hakkı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkı gibi adil yargılanma hakkının alt unsurlarının vergi yargılaması kapsamında incelenmesi gerekmiştir.

⁴²¹ Uçan, s.44; AİHM, B.N: 12547/86, K.T: 24/02/1994, Bendenoun-Fransa kararı, para.47.

⁴²² Yaltı, Adil Yargılanma Hakkı- I, s.167.

⁴²³ AİHM, B.N: 10828/84, K.T:25/02/1993, Funke-Fransa kararı.

2.2.1. Yargı Yerine Erişim Hakkı Kapsamında

Bir yargı yerine erişim hakkı; adil yargılanma hakkının, üst başlık olarak adil yargılanma hakkının, hukukun üstünlüğünün ve netice itibariyle hukuk devletinin sağlanmasının en önemli teminatlarından biridir. Başlarda yalnızca kişiler arasındaki uyuşmazlıklara uygulanan ve böylece ihkak-ı hak kurumunun önüne geçilmesini amaçlayan bir mahkemeye başvuru hakkı, daha sonra devlet ile bireyler arasındaki uyuşmazlıklara da uygulanmaya başlamıştır.

2.2.1.1. Genel Olarak

Adil yargılanma hakkı, hukuk devleti tarafından vatandaşlarına sunulan en değerli güvencedir.⁴²⁴ Adil yargılanma hakkının güvencesi ise yargı yerine erişim hakkında gizlidir. Yargı yerine başvuru hakkı, hukuki güvencenin sağlanması ve hukuk devleti ilkesinin en önemli faktörlerinden olması gerekçeleri ile adil yargılanma hakkının vazgeçilmez bir unsurudur. Yargı yerine erişim hakkı AİHS'te açıkça düzenlenmiş değildir. Bu hak, uyuşmazlığın yargı makamlarına ulaşması ve karara bağlanması unsurlarını içermektedir.⁴²⁵ Hak tarihsel açıdan öncelikle bireyler arasında ihkak-ı hak kurumunun önüne geçilmek üzere tanınmış ve modern yargı sistemlerinin gelişimi ile devlet ile bireyler arasındaki uyuşmazlıklarda da uygulanmaya başlamıştır.

Çalışmamız kapsamında yargı yerine başvuru hakkı olarak tanımlanan bu hak doktrinde; hak arama hakkı⁴²⁶, mahkemeye başvurma hakkı (right to a court)⁴²⁷, dava hakkı, adaletten faydalanma hakkı⁴²⁸ gibi farklı şekillerde de belirtilmektedir.

Yargı yerine başvuru hakkı, kural olarak mutlak bir hak olmayıp sınırlamaların meşru amaç izleme, hakkın özünü zedelememe ve ölçülü olma şartlarını sağladığı takdirde sınırlandırılabilir. Uygulamada yargı yerine erişim hakkının en çok zamanaşımı süreleri,

⁴²⁴ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.1.

⁴²⁵ Topçu, s.245; AYM, B.N:2014/19070, K.T: 01/02/2017, para. 39.

⁴²⁶ Gözübüyük / Gölcüklü, s.276.

⁴²⁷ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.105.

⁴²⁸ Aliefendioğlu, Yılmaz, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasal Açıdan Adil Yargılanma Hakkı", Anayasa Yargısı, S.10, 1993, s.361.

teminat, küçük ve temyiz kudretinden yoksun bireylerin yargı yerine başvuruları konusundaki yasal düzenlemeler ile sınırlandırıldığı belirtilmektedir.⁴²⁹ AİHM'e göre de yargı yerine başvuru hakkının kimi koşul ve sürelerle tabii tutularak sınırlandırılması, fiilen kullanılmasını engellemediği sürece 6. maddenin ihlali niteliğinde sayılmaz.

Vergi yargısı, 1982 yılında yapılan değişikliklerden önce idari yargı kapsamında ele alınmaktaydı. Bu sistemde vergiye ilişkin itirazlar ile ilgilenmekle görevlendirilen ilk derece merciini "İtiraz Komisyonları" işgal etmekteydi. İkinci derecedeki denetim merciisi ise "Vergi Temyiz Komisyonları" idi. Akabinde Danıştay ise tıpkı bugünkü gibi ilk derece ile üst derece mahkemesi sıfatı ile yargılama yapmaktaydı. 1982 yılında yürürlüğe giren 2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanun'larla yapılan değişiklikler vesilesiyle, daha önce itiraz komisyonları ve vergi temyiz komisyonları tarafından çözümlenmeye alışılan vergi uyuşmazlıkları, vergi mahkemelerince çözümlenmeye başlanmıştır.⁴³⁰ Bu değişiklikler itiraz ve temyiz olmak üzere iki dereceli yargılama sistemini oluşturmuştur. Ancak 2014 yılında 2577 sayılı Kanun'da yapılan değişikliklerle ilk derece, istinaf ve temyiz olmak üzere üç dereceli yargılama sistemi benimsenmiştir. Yapılan değişikliklerin İYUK'ta gerçekleştirilmesinden de anlaşılacağı üzere vergi yargısı müstakil bir yargı kolu olarak değil, idari yargı düzeni kapsamında ele alınmaktadır. Vergi mahkemeleri, idari yargı sistemi içerisinde, Danıştay beraberinde, özel görevli ilk derece mahkemeleri olarak kurulmuştur.⁴³¹ Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanun'un 6.maddesinde belirtilmektedir.⁴³² Madde hükmünde yer alan "*diğer kanunlarla verilen işler*" e emsal olarak şunlar verilebilir:

1. VUK md.121, idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re'sen düzeltileceği, aleyhine düzeltme yapılan kişilerin ise bu işleme karşı vergi mahkemelerinde dava açabileceğini düzenlemiştir.
2. VUK md.267 çerçevesinde takdir komisyonlarınca emsal değerle bedelleme işlemine karşın mükellefler vergi mahkemelerinde dava açabilmektedir.

⁴²⁹ Uçan, s.52.

⁴³⁰ Taşkan, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, Geliştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, s.405.

⁴³¹ Akyılmaz, Bahtiyar / Sezginer, Murat / Kaya, Cemil, Açıklamalı-İçtihatlı Türk İdari Yargılama Hukuku, Ankara, Savaş Yayınevi, 2019, s.81.

⁴³² Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanun'un 6.maddesinde;

" Vergi mahkemeleri;

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- b) (a) bendindeki konularda 6183 AATUHK uygulanmasına ilişkin davaları,
- c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler" şeklinde açıklanmıştır.

3. VUK md.267/5'e göre vergi dairelerinin tadilat ve takdir komisyonlarınca takdir edilen matraha karşı vergi mahkemelerinde dava açılabilir.
4. İYUK md.28 gereğince vergi mahkemeleri kararları doğrultusunda işlem tesis edilmemiş olan hallerde kararın verildiği vergi mahkemesinde, idare aleyhine tazminat davası açılabilir.

Tüm bu bilgiler ışığında idari yargılama düzeni içerisindeki vergi mahkemelerinin çözümlemeye görevli olduğu uyuşmazlıklar genel olarak kanunlarda sayılarak düzenlenmiştir. Bu suretle yukarıda da belirtildiği üzere vergi mahkemeleri özel görevli mahkemeler olarak belirtilmektedir. Vergi ile ilgili uyuşmazlıklar, vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ, tahsil aşamalarında ya da vergi cezalarının kesilmesinin akabinde meydana gelebilmektedir. Bu uyuşmazlıkların bir yargı yerine ulaşması ile de yargılama süreci başlamaktadır. Uyuşmazlıklara taraf olan bireylerin, konuyu yargılama makamlarının önüne getirmesini engelleyen her türlü uygulama yargı yerine başvuru hakkının ve dolayısıyla da adil yargılanma hakkının ihlali kapsamında değerlendirilir.

2.2.1.2. Vergi Davasının Açılmasında Ehliyet

AYM ehliyeti, “(...)Mahkemenin davanın esası hakkında yargılamanın yürütümü için gerekli ve davanın açılmasından hükümle sonlandırılmasına kadar mevcudiyeti aranan dava şartlarındandır.(...)” şeklinde açıklamaktadır.⁴³³ Vergi uyuşmazlıklarında genel olarak davalı konumunda idare, davacı konumunda ise hakkında işlem tesisinde bulunan vergi yükümlüsü olmaktadır. Bunun yanında istisnaen vergi idaresinin de davacı olabildiği uyuşmazlıklar olabilmektedir.⁴³⁴ Yargılama faaliyetinin en önemli unsurlarından biri davanın taraflarıdır. Davanın tarafları olarak belirlenen kişiler davalı ve davacının yanında asli ve fer'i müdahillerdir.⁴³⁵ Dava neticesinde verilecek karardan hukuki statüsü etkilenecek bu kişilerin hukuki dinlenilme hakkına sahip olduğu belirtilir.⁴³⁶ Doktrinde vergi sorumlularının dava

⁴³³ AYM, 1987/30 E., 1988/5 K., K.T: 15/03/1988.

⁴³⁴ Karakoç, Yusuf, Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, 2. Bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2013, s.162; Öner, s.238.

⁴³⁵ Pekcanitez, H., Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku, C.1 15. Bs., İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, ss..550-553.

⁴³⁶ Özkes, Muhammet, Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003, s.252.

ehliyetine sahip olup olmadığı konusunda çeşitli görüş ayrılıkları mevcuttur. Söz konusu fikir ayrılıklarının bir nedeni de Danıştay'ın vermiş olduğu çelişkili kararlardır.⁴³⁷ Vergi sorumlularının yargı yoluna başvurma hakkına sahip olduğunu belirten görüşler⁴³⁸ mevcut olmakla birlikte; tersi yönde sorumluların dava açma hakkının bulunmadığını ifade eden görüşler⁴³⁹ de bulunmaktadır. Kanaatimizce VUK 8.maddesinde geçen “*Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri, veri sorumlularına da şamildir.*” ibaresi gereği vergi sorumlularının da yargı yoluna başvurma hakkı konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır.

Kimi vergi kanunlarında, idarenin işlemlerine karşın yargı yoluna başvuru yapabilecek kişiler özel olarak belirtilmekte ve bu düzenlemelerin adil yargılanma hakkını ihlal ediyor olması sebebiyle AYM'de başvuru konusu edilmiştir. Bu hususa verilebilecek örnek VUK mükerrer 49.maddesinin b bendinin 3. paragrafında yerini bulan ‘takdir komisyonlarının kararlarına karşı dava açabilme ehliyetine sahip olan kişilerin daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları’ olarak belirlenmesi hükmünün iptal edilmesidir.⁴⁴⁰ Başvuruya konu olan olay, vergi yükümlüsü sıfatı ile komisyonlarca belirlenecek tutara doğrudan maruz kalan bireylerin dava açma hakkının elinden alınması ve bu suretle hak arama özgürlüğünün alenen ihlal edilmesidir.

2.2.1.3. Vergi Davasının Açılma Hakkının Kullanımı Esnasında Önüne Çıkan Engeller

2.2.1.3.1. Yargılama Giderleri

Kişiler, adil yargılanma hakkı kapsamında bir yargı yerine yaptıkları başvuru esnasında belirlenen miktarda yargılama gideri ödemeyi göze almış olmaktadır. Devlet, bir kamu hizmeti olarak yürüttüğü yargılama faaliyetini bütünüyle adil şekilde tamamlayabilmek için giderlere

⁴³⁷ Çelişkili iki karar için bkz: D, 4. D., 1999/4832 E., 2000/1330 K. sayı ve 06/04/2000 tarihli kararı ve D. 3.D, 2011/6015 E., 2011/4347 K. sayı ve 17/10/2011 tarihli kararı.

⁴³⁸ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 81; Karakoç, s. 239; Akkaya, Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, AÜHFD, C.46, S.1-3, 1997, ss.197-198; Gerçek, Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, AÜHFD, C.54 S.3, s.166; Öner, s.237.; Taşkan, s.126.

⁴³⁹ Kızılot, Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 1994, s.184.

⁴⁴⁰ AYM, 2011/38 E., 2012/89 K., K.T:31/05/2012. (RG:13/11/2012).

katlanmaktadır. Yargı yerine başvuru sebebiyle sürece taraf olanlar ise yargılama harçlarını ifa ederek bu giderlere katkıda bulunmaktadır.⁴⁴¹ Yargı yerine erişim hakkının yargılama harçları gibi kimi giderlerle birtakım şartlara bağlanmış olmasının sosyal devlet anlayışı ile bağdaşmadığı gerekçe gösterilerek eleştirilmiş, bu suretle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği belirtilmiştir.⁴⁴² Bununla birlikte yargılama giderlerinin hem sürecin yürütülmesinde pek çok gidere katlanan devlete gelir sağlanması hem de uygulamada taraflar arasında “inat uğruna ve haksız olduğunu bile bile” açılan davaların önüne geçilmesi için yargılama giderlerinin temini haklı bulunmaktadır. Yargı harçlarının adil yargılanma hakkının ihlali olup olmadığı hususunda eleştirilerin yanında, yargılama süreci boyunca alınabilecek giderler Harçlar Kanunu’nda belirlenmiş ve burada sayılmayan herhangi bir harcın talep edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. AİHM’ e başvurular, yargı harçlarının yargı yerine başvuru sürecinde alınarak Sözleşme’nin 6.maddesinin ihlal ediliyor olması gerekçesinin yanında, karar verildikten sonraki aşamada gerekçeli karar örneğinin alınması için istenen yargılama giderlerinin de hak ihlali kapsamında kaldığı gibi gerekçelerle yapılmaktadır.⁴⁴³

Bir yargı yerine başvuru hakkının harçlar yolu ile engellenmiş olduğu belirtilerek değişikliğe gidilmiş bir kanun maddesi de Harçlar Kanunu’nun md.28/a’dır. Eski hali ile “(...) *Karar ve ilam harcı ödenmedikçe ilam ilgili kişiye verilmez.*” şeklinde olan hüküm AYM’nin 14/01/2010 tarihli iptal kararı⁴⁴⁴ ile “(...) *Bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olması, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmez.*” haline getirilmiştir.

Yargılama sürecinin sağlıklı şekilde yürütümü için gerekli olan harçların, adil yargılanma hakkına hanel getiriyor olup olmadığı tartışması sürerken, doktrindeki çoğunluk görüş doğrultusunda harçların tamamen ortadan kaldırılmasının değil; bireylerin adalete erişimi hususunda bir engel teşkil etmeyecek ve yargı yerine ulaşımında eşitsizliğe neden olmayacak düzeyde kalmasının gerekliliği ortadadır.⁴⁴⁵

Yargılama giderlerinin, yargılama sürecinin başında başvurma harçları ve sonunda ilamın tebliğe çıkarılması gibi örnekleri bulunmakla birlikte, süreç içerisinde bilirkişi kurumunun mevcudiyeti halinde de ortaya çıkıyor olması tartışma konusu yapılmıştır. Şöyle ki; bilirkişilik kurumunun, hakimin karar vermek zorunda olduğu konuların teknik özelliğinin ağır

⁴⁴¹ Yılmaz, Ejder, “Yargılama Giderlerinin İşlevi ve Sosyal Hukuk Devleti”, Ankara Barosu Dergisi, S.2, 1984, s.200.

⁴⁴² Uçan, s.59.

⁴⁴³ AİHM, B.N: 25321/02, K.T: 26/06/2007, Ülger-Türkiye davası, para.38-46.

⁴⁴⁴ AYM, 2009/27 E., 2010/9 K., K.T: 14/01/2010 (RG:17/03/2010).

⁴⁴⁵ Yılmaz, s.224; Pınar, B. / Meriç, N. s. 190.

basması sebebiyle başvurulma sıfatı göz önünde bulundurulduğunda; hakimın deneyiminin yetersizliğinin yargılamanın taraflarına yansıtıldığı düşünülerek bilirkişi, keşif gibi giderlerin de devletçe karşılanması gereği bir görüş olarak öne sürülmüştür.⁴⁴⁶ Ancak bu görüş, re'sen araştırma ilkesinin uygulanmadığı kimi davalar örnek gösterilerek elverişsiz bulunmaktadır.

Yargı yerine erişim hakkının kısıtlanarak adil yargılanma hakkının ihlal edildiği hususlara bir diğer örnek olarak mahkemelere başvuru ve dava açma süreleri verilmektedir. Bu sürelerin yargı yerine erişimi kısıtladığı yönünde görüşler bulunsa da, idarenin her an dava tehdidi altında kalmaması açısından önemi belirtilerek dava açma süresinin kısa tutulmasında kamu yararı olduğu ifade edilir.⁴⁴⁷ Bununla birlikte dava açma sürelerinin, adil yargılanma hakkının önüne geçecek kadar kısa tutulmasına da engel olunması gereği belirtilmektedir. Bunun sebebi ise doktrin ve içtihatlarda, hak düşürücü süre olarak belirlenen dava açma süresinin elverişsiz şekilde kısa olmasının hak arama özgürlüğünün ve dolayısıyla bir yargı yerine başvuru hakkının ihlali niteliğinde olacaktır.

2.2.1.3.2. Vergi Mahkemelerine Başvuru Hakkını İhlal Ettiği İleri Sürülen Konular

Vergi mahkemelerine başvuru süresi 2577 sayılı İYUK'ta otuz gün olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte aynı yargı koluna ait idare mahkemeleri ve Danıştay'da ise bu süre altmış gün olarak belirtilmiştir. Bu ikili ayırım, vergi mahkemelerinde dava açan bireylere gerekli hazırlığı sağlayamadıkları ve hak arama hürriyetinin kullanımına elverişsiz olması gerekçe gösterilerek AYM'ye maddenin iptali yönünde başvuruda bulunulmuştur. AYM ise 2006/23 E., 2010/27 K. sayı ve 04/02/2010 tarihli kararı ile idare mahkemeleri ve Danıştay ile vergi mahkemelerinin görev tanımına giren konuların farklılığı ve vergilendirme işlemlerinin aksamamasındaki kamu yararını gözeterek söz konusu hükmü iptal etmemiştir. Bu itibarla AYM'nin bakış açısını, vergi mahkemeleri için dava açma süresi olan otuz günü makul edildiği şeklinde görmekteyiz. Ancak yükümlülerin hata sebebiyle davayı idare mahkemesinde açması gerektiği düşüncesiyle idare mahkemelerine yapılan başvuruların, görev yönünden reddedilmesi ve akabinde vergi mahkemelerine gönderilen dosyaların ise süre aşımına tabii

⁴⁴⁶ Yılmaz, s.213-214.

⁴⁴⁷ Gök, Özgecan, "Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasa'ya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri", DEÜHFD, Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan, C.12, Özel Sayı, 2012, s.382.

olmasının da hak ihlali niteliğinde olduğu ve bu suretle idare mahkemeleri ve Danıştay ile vergi mahkemelerinde dava açma sürelerinin eşitlenmesi gerektiği savunulmaktadır.⁴⁴⁸

AYM tarafından önüne getirilen ve yargı yerine erişimin Anayasa'nın 36..maddesine aykırı bulunarak iptal edilen⁴⁴⁹ bir başka hüküm ise; 2464 sayılı Kanun md.89'da yerini bulan "*katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesi gerekir.*" hükmüdür. AYM, hükmü 36. maddede yer alan adil yargılanma hakkının unsuru niteliğindeki mahkemeye erişim ve bir yargı yeri önünde hak arama kavramlarına aykırı bulup iptal ederken AİHM'in Golder-Birleşik Krallık ve Airey-İrlanda kararlarına⁴⁵⁰ atıfta bulunmuş ve mahkemeye erişim hakkının fiilen veya hukuken geçici suretle kapatılmış olması yahut kullanımının imkansız sayılacak şartlara bağlı olmasını adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde değerlendirmiştir.⁴⁵¹

AATUHK md.58'de yer alan ödeme emrine karşı itiraz süresinin yedi gün ile sınırlı tutulması da yargı yerine başvuru hakkının engellendiğine yönelik eleştirilere maruz kalmıştır. Mezkur hüküm de bu eleştiriler sebebiyle AYM'ye başvuru konusu edilmiştir. İşlem türünün farklı olması sebebiyle, esasen vergi yargılamasının konusuna giren bir hususta; vergi mahkemelerine dava açmak için öngörülmuş genel kuraldan ayrı bir süre belirlenmiş olmasının bireylerin yargı yerine başvuru hakkını kısıtlayacağı öne sürülmüştür. AYM ise tıpkı idare mahkemeleri ve Danıştay ile vergi mahkemelerinde dava açma sürelerinin farklılığına yönelik başvuru neticesinde vermiş olduğu kararda belirttiği gibi; ödeme emrine karşı itiraz ile genel dava açma süresine tabii konuların nitelikleri itibariyle farklılık arz ettiği ve kamusal alacakların tahsilinin sürüncemede bırakılmamasının kamu yararı amacına hizmet ettiğini belirterek iptal istemini reddetmiştir.⁴⁵²

Vergi mahkemelerine başvuru hakkının sınırlandırıldığına öne sürüldüğü hususlar kanun maddelerinin yanında vergi yargısında mevcut olan çeşitli kurumlar da olabilmektedir. Bunlardan ilki *haksız çıkma tazminatı* kurumudur. Bunun yanında kurumu haksız çıkma zammı olarak tanımlayan görüşler de mevcuttur.⁴⁵³ Kurum, 6183 sayılı AATUHK'de düzenlenmektedir. 6183 sayılı AATUHK md.58 doğrultusunda kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişilerin 15 gün içerisinde vergi itiraz komisyonları nezdinde itirazda bulunabileceği

⁴⁴⁸ Uçan, s.71.

⁴⁴⁹ AYM, 2001/5 E, 2002/42 K, K.T: 28/03/2002.

⁴⁵⁰ AİHM, B.N: 6289/73, K.T: 09/10/1979, Airey-İrlanda kararı, para.21-28.

⁴⁵¹ Topçu, s.249; AYM, 1987/19 E., 1987/31 K., K.T: 24/11/1987. (RG: 29.03.1988)

⁴⁵² 01/01/2018 tarihinde yapılan değişiklik ile söz konusu maddede belirtilen 7 günlük süre 15 gün olarak değiştirilmiştir.

⁴⁵³ Akkaya, Mustafa, "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasa'ya Uygunluğu", AÜHFD, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, C.1, Özel Sayı, 2009, ss.339-347.

belirtilmiş ve sonrasında “İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamlı tahsil edilir.” ibaresine yer verilmiştir. Söz konusu hüküm iptali için AYM’ye başvuruda bulunulmuştur. AYM’nin görüşü ise, başta vergiler olmak üzere kamu alacaklarını teminat altına almak amacıyla mümkün olan en kısa sürede tahsil edilmesi gereği yönündedir. Bununla birlikte düzenlemenin, kamu borçlusunun ödeme emri tebliğ olunmadan önce alacağın esas hakkında, sonra ise tahsiline ilişkin olarak yargı yoluna başvurabilme hakkının bulunması gerekçesiyle hak arama özgürlüğüne müdahale teşkil etmiyor olduğu belirtilmiştir.⁴⁵⁴ Doktrinde bu karar, yargı yerine başvuru hakkına engel olunduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir.⁴⁵⁵ Burada önemli olan nokta haksız çıkma tazminatının bir kurum olarak kabulünün amacını anlayabilmektir. Haksız çıkma tazminatının amacı ödeme emirlerine karşın mesnetten yoksun şekilde açılacak muhtemel davaların önüne geçilmesi ve dolayısıyla idarece yargılama sürecine ilişkin giderlerden kurtulmak olarak ifade edilmektedir. Ancak kural olarak ödeme emri aleyhine yapılan itirazların takip işlemlerini durdurmadığı⁴⁵⁶ göz önünde bulundurularak idarenin gereksiz şekilde yargılama gideri yapması ve dolayısıyla maddi kayba uğraması hususu söz konusu olmayacaktır.⁴⁵⁷

Haksız çıkma tazminatının benzeştiği bir kurum olarak İİK md.67’de düzenlenen icra inkar tazminatı⁴⁵⁸ ele alınmaktadır. Ancak her iki kurum arasındaki farklılıklar, icra inkar tazminatının davanın her iki tarafı için de öngörülmüş olması, alacak için kötü niyetin aranması ve meblağın yüzde yirmisinden az olmamak üzere gibi kesin bir oran belirlenmiş olmayıp üst sınırın hüküm altına alınmasıdır. Bu suretle, icra inkar tazminatı kurumu örnek gösterilerek, AATUHK’deki haksız çıkma tazminatı düzenlemesinin yalnızca reddedilen davalar yönünden uygulanması ve miktarın, üst sınırı kanunla belirlenmiş olmakla birlikte hakimin takdirine göre belirlenmesi şeklinde revize edilmesi gereği belirtilmektedir.⁴⁵⁹

Vergi mahkemelerine başvuru hakkının sınırlandırıldığı iddiasıyla inceleme altına alınan bir başka kurum ise vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma yolu ile çözümlenmesi halinde uzlaşmanın kesinliği ve dava konusu olamamasıdır. Vergi uyuşmazlıkları, vergi idaresi ile

⁴⁵⁴ AYM, 2009/83 E., 2011/29 K, K.T: 03/02/2011. (RG: 14/05/2011)

⁴⁵⁵ Söz konusu eleştiriler hakkında geniş bilgi için bkz. Topçu, s.260-262.

⁴⁵⁶ Kuralın istisnasını ise İYUK 27.maddesinde belirtilen ve açıkça hukuka aykırılık, telafisi güç yahut imkansız zararın oluşması şartlarının gerçekleşmesi neticesinde teminat öngörerek veya öngörmeksizin yürütmeyi durdurma kararı verilmesi teşkil etmektedir.

⁴⁵⁷ Akkaya, s.340.

⁴⁵⁸ 2004 sayılı İİK’nin 67.maddesi; “ (...) Bu davada borçlunun itirazının haksızlığına karar verilirse borçlu; takibinde haksız ve kötü niyetli görülürse alacaklı; diğer tarafın talebi üzerine iki tarafın durumuna, davanın ve hükümlenen şeyin tahammülüne göre red veya kabul edilen meblağın yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere uygun bir tazminata hükmedilir.” şeklindedir.

⁴⁵⁹ Akkaya, ss.345-347.

yükümlüsü arasında vergi sebebiyle çıkan hukuki anlaşmazlıklar olarak tanımlanmaktadır.⁴⁶⁰ Vergi uyuşmazlıklarının hızlı ve etkin şekilde çözülmesi ise hem idare hem de vergi yükümlüsünün menfaatinedir. Uzlaşma kurumu tam da bu amaç doğrultusunda ortaya çıkmış; mükelleflerce, ikmalen, re'sen ya da idare tarafından yapılan tarhiyat yargı önüne taşınmadan tahakkuk edecek müstakbel vergi yahut ceza konusunda idare ile yapılacak anlaşma olarak tanımlanmıştır.⁴⁶¹ Kurum sayesinde idare ile mükellef arasındaki hukuki anlaşmazlıklar yargıya intikal ettirilmeden ivedi olarak çözüme ulaştırılmaktadır. Uzlaşma, sözleşmeye bağlılık ilkesi açısından gerek vergi idaresi gerekse mükellef için bağlayıcı niteliktedir.⁴⁶² Uzlaşma kurumu, gündeme geldiği ilk andan itibaren çeşitli eleştirilere maruz kalmıştır. Genel olarak eleştiriler üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlardan ilki; mali güç nispetinde vergilendirme ve eşitlik ilkesini ihlal ediyor olmasıdır. Söz konusu eleştirinin haklı yönü, uzlaşmanın ihtiyari bir uyuşmazlık çözüm yolu olması sebebiyle aynı durumdaki iki mükelleften uzlaşmaya başvuran ile başvurmayan arasında ortaya çıkacak neticelerin farklılığı ve eşitsizliğidir. İkinci eleştiri başlığı ise; vergi idaresinin, vergi borcunun bir bölümünden vazgeçmesinin verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmıyor olmasıdır.⁴⁶³ Son olarak uzlaşma kurumunun eleştirilere maruz bırakıldığı son nokta ise TÖUY md.17'de yerini bulan uzlaşma müessesesinin kesinliği ve vergi uzlaşma komisyonlarının kararlarının dava konusu edilememesi ile ilgilidir. Hükme göre uzlaşma komisyonlarının düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesindir ve gereği vergi daireleri tarafından ivedilikle yerine getirilir. Ayrıca tutanakla tespit edilen hususlara dayalı olarak dava açılmayacaktır. Uzlaşma kurumunun amacı yargı makamlarının iş yükünü hafifletmek ve vergi alacağının ivedilikle tahsil edilmesidir. Bununla birlikte uzlaşma kurumunun uygulanmasında taraflar, birtakım hak ve alacakları hakkında pazarlıkta bulunmaktadır. Doktrinde uzlaşma kurumunun uygulanması neticesinde uzlaşma tutanağını imza altına alan mükellefin iradesi ile hareket ettiği ve sonuçtan memnun olduğu düşünülerek dava açma hakkını engellemediği öne sürülmüştür.⁴⁶⁴

Vergi mahkemelerine başvuru hakkının sınırlandırıldığı örneklere son olarak af kurumu verilebilir. Hukuk sistemimizde af kavramı, bir ceza yahut kamu davasının veya ceza ile kamu davasının birlikte ortadan kaldırılması veya cezada belirli miktarda indirim yapılması olarak tanımlanabilmektedir.⁴⁶⁵ Vergi affı, kanunlara uygun şekilde tarh edilmiş vergi miktarlarının

⁴⁶⁰ Taşkan, s.383.

⁴⁶¹ Öner, s.222; Taşkan, s.396; Tekin, Ahmet / Can Avşar, Gülnihal, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma Müessesesi", Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, C.6, S.5, 2019, s. 507.

⁴⁶² Başaran Yavaşlar, Funda, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma", MÜİİBFD, C.25, S.2, 2008, s.329.

⁴⁶³ Uçan, s.78.

⁴⁶⁴ Topçu, s.252.

⁴⁶⁵ Aygün, Recep, "Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi", Vergi Dünyası Dergisi, S. 369, 2012, s.88.

belirlenen kısımlarının, bir süre ile sınırlı olmak üzere ödenmesi şartıyla, bunlara ilişkin ceza yahut gecikme zammı miktarlarının tamamı veya bir kısmının tahsilinden feragat edilmesidir.⁴⁶⁶ Vergi affı, devletin yayımlanan bir kanun vasıtasıyla alacak hakkından feragat etmesi şeklinde açıklanmaktadır. Vergi affı geçmişe yürümekte ve af kanununun çıkarılması suretiyle cezalandırma yetkisinden vazgeçilmiş olmaktadır. Vergi afları gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin pek çoğunda uygulanıyor olmakla birlikte, ülkemizde rutin bir hale gelmiştir.⁴⁶⁷ Vergi affı kavramını düzenleyen hükümlerde; gecikme zammı, gecikme faizi gibi vergi cezaları neticesinde ortaya çıkan uygulamaların tahsilinden vazgeçilmesinin dava açmama yahut açılmış davalardan feragat etme şartlarına bağlanmış olması yargı yerine başvuru hakkına ve masumiyet karinesine, dolaylı olarak da adil yargılanma hakkına getirilen bir kısıtlama olarak ifade edilmektedir. Şöyle ki; kendisi hakkında bir suç isnadında bulunulan kişilerin, söz konusu isnadın karar bağlanmasını isteme hakkı bulunmaktadır. Uzlaşma kavramında olduğu gibi, yararlanmanın dava açmama yahut açılmış davalardan feragat etme şartına bağlanmasının mahkemeye erişim hakkına müdahale eleştirisi alacağı açıktır. Ancak vergi affından yararlanmak ihtiyari bir süreçtir, vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirdiğini düşünen mükelleflerin yargı yoluna başvurup üzerine atılı suçun mesnetsiz olduğunu ispat etmesi her zaman mümkündür. Bu sebeplerle kanaatimizce vergi aflarının dava açmama ya da açılmış davadan vazgeçme koşullarına bağlanmış olması yargı yerine erişim hakkını zedelememektedir.

AİHM, Hentrich-Fransa davasında yeterli ve uygun iç hukuk yolunun bulunmamasını yargı yerine erişim hakkının ihlali kapsamında değerlendirmiş ve bu doğrultuda hüküm kurmuştur. Karara konu olayda başvurucu, eşi ile birlikte imarsız arsa satın almakta ve iki ay sonra Bölgesel Kalkınma ve Kırsal Yerleşim Kurumu'nun şuf'a hakkını kullanmaması sebebiyle harçlar yatırılmış ve satış vergi dairesince tescil edilip gerçekleştirilmiştir. Akabinde başvuru Kurum'un önalım kararı bildirilmiştir. Başvuran, Kurum tarafından gerçekleştirilen bu işlemin Sözleşme Eki 1 No'lu Protokol md.1 ile AİHS md.6/1-2'nin ihlal ettiği iddiasıyla AİHM'e başvuruda bulunmuştur. Mahkeme, Kurum tarafından gerçekleştirilen bu uygulamada önalım hakkının ifasının başvurana "*bireysel ve haddinden fazla bir yük getirdiğini*", uygulama ile karşısına çıkan tedbire karşı etkili biçimde itiraz gerçekleştirebileceği herhangi bir imkanın kendisine tanınmadığını ve bu suretle "*mülkiyet*

⁴⁶⁶ Saban, Nihal, "Vergi Suçlarında Affı Anayasa ile Sorunsallaştırmak", Anayasa Yargısı Dergisi, C.18, 2001, s.455.

⁴⁶⁷ Cumhuriyet tarihinde, bugüne kadar bilinen 31 adet vergi affı bulunmaktadır. (Bkz. Öz, Ersan, Buyrukoğlu, Selçuk, Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi Manevi Erozyonlar, s. 5-6.)

Erişim: <http://www.ersanoz.com/makaleler/cumhuriyet-tarihinde-vergi-aflari-maddi-ve-manevi-erozyonlar.pdf>)

hakkı ile kamu yararı arasında bir denge kurulamadığını” belirterek söz konusu uygulamanın yargı yerine başvuru ve dolayısıyla adil yargılanma hakkını zedelediğine karar vermiştir.⁴⁶⁸

Vergi mahkemelerine erişim hakkının kısıtlandığı bir hüküm ise iptali istemi ile AYM önüne getirilmiştir. Daha önce de bahsetmiş olduğumuz üzere 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu md.89’da yerini bulmuş olan katılma paylarını konu edinen davaların açılabilmesi için katılma paylarına ilişkin bedelin yarısının ödenmiş olması şartı AYM’ce Anayasa md.36’ya aykırı bulunarak iptal edilmiş ve söz konusu kararda AİHM’in Golder-Birleşik Krallık ve Airey-İrlanda kararlarına atıf yapılmış, mahkemeye başvurma hakkının fiili veyahut hukuki olarak geçici de olsa engellenmesi ya da neredeyse imkansız hale getirecek şartlar öngörülmesinin, hakkın sınırlandırılmasına ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının ihlali anlamına geleceği ifade edilmiştir.⁴⁶⁹

2.2.2. Kanunla Kurulmuş, Bağımsız ve Tarafsız Bir Mahkemede Yargılanma Hakkı Kapsamında

2.2.2.1. Genel Olarak

Kanuni mahkeme; kuruluş ve yetkileri ile yargılama usulü kanunla belirlenmiş ve yargılama yapılacak olay meydana gelmeden önce kurulmuş mahkemeyi ifade eder. Doğal hakim ilkesinin, adil yargılanma hakkına dair en önemli unsurlardan olan kanuni, bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkının temelini oluşturduğu ifade edilir.⁴⁷⁰ İzah edildiği üzere ilkeyle yalnızca kuruluşu değil yetkileri ve yargılama usulü ile de kanunla kurulmuş yargı makamı ifadesi koruma altına alınmıştır. Nitekim Ligthgow ve diğerleri-Birleşik Krallık kararında, tahkim kurulu da kuruluş ve yargılama usulü ile kanuna tabii ve kararlarının icra edilebilirlik niteliği gereği “kanunla kurulmuş yargı makamı”, bir diğer deyişle kanuni hakim kavramı içerisine dahil edilmiş ve yapılan yargılamanın adil yargılanma hakkına müdahale edip

⁴⁶⁸ AİHM, B.N: 13616/88, K.T: 22/09/1984, Hentrich-Fransa kararı, para.61.

⁴⁶⁹ AYM, 1987/19 E., 1987/31 K., K.T: 24/11/1987. (RG: 29/03/1988).

⁴⁷⁰ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.350.

etmediği irdelenmiştir.⁴⁷¹ Anayasa md.37 ve 142’de doğal hakim ve kanuni hakim ilkeleri düzenlenmiştir.

2.2.2.2. Vergi Davalarında Kanunla Kurulmuş, Bağımsız ve Tarafsız Bir Mahkemede Yargılanma Hakkının Uygulanabilirliğinin İncelenmesi

Vergi mahkemeleri 2576 sayılı Kanun md.2 uyarınca bölgelerin coğrafi durumları ile iş hacmi dikkate alınarak Bakanlıkça kurulmaktadır. Mahkemelerin bağımsızlığı, herhangi bir kurum yahut özel kişiden emir ve talimat almadan yargılama yapılmasını ifade etmektedir.⁴⁷² Mahkemelerin bağımsızlığı, başka bir deyişle; iddia ve savunma makamlarının katkıları ile yargılama faaliyeti içerisinde toplanmış kanıtlara dayanarak, iç ve dış baskı ile etkilerden uzak, güven verici ortamda karar verilmesini ifade etmektedir.⁴⁷³ Vergi yargılamasının niteliği gereği taraflarından birinin idare olması sebebiyle; mahkemelerin bağımsızlığı ve dolayısıyla emir ve talimat almadan yargılama yapması, denetimin sağlanması ve hukuk güvenliği ilkeleri açısından önem arz etmektedir.

Vergi mahkemelerinin tarafsızlığı ise hakimde davanın çözümünü etkileyecek düzeyde önyargı, yanlılık yahut menfaatin mevcut olmamasını ifade etmektedir.⁴⁷⁴ Genel olarak tarafsız bir yargılamanın yürütümü için gerekli kurallar AİHM’in Piersack-Belçika kararında⁴⁷⁵ açıklanmıştır. Bu kuralları maddeler halinde şöyle açıklamak mümkündür:

1. Aksi ispat edilmedikçe yargılama faaliyeti sürdüren yargıçların subjektif tarafsızlığının mevcut olduğu var sayılır.
2. Hakimin, dava konusu olayı çözümlerken kişisel kanaatlerinin incelendiği subjektif test ile, dava konusu olayı çözümlenmede tarafsızlık hususunda herhangi bir şüpheye yer vermeyecek şekilde hareket ettiğini belirten objektif test arasındaki ayırım belirlenmiş olmalıdır.⁴⁷⁶

⁴⁷¹ Erdoğan, s.96; AİHM Lihtgow ve diğerleri-Birleşik Krallık kararı; Vitkauskas, Dovydas, Dikov, Grigory, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Adil Yargılanma Hakkının Korunması, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları, Çev. Serkan Cengiz, Ankara, Şen Matbaa, 2013, s.15.

⁴⁷² İnceoğlu, Adil Yargılanma, s.166.

⁴⁷³ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s. 350.

⁴⁷⁴ Gözübüyük / Gölcüklü, s.282.

⁴⁷⁵ Doğru / Nalbant, s.?

⁴⁷⁶ Turan, s.115.

3. Tarafsızlığı hususunda herhangi bir şüphe oluşturabilecek olan hakim derhal davadan çekilmelidir.
4. Tarafsızlık kurumunun var olma amacı mahkemelerin yargılama yaparken halka vermekle yükümlü oldukları güven duygusunun sağlanmasıdır.
5. Sözleşmeciler devletler, hukuk sistemlerini Sözleşme’de yer alan maddeler doğrultusunda düzenleme yükümlülüğü altına sokmaktadır. Tarafsızlığın sağlanması ise yükümlülüklerin en başında yer almaktadır.

Tarafsızlık doktrin ve mahkeme içtihatlarında öznel ve nesnel tarafsızlık olmak üzere ikili ayrımla incelenmektedir. Öznel tarafsızlık, hakimin kişisel olarak yargılamadaki her türlü ön yargısından arınmış olmasını ifade eder.⁴⁷⁷ AİHM, somut olaydaki öznel tarafsızlığın varlığını araştırırken hakimin yargılama faaliyetindeki tutumunu göz önünde tutmaktadır. Hakimin yargılama faaliyetindeki tutumunu, duruşmaya müdahalesinin nitelik ve niceliği ile müdahalenin meşru olup olmadığı, taraflara nasıl etki ettiği değerlendirilir.⁴⁷⁸ Bununla birlikte, hukuk sistemimizde öznel tarafsızlığın mevcut olmadığı iddiasına karşın yasaklılık, red ve çekinme sebepleri gibi kurumlar öngörülmüştür.⁴⁷⁹ Nitekim çekinme ve reddin sonuçları İYUK md.57’de düzenlenmiştir. Nesnel tarafsızlık ise mahkemenin, kurum olarak tarafsızlığından şüphe bulunmayacak şekilde her türlü önyargıdan arınmış olmasıdır.⁴⁸⁰ Mahkemelerin tarafsızlığı anlatılırken göz önünde tutulması gereken iki konu; vergi mahkemelerinde görevli hakimlerin nitelikleri, bir başka deyişle meslekten olmamaları ve ihtisas mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinde yargılama faaliyetini gerçekleştiren yargıçların hukuk fakültesi mezunu olma zorunluluğunun bulunmamasını, eleştirenler kadar destekleyen görüşler de bulunmaktadır.⁴⁸¹ Bu konuya dair gerçekleştirilen bir anket kapsamında, “İdari yargıda görevli yargıçların hukuk fakültesi mezunu olmamasını ne derece doğru buluyorsunuz?” sorusu avukatlara yöneltilmiş ve %86 oranında hiçbir şekilde doğru bulunmadığı cevabı alınmıştır.⁴⁸² Vergi yargılaması mükellef ile vergi idaresi arasındaki menfaat çatışmasını konu olmaktadır. Bu özelliği sebebiyle, tabii olduğu Devlet’e ait uyuşmazlıkların çözümünde görev alan hakimlerin tarafsızlığını koruyabiliyor olması önem arz etmektedir.

⁴⁷⁷ Erdoğan, s.113; Kalabalık, İnsan Hakları, s. 504.

⁴⁷⁸ Uçan, s. 88; Gözübüyük / Gölcüklü, s.283.

⁴⁷⁹ Söz konusu kurumlar, idari yargılama hukuku nispetinde HMK’ye atf yapılan md.31 kapsamında düzenlenmektedir. Bu suretle kurumların uygulama alanlarını belirlemek için HMK’nin ilgili maddelerinin incelenmesi gerekmektedir.

⁴⁸⁰ Erdoğan, s.114.

⁴⁸¹ Vergi mahkemelerinde yer alan hakimlerin hukuk fakültesi mezunu olması gerektiğini belirten görüş için bkz. Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 186.

⁴⁸² Akıncı, Müslim, İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2008, s.96.

Mahkeme'nin Bahaeddin Uzan-Türkiye kararında tartışma konusu bağımsız ve tarafsız bir mahkemede yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediğine ilişkindir. Başvurucu ve ailesi, Türkiye'de çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren Uzan Grup adlı holding ve kurucuları hakkında hileli faaliyetler gerçekleştirildiği iddiası üzerine bir inceleme yapılmıştır. Hazırlanan kapsamlı denetim raporunda hesapların yüksek oranlarda yanlışlıklar gösterdiğini ve kayıt dışı gösterilen paranın mevcudiyeti ile neticelenen vergi kaçakçılığı ve buna benzer pek çok hileli faaliyetin var olduğu ortaya çıkmıştır. Bu suretle başvurana, hileli faaliyetleri gerekçesiyle ceza soruşturmaları başlatılmış ve tutuklama gerçekleştirilmiştir. İstanbul 5. ACM, ilk duruşmayı gerçekleştirmeden önce 5020 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile Bankalar Kanunu md.22/3-4 çerçevesinde yahut bu suçlar ile ilintili olup ACM görevine giren suçlara ilişkin davalar, ilişkili bankanın bulunduğu şehirdeki 1 no'lu ACM'de görülür. Bununla birlikte HSYK gerekli gördüğü takdirde ilgili bölgede yer alan sair ACM'leri görevlendirebileceğini yahut bu amaca binaen yeni bir ACM kurulabileceği ifade edilmektedir. Bu doğrultuda başvuranın İstanbul 5. ACM'deki dosyası İstanbul 8.ACM'ye devredilmiştir. İşbu devir, davalılarca Anayasa'da mevcut doğal hakim ilkesine aykırı bulunmuş olup itiraza konusu edilerek bunun karara bağlanması için Anayasa Mahkemesi'ne iletilmesi gereğini belirtmişlerdir. İstanbul 8. ACM ise, mahkemenin kurulmasının kanun kapsamında olduğu, sair ACM'lerden farklılık arz eden bir yapıya sahip olmadığı ve üyelerinin atanma usulü gibi elementlerinin hukuka uygun olduğu, AİHS md.6'da yer alan adil yargılanma hakkının esasında yetkin hakimlere sahip mahkemelerce yürütülen bir yargılama sürecini içerdiği ve eldeki olayda mevcut olan mahkeme gibi özel yargı yetkisine sahip mahkemelerin tam da bu amaca hizmet ettiğini belirterek bu talebi reddetmiştir. AYM önüne götürülen bu başvuruda ise, doğal hakim ilkesinin yeni kurulan mahkemeler veya bunlara atanan yeni hakimlerin önceden işlenmiş olan suçlara yönelik yargılamayı hiçbir şekilde yapamayacakları anlamına gelmediğini ifade ederek başvuru reddedilmiştir. Neticeten AİHM önüne getirilen başvuruda, *“kanunla kurulmuş bağımsız ve tarafsız mahkemede yargılanma hakkı”* kavramını elementlerine ayırarak incelemiştir. Bu doğrultuda mahkemenin bağımsızlığı ve tarafsızlığı iddiası, yeterli dayanağa sahip bir talebin gerek ilk derece mahkemesinde gerekse sair kanun yollarında dile getirilmediği gerekçe gösterilerek reddedilmiştir. Akabinde yargılamayı yapan mahkemenin kanuni olmasının altını ise *“Mahkemenin bağımsızlığı ilkesinin amacı, demokratik toplumun gereklerinden olup yargı faaliyetinin parlamentonun etkisinden uzaklaşmasını sağlamaktır.”* İfadesi ile çizmiş ve yerel mahkeme ile üst derece mahkemelerinin ve AYM'nin gösterdiği gerekçelerden uzaklaşılmasına ilişkin bir iddia yahut savunmanın mevcut olmadığı belirtilmiş, İstanbul 8. ACM'nin yalnızca somut olayı yargılamak için kurulmuş olmadığını ekleyerek başvuruya konu edildiği gibi AİHS

6.maddesi içeriğinde yer alan adil yargılanma hakkının ihlal edilmediği hakkında hüküm kurulmuştur.⁴⁸³

Mahkeme, etkili yargı denetiminin mevcut olmaması sebebiyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine hükmettiği⁴⁸⁴ bir diğer kararında ise gerekçesini şöyle ifade etmiştir: Başvuranların müvekkili olan ve vergi kaçırmış olduğu şüphesi altında yer alan şirket hakkında delil elde etmek üzere, şirket ofisinde vergi müfettişlerince arama yapılmıştır. Başvuranlar, söz konusu arama ve el koyma faaliyetlerinin hukuka aykırı olduğunu iddia etmiş olsa da bu itirazları üst derece mahkemesince reddedilmiştir. Mahkeme, başvuranların ofisinde yapılan arama ve el koyma faaliyetlerinin yalnızca şirketin vergi kaçırdığı iddialarının teyidinde yöneldiğini ifade etmiştir. Söz konusu kararda arama ve el koyma faaliyetlerine karşın yapılan denetimin etkili şekilde gerçekleştirilmediği gerekçesiyle AİHS md.6'nın ihlal edildiğine hükmedilmiştir.⁴⁸⁵

2.2.3. Makul Sürede Yargılanma Hakkı Kapsamında

2.2.3.1. Genel Olarak

Makul sürede yargılanma hakkı, duruşmaların yapılması gibi fiili bir durumla ilgili olduğu için adil yargılanma hakkının biçimsel unsuru olarak belirtilmektedir.⁴⁸⁶ Yargılama sürecinin elden gelen en hızlı şekilde sonuçlandırılması makul sürede yargılamanın esas unsuru olmakla birlikte; adil bir yargılama yapılması ve hakkaniyete uygun bir kararla neticelendirilmesi vazgeçilmez parçalarıdır.⁴⁸⁷ Bununla birlikte her somut olaya uygulanabilir biçimde olan, sabit bir makul süre hesabının yapılması ihtimal dahilinde değildir.⁴⁸⁸ Bu suretle her somut olaya dair inceleme münferiden yapılacaktır.⁴⁸⁹ Makul sürede yargılanma hakkı,

⁴⁸³ AİHM, B.N: 30836/07, K.T: 24/11/2020, Bahaettin Uzan-Türkiye kararı, para.78.

⁴⁸⁴ AİHM tarafından ulusal hukuk yollarının, bireylerin yargılama faaliyetlerini gerçekleştirmek hususunda etkili olmadığı yönünde verilen kararlarda, başvurucunun bir yargı yerine erişim hakkının da kısıtlandığına kanaat getirilmiş demektir. Bkz. Topçu, s.246.

⁴⁸⁵ AİHM, B.N: 18603/03, Andre ve diğerleri-Fransa kararı.

⁴⁸⁶ Turan, s. 221.

⁴⁸⁷ Topçu, s.287.

⁴⁸⁸ Gölcüklü, Feyyaz, "Yargılama Makamları Önünde Makul Süre", İnsan Haklarının Uluslararası Korunması ve T.B.M.M. Sempozyumu 4-5/10/1991- Antalya Türkiye, TBMM Kültür Sanat ve Yayın Kurulu Yayınları No:52, Ankara, 1992, s.121.

⁴⁸⁹ AYM, B.N: 2013/4701, K.T:23/01/2014.

AİHS md.6 hükmü ile adil yargılanma hakkı kapsamına alınmıştır. Sözleşmeciler devletler, Sözleşme'nin imzalanması ile yükümlülük altına girdikleri, Sözleşme'nin gereğini yerine getirme külfetini; makul sürede yargılanma hakkı nispetiyle gerektiği kadar mahkeme kurarak ve yine gereği kadar yargı görevlisi istihdam ederek gerçekleştirmektedir. Yargılama hukukumuz açısından söz konusu yükümlülüğün yerine getirildiğinin bir diğer göstergesi de, ilgili kanunlarında yargılama sürecine ilişkin düzenleyici süreler öngörülmesidir. Bu süreler, her ne kadar neticesinde bir yaptırım öngörüyor olmasa da, idare ve yargı organlarının ihmallerine engel niteliği teşkil etmek ve kamu görevlerinin görev ihmaline varan davranışlarının önüne geçilmek için öngörülmüştür.⁴⁹⁰ Ekseriyetle idari yargı ve dolayısıyla vergi yargısı söz konusu olduğu durumlarda, yargılama süreçlerinin makul olması pek çok açıdan önem arz eder.⁴⁹¹ Nitekim idari işlemlerin, aksi yönde bir hüküm kurulmadığı müddetçe hukuka uygun kabul edildiği aşikardır.⁴⁹² Bu suretle işlemin hukuka uygun olmadığına ilişkin bir itiraz ile dava açılması neticesinde iptaline ilişkin hüküm kurulmaktadır. Ancak yalnızca dava açmış olmak her durumda işlemlerin yürütülmesini durdurmamaktadır.⁴⁹³ Yinelemek gerekir ki her dava için öngörülmüş maktu bir makul süre belirlenmiş değildir. Mahkeme, önüne gelen her dava konusunun özelliklerini göz önünde tutarak sürenin makul olup olmadığı kararını vermektedir.

2.2.3.2. Vergi Davalarında Makul Sürede Yargılanma Hakkının Uygulanabilirliğinin İncelenmesi

Türk vergi yargılaması, vergilendirme işlemleri ile devletin egemenlik yetkisini kullanarak bireylerin birçok temel hak ve özgürlüklerine edilen müdahale neticesinde ortaya çıkan uyuşmazlıkları konu edinmektedir. Bununla birlikte vergilendirme işlemlerine ilişkin uyuşmazlıklar vergi yargılamasına konu ediliyor olup bu konuların çözümü teknik bilgiye dayanmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için gerekli teknik konuların çözümü,

⁴⁹⁰ Karakoç, Süreler, s. 163.

⁴⁹¹ Topçu, s.283.

⁴⁹² Bahsi geçen husus hukuka uygunluk karinesi olarak anılmaktadır. Bkz. Karahanoğulları, Onur, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, s.147.

⁴⁹³ Karahanoğulları, s. 148.

yargılama sürecinin uzamasına neden olmakta, bu suretle de makul sürede yargılanma hakkının ihlali mümkün olabilmektedir.

2.2.3.2.1. Vergi Yargılaması Süreci

Vergi yargılaması sürecinin konu edindiği vergilendirme işlemleri, kamusal niteliği ağır basan dikey nitelikli bir ilişkiyi içerir. Bu ilişki kapsamında devlet, vergilendirme işlemleri ile kamu gücünü kullanmaktadır. Vergi yargılamasındaki uyuşmazlıklar, devletin kamu gücünü kullanarak Anayasa’da bir ödev olarak düzenlenen vergi borcunu tahsil etme çabası ile vergi yükümlüsü veya sorumlusunun, kendisini maddi olarak kayba uğratacağından bahisle, mümkün olduğunca bu borcu ödemekten çekinmesi ilişkisi çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. Yargısal sürecin, vergi uyuşmazlıklarının çözüme ulaştırılmış olmasının yanında vergilendirme işlemlerinin kanunilik denetiminin yapılmasını da sağlamak gibi bir işlevi bulunmaktadır. Vergi yargısı makamlarınca vergi idaresinin yaptığı eylem ve işlemlerin hukuka uygun olup olmadığının incelenmesi, taraflarca bu işlemlerin uyuşmazlık haline getirilmiş olmasına, bir başka deyişle dava konusu edilerek vergi mahkemeleri önüne getirilmesi koşuluna bağlanmıştır. Uyuşmazlık haline getirilerek vergi davasına konu edilen işlemler genel itibariyle, vergilendirme işlemlerinin iptali, terkini, daha önce tahsil edilmiş bir vergi var ise bunun iadesi ile güvence önlemlerinin kaldırılmasına ilişkin olmaktadır.

VUK kapsamında vergi mahkemelerinde dava açılabilmesi; verginin tarh edilmiş, vergi cezasının kesilmiş, tadilat ve takdir komisyonu raporlarının ilgisine tebliğ edilmiş veya tevkifat yolu ile alınmış vergilerin kesilmiş olması gerekir.⁴⁹⁴ Bunun yanında vergi mahkemelerinde dava açılabilme ehliyetine sahip olanlar vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, haklarında ceza kesilenler ve kimi durumlarda⁴⁹⁵ vergi dairesidir. Vergi, resim, harçlar ile benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarından doğacak uyuşmazlıkların çözümü esnasında uygulanan usul kuralları İYUK kapsamında düzenlenmektedir. Bu vergi uyuşmazlıklarının, İYUK md.7’de öngörüldüğü üzere otuz gün içerisinde vergi mahkemelerine sunulacak dilekçe ile başvuruda bulunulması gerekmektedir. Mahkemelerin huzuruna sunulan dilekçeler öncelikli olarak idari yargılama usulüne nezdinde bir kurum olan ilk inceleme

⁴⁹⁴ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.175.

⁴⁹⁵ Takdir veya tadilat komisyonları tarafından belirlenen matraha karşı açılan davalarda davacı yan vergi dairesi olmaktadır.

kurumuna tabii tutulmaktadır. İlk incelemede, dilekçede herhangi bir eksiklik görülmezse, dilekçe ile eklerinin davalı yana tebliği aşamasına geçilmektedir.⁴⁹⁶

Vergi mahkemeleri nezdinde vergi aslına ilişkin bir uyuşmazlığın çözümüne yönelik dava açıldığı takdirde tarh edilen vergiler ile bunların zam ve cezalarının davaya konu edilen bölümünün tahsilatına yönelik işlemler İYUK md.27/4 gereğince yürütmeyi durdurma kararına ihtiyaç duyulmadan durmaktadır. Fakat ihtirazi kayıt yoluyla verilmiş beyannameler akabinde açılan davalar ile tahsil işlemlerinden kaynaklanan davalarda harç ve posta pulu masraflarının gereği yerine getirilmezse tahsilat işlemlerine devam edilmektedir.⁴⁹⁷ Bu durumlarda vergi mükellef yahut sorumlusunun yürütmeyi durdurma talepli dilekçe sunması halinde yürütmeyi durdurma kararı verilebilecektir. Vergi davası mükellef veya sorumlu lehine neticelendirilirse; vergi tarh edilmişse bu tarihyatın terkinine, ödenmiş bir vergi miktarı mevcutsa bunun iadesine ve uygulanmış ise vergi alacağının tahsilini sağlayacak koruyucu önlemlerin kaldırılmasına karar verilebilmektedir. Vergi davası idare lehine sonuçlanmış ise, dava sürecinden önce tarihyat aşamasına başlanmış verginin tahsili aşamasına geçilecektir. Bu doğrultuda mahkeme kararı ile hesaplanmış verginin ihbarname yolu ile tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir. İlgili merciler, vergi davaları sonucunda ortaya çıkan kararlara uygun şekilde hareket etmek külfeti altındadır. Vergi daireleri karar tarihinden itibaren otuz gün içerisinde gereğini yerine getirmekle yükümlüdür.⁴⁹⁸

Vergi mahkemelerinin verdikleri kararlara karşı istinaf ve temyiz yoluna başvurulması mümkündür. Ancak 2020 yılı itibariyle konusu 7.000 TL'yi aşmayan uyuşmazlıklara dair verilen kararlar kesin olmakta ve söz konusu bu kararlara karşı istinaf yahut temyiz yoluna başvurmak mümkün değildir. Konusu bu miktarın üzerinde kalan dosyalar için istinaf yolu açık olmakla birlikte yine 2020 yılı için konusu 176.000 TL'yi aşan davalar için temyiz yoluna başvurabilmektedir. Vergi davasının taraflarının kanun yollarına başvurma hakları bulunmakla birlikte vergi dairesi, temyiz yoluna başvurabilmek için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın iznine ihtiyaç duymaktadır. Kanun yollarına başvuru halinde, tıpkı ilk derece mahkemelerinde olduğu gibi kendiliğinden yürütmenin durdurulması mümkün değildir. İYUK md.27'de yürütmeyi durdurma kararını içeren talep ve bu talep neticesinde verilecek karara karşı yapılacak itirazın usulü belirtilmektedir.

⁴⁹⁶ İYUK madde 14/5'te "İlk incelemeyi yapanlar, bu noktalar sebebiyle kanuna aykırılık görmez yahut daire veya mahkeme tarafından ilk inceleme raporu uygun görülmezse, tebliğ aşamasına geçilir." hükmü yer almaktadır.

⁴⁹⁷ Şenyüz / Yüce / Gerçek, s.305.

⁴⁹⁸ Kanun koyucu, yargısal kararların gereğinin yerine getirilmesi için makul görülebilecek sürenin en fazla otuz gün olacağı ve bu doğrultuda otuz gün içerisinde gereği yerine getirilmeyen yargısal kararların neticesinde ilgili kamu görevlisinin kastının bulunduğu kanaatindedir.

Vergi yargılamasının adil yargılanma hakkını ihlal ettiği belirtilen en temel unsurlarından birisi makul sürede yargılanma hakkının ele alındığı incelemelerde ortaya çıkmaktadır. Makul sürenin ihlal edildiği sebep olarak ise “süreler” gösterilmektedir. Vergi yargılamasında öngörölmüş süreler iki grupta incelenmektedir. Bunlardan ilki vergi mahkemelerinde dava açma süreleridir. Vergi mükellefi ya da sorumlularının, uyuşmazlığın doğduğu tarih itibariyle kanunda belirlenen hak düşürücü süreler⁴⁹⁹ içerisinde vergi mahkemelerinde dava açmaları gerekmektedir. Mahkemelerde dava açma ile kanun yoluna başvurma süreleri kamu düzeninden sayılmakla birlikte yargı organları bu sürele uyulup uyulmadığının denetimini re’sen yapmaktadır.⁵⁰⁰ Nitekim vergi mükellefi yahut sorumlusunun vergi idaresince yanıtılmak suretiyle dava açma süresi geçmiş ise mükellef veya sorumlunun, engellenmiş olan yargı yerine başvuru hakkının kullanılması için gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.⁵⁰¹ Süreler başlığı altındaki ikinci grup ise usule ilişkin sürelerdir. Bu sürelerden ilki vergi uyuşmazlığının taraflarına ilişkin olup taraflardan bilgi, belge ve defter kayıtlarının talep edilmesi için verilecek süreler, ilk inceleme sırasında ortaya çıkabilecek eksikliklerin giderilmesi için verilen süreler ve kanun yoluna başvuru dilekçelerinde göze çarpan eksikliklerin giderilmesine ilişkin süreler örnek olarak gösterilebilir. Bir diğer alt başlık ise vergi mahkemelerinin, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kimi işlemleri belirli süreler içerisinde gerçekleştirmeleri için öngörölmüş sürelerdir. Anlaşılacağı üzere bu süreler, idari ve vergi yargısı organlarının muhtemel ihmallerini önlemek amacıyla öngörölmüş olup yargılamanın hızlı şekilde neticelendirilmesine ve dolayısıyla makul sürede yargılanma hakkının ihlalinin önüne geçilmesine hizmet etmektedir.⁵⁰² Bunlara örnek olarak da vergi mahkemelerince taraflara duruşma gününden otuz gün evvel davetiye çıkarılmış olması, Danıştay’ca ilk incelemenin başvuru dilekçesinin takibini izleyen on beş gün içinde tamamlanması ve Danıştay’ın denetiminin altı ay süre ile sınırlandırılarak bu süre içerisinde tamamlanması gereği verilebilecektir. Açıkça belirtmek gerekir ki, bu süreler düzenleyici süreler olarak öngörölmüş olup uyulmamasının herhangi bir müeyyidesi olmamaktadır. Ancak

⁴⁹⁹ Tan, s.1048; Şenyüz / Yüce / Gerçek, s.230; Danıştay VDDK, 1996/244 E., 1998/5 K., K.T: 11/03/1998; Karakoç ise vergi yargılamasında öngörölmüş bulunan dava açma sürelerinin hak düşürücü süre olarak öngörölüyor olmasının sakıncalı olacağı kanaatindedir. Bunun gerekçesini ise söz konusu hak düşürücü süre ile özel hukuktaki hak düşümü sürelerinden farklı olarak durması mümkün olmakla birlikte; davanın usulüne uygun şartlar altında açılabilmesi için ek süre verilmesi de söz konusu olabilmektedir.

⁵⁰⁰ Tan, s.1048; Karakoç, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s. 45; Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.218.

⁵⁰¹ Danıştay, VDDGK, 1986/2 E., 1986/5 K., K.T: 21/03/1986.

⁵⁰² Demirbaş Aksüt, Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri, s.294; Karakoç, Süreler, s. 155.

söz konusu sürelerle uyulmaması bir kasıtlı gerçekleştirilmiş ise idare hakkında disiplin soruşturması açılabilir.⁵⁰³

2.2.3.2.2. Vergi Yargılamasında Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Vergilendirmeye dair işlemler, bireylerin mülkiyet hakkı dahil pek çok medeni hakkına müdahale niteliğinde olduğu için uyumsuzluk haline gelerek dava konusu yapılması oranı çok yüksektir. Bununla birlikte elbette, vergilendirme işlemleri ile temel hak ve özgürlüklere yönelik olarak gerçekleştirilen müdahale sınırsız olamaz.⁵⁰⁴ Vergi davalarının, teknik konuları içeriyor olması sebebiyle çözümlenmesi zaman almakta ve bu husus da davaların yığılmasına neden olmakta makul sürenin aşımı ise kaçınılmaz hale gelmektedir. Bu sakıncaların önüne geçilmesi amacıyla AİHS ve Anayasa'nın sağladığı güvenceler ile yetinilmeyip bu düzenlemeler doğrultusunda vergi uyumsuzluklarının yargısal sürecinin makul süreyi ihlal etmemesine yönelik çeşitli düzenleyici ve/veya zorlayıcı süreler öngörülmüştür. Bu suretle hem yargılama makamları hem de mükellefler ve vergi idaresi çeşitli işlemlerin gerçekleştirilmesi için belirli sürelerle tabii tutulmakla yargılama sürecinde bir standart oluşturulmaya çalışılmıştır. Ancak tüm bunlara rağmen AYM ve AİHM'e yapılan vergi uyumsuzluklarına dair başvuruların büyük çoğunluğunu makul sürede yargılanma hakkının ihlaline yönelik olduğu görülmüştür.⁵⁰⁵ Vergi davalarının makul sürede neticelendirilmemiş olması mükellef açısından çok ağır kayıplara neden olabilmektedir.⁵⁰⁶ Bunun sebebi ise VUK md.112/3 hükmü gereği vergilerin ödenmeyen kısmına 6183 sayılı AATUHK'ye göre gerçekleştirilen gecikme zammı nispetinde gecikme faizi uygulamasıdır. Dolayısıyla mükellefin davayı kaybetmiş olması ihtimalinde kamu alacağına uygulanacak faiz miktarı ve dolayısıyla da toplam alacak miktarı çok daha yükselecektir.

Vergi hukukunun konu edindiği vergilendirme ilişkisi kamusal niteliği olan dikey bir ilişki olması gereği Devlet'in kamu gücünden kaynaklanan vergilendirme yetkisini kullanırken çıkan uyumsuzlukların makul sürede yargılanma hakkını ve dolayısıyla adil yargılanma hakkını ihlal etmemesi gerekmektedir. Bilindiği üzere AİHS md.6, yalnızca medeni hak ve

⁵⁰³ Demirbaş Aksüt, Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri, s.294; Öncel, Kumrulu, Çağan, s.124.

⁵⁰⁴ Karaçoban Güneş, Tuğçe, Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s.73.

⁵⁰⁵ Doğmuş, s.1162.

⁵⁰⁶ Topçu, s.284.

yükümlülükler ile suç isnadı kavramlarının mevcudiyeti halinde söz konusu olabilmektedir. Bununla birlikte vergi aslına ilişkin davaların kamusal niteliği gerekçesiyle medeni hak ve yükümlülükler kapsamına dahil edilip edilmemesi, dolayısıyla makul sürede yargılanma hakkının vücut bulması tartışma konusu edilmiştir. Vergi aslına ilişkin davaların madde kapsamında değerlendirilmesine temkinli yaklaşılmasının ana gerekçesi; vergilendirme yetkisinin kullanımının, egemenlik alanının sert çekirdeğini oluşturması ve vergilendirme işlemlerinden elde edilen gelirlerin kamuya mal olmasıdır.⁵⁰⁷ AİHM içtihatlarından açıklayabildiğimiz üzere vergi aslına ilişkin davaların makul sürede yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmeyip vergi suçlarına dair davalar ile idari nitelikteki vergi kabahatlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar makul sürede yargılanma teminatı kapsamında yer almaktadır. Ancak, vergi mükellefi yahut sorumlusunun, vergi aslına ilişkin bir uyuşmazlık ile birlikte vergi cezasına dair uyuşmazlığın birlikte dava konusu edildiği hallerde makul sürede yargılanma hakkı güvencesinden yararlanılıp yararlanılamayacağı hususunda bir açıklık söz konusu değildir. Doktrinde bu hususa ilişkin görüşlerin, AİHM’ce ikili inceleme yapılacağını, vergi aslına ilişkin kısmın makul sürede yargılanma güvencesi altına alınamayacağı ve vergi cezasına ilişkin kısmın incelenmesinde ise bu haktan yararlanılabileceği neticesine ulaşılabileceği gibi kompleks bir cevap şeklinde ifade edildiği bilinmektedir.⁵⁰⁸ Söz konusu uyuşmazlıkların farklı yargılama makamlarında inceleniyor olması halinde yalnızca vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların makul sürede yargılanma güvencesine sahip olacağı açıktır. Mahkeme ise vergi aslına dair uyuşmazlıkların neticesinde bir vergi cezasının kesilebilir olma ihtimaline binaen önüne gelen davaların makul sürede yargılanma ve dolayısıyla adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirileceği ifade edilir. Bu doğrultuda Mahkeme’nin 31827/96 başvuru numara ve 03/05/2001 tarihli J.B.-İsviçre davasında, ek tarhiyat gerçekleştirilmesi gayesiyle kişiden belge ve defter istenmesinin, söz konusu belgeler üzerinde yapılacak inceleme neticesinde kişiye vergi kaçakçılığı nedeniyle ceza uygulanabileceği ihtimalinin düşünülmesi ile adil yargılanma hakkının ihlal edildiği belirtilmiştir.⁵⁰⁹

Vergi yargılamasının makul sürede yargılanma hakkından mahrum bırakılan kısmı olan vergi aslına dair uyuşmazlıkların bu özelliği uzun süre tartışma konusu edilmiştir. Her ne kadar vergilendirme, niteliği gereği özel hukukla bağlantısı olmayan ve kamusal niteliği ağır basan işlem olarak değerlendirilerek adil yargılanma hakkı kapsamı dışında tutulmaya çalışılsa da; söz konusu işlemlerin idarenin kamusal gücünü kullanarak yükümlülerin mülkiyet hakkı başta

⁵⁰⁷ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.321.

⁵⁰⁸ Uçan, s. 1167.

⁵⁰⁹ AİHM, B.N: 31827/96, K.T: 03/05/2001, J.B.-İsviçre kararı, para.44.

olmak üzere bir dizi temel hak ve hürriyetine müdahale teşkil ettiği açıktır. Vergi mükellefi veya sorumlusunun, vergilendirme işlemi ile temel hak ve özgürlüklerinden biri veya birkaçına müdahale edildiği iddiasıyla AİHM önüne başvurusunu getirmesi halinde adil yargılanma hakkının uygulanmıyor olması AİHS'in amaçlarına uygun düşmemektedir. Danıştay da vermiş olduğu bir kararda AİHS md.6 ile güvence altına alınan adil yargılanma hakkının yalnızca vergi cezaları ile ilgili uyuşmazlıklarda değil, idari ve adli nitelikli tüm vergi cezalarından kaynaklanan uyuşmazlıklarda uygulanması gerektiğini ifade etmiştir.⁵¹⁰ Danıştay'ın söz konusu edilen kararlar yargı kararlarında idari ve adli nitelikteki cezaların farklılaştırılma görüşüne nokta koyarak, bu hakkın adaletin dağıtımı için bir zorunluluk olduğu kanaatine varmıştır.⁵¹¹ Kanaatimizce tüm bu gerekçeler birlikte değerlendirildiğinde AİHM'in Sözleşme'yi yorumlamasından uzaklaşarak, daha geniş bir yorum yoluyla ve temel hak ve hürriyetlere verilen zararlar da göz önüne alınarak, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

AYM'nin uygulamasında da makul sürede yargılanma hakkı, adil yargılanma kapsamında değerlendirilmiş anayasanın bütünlüğü ilkesi çerçevesinde davaların mümkün olan en kısa sürede⁵¹² sonuçlandırılması gereği hükmünü içeren Anayasa md.141/4, bu ilke kapsamında değerlendirmeye alınmaktadır.⁵¹³

Vergi yargılamasında dava konusu olayların teknik bilgilerle çözümlenmesi gereği davaların uzamasına ve bu da yükümlü nezdinde birtakım zararlara yol açmaktadır. Bu zararlara verilebilecek bir örnek VUK md.112'de yer alan; dava konusu edilen vergilerin ödenmemiş kısmı için, kanunlarda belirtilen tarhiyatın ilişkili olduğu vade tarihinden karar tarihine kadar 6183 sayılı AATUHK'de öngörülen gecikme faizinin ödenmesidir. Söz konusu faiz karar tarihine kadar geçen süre içerisinde çoğalacağından makul sürede yargılanma hakkının ihlalinin yükümlüye vereceği zarar aşıkardır. Makul sürede yargılama hakkının ihlal edilmemesi için verilen önerilerden birisi vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki uyuşmazlıkların yargılama makamı önüne getirilmeden, uzlaşma gibi barışçıl yöntemlerle çözülmesi gereğidir. Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yöntemleri uzlaşma ve hata düzeltme kurumları ile yapılmaktadır. Doktrinde ise bu kurumların yanında pişmanlık ve ıslah ile cezalarda indirim kurumları da barışçıl çözüm yöntemleri kapsamında değerlendirilmektedir.⁵¹⁴

⁵¹⁰ Danıştay, 7.D. 2003/1463 E., 2004/3615 K., K.T: 30/12/2004.

⁵¹¹ Yaltı Soydan, Danıştay, s.8; Doğmuş, s.1168.

⁵¹² Tatlıdil, Sıla, "Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Makul Sürede Yargılanma Hakkı- Sürenin Aşılması ve Sonuçları", TBB Dergisi, S.143, 2019, s.14.

⁵¹³ AYM, B.N:2014/18932, K.T:08/09/2015, para.93; AYM, B.N:2013/5016, K.T: 16/04/2015, para.82; AYM, B.N:2013/1949, K.T: 24/06/2015, para.65.

⁵¹⁴ Karakoç, s.571.

Uzlaşma ile hata düzeltme kurumlarına vergi aslı ve vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıklarda başvurulur. Pişmanlık ve ıslah kurumu, beyana dayanan vergiler söz konusu olduğunda, tarhiyat aşamasından önce vergi ziyai cezasının kesilmesi veya vergi kaçakçılığı suçuna dair müeyyide uygulanmasının önüne geçilmesine hizmet eder. Bu suretle vergi yargılamasındaki pişmanlık ve ıslah kurumlarının, ceza hukuku kapsamındaki ön ödeme ile gönüllü vazgeçme kurumlarının bir karışımını benimsediği ifade edilmektedir.⁵¹⁵ Cezalarda indirim kurumu, tarh ve tahakkuk aşamasında vergi cezalarında belirli oranda indirim yapılması amacıyla uygulanmaktadır. Bu yöntemlerle uyuşmazlıkların çözümü sağlanamazsa ve dolayısıyla taraflar tatmin olmazsa yargı yoluna başvurunun önü açıktır. Vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal ettirilmeden barışçıl yöntemlerle çözümü hem tarafların yargıya olan güvenini sağlayacak hem vergi yükümlüsü veya sorumlusunun gecikme zammı ödemesi gibi olumsuz neticelerden uzaklaşmasına yardımcı olacak hem de vergiler ve cezalarının Devlet Hazinesi'ne en kısa sürede ulaştırılması ile verginin verimliliği artırılmış olacaktır.⁵¹⁶

Türk vergi mahkemeleri ile ilgili istatistiklerde 2011 yılından bu yana devreden vergi davalarında gözle görülür bir azalma, açılan dava sayıları ve kanun yollarına ulaşıp bozularak gelen dava sayısının artma tespit edilmektedir.⁵¹⁷ Yine adli istatistiklerde vergi mahkemelerinde en çok dava konusu yapılan uyuşmazlıkların amme alacaklarının tahsili, düzeltme işlemlerinin reddinden kaynaklanan uyuşmazlıklar, Gümrük Kanunu kaynaklı vergi, fon ve cezalar, KDV ve vergi cezalarıdır.⁵¹⁸

Kanun koyucu tarafından idari yargıda dosya çokluğunun ve dolayısıyla iş yükünün azaltılması amacıyla bir tasarı hazırlığında olduğu ve söz konusu tasarının vergi mahkemelerinde yapılan yargılamaların da en kısa sürede sonuçlandırılmasına yarar sağlayacak kimi yenilikler getireceği belirtilmektedir. Bu yeniliklerden ilki grup dava usulünün⁵¹⁹ yürürlüğe girme beklentisidir. Bu usulde aynı maddi yahut hukuki uyuşmazlıkların biri hakkında verilen kararın, diğerleri hakkında da hüküm doğurması söz konusudur. Mahkemelerin iş yükünün azaltılacak olması, kırtasiyeciliği azaltması, usul ekonomisine olan faydası ve kararlar nezdinde bir standart oluşturulması gibi faydaları olması yanında uyuşmazlığın grup dava konusu yapılamayacağı ihtimalinde, muhtemel hak kayıplarının nasıl önleneceği ve pilot davanın belirlenme biçimi, grup üyelerine yapılacak tebligat, dava

⁵¹⁵ Mutluer / Dayanç Kuzeyli, s.172.

⁵¹⁶ Karakoç, s.39; Yücel, s. 179; Doğmuş, s.1179.

⁵¹⁷ Vergi Mahkemeleri Dosya Sayısı (2011-2018). Adli İstatistikler 2018, TC Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, s. 271.

⁵¹⁸ https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1692021162011adalet_ist-2020.pdf (E.T:12.09.2021)

⁵¹⁹ Grup dava usulü; yeni bir usul değil, aslen AYM ile AİHM'e bireysel başvuru yolunda uygulanan pilot karar usulü ile aynı doğrultudadır. Grup dava usulünün emsal dava usulü olarak da adlandırıldığı görüşler mevcuttur.

kaybedildiğinde vekalet ücreti ve yargılama giderlerinin paylaşılma şekli gibi sorunları da bulunmaktadır.⁵²⁰

2.2.3.2.2.1. Değerlendirilen Süre

Vergi yargılamasında makul sürede yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediğine dair karara varılabilmesi için esasen her somut olay açısından yargılamanın başlangıcı ile bitiş tarihlerinin saptanması gerekmektedir.

2.2.3.2.2.1.1. AİHM Uygulaması Çerçevesinde Sürenin Başlangıcı

Mahkeme uygulamasında makul sürede yargılanma hakkına dair korumadan hem hukuk hem de ceza yargılamalarında faydalanılmaktadır. Bununla birlikte vergi aslına dair uyuşmazlıklar AİHS md.6 kapsamında değerlendirilmeyip ancak vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıklarla beraber dava konusu edildiğinde adil yargılanma hakkının korunması çerçevesinde değerlendirilmektedir. AİHM içtihatlarında hukuk davalarının açıldığı tarih sürenin başlangıcında değerlendirme kriteri olarak ele alınmaktadır. Bununla birlikte dava açılmadan önce idari makamlara itiraz⁵²¹ yahut resmi onay yapılması gerekiyor ise başlangıç süresi bu tarihlere kaydırılabilmektedir.⁵²² Ceza yargılamasında başlangıç süresi ise suç isnadının yapıldığı tarih olarak kabul edilmektedir.

2.2.3.2.2.1.2. İsnat Kavramı

⁵²⁰ Sancakdar, Oğuz, “İdari Yargılama Usulünde İvedi Yargılama ve Grup Davaları”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 146. Yıl Sempozyumu, Ankara, 2014, ss.163-164.

⁵²¹ AİHM, B.N: 6232/73, K.T: 28/06/1978, König-Almanya kararı, para. 28,101.

⁵²² Topçu, s. 287.

Daha önce de belirttiğimiz gibi AİHM içtihatlarında suç isnadı kavramı, md.6/1'in kısıtlayıcı olduğu düşüncesiyle⁵²³, özerk yorum yöntemiyle ele alınmaktadır.⁵²⁴ Keza, Deweer-Belçika kararında da AİHM'in, demokratik toplum düzeninde adil yargılanma hakkının sahip olduğu önem göz önünde tutularak, isnat kavramının AİHS md.6'da yer alan sınırlayıcı karşılığı ile değil daha geniş şekilde ele alınarak hakikatin araştırılmasına ve görünüşün ötesine geçmeye zorunlu olduğu ifade edilmiştir.⁵²⁵ Mahkeme içtihadına göre suç isnadı, bir kişiye suç işlediğinin resmi olarak bildiri ile başlar; bu bildirim kişinin anlamadığı bir dil vasıtasıyla yapılmış olsa⁵²⁶ yahut ilgiliye ulaşmış olmasa dahi süreci başlatır. Mahkeme'nin suç isnadı kriterini Sözleşme'nin md.6/1 kapsamında değil daha geniş çerçevede değerlendirdiğini örneklendirebileceğimiz bir diğer karar da daha önce bahsetmiş olduğumuz Funke-Fransa davasında; gümrük görevlileri tarafından başvuru evinde arama yapılmasının suç isnadı niteliğinde değerlendirilmesidir.⁵²⁷ Mahkeme, Janosevic-İsveç davasında da sürenin başlangıcında dikkate alınacak kriterin vergi idaresince başvuru ek vergi tarhiyatı ile para cezasının uygulanacağına bildirim tarihi olduğu ifade edilmiştir.⁵²⁸

2.2.4. Aleni Yargılanma Hakkı Kapsamında

Adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak ele alınan aleni yargılanma hakkı, temel hak ve özgürlüklere yönelen önemli hak ihlallerinin önüne geçilmek üzere tanımlanmış ve uzun mücadeleler sonucu elde edilmiş bir garanti olarak açıklanmaktadır. Belgelerde yer aldığı üzere aleni yargılanma hakkı aleni duruşma ve aleni hüküm olmak üzere iki temel hakkı içermektedir. Bir başka deyişle aleni yargılanma hakkı, AİHS'i imzalayan Sözleşmeciler Devletler'ce iki temel yükümlülüğü öngörmektedir ki bu iki temel yükümlülük; davanın aleni olarak görülmesi ile aleni hüküm hakkıdır. Aleni yargılanma hakkı, ilke olarak duruşmasız yapılması öngörülen vergi yargılamasında da, söz konusu çelişki sebebiyle, büyük önem arz etmektedir.

⁵²³ AİHM, B.N: 2689/65, K.T: 17/07/1970, Delcourt-Belçika kararı, para.25.

⁵²⁴ Örn, AİHM, B.N: 8269/78, K.T: 26/03/1982, Adolf-Avusturya kararı, para.30.

⁵²⁵ AİHM, B.N: 6903/75, K.T: 27/02/1980, Deweer-Belçika kararı, para. 44.

⁵²⁶ AİHM, B.N: 10964/84, K.T: 19/12/1989, Brozicek-İtalya kararı, para. 41-42.

⁵²⁷ Yaltı, Billur, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı", Vergi Sorunları Dergisi, S. 145, 2000, s.112.

⁵²⁸ AİHM, B.N: 34619/97, K.T: 23/07/2002, Janosevic-İsveç kararı, para.92.

2.2.4.1. Genel Olarak

AIHS, adil yargılanma hakkının düzenlendiği md.6'da kararın "...bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından kamuya açık olarak..." verileceğini hüküm altına alarak aleni yargılama hakkını tanımış olmaktadır. Yargılamanın aleniyeti ilkesi yargılamaya katılımı zorunlu kişilerin dışında kalan kişilerin de yargılamaya katılmasını sağlamaktadır.⁵²⁹ Aleni yargılama hakkı, geniş bir kavram olarak ele alınıp gerek duruşma hakkını gerekse duruşmanın aleni yapılması hakkını içerdiği unutulmamalıdır.⁵³⁰ Aleni yargılanma hakkının aleni duruşma yapılması hakkının yanında sözlü duruşma hakkını da içerdiği belirtilir. Ancak açık ve sözlü duruşma hakkı, sözleşmecı devletlerin her birinde uygulama alanı anlamında farklılık arz etmekte olduğundan AIHM, kararlarında açık duruşma ile anlatılmak istenene vurgu yapmaktadır.⁵³¹ Her ne kadar Sözleşme ile açık duruşma yapılması, yargılamanın her aşaması için güvence altına alınmış olsa da, temyiz ve istinaf incelemeleri için söz konusu hak yumuşatılmış halde karşımıza çıkmaktadır. Bu suretle yalnızca temyiz ve istinaf derecelerinde yapılmayan duruşmalar göz önünde tutularak bir sonuca varılmamakta, yargılama sürecinin genel itibariyle aleni yargılanma hakkına uygun olup olmadığı ile ilgilenilmektedir. Bu doğrultuda Mahkeme'nin Pretto ve diğerleri-İtalya kararında olduğu gibi istinaf yahut temyiz incelemesinin yalnızca hukuki sorunla ilgili olduğu veya başvuruçunun geçerli bir neden gösteremediği başvurularda ilgilinin de katılmış olacağı bir açık duruşmaya ihtiyaç bulunmadığına karar verebilmektedir.⁵³² Bununla birlikte ilk derece yargılamasını takip eden derecelerde incelemenin, davanın hukuki yönü yanında maddi yönünü de içerdiği veya sanığın sorumluluğunun bu derecelerde tespiti söz konusu olabiliyorsa, ilgilinin katılımı gerçekleştirilerek açık duruşma yapılmasının gereği ifade edilmektedir.⁵³³

Aleni yargılanma hakkı, yargılamaya muhatap olan insanların adil bir yargılama neticesinde verilecek, her türlü şüpheden uzak ve adil bir kararın verilmiş olmasını sağlamak üzere geliştirilmiştir. Bir başka deyişle aleni yargılanma hakkı, keyfi kararlar verilmesini önleyen açık bir yargılama sürecinin geçirilmesini temin eder. Kararın bir diğer amacı da mahkemelere duyulan güvenin sürdürülmesini sağlamaktır. AIHS, tüm bu güvencelerin

⁵²⁹ Kalabalık, İnsan Hakları, s. 502.

⁵³⁰ İnceoğlu, s.363.

⁵³¹ Uçan, s.108.

⁵³² AIHM, B.N: 7984/77, K.T: 08/12/1983, Pretto ve diğerleri-İtalya, para.26.

⁵³³ AIHM, B.N: 9024/80, K.T: 12/02/1985, Colozza-İtalya kararı, para. 28; AIHM, B.N: 9317/ 81, K.T: 12/02/1985, Rubinat- İtalya kararı.

yanında kimi durum ve şartlarda duruşmaların gizli yapılmasına karar verilebileceği ifade edilmektedir.⁵³⁴ Genel ahlak ve kamu düzeninin gerekli kılması durumlarında duruşmaların gizli yapılabileceği belirtilir. Aleni yargılanma ilkesinin bir diğer sonucu da aleni duruşma yapılması hakkına bağlanan aleni karar verilmesi kavramıdır.

2.2.4.2. Vergi Davalarında Aleni Yargılanma Hakkının Uygulanabilirliğinin İncelenmesi

İYUK md.1/2 gereğince Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanmakta ve inceleme evrak üzerinde yapılmaktadır. Mahkemelerde yer alan yazılı yargılama usulüne dayanarak taraflar iddia ve savunmalarını yazılı şekilde bildirmektedirler. Vergi yargılaması kapsamında kural yazılı yargılama usulü olmakla birlikte, sözlü usulle yargılamanın gerçekleştirildiği istisnalar da mevcut olabilmektedir. İYUK md.17’de duruşma yapılabilecek haller tahdidi olarak sıralanmıştır. Maddede bu hallerin; ilk derece yargı mercilerinde, iptal davaları ile konusu belirli bir tutarı aşan⁵³⁵ tam yargı davaları ile vergi davaları olarak belirlenmiştir. Kural bu olmakla birlikte istisnaen duruşmanın yapıldığı da görülmektedir. İptal davaları söz konusu olduğunda taraflardan birinin istemi duruşma yapılması için yeterli olmakla birlikte tam yargı davalarında bu istem yanında uyuşmazlığın miktarı da önem arz etmekte ve birlikte değerlendirilmektedir. Bunun yanında duruşma talep eden taraf, kamu yararına aykırı olmamak ve örtülü şekilde olmaması şartlarını sağlamak kaydıyla, bu talebinden vazgeçebilmektedir.

Her ne kadar vergi yargılamasında mevcut olan yazılı yargılama usulü ve duruşma yapılmamasının bir kural olarak kabulünün görünürde aleniyet ilkesine aykırı olduğu belirtilse de bu husus, aleniyetin sağlanması açısından olmazsa olmaz bir kural olarak öngörülmemektedir. Bu doğrultuda AİHM’in Sutter-İsviçre kararında görüldüğü üzere mahkeme kararlarının, ilgililerin rahatlıkla erişimini sağlayabilecek şekilde mahkeme kalemine bırakılması yahut ilgililerce görülmesine elverişli olacak şekilde uygun bir yere asılması yargılamanın aleniyetine aykırı görülmemiştir.⁵³⁶ Miktarı belirli bir sınırın üzerinde kalan uyuşmazlıklar kriterine bağlı kalmaksızın Danıştay, mahkeme veyahut hakim tarafından re’sen

⁵³⁴ Gözübüyük / Gölcüklü, s. 289.

⁵³⁵ Bu tutar 2021 yılı için 57.000 TL’dir.

⁵³⁶ AİHM, B.N: 8209/78, K.T: 22/02/1984, Sutter-İsviçre kararı, para.34.

duruşma yapılabilmesi İYUK md.17/4'te hüküm altına alınmıştır. Burada önemli olan hususun, duruşmanın yapılmasının hakimnin takdirine bırakıldığı hallerde, durumun gerektiriyor olması koşuluyla, hakimnin takdir hakkını duruşma yapmaktan yana kullanması ile ilgilidir.⁵³⁷ Bu suretle söylenebilir ki, vergi yargılaması açısından aleni yargılanma veya hukuki dinlenilme hakkının ihlal edildiği kanaatine varılabilmesi için, kanunda belirtilmiş parasal sınırı aşıyor ve tarafın talebi doğrultusunda veya davanın niteliğinin duruşma yapmayı gerektirecek ölçüde karışık olmasına rağmen hakimnin, takdir yetkisini duruşma yapmamak yönünde kullanması mevcut bir duruşma yapılması başvurusunun reddedilmesi halinde söz konusu olabileceği belirtilir.⁵³⁸

Vergi yargılamasında mevcut olan yazılılık ilkesi kuralı gereği duruşmaların istisnai olarak yapılması, yalnızca şekli bir zorunluluk olarak görülmeyip dosya tekemmül etmeden tarafların savunmalarını öne sürüp fikir beyan edebilecekleri biçimde yapıldığı takdirde amaç hasıl olacaktır. Neticeten, her ne kadar bir kısım yazarlarca idari yargılama ve dolayısıyla vergi yargılamasında duruşma yapılmasının, yargılamanın aleniyetini tam olarak sağlamaya katkıda bulunmak için zorunlu olduğu düşünülse de duruşma yapıldığı takdirde Türk yargılamasının sıradanlaşmış “*önceki dilekçelerimizi tekrar ederiz*” beyanından ileri gitmeyen sürecinin, yalnızca davanın taraflarının manevi tatminini sağladığı ve hukuki dinlenilme hakkı ile aleni yargılanma hakkına ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının vücut bulmasına hizmet etmediği belirtilmektedir.⁵³⁹

2.2.4.3. Jussila Kararı

Vergi ceza davalarında duruşma yapılmasına ilişkin AİHM'in öncü niteliğindeki Jussila- Finlandiya kararında⁵⁴⁰, AİHS md.6'nın idari vergi cezalarında uygulanmasına ilişkin içtihadını gözden geçirerek, eldeki olaya uygulanabilirliğine, ancak vergi ceza davalarında bir ilke olarak uygulanagelen duruşmasız yargılama usulünün adil yargılanma hakkını ihlal etmediğine hükmetmiştir. Mahkeme, duruşmaların yapılmasının zorunlu olmadığı, yargı yerlerinin eldeki bilgi ve belgeler ışığında adil ve güvenilir biçimde karar verebilmesi mümkün

⁵³⁷ Özeken, Hukuki Dinlenilme, s.143.

⁵³⁸ Demirbaş Aksüt, Burcu, Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri, s.301.

⁵³⁹ Uçan, s.111.

⁵⁴⁰ AİHM, B.N: 73053/01,K.T: 23/11/2006, Jussila-Finlandiya kararı; Tosun, s.88.

ise duruşma yapılmasının şekli bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaması gerektiğini belirtmiştir. Bununla birlikte makul sürede yargılanma hakkının ihlal edilebil ihtimaline karşın yerel mahkemelerin duruşma yapılmasına karar verilebileceklerdir. Nitekim vergi ceza davaları, ceza yargılamasının sert çekirdeğinden ayrılır ve dolayısıyla ceza yargılamasında mevcut tüm teminatların vergi para cezalarında da uygulanabilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu görüş ceza hukukun sert çekirdeği kapsamına alınacak ve alınmayacak davaların hangi sınır gözetilerek belirleneceğinin anlaşılmaması sebebiyle eleştirilmiştir. Kanaatimizce de söz konusu eleştiriler oldukça yerindedir. şöyle ki, vergi para cezalarının ceza yargılamasının sert çekirdeğinden ayrılması ilerleyen aşamada vergi davalarının bütünüyle adil yargılanma hakkının kapsama alanından uzaklaşabileceği düşüncesini doğurmaktadır.

Mahkeme bu kararı ile duruşmada ispat hususunun da sınırlarını belirlemektedir. şöyle ki, başvurucunun vergi inceleme elemanının kanundaki koşulları doğru yorumlamadığı ve mali durumuna dair yanlış hesaplamalar yaptığı gerekçesiyle kendisini izah etmek amacıyla duruşmalı yargılama talep ettiğinden bahsetse de Mahkeme, başvurucunun sözünü ettiği hususların vergi cezasına değil verginin tarhiyat aşamasına olan ilişkisine atıf yaparak Sözleşme md.6'nın kapsamı dışında kaldığını hüküm altına almıştır. AİHM, her ne kadar vergi yargılamasında duruşmanın talep üzerine yapıldığını kabul etse de bu konudaki takdir yetkisinin mahkemelerde olduğunu vurgulamıştır. Yine kararda başvurucuya yazılı usulle, savunma hakkının tanındığı ve yargılamanın amacı olan maddi gerçeğe ulaşıldığı kanaatinin bu yolla elde edildiğini de belirterek adil yargılamanın gereklerine uygun hareket edildiği kanaatine ulaşmıştır.⁵⁴¹

2.2.4.4. Pakozdi Kararı

Vergi ceza davalarında duruşmalı yargılama yapılmasının gerekip gerekmediğinin inceleme altına alındığı bir diğer karar ise 51269/07 başvuru numara ve 25/11/2014 tarihli Pakozdi-Macaristan karardır. Söz konusu kararda eski itihadattan uzaklaşılıp mahkemeye sunulan delillerin güvenilirliği duruşma esnasında tespit edilecek nitelikte ise duruşma yapılmasının gerektiği hüküm altına alınmıştır.⁵⁴² Kararda, başvurucu hakkında 1999-2001 dönemleri için vergi denetimi gerçekleştirilmiştir. Yapılan bu denetim neticesinde başvurucuya

⁵⁴¹ AİHM, B.N: 73053/01, K.T: 23/11/2006, Jussila-Finlandiya kararı, para.38.

⁵⁴² Tosun, s.88.

ek gelir vergisi matrahı, faiz ile vergi cezası kesilmiştir. Başvurucu ise kendisine yüklenen bu kalemler karşısında dava açmıştır. Dava içerisinde incelenen husus olaya konu ihtilafı fonların, başvurucuya babası tarafından şahsi kredi olarak sağlanıp sağlanmadığıdır. Yerel mahkemece görülen davada babanın beyanı esas alınmış, kişisel kredi olarak sağladığı gelirin kaynağını ispatla mükellef olmadığı belirtilmiş ve vergi dairesinin işlemleri iptal edilmiştir. Vergi idaresince karar Yüksek Mahkeme'ye taşınmış, başvurucunun Yüksek Mahkeme'den duruşma talebinde bulunmadığı da bilgi olarak verilmiştir.

Mahkeme, esasa yönelik incelemesinde temel prensibin sözlü ve açık duruşma yapılması gereği olduğunu belirtmiştir. Yine bu prensibin yalnızca ilk derece mahkemelerinde değil kanun yolları aşamalarında da korunması gerektiğini ifade etmiştir. Duruşmalı yargılama yapılması yalnızca savunma hakkının korunması amacına yönelmez, ayrıca kamu yararı ve suçun mağdurlarının hakları da güvence altındadır. Duruşma yapılması zorunlu değil, yargılama organlarının adil ve güvenilir şekilde karar verebilmek için duruşmaya ihtiyacı olmadığı zamanlarda mahkemenin takdir yetkisindedir.

Mahkeme, kararda Jussila kararına atıf yapmış, vergi para cezalarını ceza hukukunun sert çekirdeğinden ayırmıştır. Bu doğrultuda vergi para cezalarında aleni yargılama hakkı, hakkaniyete uygun yargılanma gibi adil yargılanma hakkının unsurları bakımında uygulama alanı bulması gerekmediğine karar vermiştir. Mahkeme, başvurucunun yargılama süreci içerisinde iddialarını yazılı şekilde sunabildiyse ve savunma hakkının bu usulde verildiği yönünde herhangi bir şüphe yoksa yalnızca duruşma yapılmış olmamasının adil yargılanma hakkını zedelediği yönünde bir intiba oluşturmayacağını belirtmiştir. Bunun yanında duruşma yapılmasının gerekliliğinin incelenmesi için yargılama sürecinin spesifik özellikleri, davaya konu olayın içeriği ve başvurucu açısından önemi dikkate alınacaktır. Başvuruya konu olayda da, Yüksek Mahkeme yerel mahkeme kararını kaldırdığı ve yeniden yargılama yaptığı için, dosya içerisindeki delillere ilişkin karşı görüş bildirme gibi savunma hakkının kullanılması araçlarının sağlanması gereklidir.

İşbu kararda tartışılan husus duruşma talep etmeyen başvurucunun bu halde duruşma hakkından feragat edip etmediğine yöneliktir. Mahkeme, başvurucunun dosyanın Yüksek Mahkeme tarafından ele alınmasının delillerin yeniden değerlendirilmesi anlamına geleceğinin bilincinde olmadığını gerekçe göstererek, duruşma yapılması talebinde bulunulmamasının bir feragat niteliğinde olmayacağını belirtmiştir. Nitekim Mahkeme'ce, duruşma talebinde bulunulup bulunulmamasının adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediği incelemesinde hiçbir değeri olmadığına hükmedilmiştir. Yine Mahkeme'ce eldeki olayda kanun yolunun

kapalı olması da adil yargılanma hakkı kapsamında duruşma yapılması hususunun önemli bir etkeni olarak ele alınmıştır.

Çelişmeli yargılama ilkesi kapsamında, başvurucuya delillerini sunmak ve bunlara karşı görüş bildirmek üzere makul bir imkanın tanınması gereği açıktır. Açıklanan tüm bu gerekçelerle Mahkeme, olayda duruşmalı yargılama yapılmamış olmasının AİHS 6.maddesinin ihlali niteliğinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

2.2.5. Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı Kapsamında

Hakkaniyete uygun yargılanma hakkının kavram olarak, AİHS md.6'nın uygulamasının yargılamanın tamamında gerçekleştirilmiş olup olmadığının denetimi AİHM'ce yapılmaktadır. AİHM ise vergi yargılamasında hakkaniyete uygun yargılanma hakkının mevcudiyetinin değerlendirilmesi için soyut ölçütler benimsemek yerine her somut olayın özelliğine göre yargılama sürecini değerlendirmektedir.

2.2.5.1. Genel Olarak

Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, adil yargılanma hakkının unsurlarından biri olmakla; AİHS md.6'nın var oluş amaçlarından da birini oluşturmaktadır.⁵⁴³ Tıpkı adil yargılanma hakkında olduğu gibi sözleşme metninde hakkaniyete uygun yargılanma kavramının da tanımı yapılmamış olup kavrama dair boşluklar AİHM içtihatları ile doldurulmaya çalışılmıştır. Hakkaniyete uygun yargılanma teriminin bu özelliği, AİHS md.6'da yer alan adil yargılanma hakkının unsurlarının da sınırlı olmadığı ve yargılama sürecinin hakkaniyete uygun gerçekleştirilebilmesi için diğer birtakım hakların da söz konusu olabileceğini göstermektedir. Bu haklar doktrinde; silahların eşitliği ve çelişkili yargılama ilkesi, gerekçeli karar hakkı⁵⁴⁴, avukatla temsil hakkı, hukuki dinlenilme hakkı, masumiyet

⁵⁴³ Erdoğan, s.134.

⁵⁴⁴ AİHM, B.N: 12686/03, K.T: 20/03/2009, Gorou-Yunanistan kararında; md.6'da hüküm altına alınan adil yargılanma hakkı unsurları gereğince mahkemelerin kararlarında gerekçe gösterme yükümlülüğü altında olduğu ifade edilmektedir.

karinesi ve susma hakkı olarak örneklendirilmektedir. Sözleşme kapsamında hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, aleni yargılanma hakkından ayrı olarak düzenlendiği için biz de bu iki hakkı ayrı ayrı inceleme altına almaktayız. Hakkaniyete uygun yargılanma, ilk derece mahkemesinde kararın verilmesi ile son bulmamakta üst derece mahkemelerinin yargılama süreçlerinde de geçerli olmaktadır.⁵⁴⁵ Çalışmamızda, hakkaniyete uygun yargılanmanın gerçekleştirilebilmesi için gerekli unsurlara sırasıyla yer verilecektir.

2.2.5.2. Masumiyet Karinesi

Masumiyet karinesi, kavram olarak yargılama sürecine girmiş kişilerin suçsuz olduğu varsayılarak hareket edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Bununla birlikte karinenin, uygulanan bir hukuk ilkesi olması yanında hukuk devleti olmanın da gereklerinden olduğundan bahsedilmektedir. Vergi davalarında masumiyet karinesi, vergilendirme işlemlerinin beyan usulüne dayanıyor olması sebebiyle önem arz etmektedir.

2.2.5.2.1. Genel Olarak

AİHS md.6/2 gereği bir suç ile itham olunan kişiler, suçluluğu ispat edilene kadar masum sayılmaktadır. Bu doğrultuda herkesin, AİHS 6.maddesinin içeriği olan adil yargılanma hakkının asgari gereklerinin sağlanmış olduğu bir yargılama yapıp suçluluğu sabit olana dek masum sayılma ve bu doğrultuda muamele görme hakkına sahiptir.⁵⁴⁶ Sanığın suçlu olduğu, kesinleşmiş mahkeme kararı ile sabitleşene dek hazırlık aşaması da dahil edilmek üzere masumiyet karinesinden yararlanması ve buna uygun muamele görmesi temel bir ceza muhakemesi hukuku prensibidir.⁵⁴⁷ Masumiyet karinesi, bahsettiğimiz üzere ceza yargılamasına ilişkin bir hak olarak öngörülmüş olup medeni hak ve yükümlülüklerin uyuşmazlık konusu edildiği hukuk davalarında uygulama alanı bulamayacaktır. Masumiyet karinesinin bir ilke olarak öngörülmesinin amacı kişilere muhtemel bir suçlu gibi muamele

⁵⁴⁵ Erdoğan, 134.

⁵⁴⁶ Kalabalık, İnsan Hakları, s.512.

⁵⁴⁷ Gözübüyük / Gölcüklü, s.295.

gösterilmesinin önlenmesi olduğu için yargılama makamlarınca önyargı ile hareket edilerek suçluluk karinesine dayanılması, bu ilkenin amacına ters düşecektir.⁵⁴⁸

Masumiyet karinesi yargılamanın her aşamasında uygulanması ve uygulandığı değerlendirilmesi gereken bir ilke olarak karşımıza çıkar. Bu suretle masumiyet karinesinin yalnızca mahkeme önünde değil bütün makamlar önünde de geçerli olması gerekmektedir.⁵⁴⁹ Yine ceza mahkemeleri ile hukuk mahkemelerinin kararlarının birbirlerine etkisi başlığı altında inceleme yapıldığında, ceza mahkemelerinden beraat kararı alan kişilerin hukuk mahkemelerinde tazminat ödeme yükümlülüğü altına girmesine engel teşkil etmeyecektir.

2.2.5.2.2 Vergi Davalarında Masumiyet Karinesinin Uygulanabilirliğinin İncelenmesi

Masumiyet karinesinin, ceza yargılamalarında söz konusu olması halinde uygulama alanı bulabileceği bilinmektedir. Bununla birlikte vergi ceza hukuku yargılamasında suç olarak düzenlenmiş vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini gerçekleştirme suçlarının yanında vergi kabahatleri kapsamında değerlendirilen vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinin de masumiyet karinesi ve dolayısıyla adil yargılanma hakkından yararlanması gerekmektedir. Masumiyet karinesi vergi yargılamasında ispat yükümlülüğü ile doğrudan ilişkilidir. VUK kapsamında ispat yükünü vergi idaresine yükleyen; peçeleme ve kanuna karşı hile gibi hususların varlığının⁵⁵⁰ masumiyet karinesine hizmet ettiği ifade edilir.⁵⁵¹

Vergi yargılamasında masumiyet karinesinin desteklendiği bir başka durum olarak yürütmeyi durdurma kararları karşımıza çıkmaktadır. Şöyle ki, idarenin işlemlerinin kanuni olduğu karinesinden uzaklaşarak, idarenin vergilendirme işlemlerine karşı dava açan sorumlu/yükümlülerin yürütmeyi durdurma talepleri kabul edilerek, sorumlu/yükümlü hakkında işlem yapılmasına engel olunmakta ve masumiyet karinesi etkin olarak uygulanmaktadır.

Masumiyet karinesinin amacı, kişilere muhtemel bir suçlu muamelesi gösterilmemesi olduğu için vergi yargılamalarında masumiyet karinesinin ihlal edildiği durumlara bir örnek olarak, uzlaşmaya başvuran yükümlü/sorumluların uzlaşma sürecinden netice alınmaması

⁵⁴⁸ Demirbaş Aksüt, Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri, s. 973.

⁵⁴⁹ Feyzioğlu, s.127.

⁵⁵⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, s.203.

⁵⁵¹ Uçan, s.125.

gerekçe gösterilerek suçlu olduğu varsayımında bulunulması gösterilebilir. Bu varsayımla da bir önyargı oluşturulduğundan masumiyet karinesinin ihlal edildiği sonucu çıkmaktadır.

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin de doktrin ile içtihatlarda masumiyet karinesi ile birlikte değerlendirildiği görülür.⁵⁵² Bu doğrultuda kimse işlemediği bir suçun cezasına katlanmakla mükellef tutulmamalıdır. Bununla birlikte AİHM, A.P., M.P. ve T.P.- İsviçre kararında tartışma konusu edilen husus vergi cezalarının mirasçılara intikal ettirilip ettirilemeyeceğidir. Başvuranlar, 1984 tarihinde ölen P'nin eşi ile çocuklarıdır. P'nin ölümündün ardından mirasın reddi için yasa ile öngörülen üç aylık süreyi kaçırmışlardır. Akabinde miras bırakanın ödemediği vergiler hakkında dava açılmış ve bu davanın neticesinde vergilerin ödenmesi hüküm altına alınarak para cezası da kesilmiştir. AİHM'e yapılan başvuruda ise, bu muamelenin suçta ve cezada şahsılık ilkesine müdahale niteliğinde olduğu iddia edilmiştir. Mahkeme ise kararında ödenmeyen vergilerin terekeden tahsil edilebileceğini ancak miras bırakanın vergi cezalarının mirasçılara intikal ettirilmesinin AİHS 6/2'de yer alan masumiyet karinesine ve dolayısıyla adil yargılama hakkına aykırılık teşkil edeceğini hüküm altına almıştır.⁵⁵³

2.2.5.3. Silahların Eşitliği İle Çelişmeli Yargılama İlkeleri Kapsamında

Silahların eşitliği ile çelişmeli yargılama ilkeleri AİHM kararlarında ilk olarak Neumeister-Avusturya kararında kullanılmıştır. Bu ilke tarafların, yargılama sürecinde delil öne sürülürken ve iddialar ispatlanmaya çalışılırken eşit şekilde imkana sahip olması gereği ile açıklanmaktadır. Bu doğrultuda vergi yargılamasında çoğunlukla idare ile karşı karşıya kalan bireylerin delil sunma ve iddialarını ispat etme açısından eşit imkanlara sahip olması büyük önem arz etmektedir.

2.2.5.3.1. Genel Olarak

⁵⁵² Yaltı, Yükümlünün Hakları, s.135.

⁵⁵³ AİHM, B.N: 19958/92, K.T: 29/08/1997, A.P., M.P. ve T.P.-İsviçre kararı.

Yargılama sürecinde mahkeme önündeki hak ve yükümlülükler yönünden eşit konumda olmasının sağlanarak, yargılama neticelenene kadar bu eşitliğin korunması hakkaniyete uygun yargılanma ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının sağlanması bakımından önem arz etmektedir. AİHS’te açıkça silahların eşitliğinden söz edilmemiş, Mahkeme içtihatları ile bu kavramın içeriği doldurulmaya çalışılmıştır. Silahların eşitliği ilkesinin ilk olarak Neumeister-Avusturya kararında⁵⁵⁴ görmekteyiz.⁵⁵⁵ Bilindiği üzere silahların eşitliği ilkesi de diğer tüm adil yargılanma hakkı alt başlıklarında olduğu gibi medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı halleri karşımıza çıkmaktadır. Bu iki başlığa ek olarak idari yargılamada ve konumuz kapsamında kalan vergi yargılamasında da silahların eşitliği ilkesine yönelik incelemelerde bulunmaktadır. Ceza yargılamasında iddia makamı ile sanık arasında eşitliğin sağlanmasını amaçlayan bu ilke, şüpheli aleyhine herhangi olumsuz bir hukuki durumun yaratılmaması gereğini de kapsamaktadır.⁵⁵⁶ Silahların eşitliği ilkesi Mahkeme tarafından, “*Davanın bir tarafını, diğer taraf karşısında belirli bir dezavantaj içerisine sokmayacak koşullar altında, her bir tarafın deliller de dahil edilmek üzere, davasını ortaya koyabilmek için makul ve kabul edilebilir olanaklara sahip olması zorunluluğu*” olarak ifade edilmektedir.⁵⁵⁷

Mahkeme, somut olayda silahların eşitsizliğinin ihlal edildiğine kanaat getirebilmek için eşitsizliğe konu edilen işlemin yargılama sürecindeki önemine dikkat etmektedir. Dolayısıyla eşitsizlik denetiminin konusunu yargılama faaliyetine etki etmiş veya edebilecek nitelikteki işlemler konu edindir. Yargılama sürecinde, taraflardan biri iddia edebilirken diğeri bu iddiaya karşın delillerini sunamıyor ve dolayısıyla savunmayı gerçekleştiriyorsa silahların eşitliği ilkesine müdahale edildiği sonucuna ulaşılır. Taraflar arasında eşitsizliğin ortaya çıkmasına bir diğer örnek de tanık dinletmek hususunda eşit imkanlara sahip olunmasıdır. Birtakım teknik konuların açığa çıkabilmesi için tanık dinletme imkanının önüne geçiliyorsa da yine silahların eşitliği ilkesine müdahale söz konusu olabilecektir. Silahların eşitliği ilkesi, yargılama sürecinde taraf tanıkları arasında farklı muamele gibi herhangi bir ayırım yapılmamasını gerektiriyor olsa da, yargılama neticesinde sair deliller de dayanak yapılarak karar verilmişse, yalnızca tek tarafın tanığı hükme esas teşkil etmediyse, farklı muamele hususu yargılama sonucuna tesir edecek ölçüde değil ise silahların eşitliği ilkesinin ihlal edildiğinden söz edilemeyecektir.⁵⁵⁸ AİHM’e göre tanıklığa dair belirlenen tüm bu kurallar

⁵⁵⁴ AİHM, B.B: 1936/63, K.T: 27/06/1968, Neumeister-Avusturya kararı, para.22.

⁵⁵⁵ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.220.

⁵⁵⁶ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.239.

⁵⁵⁷ AİHM, B.N: 14448/88, K.T: 27/10/1993, Dombo Beheer-Hollanda kararı, para.33.

⁵⁵⁸ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.240.

bilirkişilik müessesesi bakımından da ele alınmalıdır. Mahkeme, tarafların bilirkişi davet etmeleri hususunda da eşit imkanlara sahip olması gereğini vurgulamıştır.

Her ne kadar silahların eşitliği ilkesi, yalnızca çekişmeli yargılamada vücut bulabileceği gibi görünse de dava sonucunu etkileyecek bilgileri içeren bir belgenin ilgisinin bilgisine sunulmamış olması gibi hallerde de ihlal edildiği sonucuna ulaşılabilecek bir ilkedir.⁵⁵⁹

2.2.5.3.2. Vergi Yargılamasında Silahların Eşitliği

Silahların eşitliği, bir ilke olarak Anayasa'da açık şekilde düzenlenmiş olmasa da adil yargılanma hakkını içeren md.36'nın zımni bir unsuru olarak ele alınmaktadır. Delillerin sunulması açısından idare ile bireyin eşit imkanlara sahip olabilmesi vergi yargılamasının amacı olarak ortaya konulmalıdır.

2.2.5.3.2.1. Delillerin Sunulması Bakımından İnceleme

Hukuki tanımı açısından delil, davanın tarafları arasında tartışmalı olan bir hususun mahkeme nezdinde ispatı için başvuru araçlarıdır. Delil kelimesi çoğunlukla geniş yorumlanarak, araç ve kaynaklarının da ele alındığı bir söylemle, bilirkişi, keşif ve tanık kavramlarını da içine alarak ifade edilmektedir.⁵⁶⁰ AİHM nezdinde, silahların eşitliği üst başlığı altında delillerin sunulması açısından yapılacak inceleme, delillerin yerel mahkemeye sağlıklı şekilde değerlendirilmiş olup olmadığının değil, yargılamanın taraflarının kendilerini ifade edebilme anlamında delil sunma hakkı elde etmiş olup olmadığının tespitine yöneliktir.

⁵⁵⁹ AİHM, B.N: 8562/79, K.T: 29/05/1986, Feldbrugge-Hollanda kararı; Gözübüyük / Gölcüklü, s.292.

⁵⁶⁰ Karakoç, Vergi Hukukunda Delil Sistemi, s.9.

Vergi yargılamasında delillere ilişkin olarak değinmek istediğimiz ilk kurum ise yemin kurumudur. VUK md.3 uyarınca vergiyi doğuran olay ile söz konusu olaya uygulanan işlemlerin gerçek mahiyeti yemin dışındaki delillerle ispat edilebilecektir. Bu doğrultuda yeminin vergi yargılamasında bir delil olarak kullanılamayacağı aşıkardır. Yeminin vergi yargılamasında kabul edilmiyor olması, bu yargılama sisteminin kendisine özgü niteliklerinden kaynaklanmaktadır. Yargılama sürecinin taraflarından biri idare ve diğeri ise yükümlü olması, idarenin temsilcisi vasıtasıyla yemin etmesinin mümkün olmaması ve idareye yemin imkanı sunulamayacağına göre yükümlü/sorumluya sunulacak yemin imkanının da silahların eşitliği ilkesine aykırı olacağı belirtilmiştir.⁵⁶¹ Yemin kurumunun, delil olarak yasaklanması göz önüne alınarak tanık dinlenmesinin mümkün olduğu hallerde tanığın yeminle dinlenmesinin usule aykırılık teşkil etmeyeceği ifade edilmektedir.⁵⁶² Danıştay, VUK 3.maddesinin vergiyi doğuran olay ile buna uygulanan işlemlerin gerçek mahiyeti kapsamında karşı, muamelelerin gerçek mahiyeti haricindeki davalarda re'sen araştırma kapsamında yemin kurumuna bir delil olarak başvurabileceğini savunmaktadır.⁵⁶³ Ancak kanaatimizce silahların eşitliği ilkesi çerçevesinde değerlendirildiğinde vergi yargılamasında yemin delilinin kullanılması mümkün görünmemektedir.

2.2.5.3.2.2. Taraflar Arasında Usuli Anlamda Eşitliğin Sağlanması Bakımından

Taraflar arasında usuli anlamda eşitliğin sağlanabilmesi, silahların eşitliği ilkesinin unsuru olarak ifade edilmektedir. Bu kavram genel olarak ceza hukuku kapsamında incelenmekle, savunma ile iddia makamının davasını hazırlama ile sunma hususlarında eşit ve makul olanaklara sahip olmaları biçiminde ifade edilmektedir. Taraflar arasında usuli anlamda eşitliğin sağlanması, uygulamada dosya hakkında bilgi sahibi olabilme, müdafiden yararlanma, müdafii ile görüşme hakları, taraflara usuli işlemlere ilişkin eşit sürelerin tanınması ve tarafların usuli yükümlülüklerini yerine getirmiş olmaması halinde işleyecek prosedürün denk olması

⁵⁶¹ Karakoç, Çözüm Yolları, s.269.

⁵⁶² Uçan, s. 101. Bu yöndeki karşıt görüş ise Danıştay 3. Dairesi tarafından 1984/1201 E., 1986/2706 K. ve 24/12/1986 tarihli kararda; 2577 sayılı Kanun'da yazılı yargılama usulünün esas alınmakta olması ile aynı Kanun'un 31.maddesinde HMK'nin de şahitliğe ilişkin hükümlerine atf yapmamış olması gerekçesiyle vergi mahkemesince bir şahsın duruşmada sabit şekilde dinlenmesinde, sahte yemin edilmesinde ve yemine isabet etmemesi nedeniyle yemin teklif edilen hususun ilanın kabulü suretiyle verilen kararda kanun ve usul hükümlerine uygunluk bulunmamaktadır.

⁵⁶³ D., 3.D. 1989/1724 E., 1990/3422 K., K.T: 12/12/1990.

şeklinde kendini göstermektedir. Silahların eşitliği ilkesinin uygulamada tavizsiz şekilde uygulanması, bir tarafı idare ve diğer tarafı vatandaş olan vergi yargılaması usulünün Sözleşme kapsamında kalmasına yardımcı olacaktır. Bunun tersi uygulamaların idarenin, kamu kudretine sahip olan taraf olması dikkate alındığında, ayrıcalıklı muameleye tabii tutulmasına neden olacaktır.

2.2.5.3.3. Vergi Yargılamasında Çelişkili Yargılama İlkesi

Çelişkili yargılama ilkesi, yargılama sürecinde iddia makamı ile sorumlu/yükümlünün hükmü etkilemek gayesiyle öne sürülen delillerden haberdar olunması ve bunlara ilişkin beyanda bulunulma hakkına sahip olunması olarak ifade edilmektedir.⁵⁶⁴ Çelişkili yargılama ilkesinin silahların eşitliği ilkesi ile benzer özelliklerinin bulunması gerekçesiyle kimi mahkeme kararlarında birbirlerinin yerine dahi kullanıldığı görülmektedir. Bunun yanında AİHM'in silahların eşitliği ilkesini, ceza yargılamasında mevcut olan çelişkili yargılama ilkesini de içeren adil yargılanma hakkının unsuru olarak gördüğü içtihatları mevcuttur.⁵⁶⁵ Mahkeme, çelişkili yargılama ilkesinin tam anlamıyla sağlanmış olmasının dava dosyasına delil olarak sunulan her türlü bilgi ile belgenin, tarafların savunma hakkını zedelemeyecek ve bu haklarını kullanmalarına imkan verecek şekilde, kendilerine bildirilmesinin gerçekleşmesinin gerekliliğinin altını çizmektedir.⁵⁶⁶

2.2.5.3.3.1. Dosya İçerisine Dahil Edilen Bilgi ve Belgelerden Haberdar Olma

Yargılama sürecinde dava dosyasına dahil edilen bilgi ve belgelerden haberdar olabilme, bir hak olarak karşı delil sunabilme ve kendini savunma haklarını kullanabilmek için bir araç niteliğindedir. AİHM'in Bendenoun-Fransa kararı, çelişkili yargılamayla ilgili en temel kararlardan biridir. Bu kararda Bendenoun şirketi defter ve belgelerine vergi incelemesi yapılmış, bu inceleme sonucu elde edilen 24 inceleme tutanağı ile 352 tane belge gümrük

⁵⁶⁴ İnceoğlu, s.249.

⁵⁶⁵ AİHM, B.N: 12952/87, K.T: 23/06/1983, Ruiz Mateos-İspanya kararı, para.63.

⁵⁶⁶ AİHM, B.N: 65897/01, K.T: 16.01.2007, Akgül-Türkiye kararı.

yetkililerince vergi idaresine gönderilmiştir. Vergi idaresince, mahkemeye delil olarak yalnızca şirket aleyhine deliller sunulmuştur. Şirket, dosya içerisinde yer alan ve erişim sağlayamadığı işbu belgelerin fotokopisini pek çok kez yetkili mercilerden talep etmiş ancak bu talepler sürekli olarak reddedilmiştir. Mahkeme, başvuru talebi etmiş olduğu delillerin hükme esas teşkil edeb delillerden olmaması ve çelişkili yargılama ilkesinin dosyanın tamamını taraflara verme yükümlülüğü altına girilmesine neden olmayacağını belirtmektedir. Nitekim başvuru dosyanın fotokopisini alamamasının vergi kaçakçılığı suçunu işlemediğini ispat etmeye engel olmadığını göz önünde tutarak çelişkili yargılama ilkesi ile savunma hakkının kısıtlanmadığına kanaat getirmiştir.⁵⁶⁷

2.2.5.3.3.2. Bilgi ve Belgelere Karşı Görüş Bildirme ve Savunma Hakkını Kullanabilme

Yargılama sürecinde dava dosyasına dahil edilen bilgi ve belgelerden haberdar olma bir hak olarak düzenlenmiş olmakla birlikte, bu hakkın tamamlayıcısı olarak bilgi ve belgelere karşı görüş bildirme ve savunma hakkını kullanabilme işlevi tanımlanmıştır. Nitekim bilgi ve belgelere karşı görüş bildirme ve savunma hakkını kullanabilme yetisi olmadan, belgelere ulaşmış olmanın bir anlamı kalmayacaktır.

AİHM, vergi davalarında karşı görüş bildirme hakkında verdiği J.J.- Hollanda davasında serbest çalışan başvurucuya ek gelir vergisi ile idari para cezası uygulamasına gidildiği, bu şartlar altında idareye karşı dava açan başvuru dosyasının, dava harcını yatırmamış olduğu gerekçe gösterilerek reddedildiğini görmüştür. Akabinde başvuru tarafından yapılan bankaya dava harcını ödemesi yönünde talimat verildiği savunması, denetimin başvuru kendisine ait olması gerekçesiyle yerinde bulunmamıştır. AİHM öncelikle konunun adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini açıklığa kavuşturmuş, bu yönde hükümetin başvuru konusu yapılan hususun dava harcı olduğu ve para cezası olmadığı savunması yerinde bulunmayıp davanın vergi cezası ve dolayısıyla suç isnadı ile ilişkili olduğu gerekçe gösterilerek başvuru adil yargılanma hakkı kapsamında kaldığına karar verilmiştir. Akabinde ise başvuru, savcılık makamının danışma

⁵⁶⁷ AİHM, B.N:12547/86, K.T: 24/02/1994, Bendenoun-Fransa kararı, para.47.

mütalaasına erişememiş olmasını çelişkili yargılama ilkesine müdahale niteliğinde olduğunu belirtmiştir.

Çelişkili yargılama ilkesi kapsamında bir kanun maddesinin ihlalini de belirtmek faydalı olacaktır. AYM, 2003/7 E., 2005/71 K. sayı ve 18/10/2005 tarihli kararında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun md.245/2 ve md.245/3 hükümlerinin⁵⁶⁸ çelişkili yargılama ilkesi ve silahların eşitliğine aykırı olduğu ifade edilerek savunma hakkının kısıtlandığı gerekçesiyle iptal edilmiştir.

2.2.5.3.4. Yargılama Sürecine Etkili Katılım Hakkı

AİHM'in Stanford-Birleşik Krallık davasında yargılama sürecine etkili katılım hakkı; *“Etkili katılım, genel itibariyle, yalnızca sanığın duruşmada hazır bulunma hakkını değil, duruşmayı izleme ile vuku bulan olaylardan haberdar olma -duyma- hakkını da kapsamı içine alır. Bu haklar çelişkili yargılama ilkesinin uygulandığı usul içerisinde zımni olarak mevcuttur...”* ifadeleri ile vücut bulmaktadır.⁵⁶⁹ Mahkeme'nin söz ettiği husus, engelli veya yaşı küçük bireylerin yargılamaya katılım sürecinin etkili şekilde gerçekleşmesi için gerektiğinde bir avukat, bir tercüman veya bir sosyal danışman aracılığıyla kendisi için yargılama sürecinde mevcut olabilecek tehlikeleri yahut kararın verilmesi ile kendisi hakkında meydana gelebilecek hüküm ve tasarruflar hakkında bilgi sahibi olabilmesidir.

Yargılama sürecine etkili katılım hakkı, AİHM'in tanımından da anlaşılacağı üzere, bir yönüyle duruşmada hazır bulunma hakkını da bir unsur olarak içerisinde barındırmaktadır. Her ne kadar duruşmada hazır bulunma hakkı yalnızca ceza yargılamaları için söz konusu oluyor gibi görünse de, medeni hak ve yükümlülükler açısından da uygulanıyor olup bireylerin yargılamanın tamamına hakim olabilmelerini ifade eder.

Yargılamaya etkili katılım ve dolayısıyla duruşmada hazır bulunma hakkı AİHS'te açıkça düzenlenmemiş olmasına rağmen AİHM içtihatları ile ortaya çıkarılmıştır. İçtihatlar

⁵⁶⁸ Gümrük Kanunu'nun iptal edilen 2 ve 3.fıkraları şu şekilde hüküm altına alınmıştır:

“... ”

2-İdari yargı mercilerine yapılan itirazda, gümrük idaresine itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılamaz.

3- Alınan kararlara karşı idari yargı mercii nezdinde başvuru yapılması, bu kararın idarece uygulanmasına engel teşkil etmez. “

⁵⁶⁹ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s.243.

yardımla hakkaniyete uygun yargılanma hakkının bir unsuru olduğunu görmekteyiz. Ceza yargılamasında duruşmada hazır bulunma hakkı, hüküm ile sanık için oldukça önemli olan hürriyeti bağlayıcı ceza neticesine ulaşılması sebebiyle hayati değerdedir. Bu denli hayati öneme sahip neticeye varması muhtemel yargılama süreci; duruşmaya katılma, gerektiği zaman delil gösterebilme veya karşı görüş sunma ve avukatla temsil edilme gibi araçlar kullanılarak etkilenmeye çalışılmaktadır. Örneğin hazırlık aşamasında toplanan delillerin tartışıldığı duruşmada sanığın hazır bulunmaması yargılamaya etkili katılım hakkı ve dolayısıyla hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlali anlamına gelecektir. Duruşmada hazır bulunma hakkının engellenmesi bir yana, bu hakkın kullanılabilmesi için gerekli koşulların sağlanması gerekmektedir.⁵⁷⁰ Bununla birlikte kişinin duruşmada hazır bulunma hakkını, yalnızca avukatı aracılığıyla kullanılması da hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edilmesi anlamına gelecektir.⁵⁷¹ Ancak özellikle ceza yargılamasında sanığın duruşmada hazır bulunması mutlak bir hak olarak görülmemekte; duruşmanın düzenini bozma veya yargılamaya etki edecek şekilde tanıkların korkutulması gibi hususların mevcut olması halinde kısıtlanabilmektedir.

⁵⁷⁰ AİHM, B.N: 12151/86, K.T: 28.08.1991, Colozza-İtalya kararı, para. 28.

⁵⁷¹ AİHM, B.N: 18954/91, K.T: 25.11.1997, Zana-Türkiye kararı, para.69-72.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGILAMASINDA ADİL YARGILANMA HAKKININ UNSURU OLMAKSIZIN DEĞERLENDİRMEYE ALINAN VE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

3.1.Vergi Yargılaması Hukukunda İspat

3.1.1.Genel Olarak

Genel itibariyle yargılama sürecinde ispat, ileri sürülen vakıaların taraflar arasında çelişkili olanlarının mahkeme huzurunda kanaat oluşturabilmek amacıyla ortaya çıkarılmasıdır.⁵⁷² İspatı, davanın maddi yönünün kanıtlanması şeklinde ifade eden görüşler de bulunmaktadır.⁵⁷³ İspat yükü ise iddia sahibinin iddiasını ispat etmesi ilkesini temel almaktadır.⁵⁷⁴ İspat yükü üzerine düşen taraf iddiasını ispat edemezse davası reddedilecektir.⁵⁷⁵ İspatın konusunu vakıalar oluşturmakla birlikte dava konusu edilen her vakıanın ispatı gerekmez. Şöyle ki, tarafın iddia etmekte olduğu vakıaya herhangi bir hukuki netice bağlanmamış ise ispata gerek kalmayacaktır.⁵⁷⁶ İspat kurumunun anayasal dayanağının Anayasa'nın 36. maddesi olduğu belirtilmektedir.⁵⁷⁷ Kavram olarak ispat ve ispat yükünün, adil yargılanma hakkı ile ilişkisi, ispat veya ispat yüküne dair usuli kurallar, tarafın iddiasını kanıtlanmasını imkansız duruma getiriyorsa veya tarafa yapılan isnadın doğruluğu karine olarak kabul ediliyorsa hukuki dinlenilme hakkı ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının ihlal edilmiş olacağı sonucuna ulaşılabilecektir. İYUK'ta mevcut re'sen araştırma ilkesi, geç ibraz edilen belgeler ve dava açılmasını takiben delil tespiti haricinde ispata ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiş olup HMK'ye atıf yapılmıştır.

⁵⁷² Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 279; Taşkan, s. 438.

⁵⁷³ Öner, s. 252.

⁵⁷⁴ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 199.

⁵⁷⁵ Taşkan, s. 439.

⁵⁷⁶ Uçan, s. 116.

⁵⁷⁷ Anayasa'nın 36.maddesinde ispat kurumu; “ Herkes, meşru vasıtalar ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” ifadesi ile düzenlenmiştir.

3.1.2.Vergi Yargılaması Hukukunda İspat ve İspat Yüğü

VUK md.3 kapsamında vergiyi doğuran olay ve buna dair işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alındığı düzenlenmiştir. İkinci fıkrada ise esas alınacağı belirtilen vergilendirmeye ilişkin hususların esas mahiyetinin yemin haricindeki her türlü delille ispat edilebileceği ifade edilmiştir. İkinci fıkra ile getirilen delil serbestisi ilkesine yönelen tek istisna vergiyi doğuran olayla alakası açık olarak ortaya konulamayan tanık ifadesinin de delil olarak kabul edilemeyeceğidir. Elbette getirilen bu delil serbestisi ilkesinin sınırı hukuka uygunluk ölçütü ile çizilmiştir. Bir başka deyişle delil serbestisi ilkesine dayanılarak kullanılacak deliller hukuka uygun olmalıdır. Vergi yargılamasında ispat vasıtalarının çok sıkı denetime tabii tutulması vergiyi doğuran olayın ispatını güçleştirecek, denetimin çok serbest bırakılması ise idarenin keyfilğine yol açabilecektir.

3.1.2.1.İspat

Vergi yargılamasının ispat ve delil konularındaki düzenlemeleri VUK md.3 öncülüğünde görmekteyiz. Madde hükmünden vergiyi doğuran olay ile buna ilişkin muamelelerin dış görünüşleriyle değil gerçek niteliği ve içeriği itibarıyla hukuki neticeye bağlanacağı ifadesi çıkarılmıştır.⁵⁷⁸ Vergi yargılamasında, yargıcın hüküm tesis etmek için öncelikle maddi olayın araştırılıp niteliğinin (vergi yargılamasında vergiyi doğuran olay) ortaya konması gerekir. Akabinde ise maddi olaya uygulanacak kanun hükmü belirlenecektir. Vergiyi doğuran olayın niteliği araştırılırken ise tarafların, mahkemenin karar verebilmek üzere bir kanaate ulaşabilmesine yardımcı olmaya çalışacaklardır. Sözü edilen yardım ise ispat çabası, ispat sürecinin konusunu oluşturmaktadır. Yine VUK md.3'ten çıkarılabilecek diğer sonuç ise vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin işlemlerin yemin haricinde her türlü delil yardımıyla ispat edilebileceğidir. Şahit deliline ilişkin ise vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabii ve açık olunması şartına bağlanmıştır. Bu hüküm yardımıyla şahit ile yeminin haricinde kalan deliller için delil serbestisinin söz konusu olduğu anlaşılır.

⁵⁷⁸ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.280.

3.1.2.2. İspat Yükü

Vergi yargılamasında, yargıcın çekişmeli vakıalar hakkında bir kanaat getirmesi ve belirsizliğin önüne geçilmesi için gerçekleştirilen ispat faaliyetinin yerine getirilmesi ispat yükü olarak adlandırılır. Bunun yanında ispat yükünü, tarafların iddia ve savunmalarını temellendirdikleri vakıaların gerçekleşip gerçekleşmediğinin ispat edilemiyor olması halinde aleyhe karar verilme tehlikesi ile karşı karşıya kalması olarak açıklayan görüşler de mevcuttur.⁵⁷⁹ İspat yükü kavramı tüm yargılama dallarında olduğu gibi vergi yargılamasında da oldukça önem arz etmekte olup bunun sebebi ise vakıanın ispat edilememesi ihtimalinde, bu kavram üzerinde durularak, ispat yükü üzerine düşen tarafın aleyhine karar verilecektir.

İspat yükü, TMK md.6'da, "*Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispat ile yükümlüdür.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bunun yanında HMK md.190/1'e göre de *aksine bir hüküm bulunmadıkça iddiada bulunulan hukuki vakıaya bağlanmış hukuki neticeden kendi lehine hak çıkaran tarafın ispat yüküne* sahip olduğu belirtilmektedir.

VUK'a göre iktisadi ve teknik gerekliliklerine uygun olmayan yahut olayın özelliği gereğince mutad olmayan bir durumun iddia edilmiş olması durumunda ispat yükü (külfeti) bunu iddia etmiş bulunan tarafa aittir.⁵⁸⁰ Danıştay 3.Daire bu kurala ilişkin bir kararında; bir işyerinde gerçekleştiren iş ve eylemlerin bu işyerine ve işyeri sahibine ait olduğu mutad bir gereklilik olarak kabul edildiğinden işyerinde yürütülen faaliyetlerin işyerine ve işyeri sahibine ait olmaması halinin ispatının iddiayı öne süren tarafa ait olduğu kabul edilir şeklinde hüküm kurmuştur.⁵⁸¹ Bu kural, hukuktaki iddia sahibinin iddiasını ispatla mükellef olduğu genel kuralına uygundur. Örneğin, genel kabul gereği avukat- müvekkil ilişkisinde avukatın vekalet ücretini almış olması öngörülüyor olmakla birlikte, avukatın vekalet ücretini almadığını iddia etmesi halinde tarh işleminin iptalini gerçekleştirebilmesi için vergi mahkemesi nezdinde bu iddiayı ispatla mükellef olmaktadır.⁵⁸²

VUK md.3'te bahsi geçen iktisadi ve teknik icaplar kavramından anlaşılması gerekenin ne olduğu üzerinde durulmalıdır. İktisadi icap kavramı içinde bulunulan iktisadi ortam ile

⁵⁷⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.926.

⁵⁸⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 3/B, 2 hükmüne göre; "... İktisadi ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

⁵⁸¹ D, 3.D., 1986/1390 E., 1987/516 K. sayı ve 19.02.1987 tarihli kararı.

⁵⁸² Öncel / Kumrulu /Çağan, s.202; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 927; Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.283.

şartlar kastedilmekte; ticari icap terimi ise ticari örf ve adet kavramını karşılamaktadır.⁵⁸³ Teknik icaplar ise herhangi bir üretim faaliyetinde mevcut olması gereken unsurları ifade eder.

3.1.2.3.İspat Yükünün Paylaşımı

Vergi yargılamasında ispat yükünün iddia sahibinin iddiasını ispatla mükellef olması genel prensibine dayanıyor olması gerekçesiyle kimi zaman vergi ödevlisinde kimi zaman ise vergi dairesinde olduğu görülmektedir.

3.1.2.3.1. İspat Yükünün Vergi Ödevlisi Üzerinde Olduğu Örnekler

- Kişiyeye özgü mücbir sebeplerin varlığı halinde,
- Beyan usulüne dayanan vergi sistemimizde, vergi ödevlisince beyannamede yazılı bilgilerin doğruluğunun ispatı gerektiğinde,
- Mevcut bir vergi muafiyeti yahut istisnasından yararlanması gereğinin iddia edilmesi halinde,
- Kanuni karinelerin mevcudiyetinde,
- Adi karinelerin mevcudiyetinde ise kanuni ölçütün geçerli olduğunu görmekteyiz. Şöyle ki; hangi sebeple kanuni ölçütün altında kalındığının izahının gerekmesi halinde,
- Emlak vergisi açısından beyan dışında kalan bina, arsa veya arazinin idarece bilindiğinin ispatı gerektiği hallerde ispat yükünün vergi ödevlisi üzerinde olması söz konusu olacaktır.

3.1.2.3.2. İspata Yükünün Vergi İdaresi Üzerinde Olduğu Haller

- Faturalı satışın mevcudiyetinde, satış miktarının piyasa değerinin altında olduğu iddiasının ispatı gerektiğinde⁵⁸⁴,

⁵⁸³ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 283.

⁵⁸⁴ D., 3.D. 1986/364 E., 1986/1749 K. sayı ve 24/09/1986 tarihli kararı (Danıştay Dergisi S.66-67, s.177-180.)

- Taşınmaz satışlarında tapu kayıtlarında gösterilenden daha düşük bir bedelle satımın gerçekleştirildiğinin ispatında,⁵⁸⁵
- Tarh işlemini gerçekleştiren vergi dairesinin, bu işlemi yaparken dayandığı sebepleri belirtmesi ile belirtilen sebeplerin hukuka uygunluğunun ispatı gerektiğinde,
- Peçeleme işlemlerinin mevcudiyetinde olayın gerçek niteliğinin kanıtlanması gerektiğinde,
- Mükellef lehine kabul edilmiş karinelerin aksinin ispat edilmesi gerektiği halde,
- Tahakkuk fişinin tebliğinin gerektiği durumlarda, söz konusu tebligatın posta yolu ile gerçekleştirilmesi gerekir. Bu tebliğin uygun yollarla gerçekleştirildiğinin ispatlanması gerektiğinde,
- Uyuşmazlık durumunda incelemenin vergi dairesinde yapılmasının icap ettiğinde, incelemenin vergi dairesinde yapıldığının ispatı gerektiğinde⁵⁸⁶,
- Zamanaşımının durması yahut kesilmesi halinde ispat yükü vergi idarelerine ait olmaktadır.⁵⁸⁷

3.1.2.4. İspata Gerek Duyulmayan Haller

3.1.2.4.1. Genel Olarak

Vergi yargılamasında da, diğer tüm yargılama çeşitlerinde olduğu gibi, kimi vakıaların ispat edilmesine gerek duyulmamaktadır. İspat edilmesine gerek duyulmayan haller; çekişmeli olmayan, tarafların en başından beri üzerinde anlaşmış buldukları, herkesçe bilinen yahut iddia edenin karşı tarafınca ikrar edilmiş bulunan vakıaların mevcudiyeti olarak ifade

⁵⁸⁵ D, 3.D. 2001/2306 E., 2003/4438 K. sayı ve 24/09/2003 tarihli kararında ise; TMK md.7 gereği resmi siciller ve senetlerin, belgelemiş buldukları vakıaların doğruluğunun karine olarak kabul edildiği ancak bunların doğru olmadığına dair kural, VUK md.3'te yer alan vergiyi doğuran olay ile buna ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetlerinin esas kabul edilmesi ile yemin dışındaki tüm delillerle ispatının mümkün olması kuralı ve TMK 1001. maddesinde yer alan satış işlemlerinde yer alan bağımsız bölümler ile ilgili tapu kütüğüne işlenen esasların, üzerinde satış için işlem yapma yetkisi bulunan kişilerin beyanlarına göre oluşturulmasına dair kuralları gerekçe göstererek satış bedeli açısından gerçek durumu yansıtmadığının ispatının kendisine düştüğünü ifade etmişlerdir.

⁵⁸⁶ D., 9.D. 1992/2714 E., 1993/275 K. sayı ve 27.01.1993 tarihli kararı (Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s.165 dp.161)

⁵⁸⁷ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 137; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.933.

edilmektedir.⁵⁸⁸ Bu suretle ispata gerek duyulmayan halleri çekişmeli olmayan vakıalar olarak genellemek mümkündür.

3.1.2.4.2. Vergi Yargılamasında İkrar

İkrar terim anlamı olarak, davanın taraflarından birinin, aleyhine öne sürülen bir olgunun mevcudiyetini ve doğruluğunu mahkeme huzurunda beyan etmiş olmasıdır.⁵⁸⁹ İkrar, karşı tarafı iddia etmekte olduğu vakıayı ispat külfetinden kurtarmaktadır. İspatın konusunun, tarafların üzerinde çekişmeli kalan vakıalar olduğu göz önünde bulundurulduğunda, ikrar kurumunun varlığı halinde taraflar arasındaki vakıalar çekişmeli olmaktan çıktığı için, ispata gerek duyulmayan haller başlığı altına girmektedir.

Vergi ödevlisi; yoklama, bilgi toplama ve inceleme gibi işlemlerin yapılması sırasında idarenin iddialarına herhangi bir ihtirazi kayıt sunmamışsa, ikrar kurumunun mevcudiyeti söz konusu olacaktır. Vergi yargılamasında ikrar, belirlenen şartlar mevcut ise söz konusu olabilmektedir.⁵⁹⁰

3.1.2.4.3. Vergi Yargılamasında Karineler

Karineler de mevcudiyeti halinde ispata gerek duyulmayan haller arasında sayılmaktadır. Bunun sebebi de karineye dayanan tarafın bir ölçüde o vakıanın ispat yükünün kendisinde olmayacağı bir duruma geçmesidir. Bu doğrultuda, akıl ve mantık kurallarına ilişkin olarak herkesçe doğruluğu kabul edilen hususlardan yararlanılması olarak tanımlanan karineler fiili ve kanuni olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmektedir.

⁵⁸⁸ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.933; Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.289.

⁵⁸⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.928.

⁵⁹⁰ Örneğin Danıştay, 3.D, 2000/2778 E., 2003/3288 K., K.T: 28/05/2003; “Defter ve kayıtları ihticaca salih bulunmayan kurum adına, temsilcinin anlatımını içeren tutanak delil kabul edilerek ve tamamen tutanaktaki ifadeler doğrultusunda matrah farkı hesaplamasında kanuna aykırılık bulunmamaktadır.” ifadelerine yer verilmiştir. (Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 290, dp. 321)

3.1.2.4.3.1. Fiili Karineler

Hayatın olağan akışı doğrultusunda meydana gelecek sonucun zorunlu olmasına; belirli olan bir olaydan belirli olmayan bir olay hususunda yargıç tarafından çıkarılan sonuç *fiili (maddi) karine* olarak adlandırılmaktadır. Fiili karineler, vergi yargılaması hukukunda da önem arz etmekte olup maddesel olarak neler olduklarının belirlenmesi hususunda birtakım tartışmalar yaşanmaktadır. Örneğin özvarlıklarında sürekli olarak bir artış olan işletmelerin, normal şartlar altında kar etmekte olduğu var sayılmaktadır. Bu durumdaki işletmelerin, defterlerinde zarar ettiğinin gösterilmesi halinde ispat külfeti vergi idaresi değil vergi ödevlisi üzerinde olmaktadır. Bu örnekte görüldüğü gibi özvarlığında sürekli artış olan şirketin kar ettiği varsayımı bir karine olarak kabul edildiğinden ispat külfetinin yer değiştirdiği görülmekte, söz konusu husus ise fiili karine niteliğinden kaynaklanmaktadır.

3.1.2.4.3.2. Kanuni Karineler

Kanuni karine terimi ile, belirli olan bir olaydan belirli olmayan bir sonucun kanun tarafından çıkarılması durumu kastedilmektedir. Kanuni karinelerin bu özellikleri vesilesiyle kanunda belirtilen varsayımlar olarak adlandırıldıkları da ifade edilir.⁵⁹¹ Kanuni karineler, kesin kanuni karineler ve adi kanuni karineler olarak ikiye ayrılarak incelenmektedir. Aksini ispat etmenin herhangi bir suretle mümkün olmadığı karineler kesin, aksi ispat edilene kadar kanun tarafından doğruluğu varsayılan karineler ise adi kanuni karine olarak tabir edilmektedir. Vergi yargılamasında adi kanuni karinelere örnek olarak bir malın satılmış olduğu fatura yahut benzeri belge ile sabit ise, bu malın bir alıcısının da olacağı kesin olması verilebilir.⁵⁹²

3.1.2.4.3.3. Kanuni Ölçüt

Kanuni ölçüt kavramı, diğer yargılama dallarından farklı olarak vergi yargılamasında yer verilen bir kavramdır. Kavram, vergi kanunları ile belirlenmiş olan kimi esasların, vergi

⁵⁹¹ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.291.

⁵⁹² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 935.

matrahları yahut miktarlarının belirlenmesi hususunda göz önünde tutulmasını ifade eder.⁵⁹³ Eldeki olayda kanuni ölçütlere ulaşmayan bir davranışın söz konusu olması halinde vergi matrah yahut miktarının belirlenmesinde kanuni ölçüt esas alınmaktadır.

3.1.2.4.3.4. Karinelerin İspat Yüküne Tesiri

VUK, md.3'te yer alan vergi yargılamasında ispatın içeriği olan ilke, hayatın olağan akışı karinesi olarak adlandırılır. Vergi tarhi yahut miktarının konusu olan yani vergiyi doğuran olayların hayatın olağan akışına uygun olarak meydana geldiği karine olarak kabul görmektedir. Hayatın olağan akışı karinesine aykırı bir durumun mevcut olması halinde bunu ispat külfeti altına girecek kişi, iddia eden taraf olmaktadır.

Vergi hukukunda vergi ödevlilerinin defter tutma ile belge düzenleme ödevlerinin mevcudiyeti bilinmektedir. Beyan usulü sebebiyle beyanını defter kayıtlarına dayandıran vergi ödevlisi, defter kayıtlarının gerçeği yansıttığı *ilk görünüş karinesinden* yararlanmaktadır.⁵⁹⁴ İlk görünüş karinesinin hukuki etkisi, vergi ödevlisince tutulan kayıtların aksinin ispatı gerçekleşinceye değin gerçeğe uygun kabul edilmesidir. Nitekim vergi ödevlisince defter tutma ile belge düzenleme yükümlülüğüne uyulmamış olmasının neticesi ise, vergi ödevlisinin ilk görünüş karinesinden yararlanamayacak olmasıdır.

3.1.3. Vergi Yargılaması Hukukunda Delil

3.1.3.1.Genel Olarak

Vergi yargılamasında ispat konusunun vazgeçilmez unsuru delil kavramıdır. Delil, ispat faaliyetinde kullanılan vasıtalara verilen addır. Vergi yargılamasında ise delil, vergi yargılamasının konusunu oluşturan vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak öne sürülmüş iddialar ile gerçekleşmiş olduğu varsayımında bulunulan maddi ve hukuki olayları ispat etmek amacıyla

⁵⁹³ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 291.

⁵⁹⁴ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.292.

davanın tarafları açısından ortaya konulan belge ve araçlardır.⁵⁹⁵ Yargılamalar kapsamında genel olarak yemin, tanık, bilirkişi ve keşif gibi deliller kullanılmaktadır. VUK md.3'te ise vergiyi doğuran olay ile buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin haricinde her türlü delil vasıtasıyla ispat edilebileceği ifade edilmektedir. Söz konusu hükümden, şekil yerine niteliğin dikkate alındığı ve yemin haricinde *delil serbestisi ilkesinin* benimsendiği anlamları çıkarılmaktadır. Her ne kadar delil serbestisi kuralının benimsendiği belirtiliyorsa da madde hükümünden yemin kurumu haricinde çıkarılan diğer sınırlamanın vergiyi doğuran olayla ilişkisi *tabii ve açık olmayan* tanık ifadesine delil statüsünde yer verilemiyor olduğu görülmektedir. Bir diğer sınırlama ise kanunlarca belgeye dayanarak ispat edilmesi gerekliliği öngörölmüş vakıaların, ancak söz edilen belge ile kanıtlanabiliyor olmasıdır.⁵⁹⁶

3.1.3.2.Delil Serbestisi

Vergi yargılamasında delil kavramının kapsam ve sınırları VUK 3.maddesi çerçevesinde çizilmiştir. Bu itibarla yemin kurumunun vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek niteliğinin ispatında kullanılamaması, kanunla belirli bir ispat vasıtasına dayanarak ispatlanması öngörölen vakıaların sözü edilen ispat vasıtası dışında ortaya konulamaması ve vergiyi doğuran olay ile ilintisinin tabii ve açık olmadığı anlaşılan tanık ifadesine delil statüsünde yer verilemiyor olması istisnaları dışında delil serbestisinin bir ilke olarak benimsendiğini görmekteyiz. Bu ilke, öz olarak eldeki uyuşmazlığın ispatlanmasının kanunda önceden belirlenmiş ispat vasıtalarıyla sınırlandırılmayacağını belirtmektedir. Delil serbestisi ilkesinin amacı, vergilendirmeye ilişkin işlemlere dair maddi hakikati ortaya çıkarmaktır. Bu niteliği itibariyle delil serbestisi ilkesinin vergi kaçakçılığının önüne geçilebilmesi amacıyla benimsendiği de belirtilmektedir.⁵⁹⁷ Vergiyi doğuran olayın taraflar arasındaki ilişkiye dayanması ve bu ilişkinin vergi idaresinden bağımsız şekilde yürütüldüğü göz önüne alındığında, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatı gerekmekte ve delil serbestisine getirilen kısıtlamalar da bu ispatın önünde bir engel niteliği oluşturmaktadır.

⁵⁹⁵ Çelen, İsa, Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Kavramı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, İstanbul, 2019, s.3.

⁵⁹⁶ Kaneti, Selim, Vergi Hukuku, 2. Bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.59.

⁵⁹⁷ Karataş Durmuş, Neslihan, "Vergi Hukuku'nda İspat ve Delil", Gazi Üniversitesi HFD, C.18, S.3-4, 2014, s. 518.

Vergi yargılamasında delil serbestisi ilkesini içeriğine alan bir diğer hüküm ise VUK md.30/6'da yer almaktadır. Sözü edilen hükümde, tutulması mecburi olan defterler yahut sunulan beyannamelerin gerçek durumu yansıtmıyor olduğuna ilişkin delilin var olması re'sen tarh sebebi olarak ifade edilmiştir. Madde hükmünden anlaşılması gereken, biçimsel sınırların ortadan kaldırıldığı ve vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatı için her türlü delilin ele alınabileceğidir.⁵⁹⁸

3.1.3.2.1. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi

Delil serbestisi ilkesinin bir getirisi olarak delillerin serbestçe değerlendirilmesi kural olarak belirlenmiş olması, hakimin karar verirken kendisine sunulan delilleri önceden belirlenmiş kurallara tabii olmadan ve kendi takdirine dayanarak değerlendirilmesi anlamını içermektedir. Delil serbestisi ilkesi hukukumuzda ilk olarak Anayasa'nın 138.maddesinde “*Hakimler görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler.(...)*” şeklinde yerini bulmuştur. Yargıç, kendisine kanun ile tanınmış bu takdir hakkını, yine kanunda belirlenen sınırlar çerçevesinde yasaların yorumu ve soyut kuralların somut olaylara tatbik edilmesi kadar delillerin değerlendirilmesinde de kullanır.⁵⁹⁹

Delil serbestisinin kanunlarda yerini bulduğu diğer bir hüküm de 6100 sayılı HMK md.198'dir. Bu hüküm, “*Kanuni istisnalar dışında hakim delilleri serbestçe değerlendirir.*” şeklindedir. Madde lafzından, hakimin delilleri değerlendirirken *kanuni istisnalar* gibi bir sınırlamaya tabii olduğu anlamı çıkarılmaktadır. Nitekim yargıç, takdir hakkını kullanarak delilleri serbestçe değerlendirirken keyfi davranışlardan kaçınarak, kanaatine esas olan sebepleri akla ve mantığa uygun gerekçelere dayandırmalıdır.⁶⁰⁰

Delil serbestisi ilkesi, eldeki olayın ancak takdiri delille ispatlanmasının mümkün olabildiği hallerde gündeme gelebilecektir. Vergi yargıç, uyuşmazlık konusu hakkında, delil serbestisi ilkesi çerçevesinde akla ve mantığa uygun hayat kurallarını ve vergi davalarına özgü uzmanlık gerektiren teknik bilgileri de ele alarak karar verebilmektedir.⁶⁰¹

⁵⁹⁸ Öncel / Kumrulu / Çağan, s. 204.

⁵⁹⁹ AYM, 1997/60 E., 1998/53 K., K.T: 22/09/1998.

⁶⁰⁰ Basım, Aybüke, “Hukuk Yargılamasında Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi”, Başkent Üniversitesi HFD, C.4, S.1, 2018, s.176.

⁶⁰¹ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.113.

3.1.3.2.2.Re'sen Araştırma İlkesi

Re'sen araştırma ilkesi, geniş anlamda vergi idaresince re'sen hareket ederek vergi usulünün başlatılması, yürütülmesi ve nihayete erdirilmesi, bir başka deyişle vergi usulündeki vazifesini yerine getirmesidir.⁶⁰² Vergi yargılamasında ise ilke, davanın yürütümü ve delillerin değerlendirilmesinde, davayı ele alan hakimin re'sen hareket edebilme yetkisi olarak tanımlanır.⁶⁰³ Kamusal menfaatlerin öne çıktığı ceza yargılaması, idari yargılama ve vergi yargılaması gibi dallarda uygulama alanı bulan re'sen araştırma ilkesi; hakimin, tarafların sunduğu delillerden ari olarak, maddi hakikati açığa çıkarmak amacıyla ispat vasıtalarını kendiliğinden değerlendirmesi anlamını ihtiva eder.⁶⁰⁴ Vergi yargılaması da kamusal menfaatlerin öne çıktığı bir yargılama dalı olduğu için re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğunu görmekteyiz. Bununla birlikte vergisel işlemler gerçekleştirilirken bireylerin çeşitli hak ve özgürlüklerine müdahale edildiği ve bu doğrultuda da adil yargılanma hakkı ihlal edebildiği için, idarenin muhtemel keyfi faaliyetlerine engel olmak gerekmektedir. Bu itibarla vergi yargılamasında gerçekleştirilen hukukilik denetiminin, davanın taraflarının hakları ve menfaatlerini aşan bir yönü olduğu iddia edilir.⁶⁰⁵ Bu sebeple vergi mahkemesi hakimi, tarafların getirdikleri delillerle yetinmeyip re'sen araştırma yapabilme yetkisi ile donatılmıştır.⁶⁰⁶ Vergi yargılamasında geçerli olan re'sen araştırma ilkesi, davanın taraflarının bütünüyle pasifize edilmesi anlamına gelmemelidir. Taraflar, re'sen araştırma ilkesinden bağımsız olarak, mahkemeye sunacakları deliller yardımıyla hakimin dava sonucuna yönelik bir kanaat oluşturmaya yardımcı olacaklardır.

İdari yargılama ile vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesinin mevcudiyeti İYUK md.20 kapsamında belirlenmiş olsa da kapsamının sınırlarının çizilmesi hususunda birtakım tartışmalar yaşanmıştır. Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesinin kapsamının belirlenmesi maddi olayın yargılamaya dahil süreci ile ispat vasıtasının mahkemeye getiriliş süreci olmak üzere iki başlık altında incelenmelidir.

⁶⁰² Karaçoban Güneş, s.131.

⁶⁰³ Gözübüyük, Şeref, Yönetmelik Yargı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s.379.

⁶⁰⁴ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s. 82.

⁶⁰⁵ Çelen, s.74; Başaran Yavaşlar, Funda, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak – Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", Hukuk Güvenliği, Kamu Hukukçuları Platformu IV. Toplantısı. 8-9 Kasım 2013. Ankara, s.200-202. (Erisim: http://www.kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/HUKUK_GyVENL_.pdf.)

⁶⁰⁶ Ergün, Çağdaş Evrim, "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", AÜHFD, C.55, S.2, 2006, s.71.

3.1.3.3.Maddi Olayın Yargılamaya Dahli

Vergi yargılaması hukuku da tıpkı ceza yargılamasında olduğu gibi maddi hakikatin ortaya çıkmasını amaç edinen, kamusal niteliği güçlü bir hukuk dalıdır. Bununla birlikte vergiyi doğuran olayın mevcut olup olmadığı, mevcut ise taraflarının kim olduğu, hangi amaçla gerçekleştiği gibi hususların saptanması gerekmektedir.⁶⁰⁷ Re'sen araştırma ilkesinin temelini oluşturan İYUK'un 20.maddesinin ilk bendinde yer alan “(...)vergi mahkemeleri, bakmakta olduklar davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliğinden yapar.(...)” hükmü gereği vergi hakiminin hükme esas teşkil edecek ispat vasıtalarını yargılamaya dahil etmesinin mümkün olmadığı kabul edilir. Mahkemelerin kendiliklerinden yapacak oldukları incelemelerden kastedilen, idarenin gerçekleştirdiği eylemlerin hukukilik denetimini gerçekleştirmektir. Hüküm yalnızca delillerin temin edilmesine yönelik olup idarece yapılmayan işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlamak gibi onarıcı ve düzeltici bir işlevi de bulunmamaktadır.

3.1.3.4.Delillerin Temin Edilmesi Bakımından

Vergi yargılamasında mevcut re'sen araştırma ilkesi gereği vergi hakimi, dava konusu edilen vergilendirmeye ilişkin işleme dair maddi hakikatin ortaya çıkarılmasında dava dosyasında dayanağı olup olmadığına bakılmaksızın içeriğe dahil edilebilirliği konusunda serbest hareket edebilecektir.⁶⁰⁸ Hakim in re'sen araştırma yetkisine getirilen tek ölçüt, bu yetki kapsamında elde etmiş olduğu belgeleri, tarafların bilgisine sunması gerekliliğidir.

Vergi yargılamasında geçerli olan re'sen araştırma ilkesi, hakime sınırsız yetkiler sunmakta olmayıp birtakım sınırlamalara tabiidir. Bu sınırlandırmalar devletin güvenliğine ilişkin olabildiği gibi, hakim in keyfiliğe yol açabilecek uygulamalarının önüne geçmeye de yönelebilmektedir.

⁶⁰⁷ Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, s.93.

⁶⁰⁸ Çelen, s.77.

3.1.3.5. Yemin

Yemin; davanın taraflarının, uyuşmazlığın çözümüne etki edecek bir olayın gerçek olup olmadığına ilişkin olarak kutsal değerlerle desteklenen sözlü beyanı olarak tanımlanmaktadır.⁶⁰⁹ Taraflara yemin teklif edilmesi, dava konusu edilen uyuşmazlığın sair deliller vasıtasıyla kanıtlanamamış olması halinde söz konusu olmaktadır. VUK md.3 hükmü gereği vergiyi doğuran olay ile buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin ispatı yemin haricinde her türlü delille yapılabilmektedir. Bu doğrultuda yemin kurumunun vergi yargılamasında, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatlanması açısından delil vasfında sayılmayacağı açıktır. Yemin kurumunun vergi yargılamasında delil vasfında kabul edilmemesi, hukuki dinlenilme hakkı ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiği gerekçe gösterilerek tartışma konusu edilmişse de; vergi yargılamasında davanın taraflarından birinin idare olduğu ve idareye yemin teklifinde bulunamayacağı, yemin kurumunun yargılama faaliyeti içerisinde yalnızca bir tarafa teklif edilebiliyor olmasının eşitlik ilkesine aykırı olacağı gerekçeleriyle yeminin, vergi yargılaması hukukunda bir delil olarak kabul edilmemesinin adil yargılanma hakkını ihlal etmediği sonucuna ulaşılmıştır.

3.1.3.6. Tanık

Tanık, davanın tarafları arasında çekişmeli olan olaylara ilişkin sahip olunan bilgileri mahkeme huzurunda aktaran kişilerdir. Bu aktarımı yapan kişiler tanık, aktarılan bilgilere ise tanık ifadesi adı verilmektedir.⁶¹⁰ Tanık ifadesi vergi yargılamasında kural olarak kabul edilen bir delildir. Tanık ifadesinin vergi yargılamasında delil olarak kabul edilmesinin tek istisnasının “*vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisinin bulunması*” şartına bağlanması olarak görmekteyiz. Örneğin bir avukatın serbest meslek kazancının saptanabilmesi ve vergi tahakkuk işlemlerine örnek oluşturması için müvekkillerinin ifadelerine başvurulabilmektedir.⁶¹¹

⁶⁰⁹ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 302.

⁶¹⁰ Karakoç, Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, Şükrü Postacıoğlu’na Armağan, DEÜ Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayın No:81, İzmir, 1997, s.457.

⁶¹¹ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 296.

Vergiyi doğuran olay ile buna ilişkin muamelelerle ilişkinin tabii ve açık olup olmamasının saptanması görevi ise yargı yerine ait olmaktadır.⁶¹²

Her ne kadar teoride tanık delili, olayla tabii ve açık olması şartına bağlı olarak vergi yargılamasında geçerli olsa da pratikte vergi yargılamasının teknik özellikleri göz önünde tutularak tanık delilinin kullanılıp kullanılmayacağı tartışma konusu edilmiştir. Ancak pratikte Danıştay'ın yerleşmiş içtihadı, tanık hususunda bir düzenlemenin mevcut olmaması ve HMK'nin tanık kurumuna ilişkin hükümlerine atıfta bulunulmamış olup yalnızca keşif ve bilirkişi delillerine değinilmiş olması sebepleriyle vergi yargılaması aşamasında tanık ifadesinin delil olamayacağını belirtmiştir.⁶¹³ Bunun karşıtında olan görüş ise yine İYUK 31.maddesinin 2.fikrasına atıf yapılarak tanık beyanının kullanılabilceğini ifade etmektedir.⁶¹⁴ Uygulamada, yargılama sürecinde tanık dinlenmemekte; tanık beyanları, tanığın notere götürülmesi suretiyle tespit edilmekte ve bu tutanak yargılama sürecinde dosyaya konularak delil niteliğiyle mevcut olmaktadır.⁶¹⁵ Bu doğrultuda noterin, delil tespiti yaptığı belirtilir.⁶¹⁶ Her ne kadar tanığın vergi yargılaması pratiğinde dinlenmeyip noter gibi kurumların aracılığıyla yetiniliyor olsa da, mahkeme bu tanığı yargılama aşamasında yeniden dinlemek isterse de buna herhangi bir engel söz konusu olmayacaktır.

Tanık dinletme, bir hak olarak hukuki dinlenilme ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Kural böyle olmakla birlikte, her tanık dinletme talebinin reddi, hukuki dinlenilme hakkının ihlal edildiği anlamına gelmez. Sözleşme organlarınca yapılan duruma ilişkin değerlendirmede, tanık dinletme hakkının elinden alınması ile Sözleşme'nin 6.maddesinin ihlal edildiğini iddia eden kişi, yalnızca tanığını davet edememiş olmasını değil, maddi hakikatin ortaya çıkarımı için bahsi geçen tanığın dinlenmesinin mecburi olduğunu ve bu doğrultuda maddi hakikati ortaya çıkaramadığı için savunma haklarının

⁶¹² Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.938.

⁶¹³ D. 3.D., 1986/1201 E., 1986/2706 K. sayı ve 24.12.1986 tarihli kararında; "(...) HMK hükümlerinin uygulanacağı öngörülmekle şahadete ilişkin hükümlerine yer verilmemiştir. Yukarıda açıklanmış olduğu üzere İYUK'da yazılı yargılama usulünün benimsenmesi esas alındığında ve HMK'nin şahadete ilişkin hükümlerine atıf yapılmadığına göre; yükümlüden canlı hayvan satın alan Erhan Özarıslan'ın vergi mahkemesinde duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilip karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uygunluk bulunmamaktadır." ifadeleri ile tanık beyanının değerlendirmeye alınmaması gereği görüşü açıklanmıştır.

⁶¹⁴ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması, ss.482-483.

⁶¹⁵ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.296.

⁶¹⁶ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.939.

zedelendiğini de ispatlamak durumundadır.⁶¹⁷ Nitekim dinletilme talebi reddedilen tanık ile maddi hakikat arasındaki bağ ortaya konulamamış ise ihlalden bahsedilemeyecektir.⁶¹⁸

VUK'ta belirli durumların ispatı için belirli kişilerin tanık olarak dinlenebileceğine ilişkin mükerrer md.378'de; mahkemenin, vergi davasına konu edilen tarhiyatın incelemesini yapmış olan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır olarak bulunduracağı mali müşavir ile muhasebecisini de dinleyebileceği düzenlenmiştir. Bu kişiler, özellikli durumlara yönelik olarak tanık sıfatı ile dinlenmekte; teknik bilgiler verebilecek olan uzman görüşü ile karıştırılmamalıdır.⁶¹⁹

3.1.3.7.Bilirkişi

Bilirkişi, bir davanın dayanağı olan vakıaların değerlendirilmesinde teknik bilgiye ihtiyaç duyulması halinde mahkeme hakimince bilgi ve görüşüne başvurularak, verdiği teknik bilgilerle hakimde kararın olgunlaştırılmasına katkıda bulunan kişidir.⁶²⁰ İYUK md.31'de bilirkişilik kurumu konusunda HMK'ye atıf yapmış olduğundan, HMK'nin bilirkişilik kurumuna ilişkin hükümleri idari yargılama usulünde ve dolayısıyla vergi yargılamasında da geçerli olmaktadır. Ancak bilirkişilik kurumunun konumuz dahiline alınmasının başlıca sebebi, vergi yargılaması sürecinde bilirkişi seçiminin re'sen yapılmasıdır.

3.1.4.Vergi Yargılaması Hukukunda Suç Konusundan Haberdar Olma ve Savunmaya Gereken Koşulların Oluşturulması Hakkı

AİHS md.6'da açıkça yer alıyormuş gibi kendisine yönelen isnadın nitelik ve sebebinden, mümkün olan en kısa sürede, ayrıntılı olarak haberdar olunmasını sağlama, savunmasını yapabilmesi için gereken şartların oluşturulması, kendisini savunma yahut

⁶¹⁷ Çelen, s. 115.

⁶¹⁸ AİHM, B.N: 48898/99, K.T: 06/05/2003, Perna-İtalya kararı, para.27-31.

⁶¹⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s.940; Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.297.

⁶²⁰ Organ, İbrahim, Sevinç, Cansu, "Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanunu Tasarısının Getireceği Yenilikler", Maliye Dergisi, S.170, 2016, s.119; Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.297.

seçeceği bir temsilci yardımıyla savunulma haklarının içeriğinde bulunduğu bir haklar bloktur.

Suçlamaların nitelik ve gerekçesinden haberdar edilmesi, sanığın savunmasını hazırlayabilmesi için vazgeçilmez bir önkoşuldur.⁶²¹ Sanığa isnadın nitelik ve gerekçesinin iletildiği bu bildirimde, aleyhe olan deliller hakkında da bilgi verilmesi gerekmektedir.⁶²² Sanığın, savunmasını hazırlama için gerekli koşulların oluşturulması başlığı altında dosyayı inceleme hakkının sağlanması önceliklidir. Dosyanın kapsamı ve karmaşık olması da göz önünde tutularak sanığa savunmasını hazırlamak üzere makul bir sürenin verilmesi gerekmektedir. Sanığa bir hak olarak tanımlanan dosya inceleme ve iddialara karşı görüş bildirme hakları, silahların eşitliği başlığı altında incelenmiş olduğundan yeniden değinilmeyecektir.

Sanık, bizzat kendisini savunma yahut seçeceği bir müdafî yardımıyla savunulma hakkının etkin şekilde sağlanması gerekmektedir. Kanunlara ve usule hakim bir müdafî hem maddi hakikatin ortaya çıkmasına hem de sanığın haklarının savunulmasında aktif rol oynayacaktır. Aynı zamanda sanığın müdafî tayin edebilecek ekonomik kudreti bulunmuyorsa devlet tarafından ücretsiz olarak müdafî tayin edilmesi de hem sosyal devlet ilkesine hem de hukuki dinlenilme hakkının temini vesilesiyle adil yargılanma hakkının sağlanmasına hizmet edecektir. Nitekim hukukumuzda zorunlu müdafîlik kurumu⁶²³ da yine bu amaca hizmet etmektedir.

Suç konusundan haberdar olma ve savunma için gerekli koşulların oluşumunun sağlanması hakkı, vergi yargılaması hukuku bakımından incelendiğinde; vergi ceza hukuku kapsamında düzenlenen suç ve kabahatlere dair, idarece re'sen yahut ikmalen yapılan tarh sonucunda yükümlenen cezalar, mükellefe tebliğ edilmektedir. Vergi yargılaması hukukunda isnat kavramı da işte bu tebliğ ile vücut bulmaktadır. Konumuz kapsamında suç konusundan haberdar olma durumu da suç isnat edilen kişiye yapılan bu tebliğ ile doğar. Her ne kadar vergi idaresince kesilen cezalar mükellefe tebliğ ediliyor olsa da; mahkeme aşamasında daha farklı bir cezaya hükmedilmesine engel oluşturmayacaktır.⁶²⁴

⁶²¹ Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.255.

⁶²² Gözübüyük / Gölcüklü, s.292; Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s.256.

⁶²³ Ceza yargılamasında ilke olarak ihtiyari müdafîlik kabul edilse de Kanun'un saydığı bazı hallerde zorunlu müdafîlik kurumu ortaya çıkmakta ve bu hallerde baro tarafından şüpheli yahut sanık lehine müdafî tayin edilmektedir.

⁶²⁴ Bu husus, ceza hukukunda mevcut şüpheli/sanığa isnat edilmiş olan fiilin hangi suça vücut verdiği hususunda gerçekleştirilen bilgi aktarımı, mahkemenin hüküm aşamasında başka bir suça yönelmesine engel teşkil etmez.

Vergi davalarında zorunlu müdafilik kurumu uygulanmamaktadır. Bununla birlikte suç isnadı niteliği atfedilen kimi vergi hukuku davalarında AİHS md.6 uygulama alanı bulmakta ve ihlal niteliği teşkil etmektedir.⁶²⁵

3.1.4.1.Susma ve Kendini Suçlamama Hakkı

3.1.4.1.1.Genel Olarak

Adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak beliren kendini suçlamama hakkının da alt başlık olarak incelenebileceği susma hakkı, kişinin ceza soruşturma ve kovuşturmasına, kendi fiilleri ile iştirakle yükümlü tutulamaması şeklinde ifade edilmektedir.⁶²⁶ Şahsına suç isnadında bulunula kişi, susma hakkını kullanıp kullanmama yahut lehine delillerin toplanması hususunda talep öne sürüp sürmemekte serbest iradesi ile hareket eder.⁶²⁷

Susma hakkı, AİHS’te açıkça düzenlenmiş olmamasına rağmen, Sözleşme’nin 6.maddesinde yerini bulan masumiyet karinesinden yola çıkılarak erişilen bir haktır. Hakkın anayasal güvencesini ise, Anayasa’nın 38.maddesi oluşturmaktadır. Susma ve kendini suçlamama hakkı, mutlak haklardan olmayıp kimi sınırlamalara tabii tutulabilecektir. Ancak söz konusu sınırlamalar hakkın özünü zedeleyecek nitelikte olamayacaktır. Bu doğrultuda soruşturma mercilerine bilgi aktarımının yapılmaması sebebiyle mükellefe para cezası müeyyidesinin uygulanmış olması adil yargılanma hakkının ihlal edildiği hüküm altına alınmıştır.⁶²⁸

⁶²⁵ İnceoğlu, Adil Yargılanma Hakkı, s. 332; Örneğin AİHM, Bendham kararında vergi borcunu ödetmek amacıyla hapis cezasının verilmesi olayında, yaptırımın ağır olması ve olaya uygulanacak hukuk kurallarının karmaşıklığını gerekçe göstererek zorunlu müdafii atanmamış olmasını ihlal niteliğinde görmüştür.

⁶²⁶ Şenyüz, Doğan, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, DEÜHFD, C.15, S.1, 2013, s.30; Özen İnci, Zekiye, “Şüpheli ve Sanığa Rağmen Bir Ceza Muhakemesi Hukuku Mu? Şüpheli ve Sanığın Ceza Muhakemesi İşlemlerine Katlanma Yükümlülüğü ve Bu Yükümlülüğün Sınırları Hakkında Düşünceler”, HÜHFD, C.7, S.2, 2017, s.130; Topçu, s.346; Aydın, Çağrı Kan, “Adil Yargılanmanın Bir unsuru Olarak Susma Hakkı”, TBBD, S.91, 2010, s.158; Kocaoğlu, Serhat Sinan, “Susma Hakkı”, Ankara Barosu Dergisi, S.1, 2011, s.32.

⁶²⁷ Altunkaş, Aysun, “Adil Yargılanma Hakkı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları ve Uluslararası Ceza Mahkemesi Roma Statüsü Işığında”, Maltepe Üniversitesi HFD, S.1, 2007, s.170.

⁶²⁸ AİHM, B.N: 10828/84, K.T: 25/02/1994, Funke-Fransa kararı; Yaltı, Yükümlü Hakları, ss.140-141.

Susma hakkının vergisel işlemler bakımından söz konusu olabilip olamayacağı ise içinden çıkılmaz bir problem haline gelmiştir. Şöyle ki; kural olarak beyan usulüne dayanan vergilendirme işlemlerinin mükellefin bilgisinden yararlanılmadan gerçekleştirilmesi mümkün görünmemektedir. Bir başka deyişle, vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilmesi hususunda mükellef bilgilerine başvurmak kaçınılmazdır. Vergisel işlemlerin neticesinde kesilen mali nitelikteki vergisel yaptırımların, AİHS md.6'nın kapsamına girilmesi için gereken medeni hak ve yükümlülük yahut suç isnadı kavramlarından suç isnadı kriterine sahip olduğu belirtilmiştir. Bu husustaki öncü niteliğindeki kararı AİHM'in 25/02/1994 tarihli Funke-Fransa kararı olarak görmekteyiz. Karar her ne kadar vergi mükelleflerini konu alıyor olsa da suç isnadına muhatap olan her birey açısından tarihi nitelikte kabul edilmektedir.⁶²⁹

3.1.4.1.2.Funke Kararı

Davaya konu olayda başvuru Jean Gustave Funke, Fransa'da ikamet eden bir Alman vatandaşıdır. Gümrük memurlarınca başvuru ile eşinin evinde inceleme yapılmış, başvuru tarafından ailevi ve mesleki gerekçelerle birden fazla bankada hesabının bulunduğu ancak bu hesaplara ilişkin hesap özetlerinin mevcut olmadığı beyan edilmiştir. Gümrük memurlarınca başvurunun ikametgahında yapılan aramada, yabancı bankalara ait hesap özetleri başta olmak üzere pek çok bilgi ve belgeye ulaşılmıştır. Bunun yanında gümrük memurlarınca başvurucudan kimi bankalara ait hesap özetleri istenmiş, başvuru ise bu talebi reddetmiştir. Akabinde gümrük yetkilileri, başvurunun para cezasına çarptırılması ve istenen belgeleri ibraz etmediği her gün için de para cezasına hükmedilmesi amacıyla mahkemeye başvurmuşlardır. Mahkeme, söz konusu talebi kısmen kabul etmiş; üst mahkemeye yapılan temyiz talebi ise reddedilmiştir.

Başvuru, AİHM'e yaptığı başvuru ile adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir. Başvuru bu iddiasına, kendisine suç isnat edildiği bir uygulamada işbirliği yapması için zorlanmasını ancak kendisinin susma hakkına sahip olduğunu ve idarenin kanıtları toplamasına maddi olarak hiçbir engel olmadığını gerekçe göstermiştir.

Hükümet, savunmasında; vergi mükelleflerinin kendilerinden tutulması istenen bir kısım bilgi ve belgeleri istenen süre nispetinde muhafaza etmek ve talep halinde bunları ibraz

⁶²⁹ Topçu, s.348.

etmek gibi bir yükümlülükle yüklendiklerini, gümrük memurlarının başvurucau bir suçı ispat etmesi açısından zorlamadıklarını, yalnızca aramada elde edilen ve başvuruca tarafından da varlığı ikrar edilen delillerin detaylarını talep ettiklerini neticeten adil yargılanma hakkının ihlal edilmediğini belirtmiştir.

Mahkeme'ce gerek başvurucau ibraz yükümlülüğü yüklenmesi gerekse para cezası adil yargılanma hakkının ihlal etmemektedir. Ancak Mahkeme, gümrük yetkililerince var olduğuna inanılan belgelerin ortaya çıkarılması için başvurucaunun mahkumiyetine hükmedilmesi, başka yollarla da zikredilen belgelere ulaşabilecek idarenin acizliğini ifade etmekte olduğundan, başvurucau delillerin ibraz edilmesine zorlama niteliğinde görülerek, Sözleşme'nin 6.maddesinde yer alan susma ve kendini suçlamama hakkına müdahale niteliğinde olduğu kabul edilmiştir.

3.1.4.1.3.J.B.- İsviçre Kararı

Mahkeme, J.B.-İsviçre kararında⁶³⁰; emekli başvurucaunun, kimi yatırımlarına dair belgeleri ibraz etmemesi sebebiyle kişisel belgeleri üzerinde yapılan inceleme neticesinde bu yatırım belgelerinin kaynağının idareye ibrazı talep edilmiştir. Başvuruca tarafından söz konusu taleplere yanıt verilmemiş, bunun neticesinde ise kendisine para cezası kesilmiş ve ek vergi tarhiyatı uygulanmıştır. Başvuruca, para cezasını ödemiştir. Adil yargılanma hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle Mahkeme önüne getirilen başvuruda, idarece talep edilen belgelerden vergilendirilmeyen kısmın açığa çıkarılması ile vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş olabileceğinin tespitinin göz önünde tutulması gereği ifade edilmiştir. Bununla birlikte yetkili makamların bu bilgilerden haberdar olduğu ve başvurucaunun da bu husustaki itirafları dikkate alınarak, vergi makamlarınca bilgi ve belgelere ulaşmak amacıyla gösterilen ısrar gerekçe gösterilerek susma ve kendini suçlamama hakkının ihlal edildiği yönünde hüküm kurulmuştur.

⁶³⁰ Topçu, s.351-353; AİHM, B.N: 31827/96, K.T: 03.05.2001, J.B.-İsviçre kararı, para, 66-71.

3.1.4.1.4.Chambaz- İsviçre Kararı

Mahkeme önüne getirilen bu kararda⁶³¹ ise, başvuruçunun belirli yıllar arasında beyan ettiği vergilendirilebilen gelirleri ile malvarlığı artışında bir orantısızlık olduğunu ifade ederek tüm gelirlerini beyan etmediği iddiasında bulunulmuştur. Başvuruçucu, bu işleme itiraz ederek idareye başvuruda bulunmuşsa da; idarece bu başvuru reddedilmiş ve başvuruçunun gerekli belgeleri sunması talep edilmiştir. Başvuruçucu, söz konusu talepleri reddetmiş ve ilgili belgeleri sunmamıştır. Akabinde kendisine para cezası kesilmiş ve bunların iptali için idare mahkemesinde iptal davası açılmıştır. Dava süreci devam ederken başvuruçucu hakkında vergi kaçakçılığına dair yeni bir soruşturma başlatılmış ve yeni bir para cezası uygulanmıştır. Tüm bu olayları gerekçe göstererek AİHM'e başvurulmasını takiben Mahkeme, başvuruçudan bilgi ve belge talep edilen tarihte vergi kaçakçılığını ihtiva eden herhangi bir suçlamanın mevcut olup olmadığını değerlendirmiştir. Normal şartlar altında AİHS md.6'nın uygulama alanı bulabilmesi için suç isnadı yahut medeni hak ve yükümlülük kavramı aranıyorsa da; her ne kadar bilgi ve belgenin istendiği tarihte vergi kaçakçılığına yönelik suç isnadı gerçekleşmemiş olsa da eldeki olay gibi devam eden işlemlerin suç isnadı ölçütüyle neticelendiği hallerde bu kavramın geniş yorumlanması gereğini ve dolayısıyla AİHS 6.maddesinin uygulama alanı bulabileceğine yönelik karar vermiştir. Devamında ise idarece, talep edilen belgelerin sunulmaması neticesinde para cezası kesilmiş olması, başvuruçunun ilgili belgeleri sunması hususunda bir baskı oluşturacaktır. Bunun yanında, başvuruçunun vergi kaçakçılığı işlediği iddiasına yönelik soruşturma devam ederken, kendisinden istenen bilgi ve belgeleri sunmaması sonucunda yükümlendirilen para cezasının onaylanmasının, başvuruçucu tarafından suçunu ikrar etmeye zorlama niteliğinde olduğunu ifade ederek Sözleşme'nin 6.maddesinin ihlal edildiği kararını vermiştir.

Bu karar da susma ve kendini suçlamama hakkına yönelik olarak örnek gösterilebilecek niteliği haizdir. Şöyle ki; Mahkeme, bu kararında daha önceki yıllara ait vergi incelemesinin para cezası ile sonuçlanabilme ihtimalini göz önünde bulundurarak AİHS md.6'nın güvence kapsamını, ortada bir isnadın mevcut olmadığı tarihlere dayandırarak, genişletmiştir.

⁶³¹ AİHM, B.N: 11633/04, K.T: 05/04/2012, Chambaz- İsviçre kararı.

3.1.4.1.5. Van Meerelt- Hollanda Kararı

Mahkeme, başvuruya konu olayda bir bankada, ikametgahı ilgili şehirde bulunmayan kişilerin varlığı hakkında Alman Vergi Dairesi'nce alınan bilgi ışığında başvurucudan vergilerine ilişkin kimi belgelerinin sunulması talep edilmiştir. Başvurucu ise, istenen bu belgelerin kendisinde de mevcut olmadığını bildirerek ellerinde olan bilgi ve belgelerin kendisi ile de paylaşılmasını istemiştir. Vergi idaresince elde olmayan, ihtimal dahilindeki rakamlarla ve asıl amacı zamanaşımı süresini durdurmak olan bir tarhiyat yapılmıştır. Bu tarhiyat ile faiz ve para cezasına da hükmedilmiştir. İdari süreç devam ederken başvurucunun yurtdışındaki malvarlıklarına ilişkin bilgilerinin de sunulması talep edilmiştir. Mahkemece başvurucunun söz konusu belgeleri sunmasına ve sunmadığı her gün için para cezasına hükmedilmesine karar verilmiştir. Akabinde başvurucu tarafından Yüksek Mahkeme'ye başvurulmuş, Yüksek Mahkeme başvurucu hakkında verilen kararı uygun bulmakla birlikte elde edilen belgelerin yalnızca tarhiyata ilişkin olarak kullanılması ve para cezası için kullanılmamasını öngörmüştür. Başvurucu söz konusu kararı AİHM önüne götürmüştür. Mahkeme ise, kamu gücü kullanılarak mükelleften tahsil edilen vergilerin hesaplanması için, mükelleflerin mali durumunun belirlenmesi gayesi ile bilgilerinin paylaşılmasının vergi sisteminin temel taşı oluşturduğunu belirterek; vergi yetkililerinin başka bir kaynaktan elde etmelerinin mümkün olmadığı belgelerin mükelleften istemesinin susma ve kendini suçlamama hakkını zedelediğine hükmetmiştir.

3.1.4.2. Türk Vergi Mevzuatında Susma Hakkı ve Müeyyideleri

3.1.4.2.1. Genel Olarak

Vergi hukukumuzda mevcut beyan usulü sisteminin, mükelleflerin maddi durumu ve vergiyi doğuran olayın eksiksiz biçimde tespit edilmesi açısından önemi büyüktür. Bu usul,

belge ve kayıt düzeni⁶³² olarak da ifade edilir.⁶³³ Belge ve kayıt düzeninin bu önemine binaen VUK kapsamında pek çok hüküm ile belgelerin tutulması, saklanması ve ibrazına ilişkin ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir. VUK md.171’de, mükellefin vergiyi doğuran olaya ilişkin servet ve hesap durumunun tespit edilmesi ve bu suretle mükellefin maddi durumu ile üçüncü kişilerin vergiye karşın durumlarının da tespiti amaçlarına yönelik olarak defter tutacaklarını, VUK md.253’te defter tutma gerekliliğinde olanlar tutmuş oldukları bilgi ve belgeleri beş yıl süreyle muhafaza etme külfeti altında olduklarını ve VUK md.256 ise mükellefin tutma ve muhafaza etme yükümlülüğü altında olduğu belgelerin, yetkili mercilerce talep edilmesi üzerine ibraz etme yükümlülüğünü hüküm altına almıştır.

3.1.4.2.2.Varlığı Noter Tasdik Kayıtları Yahut Sair Suretlerle Sabit Olması Halinde İnceleme Sırasında Vergi İncelemesine Yetkili Kimselere Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi Durumunda

VUK md.359’da vergi kaçakçılığına ilişkin hareket biçimleri sayılırken; mevcudiyeti noter kayıtları yahut sair suretle tespit olunduğu halde, vergi incelemesi sırasında yetkililere ibraz edilmeyen defter ve kayıtların hapis cezası ile yaptırımlandırıldığını görmekteyiz. Vergi yükümlülerine üstlendirilen bu ödev neticesinde hapis cezasının öngörülmesine karşın AYM’ye başvurulmuş ve söz konusu hükmün Anayasa md.38’in ihlali niteliğinde olduğu değerlendirilerek iptal edilmesi talep edilmiştir. İşbu başvuruda AYM, müdahale niteliğinde olduğu belirtilen 38.maddesinin 8.fıkrası kapsamında öngörülen, kimsenin sözleşme ile öngörülmuş yükümlülüğünü ihlal etmesinden dolayı özgürlüğünün elinden alınamayacağı ve 11.fıkrasında yerini bulan idarenin kişiyi hürriyetinden mahrum bırakılma sonucunu oluşturacak bir yaptırım uygulayamayacağına ilişkin hükümlerinin mevcut olduğu vurgulanmakla birlikte; AYM, düzenlenen bu yaptırımın kişi ile idare arasında bir sözleşmeden kaynaklanmadığını, aksine bir kanun hükmünden kaynaklanan yükümlülük olduğunu belirtmiştir. Nitekim hapis cezasını öngören yaptırımın idari nitelikte bir uygulamanın neticesi olmayıp kanuna aykırı davranıyor olmanın sonucu olduğu ve bağısız mahkemelerce kurulacak

⁶³² Belge düzeni, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ilişkili mevzuatta belirtilmiş belgelerle tespit edilmesi şeklinde ifade edilirken, kayıt düzeni ise söz konusu belgelerin yine mevzuatta öngörülmuş usul ve esaslara uygun olacak şekilde istenen belgelere (defterlere) süresi içinde kaydedilmiş olması şeklinde ifade edilir.

⁶³³ Topçu, s.358.

karar ile uygulanabileceği ifade edilerek düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığı kanaatine varılmıştır. Konu AYM kararı ile sonuca ulaştırılmışsa da doktrinde bu husus tartışılmaya devam edilmiştir. Yaltı, vergi mükellefince kendi aleyhine delil vermeye teşvik eden bu uygulamanın susma ve kendini suçlamama hakkını ihlal ettiğini belirtmiştir. Buna karşın Candan ise, esasında ibraz isteminin arka planında bir isnadın mevcudiyetini belirterek, sistematik vergi incelemelerinde ise bu isnat arka planının var olmadığı ve bu nedenle susma hakkı ile idarenin denetim yetkisi arasında makul bir dengenin kurulması gerektiği ve söz konusu dengenin susma hakkının kullanılmasını engellememesi şartına bağlayarak soruşturmaya başlanmış olma kriterinin aranması gereğini ifade etmiştir.⁶³⁴ Üstün ise, defter ve belge ibrazının gerçekleştirilmemesi neticesinde kişinin hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşı karşıya kalması halinde söz konusu olduğu, bununla birlikte para cezası uygulandığı hallerde susma hakkının bulunması görüşünün yerinde olmadığını belirtmiştir.⁶³⁵ Topçu ise, konuya dair görüşünü belirlerken öncelikle mükellefin vergi incelemesine konu olabilmesi için mevcut olabilecek ihtimalleri değerlendirmektedir. Bu suretle mükelleflerin, Ba/Bs formları arasında bir dengenin bulunmaması, POS satışlarının mükellefin bulunduğu sektör ortalamasının çok üzerinde yahut çok altında olması, devreden KDV'nin süreklilik göstermesi gibi sebeplerle, riskli mükellef kapsamında kabul edildiği bilgisayar programları ile belirlenmektedir.⁶³⁶ Bu sebeplerin yanında ihbar ve şikayetler de vergi incelemelerinin en temel sebepleri arasında yer almaktadır. Yazar, ihbar ve şikayetler ile riskli mükelleflerin belirlenmesi yolu ile vergi incelemesi yapıldığı durumlarda, tıpkı Candan'ın görüşünde yer verdiği gibi, arka planda bir suç isnadının mevcudiyetini ele alarak; suç isnadının neticeyi oluşturabileceği durumlarda susma hakkının ihlal edilmiş olabilme ihtimalini gerekçe göstererek adil yargılanma hakkına ilişkin güvencelerin uygulama alanı bulması gereğini dile getirmiştir. Bununla birlikte vergi incelemeleri kimi zaman ihbar, şikayet veya riskli mükellef analizi gibi denetim usullerini kullanmadan sistematik olarak da gerçekleştirilebilir. Yazar, sistematik vergi incelemelerinin mevcut olması halinde, henüz ortada bir suç isnadının söz konusu olmadığı ifade edilerek burada susma ve kendini suçlamama hakkının, dolayısıyla da adil yargılanma hakkının güvencelerinden yararlanmak mümkün olmayacaktır görüşündedir. Kanaatimizce ise, AİHS'in uygulama alanı bulabilmesi için mevcut suç isnadı kriteri dikkate alınarak, vergi incelemesinin ne şekilde yapıldığı önem arz etmeden, eldeki olayda suç isnadının açık ya da zımnî olarak

⁶³⁴ Candan, Turgut, "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara, Seçkin Yayınları, 2009, s.276-277.

⁶³⁵ Üstün, Süleyman, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.15, S.3, 2011, s.386-387.

⁶³⁶ Topçu, s.360-362.

mevcudiyeti değerlendirilip buna uygun nitelikteki vakıaların adil yargılanma hakkı güvencesine girmesi gerekmektedir.

3.1.4.3. Avukatla Temsil Edilme Hakkı

3.1.4.3.1. Genel Olarak

Bir avukattan yararlanma hakkı, avukat tayin edebilme ve mali gücün elvermiyor olması gibi durumun gerektirdiği hallerde kendisine ücretsiz bir avukat atanmasını talep edebilme haklarını içermektedir.⁶³⁷ Bir avukatın hukuki yardımından yararlanma hakkı, daha çok ceza yargılamalarında kendini göstermektedir. Bununla birlikte zorunlu müdafilik kavramı ile karıştırılmaması gerekmektedir. Avukatla temsil hakkı bireylerin bir avukatın hukuki yardımından yararlanmak üzere kendilerine yöneltilen suç isnadı ve benzeri konularda, yargılama sürecinde kendilerini temsil etmek amacıyla bir avukat tayin edebilme yahut avukat tayinine ilişkin ekonomik kudretlerinin bulunmaması sebebiyle kendilerine ücretsiz olarak avukat tayin edilmesini talep etme haklarını içerir. Yargılamaya muhatap olan kişilere, belirli şartlar altında, ücretsiz avukat tayininin sağlanması sosyal devlet ilkesi ile doğrudan ilişkilidir. Ancak zorunlu müdafilik, kanunun belirlediği statülerdeki kişilerin talepleri olmasa da kendilerine bir avukat tayin edilmesi hususunu içermektedir.

Avukatla temsil hakkı, AİHS md.6/3'te "*Kendisini bizzat savunma veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanma; eğer avukat tutmak için gerekli maddi olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine getirilmesi için gerekli görüldüğünde, re'sen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilme*" ifadesi ile yer bulmaktadır.

Avukatla temsil hakkı mutlak bir hak olmayıp, Can-Avusturya kararında⁶³⁸; Sözleşme'de sınırlanabileceğine dair herhangi bir hüküm öngörülmemesine rağmen, hakkın kullanımının işlevselliğini sözleşmeciler devletlerin yetkisine bırakıldığı ve kullanımdaki

⁶³⁷ Kalabalık, İnsan Hakları, s.520.

⁶³⁸ AİHM, B.N: 9300/81, K.T: 30.09.1985, Can-Avusturya kararı.

etkinliğin önlenmemesi koşulu ile birtakım sınırlamalara maruz kalabileceği hüküm altına alınmıştır.⁶³⁹

3.1.4.3.2. Vergi Davalarında Avukatla Temsil Edilme Hakkı

Vergi davaları, teknik bilgilerin yoğun olması gerekçesiyle hukuki yardıma en çok ihtiyaç duyulan davaların başında yer almaktadır. Bununla birlikte vergi yargılamasında mevcut yazılı yargılama ilkesi ve duruşmaların nadiren gerçekleştiriliyor olması sebebiyle, teknik bilgileri içeren bu davaların, avukatlar dışında mali müşavirler ve muhasebeciler gibi meslek gruplarının yazdıkları dilekçeler yardımıyla ile yürütüldüğünü görmekteyiz. Pratiğin bu şekilde gelişmesine en büyük sebep ise vergi hukuku alanında uzmanlaşan avukat sayısının oldukça az olduğunu söylemek mümkündür. Her ne kadar Avukatlık Kanunu'nun 35.maddesinde vekil ile temsilin bir yetki olarak yalnızca avukatlar üzerinde toplandığı haller belirtilmekte, avukatların kanuni bir tekelinin mevcut olduğu ifade edilmektedir⁶⁴⁰. Esasen vergi davaları da bu iş ve işlemlerden olmakta ise de; uygulamada vergi davaları, avukatla temsil edilme zorunluluğunun olmaması fırsat bilinerek arka planda yer alan ve yargılama faaliyeti sırasında herhangi bir sığata sahip olunmadan muhasebeciler ile mali müşavirlerden alınan teknik yardım ile yürütülmektedir.

Vergi davalarında avukatla temsil hakkına ilişkin Mahkeme önüne gelen bir davada, yerel mahkemece vergi borcunu zamanında ödememiş olan bir mükellefin ücretsiz müdafii yardımından yararlanıp yararlanamayacağı başvuru konusu edilmiş ve Mahkeme, dava neticesinde uygulanacak yaptırımın hapis cezası gibi hürriyeti bağlayıcı bir ceza olması ve davanın karmaşık olup teknik bilgiler gerektirmesi sebeplerine dayanarak başvurana ücretsiz müdafii atanmamasının Sözleşme'nin 6/3 hükmüne aykırı olduğuna karar vermiştir.⁶⁴¹

⁶³⁹ AİHM'in Öcalan-Türkiye kararında davanın karmaşıklığı kriteri göz önünde tutulmuş ve müdafilere haftada iki saatlik görüşme süresinin öngörülmesi, hakkın ihlali niteliğinde değerlendirilmiştir.

⁶⁴⁰ Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s.186.

⁶⁴¹ AİHM, B.N: 19280/92, K.T: 10.06.1996, Benham-Birleşik Krallık kararı, para.56.

3.1.4.4.Tercümandan Yararlanma Hakkı

Tüm yargılama alanlarında olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da tarafların, kendilerine isnat edilen suç yahut uğrayacakları maddi zararlar gibi muhatap olacakları durumlar hakkında bilgilendirilmesi gerekmektedir. Tercüman hakkı ilk bakışta yalnızca dil bilmiyor olan kişilere tanınması gereken bir hak olarak görülse de işitme engelli gibi konuşulanları anlayamayacak durumdaki her bireye uygulanacak bir haktır.⁶⁴² Davanın taraflarından biri, duruşmada konuşulmakta olan dili algılayamıyorsa tercümandan yararlanma hakkına sahip olmaktadır.⁶⁴³ Tercümandan yararlanma hakkı, taraflardan birinin dil bilmemesi sebebiyle dava sürecinin işleyişi hakkında bilgi sahibi olmasının oluşturacağı eşitsizliğin önüne geçilmeyi hedef edinmekte olup bu hedef dışında kullanılamayacaktır.⁶⁴⁴ Nitekim sanık, mahkemede konuşulan dili yeterince anlayabiliyor ve konuşabiliyor durumda ise yetkili organlardan kendisine ücretsiz tercüman tayin edilmesi gibi bir talep hakkı bulunmamaktadır.⁶⁴⁵

Tercümandan yararlanma hakkı kapsamında tercümanlar, kişilere yalnızca mahkeme aşamasında değil, öncesindeki hazırlık aşamalarında da yardımcı olmaktadır.⁶⁴⁶ Her ne kadar, tercümandan yararlanma hakkının yalnızca ceza davalarında uygulanabilirliği hususunda hüküm içeriyor gibi görünse de bunun kabulü ile hukuk davalarında ücretsiz tercümandan yararlanma hakkına yer verilmiyor olması adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde sayılacaktır. Bununla birlikte tercümandan yararlanma hakkı hukuk davalarında adil yardımın koşullarının oluşacağı durumlarda söz konusu olacaktır.

Türk vergi yargılaması hukukunda uygulanmıyor olmakla birlikte AİHS’de tanımlanmış olan bu hak suç isnadı kavramının özerk yorumundan kaynaklanmaktadır.⁶⁴⁷

⁶⁴² Erdoğan, s.147.

⁶⁴³ Kalabalık, İnsan Hakları, s. 522.

⁶⁴⁴ Gözübüyük / Gölçüklü, s.311; Tezcan, Durmuş, “Tercümandan Yararlanma Hakkı”, AÜSBFD, C.52, 1997, s.694.

⁶⁴⁵ Erdoğan, s.148.

⁶⁴⁶ Gözübüyük / Gölçüklü, s.311; Kalabalık, İnsan Hakları, s.522; Tezcan / Erdem / Sancakdar / Önok, s. 268.

⁶⁴⁷ Uçan, s. 137. AİHM, B.N: 8544/79, K.T: 21.02.1984, Öztürk-Almanya kararında; dikkatsiz araç kullanmanın yarattığı sonuçlar dikkate alınarak pek çok devlette ceza hukuku kapsamında yaptırım gerektiren bir fiil olduğu gerekçesiyle AİHS 6.maddenin uygulama alanı bulabileceğine hükmetmiştir.

3.2. Vergi Yargılaması Özelinde Mülkiyet Hakkına Müdahale

3.2.1. Genel Olarak

Mülkiyet hakkı, hukuk sistemlerinin var olduğu tarihten itibaren genel geçer ve değişmeyen bir tanım oluşturulmak için çalışmalar gerçekleştirilen bir kavramdır. Bunun sebebi ise malikin eşya üzerindeki tasarruf yetkisinin değişiklik göstermesi olarak açıklanır. Halihazırda, mevcut anlam farklılıkları sebebiyle mülkiyet hakkının kapsamı, niteliği ve sınırlandırma sebepleri her ulusal hukuk düzeyinde çeşitlilik arz eder. Tarihsel açıdan mülkiyet hakkındaki devrimci fikirlerin John Locke tarafından ortaya atılmış olup mülkiyet hakkı ile yaşama hakkının devredilmez haklar olduğunu belirterek; bu hakların temin edilebiliyor olmasının bizzat devletlerin kendi sorumluluğunda olduğu ifade edilmiştir.⁶⁴⁸ Blackstone, mülkiyet hakkını vergisel işlemlerle de bağdaştırarak İngiltere’de yaşayan bireylerin ülkenin savunmasını yahut hükümete gelir kaynağı olabilmesi için vergi ödeme mecburiyeti olmadığı, söz konusu ödemelerin yalnızca rızaen gerçekleştirilebileceğini açıklamıştır.⁶⁴⁹

Ulusal hukuk düzeylerinde çeşitlilik arz ediyor olmasına rağmen temel hak ve özgürlükler kapsamında kabul edilen mülkiyet hakkının tanımı hukuk rejimlerinde temel hak ve özgürlüklere bakış açısı hususunda yeterli ipucu vermektedir. Ekseriyetle bir rejimin etkin ve güçlü bir temel sağlayabilmesi, uzun ömürlü ve sürdürülebilir bir gelişimin temin edilebilmesi için oldukça önemlidir.⁶⁵⁰ Mülkiyet hakkı, vergi hukukunun kapsama alanına aldığı vergilendirme işlemleri ile ve dolayısıyla mükellef haklarıyla doğrudan ilişkilidir. Nitekim vergilendirme işlemleri ile mükelleflerin malvarlığının bir kısmı devlet mülkiyetine aktarılmaktadır.⁶⁵¹

⁶⁴⁸ Topçu, s.139.

⁶⁴⁹ Topçu, s.139.

⁶⁵⁰ Uzun, A. Meral, “Mülkiyet Hakları ve Ekonomik Gelişme”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C.23, S.1, 2009, s.296.

⁶⁵¹ Er, Selami, “Mükellef Hakları ve Kanunda Faiz Uygulamaları”, Sayıştay Dergisi, S. 81, 2011, s.6.

3.2.2. AİHM İçtihatları ve Anayasa Kapsamında Mülkiyet Kavramı

Mülkiyet hakkına dayanan bir hak ihlalinin mevcut olması durumunda, AİHM tarafından kabul edilebilirlik kararı verilirken, ulusal hukuk düzeyinde bir malvarlığı kıymetine sahip olunması kriteri aranmaktadır.⁶⁵² Nitekim mülkiyet hakkının kapsamı, bir mülk sahibi olabilmekten ziyade mevcut mülkün korunmasını içerir.⁶⁵³ AYM, kişinin halihazırda maliki olmadığı bir malın mülkiyetini kazanması hususundaki menfaati ne denli kuvvetli olursa olsun Anayasa ve AİHS ile korunan mülkiyet hakkı kapsamına dahil olmadığı görüşündedir.⁶⁵⁴

Mülkiyet hakkına ilişkin bahsedilmesi gereken bir diğer husus, hakkın anayasal kapsamının TMK’de yer alan mülkiyet hakkı teriminden farklı anlamları da ihtiva ettiği. Bunun neticesi olarak anayasal mülkiyet hakkı ile TMK kapsamındaki mülkiyet hakkının zaman zaman örtüşmemesi gündeme gelecektir.⁶⁵⁵

Sözleşme uygulaması ve dolayısıyla AİHM içtihatlarında mülkiyet kavramı, özerk bir anlam ihtiva etmektedir. Dolayısıyla yalnızca taşınır ve taşınmaz mallar değil başkaca değerler de mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilerek koruma altına alınmaktadır. Örneğin Tre Traktörer davasında alkollü içki ruhsatı, başvurusunun mülkiyeti kapsamında kabul edilmiştir.⁶⁵⁶

Bu hak, ek 1 no’lu Protokol’ün 1.maddesinde düzenlenmektedir. Bu düzenleme;

“Her gerçek ya da tüzel kişi, mamalekinden müdahale edilmeksizin yararlanma hakkına sahiptir. Hiç kimse, kamu yararı uyarınca ve yasanın ve uluslararası hukuk genel ilkelerinin, öngördüğü koşullara tabii olarak mülkiyetinden yoksun bırakılması hali hariç, mülkiyetinden yoksun bırakılmayacaktır.

Ancak yukarıdaki hükümler hiçbir biçimde, bir Devlet’in, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak ya da vergilerin yahut diğer katkıların yahut para cezalarının ödenmesini temin etmek üzere gerekli gördüğü nitelikteki yasaları yürürlüğe koyması yetkisine halel getirmeyecektir.” şeklindedir.

AİHM, mülkiyet kavramının ulusal hukuktaki anlamından ari olarak ve Sözleşme’nin uygulanmasındaki özerk yorumdan yararlanılarak yorumlandığını ilk kez Gasus Dosier-und

⁶⁵² Gemalmaz, Burak, “Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Usulünde Mülkiyet Hakkının Uygulanabilirliği Meselesi: AYM Kararlarının Mülkiyet Hakkının Mevcudiyetinin Dayanağı Olarak Uluslararası Hukuka Açıklık Açısından Eleştirel Değerlendirilmesi”, Anayasa Yargısı Dergisi, C.32, 2015, s. 381.

⁶⁵³ Topçu, s.143.

⁶⁵⁴ AYM, B.N: 2013/1993, K.T: 27/06/2015, para.37.

⁶⁵⁵ Gemalmaz, Burak, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Mülkiyet Hakkı, İstanbul, Beta Yayınları, 2009, s.2.

⁶⁵⁶ AİHM, B.N: 10873/84, K.T: 07/07/1989, Tre Traktörer Aktioblag-İsveç, para.41-43.

Fördertechnik GmbH-Hollanda kararında belirtmiştir. Kararda, vergi borcu sebebiyle haczedilen bir beton mikseri bulunmakta ve başvuru ise beton mikserinin mülkiyeti muhafaza kaydıyla alındığı şirket olup haciz yapıldığı sırada bedelin tamamı ödenmemiştir. Başvuru, bu suretle mülkiyet hakkının ihlal edilmesi iddiasıyla Mahkeme'ye başvurmuştur. Hükümet'in olayda mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış yapılmasının daha çok aynı teminat niteliğini göz önüne alarak Ek 1 no'lu Protokol'ün 1.maddesindeki mülkiyet hakkına dahil edilemeyeceği savunmasında bulunsa da; AİHM, mülkiyet kavramının geniş yorumlanması gerektiğini dile getirerek yalnızca fiziki malların mülkiyeti ile sınırlı olmayacağı ve özerk bir anlamı ihtiva ettiğini belirterek güvence altındaki alana dahil olduğunu ifade etmiştir.⁶⁵⁷

AYM içtihatlarında da mülkiyet hakkı kavramı, niteliğine zarar gelmeden geniş anlamıyla kullanılmaya çalışılmış, fiziki olarak mevcut malvarlığı değerlerinin ötesinde sınırlı aynı haklar ve fikri haklar örneklerinin yanında icrası kabil olan her nevi alacağın bu kapsam içerisinde yer aldığını belirtmiştir.⁶⁵⁸ AYM önüne norm denetimi için getirilmiş bir davada vergi *“kamusal ihtiyaçları karşılamak amacıyla kişi ve kuruluşların mamuleklerinin bir kısmının devlete geçirilmesi ile bu yol yardımıyla kamuya aktarılması”* şeklinde tanımlanmıştır.⁶⁵⁹

AİHM önüne gelen bir başvuruda ise, vergilendirme yetkisinin mülkiyet hakkına yaptığı müdahaleyi N.K.M-Macaristan kararında devletin kıdem tazminatından vergi almasının, elde edilmemiş bir malvarlığı değeri üzerinden vergi almak olarak nitelendirerek makul bulmamıştır.⁶⁶⁰

3.2.3.Mülkiyet Hakkının İhlalinde Aranılan Bir Ölçüt: Meşru Beklenti

AİHM içtihatlarında meşru beklenti kavramının dayanağının bir yasal hüküm yahut içtihadı yönelmesi gerektiği açıklanmıştır. Bu doğrultuda bir alacak hakkının meşru beklenti kapsamında yer alacağı şeklinde ifade edilebilir. Vergi yargılaması da vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıkların çözümüne yönelik bir süreç olması ve bir alacak-borç ilişkisine dayanması

⁶⁵⁷ Topçu, s.

⁶⁵⁸ AYM, B.N: 2014/109, K.T: 20/09/2017, para.56.

⁶⁵⁹ AYM, 1989/42 E., 1989/42 K., K.T: 07/11/1989. (RG: 06/04/1990).

⁶⁶⁰ AİHM, B.N: 66529/11, K.T: 14/05/2013, N.K.M-Macaristan kararı, para.36; Topçu, s.145.

gerekçesiyle bu doğrultuda vergi yükümlülerinin mülkiyet hakkına yapılan müdahalede meşru beklenti ölçütü aranmaktadır.

3.2.3.1.Meşru Beklenti Terimi

Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere mülkiyet hakkının AİHM içtihatlarında koruma altına alınabilmesi için bir malvarlığı değerinin mevcudiyeti aranmaktadır. Nitekim kişilerin sahip olmadığı bir malvarlığın mülkiyetini gelecekte kazanacak olmaları hak kapsamına alınıp incelenmemektedir. Ancak bu düşünce, AİHM içtihatları ile “meşru beklenti” teriminin ortaya atılması ile dengelenmiştir. Mülkiyet hakkının AİHM içtihatlarında da uygulanabilir olmasını sağlayan meşru beklenti terimi, ekonomik hayatın gereksinimlerine karşın bireylerin gelecekte mevcut olacak hukuki statülerini temin etmek üzere hukuki güvenliği temel alarak türetilen bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.⁶⁶¹

AİHM içtihatlarında meşru beklenti teriminin kapsamı ve sınırları açısından değerlendirme yapılan kararlardan biri Dangeville-Fransa kararıdır. Başvuruya konu olayda, ticaretle uğraşan başvuru tarafından ilişkin olan yıla dair KDV’ler ödenmiş ancak vergisini ödemediği birtakım işlemlerin AB Direktifleri uyarınca muafiyet kapsamına alındığı ifade edilerek iadesi talep edilmiş ancak bu talep kabul edilmemiştir. Hükümet, başvuranın mülkiyet hakkı kapsamında kabul edilecek meşru bir beklentisinin olmadığı iddiasında bulursa da, Mahkeme AB Direktifleri’nin ulusal hukuk düzeyinde doğrudan uygulanması gereği ileri sürülerek istisna meşru beklenti kapsamında yer aldığı ve mülkiyet hakkının ihlali niteliğinde olduğu yönünde karar vermiştir.⁶⁶²

AİHM içtihadında meşru beklenti teriminin dayanağının yasal bir hüküm yahut içtihat olması gerekmektedir.⁶⁶³ Alacak hakkı, meşru beklenti kapsamına girmektedir. Mahkeme Eko-Elda Avee-Yunanistan kararında, mükellefçe vergi iadesi talep edilirken vergi idaresi tarafından vergi iadesinin gecikmeli şekilde aktarılması sebebiyle faiz ödenmesinin reddedilmesi gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla başvuruda bulunulmuşsa da Mahkeme, bir alacağın talep edilebilirlik özelliğine sahip olması ile meşru beklentinin ve dolayısıyla mülkiyet hakkının söz konusu olacağı ifade edilmiştir. Mahkeme’nin önüne gelen

⁶⁶¹ Gemalmaz, Mülkiyet Hakkı, s.52.

⁶⁶² AİHM, B.N: 36677/97, K.T: 16/03/2002, Dangeville-Fransa kararı, para.48.

⁶⁶³ Topçu, s.146.

Optim ve İndusterre-Belçika kararında başvuru şirketler adına yapılan vergi tarhiyatına ilişkin itirazda bulunulmuştur. Söz konusu itiraza rağmen başvuru şirketler aleyhine ödeme emri düzenlenmiş ve bu uygulama, Belçika Temyiz Mahkemesi'nin ihtilafli vergi tarhiyatları mevcut olduğu durumlarda ödeme emrinin zamanaşımını durdurmadığı kararını vermiştir. Akabinde AİHM önüne getirilen davada temyiz mahkemesince verilen bu kararın başvuru şirketler tarafından yarattığı, borcun zamanaşımına uğrayacağı beklentisi dikkate alınmıştır.

AYM önüne gelen İlyas Yılmaz başvurusunda ise, başvuru şirketinin açmış olduğu tapu iptal tescil davasında satış vaadi sözleşmesine konu edilen taşınmazın başvurucuya ait olması gerektiği tespit edilmiştir.⁶⁶⁴ Davaya konu edilen taşınmaz vergi idaresince, vergi borcunun tahsilatını sağlamak amacıyla üçüncü kişilere satılmıştır. AYM, başvuruda mülkiyetin başvurucuya aidiyetini tespit eden mahkeme kararının, mülkiyetin kendisine geçirileceği hususunda somut bir dayanak ihtiva eden meşru beklentinin bulunduğu sonucuna ulaşmıştır.

3.2.3.2.Meşru Beklenti Kavramında Aranılan İyiniyet Ölçütü

AİHM içtihatları ile vücut bulan meşru beklenti teriminin, eldeki olayda uygulanabilirliği açısından ele alınan kriter başvuru şirketinin iyiniyetli ve özenli davranarak sorumluluklarını yerine getirmiş olması olarak ele alınır. Mahkeme, Bulves AD-Bulgaristan kararında KDV indirimine ilişkin bir beklenti içerisine girmiş başvuru şirketinin yetkisi dahilinde kalan her türlü sorumluluğunun gereğini yerine getirmiş olup olmadığı değerlendirilerek, olayın meşru beklenti kapsamında kaldığına karar vermiştir.⁶⁶⁵ Bununla birlikte AYM de yukarıda bahsettiğimiz İlyas Yılmaz davasında karar verirken, başvuru şirketinin ödemiş olduğu bedel ile kazanımlarını dikkate almıştır.

3.2.4.Mülkiyet Hakkının İhlalinin Tayin Edilmesi

AİHM içtihatlarında, başvuruya konu olayın mülkiyet hakkı yahut meşru beklenti kapsamında olup olmadığı değerlendirildikten sonra olayın müdahale niteliği teşkil edip

⁶⁶⁴ AYM, B.N:2015/1927, K.T:22/03/2018. (R.G:18/04/2018).

⁶⁶⁵ AİHM, B.N:3991/03, K.T: 22/01/2009, Bulves-Bulgaristan kararı, para.54-58.

etmediği neticesine varılmaktadır. Nitekim AİHM önüne gelen ve vergilendirme işlemlerinin mülkiyet hakkına yönelik ilkelerinin tespit edildiği karar Travers ve diğerleri-İtalya kararıdır. Bu kararda, başvuruçular danışmanlık işi ile işğal etmekte olup ulusal hukukta mevcut vergi düzenlemesinin gereği olarak danışmanlık işlerinde alınan vergiler, vergi kaçakçılığın önlenmesi açısından tevkifata tabi tutularak %19'luk kısmı kaynakta kesintiye uğramaktadır. Alınan ücretin %70'lik bölümü mahsup edilebilecek masraflardan meydana gelmektedir. Kalan %11'lik bölümü de danışmanlıkla işğal eden kişilerin ücretlerini oluşturmaktadır. Başvuruçuların beyanname usulünü gerçekleştirdikleri tarihte vergi, net kazanç üzerinden %30'luk kısmı olarak hesaplanan vergi, başvuruçuların brüt kazançları üzerinden hesaplanmış %19'luk miktardan daha düşük bir tutara tekabül etmektedir. Bu suretle de başvuruçular nezdinde önemli miktarda vergi iadesi söz konusu olmaktadır. Başvuruçular, iade edilmeyen vergi miktarlarının mülkiyet haklarını zedelediği yönündeki iddialarıyla Mahkeme'ye başvurarak uygulanan tevfiğin neredeyse net kazançlarının %60'ına denk geldiğini ve bu durumdan yaşadıkları mağduriyeti dile getirmişlerse de; Hükümet, söz konusu uygulamanın vergi kaçakçılığı ile mücadelede önemli bir rol oynadığını savunmuştur. Bunun akabinde Mahkemece, başvuruçuların mülkiyet haklarına yönelik haksız bir müdahalenin söz konusu olmadığına karar verilmiş ve şu ilkeler gündeme getirilmiştir:

- Vergilendirme işlemleri Ek 1 No'lu Protokol md.1'de mevcut haklara müdahale niteliği teşkil eder. Fakat söz konusu müdahaleler yine maddenin ikinci fıkrası ile hukuka uygunluk kazanmaktadır.
- AİHM önüne getirilen ve mülkiyet hakkına müdahale niteliğinde olduğu belirtilen işlem ile kamu yararı arasında adil bir dengenin kurulması gereklidir.
- Yine mülkiyet hakkına müdahale tespit edilirken kullanılan araçlar ile amaç arasında bir ölçülülük kriterinin benimsenmiş olması gereği aranır.
- Mahkemece tespit edilen son husus ise vergilendirme işlemlerinin mülkiyet hakkına müdahale oluşturduğuna dair kararların, genel itibarıyla Sözleşmeciler Devletler yetki alanına bırakılan politik, ekonomik ve sosyal problemlerin değerlendirmesi olarak görülmekle birlikte Sözleşmeciler Devletler'in bu problemleri çözmek için daha geniş bir yetki alanına sahip olduğunun altı çizilmektedir.

3.2.4.1.Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Hukuka Uygunluğunun Denetlenmesi

AİHM içtihatlarında mülkiyet hakkına müdahalenin söz konusu olup olmadığının tespit edilmesi akabinde gerçekleştirilen işlem, mevcut müdahalenin hukuka uygunluğunun denetlenmesidir. Bu denetimde hukuki dayanağının bulunup bulunmaması, müdahalenin kamu yararı/ genel yarara⁶⁶⁶ uygunluğu ve ölçülülük ilkesine uyarlılığının incelendiğinin görürüz. Vergisel işlemlerin mülkiyet hakkına ihlali iddiasında bulunularak AYM önüne getirildiğinde ise Anayasa md.13, 35 ve 73'te bütünsel bakış açısıyla ele alınarak incelenmektedir. Anayasa'md.13'te temel hak ve özgürlüklerin kapsamı ve sınırlandırma sebepleri ele alınmaktadır. Anayasa md.35'te mülkiyet hakkının yalnızca kamu yararı gerekçesiyle sınırlandırılabilceği ifade edilmektedir. Son olarak md.73'te ise vergilendirmeye ilişkin esas unsurlar ortaya konulmuştur. Bunun yanında AYM'nin AİHM tarafından uygulanan adil denge testini de uyguladığı belirtilmektedir.⁶⁶⁷ Bu sayede, ileride detaylıca açıklayacağımız üzere AİHM gibi AYM de mülkiyet hakkına yapılan müdahale ile elde edilmek istenen kamu yararı ile mülkiyet hakkı ihlal edilen bireyin hakları arasında adil bir dengenin kurulması incelenmektedir.

3.2.4.1.1.Mülkiyet Hakkına Yönelen Müdahale Hukuka Uygun Olmalıdır

Mülkiyet hakkı, tanımlanması konusunda yaşanan tartışmalara rağmen temel bir hak ve özgürlük kapsamındadır. Bununla birlikte hak, mutlak bir hak olarak ifade edilmemekte, kamu otoritelerince sınırlandırmalara tabii olabilmektedir.⁶⁶⁸ AİHM nezdinde hukukilik denetimi, önlerine gelen bir ihlal iddiasının incelenmesinde aranan ilk kriterdir. Bunun yanında AİHM için hukukilik kriteri öyle önem arz eder ki, hukukilik kriterinin mevcut olmadığı durumlarda diğer kriterler irdelenmemekte ve ihlal kabul edilmektedir. Hukukilik denetimi ise, bilindiği

⁶⁶⁶ Ek 1 No'lu Protokol'ün 1.maddesinin ilk fıkrasında kamu yararı, ikinci fıkrasında ise genel yarar ifadesinin kullanılmış olması Mahkeme içtihatlarında kafa karışıklığı yaratmıştır. Şöyle ki, James ve diğerleri- Birleşik Krallık davasında söz konusu farklı ifade kullanımının, farklı anlamları ihtiva etme özelliğinden kaynaklandığını belirtse de başvuruçuların ileri sürmüş olduğu şekilde bir ayırımın söz konusu olmayacağını ifade etmiştir.

⁶⁶⁷ Topçu, s.154; Boyar, s. 527.

⁶⁶⁸ Gemalmaz, Burak, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Mülkiyet Hakkının Sınırlanmasında Hukukilik İlkesi", İstanbul Barosu Dergisi, C.85, S.3, 2011, s.4.

üzere müdahale işleminin hukuki bir dayanağı olmasından ileri gelmektedir. Bir başka deyişle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ulusal hukuk düzeyinde bir temeli olmalıdır. Bunun yanında müdahalenin ulusal hukuk düzeyinde bir temelini mevcut olması muhakkak hukuka uygun olduğu sonucunu oluşturmamaktadır. Bu doğrultuda Strazburg organları, Sözleşme’de yer alan “law” teriminin, “kanun” teriminden farklı bir anlamı ihtiva ediyor olduğu kanaatindedir. Nitekim Spacek-Çek Cumhuriyeti davasında, “law” terimi hem kanunları hem de içtihatları içermek üzere geniş bir kavramı ifade ettiği belirtilmektedir.⁶⁶⁹ AİHM önüne gelen Khodorkovskiy ve Lebedev-Rusya kararında, iç hukukta şirketin vergi borçlarının şirket ortaklarından tahsiline imkan tanınmadığı gerekçe gösterilerek mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Bununla birlikte AYM, AİHM uygulamasından farklı olarak müdahalenin kanuna dayalı olmasını öncelik olarak aramaktadır. Bu suretle Türk hukukunda mülkiyete müdahale edilmesi, yalnızca yasama organınca kanun adıyla yapılan düzenleyici işlemler eliyle müdahaleyi haklı kılacak hükümlerin varlığı ile mümkün olmaktadır.⁶⁷⁰ Neticesinde ise kanun dışında herhangi bir norm vasıtasıyla gerçekleştirilmiş sınırlandırmanın kamu yararının mevcut olması ihtimalinde dahi ihlal niteliğinde olduğu ifade edilecektir.⁶⁷¹

AYM önüne gelen, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257.maddesinde yer alan hükmün⁶⁷² Anayasa md.73’e aykırı olduğu ifade edilerek iptal talebi ile yapılan başvuruda, Maliye Bakanlığı’na verilen yetkinin belge düzenine dair temel gereklilikler kapsamında bulunduğu gerekçe gösterilerek düzenlemenin Maliye Bakanlığı’na verilmiş bu düzenleme yetkisinin Anayasa’ya aykırılık teşkil etmediği ifade edilmiştir.

AYM önüne gelen 2015/19953 başvuru numara ve 26/06/2019 tarihli karar ile neticelendirilen başvuruda, 2634 sayılı Kanun ile Kültür ve Turizm Bakanlığı’na talih oyunları oynatılmasına izin verilen mekanları tayin etme, faaliyet izni verme yetkisinin verilmesi ancak

⁶⁶⁹ AİHM, B.N: 26449/95, K.T: 09/11/1999, Spacek-Çek Cumhuriyeti kararı, para.54-57.

⁶⁷⁰ AYM, B.N: 2014/13518, K.T: 26/10/2017, para.52; AYM, B.N: 2013/3245, K.T: 11/12/2014, para.36.

⁶⁷¹ AYM, B.N: 2013/3244, K.T: 07/07/2015, para.33.

⁶⁷² İlgili hüküm; “Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanun’a göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi mecburiyetini kaldırmaya, vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bunlar için tasdik, muhafaza ve ibraz mecburiyeti koymaya ve kaldırmaya, bedeli mukabilinde basıp dağıtmaya veya üçüncü şahıslara bastırıp dağıtturmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya ve makineli kasa kullandırmaya ve vergi ziyanın önlenmesi, vergi ödemeye teşvik bakımından, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma ve asma mecburiyeti getirmeye ve kaldırmaya yetkilidir.

Bu Kanun’a göre düzenlenecek belgelerde bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığı’na hazırlanacak ve Resmi Gazete’de yayımlanacak yönetmelikle belirlenir.” şeklindedir.

başvurucu adına bir yönetmelik⁶⁷³ ile katkı payı tahakkuk edilmesi yoluyla gerçekleştirilen mülkiyet hakkının ihlali ve kanunilik ilkesinin delindiği ifadelerine yer vermiştir.

3.2.4.1.2. *Dayanak Hukuk Kişilerce Erişilebilir ve Öngörülebilir Olmalıdır*

Müdahalenin hukukilik denetimi yapılırken, dayanak hukukun ilgililerce erişilebilir olması ve tatbikini kesin ve öngörülebilir olması şartlarını içermesi aranır. Sözleşme'nin uygulayıcısı niteliğindeki AİHM pratiğinde, AYM'de olduğu gibi dar bir çerçeve ile değil geniş olarak içtihadın da içeriğe alındığı hukuk kavramından yararlanılmaktadır. Bu suretle sınırlama erişilebilir, kesin ve hukuken öngörülebilir ölçütlerine uymalıdır. Nitekim AİHM'in Space s.r.o.-Çek Cumhuriyeti kararında⁶⁷⁴, başvuru bir limited şirket olup selefi olan Spacek SW şirketi, muhasebe kayıtlarını basit usul yöntemiyle tutmuştur. Akabinde ise bilanço usulüne geçilmiştir. Bunun üzerine vergi idaresi tarafından şirket hakkında cezalı gelir vergisi tarh edilmiş olup cezalı tarhiyata gerekçe olarak, basit usulden muzaaf (çift taraflı) usulüne geçiş hakkında yayımlanan yönetmelik gösterilmiştir. Ulusal makamlarda itirazlarının karşılığını bulamayan başvuru, mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla ve bahsi geçen Yönetmelik'in Resmi Gazete'de yayımlanmış olmaması nedeniyle bağlayıcılığı olmadığı gerekçesiyle AİHM'e başvurmuştur. Hükümet, söz konusu düzenlemenin mali bültende yayımlandığını, emsali şirketlerce uzun zamandır uygulanageldiğini ve muhasebe ilkelerine dair hükümlerin Resmi Gazete'de yayımlanma zorunluluğu bulunmadığını dile getirerek savunmasını gerçekleştirmiştir.

Mahkeme öncelikle Resmi Gazete'de yayımlanmama hususunu göz önünde tutarak düzenlemenin bu yönüyle Yönetmelik'in bağlayıcı olmadığını belirtiyor olsa da; selef şirket Spacek SW, bağlayıcı olan düzenlemeler açısından Mali Bülten'de yayımlanan gelişmeleri takip etmekte ve resmi bir kaynak olarak kabul etmekle defterlerini bu esaslara uygun olarak kaydetmektedir. Nitekim başvuru şirketin kayıt sistemini değiştirdiği esnada Maliye Bakanlığı'nın muhasebe ilkelerini yayımladığı usulden haberdar olduğunu ve uzman tavsiyesi alarak da kolaylıkla bilgi sahibi olabileceğini göz önünde tutarak erişilebilirlik ve

⁶⁷³ Talih Oyunları Yönetmeliği'nin Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve 17 ve 19.maddelerinin Yürürlükten Kaldırılması ve Geçici 2 Madde İlave Edilmesi Hakkında Yönetmelik 20.madde.

⁶⁷⁴ AİHM, B.N: 26449/95, K.T:09/11/1999, Spacek s.r.o-Çek Cumhuriyeti kararı.

öngörülebilirlik kriterlerinin yeterli derecede sağlanmış olduğu kanaatine varmış ve mülkiyet hakkına yönelen Ek 1 No'lu Protokol'ün 1.maddesi uyarınca bir ihlalin mevcut olmadığı yönünde hüküm kurmuştur. Karar sayesinde de anlaşılacağı üzere AİHM, erişilebilir ve öngörülebilir olma kriterini dar şekilde Resmi Gazete'de yayımlanma ile sınırlı tutmamakta, başka kanallardan vakıf olabildiğini de bu kriter açısından yeterli görmektedir.

3.2.4.1.2.1.Öngörülebilirlik Ölçütü Çerçevesinde Anayasa'nın 73/4 Maddesi ile Tanınan Yetki

Kanunilik ilkesi, vergilendirmeye dayanan işlemleri ancak bir yasama organının “kanun” şekliyle gerçekleştiren iradesi temelinde meydana gelmektedir. Ülke kapsamında, vergilendirme faaliyetlerinin idarenin düzenleyici nitelikteki işlemleri neticesinde gerçekleştirilemeyeceği açığa çıkmaktadır. Fakat, Anayasa md.73/4 ile Cumhurbaşkanı'na verdiği vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden muaf tutulabilme, istisna ve indirim oranları ile ilgili olarak, kanunda belirlenen sınırlar içerisinde kalmak üzere değişiklik yapabilme yetkisi mevcuttur.⁶⁷⁵ Bu yetki Bakanlar Kurulu'nda iken oldukça sık şekilde kullanılmış olup AYM de bu yetkiyi; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yalnızca kanun eliyle konulup değiştirilebileceği yönündeki hükmün istisnası niteliğinde kabul etmiştir.⁶⁷⁶

Doktrinde Cumhurbaşkanı'na verilen yetkinin gerekçesinin, vergilendirme işlemlerinin ekonomik konjonktür ile olan bağı göz önünde tutularak değerlendirildiği ve bu yetkinin yasama yetkisinin devredilmezliği kuralının istisnası olarak nitelendirilmiştir.⁶⁷⁷ Bahsettiğimiz bu yetkinin sık aralıklarla kullanılması hukuki güvenliğin teminatı niteliğinde gösterilen öngörülebilirlik ve erişilebilirlik ilkelerine uygun düşmemektedir.⁶⁷⁸ Özellikle vergi mükelleflerinin, vergi oranlarında meydana gelen ani değişikliklerden kaynaklanan mağduriyeti de öngörülebilirlik ilkesini zedeleyecektir.

⁶⁷⁵ Söz konusu yetki 09.07.2018 tarihinde yürürlüğe girmiş olan ve 21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı anayasa değişikliğinden önce Bakanlar Kurulu'na verilmişti ancak bu düzenlemeden sonra yetki Cumhurbaşkanı'nda toplanmıştır. Bu bilgiye ek olarak zamanında Bakanlar Kurulu'na verilmiş bu yetkinin 1971-2017 yılları arasında en az 735 kez kullanıldığının ifade edildiğini belirtmek isteriz. (Topçu, s.165 dp.113)

⁶⁷⁶ AYM, 2003/33 E., 2004/101 K., K.T:15/07/2004. (RG:02.03.2005).

⁶⁷⁷ Karakoç, Yusuf, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, DEÜHFD, C.15, Özel Sayı, 2013, s.1267-1268.

⁶⁷⁸ Topçu, s.166.

3.2.4.1.2.2. Öngörülebilirlik Ölçütü Çerçevesinde Anayasa'nın 167/2 Maddesi ile Tanınan Yetki

Anayasa md.167'de dış ticaretin ülke ekonomisi lehine olmak üzere düzenlenmesi için bir kısım işlemler üzerine vergi ve benzeri yükümlülüklerden arı olarak mali yükümlülükler koyma ve kaldırma hususunda, kanun ile Cumhurbaşkanı'nın yetkilendirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Ek mali yükümlülükler⁶⁷⁹ kavramı ile yürütme organına tanınan söz konusu yetki Anayasa md.73'te yer alan yetkiden çok daha geniş kapsamlıdır. Anayasa md.167/2 ile md.73 arasındaki tutarsızlığın, md.167'ye eklenen ikinci fıkranın sonradan MGK tarafından öngörülmüş olması gerekçe gösterilmektedir.⁶⁸⁰ Her ne kadar dış ticarete ilişkin işlemlerin hız ve esneklik gerektirdiği gerekçe gösterilerek bahsedilen yetkinin kullanımının bir zorunluluk alanı içerisinde yer aldığı ifade edilse de, md.167/2 ile verilen yetkinin oldukça sık kullanımı öngörülebilirlik kriteri anlamında birtakım sorunları içerir. Kanun yapımı sürecinde mevcut olan öngörülebilirlik kriterini sağlıyor olmakla birlikte, bu sürece uyulmadan söz konusu yetkilerin yürütme tarafından kullanımının vergi mükelleflerince öngörülemeyen anlarda getirilen mali yükümlülükler eliyle bir mağduriyet yaşatıldığı aşıkardır. Keza kişiler gelecek dönemlere ilişkin yatırım ve tüketim miktarlarını belirlerken yürürlükteki mevzuattan faydalanmaktadır. Bu suretle kanun yapımı sürecine uyulmadan ve aniden gelişen kararlar ile ortaya çıkan ek mali yükümlülükler, ticari hayatı sekteye uğratmaktadır. Doktrinde Güneş, dış satım ve sair ticari işlemlerin ani şekilde ve keyfi biçimde, bu yetkiye dayanarak, değiştirilme işleminin mükelleflerin sosyal ve ekonomik durumunu zedelediğini belirtmektedir.⁶⁸¹ Nitekim AYM de söz konusu yetkinin 2976 sayılı yasa ile Bakanlar Kurulu'na verilmiş olduğu eski halinin Anayasa md.167/2'ye aykırı bulmamaktaydı. Bu doğrultuda AYM, Bakanlar Kurulu'nun ülke ekonomisi gibi önemli bir hususta ek mali yükümlülükler getirilmesi yetkisinin nev'i ve miktarı saptamaya yönelik bir yetki içerdiğini ve bu unsurların önceden belirlenmesinin mümkün olamayacağını belirterek dış ticareti düzenleme yetkisini tamamiyle Bakanlar Kurulu'na teslim etmiş görünmektedir. Doktrinde taraf bulan karşı oy gerekçesi ise; yasanın Bakanlar Kurulu'na yasa niteliğinde hüküm getirme yahut ortadan kaldırma yetkisi verilmesinin dayanağı olamayacağını ifade eder şekildedir.⁶⁸²

⁶⁷⁹ Bu kavram, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin hukuki dayanağını oluşturan Anayasa'nın 73. maddesinde tanınmış yetkinin dışında tutulmakla birlikte kamu gücüne dayanılarak tahsil ediliyor olması sebebiyle 'diğer mali yükümlülükler' çerçevesinde değerlendirilmiştir.

⁶⁸⁰ Güneş, Gülşen, Verginin Yasallığı İlkesi, İstanbul, XII Levha Yayınları, 2011, s.199.

⁶⁸¹ Güneş, s.196.

⁶⁸² Güneş, s.198.

3.2.4.1.2.3. Öngörülebilirlik Ölçütü Bakımından Sirküler ve Özelge

Vergilendirme işlemlerinin teknik konuları içermesi, bu alandaki mevzuatın oldukça dağınık olması ve sıklıkla değişiklik gerçekleştirilmesi gibi sebepler vergi mevzuatının uygulanması açısından hem idareye hem de vergi mükelleflerine yol gösterici açıklamalar yapılmasını gerektirmektedir. VUK md.413'te vergi mükelleflerinin GİB'den yahut sair yetkili makamlardan, uygulamasında tereddüt bulunan ve teknik cevapları içeren bazı konular hakkında yazılı şekilde izahat isteme yetkisi düzenlenmiştir. Bu suretle mükelleflerin izahat talebinin pozitif mükellef haklarından sayıldığı görülmektedir.⁶⁸³ Aynı maddenin ikinci fıkrasında GİB tarafından özelge⁶⁸⁴ yahut sirküler⁶⁸⁵ de yayımlanabileceği ifade edilmektedir. Tereddütlü konulardaki uygulamalarını bir özelgeye yahut sirkülere dayanak oluşturan mükellefler, yaptıkları yanlış uygulamalar gerekçesiyle kendilerine vergi cezası veya gecikme faizi uygulanması ihtimalinden uzaklaşmaktadır.⁶⁸⁶ Fakat vergi cezası ile gecikme faizi uygulanmayacağı teminatından yararlanabilmek için özelgenin mükellefin kendisine verilmiş olması gerekmektedir. Bu husus, özelgenin mükellefin şahsi durumuna özgü olarak verilen bir cevap niteliğinde olma özelliğinden ileri gelir. Tüm bu özellikleri nedeniyle özelgelerin diğer mükellefler nezdinde uygulama alanı bulabilmesi söz konusu olmamaktadır. Özelgeler, mükellefler için uygulamasında tereddüt bulunan konulara ilişkin yol gösterici bir rehber olmaktadır.⁶⁸⁷ Kural bu olmakla birlikte 63 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile özelgelerin kişiye özgü olması ve sirkülerler ile birlikte yalnızca yol gösterici bir rehber oldukları ile bağlayıcılıklarının bulunmaması prensibinden uzaklaşmış, vergi incelemesi gerçekleştiren elemanlar bakımında asli kaynak niteliğine getirilmiştir. Zikredilen düzenleme ile vergi incelemesi gerçekleştiren elemanların idarenin görüşü olan özelgelerin dışında inceleme yapma ve rapor yazması imkansız kılınmıştır. Meğerki normlar hiyerarşisinin getirdiği bir ilke olarak alt kademede bulunan bir normun üstte yer alan normlarla tutarlılık arz etmesi gereği ortadadır. Buna ilişkin olarak AİHM önüne gelen Shchokin-Ukrayna davasında; Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile gelir vergisine ilişkin oranlar düzenlenmiş, bu itibarla mükelleflerin ana işyerleri vesilesiyle elde ettikleri gelirlerin artan oranlı, ana işyeri dışında elde edilen gelirler

⁶⁸³ Aykın, Hasan, "Mükellefin Özelge Yolu ile İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular", TBBD, S.125, 2016, s.150.

⁶⁸⁴ Özelge, mükelleflerin vergisel işlemlerin uygulanması hususunda tereddüte düşülmüş olması sebebiyle talepleri üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı yahut yetkilendirilen sair makamlar tarafından verilen yazılı cevaplardır.

⁶⁸⁵ Sirküler ise belirli konulara yoğunlaşmış olan sorulara verilen toplu özelgeler olarak tanımlanmaktadır.

⁶⁸⁶ Taşkan, s. 68.

⁶⁸⁷ Topçu, s.169.

sabit oranlı vergi tarifesine tabii tutulmuştur. Kural bu olmasına rağmen vergi idaresince mükellef nezdinde yapılan vergi tarhiyatında, ana işyeri dışındaki gelirlerine artan oranlı vergi tarifesi dikkate alınmıştır. Yine bu husus bir Başkanlık Kararnamesi'ne dayandırılmıştır. O dönemin mevzuatında hukuki düzenlemeler arasında tutarsızlık olması halinde mükellef lehine olanın uygulanması gereğine yönelik hüküm bulunmaktadır. Ancak ulusal yargı makamları önündeki süreç, artan oranlı tarifenin uygulanmasını öngörmüş olan Başkanlık kararnamesi dikkate alınarak mükellefin aleyhine neticelendirilmiştir. AİHM'e göre ise mükelleflerin gelirleri vergilendirilirken uygulanacak vergi tarifesi gibi önemli bir hususta tutarlı olmayan hükümlerin mevcudiyeti ulusal hukukun gerekli açıklığa ve kesinliğe sahip olmamasına yol açacak ve Sözleşme'de mevcut "hukukun niteliği" gerekliliklerini ortadan kaldırmış olacaktır.

63 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile getirilen yenilik, özelge ve sirküler gibi kaynakların kanunların önüne geçilerek uygulanması yönünde olup kanunilik ilkesine de açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Kaldı ki vergi inceleme raporlarının özelge ve sirküler kaynaklarına bağlı kılınması zımnen vergi mükelleflerinin de bu kaynaklara bağımlı tutulması anlamına gelecektir.⁶⁸⁸ Bu suretle vergilendirme gibi mükelleflerin mülkiyet hakkına müdahale niteliğinde olan bir işlem vergi idaresinin kurallarına uyarlık açısından inceleme altına alınmakta ve bu incele neticesinde mükellef aleyhine vergi tarhiyatı, vergi cezası kesilmesi yahut gecikme zammı uygulanması gibi işlemler ortaya çıkabilmektedir. Ancak hukuk devleti ilkesi gereği mükelleflerin mülkiyet hakkına müdahale niteliği teşkil eden bu işlemler, ilgililer açısından kanun gibi erişilebilir ve öngörülebilir kaynaklara dayanılarak gerçekleştirilmelidir.⁶⁸⁹

3.2.4.1.2.4.Öngörülebilirlik Ölçütü Bakımından İçtihat İstikrarsızlığı

Hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesi için yasama ve yürütme organları kadar yargı organının da etkinliği önem arz eder.⁶⁹⁰ Hukuk devleti ilkesinin bir getirisi olarak hukuki

⁶⁸⁸ Üstün, Süleyman, "Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri", Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.7, S.1-2, 2012, s.217.

⁶⁸⁹ Topçu, s.172.

⁶⁹⁰ Gemalmaz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Mülkiyet Hakkı, s. 472.

güvenliğin sağlanmış olması ve dolayısıyla kişilerin hukuka duydukları güvenin temini açısından yargı kararları arasında bir uyumun ve istikrarın mevcudiyeti şarttır.⁶⁹¹

AİHM uygulamasında, ulusal hukukun uygulanma ve yorumlanmasının ulusal mahkemelere ait olduğu kabul edilerek; yasa ile getirilmiş bir hükmün birden fazla yorumunun bulunabilmesini ise öngörülebilirlik kriterini karşılamak açısından yetersiz kalacağını ifade etmektedir. Buna yönelik ilk örneği Mahkeme'nin Serkov-Ukrayna kararı olarak görmekteyiz. Kararda, başvuru basit vergilendirme usulüne tabii bir mükelleftir. Başvurucunun yapmış olduğu ithalat sonrasında, kendisinden KDV ödenmesi istenmiş ancak başvuru basit vergilendirme usulüne tabii olduğunu beyan ederek söz konusu ödemeyi yapmaktan kaçınmış ve dava açma yolu ile haklı olduğunu ileri sürmüştür. Başvurucunun yerel mahkemedeki davası, KDV istisnası kapsamında olmadığı gerekçe gösterilerek reddedilmiştir. Fakat KDV istisnasının belirlenmesine dair istikrarsız içtihatlar konunun AİHM önüne getirilmesine neden olmuştur. Şöyle ki, Yüksek Mahkeme 15/01/2003 tarihli kararında vergi istisnasının basit vergilendirme usulüne tabii mükellefler nezdinde geçerli olacağını belirtmişken, 23/12/2004 tarihli kararında ise KDV istisnasının basit usulde vergilendirmeye tabii mükellefler için geçerli olamayacağı yönünde çelişkili iki hüküm kurmuştur. AİHM, başvuru ticari faaliyetlerine girişmiş olduğu sırada kendisinde var olan KDV istisnasından yararlanabileceği düşüncesinin kaynaklarından birinin 15/01/2003 tarihli Yüksek Mahkeme kararı olduğu, mahkemelerin kararından dönebileceği ancak bunun için geçerli ve şeffaf gerekçeler ileri sürmelerinin gerektiği, eldeki olayda ise mahkemece sunulamayan yeterli derecede şeffaf gerekçe suretiyle öngörülebilirlik ilkesinin başvuru aleyhine zedelenmiş olduğu yönünde hüküm kurmuştur.⁶⁹²

AYM önüne gelen bir başvuruda ise, okul kantinlerinin okul aile birliği tarafından kiralanarak işletilmesinin KDV'ye tabii olup olmadığı hususundaki vergi ihtilafına yöneliktir. AYM, daha önce Danıştay'ın içtihadında okul aile birliklerinden kiralanarak işletilen kantinler için kira miktarları üstünden gerçekleştirilen KDV hesaplamasının mevzuata aykırı olduğu hükmünü göz önünde tutarak başvurucuya ilişkin yargılamalar gerçekleştirilirken öngörülemez nitelikte hukuk kurallarının yorum ve uygulamasının mülkiyet hakkını zedelediğine yönelik karar vermiştir.⁶⁹³

⁶⁹¹ Sağlam, Musa, "İçtihat Kalitesi ve Tutarlılığın Sağlanmasında Yeni Bir Yöntem Olarak Anayasa Mahkemesi Araştırma ve İçtihat Birimi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.19, S.4, 2015, s.327-328.

⁶⁹² AİHM, B.N: 39766/05, K.T: 07/07/2011, Serkov-Ukrayna kararı, para.35.

⁶⁹³ AYM, B.N: 2013/3245, K.T: 11/12/2014.

3.2.4.1.2.5. Öngörülebilirlik Ölçütü Bakımından Geçmişe Etki Eden Düzenlemeler

Vergi yargılamasında geçmişe etkili düzenlemeler iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunları, gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme olarak iki başlık altında inceleyebiliriz. Yasa, geçmişte tamamlanmış ve hukuki neticelerini meydana getirmiş hukuki ilişkilere uygulanırsa gerçek anlamda geriye yürümeden, yeni yasa yürürlüğe girdiği an itibarıyla henüz sonuçlanıp hukuki neticelerini doğurmamış işlemlere uygulanırsa ise gerçek olmayan geriye yürümeden söz edilir.⁶⁹⁴ Her iki düzeydeki geriye yürümezlik hususu da vergi hukukunda olumsuz etkilere neden olmakta, işlemlerini vergi mevzuatı çerçevesinde planlayan vergi mükelleflerinin planlarını baltalamaktadır.⁶⁹⁵ Keza bu düzenlemeler, öngörülebilirliği yok ederek hukuk güvenliğine zarar vermektedir. Sırf bu sebeple kimi ülke anayasalarında retroaktif düzenlemeleri yasaklayan hükümlerin öngörüldüğü görülmektedir. Bununla birlikte gerek AİHS’de gerek diğer uluslararası hukuk kaynaklarında retroaktif vergi düzenlemelerin yapılmasına ilişkin mutlak bir yasağın mevcut olmadığı görülür.

AİHM önüne gelen A., B., C., D.-Birleşik Krallık davasında⁶⁹⁶, başvuruçular Londra’da faaliyet gösteren dört avukattır. Başvuruçuların 1977 yılında gerçekleştirdikleri ticari faaliyetlere ilişkin 1978 yılında yürürlüğe giren bir yasa, geçmişe etkili olarak uygulanarak başvuruçuların ticari faaliyetlerinden gördükleri zararların diğer faaliyetlerinden elde ettikleri menfaatlerden mahsup edilmesi taleplerinin reddedilmesine enden olmuştur. Başvuruçular, ticari faaliyette buldukları dönemde geçerli olan vergi yasalarının söz konusu mahsuplaşmaya izin verdiğini, 1978 yılında yürürlüğe giren yasanın ise bu mahsuba imkan vermediğini ifade ederek mülkiyet haklarının ihlal edildiğini iddia etmişlerdir. Mahkeme ise, 1978 yılında yürürlüğe girmiş olan düzenlemenin her ne kadar etkinliği şüpheli halde bulunsa da, vergi kaçırma ile mücadele amacı güderek kabul edildiğini, ilgili düzenleme başvuruçulara uygulanmadan evvel başvuruçuların ödemesi gereken vergi miktarının belirlenmiş olmadığını gerekçe göstererek uygulamanın orantısız olmadığını ifade etmiştir.

Mahkeme’nin, geçmişe etki eden hükümlerin uygulanması hususundaki incelemesi yalnızca bu özelliğin ihlal sebebi olarak öngörülmesi şeklinde gerçekleşmemektedir. Söz konusu inceleme, ölçülülük ilkesi ve kamu yararı kriterleri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Ölçülülük kriteri çerçevesinde yapılan incelemede, yeni yasal düzenlemenin

⁶⁹⁴ Öncel / Kumrulu / Çağan, s.49.

⁶⁹⁵ Topçu, s.179.

⁶⁹⁶ AİHM, B.N: 8531/79, K.T: 10/03/1981, A., B., C., D.-Birleşik Krallık kararı.

mükellef/sorumlular nezdinde aşırı bir yük yaratıp yaratmadığına bakılmaktadır. Kamu yararı kriteri ise, yasal düzenlemenin vergi kaçırılmasının önlenmesi gibi meşru bir amaca dayanıyor olmasını irdelemektedir. Bu iki kriter incelemesinin eleştirisi ise, ölçülülük ilkesi değerlendirilirken göz önünde tutulan “aşırı yük” ifadesi ile yapılmaktadır. Şöyle ki, mülkiyet hakkının ihlali için mükellef nezdinde muhakkak ‘aşırı’ bir yük getirilmiş olmalıdır. Bu husus kanaatimizce mükelleflerin mağduriyetinin derecelendirilerek tespit edilmesi gibi adaletsiz bir sonuca yol açmaktadır.

AYM ise geriye yürümezlik ilkesine yönelik olarak önüne gelen başvurularda, iddiaları hukuk devleti ilkesi ile ölçülülük kapsamı çerçevesinde değerlendirmektedir. Mahkeme, Anayasa’nın 2. maddesinin ihtiva ettiği hukuk devleti kavramının hukuki güvenliğin temini için yasaların geriye yürütülmemesini sağlamasını gerektirdiği ana kuralını belirleyerek devamında şu ifadelerle yer vererek bakış açısını açıklamıştır:

“Yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, yasalar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılmaktadırlar.”⁶⁹⁷

AYM, geriye yürümezlik ilkesi gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlali iddia edilerek önüne getirilen başvurularda, gerçek geriye yürümezlik ve gerçek olmayan geriye yürümezlik arasında ayırım yaparak inceleme gerçekleştirmektedir. AYM, vergilendirmeye konu olan olay ortaya çıkmadan yürürlüğe giren bir düzenlemenin mükelleflerin hukuki güvenliğini sarsmayacağı kanaatindedir. Nitekim hayat standardına dair uygulamayı 2000 yılındaki gelirlere de uygulamayı öngören 30/11/2000 tarihli Kanun md.12’nin Anayasa’ya aykırı olduğu iddiasıyla yapılan başvuruya dair verdiği 2001/392 E., 2003/60 K. sayı ve 04/06/2003 tarihli kararı ile söz konusu uygulamanın vergilendirme dönemi kapatılmadan yürürlüğe girdiğini ve henüz neticelendirilmemiş hukuki ilişkilere uygulanabilmesinin herhangi bir hukuka aykırılık teşkil etmeyeceğini ifade etmiştir.⁶⁹⁸

AYM’nin diğer bir kriteri olan kamu yararı ise, 1999/51 E., 2001/63 K. sayı ve 28/03/2001 tarihli kararında belirtildiği üzere Marmara depremi akabinde kabul edilen ve içinde bulunduğu vergilendirme dönemine ilişkin olarak ek mali yükümlülükler öngören olaylarda değerlendirilerek kamu yararı gerekçesiyle ihlal olmadığı hükmü kurulmuştur.⁶⁹⁹

⁶⁹⁷ AYM, 2007/44 E., 2009/148 K., K.T: 15/10/2009. (RG:28/04/2010),

⁶⁹⁸ (R.G: 18.12.2003).

⁶⁹⁹ 17/08/1999 ile 12/11/1999 tarihlerinde Marmara Bölgesinde Meydana Gelen Deprem Yol Açmış Bulunduğu Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik

3.2.4.1.3. Müdahale Kamu Yararına Uyumlu Olmalıdır

Kamu yararı kavramı özel yahut genel menfaatler dışında ve bunlardan üstün olan toplumsal yararı olarak tanımlanmaktadır.⁷⁰⁰ AİHS’de yer alan hakların tamamı mutlak nitelik arz etmemektedir. Bu suretle, AİHS’in teminat altına aldığı temel hakların sınırlandırılmasının belirli bir çerçeveye içerisinde yapılmasını ve hak ihlalinin ulaşacağı boyutları hesaplamak üzere kamu yararı gibi temel bir ölçüt getirilmiştir. Yine Ek 1 No’lu Protokol md.1 uyarınca vergilerin veya sair katkılar ile para cezalarının tahsilinin genel yarara⁷⁰¹ uygun olması niteliği aranmıştır. Genel kabul, kamu yararına olan hususlarda bir politika belirlenmesinin devletin tekelinde olduğu ve bu konudaki tespitlerin yargı organlarına ait olamayacağı yönündedir. Mahkeme, kamu yararını geniş bir anlam verilerek incelemekte, kavramın tanımını tam olarak yapmamakla birlikte vergisel meselelerin niteliği itibariyle kamu yararı amacına yönlendiği kanaatindedir. Bu suretle AİHM içtihatlarında, vergisel işlemlerin dahil olduğu konular hakkında kamu yararına yönelinmediği sonucuna ulaşılmasının çok nadiren gerçekleştiği ifade edilebilir.⁷⁰²

AYM içtihatlarında da kamu yararı kavramı, devletin organlarının da takdir yetkisini, toplum yararı, ortak menfaat gibi kavramlar da içerisine alınarak geniş şekilde yorumlanmıştır. AYM, Marmara Depremi sebebiyle 26/11/1999 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 4481 tarihli Kanun ile depremde oluşan maddi kayıpların tazmininin gerçekleşmesi ve toplumsal dayanışmanın temin edilmesi gibi gerekçelerle ek vergi yükümlülüğü getirilmesinin kamu yararı amacıyla gerçekleştirildiğinin açık olduğunu ifade ederek vergilendirmede adalet ile mali güce göre vergi konulması ilkelerinin ihlal edilmediği, Anayasa’ya aykırılığın ise bulunmadığı hükmünü kurmuştur.⁷⁰³ AYM uygulamasının devletin vergilendirme işlemlerinde, Anayasa’da yer alan temel ilkelere bağlı olmak üzere kamu gelirlerinin ne şekilde tahsil edileceği hususunda takdir yetkisine sahip olduğu yönünde olması ve açık şekilde temelden yoksun olmaması şartıyla kamu yararı tespitine müdahale edilmeyeceği yönünde olduğu belirtilir.

Yapılması Hakkında Kanun’un 1.,6.,7. ve 9. hükümlerinin AY, md.2 ve md.73’ ihlal ettiği yönünde iddia ile başvuruda bulunulmuştur.

⁷⁰⁰ AYM, 2010/30 E., 2012/7 K. K.T: 19/01/2012. (RG:19/05/2012).

⁷⁰¹ Madde metninde genel yarar kavramı kamu yararı ile eş anlamlı şekilde kullanılmaktadır.

⁷⁰² Topçu, s. 190.

⁷⁰³ AYM, 1999/51 E., 2001/63 K. K.T: 28/03/2001. (RG:29/03/2002).

3.2.4.1.4.Müdahale Ölçülü Olmalıdır

Ölçülülük, bir ilke olarak insan haklarının ihlal edilip edilmediği hususunda bir karara varmak için kullanılan evrensel bir ölçüttür. Bu ilke ile tıpkı kamu yararı kriterinde esas alındığı gibi hak ve özgürlüklere müdahalenin gereğinden fazla olmamasını sağlamak amaç alınmaktadır. Bu kriter AİHS’de yer almıyor olmasına rağmen ilk kez 1968 yılında Belçika Dil davasında kullanılmıştır. Mahkeme içtihatlarında sabit olduğu üzere temel hak ve özgürlüklere yönelen kısıtlamalar, meşru bir amaç ile orantılı ise hak ve özgürlüklerin korunması ile toplum çıkarları arasında adaletli bir dengenin sağlanabileceği öngörülür.

Mahkeme’nin ölçülülük konusundaki denetimi, geniş kapsamlı olarak yapılmakta ve tıpkı kamu yararı ölçütünde olduğu gibi vergilendirme işlemlerinde devletlere tanınan geniş takdir yetkisi de değerlendirerek çoğunlukla ihlalin söz konusu olmadığı yönünde karar verilmiştir.

AYM içtihatlarında da müdahalenin kanuna uygun olması, kamu yararı amacına yönelmesi yanında ölçülülük kriterinin de mevcudiyeti aranmaktadır.⁷⁰⁴ Bu minvalde vergilendirme işlemleri ile kamu gücü kullanılırken, bireysel menfaatler ile kamu yararı arasında ölçülü bir dengenin kurulmuş olması aranır. Bir başka deyişle kamu yararı ile bireylerin hak ve özgürlükleri arasında ölçülülük kriteri çerçevesinde bir dengenin kurulması zorunluluktan kaynaklanmaktadır. AYM uygulamasında ölçülülük denetimine ek olarak Anayasal prensipler ışığında elverişlilik⁷⁰⁵, gereklilik⁷⁰⁶ ve orantılılık⁷⁰⁷ da aranmaktadır. Nitekim AYM, uygulamada AİHM’in gerçekleştirdiği “müdahalenin sınırları” şeklindeki metodolojiyi birebir hayata geçirmektedir.⁷⁰⁸

Yargı organlarınca müdahalenin ölçülü olup olmadığına yönelik yapılan denetimde göz önünde bulundurulmuş hususlar; müdahalenin bireylerin malvarlığında ortaya çıkardığı zarar, başvurusunun üzerine düşen özen ve sorumluluğunu yerine getirmiş olup olmadığı, ticari risk, hukukun üstünlüğü ve kullanılmış yöntemlerin uygunluğu şeklinde örneklendirilebilecektir.

AİHM’in Svenska Managementgruppen AB.-İsveç davasında⁷⁰⁹, başvurusunun elde etmiş olduğu karın %20’sinin vergi olarak ödenmesi gerektiği için mülkiyet hakkının ihlal

⁷⁰⁴ Topçu, s.198.

⁷⁰⁵ Müdahalenin, yönelmiş olan meşru amacın gerçekleştirilmesine elverişli olmasını ifade etmektedir.

⁷⁰⁶ Müdahalenin, meşru amaca ulaşılması için gerçekleştirilmesinin zorunlu olmasını ifade etmektedir.

⁷⁰⁷ Müdahalenin, meşru amaç ile arasında makul ve adil bir dengenin mevcut olmasını ifade etmektedir.

⁷⁰⁸ Gemalmaz, Mülkiyet Hakkı, s.142.

⁷⁰⁹ AİHM, B.N: 11036/84, K.T: 02/12/1985, Svenska Managementgruppen-İsveç kararı.

edildiği yönünde başvuruda bulunmuşsa da, söz konusu vergisel yükümlülüğün kamu gücünün kullanılmasında bir kötüye kullanım niteliğinde olmadığı ve müdahalenin mükellefin mülkiyet hakkına orantılılık ölçüsünün dışına çıkılarak bir zarar getirmiş olmadığı yönünde hüküm kurulmuştur.

AİHM önüne gelen, N.K.M–Macaristan davasında⁷¹⁰, başvurucunun otuz yıl boyunca bakanlığa bağlı olarak çalışmasının akabinde işten çıkarılmıştır. Sonrasında yasa koyucu tarafından çıkarılan kimi ekonomik ve mali hususlarda değişiklik yapılmasına ilişkin bir kanun kabul edilmiştir. Bu kanun çerçevesinde işlerine son verilen kamu çalışanlarına yapılan ödemeler belirli bir miktarı aşığı anda %98 oranlı vergi uygulanacağı hükmünü getirmiş, geçmişe etkili olarak da uygulanabilmesi için Anayasa’da değişiklik yapılmış ve hatta AYM’nin bütçe ve vergilendirme konularındaki denetim yetkisini kısıtlama yoluna gidilmiştir. Bu kısıtlamaya rağmen yasada meydana getirilen geriye uygulanma etkisini iptal etmiş ancak kısıtlama gerekçesiyle esasa ilişkin bir karar verilememiştir. Netice itibariyle başvurucunun aldığı ücret üzerinden %98 oranında vergi uygulamasına gidilmiştir. Başvurucu, mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla AİHM’e başvurmuş, Mahkeme ise eldeki olayda vergilendirme oranının mükellef nezdinde oldukça fazla bir yük oluşturduğunu, söz konusu Kanun’un başvurucunun işten çıkarılmasından on hafta önce yürürlüğe girmiş olduğunu oysaki kıdem tazminatının, alacaklısı olan taraf için geniş bir döneme ilişkin beklentiyi kapsadığını ve söz konusu kanun ile yalnızca küçük bir gruba yönelen ve ayrımcı ögeler içeren vergi miktarının uygulanmasının vergilendirmede adalet ilkesi ile uyuşmadığını ifade ederek bireysel menfaatler ile kamu yararı arasında ölçülü bir dengenin kurulamamış olduğu ifadeleri ile mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönünde hüküm kurmuştur.

Bu hususta AYM önüne gelen bir başvuruda, başvurucunun ihtirazi kayıt ile vermiş olduğu gümrük beyannamesinden fazladan tahakkuk ettirilen ve ödemiş olduğu KDV ve gümrük vergilerinin iade edilmesi amacıyla açılan davada faiz talebinin kabul edilmemesi sebebiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği ileri sürülmüştür. Mahkeme ise, günün ekonomik koşulları dikkate alınarak faiz isteminin reddi ile başvurucunun malvarlığı üzerinde tasarruf etme yetkisinden mahrum bırakıldığı süre ve miktar dikkate alınarak bu mağduriyetin başvurucu aleyhine haklı gösterilemeyecek şekilde, ölçüsüz ve orantısız olduğunu gerekçe göstererek kamu yararı ile bireysel haklar arasında kurulması gereken dengenin bozulduğunu hüküm altına almıştır.⁷¹¹

⁷¹⁰ AİHM, B.N: 66529/11, K.T: 14/05/2013, N.K.M-Macaristan kararı.

⁷¹¹ AYM, B.N: 2013/1993, K.T: 06/05/2015, para. 50.

Vergilendirmeye dair işlemler ile mülkiyet hakkının zedelenmiş olup olmadığının tespitinde ele alınan bir diğer husus da başvuruçunun özenli davranmış olması ve kanunen kendisine yüklenmiş sorumluluklarını yerine getirmiş olup olmadığıdır. AİHM, K.G.-Bulgaristan davasında başvuruçunun özenli davranıp sorumluluklarını gerçekleştirmiş olmasının irdelemesinde bulunmuştur. Başvuruçucu, hukuk müşaviri olarak çalışmaktadır. Kendisine kanunen yüklenmiş mali otoriteye kayıt yaptırma yükümlülüğünü, aniden karşılaştığı bir hastalık sebebiyle hastanede olduğu için, yerine getirememiştir. Bu sebeple kendisine para cezası uygulanmış, başvuruçucu ise para cezasına karşı dava açsa da kusurlu bulunmuştur. Başvuruçucu, mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasını AİHM önüne getirmişse de, Komisyon başvuruçunun kayıt yükümlülüğünü yerine getirmediği gerekçesiyle kabul edilemezlik kararı vermiştir.

AYM de, Em Export Dış Ticaret A.Ş. başvurusunda, başvuruçucu tarafından vergi borcunun ödenmemiş olması sebebiyle motorlu aracın haczedilmesine ve satılmamasına karşın uygun bir sürede de iade edilmemiş olması gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini belirtmişse de; AYM, diğer nedenlere ek olarak vergi dairesince aracın teslim alındığı şekliyle başvuruçuya teslim edilebileceğinin bildirimine rağmen aracı teslim almayan başvuruçuya uygulanan bir yıl dört aylık el koyma sürecini makul olarak değerlendirmiştir.⁷¹²

Ölçülülük ilkesinin yargı makamlarınca değerlendirilmesinde ele alınan bir diğer kriter de ticari risk olarak karşımıza çıkar. Bu hususta örnek gösterebileceğimiz AİHM kararı ise Gasus Dossier-Hollanda davasında verilmiştir. Mahkeme, başvuruçucu tarafından mülkiyeti muhafaza kaydı ile satılan beton mikserinin vergi dairesince haczedilmesini mülkiyet hakkının ihlali olarak nitelendirmemişken; başvuruçucu şirketin niteliği gereği ticari risk unsurunu içinde barındıran bir işle iştigal ettiği, vadeli satışı reddetmek suretiyle bütün riskleri bertaraf edebileceğini, peşin satış gerçekleştirebileceği ve kabul edilmemesi halinde satış işleminden vazgeçebileceği hususlarının ihlal olmadığı şeklindeki kararında etkili olduğunu ifade etmiştir.

Ölçülülük değerlendirilirken karşımıza çıkan son unsur ise kullanılan yöntemlerin uygunluğudur. Vergi alacaklarının tahsil edilmesinin, bireysel haklara ve ekseriyetle mülkiyet hakkına müdahalesinde kullanılan yöntemin hukuka uygun olmasının önemi açıktır. Önemle belirtmelidir ki vergi alacağının tahsilinde kullanılan yöntemler hususunda, tıpkı kamu yararında olduğu gibi, devletlere geniş bir takdir yetkisi tanınmıştır. Lemonie-Fransa kararında Mahkeme, dava konusunun 80.000 frangı pek az miktarda aşan vergi borcu olmasına rağmen,

⁷¹² AYM, B.N: 2014/10283, K.T: 05/04/2017.

bu miktarı güvence altına alabilmek için 1.000.000 frank değerindeki birden fazla gayrimenkule el konulmasını mülkiyet hakkının ihlali niteliğinde kabul etmiştir.⁷¹³

3.2.4.2.Pozitif Yükümlülükler Kapsamında Mülkiyet Hakkı

AİHS 1.maddesinde yer alan “ *Sözleşmecı devletler, kendi yetki alanları içerisinde bulunan herkesin, bu Sözleşme’nin birinci bölümünde yer alan hak ve özgürlüklerden yararlanmalarını sağlar.*” hükmünün, her ne kadar Mahkeme içtihatları ile tanımı oluşturulmuş olmasa da, devletlere yüklenen pozitif yükümlülüklerin kaynağı olarak açıklandığını görürüz. Mahkeme, pozitif yükümlülükleri ulusal makamların makul ve uygun tedbirler almak suretiyle bireylerin haklarını koruma altına almayı amaçlaması olarak tanımlamaktadır.⁷¹⁴ Bu kapsamda ulusal makamlar, temel hak ve özgürlüklere yönelen bir ihlal söz konusu olacağı öngörüsüne dayanarak, söz konusu müdahalenin önüne geçilebilmesi için gerekli müdahaleyi gerçekleştirmelidir.

Mülkiyet hakkının düzenlendiği Anayasa md.35’tepozitif yükümlülüklerle dair açık bir hükme yer verilmemekle birlikte hakkın koruma altına alınabilmesi için yalnızca ulusal makamlarca müdahaleden kaçınılması yeterli görülmemekte ve pozitif yükümlülüklerinin de yerine getirilmesi gereği ifade edilmektedir. Bu konuda Hamit Aydemir başvurusuna değinmek istiyoruz. Söz konusu başvuruda, 4760 numaralı ÖTVK md.7’de engelli ve malullere ilişkin istisna hükümlerinden yararlanmak maksadı ve kısıtlının ulaşımı için kullanılmak üzere karşılıksız kazandırma yolu ile araç alınmasına vesayet makamı tarafından izin verilmemiş olması gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlal edilmiş olduğu ileri sürülmüştür. AYM ise, eldeki olayda vesayet makamının kararını yeterince gerekçelendirmemiş olduğu ve engellilerin mülkiyet haklarının korunması hususunda pozitif yükümlülüğün yerine getirilmediği gerekçeleriyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönünde hüküm kurmuştur.⁷¹⁵

⁷¹³ AİHM, B.N: 26242/95, K.T: 02/07/1997, Lemoine-Fransa kararı.

⁷¹⁴ Topçu, s.213.

⁷¹⁵ AYM, B.N:2015/17844, K.T: 07/03/2019.

SONUÇ

İnsan hakları, var olduğu tarihten itibaren tartışma konusu edilerek kazanım elde edilmesi adına sürekli mücadelede bulunulan bir kavram olarak mevcuttur. Adil yargılanma hakkı da bir insan hakkı unsuru olarak ortaya çıkışını, demokratik bir toplumda adaletin yerine getirilmiş olmasının önemine borçludur. Nitekim demokratik bir toplum nezdinde adaletin yerine getirilmesinde yaşanan yargılama süreci, en az adaletin sağlanması kadar önem arz etmektedir. Adil yargılanma hakkı da AİHS kapsamında düzenlenirken, yargılama sürecini ele almaktadır. AİHS adil yargılanma hakkını yorumlarken, demokratik toplumun ihtiyacı olan adaletli yargılama sürecinden ve bir üst ilke olarak hukuk devletinden temel olarak geniş bir yorumu yeğlemiştir. Öyle ki AİHS'in uygulayıcısı konumundaki AİHM de hakkın dar yorumlanmasını, amaçlanan hedef ile bağdaşmayacağı ifadelerine yer vererek reddetmiştir. AİHM uygulamasında hakkın uygulanması için öngörülen iki ölçütü ise medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı olarak görmekteyiz. Bir başka deyişle AİHS kapsamında adil yargılanma hakkının uygulanabilmesi, olayın medeni hak ve yükümlülüklerle yahut suç isnadına ilişkin olması aranmaktadır. AİHM içtihatlarında medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı ölçütlerinin ulusal hukuk düzeyindeki yorumundan uzaklaşarak özerk yorum yöntemini benimsemiştir. Özerk yorum yönteminin benimsenmesinin gerekçesi de adil yargılanma hakkı gibi hukuk devleti ilkesini esas alarak vatandaşlarına en önemli güvencelerden birini veren devletlerin, verdikleri bu güvencenin kısıtlanmasına engel olma isteğidir.

Özerk yorum yöntemi ölçütler anlamında geçerli olduğu kadar, adil yargılanma hakkının unsurları nezdinde de geçerlidir. Örneğin bir yargı yerine başvuru hakkı AİHS md.6'da yer almıyor olmasına rağmen hakka zımnen dahil olan unsurlardan olarak kabul edilir. Bir yargı yerine başvuru hakkı Sözleşmeciler devletlere yalnızca başvuruya müdahale etmeme yükümlülüğünü değil, hakkın kullanımının "etkili" biçimde gerçekleştirilmesi yükümlülüğünü de yüklemiştir. Nitekim AİHS, AİHM'ce yapılan denetimi bir yargı yerine başvuru hakkının yalnızca Sözleşme maddelerinde cismen mevcut olan şartların aranması şeklinde değil; yargılama sürecine etkin katılımın sağlanması şeklinde de gerçekleşmesi gereğini belirtmektedir. Bunun yanı sıra yargı yerine erişim hakkı, yanında yargı makamının yetkisinin de sorgulanması zorunluluğunu getirir. Hemen hemen her temel hakta olduğu gibi bir yargı yerine başvurma hakkında da mutlak bir sınırsızlık olmayıp birtakım sınırlamalara tabi tutulabilmektedir. Fakat söz konusu sınırlamaların sınırları, temel hakların koruma altına alındığı güvenceler kapsamında çizilmektedir. Örneğin, bir yargı yerine başvuru hakkının fiilen

tamamen engellenmiş olmasına neden olabilecek kısıtlamaların Sözleşme'nin 6. maddesinin ihlali niteliğinde olabilecektir.

Çalışmamızda adil yargılanma hakkının vergi yargılamasına uyarlanabilirliği AİHM içtihatları ışığında incelenmiştir. Bu doğrultuda öncelikle adil yargılanma hakkının genel olarak tanımı ve unsurlarına yer verilmesinin akabinde vergi yargılaması özelinde hakkın unsurlarının görünüş biçimlerine yer verilmiştir. Bu doğrultuda bahsettiğimiz ilk husus bir yargı yerine başvuru hakkının vergi yargılaması nezdinde incelenmesidir. Vergi yargılamasında dava açma hakkını vergi yükümlüleri ve belirli şartlar altında vergi sorumluları kullanabilmektedir. Vergi sorumlularının dava açma hakkını kullanabilmesi de İYUK'ta yerini bulan "*menfaati ihlal edilen kişiler*" ibaresinden çıkarılmaktadır. Vergi yargısı özelinde bir yargı yerine başvuru hakkının kısıtlandığına dair üç kurum haksız çıkma tazminatı, uzlaşma kurumunun kesin olması ve vergi aflarının neden olduğu dava açamama halleri olarak öngörülmektedir. Haksız çıkma tazminatı, ödeme emri aleyhine açılan davada; vergi ödevlisinden, dava tamamıyla aleyhe sonuçlanmış olmasa da aleyhe sonuçlanan tutar üzerinden alınan bir miktar olarak tanımlanmaktadır. Doktrinde haksız çıkma tazminatının, davanın tamamen aleyhe sonuçlanması halinde alınması şeklinde düzenlenmesi gereği ifade edilmektedir.

Uzlaşma kurumu da, vergi ödevlisi ile vergi idaresinin; ödevli üzerine tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin cezalar hususunda karşılıklı fedakarlıklarda bulunarak anlaşmaya varmasını amaçlamaktadır. Çalışmamızda uzlaşma kurumunun vergi yargılamasında görünürlüğü bakımından incelediğimiz yönü ise sonuçlarına ilişkindir. Şöyle ki, uzlaşma sonucu anlaşmaya varılan vergiler ve buna ilişkin cezalar hakkında yargı yoluna gidilememesidir. Bu hususun bir yargı yerine başvuru hakkına sınırlama getirdiği öne sürülerek eleştirildiğini görmekteyiz. Ancak kanaatimizce uzlaşma kurumunun ihtiyari olması ve uzlaşma kavramında karşılıklı olarak fedakarlıklarda bulunularak bir miktar üzerinde mutabık kalınması söz konusu olduğu için dava açma hakkının engellendiği yerinde bir sav olmayacaktır. Bununla birlikte çalışmamızda detaylıca yer verdiğimiz üzere, kanaatimizce dava açma yoluna gitmeden gerçekleştirilen uzlaşma gibi alternatif çözüm yöntemlerinin ülkemiz yargı sistemi içerisinde yaygın olarak yer alması, makul sürede yargılanma hakkı ile birlikte düşünüldüğünde oldukça faydalı olacaktır.

Vergi yargılamasında bir yargı yerine başvuru hakkını kısıtladığı ileri sürülen bir diğer konu ise vergi afları olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak Anayasa md.73 kapsamında üzerine düşen vergi ödevini eksiksiz biçimde yerine getirdiğini düşünen bir vergi yükümlüsünün, vergi

affından faydalanmak şöyle dursun mahkemeye giderek masumiyetini ispat etmesinin hiçbir vergi affı kanunu ile ilişkisi bulunmadığından bu düşünce de kanaatimizce dayanaksızdır.

Adil yargılanma hakkının bir diğer unsuru da kanunla kurulmuş tarafsız ve bağımsız bir mahkemede yargılanma hakkıdır. Bu unsur değerlendirilirken de tıpkı medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı kriterlerinde olduğu gibi özerk yorum yöntemi benimsenmiştir. AİHM içtihatlarında, çalışmamızda da örneklendirdiğimiz gibi, bir tahkim kurulunun da “mahkeme” olarak değerlendirildiğini görmekteyiz. Bunun yanı sıra AİHM tarafından mahkemelerin bağımsız ve tarafsızlığına ilişkin kriterleri mahkeme üyelerinin atanma biçimleri, görev süreleri, güvenceleri ve benzeri olarak belirlenmişse de bu kriterlerin katı biçimde uygulanmadığının çıkarımını içtihatlardan yapmaktayız. Örneğin mahkeme üyelerinin yürütme tarafından atanmış olması bir ihlale konu olarak görülmemiştir. AİHM, mahkemelerin bağımsızlık ve tarafsızlık hususlarıyla ilgili kriterleri daha çok görünüş açısından tarafları tatmin etmesine ilişkin olarak değerlendirmiştir. Bu doğrultuda sivillerin yargılandığı mahkemelerde yargıç makamının asker ve polis gibi görevlilerce doldurulması bağımsızlık ve tarafsızlık kriterinin karşılamaması örneği olarak ifade edilmiştir.

Adil yargılanma hakkına dair unsurlardan bir diğeri ve doktrinde de en önemlisi olarak tabir edilen husus ise hakkaniyete uygun yargılanma hakkıdır. Hak, Sözleşme organlarınca silahların eşitliği, susma ve kendini suçlamama hakkı, gerekçeli karar gibi kavramlar içeriğe alınarak geniş şekilde değerlendirilmiştir. Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı kapsamında yer alan güvencelerle, taraflar yargılama sürecinde etkin biçimde yer almaktadır. Hakkaniyete uygun yargılanma kapsamında delillerin değerlendirilmesi gibi iç hukuk konularına da değinilse de; iç hukuka fazlasıyla müdahaleden kaçınılma uğraşı içerisine girilmiştir. Örnek vermek gerekirse delillerin doğrudanlığı ilkesi göz önünde tutularak değerlendirilmeleri hususundaki yetki öncelikle yerel mahkeme hakimine verilmiştir.

Adil yargılanma hakkı çerçevesinde düzenlenen diğer hususlar yargılamanın aleniyeti ilkesi ile makul sürede yargılanma hakkıdır. Yargılamanın aleniyeti hukuk devletlerinin vatandaşlarına tanıdığı en değerli güvencelerden biridir. AİHS md.6’da yerini bulmuş olan yargılamanın aleniyeti ilkesi Sözleşmeciler devletler nezdinde iki temel yükümlülük öngörmektedir. Bunlar duruşmanın aleniyeti ile aleni karar hakkıdır. AİHS md.6’da yargılamanın aleniyeti kararın aleni olarak verileceği ve yargılamanın kamuya açık olarak yürütüleceği ifade edilmiştir. Bununla birlikte yargılamanın kamuya açık olarak yürütümü mutlak bir hak olarak tanınmamış, kimi şartlarda kısıtlanabileceği düzenlenmişken; kararın aleni olarak verilmesi mutlak bir hak olarak hiçbir zaman kısıtlanamayacaktır.

Adil yargılanma hakkının unsurlarından sonuncusu da makul sürede yargılanma hakkı olarak öngörülmektedir. Makul sürede yargılanma hakkı yargılama sürecinin hem adaletli bir kararlarla hem de usul ekonomisi ilkesine uygun şekilde süratle sonuçlandırılması gereğini içerir. Hukuki uyuşmazlıkların adaletli ve süratli şekilde neticelendirilmesi hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerinin amaç edindiği bir çıkarımdır. Yargılama sürecinin bahsettiğimiz bu iki ölçüt temel alınarak ilerletilmesi, yargılama sürecine muhatap olan vatandaşların yargıya olan güvenini artıracaktır. Bununla birlikte uygulamada vergi yargılaması gibi teknik bilgilerin ön planda olduğu yargılama türleri, dosyayı yeterince incelemeyen yargılama makamı unsurları veya bilirkişiye gönderilen dosyaların oldukça geç dönmesi gibi sebepler sürecin uzamasına neden olmaktadır. AİHS kapsamında makul sürede yargılanma hakkına ilişkin olarak incelediği ihlale konu dosyalarda üç temel ölçüt benimsemiştir. Bu ölçütler; olayın kapsamı ve gücü, başvurunun tutumu, yetkili makamların tutumu ve yargılamanın sona ermesinin başvuru için önemidir. Makul sürede yargılanma hakkı Anayasa md.141’de de davaların en az giderle ve mümkün olan en kısa sürede sonuçlandırılması gereği üzerinde durularak açıklanmaktadır. Makul sürede yargılanma hakkı konu edildiğinde, aşıldığı anda otomatik olarak AİHM’ce hak ihlali kararı verilebilecek maktu bir sürenin mevcut olmadığı bilgisi vurgulanır. Bununla birlikte makul süreye dair ölçütlerin belirlenmesinin nedeni de, AİHM’in önüne gelen her somut olaya özgü bir makul süre tayin etmesidir.

Vergi yargılamasında adil yargılama hakkının görünümünü teşkil eden bir diğer unsur da en az bir yargı yerine başvuru hakkı kadar önem arz eden mahkemelerin niteliği unsurudur. Şöyle ki adil bir yargılanmadan söz edebilmek için yargılama sürecini yürütecek olan mahkemelerin kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız özelliklerini bünyelerinde barındırması aranır. 2576 sayılı Kanun’a göre idare ve vergi mahkemeleri coğrafi durum ve iş yoğunluğu göz önünde bulundurularak Adalet Bakanlığı’na kurulmaktadır. AİHM de bu hususta karar verme yetkisini Bakanlık bünyesine bırakan düzenlemeleri AİHS’e aykırı bulmadığı için vergi mahkemelerinin kanuniliği hususunda bir tartışma bulunmamaktadır. Bununla birlikte mahkemelerin bağımsızlığı vergi yargılaması özelinde sıkça gündeme getirilen bir husustur. Mahkemelerin bağımsızlığının tartışma konusu yapılmasının arka planında vergi yargılamasında taraflardan birinin muhakkak idare olması yer almaktadır. Bu doğrultuda yürütmenin mahkemelere emir ve talimat verememesi mahkemelerin bağımsızlığı ölçütü açısından önem arz etmektedir. Vergi mahkemelerinde tarafsızlığın ölçütü ise yargıcın, devlet hazinesine vergi yükümlüsünden yapılan bir kaynak aktarımı olarak tanımlanan vergi

işlemlerinin, hazineye gelir kaydı olması özelliğinin ikinci plana atılarak tarafsız şekilde neticeye erdirilmesi gerekmektedir.

Vergi yargılamasında adil yargılanma hakkının görünüm biçimlerinden bir diğeri makul sürede yargılanma hakkıdır. Vergi yargılamasının, niteliği gereği teknik bilgiyi gerektirmesi sebebiyle makul sürede yargılanma hakkının ihlaline yol açabilmesi olağandır. Nitekim çalışmamız içerisinde de incelediğimiz üzere vergi yargılamasına dair AİHM tarafından verilen hak ihlali kararlarının büyük çoğunluğunun gerekçesi makul sürede yargılanma hakkına dayanmaktadır. Vergi yargılaması sürecinin teknik bilgileri içermesi neticesinde, makul sürenin aşımının kaçınılmaz olması sebebiyle; yargılama sürecinin yürütülmesi için zorlayıcı süreler öngörülmüştür. Ne de olsa makul sürede yargılanma hakkının tanınması ile amaçlanan hedefin davanın taraflarını aşırı usuli gecikmelerden kurtarmak olduğu açıktır.

Son unsur olarak nitelendirebileceğimiz hakkaniyete uygun yargılanma hakkı ise adil yargılanma hakkına ilişkin olarak deyim yerindeyse bir torba hüküm niteliğindedir. Şöyle ki hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, içeriğinde pek çok temel hakkı içeren bir bütündür. AİHS kapsamında adil yargılanma hakkı ile hakkaniyete uygun yargılanma hakkı farklı iki kavram olarak ele alındığından biz de çalışmamızda bu iki hakkı birbirinden farklı unsurlar olarak değerlendirdik. Bu doğrultuda hakkaniyete uygun yargılanma hakkı içeriğinde masumiyet karinesi, silahların eşitliği ilkesi, susma ve kendini suçlamama hakkı, gerekçeli karar hakkı gibi unsurları taşımaktadır. Nitekim adil yargılanma hakkı hukuki dinlenme ilkesini muhakkak beraberinde getirecektir. Vergi yargılamasında tartışma konusu edilen bir husus da duruşmalı yargılama yapılmasının istisnaen gündeme gelmesinin hukuki dinlenme hakkını zedelediğine yöneliktir. AİHM kararlarında ise, kural olarak aleni yargılanma, hukuki dinlenme ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını zedelediğine inanılarak gerçekleştirilen bir yargılamanın yalnızca duruşma yapılmamasını bir hak ihlali niteliğinde görmemektedir. Hakkaniyete uygun yargılanma hakkının bir diğer getirisi olan avukatla temsil edilme hakkı da vergi yargılaması kapsamında göz önünde tutulur. Şöyle ki, duruşmalı yargılamanın istisnaen gerçekleştirildiği değerlendirildiğinde avukata ihtiyacın çok az olduğu düşünülerek mali müşavirler gibi sair meslek gruplarının yazdığı dilekçeler kullanılarak yargılama süreci yürütülmektedir. Bu sebeple vergiye dair davalarda, avukatların gerekli teknik bilgiye sahip olması ve bu suretle tercih edilir olması avukatların temsile dair tekeline katkı sağlayacaktır.

Çalışmamızda son olarak adil yargılanma hakkının unsurlarında yer alması da AİHM kararlarında ihlale neden olan yahut vergi yargılamasında özellik arz eden kimi hususlara yer verilmiştir. Ekseriyetle devletin egemenlik alanının uygulamaya geçirilmesi olarak anılan

vergilendirme yetkisinin kullanıldığı vergilendirme işlemlerinde insan haklarına dair temel ilkelerin göz ardı edilmesinin AİHM nezdinde hak ihlaline neden olacağı göz önünde tutularak tarafımızca özel bir önem verilmiştir. Vergilendirme işlemleri ile mülkiyet hakkı başta olmak üzere pek çok temel hak ve özgürlüğe müdahale edilmektedir. Vergilendirme işlemleri ile mülkiyet hakkına yapılan müdahale hukuka ve kamu yararına uygun, ölçülü ve dayanak hukuk erilişir ve öngörülür olmalıdır.

Vergi yargılaması nezdinde adil yargılanma hakkının etkin olabilmesi; idare, mükellef ve yargı organlarının ortaklaşa çalışmasına bağlıdır. Kanun koyucu eliyle yapılan düzenlemeler ile birtakım düzelmelerin yaşanacağı açıktır. Ancak yalnızca kanun koyucunun gerçekleştirdiği düzenlemelerin yeterli gelmeyeceği, uygulamada da hayata geçirilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu suretle; ulusal hukukumuzda mevcut düzenlemeler, AİHS hükümleri ve AİHM içtihatlarına yargılamanın bütün organlarıncaya riayet edilmesi ile adil yargılanma hakkının etkin biçimde kullanıldığı kanaatine varılacak ve muhtemel ihlallerin önüne geçilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, C. A. (2019). Türk Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Temel Bir İnsan Hakkı Olarak Adil Yargılanma Hakkı, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE.
- Akıllıoğlu, T. (2019). *İnsan Hakları Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri*, (3. b.), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Akıncı, M. (2008) *İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Akkaya, M. (1997). Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu, *AÜHFD*, 46(1-3), 197-198.
- Akkaya, M. (2009). Haksız Çıkma Zammı ve Anayasa'ya Uygunluğu, *AÜHFD*, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, 1, Özel Sayı, 339-347.
- Akyılmaz, B., Sezginer, M. & Kaya, C. (2019). *Açıklamalı- İçtihatlı Türk İdari Yargılama Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Aliefendioğlu, Y. (1993). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasal Açından Adil Yargılanma Hakkı, *Anayasa Yargısı*, (10), 359-372.
- Aliefendioğlu, Y. (2001). Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti, *Ankara Barosu Dergisi*, (2), 29-68.
- Altıparmak, C. (2006). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6.maddesi Kapsamında Adil Yargılanma Hakkı, *TBBD*, (63), 244-270.
- Altıparmak, K. (1998). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6.maddesinin Uygulama Alanı, *AÜSBFD*, 53 (1-4), 1-35.
- Altıparmak, K. (1998). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Makul Sürede Yargılanma Hakkı, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara: Ankara Üniversitesi, SBE.
- Altunkaş, A. (2007). Adil Yargılanma Hakkı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları ve Uluslararası Ceza Mahkemesi Roma Statüsü Işığında, *Maltepe Üniversitesi HFD*, (1), 59-103.
- Arslan, K.O. (2015). İnsan Onuru Kavramı ve Koruma Tedbirleri Bağlamında Temel Bir İlke Olarak İnsan Onurunun Korunması, *TBBD*, 28(120), 155-172.
- Atakan, A. (2010). Friedrich Müller'in Temel Hakların Nesnel Sınırlılığı Teorisi Üzerine Bir İnceleme, *MÜHFD*, 16(3-4), 9-24.
- Atalay, E. (1997). Yargısal Temel Haklar, *DEÜHFD*, Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, 437-454.
- Atasayan, G. / İtişgen Dülger, R. / Işık, C. (2016). Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru Karar Özetleri, (Nisan- Eylül 2016), *Anayasa Hukuku Dergisi*, 5 (10), s.685.

- Aydın Kanık, Ö. (2021). Türk Ceza Muhakemesinde Sanığın Adil Yargılanma Hakkı, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aygün, R. (2012). Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 369, 2012, 88-92.
- Aykın, H. (2016). Mükellefin Özelge Yolu ile İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular, *TBBD*, (125), 147-186.
- Basım, A. (2018). Hukuk Yargılamasında Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi, *Başkent Üniversitesi HFD*, 4 (1), 135-187.
- Bıyan, Ö. (2018). *Vergi Hukuku*, Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Boyar, O. (2010). (*Felsefe, Hukuk, Çalışma Ekonomisi, Kentleşme ve Çevre, Maliye*) *Disiplinlerarası Yaklaşımla İnsan Hakları*, Ed. Selda Çağlar, (1.b), İstanbul: Beta Yayınları.
- Bozkurt, E. (2018). *İnsan Hakları Temel Metinler* (3. b.), Ankara: Legem Yayıncılık.
- Bozkurt, E., Kanat, S., Bektaş, S. (2018). *Uluslararası İnsan Hakları Hukuku*, (3. b.), Ankara: Legem Yayıncılık.
- Candan, T. (2009). Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, *AÜHFD*, 37(1-4), 129-151.
- Çayan, G. (2016). *Adil Yargılanma Hakkı*, İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Çelen, İsa (2019). Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Kavramı, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul: Marmara Üniversitesi, SBE.
- Çelik, E. (2019). İnsan Hakları Hukukunda İnsan Onurunun Yeri ve Rolü, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9 (2), 282-310.
- Çırak, E. (2019). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkının Uygulama Alanı, *DEÜHFD*, Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan, 21, Özel Sayı, 997-1028.
- Demirbaş Aksüt, B. (2012). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE.
- Demirkıran, E. K., (2020). İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve 1982 Anayasası Bağlamında Etkili Başvuru Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkının Kapsam Alanlarının Karşılaştırılması, *Türk Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2 (1), 49-88.

- Doğan, İ. (2019). *İnsan Hakları Hukuku*, Ankara: Astana Yayınları.
- Doğru, O. (2003). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları I (2.b.)*, Ankara: Açık Cezaevi Matbaası.
- Doğru, O., Nalbant, A. (2013). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar, C.1*, İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Er, S. (2011). Mükellef Hakları ve Kanunda Faiz Uygulamaları, *Sayıştay Dergisi*, (81), 3-32
- Erdoğan, G. (2011). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Ergün, Ç. E. (2006) Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi, *AÜHFD*, 55 (2), 65-89.
- Erol, M., A. Adil Yargılanma Hakkı ve Yüksek Askeri Şura Kararları, *Yeni Türkiye Dergisi*, İnsan Hakları Özel Sayısı 2, (22), 1998.
- Gemalmaz, B. (2009). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Mülkiyet Hakkı*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Gemalmaz, B. (2015). Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Usulünde Mülkiyet Hakkının Uygulanabilirliği Meselesi: AYM Kararlarının Mülkiyet Hakkının Mevcudiyetinin Dayanağı Olarak Uluslararası Hukuka Açıklık Açısından Eleştirel Değerlendirilmesi , *Anayasa Yargısı*, 32, 379-401.
- Gemalmaz, B. (2011). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Mülkiyet Hakkının Sınırlanmasında Hukukilik İlkesi, *İstanbul Barosu Dergisi*, 85 (3), 649-673.
- Gerek, Ş., Aydın, A.R. (2010) *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku (2.b.)*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, *AÜHFD*, 54 (3), 157-193.
- Gişi, S. (2017). Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Kabahatler Kanunu, *İNÜHFD*, 8(1), 129-152.
- Gök, Ö. (2012). Kamu İcra Hukuku'nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasa'ya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri, *DEÜHFD*, Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan, 12, Özel Sayı, 381-433.
- Gölcüklü, F. (1994). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Adil Yargılanma, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 49 (1), 199-234.
- Gözler, K. (2018). *İnsan Hakları Hukuku*, (2. b.), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

- Gözübüyük, Ş. & Gölcüklü, F. (2011). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*, (9.b.), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, Ş., Gölcüklü, F. & Saygılı A. (2019). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi* (12. b.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: XII Levha Yayınları.
- Gürcan, E. C. (2011). 1791 ve 1793 Fransız Anayasalarına İlişkin Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (3), 183-214.
- İlal, E. (1968). Magna Carta, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 34 (1-4),210-242.
- İnal, T. (1982). Pahalı Yargı, *İBD*, 56 (7-8-9), 309-311.
- İnceoğlu, S. (2013). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme*, İstanbul: Beta Yayınları.
- İnceoğlu, S. (2013). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler* (4.b.), İstanbul: Beta Yayınevi.
- İnceoğlu, S. (2013). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler*, (4.b), İstanbul: Beta Basımevi.
- Kalabalık, H. (2019). *İnsan Hakları Hukukuna Giriş* , (2. b.), Ankara: Seçkin Yayınları.
- Kan Aydın, Ç.(2010). Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı, *TBBD*, 91, 146-180.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*, (2. b.), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karaçoban Güneş, T. (2017). *Vergi Usul Kanunu'nda Re'sen Araştırma İlkesi*, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Karahanogulları, O. (2015). *İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Karakehya, H. (2008). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6.maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma*, Ankara: Savaş Kitabevi.
- Karakehya, H., İnce Tunçer, A. (2021). Ceza Muhakemesinde Basit Yargılama ve Adil Yargılanma Hakkı, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Y.9, S.17, 282-310.

- Karakoç, Y. (1997). Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması, Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, DEÜ Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayın No:81, İzmir, 225-293.
- Karakoç, G. (2010). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Adil Yargılanma Hakkı, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Edirne: Trakya Üniversitesi, SBE.
- Karakoç, Y. (2000). *Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2012). Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme, *DEÜHFD*, 12 (Özel Sayı), Prof. Dr. Burhan Ceyhan Armağanı, İzmir, 3-26.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, *DEÜHFD*, 15 (Özel Sayı), 1259-1308.
- Karakoç, Y. (2013). *Vergi Anlaşmazlıklarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, (2.b), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2019). *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2017). *Vergi Yargılaması Hukuku Vergi Anlaşmazlıklarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları* (4. b.), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2020). *Kamu İcra Hukuku Bilgisi*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2018). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi* (3.b.), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karataş Durmuş, N. (2014). Vergi Hukuku'nda İspat ve Delil, *Gazi Üniversitesi HFD*, 18 (3-4), 505-528.
- Kapani, M. (1981). *Kamu Hürriyetleri*, (6.b.), Ankara: AÜHF Yayınları.
- Kaplan, R. Yılmazoğlu, Y. E. (2015). AİHM ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları, *TAAD*, S.21, Y.6, 445-465.
- Kaşıkkara, S. (2011). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6.Maddesi Çerçevesinde Medeni Hak ve Yükümlülük Kavramı, *TAAD*, 2 (4), 233-290.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, (20.b.), Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. (1994). *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kocaoğlu, S. S. (2011). Susma Hakkı, *Ankara Barosu Dergisi*, 1, 29-58.
- Koparan, R. (2002). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Işığında Adil Yargılanma Hakkı, *Adalet Dergisi*, S.12, Y.93, 163-185.
- Kula, A. (2019). Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümleri, *TBBD*, 140, 43-70.

- Mik, E. (2011). Cudak v. Litvanya Kararı Işığında Adil Yargılanma Hakkı, *Fasikül Hukuk Dergisi*, 3 (23), 10-11.
- Mutluer, K., Dayanç Kuzeyli, N. (2019). *Vergi Ceza Hukuku*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Oder, B. E. (2013) Anayasa Yargısında Temel Hak ve Özgürlüklerin Somutlaşması Normatif Kurgular, Teloslar ve Uluslararası Hukuka Açıklık, *Anayasa Yargısı*, 29 (1), 49-59.
- Organ, İ. & Sevinç, C.(2016). Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanunu Tasarısının Getireceği Yenilikler, *Maliye Dergisi*, 170, 116-130.
- Öner, E. (2016). *Vergi Hukuku* (7. b.) Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2015). *Vergi Hukuku*, (24.b.)Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özbudun, E. (2020). *Türk Anayasa Hukuku*, (20. b.), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özekes, M. (2003). *Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özekes, M. (2005). Oyun Teorisi- Hukuk Yargılaması ve Adil Yargılanma Hakkı, İstanbul: İstanbul Barosu Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi, Hukuka Felsefik ve Sosyolojik Bakışlar.
- Özen İnci, Z. (2017). Şüpheli ve Sanığa Rağmen Bir Ceza Muhakemesi Hukuku Mu? Şüpheli ve Sanığın Ceza Muhakemesi İşlemlerine Katlanma Yükümlülüğü ve Bu Yükümlülüğün Sınırları Hakkında Düşünceler, *HÜHFD*, 7 (2), 119-168.
- Özkan, G. (2010). Anayasa Mahkemesi'ne Göre Hukuk Devletinin Anlamı ve Yargının Konumu, *TAAD*, (1), 81-134.
- Özkan Duvar, A. (2019). Bireysel Başvuru Kararlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 68 (1), 287-336.
- Pazarcı, H. (2004). Türk Hukukunda Andlaşmalar ile Yasaların Çatışması, Prof. Dr. Sevin Toluner'e Armağan, *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, (1-2), 651-674.
- Pehlivan, O. (2014). *Vergi Hukuku*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pekcanitez, H. (1997). Medeni Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, *İzmir Barosu Dergisi*, (2), 35-55.
- Pekcanitez, H.,(2017). *Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku*, C.I (15.b.), İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Pınar, B. & Meriç, N. (2009). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harcı İlişkisi, *TBBD*, (84), 188-212.

- Reid, K. (2000). *Adil Bir Yargılamanın Güvenceleri*, Çev. Bahar Öcal Düzgören, İstanbul: Scala Yayıncılık.
- Saban, N. (2001). Vergi Suçlarında Affi Anayasa ile Sorunsallaştırmak, *Anayasa Yargısı*, 18, 451-475.
- Sağlam, M. (2015). İçtihat Kalitesi ve Tutarlılığın Sağlanmasında Yeni Bir Yöntem Olarak Anayasa Mahkemesi Araştırma ve İçtihat Birimi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19 (4), 323-352.
- Salihpaşaoğlu, Y. (2009). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türkiye: Bazı Rakamlar ve Gerçekler, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13 (1-2), 253-281.
- Şenel, L. (2020). *Anayasalarda İnsan Hak ve Özgürlüklerinin Tanınması Sorunu*, İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Şentürk, C., Bayzit T., (2011). Makul Sürede Yargılanma Hakkı, *Ceza Hukuku Dergisi*, 6 (17), 126-256.
- Şenyüz, D. (2016). *Vergi Ceza Hukuku: Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Bursa: Ekin Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D. (2013). Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu, *DEÜHFD*, 15 (1), 29-40.
- Takcı, T. (2017). *Türk ve Avrupa Hukuku'nda Temel Boyutuyla Adil Yargılanma Hakkı*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Tanör, B. (1990). *Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu*, İstanbul: BDS Yayınları. Taşkan, Y.Z. (2019). *Vergi Hukuku* (2. b.), Ankara: Adalet Yayınevi.
- Tatlıldil, S. (2019). Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Makul Sürede Yargılanma Hakkı-Sürenin Aşılması ve Sonuçları, *TBBD*, (143), 9-49.
- Tekbaş, A. (2012). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (Özel Sayı), Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan, 123-191.
- Tekin, A. & Can Avşar, G. (2019). Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma Müessesesi, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6 (5), 506-518.
- Tekin Apaydın, D. (2018). Monizm- Dualizm İkileminde Türk Hukuk Sistemi: Uluslararası Hukuka Bakış Üzerine Doktrinel Uyuşmazlığın Nedenleri ve AB Hukuku Işığında Bir Değerlendirme, *İNÜHFD*, 9 (1), 529-560.
- Tezcan, D. (1997). Tercümandan Yararlanma Hakkı, *AÜSBFD*, (52), 693-700.
- Tezcan, D., Erdem, M. R., Sancakdar, O. (2004). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu*, Ankara: Seçkin Yayınları.

- Tezcan, D., Erdem, M. R., Sancakdar, O. & Önok, R.M. (2019). *İnsan Hakları El Kitabı* (8.b.) Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Topçu, K.M. (2020). *Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Tosun, A. N. (2017). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kararlarından Pakozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama, *Hacettepe HFD*, 7 (2), 83-94.
- Turan, H. (2009). Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesindeki Yeri ve Önemi, *TBB Dergisi*, (84), 213-230.
- Turan, H. (2012). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı, *TAAD*, 3 (11), 47-75.
- Turan, H. (2016). *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Türk Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Türkel, A. (2010). Ceza Yargılamasının Kovuşturma Aşamasında Adil Yargılanma Hakkı, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Çanakkale: Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uçan, E. S. (2013). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE.
- Uslu, F. (2020). *Bütün Konularıyla Anayasa Yargısı Dersleri*, (3. b.), Ankara: Adalet Yayınevi.
- Uygun, O. (2013). *Kamu Hukuku İncelemeleri, İnsan Hakları, Demokrasi, Hukuk Devleti, Egemenlik*, İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Uzun, A. M. (2009). Mülkiyet Hakları ve Ekonomik Gelişme, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23 (1), 291-308.
- Ünal, M. (1982). Hukuk Davalarının Uzamasının Nedenleri ve Yargılamada Çabukluğun Sağlanması, *Ankara Barosu Dergisi*, (6), 42-63.
- Üstün, S. (2011). Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (3), 363-390.
- Üstün, S. (2012). Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7 (1-2), 189-222.
- Yaltı, B. (2000). İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı, *Vergi Sorunları Dergisi*, (143), 108-129.
- Yaşar, H. (2013). Ceza Mahkemesi Kararlarının Hukuk Hakimini Etkileyip Etkilememesi Meselesinin Makul Sürede Yargılanma Hakkı İhlaline Varan Boyutu, *TBB*, (109), 451-464.

- Yılmaz, E. (1984). Yargılama Giderlerinin İşlevi ve Sosyal Hukuk Devleti, *Ankara Barosu Dergisi*, S.2, 200-225.
- Yolcu, S. (2011). Adil Yargılanma Hakkı Karşısında Yasama Dokunulmazlığını Yeniden Düşünmek: Atilla Kart Olayı Üzerine Bir Deneme, *AÜHFD*, 60(2), 367-414.
- Yücel, M.T. (2019). *Yargı Sistemi Üzerine Denemeler* (Ed. Prof. Dr. Yener Ünver), Ankara: Seçkin Yayınları.
- Yüksektepe, M.A. (2021). *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ile Anayasa Mahkemesi İlamları Işığında Açıklamalı Adil Yargılanma* (1. b.), İstanbul: Platon Hukuk Yayınevi.



Yararlanılan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

A., B., C. Ve D. / Birleşik Krallık Davası, Başvuru No.8531/79, 10/03/1981.

Adolf / Avusturya Davası, Başvuru No.8269/78, 26/03/1982.

Airey / İrlanda Davası, Başvuru No.6289/73, 09/10/1979.

Ait Mouhoub / Fransa Davası, Başvuru No. 22924/93, 28/10/1998.

Akgül / Türkiye Davası, Başvuru No.65897/01, 16/01/2007.

Al-Adsani / Birleşik Krallık Davası, Başvuru No.35763/97, 21/11/2001.

Albert Le-Compte / Belçika Davası, Başvuru No.7299/75, 10/02/1983.

Allen / Birleşik Krallık Davası, Başvuru No.25424/06, 12/07/2012.

Andre ve Diğerleri / Fransa Davası, Başvuru No.18603/03,

Andreucci / İtalya Davası, Başvuru No.12955/, 27/02/1992.

Angellucci / İtalya Davası, Başvuru No.12666/87, 19/02/1991.

Anghel / İtalya Davası, Başvuru No. 5968/09, 25/06/2013.

A.P., M.P. ve T.P. / İsviçre Davası, Başvuru No.19958/92, 29/08/1997.

Apicella / İtalya Davası, Başvuru No. 64890/01, 29/03/2006.

Ashingdon / Birleşik Krallık Davası, Başvuru No.8225/78, 28/05/1985.

Aydın / Türkiye Davası, Başvuru No.25660/94, 24/05/2005.

AX ve BX / Almanya Davası, Başvuru No.673/59, 28/02/1961.

Bakan / Türkiye, Başvuru No.50939/99, 12/06/2007.

Bahaettin Uzan / Türkiye Davası, Başvuru No.30836/07, 24/11/2020.

Bendenoun / Fransa Davası, Başvuru No.12547/86, 24/02/1994.

Beneficio Cappella Paolini / San Marino, Başvuru No.40786/98, 13/07/2004.

Benham / Birleşik Krallık Davası, Başvuru No.19280/92, 10/06/1996.

Bock / Almanya Davası, Başvuru No.11118/84, 24/03/1989.

Boden /İsviçre Davası, Başvuru No.10930/84, 27/10/1987.

Boulois / Lüksemburg Davası, Başvuru No.37575/04, 03/04/2012.

Brozicek / İtalya Davası, Başvuru No.10964/84, 19/12/1989.

Büker / Türkiye Davası, Başvuru No.29921/96, 24/10/2000.

Can / Avusturya Davası, Başvuru No.9399/81, 12/07/1984.

Canea Katolik Kilisesi / Yunanistan Davası, Başvuru No. , 16/12/1997.

Campbell ve Fell / İngiltere Davası, Başvuru No.7819/77, 28/06/1984.

Chambaz / İsviçre Davası, Başvuru No.11633/04, 05/04/2012.

Carigliano / İtalya Davası, Başvuru No.8304/78, 10/12/1982.

Colozza / İtalya Davası, Başvuru No.9024/80, 12/02/1985.

Cudak / Litvanya Davası, Başvuru No.15869/02, 23/02/2010.

Çakıcı / Türkiye Davası, Başvuru No.23657/94, 08/07/1999.

Çakmak ve Diğerleri / Türkiye Davası, Başvuru No.53672/00, 25/01/2005.

Dangeville / Fransa Davası, Başvuru No.36677/97, 16/03/2002.

Darnell / İngiltere Davası, Başvuru No.15058/89, 26/10/1993.

D.C. / İtalya Davası, Başvuru No.13120/87, 01/04/1992.

Delcourt / Belçika Davası, Başvuru No.2689/65, 17/01/1970.

Deweer / Belçika Davası, Başvuru No.6903/75, 27/02/1980.

Dombo Beheer / Hollanda Davası, Başvuru No.14448/88, 27/10/1993.

E. Turizm Taşımacılık Tekstil Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. ve diğer 7 başvuru / Türkiye Davası, Başvuru No.40988/06, 02/07/2013.

Eckle / Almanya Davası, Başvuru No.8130/78, 15/07/1982.

Editions Periscope / Fransa Davası, Başvuru No.11760/85, 26/03/1992.

Emine Özdemir / Türkiye Davası, Başvuru No.5854/10, 17/06/2021.

Engel ve Diğerleri / Hollanda Davası, Başvuru No.5100/71, 08/06/1976.

Erdoğan / Türkiye Davası, Başvuru No.14723/89, 09/07/1992.

Fazliyski / Bulgaristan Davası, Başvuru No.40908/05, 16/04/2013.

Feldbrugge / Hollanda Davası, Başvuru No.8562/79, 29/05/1986.

Ferrazzini / İtalya Davası, Başvuru No.44759/98, 12/07/2001.

Fichter / Fransa Davası, Başvuru No.28990/95, 04/09/1996.

Findlay / Birleşik Krallık Davası, Başvuru No.22107/93, 25/02/1997.

Foti / İtalya Davası, Başvuru No.7604/76, 10/12/1982.

Georgiou / Birleşik Krallık Davası, Başvuru No.40042/98, 16/05/2000.

Golder / Birleşik Krallık Davası, Başvuru No.4451/70, 21/02/1975.

Gorou / Yunanistan Davası, Başvuru No.12686/03, 20/03/2009.

Guincho / Portekiz Davası, Başvuru No.8990/80, 10/07/1984.

Hadjianastassiou / Yunanistan Davası, Başvuru No.12945/87, 16/12/1992.

Hasan Gür / Türkiye Davası, Başvuru No.42363/14, 13/04/2021.

Hauschildt / Danimarka Davası, Başvuru No.10486/83, 24/05/1989.

Hentrich / Fransa Davası, Başvuru No.13616/88, 22/09/1984.

Hornsby / Yunanistan Davası, Başvuru No.18357/91, 01/04/1998.

Hozee / İtalya Davası, Başvuru No.8171997786571076, 22/05/1998.

İdalov / Rusya Davası, Başvuru No.5836/03, 22/05/2012.

Janosevic / İsveç Davası, Başvuru No. 34619/97, 23/07/2002.

J.B. / İsviçre Davası, Başvuru No.31827/96, 03/05/2001.

Jussila / Finlandiya Davası, Başvuru No.73053/01, 23/11/2006.

Kaba / Türkiye Davası, Başvuru No.1236/05, 01/03/2011.

Kart / Türkiye Davası, Başvuru No.8917/05, 08/07/2008.

Klass ve Diğerleri / Almanya Davası, Başvuru No.5029/71, 06/09/1978.

Kom.R.Erik Hans Nortier / Hollanda Davası, Başvuru No.13924/88, 24/08/1993.

König / Almanya Davası, Başvuru No.6232/73, 28/06/1978.

Kress / Fransa Davası, Başvuru No.39594/98, 07/06/2001.

Kreuz / Polonya Davası, Başvuru No.28249/95, 19/06/2001.

Le Compte, Van Leuven ve De Meyere / Belçika Davası, 23/06/1981.

Lemonie / Fransa Davası, Başvuru No.26242/95, 02/07/1997.

Manzoni / İtalya Davası, Başvuru No.11804/85, 19/02/1991.

Marini / Arnavutluk Davası, Başvuru No.3738/02, 18/12/2007.

Maton / Polonya Davası, Başvuru No.30279/07, 09/06/2009.

Menemen Minibüsçüleri Odası / Türkiye Davası, Başvuru No.09/12/2008.

Neumeister / Avusturya Davası, Başvuru No.1936/63, 27/06/1968.

Nibbio / İtalya Davası, Başvuru No.12854/87, 26/02/1992.

N.K.M. / Macaristan Davası, Başvuru No.66529/11, 14/05/2013.

Ormancı / Türkiye Davası, Başvuru No.43647/98, 21/12/2004.

Öztürk / Almanya Davası, Başvuru No.8544/79, 21/02/1984.

Pakelli / Federal Almanya Davası, Başvuru No. 8398/78, 25/04/1983.

Parillo / İtalya Davası, Başvuru No. 46470/11, 27/08/2015.

Paykar Yev Haghtanak Ltd. / Ermenistan Davası, Başvuru No.21638/03, 20/12/2007.

Perez / Fransa Davası, Başvuru No.47287/99, 12/02/2004.

Perna / İtalya Davası, Başvuru No.48898/99, 06/05/2003.

Piersack / Belçika Davası, Başvuru No.8692/79, 01/10/1982.

Preto ve Diğerleri / İtalya Davası, Başvuru No.7984/77, 08/12/1983.

Rubinat / İtalya Davası, Başvuru No.9317/81, 12/02/1985.

Ruiz Mateos / İspanya Davası, Başvuru No.12952/87, 23/06/1983.

Sakhnovskiy / Rusya Davası, Başvuru No.3653/05, 11/12/2012.

Serkov / Ukrayna Davası, Başvuru No.39766/05, 07/07/2011.

Silver ve Diğerleri / Birleşik Krallık Davası, Başvuru No.5947/72, 25/03/1983.

Spacek / Çek Cumhuriyeti Davası, Başvuru No.26449/95, 09/11/1999.

Stanev / Bulgaristan Davası, Başvuru No.36760/06, 17/01/2012.

Sutter / İsviçre Davası, Başvuru No.8209/78, 22/02/1984.

Svenska Managementgruppen / İsveç Davası, Başvuru No.11036/84, 02/12/1985.

Şevket Kürüm / Türkiye Davası, Başvuru No.54113/08, 25/11/2014.

Tanrikulu / Türkiye Davası, Başvuru No.23763/94, 08/07/1999.

The National Provincial Building Society / Birleşik Krallık Davası, Başvuru No.117/1996, 23/10/1997.

Tre- Traktörer / İsveç Davası, Başvuru Nno.10873/84, 07/07/1989.

Türkiye İş Bankası / Finlandiya Davası, Başvuru No.30013/96, 18/06/2002.

Ülger / Türkiye Davası, Başvuru No.25321/02, 26/06/2007.

Vernillo / Fransa Davası, Başvuru No.11889/85, 20/02/1991.

Vilho Eskelinen / Finlandiya Davası, Başvuru No. , 19/04/2007.

Yağcı ve Sargın / Türkiye Davası, Başvuru No.16419/90, 08/06/1995.

Zana / Türkiye Davası, Başvuru No.18954/91, 25/11/1997.

Zimmermann Steiner / İsviçre Davası, Başvuru Nno.8737/79, 13/07/1983.

X / Belçika Davası, Başvuru No.2145/64, 01/10/1965.

